

STOK HESAPLARININ DENETİMİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

Yunus CERAN*

Muhammet BEZİRCİ**

ÖZET

İşletme varlıkları içerisinde en yüksek paya sahip olan stokların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine, Muhasebenin Temel Kavramlarına, Uluslararası ve Ulusal Muhasebe Standartları ile vergi mevzuatına uygun olarak kayıtlara alınıp, alınmadığının, değerlendirilmesine uygun olarak değerlendirilerek finansal tablolarda dürüst bir biçimde raporlanıp, raporlanmadığının araştırılması stok hesaplarının denetiminde temel amacı oluşturmaktadır.

Stokların doğru olarak raporlanabilmesi işletmede etkin bir belgeleme sisteminin ve ayrıntılı bir muhasebe kayıt düzeninin kurulmasını gerektirmektedir. Bu da ancak işletmede uygun bir biçimde işletilen iç kontrol sisteminin varlığına bağlıdır. Çünkü işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, güvenilir finansal raporlama yapılması, faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesi, kanun ve düzenlemelere uygunluk anlamına gelmektedir. Bu nedenle stok hesaplarında yer alan ve finansal tablolara yansıtılan bilgilerle ilgili olarak işletme yönetiminin iddialarının gerçekten doğru olup, olmadığını değişik denetim teknik ve yordamları uygulanarak ortaya konulması ve stoklara ilişkin tutarların finansal tabloların dürüstlüğüne gösterecek şekilde doğru bir biçimde raporlanarak bu tablolarda yer almasının sağlanması açısından işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ve iç denetim büyük önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: İç denetim, stok denetimi

* Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman ABD. Öğretim Üyesi.

** Yrd. Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi, Akören Ali Rıza Ercan MYO., Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü Öğretim Üyesi.

THE IMPORTANCE OF INTERNAL AUDITING AND INTERNAL CONTROL SYSTEM IN AUDITING STOCK ACCOUNTS

ABSTRACT

The main objective in auditing stock accounts is to explore whether stocks, which have the biggest share in corporate assets, are recorded in compliance with Generally Accepted Accounting Principles, Fundamental Concepts of Accounting, International and Domestic Accounting Principles and tax legislation; and whether they are reported fairly in financial statements by being valued properly according to valuation principles.

Accurate reporting of stocks necessitates an effective documentation system and a detailed bookkeeping system in the firm. This, on the other hand, depends on the presence of an internal control system that functions properly. The presence of an effective internal control system in firms ensures reliable financial reporting, effective and efficient operations and compliance with laws and regulations. Therefore, the presence of an effective internal control mechanism and internal auditing are of importance in investigating whether claims of managements about the data included in stock accounts and recorded in financial statements are correct or not through various auditing techniques and methods, and in ensuring the accurate reporting of the amounts related to stocks in order to show the fairness of financial statements.

Key Words: Internal auditing, inventories auditing

1. Giriş

İşletmelerde satılmak, üretimde kullanılmak veya tüketilmek üzere tedarik edilen ticari mallar ile ilk madde ve malzeme, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi, yarı mamul, mamul, yan ürün, artık, atık ve hurda gibi varlıklardan oluşan stoklarla ilgili hesaplara THP’de 15 No’lu Stoklar hesap grubunda yer verilmiştir. Stoklar, ticaret işletmelerinde ticari mallar olarak ve üretim işletmelerinde de ilk madde ve malzeme, yardımcı madde, işletme malzemesi, yarı mamul ve mamul olarak en önemli varlık unsuru olup, bilanço kalemleri içinde de ağırlığı olan hesap kalemini oluşturmaktadır. Bu nedenle stok hesaplarının denetimi denetçiler açısından, en önemli risk alanlarından biri olmaktadır. Stok hesaplarına yapılan girişlerin gerçek giriş olup olmadığını, yapılan girişlerin maliyet bedelleri ile

muhasabe kayıtlarına alınıp, alınmadığını, dönem içerisinde kullanılarak, tüketilen veya satılan stok kalemlerinin yarımamuller-üretim, mamuller ve satılan mamuller maliyeti hesaplarına doğru bir biçimde aktararak üretim maliyetine verilip, verilmediğini, işletmedeki tüm stokların envantere dahil edilip, edilmediğini, envantere yer alan stokların GKGMİ'ye uygun olarak kaydedilip, kaydedilmediğini ve buna göre düzenlenen finansal tablolarda belirlenen ilkelere göre değerlemeye tabi tutulup, tutulmadığını denetçinin kolayca ortaya çıkaramaması nedeniyle stoklarla ilgili denetim alanı oldukça riskli bir alandır. Bu nedenle işletmede etkin ve iyi işleyen bir iç kontrol sistemi ve daha doğrusu iyi kurulmuş bir muhasabe sistemin varlığı oldukça önemlidir. İç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasında da iç denetim büyük bir öneme sahiptir.

Bu nedenle bu çalışmanın amacı stok hesaplarının denetiminde iç kontrol sisteminin önemi ile iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasında ve artırılmasında iç denetimin önemini bugüne kadar konu ile ilgili olarak yapılan çalışmalardan farklı bir bakış açısıyla ortaya koymaya çalışmaktır.

2. Stok Hesapları

Türkiye Muhasebe Standardı “**TMS-2 Stoklar**” standardının 6. maddesinde satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar” stok olarak tanımlanmaktadır. 8. maddeye göre stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsamaktadır (TMSK, 2008: 268). Stoklar, bir işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme (hammadde), yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık, atık ve hurda gibi bir yıldan daha az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşmaktadır (Çabuk, 2009: 64).

THP'de stok hesapları olarak 15 No'lu Stoklar hesap grubunda, işletmenin üretimde kullanmak amacıyla edindiği ilk madde malzemeler için “**150 İlk Madde ve Malzeme Gideri Hesabı**”na, ilk madde ve malzemelerden üretime gönderilen ve üretim süreci sonunda henüz tamamlanmamış olup, bir sonraki döneme devredenleri izlemek için “**151**

Yarımamuller-Üretim Hesabı’na, üretim süreci sonunda tamamlananların izlenmesi için **“152 Mamuller Hesabı**”na, satılmak üzere edinilen üzerinde hiçbir değişiklik yapılmadan ya da çok küçük değişiklikler yapılarak satılan malları izlemek için **“153 Ticari Mallar Hesabı**”na, stoklar içerisinde yer alıp, dönem içerisinde modasının geçmesi, bozulması, çürümesi gibi nedenlerle değeri düşen stokların, mülkiyeti hukuken işletmeye geçmiş olduğu halde henüz işletme tarafından teslim alınmamış olan yoldaki stokların, konsinye stoklar veya komisyonculardaki malların, yan mamuller, bozuk mamullerin izlenmesi için **“157 Diğer Stoklar Hesabı**”na, stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi ya da satış fiyatının düşmesi gibi nedenlerle geri kazanılamaması ve stok maliyetinin geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olması durumunda ayrılan karşılıkları izlemek üzere **“158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı**” ile stoklarla ilgili olarak verilen sipariş avanslarını izlemek üzere **“159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı**”na yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen stok hesaplarıyla bağlantılı olarak stoklardaki sayım ve tesellüm noksanlıkları için **“197 Sayım ve Tesellüm Noksanları**”, stok noksanları veya fazlalarının nedenleri araştırılarak, ilgili kesin hesaplarına aktarılma olanağının olmaması durumunda noksanlık ve fazlalık arasındaki farkın noksanlık açısından fazla olması durumunda ortaya çıkabilecek riskler ve olası zararlar için arılan karşılıkları izlemek için **“199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı**” hesabı, bir yıllık dönem içinde tüketilmesi düşünülmeyen ve kullanılabilirden fazla olan stok kalemlerini stok hesaplarından çıkarıp, izlemek için **“293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar**” hesabı, değişik nedenlerle işletmede kullanılmaya olanağı kalmayan ya da satış olanaklarını yitiren ilk madde ve malzemelerle, fiziki nedenlerle bozulmuş müşterilere sunulamayacak durumdaki mamul veya ticari malların işletme stokları arasında yer almaması gerektiğinden stok hesabından çıkarılarak, **“294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı**”, sayım ve tesellüm fazlalıkları için **“397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları**” hesabı, satılan stoklarla ilgili olarak **“600 Yurtiçi Satışlar**”, **“601 Yurtdışı Satışlar**”, **“602 Diğer Gelirler**”, **“610 Satıştan İadeler**”, **“611 Satış İskontoları**”, **“612 Diğer İndirimler**” hesapları, satılan stokların maliyetlerini izlemede **“620 Satılan Mamuller Maliyeti**”, **“621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti**”, **“623 Diğer Satışların Maliyeti**” hesapları, üretim işletmeleri için mamul maliyetini izlemede **“710 Direkt İlk Madde ve**

Malzeme Giderleri”, “720 Direkt İşçilik Giderleri”, “730 Genel Üretim Giderleri” hesapları ve bu hesapların yansıtma hesapları olan **“711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma”, “721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma”, “730 Genel Üretim Giderleri Yansıtma”** hesapları bulunmaktadır.

