

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE - FİNANSMAN BİLİM DALI

73918

İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE DENETİMİ VE
UYGUN DENETİM TEKNİKLERİ

MASTER TEZİ

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Hasan KAVAL

Hazırlayan
Vedat ACAR

T 73918

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM BAKANLIĞI
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

Ankara - 1998

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü' ne

Vedat ACAR' a ait **“İnşaat İşletmelerinde Muhasebe Denetimi ve Uygun Denetim Teknikleri”** adlı çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı' nda Master Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Mehmet SAYARI

Üye : Prof. Dr. Hasan KAVAL (Danışman)

Üye : Yrd. Doç. Dr. Ersin AYHAN

ÖZET

İnşaat sektörü kendisine girdi sağlayan diğer sektörlerle birlikte Gayri Safi Milli Hasıla (G.S.M.H.) içindeki %33 lük katkısıyla ekonominin itici bir gücü ve %6 direkt katkı sağladığı istihdam açısından da önemli bir sektördür.

İnşaat işletmelerinin bağımsız dış denetimi ihtiyacının farkedilmesi oldukça yeni bir konudur. İnşaat işletmeleri yakın bir geçmişe kadar mali tablolarının bağımsız denetimden geçmesine gerek görmemişlerdir. Ancak, uluslararası boyutta iş alabilecek hacime ulaşmalarıyla birlikte ihtiyaç duymaya başlamışlardır.

İnşaat taahhüt işletmelerinde mali tabloların bağımsız dış denetimi, sektörün özelliklerinden kaynaklanan çeşitli zorluklarla karşı karşıyadır. Bundan dolayı denetimin içinde barındırdığı yapısal ve işletme riski, denetim sonuçlarının güvenilirliği üzerinde önemli etkiler yaratmaktadır.

Yapısal risk düzeyinin en az düzeye indirilmesi, işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin bulunmasına bağlıdır. Ancak sistemin varlığının, sektörün özelliklerinden kaynaklanan işletme riskinin azaltılmasına önemli bir etkisi olmayacaktır. Söz konusu riskin tamamen ortadan kaldırılamasa dahi, kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesi gerekir. Bu noktada yapılması gereken öncelikle sektörün özelliklerine uygun denetim (risk) alanlarının ve bu alanlara uygulanabilecek uygun denetim tekniklerinin tespit edilmesidir. Böylelikle yüksek derecede risk taşıyan denetim alanlarında güvenilir bir denetim görüşüne ulaşılabilmesi ve beklenen faydaların gerçekleştirilmesi sağlanacaktır. Bu bağlamda tez, inşaat işletmelerinde yüksek risk barındıran denetim alanlarını tespit ederek, bu alanlara uygun denetim tekniklerinin uygulanma şekli konusunda yararlı olmayı amaçlamıştır.

Tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde ilk olarak inşaat taahhüt işletmeleriyle ilgili genel kavramların tanımı yapılacaktır. Daha sonra

ise, gelirin doğuşu ve tanınmasıyla ilgili ulusal ve uluslararası yaklaşım ve yöntemler ile ilgili olan özel mevzuat hakkında bilgiler verilecektir.

İkinci bölümde, denetim kavramı ve iç kontrol sistemi ile ilgili tanımlar yapıldıktan sonra, inşaat taahhüt işletmelerine özgü iç kontrol sisteminin unsurlarından bahsedilecektir.

Son bölümde ise tezin asıl konusunu oluşturan denetim (risk) alanları hakkında genel açıklamalar yapıldıktan sonra, inşaat taahhüt işletmelerinde özellik taşıyanlar hakkında ayrıntıya inilecektir. Bu noktada örnek olarak ele alınan işletmede tespit edilen durumlar ve uygulama örnekleri ile konunun daha anlaşılır hale getirilmesine çalışılacaktır.



