

## Üretim Maliyetlerinin Denetimine Genel Bir Bakış

Tunay ASLAN<sup>1</sup>

Siirt Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Cevdet KIZIL<sup>2</sup>

İstanbul Medeniyet Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi

### ÖZET

Denetim, günümüz iş dünyasında işletmeler için oldukça önemli ve kritik bir konuma gelmiştir. Zira, denetim işletmelerde varlık kayıplarını engellerken bir taraftan da etkinlik ve verimlilik sağlanması hususunda etkilidir. Aynı zamanda, son yıllarda gözlemlenen teknolojik gelişmeler denetimin kritik rolünü daha da belirginleştirmiştir. İşletmelerin üretim maliyetlerinin kontrol altına alınabilmesi için ise, üretimi oluşturan maliyet unsurlarının belli bir disiplin içinde, sürekli ve kararlı bir şekilde denetimlerinin yapılması gerekir. Bu amaçla çalışmada üretime konu olan maliyet kalemlerinin denetiminde hangi konular üzerinde durulması gerektiği ana hatları ile belirtilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Denetim, Maliyet, Maliyet Muhasebesi, İşletme.

**Jel Sınıflandırması:** M40, M41, M42

### 1. GİRİŞ

Üretim işletmelerinin önemli sorunlarının başında maliyet ve denetim ilişkisi gelmektedir. İşletmelerin sağlıklı kararlar verebilmesi, maliyetlerin doğru tespit edilmesi ile mümkündür. Üretim maliyetlerinin doğru tespit edilmemesi durumunda, ürünün satış fiyatından bütçeye kadar birçok karar olumsuz etkilenecektir. Bu durum işletmelerin belirlemiş olduğu hedeflerden sapmaları meydana getirecek ve alınan kararların hatalı olmasına neden olacaktır. Dolayısıyla, aslında günümüzde üretim ve denetim ilişkisi sadece üretim işletmeleri için değil, tüm işletmeler için önemli bir durumdadır (Kızıl ve Kızıl, 2007).

Üretim maliyetlerini oluşturan unsurlar üzerinde hile önemli olup, üzerinde durulması gereken kritik bir konudur. Üretimi oluşturan maliyet unsurları farklı raporlanarak, mamul maliyeti olduğundan farklı (yüksek veya düşük) raporlanarak finansal tablo hilesi yapılabilmektedir. Hileli finansal raporlar işletme ile ilgili karar vericilerin, bir diğer ifade ile bilgi kullanıcı gruplarının alacağı kararları olumsuz yönde etkilemektedir (Çalış, 2013).

Üretim maliyetlerinin gerek bilerek, gerekse bilmeyerek yanlış raporlanması işletme içi ve işletme dışı grupların yanlış kararlar almasına neden olmaktadır. Bu riskin en aza indirilmesi üretimi oluşturan maliyet kalemlerinin etkili bir denetim çalışmasına tabi tutulması ile mümkün olmaktadır. Üretim maliyetlerinin denetimi iç denetim veya bağımsız denetim

<sup>1</sup> Dr. Öğretim Üyesi, SMMM, Siirt Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, E-Posta: tunay\_aslan@hotmail.com

<sup>2</sup> Doç. Dr., SMMM, İstanbul Medeniyet Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme Bölümü, E-Posta: cevdetkizil@yahoo.com, ORCID: 0000-0003-0196-2386

çalışmaları ile mümkün olmaktadır. Günümüzde denetim çalışmaları özellikle şeffaflık, güvenilirlik, objektiflik ve standardizasyonun sağlanması açısından büyük önem arz etmektedir (Kızıl ve Kaşbaşı, 2018).

Bu çalışmada öncelikle denetim kavramı hakkında genel bilgilere değinilmiş, daha sonra üretim maliyetlerinin doğru raporlanıp raporlanmadığının tespit edilmesi için, işletmelerde üretim maliyetlerine konu olan kalemlerin nasıl denetlenmesi gerektiğine dair genel bir değerlendirmeye yer verilmiştir.

## **2. DENETİM VE TÜRLERİ**

Teknolojik ve ekonomik gelişmeler işletmelerin faaliyetlerini sürdürdükleri çevreyi önemli ölçüde etkilemektedir. İşletmelerin iç ve dış çevresi işletmelerin ürettiği finansal bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını, bir diğer ifade ile güvenilir olup olmadığı konusunda aydınlanmak isterler. İşletmeye taraf olan grupların beklentilerinin karşılanmasında denetim önemli bir araçtır. Çağımızda, teknolojik gelişmeler bilgi güvenliği denetimi ve siber saldırılara karşı denetim gibi yeni kavramları da hayatımıza sokmuştur. Dolayısıyla, artık denetimi yalnızca muhasebe denetimi olarak düşünmek doğru bir yaklaşım değildir. Denetim, günümüzde oldukça multi-disipliner bir karaktere bürünmüştür. Tüm bunların yanında, denetim etik kurallara uyumu da garanti altına alan bir araç haline gelmiştir (Adalı ve Kızıl, 2017).

