

TTK, TMS/TFRS, VUK DÜZENLEMELERİ VE MALİYET DENETİMİ

Doç. Dr. Kadir GÜRDAL*

ÖZET

Türk Ticaret Kanunu'na göre bağımsız denetimin Türkiye Denetim Standartları'na göre yapılması esastır. Bu standartlar, finansal tabloların Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetimine yöneliktir. Bununla birlikte yine Türk Ticaret Kanunu, muhasebe kayıtlarının tutulmasında Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine uyulmasını gerektirmektedir. Birbirlerinden farklı ilke, esas ve hükümler içeren bu düzenlemeler, üretim işletmelerinde yapılacak maliyet denetimi açısından özellikli konular ortaya çıkarmaktadır. Bu çalışmada; maliyetlerin hesaplanması ve raporlanması açısından özellik taşıyan bazı önemli konular ele alınarak, bağımsız denetim kapsamında yapılacak maliyet denetimine dikkat çekilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maliyet denetimi, Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları, Vergi Kanunları

Jel Kodlar: M41, M42, H25

Turkish Commercial Code, Turkish Accounting / Financial Reporting Standards, Tax Procedure Law and Cost Audit

Abstract

According to the Turkish Commercial Code (TCC), the audit of the financial statements shall be performed in accordance with Turkish Auditing Standards. Those standards' aim is to determine whether the financial statements are presented in accordance with the Turkish Accounting / Financial Reporting Standards. However, again, the TCC requires the acco-

* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe – Finansman Anabilim Dalı
e-posta: kgurdal@politics.ankara.edu.tr

unting records to be in compliance with the Uniform Accounting System and Tax Procedure Law. The differences between these regulations raise specific issues about cost audit in manufacturing firms. In this study, some important issues in calculation and reporting of costs are considered to withdraw attention to cost audit.

Key Words: Cost Audit, Turkish Accounting / Financial Reporting Standards, Tax Law

Jel Codes: M41, M42, H25

1. GİRİŞ

13 Ocak 2011'de Resmi Gazete'de yayınlanan ve genel hükümleri itibariyle 1 Temmuz 2012'de yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) muhasebe uygulamaları açısından bir dönüm noktası niteliğindedir. Vergi odaklı muhasebe anlayışından bilgi odaklı muhasebe anlayışına geçiş için önemli bir adım olan TTK, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini uygulamaya dönüştüren muhasebe / finansal raporlama standartlarıyla uyumlu finansal raporlama yapılmasını, raporlanan bu tabloların da denetim standartları doğrultusunda denetlenmesini öngörmektedir.

30 Haziran 2012'de Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile başlayan süreç ise, muhasebe açısından TTK ile gelişen olumlu beklentiye önemli engeller getirmiştir. Kayıt dışı ekonominin önlenmesi için önemli bir adım atılmasını sağlayacak şekilde tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağı bir ortamdan, denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisinin Bakanlar Kurulu'na devredildiği; işletmelerin uluslararası anlamda kabul görececek bir muhasebe sistemine kavuşmalarının sağlanacağı bir ortamdan, vergi odaklı raporlamaya devam edilmesine neden olacak düzenlemelerin yapıldığı bir süreç yaşanmıştır.

Yaşanan olumsuz gelişmelere karşın denetimin artan önemi ve orta/uzun vadede bağımsız denetim uygulamalarının yaygınlaşacağı beklentisi, denetim konusunda yapılan çalışmaların önemini arttırmaktadır. Bu çalışmada özellikle üretim işletmeleri açısından önemli bir konu olan maliyet denetimi üzerinde durulmaktadır.

Maliyet denetimi, bir işletmenin maliyetleriyle ilgili olan ve maliyet muhasebesinin konusunu oluşturan faaliyetlerinin; yasal düzenlemelere, muha-

sebe standartlarına, işletme politika ve stratejilerine uygun olarak yürütülmesinin sağlanması için gözden geçirilmesini, kontrol edilmesini ve yapılan kontroller çerçevesinde gerekli önlemlerin alınmasını ifade eder.

Maliyet denetimi işletmenin kendi içinde iç kontrol şeklinde yapılabildiği gibi bağımsız denetimin kapsamında da yürütülebilir. Bu çalışmada maliyet denetimi; iç kontrole göre daha objektif bir denetim olan bağımsız denetim çerçevesinde ele alınmaktadır. Bağımsız denetimin denetim standartlarına ve muhasebe / finansal raporlama standartlarına göre yapılması gerektiği için çalışmada ağırlıklı olarak muhasebe / finansal raporlama standartlarının maliyet muhasebesini ilgilendirebilecek maddeleri ile vergi mevzuatındaki ilgili temel hükümler ele alınmıştır. Bu kapsamda üretim maliyetini oluşturan unsurların belirlenmesine, izlenmesine, kaydedilmesine ve üretim maliyetinin hesaplanmasına yönelik açıklamalar çalışmanın özünü oluşturmaktadır. Ayrıca aynı konularla ilgili olarak vergi mevzuatı hükümlerine değinilerek bir karşılaştırma yapılmaya çalışılmıştır. Böylece maliyet denetimi yapılırken Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hazırlanan finansal tablolardan Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanan tablolara geçiş yapılırken önem kazanan konulara dikkat çekmek hedeflenmiştir.

2. DENETİM VE TÜRLERİ

Teknolojik ve ekonomik gelişmeler işletmelerin faaliyetlerini sürdürdükleri çevreyi önemli ölçüde etkiler. Dünya genelinde yaşanan bu gelişmelerin etkisiyle işletmelerin iç ve dış çevresi (paydaşları) işletmenin ürettiği ve raporladığı bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ve dolayısıyla güvenilir olup olmadığı konusunda aydınlanmak isterler. Bu beklentinin karşılanmasında yararlanılan önemli bir araç denetimdir.

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerin önceden saptanmış ölçülere uygunluğunu araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Kaval 2003, 19). Diğer bir tanıma göre ise denetim; bir işletmenin ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir (Kepekçi 1998, 1).

Yapılma amacına göre denetim üçe ayrılır (Haftacı 2007, 7): Muhasebe denetimi (finansal tabloların denetimi), uygunluk denetimi, faaliyet denetimi

(performans denetimi).

Muhasebe denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya işletmenin hukuki statüsü gereği başka bir muhasebe sistemine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesini kapsar (Kaval 2003, 25). Bu denetim, finansal tablolar ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer kanıtlar üzerinden yürütülen çalışmalarını içerir. Muhasebe denetiminin bağımsız denetçiler tarafından yapılması gerektiğinden hareketle muhasebe denetimi bağımsız denetim olarak da adlandırılır.¹

Uygunluk denetimi, işletmenin finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata (örneğin yönetimin kabul ettiği iç kontrol prosedürleri, yönetmelikler, bütçe vb. düzenlemeler; kamu otoriteleri tarafından oluşturulan sosyal güvenlik mevzuatı, vergi mevzuatı vb. düzenlemeler) uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir (Kepekçi 1998, 2). İşletme içinden veya dışından denetçiler uygunluk denetimini bu ölçütlere göre gerçekleştirir.

Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla, bu faaliyetlerle ilgili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesi ile ilgilidir (Kepekçi 1998, 3). Faaliyet denetiminde, denetçilerden tarafsız gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması beklenir. Bu çerçevede faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve işletmenin önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşip ulaşmadığı ölçülür. Denetimin sonunda faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına ilişkin önerilerde bulunulur. Faaliyet denetimi; kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından, ayrıca kamu kuruluşlarında kamu denetçileri tarafından yürütülür.

