



**T.C.**

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE STOKLARIN YÖNETİMİ, BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ ÖNEMİ  
VE BORSA İSTANBUL (BİST) TEKSTİL SEKTÖRÜ BAĞIMSIZ DENETİM  
RAPORLARINDA STOKLARIN ANALİZİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Afsana GURBANOVA**

**BURSA – 2020**





**T.C.**

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE STOKLARIN YÖNETİMİ, BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ ÖNEMİ  
VE BORSA İSTANBUL (BİST) TEKSTİL SEKTÖRÜ BAĞIMSIZ DENETİM  
RAPORLARINDA STOKLARIN ANALİZİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Afsana GURBANOVA**

**Danışman:**

**Dr. Öğr. Üyesi Şükrü DOKUR**

**BURSA – 2020**

T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletmeAnabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı'nda 701518022 numaralı öğrenci Afsana GURBANOVA'nın hazırladığı "İşletmelerde Stokların Yönetimi, Bağımsız Denetimdeki Önemi ve BİST Tekstil Sektörü Bağımsız Denetim Raporlarında Stokların Analizi" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı 13/07/2020 günü 9-10.15 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının .....başarılı..... (başarılı / başarısız) olduğuna .....oybirliği?..... (oybirliği / oy çokluğu ) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav

Komisyon Başkanı)  
Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Dr.Öğr.Üyesi Şükrü DOKUR  
Bursa Uludağ Üniversitesi  
İnegöl İşletme Fakültesi

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Doç. Dr Osman TUGAY  
Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi  
İ.İ.B.F İşletme Fakültesi

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı  
Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi Filiz Eren BÖLÜKTEPE  
Bursa Uludağ Üniversitesi  
İnegöl İşletme Fakültesi

// 2020

1302.7020



**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU**

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA**

Tarih: 13.01.2020

Tez Başlığı / Konusu: İşletmelerde Stokların Yönetimi, Bağımsız Denetimdeki Önemi ve Borsa İstanbul (BİST) Tekstil Sektörü Bağımsız Denetim Raporlarında Stokların Analizi Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 95 sayfalık kısmına ilişkin, 13/01/2020 tarihinde şahsım Afsana GURBANOVA tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından (Turnitin)\* aşağıda belirtiler filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 20 'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar ~~hariç~~/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

13.01.2020

Adı Soyadı: Afsana GURBANOVA

Öğrenci No: 701518052

Anabilim Dalı: İşletme

Programı: Muhasebe ve Denetim

Statüsü:  Y.Lisans  Doktora

Danışman 13.01.2020

Dr. Öğr. Üyesi Şükrü DOKUR

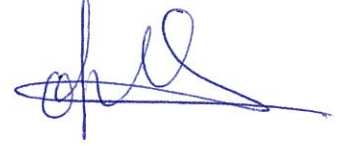
\* Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

## Yemin Metin

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “İŞLETMELERDE STOKLARIN YÖNETİMİ, BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ ÖNEMİ VE BORSA İSTANBUL ( BİST) TEKSTİL SEKTÖRÜ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA STOKLARIN ANALİZİ” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

13.02.2020



Adı Soyadı : Afsana GURBANOVA  
Öğrenci No : 701518022  
Anabilim Dalı / Bilim Dalı : İşletme  
Programı : Muhasebe ve Denetim Tezli  
Statüsü : Yüksek Lisans

## ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Afsana GURBANOVA  
Üniversite : Bursa Uludağ Üniversitesi  
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Anabilim Dalı : İşletme  
Bilim Dalı : Muhasebe ve Denetim  
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi  
Sayfa Sayısı : xvii+95  
Mezuniyet Tarihi : ..../..../2020  
Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Şükrü DOKUR

### **İŞLETMELERDE STOKLARIN YÖNETİMİ, BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ ÖNEMİ VE BORSA İSTANBUL (BİST) TEKSTİL SEKTÖRÜ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA STOKLARIN ANALİZİ**

Bu çalışmada teorik bilgiler kapsamında stoklar, stokların kontrolü, stokların bağımsız denetimdeki önemi incelenerek, teorik bilgilerin uygulamaya yansımaları amacıyla BİST de işlem gören tekstil işletmelerinde, stokların bağımsız denetim sürecine ve görüşüne etkisi araştırılmıştır. İşletme kalemleri içerisinde önemli paya sahip olan stokların; işletme karlılık durumu üzerinde büyük etkisinin olması, bu konunun daha da önemli hale gelmesine sebebiyet vermiştir. Değişen moda trendleri, talep dalgalanmaları, ürün çeşitliliğinin artması ve başka faktörler nedeniyle işletmeler stoklarıyla ilgili zor durumlar yaşamaktadır. Günümüz piyasa koşullarında işletmelerin faaliyetini sürdürebilmesi için tam zamanında ve doğru kararlar verebilmesi zorunlu hal almıştır. Bu nedenle işletmelerin geleceği için etkin stok kontrol ve yönetim politikaları büyük önem taşımaktadır.

İşletmeler stok kalemlerinin kontrolünü sağlamalı, maliyetlerini belirlemeli, denetim süreçlerini dikkatli bir şekilde ve sürekli olarak yapmaları gerekmektedir. Bu amaç doğrultusunda “İşletmelerde Stokların Yönetimi, Bağımsız Denetimdeki Önemi ve Borsa İstanbul (BİST) Tekstil Sektörü Bağımsız Denetim Raporlarında Stokların Analizi” tez konusu olarak seçilmiş, işletmeler için önem arz eden stoklara ilişkin iç kontrol sisteminin önemine, bağımsız denetim çalışmalarında nasıl ele alındığına ve uygulama kapsamındaki işletmelerin bağımsız denetim raporları üzerindeki etkisine bakılarak, yararlı olmaya çalışılmıştır. Tez stoklarla ilgili teorik bilgiler ve uygulama bütünlüğü içerisinde ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Stok Yönetim, Stok Kontrol, Bağımsız Denetim, Stokların Denetimi



## **ABSTRACT**

Name and Surname :Afsana GURBANOVA  
University :Bursa Uludağ University  
Institution : Institute of Social Science  
Field : Business Administration  
Branch : Accounting and Auditing  
Degree Awarded : Master of Science (MS)  
Page Number : xvii+95  
Degree Date :  
Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Şükrü DOKUR

### **MANAGEMENT OF STOCKS IN BUSINESS, IMPORTANCE IN INDEPENDENT AUDIT AND ANALYSIS OF STOCKS IN INDEPENDENT AUDIT REPORTS OF BIST TEXTILE SECTOR**

In this study, stocks, control of stocks and the importance of stocks in independent audit were examined within the scope of theoretical information and the effect of stocks on independent audit process and opinion was investigated in textile enterprises traded in BIST in order to reflect theoretical knowledge to practice. Stocks that have an important share in the company items; The fact that it has a great impact on the profitability of the company has made this issue even more important. Due to changing fashion trends, fluctuations in demand, increasing product diversity and other factors, enterprises are experiencing difficulties in their stocks. In today's market conditions, it is obligatory for companies to make timely and right decisions in order to continue their activities. Therefore, effective inventory control and management policies are of great importance for the future of enterprises.

Businesses should ensure the control of inventory items, determine their costs, and carry out audit processes carefully and continuously. For this purpose, "Stocks Management in Enterprises, Importance of Independent Auditing and Analysis of Stocks in Borsa İstanbul (BİST) Textile Sector Independent Auditing Reports" was chosen as the subject of the thesis. effect has been tried to be useful. The thesis is dealt with the theoretical knowledge and application integrity.

**Keywords:** Stock Management, Stock Control, Independent Audit, Audit of Stocks.

## ÖNSÖZ

Stoklar işletmelerin istikrarlı bir şekilde faaliyetlerini sürdürmelerinde en büyük rolü olan varlık kalemlerinden biridir. Öyle ki, stoklar grubunun denetimi de büyük önem arz etmektedir. İşletmeler faaliyetlerini sürdürme bilmeleri için stok kalemlerinin kontrolünü sağlamalı, maliyetlerini belirlemeli, denetim süreçlerini dikkatli bir şekilde ve sürekli olarak yapmaları gerekmektedir.

Bu çalışmada işletmeler için önem arz eden stoklara, stoklarda iç kontrol sisteminin önemine, bağımsız denetim çalışmalarında nasıl ele alındığına ve uygulama kapsamındaki işletmelerin bağımsız denetim raporları üzerindeki etkisi değerlendirilmiştir.

Yüksek lisans öğrenimim boyunca çok büyük emekleri olan, çalışmamın hazırlanmasında rehberlik eden, tavsiyeleri ve önerileriyle beni yönlendiren çok değerli danışman hocam sayın Dr. Öğr. Üyesi Şükrü DOKUR'a sonsuz saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmamın geliştirme aşamalarında bilgi ve tecrübelerini benden esirgemeyen Sayın Dr. Öğr. Üyesi Filiz Eren Bölüktepe Hocama ve Sayın Doç. Dr. Zerrin Fırat hocama sonsuz saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak, her zaman her konuda yanımda olan Gurbanov ailesine ve eğitim hayatım boyunca her zaman destekçim olan annem Natella Gurbanova'ya çok teşekkür ediyorum.

## İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	İ
ÖZET.....	İV
ABSTRACT .....	VI
ÖNSÖZ.....	VIII
İÇİNDEKİLER .....	İX
TABLolar .....	XIII
ŞEKİLLER .....	XIV
GRAFİKLER .....	XV
KISALTMALAR .....	XVI
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### STOK YÖNETİMİ VE STOK KONTROL YÖNTEMLERİ

1. STOK KAVRAMI.....	3
1.1. STOKLARIN SINIFLANDIRILMASI .....	4
1.2. STOKLARIN İŞLETME EKONOMİSİNDEKİ FAYDALARI VE SAKINICALARI .....	6
1.3. STOKLARLA İLGİLİ MALİYETLER.....	7
1.3.1. Stok Bulundurma Maliyetleri .....	8
1.3.2. Stok Bulundurmama Maliyetleri.....	9
1.3.3. Sipariş Maliyetleri.....	10
1.3.4. Depolama Maliyetleri .....	10
2. STOK YÖNETİMİ .....	11
2.1. STOK YÖNETİMİNİN TANIMI VE AMACI.....	11
2.2. STOK YÖNETİMİNİN ÖNEMİ .....	12
2.3. ETKİN STOK YÖNETİMİ VE STOK POLİTİKASI .....	13
3. TEDARİK ZİNCİRİNDE STOK YÖNETİM SÜRECİ.....	14
3.1. TEDARİK ZİNCİRİ KAVRAMI .....	14
3.2. TEDARİK ZİNCİRİ YÖNETİM SÜRECİ .....	16
3.3. TEDARİK ZİNCİRİNDE STOK YÖNETİMİNİN ÖNEMİ .....	16
3.4. TEDARİK ZİNCİRİNDE TALEP TAHMİNİ.....	16

3.5. STOK YÖNETİMİNDE İZLENEBİLECEK STRATEJİLER .....	17
<b>4. İŞLETMELERDE STOK KONTROL SÜRECİ .....</b>	<b>18</b>
4.1. STOK KONTROLÜYLE İLGİLİ PARAMETRELER .....	19
<b>4.1.1. Talep Tahmini .....</b>	<b>19</b>
<b>4.1.2. Tedarik Süresi .....</b>	<b>21</b>
<b>4.1.3. Sipariş Noktasının Belirlenmesi.....</b>	<b>21</b>
4.2. STOK KONTROL SİSTEMLERİ .....	22
<b>4.2.1. Stok Kontrol Sisteminin Kurulması .....</b>	<b>22</b>
<b>4.2.2. Stok Kontrolünde Bilgisayar Kullanımı .....</b>	<b>23</b>
<b>4.2.2.1. Malzeme Gereksinim Planlaması (MRP) .....</b>	<b>24</b>
<b>4.2.2.2. Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) .....</b>	<b>25</b>
4.3. STOK KONTROLÜNÜN ORGANİZASYONDAKİ YERİ.....	26
4.4. STOK KONTROL FAALİYETİNDEN ETKİLENEN MALİYETLER.....	27
4.5. STOK KONTROL YÖNTEMLERİ .....	28
<b>4.5.1. Gözle Kontrol Yöntemi.....</b>	<b>29</b>
<b>4.5.2. Çift Kutu Yöntemi .....</b>	<b>29</b>
<b>4.5.3. ABC Yöntemi.....</b>	<b>30</b>
<b>4.5.4. Maksimum ve Minimum Stok Kontrol Yöntemi .....</b>	<b>31</b>
<b>4.5.5. Sabit Sipariş Periyodu Yöntemi.....</b>	<b>33</b>
<b>4.5.6. Sabit Sipariş Miktarı.....</b>	<b>34</b>

## İKİNCİ BÖLÜM

### STOK HAREKETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

#### STOKLARIN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDEKİ ÖNEMİ

<b>1. STOKLARIN VE STOK HAREKETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ</b>	<b>35</b>
1.1. STOK HAREKETLERİNİN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA TEBLİĞİ (TEKDÜZEN HESAP PLANINA GÖRE-MEV CUT MEVZUAT) NE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE İLGİLİ HESAPLARI.....	36
1.2. STOKLARIN DÖNEM SONU DEĞERLEME VE ENVANTER İŞLEMLERİ KAYITLARI .....	41
1.3. STOKLARIN MEVCUT MEVZUATA GÖRE MALİ TABLOLARDAN SUNUMU .....	43

1.4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI-TMS /TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI-TFRS VE BÜYÜK ORTA BOY İŞLETMELERDE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI-BOBİ FSR'DA STOKLAR.....	44
<b>1.4.1. Standartlarda Stok Değerleme İşlemleri .....</b>	<b>45</b>
1.5. İŞLETMELERİN STOKLARLA İLGİLİ MUHASEBE POLİTİKALARI .....	47
1.6. STANDARTLARA GÖRE; STOKLARLA İLGİLİ RAPORLAMA SONRASI ORTAYA ÇIKAN ÖNEMLİ OLAYLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	48
<b>2. STOK DENETİMİNİN AMACI.....</b>	<b>49</b>
2.1. STOKLARDA İÇ KONTROL SİSTEMİ .....	50
<b>2.1.1. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı ve Değerlemesi.....</b>	<b>51</b>
<b>2.1.2. İç Kontrol Kavramındaki Gelişmeler .....</b>	<b>52</b>
<i>2.1.2.1. Coso Raporuna Göre İç Kontrol .....</i>	<i>53</i>
<b>2.1.3. Stok ve Üretim Süreci Açısından İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi.....</b>	<b>54</b>
<i>2.1.3.1. Üretimin Planlanması ve Kontrolü .....</i>	<i>55</i>
<i>2.1.3.2. Satın Alma Süreci .....</i>	<i>56</i>
<i>2.1.3.3. İlk Madde ve Malzemenin Depolanma Süreci .....</i>	<i>56</i>
<i>2.1.3.4. Üretim Süreci .....</i>	<i>57</i>
<i>2.1.3.5. Mamullerin Depolanma Süreci.....</i>	<i>57</i>
<b>3. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE STOKLAR .....</b>	<b>58</b>
3.1. STOKLARDA BAĞIMSIZ DENETİM PLANLAMASI.....	59
3.2. STOKLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KANITLAR .....	60
3.3. KANITLARIN DEĞERLEMESİ VE DENETİM EKİBİNİN GÖZETLENMESİ .....	62
3.4. BAĞIMSIZ DENETİM GÖRÜŞ TÜRLERİ .....	62
<b>3.4.1. Olumlu Görüş.....</b>	<b>62</b>
<b>3.4.2. Olumsuz Görüş.....</b>	<b>63</b>
<b>3.4.3. Sınırlı Olumlu Görüş (Şarhlı Görüş) .....</b>	<b>64</b>
<b>3.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma .....</b>	<b>65</b>

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**KONU İLE İLGİLİ BİR UYGULAMA**

<b>1. BORSA İSTANBUL (BİST) TEKSTİL SEKTÖRÜ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA STOKLARIN ANALİZİ.....</b>	<b>66</b>
1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	66
1.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI.....	66
1.3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ.....	67
1.4. İNCELENEN ŞİRKETLER (2017-2018).....	68
1.5. GENEL OLARAK DENETİM RAPORLARINDAKİ STOK TANIMI .....	70
<b>1.5.1. Genel Olarak Denetim Raporlarında Stoklarla İlgili Muhasebe Politikaları .....</b>	<b>71</b>
<b>1.5.2. Denetim Raporlarında Stok Değerleme Yöntemi ile İlgili Prosedür.....</b>	<b>72</b>
<b>1.5.3. Denetim Raporlarında Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı .....</b>	<b>72</b>
<i>1.5.3.1. Denetim Raporlarında Stok Değer Düşüklüğü Prosedürü .....</i>	<i>73</i>
<b>1.5.4. Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusunda Stok Denetim Süreci</b>	<b>74</b>
<b>1.5.5. Bağımsız Denetim Sürecinde Denetime Tabi Mali Tablolar .....</b>	<b>76</b>
<i>1.5.5.1. Finansal Durum Tablosu .....</i>	<i>76</i>
<i>1.5.5.2. Kapsamlı Gelir Tablosu .....</i>	<i>78</i>
<i>1.5.5.3. Nakit Akış Tablosu .....</i>	<i>79</i>
<i>1.5.5.4. Özkaynak Değişim Tablosu .....</i>	<i>80</i>
<b>1.5.6. Denetçiye Göre Stokların Risk Durumu ve Diğer Riskler .....</b>	<b>80</b>
<b>1.5.7. Denetim Raporlarında Stoklar .....</b>	<b>81</b>
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>84</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>86</b>

## TABLULAR

<b>Tablo. 4.1.</b> Araştırmaya Konu Olan Şirketler.....	66
<b>Tablo. 4.2.</b> Bağımsız Denetim Raporlarında Konsolide Finansal Tablolar ve Denetim Görüşü, 2017-2018.....	68
<b>Tablo. 4.3.</b> Finansal Durum Tablosunda Stoklar, 2017-2018.....	77
<b>Tablo. 4.4.</b> Kapsamlı Gelir Tablosu Satışlarında Stoklar, 2017-2018.....	78
<b>Tablo. 4.5.</b> Denetim Raporlarında Stoklar, 2017-2018.....	81



## ŞEKİLLER

<b>Şekil. 1.1.</b> Tedarik Zincirinin Halkaları.....	15
<b>Şekil. 1.2.</b> Stok Kontrolünün Organizasyondaki Yeri.....	27
<b>Şekil. 1.3.</b> ABC Stok Sınıflandırmasının Kümülatif Dağılım Oranları.....	31
<b>Şekil. 1.4.</b> Maksimum-Minimum Stok Kontrol Yönteminin İşleyişi.....	32
<b>Şekil. 1.5.</b> Sabit Sipariş Periyodu Yöntemine Göre Stok Kontrolünün Elemanları.....	33
<b>Şekil. 1.6.</b> Sabit Sipariş Miktarı Yöntemine Göre Stok Kontrolünün Elemanları.....	34
<b>Şekil. 2.1.</b> UFRS/TFRS Kapsamında Stoklarda Değerlemenin Uygulama Adımları....	46

## GRAFİKLER

<b>Grafik. 4.1.</b> Bağımsız Denetim Raporlarında Konsolide Edilmiş Finansal Tabloların Grafiği, 2017-2018.....	70
<b>Grafik. 4.2.</b> Bağımsız Denetim Raporlarında İşletmeler İçin Verilmiş Denetçi Görüşü Grafiği, 2017-2018.....	70
<b>Grafik. 4.3.</b> Bağımsız Denetim Raporlarında Stokların Kilit Denetim Konusu Grafiği, 2017-2018.....	82
<b>Grafik. 4.4.</b> Bağımsız Denetim Raporlarında Stokların Denetçi Görüşüne Etkisi Grafiği, 2017-2018.....	83

## KISALTMALAR

a.g.e	Adı Geçen Eser
a.g.m	Adı Geçen Makale
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
ARSAN	Arsan Tekstil Ticaret ve Sanayi A.Ş
ATEKS	Akın Tekstil A.Ş
b.	Baskı
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
BİST	Borsa İstanbul
BLCYT	Bilici Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş
BOBİFSR	Büyük Orta Boy İşletmelerde Finansal Raporlama Standartları
BOSSA	Bossa Ticaret ve Sanayi İşletmeleri T.A.Ş
BRKO	Birko Birleşik Koyunlular Mensucat Ticaret ve Sanayi A.Ş
BRMEN	Birlik Mensucat Ticaret Ve Sanayi İşletmesi A.Ş
C.	Cilt
Çev.	Çeviren
DAGİ	Dagi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş
DERAS	Derlüks Deri Sanayi ve Ticaret A.Ş
DERIM	Derimod Konfeksiyon Ayakkabı Deri Sanayi ve Ticaret A.Ş
DESA	Desa Deri Sanayi ve Ticaret A.Ş
DİRİT	Diriteks Diriliş Tekstil Sanayi Ve Ticaret A.Ş
ERP	Kurumsal Kaynak Planlama
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
HATEK	Hateks Hatay Tekstil İşletmeleri A.Ş
KORDS	Kordsa Teknik Tekstil A.Ş
KRTEK	Karsu Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş
LUKSK	Lüks Kadife Ticaret ve Sanayi A.Ş
MEMSA	Memsa Sınai Ticari ve Mali Yatırımlar A.Ş

MNDRS	Menderes Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş
MRP	Malzeme Gereksinim Planlaması
RODRG	Rodrigo Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş
ROYAL	Royal Halı İplik Tekstil Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş
s.	Sayfa
S.	Sayı
SEC	Amerikan Sermaye Piyasası
SKTAS	Söktaş Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş
TDS	Türk Denetim Standartları
TDSK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	Türk Lirası
TMS 2	Türkiye Muhasebe Standardı 2
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
USA	United States of America
ÜPK	Ürün Planlama ve Kontrol
v.d.	Çoklu Yazarlı Eserde İlk Yazardan Sonrakiler
VUK	Vergi Usul Kanunu
YATAS	Yataş Yatak ve Yorgan Sanayi ve Ticaret A.Ş
YTTK	Yeni Türk Ticaret Kanunu
YUNSA	Yünsa Yünlü Sanayi ve Ticaret A.Ş

## GİRİŞ

Genel anlamda stoklar için algılanan, üretimde kullanılmak için alınan veya üretilmiş tüketiciye gönderilecek olan ürünlerin çok ilerisindedir. Stokların kapsama alanına; hammadde, yarı mamul, ürünler, hatta yardımcı malzemelerde dahildir. İşletme varlıklarında stokların ağırlığının daha fazla olması, bu sebepten stokların türlerinin belirlenmesi, hangi stok kontrol yönteminin kullanılacağı ve stok maliyetlerinin hesaplanması işlemleri işletme zararlarını en aza indirmeyi ve işletme karını çoğaltmayı amaçlamıştır.

İşletmelerde stok yönetiminin büyük önem taşımasının sebebi; maliyetleri en aza indirerek kârın maksimize edilmesini amaçlamasıdır. Çünkü işletme stok bulundurduğu veya bulundurmadığı durumda da maliyetle karşılaşmaktadır. Yani stok yönetimi, stoklara ayrılacak en uygun yatırım kararlarının alınması amacını desteklemektedir. Her işletme üretim sistemine, finansal durumuna, stokları için uyguladığı politikasına ve diğer farklı faktörlerine göre uygun stok kontrol yöntemleri ve teknikleri kullanmaktadır. Bu kontrol yöntemleri basit ve karmaşık yapıda geniş yelpazeye sahiptir. İşletmelerin stoklarının kontrolünde hangi yöntemi kullanacağı; işletmenin kapsamı, stoklara ilişkin maliyetler, stok politikası, talep durumu, insan kaynakları ve bilgi akış sisteminin durumu gibi faktörlere göre belirlenmektedir.

Varlık kalemleri içeriğine dahil stok kalemlerinin önemli rakamlara ulaşması ve işletmenin faaliyet sonuçları üzerinde de etkisinin bulunması, bu konunun denetimini riskli ve önemli kılmıştır. İşletmelerin, kendi kapsamında kurdukları denetim birimiyle veya işletme dışından görevlendirilmiş yetkili bir kişi tarafından stoklarını korumak ve sürekli kontrolünü sağlaması gerekmektedir. Böylelikle, işletme finansal tablolarında yer alan stoklar hesap grubuna dahil kalemlerin denetimi, işletmeye giriş ve çıkışları aralığındaki sürede etkin bir iç kontrol sistemiyle sürdürülmekte, TMS ve uluslararası standartlara uygun olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Bu tez çalışması toplam üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, stok yönetimi ve stok kontrol yönetimi başlığı altında; stok kavramı, stokların sınıflandırılması, stokların işletme ekonomisindeki faydaları ve sakıncaları, stoklarla ilgili maliyetler, stok yönetimi, tedarik zincirinde stok yönetim süreci, işletmelerde stok kontrol süreci ve stok kontrol yöntemlerinden söz edilmektedir.

İkinci bölümde, stok hareketlerinin muhasebeleştirilmesi, stokların bağımsız denetim sürecindeki önemi başlığı altında; stokların ve stok hareketlerinin muhasebeleştirilmesi, stok hesapları, stokların dönem sonu değerlendirme ve envanter işlemleri, stokların mevcut mevzuata göre mali tablolarda sunumu, standartlarda stoklar, stokların bağımsız denetimi, stoklarda iç kontrol sistemi, bağımsız denetim sürecinde stoklar ve bağımsız denetim görüş türleri konularıyla ilgili bilgilere yer verilmiştir.

Üçüncü uygulama bölümündeysen, Borsa İstanbul (bist) tekstil sektörü bağımsız denetim raporlarında stokların analizi yapılmış, bağımsız denetim raporlarında stoklarla ilgili muhasebe politikaları, denetim raporlarında kilit denetim konusunda stok denetim süreci, stokların finansal tablolar üzerinde etkisi ve bağımsız denetçi görüşüne etkisi konuları araştırılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### STOK YÖNETİMİ VE STOK KONTROL YÖNTEMLERİ

#### 1. STOK KAVRAMI

Bir üretim sisteminde üretilen mala dolaylı ve dolaysız şekilde katılan tüm fiziksel varlıklar ve malın kendisi stok kavramı kapsamında yer alır. Stoklar söz konusu malların miktarı veya maddi değeri ile ölçülür. Bazı araştırmalarda stok yerine envanter kelimesinin kullanıldığına da rastlanmaktadır. Envanter kelimesinin muhasebedeki anlamı, fiziksel sayım yoluyla genellikle yılsonlarında yapılan stokların tespit olunmasıdır.<sup>1</sup>

Stok; “üretimde beklenmeyen durumlar, gecikmeler, mevsimlik dalgalanma ve diğer beklenmedik durumlara karşı işletmeyi emniyete almak amaçlı atıl durumda tutulan ve gerektiğinde kullanılacak hammadde, malzeme, yan mamul ve diğer ürünler” olarak da tanımlanmaktadır.<sup>2</sup>

“Talebi karşılamak için işletmenin belirli bir dönemde fiziki mallara yaptığı yatırım olduğundan, kullanılmayı ya da satılmayı bekleyerek, atıl olarak bekletilen, ekonomik değere sahip olan kaynaklar” olarak da stokların tanımı yapılmıştır.<sup>3</sup> Bu tanımlardan yola çıkarak, stokların; işletmeyi olası tehlikelerden korumak amaçlı bulundurulmuş ekonomik değere sahip malzemeler olduğu söylenilebilir.

Bir işletme sipariş üzerine çalışıyorsa burada herhangi bir stok bulundurma gibi durumlara çok gerek görülmez. Hammaddeler sipariş yapıldığı zaman tedarik edilir, sipariş tamamlandığı zaman hemen müşteriye teslim edilir. Yalnız büyük işletmelerde stok bulundurma durumu büyük önem taşır. Üretim işlerinin tıkanıklık olmadan ve verimli olarak yürütülmesini sağlar.

Genel olarak stoklarla alakalı tüm tanımlar değerlendirildiğinde, stoklar üretimde kullanılmak için alınan veya üretilmiş tüketiciye gönderilecek olan ürünlerin çok ilerisindedir. İşletmenin hammadde, yarı mamul, yardımcı malzemeler ve ürünlerinin de dahil olduğu stokların çalışma alanının kapsamı çok geniştir.

---

<sup>1</sup>Bülent Kobu, *Üretim Yönetimi*, 18. b., İstanbul: Beta Basım Yayım, 2017, s. 327.

<sup>2</sup> Özlem Başara, *Küresel Dünyada Lojistik Anlayışı ve Türkiye’deki Gelişmeler*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi İşletme fakültesi, 1996, s. 39.

<sup>3</sup> Genç Yılmaz, *Stok Sistemlerinin Yönetimi*, 1. b., İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme fakültesinin yayınları, 1988, s 9.

### 1.1. STOKLARIN SINIFLANDIRILMASI

Stok tanımına giren ürünlerin tamamını birlikte incelemek, yanlış sonuçlara sebep olmaktadır. Stoklanan ürünler; cinsine, değerine, kullanılma yerine, stoklama biçimine göre farklıdır. Üretim, planlama, kontrol, tedarik, satış ve maliyet muhasebesi bölümleri tarafından da makul görülen stok sınıflandırılması beş ana başlık altında incelenmektedir.<sup>4</sup> Bu başlıklara hammaddeler, yarı mamuller, mamuller, hazır parçalar ve yardımcı malzemeler dâhildir. Bu malzemelerin detaylı açıklaması aşağıda yapılmıştır.

Hammaddeler; işletmeye ilk giren ve ürünün kendisini oluşturan malzemedir. Bu malzemeler, işletmenin bünyesine göre değişebilmekte ve mamulün üretimi için vacip olmaktadır. Hammaddeler “İmalatı işletmede gerçekleşen ve üzerinde işlem yapıldıktan sonra değer kazanan tüm varlıklar” olarak da tanımlanır. Hammadde stokunun bulundurulmasındaki başlıca amaç, üretim aksamalarının önlenmesidir. Eğer hammadde alımında gecikmeler yaşanır veya hammadde temininde sorun oluşursa, hammadde stokları ile üretime devam edilir.<sup>5</sup> Kısacası, hammadde üretim işletmesi için mutlak bir malzeme olmakta ve hammadde stokunun bulundurulması işletmeye büyük avantajlar sağlamaktadır. Bunun yanı sıra, işletmelerde hammadde stokunun bulundurulmasını etkileyen birçok faktör de bulunmaktadır.

Hammadde stok bulundurmaya etkileyen faktörler:

- Gelecek dönemde imalı yapılacak olan ürünün miktarı,
- Mevsimine göre üretimin değişmesi,
- Üretimde hammadde yokluğundan sebep üretimin aksamaması için gerekli emniyet stokunun bulundurulması,
- Daha önce alınmış büyük alımlarda sağlanan stoklardan sebep yapılan tasarruflar,
- Hammadde fiyatlarında değişikliklerin beklenmesi,
- Hammaddenin stokta bekleme dayanıklılığı,
- Stok bulundurmanın firmaya maliyeti,
- Finansman imkânlarının durumu,
- İşletmenin depolama kapasitesinin durumu ve

---

<sup>4</sup> Kobu, a.g.e., s. 328.

<sup>5</sup> Orhan Küçük, *Stok Yönetimi*, 2. b., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 26.



- Hammaddelerin alındığı kaynakların çokluğu veya azlığıdır.

b) Yarı mamuller: Üstünde yapılacak işlemlerin henüz tamamlanmadığı, iş istasyonları arasında yerleşen depolarda stoklanan ürünlerdir. Yarı mamul kavramını taşıyan ürünler, üzerindeki işlemler tamamen sonlandırıldıktan sonra mamule dönüşmektedir.<sup>6</sup> İşletmelerde yarı mamul stokunu bulundurmaya etkileyen birçok faktör mevcuttur. Bu faktörler;

- Teknik nitelik ve uzunluk bakımından imalat,
- İmalat zamanı yaratılan katma değer,
- Üretim faaliyetinin sürekliliği,
- Üretim miktarı ve
- Yarı mamullerin başka işletmelere yaptırılıp veya yaptırılmamasıdır.

c) Mamuller: Ürün üzerindeki yapılacak işlemlerin tamamının tamamlanması sonucu, müşteriye sunulmak amaçlı ambara konulan ürünlerdir. Bu ürünler belli bir süreci tamamlamış ve belli bir yerde hareketsiz durmaktadır. Bu nedenle, sayma, kontrol ve değerlendirme bakımından bu ürünler güçlüğ göstermezler. Bu ürünlere nispeten, hammadde ve yarı mamullerde karşılaşılan belirsizliklerin daha fazla olması, kontrollerini de zorlaştırmaktadır.<sup>7</sup> Hammadde ve yarı mamul stokunu etkileyen faktörler gibi, mamuller stokunu bulundurmaya etkileyen faktörlerde mevcuttur. Mamul stoku bulundurmaya etkileyen faktörler aşağıda sıralanmıştır.

- Satışın miktarı,
- Talebin içeriği,
- Piyasadaki rekabet koşulları,
- Çeşitli satış bölgeleri,
- Dağıtım kanallarının yapısı ve çeşitliliği,
- Sipariş veya piyasa için yapılmış üretim,
- Mamulün fiziki açıdan özellikleri,
- Çeşitli üretim ve
- İş gücü yetersizliğinin oluşmasıdır.

d) Hazır parçalar: Bu sınıflandırma hazır parçalar ve endirekt malzemeleri kapsamaktadır. Hazır parçalar, ürünün belli bir kısmını oluşturan ve çoğunlukla

---

<sup>6</sup> Kobu, a.g.e., s. 328.

<sup>7</sup> Kobu, a.g.e., s. 328.

dışarıdan sağlanan varlıklardır. Bu parçalara örnek olarak basit ve çok kullanılan somun, civata veya daha karmaşık elektrik motoru, jeneratör gibi mamulleri gösterebiliriz.<sup>8</sup>

e) Yardımcı malzemeler: Mamulün içeriğinde yer almayan, onun yapılması zamanı kullanılan malzemelerdir. Literatürde bu grupta yer alan stokların adlandırılmasında tamamlayıcı malzeme stokları gibi ifadelerde kullanılmıştır.<sup>9</sup> Bu ürünlere gömlekler üzerindeki düğme, giysiler üzerindeki fermuar, mobilya ürünlerindeki çivi gibi örnekler gösterilebilir.