Denetimle ilgili literatürde değişik tanımlamalar olmasına karşın, özü itibarıyla aynı kavramdan bahsedilmektedir. Denetim; belli bir ekonomik birime ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda ilgililere bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme sürecidir (Durmuş ve Taş, 2008). Diğer bir tanıma göre denetim; iktisadi faaliyet ve olaylara ait iddiaların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyan taraflara bildirmek amacıyla tarafsız kanıt toplayan ve toplanan kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Başpınar, 2014). Son olarak denetim, işletmenin iktisadi faaliyet ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyet ve iddialara ilişkin gerekli kanıtları tarafsız bir şekilde toplayan, değerlendiren ve sonuçları bilgi kullanıcılarına raporlayan bir süreçtir (Kepekçi, 1998). Yapılma amacına göre denetim ise üç guruba ayrılmaktadır. Bunlar muhasebe denetimi (finansal tabloların denetimi), uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir (Haftacı, 2007).

Muhasebe denetimi, işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasalara uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediğini hakkında bir görüş oluşturmak amacı ile incelenmesidir. Bir başka ifadeyle, muhasebe denetimi belirli bir dönemdeki tüm muhasebe bilgi ve belgelerinin belirli kriterlere bağlı olarak tarafsız ve objektif bir şekilde toplanması, ardından da elde edilen sonuçların denetimden geçirilip gerekli kişilere rapor edilmesiyle sonuçlanan bir süreçtir. İşletmeler, mali tablolarını düzenlerken doğruluk ve dürüstlük kavramı üzerinde durmalıdırlar. Muhasebe denetimindeki asıl amaç; işletmelerin temel mali tabloları olan bilanço ve gelir tablosunun, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygunluğunu tespit etmektir. İşletmelerde ek mali tablolar hazırlanması durumunda Satışların Maliyet Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu ve Özsermaye Değişim Tablosunun da benzer şekilde incelenmesi gerekmektedir (Kaval, 2008).

Uygulamada, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından en yaygın olarak yapılan denetim muhasebe denetimidir. Bağımsız denetçiler mali tablolarındaki hataları tek tek incelemeyip bir bütün olarak ele alarak ilgili mali tablolar hakkında görüş bildirirler. Mali tabloların denetçiler tarafından denetlenmesi ile işletmedeki hatalı ya da hileli beyanlar ortaya çıkarılır. Böylece mali tabloların güvenilirliği sağlanmış olur. İşletmede yapılan mali tabloların denetimimin genel özellikleri şunlardır: (Kayacık, 2012)

- Mali tablolarının güvenilirliğini sağlamak,
- Mali tabloların denetimini yapan denetçinin bağımsız bir kişiliğe sahip olması,
- Mali tablolarda yer alan yanlış beyanların ortaya çıkarılması,
- Denetçinin, mali tablolar hakkında bir bütünlük oluşturacak şekilde tek bir görüş oluşturması.

Uygunluk denetimi kapsamında, işletmeler amaçlarına ulaşmak için kurallar ile politikalar oluşturmak ve bunları uygulamak zorundadır. Ayrıca, yasalar ve hükümetlerce yapılan düzenlemeler de işletmelerin uyması zorunlu olan başlıca öğelerdir. Denetçi işletmelerce önceden belirlenmiş olan kural ve ölçütlere uyma derecesinin denetçi tarafından belirlenmesi uygunluk denetimi olarak ifade edilmektedir. Uygunluk denetiminde denetimin konusunu örgüt içerisindeki bireylerin yapmış olduğu işlemler ve faaliyetler oluşturmaktadır. Yapılacak denetimin ölçütleri ise önceden belirlenmiş olan devletin koyduğu yasalar ve yönetmenlikler olabileceği gibi, işletmenin tepe yönetiminin belirlemiş olduğu işletme politikaları veya kurallar da olabilmektedir (Aydoğan, 2016). İşletmelerce uygunluk denetiminin yapılmasındaki amaç genellikle işletmede çalışanların yaptığı işlemlerin, yetkili otorite tarafından belirlenmiş yöntem, politika ve kurallara ne ölçüde uyduğunu araştırmaktır. Uygunluk denetiminde elde edilen sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak yetkili kişi veya kurumlara raporlanmaktadır (Aslan, 2010).

Faaliyet denetimi, işletmenin önceden belirlemiş olduğu amaçlara ulaşip ulaşmadığını ve aynı zamanda işletmenin verimli çalışıp çalışmadığını tespit etmek amacı ile işletme politikalarının uygulama sonuçlarını değerlendirme ve ölçmeye yarayan denetim türüdür. Faaliyet denetimi, işletmenin organizasyon yapısını, iş akışlarını ve yönetim performansını tespit etmeye yönelik geniş kapsamlı bir inceleme faaliyetidir. İşletmelerin finans, pazarlama, satın alma, araştırma-geliştirme (Ar-Ge) ve insan kaynakları gibi departmanlarının işletme politikalarına ne ölçüde uygun davrandığının incelenmesi de faaliyet denetiminin konusunu oluşturmaktadır (Durmuş ve Taş, 2008).