3. MALİYET DENETİMİ

Maliyet, belli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların parasal tutarıdır. Burada belirtilen amaç, işletme fonksiyonları olarak da ifade edilebilir. Bu çerçevede üretim maliyeti, AR-GE maliyeti, pazarlama maliyeti, satış maliyeti, yönetim maliyeti ve finansman maliyeti gibi kavramlardan söz etmek mümkündür. Bu çalışmanın temel ilgi alanı, üretim maliyetiyle ilgilidir. Üretim maliyeti, işletmenin temel faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmetlerin üretiminde kullanılan üretim faktörlerinin parasal tutarı olarak tanımlanır. Bu çerçevede maliyet muhasebesi; işletmede

¹ Bu çalışmanın konusu ve içeriği dikkate alınarak çalışmanın bundan sonraki kısımlarında muhasebe denetimi yerine bağımsız denetim kavramı kullanılmıştır.

üretileen mamul ve hizmetlerin maliyetinin hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, bu giderleri türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına olanak tanıyacak raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç edinen işlemler bütünüdür (Akdoğan 2000, 6).

Bağımsız denetim ve uygunluk denetimi kapsamında ele alınabilecek bir konu olan maliyet denetimi, bir işletmenin maliyetleriyle ilgili olan ve maliyet muhasebesinin konusunu oluşturan faaliyetlerinin; yasal düzenlemelere, muhasebe standartlarına, işletme politika ve stratejilerine uygun olarak yürütülmesinin sağlanması için gözden geçirilmesini, kontrol edilmesini ve yapılan kontroller çerçevesinde gerekli önlemlerin alınmasını ifade eder. Maliyet hesaplamalarının bilançodaki stok maliyetlerini, gelir tablosundaki satışların maliyetini ve buna bağlı olarak işletmenin kârlılığını etkilemesi maliyet denetimine ayrı bir önem kazandırır (Kartal ve diğerleri 2003, 5).

Maliyet denetimi işletme içinde iç kontrol sistemi kapsamında yapılabildiği gibi, bağımsız denetimin önemli bir kısmını da oluşturur. İç kontrol sistemi; işletme yönetimi tarafından kararların uygulanabilmesinde yararlanılan temel ilke, yöntem ve önlemlerden oluşan sistemdir (Kaval 2003, 88). İç kontrol sistemi; işletme varlıklarının korunması, muhasebe bilgilerinin hata ve hilelere izin vermeyecek şekilde tam ve doğru olması, finansal tabloların gerçeğe ve yasal düzenlemelere uygun olarak zamanında düzenlenmesi, faaliyetlerin işletme politikalarına uygun olarak yürütülmesi gibi amaçlarla kullanılır (Kepekçi 1998, 56).

Bağımsız denetimin amacı; işletme tarafından hazırlanan finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere (genel kabul görmüş muhasebe ilkelere, başka bir deyişle muhasebe / finansal raporlama standartlarına) uygunluğunun ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır (Selimoğlu ve diğerleri 2008, 4).

İç kontrol sistemi ve bağımsız denetimin her ikisinde de şirketin kârlılığını doğrudan ve önemli ölçüde etkileyen maliyetlerin oluşumuna ilişkin süreçlerde oluşan yanlış uygulama ve hesaplamaların saptanması, düzeltilmesi ve finansal tablolara gerçeğe uygun bilgilerin yansıtılması amaçlanır. Bu çalışmada maliyet denetimi bağımsız denetim açısından ve stok maliyetlerinin belirlenmesinde dikkate alınacak ilkeler kapsamında ele alınmıştır.

Genellikle stok denetimi olarak adlandırılan ve stokların fiziksel olarak denetiminde kullanılan denetim teknikleri ve uygulamaları ile muhasebe kayıtlarıyla ilişkili olarak yapılabilecek denetim işlemleri² çalışma kapsamı dışındadır. Nitekim işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi, denetim riskinin ve kullanılacak denetim tekniklerinin belirlenmesi, bu tekniklerin nasıl uygulanacağı bir denetim kitabı kapsamında açıklanacak bilgilerdir. Bu konulardaki ayrıntılı bilgiler için ilgili kaynaklardan yararlanılması gerekir.

Maliyetlerin belirlenmesiyle ilgili olarak bu çalışmada yapılan açıklamalarda, bağımsız denetimin özelliği dikkate alınarak, stokların raporlanmasına yönelik ilkelerin belirlendiği muhasebe / finansal raporlama standartlarından (özellikle Türkiye Muhasebe Standardı -TMS- 2: Stoklar) geniş ölçüde yararlanılmıştır. Uluslararası standartlara paralel şekilde hazırlandıkları için açıklamalarda Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları (TMS/ TFRS) esas alınmıştır.

3.1. TMS/TFRS Kapsamında Maliyet Denetimi

Stoklar; işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan (ticari mallar ve mamuller), satılmak üzere üretilmekte olan (yarı mamuller) ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak olan ham madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır (TMS-2, m. 6). Maliyet muhasebesinin ilgi alanı genellikle sanayi sektöründe yer alan üretim işletmeleridir. Temel amaçlarından birisi ise dönem içinde satılan mamuller ile dönem sonunda elde bulunan mamul ve yarı mamullerin üretim maliyetlerini hesaplamaktır. Bu açıdan değerlendirildiğinde maliyet denetiminde en önemli konulardan birisi, mamul ve yarı mamullerin üretim maliyetlerini oluşturan unsurların (direkt ham madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin) ayrıntılı olarak incelenmesidir. Satın alınan ham madde ve malzeme ile ticari mal stoklarıyla ilgili olarak satın alma maliyetinin hesaplanması da maliyet denetiminde ayrı bir yer tutar.

TMS/TFRS'ye göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer in düşük olanı ile değerlendirilir (TMS-2, m. 9). Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satış gerçekleşirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutardır (TMS-2, m. 6). Maliyet ise; tüm satın alma ma-

² Örneğin stokların satın alma, üretim ve satış işlemlerine ilişkin iç kontrol prosedürlerinin test edilmesi, üretim kayıplarının saptanması, kayıtlarda görülen stokların fiziki olarak da işletmede olduğunun saptanması, kayıtların doğruluğunun kontrol edilmesi vb. amaçlarla yapılan denetim faaliyetleri.

liyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (TMS-2, m. 10).

3.1.1. Yarı Mamul ve Mamul Stoklarının Maliyet Denetimi

İşletmede bulunan yarı mamul ve mamul stoklarının maliyet denetimine ilişkin özellikli durumlar maliyet unsurları ve hesaplama yöntemleri itibarıyla aşağıda ele alınmıştır:

1. 3.1.1.1. Ham Madde ve Malzeme Giderleri

Üretimde kullanılan ham madde ve malzemeler üretilen mamulle ilişkilerine göre iki şekilde değerlendirilir. Üretilen mamulle doğrudan ilişki kurulabilen, mamulün temel maddesini oluşturan, miktar ve tutar açısından önemli bir büyüklük oluşturan ham madde ve malzemeler direkt ham madde ve malzeme olarak tanımlanır. Bu tür ham madde ve malzemeler mamulün üretiminde ana girdilerdir ve tutarlarının hesaplanarak üretilen mamullere dağıtılması kolaydır. Dönemde katlanılan bu giderler Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabında muhasebeleştirilir.

Üretimle ilgili olarak kullanılan ancak üretilen mamullerle ilişkisi doğrudan kurulamayan, mamulün maliyeti içinde miktar ve tutar olarak önemsiz kabul edilen ham madde ve malzemeler endirekt ham madde ve malzeme olarak tanımlanır. Bunların üretilen mamullerle ilişkisini kurmak üzere çeşitli ölçülerden (anahtarlardan) yararlanılır. Bu ölçüler (anahtarlar) kullanılarak endirekt ham madde ve malzeme giderleri mamullere paylaştırılır ve bunlar Genel Üretim Giderleri hesabında izlenir.