3. Stok Hesaplarının Denetimi

İşletme ve yönetimin temel fonksiyonlarından biri olan denetim (kontrol etme), işletme fonksiyonları açısından en son sırada yer almakta ve işletmenin diğer fonksiyonlarının gelişimini, sonucunu ve hatta zaman zaman da geleceğini izleyerek, sorgulamakta ve tahminlerde bulunmaktadır (Erol, 2010: 13). Denetim, “iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç” (Güredin, 2007: 11; Kaval, 2008: 3; Yılcı, 2006: 4) olarak tanımlanırken, muhasebe denetimi ise, bir işletmenin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)’ne uygun olarak düzenlenip, düzenlenmediğinin belirlenmesine ve raporlamasına yönelik bir süreç olarak ifade edilmektedir. Finansal tabloların ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer unsurlar üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguların denetim faaliyetinin çıktısı olan denetim raporunda özetleyen sistematik bir incelemedir (Kaval, 2008: 10). Bir işletmeye ilişkin finansal tabloların belirli muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüşe ulaşmak amacıyla finansal tabloların denetimi muhasebe denetimidir (Selimoğlu, 2009: 6).

Muhasebe denetimi açısından, ticaret işletmelerinin alım satımını yaptıkları ticari mallar ile üretim işletmelerinin üretimini yapıp sattıkları mamuller işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturduğu için bunların denetimi oldukça zaman alıcı, maliyetli ve risklidir. Stokların denetimini önemli kılan unsurları şöyle özetlenebiliriz (Bozkurt, 2006: 307-308):

- Stoklar işletmenin varlık yapısı içerisinde kalitatif ve kantitatif olarak en önemli ve büyüklükteki kalemlerden biri olduğundan, işletmenin

çalışma sermayesi içinde nitelik ve nicelik olarak önemli bir yere sahiptir.

- Stokların denetiminde fiziki (fiili) sayım ve gözlem işlemleri önemli bir yer tutmakta ve aynı zamanda bu işlemler hem zaman alıcı ve hem de maliyetli olmaktadır.
- Stokların çok sayıda çeşitten oluşması nedeniyle denetimleri zordur, risklidir.
- Stokların tanınmaları ve değerlemesinin yapılmasındaki zorluklar nedeniyle, birçok zaman uzman yardımına ihtiyaç duyulmaktadır.
- Stoklar işletmelerin ana faaliyet konusunu oluşturduğundan kar veya zarar tutarını doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle yapılabilecek hata, hile veya yolsuzluklar kar veya zararın azalması ya da artması sonucunu doğuracaktır. Mal (ilk madde ve malzeme, yarı mamul) alımında stokların miktar ve maliyetleri ile oynanabildiğinden dönem sonu maliyetlerinde ve satış maliyetlerinde yapılacak düzenlemeler dolayısıyla gelir tablosu bundan etkilenecektir. Üretim işletmelerinde maliyetlerin hesaplanmasındaki karmaşıklığın da finansal tablolarda yer alan bilgileri manipüle edici etkisi olabilmektedir.

4. Stok Hesaplarının Denetlenme Amacı ve Süreci

Stok hesaplarının denetlenmesindeki amaç, işletmedeki stokların devamlılık ilkesine ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMI) göre muhasebe kayıtlarına alınıp, alınmadığını ve finansal tablolarda doğru bir biçimde raporlanıp, raporlanmadığını saptamaktır. Bu amaçla denetçinin stokların fiziken var olduklarını, işletmenin sahipliğinde olduğunu, kullanılabilir veya satılabilir durumda olduklarını ve doğru bir biçimde fiyatlandıklarını saptaması gerekmektedir. Bu nedenle de denetçinin, stok sayımı, değerlemesi ve değerlemede kullanılan yöntemler ve yapılan hesaplamaların doğruluğunu incelemesi ve bozulan, modası geçen ve sürümü az olan stoklar için uygun karşılık ayrılıp, ayrılmadığını da araştırması gerekmektedir (Güredin, 2007: 429).

Stok hesaplarının denetlenmesindeki amaçları veya ulaşılmak istenen hedefleri şöylece sıralamak mümkündür (Kaval, 2008: 248):

- Stoklara girişlerin gerçek olup olmadığına güvence getirmek,
- Stokların maliyet bedellerine uygun olarak kayıtlara alınıp, alınmadığına güvence getirmek,
- Dönem içinde tüketilen veya satılan stok kalemleri maliyetlerinin tam olarak üretim maliyeti, mamul maliyeti, yarı mamul maliyeti, satılan mamuller maliyeti ve satılan ticari mallar maliyetine yansıtılıp, yansıtılmadığını saptamak,
- İşletmenin sahip olduğu tüm stokların envantere dahil edilip, edilmediğine güvence getirmek,
- Envanterde yer alan stokların GKGMİ'ye veya işletmenin finansal tablolarını düzenlediği esaslara göre değerlemeye tabi tutulup, tutulmadığına güvence getirmek.

Denetçinin ayrıca belirli dönemler itibariyle fiziki sayım yaptırarak sayım sonuçları ile muhasebe kayıtları arasında mutabakat sağlaması, aynı zamanda stok sayımını gözlemlemesi, defter kayıtları ile sayım sonuçları arasında önemli farkların bulunması halinde, düzeltici kayıtların yapılmasını sağlaması, konsinye verilen stokların işletmenin stokları arasına dahil edilmiş, konsinye alınan stokların ise stoklar arasına dahil edilmemiş olduklarını saptaması gerekmektedir (Günay, 2002).

Stok hesaplarının denetleme amacına uygun olarak hesap kalemlerine ilişkin denetim hedefleri 9 tanedir ve bilanço kalemleri ile bazı gelir tablosu hesaplarına uygulanabilmektedir. Bu hedefler şunlardır ve stoklarla ilgili yönetimin iddiaları ile denetim hedefleri arasındaki ilişki aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Uzay, 2009: 71-72):

- Geçerlilik,
- Tamlık (Bütünlük),
- Doğruluk,
- Sınıflandırma,
- Hesap kesimi,
- Ayrıntıların birbirleriyle bağlantılı olması,
- Değerleme / Net gerçekleşebilir değer,

- Haklar ve yükümlülükler,
- Sunuş ve açıklama.

Tablo:1. Stoklarla İlgili Yönetim İddiaları ve Denetim Hedefleri

Yönetimin İddiaları	Hesap Kalemleri İle İlgili Genel Denetim Hedefleri	Stoklara Uygulanabilecek Özel Denetim Hedefleri
Varolma ve Meydana Gelme	Geçerlilik (Varolma)	- Bilanço tarihi itibarıyla kayıtlı olan stoklar işletmede yer almaktadır.
Değerleme ve Dağıtım	Tamlık	- Mevcut stokların tamamı sayılmıştır ve envanter listelerine kaydedilmiştir.
	Doğruluk	- Stok kayıtları ile işletmede fiilen stok rakamları uyumludur. - Stoklar doğru fiyatla değerlendirilmiştir. - Fiyat artışları hesaplara doğru olarak yansıtılmıştır.
	Sınıflandırma	- Stok kalemleri, ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul olmak üzere uygun bir biçimde sınıflandırılmıştır.
	Hesap Kesimi	- Satın almalarla ilgili yılsonunda hesap kesimi uygundur. - Satışlarla ilgili yılsonunda hesap kesimi uygundur.
	Ayrıntıların Birbirleriyle Bağlantılı Olması	- Stok kalemleri toplamı, Defter-i Kebir (büyük defter) kayıtları ile uyumludur.
	Değerleme (Net Gerçekleşebilir Değer)	- Değeri düşük stoklar düşük değerle değerlendirilmiştir.
Haklar ve Yükümlülükler	Haklar ve Yükümlülükler	- İşletme stok listelerinde yer alan kalemlerin tamamına sahiptir. - Teminat vb. nedenlerle rehinde olan stok bulunmamaktadır.