Faaliyet denetiminde, deneticiler tarafsız olmalı ve ayrıntılı tahlil yapabilmelidir. Bu denetimde faaliyet sonuçları ile verimlilik sonuçları karşılaştırılarak önceden belirlenmiş hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı ölçülür. Faaliyet denetiminde denetçiler önceden belirlenmiş ölçütler olarak başarı ölçütlerini, bütçeleri, oranları ve sektör ortalamalarını kullanmaktadırlar. Bu denetim her türlü denetçi tarafından yapılmakta olup, uygulamada çoğunlukla iç denetim departmanı veya kamu denetçileri tarafından yerine getirilmektedir. Faaliyet denetimi kapsamı itibarıyla oldukça geniş bir denetim türüdür (Aktaş, 2015).

### **3. ÜRETİM MALİYETLERİNİN DENETİMİNE GENEL BAKIŞ**

Maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için parasal olarak ifade edilen ve bir değer birikiminin oluşmasına olanak veren fedakârlıkların tümü olarak ifade edilir. Bir diğer ifade ile maliyet, fayda yaratmak amacı ile üretim faktörlerinin tüketilmesidir. Maliyet tanımı yapılırken burada vurgulanan odak noktaları Ar-Ge maliyeti, satış maliyeti, pazarlama maliyeti ve yönetim

maliyetidir. Üretim maliyeti, işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmet üretiminde kullanılan üretim faktörlerinin parasal tutarıdır (Altuğ, 2006).

Bağımsız denetim ve uygunluk denetimi kapsamında değerlendirilebilecek bir konu olan maliyet denetimi, bir işletmenin maliyet kalemleri ile ilgili olan ve maliyet muhasebesinin konusunu oluşturan faaliyetlerin; muhasebe standartlarına, işletme politikalarına ve yasal düzenlemelere uygun olarak yürütülmesinin sağlanmasını, kontrol edilmesini ve yapılan kontrol çerçevesinde gerekli önlemlerin alınmasını ifade eder. Maliyet denetimi bilançodaki stok maliyetlerini, gelir tablosundaki satışların maliyetini ve buna bağlı olarak işletmenin karlılığını etkilemesi bakımında ayrı bir öneme sahiptir (Gürdal, 2013).

Üretim maliyetinin unsurları, ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir (Can, 2009). Üretilen mamul maliyetini oluşturan unsurlar aşağıda belirtilmiştir (Vergi Usul Kanunu, madde 275):

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,
- Genel üretim giderlerinden mamule düşen hisse,
- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse,
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Genel üretim giderlerinden mamule düşen payın üretim maliyetlerine dahil edilmesi ihtiyardır (Azak ve Bizimyer, 2015). Yukarıda belirtilen maliyet unsurlarının denetiminin doğru şekilde yapılabilmesi için gerekli olan denetim çalışmaları genel hatları ile incelenmiştir.

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

Üretilen mamuller veya hizmetler ile bunların üretiminde kullanılan maddeler arasındaki yükleme ilişkisi maliyet hesaplarındaki hassasiyeti belirleyen önemli bir konudur. Bu açıdan ilk madde ve malzeme giderleri direkt ilk madde ve endirekt ilk madde ve malzeme olarak iki gruba ayrılmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme, bir mamulün üretiminde gerekli olan ve mamule doğrudan yüklenebilen hammadde ve malzemelerdir. Direkt ilk madde ve malzeme, hangi mamulde ne kadar kullanıldığı direkt olarak saptanabilen maddeler şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle direkt ilk madde ve malzeme, üretilen mamulün özünü, esasını teşkil eden malzeme ve hammadde kullanımlarından oluşmaktadır (Gökçen, Çelenk ve Horasan, 2017). Mobilya üretiminde kullanılan kereste veya ekmek üretiminde kullanılan un, direkt ilk madde ve malzemeye örnek olarak verilebilir.

Endirekt maddeler ise, üretilen mamullerin oluşumunda direkt maddeler gibi temel rol oynamayan ve mamul üretiminde dolaylı katkıları bulunan veya mamul üretiminde doğrudan katkıları bulunmakla birlikte maliyetleri üretilen mamullere doğrudan yüklenemeyen maddelerdir. Bir başka ifadeyle, endirekt maddeler mamulün temel yapısını ve ögesini oluşturmazlar. Bununla birlikte, mamulün ortaya çıkması için gerekli olan, fakat her mamul içinde ne kadar yer aldığı doğrudan doğruya tespiti güç olan ilk madde ve malzemelerdir (Akdoğan, Gündüz ve Sevim, 2014).

Farklı bir şekilde açıklamak gerekirse, bu tür maddelerin bir bölümü üretilen mamullerin bünyesinde yer alırken, bazıları da mamullerin bünyesinde yer almazlar. Sabun üretiminde

koku ve renk maddeleri; kumaş üretiminde ise boya mamul bünyesinde yer almaktadır. Ayrıca bunların varlığı saptanabilmektedir. Makinelerin bakım ve onarımında kullanılan yağlar ve yedek parçalar gibi endirekt madde türleri ise mamulün bünyesinde yer almazlar (Altuğ, 2006).

