



## **Sosyal Bilimler Dergisi / The Journal of Social Sciences**

*Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 6, Sayı: 36, Nisan 2019, s. 492-511*

*ISSN: 2149-0821 Doi Number:<http://dx.doi.org/10.16990/SOBIDER.4970>*

**Hüsnü Sinan GÜNGÖR**

İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme-Finans Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Yüksek Lisans Öğrencisi, sinan.gungor34@gmail.com

**Öğretim Üyesi Dr. Esin Nesrin CAN**

İstanbul Aydın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi

### **HIZLI YEMEK SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN ZİNCİR MAĞAZA İŞLETMELERİNDE STOK YÖNETİMİ**

#### **Özet**

Günümüz sosyo ekonomik şartlarının etkisi ile değişen yaşam standartları, temposu yüksek yorucu çalışma hayatı ve bununla birlikte iş seyahatlerinin çoğalması, genç nüfusun artması ile gençlerin dışarıda daha çok vakit geçirmeleri, hanede çalışan kadın sayısının çoğalması, hane halkının bireysel olarak zamandan tasarruf etme tercihinin artmasına neden olmaktadır. Daha sayamadığımız nice nedenlerle birlikte dışarıda daha çok vakit geçirme arzusunun artması ve tempolu günlük iş sürecinde çalışanların beslenme ihtiyaçlarını karşılamak için fazla zaman ayıramamaları bazı sektörel çalışma sahalarının gelişmesine neden olmuştur. Bu sektörlerden birisi de, kısa zamanda potansiyel tüketici kitlesine hitap eden “Hızlı Yemek Sektörü”dür. Bu sektörde faaliyet gösteren işletmeler sayesinde bireyler, beslenme gereksinimini karşılamak için daha az zaman ayırmakta ve beslenme alışkanlıklarını değiştirmektedirler. Hızlı yemek sunumu tarzında hizmet veren işletme sayısının giderek artıyor olması bu işletmeleri belirli markaların çatısı altında olmak üzere zincir mağazalaşma sistemlerine dahil olmaya itmektedir. Bu sektörde zincir mağaza olarak faaliyette bulunan işletmeler, bir yandan nihai tüketici kitlesine markanın standart kalitesini sunarak kar elde etmeyi amaç ederken diğer taraftan da yüksek ciro lu satış yapmayı ve brüt karlılığını arttırmak için etkin stok yönetimi ile birlikte satılan ticari malların maliyetinin düşük tutmayı hedeflemektedir.

**Anahtar Kelimeler:**Stok, Hızlı Yemek Sektörü, İç Kontrol Sistemi, Denetim

## THE INVENTORY MANAGEMENT OF THE CHAIN STORES AT THE FAST FOOD SECTOR

### Abstract

The changing living standards with the effect of today's socio-economic conditions, the strenuous working life with high tempo, and the increase in the number of young women, the increase in the number of women working in the household, the increase in the number of households to save time individually. Due to the reasons we could not count more, the desire to spend more time outdoors and the lack of time to meet the nutritional needs of the employees in the brisk day-to-day business process have led to the development of some sectoral fields. One of these sectors the Fast Food Sector is which addresses the potential consumer population in a short time, and thanks to the businesses operating in this sector, individuals spend less time to meet their nutritional requirements and change their eating habits.

The companies that operate as chain stores in this sector aim to make profit by offering the standard quality of the brand to the final consumer group while on the other hand increasing the gross profitability and making high turnover sales on the other hand. The aim of this study is to keep the cost of commercial goods sold together with effective inventory management, internal control system to protect the assets and control issues were touched on, a large market share in the sector with the brand by taking advantage of a local firm using a data related to the application was mentioned. At the end of the application, it was concluded that an effective stock management is important in determining the outcome of the economic activities of chain store enterprises.

**Key Words:**Stock or inventory, Fast Food, Internal Control System, Audit

### GİRİŞ

Hızlı Yemek Sektörü, evde veya işletmelerin mutfak bölümlerinde hazırlanması kolay veya alıcıların hemen tüketmesi amacıyla paketlenmiş olarak tüketicilere sunulan atıştırmalık yemeklerin tedarik işiyle uğraşılan bir sektördür. Bu sektörün günden güne gelişmesine ve iş gücünün hacim olarak artmasına neden olan sosyo demografik değişimlerdir. Yani nihai tüketici talebinin, haneden çok ev dışına doğru kayması, bu sektörün hem iş hacmi hem de istihdam açısından en çok rağbet gören sektör haline gelmesine neden olmuştur. Bundan dolayı marka değeri yüksek büyük firmaların çatısı altında faaliyet gösteren ve zincirleşen işletmelerin sayısı artmış, yatırım ve girişimcilik açısından en çok tercih edilen sektör haline gelmiştir. Sektörde zincir mağazacılık faaliyetinde bulunan işletmeler, tüketiciye standart ve kaliteli bir hizmet sunarak, yüksek kar marjı elde etmek ve katlanılan yatırım maliyetlerini kısa zamanda geri döndürmek amacı gütmektedir. Sektörde, farklı markalarla hizmet vermek isteyen girişimci sayısının her geçen gün artması, yani arz fazlalığının oluşması, rekabet ortamının daha da büyümesine, ve buna bağlı olarak talebi karşılama açısından, işletmeleri daha esnek olmaya, azalan maliyet, artan verim ile brüt karlılığı yüksek tutma gayretini bozmayaya zorlamaktadır.

Nihai tüketici tercihlerinin çok hızlı bir şekilde değişmesinden dolayı, değişen bu tercihleri fiyat ve kalite açısından makul bir seviyede sunmak isteyen işletmeler, artık tüm iş süreçlerini müşteri odaklı bir yaklaşımla düzenlemek zorunda kalmaktadır. Rekabet ortamından kaynaklı arz fazlalığının meydana gelmesi ile zincir mağaza işletmeleri, potansiyel müşteri portföyü kaybetmemek, satışlarını düşürmemek için, satılan ürünlerin miktarlarından ve fiyatlarından taviz vermek yerine, sattıkları ürünün korunması için etkin bir stok kontrol sürecini takip etmek durumunda kalmaya itmektedir.

### **HIZLI YEMEK SEKTÖRÜNE GENEL BİR BAKIŞ**

18 ve 19. yıllarda sanayi devrimin başlaması, endüstriyel üretimin ve sermaye birikimlerinin hızlı bir şekilde artması, ve buna bağlı olarak makineleşme sürecinin gelişmesi, insanların daha az çalışıp, hane dışında kendine daha çok vakit ayırmasına neden olmuştur. Buna bağlı olarak insanların dışarıda beslenme arzusunu hizmet ederek karşılamak için yemek yenilebilir restoranların açılması hız kazanmış, üretimle birlikte hizmet sektöründe istihdam artışına neden olmuştur. Yavaş yavaş sektör haline gelen restoran işletmecilikleri, zamanla markalaşmaya ve daha hızlı sunum yapmaya başlamış, sunulan yemekleri birer endüstriyel ürün haline getirmiştir. Bu sektörün öncüsü, özellikle hizmet sektöründe çalışan kişilere kısa sürede yemek yeme imkanı tanıyan Amerikan Hızlı Hazır Yemek Sistemidir. Fast food adı verilen sektörde asıl faaliyet, çeşitli malzemeleri içeren yiyecek ve içeceğin bir arada olduğu menüleri standart fiyatlarla nihai tüketiciye sunmaktır. Standart yöntemlerle çoğu soğutulmuş pratik bir şekilde hazırlama fırsatı veren gıda ürünlerinin üretilip satıldığı bir sistemdir.

Bu sektörde marka olmuş Mc Donalds'ın 1986 yılında Türkiye'ye gelmesiyle özellikle genç nüfusun hazır yemek talebinin artmasına ve buna bağlı olarak alışkanlıkların değişmesine neden olmuştur. Amerika ve Avrupa başta olmak üzere, burger, pizza vb. gibi yemek kültürleri, Türkiye'de çok rağbet görmeye başlamış, bunun yanında döner, köfte, pide, mantı, börek gibi yerel yemekler, birer endüstriyel yemek çeşitleri olarak nihai tüketicilere sunulmaya başlanmıştır. Mc Donalds'ın öncülük ettiği sektörde, her geçen gün yeni yerli markalar türemiş, yukarıdaki her bir yerel kültür yemekleri belirli markaların adı altında ana çıkış ürünü olarak satılmaya başlanmış, sunumlar zenginleşmiş, sunumu yapılan yiyecek ve içeceklerin kalitesi artmış ve sonuç olarak plastik, ambalaj, reklam gibi diğer sektörlerin de bu durumdan faydalanmasına neden olmuştur.

Son yılların verileri dikkate alındığında Türkiye'deki ev dışı tüketim sektörünün 70 milyar TL büyüklüğüne ulaştığı ve ev dışı tüketim harcamalarının neredeyse yarısının restoran ve hazır yemek mekanlarında yapıyor olduğu tespit edilmiştir. Restoran, otel ve kafe gibi işletmeleri kapsayan ve nispeten daha büyük olan Horeca (yeme-içme) Sektörü'nde olduğu gibi Hızlı Yemek Sektörü de Türkiye'deki toplumsal değişikliklerden etkilenmektedir. Türk halkının giderek artan alım gücü ve artan ortalama gelir seviyesi, tüketicilerin temel ihtiyaçlarının yanında tüketim mallarına da daha fazla harcama yapmasına ve bu durum, yeme alışkanlıklarında da değişmesine neden olmaktadır. Son yapılan araştırmalara göre, Türk halkı, Avrupalılara kıyasla haftada 9 saat daha fazla çalışmakta dolayısıyla evde yemek hazırlamak için yeterli zamanları bulunmamaktadır. Ayrıca Türkiye genç bir nüfusa sahip ve ülkedeki yaş ortalaması 30 civarında; Tüm bu faktörler, hızlı yemek konseptini yeni bir seviyeye taşımak için oldukça ideal ve bu durum Türkiye'de etkisini daha fazla hissettirmektedir.