SUMMARY

Construction sector, along with sectors which provide inputs for it, accounts for 33% of Gross National Product (G.N.P.) and 6% of the employed labor. Thus it is one of the main forces driving the economy, The awareness of the need for company extern auditing of Construction companies is quite new. Until recently construction companies were not in need of having their financial tables audited. However this need was felt as their business volume was enough for international tenders.

Company extern auditing of the financial statements of construction companies have difficulties stemming from the peculiarities of this sector. This, the company risk and the risk inherent in auditing have unnegligible effects on the reliability of the results of auditing.

The minimization of this inherent risk depends on the existence of an internal control system of the company. However the existence of such a system will have a very negligible effect on reducement of the company risk stemming from the peculiarities of the sector. Even if these risk can not be eradicated completely, they must be reduced to on acceptable level. Therefore the primary action to be taken is the determination of auditing areas peculiar to this sector and the establishment of suitable and applicable auditing methods. By this way auditing areas containing high risk can be audited more reliably.

This thesis aims both to determine the areas which contain high auditing risks in the construction sector and to establish suitable auditing methods.

This thesis consists of 3 sections. In the first section the definition of basic concepts and national and international approaches toward the description of income and related regulations are explained.

In the second part the concept of auditing and internal control system are defined and factors of the internal control system peculiar to construction contracts are explained.

The main subject of this thesis is in the third part. In this part auditing (risk) areas are generally explained and specific areas of construction contracts are detailed. In this part also a case company is studied and analysed as an example to enhance the understanding of the subject matter.



İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR CETVELİ	XVII
ŞEKİL VE TABLOLAR LİSTESİ	XVIII
ÖNSÖZ	XIX
GİRİŞ	1

I. BÖLÜM

GENEL KAVRAMLAR

1. İNŞAAT İŞİ VE TARAFLARI İLE İLGİLİ KAVRAMLAR	4
1.1. İnşaat ve Hukuki Niteliği	4
1.2. İş Sahibi	6
1.3. Müteahhit (İnşaatçı)	7
1.4. Taahhüt	7
1.5. Taahhüt İş ve İşletmesi	8
1.6. Alt Taahhüt (Taşeron)	9
1.7. Hakediş Raporu	9
1.8. Metraj (Ölçümleme)	10
1.9. Keşif	10
1.9.1. Birinci Keşif	11
1.9.2. İkinci Keşif	11
1.10. İhzarat	11
1.11. Ataşman	11
2. İNŞAAT TAAHHÜT SÖZLEŞMELERİ	12
2.1. İnşaat Taahhüt Sözleşmelerinin Türleri	12
2.1.1. İşin Süresi Açısından Sözleşme Türleri	12
2.1.1.1. Yıllara Sari Olmayan İnşaat Taahhüt İşleri	12
Sözleşmeleri	
2.1.1.2. Yıllara Sari Olan İnşaat Taahhüt İşleri Sözleşmeleri	13

2.1.2. İşin Fiyatı Açısından Sözleşme Türleri	14
2.1.2.1. Maliyet Artı Kâr Şeklinde Sözleşmeler	14
2.1.2.2. Götürü (Sabit) Fiyatlı Sözleşmeler	16
2.1.2.3. Birim Fiyatlı Sözleşmeler	16
3. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE İŞ YAPTIRMA USULLERİ	17
3.1. Pazarlık (İhale) Yöntemi ile İş Yaptırma	18
3.1.1. Kapalı Teklif Yöntemi	18
3.1.2. Açık Teklif Yöntemi	18
3.1.3. Yarışma Yöntemi	19
3.2. Emanet Yöntemi İle İş Yaptırma	19
4. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE GELİRİN TANINMASI KONUSUNDA YAKLAŞIMLAR	20
4.1. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi	21
4.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	24
4.2.1. Maliyetleri Esas Alan Yöntemler	25
4.2.2. Fiziksel Tamamlanma Oranını Esas Alan Yöntemler	26
4.3. Yöntem Seçimi	27
4.4. Türkiye'deki Uygulama	29
5. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE ETKİLİ OLAN ÖZEL MEVZUAT	30
5.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Getirilen Düzenlemeler	31
5.2. Vergi Mevzuatı ile Getirilen Düzenlemeler	32
5.2.1. Gelir Vergisi Kanunu İle Getirilen Düzenlemeler	33
5.2.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Sayılmanın Koşulları	33
5.2.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlangıç ve Bitim Tarihi	34
5.2.1.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Giderler ve İstihkaklar	35