## 1.2. STOKLARIN İŞLETME EKONOMİSİNDEKİ FAYDALARI VE SAKINCALARI

İyi bir stok yönetiminin işletmeye başlıca faydası etkinlik ve verimliliklerdir. Stok yönetimi iyi olan bir işletme, gereken stokun gereken zaman diliminde elinde olmasından dolayı, kriz ve talep dalgalanmaları gibi durumlarda işletme için kârlılık sağlayabilmektedir. Bu durum, krizi fırsata çevirmek olarak da adlandırılır.<sup>10</sup>

Stok bulundurmanın işletme için birçok konuda faydası vardır. Demir ve Gümüsoğlu tarafından stok bulundurmanın neden gerektiği ve işletmeye nasıl katkı sağlayacağı konuları birlikte araştırılmış ve sıralanması aşağıdaki gibi yapılmıştır.<sup>11</sup>

1. Talep artışlarının karşılanmasının emniyete alınmasını sağlar. Sürekli bir mal talep olduğunda, bu malın üretimi belirli miktarda yapıldığından stok bulundurmaya gerek görülmez. Ancak talep dalgalanmaları gibi durumlar söz konusu olursa, stok bulundurmamak işletme için kaçınılmaz bir durumdur.
2. Stok bulundurmamak işletme ve müşteri arasındaki ilişkilerde de önemli rol oynar. İşletmenin müşteri karşısında prestijini, saygınlığını artırır. Müşterinin ihtiyaç duyabileceği ürünleri devamlı yapabileceği ve ona gerekli servisi sunabileceği hissini doğurduğu için, satışlarda ve

<sup>8</sup> Aydın Koçak, "Malzeme Yönetiminde Malzeme İhtiyaç Planlaması ve Kanban Sistemlerinin Bütünleştirilmesinde Farklı Yaklaşımlar: Literatür Araştırması", *Ankara: Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C. 10, S. 1 (2008), s. 225-233.

<sup>9</sup> Ali Acılar, "Bülent Başaran, KOBİ'lerde Stokların Yönetiminde Bilgi ve Teknolojinin Kullanımını Etkileyen Etmenler: Görgül Bir Araştırma", *Kayseri: Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, S. 31 (2008), s. 168.

<sup>10</sup> Şirvan Yılayaz, *Hastane İşletmelerinde Stok Yönetimi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 53.

<sup>11</sup> Orhan Küçük, *Stok Yönetimi*, 4. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 37-38.

kazançlarda artışların olmasına sebep olur. Yeterli stokun olması, üretim devresinde müşteriye siparişin kısa bir süre zarfında teslim imkânını sunması, pazarlama departmanının da işini kolaylaştırır.

3. Üretimdeki dalgalanma ve duraksamaların dağıtımlara yansımamasını sağlar. Makine bozukluğu, anlaşılmazlıklar ve bunun gibi olaylardan sebep bazen üretim aksayabilir. Stok bulundurulması bu gibi durumlardan sebep oluşan dağıtımda gecikme riskinin karşısını alır.
4. İşletmelerin stok bulundurması, dalgalanma ve mevsimlik değişikliklerin olmasına rağmen, üretimin normal şekilde devam etmesini sağlar ve bu sayede işletme çalışanlarının sayısı dengede tutulur.

Stokların işletme ekonomisinde faydaları kadar sakıncaları da vardır. Stok bulundurmadaki başlıca sakınca stok bulundurma maliyetidir. Stok tutmak işletme için alternatif kullanım olanaklarından vazgeçerek, finansal kaynakların stoklara yatırılması anlamına gelir. Yani stoklar finansal hareket serbestliğini kısıtlamış olur.<sup>12</sup>

Stok bulundurmanın sakıncaları ile yararları kıyaslandığında, sakıncalarının daha az olduğu görülür. Bu konuyla ilgili en önemli risk, stok kalemlerinin zamanında elden çıkarılamaması gibi durum söz konusu olursa, işletmeler maddi açıdan sıkıntı yaşar ve bu durum üretime yansır.<sup>13</sup> Bundan ilave stokların depolama maliyeti çok yüksektir. Bu maliyetin içeriği sadece depo, işçilik, ısıtma gibi masraflarla kalmaz, hasar ve bozulma masraflarını da kapsamaktadır.<sup>14</sup>

Stok bulundurma maliyetlerinin yanı sıra, stok bulundurmama durumunda da maliyetler söz konusu olmaktadır. Bundan sebep işletmeler stok bulundurma ve stok bulundurmama maliyetlerini stabilize etmek için, optimal stok ve malzeme planlarını oluşturmak zorundadır.<sup>15</sup> Yani gereğinden fazla veya gereğinden az stok bulundurmanın da işletmeye maliyetli olduğu anlaşılmaktadır.

### 1.3. STOKLARLA İLGİLİ MALİYETLER

Faaliyetlerine bağlı olarak tüm işletmeler farklı çeşitlerde stok bulundurmak zorundadır. Yapılmış araştırmalar sonucu stokların, işletmenin yıllık kazancının %25 i

---

<sup>12</sup> Burhan Bilge Başyazıcı, *Stok Yönetimi ve Stratejik Satın Alma*, (Yüksek Lisans Tezi), Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 8.

<sup>13</sup> Yılayaz, a.g.e., s. 54- 55.

<sup>14</sup> Yılayaz, a.g.e., s. 54.

<sup>15</sup> Murat Ayanoglu, *Üretim Yönetimi*, 3. b., Sakarya, Sakarya Yayıncılık, 2006, s. 328.

kadar bir maliyete sahip olduğu kabul edilmiştir. Ancak stok tutmak ne kadar maliyetli olsa bile, stok tutmanın işletmeye sağladığı avantajlar sebebiyle stok tutmama gibi bir durum işletme politikasına aykırı olmaktadır. İşletme yöneticilerinin bu maliyetlere katlanmak ve minimuma indirmek ana amaçları olmalıdır.<sup>16</sup> İşletmelerde stok maliyetleri birçok grupta incelenmektedir. Bu çalışmadaysa stok maliyetleri dört esas grupta; stok bulundurma maliyetleri, stok bulundurmama maliyetleri, sipariş maliyetleri, depolama maliyetleri kapsamında incelenmiştir.

### 1.3.1. Stok Bulundurma Maliyetleri

Stok bulundurma maliyetleri genel olarak “elde stok bulundurmakla katlanılan harcamalar” şeklinde tanımlanmaktadır. Stok bulundurma sonucu oluşan maliyetler aşağıdaki gibi özetlenmektedir.<sup>17</sup>

- Stoklara bağlanan yatırım maliyeti,
- Depolama maliyeti,
- Stoklar için ödenen vergi,
- Sigorta maliyeti,
- Malzeme aktarma maliyeti,
- Fiziksel sayım ile ortaya çıkan maliyet,
- Stokların eskime maliyeti,
- Stokların çalınma, kaybolma maliyeti,
- Stokların hasar görme maliyeti ve
- Stokların bozulması maliyetidir.

İşletmede yüksek miktar stok tutulması sonucu önemli maliyetler söz konusu olur. Aynı zamanda stok riskine yol açabilecek düşük stok seviyelerini tutmanın da önemli riskleri ve bunlarla bağlantılı maliyetleri vardır. İşletmede stok seviyesinin yeteri kadar olmaması aşağıdaki olumsuz sonuçları oluşturabilir.<sup>18</sup>

- Beklenmedik büyük siparişleri ve kayıp satışları tatmin edememe- firma büyük bir siparişle karşılaşarsa, firma bunu karşılamayı ve mevcut küçük

<sup>16</sup> <https://bilgiolojistik.webnode.com.tr/news/stok-yonetimi-ve-stok-maliyetleri/19.08.2018>

<sup>17</sup> Feray Odman Çelikçapa, *Üretim Yönetimi ve Teknikleri*, İstanbul: Alfa Yayınları, 2000, s.176.

<sup>18</sup> [http://textbook.stpauls.br/Business\\_Textbook/Operations\\_management\\_student/page\\_141.htm](http://textbook.stpauls.br/Business_Textbook/Operations_management_student/page_141.htm)  
22.08.2018.

müşterileri aşağıya çekmeyi ya da yeni iş emrini reddetmeyi tercih edebilir.

- İtibar kaybı – müşteri siparişlerini karşılamadığı için söz konusu işletme güvenilir hale gelebilir.
- Daha uzun teslimat süreleri – 24 saat içinde teslim sözü verebilecek firmalar, daha uzun teslimat süreleri olan işletmeler üzerinden sipariş kazanır.
- Üretimi durdurma riski – eğer bir firma düşük hacimde hammadde tutuyorsa, tedarikçilerin herhangi bir teslimat hatası yüzünden üretimi durdurmasına neden olur.

Bu sonuçlar değerlendirildiğinde, üretim işletmeleri için stok bulundurmanın önemi ve gerekli miktarda bulundurulan stokun üretici ve tüketici arasındaki ilişkiye etkisinin olduğu anlaşılmaktadır.

### **1.3.2. Stok Bulundurmama Maliyetleri**

Gerekli malzemelerin stokta olmaması veya gerektiğinden az olması durumunda ortaya çıkan maliyettir.<sup>19</sup> İşletmelerde stokların tükenmesi, üretim zamanı aksamaların yaşanmasına sebep olur. Böyle durumlarda stok bulundurmama maliyeti daha fazladır. Stok bulundurmama maliyeti bir fırsat maliyetidir. Bundan sebep birim başı stok maliyetinin hesaplanması kolay değildir. Yalnız, stok bulundurulmadığı takdirde oluşan maliyetlerin hesaplanması oldukça önemlidir. İşletmelerde stokların gerektiğinden az veya hiç bulundurulmaması zamanı müşteri kayıpları, satış kayıpları, gönderme masrafları, özel dağıtım masrafları gibi maliyetler oluşmaktadır.<sup>20</sup>

Stok bulundurmama, iki yönden alıcıların etkilenmesine sebep olur. Birinci müşterinin taleplerinin bekletilmesi, ikincisiyse müşterinin kaybedilmesidir. Eğer, müşteri talepleri bekletilirse, müşteriyle haberleşme, daha fazla taşıma masrafları, depo elamanlarının ücretleri ve tazminatlar gibi maliyetler oluşmaktadır. Müşteri kaybı durumunda; müşteri beklemek istemez ve ayrı bir işletmeyle çalışmaya başlar. Her iki durumda da işletme kâr kaybıyla karşılaşmaktadır.<sup>21</sup> İşletmelerin beklenmedik

---

<sup>19</sup> Mahmut Tekin, *Üretim Yönetimi*, 2. b., Konya, Arı Ofset Matbaacılık, 1996, s. 9.

<sup>20</sup> Tekin, a.g.e., s. 11.

<sup>21</sup> Hulusi Demir, Şevkinaz Gümüsoğlu, *Üretim Yönetimi (İşlemler Yönetimi)*, *Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş*, 5. b., İstanbul: Beta Yayınları, 1998, s. 549.

maliyetlerle karşılaşma riskinin azaltılması için bu konulara dikkat edilmesi gerekmektedir.

### 1.3.3. Sipariş Maliyetleri

Sipariş maliyeti, yeni bir siparişin verildiği süre zarfında oluşan maliyetleri kapsamaktadır.<sup>22</sup> Genel olarak, bu maliyetler de iki gruba ayrılır. Bu grup stokların işletme dâhilinde üretildiği takdirde oluşan maliyetleri ve dışardan satın alındığı takdirde oluşan maliyetleri kapsamaktadır. Stoklar işletme dâhilinde üretildiği takdirde, sipariş maliyeti, malzeme aktarma, malzeme, işçilik, kırtasiye ve genel giderler gibi maliyetler ortaya çıkar. Dışarıdan satın alındığı takdirdeyse, siparişin verilmesi, onaylanması, gönderilmesi, kabul muayenesi, fatura ve sigortaya ilişkin oluşan giderler ve kırtasiye giderleri gibi maliyetler, sipariş maliyetlerini oluşturur.<sup>23</sup> Sipariş maliyetleri bütün siparişler için değişmezdir. Fakat sipariş miktarı arttıkça, birim başına düşen sipariş maliyetleri azalmaktadır. Bazen, sipariş miktarındaki artış, miktar indirimi gibi durumlara olanak sağlar. Böyle durumlarda, miktar indiriminden dolayı, birim başına düşen sipariş maliyeti daha da azalacaktır. Kısacası, tek seferde verilen büyük miktar sipariş, miktar indiriminden yararlanmaya ve toplam sipariş sayısının azalması, toplam sipariş maliyetinin azalmasına sebep olur. Ancak, sipariş miktarındaki artışların stok bulundurma ve depolama maliyeti gibi maliyet kalemlerine de etki edeceği unutulmamalıdır.<sup>24</sup>

### 1.3.4. Depolama Maliyetleri

Stokların konulduğu kapalı ve açık alan maliyeti depolama maliyetidir. Depolama sonucu yaranan en önemli maliyet, stoklama için ayrılmış finansın başka yatırımlar için kullanılamamasıdır. Deponun firmaya ait olması veya kiralık olması durumunda bu maliyetler değişiklik gösterir. Depo firmaya aitse, emlak vergisi, aşınma, bina sigortası, ışıklandırma, nem kontrolü ve ısı gibi maliyetler oluşur. Eğer depo kiralık ise, ödenen bedel ile ışıklandırma, ısı, nem kontrolüyle ilgili maliyetler oluşmaktadır.<sup>25</sup> Stok bulunduran işletmede depolama maliyeti kaçınılmazdır.

---

<sup>22</sup> Kobu, a.g.e., s. 332.

<sup>23</sup> Çelikçapa, a.g.e., s. 176.

<sup>24</sup> Bülent Kobu, *Üretim Yönetimi*, 12. b., İstanbul, Beta Basım Yayınları, 2005, s. 346.

<sup>25</sup> Yasemin Tanrıverdi, *Tedarik Zinciri ve Stok Yönetimi Üzerine Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 80.

## 2. STOK YÖNETİMİ

İşletmelerin önemli sorun alanlarından biri “Stok Yönetimi”dir. Son yıllarda pek çok işletme stok yönetimi konusuna özel önem vermektedir. İşletmelerin bu konuya, bu kadar çok önem vermesinin sebebi; maliyetleri en aza indirerek kârın maksimize edilmesinin amaçlanmasıdır.

### 2.1. STOK YÖNETİMİNİN TANIMI VE AMACI

Stok yönetimi “muhtemel bir talebin zamanında karşılanması için ürünlerin ve zaruri malzemelerin en iyi biçimde tedarik edilme yöntemi” olarak tanımlanır. Stok yönetiminin esası, üretim ve satmak amaçlı elde edilen veya imalatı tamamlanmış ürün olarak elde tutulan stokların işletmeye maliyeti ile elde stok bulundurmama maliyetinin dengelenmesine dayanmaktadır.<sup>26</sup>

Stok yönetimi, işletmenin düzenli faaliyetini devam ettirebilmesi için, işletmenin satmak amaçlı ürettiği veya satın aldığı malzemelerin kontrolünü içerir. Şimdiki zamanda stoklardaki artışlar endişeyle karşılanmakta ve devamlı olarak kontrolünün sağlanması durumuna gelmiştir. Stok politikasında yapılan yanlışlar, hatalı uygulamalar işletmeleri zora sokmaktadır. Bazen bir işletmenin nakit sıkıntısının olduğu halde bu sıkıntıyı karşılayabilecek lüzumsuz stoklar bulunurken, bazen de yeterli hammadde olmasına rağmen birkaç parçadan dolayı tüm üretimin aksaması gibi olaylar yaşanıyor. Bütün bunların sebebi yanlış yapılan stok yönetimidir.<sup>27</sup> Bir işletmenin bu tür sıkıntılarla karşılaşmaması için yapacağı ilk işlem stok politikalarını iyi belirlemeli ve etkin bir şekilde çalışan stok yönetim sistemini kurmayı hedeflemelidir.

Stok yönetiminin başlıca amacı, işletmenin kazancını artırmak için stoklarla ilgili maliyetleri minimum düzeye düşürecek stok seviyesini tespit etmektir. Aynı zamanda stok yönetimi, stok yatırımlarını daha aza indirmeye, müşteri hizmet kalitesini daha da çoğaltmaya ve düşük maliyetli üretimi sağlamaya yardımcı olur. Bu amaçlardan başka stok yönetiminin, maksimum devir hızına ulaşması, tedarikçilerle daha etkin ilişkilerin kurulması ve sürekli tedarik imkânı sağlamak gibi ikincil amaçları da vardır.<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> Murat Türk, Mustafa Şeker, “Stratejik Stok Yönetimi: Bir Kamu Hastanesi Örneği”, *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, C. 8, S. 1 (2011), s. 78.

<sup>27</sup> Atilla Filiz, *Üretim Yönetiminde Verimlilik Sırları*, İstanbul: Sistem Yayıncılık, 2008, s. 146.

<sup>28</sup> <https://www.e-yaz.com.tr/stok-yonetimi/> 12.10.2018

Buradan anlaşıldığı üzere, stok yönetimi işletmenin faaliyet sürecine bir başa etki eden faktörlerden biridir.

Farklı bir kaynakta “stok yönetiminin amacı, hacim ve yapılarını optimize etmek, fazla stoku tanımlamaya ve bunların uygulanmasına yönelik fırsatları tespit etmeye dayalı bakım maliyetlerini en aza indirmek ve üretim sürecinin ve ürün satışlarının sürekliliğini boza bilecek eksik pozisyonları tanımlamak” olarak açıklanmıştır.<sup>29</sup> Başka bir bakış açısıyla stok yönetimindeki amaç, finansal yönetim açısından fiziki yönetim değildir. Stok yönetimi, stokları aktifte dönen varlıklara yatırılmış maddi kaynak olarak görmektedir. Bu açıdan stok yönetimin amacı; işletmenin kârlılığını düşürmeyecek, tüm stok maliyetlerinin toplamını minimuma indirecek stok seviyesini tespit etmektir.<sup>30</sup> Stok yönetiminin amacı, stoklardan elde edilecek kâr ve maliyetler arasındaki durumu dengeleyerek, sipariş veya üretim miktarı düzeylerini rasyonel biçimde yönetmektir.<sup>31</sup> Aslında stok yönetimin amacı farklı kanyaklarda, farklı şekillerde anlatılsa da, anlam olarak aynı amaç ifade edilmektedir.

Görüldüğü gibi, stok yönetimi bir takım alt amaçlar ifade etse de en başlıca amacı; kârı artıracak şekilde müşteri memnuniyetini sağlamaktır. Stok yönetimi etkin bir şekilde gerçekleştiriliyorsa, stok yönetimi amacına ulaşmıştır.

## 2.2. STOK YÖNETİMİNİN ÖNEMİ

Stoklar; sanayi veya ticari işletme fark etmeksizin, tüm işletmelerde, işletmenin finansal ve kâr etme durumuna etki yapan mühim faktördür.<sup>32</sup> Bu nedenle stoklar, işletmenin önemli varlık kalemlerinden biri olarak görülmektedir. İşletmeler için bu kadar önemli olan stokların yönetimi de önemli hal almıştır.

İşletme başarısızlığının başlıca sebeplerinden biri, işletmeyi daha iyiye veya daha kötüye taşıyabilme özelliği olan stok politikasının, işletme şartlarına mukabil yetersiz kalma durumudur.<sup>33</sup> Küreselleşen ekonomi şartlarında, tüketici isteklerini hem büyük ölçekli işletmeler hem de küçük ve orta ölçekli işletmeler en kısa zamanda karşılamayı istemektedir. Böyle güçlü bir rekabetin hâkim olduğu piyasada, işletmelerin

---

<sup>29</sup> Когденко Вера Геннадьевна, *Краткосрочная и долгосрочная финансовая политика*, Москва: Издательство: Юнити, 2011, s. 116.

<sup>30</sup> Öztin Akgüç, *Finansal Yönetim*, İstanbul: Avcıol Basım, 1998, s.290.

<sup>31</sup> Akgüç, a.g.e., s. 290.

<sup>32</sup> Orhan Sevilengül, *Genel Muhasebe*, 12. b., Ankara: Gazi Kitapevi, 2005, s. 291.

<sup>33</sup> Gültekin Gürçay, *Yöneticiler İçin Temel Stok Kontrolü*, İstanbul: Çatı Kitapları, 2012, s. 68.



maliyetliini azaltarak, kâr elde edecekleri bir stok yönetim sisteminin olmasının önemliliği ortaya çıkıyor.

Başka birçok sebeplerden, her geçen gün stok yönetiminin önemi artmaktadır. Bu sebeplerden dolayı artık, stok yönetimi işletme yönetimleri tarafından çok dikkat gerektiren bir konu olarak değerlendirilmektedir. Stok yönetiminin önemliliği, aşağıdaki başlıklar altında sıralanmıştır.<sup>34</sup>

- Stoku belirli bir seviyede tutma,
- Tedarik süreci ile teslimat süreci arasında koordinasyon oluşturma,
- Stoklara ilişkin maliyetleri minimuma indirmek,
- Müşteri memnuniyeti ve
- Kârı artırmadır.

Bu şartların gerçekleştiği takdirde, işletmenin güçlü stok yönetim sistemine sahip olduğu ispatlanmış olur.

### 2.3. ETKİN STOK YÖNETİMİ VE STOK POLİTİKASI

Etkin stok yönetimi, müşterilerin talep ve beklentilerinin çok iyi şekilde karşılanması şartıyla beraber, en makul zamanda ve miktarda siparişlerin teslimi, sipariş ve stok maliyetlerinin en aza indirilmesini sağlamak üzere; stok hareketlerinin planlanması, sürdürülmesi ve kontrolünün sağlanması faaliyetleri kapsamında gerçekleşmektedir.<sup>35</sup> O zaman etkin stok yönetimi; “minimum stok maliyetiyle müşteri memnuniyetinin karşılanması ve tedarik ile talebin birbirine uyumunun sağlanmasıyla stok faaliyetlerinin planlanması, sürdürülmesi ve kontrol edilmesidir”.<sup>36</sup>

Stok yönetiminin etkinliğini sağlamak için, stokların sürekli kontrolünün yapılması, istenmeyen gelişmelerin zamanında tespit edilmesi ve gerekli önlemlerin zaman kaybetmeden alınması gerekmektedir. İşletmeler, tedarik edilen stok kayıplarını engelleyebilmeli ve bunlar için yatırılan finansman giderleri asgari seviyelerde tutabilme zorunluluğundadır. Bunlarla beraber, üretimin sürekliliğinin sağlanması için hammadde ve malzeme ihtiyacındaki belirsizlik şartları da göz özüne alınarak, önceden

---

<sup>34</sup> Orhan Küçük, *Lojistik İlkeleri ve Yöntemi*, 4. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 108.

<sup>35</sup> Küçük, a.g.e., 133.

<sup>36</sup> Küçük, a.g.e., 133.

belirlenmiş sipariş miktarı dışına çıkılmaması gerekmektedir.<sup>37</sup> Etkin stok yönetimi, işletme faaliyet sürecinin verimli olması için önemli rol oynayan etkenlerdendir.

İşletmelerin finansal yönetim süreçlerinin kısa vadeli unsurlarından biri stok politikasıdır. İşletmeler için finansal yönetim, fon tedariki ve tedarik edilen fonların kullanılması üzere ikiye ayrılır. Bir diğer kısa vadeli yönetim kararı olan likidite yönetimi ve uzun vadeli yatırım politikaları ile stok politikaları tedarik edilen fonların nasıl kullanılacağını gösteren yönetim kararları kapsamındadır.<sup>38</sup>

İşletmelerin stoklara yatıra bileceği para miktarına, başka bir deyişle, finansal güçleri kapsamında stok politikası uygulaması gerekir. Stokların çok az, çok fazla veya kötü olarak bulundurulması kaçınılması gereken bir durumdur. Yanlış yapılan hesaplardan dolayı ihtiyaçtan fazla stok bulundurmanın maliyeti çok yüksektir. İyi hesaplanan stoklar, dönemsel gelirlerle, buna bağlı olan dönem giderinin uyumunu belirler ve yönetimin alacağı kararlara yön verir.<sup>39</sup> İşletme stok politikasıyla ilgili kararlarını doğru vermeli; doğru stok politikası işletmeyi iyiye, yanlış stok politikasıysa işletmeyi kötüye taşıma özelliğine sahiptir.

### **3. TEDARİK ZİNCİRİNDE STOK YÖNETİM SÜRECİ**

Tedarik zinciri sürecinin tamamında farklı şekillerde yer alan stoklar ve ilgili bilgiler sürecin etkinliği üzerinde önemli paya sahiptir. Stokların yönetim sürecinde yapılan hatalar zincirin olumsuz etkilenmesine sebep olmaktadır. Bundan dolayı başarılı tedarik zinciri için stok yönetim sürecinin hatasız bir biçimde yürütülmesi gerekmektedir.

#### **3.1. TEDARİK ZİNCİRİ KAVRAMI**

1980'lerin sonunda endüstrideki hızlı gelişmeler ve firmalar arasındaki büyük rekabetler sonucu, tedarik zinciri kavramı ortaya çıkmıştır. Tedarik zinciri kavramı ilk

---

<sup>37</sup> Nurullah Kaya, *Etkin Stok Yönetimi ve Türkiye'de Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004, s. 69.

<sup>38</sup> Frank Fabozzi, Pamele Peterson, *Financial Management and Analysis*, Hoboken, New Jersey: Jon Wiley sons, Inc. 2003, s. 4.

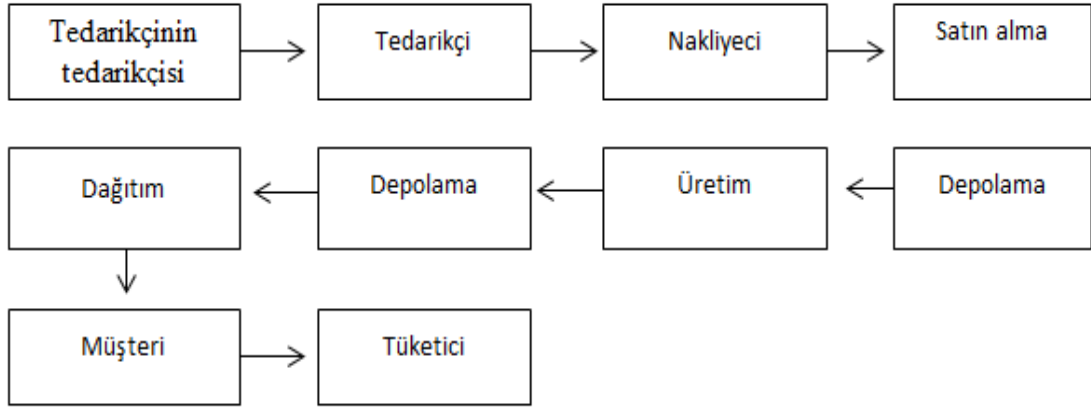
<sup>39</sup> Atilla Filiz, a.g.e, s. 150.

defa 80'lerin başında tanımlansa da, 90'ların başında daha önemli hale gelmiştir.<sup>40</sup> Literatürde tedarik zincirini kavramıyla ilgili çok sayıda tanım yer almaktadır.

Tedarik zinciri şebekesi, “Hammaddelerin teminini yapan, onları ara mal ve tüketime hazır ürünlere dönüştüren ve bu ürünleri müşterilere teslim eden üretici ve dağıtıcılardan oluşan şebeke” olarak tanımlanmaktadır. Bir başka kaynakta, tedarik zinciri, “tedarikçilerden kullanıcılara kadarki malzeme ve bilgi akışının kontrolünün sağlanması ve yönetilmesinde ortak ve işbirliği içerisinde faaliyet gösteren birbirine ilişkin organizasyonlar ağı” olarak tanımlanmıştır.<sup>41</sup>

Tedarik zinciri için yapılmış tanımlarda gördüğümüz gibi genel bir fikir birliği vardır. Bu tanımlar değerlendirildiğinde, tedarik zinciri için özet olarak şu tanım verilebilir. Tedarik Zinciri; “ Müşteriye katkıda bulunacak şekilde, bir malzemenin tedarik edilmesi, tedarik edilen malzemenin yarı mamul ve mamullere dönüştürülmesi ve nihai ürün haline gelmiş malların müşterilere dağıtılması işlemlerini tedarik zincirine değer katacak biçimde hayata geçiren, işletme bünyesinde ve işletme dışında fiziksel ve teknolojik araçlar, süreçler ve yöntemlerden ibaret bütünleşik bir ağıdır.<sup>42</sup> Şekil 1.1.'de Tedarik Zincirinin birbiriyle ilişkili bir bütün oluşturan halkaları gösterilmiştir.

### Şekil. 1.1. Tedarik Zincirinin Halkaları.



**Kaynak:** Tanyaş Mehmet, “Lojistik ve Tedarik Zinciri Yönetimi” , *Otomasyon Dergisi*, S.136 (2003), s. 137. <http://www.bilesim.com.tr/>

<sup>40</sup> Göran Svensson, “The Theoretical Foundation Of Supply Chain Management” , *International Journal Of Physical Distribution & Logistics Management*, Norway: Vol: 32, No: 9 (2002), s. 734-754.

<sup>41</sup> Robert B. Handfield, Ernest L. Nichols, *Introduction to Supply Chain Management*, Upper Saddle River, New Jersey: Prentice- Hall, İnc, 1999, s. 4.

<sup>42</sup>Mehmet Tanyaş, “ Lojistik ve Tedarik Zinciri Yönetimi” , *Otomasyon Dergisi*, S.136 (2003), s. 137.

### 3.2. TEDARİK ZİNCİRİ YÖNETİM SÜRECİ

Başlıca hedefleri kalite olan işletmelerin ilk odak noktaları süreçleri anlamaktır. Süreçlerin tasarımının doğru bir şekilde yapılması oldukça önemlidir. Çünkü oluşan hata sebepleri çoğunlukla süreçlerden kaynaklanmaktadır. Tedarik zinciri yönetiminin de odak noktası süreç olmakta ve maliyetleri azaltarak yüksek kaliteyi yakalamaya çalışmaktadır. Bundan sebep, başarıya ulaşmak için tedarik zinciri yönetimini oluşturan süreçler kritik önem taşımaktadır.<sup>43</sup>

### 3.3. TEDARİK ZİNCİRİNDE STOK YÖNETİMİNİN ÖNEMİ

Ölçek ekonomisinden yararlanmak ve daha fazla sipariş vermek için tedarik zincirinde büyük önem taşıyan konulardan biri stok yönetimidir. İyi derecede müşteri hizmet düzeyinin oluşturulabilmesi için, çeşitli maliyetler göz önünde bulundurularak stok düzeyinin en uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Tedarik zincirinde ürün değerinin yaklaşık %30'unu stok maliyetleri oluşturduğu için, bu yöntemde stok yönetimi önemli bir yere sahiptir.

Stoklarla ilgili kararlar ve politikalar tedarik zincirinin etkinliğinin sağlanmasında önemli faktörlerdendir. Bir diğer faktör ise, üretim aşamasından müşteriye siparişin teslimine kadar ki stok ve stoklara ilişkin bilgilerin hareketidir. Bu bilgilere doğru ve hızlı ulaşmak büyük önem taşımaktadır. Gerekli satın alma, tahmin, üretim ve dağıtım işlemleri, tedarik zinciri boyunca depolanan, taşınan ve satılan stoklara ilişkin bilgiler doğrultusunda gerçekleşmektedir. Bilgilerin yanlış olması veya gerekli zamanda gerekli birimlere ulaşmaması, faaliyetlerde aksamaların yaranmasına ya da doğru gerçekleşmemesine sebep olmaktadır.<sup>44</sup> O zaman tedarik zinciri sürecinin etkinliğinin sağlanması için stoklarla ilgili kararlar, politikalar ve gerekli bilginin gerekli zamanda elde edilmesi gibi işlemler dikkatle takip edilmelidir.

### 3.4. TEDARİK ZİNCİRİNDE TALEP TAHMİNİ

Başarılı tedarik zinciri için en önemli etkenlerden biride, etkin müşteri talebi tahminidir. İşletmelerin fırsatları daha verimli hale dönüştürmesi için, karşılaştıkları iş fırsatlarını doğru bir biçimde tahmin edebilmeli ve bütün tedarik zincirini kapsayacak

<sup>43</sup> <https://tedarikzinciri.wordpress.com/2012/01/16/tedarik-zinciri-yonetimi-surecleri/15.12.2018>.

<sup>44</sup> Ayşegül Doğar, *Tedarik Zincirinde Stok Yönetimi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, 2006, s. 46.

şekilde planlayabilmelidir. İşletme yetersiz talep tahmininin sonucu, ilk olarak kendi ürünleri için olan talep fırsatından yararlanamaz ve doğru tahminler yapamaz. İkinci olarak, talebin tamamını karşılayacak tedarik zinciri kapasite planlamasını tatbik etmekte zorluk yaşar. Kısaca söyleyecek olursak, talep tahmininin etkin bir şekilde sürdürülmesi stok, satın alma, lojistik, üretim maliyetlerini minimum düzeye indirerek tedarik zinciri maliyetlerinin azaltılmasına imkân sağlamaktadır.<sup>45</sup> Doğru talep tahmini işletmeyi gereksiz maliyetlerden korumaktadır.

Talep belirsizliği nedeniyle, birçok işletme tahmin ve bilgi teknolojilerindeki gelişmelere rağmen, hala ürün planlama konusunda sıkıntı yaşamaktadır. Genel olarak bu konuda tahmin yöntemi seçiminin önemine bakılmaksızın tahmin işlemi suçlanır. Tahmin, tedarik zincirinin kilit noktasıdır.

Talep tahmini yapılırken doğru yolun izlenmesi, özellikle stoklar bakımından önemli rol oynamaktadır. Talep tahminindeki yanlışlıklar, ciddi stok fazlalıklarının ya da eksiklerinin ortaya çıkmasına sebebiyet verir. Fazla stok bulunduğu takdirde, buna emniyet stoku da eklenecek olursa stok maliyetleri artmakta, eğer eksik stok söz konusuysa, ürünün işleme girmesinde gecikmeler yaşanabilmektedir. Talep tahmini sağlıklı şekilde yapılırsa, bu olumsuz olaylarla karşılaşılmaz ve emniyet stokuna da gerek görülmez.