Ham madde ve malzemeler genellikle satın alınan stok unsurlarıdır. Bu nedenle ham madde ve malzemeler için satın alma maliyetinin tanımlanması gerekir.³

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ile vergi idaresinden iade alınabilecekler dışındaki diğer vergiler ve nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılırlar (TMS-2, m. 11). Bu çerçevede satın alma maliyeti; alış tutarı + alış giderleri (nakliye, sigorta, komisyon vb. giderler, ithalat sözleşmesi ise akreditif giderleri, gümrük vergileri, gümrük komisyonları vb. giderler) – alış iskontoları (alış tarihinden daha sonra sağlanan iskontolar) şeklinde formüle edilerek belirlenebilir.

³ İşletmede üretilen ham madde ve malzemelerin üretim maliyeti, mamuller için yapılan açıklamalarla örtüşüğünden ayrıca incelenmemiştir.

Üretim maliyetine eklenen ham madde ve malzeme giderlerinin gerçekten üretimde kullanılıp kullanılmadığının saptanması maliyetlerin doğru hesaplanması ve denetim açısından önemlidir. Bu doğrultuda mamullerin üretiminde kullanılan ham madde ve malzemelerin miktarının belirlenmesi, stoktan çıkarılıp üretim gider yerlerine gönderildiği halde üretimde kullanılmayan ham madde ve malzemelerin tekrar stoklara alınması gerekir. Üretimde kullanılmayan ham madde ve malzemelerin maliyetinin üretim maliyeti içinde yer almaması sağlanmalıdır.

2. 3.1.1.2. İşçilik Giderleri

Üretimle ilgili olarak çalışan işçiler için ödenen ücretler, ücret eklentileri ve sosyal güvenlik yükümlülükleri işçilik giderlerini oluşturur. Üretilen mamulle ilişkisine göre işçilikler de ikiye ayrılır. Mamulün üretilmesinde doğrudan çalışan işçilere ödenen esas ücretler direkt işçilik giderlerini oluşturur ve Direkt İşçilik Giderleri hesabında izlenir. Üretimle ilgili faaliyetlerde bulunan ancak üretimde doğrudan çalışmayan işçiler için ödenen ücretler ile tüm işçiler için hesaplanan ücret eklentileri (gıda, giyecek, yakacak yardımları vb.) ve sosyal güvenlik yükümlülükleri endirekt işçilik giderleri olarak kabul edilir. Genel Üretim Giderleri Hesabı'nda muhasebeleştirilen bu giderler endirekt nitelik taşıdıklarından dolayı, belirlenen ölçüler (anahartalar) kullanılarak mamullere yüklenir.

İşletmenin üretim faaliyetlerinin yürütülmesinde çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen esas işçilik ücreti, fazla mesai ücreti, primler, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal güvenlik yükümlülükleri, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar ve işçilere ait diğer giderler gibi her türlü tutarların belirlenmesi ve mamullerle ilişkilerinin kurulması maliyet denetimi açısından önem taşır.

Bir işçinin işverene maliyeti; esas ücret, ücret eklentileri ve sosyal güvenlik yükümlülüklerinin işveren paylarından oluşur. Bu kapsamda yukarıda belirtilen unsurlardan esas işçilik ücreti direkt işçilik giderleri olarak dikkate alınırken, bunlar dışında kalan ve işçilikle ilgili olan tüm giderler endirekt işçiliktir. Bu doğrultuda bağımsız denetimde; işçi ücret ve giderlerinin gerçekleştiği tahakkuk edip etmediği, bunların hangilerinin Direkt İşçilik Giderleri hesabına, hangilerinin Genel Üretim Giderleri hesabına kaydedildiği, hizmet gider yerinde çalışan işçi ücret ve giderlerinin genel üretim giderlerinde izlenip izlenmediği ve bu kayıtların doğru olup olmadığı gibi konular ele alınmalıdır. Özellikle mamulün maliyetine doğrudan yüklenen direkt işçilik giderlerinin belirlenmesi açısından, üretim için çalışılan süre-

nin doğru saptanması önemlidir. Üretimde otomasyonun artmasıyla toplam üretim maliyeti içinde payı da artan indirekt işçilik miktar ve tutarının mamullere doğru dağıtımını da mamul maliyetlerinin doğru hesaplanması açısından bir gerekliliktir. Denetim plan ve çalışmalarında bu konulardaki işletme içi uygulamalar dikkatle incelenmelidir.

3. 3.1.1.3. Üretimle İlgili Diğer Giderler

Direkt ham madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan ve üretimle ilgili olarak katılan tüm giderler mamullerle ilişkileri açısından indirekt nitelik taşırlar ve Genel Üretim Giderleri hesabında izlenirler. Genel üretim giderleri açısından en önemli konulardan birisi, bu giderlerin anlamlı ve doğru yükleme ölçüleriyle (anahtarlarıyla) mamullere dağıtılmasıdır.

Endirekt ham madde ve malzeme ile indirekt işçilik dışında kalan ve üretimle ilgili olan diğer temel unsurlar, sayılanlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdaki gibi örneklendirilebilir:

- Üretim ve üretime destek faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla katılan elektrik, su, doğalgaz, haberleşme ve nakliye gibi giderler. Bağımsız denetçi, genellikle işletme dışından sağlanan bu hizmetlerin işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemini nasıl etkilediğini göz önünde bulundurmalı, denetimi buna göre planlamalı ve etkin bir denetim yaklaşımı geliştirmelidir.
- Üretim ve üretime destek faaliyetlerini gerçekleştirirken **işletme tarafından ödenen ve daha sonra geri kazanılmayacak olan vergi, resim ve harçlar** ile üretimle ilgili olarak kullanılan makine, tesis, demirbaş, bina vb. için katılan sigorta giderleri. **Üretimle ilişkili oldukları için bu nitelikteki giderler üretim maliyetine katılır. Bağımsız denetçi** bu giderlerin ilgili gider yerlerine doğru bir şekilde dağıtılıp dağıtılmadığını kontrol etmelidir.
- Amortismanlar ve tükenme payları. Amortismanlar ve tükenme payları işletmenin benimseyeceği amortisman hesaplama yöntemi kullanılarak hesaplanır. İlgili varlığın amortismanına tabi tutarı, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Bu amaçla kullanılacak amortisman hesaplama yöntemleri normal (eşit tutarlar - doğrusal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir (TMS-16: Maddi Duran Varlıklar, m. 62). Amortisman yönteminin seçiminde ve amortisman tutarının hesaplanmasında en önemli konulardan birisi ilgili varlığa ilişkin faydalı ömrün tahminidir. Faydalı ömür; varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya ilgili varlıktan elde edilmesi

beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder (TMS-16, m. 6). Bağımsız denetçi denetimleri sırasında özellikle otomasyonun yüksek olduğu işletmelerde üretim maliyetinin önemli bir kısmını oluşturan amortismanlarla ilgili olarak, elde etme maliyeti ve birikmiş amortisman tutarlarını gösterecek şekilde düzenlenen maddi duran varlıklar tablosunu incelemelidir. Yapılan denetimde amortisman yöntemi ve oranının tutarlı olarak uygulanıp uygulanmadığının soruşturulması ve amortisman hesaplamalarının önceki dönem bilgileri ile karşılaştırılması da gerekir. Amortisman tutarı normal koşullarda bir faaliyet gideri olarak raporlanır. Bununla birlikte, başka bir varlığın üretiminde/inşasında kullanılan bir duran varlığın amortismanı üretilen/inşa edilen varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Bu doğrultuda yarı mamul ve mamul maliyetleri içinde yer alması gereken amortisman tutarlarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığının belirlenmesi denetimin önemli bir parçasını oluşturmalıdır. Maddi duran varlığın değerinde önemli ve sürekli bir değer düşüklüğü olup olmadığının saptanması; maddi duran varlıkların değerlemesinde yeniden değerlendirme yönteminin kullanılması söz konusu ise, bu değerlemenin ilgili varlıkların maliyetine ve birikmiş amortismanına etkisinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı denetim sırasında gözden geçirilmelidir.