5.2.1.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazancın Beyanı ve Vergilendirilmesi	36
5.2.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi (Tevkifat) Mahsubu ve İadesi	38
5.2.2. Diğer Vergi Kanunları ile Getirilen Düzenlemeler	39
5.3. SOSYAL SİGORTALAR MEVZUATI İLE GETİRİLEN DÜZENLEMELER	41
5.3.1. Şantiye ve İşçi Çalıştırılmasına İlişkin Genel Hükümler	41
5.3.2. Asgari İşçilik Bildirimi ve İnceleme	42

II. BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE ÖZELLİĞİ OLAN DURUMLAR

1. DENETİMİN TANIMI VE AMACI	49
2. DENETİMİN DOĞUŞU VE TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ	50
2.1. Dünyada Denetimin Tarihsel Gelişim Süreci	51
2.2. Ülkemizde Denetimin Tarihsel Gelişim Süreci	52
3. DENETİMİN SINIFLANDIRILMASI	53
3.1. Faaliyet Denetimi	53
3.2. Mali Tablolar Denetimi	54
3.2.1. Tanımı, Amaçları ve Yararları	54
3.2.1.1. Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar	56
3.2.1.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar	57
3.2.1.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar	57
3.2.2. Mevzuatımızda Yeralan Düzenlemeler	58
3.3. Uygunluk Denetimi	59
3.3.1. Kamu Denetimi	60
3.3.1.1. Tanımı ve Amaçları	60
3.3.1.2. Mevzuatımızda Yeralan Düzenlemeler	61

3.3.2. İç Denetim	62
3.3.2.1. Tanımı ve Amaçları	63
3.3.2.2. İç Denetçi ve Bağımsız Dış Denetçi İlişkileri	65
4. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE	
ÖNEMİ	66
4.1. İç Kontrol Sisteminin Niteliği ve Amaçları	67
4.1.1. İşletme Yönünden	68
4.1.2. Denetçi Yönünden	70
4.2. İç Kontrol Sisteminin Unsurları	72
4.2.1. Genelde İç Kontrol Sisteminin Unsurları ve Değerlemesi	72
4.2.1.1. Unsurları	73
4.2.1.1.1. Organizasyon Plânı Yetki ve Sorumlulukları	
Ayrılması	73
4.2.1.1.2. Belge Akış Düzeni ve Muhasebe Düzeni	74
4.2.1.1.3. Yeterli Sayı ve Kalitede Eleman	76
4.2.1.1.4. İç Denetim Birimi	77
4.2.1.2. Değerlemesi	77
4.2.1.2.1. Ön Değerlemesi	78
4.2.1.2.2. Son Değerlemesi	80
4.2.2. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Unsurları	81
4.2.2.1. Malzeme Alımında İç Kontrol Sisteminin Unsurları	81
4.2.2.1.1. Malzeme Alımları ile İlgili Genel İlkeler	82
4.2.2.1.2. Örnek İşletmede Malzeme Alımlarına İlişkin İç	
Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve	
Değerlendirilmesi	85
4.2.2.2. Personel Seçimi ve Kullanılmasında İç Kontrol	
Sisteminin Unsurları	89
4.2.2.2.1. İnşaat İşletmelerinde Organizasyon Yapısı	90
4.2.2.2.2. Merkez Personeli Seçimi ve Kullanılmasında	
İç Kontrol Sistemi ve Unsurları	92