(Kaynak: Uzay, 2009: 72)

Stok denetiminin unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Arens ve Loebbecke, 2000: 649):

- Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin yapılması ve kayıt altına alınması,
- Maliyet ve değerlerin transfer edilmesi,
- Taşıma maliyetleri ile gelirlerin kaydedilmesi,
- Stokların fiziki olarak gözlemlenmesi,
- Stokların listelenmesi ve fiyatları.

Stokların denetiminde sıklıkla karşılaşılan prosedürler aşağıda olduğu gibidir (Taylor ve Glezen, 1994: 536-537):

- Stoklarla ilgili yapısal ve kontrol risklerinin değerlendirilmesi ve test edilmesi ve iç kontrol yapısının anlaşılmasının sağlanması,
- Yılsonunda stok sayımının gözlemlenmesi ve kayıt prosedürlerinin kesin ve doğru stok sonucuna ulaşılmasında yeterli olup, olmadığının tanımlanması,
- Stokların varlığı ve gerçekliğinin fiziki olarak doğrulanması,
- Yılsonunda stok sayımının gözlemlenmesi sırasında son beş yıldaki nakliye ve mal alımı belgelerinin kayıt numaraları ve stok sevkiyatına ilişkin belgelerin doğruluğunun test edilmesi,
- Stokların gözlemlenmesi sırasında satılmayan, kullanılmayan, sürümü az olan (yavaş hareket eden) veya artan stoklar hakkında araştırma veya soruşturma yapmak,
- Stokların fiziki sayımı öncesi ve sonrasında tüm stok etiketlerinin ön numaralandırılmasının yapılması ve karşılaştırılması,
- Depo işlemlerinin test edilmesi ve son stok listelerinin kopyalarının elde edilmesi,
- Stok sayımı yapan kişilerin hak ve sorumluluklarını gösteren kurul kararlarının, bankalar veya diğer kreditorler tarafından alınan doğrulamaların gözden geçirilmesi,
- Satın alma, yükleme, üretim ve satışlarla ilgili stok hesaplarına analitik prosedürlerin eklenmesi ve bir önceki yıl bütçe ve hesapları ile karşılaştırılması.

5. Stoklarla İlgili İç Kontrol Sistemi

Bir ticaret işletmesi veya üretim işletmesinde verimliliğin artırılmasında satın alınan ticari mallar veya ilk madde ve malzemelerin en düşük fiyattan, gerekli olan en yüksek kalitede ve gerekli olan en uygun zamanda alınıp, alınmadıkları, işletmede atıl stok bulundurulup, bulundurulmadığı ve dolayısıyla alternatif maliyetlerinin düşük tutulup, tutulmadığı oldukça önemlidir. Bu da ancak işletmede iyi bir stok kontrol sisteminin varlığı ile ya da iyi bir satın alma bölümünün varlığı ile sağlanabilir. Bu durum ise işletmelerde iyi bir stok kontrol sisteminin kurulmasını ve bilimsel olarak geliştirilmiş olan stok kontrol yöntemlerinden yararlanılmasını gerektirmektedir (Kaval, 2008: 249). Bu nedenle işletmelerin organizasyon yapısının stokların satın alınması, stok hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve stokların fiziki olarak korunması sorumluluklarının birbirinden ayrılmasına olanak sağlayacak, stoklarla ilgili etkin bir iç kontrolün sağlanmasına yardımcı olacak biçimde oluşturulması gerekir. Stoklarla ilgili olarak muhasebe ve finansman bölümünün görev ve sorumluluk alanlarının ayrılmasına yönelik olarak muhasebe bölümünün görev ve sorumlulukları;

- Alışların yevmiye defterine kaydedilmesi,
- Borçlarla ilgili yardımcı hesapların tutulması,
- Defter-i Kebir (Büyük Defter)'in tutulması,
- Alış işlemi ile ilgili onayların gözden geçirilmesi,
- Teslim alınan mallar, ilk madde ve malzeme stokları ile ilgili tesellüm belgelerinin gözden geçirilmesi,
- Stokların dönem sonu sayımlarının yapılması ve kontrol edilmesi,
- Dönem sonu stoklarının ve satılan ticari mallar maliyeti ve satılan mamuller maliyetinin GKGMİ doğrultusunda değerlemelerinin yapılmasıdır.

Finansman bölümünün stok alımlarıyla ilgili özel bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak, Muhasebe ve Finansman bölümleri dışındaki Üretim bölümü veya Pazarlama, Satış ve Dağıtım bölümü, satın alma isteğinin yapılması, Satın Alma (Tedarik) bölümü yöneticisi satın alma

isteğinin onaylanması, Teslim Alma bölümü işletmeye gelen malların, ilk madde ve malzemelerin teslim alınması, Depolar ise teslim alınan malların depolanması işlevlerini yerine getirmektedir (Güredin, 2007: 430-431). Dolayısıyla işletmede iyi kurulmuş, etkin bir biçimde işletilen muhasebe sistemi, stokların satın alınmasından tedarik edilmesinden başlayarak, stoklara alınması, depolanmasından, üretime gönderilmesine veya satılmasına kadar muhasebe kayıtlarını yapmakta, izlemekte, stokların korunması ve finansal raporlamanın tamlık, doğruluk ve güvenilirliği ile işletme faaliyetlerinde süreçlerin verimlilik, etkinlik, etkililik ve şeffaflığının sağlanması ve iyileştirilmesi için gerekli önlemleri almakta ve yöntemleri geliştirerek etkin bir iç kontrol sistemi olma görevini yerine getirmektedir.

5.1. Satın Almalarda İç Kontrol Sistemi

Gerek ticaret işletmelerinde ticari malların ve gerekse üretim işletmelerinde ilk madde ve malzemelerin satın alınması veya üretim sonucu yarı mamuller ve mamullerin stoklara girişlerinin gerçek girişler olup, olmadığının anlaşılması işletmede ancak etkin bir iç kontrol sisteminin varlığına bağlı olmaktadır ya da bu durum denetim sonrasında yapılacak olan mantıklılık incelemeleri sonrasında saptanabilmektedir. Bu amaçla satın alma işlemleri ile ilgili olarak bir fikir edinilmesi ancak satın almaların iç kontrolü ve kontrol testleri ile mümkün olmaktadır. İşletmeler dönemin faaliyet sonuçlarını daha iyi göstermek için bir kısım stok girişlerini kayda almayabilmekte ya da dönemin faaliyet sonuçlarını daha kötü veya az gösterebilmek içinde fiili giriş olmadığı halde sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerle giriş yapılmış gibi gösterebilmektedir. Bu durumun ortaya çıkarılamaması riski nedeniyle satın alma bölümünün denetimi, denetçiler açısından en önemli denetim ve risk alanlarından birini oluşturmaktadır (Kaval, 2005: 248-249). Dolayısıyla, satın almalar için oluşturulacak güçlü bir iç kontrol sistemi, denetçinin bu hesapların bakiyeleri üzerindeki maddi doğruluk testlerine yönelik denetim yükünü oldukça azaltmaktadır. Bu hesaplardaki işlem yoğunluğu da dikkate alındığında satın alma sürecindeki hata ve hile fırsatlarının önünün kesilmesi durumunda denetçilere çok ciddi anlamda destek verilmiş olmaktadır (Elitaş ve Kiracı, 2010: 61)

Bu amaçla işletmedeki iç kontrol sisteminin, satın alınan stokların muhasebe kayıtlarının ait olduğu dönemde doğru tutarlar üzerinden, doğru hesaplara yapılmasını sağlayacak biçimde tasarlanması gerekmektedir. Satın alma işlemlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi muhasebe bölümünün sorumluluğunda olması nedeniyle bu sorumluluğunu kendisine iletilen onaylı belgelere dayalı olarak yerine getirmektedir. Kayıt işlevini gerçekleştirirken hem işletme içinde düzenlenen belgelerden, hem de işletme dışından gelen belgelerden yararlanmaktadır. Satın alma emri ve teslim alma raporu ile satıcıdan gelen fatura karşılaştırılmakta ve belgeler arasında uygunluk olduğu saptadıktan sonra muhasebe kaydı yapılmaktadır. Stokların doğru olarak raporlanabilmesi için işletmede etkin bir belgeleme sisteminin ve ayrıntılı bir kayıt düzeninin kurulması gerekir ve bu da ancak işletmede uygun bir biçimde işletilen maliyet muhasebesi sisteminin varlığına bağlıdır. Çünkü bir işletmede düzenli bir maliyet muhasebesi sistemi kurulamamışsa stok maliyetlerini doğru olarak saptamak mümkün olmamaktadır (Güredin, 2007: 431). Zira, işletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesi, kanun ve düzenlemelere uygunluk anlamına gelmektedir. İç kontrol sistemi ile satın almalarda hatalar tespit edilmekte, ayrıca hile olasılığı değerlendirilerek ortaya çıkarılabilmektedir (Göçen, 2010: 110-111).