Türkiye'de sektörün en çok rağbet gördüğü il, İstanbul'dur. Sektörün talep dengesindeki en önemli tercih merkezinin İstanbul olduğu gözükse de Anadolu'daki diğer büyükşehirlerdeki alışveriş merkezlerinin artmasından dolayı talep dengesinin değiştiği gözlemlenmektedir. Bilhassa gelir düzeyi yüksek olan beyaz yakalı sınıfın değişen tüketim alışkanlıkları, yeme-içme mekanlarına olan talebe ayrı bir ivme kazandırmış bulunmaktadır. Çalışma alanlarının yüksek katlı ofislere kayması, toplu konut sitelerinin hızla artması, kısaca insanların birlikte bir arada daha çok yaşamasına elverişli hale getirilen toplu yaşam merkezlerinin oluşturulması ile aynı lokasyonun içinde ya da yakınlarında faaliyet gösteren alışveriş merkezleri (AVM) bünyelerinde hazır yemek işletmelerinin kurulmasına neden olmaktadır.

Franchising sisteminin en çok girişimci sağladığı Hızlı Yemek Sektörü, her dönem cazibesini korumaktadır. Bu alandaki franchise sayısı, çeşitli markalar çatısı altında 15 bine ulaşmış durumdadır. Franchise sistemine tabi olan işletmelerin önemli bir kısmı yabancı markaların temsilcileri haline gelmiş olmaktadır. Bu durum sektörde faaliyet gösteren işletmelerin markalaşma hızının artmasına, global değerlerinin yabancı para cinsinden değer kazanmasına neden olmuştur. 2016'dan beri Türkiye pazarının yüzde 20 büyüyerek 1,8 milyar dolarlık büyüklüğe ulaştığı görünmüş, bu rakamın 2020 yılının sonuna kadar 3 milyar TL. büyüklüğe ulaşacak şekilde bir öngörü oluşmuştur. Bununla birlikte sektördeki güçlü firmalar, büyümeye paralel yatırımlarını arttırmakta özellikle alışveriş merkezlerinde hızlı yemek sunan zincir işletmeler oluşturarak çok geniş bir tüketici kitlesini yakalayabilmektedir. Diğer taraftan Fast-food yabancı ülke menşeli markaların Türkiye'de rağbet görmesinden esinlenen yerli ve yöresel lezzetleri sunan işletmelerin, markalaşmasına ve ciddi anlamda global marka değeri kazanmasına neden olmuştur. Yerel ve yöresel yemekler, markalaştırılarak daha hızlı hazırlanan ve daha kısa zamanda tüketilen ticari ürün haline getirilmiştir.

### **HIZLI YEMEK SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN ZİNCİR MAĞAZACILIK İŞLETMESİ KAVRAMI**

Modern gıda perakendecisi olarak da tanımlanan zincir mağaza işletmeleri, amacı ticari kar elde etmek olan, belirli bir yatırım maliyetine katlanarak Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyet gösteren ve tanınmış gıda markaları çatısı altında bu markaların belirlemiş olduğu standart fiyat, ürün ve hizmet kalitesi ile temin edilen ürünü hazırlayıp nihai tüketiciye sunmaya çalışan ticari birimlerdir.

Merkeze bağlı birden fazla mağazanın bir araya gelmesiyle, merkezi yönetim ve denetimin kontrolü altında iktisadi faaliyette bulunulur. Tabelalarında, merkeze bağlı marka belirtilir, konseptleri yani fiziki dekorasyonları genelde hepsinde aynıdır. Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyet gösteren zincir mağaza işletmeleri, genellikle marka olmuş büyük firmaların belirlemiş olduğu marka kullanım ya da isim hakkı bedelini ödeyerek franchise sistemine dahil olurlar.

Temel amaç, ana firmaların belirlemiş olduğu standart faaliyet sistemi ile yatırım girişiminde bulunarak işletmecilik unvanını hak kazanmaktır. Hızlı Yemek Sektörü'nde franchise modeli ile işletme kurmak isteyen girişimciler, belirlenen herhangi bir coğrafi konumda faaliyette bulunmak için öncelikle yatırım kararı alır ve yatırım için finansal kaynak oluşturur. Faaliyette bulunacağı lokasyonda, Hızlı Yemek Sektörü'nde marka olmuş ana firmalarla ön görüşme yaparak, hangi marka ile hizmet etmek istediğine karar verir ve görüşmeleri başlatır. Marka sahibi ana firma, aday olarak gördüğü girişimcinin ya da kendi

bünyesinde belirlemiş olduğu lokasyonda fizibilite çalışmasını başlatır. Aday ve aday lokasyonun uygun olması durumunda, sözleşmeler imzalanır ve kurulum aşamasına geçilir. Faaliyette bulunulacak mağaza için, mimari proje çizdirilir ve proje uygulaması başlatılmış olunur. Ana firma, işletme faaliyetinde bulunulacak yeri optimum operasyonel standartlara göre projelendirir, anahtar teslimi olarak kullanıma hazırlar. Yaklaşık 30 ile 45 gün aralığında kurulum aşaması sırasında zincir mağaza işletmeciliğinde bulunacak girişimciye hizmet, sunum, personel temini ve diğer işletme faaliyetleri ile ilgili destek olur, eğitimlerini verir. Tedariki yapılacak tüm yiyecek içecek ürünlerinizi tek elden temin eder, lojistik ve satın alma avantajı sunar.

Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyet gösteren zincir mağaza işletmelerinin bazı genel özellikleri aşağıdaki gibidir:

- ✓ Belirli bir yatırım maliyetine katlanılmak durumundadır. ,
- ✓ Franchise sistemi ile isim hakkı belirli bir dönem için kiralanmış ya da satın alınmıştır.
- ✓ Ticari faaliyet ancak ana firmanın onay vermiş olduğu faaliyet konumunda sürdürülebilir.
- ✓ Ana firmanın belirlemiş olduğu standart hizmet, satış ve kalite prosedürlerine uyulmak zorundadır. Standartlara uyulmadığı durumlarda cezai yaptırımlarla karşılanabileceği kabul edilmiş olur.
- ✓ Satışa sunulan tüm ürünler ya ana firmadan ya da ana firmanın belirlemiş olduğu diğer tedarikçi firmalardan sağlanır.
- ✓ Satılan ticari ürünün fiyatları, ana firmanın belirlemiş olduğu standart fiyatlardır. Bu fiyatların altında veya üstünde satış, ana firmanın izni olmadan gerçekleştirilemez, izinsiz promosyon ya da kampanya uygulamasında bulunulamaz.
- ✓ Satışların ve hizmetin kontrolü ve standardı için, ana firmanın belirlemiş olduğu entegrasyonel sistemlere, ana firmanın kendi bünyesinde oluşturmuş olduğu teftiş, kontrol ve denetim gibi süreçleri yöneten birimlere uyulmak zorundadır.
- ✓ İstisnai bir durum olmadığı sürece gelirlerin belirli bir yüzdesini ana firmaya ciro payı adı altında ödemek durumundadırlar.

Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyette bulunan işletmeler açısından belli bir markanın çatısı altında olmanın bir çok yararı vardır. Bunlardan en önemlisi, daha önce denenmiş, başarısı kanıtlanmış ve tanınmış işleyişe çok hızlı adapte olmak, adaptasyon sonucu, potansiyel müşteri kitlesine yerel ve global standart kalite sunum imkanına sahip olmaktır.

Sektörde işletmecilik kararı alan girişimciler, tanınmış markaların sunduğu hatta garantisini verdiği finansal desteklerle ticari risklerini en aza indirebilmektedir. Çünkü denenmiş bir iş, denenmemiş bir işten her zaman daha az risklidir. Potansiyel müşteri kitlesi, standart yönetim fonksiyonları ve markaların sunmuş olduğu kolay kurulum süreci, girişimci tarafından yatırım kararının hızlıca alınmasına fırsat vermektedir. Belli bir markanın çatısı altında faaliyette bulunmanın sakıncaları da vardır. Bunlardan en önemlisi, markanın uygulamaya zorunlu kıldığı bir takım kural ve kısıtlamalardır. Zorunlulukların başında ise, kurulum esnasında katlanılan mimari ve diğer proje maliyetlerinin, faaliyet esnasında

kullanılacak bazı ürünlerin piyasa şartlarından daha yüksek fiyatlara alınmasıdır. Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyet gösteren zincir mağaza işletmelerinin iktisadi faaliyetlerini sürdürürken karşılaştıkları sorunlardan en önemlisi, sermaye birikimleri yetersiz olduğunda çalışma sermayelerini destekleyecek finansal kaynakları bulma konusunda sıkıntı çekmeleridir. Diğer ise, sektörde istihdamın devamlı değişkenlik göstermesi yani satış elemanı, ürün hazırlayıcısı, yönetici gibi personellerin temininde sıkıntı yaşamalarıdır. Her ne kadar bağlı oldukları merkez bu konuda destek verse de piyasa şartlarına ve rakip firmaların transfer taleplerine karşın yine de sorun yaşanmaktadır.

Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyette bulunan zincir mağaza işletmeleri, diğer sektörlerde faaliyet gösteren zincir mağaza işletmelerinden ayıran özellikler aşağıdaki şekildedir:

- ✓ Sahiplik açısından, bireysel sahiplik oranı diğerlerine göre daha yüksektir. Diğerlerinde bireysel ortaklık oranı şirket ortaklıklarına göre daha düşüktür.
- ✓ Diğer sektörlerde faaliyet gösterenler, coğrafi konum olarak, aynı lokasyonda birden fazla konuma yayılabilirken, bu yayılma oranı daha düşüktür. Örneğin aynı marka çatısı altında faaliyet gösteren iki şube mesafesi en az üç kilometre çapın dışında olmalıdır.
- ✓ Kampanya uygulama , satış stratejisi belirleme, organizasyon ve yönetim gibi unsurlarda ana merkeze bağlılık oranı diğerlerine göre daha yüksektir.
- ✓ Geniş denetim söz konusu olup, daha çok fonksiyonel bölümleri bünyesinde bulundurmak durumundadır. Bireysel hareket etme beceresi diğerlerine göre daha düşüktür.

Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyet gösteren zincir mağaza işletmelerinin iktisadi faaliyet sonucu nihai amaçları, tedarik etmiş oldukları stok ürünlerini belirli standartlara göre hazırlayarak nihai tüketiciye kaliteli bir şekilde satarak kar etmektir. Nihai tüketicilere sağlamış oldukları avantajlar ve dezavantajlar aşağıdaki gibidir:

- ✓ Merkezden sağlanan stok ürünleri, hijyen ve kalite açısından sertifikasyon sürecini denetleyen kurum ve kuruluşlarının kontrolünden geçerek nihai tüketiciye ulaştırıldığı için hijyen ve sağlık açısından diğerlerine göre daha kontrollü yapılmaktadır.
- ✓ Satış tutarları açısından standart fiyat uygulaması geçerli olduğu için diğerlerine göre daha avantajlı ve bütçeye uygundur.
- ✓ Mağazanın bulunduğu ortam, merkezden kontrollü bir şekilde takip edildiğinden, güvenlik ve temizlik açısından diğerlerine göre daha güvenilirlerdir.
- ✓ Mağazalarda belirli dönemlerde, merkezin reklam gideri adı altında kampanya, promosyon ve ödül dağıtma gibi avantajlar sunulur.
- ✓ Hızlı tempoda hizmet söz konusu olduğundan, siparişi verilen ürünü teslim süresi biraz gecikebilir. Çalışan personelin yoğun iş temposundan, ve self servis olmasından dolayı tüketici talebine anında cevap verme ihtimali daha düşüktür. Bu da nihai tüketici duygularının tatmin edilmesini zorlaştırır.
- ✓ Satılan ürünler, endüstriyel bir süreçten geçip çoğunlukla donuk olarak tedarik edildiğinden dolayı, diğer mağazalara göre tazelik açısından daha az avantaj sağlar.
- ✓ Sipariş verirken ödeme sistemi uygulandığından, hizmetin nasıl ve ne kadar olacağı konusunda belirsizlik söz konusudur.

Genel itibarıyla Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyet gösteren zincir mağaza işletmeleri, standart hizmet ve yönetim anlayışı çerçevesinde potansiyel nihai tüketici kitlesine yeme ve içme ürünlerini standart fiyatlarla satarak ve sattığı ürünlerin maliyeti ile diğer işletme giderlerine katlanarak kar elde etme amacını güder.

Bünyesinde işletme müdürü, işletme şefi, şef garson, komi, garson, bulaşıkçı ve temizlikçi gibi personelleri istihdam eder ülke ekonomisine katkıda bulunmuş olur. Satışlarının çoğu hazır değerler üzerinden gerçekleştirildiği için, banka ve banka benzeri diğer kuruluşların nezdinden önemli birer müşteri niteliğindedirler. Bankacılık sektörünü portföy açısından önemli ölçüde etkilemektedir.

Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyet gösteren zincir mağaza işletmeleri, çoğunlukla KOBİ kapsamında oldukları için, ülke ekonomisine kalkınma, verimlilik, gelir dağılımı ve istihdam konusunda çok önemli katkılarda bulunmaktadır. Özellikle kriz dönemlerinde piyasaya sağlamış oldukları likidite destekleri ile piyasaların canlanmasına, diğer sektörlerin de bundan fayda görmesine neden olmaktadır.

Hane halkının beslenme alışkanlıklarının değişmesi, beslenme ihtiyaçlarının haneden çok dışarıda karşılanma tercihi, sektöre olan talep miktarını arttırdığı gibi başta gıda olmak üzere, ambalaj, plastik, kağıt, reklam, ve hizmet gibi diğer sektörlerin de bu durumdan nemalanmasına neden olmaktadır. Ancak diğer sektörlerden girişimci transferinin görülmesi yani bu sektöre olan girişimcilik talebinin artması, diğer sektörlerde yavaşlama ya da gerilemeye neden olabilmektedir. Örneğin, asansör imalatçısı firma sahibinin tüm varlıklarını elden çıkarıp, bir ya da birden fazla zincir mağaza işletmesi iştirakinde bulunması sonucu, imalat sektöründeki arz düşüşünün yaşanması gibi.

Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyet gösteren işletmeler, nihai tüketicilerin taleplerine göre, tüm ürün ihtiyaçlarını başta ana merkez firma olmak üzere, ürün tedariki sağlayan firmalardan temin eder. Tedariki sağlanan ürünler, belirli standartlara göre hazırlanır ve satışa sunulur. Genel amaç, tüm işletmecilerde olduğu gibi belirli bir dönemde gerçekleştirilen tüm iktisadi faaliyetlerin sonucu olarak, kar elde etmektir. Kara ulaşılrken ise bir takım ürün maliyetlerine ve işletme giderlerine katlanılmak durumundadır. Zincir mağaza işletmelerinde kar-zarar durumu, daha çok stok ürün satışlarından, ürün alış maliyetlerini düşüktükten sonra kalan brüt karlıktan iktisadi faaliyetlerin gerçekleşmesi için katlanılan faaliyet giderleri düşüldükten sonra belirlenmektedir.

### **ZİNCİR MAĞAZA İŞLETMELERİNDE STOK TANIMI VE ETKİN STOK YÖNETİMİ**

Stok, satılmaya hazır tutulan ve belirli özelliklerde muhafaza edilen ürün,mamul ya da malların her biri ya da tümüdür. Stok, yabancı dilden gelen bir kelime olup, Türkçe'de "envanter" kelimesi ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Envanter kelimesi muhasebe kayıtlarında genellikle yıl sonlarında sayımı yapılan mal stokunu ifade ettiği için, genelde fiziksel ve mali unsurlar olduğu için stok kavramı kullanılmaktadır.

İşletmeler, faaliyetin ana konusu olan ticari mallarını bir müddet depolarında stoklamak zorundadırlar. Bu stoklama, üretim arzusundan doğduğu gibi, bazen de satma koşullarından da doğar. Ürün girdisi teminin zor olduğu durumlarda, işletmenin üretimini aksatmaması için yeterli girdi stokuna sahip olması gereklidir. Aynı şekilde, işletmelerin müşteri beklentilerini

karşılama için belirli bir ürün stokunu bulundurması gereklidir. Ancak bu stok bulundurma, maliyetleri son derece etkileyen ve dolayısıyla rekabeti de etkileyecek faktörlerin başında gelmektedir. Hızlı Yemek Sektöründe faaliyet gösteren zincir mağaza işletmelerinde hızlı tüketilen ürünlerin çabuk bozulması, depolama veya mal taşıma kazaları nedeniyle ürünlerin zarar görmesi ve malların hile yoluyla çalınması gibi faktörlerden dolayı stoklama unsuru önemli riskler içerir.

Stok yönetiminde iç siparişleri karşılama süresi, malların stok devir hızı, risk yönetimi için en az stok seviyesinin belirlenmesi ve gerekli durumlarda anında kullanıma verilmesi önemlidir.

Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyet gösteren zincir mağaza işletmelerinde, direkt olarak malzeme yönetimi anlamına gelen stok yönetiminin amacı, doğru malzemeyi doğru miktarda, doğru zamanda ve uygun maliyetle yine doğru yerde bulundurmadır. Dolayısıyla malzeme yönetimi fonksiyonlarının sistem içerisinde doğru yapılandırılması, sevk ve idare edilmesi gerekmektedir. Bu fonksiyonlar içinde yer alan satınalma, depolama ve envanter kontrolünün birbirleriyle direkt ilişkili süreçler olmasından dolayı bu süreçlerde yapılacak bir hata etkin bir yönetim yerine kontrol dışı kalmış bir sistem yaratacaktır.

Kar amacı güden işletmeler için stoklar, ömrü bir yıldan kısa olan ve hazır değer olarak hemen nakde dönüştürülebilen varlıklardır. Bu varlıklar, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, atık ve hurda olabilmektedir. Stoklar, yönetsel ve denetim açısından çok önemli varlık kalemleridir. Etkin stok yönetimi ve denetimi aşağıdaki şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

Kar amacı güden zincir mağaza işletmelerinde faaliyetlerin başarılı bir şekilde yerine getirilmesi ve varlıkların korunmasına ilişkin gerekli tedbirlerin alınması için stokları etkin bir şekilde yönetmek önemlidir. Etkin stok yönetimi, stok ürünlerinin akış sürecinin sıkı takip edilmesi ve planlanması olarak tanımlanabilmektedir.