4.2.2.2.3. Şantiyelerde Personel Seçimi ve Kullanılmasında İç Kontrol Sistemi ve Unsurları	94
4.2.2.2.4. Örnek İşletmede Personel Seçimi ve Kullanılmasına İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi	97
4.2.2.3. Malzemelerin Kullanılması ve Korunmasında İç Kontrol Sisteminin Unsurları	103
4.2.2.3.1. Malzemelerin Fiziksel Korunması	103
4.2.2.3.2. Hata, Hile, Yolsuzluk ve Çalınmalara Karşı Korunma	105
4.2.2.3.2.1. İşletme Çalışanlarına Karşı Alınabilecek Önlemler	106
4.2.2.3.2.2. İşletme Dışındaki Kişi ve Kuruluşlara Karşı Alınabilecek Önlemler	108
4.2.2.3.3. Malzemelerde Stok Sayımı	109
4.2.2.3.4. Örnek İşletmede Malzemelerin Korunması ve Kullanımına İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi	112
4.2.2.4. İnşaat Ekipmanları ve İş Araçları Yönünden İç Kontrol Sisteminin Niteliği ve Amaçları	115
4.2.2.4.1. İnşaat Ekipmanları ve İş Araçlarının Fiziki Korunmalarına İlişkin İç Kontrol Sisteminin Unsurları	116
4.2.2.4.2. İnşaat Ekipmanları ve İş Araçlarının Kullanılması ve İşletilmesinden Kaynaklanan Giderler ve Kontrolü	117

4.2.2.4.3. Kira ile Temin Edilmiş İnşaat Ekipmanları ve İş Araçlarının Kullanılmasında İç Kontrol Sisteminin Unsurları	120
4.2.2.4.4. Örnek İşletmede İnşaat Ekipmanları ve İş Araçlarının Kullanılmasına İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi	122
4.2.2.5. Gelirin Doğuşu ve Hakedişlerin Hazırlanmasında İç Kontrol Sisteminin Unsurları	126
4.2.2.5.1. Hakedişlerin Hazırlanmasında İç Kontrol Sisteminin Unsurları	127
4.2.2.5.2. Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesinde İç Kontrol Sisteminin Unsurları	130

III. BÖLÜM

İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE DENETİM RİSKLERİ VE DENETİM TEKNİKLERİ

DENETİM ALANLARI VE DENETİM RİSKLERİ	132
1. DENETİM ALANLARI	132
2. DENETİM RİSKLERİ	132
2.1. Denetim Riski	133
2.2. İşletme Riski	134
3. DENETİM TEKNİKLERİNİN NİTELİĞİ VE TÜRLERİ	135
3.1. Sayım ve Envanter İncelemesi	135
3.2. Belge İncelemesi	136
3.3. Gözlem (Nezaret)	137
3.4. Bilgi Toplama	137
3.5. Doğrulama (Teyit)	138
3.6. Karşılaştırma ve Aritmetik İnceleme	139

3.7. Analitik İnceleme	140
4. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE ÖZELLİĞİ OLAN RİSKLER VE UYGUN DENETİM TEKNİKLERİ	140
4.1. Bilanço Hesaplarının Denetimi ve Denetim Teknikleri	142
4.1.1. Kasanın Denetimi	142
4.1.1.1. Kapsamı ve Önemi	143
4.1.1.2. Hesabın İşleyişi	144
4.1.1.3. Denetim ve Denetim Teknikleri	144
4.1.2. Ticari Alacakların Denetimi	149
4.1.2.1. Kapsamı ve Önemi	150
4.1.2.2. Hesabın İşleyişi	151
4.1.2.3. Denetim ve Denetim Teknikleri	151
4.1.3. Diğer Alacakların Denetimi	156
4.1.3.1. Kapsamı ve Önemi	156
4.1.3.2. Hesapların İşleyişi	158
4.1.3.3. Denetim ve Denetim Teknikleri	158
4.1.4. Stok ve Avansların Denetimi	162
4.1.4.1. Kapsamı ve Önemi	162
4.1.4.2. Hesapların İşleyişi	163
4.1.4.3. Denetim ve Denetim Teknikleri	164
4.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Denetimi	170
4.1.5.1. Kapsamı ve Önemi	170
4.1.5.2. Hesabın İşleyişi	171
4.1.5.3. Denetim ve Denetim Teknikleri	172
4.1.6. Vergilerin Denetimi	173
4.1.6.1. Kapsamı ve Önemi	173
4.1.6.2. Hesapların İşleyişi	174
4.1.6.3. Denetim ve Denetim Teknikleri	175
4.1.7. Satıcılar ve Borç Senetlerinin Denetimi	178
4.1.7.1. Kapsamı ve Önemi	178