### 3.5. STOK YÖNETİMİNDE İZLENEBİLECEK STRATEJİLER

Tedarik zincirinin her safhasında stoklar, hammadde, yarı mamul veya tamamlanmış mamul olarak bulunmaktadır. Tedarik zincirinde karşılaşılabilecek herhangi bir belirsizliğin minimum seviyeye indirilmesi temel amaçlardandır. İşletmeler için stok tutma, değerlerin %20'si ile %40'ı arasında bir değere mal olabileceği için, etkili yönetilmeleri bu zincir dâhilinde büyük önem taşımaktadır. Stratejik açıdan hedeflerin belirlenmesi üst yönetim tarafından yapılmalıdır. Tedarik zinciri, stok yönetimi için merkezi ve yerel stok kontrolü olarak iki farklı strateji ortaya koymuştur. Tedarik zinciri boyunca maliyetleri en aza indirecek stok yönetim politikasını belirleyen merkezi bir karar verici, merkezi yaklaşımın temelidir. Merkezi kontrolün şartı; bu zinciri oluşturan halkaların birbiriyle daha fazla koordinasyon ve iletişim içinde olmasıdır. Stok yönetimi, tedarik zincirinde çoğu durumda merkezi olmayan bir

---

<sup>45</sup> Hartmut Stadler, Christoph Kilger, *Supply Chain Management and Advanced Planning*, Germany: Springer Berlin- Heidelberg, 2005, s. 16.

bünyede işlemektedir. Bu özellikler farklı organizasyonları kapsayan tedarik zincirlerinde karşılaşılır, öyle ki, stokların yönetimi için her bir organizasyonun kendi bünyesinde çok fazla bilgi ve veri akışıyla ilgili farklı karakteristik parametreler vardır.<sup>46</sup> Son yıllarda yapılan araştırmalar sonucu, merkezi olmayan stok yönetim politikalarının da merkezi optimal politikalar kadar yüksek performans gösterdiğini ispatlamıştır.

Tedarik zincirine dahil işletmelerde, stokları yönetme ve onlarla ilgili karar verme yetkisine sahip yöneticiler tarafından, mevcut imkan ve araçlar en iyi düzeyde kullanılmalı ve böylelikle sistemin etkin bir şekilde yönetilmesi sağlanmalıdır.

#### **4. İŞLETMELERDE STOK KONTROL SÜRECİ**

Stok kontrolü, “ekonomik taleplerle yüz yüze olan piyasalarda, elde bulundurulmuş stok miktarının, bilimsel olarak kontrol edilmesi sanatıdır”.<sup>47</sup>

Stok kontrolü, “üretim sürecinin birinci aşamasını oluşturan hammadde girişinden, mamulün son evresine kadarki üretimde kullanılan veya duran yarı mamul ve mamullerin tamamının stok hareketlerinin izlenmesi ve bu maddelerin üretimin her aşamasında aksamaların yaşanmayacağı kadar çok, ama gerektiğinden çok fazla bulunmasının karşısını almak amacıyla yapılan çalışmadır”.<sup>48</sup>

Bir başka ifadeyle stok kontrolü, “işletmenin faaliyet konusu varlıklarının elde bulundurulması sürecinde, takip ve saklanma şartlarının organize edilmesi, sipariş ve satışın bir birine uyumunun sağlanmasıyla, satış sürecinin ve sipariş miktarının belirlenmesidir”.<sup>49</sup>

Stok kontrolünün amacı, iç ve dış talebin ekonomik bir şekilde karşılanması için, işletmenin elde gereken düzeyde stok bulundurmasını sağlamaktır. Yani olumlu veya olumsuz maliyet unsurlarının denetimini sağlamaya çalışırken, en ekonomik biçimde istenilen malı, istenilen zaman da hazır bulundurarak da bir denge noktası oluşturmaya

---

<sup>46</sup> Dobrila Petroviç, Rajat Roy, “Supply Chain Modelling Using Fuzzy Sets”, *Int. Journal Of Production Economics*, Vol: 59, No:1 (1999) s.443- 453.

<sup>47</sup> Filiz, a.g.e., 151.

<sup>48</sup> Özlem Korkmaz, *Üretim Kaynakları Planlaması ve İşletmelerdeki Uygulamaları*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul: Y.T.Ü. Fen Bilimler Enstitüsü, 2001, s.29.

<sup>49</sup> Küçük, a.g.e, s. 66.

çalışıyor.<sup>50</sup> Buradan anlaşıldığı üzere stok kontrolü, stoklarla ilgili gereksiz masraflar ve müşteri odaklı bir kavramdır.

Yalnız stok kontrolü kavramıyla ilgili son yıllarda önemli değişim ve gelişmeler görülmüştür. Sadece stokların kontrolünü kapsayan bu kavram, başarılı stok politikasının yürütülmesinde yeterli görülmemiştir. Bu sebepten stok yönetimi kavramına ihtiyaç duyulmuştur. Böylelikle stok yönetimi, stok kontrolü kavramının yerine kullanılmaya başlanmıştır. Stok kontrolünden farklı olarak, stok yönetimi gerekli fonksiyonları daha geniş kapsamda ve ilişkili bir şekilde içermektedir.<sup>51</sup>

Sonuç olarak, belli bir zaman diliminde, işletme türü fark etmeksizin tüm işletmeler gerekli sebeplerden dolayı stok bulundurmaya zorundadır. Bu stokların kontrolü stok kontrol sistemleri ve modelleri tarafından belirlenmektedir.

#### 4.1. STOK KONTROLÜYLE İLGİLİ PARAMETRELER

Stok kontrolünün işletmelerdeki başlıca amacı; stok maliyetlerini minimuma indirmektir. Bu amaca ulaşılması için yapılacak ilk işlem, hangi stok sisteminin kullanılacağına kararlaştırılması ve bu sistemin çalışmasının sağlanması için gerekli parametrelerin tespit edilmesidir. Yalnız her kontrol sisteminde bu parametreler farklılık göstermektedir. Araştırmaya talep tahmini, tedarik süresi ve sipariş noktasının belirlenmesi parametreleri dahil edilmiştir.

##### 4.1.1. Talep Tahmini

İşletmelerin faaliyetinin başlıca amacı, piyasa talebini karşılamak üzere mal ve hizmetin üretilmesi ve talebe uygun bir üretim sisteminin kurulmasıdır. Bu nedenle, işletmelerde talep tahmini çalışmalarının etkili bir şekilde yapılması gereklidir.<sup>52</sup> “Yeterli yöntemler kullanarak, gelecek zamanda mal ve hizmetlere talebin ne olacağını kestirmeye çalışma işlemiyse” , talep tahmini olarak adlandırılmaktadır. Bir işletmenin üretim seviyesinin tespit edilmesinin temeli, talep tahmininden başlar. Üretilecek ürün, tüketiciler tarafından talep edilecek miktar ve talebin gerçekleşeceği tarih,

---

<sup>50</sup> Ümit Yeşiltaş, *Stok Kontrolü ve Bilgisayar Donanım Sektöründe bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 26.

<sup>51</sup> Mahmut Tekin, *Üretim Yönetimi*, Cilt 2, Konya: Günay Ofset, 2003, s. 2.

<sup>52</sup> Tekin, a.g.e., s. 210.

olasılıklarından oluşan talep tahminleriyle değerlendirilir.<sup>53</sup> Üretim sisteminin verimliliği bir başa talep tahminiyle ilişkilidir.

Bir işletmenin çeşitli süreçleri için talep tahmini kullanılabilmektedir. Mesela, tükenmiş stokların yenilenmesi veya fiyat optimizasyonu gibi süreçlerde tahmin terimiyle karşılaşılmaktadır. İşletme stratejisi; geliştirme, planlama-bütçeleme, alt yapı planlaması ve diğer uzun dönemli yatırımlar için, daha uzun dönemli gelir tahminleri kullanılmaktadır. Tek bir ürün için yapılmış tahmin, talepte oluşabilecek değişimler karşısında işletmenin tamamen düzenlenmiş ve planlanmış şekilde kararlar vermesine büyük olanak sağlayabilir. Yalnız buna bakmayarak, bu süreçler çeşitli değer ölçütleri temelinde farklı birimler tarafından tartışılıp, ortak bir karar alınmalıdır.<sup>54</sup> Talep tahmininin tüm işletme stratejisi üzerinde etkiye sahip olması, çok dikkat gerektiren bir konu olduğunu göstermektedir. Yanlış yapılan tahmin, işletmeyi zor duruma düşürebilir.

Yapılacak tahmin tipi ve kapsayacağı zaman süresi; ürün özellikleri ve talep yönetimi gibi faktörler tarafından etkilenmektedir. Tahminin zaman süresinin biraz daha kısa tutulabilmesi için, ürüne olan talebin genel itibarıyla sabit olması gerekmektedir. Talepte dalgalanmaların olduğu takdirde, tahminin en az bir dönemi kapsaması gerekir. Talepte uzun dönem zarfında bir eğilim olacağı gözlenirse, daha uzun dönem kapsayan bir tahmin yapılmalıdır. Mevsimsel talep değişikliği gösteren ürünler için; bu değişimlerin sebebini iyi tespit etmek ve mevsimsel tahmin yöntemleri kullanmak gerekir.<sup>55</sup> Talep tahmininin verimli olması için dış etkenlerin iyi takip edilmesi gerekiyor.

Ürünlerin doğru dağılımı ve stok verimliliği, işletmenlerin kârlılığını etkileyen önemli faktörlerdendir. Yapılan çalışmalar sonucu, yavaş satılan ürünlerde fazla stok maliyeti yaşanırken, bunun tersine hızlı satılan ürünlerde de yok satma, yani ciro kaybı yaşandığı gözlemlenmiştir. Bu tarz kayıplar önemli derecede kârlılık üzerinde negatif etki yaratmaktadır. Tüketici talebinin en iyi şekilde tahmini, böyle uç noktalarda hareket

---

<sup>53</sup> Doğar, a.g.e, s. 42.

<sup>54</sup> Bülent Bal, *Talep Tahminleme ve Planlama Perakende Sektöründe E- Ticaret Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s.18.

<sup>55</sup> Akbay, vd., "Konsantre Meyve Suyu Talebinin "Tobit" Modeli ile Analizi", *Turkish Journal of Agriculture and Forestry*, S. 23 (1999), 493-499.



eden ürünlerin kârlılık üzerinde yarattığı olumsuz etkiyi azaltmakta başlıca rol oynar.<sup>56</sup> Kısacası işletme faaliyetinin sürekliliği üzerinde talep tahmininin etkisi büyüktür.

#### 4.1.2. Tedarik Süresi

Tedarik süresi; “herhangi bir stok kalemi için verilen siparişin, işletmenin eline geçmesine kadarki oluşan süredir” . Bu süreç, işletme ihtiyaçlarının belirlenmesi, tedarikçinin seçilmesi, fiyat ve diğer koşullarla ilgili görüşülmesi ve son olarak teslimat gibi fonksiyonları içermektedir. Tedarik süresi değişken ve sabit olabilmektedir. İşletmeler sipariş geçerken bu süreyi göz önünde bulundurmalıdır. Örnek olarak, bir işletme mal siparişi veriyorsa; sipariş süresini, nakliye zamanını ve diğer yaşanabilecek aksaklıkları hesaplamazsa zor durumda kalabilir.

#### 4.1.3. Sipariş Noktasının Belirlenmesi

Sipariş; “bir ürünün üretilmesi, getirilmesi, gönderilmesi veya satın alınması için sözlü veya yazılı olarak yapılmış ısmarlama işlemidir” . Ürünün talep aşamasından başlayarak, tedarikçilerden teklif istenmesi, bu tekliflerin değerlendirilmesi ve onay kurallarının uygulanması işlemlerini, işletmelerin satın alma yönetimi sağlamaktadır. Sipariş zamanının belirlenmesi için, satın alma talepleri, stok seviyesi, tedarik süresi, devir hızı ve raf ömrü gibi etkenler göz önünde bulundurulmalıdır.<sup>57</sup> Uygun sipariş noktasının belirlenmesi için etkili iki faktör vardır. Bu faktörler:

- Stokların sağlanması veya teslim zamanı istenilen güvenlik stok düzeyi ve
- Siparişin verildiği tarih ile işletmeye ulaştığı tarih dikkate alınarak, bu süre zarfındaki ihtiyaç duyulan stok ve güvenlik stok düzeyidir.

Birçok faktör teslim zamanı stokunu ve güvenlik stokunu etkilemektedir. Bu faktörlerden birincisi, siparişin verildiği andan işletmeye teslimine kadarki geçen zamandır. Bu zaman dilimi ne kadar kısa olsa, teslim zamanı stokunun da o kadar azalmasında etkilidir. Eğer zaman konusunda belirsizlikler varsa, güvenlik stoku

---

<sup>56</sup> Bülent Dal, “Yavaş ve Hızlı Ürünler, Talep Tahmin ve Stok Yönetimi” , *Retail Türkiye Dergisi*, S. 27 (2011), s.27.

<https://www.retailturkiye.com/bulent-dal/yavas-ve-hizli-urunler-talep-tahmini-ve-stok-yonetim-03.05.2019>.

<sup>57</sup> Deniz Bilgin, *KOBİ’lerde Modern Stok Yönetim Modellerinin Uygulanabilirliği: Karaman İlinde bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 18.

artırılmalıdır. Diğer faktörlerden biride, stok bulundurma ve fırsat maliyeti faktörüdür. Bu maliyetlerin artması güvenlik stokunun azalmasını sebep olur.<sup>58</sup>

#### 4.2. STOK KONTROL SİSTEMLERİ

Stok kontrol sistemi, stokların takibi için tüm aşamaların tanımlandığı bir sistemin kurulup, satın alma ve teslim sürecini de kapsayan işlemlerin tamamının sistem yaklaşımıyla ele alındığı ve diğer tamamlayıcı etkenlerin de göz önünde bulundurulduğu bir uygulama alt yapısıdır.<sup>59</sup> Her bir işletme için stok kontrol sistemi, ortak yönleri olmasıyla beraber, o işletmeye has özel koşullar göz önünde bulundurularak hazırlanmalıdır. Bir işletmede sistemin çok başarılı yürütülmesine rağmen, aynı işi yapan diğer bir işletmede aynı sistem olumsuz sonuçlar doğurabilir. Başarılı bir şekilde stok kontrol sisteminin devamlılığını sağlamak için, işletmenin diğer bölümleriyle uyumlu ve beraber şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

İyi bir stok kontrol sistemi işletme için, amaçların belirlenmesi, akımın düzenlenmesi, beklenmedik durumlarda lazımı önlemler alınabilmesi diye zamanında bilgi verme gibi olanaklar sağlar. Mümkün mertebe bu sistemin yalın ve kolay uygulanabilir olması gerekir.<sup>60</sup> Bir işletme için stok kontrol sisteminin sağladığı olanaklar; stoklara yatırılan finans tam ihtiyaca uygun tespit edildiğinde: finans yönetiminin sağlıklı şekilde yürütülmesine, satın alma ve satış gibi masraflarının indirilmesine, dikkatsizlik nedeniyle ziyan edilen malzeme ve mamullerin azalmasına imkân sağlar şeklinde sıralanabilir.

##### 4.2.1. Stok Kontrol Sisteminin Kurulması

Etkin stok kontrolü sisteminin kurulması için aşağıdaki prosedürler izlenmelidir.<sup>61</sup> Bu prosedürler:

- Stok kontrolünün işletme organizasyonu içerisinde yerinin belirlenmesi,
- Stokların tanınması ve sınıflandırılması için bir yöntemin geliştirilmesi,
- Stok kayıtları yardımıyla, gerekli stokların planlanması, mali raporların hazırlanması, malzeme dağıtımı, tedarik emirlerinin oluşturulması ve

---

<sup>58</sup> Nurhan Aydın, 'vd.', *Finansal Yönetim*, 2. b., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Web- Ofset Yayını, 2004, s. 163.

<sup>59</sup> Küçük, a.g.e., s. 72-73.

<sup>60</sup> Çelikçapa, a.g.e., s. 186.

<sup>61</sup> Çelikçapa, a.g.e., s. 187-188.

fiziksel stokların çıkarıla bilmesi için bir kontrol sisteminin kurulması ve sürdürülmesi,

- Tedarik talebinden üretimin son aşamasına kadar geçen zaman da malzeme akışını düzenlemek için lazımı malzeme kontrol devresinin aşamalarının tespiti,
- Makine alımları ve bu alımların kontrolü için lazımı yöntemlerin tespiti ve
- Stoklar üzerindeki fiziksel denetimin etkin bir sistemle depoların korunması yoluyla sağlanmasıdır.

Bu prosedürler etkin stok kontrol sisteminin dayanağını oluşturmaktadır.

#### **4.2.2. Stok Kontrolünde Bilgisayar Kullanımı**

Günümüzün ekonomi şartlarında modern endüstriyel işletmelerin büyük miktarlarda stok kalemlerinin bulundurmasının gerektiği ve bu stoklamaların çok fazla değerlere ulaştığı anlaşılmaktadır. Bu işletmeler için, stokların kayıt ve kontrolü son derece önemlidir. Bu durumdaki bir sistemin etkin olarak kurula ve yürütülebilmesi ancak bilgisayarların yardımıyla gerçekleştirilebilmektedir. Modern stok kontrol sistemlerinin uygulamasını bilgisayarlar büyük oranda kolaylaştırmaktadır. Bütün stok kalemleriyle ilgili bilgilerin tamamı bilgisayarın belleğine kaydedilebilir. Otomatik olarak aynı anda stok giriş çıkışlarının yapılmasıyla lazımı hesaplamalar yapılır. Bilgisayar tarafından emniyet stok düzeyi ve ekonomik sipariş noktası tespit edilir. Herhangi bir stok kalemiyle ilgili yeni siparişler verilmesi gerekiyorsa, ilgili kişiler uyarılır.<sup>62</sup> Günümüz şartları gereğince, stok kontrolünün uygulanmasında bilgisayarların önemi çok büyüktür.

Son yıllarda bilgi-iletişim teknolojilerinin inkişafı, özellikle de sistem yazılımlarının geliştirilmesi ve bu çalışmaların işletmelere sağladığı katkıların anlaşılması ve uygulamalarda karşılaşılması, işletmelerin yeni sistemleri kabullenmesini ve tatbik etmesini hızlandırmıştır. İşletmeler tarafından bu sistemlerin kabullenilmesinde; artan rekabet piyasa şartlarında rekabetçi kalabilme, iş süreçlerini geliştirilmesi, tedarikçi ve müşterilerle etkin iletişim, böylelikle maliyetlerin azaltılması ve verimliliğin yükseltilmesini sağlama gibi etkenler büyük rol oynamıştır. Son yıllarda

---

<sup>62</sup> İsmet Barutçugil, *Üretim Sistemi ve Yönetim Teknikleri*, Genişletilmiş 2. b., Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları, 1988, s. 191.

bir işletmenin tüm süreçlerini bütünleştirmekte kullanılmak üzere birçok yeni sistemler geliştirilmiştir. Bunlara örnek olarak MRP (Malzeme Gereksinim Planlaması) ve ERP (Kurumsal Kaynak Planlama) yazılımları gösterilebilir.<sup>63</sup> Bu yazılımlarla ilgili detaylı bilgiye aşağıdaki başlıklarda yer verilmiştir.

#### **4.2.2.1. Malzeme Gereksinim Planlaması (MRP)**

1960' yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde, malzeme ihtiyacının temin edilebilmesi için, bilgisayar destekli olan Malzeme Gereksinim Planlaması (MRP) yaklaşımı ortaya atılmıştır. Yapılan araştırmalarda, endüstriyel işletmelerin son on senelik zaman diliminde, MRP gibi stok yönetim modellerinin, geleneksel stok kontrol yöntemlerinden daha fazla kullanıldığı ortaya çıkmıştır.<sup>64</sup>

MRP; üretim süreci dâhilinde, herhangi bir anda, bütün malzeme ve parçalar için yaranabilecek talebi öngörmeyi hedefleyen bir sistemdir. Bu sistemin hazırlanıp ve yürütülmesi tüm üretim, tedarik, pazarlama ve finansman departmanlarının kararıyla "Ana üretim programına" dayalı olarak yapılır. MRP' nin birden fazla türleri geliştirilmiş, denenmiş, farklı ülkelerde çeşitli üretim süreçlerinde uygulanmıştır. Tüm yapılan uygulamalarda karşılaşılan ortak sadece bir prosedür vardır. Bu prosedür, üretim için lazımı makine ve iş gücü saatlerinin, ihtiyaç olacak enerji miktarının, malzeme ve parça miktarlarının bir cetvel üzerinde programlanmasıdır.<sup>65</sup> Doğru materyallerin doğru anda ve doğru yerde bulunması MRP' nin temelidir. MRP sistemine bağlı stok yönetimindeki amaç; stok yatırımlarını en aza indirmek, müşteri hizmet düzeyini daha da iyileştirmek ve üretim işlem etkinliğini üst seviyeye ulaştırmaktır.<sup>66</sup> MRP sisteminin kullanıldığı işletmeler, haftalık veya aylık her parça ve alt montajlar için oluşan ihtiyaçları önceden belirleyebilir, bundan dolayı yaranabilecek gecikme veya malzeme eksikliklerinin tespitini önceden öğrenebilirler. Yaranabilecek gecikme veya malzeme eksikliklerinin önceden öğrenilmesiyle hazırlanan cetvellerde siparişlerin hangi tarihte teslim edileceği kolaylıkla tahmin edilir.<sup>67</sup> Bu sistem, gereken miktar ve zamanda

---

<sup>63</sup> Deniz Bilgin, Kemal Esengün, "KOBİ'lerde Modern Stok Yönetim Modellerinin Uygulanabilirliği (Karaman İlinde bir Uygulama)", *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, S. 16 (2014), s. 58.

<sup>64</sup> Nesime Acar, *Malzeme İhtiyaç Planlama Sistemi*, Ankara: MPM Yayınları, 1991, s. 23.

<sup>65</sup> Barutçugil, a.g.e., s. 191.

<sup>66</sup> Richard B.Chase, Nicholas J.Aquilano, F.Robert Jacobs, *Production And Operations Management*, Eight Edition, New York: Irwin McGraw-Hill, 1998, s. 631.

<sup>67</sup> Nesime Acar, *Üretim Planlaması Yöntem ve Uygulamaları*, Ankara: MPM Yayınları, 1996, s. 195.

istenen materyallerin dağıtma üzerine odaklanan, aynı zamanda stoksuz kalma ve gerektiğinden fazla stok bulundurmaya engellemek için tasarlanan bir sistemdir.

#### **4.2.2.2. Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP)**

MRP sistemindeki gelişmeler, ERP sisteminin oluşumunu tetiklemiştir. ERP anlayışı ilk defa 1990 yıllarında Gartner firması tarafından kullanılmıştır. Bu sistem MRP ve MRP II sistemlerinin, bunun beraberinde veri tabanı teknolojilerinin gelişimi sonucu oluşan sistemdir. Bu sistemler geleneksel olarak, MRP ve MRP II sistemlerinin fonksiyonlarını; yani, finans, satış, pazarlama, taşıma ve insan kaynakları gibi departmanlarla uyum içinde çalışma özelliklerini taşımaktadır.<sup>68</sup>

İşletmelerin kapsamı ve faaliyet gösterdiği alan fark etmeksizin, genelde karşılaşılan sorunlar benzerlik göstermektedir. Etkin planlama ve bilgi sistemleri bu sorunların üstesinden gelmek için en önemli araçtır. Bu bilgi sistemlerinin tabanını ERP sistemleri oluşturmaktadır. ERP sistemleri bir işletmenin devamlı bilgi akışının entegrasyonunu temin eden ticari yazılım paketleridir. ERP; stok, tedarik zinciri, müşteri ve üretim ilişkileri, maliyet ve yönetim muhasebesi, finansal muhasebe, insan kaynakları yöntemi ve diğer veri tabanlı yönetim faaliyetlerini bütünleştirmiş olmakta ve bunları otomatikleştirmektedir. Geleneksel bilgisayar programlarından farklı olarak, işletmelerin işlevlerini bütünleşik yapıda ve ortak bir veri tabanında toplaması, bu sistemin en önemli özelliğidir.<sup>69</sup>

ERP sistemi, işletmelerin işlevlerini bütünleşik yapıda ve ortak bir veri tabanında toplaması veri bozulmaları ve bilgi gecikmeleri gibi olumsuz durumların ortadan kalkmasında büyük bir rol oynamıştır. Böylelikle, bu sistemin amacı bir işletmedeki açıklığın ve şeffaflığın sağlanmasında önemli bir paya sahip olmaktır. MRP ve MRP II sistemlerinden farklı olarak ERP sistemleri, organizasyon dâhilindeki işletme süreçleriyle işletme içi bütün bilgi teknolojilerini aynı bir çözümde bir araya getirir.<sup>70</sup>

ERP, belli işlemleri tek başına yapabilen bir yazılım değildir. Bunun aksine, işletmelerin tüm departman ve birimleri için, iş uyumu sağlamaya yönelik türlü

---

<sup>68</sup> Kadir Demirkıran, Nail Tahirov, Pərviz Həsənov, “Müəssisə Resurs Planlaması Sistemləri və bu sistemlərin Azərbaycandakı Müəssisələrdə Tətbiqi”, *Journal Of Qafqaz University*, C. 1, S.1 (2013), s. 27.

<sup>69</sup> Mehmet Yasin Demirel, İbrahim Karaağaç, “Bilgisayar Destekli Üretim Süreçlerine Genel Bir Bakış”, *Mühendis ve Makine Dergisi*, C. 55, S. 652 (2014), s. 55.

<sup>70</sup> Deniz Bilgin, Kemal Esengün, a.g.e, s. 58-59.

yazılımlardan oluşan bir bütündür. ERP vasıtasıyla yalnızca farklı işletme bölümleri arasındaki ilişkilerin uyumu değil, aynı zamanda bazı iş süreçlerinin de tamamen otomatik olarak yapılması sağlanmaktadır. Gerçek anlamda bu yazılımın dijital bir sisteme dayalı olarak her türlü e-iş uygulamalarını yerine getiren bir yazılım olduğunu söyleyebiliriz.<sup>71</sup>

Normal bir yazılım sisteminin kurulumundan çok daha karmaşık bir düzeye sahip olan bu yazılım, üzerinde özenli bir çalışma yapılmazsa büyük kayıplara sebep olmaktadır. Stratejik hedeflerdeki belirsizlikler, üst yönetimin sisteme karşı ilgisizliği, kurulum projesindeki zayıflıklar, organizasyonun değişime katılmaması ve kurulum projesi ekibinin doğru seçilmemesi bu sistemin başarısızlığının sebeplerindedir. Ayrıca son kullanıcılardaki eğitim eksikliği, çok merkezlilik konusunun yeteri kadar araştırılmaması, yazılım dahilindeki hatalar, eskiden kullanılan sistemlerden kaynaklanan sorunlar, donanım zorlukları ve veri doğrululuğunun sağlanamaması da bu sebeplere dahil olduğu belirlenmiştir.<sup>72</sup>

ERP yazılımının uygulandığı bir işletmede: insan kaynaklarından muhasebeye, üretime, satışlara, dağıtıma ve tedarik zinciri yönetimine kadarki tüm birimlerimin bütünleşmiş olduğu düşünülmektedir. Bu bütünleşmenin işletmeler birçok yönde faydası vardır.

#### 4.3. STOK KONTROLÜNÜN ORGANİZASYONDAKİ YERİ

Stok kontrolünün içerdiği faaliyetleri çeşitli birimlerle ilişkilendirilebilir. İşletmenin maddi durumu, yönetim politikası, üretim tipi ve başka faktörleri de göz önünde bulundurarak, farklı organizasyon düzenlemeleri oluşturmak mümkündür. Muhasebe, ürün planlama ve kontrol (ÜPK), veya imalat departmanlarından birinin içinde stok kontrolünün yer alması çok doğaldır. Stok kontrolünün tek başına müdürlük olarak faaliyet gösterdiği durumlarla da karşılaşmak mümkündür.<sup>73</sup> Stok kontrolünün organizasyondaki yeri şekil 1.2. de gösterilmiştir.

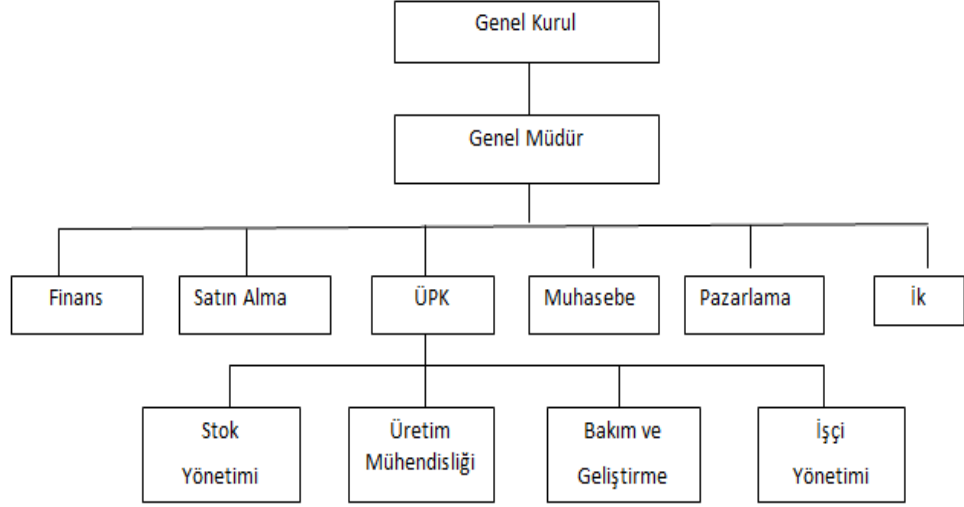
---

<sup>71</sup> Mehmet Y.YAHYAGİL, KOBİ'lerde Bilgisayar Teknolojileri Uygulamaları, İstanbul, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2001-26, 2001, s. 26

<sup>72</sup> Mehmet Yasin Demirel, İbrahim Karaağaç, a.g.e., s. 56.

<sup>73</sup> Kobu, a.g.e., s. 330-331.

**Şekil. 1.2. Stok Kontrolünün Organizasyondaki Yeri**



**Kaynak:** Mahmut Tekin, *Üretim Yönetimi*, 2. b., Konya, Arı Ofset Matbaacılık, 1996, s. 6.

Stok kontrolünde satın alma ve satış, depolama, stok kayıtlarının tutulması olarak üç belli başlı fonksiyon vardır. Bu bölümlerden hangisi daha çok ağırlık taşıyorsa, stok kontrolünün de o bölümde yer alması daha mantığa uygundur. Aslında stok kontrolünün ünitelerle olan ilişkisi, organizasyonda alabileceği yerden çok daha önemlidir. Stok kontrolünün etkinliğinin artırılmasının başlıca sebeplerinden biri de, verimli bir haberleşme düzeni içinde bu ilişkilerin sağlıklı yürütülmesidir.<sup>74</sup> İşletmenin minimum maliyetle ve maksimum kârı oluşturmayı amaçladığı stok yönetimi, yalnız doğru organizasyonla etkin bir stok yönetim sistemine dönüşebilir.

#### 4.4. STOK KONTROL FAALİYETİNDEN ETKİLENEN MALİYETLER

Her işletmede sorunlarla karşılaşıldığı gibi, stok kontrolünde de olumlu veya olumsuz yönde hareket eden maliyet unsurları gibi problemler ortaya çıkmaktadır. Stokların kontrolü zamanı kullanılan hesaplama yöntemlerini daha iyi anlamının yolu, stok kontrolü faaliyetlerinden etkilenen maliyet unsurlarını bilmekten geçiyor. Bu maliyet unsurlarına aşağıda yer verilmiştir<sup>75</sup> :

Miktar ıskontoları: alıcı yüksek meblağda yaptığı alışlar sebebiyle satıcıya bulunduğu katkıdan dolayı kendisine yapılmış belirli miktardaki indirim.

<sup>74</sup> Kobu, a.g.e., s. 330.

<sup>75</sup> <http://fulyayuksel.com/wp-content/uploads/2016/09/Üretim-Yonetimi-Stok-Kontrolu.pdf> 05.06.2019

Sipariş maliyetleri: Bir ürün sipariş verilirken yaranan hazırlama ve yerine getirme masraflarının tümü.

Direkt malzeme maliyetleri: Bir ürünle aracısız ilişkilendirilebilen ilk madde ve malzeme gideri.

Direkt işçilik maliyetleri: Doğrudan üretim için yapılmış ve hangi ürünün maliyetine gireceği belli olan işçilik giderleri.

Müşterinin kaçırılması maliyeti: Müşteri isteği karşılanmazsa, müşteri kendine yeni tedarikçi bulup onunla çalışmaya devam eder ve sonuç olarak müşteri kaybedilmiş olur. Bu maliyet aynı zamanda elde bulundurmama maliyeti olarak da adlandırılır.

Yıpranma ve eskime maliyeti: Teknolojideki gelişmeler, modada yaşanan değişimler, ürünün raf ömrü stoklanmış ürünlerin fiyatını olumsuz yönde etkiler.

Vergiler ve faiz masrafları: İşletmelerde gerektiğinden fazla stok bulundurulması, ülkenin vergi yasalarına göre ödenecek verginin artmasına sebep olabilir. Bu da işletmeni çok zor duruma düşürebilir.

Depolama maliyeti: Stokların saklanması için kullanılan depolarda yatırım, bakım, işletme ve kullanma gibi maliyetler oluşmaktadır. Depolama şartlarının düzgün kullanılması veya stok sayılarının düşük tutulması bu maliyetlerin azalmasına sebep olur.

Fiyat değişiklikleri: Fiyat dalgalanmaları işletmenin finansal gücünün zayıflatır ve işletme ekonomisinin olumsuz etkiler.

Bunlardan başka fazla mesai ve vardiya, yeni işçi alma ve işten çıkarma, taşıma gibi maliyetlerde örnek olarak gösterilebilir.

#### 4.5. STOK KONTROL YÖNTEMLERİ

Stok kontrol işlemleri, çok sık kontrole ihtiyaç duyan stok kalemleriyle, az kontrol gerektiren stok kalemlerini birbirinden ayırmalıdır. Stok kontrol yönteminde, kalemlerin sınıflandırılması hangi noktaya daha çok dikkat edilmesi gerektiğini gösterir.