İşletmelerde ilk madde ve malzeme maliyetlerinin doğru hesaplanması önemli bir konu olup, hammadde ve malzemelerin zamanında tedarik edilmemesi işletmenin diğer bölümlerinde aksamalara sebep olmaktadır. Bu nedenle hammadde ve malzemelerin satın alma aşamasında da denetlenmesi gerekmektedir. Üretim sürecinin planlanmasından sonra işletmenin deposundan veya başka bir bölümden gelen talep doğrultusunda satın alma süreci başlamaktadır (Çalış, 2013).

### **3.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Denetimi**

İlk madde ve malzeme giderlerinin denetimi, satın alma aşamasında başlamaktadır. Üretim departmanının talep ettiği hammadde için satın alma bölümü, satın alma sipariş formu düzenleyerek satıcıya gönderir. Gelen mallar depo sorumlusu tarafından teslim anında kontrol edilir. Depoda bulunan mallar elle veya bilgisayar aracılığı ile stok kartlarına aktarılır. Depo sorumlusu depoda bulunan mallardan miktar olarak sorumludur (Hacıüstemoğlu ve Demir, 2002).

Denetçi, fiziki sayım ve gözlem yöntemi ile depodaki hammaddenin denetimini yapabilir. Satın alınan hammaddenin dökümünü isteyen denetçi, ilk olarak listede yer alan hammaddeleri stok kartlarındaki miktarları, tutarları ve birim fiyatları bakımından ilgili hammadde alımı için kesilen fatura ile karşılaştırır. Böylece, hammadde alımının üretim aşamasındaki denetimini yapabilir (Bozkurt, Hacıüstemoğlu ve Ataman, 2001).

Satın alınan ilk madde ve malzeme, depodan çıkışı yapıldıktan sonra üretime sevk edilir. Üretimi tamamlanan ve mamul haline gelen mallar ise depoya teslim edilir ve satılincaya kadar depoda kalır. Mamuller miktar hareketleri bakımından depoda izlenir. Satılmak üzere depodan sevkiyatı yapılan mallar için yüklemenin yapılıp yapılmadığı ve satış işleminin kayda geçip geçmediği incelenmelidir. Yapılan bu denetim işlemi ilk madde ve malzeme giderlerinin üretim aşamasında yapılır (Özkan ve Esmeray, 2002).

İlk madde ve malzeme giderlerinin üretim sonrası (depoda) denetimi kapsamında ise dönem sonlarında işletmede kalan stok kalemlerinin doğru belirlenip belirlenmediği incelenir. Bilançoda yer alan hammadde stoklarının fiilen var olup olmadıkları da fiziki sayım yapılarak belirlenir. Bu aşamada yapılacak işlemler şunlardır: (Yükçü ve İçerli, 2007)

- Mamulün bünyesine giren hammaddenin miktar ve tutar olarak izlenmesi,
- Mamulün üretiminde doğrudan bulunan işçiliklerini zaman ve tutar olarak hesaplanması,
- Mamulün maliyetine giren, ancak dağıtılması gereken genel üretim giderlerinin miktar ve tutar olarak izlenmesi,
- Üretim süreci sonunda tamamlanan mamullerin miktar ve tutar olarak hesaplanıp mamul hesaplarına devri,
- Üretimi tamamlanmamış yarı mamullerin miktar ve tutar olarak belirlenmesi.

Maliyet işlemlerinin başarılı olabilmesi için miktar ve tutar hareketlerinin düzenli bir biçimde izlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle ayrıntılı bir belge ve kayıt düzenine, fiziki denetime ve

iç denetime ihtiyaç vardır. Ancak bu şekilde bir yaklaşımla başarının yakalanması mümkündür (Bozkurt, 2000).

### **3.2 İşçilik Giderleri**

İşçilik giderleri işletme faaliyetlerini sürdürmek, mal ve hizmet üretimini gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan personel için tahakkuk ettirilen esas işçilik, fazla mesai, prim, ikramiye, sosyal sigorta işveren primi ve sosyal yardımlar gibi tutarları oluşturan harcamaları kapsamaktadır. Üretim işletmelerinde işçilik giderleri, direkt ve endirekt işçilik giderlerinden oluşmaktadır. Direkt işçilik, üretimi bizzat yapan işçilerin üretim sırasında tahakkuk eden ve üretilen mamullerle doğrudan ilişki kurulan ücretlerdir. Direkt işçilik giderlerinin mamul maliyetine dağıtılmasında herhangi bir dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulmamaktadır. Endirekt işçilik ise, üretimle doğrudan ilişkisi olmayan, mamullere bir takım dağıtım anahtarları kullanılarak yüklenebilen ücretlerdir (Kaya, Gülhan ve Açık, 2009).