5.2. Stokların Korunmasında İç Kontrol Sistemi

İç kontrol sistemi, işletmede varlıkların korunması, personelin yönetim politikalarına uyumunu sağlamak ve faaliyetlerin verimliliğini artırmak amacıyla üst yönetim tarafından belirlenip, uygulamaya konulmuş olan önlemler ve yöntemler bütünüdür. İç kontrol sistemini oluşturan kontrol önlem ve yöntemleri, işletme faaliyetlerinin en küçük birimi olan işlemler (finansal ve finansal olmayan işlemler) bazında belirlenip, uygulamaya konulmaktadır (Çömlekçi, 2011: 205). İç kontrol sistemi, işletme varlıklarının korunması ve finansal raporlamanın tamlik, doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması ile işletme faaliyetlerinde süreçlerin verimlilik, etkinlik, etkililik ve şeffaflığının sağlanması ve iyileştirilmesi için yönetimin desteklenmesi amacını güden bir yönetim fonksiyonudur (Hiendlmeier ve Maier, 2009: 121).

İşletmelerde verimliliği artırılıp, zararları azaltmada en önemli faaliyet alanlarından biri de işletme varlıkları arasında genellikle en önemli kalemlerden birisi olarak görülen, üretim ve ticaret işletmelerinde aktiflerin %10-30'unu ve hatta bazen daha fazla bir bölümünü oluşturan, satışa hazır bulundurulan ticari mallar, üretim için hazır bulundurulan ilk madde ve malzeme, yardımcı madde, işletme malzemesi ile satışa hazır bulundurulan yarı mamul ve mamul stoklarının korunması ile ilgilidir. Stoklar, ne kadar gerekli olan en uygun fiyattan (düşük maliyetli) ve gerekli olan en uygun kalitede (yüksek kalite) tedarik edilirse, edilsin dışarıdan gelebilecek zararlara karşı korunmasının garanti edilmesi, hırsızlıklara karşı korunması, her bir stok kaleminden ne miktarda ve kalitede malın üretim veya satışı için hazır bulundurulduğunun her zaman üst yönetim ve bu stokları kullanan bölümler tarafından bilinmesi gerekmektedir. Bu amaçla, hammadde, mamul, mal ve diğer ambarlarda gerekli önlemlerin alınması, yeterli personelin görevlendirilmesi, iyi bir belge akış sisteminin kurulması ve kullanılması ve herkesin sorumluluğunda olan miktarların her zaman tespit edilebilir olması bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır (Kaval, 2008: 254).

Stokların korunması ile ilgili iç kontrol, stokların teslim alınması, depolanarak saklanması, işletme içinde hareket görmesi, işlenmesi ve mamule dönüştürülmesi ve yollanması ile ilgili değişik safhalarda söz konusu olmaktadır. Stokların teslim alınmasından, işletmeden çıkışına kadar uygun bir biçimde korunması gereklidir. Bu koruma genel olarak, stok kalemlerinin teslim alındığını gösteren, üretim aşamalarında işletme içinde hareket görmesini onaylayan ve yollama işlemini kanıtlayan bir belge düzeninin uygulanması ya da bilgisayar programları aracılığı ile izlenmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bu belgeler, teslim alma raporları, hammadde istek fişleri, ambar çıkış fişleri ve onaylı yollama belgeleridir. Stokların korunması, aynı zamanda üretim sürecinin değişik aşamalarında ve yollama işleminin yürütülmesinde, seçilen belli kişilere açık ve kesin sorumluluk yüklenmesini gerektirmektedir (Güredin, 2007: 433). Buradan anlaşılmaktadır ki, işletmelerdeki iç kontrol sisteminin, stokların onaylanıp satın alınması, stok hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve stokların fiziki olarak korunması sorumluluklarının birbirinden ayrılmasına olanak sağlaması gerekmektedir (Günay, 2002).

5.3. Stok Hesaplarının Denetiminde Uygunluk Denetimi

Stoklarla ilgili uygunluk denetiminin gerçekleştirilebilmesi için işletmede muhasebe sisteminin stoklara yüklenecek maliyetlerin doğru bir biçimde dağıtılmasını ve satılan mamuller maliyeti, satılan ticari mallar maliyetinin doğru olarak hesaplanmasını sağlayacak biçimde kurulması gerekir. Denetçi, uygunluk denetimi açısından maliyetleme ile ilgili uygulamaların işletmede öngörülen yordamlara uygun olarak yürütülüp, yürütülmediğini araştırmak durumundadır. Stokların uygunluk denetiminde genel olarak iki yordam söz konusu olmaktadır (Güredin, 2007: 434; Günay, 2002):

1. Satın alma, hammadde- ilk madde ve malzeme, yardımcı malzeme, işletme malzemesi istek, üretim ve yollamalarla ilgili ayrıntılı stok kayıtlarının incelenmesi.
2. Defter-i Kebir (Büyük Defter) hesaplarının, olağandışı kayıtlamaların bulunup, bulunmadığını saptamak açısından gözden geçirilmesi ve olağan dışılık izlenimi veren kayıtların incelenmesi.

Stoklarda uygunluk denetimi ile ilgili yapılan çalışmalar sonucunda denetçinin (Bengü, 1996: 46):

- Maliyet kayıtlarının yapısı ve güvenilirliği,
- Kullanılan ilk madde ve malzemelerden üretilen ürünler ve temel ürünlerin çıktıları hakkındaki istatistiksel bilgiler,
- Toplama ve doğrulama için maliyet kayıtları ile ilgili rapor düzenleme ve gözlem sistemine, uygunluk denetimi çalışmalarının yanında stokların denetiminin, nakdin, ödeme belgelerinin, işçilik tahakkuk ve ödemeleri ile satışların denetiminin birlikte gerçekleştirildiği konusunda açıklamalar yapması gerekir.

5.4. Stok Hesaplarının Denetiminde Maddi Doğruluk Denetimleri

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), stokların fiziki olarak var olduklarının saptanmasını öngörür. Stokların denetiminde en önemli aşama bilanço tarihi öncesinde stokların fiili olarak tespit edilerek, fiziken var olduklarının ortaya konulmasıdır. Bu da ancak işletmenin ticari mal, yarı mamul, mamul ve diğer stoklarının fiili miktar ve tutarlarının tam

ve nitelik olarak doğru tespit edilmesiyle mümkündür. Bu nedenle denetçinin fiili stok sayımı sırasında hazır bulunması, stok sayımını gözlemlemesi ve stok sayımı sonrasında yapması gereken işlemleri gerçekleştirmesi gerekmektedir.

5.4.1. Denetçinin Fiziki Stok Sayımını Gözlemlemesi

İşletme yönetimi tarafından stoklarla ilgili olarak finansal tablolarda (bilanço) iddia edilen bilgilerin daha doğrusu ticari malların, ilk madde ve malzemelerin, yarı mamullerin ve mamullerin işletmede gerçekten var olup, olmadığına anlaşılmasında iki yol bulunmaktadır (Bozkurt, 2006: 326):

1. Stokların fiziki olarak denetçi tarafından sayılması (son 60-70 yıldır bu uygulama terkedilmiştir),
2. Denetçinin işletme tarafından yapılan fiziki stok (fiili) sayımını gözlemlemesi.