- Bakım ve onarım giderleri. Üretim sürecinde kullanılan makineler ile üretim tesisi vb. için katlanılan bakım ve onarım giderleri üretim maliyetinin bir parçasını oluşturur. Bu nitelikteki giderlerin bir kısmı doğrudan genel üretim giderleri olarak raporlanır. İlgili varlıkların faydalı ömürlerini uzatan, fonksiyonları ve özellikleri üzerinde değişiklik yaptıkları için sermaye harcaması olarak da ifade edilen bakım ve onarım giderleri ise varlıkların maliyetine eklenir ve amortismanlar yoluyla üretim maliyetine eklenir. Bakım ve onarım giderlerinin denetiminde bu ayrıştırmanın doğru yapılması finansal raporların gerçeğe uygun olarak sunulması ve mamul maliyetlerinin doğru hesaplanması açısından gereklidir.

Maliyet denetimi açısından genel üretim giderlerini oluşturan unsurların miktar ve tutarlarının doğru olarak belirlenmesi önemlidir. Ancak bunların üretilen mamullerle ilişkilerinin doğru kurulup kurulmadığı çok daha önemlidir. Hesaplanan toplam genel üretim gideri tutarının gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının ve bunların muhasebe kayıtlarına doğru geçirilip geçirilmediğinin belirlenmesi geleneksel denetim teknikleri kullanılarak yapılabilir. Bununla birlikte hesaplanan genel üretim giderlerinin üretilen mamullere doğru dağıtılıp dağıtılmadığının belirlenmesi için ek çalışmalar yapılması gerekir. Bu çerçevede üretimle ilgili olarak katlanılan tüm gider-

lerin gider yerleri itibariyle izlenip izlenmediği, izleniyorsa özellikle genel üretim giderlerinin gider yerlerine dağıtımının doğru yapıp yapılmadığı denetlenecek konuların başında gelmelidir.

Genel üretim giderlerinin indirekt gider olmak dışında taşıdıkları diğer nitelikler de maliyet hesaplamasında ve denetiminde özellikli durumlara neden olur. Bazı genel üretim gideri unsurlarının (enerji giderleri vb.) yıl içinde belli dönemlerde artış veya azalış göstermesi, bazı genel üretim gideri unsurlarının (üretim tesisinin yıllık genel bakım-onarım giderleri, amortisman giderleri vb.) tutarlarının üretim tarihinden daha sonraki bir tarihte tahakkuk etmesi söz konusu olabilmektedir. Mamul maliyetini hesaplamak için dönem sonunu beklemek genellikle mümkün olmadığı için, bu giderlerin üretim maliyetine yüklenmesi ancak tahmini olarak yapılabilir. Denetim sırasında bu giderlerin ve bunların mamullere dağıtımında kullanılan ölçü (anahtar) ve oranların gerçekçi bir şekilde tahmin edilip edilmediği, mamullere dağıtımın anlamlı olup olmadığı ve giderlerin gerçekleşmesi sonrasında tahminlerle karşılaştırıldıklarında ortaya çıkan farkların yarı mamul, mamul ve satılan mamuller maliyeti arasında doğru bir şekilde dağıtılıp dağıtılmadığı incelenmelidir.

Genel üretim giderlerinin mamullerle ilişkilerinin kurulmasında yükleme ölçüleri (anahtarları) kullanılır. Bununla birlikte bir genel üretim gideri unsurunun belirlenen ölçü (anahtar) ve hesaplanan yükleme oranı yardımıyla bir mamule yüklenmesi de genellikle mümkün değildir. Bunun temel nedeni genel üretim giderlerinin çok önemli bir kısmının birden fazla gider yerinde ortaya çıkmasıdır. Farklı gider yerlerinde oluşan genel üretim giderleri “gider dağıtım” adı verilen süreç aracılığıyla mamullerle ilişkilendirilir. Gider dağıtım tablosu adı da verilen tablo aracılığıyla izlenen bu süreç, maliyet denetimi sırasında incelenmelidir. Dağıtımda kullanılan ölçülerin doğru belirlenmesi, dağıtım oranının doğru hesaplanması ve dağıtımda hata yapılmaması mamul maliyetinin doğru hesaplamasının ön koşullarıdır.

3.1.1.4. Maliyet Hesaplama Yöntemi

Üretim maliyeti direkt ham madde ve malzeme giderlerinden, direkt işçilik giderlerinden ve genel üretim giderlerinden oluşur. İşletmeler bu unsurları dikkate alarak ve yaptıkları üretimin niteliğine, üretim tekniğine, işletme büyüklüğüne, örgüt yapısına, maliyetlerin hesaplanmasına verdikleri öneme vb. ölçütlere dayanarak belirledikleri maliyet sistemlerini kullanarak üretim maliyetini hesaplarlar.

Direkt ham madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri değişken gider niteliğindedirler. Bu nedenle üretim maliyetine doğrudan ve tam olarak katılırlar. Genel üretim giderlerinin bir kısmı değişken nitelik gösterirken, bir kısmı sabit niteliktedir.

Değişken genel üretim giderleri, direkt ham madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerinde olduğu gibi üretim maliyetine tam olarak katılır. Bununla birlikte sabit genel üretim giderlerinin üretim maliyetine nasıl yükleneceği, kullanılan maliyet sistemine göre değişir. Bu kapsamda Tam Maliyet Sistemi'nin, Değişken Maliyet Sistemi'nin ve Normal Maliyet Sistemi'nin kullanılması mümkündür. TMS-2 bu sistemlerden Normal Maliyet Sistemi'nin kullanılmasını öngörmektedir. Buna göre sabit genel üretim giderleri, normal kapasite kullanım oranında maliyetlere katılmalıdır (TMS-2, m. 13). Normal kapasite; planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir.

Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Düşük kapasite kullanımı gerçekleştiği için üretim maliyetine katılmayan sabit genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek (örneğin Çalışmayan Kısım Giderleri) sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine düşen sabit genel üretim gideri payı azalır. Böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur (TMS-2, m. 13).

3.1.1.5. Ortak Maliyetler

Ortak bir üretim sürecinde veya aynı ham madde kullanılarak aynı anda birden fazla mamul birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen bu mamuller, her mamulün aynı zamanda ana mamul olduğu "ortak mamuller" olabileceği gibi, ana mamul ve yan mamul şeklinde de ortaya çıkabilir. Ortak üretim sürecinde ortaya çıkan maliyetin mamuller arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılması esastır. Bu doğrultuda üretim miktarı yöntemi, katsayı yöntemi, satış fiyatı yöntemi, net satış hasılatı yöntemi, standart verim yöntemi gibi yöntemler kullanılabilir. Yan mamuller ise çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan mamuller net gerçekleştirilebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana mamulün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana mamulün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez (TMS-2, m. 14).

3.1.1.6. Üretim Kayıpları

İşletmelerin üretimlerini gerçekleştirirken çok çeşitli nedenlerle üretim kayıplarına uğramaları doğaldır. Fire, hurda, bozuk mamul vb. şekillerde ortaya çıkan üretim kayıplarının miktarı ve tutarı, üretim maliyetlerini de doğrudan etkiler.

Üretim sırasında ortaya çıkan kaybın bir kısmı üretim tekniğinin, kullanılan ham madde ve malzemelerin kalitesinin, işçilerin niteliğinin vb. durumların sonucu olarak ortaya çıkar. Bu nitelikteki üretim kayıplarının önlenmesi genellikle olanaksızdır veya önlenmesi için yüksek maliyetlere katlanmak gerekir. Bunları ortadan kaldırmakla elde edilecek fayda, ortadan kaldırmak için katlanılan maliyetten daha küçük kalır. Bu tür üretim kayıpları “normal” kabul edilir ve bunların maliyeti üretim maliyetine eklenir.