Dolayısıyla, direkt işçilik birebir üretim faaliyetlerinde bulunan işçilere ödenen ücretlerdir. Endirekt işçilik ise birebir üretim faaliyetlerini icra etmeyen işçilere ödenen ücretlerdir. Örnek vermek gerekirse, bir otomotiv fabrikasının üretim bandında arabanın parçalarını monte eden ve montaj faaliyetinde bulunan işçilere ödenen ücretler direkt işçilik gideridir. Ancak, bu işçileri yöneten ve koordine eden ustabaşına ödenen ücretler ise endirekt işçilik gideridir. Vergi Usul Kanunu'nda (V.U.K.) direkt ve endirekt işçilik ayrımı belirtilmemiştir. Ancak, üretimde kullanılan direkt ve endirekt işçilik giderlerinin üretim maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir.

#### **3.2.1. İşçilik Giderlerinin Denetimi**

İşçilik giderlerinin denetimi; ücret bordosunun denetimi, işçiler için yapılan yasal kesintilerin denetimi ve işçilerin iş akdinin sona ermesi durumunda ödenmesi gereken kıdem tazminatının denetimi olmak üzere üç kısımda incelenebilir (Doğan, 2016). Ücret bordosunun denetimi kapsamında, işverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordosu tutmak zorundadır. Ücret bordosunda ise asgari şu bilgilerin yer alması gerekir: (Vergi Usul Kanunu, madde 238)

- Çalışan kişiye ait bilgiler (Ad, soyad, T.C. kimlik numarası)
- Birim ücreti (aylık, haftalık, saat veya parça başı ücreti)
- Çalışma süresi
- Ücret üzerinden hesaplanan vergi tutarı
- Asgari geçim indirimi
- Ücretin işçi tarafından alındığını gösteren imzası

Yasal kesintilerin denetimi kapsamında, işverenin işçilere yapmış olduğu ücret ödemelerinin denetimi kadar, işçiler için yapılan kesintilerin de denetimi önemlidir. Bu nedenle, denetçi ücret bordosundaki yapılan yasal kesintilerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığını kontrol etmelidir. Denetçi, ücret bordosunda yer alan çalışanlardan bazılarını örnekleme yoluyla seçerek bunlar adına yapılan yasal kesintilerin denetimini yapabilir. Denetçi yasal kesintilerin denetimini yaparken şu yöntemleri izlemelidir (Çalış, 2013):

- Ödenen ücretler ile çalışılan saatler veya üretilen birimler arasında karşılaştırma yapılmalıdır.
- Ücret hadleri, toplu sözleşmeler ve anlaşmalar veya diğer belgeler ile karşılaştırılmalıdır.

- Brüt ücret üzerinden hesaplanan kesintiler doğru hesaplanmalıdır.
- Çalışan kişilerin işletmede çalışıp çalışmadığının tespiti için personel dosyaları incelenmelidir.
- Ödemelerin çalışanlar tarafından alınıp alınmadığının kontrolü için imzalar incelenmelidir.
- İşveren tahakkuk kayıtlarının büyük defter ve yevmiye defterine aktarma kayıtları izlenmelidir.
- Personele yapılan ödemelerin banka üzerinden yapılıp yapılmadığının kontrolü sağlanmalıdır.
- Ücret tahakkuk toplamı ile banka hesabına ücret ödemesi için gönderilen tutarların toplamı karşılaştırılarak doğruluğundan emin olunmalıdır.
- Ücretlerle ilgili gerekli mutabakatlar yapılmalıdır.
- Ödenmeyen ücretler için nasıl bir uygulama yapıldığı araştırılmalıdır.

İş sözleşmesinin kanunda belirtilen nedenlerden dolayı son bulması durumunda, işverence işçiye veya mirasçılara çalıştığı her yıl için son ücreti üzerinden bir aylık tutarda kıdem tazminatı ödenir. Denetçi, ödenen kıdem tazminatları ile ilgili denetimi yaparken şu hususlara dikkat etmelidir: (Anadolu, 2003)

- Kıdem tazminatına tabi olan sürelerin (toplam çalışma yılı) doğru hesaplanıp hesaplanmadığı kontrol edilmelidir.
- Bir yıldan kısa bir süre çalışan personel için ayrılmış olan kıdem tazminatı karşılıklarının iptal edilip edilmediği incelenmelidir.

İşveren tarafından işçiye ödenen kıdem tazminatının uygulamada üretilen mamul maliyetine nasıl dağıtılması gerektiği sorun olmaktadır. Ödenen kıdem tazminatının ödemenin yapıldığı yılda mamul maliyetine yüklenmesi aslında maliyet ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Kıdem tazminatı birdenbire çıkan arızı bir durum olmayıp, çalışan personelin çalışma süresi ile ilgili olmasından dolayı kıdem tazminatı için personelin her çalışma yılında karşılık ayrılması suretiyle mamul maliyetine yansıtılması doğru bir yaklaşım olacaktır (Çalış, 2013).

Kıdem tazminatı için karşılık ayırmak vergi mevzuatına göre ihtiyari bir durum iken, Türkiye Muhasebe Standartları'na göre zorunludur. Vergi yasalarına göre ayrılan kıdem tazminatı karşılığı kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilerek vergi matrahına dahil edilmektedir (Cömert Doyrangöl, 1993).