Zincir mağaza işletmeleri perakende olarak satış yapmaktadır. Bu işletmelerde, alınan ticari malın hazırlanarak satılması esastır. Çünkü toptan alınan ticari malın üzerine belirli bir kar koyarak perakende olarak nihai tüketiciye satılması işletmelerinin asıl faaliyet konusudur. Genellikle satış fiyatları standarttır. Standart fiyatlardan yapılan hızlı sunumlarda kullanılan malzemeler yani stok ürünlerinin tedarik edilmesi de standart yöntemlerle gerçekleştirilmektedir.

Endüstriyel işletmecilikte üretim, üretileni depolama ve depodan satış söz konusu iken ticari ve perakende işletmecilikte ürün alımı, alınan ürünü depolama ve depodan hazır satış, söz konusudur. Bu süreçte, stok ürünlerinin miktar ve parasal değer açısından takibi için muhasebe kayıtlarının, stok girdi-çıkıtı kayıtları ile karşılaştırılması ve kontrol edilmesi her daim önemlidir. Genellikle bu süreç sistematik bilgisayar ortamında gerçekleştirilir, fiziki sayım ve doğrulama gerektirebilecek unsurlar da göz önünde bulundurulur.

Her sektörde olduğu gibi Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyet gösteren işletmelerde de stok bulundurma durumunda kalınabilmektedir. Stok bulundurma gereksiniminin bir çok sebebi vardır. Bunlardan bazıları;

- ✓ Satışa bağlı günlük kullanım miktarının belli olmaması
- ✓ Üretenin ürünü üretememe riski



- ✓ Talepte çok ani değişimlerden kaynaklı ihtiyacın karşılanması amacıyla anlık üretim maliyetinin yüksek olması ya da karşılanamama riskinin olması
- ✓ İş sürecindeki değişiklikler
- ✓ Asgari stok bulundurma seviyesi
- ✓ Fiyat değişikliklerinin önüne geçmek istenmesi

Zincir mağaza işletmelerinde, tedarik edilen stok ürünün, hazırlanarak derhal satışa sunulması, iktisadi faaliyetin bir gereği olduğu için, stok devir hızı ve ortalama stokta kalma süresi gibi oranlarda devir katsayısının mutlaka yüksek çıkması beklenir.

Hızlı Yemek Sektörü'nde genel olarak ekonomik faaliyetler sonucu, yiyecek ve içecek gibi ürünlerin stokta tutma süreleri ortalama en fazla 10 günü geçmemelidir. Ambalaj, reklam ve diğer sarf ürünlerde ise bu süre en fazla 30 gündür. Stok bulundurma maliyetleri, hızlı stok döngüsü ile asgari tutarlarda gerçekleştirilmektedir. Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyet gösteren zincir mağaza İşletmelerinde faaliyetlerin temel amacı, marka sahibi merkez firmaya bağlı kalmakla birlikte nihai tüketici kitlesine satış yapmak, kar elde etmek ve yatırım maliyetlerinin en kısa zamanda dönüşünü sağlamaktır. Brüt karlılığı optimal düzeyde tutmak için satılan ticari malın maliyetini düşük tutmak gerekir. Kira, maaş, aidat, sigorta ve vergi ödemeleri gibi sabit giderlerin yanında sarf malzeme giderlerinin brüt karlılıktan düşülen kısmı işletmelerin net karlılığını ortaya koymaktadır. Satılan ticari malın maliyeti dönem başı stok ve dönem içi alınan stok değerlerinin toplamından dönem sonu stok değerinin düşülmesi ile hesaplanmaktadır. Stok giriş ve çıkış hareketleri etkin stok takip yönetimi ile doğru ve güvenilir bir şekilde takip edilmektedir. O halde zincir mağaza işletmelerinde stok takibi çok önemli bir unsurdur. Hizmet ve kalite açısından müşteriye ürün sunumunun zamanında ve çok önemli olması gerektiği göz önünde bulundurulursa, işletme açısından olması gerekenden az stok bulundurmanın satış kaybına yol açabileceğine karşın, olması gerekenden fazla stok bulundurma da hem finansal açıdan likidite darlığı hem de fire gibi olumsuz fiziki sonuçlarla karşı karşıya gelmeye neden olacaktır.

Stok bulundurma maliyetlerinin kontrol altında tutulmasının işletme faaliyetlerinin verimliliği açısından önemli ve büyük etkisi vardır.

Dönem başı stok, dönem içi alışlar ve dönem sonu stokların miktar ve parasal değerleri işletmelerin ürün maliyetlerini belirlemede önemli bir oynarken buna karşın personel, kira, vergi gibi sabit giderler ise genellikle kısa zamanda yönetilmesi zor olan maliyetlerdir. Stokların teminine ilişkin giderler, başta özsermaye olmak üzere, banka kredilerinden, ticari borçlanmalardan ya da dağıtılmamış olan karlardan karşılanmaktadır.

Zincir mağaza işletmelerinde, tüketici taleplerinin zamanında ve kaliteli olması açısından tedarik sürecinin önceden planlanmasında etkin stok yönetimi çok önemlidir. Bu anlamda stok yönetimi, tedarikçi ana firmalardan zincir mağaza işletmelerine, ürünün zamanında ve tam olarak ulaştırılmasını planlama, organize etme ve kontrolünü sağlamayı içerir.

Stok yönetiminin temel amacı, işletme faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için, düşük maliyetle stok temininin gerçekleştirilmesinin sağlanmasıdır. Stok yönetiminin ilk aşamasını tedarik etme yani satın alma, koruma ve korunma sürecinde ortaya çıkacak tüm maliyetlerin tespit edilmesidir. Zincir mağaza işletmelerinde asgari stok bulundurma seviyesinin tespiti için karar verme süreci çok önemlidir. Stokları planlayarak, faaliyetlerden doğacak satışların tahmin edilmesi daha da kolaylaşır. Planlanmış stoklama sürecinin kontrolü ise, depolama ve ürün

hareketlerinin izlenmesi açısından önem taşımaktadır. Stok giriş ve çıkış hareketlerinin bir sonucu olan iktisadi faaliyetlerde, katlanılması muhtemel bir takım stok maliyetleri söz konusudur. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir:

- ✓ Muhafaza edilecek yerin bakım ve giderleri,
- ✓ Stok ürünlerine uygulanacak amortisman gideri,
- ✓ Stok takibini yapacak personel işçilik gideri,
- ✓ Fiziki özelliği korumaya yönelik havalandırma, ısınma, soğutma ve aydınlatma giderleri,
- ✓ Stokları korumaya yönelik güvenlik ve tedbir alma giderleri,
- ✓ Katlanılacak finansal yatırım giderleri,
- ✓ Fiyat avantajları,
- ✓ Yönetim giderleri,
- ✓ Taşıma ve nakliye giderleri,
- ✓ Fire ve kayıplar,
- ✓ Personelden kaynaklanan hata ve hile gibi unsurların telafisi olarak sıralanabilir

Etkin stok yönetiminin işletme tarafından önceden tespit edilmesi, işletmenin tedarik etmek için satın almadan müşteriye satışının gerçekleştirilmesine kadarki süreçte katlanılacak tüm stok giderlerinin telafi edilmesi için birtakım önlemlerin alınmasına yardımcı olur.

Al-sat faaliyetinin gerçekleştirilmesinde işletme içi depo,satın alma,muhasebe ve satış birimleri arasındaki koordinasyon oldukça önemlidir. Stok ürünlerinin siparişini oluşturma,satın alınması,depolama,kayıt etme ve satışını gerçekleştirme sürecinde görev alan tüm işletme yetkilileri veya personeli stok yönetiminin birer iletişim parçalarıdır.

Zincir mağaza işletmelerinde etkin stok yönetimi, satış planına ve hedefine uygun bir şekilde tedarik edilecek stok ürünlerinin miktarlarının belirlenmesi, ve tüm stok hareketlerinin sistematik bir şekilde takibi, kaydı ve kontrolü ile mümkündür. Stok döngüsünün sistematik ve fonksiyonel bir şekilde gerçekleştirilmesi ile etkin stok yönetimi sağlanmış olur.

### ZİNCİR MAĞAZA İŞLETMELERİNDE STOK DÖNGÜSÜ

Hızlı Yemek Sektöründe faaliyet gösteren perakendeci işletmelerde ticari ürünler, genel olarak altı aşamadan sonra nihai tüketiciye ulaştırılmaktadır. Bu süreç ise aşağıdaki adımlardan oluşur:

- ✓ Sipariş Verme
- ✓ Tedarik Etme
- ✓ Ürünü Teslim Alma
- ✓ Kayıt Altına Alma
- ✓ Depolama
- ✓ Perakende Satışı

Yukarıdaki 6 aşamanın gerçekleştirilmesinin amacı,nihai tüketicinin talebini karşılamak için satış faaliyetinde bulunmak ve kar elde etmektir. Genelde tüm aşamalar, her işletme için geçerlidir. Tüm bu 6 aşamadaki süreçlerde bir takım tutanak ve belgeler kullanılır,kayıt ve not alma esastır.

## ZİNCİR MAĞAZA İŞLETMELERİNDE STOK MALİYETLERİ

Stokların maliyeti, tedariki sağlanan tüm stok ürünlerin satın alma maliyetleri, satışa hazır hale getirilene kadar katlanılan diğer maliyetleri kapsamaktadır.

Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyet gösteren zincir mağaza işletmelerinin en önemli özelliği, tedarik edilen tüm stok ürünlerini özelliğini bozmadan, satışa hazır hale getirmektir. Hazır hale getirmekten bahsedilen süreç, dondurma, dondurulmuş ise çözme, soslama, ısıtma, paketleme ve veya ambalajlama işlemlerinden oluşmaktadır.

### Şekil 2. 1. Özet Faaliyet Şeması

(+) SATIŞ CİROSU

(-) Satılan Malın Maliyetleri (DBS+DİA-DSS)

(-) Diğer İktisadi Faaliyet Giderleri

Dönem Net Kar/ Zararı

Yukarıdaki şemadan da anlaşılacağı üzere zincir mağaza işletmelerinde belirli bir döneme ait satış cirosundan satılan malın maliyeti ve diğer iktisadi faaliyet giderleri düşüldüğünde, o döneme ait işletme kar ve zarar durumu ortaya çıkmaktadır. Satılan ürün maliyetlerini ise, dönem başı stok ve dönem içi alınan stok ürünlerinin tutarından dönem sonu sayımı yapılan stok ürün tutarından düşülen fark belirlemektedir.

Diğer iktisadi faaliyet giderleri, işletme yönetiminin kira, işçilik, elektrik, su, bakım ve onarım, vergi ve amortisman gibi diğer giderleri kapsamaktadır.

### STOKLARDA İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖNEMİ

Genel olarak stokların işletme varlıkları içerisinde en önemli kalemler olduğunu daha önce belirtmiştik. Stokların Genel Muhasebe ve Raporlama Standartları'na göre uygun bir şekilde kayıt edilmesi, raporlanması, belirlenmiş bir muhasebe programı ortamında takip edilmesi, ve sonuç olarak finansal ve mali verilerde dürüstlük ilkesine bağlı olarak doğru gösterilmesi ancak işletmelerin etkin bir iç kontrol sistemi ile mümkündür.

Zincir mağaza işletmelerinde stok giriş çıkış hareketlerinin kontrol edilmesi önemlidir. Çünkü hazırlanarak satışa hazır hale getirme süreci izlenmektedir. Tedarik edilen ticari malların giriş çıkış hareketleri belirli standartlarda ve fonksiyonel kontrol ortamlarında takip edilir ve prosedürler uygulanarak etkin bir iç kontrol sistemine tabi tutulur. İşletmeye ait tüm varlıkların korunmasında olduğu gibi stokların tedarik edilmesinden satılmasına değin tüm faaliyetlerin sırasıyla ve düzenli bir şekilde yerine getirilmesi de iç kontrol sisteminin birer parçasıdır. Stok ürünün önce ihtiyaç duyulduğunun belirlenmesi, sonra sipariş verilmesi, siparişin ardından depoya tedarikinin kabul edilmesi, depoya alınan stok ürünlerinin giriş çıkış hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi, stokları korumaya yönelik tüm işlemler ve personel sorumluluk alanlarının tespiti, satışa sunulan stok ürünlerinin kayıt altına alınması gibi tüm süreç, iç kontrol sisteminde organizasyon yapısını belirlemektedir.

İşletme aktiflerinde en yüksek paya sahip olan stokların, Genel Muhasebe ve Raporlama Standartlarına göre mevzuatlara uygun bir şekilde kayıt altına alınması, değerlendirme ölçülerinin dürüstlük ilkesine sadık kalarak raporlanması ve bu unsurların şeffaf bir şekilde paylaşılması gerekmektedir.

Finansal tablolarda gerçeği yansıtan stok hesapları, 3. şahıs ve kurumlar tarafından işletme ile ilgili yatırım ve stratejik kararların alınmasında önemli bir etkidir. Bu nedenle, işletmenin kendisine ait iç kontrol sisteminin ve iç denetiminin varlığı çok önemlidir.

Stok açısından iç kontrol sisteminde muhasebe kayıtlarının kaydedilmesi, kontrolü, gözden geçirilmesi ve değerlemelerinin yapılması çok önemlidir. Muhasebe açısından tedarik anında stok ürünlerine ait teslim fişlerinin gözden geçirilmesi, alışı gerçekleştirilen stok ürününe ait sevk irsaliyesi ve fatura gibi tüm matbu evrakların kaydedilmesi, kayıtların yevmiye, cari ve defter-i kebir gibi işletme defterlerine aktarılması gibi süreç takip edilmektedir.

Dönem sonu sayım işlemlerinde, tutanakların kayıtlarla karşılaştırılıp doğruluğunun tespiti muhasebe birimi tarafından gerçekleştirilmektedir. Muhasebe biriminin stok ürününü sipariş verme, fiziki teslimini gerçekleştirme gibi bir sorumluluğu yoktur. Beyan açısından kayıtların doğruluğu ile ilgilenilmektedir. Stok ürünlerine ilişkin giriş çıkış hareketleri ile tediye ve tahsilat kayıtları karşılaştırılır. Fark var ise işletme yönetimi ya da sahibine gereken aktarılır.

Diğer değişken ve sabit giderlerin düşülmesinden sonra ortaya çıkacak işletme net karını belirleyen, dönem başı stok miktarı ile dönem içi alışı yapılan stok miktarı toplamının dönem sonu sayımı yapılan stok miktarından düşümü sonucu fiyatlandırılan tutardır. Kısaca işletme kar ve zarar durumlarını brüt olarak ortaya koyan stok ürünlerinin giriş ve çıkış hareketleridir. Görüldüğü üzere, işletmenin maliyet ve karlıklarını belirleyen en önemli varlık stoktur ve stoklarda teslim alma anından dönemsel sayımlarına kadar bir çok süreçte etkin bir iç kontrol sistemini yürütmek çok önemlidir.

Stok giriş ve çıkış hareketlerinin fonksiyonel ve sistematik bir şekilde takip edilmesi ve depolarda muhafaza edilmesi, muhafaza edilirken, depoya girişi, bölümlere ayrılması, zamanında ve doğru bir şekilde bilgi paylaşımının sağlanması, kayıt edilmesi ve ilgili kişilere bilgilendirme geçmenin kolay olması ancak iltizamlı depolama düzeni ile sağlanır. Stokların depoda muhafazası ve kontrolü iç kontrol bir sisteminde yönetilmesi gereken etkin bir süreçtir.

İç kontrol sisteminin yürütülmesinde, işletme çalışanlarına verilen yetki ve sorumluluklar, uygulamaların gerçekleştirilmesinde takip edilen yönetmelikler çok önemli unsurlardır. Örneğin depo görevlisi, her bir stok ürünün nitelik ve nicelik açısından özelliğini iyi bilmesi gerekir. Belgelendirme ve muhasebeye evrak intikalini sağlama süreci çok iyi takip edilmelidir. Bunlar birer prosedürdür.

Personelden kaynaklanan hata, hile ve yolsuzluk gibi olumsuz unsurlar, stok yönetiminde de görülmektedir. Bu tür olumsuz unsurların önüne geçmek için işletme içi iç kontrol sistemi prosedürleri ve politikaları oluşturulmalıdır.

Stokların denetim esnasında denetçinin inceleyeceği en öncelikli alan iç kontrol sistemidir. Stoklar açısından, etkin iç kontrol prosedürleri göz önünde bulundurulacak önemli birer denetim bulgusu olacaktır.

İç kontrol sisteminde stoklarla ilgili finansal verilerin doğru bir şekilde kayıt edilmesi ve bu kayıtların doğru bir şekilde raporlanması için stokların fiziki korumanın yanında kayıtsal korumanın da önemli olduğu ve stokların bilgisayar ortamında takip edilmesi bir çok avantaj sağlar. Bunlar;

✓ Kayıtlar, güvenli bir şekilde saklanır ve kayıtlara zamanında erişim daha kolay ve hızlı olabilmektedir.

- ✓ Hata yapma katsayısı klasik kayıt yöntemine göre daha azdır.
- ✓ Geriye dönük izleme sağlanabilmektedir.
- ✓ İleriye dönük planlama yapılabilmektedir.

### STOK DENETİMİ VE UYGULANMASI

Her alanda olduğu gibi, varlık kalemlerinden biri olan stokların da denetlenmesi işletmenin faaliyetleri açısından önemlidir. Stokların korunması ve kontrol altında tutulması için işletmenin iç kontrol sisteminden yararlanılarak genel bir denetim sürecinden geçirilmesi gerekir.

Zincir mağaza işletmelerinde stokların denetlenmesinin temel amacı, stokların işletme mülkiyetinde olup olmadığını doğrulamak, ürün maliyetlerinin kesin bir şekilde tespit edilmesi, personelden kaynaklanan hata ve hilelerin önüne geçmek ve en önemlisi de stok giriş ve çıkışlarına ait muhasebe kayıtlarının zamanında ve doğru bir şekilde geçip geçmediğini belirlemektir. Muhasebe kayıtlarında, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden bilanço ve gelir tablosu ilkelerine ait tüm maddeler için uygunluk aranır. Bunlardan örneğin doğruluk ilkesi hatalı olsa genelini olumsuz yönde etkiler.

Denetim unsurunun stoklar üzerinde irdelenmesi açısından denetleme görevini üstlenecek denetçi personel, işletme varlıklarından stokların denetimini gerçekleştirmeden önce bir takım gözlem, sorgulama, fiziki inceleme gibi denetim tekniklerini uygulamaya alacak verileri tanımak durumundadır.