Genel olarak stok kontrol analizlerini, stok kalemlerinin tümüne çok ayrıntılı biçimde tatbik etmek ekonomik değildir. Toplam stok değerinin büyük bir kısmını, stok kalemlerinin küçük bir kısmı oluşturmaktadır. Genellikle, büyük miktarda düşük maliyetli kalemleri alıp, alınan bu ürünler üzerinde daha basit bir kontrol uygulamak



daha ekonomiktir. Değerli kalemlerdeyse az miktarda alınıp, daha detaylı kontrol uygulanır.

Stokların takibi, ihtiyaç anı sipariş vermek, stoksuz kalmamak ve böylelikle talebin karşılanmasının sürekliliğini sağlamak amacıyla farklı stok kontrol yöntemleri kullanılmaktadır. Stok kontrol yöntemlerinden bir kısmına aşağıda yer verilmiştir.

#### **4.5.1. Gözle Kontrol Yöntemi**

Stoklar düzenli olarak tecrübeli bir ambar memuru tarafından takip edilir. Azalma gözlemlenen stok kalemleri için hemen yeni sipariş verilir. Gözle kontrol yöntemi küçük çaplı bir işletme de gerçekten tecrübeli bir memur tarafından yapılırsa, bu işletme için kolay ve ucuz bir stok kontrol yöntemi olur.<sup>76</sup> Gözle kontrol periyodu, sipariş düzeyi ve miktarı çalışan memurun fikrine bağlı olduğundan hata olasılığı yüksektir. Ambar düzenin de sistematik düzenleme göz ardı edilmişse, gözlemlenme yapan memurun sıklıkla yanlış yapması olasıdır. Tüketim hızı, tedarik süresi veya başka bir faktördeki değişikliklerin anında fark edilmesi kolay değildir. Kısacası, lazımı tedbirlerin alınmasında geç kalına bilinir.<sup>77</sup> Gözle kontrol yöntemi işletmeler için çok ucuz ve kolay bir kontrol metodudur. Düşük üretim kapasitesine sahip olan işletmede, perakendeci işletmelerde bu metottan yararlanabilir. Stok çeşidi miktarı çoğaldıkça, görevlilerin işlerinde daha da uzmanlaşması gerekmektedir.<sup>78</sup> Bu yöntem büyük işletmeler için maliyet ve güvenlik açısından pek uygun değildir.

#### **4.5.2. Çift Kutu Yöntemi**

Çift kutu yöntemi; hacmi küçük, birim değeri az olan stok kalemlerinin kontrolü zamanı kullanılan metottur. İki bölmeli bir kutu içerisinde stokları oluşturan herhangi maddelerden biri depolanır. Yeni sipariş birinci kutunun bittiği zaman verilir. Siparişin teslimine kadar ikinci kutudaki ürünler ihtiyacı karşılamalıdır. Çoğunlukla bu yöntem küçük çaplı işletmelerde tercih edilir. Gözle kontrol yönteminden farklı olarak kullanışlı ve güvenli bir yöntem olmadığı belirtilmektedir.<sup>79</sup>

---

<sup>76</sup> Kobu, a.g.e., s. 335.

<sup>77</sup> Kobu, a.g.e., s. 336.

<sup>78</sup> Gürçay, a.g.e., s. 73.

<sup>79</sup> Aslı Hıçkın Seçil, *Lojistik ve Ulaştırma Hizmetlerinde Optimal Stok Planlama Yönetimi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002, s. 37.

Ayrıca çift kutu yöntemini andıran, birde kırmızı çift çizgi yöntemi vardır. Yine bu yöntemde de iki bölme mevcuttur. İkinci bölmede kırmızı bir çizgi vardır, birinci bölme bitip ikinci bölmedeki kırmızı çizgiye kadar gelindiği takdirde, sipariş zamanının geldiği anlaşılır ve sipariş verilir. Sonuç olarak, ihtiyaçtan fazla stok bulundurma ya da stoksuz kalma gibi durumlar böylelikle önlenir.<sup>80</sup> Bu yöntem miktarı büyük, hacmi küçük ve birim değeri düşük olan stoklar için kullanılır.

### 4.5.3. ABC Yöntemi

ABC yöntemi stokların kontrolünde kullanılan en temel yöntemidir. Stok kontrolünden başka, satış veya dağıtım, mamul çeşidi, kalite kontrolü, malzeme tedariki ve üretim planlama gibi farklı sorunlarda da bu metot başarılı uygulama olanağı bulmuştur. Bu yöntem stok kontrolünde, stok kalemlerinin toplam içindeki birikmiş yüzdelere göre sınıflandırılmasından oluşmaktadır.<sup>81</sup> Stoklar bu sınıflandırmada genel olarak üç guruba ayrılır.

A gurubu stok kalemleri; toplam miktarın %10-20' sini oluştururken, toplam değer %70-80' ini oluşturur. Bu guruptaki stokların fiyatlarının yüksek olması nedeniyle, stok miktarının az bulundurulması ve yakından ciddi kontrolünün sağlanması gerekmektedir.<sup>82</sup>

B grubu stok kalemleri; miktar olarak %30-40' ını oluşturmakta, değer olarak %10-15' lik bir payları vardır. Bu guruptaki stok kalemleri orta derecede önemlidir.<sup>83</sup>

C grubu stok kalemleri, miktar olarak %40-50, değer olarak %5' lik bir payı vardır. Bu grup diğerleri içerisinde en az öneme sahip olan guruptur. Stok kalemleri içerisinde sayıca fazlalığından sebep büyük yer tutan, ancak maddi değeri az olan bu grup için kurulacak kontrol sisteminin çok ayrıntılı olmasına gerek görülmez.<sup>84</sup> Tipik bir ABC analizindeki kalemlerin kümülatif dağılım oranları Şekil 1.3'de gösterilmiştir.

---

<sup>80</sup> Küçük, a.g.e., s. 84-85.

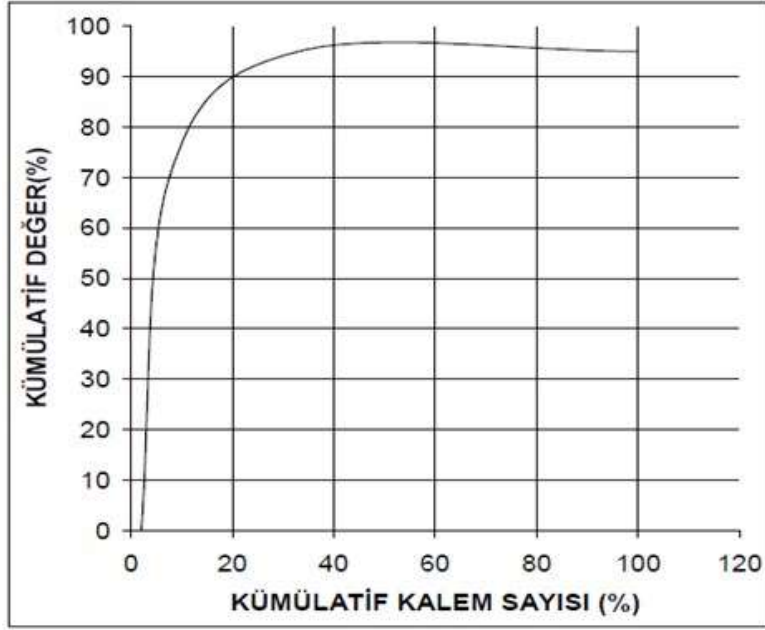
<sup>81</sup> Kobu, a.g.e., s. 337.

<sup>82</sup> Dilaver Tengilimoğlu, Vahit Yiğit, *Sağlık İşletmelerinde Tedarik Zinciri ve Malzeme Yönetimi*, 2. b., Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık, 2013, s.178.

<sup>83</sup> Tengilimoğlu, a.g.e., s. 178.

<sup>84</sup> Tengilimoğlu, a.g.e., s. 178.

**Şekil. 1.3. ABC Stok Sınıflandırmasının Kümülatif Dağılım Oranlar**



**Kaynak:** Dritan Gyrezi, *Stok Yönetimi*, (Yayınlanmamış Bitirme Projesi), İstanbul: Yıldız Teknik Üniversitesi Makine Fakültesi Endüstri Mühendisliği Bölümü, 1999, s. 40

Yapılan analizin sonucunda belirlenen A, B, C grubu parçalar; nispi önemlerine göre, toplam değer içinde, düşük değerli, orta değerli, yüksek değerli stok kalemlerini göstermektedir. Bu ayırım, stokların kontrol faaliyetlerinin farklılaştırılmasını sağlamaktadır. Bundan dolayı, A grubu stok kalemleri değeri yüksek ve önemli malzemeler olup, daha sıkı kontrolünün yapılması gerekmektedir.<sup>85</sup> Özetle, bu yöntemde stok kalemlerinin değerlerine göre gruplanması yapılarak, önemli kalemlerin neler olduğu tayin edilmektedir. Stok kontrol aşamasında öncelik verilecek stok kalemleri, kontrol prosedürünün önemi ve benzer konularda bilgi edinilmektedir. Böylelikle, stok kontrolünün aşırı veya eksik yapılması önlenmektedir.<sup>86</sup>

#### **4.5.4. Maksimum ve Minimum Stok Kontrol Yöntemi**

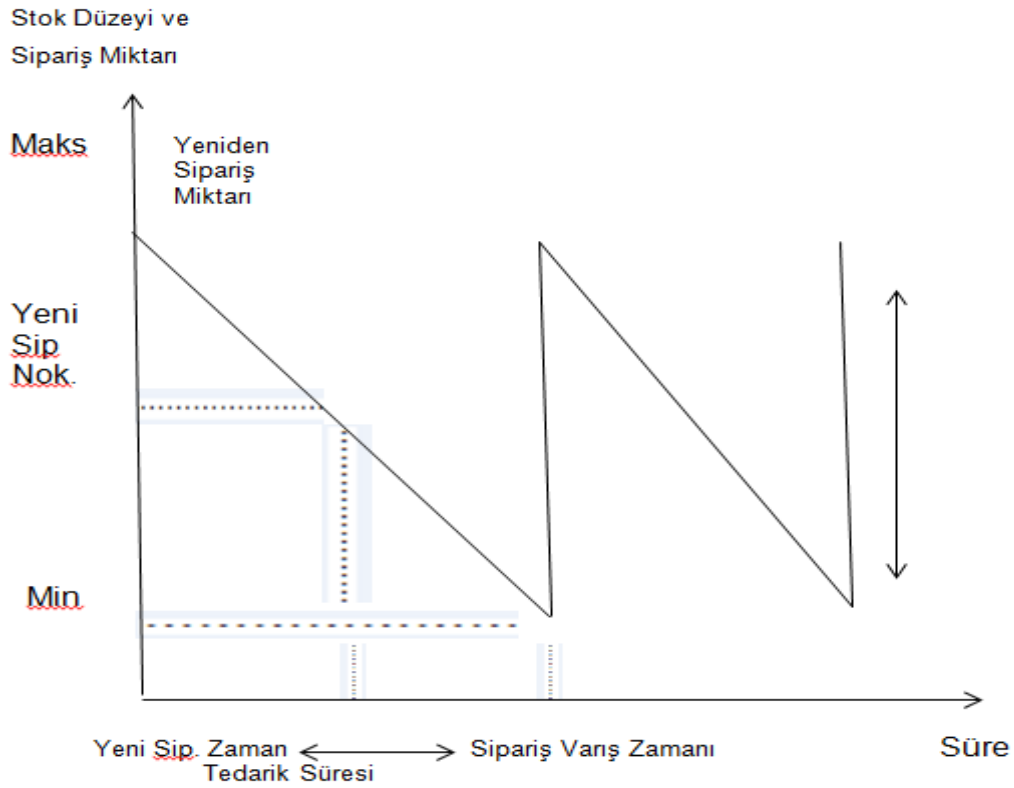
Bu yöntemde, stokların kontrol edilmesi ve sipariş verilmesi gerektiği durumlarda yeni siparişlerin oluşturulması için gerekli çalışanlar vardır. Bu çalışanlar, işletme şartlarını göz önünde bulundurarak, siparişlerin teslim süresi, stokların bitme süresi ve bununla ilişkili stokların seviyesine göre yeni siparişlerin oluşturulmasını önceden belirlerler. Stokların miktarı sipariş verme düzeyine kadar azalmışsa, görevli

<sup>85</sup> Gyrezi, a.g.e., s. 40.

<sup>86</sup> Yeşiltaş, a.g.e., s. 38.

tarafından daha önceden belirlenen miktar kadar yeni sipariş verilir.<sup>87</sup> Bu metotta stokların tükenme süresi, siparişin verildiği andan teslimine kadar geçen zaman göz önünde bulundurularak, bir sipariş noktasına karar verilir. Önceden işletmenin sahip olduğu stokların maksimum ve minimum düzeyleri tespit edilir. Elde bulundurulan stokların miktarı sipariş noktasına düştüğü an, yeni sipariş oluşturulur. Ancak, siparişte yaşanabilecek olumsuzluklar sonucu, siparişin gerektiğinde kullanıma hazır olmaması gibi durumlarda, kullanılmak üzere belirli miktarda emniyet stoku bulundurulur.<sup>88</sup> Bu yöntemin işleyişi Grafik X.x' de gösterilmiştir.<sup>89</sup>

#### Şekil. 1.4. Maksimum-Minimum Stok Kontrol Yönteminin İşleyişi



**Kaynak:** Orhan Küçük, *Stok Yönetimi*, 4. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 91.

Bu şekilde en yüksek stok miktarını maksimum düzey, en düşük stok miktarını minimum düzey, stoklardaki azalmayı dikkate alarak yeni siparişlerin verileceği stok düzeyini ise yeniden sipariş noktası göstermektedir. Stoklardaki azalma yeniden sipariş seviyesine kadar inerse, yeniden sipariş miktarı kadar sipariş verilir. Stoklardaki azalma

<sup>87</sup> Küçük, a.g.e., s. 89.

<sup>88</sup> Ertürk Mümin, *İşletme Biliminin Temel İlkeleri*, 5. b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2001, s. 208.

<sup>89</sup> Osman Demirdöğen, *Üretim Yöntemi*, 3. b., Erzurum: Atatürk Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, Z.F. Fındıkoğlu Arş. Merkezi Yay. No: 184, 2001, s. 78.

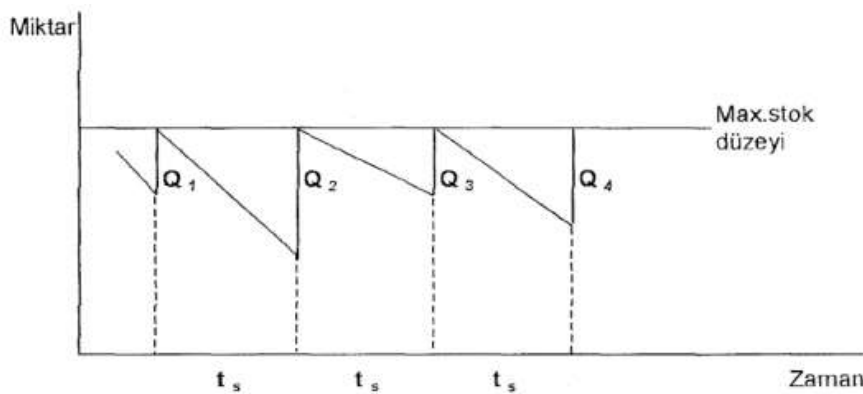
emniyet stokuna kadar indiğinde, bu sipariş işletmeye varmış olur. Sonuç olarak fazla stok bulundurma ya da stok bulundurmama gibi durumlar söz konusu olamaz.<sup>90</sup> Bu yöntemin işlerliği işletmenin faaliyet alanına göre değişiklik göstermektedir.

Bu yöntemi uygulamak için iki sistem kullanılmaktadır. Biri sabit sipariş miktarı, diğeryse sabit sipariş periyodu yöntemleridir.

#### 4.5.5. Sabit Sipariş Periyodu Yöntemi

Bu yöntemde, belirli aralıklarla depodaki malların sayımı gerçekleştirilir. Her sayım sonu yeni sipariş verilir. Malzemelerin kullanım hızı, sipariş miktarını etkilemektedir. Bu değişken sipariş miktarı, yeniden stok düzeyini en üst düzeye yetiştirecek şekilde belirlenir. Çeşitli kalemlerden oluşan toplu ve büyük siparişler, işletme için fiyat indirimleri ve nakliye giderlerinde tasarruf imkânı yaratır. Üretim devrelerine alıcı işletmelerin uyumluluğu sağlanır.<sup>91</sup> Birden fazla birbirinden farklı özelliklere sahip stok kalemlerinden oluşan bir sistemde, ayrı ayrı sipariş periyotlarının incelenme sonrası hesaplanması ve kontrolünün bulunacak süreler göre sağlanması çok zordur. Büyük işletmelerde yapılan kontrol zamanında kullanılan bilgisayarlarla bile bu işlem uzun zaman gerektirir. Bu sebepten, sipariş periyodunun hesaplanmasında çok dikkatli davranılmalıdır.<sup>92</sup> Bu yöntemde periyod kısa veya uzun tutulursa, toplam stok maliyetlerinin artması gibi durum söz konusu olabilir

#### Şekil. 1.5. Sabit Sipariş Periyodu Yöntemine Göre Stok Kontrolünün Elemanları



**Kaynak;** Aykut Top, *Üretim Sistemleri-Analiz Planlama ve Kontrolü*, Genişletilmiş 3 b., İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., 2001, s. 205.

<sup>90</sup> Küçük, a.g.e., s. 91.

<sup>91</sup> Barutçugil, a.g.e., s. 189.

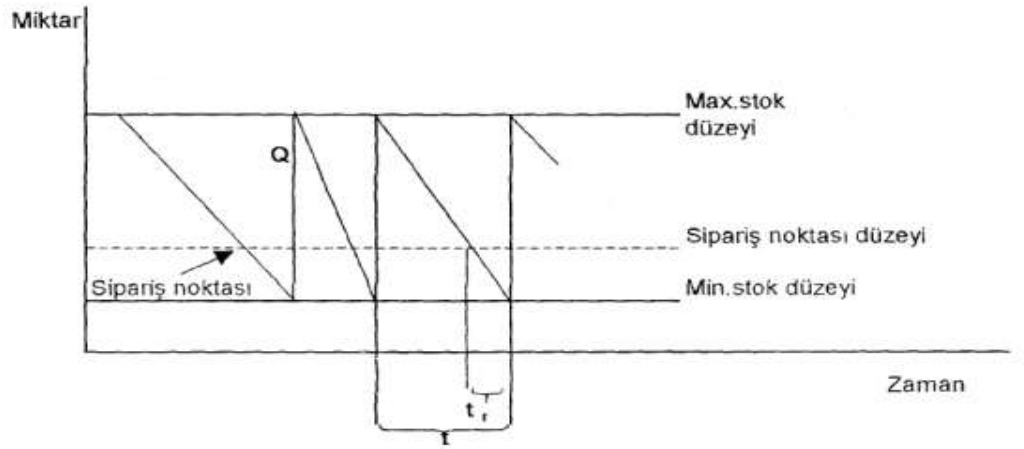
<sup>92</sup> Kocu, a.g.e., s. 336.

Q: sipariş miktarı  
 $t_s$ : sabit sipariş periyodu

#### 4.5.6. Sabit Sipariş Miktarı

Stokların miktarı belirli bir seviyeye kadar azaldığında, toplam stok maliyetini en aza indirecek biçimde, önceden belirlenmiş sabit bir miktar sipariş verilir. Burada tüm stok kalemleri için, toplam kontrol maliyetini en aza indiren, sipariş miktarı ve düzeyi, bundan başka emniyet stokunun da hesaplanması gerekir. Her periyot için sipariş süresi farklıdır. Periyotlardaki tedarik süresinin farklılığı, sipariş düzeyinin sabit olmasından kaynaklanmaktadır. Oysaki uzunca bir dönem tedarik süresinin içinde belirli bir stok kaleminin aynı kalması normaldir. Sipariş miktarı değişken olmasa bile, değişken sipariş periyotlarından sebep tedarikte bazı sorunlar oluşabilmektedir. Eğer tüketim hızı sabit olursa bu sorunlar ortadan kalkar.<sup>93</sup>

#### Şekil. 1.6. Sabit Sipariş Miktarı Yöntemine Göre Stok Kontrolünün Elemanları



**Kaynak:** Kobu, a.g.e., s. 303.

Q: sipariş miktarı  
t: sipariş süresi  
 $t_r$ : tedarik süresi

<sup>93</sup> Kobu, a.g.e., s. 337.

## İKİNCİ BÖLÜM

### STOK HAREKETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

### STOKLARIN BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDEKİ ÖNEMİ

#### 1. STOKLARIN VE STOK HAREKETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İşletmeler için stokların bilanço ve gelir tablosunda önemli yere sahip olması, onların muhasebesinin de dikkatle takip edilmesine sebebiyet vermiştir. Üç unsurdan oluşan işlem, stokların muhasebesinin önemini anlatmaktadır. Bu unsurlar:

- Nakit olarak stokların geri dönüşü,
- İlave farklı maliyet akışı ve
- Stokların sınıflandırılmasıdır.

Stokların muhasebeleştirilmesindeki esas amaç; işletme varlık kalemleri içerisinde önemli ağırlığı olan stok kalemlerinin bilançoda karşılığının doğru gösterilmesi ve işletme maliyetleri ile gelirleri karşılaştırılarak, stoklarla ilgili cari dönemdeki gelirin hesaplanmasında hiçbir hataya yer verilmemesidir.

Tüm muhasebe esaslarına göre, işletme stokları elde ettiği an itibariyle, bu stokların tamamının “Maliyet Değeriyle” kayıtlara girmesinin gerektiğini vurgulamaktadır. Sadece maliyet değerlerinin unsurlarında farklılıklar olabilir. Bu konuyla ilgili Vergi Usul Kanunu, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMI) ve Muhasebe Standartları açısından ortak ve farklı fikirler mevcuttur.

Türkiye Muhasebe Standardı 2'nin (TMS 2) temel amacı stoklara ilişkin muhasebe işlemlerini izah etmektir. Bu standart stok maliyetlerinin, nasıl net gerçekleştirilebilir değere düşürmeyi de kapsayarak, nasıl tespit edileceğini ve nasıl gidere dönüşeceğini anlatır.<sup>94</sup>

Stoklar işletmeler için önemli konu niteliğinde olduğundan, onların hareketleri ve muhasebeleştirme işlemleri de bir o kadar önemlidir.

---

<sup>94</sup> Türkiye Muhasebe Standartları 2, s. 2.

### 1.1. STOK HAREKETLERİNİN MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA TEBLİĞİ (TEKDÜZEN HESAP PLANINA GÖRE-MEV CUT MEVZUAT) NE GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE İLGİLİ HESAPLARI

I sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin 15 sayılı hesap grubunda stoklara yer verilmiştir. Bu hesap grubundaki stok hesapları aşağıda belirtilmiştir.<sup>95</sup> 150.İlk Madde ve Malzeme - Üretim esnasında veya diğer faaliyetlerde kullanılması için işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.

Bu hesap madde ve malzemenin üretildikleri veya satın alındıkları maliyet bedeliyle borçlanır, üretime gönderildiğinde veya başka bir şekilde tüketildiğinde ya da satıldığında veya başka bir şekilde devir edildiğinde ise alacaklanır.

Denetçi ilk madde ve malzemenin denetim sürecinde, uygun değerlendirme ölçüsü kullanılıp kullanılmadığını, stok değerlendirme de hangi yöntemlerin kullanıldığını ve önceki yıllarla kıyaslamada stok değerlendirme yönteminde her hangi bir değişikliklerin olup olmadığını kontrol etmelidir. Bunun beraberinde, ilk madde ve malzeme çıkışlarının 710 – Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabının incelemesi gerekmektedir. Denetçi ayrıca ilk madde ve malzeme stoklarında konsinye malların mevcudluğunu kontrol etmeli, eğer varsa, gereken düzeltmelerin yapılmasını sağlamalıdır.<sup>96</sup>

Örnek: X işletmesi 05.05.2015 tarihinde stoklarında mevcut olan 20.000 TL’lik direkt ilk madde ve malzemeyi, 5.000 TL’lik endirekt malzemeyi üretime göndermiştir.

05.05.2015	
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	20.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	5.000
150 İLK MADDE VE MALZEME	25.000
İlk madde ve malzemenin üretime gönderilmesi	
_____ / / _____	

151.Yarı Mamuller - Üretim - Henüz üretimi sonlanmamış, ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlendiği hesaptır.

<sup>95</sup> 1 Sıra No’ lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, <https://gib.gov.tr/node/88229>, 15.12.2019.

<sup>96</sup> Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu, Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2001, s. 303.



Denetçi ilk madde ve malzeme hesabında dikkat ettiği değerleme işlemlerinin aynısını bu hesap için de uygular. Aynı zamanda, bu hesapta bulunun stokların girişlerde 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma hesabı, 721 – Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma hesabı ve 731 – Genel Üretim Giderleri hesabı ve çıkışlar için 152 – Mamuller hesabının kullanılıp kullanılmadığına dikkat etmesi gerekmektedir.

Örnek: Mobilya üreten X. işletmesinin toplam giderleri aşağıda gösterilmiştir.

<b>Kesim Gider Yeri</b>	<b>Montaj Gider Yeri</b>	
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	230.000 TL	190.000 TL
720 Direkt İşçilik Giderleri	230.000 TL	130.000 TL
730 Genel Üretim Giderleri	490.000 TL	350.000 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>950.000 TL</b>	<b>670.000 TL</b>

İşletmede dönem sonu itibariyle 3 adet sipariş hazırlanmıştır. Siparişlerin maliyeti;

001 nolu sipariş 520.000 TL üretimi tamamlanmış mamuldür.

002 nolu sipariş 880.000 TL üretimi tamamlanmamış yarı mamuldür.

003 nolu sipariş 120.000 TL üretimi tamamlanmış mamuldür.

Bu işletme muhasebe kayıtlarını aşağıdaki gibi yapması gerekir.

05.05.2013	
151 YARI MAMULLER – ÜRETİM	1.620.000
151.001. Sipariş 520.000	
151.002. Sipariş 880.000	
151.003. Sipariş 120.000	
711 D.İ.M.M. YANSITMA	420.000
711.00 İlk Madde ve Malzeme	
711.00.01 Kesim Yeri 230.000	
711.00.02 Montaj Yeri 190.000	
721 D.İ.G. YANSITMA	360.000
721.00 İşçi Ücret ve Gideri	
721.00.01 Kesim Yeri 230.000	
721.00.02 Montaj Yeri 130.000	
731.G.Ü.G. YANSITMA	840.000
731.00 Çeşitli Giderler	
731.00.01 Kesim Yeri 490.000	
731.00.02 Montaj Yeri 350.000	

Yarı mamulün üretime gönderilmesi

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

_____ / / _____		
152. MAMULLER		640.000
152.01.001 Sipariş	520.000	
152.03.003 Sipariş	120.000	
151. YARI MAMULLER – ÜRETİM		640.000
151.01.001 Sipariş	520.000	
151.03.003 Sipariş	120.000	
Yarı mamullerin sipariş tamamlanarak mamule dönüşmesi		
_____ / / _____		

152. Mamuller - Bu hesapta üretim çalışmaları süreci sonunda elde edilen ve satışa hazır olan mamuller takip edilmektedir.

Bu hesap, üretim aşaması sonlandırılan mamullerin ambarlara depolanmasıyla borçlandırılır. Mamullerin satılması veya başka oluşabilecek herhangi bir sebepten dolayı ambardan geri alınmasıyla alacaklandırılır.

Diğer stok hesapları gibi mamuller hesabı da denetime tabi hesaplardandır. Ancak bu hesabın denetiminde, diğer stok hesaplarından farklı olarak dikkat edilmesi gereken önemli noktalar vardır.<sup>97</sup>

- Denetçi, satışı yapılan mamullerle ilgili, 620 – Satılan Mamuller Maliyeti hesabının kullanıldığının veya kullanılmadığının kontrolü yapmalıdır.
- Denetçi mamullerin maliyetini incelemeli, mamul maliyetini oluşturan unsurların doğruluğunu kontrol etmelidir.
- Mamuller hesabına yapılmış giriş ve çıkışlarda kullanılmış belgeler incelenmelidir.
- Mamullerle ilgili üretim defterlerinin mevcut olup olmadığı kontrol edilmeli, eğer defterler tutuluyorsa, bu defterlerin usulüne uygunluğu ve zamanında tutulup tutulmadığı kontrol edilmelidir.

Örnek: Sürekli Envanter yöntemi uygulayan x işletmesi 19.12.2018 tarihinde maliyeti 28.000 TL olan mamullerden 2.000 âdetini toplam 30.000 TL'ye peşin fiyata satmıştır.(KDV oranı % 18)

_____ / / _____		
620 SATILAN MAMULLER MALİYYETİ		28.000
	152MAMULLER	28.000
_____ / / _____		

<sup>97</sup> Ümit Ataman, Rüstem Hacirüstemoğlu, Nejat Bozkurt, a.g.e., s.303-304.

100 KASA	/ /		35.400
	600 YURTIÇI SATIŞLAR		30.000
	391 HESAPLANAN KDV		5.400
	/ /		

153. Ticari Mallar - Bu hesapta, üzerinde herhangi bir işlem görülmemiş ticari amaçla işletmeye alınan ticari mallar (emtia) veya buna benzer kalemler yer almaktadır.

Bu hesaptaki mallar; herhangi bir sebepten özelliğini kaybetmesi durumunda, özelliğini kaybeden mallar normal stoklardan ayrılır ve bu hesaptan çıkartılır. Denetçi yaptığı çalışmada bu durumu göz önünde bulundurmalı, böyle bir durumla karşılaştığı takdirde gerekli aktarma kayıtlarının yapılıp yapılmadığını incelemelidir. Eğer doğal afetlerden sebep özelliğini kaybeden mallar mevcutsa, ticari mal doğrudan zarar yazılarak stok hesaplarından çıkarılmalıdır.<sup>98</sup>

Örnek: X işletmesinde yaşanan deprem sonucu 200.000 TL' lik ticari malın tümü değersiz hale gelmiştir. İşletmenin kayıt işlemlerini aşağıdaki gibi yapması gerekmektedir. (KDV % 18)

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	/ /		200.000
	153 TİCARİ MALLAR		200.000
	Değersiz hala gelen ticari malın kaydı		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	/ /		36.000
	391 HESAPLANAN KDV		36.000
	Değersiz hale gelen malın kaydı		
	/ /		

Zayi olan mallarla ilgili ödenen KDV indirim konusu yapılamaz. İndirilmeyen KDV maliyet unsuru veya gider olarak muhasebeleştirilir. Tabi afetlerden kaynaklanan ve bölgesel etkileri olan deprem vb. olaylar sonrasında Maliye ve Hazine Bakanlığı'nca yapılan düzenleme olması durumunda indirim konusu yapılabilir.

157. Diğer Stoklar - Bu hesapta yukarıda saydığımız stok kalemlerinin hiçbirinin kapsamına dâhil edilmeyen ürün, artık ve hurda gibi kalemler yer almaktadır. Sahip

<sup>98</sup> Ümit Ataman, Rüstem Hacirüstemoğlu, Nejat Bozkurt, a.g.e., s.303-304

olunan bu stoklar maliyet bedeli ile bu hesaba borç, satıldığı, devredildiği veya kullanıldığı takdirde alacak olarak kaydedilir.

Denetçi bu hesabı denetlerken atık, hurda, deforme olan stoklar ve başka değer kaybına uğrayan ürünlerin bu hesapta yer alıp almadığını kontrol etmelidir. Eğer bu özelliklerde olup, fakat bu hesapta yer almayan stoklar mevcutsa, gerekli kayıtların yapılmasıyla ilgili stok hesabından çıkartılarak 157- Diğer stoklar hesabında takip edilmelidir. Değer kaybına uğrayan stoklar için, ihtiyatlılık kavramı gereği değer kaybı kadar değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Ayrılan karşılık 158 Sok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabına kayıtlanır.<sup>99</sup>

Örnek: Bir işletmenin satmak üzere aldığı 100.000 TL'lik malın % 40' nın modasının geçtiği anlaşılmıştır ve % 30 Değer Düşüklüğü Karşılığı ayrılmıştır.

_____ / / _____	
157 DİĞER STOKLAR	40.000
153 TİCARİ MALLAR	40.000
Değeri düşen malların ilgili hesaba alınması	
_____ / / _____	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	12.000
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞI.(-)	12.000
Değer düşüklüğü karşılığı ayrılması	
_____ / / _____	

293. Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar – Önlemlerle satın alma ve üretme politikasından dolayı ve stok dönüş hızı düşüklüğünden sebep işletmede bulunan ve işletmenin bir yıllık dönemi esnasında kullanabileceğinden daha fazla bulundurulmuş stok kalemlerinin izlendiği hesaptır.

Örnek: X işletmesi 17.08.2015 Tarihinde gelecek yıllar ihtiyacı amaçlı 40.000 TL değerinde hammadde almış, bedeli için senet düzenlemiştir.

_____ 17.08.2015 _____	
293 GELECEK YILLAR STOKLAR İHTİYACI HESABI	40.000
321 BORÇ SENETLERİ	40.000
Gelecek yıl ihtiyacı için hammadde alımı	
_____ / / _____	

<sup>99</sup> Ümit Ataman, Rüstem Hacirüstemoğlu, Nejat Bozkurt, a.g.e., s.303-304

294. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar – Bu hesapta çeşitli sebeplerden dolayı işletmede kullanılmama ve satış imkânlarını kaybeden stoklar ve duran varlıklar takip edilir.

Tanımdaki şartları taşıyan varlıklar, ilgili oldukları varlık hesaplarından çıkarılarak bu hesaba aktarılır, elden çıkartıldıkları takdirde bu hesap kapanır.