Stok hesaplarının bilanço tarihi itibarıyla kalanları, işletmenin mevcut stoklarını göstereceğinden denetçinin bu amaca ulaşmak için dönem sonunda işletmenin yaptığı fiziki (fiili) stok sayımında hazır bulunarak, gözlemlerde bulunması gerekmektedir. Stok sayımının gözlemlenmesi, GKGDS'den "Çalışma Alanı Standartları"nın üçüncüsü olan "Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı"na göre uygulanması gereken bir denetim prosedürü olmaktadır (Kepekçi, 2000: 186). Çünkü, GKGDS'ler stokların fiziken var olup, olmadıklarının saptanmasını öngörmektedir. Bu nedenle stok sayımının mutlaka denetçi tarafından gözlemlenmesi gerekir. İşletme stoklarını sürekli envanter yöntemine göre izliyorsa ve belirli dönemler itibarıyla fiziki stok sayımı yapılarak sayım sonuçları (fiziki stoklar-fiili durum) muhasebe kayıtları (kaydi stoklar-kaydi durum) ile karşılaştırılıyorsa denetçi stok sayımını yılsonunda değil, dönem içinde herhangi bir sayım gününde de gözlemleyebilecektir (Güredin, 2007: 435). Diğer taraftan fiziki stok sayımını gözlemlenmenin zamanı işletmenin stok hareketlerini kayıt yöntemine ve iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlı olmaktadır. İşletme stok hareketlerini izlemede eğer aralıklı envanter yöntemini benimsemişse stok miktarı fiili sayımla tespit edildiği için tüm sayımlar belirli bir tarih itibarıyla yapılacaktır. Sayım bilanço tarihinde veya bu tarihe yakın bir zamanda yapılacağı için denetçinin bu tarihte hazır bulunması lazım gelmektedir.

İşletme stok hareketlerini izlemede eğer devamlı envanter yöntemini benimsemişse sayım dönem içinde yapılabilmekte ve sonuçlar stok kayıtları ile karşılaştırılabilmektedir. İşletmelerin çoğu dönem içi sayımlar yerine dönem sonunda tek bir sayım yapmayı tercih etmektedir. Denetçinin stok sayımını gözlemlmek için sayımda hazır bulunması ve gözlemlerini “Stok Test Sayımları Çalışma Kağıtları”na not etmesi gerekmektedir (Kepekçi, 2000: 186-188; Bozkurt, 2006: 327-328).

Denetçinin stok sayımını gözlemlemeye başlamadan önce bu işlemi çok iyi bir şekilde planlaması ve fiziki sayımla ilgili sayım talimatını önceden gözden geçirmesi gerekir. Ayrıca denetçinin stok sayımının gözlemlenmesi ile ilgili zamanlamayı da gözden geçirmesi ve denetlenen işletmenin stokları hakkında önceden bilgi sahibi olması lazımdır. Bilinmesi gereken diğer bir durum da denetçinin sayımı bizzat yapmayacağı, sayıma yön veremeyeceği, sayımı kararlaştıramayacağı ve sayımı yönetemeyeceği konusudur. Her ne kadar fiziki stok sayımı denetçinin görev alanına girmemekte ise de, denetçinin yinede hiç olmazsa sistematik, sağlıklı ve yeterli biçimde bir stok sayımı için gerekli iş ve yöntemler hakkında bilgi sahibi olması gerekir. Denetçi sadece yapılan fiziki stok sayımında hazır bulunmakta, sayım faaliyetini gözlemlemektedir. Denetçi sayım sırasında işletmede çalışan görevlilere emir ve talimat veremeyecektir. Ancak sayım sırasında görülen aksaklıklar varsa sorumluları uyarabilecek ve durumu denetim raporunda belirtecektir. Denetçi fiziki stok sayımı sırasında (Güredin, 2007: 438; Bengü, 1996: 50):

- İşletmenin stok sayımına uygun biçimde hazırlanıp, hazırlanmadığını,
- Stok kalem ve gruplarının uygun biçimde yeniden düzenlenip, düzenlenmediğini,
- Tesellüm ve yollama işlemlerinin stok sayımına uygun duruma getirilip, getirilmediğini ve stok hareketlerinin minimum düzeyde tutulduğunu,
- Sayımı yürüten görevlilerin işlerini iyi bildiklerini ve çalışmayı ciddi olarak yürüttüklerini, sayımın iyi yönetildiği ve iyi nezaret edildiğini,
- Sayım ekibinin stok sayım talimatlarına uygun olarak davranıp, davranmadıklarını,

- Denetçinin gözlemlenmekle sorumlu olduğu bölümlerde görev yapan sayım ekiplerinin uygulamakta oldukları yordamları gözlemler.

Denetçi, fiziki stok sayımını gözlemleyerek, stok kalemlerinin sayımını test etmek ve sonuçları stok kartlarıyla karşılaştırmak suretiyle mevcut stoklarının tamamının kaydedilip, kaydedilmediğini saptamaktadır. Satın alma, alış iadesi, satış ve satış iadesi işlemlerine ilişkin hesap kesimi ile stokların dönem sonunda bilançoda gösterilmesi gereken miktarının tam olarak beyan edilip, edilmediğini test ederek “**120 Alıcılar**” ve “**320 Satıcılar**” hesaplarının dönem sonu kalanlarıyla karşılaştırma yapılarak kanıtlar toplanmaktadır. Denetçi, mevcut stokların işletmenin mülkiyetinde olup, olmadığı konsinye stoklara sahip olup, olmadığını saptamakta, stokların sahipliği konusunda işletme yönetiminden bilgiler almaktadır. Stokların stok hesaplarına doğru tutarlarla kaydedilip, kaydedilmediğini belirleyerek, TDHP sınıflamasına uygun olarak kayıtlı olup, olmadığını ve bilançoda bu sınıflamaya uygun olarak gösterilip, gösterilmediğini araştırmaktadır. Stokların kalitesine ilişkin verileri gözden geçirerek, stokların satış, kullanım veya tüketim durumunu saptamaktadır (Kepekçi, 2000: 188-189).

Denetçinin stok sayımını gözlemlerken dikkat etmesi gereken hususlar şunlardan oluşmaktadır (Güredin, 2007: 440-441):

- Denetçinin stok kalemlerinin iki defa sayılma olasılığını göz ardı etmemesi gereklidir. Sayım etiketleri yapıştırılması işlemi tekrar sayım yapılmasını önleyici bir önlem olarak kullanılabilir.
- Denetçinin bazı stok kalemlerinin hiç sayılmama olasılığını da dikkate alması lazım gelmektedir. Bunu önlemek içinde her stok kalemine bir sayım etiketi yapıştırılması gerekmektedir.
- Denetçinin sandık ve kutuların içinin tamamen veya kısmen boş olma olasılığını da göz önünde tutması gerekmektedir. Çünkü, sandıklar arasında boş yer bırakılmış ve sanki buralarda da sandık varmış izlenimi verilmiş olabilir. Bu durumu önlemek için sandık ve kutulardan rastgele seçilenlerin içleri açtırılarak kontrol edilmesi gerekmektedir.
- Denetçinin satılmaz, bozuk, hasarlı ve sürümü az veya modası geçmiş olan stok kalemlerinin olup, olmadığını araştırması ve stoklardan sorumlu kişilerden bilgi alması lazım gelmektedir.

- Denetçinin stok sayımını gözlemlemesi ve sayım sırasında uygulanan sayım yöntemlerinin etkinliğini de test etmek durumundadır. Örneğin, görevlilerin yaptıkları sayım sonucu kontrol edilebilir. Ayrıca, yüksek değere sahip stok kalemlerine ayrı bir özen göstermesi gerekir.
- Denetçinin stok sayım sonuçlarında önemsiz hatalar saptaması durumunda, bu hataları anında ve yerinde düzeltmekle yetkili olan kişinin dikkatine sunması lazımdır. Önemsiz hatalar yerinde hemen düzeltilerek, sayım sorumlularına iletilmesine gerek bulunmamaktadır. Sayım sırasında önemli hata ve yanlışlıkların olduğu saptanırsa, sorumlu yöneticinin hemen uyarılması ve önlem almasını sağlamak gerekmektedir.
- Denetçinin sayım sonuçları ile ilgili incelemelerini çalışma kağıtlarına aktarması ve sayımda kullanılan etiketlerin izledikleri sıra numaralarına, kullanılmayan veya iptal edilmiş olan etiketlerle ilgili ayrıntılı bilgilere “Stok Test Sayımları Çalışma Kağıtları”nda yer vermesi gerekmektedir. Modası geçmiş, bozulmuş, sürümü az olan ve büyük miktardaki kalemler gibi belirli bilgileri de “Stok Test Sayımları Çalışma Kağıtları”na aktarmak durumundadır.
- Denetçinin stok kalemleri hakkında açıklayıcı bilgiler verirken, işletmenin kullandığı tanımları kullanması, mümkünse parça numarası ve diğer gerekli görülen bilgilere de “Stok Test Sayımları Çalışma Kağıtları”nda yer vermesi gerekmektedir.
- Denetçinin stok sayımı sırasında teslim alma ve yollama ile ilgili bilgileri not alması ve bu bilgileri, ileri bir tarihte işletmenin muhasebe kayıtlarında yeniden izlemesi gerekmektedir. Bu incelemenin amaçları;
 1. Belirli bir tarihe kadar teslim alınan tüm stokların fiziki sayıma dahil edildiğini ve mal alış veya ilk madde ve malzeme olarak “**153 Ticari Mallar**” veya “**150 İlk Madde ve Malzeme**” veya üretim sonrasında “**151 Yarımamuller-Üretim**” veya “**152 Mamuller**” hesapları aracılığı ile stoklar hesabına uygun şekilde borç kaydedildiğini saptamak,
 2. Belirli bir tarihe kadar yollanan tüm stokların fiziki sayıma dahil edilmediğini ve stoklar hesabına uygun şekilde alacak kaydedildiğini ve “**600 Yurtiçi Satışlar**” veya “**601 Yurtdışı Satışlar**” ile “**621**