Stoklarla ilgili en kesin bilgiler işletmeye ait envanter kayıt listesinde yer almaktadır. Zincir mağaza işletmelerinde stokları denetleyecek olan denetçi, büyük ölçekli işletmelerin kendi bünyesinde faal olarak çalışan ancak depo ve mal kabul bölümünde bulunmayan ya da franchise alınan ana firmadan bağımsız 3. şahıs ya da şahıslar olabilir.

Daha küçük işletmelerde ise işletme sahibinin kendisi ya da işletme sahibinin bizzat tayin edeceği 3. şahıs olabilir.

Denetçi, denetim prosedürlerini stoklar için uygularken, kendisinin ya da ekibinin hazırlamış olduğu tüm kontrol listelerini, talimatları ve denetim planını bir kez daha gözden geçirerek, denetim esnasında görev alacak tüm personele ilgili dokümanları açıkça aktarmalı, hataya mahal verecek unsurları belirterek, hata yapma ihtimalini en aza indirmelidir.

Stokların denetlenmesinde ulaşılmaması gereken amaç ve hedefleri aşağıdaki sorular ışığında sıralamak mümkündür.

- ✓ Stok girişleri gerçek midir?
  - ✓ Stok maliyetleri kayıtlara uygun bir şekilde mi beyan edilmiştir?
  - ✓ Tedarik edilen stok ürünlerinin miktar ve tutarları açısından bedelleri doğru mudur?
  - ✓ Envanter kayıtlarında stok kalemleri doğru bir şekilde yer alıyor mu?
  - ✓ Mali ve Finansal tablolardaki stok varlığı doğru değerlendirilmiş midir?
- Denetim esnasında dikkat edilmesi gereken bazı önemli detaylar vardır. Bu detaylar;
- ✓ Stok hesaplarına yapılan girişler,
  - ✓ Stok girişleri sonrası oluşan maliyetlerin hesaplanması,
  - ✓ Stok ürünleri için yapılan çıkışlar
  - ✓ Çıkış sonrası kalan stok envanterinin kontrolü ve değerlemesi

✓ Varsa konsinye yani emanet malların tespiti ve tutanak altına alınması  
Stoklar, Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyet gösteren işletmeler için en önemli varlıklardır. Tedariki kısa sürede sağlanıp, hazırlanarak hızlı bir şekilde satıldığı için stok ürünlerinin kontrolü çok önemlidir.

Dönem başında mevcut olan, dönem içi alınan ve dönem sonu mevcudun sayılarak belirlenmesi ile işletmenin ürün maliyetlerini belirleyen stok miktarlarını gözlem ve fiziki sayım ile devamlı denetim altında tutmakta fayda vardır.

Stok denetiminde aşağıdaki unsurlar göz önünde bulundurulmaktadır;

✓ Ürün maliyet ve ürün sunumuna ait giderlerinin belirlenmesi ve kaydedilmesi,  
✓ Stok ürün değerlerinin belirlenmesi,  
✓ Stok ürün tedariki ve depolama ile ilgili tüm giderlerin tespit edilerek kaydedilmesi,  
✓ Stok yönetiminden sorumlu kişi veya kişilerin tanınması gerekirse sorgulanması,

✓ Stokların fiziki kontrolü ve sayımı,  
✓ Stok listesinin incelenmesi ve stok ürün fiyatlarının gözden geçirilmesi,  
Stok denetiminde, çalışma kağıtlarındaki sırayla takip edilen ve uygulanan prosedürler genelde aynıdır. Bunlar;

✓ Yapısal ve kontrol risklerinin belirlenmesi,  
✓ İç kontrol sisteminin kontrolü ve anlaşılması, Stok sayımlarında gözleme ve kayıt takip yöntemlerinin yeterli olup olmadığının anlaşılması,  
✓ Varlık kalemlerinde stokların gerçekliğinin tespiti,  
✓ Stok sayımlarında kontrolü sağlanacak tüm belgelerin incelenmesi ve doğruluk testlerinin yapılması,

✓ Kullanıma elverişli olmayan ya da hareket görmeyen stok ürünlerinin araştırılması ve gerekçelerinin tespit edilmesi,

✓ Sayım öncesi varsa stok etiketlerinin ya da barkot numaralarının listelendiği kayıtların kontrolü, yoksa özelliklerine göre her bir ürün ya da ürün topluluğu için numara verme metodunun uygulanması,

✓ Önceki kayıtlardan dönem başı stok miktarlarının tespit edilmesi ve dönem içi depo hareketlerini gösteren kayıt ve evrakların incelenmesi,

✓ Stok sayımını gerçekleştiren kişi ya da kişilere ait görev ve sorumluluk alanlarının gözden geçirilmesi,

✓ Analitik prosedür ve doğrulama testi tekniklerinin stok hesaplarına eklenmesi ve sonucunun gözden geçirilmesi, karşılaştırılması.

Stok denetiminde, uygulanabilecek denetim teknikleri ve bu denetim teknikleri ile elde edilecek sonuçlar şu şekildedir:

✓ Gözlem ve soruşturma tekniğini kullanarak stok sayımlarının değerlendirilmesi sağlamak.

✓ Fiziki inceleme, doğrulama, belge incelemesi, karşılaştırma, kayıt sistemini yeniden izleme ve yeniden hesaplama, göz atma tekniğini kullanarak stok varlığının, stok kayıtlarının ve değerlemelerinin uygunluğunu tespit etmek,

✓ Belge incelemesi, karşılaştırma tekniğini kullanarak alım ve teslim sürecindeki kayıt ortamının dönemsel ilkesine göre incelemek.

✓ Analitik inceleme tekniğini kullanarak satılan malın maliyetinin tutar açısından uygun olup olmadığını araştırmak.

Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyet gösteren zincir mağaza işletmelerinde stok kontrollerinin rutin takibi çok önemlidir. Stokların kontrol altında tutulmasında aşağıdaki amaçların gerçekleştirilmesi istenir.

- ✓ Stok ürünlerinin satış anına kadar muhafaza edilmesini sağlamak,
- ✓ Varsa eksilme nedenlerini tespit etmek ve tedbir almak,
- ✓ Fire verme ihtimalini en aza indirmek,
- ✓ Fiyat avantajlarından yararlanmak,
- ✓ Stok depolama sürecinin daha etkin bir şekilde denetlemek,
- ✓ Depo içinde bölümlere ayrılmış ürünlerin önemini ve önceliğini saptamak,
- ✓ Nihai tüketim talebini zamanında ve doğru bir şekilde karşılamak,
- ✓ Tedarik edene bilgi akışı sağlamak,
- ✓ Stokların finansal maliyetini asgari düzeyde tutmak.

Denetlenen stok kalemi, dönem sonu finansal tablolarda diğer işletme faaliyetlerini etkileyeceğinden miktar ve tutar açısından gerçeğe uygun olarak gösterilmelidir. Hazır değerlerin içinde yer alan stokların bilanço aktifinde olduğundan az ya da fazla göstermesi durumunda, işletmenin faaliyetlerini gözden geçirecek işletme yönetimi ya da üçüncü dereceden kurum ve kuruluşların karar alma sürecini olumsuz yönde etkileyecektir. Bu yüzden denetçi, denetim öncesi stok kalemi ile ilgili tüm detayları gerçeği yansıtan bir şekilde gözlemelidir.

Stok denetimi öncesi denetçi;

- ✓ Stok giriş çıkış hareketlerine ilişkin sistem hakkında bilgi edinir.
- ✓ Sipariş, teslim, saklama ve satış işlemlerindeki tüm belgeleri inceler.
- ✓ Stok hareketlerindeki kayıtların belge düzenini gözlemler.
- ✓ Satın alınan stok ürünlerinin alış fiyatlarının piyasa fiyatlarına nazaran uzak ara farkı olup olmadığını tespit eder.
- ✓ Stok hareketlerinde uygulanan metodu kavramaya çalışır.
- ✓ Depo ya da ambarda varsa emanet ya da diğer işletmelere gönderilen konsinye ürünlerin kayıtlarını kontrol eder.

### **STOK SAYIM İŞLEMLERİ**

Zincir mağaza işletmelerinin en önemli varlık kalemlerinden biri olan stokların miktar ve tutar açısından doğruluğunu tespit etmek, ve belirli dönemlerde özellikle dönem sonlarında fiziki sayımlarını gerçekleştirmek, ticari faaliyetin istikrarı ve maliyetlerin tespiti açısından çok önemlidir. Dönem başı stok ve dönem içi stok alışlarının miktar ve tutar açısından dönem sonu stok miktar ve tutarından düşülmesi ile belirlenen satış maliyetinin doğru tespit edilmesi gerektiğinden fiziki stok sayım işlemi işletme yönetimi tarafından yetkilendirilen personel veya personel ekibi tarafından denetçi eşliğinde yapılır.

Zincir mağaza işletmelerinde fiziki stok sayım, her ayın son gününde umumi ve her yıl sonunda ise daha detaylı ve kapsamlı olarak yapılmaktadır.

Sayıma başlanmadan önce bir takım hazırlıkların planlanması gerekir. Bunlar;

- ✓ Tarih ve saatin belirlenmesi,

- ✓ Sayımı gerçekleştirecek ve eşlik edecek personel veya personel ekibinin ve denetçinin belirlenmesi,
- ✓ Sayım işleminin ne kadar sürede bitmesi gerektiğinin belirlenmesi,
- ✓ Sayımda kullanılacak matbu evrak ve kırtasiye malzemelerinin hazır hale getirilmesi,
- ✓ Sayımda kullanılacak etiket makinesi, el terminali, hesap makinesi, tartı cihazları, bilgisayar ve data cihazı gibi levazımların belirlenmesidir.