Denetçi bu hesapların denetim sürecinde, normal hesap döneminde tasfiye edilmeyecek, yıldan uzun süreyi kapsayacak stokların alınıp alınmadığını, stoklar veya maddi duran varlıkların bu hesaba alındıkları değerleri üzerinden izlenip izlenmediğini, dönem sonu geldiği halde tasfiye edilmemiş stokların bulunduğu takdirde bu stoklar için karşılık ayrılıp ayrılmadığını araştırmalıdır.<sup>100</sup>

Örnek: Z işletmesi dönem sonunda modada oluşan değişiklikler nedeniyle satmakta zorluk yaşadığı 300.000 TL değerinde çeşitli tekstil ürününün tasfiyesine karar veriyor.

_____ / / _____	
294 ELDEN ÇIKARTILACAK STOKLAR	
VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	300.000
294.01. Mamul Stokları	
152 MAMULLER	300.000
_____ / / _____	

## 1.2. STOKLARIN DÖNEM SONU DEĞERLEME VE ENVANTER İŞLEMLERİ KAYITLARI

Dönem kazancının belirlenmesinin öz sermaye mukayesesine göre hesaplandığı Vergi Sistemimizde, aktiflerde önemli paya sahip olan stokların maddi değerinin ve fiziki miktarının belirlenmesi oldukça önemli rol oynamaktadır.<sup>101</sup> Stokların değerlemesindeki başlıca amaç, işletmenin dönem içindeki kârını ve zararını gerçeğe uygun ve güvenilir biçimde belirlemektir. Bundan dolayı, stok değerlerinin hatasız bir şekilde hesaplanması gerekmektedir. Gerçek değerlerinden düşük hesaplanmış veya

<sup>100</sup> Sakıp Şeker, *Değer Düşen İktisadi Kıymetlerin Kayıtlardan Düşülmesi*, <https://www.kanitymm.com.tr/makale/1996-03%20YAKLASIM%20-%20DEGER%20%20DUSEN%20%20IKTISAD%20KIYMETLERIN%20KAYITLARDAN%20DUSU LMESI-II.pdf> 23.12.2019.

<sup>101</sup> [https://www.bakis.com.tr/wp-content/uploads/2017/06/donem\\_sonu\\_stok\\_degerlemesi.pdf](https://www.bakis.com.tr/wp-content/uploads/2017/06/donem_sonu_stok_degerlemesi.pdf) 18.06.2019.

gerçek değerlerinden yüksek hesaplanmış stokların kâr ve zarar üzerinde etkisi vardır.<sup>102</sup> Bu nedenle stokların gerçek değerleriyle gösterilmesi işletmeler için oldukça önemlidir.

Dönem sonu geldiğinde, işletmeler stokların fiziki miktarını kesin ve ayrıntılı olarak belirlemek zorundadır. Yukarıda ki açıklamamızda da belirttiğimiz üzere, stokların maddi değerinin ve fiziki miktarının belirlenmesi, dönem kazancının tespit edilebilmesi için oldukça önemlidir. Bundan dolayı stokların envanteri hazırlanırken hem fiziki sayım hem de değerlendirme aşamasında hata yapma gibi durumlara izin verilmemesi gerekmektedir.<sup>103</sup>

İşletme dönem sonuna geldiğinde tutulmuş kayıtlara göre kaydi envanteri belirlenir. Kaydi envanter, üretim yapan işletmelerde tutulan imalat defterlerine göre belirlenir. İşletmenin sahip olduğu stoklarının, dönem sonu geldiğinde fiili envanteri hesaplanır ve kaydi envanterle kıyaslanır. Eğer farklılık gibi durumlar söz konusu olursa, kaydi envanterin seviyesi fiili envanterin seviyesiyle aynılaştırılır. Değerleme işlemlerinde fiili envanter verileri önemsenir. Kaydi envanter noksanlığıyla karşılaşıldığı takdirde, bu noksanlığın sebebi araştırılır. Noksanlığın sebebi dönem sonu bakımından öğrenilebiliyorsa, gereken düzeltme kayıtları yapılır. Noksanlığın sebebi tespit edilemiyorsa, noksanlık tutarı direk gider olarak kayıt edilmeyip, geçici olarak 197 Sayım Tesellüm Noksanlıkları hesabına kaydedilir. Eğer envanterde fazlalık gibi bir durum söz konusuysa, bu fazlalığın kaydı 397 Sayım Tesellüm Fazlalıkları hesabına aktarılır. Yalnız sebebi belirlenemeyen dönem sonu itibarıyla kaydi envanterde yaranan fazlalık, gelir olarak kaydedilir. Çünkü kaydi envanterde oluşan fazlalık, her durumda özvarlıkdaki artışı ifade etmektedir.<sup>104</sup> Dönem sonu bakımından oluşan envanter farkı; bir malda tespit edilmiş envanter fazlalığıyla, başka bir malda tespit edilmiş envanter eksikliğinin karşılaştırılmasıyla netleştirilemez. Envanter sonuçları için her mal grubunun ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Birbirine aşırı benzeyen ve karışma olasılığı yüksek olan mallarda yanlış kayıt yapıldığının saptanması durumunda bir maldaki eksiklik, ona benzer diğer bir maldaki fazlalıkla karşılaştırılabilmektedir.

---

<sup>102</sup> Mehmet Erkan, Cemal Elitaş, Yunus Ceran, *Dönem sonu Muhasebe İşlemleri (TMS/TFRS) Uyumlu*, 5. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014, s. 96.

<sup>103</sup> [https://www.bakis.com.tr/wp-content/uploads/2017/06/donem\\_sonu\\_stok\\_degerlemesi.pdf](https://www.bakis.com.tr/wp-content/uploads/2017/06/donem_sonu_stok_degerlemesi.pdf)  
19.06.2019.

<sup>104</sup> Erkan Çalgan vd., *Muhasebe Denetimi*, Yayın No: 113, İstanbul: Mart Matbaacılık Sanatları, 2008, s. 178-179.

### 1.3. STOKLARIN MEVCUT MEVZUATA GÖRE MALİ TABLOLARDAN SUNUMU

Stoklar işletme varlık kalemleri içeriğinde önemli yere sahiplik etmektedir. Bu neden işletmelerin temel finansal tablolarında; bilanço ve gelir tablosunda stokların önemini daha da artırır. İşletmenin stoklarla ilgili uygulamış olduğu farklı muhasebe politikaları, kâr ve zarar rakamlarına direk etki etmekte ve farklı finansal sonuçların yaranmasına sebep olmaktadır. Böyle durumlarda, finansal bilgi kullanıcıları tarafından güvenilir ve kıyaslanabilir tablolara ulaşılması zordur.<sup>105</sup> Buradan anlaşıldığı üzere, stokların mali tablolarda sunumunun gerçeğe uygun yapılması göz ardı edilmeyecek derecede önemlidir.

Stoklar, bilançoda “Dönen Varlıklar” hesabında yer almaktadır. Normal koşullarda stokların devir hızı 1 senenin altındadır. Yani stoklar 1 sene içeriğinde birkaç kez paraya dönüşür, yalnız bu devir hızı işletme niteliğine bağlı olarak farklılıklar göstermektedir.<sup>106</sup> Stokların miktarı bilançoda elde etme maliyetiyle gösterilmekte, gelir tablosunun Brüt mal satış karı veya zararı bölümünde satılan stokların maliyeti ve satışlardan sağlanan hasılat belirtilmektedir.

Bilançolarda, hesap dönemi sonundaki stoklarla ilgili aşağıdaki bilgilerin “Dipnot” olarak verilmesi faydalıdır:<sup>107</sup>

- 1) Stokların, fiziki veya kaydi envanter yapılarak mı saptandığı; Eğer kayıtlara göre saptanmışsa, bunun fiziki sayım ile doğrulanıp veya doğrulanmadığı,
- 2) Stokların ana kalemleri,
- 3) Hemen satılabilir stokların miktarı,
- 4) Stokları değerlendirme yöntemi,
- 5) İşletmenin borçları için stokların tümünün veya bir kısmının güvence olarak gösterilip gösterilmediği, bir başka deyişle üzerinde rehin hakkı bulunan stok tutarı,
- 6) Konsinye şeklinde gönderilmiş malın miktarı,

<sup>105</sup> Nuray Demirel, “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasa Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri”, *Karaman: Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF*, C. 11, S. 17 (2009), s. 42.

<sup>106</sup> Öztin Akgüç, *Mali Tablolar Analizi*, Genişletilmiş 8. Bası, İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Yayın No : 61, Muhasebe Enstitüsü Eğitim Ve Araştırma Vakfı Yayın No : 13, 1990, s. 59.

<sup>107</sup> Öztin Akgüç, *Mali Tablolar Analizi*, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Bası, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2002, s. 69.

- 7) Mülkiyetini işletmenin almış olduğu yolda olan malların tutarı ve
- 8) Stokların bilançoda gösterilmiş değerleri ile piyasa değerleri arasında büyük farklar varsa bu stokların piyasa değerleri, bu bilgiler arasında yer almaktadır.

Gelir tablosunda ise stokların hangi yöntemle değerlendirildiği ve stok maliyetlerinin hesaplama yöntemleri, bulunması gerekli bilgiler sırasındadır.

#### 1.4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI-TMS /TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI-TFRS VE BÜYÜK ORTA BOY İŞLETMELERDE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI-BOBİ FSR'DA STOKLAR

Finansal raporlama açısından stoklar önemli etkiye sahip hesap gruplarındandır. Finansal tabloların doğru ve ihtiyaca uygun olarak hazırlanmasında stokların maliyetinin saptanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin unsurlar büyük katkı sağlamaktadır. Dünyadaki muhasebe standartları ile uyumlu muhasebe düzenlemeleri, Türkiye'de de geliştirilmeye çalışılmaktadır. İşletme türlerine göre, farklı hesaplarda takip edilen ve farklı özellikleri bulunan stoklara yönelik Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla (UFRS) mutabık, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda (TMS/TFRS) ve Büyük Orta Boy İşletmelerde Finansal Raporlama Standartları'nda birtakım düzenlemeler bulunmaktadır.<sup>108</sup> Bu düzenlemelerin açıklamaları aşağıda yapılmıştır.

TMS 2 stoklar için düzenlenmiş bir standarttır. Bu standardın birinci bölümünde; stoklarla ilgili amaç, kapsam ve tanımlamalar yer almaktadır. Bu tanımlamalarda Stoklar, Net Gerçekleşebilir Değer ve Gerçeğe Uygun Değerin tanımları mevcuttur. İkinci bölümde; stokların değerlemesine yer verilmiştir. Bu standarda göre stoklar maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olan değer ile değerlendirilmektedir. Stokların değerlemesi, stokların maliyeti, satın alma maliyeti, dönüştürme maliyetleri, diğer maliyetler, hizmet sektörü işletmelerinde stokların maliyeti, maliyetlerin belirlenmesiyle ilgili yöntemler ve net gerçekleşebilir değer için verilen hükümler aynıdır. Stok maliyetlerinin hesaplama yöntemleri paragrafında FIFO (ilk giren, ilk çıkar) yöntemi de yer almaktadır. Üçüncü bölüm; gider olarak mali tablolara yansıtma

---

<sup>108</sup> Pınar Kaya, "Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS karşılaştırılması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C. 20, S. 2 (2018), s. 263.



konusu bulunmaktadır. Dördüncü bölümse, kamuya açıklanacak hususları içermektedir.<sup>109</sup>

BOBİ FSR' in altıncı bölümünde stoklara ilişkin muhasebe ilkeleri yer almaktadır. Bölüm içeriğinde stokların ilk kaydının yapılması, maliyetlerinin tespit edilmesi ve stoklarda değer düşüklüğü yaşandığında ve ilgili hasılat alındığında bu maliyetlerin giderleştirilmesi konuları incelenmiştir.

Bu standartlarda stoklara ilişkin yapılmış düzenlemeler hemen hemen aynı fikri savunmaktadır.

#### **1.4.1. Standartlarda Stok Değerleme İşlemleri**

Muhasebe dışı envanterin fiziki sayımdan sonraki yapılacak ikinci adım değerlendirme işlemidir. Bu işlemle fiziki sayımları tamamlanan iktisadi kıymetlerin, değerlendirme günündeki parasal tutarları tespit edilir. V.U.K. un 258. Maddesinde 'Değerleme vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir' tanımı verilmiştir. Bir başka deyimle değerlendirme, bir işletmenin varlıklarını oluşturan aktif ve pasif kalemlerin belli bir tarihteki değerlerinin para birimiyle ifade edilmesidir.<sup>110</sup>

TMS ve UMS de stokların değerlendirilmesi için, "stoklar maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir" ifadesi kullanılmıştır. Yine aynı şekilde UFRS/ TFRS göre de stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir. Şekil 2.1.' de UFRS/TFRS kapsamında stoklarda değerlemenin uygulama adımları açıklanmıştır.

---

<sup>109</sup> Türkiye Muhasebe Standartları 2

<sup>110</sup> Erkan Çalgan, vd., a.g.e., s. 183.

**Şekil. 2.1. UFRS/TFRS Kapsamında Stoklarda Değerlemenin Uygulama Adımları**



**Kaynak:** Akın Akbulut, *Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu (VUK/THDP Finansal Tabloların TFRS Finansal Tablolarına Dönüştürülmesi ve Sunumu)*, İstanbul: HUD Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014, s. 38.

Stokların değeri belirli süreç içerisindeki ayrı ayrı maliyet ve net gerçekleştirilebilir değere göre belirlenip, sonrasında karşılaştırılması gerekmektedir. TMS' nin kabullendiği tutuculuk ilkesine dayanan bu yaklaşım, en düşük değer yöntemidir. Bu yöntem gereğince, gerçekleşmemiş zararların kayıtları, gelir tablosu unsuru olarak yapılmaktadır. Yalnız, gerçekleşmemiş kazançlar (stoklardaki değer artışı) kayıtlığında, kesinlikle gelir olarak gösterilemez. Bu bakış açısına göre, değerlendirme zamanı stokların net gerçekleştirilebilir değeri, maliyet bedelinden daha düşük olduğu tespit edilirse, gerçeğe uygun değer kaygısı oluşmakta ve gerçeğe uygun değeri stokların net gerçekleştirilebilir değerini temsil etmektedir. Bunun tersi bir durum söz konusu olduğundaysa, stoklar maliyet değerleriyle ölçülür ve gerçeğe uygun değer kaygısı

olmaz.<sup>111</sup> Kısacası bu açıklamalara göre, durumlarına göre stoklar, maliyet, net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değer itibarıyla değerlemeye tabi tutulmaktadır.

Yukarıda yazdıklarımızdan da anlaşıldığı üzere tüm standartlara göre işletmelerde finansal tablolar düzenlenirken, stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesinin ve bütün raporlama dönemlerinde net gerçekleşebilir değer ölçümünü mutlaka yapmaları gerektiğini hatırlamaları gerekmektedir. Bu işlemin eksiksiz bir şekilde yapıldığı takdirde, stokların net gerçekleşebilir değerinin, maliyet değerinden düşük olduğu belirlenirse, stoklar net gerçekleşebilir değeri ile değerlendirilecek ve bu aşamada henüz oluşmamış zarar işletme tarafından fark edilecektir.

### 1.5. İŞLETMELERİN STOKLARLA İLGİLİ MUHASEBE POLİTİKALARI

İşletmelerin sahip olduğu stoklar; makroekonomik, değişen moda trendleri, doğal afetler ve birçok sebeplerden dolayı değer düşüklüğü riskiyle yüz yüzedir. Bu sebepten stoklarla ilgili işletmelerin muhasebe politikasında başlıca yeri stokların değer düşüklüğünün hesaplanması işlemleri almaktadır.

İşletmelerin stokları için uygulamış olduğu politikada, stoklar elde etme maliyeti veya net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilmektedir. İşletmeler, stokların net gerçekleşebilir değerleri yönünde stoklarda herhangi bir değer düşüklüğü oluşup oluşmadığını, her bilanço döneminde kontrol etmelidir. Stokların sonraki dönem satış fiyatları, satış maliyetleriyle ilgili tahminler ve varsayımlar yönetim tarafından tespit edilmektedir. Yönetim sonraki dönem satış fiyatlarını belirlerken mevcut fiyatları ve piyasa şartlarındaki fiyat dalgalanmalarını da göz önünde bulundurmaktadır.

İşletmelerin uyguladığı politikalar gereğince stokların net gerçekleşebilir değeri maliyetinin altına düştüğü takdirde, stoklar net gerçekleşebilir değerine düşülür ve değer düşüklüğü yaşandığı yıllarda kâr ve zarar tablosunda gider olarak gösterilir. Sonrasında buna sebep olan koşullar ortadan kalkar ve net gerçekleşebilir değerinde artış olduğu kesinleşirse, ayrılan değer düşüklüğü karşılığının iptali yapılır. İptali gerçekleşen tutarın sınırı önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarına bağlıdır.

İşletmelerin stokları için uyguladığı muhasebe politikalarında genel olarak aynı fikrin savunduğu söylenilebilir.

---

<sup>111</sup> Semih Hüseyin Tokay, Ali Deran, "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 90 (2008), s. 33.

## 1.6. STANDARTLARA GÖRE; STOKLARLA İLGİLİ RAPORLAMA SONRASI ORTAYA ÇIKAN ÖNEMLİ OLAYLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

TMS 10 bu konuyu kapsamaktadır. Bu standardın amacı;

- a) İşletmenin, raporlama döneminden sonraki olaylar nedeniyle finansal tablolarında ne zaman düzeltme yapması gerektiğini ve
- b) Finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarih ve raporlama döneminden sonraki olaylar hakkında işletmenin yapması gereken açıklamaları belirtmektedir.

Bu standart, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımlanması için gereken onay tarihi arasındaki gelişen olayları kapsamaktadır. Bu nedenle, tabloların dipnotlarında raporların onaylandığı tarihin belirtilmesi, hem işletmeler hem de finansal tablo kullanıcıları açısından büyük önem taşımaktadır. Çünkü işletmeler, onaylanma tarihine göre hangi olayları standart kapsamında değerlendireceğini tayin ederken, bunun beraberinde, finansal tablo kullanıcıları da yayımlanmış olan tabloların bu tarihten sonraki gelişmiş olayları kapsamadığını belirlemiş olur.<sup>112</sup> Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, finansal tablolarda bilanço tarihinden sonraki olaylar belirtilmediğinden, tabloların onay tarihinin bu tabloyu kullanacak kişiler tarafından öğrenilmesi çok önemlidir. Zira bu tarihten sonra mevcut durum hakkında yeni bilgiler edinmek söz konusu olduğunda, yeni bilgiler kapsamında bu durumun güncellenmesi gerekebilir.<sup>113</sup> Bu standartta, finansal tabloların yayım için onaylanma tarihiyle ilgili net bir süre verilmemektedir. Yalnız 5. ve 6. Paragraflarında bu konuyla ilgili iki durum anlatılmaktadır. Standardın 5. Paragrafına göre, birtakım işletmelerde yönetim kurulu kararıyla finansal tabloların yayım için tarih belirlendikten sonra, işletme ortaklarının da onayına sunulması gerekebilmektedir. Bu durumlarda, finansal tabloların onaylandığı tarih, ortakların bu tabloları onayladığı tarih değil de, yönetim kurulu tarafından yayım için karar alındığı tarihtir. 6. Paragrafa göre ise, işletme yönetimlerinin bazı hallerde, yönetim kurulu tarafından onaylanmış finansal tabloları, sonrasında, bütünlükle idari olmayan şahıslardan oluşan bir üst kurula onaylanması için sunması gerekebilmektedir.

---

<sup>112</sup> Kayahan Tüm, Mehmet Ü. Memiş, “TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden ) Sonraki Olaylar Standardı ve Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları”, *Adana, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.24, S. 1 (2015), s. 323-324.

<sup>113</sup> Kayahan Tüm, Mehmet Ü. Memiş, a.g.e., s. 324.

Böyle bir durumda da, bu tabloların onaylanma tarihinin belirlenmesinde, yönetim kurulunun mevzubahis üst kurula sunmak için kararlaştırdığı tarih esas alınır.

Bilanço tarihi itibarıyla bir varlığın değer düşüklüğüne uğraması veya evvelden finansal tablolardaki mevcut değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesinin gerekliliğiyle ilgili bilginin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması nedeniyle, finansal tablolarda yer alan ilgili kalemlerde düzeltilme yapılması gerekmektedir.

Stoklar, maliyet veya net gerçekleşebilir değer düşük olan ile değerlendirildiğinden, stokların bilanço tarihinden evvel satılması, net gerçekleşebilir değeri açık hale getirmektedir. Bu konu, olay niteliğine göre finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar kapsamına dahildir.

## 2. STOK DENETİMİNİN AMACI

Stokların denetimindeki amaç; bu varlık kalemlerin devamlılık süresine göre, genel kabul görülmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak kayıtlarının yapıldığının ve doğru bir şekilde finansal tablolarda gösterildiğinin tespit edilmesidir. Denetim standartlarına göre stokların fiziklen var olduklarının saptanması öncelik taşımaktadır. Stokların fiziki sayımı, denetçi kontrolünde yapılmalı veya da denetçinin kendisi tarafından yapılmalıdır. Denetçi bu amaca ulaşması için, stokların fiziklen var olduğunu, işletme mülkiyetine aitliğini, satılabilir veya kullanılabilir olduğunu ve son olarak da fiyatlandırmanın doğru yapıldığını tespit etmelidir. Bu sebepten, stokların sayımı ve değerlemesinde tatbik edilen yöntemlerin ve hesaplamaların aritmetik doğruluğu araştırılmalıdır.<sup>114</sup>

Stokların miktar ve tutarlarında karşılaşılan hata ve hile olasılıklarının yüksek oranlarda olması nedeniyle, stokların takibi ve denetimi çok önemli hal almıştır. Bu sebeple, sayısız işletme kendi bünyesinde iç kontrol sistemi ve iç denetim birimini kurmaya çalışmaktadır. İşletme dâhilinde, iç denetçilerin devamlı denetim yapma imkânının olduğu gibi, bazı muhasebe düzenlemeleri ve prosedürleri kapsamında stokların da denetimini yapabilmektedirler.<sup>115</sup>

Stok hesaplarının denetime tabi tutulmasındaki amaçlar şu şekilde sıralanabilir.

- Stoklara girişlerin doğru olup, olmadığını belirlemek,

---

<sup>114</sup> Erkan Çalgan, vd., a.g.e., s. 174.

<sup>115</sup> Gürçay, a.g.e., s. 53-54.

- Stokların maliyetlerine uygun olarak kayıtlara yansıtılıp, yansıtılmadığını belirlemek,
- İşletmenin bulundurduğu stokların tamamının, envantere kayıtlı olup, olmadığını belirlemek,
- Envantere kayıtlı stokların GKGMİ'ye ya da işletmenin finansal tablolarını düzeltmek için yararlandığı esaslara göre değerlemeye tabi tutulup, tutulmadığını belirlemektir.

Kısacası, işletmelerin önemli varlık kalemleri içeriğinde yer alan stokların denetimi; işletmenin faaliyetlerinin sürekliliğini temin etmekte, sipariş ve stok maliyetleri ile firelere bağlı ortaya çıkacak yüksek maliyetleri en aza indirmekte etkin rol oynamaktadır.

### 2.1. STOKLARDA İÇ KONTROL SİSTEMİ

Stoklar hesap grubunun karmaşık yapıya sahip olması, takibini de bir o kadar zorlaştırmaktadır. Bu işlemler oluşan hata ve hilelerin başlıca kaynağıdır. Bir hatanın oluşması, stok kontrol sisteminin uzun süreliğine etkilenmesine sebebiyet vermektedir. Bu şekil karşılaşılan sorunları çözebilmenin iki yolu mevcuttur. Birincisi, farklı işlemlerle irtibatlı kayıtların yenilenmesi için gerekli prosedürlerin iyileştirilmesi, ikinci yolsa stok prosedürlerinin denetlenmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılması için doğru bir kontrol sisteminin oluşturulmasıdır.<sup>116</sup> İşletmeler gerekli durumlarda iki prosedüre de başvurmaktadır.

Stoklarla alakalı iç kontrol sistemi, satın alma, teslim alma ve ödeme hesaplarıyla bağlantılıdır. Mümkün mertebe ürünlerle ilgili sipariş verme, teslim alma, yükleme, depolama ve muhasebeleştirme gibi işlemler birbirinden ayrı yapılmalıdır. Bunlardan ilave, alıcı garanti altına alabileceği prosedürleri, mevcut stok ve fiyatlandırmayı benimsemelidir. Çünkü stokları etkilemekte olan iç kontrol sistemi çeşitli işlemleri içermektedir. Bundan sebep, denetçi çok sayıda kontrol testinin sonucunu değerlendirmelidir. Stoklarında etkilenmesine sebep olan bu testler, satışlar, satın alma, nakit ödeme miktarı ve maaş bordosuna bağlı testlerdir. Denetçi sonraki denetim prosedürünün kararını bu kontrol testlerini değerlendirdikten sonra vermektedir.

---

<sup>116</sup> Sven Axsater, *Inventory Control*, 2nd Edition, Springer in USA: Secaucus, 2006, p. 296.

İşletmeler sahip oldukları stokların muhafazasını ve korunmasını düşünüyorsa o zaman varlıklara ulaşımı kısıtlandırmalıdır. Bu muhafaza ve kontrol görevi, ambar sorumluları tarafında üstlenmektedir. Satın alma ve teslim alma birimlerinin bu görevlerin içeriğinde yer alması gerekmektedir. İç kontrol sistemi, işletmelerde kayıtlama ve koruma işlevlerinin birbirinden ayrı yürütülmesini öngörmektedir. Bu öngörünün gereği, belirli dönemlerdeki işletmelerde bulunan fiziki stoklar ile muhasebe kayıtlarında yer alan kaydi stoklar karşılaştırılmaktadır.<sup>117</sup> Etkin bir şekilde yürütülen iç kontrol sistemi, işletmeler için daha güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerin etkin bir şekilde ve verimli olarak sürdürülmesi, kanunlar ve düzenlemelere uygunluk gibi avantajlar sağlamaktadır. İyi bir iç kontrol sistemi satın almalarındaki hataları ortaya çıkarmakta ve hile ihtimalini değerlendirerek tespit edebilmektedir.<sup>118</sup>

Kısacası, iyi kurulmuş ve etkin biçimde çalışan muhasebe sistemi, stokların tedarikinden başlayarak, alınması, depolanması, üretime gönderilmesi ve satılmasına kadar oluşan muhasebe kayıtlarını yapmakta ve izlemektedir.

### **2.1.1. İç Kontrol Sisteminin Kapsamı ve Değerlemesi**

İç kontrol sistemi, işletme yönetimi tarafından, işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlamak için belirlenmiş tüm politika ve prosedürleri kapsamaktadır. Bu prosedürlere, yönetimin belirlediği politikalara bağlılık, işletmenin sahip olduğu varlıkların muhafazası, hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi, muhasebe kayıtlarındaki doğruluğun ve güvenilirliğinin oluşturulması ve mali raporlamanın zamanında ve doğru hazırlanması gibi prosedürler dâhildir.<sup>119</sup> Bir işletmenin sahip olduğu iç kontrol sistemi, işletme kapsamında yapılan denetim çalışmalarına bir başa etki etmektedir.

İç denetçilerin sistemin denetimindeki temel amacı, yönetim politikalarına uygunluğun, raporların kararlara uygun olarak zamanında ve eksiksiz olarak hazırlanıp yönetime sunulduğunu tespit etmektir. Bağımsız denetçi tarafından iç kontrol sistemin denetlenmesindeki amaç, denetimin yapıldığı işletmenin tuttuğu muhasebe kayıtlarının ve hazırladığı finansal raporların güvenilirliğinin araştırılması ve yılsonu itibariyle

---

<sup>117</sup> <https://www.xing.com/communities/posts/satinalma-ve-stoklara-ilskin-ic-kontrol-yapisinin-olusturulmasi-1002867804-01.07.2019>.

<sup>118</sup> Ceren Ayça Göçen, “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim (Parmalat Vakası)”, *İstanbul, Mali Çözüm Dergisi*, S. 97, s. 110-111.

<sup>119</sup> Burcu Adiloğlu, *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s. 97-98.

yapılacak denetim işlemlerinin kapsamını, türünü, zamanını ve ayrıntı derecesini belirlemektir. Bağımsız denetçi tarafından iç kontrol sisteminin incelenmesinin bir başka sebeplerine, sistemin işlerliğiyle alakalı görüş bildirmek, sistemin iyileştirilmesi için yöneticilere öneriler yapmak, gerektiğinde resmi kuruluşlar için raporlar hazırlamak gibi öneriler göstere bilinir.<sup>120</sup> Hem iç kontrol sisteminin hem de bağımsız denetimin amacı işletme faaliyetinin iyileştirilmesidir.

### 2.1.2. İç Kontrol Kavramındaki Gelişmeler

Günümüz şartlarında iç kontrol sistemi hem kamu sektörü hem de özel sektör için büyük önem taşımaktadır. Bundan sebep, iç kontrolle ilgili değişik yaklaşımlar ve görüşler söylenmiştir.

1929 yılındaki büyük borsa krizi, bu krizin yaşanmasını tetikleyen olaylar, spekülasyonlar ve sonrasında gerçekleşen büyük kriz acilen düzenleyici reformların hazırlanması ihtiyacını doğurmuştur. Bu reformlardan sonra yaşanan en önemli gelişme “Amerikan Sermaye Piyasasının” (SEC) kurulmasıdır. New York Borsasına kayıtlı ve en güçlüler arasında yer alan, kimya ve ilaç devi McKesson&Robbins firması ile dönemin en güçlü denetim şirketi Price Waterhouse’un karıştığı muhasebe skandallarının sonucu SEC tarafından yayınlanan raporlarda mali tabloların denetlenmesinde genel yöntem olarak örnekleme ve test usullerinin uygulandığı tespit edilmiştir. Yalnız, bu denetimlerde iç kontrol ve iç denetim süreçleriyle ilgili detaylı bilgilerin olmadığı ve bu bilgilere önem verilmediği ortaya çıkmıştır.<sup>121</sup> Bu olaylardan sonra, 1940’lı yıllarda ABD’ de iç kontrole dair temel bilgiler, iç denetim ve kamu muhasebesi kuruluşlarınca yayınlanan rapor, standart ve kılavuzlarda anlatılmıştır. Üst yönetimlerin merkezden işletme organizasyonunun tümüne hâkim olamaması başlangıç sorun olarak görülmüştür. Bu sorunların hal edilebilmesi için yeni arayışlara girilmiştir. Bu konuyla ilgili, 1947 yılında ilk yayım yapan kuruluşlardan biri Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) dır. AICPA’ nın yayınladığı bu yayımında aşağıdaki tespitler yapılmıştır.<sup>122</sup>

---

<sup>120</sup> Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 11 Bası, Denizli: Arıkan Basım Yayın Dağıtım LTD ŞTİ, 2007, s. 315.

<sup>121</sup> Simay Erdoğan, *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri için İç Kontrol Modeli Önerisi*, (Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezleri) Ankara: T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, 2009, s. 8.

<sup>122</sup> Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, 4.b., İstanbul, Alfa Yayınları, 2006, s. 121.



- İşletme bünyesinde oluşan karmaşık yapı ve büyüme sonucunda, yönetimler etkili kontrol sonucu yaranan çeşitli raporlar ve analizlere itimat etmek zorundadır.
- İyi kurulmuş iç kontrol sisteminin sağlayacağı ortam, çalışanlardaki bilgi eksikliği sonucu oluşan zararlardan işletmeyi koruyacak ve muhtemel hata ve düzensizlik gibi hallerin azalmasına sebep olacaktır.
- İşletmede, birçok sınırlamalardan sebep bağımsız denetimcilerin yapacakları denetimde iç kontrol sistemine güvenmeden denetimin yapılması durumu ortadan kalkacaktır.

İç kontrol için yapılan diğer önemli çalışmalarda biride İç Denetçiler Enstitüsü'nün yayınladığı rapordur. “ İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” adlı bu rapor 1978 yılında yayımlanmıştır. İç kontrol sistemi bu raporda detaylı bir şekilde anlatılmıştır. Raporda, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin, yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetlenmesi iç denetimin faaliyet sahasına dâhil olduğu belirtilmiştir.

1990'lı yıllardan başlayarak Türkiye'de de mali denetim ve kontrol alanında da esaslı değişiklikler ve yapısal dönüşümler yaşanmaya başladı. Bu zaman diliminde ilk defa 2003 yılında kamu maliyesi alanında, 1050 sayılı kanunun yerine 5018 sayılı ‘Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’ yürürlüğe girdi. Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle ilk kez kamu yönetimimiz “iç kontrol” ve “iç denetim” kavramıyla karşılaştı.<sup>123</sup>

Bu konu önemlilik derecesi nedeniyle güncel gelişmeler açık bir konu olarak değerlendirilmektedir.

### **2.1.2.1. Coso Raporuna Göre İç Kontrol**

İç kontrol sistemindeki gelişmeler ve günümüzde önemli yere sahip olmasının en önemli sebeplerinden biride COSO raporudur.