Satılan Ticari Mallar Maliyeti” veya “620 Satılan Mamuller Maliyeti” hesaplarına dahil edildiklerini saptamaktır.

- Stok sayımını gözlemleyen ve gerekli incelemeleri yapan denetçinin yürütülen sayım çalışmalarını ve bulgularını hazırlayacağı “Denetçi Stok Gözlem Notları”na yazması gerekmektedir.

Denetçinin fiziki stok sayımında bulunamamasından dolayı fiziki sayımda gözleme yapamamış olması nedeniyle alternatif denetim yordamları uygulayarak işletmenin stok durumu hakkında tatmin olmuşsa, denetim sonunda düzenleyeceği denetim raporunda sayımda hazır bulunmadığını, gözleme yapmadığını, bu nedenle diğer yordamlara başvurduğunu belirtmesine gerek yoktur. Ancak, işletmenin stok durumu hakkında tatmin olmamışsa, stoklarla ilgili yeterli ve güvenilir kanıt toplayamamışsa bu kapsam sınırlandırmasını raporunun kapsam bölümünde belirtecek, açıklama bölümünde gerekli açıklamaları yapacak ve yargı bölümünde de şartlı görüş bildirecek veya görüş belirtmekten kaçınacaktır. Eğer denetçi denetlenen işletme yönetimi tarafından engellendiği için stok sayımında hazır bulunamamış ve gözleme yapamamışsa, durumu kapsam bölümünde belirtecek, açıklama bölümünde açıklayacak ve yargı bölümünde de stokların tutarı varlıklar içerisinde önemli bir paya sahipse görüş belirtmekten kaçınacaktır (Güredin, 2007: 435-436).

Tüm bu açıklamalardan anlaşılmaktadır ki, denetçinin sayım sırasında hazır bulunarak stokların fiziken var olduklarına ve durumlarına ilişkin yeterli uygunlukta kanıt elde edebilmesi için stokların fiziki sayımına katılması gerektiği açıktır. Denetçinin, planlanan tarihteki stokların fiziki sayımına katılımının mümkün olmadığı durumlarda, başka bir tarihte fiziki sayımı yeniden gerçekleştirmesi ve gözlemlemesi gerekmektedir (Kurt, 2009: 140-141). Denetlenen işletme tarafından nedeni ne olursa olsun fiziki stok sayımına rıza gösterilmemesi, engel olunması gibi durumlarda denetçinin işletme yönetiminden “**stok doğruluk beyanı**” olarak adlandırılan bir belgeyi almasında yarar bulunmaktadır. Ancak, denetçinin hiçbir zaman denetlenen işletme yönetimi tarafından verilen bu beyanı stokların doğruluğunu gösteren bir denetim kanıtı olarak dikkate almaması lazımdır. Stok doğruluk beyanının alınma nedeni, denetim sonuçlarının ve buna bağlı olarak da dönem faaliyet sonuçlarının doğruluğunu kanıtlayıcı bir belge olmamasına rağmen, ileride ortaya çıkabilecek olası sorunlarda birincil

olarak denetçinin iyi niyetini ortaya koyan, bir savunma aracı olmasıdır. Ama yinede denetçinin denetim raporunda stok doğruluk beyanından söz etmemesi yerinde olacaktır (Öğredik, 2007: 52). Özellikle stokların gözden geçirilmesi ve sayımı genel kabul görmüş bir denetim tekniği olarak kabul edilmektedir. Önemli olması nedeniyle de stoklarla ilgili kanıt toplama konusuna ayrı bir denetim standardında yer verilmiştir. Bu standarda göre, bir işletmedeki stok miktarının sadece fiziki bir sayım ile belirlendiği durumlarda denetçinin sayım sırasında hazır bulunarak sayımı gözlemlemesi gerekmektedir (Duman, 2008: 105).

Sonuç itibariyle denetçinin stok sayımında hazır bulunması ve stok sayımını gözlemlemesinin en önemli nedeni yukarıda belirtilen tüm hususlardan emin olmak istemesi ve stokların fiziken var olduklarının ortaya koymaktır. Denetçi bunları yaparken denetim tekniklerinden biri olan fiziki inceleme ve sayım tekniğini kullanmaktadır. Böylece, stokların işletmede yer alıp almadığı, kullanılıp, kullanılmadığı, işletme kayıtları ile uyumlu olup, olmadığı test edilmiş olmaktadır. Bu da denetçinin doğrudan güvenilir fiziki kanıt sağlamasını kolaylaştırmaktadır.

5.2. Stok Sayımının Gözlemlenmesi Sonrasında Yapılması Gereken Denetim İşlemleri

Fiziki stok sayımının tamamlanmasından sonra stok kalemlerinin fiyatlaması (değerlemesi) yapılır. Stok miktarı ile birim fiyat çarpılmak suretiyle, çarpımların toplamları alınarak, stokların toplam değeri hesaplanmış olur. Daha doğrusu, sayım sonucunu ifade eden ve envanter listelerinde yer alan miktar bilgileri tutara dönüştürülür. Ancak denetçinin dikkat etmesi gereken husus tutara dönüştürmede kullanılan fiyatların doğruluğu ile ilgilidir. İşletmede kullanılan stok değerlendirme yöntemine de bağlı olarak hangi maliyet fiyatı kullanılacaksa bu fiyatın doğru kullanılıp, kullanılmadığının faturalarla karşılaştırılarak incelenmesi gerekir. Ayrıca, maliyeti artıran alış giderleri ile azaltan iskontoların dikkate alınması zorunluluğunun gözden kaçırılmaması gerekir. Stokların fiyatlandırılmasında dönemler itibariyle tutarlılık olup, olmadığı araştırılır ve birim maliyetlere ilişkin kanıtlar toplanır. Satın alınan mallar ve malzemelerle, üretilen mamullerin maliyet değeri veya piyasa değerinden

düşük olanıyla değerlendirilip, değerlendirilmediğini inceler. Yarımamul ve mamulleri değerlemede, ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderlerini göz öne almalıdır. Bu işlemlerin yapılmasından sonra da sayım sonuçlarının döneme ilişkin olup olmadığı, yazım hatalarının bulunup, bulunmadığı incelenerek, stokların özenli ve doğru olarak değerlendirilip, değerlendirilmediği araştırılır. Denetçi gözlemleri sırasında yaptığı sayım testlerini, en son stok çizelgesinde stok miktarının kesin hesabının doğruluğunu araştırmaya yönelik olarak yeniden izler. Bu çizelgede yer alan stoklar, her bir sayım etiketinde gösterilen miktarın toplamından oluşmaktadır. Stok kalemlerine ilişkin miktarlar bilgisayarlarda toplanır ve denetçi bu bilgilerden hareketle toplam stok değerinin güvenilirliğini test eder. Denetçi sayım sonuçlarını en son stok çizelgesinde yeniden izledikten sonra, stoklarla ilgili kıymet hareketlerinin ait oldukları dönemlere kaydedilip, kaydedilmediğini araştırmalıdır. Bu araştırma teslim alma ve yollama işlemlerinin ait oldukları döneme kaydedildiğini göstermesi bakımından şu amaçlara hizmet eder (Güredin, 2007: 442-443; Kepekçi, 2000: 189; Kaval, 2005: 260-261):

- Teslim alınan tüm hammadde ve malzeme dönemin stokları içine dahil edilmiştir.
- Kredili-veresiye-açık hesap olarak satın alınan ve stoklara dahil edilen kalemlere ait ticari borçlar muhasebe kayıtlarına aktarılmıştır.
- Stoklara dahil edilmemiş olan kalemler için herhangi bir ticari borç kayıtlara aktarılmamıştır.
- Kredili olarak satılan mamuller nedeniyle ortaya çıkan alacaklar muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmiştir.
- Satılan tüm mamuller stoklardan çıkarılmıştır.
- Stoklarda bulunan mamuller nedeniyle herhangi bir alacağa ait muhasebe kaydı yapılmamıştır.