Fiziki sayım esnasında ürün gamına göre oluşturulan sayım listesi tutanaklarla belgelendirilir. Ürünler, miktar açısından adet, koli, paket, litre ve kilogram vb. cinsinden birimleri gözlemleme yoluyla sayım ve tartı yardımıyla sayılır ve tutanакlara aktarılır. Sayım işlemini gerçekleştiren personel veya personel ekibi doğru sayım yapıp yapılmadığını defaten kontrol eder ve imzalı bir şekilde tutanakları ilgili kişilere veya muhasebe birimine aktarır. Hata ve hile gibi olumsuz bir durum ile karşılaşmadığı sürece satılan ürünün maliyeti muhasebe birimi tarafından tespit edilir ve işletme yönetimine bilgi olarak aktarılır.

İşletme yönetimi, sayımın denetçi eşliğinde yapılmasını tercih etmesi durumunda, denetçi ana kütleden örnekleme seçimi metoduyla bir kaç ürünün yeniden sayımını talep edebilir. Genellikle büyük hacimli ürünler üzerinde durulur. Doğruluğunu fiilen gözledikten sonra çalışma kağıdı cinsinden hazırlanan imzalı tutanakları, envanter miktarını hesaplamak için teslim alır ve analitik olarak incelemeye başlar. Analitik prosedür olarak denetçi, fiziki envanterin hesaplanmasında ve fiyat bazlı değerlendirilmesinde bir önceki dönemlere ait sayım toplamlarını karşılaştırma hakkına sahiptir.

Miktar açısından eksiklik, hata, hile ve hayali stok bulundurma gibi unsurların tespiti için tüm kayıtlar, geriye dönük inceleme metoduyla denetçi tarafından incelenir ve raporlanarak işletme yönetimine sunulur. Personel tarafından hile yoluna başvuru bir durum söz konusu ise soruşturma yapacak ilgili mercilere raporunu aktarır. Stok sayım işleminin fiziki olarak yapılmasının ardından sayım işleminin tutanaklarla raporlanması gerekir.

Sayım raporları, aşağıda belirtilen detayları mutlaka kapsamalıdır.

- ✓ Kullanılan stokların değerlendirme yöntemleri,
- ✓ Kullanılan stok maliyet yöntemleri
- ✓ GKMI kapsamında özümşenilen muhasebe politikaları,
- ✓ Stoklara ait miktar ve tutar cinsinden kayıtlı değerler ve bunların sınıflandırılması,
- ✓ Varsa ilgili döneme ait stok değer düşüklüğü, karşılık gideri gibi negatif tutarların beyan edilmesi,
- ✓ Üçüncü şahıslara olan borçlara karşılık, stokların ne kadarının teminat olarak gösterildiği,
- ✓ Yangın, kaybolma, çalıma, ve mücbir sebeplerden dolayı stoklar için yapılan toplam sigorta değerleri,
- ✓ Sayım sonuçlarının, muhasebe defter kayıtları ile stok kartlarının karşılaştırılması.

### **STOK HESAPLARINDA HİLE VE USULSÜZLÜK YÖNTEMLERİ**

Kayıt Dışı İşlemler; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne göre işletmeler, tüm finansal ve mali işlemlerini kayıt ortamında mutlaka muhasebeleştirmek zorundadır. İktisadi



faaliyetlerden kayıt dışı ortamından çıkarıp muhasebeleştirilmeyen işlemlere kayıt dışı işlem denir.

Tedariki sağlanan ürünlerin faturasını almama, satışı yapılan ürünlerin faturasını düzenlememe gibi işlemler, kayıt dışı işlemlerin başında gelir. Bu tür durumlarda işletme yönetimi, varlık kalemlerinden stok yani ticari mallar hesabında makyajlama yöntemine başvurur ve gerçeği ilgili kişi ve kurumlardan saklamış olur. Dürüstlük ilkesine aykırı davranış gösterir.

Kayıtları Dönem Öncesi Ya da Sonrasında Gerçekleştirme; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden dönemsellik gereği işletmeler, iktisadi faaliyetlerini muhasebe kayıt ortamında zamanında ve düzenli bir şekilde kaydetmelidir.

Bilanço kalemlerinde stokların fazla görünmemesi için, yılın son günlerinde alınan ürünlerin, bir sonraki yılın başlarında kayıt edilmesi ve böylelikle likidite durumunu olduğundan daha iyi gösterme çabasına girilir.

Sahte Belge Düzeni; İktisadi faaliyette bulunan işletmeler, finansal kuruluşlar nezdinde kredibilite limitini yüksek tutmak amacıyla satış cirolarını yüksek tutarak, gerçekte stok ürünü satışı olmadığı halde, ticari faaliyeti sonra eren ya da hiç bir faaliyette bulunmayan diğer işletmelere ya da kişilere satmış gibi sahte fatura gibi belge düzenleyerek bu belgeleri kullanmasıdır.

Vergiden Kaçınma; KDV açısından hammaddenin alışı ile işlenip satılması arasındaki vergisel yüzdellik farkı, kayıt dışı faaliyette bulunan işletmelerin vergi ödeme yükümlülüğünün tam değil de kısmi bir şekilde yerine getirmesi hakkını kendinde gören bir yapıyı da birlikte getirmektedir. Diğer bir ifadeyle, normal girdi bedeli – düşük çıktı – hâsıla yöntemiyle vergi matrahı aşındırılmaktadır.

Kurumlar vergisi açısından ise beyansız satışlardan oluşan düşük gelir ve buna karşın yüksek maliyet beyanı, olması gereken gerçek gelir kazancı tablosunu makyajlama ve buna bağlı olarak da bilanço aktiflerinde yüksek stok gösterme yoluna iten bir durumu ortaya çıkarmaktadır.

İşletmelerin bilanço aktiflerini değerli kılan 153.Ticari Mallar hesabının yüksek gösterilmesi ve bu hesabın kayıt dışı iktisadi faaliyetlerle her yıl daha da arttırılması, devlet kurumlarının belirli dönemlerde KHK veya özelge ile ilan edilen vergi barışı sayesinde matrah artırımını veya diğer hesaplara aktarma yoluyla düzeltilebilmektedir.

Stok affı denilen bu istisnai durumda kayıt dışı iktisadi faaliyette bulunan işletmeler, matrah artırımına gidilen tutar üzerinden çok cüzi bir oranlarla hatta taksitlendirerek ödeyebilmektedir. Bu durum maliye politikasına ciddi anlamda zarar vermekte, devletin gelir elde etme potansiyelini azaltmaktadır.

Aşağıdaki örnekte KDV açısından belgeli,kısmi belgeli ve belgesiz kayıt dışı faaliyet sonucu devlete vergi ödeme yükümlülüğünün nasıl azaldığı gösterilmektedir:

Örnek: A firması 10 kilo. x ürününü kilosunu 40,00-TL.'ndan % 1 indirilecek KDV ile almakta aynı ürünü işleyip perakende olarak % 8 Hesaplanan KDV dahil olmak üzere 453,60-TL.'na satmaktadır.

1.durumda işletme, kayıt dışı hiç bir faaliyette bulunmamakta olup, iktisadi faaliyeti sonucu devlete KDV olarak 29,60-TL. vergi ödeyecektir. Dönem sonu ödenecek Kurumlar vergisi ise 4,00-TL.'dir.İşletmenin gerçek satış sonucu karlılığı ise 16,00-TL.'dir.

2.durumda işletme iktisadi faaliyetini tamamıyla kayıt dışı sürdürmektedir. Bu durumda devlete KDV olarak vergi ödemeyecek devreden KDV hakkına sahip olacaktır. Kurumlar vergisi beyanında ise zarar gösterecektir.İşletmenin belgesiz satış sonucu karlılığı ise devletten alacağı devreden KDV ile birlikte 53,60-TL.'dir.

3.durumda ise işletme iktisadi faaliyetini kısmen kayıt dışı sürdürmektedir. Yani 10 birim satacağı ürünün satış belgesini 5 birim üzerinden beyan etmiştir. Bu durumda devlete KDV olarak 12,80-TL. vergi ödeyecektir. Dönem sonu ödenecek Kurumlar vergisi ise 2,00-TL.'dir.Ancak 10 birim sattığı ürünü 5 birim olarak gösterecek olup,satışı gösterilmeyen 5 birim ticari malı bilanço aktiflerinde mevcut olarak gösterecektir. İşletmenin kısmi belgeli satış sonucu karlılığı ise 34,80-TL.'dir.

Vergi ayarlaması sonucu bilanço kalemlerinden stoklarda makyajlama yoluna giden işletmelerin kayıt dışı faaliyetleri, makro ekonomik dengelere olumsuz yönde etkilemektedir.

Satılan Malın Maliyeti ve Net Kar Ayarlaması; Stoklar, işletmelerin bilançolarında aktif toplamını etkileyen, gelir tablolarında ise satış maliyetlerini belirleyen en önemli varlıklardır. Devlet ya da diğer finansal kurum ve kuruluşlar nezdinde, işletmeye ait iktisadi faaliyetlerin sonucunu dönem sonu hazırlanan finansal tablolar belirlemekte ve stokların durumu önemli ölçüde irdelenmektedir. Stokların az ya da çok görünmeleri, rasyo analizindeki tüm oranları belirleyici niteliktedir.