4.1.7.2. Hesapların İşleyişi	179
4.1.7.3. Denetim ve Denetim Teknikleri	180
4.1.8. Hakediş ve Avansların Denetimi	184
4.1.8.1. Kapsamı ve Önemi	184
4.1.8.2. Hesapların İşleyişi	185
4.1.8.3. Denetim ve Denetim Teknikleri	186
4.2. İnşaat Hasılatının Denetimi ve Denetim Teknikleri	188
4.2.1. Kapsamı ve Önemi	188
4.2.2. Hesabın İşleyişi	189
4.2.3. Denetim ve Denetim Teknikleri	190
4.3. İnşaat Maliyetlerinin Denetimi ve Denetim Teknikleri	191
4.3.1. Malzeme Maliyetlerinin Denetimi	192
4.3.1.1. Kapsamı ve Önemi	192
4.3.1.2. Denetim ve Denetim Teknikleri	193
4.3.2. İşçilik Maliyetlerinin Denetimi	196
4.3.2.1. Kapsamı ve Önemi	196
4.3.2.2. Denetim ve Denetim Teknikleri	197
4.3.3. Amortismanların Hesaplanması ve İnşaat Maliyetlerine Dağıtımının Denetimi	200
4.3.3.1. Kapsamı ve Önemi	200
4.3.3.2. Denetim ve Denetim Teknikleri	201
4.3.4. Finansman Maliyetlerinin Denetimi	204
4.3.4.1. Kapsamı ve Önemi	204
4.3.4.2. Denetim ve Denetim Teknikleri	205
4.3.5. Genel Yönetim Maliyetleri (Ortak Giderler) Paylarının Hesaplanması ve Dağıtımının Denetimi	207
4.3.5.1. Kapsamı ve Önemi	207
4.3.5.2. Denetim ve Denetim Teknikleri	209

4.3.6. Vergi Kanunlarınca Kabul Edilmeyen Maliyetlerin Denetimi	211
4.3.6.1. Denetimin Kapsamı ve Önemi	212
4.3.6.2. Denetim ve Denetim Teknikleri	213
SONUÇ	216
KAYNAKÇA	221



KISALTMALAR CETVELİ

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
B.K.	: Borçlar Kanunu
C.	: Cilt
DİE	: Devlet İstatistik Enstitüsü
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
G.K.G.M.İ.	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
K.D.V.	: Katma Değer Vergisi
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
M.K.	: Medeni Kanun
M.S.U.G.T.	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
S.P.K.	: Sermaye Piyasası Kanunu
S.S.K.	: Sosyal Sigortalar Kanunu
S.M.M.M.	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
T.T.K.	: Türk Ticaret Kanunu
U.M.S.	: Uluslararası Muhasebe Standartları
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu
Y.M.M.	: Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİL VE TABLOLAR LİSTESİ**Sayfa**

Tablo 1.	:	İç Denetçi ile Dış Denetçilerin Karşılaştırılması	65-66
Tablo 2.	:	Malzeme Alımları İç Kontrol Soru Formu	85-86
Tablo 3.	:	Personel Sistemi İç Kontrol Soru Formu	98
Tablo 4.	:	Malzeme Kullanımları İç Kontrol Soru Formu	113
Tablo 5.	:	İnşaat Makine ve Teçhizatları Kullanımı İç Kontrol Soru Formu	122-123

ÖNSÖZ

Ülkemizde ve dünyada yatırım harcamalarının büyük bir kısmını inşaat işleri oluşturmakta ve adeta ekonominin lokomotif sektörü olarak fonksiyon görmektedir.