### 3.3 Genel Üretim Giderleri

Genel üretim giderleri, hangi mamule veya maliyet yerine ait olduğu kesin olarak belirlenemeyen, ancak maliyet yerlerine ya da maliyet taşıyıcılarına göre bölünebilen üretimle ilgili diğer dolaylı maliyetlerdir. Genel üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetleri dışında kalan üretimle ilgili tüm giderleri kapsar. Bir başka ifadeyle, direkt giderler dışında kalan tüm giderler bu grupta yer almaktadır. Farklı bir şekilde açıklamak gerekirse, endirekt ile madde ve malzeme ile endirekt işçilik olmak üzere mamulle ilişkisi açısından tüm endirekt giderler genel üretim giderleridir (Can, 2009).

Endirekt ilk madde ve malzeme giderleri, genel anlamda işletme malzemeleri (alet, edevat, bakım malzemeler v.b. gibi), madeni malzemeler (bakır, kurşun, çelik, pirinç v.b. gibi), kırtasiye malzemeleri, giyecek ve yiyecek giderleri, endirekt işçilik giderleri kapsamında yardımcı işçilik, fazla mesai ücretleri, sosyal güvenlik ödemeleri, boşa geçen işçilik, diğer

endirekt giderler kapsamında tamir bakım giderleri, amortismanlar, vergi resim harçlar, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, finansman giderleri, çalışmayan kısım ve giderleri şeklinde listelenebilir (Altuğ, 2006).

Genel üretim giderlerini diğer gider kalemlerinden ayıran belirgin özellikler bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde listelenebilir: (Uzun, 2012)

- Genel üretim giderler ile üretilen mamuller arasında direkt ilişki yoktur.
- Genel üretim giderleri birbirinden farklı birçok maliyet çeşidinden oluşmaktadır.
- Genel üretim giderler zaman içerisinde düzensiz seyir izlerler.
- Direkt giderlerin tahmin edilmesi kolay iken, genel üretim giderlerinin önceden tahmin edilmesi zordur.
- Genel üretim giderleri, faaliyet hacmindeki değişimler karşısında çok farklı davranış gösterirler. Bazıları faaliyet hacmindeki değişimlere karşı duyarlı iken bazıları duyarsızdır.
- Genel üretim giderleri bünyesinde sabit ve değişken giderleri bulundurlar.
- Genel üretim giderlerinin mal veya hizmet maliyetine yüklenmesinde değişik dağıtım anahtarları kullanılır.

Genel üretim giderlerinin önemli bir kısmı sabit gider olduğundan, üretim miktarı maliyetlere yüklenmez. Diğer genel üretim giderleri ise yapıları gereğince kısmen sabit, kısmen ise değişken olmalarından dolayı üretim maliyetlerine yüklenmeleri işletme açısından sorun olmaktadır. Genel üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesi için iki yol izlenir (Beşoğul, 2007).

- Bir yıla ait bütün maliyet tutarlarının kesin tutarlarının alınması beklemek: Bu durumda aylık maliyetler düzensizlik gösterecek ve kısa dönemli sonuçlar hatalı olacaktır.
- Aylık giderlerin saptanmasında götürü yöntemi kullanmak: Bu yöntem genel üretim giderlerinin bazıları için veya tamamı için uygulanabilmektedir.

Uygulamada işletmeler 373 Maliyet Giderleri Karşılığı hesabını kullanarak genel üretim giderlerinin bir kısmını bütçeleyerek mamul maliyetine yansıtmaktadır. Bu durumda bazı genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yansıtılmasında bir takım genel üretim giderleri fiili, diğerleri ise bütçelenmiş olarak mamul maliyetine yüklenmiş olacaktır. Ancak istendiği takdirde tüm genel üretim giderleri bütçe yöntemi ile mamul maliyetine yansıtılabilir (Bıçakçı, 2006).

### **3.3.1 Genel Üretim Giderlerinin Denetimi**

Genel üretim giderlerinin denetiminde izlenecek denetim yöntemleri aşağıda genel hatları ile belirtilmiştir: (Doğan, 2016)

- Genel üretim giderleri işletme fonksiyonlarına göre sınıflandırıldıktan sonra, maliyet nesnesinde izlenecek şekilde dağıtılmalıdır. Değişken genel üretim giderlerinin dağıtımı fiili kapasite kullanımı ile üretilen mal veya hizmet esas alınarak yapılmalıdır. Sabit genel üretim giderlerinin mamul veya hizmet maliyetine yansıtılmasında ise normal kapasite esas alınır.



- Genel üretim giderleri önceki dönemler ile karşılaştırılmalıdır. Yapılan bu karşılaştırma ile sadece verimlilik anlamında sonuçlar elde edilmeyip, ayrıca bütçeden sapmalar ve bu sapmaların nedenleri de araştırılmış olacaktır.
- Standart görevler için standart setler oluşturulmalı, karşılaştırmalar yapılabilir.
- İşletme yönetimi genel üretim giderlerini kontrol altında tutmalı ve belgeleri eksiksiz, tarihli ve sıralı bir şekilde oluşturmalıdır.
- Maliyet merkezlerinde, departmanlara ait yapılan bakım onarım giderlerine ait harcamaları gösteren kayıtlar ayrı şekilde tutulmalıdır.
- Firmaya ait maddi duran varlıkların dökümü ve de tapu adres bilgileri kontrol edilmelidir.
- Genel üretim giderlerinin çeşitlerinin doğruluğu kontrol edilmelidir.
- Giderlere ait kayıtların üretim maliyetine yansıtılması doğru kontrol edilmelidir.
- Alış faturalarında yer alan girdi belgeleri ile maliyete yansıtılan girdi belgelerinin doğruluğu araştırılmalıdır.