Normal üretim kayıplarının üzerinde gerçekleşen kayıplar ise anormal (normal olmayan) olarak değerlendirilir. Bunlar üretimin bir gereği olarak değil; ham madde ve malzemenin kalitesizliği, işçilerin dikkatsiz ve verimsiz çalışması, makinelerdeki arızalar vb. nedenlerle ortaya çıkarlar. Gerekli önlemlerin alınması durumunda bu kayıpların önlenmesi mümkündür. Bu özelliklerinden dolayı anormal üretim kayıpları üretimin bir parçası olarak değerlendirilmez ve bunların maliyeti üretim maliyeti ile ilişkilendirilmez, doğrudan gelir tablosuna zarar olarak yansıtılır.

Üretim kayıplarının denetiminde önceki dönemlere ilişkin verilerin, bütçelerin ve standart maliyetlerin kullanılması mümkündür. Ayrıca genellikle işletmelerin faaliyet alanlarıyla ilgili meslek odaları tarafından belirlenen normal üretim kaybı oranları da bu denetimin yapılmasında kullanılabilen bilgi kaynakları arasında yer alır.

İşletme tarafından hesaplanan kayıp miktar ve tutarlarıyla olması gereken/beklenen kayıp miktar ve tutarları arasındaki farkların önemli olması, denetimin daha sıkı yapılması için önemli bir işarettir. Randıman analizi bu aşamada sıklıkla başvurulan bir uygulama olarak ortaya çıkar.

3.1.1.1.7. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Hizmet işletmelerinde fiziki olarak bir çıktı yoktur. Bununla birlikte üretilen hizmetin maliyetinin hesaplanması, raporlama tarihi itibarıyla tamamlanmış ancak teslim edilmemiş veya tamamlanamamış hizmet üretiminin maliyetinin bilançoda raporlanması gerekir. TMS-2'ye göre; verilen hizmetle ilgili hasılatın finansal tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların ma-

liyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderler, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bunlar, gerçekleştikleri dönemde gider olarak finansal tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri de içermez (TMS-2, m. 19).

3.1.2. Stok Maliyetlerini Hesaplama (Stok Değerleme) Yöntemleri

Edindikten sonra kullanılma veya satılma yoluyla elden çıkarılan ham madde, mamul ve ticari mal stoklarının maliyetlerinin ve satışların maliyetinin finansal tablolarda raporlanacak tutarlarının belirlenmesinde kullanılan farklı yöntemler vardır. Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (gerçek parti maliyet yöntemi) (TMS-2, m. 23).

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kâr veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir (TMS-2, m. 24).

Bu doğrultuda stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir (TMS-2, m. 25).

3.1.3. Stok Sayım Noksanları veya Fazlaları

Özellikle ticari mal ve mamul hareketlerini izlemek için aralıksız sayım (sürekli envanter) yöntemini kullanan işletmelerde kayıtlarda bulunan stoklar ile fiilen elde bulunan stoklar arasında farklılıklar saptanabilir. Bunlar, nedenleri bulununcaya kadar geçici süreyle stok sayım noksanları veya fazlaları olarak muhasebeleştirilir. Araştırma için yeterli süre beklendikten son-

ra; nedeni saptanamayan noksanlar zarar olarak, nedeni saptanamayan fazlalar ise kâr olarak muhasebeleştirilir.

Noksanların veya fazlaların nedeni saptanmışsa düzeltme kayıtlarının yapılması gerekir. Bu düzeltmeler ilgili stok kartlarında, üretim maliyetinde (yarı mamul ve/veya mamul) veya satışların maliyetinde gerçekleştirilir. Sayım noksanının üretim dışında gerekçeleri varsa (hırsızlık, çalınma gibi) bunların maliyetlerle ilişkilendirilmesi yerine doğrudan zarar olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

3.1.4. Net Gerçekleşebilir Değer ve Stok Değer Düşüklüğü Zararı⁴

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar finansal tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü zararı ayrılır (TMS-2, m. 27).

Stokların elde etme maliyetleri, belirtilen istisnalar dışında, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü zararı ayırmak suretiyle yapılır (TMS-2, m. 29).

Net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahmin, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değer saptanmasında dikkate alınmaz (TMS-2, m. 30).

Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ham madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ham madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ham madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa,

⁴ Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde "değer düşüklüğü zararı" kavramı yerine "değer düşüklüğü karşılığı" kavramı kullanılmaktadır. Çalışmanın bu kısmında TMS/TFRS kapsamında açıklamalar yapıldığından, "değer düşüklüğü zararı" kavramı tercih edilmiştir.

ham madde ve malzemelerin değeri net gerçekleştirilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ham madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir (TMS-2, m. 32).⁵

Her finansal tablo dönemi itibarıyla, net gerçekleştirilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleştirilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleştirilir değerinde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü zararı iptal edilir. Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleştirilir değerden düşük olur. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleştirilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur (TMS-2, m. 33).

3.1.5. Üretimle İlgili Olduğu Düşünülen Ancak Üretim Maliyetine Katılmayan Unsurlar

Yukarıda açıklanan maliyet unsurları dışında kalan, bununla birlikte üretimle ilgili olduğu düşünülen diğer unsurlar, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin mamul tasarım ve geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir (TMS-2, m. 15).

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin giderleri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şunlardır: Normalin üstünde gerçekleştirilen ham madde ve malzeme, 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; satış giderleri (TMS-2, m. 16).

Borçlanma maliyetlerine ilişkin düzenlemeler içeren TMS-23: Borçlanma Maliyetleri standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine eklendiği sınırlı koşulları belirlemiştir. Buna göre; özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine eklenir (TMS-23, m. 8). Bir işletmenin özellikli varlık niteliği taşımayan stokları (ki genellikle böyledir) vadeli ödeme koşuluyla alınmış olabilirler. Ödenen fiyat ile peşin alım fiyatı arasında bir fark olması durumunda; bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS-2, m. 18).

⁵ Bu konuyla ilgili örnekler için bakınız: Kadir Gürdal, TMS-2 Stoklar Standardı Uygulama Rehberi, TESMER Yayın No: 69, Ankara, 2007, s. 53-55.

3.1.6. Satışların Maliyeti

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleştirilebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü zararları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleştirilebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü zararı tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir (TMS-2, m. 34).

3.1.7. Muhasebe Tahminleri

Muhasebe uygulamaları sırasında tahmin kullanımı kaçınılmazdır. Birçok finansal tablo kalemi, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemez, ancak tahmin edilebilirler. Bu nedenle makul tahminlerin kullanılması finansal tabloların düzenlenmesinde vazgeçilmez bir unsurdur ve bu durum finansal tabloların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemez (TMS-8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar, m. 33).

En güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılan ve maliyet denetimi açısından önem taşıyan bazı tahmin örnekleri şunlardır: Stoklardaki değer düşüklüğü zararları, amortisman tabii varlıklar için tahmin edilen faydalı ömürler, amortisman yöntemi ve bunlara bağlı olarak hesaplanan amortisman tutarları, kıdem tazminatı karşılıkları.

Muhasebe tahminleri genellikle yargı kullanılmasını gerektirir. Yargının ve dolayısıyla tahminin kötüye kullanılması her zaman mümkün olduğundan, denetçinin muhasebe tahminleriyle ilgili yeterli miktarda uygun denetim kanıtını toplaması gerekir. Nitekim denetçiden beklenen, denetimi yapılan işletmenin finansal tablolarının gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığının belirlenmesidir (Selimoğlu ve diğerleri 2008, 20). Tahminlerin gerçekçi olmaması veya kötüye kullanılması, finansal tabloların yanıltıcı bilgiler taşımasına neden olmak açısından en az hata, hile ve usulsüzlükler kadar önemlidir. Bu nedenle denetçinin; denetim kanıtları doğrultusunda yaptığı tahminler ile finansal tablolarda kullanılan tahminler arasındaki farklılıkları gözden geçirmesi, varsa tahminlerdeki hataların hile ve usulsüzlük içerip içermediğini belirlemesi ve buna bağlı olarak işletmenin kârlılığı ve performansı ile ilgili olarak yanıltıcı bilgi sunulmasını engellemesi gerekir.