İşletme yönetiminin, stok kalemi ile ilgili yanıltıcı ve manipüle etme gibi gayri faal işlemlerinde bulunarak hileye başvurmalarındaki amaç, olması gereken durumdan daha güçlü ya da daha zayıf bir yapıya sahip olunduğunu göstermektir. Stoklar üzerinden yapılan hileler, çoğunlukla gelir tablosunda yer alan Satılan Malların Maliyeti ve Net Kar kalemlerini çok ya da az göstermek için yapılmaktadır. Satılan Malların Maliyetini çok göstermek için stok miktarı olması gerekenden az gösterilir. Bu durumda, kar düşük tutulur ve vergiden kaçma planlanır. Satılan Malların Maliyetini az göstermek için stok miktarı olması gerekenden çok gösterilir. Bu durumda, kar düşük yüksek tutulur ve zarar eden işletme olması gerekenden daha fazla kar etmiş gibi bir izlenim bırakır. Buradaki amaç, çoğunlukla finansal kurumlar nezdinde yüksek kredibilite durumunu oluşturmaktadır. Ayrıca bilançolarda olması gerekenden fazla gösterilen stok değeri, aktif varlıkları daha da yükselterek işletmeyi güçlü gösterir.

Çalışanların Stoklarla İlgili Yapmış Olduğu Hileler; İşletmelerde gasp, zimmetleme, sahtekarlık ve takas gibi unsurlara başvuran personellerin genelde izledikleri hile çeşitleri aşağıdaki şekildedir:

- ✓ Nakit, eşya ve değerli kıymet çalma
- ✓ Kasa giriş çıkış hareketlerini kayıtdışı hale getirme
- ✓ Tahsilat türlerini kendi menfaati doğrultusunda değiştirme. (yemek çeklerini kasaya koyup nakit alma gibi)
- ✓ Depodan ya da tezgahtan stok ürününü çalma

- ✓ Olmadığı halde varmış gibi gider gösterme ve bunu faaliyet dışı belgelere dayandırma
- ✓ Satılma sürecinde rüşvet alımı, satış sürecinde olmadığı halde iskonto uygulama

### STOK DEĞERLEME

Hızlı satış ve anında tahsilat söz konusu olduğundan zincir mağaza işletmelerinde stoklar, Nakit Değeri ile değerlendirilmektedir. Bunun da nedeni tedariki sağlanan stok ürünlerinin ticari mal niteliğinde hazırlanarak anında satışa hazır hale getirilmesinden kaynaklanır.

Satılan ticari malların maliyeti dönem başı stok ve dönem içi stok alışlarının toplamından dönem sonu sayımı yapılan stok ürün tutarının düşülmesi ile tespit edilmektedir. Kira, elektrik, su, personel gideri vb. gibi diğer giderlerin yanı sıra satılan ticari malın maliyetlerinin satışlara oranını tespit etmek çok önemlidir. Böylelikle brüt karlılık oranı bulunur.

Ana firma, zincir mağaza işletmelerine tedarikini sağladığı ürünlerinin fiyatlarını yılda 2 kez güncellemektedir. Buna göre stok değerleri, her ay sonu sayım sonrası depoda kalan son ürünün birim fiyatı üzerinden değerlendirme yöntemi ile belirlenir.

Satışa sunulan ürünlerin fiyatları tüm zincir mağaza işletmelerinde standart fiyat uygulaması ile belirlendiği için stokların net değerleri satış fiyatından elde edilen tutarlardır.

Örneğin, dönem başı stok tutarı 10 adet 10, 00-TL. den alımı ve sayımı yapılan ticari mal, dönem içinde 30 adet olarak aynı fiyattan alınsın ve satılan bu ticari malın satış fiyatı 15, 00-TL. olsun. Dönem sonu 5 adet olarak sayılan ticari mal sonucu, bu ürünün maliyeti dönem başı stok+dönem içi alışlar-dönem sonu stok hesaplama yöntemi ile birim maliyetin miktar olarak değeri  $(10+30)-5=35$  adettir. Satılan Satış değeri 15, 00-TL. 'den 525, 00-TL. olan 35 adet ticari malın maliyeti 10, 00-TL. ile çarpımından 350, 00TL. iken kalan stokun net değeri satış fiyatının çarpımı ile 75, 00-TL. olacaktır. Bunun nedeni ise anında nakde çevrilebilir bir durumun olmasıdır. Buradaki 175, 00-TL. tutarındaki fark satılan ticari malın brüt karlılığıdır.

Hızlı Yemek Sektörü'nde faaliyet gösteren tüm işletmelerde satılan ticari malın maliyeti ve brüt karlılığı bu şekilde hesaplanmaktadır.

STMM= Dönem Başı Stok M/T+ Dönem İçi Alışlar M/T-Dönem Sonu Stok M/T formülünün uygulanmasından sonra işletmeye ait brüt karlılık tutarı ve oranı tespit edilmiş olmaktadır.

Uygulamaya konu olan firmanın kendisine bağlı zincir mağaza işletmelerine diğer tüm ticari faaliyetlerinde olduğu gibi, stok yönetimi konusunda da kontrollü, denetime tabi, etkin ve sistematik ve profesyonel bir stok takip desteği sunmaktadır. Hazırlanarak satışa sunulan stok ürünlerinin, iç kontrol sisteminin bir parçası olan özel yazılım programı ile takip edilmesi ve denetlenmesi, standart ve kaliteli bir ticari hizmeti sunma imkanı vermektedir.

### SONUÇ

Hızlı Yemek Sektörü, dünya genelinde olduğu gibi Türkiye'de de her geçen gün büyüyen, istihdamı arttıran, büyüdükçe yenilikleri getiren bir sektördür. Bu sektörde faaliyet gösteren tüm işletmeler için kar elde etmek ne kadar önemli ise nihai tüketiciye yani insana sunulan ürünlerin korunması, doğru muhafaza edilmesi ve kaliteli sunumun gerçekleştirilmesi o kadar önemlidir.

Zincir mağaza işletmelerindeki iktisadi faaliyetleri kar amacına ulaştıran süreç, "ürünün siparişini ver, satın ve teslim al, ürünü hazırla ve satışını gerçekleştir" dir. Bundan dolayı satılan ürünler için etkin stok yönetimi çok önemlidir. Etkin stok yönetimi, iç kontrol mekanizmasının ve denetimin oluşturulması, sorumlulukların belirlenmesi, doğru ve zamanında kayıt oluşturma, düzenli ve kontrollü sayımı, hata ve hilelerin önlenmesi gibi süreçlerin belirlenmesi ile gerçekleştirilebilir.

Zincir mağaza işletmelerinde satılan ticari malın maliyetini hesaplamada stokların değerlendirilmesi çok önemlidir. Hızlı Yemek Sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için stok ürün kalemleri çok çeşitlilik göstermemektedir. Ancak stok kartı işler gibi bilgisayar ortamında giriş çıkış hareketlerinin çok hassas bir şekilde izlenmesi gerekir. Uygulamada ifade edildiği üzere entegrasyonel sistemlerin içinde oluşturulan stok takip sürecinin etkin stok yönetiminin veya ana işletmeye ait bir iç kontrol sistemi parçası olduğunu unutmamalıdır. Satılan stok ürünlerinin, temin edilmesinden satışına kadar geçen her bir iktisadi faaliyetin ihtiyat güdüsü ile kontrolü sağlanmalıdır.

Stok ürünlerinin giriş ve çıkış hareketlerinin dikkatli bir şekilde takip edilmesi sonucu, işletmenin brüt karlılığı net bir şekilde ortaya konulmaktadır. Bu nedenle satılan ticari malın maliyetinin oluşumunda dönemsellik ilkesi ön planda tutulmalıdır.

Son olarak, varlıkların korunması kapsamında stok ürünlerinin, fire verme, çalınma, kaybolma, hata ve hile gibi olumsuz unsurlara maruz bırakmanın önüne geçmek için stok denetimlerini arttırmak, ve bu konuda merkeze bağlılık gereği tüm destekleri ilgili mercilerden talep etmek gerekir.

#### **KAYNAKLAR**

- Aytekin, S. (2009), "Tam Zamanında Stok Yönetimi Felsefesinin Hastane İşletmelerine Uygulanabilirliği ve Bir Üniversite Hastanesi Örneği" Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 12(1): 102-115.
- Bozkurt, N. (2018). Muhasebe Denetimi, Sayı 8, Sf. 327.
- Çiloğlu, İ. (1998), "Kayıt Dışı Ekonominin İşleyişi ve Kamu Bütçesine Etkisi", Hazine Dergisi, Temmuz, 1998:67-91
- Çömlekçi, F. (1978). Muhasebe Denetimi, Sf. 98-99
- Dirimtekin, T. (1981). Muhasebede İç Kontrol İlkeleri, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi Yayın No:3, Bursa Üniversitesi Basımevi, Bursa, Sf. 70-71.
- Günay, F. (2002). "Stokların Denetimi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:60, Sf. 114
- Kepekçi, C. (1996). Bağımsız Denetim, Sf. 602-603
- Kobu, B. (2005), Üretim Yönetimi, Beta Yayınevi, 12. Baskı, İstanbul.
- Koçel, T. (2007), İşletme Yöneticiliği, Sf. 270
- Ülgen, H. ve M.(2007), İşletmelerde Stratejik Yönetim, Sf. 290
- Yükçü, S. (2007). Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Sf. 110