#### 4. SONUÇ

Yönetimin işletme verimliliğini artırıcı politikalar geliştirebilmesi ve sağlıklı planlar yapabilmesi, üretim süreci ve mamuller hakkında yeterli, doğru bilgiye sahip olması ile mümkündür. İş dünyasında yaşanan yoğun rekabet, işletmelerin pazar paylarının azalmasına ve pazara güçlü rakiplerin girmesine yol açmaktadır. Dolayısıyla, işletmeler için planlama ve kontrol daha önemli hale gelmiştir.

Rekabet üstünlüğü için üretim faaliyetlerini etkileyen faktörlerin tespit edilmesi oldukça önemlidir. Üretim maliyetlerini etkileyen faktörler; üretim girdilerinin fiyatları, üretim teknikleri, işletmelerin yönetim yapıları, işletme büyüklüğü, çalışma kapasitesi, sipariş miktarı, kuruluş yeri, üretilen mamul veya hizmetin niteliği şeklinde sayılabilir. Bu faktörlerin doğru analiz edilmesi maliyetlerin öngörülmesi açısından katkı sağlar.

Üretim maliyetlerinin denetimini bir süreç olarak değerlendirdiğimizde, bu süreç içinde denetlenecek konunun maliyet denetiminin amacına uygun olarak yapılması ve maliyetleri oluşturan kalemlerin geçtiği aşamaların göz önünde bulundurulması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Üretim sürecinin başından başlayıp üretim maliyetlerinin birim mamule yüklenmesine kadar geçen aşamayı kapsayacak şekilde koymaya çalıştığımız temel denetim yapısı çeşitli işletmelerde farklılık göstermekte olup ihtiyaca göre özelleşebilir.

Üretim maliyetlerinin denetimi; ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin denetimi olarak üç guruba ayrılmaktadır. İlk madde ve malzeme giderlerinin denetimi satın alma işleminden başlamakta olup, üretimin tamamlanmasına kadar devam etmektedir. Bu süreçte, hammadde ve malzeme satın alınırken ilgili piyasa araştırmaları yapılmalı, fiyat ve kalite analizi yapılmalıdır. Satın alınan malzemenin depocu tarafından da miktar denetimi yapılmalıdır.

İşçilik giderlerinin denetiminde direkt işçilik ve endirekt işçilik ayırımı önemli olup, denetimde dikkate alınması gereken bir konudur. Ücret bordrosunda işçilik giderlerinin muhasebe kayıtlarına geçip geçmediği kontrol edilmeli ve işveren tarafından yapılan sosyal kesintilerin doğruluğu incelenmelidir. İş akdinin haklı sebepler ile feshi durumunda ödenmesi gereken kıdem tazminatının ödeme tutarı ve doğruluğu saptanmalıdır.

Son olarak, genel üretim giderlerinin denetimi için öncelikle giderler fonksiyonlarına göre sınıflandırılmalı ve maliyetler uygun dağıtım anahtarları kullanılarak üretim maliyetlerine yansıtılmalıdır. Maliyet merkezlerine ve departmanlara ait genel üretim giderlerini gösteren kayıtlar ayrı şekilde tutulmalıdır. Genel üretim giderlerinin denetimi sırasında önceki dönemlerle ve bütçelerle karşılaştırmalar yapılmalı, sapmalar belirlenmeli ve düzeltici öneriler getirilerek gerekli önlemler alınmalıdır.

## **KAYNAKÇA**

Adalı, S., Kızıl, C. (2017). "A Research on the Responsibility of Accounting Professionals to Determine and Prevent Accounting Errors and Frauds: Edirne Sample", *Emerging Markets Journal (EMAJ)*, University of Pittsburgh Press (USA), Vol. 7, No: 1, ISSN: 2158-8708 (online), <http://dx.doi.org/10.5195/emaj.2017.129>, ss.53-64, <http://emaj.pitt.edu/ojs/index.php/emaj/article/download/129/283>

Akdoğan, N., Gündüz, E., Sevim, A. (2014). "Maliyet Muhasebesi", T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, No: 2738, Açıköğretim Fakültesi Yayını, No: 1699, 3. Baskı, Eskişehir.

Aktaş, E.(2015). "İç Denetim ve Risk Yönetim İlişkisi ", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Altuğ. O. (2006). "Maliyet Muhasebesi", Türkmen Kitapevi, İstanbul.

Anadolu, F. (2003). " Kıdem Tazminatı Koşulları ve İşçinin Kıdeminin Hesaplanması" Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, ss.1-26.