3.1.8. Muhasebe Kayıtları ve Diğer Düzeltmeler

TMS/TFRS muhasebe kayıtlarının yapılmasını gerekli kılan düzenlemeler

değildir. Standartlar açısından muhasebe kayıtlarının yapılması değil, finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esastır. Defterlerin TMS/TFRS'ye uygun olarak tutulması yönündeki TTK düzenlemeleri esasen standartların özüne aykırıdır. Bununla birlikte Türkiye'deki muhasebe uygulamaları ve uygulayıcıların alışkanlıkları göz önüne alındığında, standartlara dayalı bir kayıt sürecinin bulunması sorun doğurmamaktadır. Nitekim TTK'da yapılan değişikliklerle bu durum kısmen ortadan kalkmış, defterlerin TMS/TFRS'ye göre tutulmasının önüne geçilmiştir.⁶

Defterler hangi ilke veya esaslara bağlı olarak tutulmuş olursa olsun, bağımsız denetim açısından muhasebe kayıtlarının incelenmesi önemlidir. Özellikle finansal tabloların yanıltıcı bilgi sunmasını sağlamak amacıyla yapılan kayıtların saptanması, finansal tabloların gerçeği yansıtmasını sağlamak açısından önemlidir.

Genellikle dönem sonlarında yapılan kayıtlarla raporlama sürecinin yönlendirilmesi ya da resmi kayıtlara yansıtılmadan doğrudan finansal tablolarda raporlanan tutarlara düzeltmelerin yapılması maliyet denetimi kapsamında saptanması gereken durumlardır. Bu nedenle denetçilerin bu tür durumları ortaya çıkaracak denetim tekniklerini kullanması gerekir. Finansal tablolarda hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların dönem içinde de yapılabileceği göz ardı edilmemelidir.

3.2. Vergi Kanunları Kapsamında Maliyet Denetimi

Bağımsız denetim, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının belirlenmesine yöneliktir. Bu nedenle çalışmanın bu kısmına kadar maliyet denetimi konusu TMS/TFRS'ye göre ele alınmıştır. Bununla birlikte 2012 yılında yapılan düzenlemelerle (TTK'da yapılan değişiklikler; Bakanlar Kurulu Kararları; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu –KGK- düzenlemeleri) TMS/TFRS'nin muhasebe kayıtlarıyla ilişkisi kısmen kesilmiş, bu kayıtların mevcut Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine uygun olarak tutulması öngörülmüştür.⁷ Bu uygulama, bağımsız denetime tabi şirketlerde finansal tabloların muhasebe stan-

6 Yapılan düzenlemelerle TMS/TFRS'nin muhasebe kayıtlarıyla ilişkisi kesilmiş görünmekle birlikte, TTK'nın Ticari Defterler'le ilgili kısımlarında yer alan maddelerde defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları'yla uyumlu olarak tutulacağına ilişkin çok sayıda hüküm bulunmaktadır. TTK'da aceleyle yapılan değişiklikler TTK'nın özüne uymayan ve diğer maddelerle uyumsuz hükümler ortaya çıkarmıştır.

7 TTK, m. 64/5: "Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez."

dartlarına uygun hale getirilmesi sonrasında denetim yapılması sonucunu doğurur. Başka bir deyişle, işletmeler muhasebe kayıtlarını TDMS ve VUK hükümlerine göre tutarken, bağımsız denetime tabi işletmelerin finansal tablolarını TMS/TFRS'ye uyumlu olarak düzenlemeleri gerekir. Yukarıda TMS/TFRS'ye göre açıklanan konular kapsamında maliyet denetimi açısından vergi mevzuatında ele alınabilecek başlıca konular aşağıda incelenmiştir. Yapılan açıklamalar sırasında, vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki farklılıklar da vurgulanmıştır.

3.2.1. Ertelenmiş Vergi ve Kanunen Kabul Edilmeyen Gider

Muhasebe uygulamaları ile vergi kanunları arasında amaç farklılığı bulunmaktadır. Muhasebe uygulamaları, işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyen tarafların beklentilerini karşılayacak şekilde, işletmenin gerçek durumunu ortaya koymayı amaçlar. Vergi kanunları ise devletin vergi politikaları doğrultusunda hazırlanır. Bu amaç farklılığı nedeniyle muhasebe uygulamalarına uygun olarak yapılan raporlamayla ortaya çıkan durum, vergi kanunlarının beklentilerini karşılamaz. Bu uyumsuzluğun giderilmesi genel olarak vergi beyannameleri üzerinde gerçekleştirilir. Muhasebe ilke ve uygulamaları sonrasında ortaya çıkan muhasebe kârı temel alınarak vergi mevzuatının etkileri beyannameye yansıtılır ve vergilenebilir kâra ulaşılır.

Muhasebe uygulamasıyla vergi mevzuatı arasındaki uyumsuzluğun belirlendiği iki önemli kavram vardır: Ertelenmiş vergi ve kanunen kabul edilmeyen gider.

TMS/TFRS, muhasebe ilke ve kurallarına göre finansal tabloların hazırlanmasını sağlar. Raporlamada tahakkuk esasından hareket edilmesi, tahminlerin kullanılması, değerlendirme hükümlerinin farklı olması vb. nedenlerle muhasebe kârıyla vergilenebilir kâr arasında farklılıklar oluşur. Bu farklılıklar işletmeler açısından TMS/TFRS kapsamında ertelenmiş vergi alacağı (gideri) ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü (geliri) doğurur.⁸ Kanunen kabul edilmeyen gider kavramı ise vergi kanunlarıyla ilişkilidir. Muhasebe uygulamaları açısından gider olarak raporlanması gereken bazı tutarlar, vergi kanunları açısından vergiye esas kârın belirlenmesinde gider olarak kabul edilmemektedir. Muhasebe ilke ve kuralları ve dolayısıyla TMS/TFRS bu tutarların gider olarak muhasebeleştirilmesini, vergi ile ilgili düzenlemelerin ise beyanname üzerinde yapılmasını gerektirir.

Bununla birlikte, yukarıda da belirtilen düzenlemeler sonrasında muhasebe kayıtlarının TDMS ve VUK'a göre yapılırken denetimin TMS/TFRS'ye

⁸ Ertelenmiş vergi bu çalışmanın temel konusunu oluşturmadığından ayrıntılı açıklamalar yapılmamıştır.

göre yapılması sözkonusu olduğunda ertelenmiş vergi ve kanunen kabul edilmeyen gider doğuran işlem sayısında artışların olması kaçınılmazdır.⁹ TDMS ve VUK hükümlerine göre yapılan kayıtlara uygun olarak hazırlanan finansal tablolar vergi açısından kanunen kabul edilmeyen gider doğurmayacaktır. Bununla birlikte muhasebe denetimine (bağımsız denetime) tabi olan şirketler finansal tablolarını TMS/TFRS'ye uygun hale getirirken ertelenmiş vergi ve kanunen kabul edilmeyen giderler ortaya çıkacaktır. Aşağıdaki konu başlıklarında kısmen ele alınan bu farklılıkların vergi etkisi maliyet denetimi sırasında da özel olarak ele alınmalıdır. Nitekim bu farklılıklar hem bağımsız denetimin amacını oluşturan finansal tabloların TMS/TFRS'ye uygun olarak hazırlanması açısından hem de vergilendirilebilir kârın hesaplanması açısından önemlidir.

3.2.2. Maliyet Kavramı ve Üretim Maliyetinin Oluşumu

VUK'un 274. maddesinde alım satım konusu malların (ticari malların - emtianın) maliyet bedeliyle değerlendirileceği belirtilmektedir.¹⁰ Yine VUK'un Değerleme'ye ilişkin açıklamaları kapsamında Kanun'un 262. maddesinde maliyet bedeli tanımlanmıştır. Buna göre *"maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder"*. Bu tanım, genel anlamda muhasebe standartları çerçevesinde belirlenen maliyet bedeliyle uyumludur.