Ayrıca denetçinin “**157 Diğer Stoklar Hesabı**”nda izlenen mülkiyeti hukuken işletmeye geçmiş olduğu halde henüz işletme tarafından teslim alınmamış olan yoldaki stokların muhasebe kayıtlarına doğru biçimde alınıp, alınmadığına kanaat getirmelidir. Bu amaçla fiziki satım sırasında teslim alma ve yollamalarla ilgili bilgileri gözden geçirmesi, satın alma ve tesellüm

kayıtları ile satışlar ve yollama kayıtlarını incelemelidir. Stok sayımının ve değerlemenin bilanço gününden önceki bir tarihte yapılmış olması durumunda, denetçinin sayım tarihi itibarıyla gerekli düzeltme kayıtlarının yapıldığına dikkat etmesi gerekir. Aynı zamanda, fiziki stok sayımının yapıldığı günden bilanço gününe kadar geçen süre içinde meydana gelen stok hareketleri denetçi tarafından incelenmelidir (Güredin, 2007: 443).

Stokların denetiminde denetçi tarafından, işletme stoklarının ayrıntılı miktar dökümünün yer aldığı dökümanlardan örnekleme yoluyla seçilecek hammadde, işletme malzemesi, yarı mamul, mamul ve ticari mal stoklarının sayılması ve sayım sonuçlarının yazılı bir belgeye bağlanması gerekmektedir. Stok sayımı yapılırken denetçinin en son sevk irsaliyesi fişi ile en son ambar giriş fişinin fotokopisini de alması gerekmektedir. Stoklarla ilgili denetim çalışması sırasında işletme tarafından hazırlanan stok envanter listesi ile denetçinin belgeye bağladığı örnekleme yoluyla seçilen hammadde, işletme malzemesi, yarı mamul, mamul ve ticari mal stoklarının karşılaştırılması ve yapılan karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan farklılıklar söz konusu olursa bu farklılıkların nedenlerinin araştırılması ve finansal tablolara yansıtılıp, yansıtılmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir (Ataman, Hacirüstemoğlu ve Bozkurt, 2001: 215-216).

Stoklarla ilgili olarak denetçinin yerinde görüp, sayarak veya gözlemleyerek varlığın işletmede fiziken var olup, olmadığını araştırması suretiyle bir kanıt elde ederken aynı zamanda varlığın işletmenin mülkiyetinde olup, olmadığını da araştırması gerekir. Miktarca fiili sayımı yapılmış fiziki varlığın, hesap kalanı ile de karşılaştırılma yapılması ve bu amaçla ilgili varlığın hesabi durumunun, kullanılabilirliğinin, tüketilebilirliğinin veya satılabilirliğinin de araştırılması gerekir (Kurt, 2009: 135).

6. Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi

İşletmelerde üst yönetim kontrol işlevini yerine getirmek amacıyla kurduğu iç kontrol sistemini işletmek ve geliştirmek için kontrollerin yeterliliğini, etkinliğini ölçmek ve değerlendirmek durumundadır. Yönetim bu görevini işletme bünyesinde oluşturduğu iç denetim birimine yaptırır. İç

denetim birimi uygunluk denetimi yapmak suretiyle iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçerek, değerlendirmekte ve denetimin sonucunu üst yönetime raporlanmaktadır (Çömlekçi, 2011: 210). İç denetim, işletme içerisinde kötü niyetli olsun veya olmasın hata ve hile gibi işletmeye zarar verebilecek nitelikteki fiillerin önlenmesi hususunda işletme bünyesinde yönetime bağlı olarak yürütülen denetimdir (Debbağoğlu, 2007: 164). İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla tasarlanmış, bağımsız ve tarafsız bir biçimde güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti'dir (Memiş, 2008: 81). İç denetimin işletme yönetimi tarafından stratejik önemi olan bir fonksiyon olarak görüldüğü ve güçlü bir yönetim desteğinin alındığı durumlarda, iç kontrollere ilişkin daha gerçekçi değerlemeler yapılabilmekte, kendilerine görev tahsisi yapılan kişi ve birimlerin sorumluluklarını yerine getirmelerine önemli bir katkı sağlamaktadır (Memiş, 2008: 82). İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi hedef alır. İç denetim üst yönetim için aynı zamanda danışmanlık hizmeti de vermekte ve yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır. İç denetim raporlarında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak bu konuda yönetime tavsiyelerde bulunur (Demir, 2011).

İç denetim, mali nitelikteki ve mali nitelikte olmayan tüm faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türü olup, amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup, korunmadığını, faaliyetlerin önceden saptanan politikalarla uyumlu bir biçimde yürütülüp, yürütülmediğini araştırarak, ortaya koymaktır. İç denetimin hedefi, işletmedeki kontrollerin etkinliği ölçmek ve bunları değerlendirmektir. Bu nedenle de önemli bir yönetim kontrol aracı olmaktadır. İç denetim bölümünün işletmedeki iç kontrol sistemi ile ilgili olarak hazırladığı raporlar bağımsız dış denetçinin çalışmalarına ışık tutar (Güredin, 2007: 20). Çünkü, bir işletmedeki iç kontrol sistemi, işletmede yapılan denetim faaliyetlerini hem iç denetim ve hem de bağımsız dış denetim açısından doğrudan etkilemektedir (Güredin, 2007: 315).

Stok hesapları ile ilgili olarak stokların satın alınmasından başlayarak, stokların korunması ve satış işlemlerine kadar iç kontrol sisteminin yeterliliği büyük önem arz etmektedir. Satın almalarda stok hesaplarına girişlerin gerçek girişler olup, olmadığını satın alma işlemlerinin iç kontrolünü ve kontrol testleri yaparak saptamak mümkündür. Stok hesapları

önemli risk alanlarından birini oluşturduğundan işletmeler dönemin faaliyet sonuçlarını daha iyi göstermek için girişleri daha doğrusu alışları kaydetmeme ya da faaliyet sonuçlarını daha kötü göstermek için alış olmamasına rağmen sahte veya içerik itibarıyla yanıltıcı belgelerle giriş yapılmasını ortaya çıkaramama söz konusu olmaktadır. İşletmenin verimliliği açısından en düşük maliyetle, gerekli olan en uygun kalitede ve gerekli olan en uygun zamanda satın alınan ticari mallar veya ilk madde ve malzeme, yardımcı madde, işletme malzemesi, yarı mamul ve satışa hazır hale getirilmiş ve stoklara alınmış olan mamullerin dış zararlara, hırsızlıklara karşı korunması gerektiğinden depolarda hata ve hilelerin önlenmesi bakımından gerekli önlemlerin alınması, iyi bir belge akış sisteminin kurulması, yeterli sayıda eleman görevlendirilmesi ve sorumlu oldukları miktarların saptanması önemli bir gereklilik olduğu için etkin ve iyi işleyen bir iç kontrol sisteminin kurulması oldukça önem arz etmektedir. Stoklardan yapılan satışların muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması veya yanlış hesaplara kaydedilmesi de söz konusu olabildiğinden iç kontrol sistemi burada da erken uyarı sistemi olarak kontrol görevini yerine getirmek durumundadır. Tüm bu nedenlerle işletmelerde iyi bir stok kontrol sisteminin oluşturulması, bilimsel stok kontrol yöntemlerinin kullanılması yanında en önemlisi iyi işleyen etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ve kontrollerin etkinliği içinde iç denetim yapılması oldukça önemlidir.