COSO, 1985 yılında gönüllü kuruluşların bir araya gelmesiyle, kurumsal yönetim ve iç kontroller vasıtasıyla finansal tablolarda karşılaşılan hata ve hilelerin sebeplerinin araştırılması ve önlenmesi amaçlı, etkili finansal raporlamanın niteliğinin artırılması ve

<sup>123</sup> Ahmet Sinan Balyemez, “ Türkiye’ de Özel Sektör ve Kamu İdareleri İç Kontrol Sistemlerinin Mevzuat Yükümlülükleri Açısından Karşılaştırılması”, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Özel Sayı (2016), s. 2-3.

tanımladığı amaçların hayata geçirilmesi için gerekli düzenlemeleri getiren bir komisyondur. COSO modeli raporuna göre iç kontrol sistemi 5 esas unsurdan oluşmaktadır.<sup>124</sup>

Kontrol ortamı; Tüm organizasyonun kapsamında, yönetim ve çalışanlar, iç kontrol ve yönetim için pozitif ve destekleyici ortam yaratmalı ve bu ortamın devamlılığını sağlamalıdır. Bu ortamın etkilenmesine sebep olabilecek etkenler; yönetim felsefesi, iş görme şekli ve uzmanlığa olan bağlılığı, kurumun yapısı, kuruluşun organizasyon dâhilinde yetki ve sorumlulukların devredilme şekli, gözetim kurumlarıyla olan ilişki, sermaye politikalar ve uygulamalarıdır. Bu ortamın sağlanması için tüm etkenlerin olumlu bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir.<sup>125</sup>

Kontrol Faaliyetleri; yönetimin yönergelerinin uygulanmasını sağlamaya yardımcı olan yöntem ve politikalarıdır. Bu politikalar “işletmede ne yapılması gerektiğinin tespit edilmesi, prosedürler ise politikaların hayata geçirilmesi” olarak tanımlanmaktadır. Politikalar, işletmenin kapsamına göre ve iletişim kanallarına dayalı olarak sözlü ve yazılı şekilde anlatılmaktadır.<sup>126</sup>

Bilgi ve İletişimler; Üst yönetim tarafından iç ve dış kaynaklar için üretilen veya iç ve dış kaynaklardan elde edilen doğru ve nitelikli bilgiler ile işletmenin iç kontrol sisteminin bütün unsurlarının beraber olup ve aynı anda çalışabilmeleri sağlanır. İletişim “lazımı doğru ve nitelikli bilginin üretilmesi, paylaşılması ve elde edilmesi için sürdürülen ve tekrarlayan süreç” olarak tanımlanır. İşletme bünyesinde bu süreç alt ve üst yayımlarıyla işler. Yönetim sisteminin bünyesine dâhil olan iç ve dış hissedarlar arasında doğru ve güvenilir bilgi akışının oluşturulmasıyla, işletmedeki kontrol ortamı ve kontrol süreçlerinin etkinliğini geliştirmek için etkili iletişim faaliyetleri hedeflenir.<sup>127</sup>

### **2.1.3. Stok ve Üretim Süreci Açısından İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi**

İç kontrol sisteminin yeterliliği, stokların satın alınmasından, korunmasına ve satış işlemlerine kadar ki tüm süreçte çok büyük önem taşımaktadır. Satın almalarda

---

<sup>124</sup> Burcu Adiloğlu, a.g.e, s. 103.

<sup>125</sup> A.g.e. 105.

<sup>126</sup> Duygu Anıl Keskin, “Kamu ve Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve Değerlendirilmesi” , *İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, 2009, s. 18.

<sup>127</sup> Bülent Hasaneffendioğlu, Murat Uzel, “COSO Alaaddin’in Sihirli Lambası mı, (Tüm Yönleriyle COSO Bazlı İç Kontrol Sistemi)” , *Mali Çözüm Dergisi*, S. 141 (2017), s. 212.

stok hesaplarına girişlerin gerçeği yansıtıp, yansıtmadığı önemli noktalarda biridir. Bunun tespit edilebilmesi için, satın alma işlemlerinin iç kontrolü sağlanmalı ve gerekli kontrol testleri yapılmalıdır. İşletmelerin verimliliği için, en uygun kalitede ve en uygun zamanda satın alınan stokların hata, suiistimal ve dış zararlara karşı açık olması ve bu nedenle gereken önlemlerin alınması için, iyi bir belge akış sisteminin kurulması, yeterli sayıda personelin görevlendirilmesi ve bu personelin sorumlu oldukları miktarların saptanması çok önemli bir gereklilik olduğundan, burada da etkin bir iç kontrol sisteminin önemi ortaya çıkmaktadır. Stoklardan yapılmış satışların muhasebe kayıtlarına yansıtılıp, yansıtılmaması ve ya da yanlış hesaplara kaydedilmesi gibi olumsuz faktörlerde söz konusu olabildiğinden, iç kontrol sistemi burada da kontrol görevini yerine getirmek durumundadır.<sup>128</sup> Tüm bu nedenleri göz önünde bulundurursak, işletmelerde iyi bir stok kontrol sisteminin oluşturulması ve iç denetimin yapılması büyük önem arz etmektedir.

Bir işletmede stok ve üretim süreci üzerinde oluşturulacak iç kontrol yapısı iki ana unsur üzerinden oluşmaktadır. Stok ve üretim sürecinin denetimi bu unsurlar üzerinden yapılır. Bu unsurlardan birincisi stokların miktar hareketleri, ikinciyse stok maliyetleridir. Bu sürecin işleyişi ve denetimi bu iki unsura bağlı olarak yapılmaktadır.<sup>129</sup> Stok ve üretim sürecinin işleyişi diğer süreçlerle bağlantılı olarak aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır.

### ***2.1.3.1. Üretimin Planlanması ve Kontrolü***

Üretim işletmelerinde üretimin planlanması; müşterinin verdiği siparişin ürün çeşidine, satış tahminlerine veya gerek duyulacak stokların miktarına göre yapılır. Planlanacak üretim; işlemler listesini, mamul ürün reçetesini ve üretim emirlerini düzenlemekte, mümkün ilk maliyet bütçesi ile birim maliyet tutarlarını hesaplamaktadır.<sup>130</sup> Üretim sürecinin işlerliği doğru planlama ve kontrolden geçiyor.

---

<sup>128</sup> Yunus Ceran, Muhammet Bezirci, “Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi”, *Konya; Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2017, s. 529-530.

<sup>129</sup> Erkan Çalgan vd., a.g.e., s. 175.

<sup>130</sup> Erkan Çalgan vd., a.g.e., s. 175.

### **2.1.3.2. Satın Alma Süreci**

Küresel rekabet şartlarında işletmeler için satın alma faaliyetleri stratejik bir önem taşımaktadır. Bu süreç, ulusal ve uluslararası satın almadan pazar araştırmasına, tedarikçilerin temin edilmesinden pazarlık süreçlerine, bir sonraki süreçteyse tedarikçi ilişkilerine kadar çeşitli faaliyetlerin sürekli etkileşim içinde olduğu bir ağıdır. Bir işletmede satın alma süreci, tedarikçiden herhangi bir ihtiyacı satın alma talebiyle başlamakta ve ürün ve hizmetlerin satın alma departmanı tarafından teslim alındığını bildirmesiyle sona ermektedir.<sup>131</sup>

İşletmenin üretimle ilgili karar aldığı yeni yöntemleri, satın aldığı malzemelerin miktarı üzerinde de etki göstermektedir. Eskiden işletmeler üretimde kesinti yaşamamak amacıyla, üretimden önce büyük miktarlarda malzeme ve yarı mamul satın alıp, depolamaktaydı. Günümüz şartlarındaysa malzemeler, belli kalite koşullarına uyum sağlamalı, tedariki tam zamanında gerçekleştirilmeli ve hızlı bir şekilde üretime dahil edilmelidir. Kısacası, satın alma bölümünün stok yönetiminden direk sorumlu olduğu göz önünde bulundurulmalı, işletmenin hedeflerine ulaşması için daha etkin bir stok yönetim politikası belirlemeli ve etkin bir biçimde uygulamasını yapmalıdır.<sup>132</sup> Bundan sebepten satın alma sürecinde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması çok önemlidir.

### **2.1.3.3. İlk Madde ve Malzemenin Depolanma Süreci**

Satın alma bölümü tarafından satın alma sipariş formu düzenlenir ve satıcıya gönderilir. Teslim alma bölümü tarafından gelen malların kontrolü yapılır. Gelen ilk madde ve malzemelerin teslim alma bölümü tarafından teslim alma süreci tamamlandıktan sonra, üretime gönderilene kadarki süreç depolama süreci olarak tanımlanır. Depoda bulunmakta olan mallar, elle veya bilgisayar vasıtasıyla stok kartında sürekli envanter yöntemine göre takip edilir. Mallar miktar olarak deponun sorumluluğundadır ve depo değerlendirilmesine karışmamaktadır. Denetim yönünden fiziki sayım veya gözlem prosedürleri depodaki mallara uygulanmaktadır.<sup>133</sup> Depolanma süreci önemli düzeyde iç kontrol gerektiren süreçtir.

---

<sup>131</sup> Cenk Murat Koçoğlu, Muharrem Avcı, Satın Alma Yönetimi: Teorik Bir Çalışma, s. 35.

<sup>132</sup> Burcu Adiloğlu, a.g.e., 113.

<sup>133</sup> Nejat Bozkurt, a.g.e., s. 117.

#### **2.1.3.4. Üretim Süreci**

Üretim süreci depodan ilk madde ve malzemenin çıktığı andan başlar. İşletmenin türüne, kapsamına ve üretilen malın cinsine göre üretim süreci değişiklikler gösterir. Üretim süreci çeşitli merhalelerden oluşur. İç kontrol ve muhasebe görüşlerine göre, her üretim safhası ve gider yeri ayrı ayrı takip edilir. Buralarda meydana gelen maliyet giderleri tespit edilir ve kontrol edilir. Bir üretim işletmesinde üretilen ürünün kalitesi maliyeti ve verimliliği, doğrudan işletmenin mali tablolarını etkilemektedir.<sup>134</sup> Bu süreç için kurulacak iç kontrol yapısının kalitesi stratejik bir öneme sahiptir.

#### **2.1.3.5. Mamullerin Depolanma Süreci**

Depolanma süreci- Belirli bir alanda malzeme, yarı mamul, nihai ürün ve başka çeşitli varlıkların tutulması, saklanması, korunması olarak tanımlanmıştır.

Depolanmış stokların sayımları, hem iç denetim hem de bağımsız denetim açısından kritik nokta olarak görülmektedir. Bu sayımlarda mümkün yolsuzlukların tespiti, sayım sürecinin etkinliği, depo güvenliğindeki zayıflıklar, kayıp miktar gibi işletmenin varlıklarını etkileyen faktörler tespit edilecektir. Bundan ilave, depo stok sayımları bir kontrol faaliyeti olarak depodaki mümkün yolsuzlukların önlemesine katkı sağlayacaktır. Bu süreç kapsamında işletmenin sayım metodolojisi, sıklığı, deponun mülkiyeti, deponun kim tarafından yönetildiği gibi faktörler denetçilerin sayım süreçlerini etkilemektedir. İç ve bağımsız denetim açısından özellikle yılsonlarında yapılan stok sayımları kritik önem taşımaktadır. Bu durumda yapılan sayımlarda denetçinin bu ihtimalleri dikkate alarak, şirket varlıklarının korunması, mali tabloların ve suiistimallerin kontrol edilmesi vb. faktörleri göz önünde bulundurmalıdır.<sup>135</sup> Bu durumlar her sektörde aynı olmamakta ve risklerin sektöre göre de değerlendirilmesi gerekmektedir.

#### **2.1.4. İç Kontrol Sistemi ile İlgili Denetim Tarafından İşletmeye Öneriler**

İşletmelerin etkinliği ve verimliliği için, iyi şekilde kurulmuş bir iç kontrol sistemi mutlaktır. Bunun beraberinde, tasarımdan-uygulamaya, revizyondan-raporlamaya kadar ki çeşitli alanlarda tatbik edilecek denetim yöntemlerinin kapsamının

<sup>134</sup> Muhasebe Denetimi, a.g.e., s.175-176.

<sup>135</sup> <https://www.linkedin.com/pulse/y%C4%B1l-sonu-stoknsay%C4%B1mlar%C4%B1nda-dikkat-edilecek-hususlar-aytek> 25.05.2019.

saptanmasına yönelik, iç kontrol sisteminin temel ilkelerinde biri olan iyi bir iç denetim sisteminin sağlanması büyük önem taşımaktadır. İşletme iç denetim faaliyetlerini etkili bir şekilde yürütülmesi ve yönlendirilmesi istiyorsa, uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu olan iç denetim yönetmeliği mevcut olmalı ve bu yönetmeliğin sürekli takibinin yapılarak güncellenmesi sağlanmalıdır.<sup>136</sup> İşletmenin iç kontrol sisteminin güçlü olması ve kanun ve yönetmeliklerin dikkate alınması, iç denetim performansını artıracak ve işletmenin hedeflerine ulaşması için imkan sağlayacaktır.

### 3. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNDE STOKLAR

İşletmelerin faaliyet alanına göre stoklar geniş bir çeşitliliğe sahiptir. Stok yönetim süreci gerek imalat, gerekse de ticari işletmelerde çok önemlidir. İşletmelerin faaliyetine bağlı olarak bu sürecin denetiminde, stok çeşitleri, giriş ve çıkışları, stokların muhafazası ve maliyet hesaplamaları gibi işlemler denetlenir.<sup>137</sup> Stok miktarı büyük olan işletmelerde bu konu odak noktası olarak görülmektedir.

Bağımsız denetçi tarafından stokların denetlenmesinde çeşitli amaçlar vardır. Bu amaçlar;<sup>138</sup>

- İşletmenin mevcut stoklarının sayımını ve değerlemesini yapmak,
- İşletme mülkiyetinde stokların mevcut olup/olmadığını belirlemek,
- Stok hareketleri muhasebeleştirirken hataya yol verilip/verilmediğini incelemek,
- Stokların sınıflandırmasının standartlar gereği yapılıp/yapılmadığını tespit etmek,
- Stoklar için lazımı karşılıkların ayrılıp/ayrılmadığını belirlemek,
- İşletmenin alış ve satış taahhütlerinin neler olduğunu incelemek,
- Stokların alım ve satım prosedürlerinde iç kontrol sisteminin etkinliğini tespit etmek ve
- Tutar açısından satış maliyetlerinin uygun olup/olmadığını belirlemektir.

<sup>136</sup> Birsal Sabuncu, “İşletmelerde İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi”, *Sivas, Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 18, S. 2 (2017), s.171.

<sup>137</sup> <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf> 30.05.2019.

<sup>138</sup> Hayrettin Usul, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim*, Ankara: Detay Yayıncılık, 2013, s. 232.

Stokların denetimi için kullanılan denetim tekniklerinden en önemlisi fiziki sayımdır. Bu tekniğin beraberinde; soruşturma, belgelerin incelenmesi, yeniden hesaplama ve analitik tekniklerde kullanılmaktadır.

Denetim süreci kapsamında, stokların sayımı kadar önemli olan diğer bir konu ise stokların değerlemesinin doğru yapılmasıdır. Çünkü stoklar işletmenin en önemli kalemleri içerisinde yer almakta ve işletmenin faaliyet kârına onların değerlemesinde kullanılan yöntem direk etki etmektedir. Denetçi tarafından stokların değerlemesi yapılmadan önce stok maliyetleri ile ilgili kalemlere dikkat edilir, eğer işletme tarafından yapılmış bir hataya rastlanırsa, bu hata düzeltilir.<sup>139</sup> Stokların işletmeler için önemi ve finansal tablolara etkisi nedeniyle dikkat gerektiren konu niteliğindedir.

### 3.1. STOKLARDA BAĞIMSIZ DENETİM PLANLAMASI

Bağımsız denetim prosedürünün etkili bir şekilde hayata geçirilmesi için denetçinin denetimi önceden planlaması gerekmektedir. Lakin bu planlama işletmeden işletmeye birçok sebeplerden değişiklikler gösterebilir. Genel olarak stoklardaki bağımsız denetim planlaması aşağıdaki işlemler kapsamında gerçekleşmektedir.<sup>140</sup>

- Ürün/hammadde üzerinden fiyatlandırılmış stok listelerinin elde edilmesi, sıra dışı ve mevcut yeni kalemlerin sorgulanması ve geçmiş dönem listeleriyle karşılaştırılarak oluşan birim fiyat artışlarının değerlendirilmesi,
- Seçilmiş ürünler/hammaddelerle ilgili fiyatlandırmanın kontrolünün yapılması ve maliyetli kalemlerin içerik olarak hatasız olduğunun teyit edilmesi,
- Ağır harekette olan malların listesinin elde edilmesi ve ayrılmış olan değer düşüklüğü bedelinin yeterliliğinin değerlendirilmesi,
- Stoklar net gerçekleşebilir değer ve maliyetin düşük olanıyla gösterildiğinin test edilmesi ve
- Denetçinin sayım sonuçlarının işletmenin kayıtlı değerleriyle tutarlılığının teyit edilmesidir.

---

<sup>139</sup> Usul, a.g.e., s. 232- 235 .

<sup>140</sup> <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf> 3.06.2019.

Denetim çalışmaları yapılırken bu işlemlerinin hepsinin yapılması mecburiyeti yoktur. Planlama işlemleri işletmede gerek görülen konular üzerinden yapılmaktadır.

### 3.2. STOKLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KANITLAR

Denetçi, denetim süreci boyunca kanıtlar toplar. Bu süreç, finansal tablolarda yönetim tarafından iddia edilen konular üzerinden denetim amaçlarının belirlenmesi, bu kapsamda kanıt toplama teknikleri tatbik edilerek test edilmesi ve bu sonuçların değerlendirilmesi işlemlerini kapsamaktadır. Denetim sürecinin büyük bir kısmını denetim kanıtlarının elde edilmesi için yapılan çalışmalar kapsamaktadır. Denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş kriterle uygunluk derecesini belirlemek için denetçinin kullandığı muhtelif bilgi, belge ve kayıtlar denetim kanıtıdır.<sup>141</sup>

Denetçinin elde ettiği kanıtlar denetim hedefiyle doğrudan ilgisi olmalıdır. Bir başka ifadeyle, denetçinin elde ettiği istenilen kanıt denetçi görüşüne mutlaka etki etmesi gerekmektedir. Aksi takdirde bu kanıtlar geçerli kabul edilmeyecektir. Mesela, denetçi denetim grubundaki mal stokunu tespit etmek istediğinde, mutlaka mal stokunun sayımını yapmalıdır. Sayım sonucunda ortaya çıkacak bilgi, mal stokunun tespiti için geçerli bir kanıttır. Yalnız bu kanıt sözü giden malların işletmeye ait olup veya olmadığının tespit edilmesinde geçerli bir kanıt değildir.<sup>142</sup> Denetim süreci boyunca, denetçi türlü türlü kanıtlara ulaşmaktadır. Bu kanıtlar çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Yalnız genel kabul görmüş kanıt türler şöyledir,<sup>143</sup>

- Fiziksel kanıtlar,
- Doğrulama kanıtları,
- Belgelerden elde edilen kanıtlar,
- Gözlem sonucu elde edilen kanıtlar,
- Soruşturma sonu elde edilen kanıtlar,
- Matematiksel kanıtlar,
- Analitik kanıtlar ve
- Bilimsel mütalaaya dayanan kanıtlardır.

---

<sup>141</sup> Ahmet Fethi Durmuş, Fikret Otlu, Özge Özkan, “Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi (Literatür İncelemesi)”, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, C. 9, S. 1.(2018), s. 66.

<sup>142</sup> Ersin Güredin, *Denetim Ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014, s. 256.

<sup>143</sup> Erkan Çalgan vd., a.g.e., s. 74-76.



Stokların denetim sürecinde kullanılan kanıt türlerine fiziksel kanıtlar, gözlem sonucu elde edilen kanıtlar ve matematiksel kanıtlar örnek gösterilebilir.

Fiziksel kanıtlar; İşletmede fiziki olarak bulunmakta olan aktif varlıkların, doğrudan incelenmesi veya sayılması yoluyla toplanılan kanıtlardır. Bu kanıtlarla stokların işletmede bulunup bulunmadığı, kalitesi ve miktarıyla ilgili bilgiye ulaşılmaktadır.<sup>144</sup>

Gözlem sonucu elde edilen kanıtlar; Denetçi tarafından işletme faaliyetinin gözlenmesi sonucu elde edilen kanıtlardır. Stoklarla ilgili kanıt toplamada en önemli yöntem denetçi tarafından sayım sürecinin gözlemlenmesi yöntemidir. Stokların işletmeler açısından büyük önem taşıması nedeniyle, bu konu ayrı bir denetim standartlarında yer almıştır. Bu standartlara göre, bir işletmede var olan stokların miktarı sadece fiziki sayım sonucuyla belirleniyorsa, denetçinin bu sayımı gözlemlemesi gerekmektedir. Bilanço günü itibarıyla stok sayımı yapıldığı gibi, bilanço gününden hemen önceki veya sonraki müsait bir tarihte de sayım yapılabilir. Bundan ilave, işletmenin stok sayımı esnasında yapılan işlemler gözlemlenerek, çalışanların iş disipliniyle ilgili bir fikir sahibi olunmaktadır. Bu kanıtlar, çalışanların işlerini nasıl ve hangi zamanda yaptıklarına bakılarak toplanmaktadır.<sup>145</sup>

Matematiksel kanıtlar; Denetlenen işletme tarafından yapılmış hesaplama işlemlerinin, denetçi tarafından yeniden yapılması sonucu elde edilen kanıtlardır. Denetçi tarafından yapılan yeniden hesaplamalar, işletmenin tayin ettiği bir tutarın doğruluğu bakımından daha güvenilir kanıt sağlamaktadır. Yalnız bu kanıtlar, tek başına yeterli ve o kadar da güvenilir kanıt değildir. Bu kanıtların elde edildiği muhasebe verileri, yeniden hesaplanan toplamlardan daha iyidir. Mesela, stoklar hesabının toplanmasında hiçbir yanlışlık yoktur, fakat doğru olarak ifade edilmemiştir. Toplamalarda hiçbir yanlışlığın olmaması, stokların mevcut olduğu veya da doğru değerlendirildiğini kanıtlamamaktadır.<sup>146</sup>

---

<sup>144</sup> Erkan Çalgan vd., a.g.e., s. 74.

<sup>145</sup> A.g.e. s. 75.

<sup>146</sup> A.g.e. s. 75.

### 3.3. KANITLARIN DEĞERLEMESİ VE DENETİM EKİBİNİN GÖZETLENMESİ

Denetçi elde ettiği kanıtları değerlendirirken tarafsız olmalı, ölçülü, titiz ve dikkatli hareket etmelidir. Denetim görüşünün düzgün ve kaliteli verilebilmesi için, toplanan kanıtlar uygun bir şekilde değerlendirilmelidir. İşletme yönetimi tarafından finansal tablolar olarak yayınlanan bildirimlerle örtüşsün veya örtüşmesin, geçerli kanıtların tamamının göz önünde bulundurulup, değerlendirilmesi gerekmektedir. Denetçi her bir kanıtlarla elde ettiği bilginin, direk alakadar olduğu konuyla sınırlı olduğunu unutmamalıdır. Bu kural unutulduğu takdirde, savunulması zor bir durumla karşılaşma ihtimali çok yüksektir.<sup>147</sup> Denetçi mutlaka elde ettiği kanıtlar doğrultusunda görüş vermelidir.

### 3.4. BAĞIMSIZ DENETİM GÖRÜŞ TÜRLERİ

Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi tarafından uygulanacak denetim süreci sonucunda üç tür rapor mevcuttur;

1. Olumlu görüş yazısı,
2. Sınırlı olumlu görüş yazısı ve
3. Olumsuz görüş yazısıdır.

Denetçiye TTK' da ve bağımsız denetim standartlarında belli durumlarda görüş vermekten kaçınma görüşü de sunulmaktadır. Bu görüş yazılarının açıklaması aşağıda sırasıyla yapılmıştır.

#### 3.4.1. Olumlu Görüş

Olumlu görüş yeteri kadar kanıtların toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sonucu, mali tablolarda hiçbir hata ve yanlışlıklara rastlanılmadığı takdirde verilmektedir. Bu denetim raporu yalnız görüş ve kapsam paragraflarını içeriyor. Raporun açıklamalar bölümünde her hangi bir hususa yer verilmemektedir. Ancak rapor okuyucuları için önemli olabilecek, görüşe şart oluşturmeyen durumlara, görüş paragrafının altında dikkat çekilebilir.<sup>148</sup> Olumlu görüşün verilmesi, işletme mali durum ve faaliyet sonuçlarının gereken kurallar çerçevesinde hazırlandığının onaylanmasıdır.

BDS 700 de, olumlu görüşün verilmesi için gerekli durumlar; “bağımsız denetçi

<sup>147</sup> Ersin Güredin, a.g.e., s. 275.

<sup>148</sup> Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi*, 3. b., Ankara:, ÖzBaran Ofset Matbaacılık, 2008, s. 181.

uygulamış olduğu denetim çalışmasının sonucunda, finansal tablolarda gösterilen bilgilerin gerçeğe uygun olduğu, tabloların finansal bilgi kullanıcıları tarafından önemli sayılabilecek hatalar içermediğini ve bu tabloların finansal raporlama çerçevesinde hazırlandığını tespit ettikten sonra olumlu görüş vereceğini bildirmiştir” şeklinde açıklanmıştır.<sup>149</sup> Denetçi olumlu görüş verdiği halde, yazısında, ilk önce TTK m 398 ve Türk Denetim Standartları (TDS) uyarınca uyguladığı denetimde, TMS ve diğer önemli sayılacaklar bakımından herhangi bir aykırılıkla karşılaşmadığını belirtir. Bu kanunlarca, olumlu görüş verilmesine “herhangi bir aykırılık rastlanmaması” aranırken, Bağımsız Denetim Yönetmenliğine göre önemli sayılmayacak aykırılıklar bu görüşün verilmesine engel değildir.<sup>150</sup> Olumlu görüş yazısının verilmesi, yönetim kurulunun ibrasına, diğer genel kurul kararlarını ve kâr dağıtımına yönelik kararlara dayanak oluşturur. Bu yazı genel kurulda verilecek kararların her ne kadar dayanağını oluştursa da, yönetim kurulunun ibrası bu yazıya göre zorunluluk arz etmez.<sup>151</sup>

### 3.4.2. Olumsuz Görüş

Oluşabilecek ciddi sonuçlardan dolayı, olumsuz görüş verilmesi için, objektif değerlendirmenin yapılması, uygun ve yeteri kadar denetim kanıtının elde edilmesi bir faktör olarak aranmaktadır. Yani, denetçi bu görüşü verebilmesi için, yeterli ve uygun kanıtlara sahip olmalı ve belirsizlik gibi durumlar kesinlikle söz konusu olmamalıdır. Eğer ki denetçi bu şartların tamamını karşılıyorsa, o zaman burada olumsuz görüş yazısı vermek onun takdiri değil yükümlülüğüdür.<sup>152</sup> Olumsuz görüş bildirmeğe sebep olabilecek durumlar aşağıda açıklanmıştır.<sup>153</sup>

- İşletme yönetimince, finansal tablolar GKGMİ’ne ve Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanıp, sunulmamıştır.
- Tam açıklama kavramı göz ardı edilmiştir ve
- Muhasebe politikaları üzerinde kabul edilemeyecek değişiklikler yapılmıştır.

<sup>149</sup> Bağımsız Denetim Standartları 700.

<sup>150</sup> Mehmet Ali Aksoy, Emine Ebru Aksoy, “Ticaret Kanunu Kapsamında Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetim”, *İnönü Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 8, S. 2 (2017), s. 42.

<sup>151</sup> Mehmet Ali Aksoy, Emine Ebru Aksoy, a.g.e., s. 43.

<sup>152</sup> Soner Altaş, *Şirket Denetimi: Denetçi ve Özel Denetçi*, 6. Bası, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s.211.

<sup>153</sup> Sami Karacan, Rahmi Uygun, *Denetim ve Raporlama*, 1. b., İstanbul: Umuttepe Yayınları, 2012, s. 247.

### 3.4.3. Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)

Şartlı görüş, yeteri kadar kanıtın toplanarak genel kabul görülmüş muhasebe ilkeleriyle uygunluğunun tespit edildiği, bazı küçük yanlışlıklar olsa bile bunun mali tablolara tamamen güvenilmeyeceği anlamına gelmediği takdirde verilen görüştür. Kanıt toplamada bazı yetersizlikler olmasına bakmayarak, bu denetimi tamamen güvenilmez hale getirmez. Bu durumlar ve etkilerinin açıklandığı takdirde, mali tablolar işletmenin durumunu gerçeğe uygun bir biçimde yansıtır. Burada işletmenin süreklilik ilkesine karşıt bir durumla da karşılaşılmamaktadır.<sup>154</sup>

Genel kabul görmüş muhasebe standartları gereğince, bağımsız denetçi tarafından yapılan çalışmanın sınırlandırılması, bazı muhasebe ilkelerinin bazı alanlarda uygulanamaması, birbirini takip eden yıllar arasındaki muhasebe ilkelerindeki uyumsuzluklar ve denetçi tarafından finansal tabloların gerekli şekilde hazırlandığıyla ilgili olumlu görüş bildirmesine kısmen de olsa engel olacak olağanüstü durumlardan biriyle karşılaşılması durumunda, denetçi tarafından şartlı görüş verilmesi zorunludur.<sup>155</sup>

Gürbüz yaptığı çalışmalarda bu görüşün verilme sebebini daha açık olarak aşağıdaki şekilde sıralamıştır.<sup>156</sup>

- a) Denetlenecek olan işletme tarafından denetimin kapsamı sınırlandırılmıştır.
- b) Denetçinin veya denetlenecek olan işletmenin kontrolü dışındaki sebeplerden denetçi, denetimini gerektiği şekilde yapamamış veya önemli kanıtlar toplayamamıştır.
- c) Mali tablolar GKGMİ'ne uygun olmayacak düzeyde hazırlanmıştır.
- d) Mali tablolarda uygulanan muhasebe ilkelerinde çelişkiler bulunmaktadır.
- e) Mali tablolar yeteri kadar açık değildir.
- f) Geleceğe dair finansal tabloların etkilenmesine neden olacak önemli belirsizlik bulunmaktadır.
- g) Yasalarla ilgili ayrılıklar vardır.

<sup>154</sup> Hasan Kaval, a.g.e., s. 181.

<sup>155</sup> Kadir Ayrancı, *TÜRKİYE' de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2010, s. 49.

<sup>156</sup> Gürbüz Hasan, *Muhasebe Denetimi*, 4. b., İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s. 226.

#### **3.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma**

Yukarıdaki yazılarımızda da belirttiğimiz üzere, denetim sonu denetçinin sonucu mutlaka bir görüş yazısıyla bildirmesi gerekmektedir. Ancak, TTK tarafından denetçiye, bazı durumlar söz konusu olursa, görüş bildirmekten kaçınma olanağı da sunulmaktadır. Denetçinin yeteri kadar ve uygun denetim kanıtı toplayamadığı takdirde, denetimin sonucu görüş bildirmeyecek kadar önemli derecede kısıtlanmış olur. Olumsuz Görüş ve Şartlı Görüş bildiren raporlardaki gibi, Görüş Bildirmekten Kaçınma raporlarında da görüş bildirmekten kaçınılan durumlarla alakalı ayrıntılı bilgiye yer verilir. Olumsuz Görüş ve Görüş Vermekten Kaçınma birbirileri ile karıştırılmamalıdır. Denetçi yaptığı çalışmanın sonunda, Genel Muhasebe İlkelerine ve Muhasebe Standartlarına göre uyumsuzluk belirlerse, görüş vermekten kaçınma raporunu düzenleyemez. Denetçi böyle bir durumda kesinlikle olumsuz görüş raporunu düzenlemelidir.<sup>157</sup>

---

<sup>157</sup> Sami Karacan, Rahmi Uygun, a.g.e., 247-248.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM KONU İLE İLGİLİ BİR UYGULAMA

### 1. BORSA İSTANBUL (BİST) TEKSTİL SEKTÖRÜ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA STOKLARIN ANALİZİ

Bu bölümde, tezin ilk iki bölümünü oluşturan teori kısmındaki konulara ilişkin uygulama yer almaktadır.

#### 1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırmanın amacı, işletme varlık kalemleri içerisinde önemli paya sahip olan stokların işletmeler açısından önemi, bağımsız denetim süreci ve bağımsız denetçi görüşü üzerindeki etkisiyle ilgili bir kanaate ulaşmaktır. Bu amaçla, öncelikle stokların tanımı yapılmış, sonrasında işletmelerin stokları için uyguladığı politikalar, stokların denetimi, stokların finansal tablolar üzerinde etkisi konuları değerlendirilmiştir.

#### 1.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırma Borsa İstanbul'da faaliyetini sürdüren tekstil sektörü işletmelerini kapsamaktadır. Araştırmada bu işletmelerin bağımsız denetim raporları incelenmiş ve araştırmaya konu edilmiştir. BİST' de faaliyetini sürdüren 25 tekstil sektörü işletmesi bulunmaktadır. Bu işletmelerden 3'ünün bağımsız denetim raporlarına ulaşılamamış, 22 işletme araştırmaya dâhil edilmiştir. Aşağıda sunulmuş tabloda araştırmaya dâhil edilmiş işletmelerin isimleri, borsa işlem kodları ve sektörleriyle ilgili detayalar yer almaktadır.

**Tablo. 4.1. Araştırmaya Konu Olan Şirketler**

FİRMA ADI	İŞLEM KODU	İLGİLİ OLDUĞU SEKTÖR
AKIN TEKSTİL A.Ş	ATEKS	TEKSTİL
ARSAN TEKSTİL TİCARET VE SANAYİ A.Ş	ARSAN	TEKSTİL
BİLİCİ YATIRIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş	BLCYT	TEKSTİL
BİRKO BİRLEŞİK KOYUNLULAR MENSUCAT TİCARET VE SANAYİ A.Ş	BRKO	TEKSTİL

<b>BİRLİK MENSUCAT TİCARET VE SANAYİ İŞLETMESİ A.Ş</b>	<b>BRMEN</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>BOSSA TİCARET VE SANAYİ İŞLETMELERİ T.A.Ş</b>	<b>BOSSA</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>DAGİ GİYİM SANAYİ VE TİCARET A.Ş</b>	<b>DAGİ</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>DERİMOD KONFEKSİYON AYAKKABI DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş</b>	<b>DERİM</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>DERLÜKS DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş</b>	<b>DERAS</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>DESA DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş</b>	<b>DESA</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>DİRİTEKS DİRİLİŞ TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş</b>	<b>DİRİT</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>HATEKS HATAY TEKSTİL İŞLETMELERİ A.Ş</b>	<b>HATEK</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>KARSU TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş</b>	<b>KRTEK</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>KORDSA TEKNİK TEKSTİL A.Ş</b>	<b>KORDS</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>LÜKS KADİFE TİCARET VE SANAYİ A.Ş</b>	<b>LUKSK</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>MENDERES TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş</b>	<b>MNDRS</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>MENSA SİNİ TİCARİ VE MALİ YATIRIMLAR A.Ş</b>	<b>MEMSA</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>RODRİGO TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş</b>	<b>RODRG</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>ROYAL HALI İPLİK TEKSTİL MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş</b>	<b>ROYAL</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>SÖKTAŞ TEKSTİL SANAYİ VE TİCARET A.Ş</b>	<b>SKTAS</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>YATAŞ YATAK VE YORGAN SANAYİ VE TİCARET A.Ş</b>	<b>YATAS</b>	<b>TEKSTİL</b>
<b>YÜNİSA YÜNLÜ SANAYİ VE TİCARET A.Ş</b>	<b>YUNSA</b>	<b>TEKSTİL</b>

**Kaynak:** <https://www.kap.org.tr/>

### 1.3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Araştırmada kullanılan veriler, BİST’ de işlem gören tekstil sektörü işletmelerinin 31.12.2018 ve 31.12.2017 tarihlerindeki, Kamuyu Aydınlatma Platformu’nun (KAP) internet sayfasında yayınlanan bağımsız denetim raporlarından elde edilmiştir. Raporların incelenmesi sonucu ulaşılan veriler, genel olarak, işletmelerin bulundurduğu stoklar, stoklarla ilgili işletme politikaları, stokların işletmeye maliyeti, stokların denetim sürecine ve denetçi görüşüne etkisi gibi konuları kapsamaktadır.