VUK'un 275. maddesinde ise, üretilerek satılan malların (mamullerin – imal edilen emtianın) maliyetinin nasıl hesaplanacağı belirtilmiştir. Buna göre mamul ve yarı mamullerin maliyet bedeli şu unsurları içerir:

"- Mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,

- Mamule isabet eden işçilik,

- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,

- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir),

9 Nitekim TTK'nın değerlendirme ve finansal tablolara ilgili kısımlarında TMS/TFRS'ye sık sık atıflar yapılmaktadır. Örneğin TTK'nın 75. maddesinde yer alan *"gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır."* hükmü, 79. maddesinde yer alan *"duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır."* hükmü, 80. maddesinde yer alan *"değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir."* hükmü vergi mevzuatı ile farklılıkların doğmasına neden olacaktır.

10 Ham madde ve malzemeler genellikle satın alındığından, VUK'ta alım satım konusu mallar için yapılan açıklamalar, satın alınan ham madde ve malzemeler için de geçerlidir.

- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

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

İlgili maddede belirtilen unsurların önemli bir kısmı TMS/TFRS çerçevesinde kullanılan üretim maliyeti kavramıyla uyumludur. Bununla birlikte genel yönetim giderlerinden üretim maliyetine pay verilmesi standartlar açısından mümkün değildir. Bu tür giderler faaliyet giderleri olarak muhasebeleştirilmelidir.

Yan mamul, defolu mamul, artık, deşe vb. birimlerin maliyeti çeşitli yöntemlere göre saptanabilir. İşletme, gerçeğe uygun durumu en iyi yansıtmak için hesaplama yöntemini kullanarak bu birimlerin maliyetini hesaplar. Bu birimlere maliyet yüklenmiyor ve satıldıkça gelir kaydediliyorsa; dönem sonunda kalanlar VUK'un 267. maddesine göre ortalama satış fiyatı esasına göre emsal bedelleriyle değerlendirilerek diğer stoklar arasına alınır, ilgili tutar aynı zamanda satılan mamullerin maliyetinden düşülür (Kaval 2003, 201).

238 Sayılı VUK Genel Tebliği'nde ham madde ve malzeme alışlarına ilişkin olarak katılan borçlanma maliyetinin (faiz ve kur farkı) alış maliyetine eklenmesi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. VUK'un 262. maddesinde yer alan "*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder*" hükmünden hareketle; emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete eklenmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları dönemlerde gider yazılması veya maliyete eklenmesi mümkündür.

İşletmelerin finansman sağlamak amacıyla bankalardan veya benzeri kredi kuruluşlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre işletmeler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya düşen kısmı maliyete ekleyebilmektedirler.

Borçlanma maliyetinin üretim maliyetine eklenmesi, yukarıda ilgili kısımda da açıklandığı üzere, TMS/TFRS'ye uygun değildir (özellikli varlık niteliğindeki stoklar hariç). Bu unsurlar ortaya çıktıkları dönemin gelir tablosunda faiz gideri olarak raporlanır.

3.2.3. Stok Maliyetlerini Hesaplama (Stok Değerleme) Yöntemleri

Stokların değerlendirilmesinde kullanılacak maliyet bedelinin hangi yöntemle göre belirleneceği VUK'ta açıkça düzenlenmemiştir. Bu nedenle TMS-2'de de belirtilen gerçek parti maliyeti (has maliyet), tartılı veya ağırlıklı ortalama maliyet ve ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemlerinden birisiyle maliyetlerin belirlenmesi VUK açısından da uygundur. Bu yöntemlerden hangisinin uygulanacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamasıyla birlikte, vergi idaresi temel maliyet belirleme yönteminin belirli iş partilerine göre değerlendirme yöntemi olduğunu kabul etmekte; bunu uygulamanın mümkün olmadığı durumlarda ise ağırlıklı ortalama maliyet ve FIFO yönteminin kullanılmasına izin vermektedir (Ateşoğlu 2013). Yöntemlerin hem TMS/TFRS'ler tarafından hem de VUK tarafından kabul görmesi, maliyet denetimi açısından ortaya çıkabilecek sorunları önlemektedir.

3.2.4. Stok Sayım Noksanları veya Fazlaları

İşletmelerin özellikle raporlama tarihlerinde yapmış oldukları envanter işlemleri sırasında stok sayımlarının da yapılması gerekir. Maliyet denetimi açısından özellikle önem taşıyan bu sayımlar sonucunda kayıtlarda görünen stok mevcudu ve değeriyle fiili durum birbirinden farklı olabilmektedir. Konuyu vergi gelirleri açısından değerlendiren vergi mevzuatı, bu farklılıkların TMS/TFRS'ye göre raporlanmasından farklı bir yaklaşım taşımaktadır. Her iki düzenlemede doğal olarak ilgili stok kaleminin fiili durumu yansıtacak şekilde raporlanmasını öngörür. Ancak kayıtlardaki durum ile fiili durum arasındaki farkın nasıl raporlanacağı konusunda farklılık bulunmaktadır.

Sayım farklarının nedenlerinin araştırılıp bulunması esastır. Farkların nedenlerin hemen saptanması durumunda düzeltme kayıtları yapılır. Nedenlerin hemen bulunamaması ve araştırılmaya karar verilmesi durumunda ise farkların geçici hesaplarda izlenmesi gerekir. Muhasebe açısından değerlendirildiğinde, farkların nedeni bulununcaya kadar veya araştırmaktan vazgeçilinceye kadar geçici hesaplar açık kalmalıdır. Bununla birlikte vergi mevzuatı dönem sonları itibarıyla geçici hesapların kapatılmasını öngörür. Buna göre; sayım fazlası varsa ve nedeni saptanamıyorsa, ilgili tutar dönem sonu itibarıyla gelir kaydedilir.

Vergi mevzuatı açısından önemli olan farklar noksanlardır. Nitekim bunların gider veya zarar olarak muhasebeleştirilmesi vergi kaybına neden olur. Stok sayım noksanlarının nedenleri normal fireler, hırsızlık olayları, doğal afetler, işletmeden çekişler, faturasız satış vb. olabilir. Bu nedenlerden sadece normal firenin üretim maliyetinin bir parçası olduğu kabul edilir.

Diğer nedenler ise, geçerli gerekçeler ve takdir komisyonu raporları bulunmadıkça, gider ve zarar olarak kabul edilmez ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilir (Yıldız 2010, 33-35).

3.2.5. Net Gerçekleşebilir Değer ve Stok Değer Düşüklüğü Zararı

VUK'un ticari malların değerlemesine ilişkin 274. maddesine göre; malların ve mamullerin maliyet bedellerine göre değerlendirilme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösteriyorsa, maliyet bedeli yerine emsal bedeli kullanılabilir. VUK'un 267. maddesinde açıklanan emsal bedeli; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirilme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Doğal afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi durumlar sonucunda normal mallardan ayrılması gereken mallar da emsal bedel ile değerlendirilir. Tutarların hesaplanmasındaki farklı yaklaşımlara karşın, TMS/TFRS'deki net gerçekleşebilir değere de benzetilebilecek bu uygulamada emsal değer ile maliyet değeri arasındaki fark kadar stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

Stoklarla ilgili değer düşüklüklerinin saptanması maliyet denetimi açısından önemlidir. Vergi mevzuatının genel olarak ihtiyatlılık kavramının uygulanması konusunda gösterdiği duyarlılık, muhasebe uygulamaları ile vergi mevzuatı arasındaki farklılıkların başlıca kaynaklarından. İhtiyatlılık kavramının kötüye kullanılması yoluyla dönem kârının azaltılabilmesi ve buna bağlı olarak daha az vergi ödenmesi her zaman mümkündür. Bununla birlikte gerek muhasebenin temel ilkeleri gerekse TMS/TFRS bu kavramın kötüye kullanılmasına izin vermez. Nitekim TMS/TFRS pek çok konuda finansal tablo düzenleyicilerine tahmin yapma ve yargı kullanma konusunda zorlayıcı hükümler içermektedir. Maliyet denetimi açısından gerek stoklardaki gerekse maddi ve maddi olmayan duran varlıklardaki değer düşüklüklerinin zamanında ve doğru saptanması ve bunların finansal tablolara etkilerinin doğru yansıtılması temel inceleme alanlarından olmalıdır.