7. Stok Hesaplarının Denetimine İlişkin Örnek Olaylar

Denetim sırasında işletmenin dönem sonundaki stok sayımını gözlemleyen denetçi, stoklarla ilgili olarak bir adedinin maliyet bedeli 1.000 TL olan A ticari malından 10 adet eksik olduğunu tespit etmiştir. Denetçi kayıtları incelediğinde bu malların 15.000 TL + 2.700 TL KDV ile birlikte açık hesap olarak B işletmesine satılmasına rağmen satışa ilişkin kaydın yapılmadığını saptamıştır. Veresiye-açık hesap olarak alıcı B işletmesine yapılan bu satışla ilgili işlemin kaydedilmemesi işletme karını azaltıcı bir etki yapmaktadır. Dolayısıyla denetçi aşağıdaki kaydın yapılmasını işletme yönetimine önermiştir.

.....	197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	10.000.-	
	153 TİCARİ MALLAR		10.000.-
	A Malı Noksanlığı		
.....	120 ALICILAR	17.700.-	
	120.12. B İşletmesi		
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		15.000.-
	391 HESAPLANAN KDV		2.700.-
	Düzeltilme kaydı		
.....	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	10.000.-	
	197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI		10.000.-
	Maliyet kaydı		
.....	600 YURTIÇİ SATIŞLAR	15.000.-	
	690 DÖNEM KARI VEYA ZAR.		15.000.-
	Gelir Hesabının ilgili hesaba devri		
.....	690 DÖNEM KARI VEYA ZAR.	10.000.-	
	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		10.000.-
	Gider hesabının ilgili hesaba devri		
.....			

Denetçinin stok hesapları ile ilgili yapmış olduğu dönembası ve dönemsonu mizanlarını karşılaştırarak yaptığı incelemede ve gözlemci olarak bizzat katıldığı stok sayımı sırasında işletmenin stokları arasında modasının geçmesi nedeniyle 3 yıldır hareket görmeyen 5.000 TL'lik ticari mal olduğunu saptamıştır. Bunun üzerine denetçi satılmayan bu malların sağlam durumda ve sürümü olan malların izlendiği hesaptan çıkarılmasını istemiş ve aşağıdaki kaydın yapılmasını işletme yönetimine önermiştir.

.....

157 DİĞER STOKLAR	5.000.-	
153 TİCARİ MALLAR		5.000.-
.....		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	5.000.-	
158 STOK DEĞER		5.000.-
DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		
.....		

8. Sonuç ve Öneriler

Ticaret işletmeleri ve özellikle de üretim işletmelerinde işletme varlıkları içerisinde en önemli büyüklüğe sahip olan ve bilançoda önemli bir ağırlığı olan stok hesapları denetim riski açısından oldukça riskli hesap kalemleridir. Stok hesaplarının denetiminde denetçinin kontrol riskini düşük olarak belirleyebilmesi için işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı önemlidir. Stok hesap kalemlerinin bilanço içindeki büyüklüğü kar ayarlamalarının kolayca yapılmasına, manipüle edilmesine neden olduğundan denetçiler için oldukça önemli bir risk alanını oluşturmaktadır. İç kontrol sisteminin zayıf olduğu, hile ve hata yapılmasının kolay olduğu, gerçek olmayan belgelerle girişlerin yapıldığı işletmelerde stok hesapları alanındaki denetim riski yüksek olacaktır. Dolayısıyla işletmelerde iç kontrol sisteminin etkin olması ve iç kontroller için etkili bir biçimde iç denetim yapılması sonucunda stok hesapları ile ilgili olarak hata ve hile yapılması, fiili giriş olmadığı halde gerçek olmayan, sahte ve içerik itibarıyla yanıltıcı belgelerle giriş yapılması, muhasebe kayıtlarının yapılması önenebilecektir. Bu da GKGMİ açısından doğru, güvenilir ve gerçeği yansıtan finansal tabloların (bilanço-gelir tablosu) düzenlenmesine olanak sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

ARENS, Alvin A. ve James K. LOEBBECKE, Arens (2000), **Auditing an Integrated Approach**, 8. Edition, Prentice Hall, New Jersey.

- ATAMAN, Ümit, Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU ve Nejat BOZKURT (2001), **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Yayınevi, İstanbul.
- BENGÜ, Haluk (1996), **Stokların Denetimi ve Bir Uygulama**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- BOZKURT, Nejat (2006), **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul.
- ÇABUK, Adem (2009), **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, 4. Baskı, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh (2011), “İşletmelerde Üst Yönetimin Kontrol İşlevi Olarak İç Kontrol ve İç Denetim”, **Prof. Dr. Sabri BEKTÖRE Anısına**, Ed: Yılmaz Benligiray ve Adnan Sevim, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 2211, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:217, Eskişehir, ss. 204-215
- DEBBAĞOĞLU, Kadir (2007), “İç Kontrol Sistemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 82, İSMMMO Yayını, Temmuz-Ağustos 2007, İstanbul, ss. 159-169.
- DEMİR, Zekeriya, “Aile Şirketlerinde Kurumsallaşma Açısından İç Denetimin Önemi: Bir Örnek Uygulama”, http://icongres2011.tolgaerdogan.net/documents/national_presantatios/UL13.pdf f. Erişim Tarihi: 11.06.2011
- DUMAN, Ömer (2008), **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, 2. Baskı, TESMER Yayın No: 78, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- ELİTAŞ, Cemal ve KİRACI Murat (2010), “Satın Alma Sürecinde Kontrol Testi ve Bir Nitelik Örnekleme Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayını, Temmuz-Ağustos 2010, İstanbul, ss. 45-77.
- EROL, Ahmet (2010), **Vergi İncelemesi & Mükellefin Hakları**, İSMMMO Yayını, İstanbul.
- GÖÇEN, Ceren Ayça (2010), “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 97, İSMMMO Yayını, İstanbul, ss.107-129.
- GÜNAY, Fuat (2002), “Stokların Denetimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 60, İSMMMO Yayını, Temmuz-Ağustos-Eylül 2002,

<http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?> Erişim Tarihi:
11.02.2011

- GÜREDİN, Ersin (2007), **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 11. Baskı, Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul.
- HIENDLMEIER, Alexandra ve Benjamin MAIER (2009), “Das Interne Kontrollsystem: Pflichtübung oder Steuerungsinstrument?”, **ZIR-Zeitschrift Interne Revision**, 44.Jg., Erich Schmidt Verlag, Juni 2009, ss. 119-123.
- KAVAL, Hasan (2008), **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- KEPEKÇİ, Celal (2000), **Bağımsız Denetim**, 4. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- KURT, Ganite (2009) “Denetim Programının Yürütülmesi”, **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Editörler: Seval Kardeş SELİMOĞLU ve Şaban UZAY, Gazi Kitabevi, Ankara, ss. 121-150.
- MEMİŞ, Mehmet Ünsal (2008), “Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 85, İSMMMO Yayını, Ocak-Şubat 2008, İstanbul, ss.75-91.
- ÖĞREDİK, Güray (2007), **Vergisel Yönden Stokların Denetimi ve Randıman Analizi**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- ÖNDEŞ, Turan (2009), “Firmalarda İç Denetim ve Noksanlık-Fazlalık İlişkisi”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 2, Erzurum, ss. 15-27.
- SELİMOĞLU KARDEŞ, Seval (2009), “Denetimin Genel Çerçevesi”, **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Editörler: Seval Kardeş SELİMOĞLU ve Şaban UZAY, Gazi Kitabevi, Ankara, ss. 1-7.
- TAYLOR, Donald H. ve William GLEZEN (1994), **Auditing, Integrated Concept and Procedures**, 6'th Edition, Wiley, New York.
- TMSK-Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2008), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu TMS-Türkiye Muhasebe Standartları**, TMSK Yayınları-3, Fersa Matbaası, Ankara.
- UZAY, Şaban (2009), “Denetim Süreci ve Aşamaları”, **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Editörler: Seval Kardeş SELİMOĞLU ve Şaban UZAY, Gazi Kitabevi, Ankara, ss. 65-119.

YILANCI, F. Münevver (2006), **İç Denetim**, 2. Baskı, Nobel yayın Dağıtım, Ankara.

YANIK, Serap (2009), “Hesap Kalemlerinin Denetimi”, **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Editörler: Seval Kardeş SELİMOĞLU ve Şaban UZAY, Gazi Kitabevi, Ankara, ss. 179-288.