#### 1.4. İNCELENEN ŞİRKETLER (2017-2018)

Araştırmamızda incelenen işletmeler, Borsa İstanbul'da işlem gören, tekstil sektörü üzerine faaliyetlerini sürdüren işletmelerdir. Bu işletmelerin stokları; iplik, kumaş, elyaf, halı, yorgan, yastık ve bunlar gibi farklı çeşitli malzemelerden oluşmaktadır. İncelemiş olduğumuz işletmelerin finansal tabloları araştırmamız için esas alınmıştır. Bu işletmelerin bazılarında finansal tablolarının konsolide edildiği, bazılarında edilmediği bulgularına rastlanmıştır.

İşletme grupları için düzenlenmiş tablolar konsolide finansal tablolardır. Buradan anlaşıldığı üzere, tek bir işletme için düzenlenmiş tablolar konsolide tablolar değildir. Bu kavram kaynakçalarda konsern ve holding toplulukları adıyla da geçmektedir. Bu kavramı daha açık şekilde anlatacak olursak, ana işletmelerin ona bağlı olan diğer işletmeler üzerinde denetim sistemini kurması ve bu işletmelerin yönetimini ele almasıdır. Bu işletmeler topluluğu, hukuki birleşmeden daha çok iktisadi birleşmedir. Ana işletmenin, ona bağlı olan işletmelerde denetimi ele geçirmesi iki şekilde olabilir. Birincisi, direk, yani bağlı işletmenin sahip olduğu hisse senetleri üzerinde denetimi sağlayacak düzeyde ele geçirir. İkincisiyse, dolaylı yoldan, yani daha önceden ele geçirilmiş bir bağlı işletme üzerinden olabilir.<sup>158</sup> Aşağıdaki tabloda işletmelerin finansal tablolarının konsolide olup olmadığı ve denetiminin işletme için verdiği görüşlerle ilgili bilgiler sunulmuştur.

**Tablo. 4.2. Bağımsız Denetim Raporlarında Konsolide Finansal Tablolar ve Denetim Görüşü, 2017-2018**

ŞİRKETLER	KONSOLİDE		DENETİM GÖRÜŞÜ			
	EVET	HAYIR	OLUMU	SINIRLI OLUMLU	OLUMSUZ	GÖRÜŞ B.K
ATEKS	✓		✓			
ARSAN	✓		✓			
BLCYT	✓		✓			
BRKO	✓			✓		
BRMEN	✓			✓		
BOSSA		✓	✓			
DAGI		✓	✓			

<sup>158</sup> Mahmut Yardımcıoğlu, "Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Yönünden Değerlendirilmesi", Mali Çözüm, S. 90 (2008), s. 146-147.

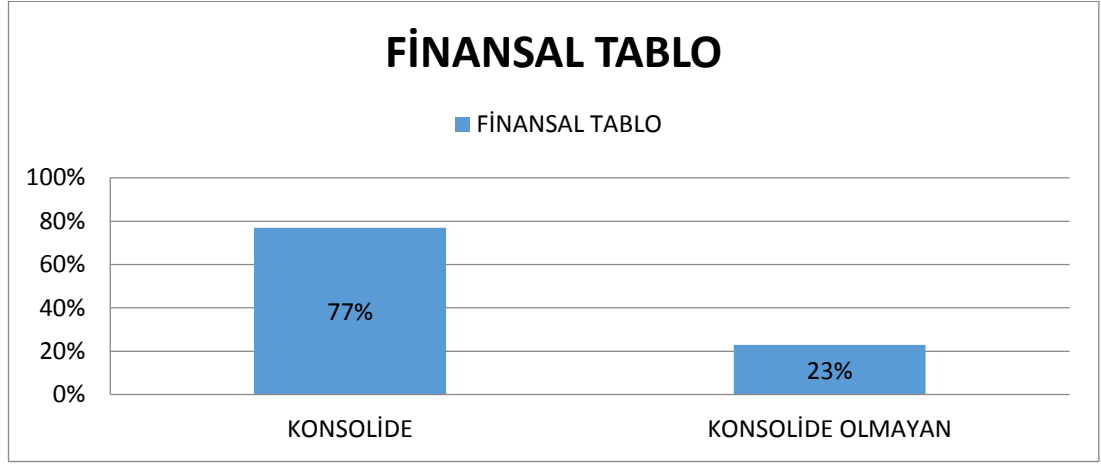


<b>DERİM</b>		✓	✓			
<b>DERAS</b>		✓		✓		
<b>DESA</b>	✓			✓		
<b>DİRİT</b>	✓		✓			
<b>HATEK</b>		✓	✓			
<b>KRTEK</b>	✓		✓			
<b>KORDS</b>	✓			✓		
<b>LUKSK</b>	✓		✓			
<b>MNDRS</b>	✓			✓		
<b>MEMSA</b>	✓		✓			
<b>RODRG</b>	✓					✓
<b>ROYAL</b>	✓		✓			
<b>SKTAS</b>	✓		✓			
<b>YATAS</b>	✓		✓			
<b>YUNSA</b>	✓		✓			

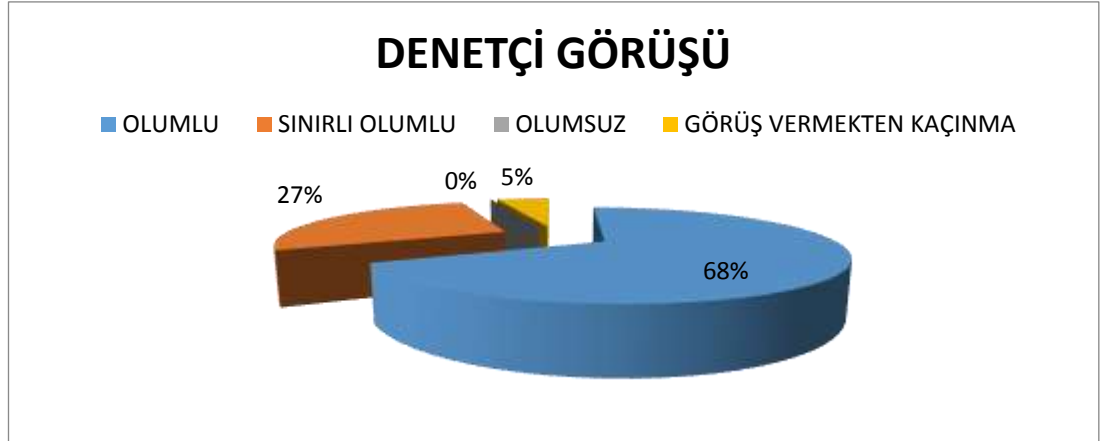
Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Yukarıdaki tablomuz üzerinden, araştırmamıza dahil olan 22 şirketin tablolarından 17'sinin konsolide olduğu, 5'nin konsolide olmadığı, 15 şirket için denetçinin olumlu görüş, 6 şirket için sınırlı olumlu görüş, 1 şirket içinse görüş vermekten kaçındığı belirlenmiştir. Denetçi tarafından bu şirketler için olumsuz görüş bildirme bulgusuna rastlanmamıştır. Bu veriler aşağıdaki sunulmuş grafiklere yüzelik oranla aktarılmıştır.

**Grafik. 4.1. Bağımsız Denetim Raporlarında Konsolide Edilmiş Finansal Tabloların Grafiği (2017-2018)**



**Grafik. 4.2. Bağımsız Denetim Raporlarında İşletmeler İçin Verilmiş Denetçi Görüşü Grafiği (2017-2018)**



#### 1.5. GENEL OLARAK DENETİM RAPORLARINDAKİ STOK TANIMI

TMS 2 stoklar standardı, BOBİFSR' deki tanımla uyumlu stoklar; işin normal akış sürecinde satmak amaçlı bulundurulmuş ya da üretilen veya üretim süreci ya da hizmet sunumu aşamasında kullanılacak madde ve malzeme gibi varlıkların yer aldığı kalemlerdir.<sup>159</sup>

<sup>159</sup> TMS 2, Md-6.

Tekstil sektörü işletmelerinin bulundurdıkları stoklar; işletme malzemesi, hammadde, yarı mamul ve mamul özelliğini taşıyan tekstil üretimi için gerekli malzemelerin stoklarından oluşur. Bu stokların kapsamına iplik, ham kumaş, kimyasallar, paketlenme malzemeleri, mamul kumaş, yedek parça ve benzeri malzemeler girmektedir.

### **1.5.1. Genel Olarak Denetim Raporlarında Stoklarla İlgili Muhasebe Politikaları**

Stoklar elde etme maliyeti veya net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer, olası ticari faaliyetler dâhilinde yaranan tahmini satış fiyatından tahmini tamamlama maliyeti ve satışın hayata geçirilmesi için yüklenilmesi gereken tahmini maliyetlerin toplamının indirilmesiyle belirlenir.<sup>160</sup>

Eğer stok elde etme maliyetleri net gerçekleşebilir değerden daha yüksek olursa, stoklar bu durumda net gerçekleşebilir değerine indirilir ve yıl içerisinde değer düşüklüğü yaşanır, bu durum kâr ya da zarar tablolarında gider olarak gösterilir. Yıl içerisinde stokların net gerçekleşebilir değerine indirilmesine sebep olan şartların zaman geçtikçe geçerli olmaması veya değişen ekonomik şartlardan sebep net gerçekleşebilir değerde artım olduğu kanıtlanırsa, ayrılmış olan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. Buradaki iptal edilecek tutarın sınırı, önceden ayrılmış olan değer düşüklüğü tutarına bağlıdır.<sup>161</sup> Araştırmaya konu olan işletmelerde, stokların net gerçekleşebilir değerleri istikametinde, her bilanço döneminde stoklarının değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının kontrolü sağlanmaktadır.

Stokların elde etme maliyetlerine; satın alma maliyetlerinin tamamı, dönüştürme maliyetleri ve stokların hazırdaki durumuna ve konumuna gelmesi için katlanılmış diğer tüm maliyetler dâhildir. Stokların dönüştürme maliyetlerini, doğrudan üretimle ilgili direk işçilik giderleri gibi maliyetler içermektedir.

Stokların bir sonraki yıldaki satış fiyatı, şirket yöneticileri tarafından satış maliyetleri için yapılmış tahmin ve varsayımlara dayanmaktadır. Yönetim, satış fiyatı için yaptığı tahminleri, mevcut fiyat ve piyasa şartlarındaki dalgalanmaları da göz

---

<sup>160</sup> Akın Tekstil A.Ş., 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Mali Tablolar Ve Bağımsız Denetim Raporu, s. 11.

<sup>161</sup> Yünsa Yünlü Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Mali Tablolar Ve Bağımsız Denetçi Raporu, s. 16.

önünde bulundurarak yapmaktadır. Piyasa şartlarında beklenmedik durumlar söz konusu olursa, tahmin ve varsayımlara dayanan değer düşüklüğü tahminlerinde başka sonuçlarla karşılaşılır.<sup>162</sup>

### **1.5.2. Denetim Raporlarında Stok Değerleme Yöntemi ile İlgili Prosedür**

Denetçi tarafından stokların denetimi için uygulanmış prosedürlerde, stokların hangi ölçülerde değerlendirileceği, değerlendirme yöntemlerinden hangisinin kullanıldığı, stokların uğrayabileceği değer düşüklüğü gibi durumlar ve maliyet bedelini oluşturan faktörlerin belirlenmesi gibi özelliklere dikkat edilmektedir. İncelemiş olduğumuz şirketlerin denetimi sürecinde, denetçi tarafından stokların değerlendirme yöntemleriyle ilgili aşağıdaki prosedürlerin uygulandığı tespit edilmiştir.<sup>163</sup>

- Stokların kayıt işlemleri ve değerlemesi süreciyle ilgili analitik değerlendirmeler ve detay testlerin yapılması,
- Şirketlerin bünyesinde çalışan uzmanlarla beraber yapılmış sayım sonucu, stokların fiziki varlığının doğrulanması,
- Stokların sayım sürecine eşlik eden uzmanın teknik açıdan yeterliliği ve kapasitesinin değerlendirilmesi,
- Değerleme işlemlerinde yararlanılan verilerin matematiksel uygunluğunun kontrol edilmesi,
- Stok değerlendirme yöntemleri, bu yöntemlerden elde edilen teknik veriler ve kapsamı dâhilindeki tüm bileşenlerin değerlendirilmesi ve uygun olup olmadığının test edilmesidir.

Eğer bu prosedürler doğru bir biçimde uygulanırsa, denetçi stokların değerlendirme işlemleriyle ilgili yeterli kanıt toplar.

### **1.5.3. Denetim Raporlarında Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı**

Bahsi geçen şirketlerin finansal tablolarında toplam şirket varlıklarının önemli bir kısmını stoklar oluşturmaktadır. Bu stokların çoğu hissesi ticari mal stoklarından oluşmaktadır. Makroekonomik etkenler ve sıklıkla değişiklik gösteren moda trendleri

---

<sup>162</sup> Boyner Perakende ve Tekstil Yatırımları A.Ş., 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Mali Tablolar Ve Bağımsız Denetçi Raporu, s. 3.

<sup>163</sup> Menderes Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş., 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Mali Tablolar Ve Bağımsız Denetçi Raporu, s. 4.

nedeniyle bu stokların değer düşüklüğüne uğrama tehlikesi vardır. Yönetim tarafından yapılan tahmin ve varsayımlar, stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması için çok önemlidir. Bu yapılan tahmin ve varsayımlar, değişen tüketici talepleri ve mevsimsel değişikliklerden dolayı satış hızı yavaş olan stokların değerlendirilmesiyle, uzun süre zarfında hareketsiz duran ve özelliğini kaybetmiş stoklar için ayrılan karşılığın değerlendirilmesini kapsamaktadır. Bu sebeplerden dolayı, denetim açısından stok değer düşüklüğü karşılığı önemli bir konu niteliğindedir.<sup>164</sup>

Stok değer düşüklüğü için, stokların durma süresi ve fiziksel olarak incelenmesi yapılmaktadır. İşletme bünyesinde çalışan teknik personelin yardımıyla bu stokların kullanılabilir olup olmadığı belirlenmekte ve kullanılabilirliğini kaybetmiş stoklar için karşılık ayrılmaktadır. Stokların net gerçekleşebilir değerinin tespit edilmesi için, bu stokların liste satış fiyatları ve yıl içinde yapılan ortalama iskonto oranlarıyla ilgili veriler kullanılmakta ve işletmenin katlanacağı satış maliyetleri için tahminler yapılmaktadır. Bu işlemlerin sonunda, net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinden daha düşük olan ve uzun süreli hareketsiz duran stoklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır.<sup>165</sup>

#### ***1.5.3.1. Denetim Raporlarında Stok Değer Düşüklüğü Prosedürü***

İşletmelerin denetim çalışmaları sürecinde, denetimciler tarafından stok değer düşüklüğü karşılığıyla ilişkili denetim prosedürleri aşağıdaki şekilde uygulanmıştır.<sup>166</sup>

- Stok değer düşüklüğü karşılığı için uygulanmış muhasebe politikalarının anlaşılması ve TFRS' ye göre uygun olup olmadığının değerlendirilmesi,
- Şirket yöneticileriyle gerekli görüşmelerin yapılması sonucu, değişen piyasa koşullarındaki tüketici talepleri ve mevsimsel dalgalanmalar nedeniyle yaranabilecek değer düşüklüğü değerlendirmelerinin anlaşılması ve şirket yönetimi tarafından belirlenmiş risk faktörlerinin kontrol edilmesi,

---

<sup>164</sup> Boyner, a.g.e., s. 3.

<sup>165</sup> Royal Halı İplik Tekstil Mobilya San. Ve Tic. A.Ş., 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Mali Tablolar Dipnotları Ve Bağımsız Denetçi Raporu, s. 16.

<sup>166</sup> Boyner, a.g.e., s. 3.

- Ticari mal stoklarıyla ilgili süreçlerin ve bu süreçlere dâhil iç kontrol işlemlerinin anlaşılması, değer düşüklüğü karşılığının hesaplanmasıyla ilişkili önemli kontrollerin yapısının ve etkinliğinin test edilmesi,
- Yıl içerisinde yönetim tarafından yapılmış mağaza sayımlarında ve yılsonlarında yapılmış depo sayımlarında, uzun süreli hareketsiz duran veya özelliğini kaybedip zarar gören stokların varlığının gözlemlenmesi,
- Geçmiş dönemde oluşmuş değer düşüklüğü ile cari dönemde ayrılmış stok değer düşüklüğü karşılığı karşılaştırılarak, ayrılan değer düşüklüğü karşılığının yeterliliğinin değerlendirilmesi ve
- Stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplanmasının tabanı olan stok yaşlandırma raporlarının matematiksel olarak doğru olup olmadığının test edilmesi, mizanla uygunluğunun kontrolünün yapılması ve çözümsel araştırılarak ayrılan karşılığın değerlendirilmesidir.

#### **1.5.4. Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusunda Stok Denetim Süreci**

Günümüzde denetim raporları hazırlanırken standart yapısının dışına çıkıldığıyla karşılaşılmaktadır. Artık denetim raporları, firma esasında özel bilgileri kapsayacak şekilde düzenlenmeye başlamıştır. Bu değişim, denetim süreci boyunca denetçi tarafından elde edilen işletmeyle ilgili önemli bilgilerin çıkar gruplarıyla paylaşılması esasına dayanmaktadır. Raporların bir bakıma işletme bazında özelleşmesini temin eden düzenlemeleri, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardı içermektedir. İlk defa bu standardın hükümleri 31.12.2017 tarihli denetim raporlarında görülmüştür. Açıklanacak önemli bilgiler, denetçinin mesleki muhakemesine göre belirlenmektedir. Denetim sürecinde elde edilen çeşitli bilgi gözden geçirilecek, bu bilgilerden en önemlileri rapora taşınacaktır. Gelişmiş ülkelerde bu BDS 701 standardı 31.12.2016 tarihinden uygulamaya koyulmuştur.<sup>167</sup>

Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesindeki amaç, yapılmış denetimle ilgili daha çok şeffaflık sağlayarak bu raporun iletişim değerinin artırılmasıdır. Kilit denetim konuları; cari dönemdeki finansal tabloların denetiminde daha fazla önem taşıyan konuların anlaşılmasında, bu hedef tabloların kullanıcıları için ilave bilgiler sağlamaktadır. Ayrıca, kilit denetim konularının bu raporlarda bildirilmesi,

<sup>167</sup> <https://www.karardenetim.com/kilit-denetim-konusu-olarak-aciklanabilecek-konular/> 15.07.2019.

işletmenin ve denetlenen finansal tablolarındaki mühim yönetim muhakemesi içeren alanların, hedef tablo kullanıcıları tarafından anlaşılmasına da yardımcı olmaktadır.<sup>168</sup>

İşletmelerin finansal tablolarında stokların seviyesinin önemli derecede büyük olması ve tahmin ve varsayımlar içermesi, aynı zamanda bazı işletmelerde yapılmış maliyetlendirme işlemlerine konu olan hazırdaki stok miktarlarının şirketin bünyesinde çalışan uzmanlar tarafından hesaplanması, denetçinin mesleki muhakemesi göre, stokların kilit denetim konusu olarak bildirilmesine sebebiyet vermektedir.<sup>169</sup>

Denetçi kilit denetim konusunu belirledikten sonra bu konuyu ele alması için ilgili prosedürler hazırlaması gerekmektedir. Bu prosedürler; stokların varlığı, stok maliyetleriyle ilgili kalemlerin uygunluğu, cari dönemde yapılmış girişlerin maliyetleri ve hakedişlerinin kontrollerini göz önünde bulundurarak hazırlanmalıdır.

Araştırmamız kapsamındaki işletmelerde stoklar; kilit denetim konusu olarak bildirildiğinde denetçi tarafından bu konunun hangi prosedürlerle ele alındığı aşağıda açıklanmıştır:<sup>170</sup>

- Değişen moda trendleri ve sezon değişiklikleri nedeniyle, stokların uğrayabileceği değer düşüklüğü risk konusu, şirket yönetimiyle beraber değerlendirilmiştir,
- Bilanço tarihi sonrası dönemdeki örnek satış faturaları incelenmiş ve bilanço dönemindeki birim fiyatlarıyla bu faturalardaki birim fiyatlar karşılaştırılmıştır.
- Denetimcinin yılsonu stok sayım sürecini müşahade etmesiyle, hareketsiz veya zarara uğramış stokların olup olmadığını gözlemlemiştir.
- Yaşlandırma çalışmalarına dâhil edilen stok kalemlerinin, önceki dönemlerden itibaren devir gelen satış kabiliyetini yitirmiş hareketsiz stokların olup olmadığı kontrol edilmiştir.
- Satışların maliyetinin satışlara oranı, stok devir hızı ve satışların maliyet tablosu önceki dönemdeki oran ve tutarlarla karşılaştırılmıştır.
- Net gerçekleşebilir değerın hesaplanmasında faydalanılan ıskontolar düşülmüş ve örneklem yolu yardımıyla satış fiyatları test edilmiştir.

---

<sup>168</sup> BDS 701, Md-11.

<sup>169</sup> Desa Deri San ve Tic. A.Ş., 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Finansal Tablolar Ve Bağımsız Denetçi Raporu, s. 4.

<sup>170</sup> Dagi Giyim San. ve Tic. A.Ş., 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar Ve Bağımsız Denetçi Raporu, s. 3.

Bu prosedürlerin tüm prosedürleri içermediği gibi, her işletmede de uygulama zorunluluğu bulunmaktadır. Denetçi kendi mesleki kanaatine dayanarak, işletme faaliyet alanına ve işletme dâhilindeki birçok faktörler göre uygulayacağı prosedürlerin nitel ve nicel olarak kapsamını belirlemektedir.

### **1.5.5. Bağımsız Denetim Sürecinde Denetime Tabi Mali Tablolar**

Finansal tabloların denetimi, Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu olarak, Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun (TDSK) yayınlamış olduğu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenmektedir. Bağımsız denetime tabi olan finansal tablolar aşağıda belirtilmiştir.

1. Finansal durum tablosu ( bilanço)
2. Kapsamlı gelir tablosu
3. Nakit akış tablosu
4. Özkaynak değişim tablosu

#### **1.5.5.1. Finansal Durum Tablosu**

Finansal tablolar, dünya genelinde çok sayıda işletme tarafından, işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanmakta ve sunulmaktadır.<sup>171</sup> TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar; ilk kez TFRS'lere uygun olarak düzenlenen ve TFRS'lere uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği yıllık finansal tablolardır.<sup>172</sup> İşletmeler, TFRS' lere geçişle birlikte, daha önce raporlanan finansal durumun, finansal performansın ve nakit akışının nasıl etkilendiğini gösterir.<sup>173</sup>

Finansal tablolara aktarılmış stoklarla ilgili bilgiler işletmeler için büyük önem taşımaktadır. Dönem sonu finansal tablolarda sunulmuş stoklarla ilgili bilgilerin gerçeğe uygun olması, işletmenin dönem kârını belirleyen en önemli faktörlerden biridir. Aynı zamanda, stokların devir hızı, işletmenin varlıklarını ne kadar verimli kullandığının göstericisidir.

Aşağıda sunulmuş tabloda, araştırmamız kapsamındaki şirketlerin 2017-2018 yılına ait dönem sonu stok tutarları sunulmuş ve bu yıllara ait aktiflerde ve dönen varlıklarda stok devir hızı oranları hesaplanmıştır.

<sup>171</sup> <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/01/20110127-9.htm>, 15.07.2019.

<sup>172</sup> TFRS1- Md.3, 2017

<sup>173</sup> TFRS1- Md.23, 2017



**Tablo 4.3. Finansal Durum Tablosunda Stoklar, 2017-2018**

ŞİRKETLER	DÖNEM SONU STOK TUTARI		AKTİFTEKİ STOKLARIN ORANSAL AĞIRLIĞI		DÖNEN VARLIKLARDAKİ STOKLARIN ORANSAL AĞIRLIĞI	
	2017	2018	2017	2018	2017	2018
ATEKS	67.059.671	104.038.323	0,12	0,16	0,63	0,61
ARSAN	49.470.408	57.529.167	0,11	0,11	0,42	0,36
BLCYT	19.295.706	36.151.797	0,08	0,12	0,18	0,27
BRKO	20.544.216	22.794.859	0,13	0,16	0,53	0,76
BRMEN	372.827	45.771	0,0005	0,0004	0,07	0,002
BOSSA	81.494.835	112.214.912	0,04	0,14	0,38	0,33
DAGİ	26.500.141	41.479.457	0,17	0,26	0,31	0,47
DERİM	11.422.122	11.175.236	0,04	0,04	0,04	0,04
DERAS	152.297.658	167.345.611	0,60	0,60	0,83	0,83
DESA	4.169.072	2.647.698	0,16	0,12	0,78	0,70
DİRİT	42.119.347	54.239.911	0,13	0,16	0,43	0,44
HATEK	46.022.235	61.081.584	0,80	0,70	0,80	0,70
KRTEK	585.300.852	1.047.581.862	0,20	0,22	0,49	0,49
KORDS	14.702.261	15.042.028	0,11	0,10	0,40	0,30
LUKSK	303.103.924	342.597.916	0,26	0,26	0,55	0,55
MNDRS	349.805	24.700	0,002	0,0001	0,40	0,008
MEMSA	7.351.319	7.161.030	0,38	0,32	0,52	0,48
RODRG	52.344.422	73.328.806	0,05	0,12	0,15	0,17
ROYAL	68.737.180	86.784.133	0,12	0,11	0,45	0,44
SKTAS	125.256.520	151.544.258	0,23	0,21	0,46	0,40
YATAS	69.840.586	90.268.587	0,29	0,28	0,42	0,37
YUNSA	1.256.687.460	1.458.396.015	0,28	0,32	0,56	0,62

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

2017 yılına nazaran 2018 yılında; 18 işletmenin dönem sonu stok tutarlarında artım olmuş, 14 işletmede aktifteki stokların oransal ağırlığında artım olmuş, 10 işletmede dönen varlıklardaki stokların oransal ağırlığında artım olduğu tespit edilmiştir.

2017 yılına nazaran 2018 yılında; 5 işletmenin dönem sonu stok tutarları azalmış, 9 işletmede aktifteki stokların oransal ağırlığı azalmış, 13 işletmedeyse dönen varlıklardaki stokların oransal ağırlığında azalma olduğu tespit edilmiştir.

Genel olarak tabloya bakıldığında işletmelerin çoğunluğunun büyük miktarlarda stok bulundurduğu, aktiflerde ve dönen varlıklardaki stokların oransal ağırlığının yüksek olduğu kanaatine varılmaktadır.

#### 1.5.5.2. Kapsamlı Gelir Tablosu

Bir işletmenin bir dönem dâhilindeki gelir ve giderlerinin tümünün yer aldığı gelir tablosu kapsamlı gelir tablosu olarak tanımlanmaktadır<sup>174</sup>

Bilindiği üzere işletmelerin başlıca amacı kâr elde etmektir. Hem ticaret hem de üretim işletmelerinde bu kârı etkileyen başlıca etken stok maliyetidir. Bilhassa üretim işletmelerinin gelir tablosunda, satışların maliyetini etkileyen önemli faktörler arasında üretim maliyetleri ve de bu üretim maliyetlerinin ortaya çıkmasına sebep olan stokların, bu tabloda yer aldığı görülmektedir. Satışların maliyeti, işletmelerin dönem içindeki stok hareketlerini, satılan mamul maliyetini, satılan hizmet maliyetini göstermektedir. Stokların bölüm üzerindeki bu denli büyük etkisi, araştırmaya dahil olan işletmelerin 2017-2018 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarında sunulan kapsamlı gelir tablolarının incelenmesine ve bu yıllara ait satış maliyetlerinin araştırılmasına sebebiyet vermiştir.

**Tablo. 4.4. Kapsamlı Gelir Tablosu Satışlarında Stoklar, 2017-2018**

ŞİRKETLER	SATIŞ MALİYETLERİ		NAKİT AKIŞ TABLOSU STOKLAR ARASINDAKİ FARK
	2017	2018	
ATEKS	179.240.663	289.939.166	36.978.652
ARSAN	146.286.286	182.694.758	8.058.759
BLCYT	102.396.708	122.589.884	16.856.091
BRKO	22.629.835	20.889.808	2.250.643
BRMEN	11.824.513	1.540.498	-327.056
BOSSA	271.691.234	358.029.166	30.720.077
DAGI	49.278.984	70.368.655	14.979.316
DERİM	219.658.040	215.467.634	-246.886

<sup>174</sup> TMS1 – Md. 81.

<b>DERAS</b>	<b>106.987.512</b>	<b>189.033.820</b>	<b>15.047.953</b>
<b>DESA</b>	<b>6.458.605</b>	<b>8.133.465</b>	<b>-1.521.374</b>
<b>DİRİT</b>	<b>149.931.177</b>	<b>183.184.287</b>	<b>12.120.564</b>
<b>HATEK</b>	<b>160.571.026</b>	<b>200.653.711</b>	<b>15.059.349</b>
<b>KRTEK</b>	<b>2.035.686.160</b>	<b>3.153.040.828</b>	<b>462.281.010</b>
<b>KORDS</b>	<b>27.427.371</b>	<b>50.640.501</b>	<b>339.767</b>
<b>LUKSK</b>	<b>656.339.276</b>	<b>997.229.627</b>	<b>340.890.351</b>
<b>MNDRS</b>	<b>-</b>	<b>325.105</b>	<b>-</b>
<b>MEMSA</b>	<b>7.270.772</b>	<b>7.731.137</b>	<b>-190.289</b>
<b>RODRG</b>	<b>144.695.847</b>	<b>237.676.426</b>	<b>20.984.384</b>
<b>ROYAL</b>	<b>254.612.283</b>	<b>282.871.339</b>	<b>18.046.953</b>
<b>SKTAS</b>	<b>461.351.248</b>	<b>543.169.569</b>	<b>26.287.738</b>
<b>YATAS</b>	<b>228.168.815</b>	<b>270.531.888</b>	<b>20.428.001</b>
<b>YUNSA</b>	<b>2.487.015.111</b>	<b>3.060.497.110</b>	<b>201.708.555</b>

Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

Bu tabloda sunulmuş verilere istinaden, 2017 yılına nazaran 2018 yılında, 19 işletmenin satış maliyetleri artmış, bir işletmenin 2017 yılına ait satış maliyetleriyle ilgili verilere ulaşamamış, 3 işletmede ise satış maliyetlerinin azaldığı tespit edilmiştir.

### ***1.5.5.3. Nakit Akış Tablosu***

Nakit akış tablosu, işletmelerin nakit kaynaklarını ve bu kaynakların nasıl kullanıldığına ait bilgilerin sunulduğu tablodur. Nakit akış tablosu; işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden, mali dönemde oluşan nakit akışlarını sınıflandıran, nakit ve nakit benzerlerindeki değişikliklerle ilgili bilgileri yatırımcılar, hissedarlar, yöneticiler ve kredi kuruluşları gibi finansal tablo kullanıcılarına sunmayı hedefleyen bir finansal tablodur.<sup>175</sup>

TMS 7' de, nakit akış bilgilerinin sunuluşu ve açıklanmasıyla ilgili gerekli kurallar yer almaktadır.

TMS 7 standardı uyarınca işletmeler nakit akış tablosunu hazırlamalı ve bu tabloyu, finansal tabloların sunulduğu tüm dönemlerde, finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olarak sunmalıdır.<sup>176</sup>

<sup>175</sup> Mahmut Karğın, Rabia Aktaş, “ Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Raporlanmış Nakit Akış Tablosu ve Analizi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, C. 52, S. 52 (2011), S. 1.

<sup>176</sup> TMS 7- Md. 1.

#### **1.5.5.4. Özkaynak Değişim Tablosu**

MSUGT' ye göre "Özkaynak Değişim Tablosu, ilgili dönemde özkaynak kalemlerinde yaranan artış ve azalışları gösteren tablodur". Bu tablonun düzenlemesindeki başlıca amaç, hususiyle sermaye şirketlerinde dönem içinde özkaynak kalemlerinde oluşan değişmelerin topluca gösterilmesini sağlamaktır.<sup>177</sup> Özkaynak Değişim Tablosunda sunulacak bilgiler TMS 1gereğince hazırlanmaktadır.

#### **1.5.6. Denetçiye Göre Stokların Risk Durumu ve Diğer Riskler**

Bu konuyla ilgili örnek olarak araştırmamız kapsamındaki Diriteks şirketini gösterebiliriz. Bu şirketin, 31.12.2017 tarihli konsolide finansal tablolarından elde ettiğimiz bilgilere göre, stokların aktif toplama oranının %11,87 olduğu, stok devir hızıysa 2.04 olduğu belirlenmiştir. Bu stok devir hızına bakıldığında, işletmenin stoklarını elden çıkartmakta zorlandığını ve envanterindeki hasılat tutarına kıyasla, daha yüksek miktarda stok bulundurduğunu tespit edebiliriz. Stokların konsolide finansal tablolarda yer alması, bu kalemin mevcudluğu, tamlığı ve değerlemesiyle ilgili herhangi bir önemli yanlışlık riski, ciddi bir risk faktörü olarak değerlendirilmektedir. Aynı zamanda hammadde fiyatlarındaki dalgalanmalardan dolayı, stokların gerçeğe uygun değerleri de önemli riski yaratmaktadır.<sup>178</sup>

Bu konunun bağımsız denetim çalışmalarında nasıl ele alındığı, hangi prosedürlerin uygulandığı aşağıda belirtilmiştir.<sup>179</sup>

- Denetimci tarafından yılsonu stok sayım sürecinin gözlemlenmesi yoluyla, stokların fiziken bulunup bulunmadığı, kayıt dışı stokların olup olmadığı, mevcut stokların saklama koşulları ve kullanılma durumlarının ne olduğu gibi özellikler kontrol edilmiştir.
- Denetim yapılan işletmenin muhasebe kayıtlarında bulunan satış faturalarıyla, ilişkili sevk irsaliyeleri karşılaştırılarak, satışların ve teslimlerin, kanuni kayıtlara doğru şekilde yansıtılıp yansıtılmaması kontrol edilmiştir.