4. SONUÇ

İşletme faaliyetleri sonucunda kâr elde edilip edilmediği, faaliyet sonucunun ne tür faaliyetlerden kaynaklandığı, işletme varlıklarının verimli ve etkin kullanılıp kullanılmadığı, işletmenin finansal durumu vb. hakkında işletmenin iç ve dış çevresine bilgi sunmayı hedefleyen finansal muhasebe, bu amaçla muhasebe / finansal raporlama standartlarından yararlanır. Yapılan maliyet hesaplamalarının finansal tablolar aracılığıyla işletme dışına sunulması, aynı zamanda bu bilgilerin paydaşlarla paylaşılması anlamına

gelir. Bu bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, başka bir deyişle muhasebe / finansal raporlama standartlarına uygun olarak sunulup sunulmadığının saptanması ise bağımsız denetimin temel amacıdır.

Bağımsız denetim süreci kapsamında üretim işletmelerinde yürütülen maliyet denetimi; maliyetlerin doğru hesaplanması, verimliliğin artırılması, hata ve hilenin önlenmesi, performans değerlemesi ve iç kontrol sisteminin doğru çalışması konularında önemli katkılar sağlar. İşletmede iç kontrol sisteminin bulunması ve bunun etkin çalışıyor olması da maliyet denetiminin başarılı olma olasılığını artırır. Nitekim etkin çalışan bir iç kontrol sistemi maliyet denetiminin her aşamasında gereklidir.

Başarılı bir maliyet denetimi uygulaması, denetimi iyi bilmek kadar iyi bir maliyet muhasebesi bilgisi gerektirir. Muhasebe meslek mensupları arasında genellikle gözardı edilen maliyet muhasebesi, özellikle üretim işletmelerinde yapılacak maliyet denetimi için çok önemlidir. Üretim maliyetinin hesaplanması açısından muhasebenin gereklerinin ve bunların uygulamaya dönüştürüldüğü TMS/TFRS'nin iyi bilinmesi TTK kapsamında yapılacak bağımsız denetim sürecinde önemli katkı sağlayacaktır.

TTK'ya göre bağımsız denetimin Uluslararası Denetim Standartları'yla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre yapılması esastır (TTK, m. 396). Bu standartlar, finansal tabloların TMS/TFRS'ye uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetimine yöneliktir (TTK, m. 402-403). 2012 yılında TTK'da yapılan değişiklikle bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesi yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir (TTK, m. 396). Bakanlar Kurulu'nun bu doğrultuda 19 Aralık 2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararı, 23 Ocak 2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Buna göre; aktif toplamı 150 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL ve üstü, çalışan sayısı 500 ve üstü olmak üzere belirlenen üç ölçütten en az ikisini taşıyan şirketler bağımsız denetime tabi tutulmuştur. Ayrıca, Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi şirketler, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun denetimine tabi şirketler, bireysel emeklilik şirketleri, İstanbul Altın Borsası'nda üye şirketler, lisanslı depoculuk şirketleri ile ulusal karasal, uydu ve kablolu tv sahibi medya hizmeti sağlayıcı şirketler bağımsız denetime tabidir. Sermayesinin en az yüzde 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler de kendileri için belirlenen üç ölçütten iki tanesini taşıyorlarsa bağımsız denetime tabi tutulacaklardır.

TTK gereği 1 Ocak 2013 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolara bağımsız denetim uygulanacakken; bu zorunluluk, 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki KİT'ler ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az yüzde 50'si belediyeler ait olan şirketler yanı sıra enerji sektöründe faaliyet gösteren KİT'ler için 1 Ocak 2015'ten itibaren geçerli olacaktır.

KGK ise değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir (TTK, m. 88). KGK tarafından yapılan düzenlemeyle 1 Ocak 2013 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında; 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanun'un 397. maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve aynı Kanun'un 1534. maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulamasına, belirtilen kapsama dâhil olmayanlar için KGK tarafından bir belirleme yapılınca kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına karar verilmiştir.

Bu karara göre; bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin finansal tablolarını TMS/TFRS'ye göre hazırlamaları söz konusudur. Bu şirketler muhasebe kayıtlarını ise TDMS ve VUK hükümlerine göre yapacaklardır. Bu kayıtlara göre hazırlanan finansal tablolar raporlama tarihlerinde TMS/TFRS'ye uygun olarak yeniden düzenlenecek ve hazırlanan yeni tablolar bağımsız denetime tabi tutulacaktır.

Bu çalışmada TMS/TFRS'ye göre yapılacak maliyet denetimi açısından önemli görülen temel konulara yer verilmiş, ayrıca aynı konularla ilgili olarak vergi mevzuatı hükümlerine değinilerek bir karşılaştırma yapılmaya çalışılmıştır. Böylece maliyet denetimi yapılırken TDMS ve VUK hükümlerine göre hazırlanan finansal tablolardan TMS/TFRS'ye göre hazırlanan tablolara geçiş yapılırken önem kazanan konulara dikkat çekmek hedeflenmiştir.

Kullanılma amaçları ve hedefleri dikkate alındığında TMS/TFRS'yle vergi mevzuatı hükümlerinin uyuşmasını beklemek anlamlı değildir. Her iki düzenleme de kendi fonksiyonlarına uygun olarak bilgi toplamalı ve bu bilgiyi kullanmalıdır. Muhasebenin asli görevi işletmenin gerçek durumunun raporlanmasıdır. Bağımsız denetimin buna göre yapılması esastır. Muhasebe kayıtlarını TDMS ve VUK hükümlerine göre yapan bir şirketin yapılan düzenlemelerle bağımsız denetime tabi tutulması ve böylece muhasebenin

gereklerine uygun bir raporlama yapması olumlu ve önemli bir gelişmedir. Ancak her iki uygulama arasındaki farklılıkların denetim sürecini ve faaliyetlerini zorlaştıracığı açıktır.

Bununla birlikte, TTK'daki hükümler gereği tüm sermaye şirketlerinin denetime tabi tutulması öngörülmüşken yapılan düzenlemelerle denetime tabi şirketlerin belirlenmesi yetkisinin Bakanlar Kurulu'na bırakılması, KGK'nın ise TMS/TFRS'nin uygulanması kapsamını önemli ölçüde bağımsız denetime tabi şirketlerle ilişkilendirmesi muhasebenin gereken önemi kazanması açısından TTK'ca atılan adımları yavaşlatmıştır. Gerekli iyileştirmeler yapılmadığı sürece muhasebe vergi etkisinde kalmaya devam edecektir.

5. KAYNAKÇA

Akdoğan, N. 2000. **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Ateşoğlu, K. V. 2013. **Değerleme**, www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/DEĞERLEME.pdf, 18.02.2013, 8.42

Haftacı, V. 2007. **Muhasebe Denetimi**, 1. Baskı, Avcı Ofset, İstanbul.

Gürdal, K. 2007. **TMS-2 Stoklar Standardı Uygulama Rehberi**, TESMER Yayın No: 69, Ankara.

Kartal, A., A. Sevim ve H. E. Gündüz. 2003. **Maliyet Muhasebesi**, 1. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1524, Eskişehir.

Kepekçi, C. 1998. **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Kaval, H. 2003. **Muhasebe Denetimi**, Akademik Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., Ankara.

Selimoğlu, S. K., Ş. Uzay vd. 2008. **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Yıldız, A. M. 2010. **Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu**, Ankara SMMMO Yayın No: 76, Ankara.