Aslan, B. (2010). "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak Denetim", *Sayıştay Dergisi*, Cilt:77, ss.63- 86.

Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N., (2001)." Muhasebe Denetimi Uygulamaları", Alfa Basım Yayım, İstanbul.

Aydoğan, D. (2016). "Türkiye’de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Uluslararası Yönetim ve İşletme Dergisi*, Cilt:16 ss.771-785.

Azak, S. T. ve Bizimyer, M. (2015). "Çalışmayan Kısm Amortisman ve Giderlerinin Önemi ve Mali Tablolara Etkisi", *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül-Ekim 2015, ss.125-130.

Başpınar, A.(2014). "Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış" *Maliye Dergisi*.

Beşoğlu, Ç. (2007). "Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi ve Bir Uygulama", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Bıçakçı, F. (2006). "Sanayi İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemine Geçiş Çabaları ve Bir Uygulama", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.

Bozkurt, N. (2000). "Muhasebe Denetimi", Alfa Yayınevi.

Bozkurt, N., Hacırüstemoğlu, R., Ataman, Ü. (2001). "Muhasebe Denetimi Uygulamaları", Alfa Basım Yayım Dağıtım.

Can, A. V. (2009). "Maliyet Muhasebesi", Sakarya Yayıncılık, Sakarya.

Cömert Doyrangöl, N. (1993). "Kıdem Tazminatı Giderleri ve Kıdem Tazminatı Karşılıklarına ilişkin Muhasebe Uygulamaları", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 20, Mayıs-Haziran 1993, [http:// archive.ismmmo. org.tr/docs/malicozum/20MaliCozum/06-NURAN%20COMERT%20DOYRANGOL29.doc](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/20MaliCozum/06-NURAN%20COMERT%20DOYRANGOL29.doc)

Çalış, E. (2013). "Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış", Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:3, Sayı:1 ss.159-175.

Doğan, S. (2016). "Üretim Maliyetlerinin Denetimi ve Bir Uygulama " Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Durmuş, N. ve Taş, O. (2008). "Denetim". Alfa Kitapevi, İstanbul.

- Gökçen, G. Çelenk, H. ve Horasan, E. (2017). “Yönetim Muhasebesi ve Uygulamaları”, Beta Yayınları, İstanbul.
- Gürdal, K. (2013). “TTK, TMS/TFRS, VUK Düzenlemeleri ve Maliyet Denetimi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt:1, ss.1-27.
- Hacırüstemoğlu, R. ve Demir, V. (2002). “Madde ve Malzeme Maliyetlerine Vergisel Yaklaşım”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl: 12, Sayı: 61, Kasım-Aralık 2002.
- Haftacı, V. (2007). “Muhasebe Denetimi”, 1. Baskı, Avcı Ofset, İstanbul.
- Kaval, H. (2008). “Muhasebe Denetimi”, Gazi Yayınevi.
- Kaya, A. Gülhan, Ü. ve Açık, S. (2009). “İşçilik Giderlerinin Atıl Kapasitesinin Durumu ve Muhasebeleştirilmesi”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 13 (2), ss.309-320.
- Kayacık, İ.(2012). “Aracı Kurumlarda Bağımsız Denetim Uygulaması”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- Kepekçi, C. (1998). “Bağımsız Denetim”, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kızıl, A. ve Kızıl C. (2007). "Accounting: Financial, Cost, Managerial". Bahar Yayınevi.
- Kızıl, C., Kaşbaşı, B. (2018). "Accounting Scandals and Eye-Catching Frauds: USA-Japan Comparison by Considering the Role of Auditing", Journal of Asian Research (JAR), ISSN: 2575-1581 (online), Vol. 2, No: 3, ss.123-138
- Özkan, A. ve Esmeray, M. (2002). “Bir Maliyet Kontrol Sistemi Olarak JIT Üretim Sistemi ve Muhasebe Uygulamaları”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1, ss.129-146.
- Uzun, Ö. (2012). “Üretim İşletmelerinde Safha Maliyet Sisteminin Önemi: Aydın İlinde Süt ve Süt Ürünleri İşletmesinde Örnek Bir Uygulama”, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Yükçü, S. ve İçerli, M. Y. (2007). “Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı: 34, Nisan 2007, ss. 66-73.

## **A General Outlook on the Auditing of Production Costs**

**Tunay ASLAN<sup>1</sup>**

Siirt University, Faculty of Economics and Administrative Sciences

**Cevdet KIZIL<sup>2</sup>**

Istanbul Medeniyet University, Faculty of Political Sciences

### **ABSTRACT**

Auditing is in a very important and critical position today for firms of today's business world. That is because, auditing avoids asset losses and at the same time enables efficiency as well as productivity. Also, the technological improvements observed in the recent years have made the critical role of auditing more clear. Cost elements of a business should be consistently audited in a determined manner in order to control the production costs. This study mainly discusses the significant issues that should be focused in order to audit production costs.

**Keywords:** *Accounting, Auditing, Cost, Cost Accounting, Business.*

**Jel Classification:** M40, M41, M42