<sup>177</sup> <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/Muhasebe-Sistemi-Uygulama-Genel-Tebliğleri-Tek-Duzen-Hesap-Plani---398>. 15.12. 2019.

<sup>178</sup> Diriteks Diriliş Tekstil San. ve Tic. A. Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Mali Tablolar Ve Bağımsız Denetçi Raporu. s. 1.

<sup>179</sup> A.g.e. s. 1.

- Cari dönem mevcut stokların miktarıyla, geçmiş dönem stok miktarları karşılaştırılarak, cari dönem kapsamında hareket görmemiş stok kalemleriyle ilgili yapılmış düzeltmelerin konsolide finansal tablolara yansımaları kontrol edilmiştir.
- İşletmenin sahip olduğu mamuller ve ticari malların, cari dönem envanterindeki kayıtlı birim fiyatıyla, işletmenin satış faturalarındaki kayıtlı birim fiyatının karşılaştırılmasıyla belirlenen değer düşüklüklerinin, konsolide finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmadığı kontrol edilmiştir.
- İşletmenin hammadde kalemleriyle ilgili, cari dönem envanterindeki kayıtlı birim fiyatıyla işletmenin alış faturalarındaki kayıtlı birim fiyatlarının karşılaştırılmasıyla belirlenen değer düşüklüklerinin, konsolide finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmadığı kontrol edilmiştir.

Stokların risk durumu dış ve iç etkenlerden sebep, işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir. Buna göre de, bu konuyla ilgili denetçi prosedürleri her işletmede aynı olmayabilir.

#### 1.5.7. Denetim Raporlarında Stoklar

İncelemiş olduğumuz bağımsız denetim raporları, TMS 2 uyarınca stokların muhasebeleştirme işlemlerini kabul görmektedir. Bu raporlarda, Önemli Muhasebe Politikaları başlığı altında stoklara yer verilmiş, stokların değerlendirme işlemleri, işletmenin stokları için uyguladığı politikalar anlatılmıştır. Stok miktarı büyük olan işletmelerde, stoklar kilit denetim konusu olarak ele alınmış, denetçi tarafından bu konuyla ilgili, farklı alanlarda farklı prosedürler uygulanmıştır. Kilit denetim konusu olan stokların, denetçi görüşü üzerinde etkisinin olduğu kanaatine varılmıştır.

Aşağıdaki sunulmuş tabloda araştırma kapsamındaki işletmelerde stokların kilit denetim konusu olup olmaması, denetim raporlarındaki görüş türü ve stokların bağımsız denetçi görüşüne etki edip etmemesiyle ilgili elde edilmiş veriler yer almaktadır.

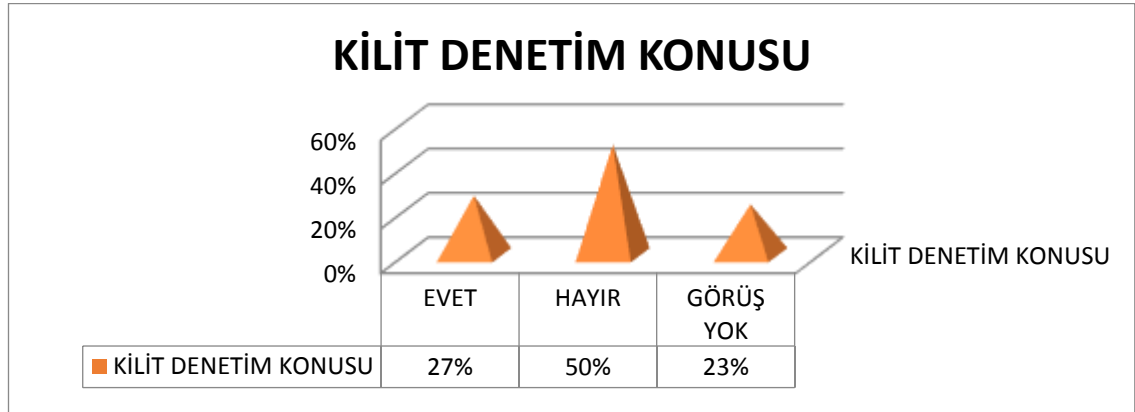
**Tablo. 4.5. Denetim Raporlarında Stoklar, 2017-2018**

ŞİRKETLER	KİLİT DENETİM KONUSU			DENETİM RAPORUNDA GÖRÜŞÜ	DENETÇİ RAPORUNA ETKİSİ	
	EVET	HAYIR	AÇIKLAMA YOK		EVET	HAYIR
ATEKS			√		-	-
ARSAN		√		OLUMLU		√

BLCYT		✓		OLUMLU		✓
BRKO		✓		S. OLUMLU		✓
BRMEN		✓		S. OLUMLU		✓
BOSSA		✓		OLUMLU		✓
DAGİ	✓			OLUMLU	✓	
DERİM			✓	OLUMLU	-	-
DERAS	✓			S. OLUMLU	✓	
DESA	✓			S. OLUMLU	✓	
DİRİT		✓		OLUMLU		✓
HATEK			✓	OLUMLU	-	-
KRTEK		✓		OLUMLU		✓
KORDS		✓		S. OLUMLU		✓
LUKSK	✓			OLUMLU	✓	
MNDRS			✓	S. OLUMLU	-	-
MEMSA		✓		OLUMLU		✓
RODRG			✓	G.V.K.	-	-
ROYAL		✓		OLUMLU		✓
SKTAS	✓			OLUMLU	✓	
YATAS		✓		OLUMLU		✓
YUNSA	✓			OLUMLU	✓	

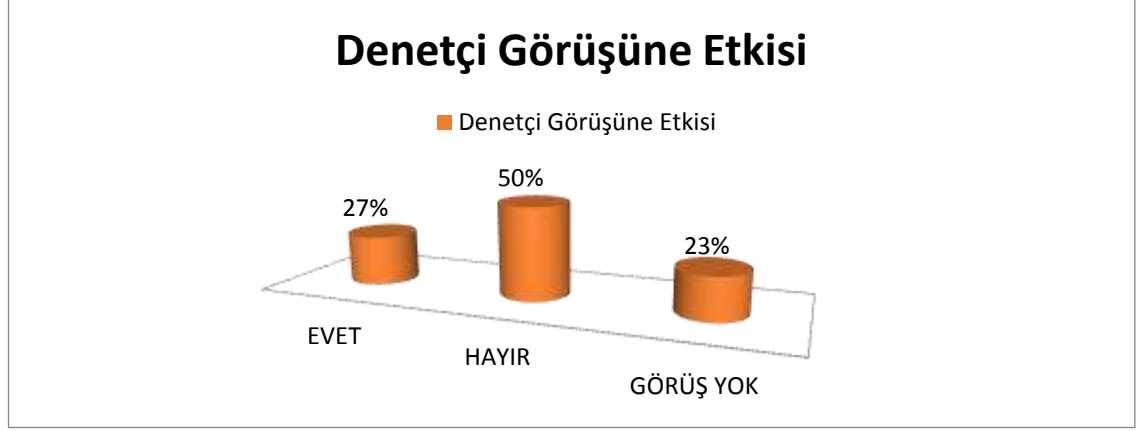
Kaynak: <https://www.kap.org.tr/>

**Grafik. 4.3. Bağımsız Denetim Raporlarında Stokların Kilit Denetim Konusu Grafiği, 2017-2018**



Elde edilmiş verilere istinaden, araştırmamız kapsamındaki işletmelerde stoklar; %27' sinde kilit denetim konusu olarak değerlendirilmiş, %50' sinde kilit denetim konusu olarak değerlendirilmemiş, %23'ünde ise bu konuyla ilgili her hangi bir görüş belirtilmemiştir.

**Grafik. 4.4. Bağımsız Denetim Raporlarında Stokların Denetçi Görüşüne Etkisi Grafiği, 2017-2018**



Elde edilmiş verilere istinaden stokların; araştırmamız kapsamındaki işletmelerin %27'sinde denetçi görüşüne etkisinin olduğu, %50'sinde denetçi görüşüne etkisinin olmadığı, % 23'ünde ise bu konuyla ilgili her hangi bir görüş olmadığı kanaatine varılmıştır.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmeler stok kalemlerinin kontrolünü sağlamalı, maliyetlerini belirlemeli, denetim süreçlerini dikkatli bir şekilde ve sürekli olarak yapmaları gerekmektedir. Bu amaç doğrultusunda araştırmada; işletmeler için önem arz eden stoklara, stoklarda iç kontrol sisteminin önemine, bağımsız denetim çalışmalarında nasıl ele alındığına ve uygulama kapsamındaki işletmelerin bağımsız denetim raporları üzerindeki etkisi değerlendirilmiştir.

Günümüz ekonomik şartlarında işletmeler sınırlı kaynaklarını dikkatli bir şekilde kullanması gerekmektedir. İşletmelerin maliyet ve kar odaklı düşünmesi artık zorunlu hal almıştır. Özellikle üretim işletmelerinin varlık kalemleri içeriğinde en büyük pay stoklara aittir. Bu kapsamda işletmeler, maliyetlerini daha aza düşürmek için stoklarıyla ilgili doğru politikalar uygulamalı ve doğru yatırımlar yapması üzerine yoğunlaşmalıdır. İşletmelerin doğru uyguladığı stok politikaları riskleri ortadan kaldırarak işletme faaliyetinin sürekliliğine olanak sağlamaktadır. Bu bağlamda işletmelerin stokları için uyguladığı doğru planlama, uygulama, değerlendirme ve kontrol etme süreçleri işletme faaliyetinin sürekliliği için mutlaklıdır.

Geleceğe yönelik ihtiyaçları, talepleri karşılamak amaçlı edinilen ve depolanan stoklar, işletmelerin en önemli yatırım kalemidir. Stokların en iyi düzeyde yönetilmesi, işletmenin finansal kaynaklarını verimli kullanmasına ve faaliyetinin sürekliliğine imkan yaratmaktadır. Bu açıdan işletmelerin stokları için izlediği politikalar iç ve dış piyasada önemli bir avantaj kaynağıdır.

İşletmeler etkin stok yönetim sisteminin oluşturulması yolunda çaba gösterilmelidir. Aynı zamanda faaliyet alanı, üretim süreci, ürün ve hizmet türüne göre etkin stok kontrol yöntemleri geliştirilmelidir. Etkin stok kontrol sistemleri bağımsız denetim faaliyetlerinin daha başarılı bir şekilde yürütülmesine önemli katkılar sağlayabilir. Özellikle bilgisayar yazılımlarına dayalı akıllı sistemlerin, bağımsız denetim faaliyetlerine önemli katkılar sunabileceği söylenilebilir.

Sektördeki rekabetin yoğunluğu nedeniyle, tekstil sektörü işletmelerinin daha hızlı ve aktif kararlar alması gerekmektedir. Bu kararların alınmasında, etkin bir iç kontrol sistemi, iyi bir muhasebe sistemi ve hatasız, güvenilir bilgi olmazsa olmazlardandır. Bilginin hatasız ve güvenilirliğinin sağlanması için iyi bir denetim ve stok yönetim sürecini gerekmektedir.



Tekstil sektöründeki işletmeler için stokların yoğunluğu, finansal tablolarda ağırlığı, hata ve suiistimal ihtimallerinin yüksek olması ve bu gibi birçok nedeni göz önünde bulundurursak, bağımsız denetim süreçlerinin özel bir dikkat gerektirdiği söylenilebilir.

Ayrıca, stokların bağımsız denetçi görüşü üzerinde oldukça önemli etkisinin olması nedeniyle, işletme yönetimi stokların muhasebeleştirilmesi işlemlerine daha titizlikle yaklaşmalıdır. Hipotezlerim ve ulaşılan bulgular:

Hipotez 1: Stoklar bağımsız denetime tabi işletmeler için önemli varlık kalemidir.

Yapılan uygulamada stokların toplam aktif ve toplam dönen varlıklar üzerinde ağırlık tablosu dikkate alınarak hipotezin doğruluğu kabul edilmiştir.

Hipotez 2 : Gelir Tablosunda Brüt Mal Satış Karı veya Zararı, Faaliyet Karı veya Zararı ile Dönem Karı veya Zararının oluşumu taraflar için özellikle yatırımcılar için önemlidir.

Brüt mal satış Karı veya Zararı işletmenin Esas Faaliyeti olup; Satışlardan, Satışların Maliyetinden, Satışların Maliyeti Mevcut Stoklardan etkilenmektedir. Stokların elde bulundurma veya bulundurmama maliyeti de dikkate alındığında stokların bağımsız denetim üzerinde etkisi önem arz etmektedir. Bu nedenle hipotez kabul edilmiştir.

Hipotez 3 : Stoklar işletmeler için risk arz edecek bir konudur.

İşletmenin içinde bulunduğu sektör, dünyadaki ekonomik gelişme, hammadde, mamul teminindeki etkisi önemlidir. İşletmelerde optimum stok miktarı, stokların korunması, değer kaybının olmaması, zayi ve başka riskler dikkate alındığından hipotez kabul edilmiştir.

Hipotez 4 : Stoklar bağımsız denetim sürecinde dikkat gerektirecek bir konudur.

Hipotez 5: Stokların bağımsız denetçi görüşü üzerinde etkisi vardır.

Özellikle stok veya sektörlerde stokların denetimde görüş değiştirebilecek düzeyde konu olması nedeniyle hipotez 4 ve 5 kabul edilmiştir.

Sonuç olarak, araştırmamıza dahil edilmiş bu işletmelerin varlıklarını sürdürebilmelerindeki en büyük etkenler doğru politik kararlar ve güvenilir mali tablolardır. Mali tabloların güvenilirliği ise etkin bir iç kontrol sistemi ve bağımsız dış denetimle mümkündür.

## KAYNAKÇA

- ACAR Nesime, *Malzeme İhtiyaç Planlama Sistemi*, Ankara: MPM Yayınları, 1991.
- ACAR Nesime, *Üretim Planlaması Yöntem ve Uygulamaları*, Ankara: MPM Yayınları, 1996.
- ADILOĞLU Burcu, *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.
- AKBAY, vd., “Konsantre Meyve Suyu Talebinin “Tobit” Modeli ile Analizi”, *Turkish Journal of Agriculture and Forestry*, S. 23 (1999), ss.493-499.
- AKBULUT Akın, *Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu (VUK/THDP Finansal Tabloların TFRS Finansal Tablolarına Dönüştürülmesi ve Sunumu)*, İstanbul: HUD Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014.
- AKGÜÇ Öztin, *Finansal Yönetim*, İstanbul: Avcıol Basım, 1998.
- AKGÜÇ Öztin, *Mali Tablolar Analizi*, Genişletilmiş 8. Bası, İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Yayın No : 61, Muhasebe Enstitüsü Eğitim Ve Araştırma Vakfı Yayın No : 13, 1990.
- AKGÜÇ Öztin, *Mali Tablolar Analizi*, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Bası, İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2002.
- AKSOY Mehmet Ali, Emine Ebru AKSOY, “Ticaret Kanunu Kapsamında Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetim”, *Malatya, İnönü Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 8, S. 2 (2017), ss.21-52.
- ALTAŞ Soner, “Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Görüş Yazısının Türleri ve Şirket Yönetimine etkisi”, *Çözüm Dergisi*, (2016), ss.139-152.
- ALTAŞ Soner, *Şirket Denetimi: Denetçi ve Özel Denetçi*, 6. Bası, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.
- ATAMAN Ümit, Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, Nejat BOZKURT, *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 2001.
- AXSATER, *Inventory Control*, 2nd Edition, Springer in USA: Secaucus, 2006.
- AYANOĞLU Murat, *Üretim Yönetimi*, 3. b., Sakarya, Sakarya Yayıncılık, 2006.
- AYDIN Nurhan, ‘vd.’, *Finansal Yönetim*, 2. b., Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Web-Ofset Yayını, 2004.
- Aykut Top, *Üretim Sistemleri-Analiz Planlama ve Kontrolü*, Genişletilmiş 3 b., İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., 2001.

- AYRANCI Kadir, *TÜRKİYE’ de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- BAL Bülent, *Talep Tahminleme ve Planlama Perakende Sektörü E- Ticaret Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.
- BALYEMEZ Ahmet Sinan, “ Türkiye’ de Özel Sektör ve Kamu İdareleri İç Kontrol Sistemlerinin Mevzuat Yükümlülükleri Açısından Karşılaştırılması”, *Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Özel Sayı (2016).
- BARUTÇUGİL İsmet, *Üretim Sistemi ve Yönetim Teknikleri*, Genişletilmiş 2. b., Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları, 1988.
- BAŞARA Özlem, *Küresel Dünyada Lojistik Anlayışı ve Türkiye’deki Gelişmeler*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi İşletme fakültesi, 1996.
- BAŞYAZICI Burhan Bilge, *Stok Yönetimi ve Stratejik Satın Alma*, ( Yüksek Lisans Tezi), Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- BİLGİN Deniz, Kemal ESENGÜN, “KOBİ’lerde Modern Stok Yönetim Modellerinin Uygulanabilirliği (Karaman İlinde bir Uygulama)” , *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, S. 16 (2014), ss.56-63.
- BOZKURT Nejat, *Muhasebe Denetimi*, 4.b., İstanbul, Alfa Yayınları, 2006.
- CENGİZ Selim, Ufuk DOĞAN, “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) – 10 Kapsamında Raporlama Döneminden ( Bilanço Tarihinden) Sonraki Olayların Muhasebe Uygulamaları ve Raporlanması”, *Kırıkkale, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 8, S. 1 (2018), ss.123-144.
- Cenk Murat Koçoğlu, Muharrem Avcı, *Satın Alma Yönetimi: Teorik Bir Çalışma*.
- CERAN Yunus, BEZİRCİ Muhammet, “Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi” , *Konya; Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2017, s. 508-535.
- CHASE B. Richard, Nicholas J.AQUILIANO, F.Robert JACOBS, *Production And Operations Management*, Eight Edition, New York: Irwin McGraw-Hill, 1998.
- ÇELİKÇAPA Feray Odman, *Üretim Yönetimi ve Teknikleri*, 3.b., İstanbul: Alfa Yayınları, 2000.

- ÇUHADAR Murat, “Cengiz Kayacan, Yapay Sinir Ağı Kullanarak Konaklama İşletmelerinde Doluluk Oranı Tahmini (Türkiye’deki Konaklama İşletmeleri Üzerine Bir Deneme)” , *Turizm Araştırma Dergisi*, C. 16, S.1 (2005), ss.24-30.
- DAL Bülent, “Yavaş ve Hızlı Ürünler, Talep Tahmin ve Stok Yönetimi” , *Retail Türkiye Dergisi*, S. 27 (2011), <https://www.retailturkiye.com/bulent-dal/yavas-ve-hizli-urunler-talep-tahmini-ve-stok-yonetimi>
- DEMİR Hulusi, Şevkinaz GÜMÜŞOĞLU, *Üretim Yönetimi (İşlemler Yönetimi)*, *Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş*, 5. b., İstanbul: Beta Yayınları, 1998,
- DEMİR Şeref, “İskontoların Muhasebesi ve Denetimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 109 (2012), ss.77-112.
- DEMİRDÖĞEN Osman, *Üretim Yöntemi*, 3. b., Erzurum: Atatürk Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, Z.F. Fındıkoğlu Arş. Merkezi, 2001.
- DEMİREL Mehmet Yasin, İbrahim KARAAĞAÇ, “Bilgisayar Destekli Üretim Süreçlerine Genel Bir Bakış”, *Mühendis ve Makine Dergisi*, C. 55, S. 652 (2014) , ss.51-61.
- DEMİREL Nuray, “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasa Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri”, *Karaman, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF*, C. 11, S. 17 (2009), ss.42-68.
- DEMİRKIRAN Kadir, Nail TAHİROV, Pərviz HESENOV, “Müəssisə Resurs Planlaması Sistemləri və bu sistemlərin Azərbaycandakı Müəssisələrdə Tətbiqi”, *Journal Of Qafqaz University*, C. 1, S.1 (2013), ss.26-33.
- DOĞAN Aziz, “ Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırılması” , *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 80 (2018), ss.115-132.
- DOĞAR Ayşegül, *Tedarik Zincirinde Stok Yönetimi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, 2006..
- DURMUŞ Ahmet Fethi, Fikret OTLU, Özge ÖZKAN, “Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi (Literatür İncelemesi)” , *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, C. 9, S. 1.(2018).
- ERDOĞAN Simay, *İç Kontrol Sistemi: Kamu İktisadi Teşebbüsleri için İç Kontrol Modeli Önerisi*,(Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezleri) Ankara: T.C. Başbakanlık

- Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, 2009.
- ÇALGAN Erkan vd., Muhasebe Denetimi, Yayın No: 113, İstanbul: Mart Matbaacılık Sanatları, 2008.
- ERKAN Mehmet, Cemal ELİTAŞ, Yunus CERAN, *Dönem sonu Muhasebe İşlemleri (TMS/TFRS) Uyumlu*, 5. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014
- FABOZZİ Frank, Pamele Peterson, *Financial Management and Analysis*, Hoboken, New Jersey: Jon Wiley sons, Inc. 2003.
- FİLİZ Atilla, *Üretim Yönetiminde Verimlilik Sırları*, İstanbul: Sistem Yayıncılık, 2008.
- GENÇ Yılmaz, *Stok Sistemlerinin Yönetimi*, 1. b., İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme fakültesinin yayınları, 1988.
- GÖÇEN Ceren Ayça, “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim (Parmalat Vakası)”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 97, ss.107-132.
- GÜRBÜZ Hasan, *Muhasebe Denetimi*, 4. b., İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1995.
- GÜRÇAY Gültekin, *Yöneticiler için Temel Stok Kontrolü*, 1. b., İstanbul: Çatı Kitapları, 2012.
- GÜREDİN Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 11 Bası, Denizli: Arıkan Basım Yayın Dağıtım LTD ŞTİ, 2007.
- GÜREDİN Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014.
- GYREZİ Dritan, *Stok Yönetimi*, (Yayınlanmamış Bitirme Projesi), İstanbul: Yıldız Teknik Üniversitesi Makine Fakültesi Endüstri Mühendisliği Bölümü, 1999.
- HANDFIELD B. Robert, Ernest L. NICHOLS, *Introduction to Supply Chain Management*, Upper Saddle River, New Jersey: Prentice- Hall, Inc, 1999.
- HASANEFENDİOĞLU Bülent, Murat UZEL, “COSO Alaaddin’in Sihirli Lambası mı, (Tüm Yönleriyle COSO Bazlı İç Kontrol Sistemi)” , *Mali Çözüm Dergisi*, S. 141 (2017), ss.209-226.
- HIÇKIN Aslı Seçil, *Lojistik ve Ulaştırma Hizmetlerinde Optimal Stok Planlama Yönetimi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002.
- KARACAN Sami, Rahmi UYGUN, *Denetim ve Raporlama*, 1. b., İstanbul: Umuttepe Yayınları, 2012.

- KARĞIN Mahmut, Rabia AKTAŞ, “ Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Raporlanmış Nakit Akış Tablosu ve Analizi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, C. 52, S. 52 (2011).
- KAVAL Hasan, *Muhasebe Denetimi*, 3. b., Ankara:, ÖzBaran Ofset Matbaacılık, 2008..
- KAYA Nurullah, *Etkin Stok Yönetimi ve Türkiye’de Bir Uygulama*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004.
- KAYA Pınar, “Stoklara İlişkin TMS 2 ve BOBİ FRS karşılaştırılması”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C. 20, S. 2 (2018) , ss.262-285.
- KESKİN Duygu Anıl, “Kamu ve Özel Sektör Yönetiminde İç Kontrol Sistemi ve Değerlendirilmesi” , *İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, 2009, ss.14-21.
- KOBU Bülent, *Üretim Yönetimi*, 12. b., İstanbul, Beta Basım Yayınları, 2005.
- KOBU Bülent, *Üretim Yönetimi*, 18. b., İstanbul: Beta Basım Yayım, 2017.
- KOCAK Aydın, “Malzeme Yönetiminde Malzeme İhtiyaç Planlaması ve Kanban Sistemlerinin Bütünleştirilmesinde Farklı Yaklaşımlar: Literatür Araştırması” , *Ankara, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, C. 10, S. 1 (2008), ss.225-233.
- KONCZAK Laura Rock, “Logistics Partnership and Supply Chain Restructuring: Survey Resulst From The U.S.”, *Computerindustry, Production and Operations Management*, Vol: 6, No: 3 ( 1997), pp.226-247.
- KORMKAZ Özlem, *Üretim Kaynakları Planlaması ve İşletmelerdeki Uygulamaları*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul: Y.T.Ü. Fen Bilimler Enstitüsü, 2001.
- KÜÇÜK Orhan, *Stok Yönetimi*, 2. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
- KÜÇÜK Orhan, *Stok Yönetimi*, 4. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
- KÜÇÜK Yonca, *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanununun Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul; İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- MÜMİN Ertürk, *İşletme Biliminin Temel İlkeleri*, 5. b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2001.
- PAKSOY Turan, “Tedarik Zinciri Yönetiminde Dağıtım Ağlarının Tasarımı ve Optimizasyonu: Malzeme İhtiyaç Kısıtı Altında Stratejik Bir Üretim-Dağıtım Modeli” , *Konya, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, ss. 435- 454.

- PETROVIÇ Dobrila, Rajat ROY, “Supply Chain Modelling Using Fuzzy Sets” , *Int. Journal Of Production Economics*, Vol: 59, No:1 (1999) , pp.443-453.
- SEVİLENGÜL Orhan, *Genel Muhasebe*, 12. b., Ankara: Gazi Kitapevi, 2005.
- STADLER Hartmut, Christoph KİLGER, *Supply Chain Management and Advanced Planning*, Germany: Springer Berlin- Heidelberg, 2005.
- SVENSSON Göran, “The Theoretical Foundation Of Supply Chain Management” , *International Journal Of Physical Distribution & Logistics Management*, Norway: Vol: 32, No: 9 (2002), pp.734-754.
- ŞABAN Uzay, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, 1.b. , Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, 1999.
- TANRIVERDİ Yasemin, *Tedarik Zinciri ve Stok Yönetimi Üzerine Bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- TANYAŞ Mehmet, “ Lojistik ve Tedarik Zinciri Yönetimi”, *Otomasyon Dergisi*, S.136 (2003).
- TEKİN Mahmut, *Üretim Yönetimi*, 2. b., Konya, Arı Ofset Matbaacılık, 1996.
- TEKİN Mahmut, *Üretim Yönetimi*, Cilt 2, Konya: Günay Ofset, 2003.
- TENGİMOĞLU Dilaver, Vahit YİĞİT, *Sağlık İşletmelerinde Tedarik Zinciri ve Malzeme Yönetimi*, 2. b., Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık, 2013.
- TOKAY Semih Hüseyin, Ali DERAN, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, S. 90 (2008), ss.15-48.
- TÜM Kayahan, Mehmet Ü. MEMİŞ, “TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden ) Sonraki Olaylar Standardı ve Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları”, *Adana, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.24, S. 1 (2015), ss. 321-334.
- TÜRK Murat, Mustafa ŞEKER, “Stratejik Stok Yönetimi: Bir Kamu Hastanesi Örneği” *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, C. 8, S. 1 (2011), ss.713-727.
- YAHYAGİL Y. MEHMET, “KOBİ’lerde Bilgisayar Teknolojileri Uygulamaları”, *İstanbul, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2001-26*, 2001, s. 26

YARDIMCIOĞLU Mahmut, “Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Yönünden Değerlendirilmesi” , *Mali Çözüm*, S. 90, 2008, S.S. 145-168.

YEŞİLTAŞ Ümit, *Stok Kontrolü ve Bilgisayar Donanım Sektöründe bir Uygulama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.

YILAYAZ Şirvan, *Hastane İşletmelerinde Stok Yönetimi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.

Геннадьевна Когденко Вера, *Краткосрочная и долгосрочная финансовая политика*, Москва: Издательство: Юнити, 2011.

### ELEKTRON KAYNAKLAR

[http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/5\\_seref\\_demir.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/5_seref_demir.pdf)

[http://textbook.stpauls.br/Business\\_Textbook/Operations\\_management\\_student/page\\_141.htm](http://textbook.stpauls.br/Business_Textbook/Operations_management_student/page_141.htm)

<https://bilgiolojistik.webnode.com.tr/news/stok-yonetimi-ve-stok-maliyetleri/>

<https://www.e-yaz.com.tr/stok-yonetimi/>

<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/Muhasebe-Sistemi-Uygulama-Genel-Tebligleri-Tek-Duzen-Hesap-Plani---398>

<https://www.kap.org.tr/>

<https://www.karardenetim.com/kilit-denetim-konusu-olarak-aciklanabilecek-konular/>

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/01/20110127-9.htm>

<https://www.xing.com/communities/posts/satinalma-ve-stoklara-ilskin-ic-kontrol-yapisinin-olusturulmasi-1002867804>

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>

Sakıp Şeker, *Değer Düşen İktisadi Kıymetlerin Kayıtlardan Düşülmesi*,

[https://www.kanitymm.com.tr/makale/1996-03%20YAKLASIM%20-](https://www.kanitymm.com.tr/makale/1996-03%20YAKLASIM%20-%20DEGER%20%20DUSEN%20%20IKTISAD%20KIYMETLERIN%20KAYITLA)

[RDAN%20DUSULMESI-II.pdf](https://www.kanitymm.com.tr/makale/1996-03%20YAKLASIM%20-%20DEGER%20%20DUSEN%20%20IKTISAD%20KIYMETLERIN%20KAYITLARDAN%20DUSULMESI-II.pdf)

<https://tedarikzinciri.wordpress.com/2012/01/16/tedarik-zinciri-yonetimi-surecleri/>

<http://fulyayuksel.com/wp-content/uploads/2016/09/Uretim-Yonetimi-Stok-Kontrolü.pdf>



[https://www.bakis.com.tr/wp-content/uploads/2017/06/donem\\_sonu\\_stok\\_degerlemesi.pdf](https://www.bakis.com.tr/wp-content/uploads/2017/06/donem_sonu_stok_degerlemesi.pdf)

[https://www.bakis.com.tr/wp-content/uploads/2017/06/donem\\_sonu\\_stok\\_degerlemesi.pdf](https://www.bakis.com.tr/wp-content/uploads/2017/06/donem_sonu_stok_degerlemesi.pdf) 19.06.2019

AKIN Tekstil A.Ş, 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu. <https://www.kap.org.tr/>

ARSAN Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu. <https://www.kap.org.tr/>

BİLİCİ Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu. <https://www.kap.org.tr/>

BİRKO Birleşik Koyunlular Mensucat Ticaret ve Sanayi A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu. <https://www.kap.org.tr/>

BİRLİK Mensucat Ticaret ve Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu. <https://www.kap.org.tr/>

BOSSA Ticaret ve Sanayi İşletmeleri T.A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu. <https://www.kap.org.tr/>

BOYNER Perakende ve Tekstil Yatırımları A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetçi Raporu. <https://www.kap.org.tr/>

DAGİ Giyim San. ve Tic. A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Finansal Tablolar Ve Bağımsız Denetçi Raporu. <https://www.kap.org.tr/>

DERİMOD Konfeksiyon Ayakkabı Deri San. ve Tic. A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu. <https://www.kap.org.tr/>

DESA Deri San. ve Tic. A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu. <https://www.kap.org.tr/>

DİRİTEKS Diriliş Tekstil San. ve Tic. A. Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar Ve Bağımsız Denetçi Raporu. <https://www.kap.org.tr/>

HATEKS Hatay Tekstil İşletmeleri A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar Ve Bağımsız Denetçi Raporu.

<https://www.kap.org.tr/>

KORDSA Teknik Tekstil A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar Ve Bağımsız Denetçi Raporu.

<https://www.kap.org.tr/>

LÜKS KADİFE Tic. San. A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar Ve Bağımsız Denetçi Raporu.

<https://www.kap.org.tr/>

MENDERES Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu. <https://www.kap.org.tr/>

RODRİGO Tekstil San. Tic. A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetçi Raporu. <https://www.kap.org.tr/>

ROYAL HALI İplik Tekstil Mobilya San. Ve Tic. A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar Dipnotları ve Bağımsız Denetçi Raporu, s. 16. <https://www.kap.org.tr/>

SÖKTAŞ Tekstil San. Tic. A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları. 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetçi Raporu.

<https://www.kap.org.tr/>

SÖNMEZ Pamuklu San A.Ş. 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetçi Raporu. <https://www.kap.org.tr/>

YÜNŞA Yünlü Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu.

<https://www.kap.org.tr/>

YATAŞ Yatak ve Yorgan San. Tic. A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, 1 Ocak - 31 Aralık 2018 Hesap Dönemine Ait Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu.

<https://www.kap.org.tr/>

## **Kanunlar ve Mevzuatlar**

1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, <https://gib.gov.tr/node/88229>  
BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı, C. 18/3/2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 30 sıra no'lu Tebliğ.

TFRS1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması” Standardı, C. 29/07/2015 tarih ve 29429 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 53 sıra no’lu Tebliğ.

TFRS1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması Standardı, C. 29/07/2015 tarih ve 29429 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 53 sıra no’lu Tebliğ.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, C. 09/04/2015 tarih ve 29321 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 40 sıra no’lu Tebliğ.

TMS 2 Stoklar Standardı, C. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 5 sıra no’lu Tebliğ.

TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı, 05/03/2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 13 sıra no’lu Tebliğ.