İnşaat taahhüt işletmelerinin muhasebe uygulamalarının, işletmenin özellikleri yerine vergi mevzuatına göre şekillenmesi mali tabloların da dönemsellik ve karşılaştırılabilirlik gibi önemli niteliklerden uzaklaşmasına neden olmaktadır.

Bağımsız dış denetim diğer sektörlerdeki işletmelerde olduğu gibi inşaat taahhüt sektöründeki işletmelerde de önemli bir fonksiyon görecektir. Ancak bağımsız dış denetimden beklenen amaçların gerçekleştirilebilmesi büyük ölçüde işletmelerin özelliklerini de dikkate alan denetim tekniklerinin kullanılmasına bağlıdır. Bu noktada işletmelerin önemli risk taşıyan denetim alanlarının belirlenmesi ve uygun denetim tekniklerinin uygulanması önem kazanmaktadır. Riskli denetim alanlarının tespiti aşamasında önemli bir otokontrol fonksiyonuna sahip iç kontrol sistemi her sektördekinden daha fazla bir şekilde önemli olmaktadır. Bu bağlamda etkin bir iç kontrol sistemi, işletmeye kayıpları önlemede önemli bir fayda sağlarken, denetçinin de bir çok noktada tereddütlerini giderecek bir fonksiyon görecektir. Böylelikle inşaat taahhüt işletmeleri de bağımsız dış denetimin sağlayacağı faydalardan yararlanma imkanı bulabilecektir. Bu nedenle “İnşaat İşletmelerinde Muhasebe Denetimi ve Uygun Denetim Teknikleri” tez konusu olarak seçilmiş ve gerek işletme içinde oluşturulacak iç denetim sistemine, gerekse işletme dışından yapılacak bağımsız dış denetimlere faydalı olmaya çalışılmıştır.

Tez üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde inşaat taahhüt işletmelerinin yakın geçmişi ve bugününe değinildikten sonra, inşaat taahhüt

işletmeleri ile ilgili genel kavramların tanıtımı yapılacak ve şözleşme türleri, gelirin doğuşu ve tanınması ile ilgili ulusal ve uluslararası yaklaşım ve yöntemler ve etkili olan özel mevzuat hakkında bilgi verilecektir

İkinci bölümde ise çalışmanın asıl konusunu oluşturan denetim kavramı ile ilgili tanımlar ve bununla ilgili olarak iç kontrol sistemi ve genel amaçları belirlendikten sonra, inşaat taahhüt işletmelerine özgü iç kontrol sisteminin unsurlarından ve çalışma şekillerinden bahsedilecektir.

Son bölümde ise, denetim sürecindeki risk alanları hakkında genel açıklamalara değinildikten sonra, inşaat taahhüt işletmeleriyle ilgili özellikli risk alanları hakkında daha ayrıntılı bilgi verilecek ve incelenen işletmelerde tespit edilen durumlar ve uygulama örnekleri ile daha anlaşılır yapılmaya çalışılacaktır.



GİRİŞ

Bir çok kişi ve kesimler tarafından ekonominin lokomotifi olarak görölen inşaat sektözü, kendine has özellikleri nedeniyle önem arz etmektedir. İnşaat sektörünün Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) içinde direkt ve endirekt payı toplamının % 33⁽¹⁾ gibi önemli bir oranda oluşu ve bütün sanayi yatırımlarının da büyük bir kısmını teşkil etmesi sektörün önemini daha da çarpıcı şekilde göstermektedir.

İnşaat sektöründe Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Japonya ve Almanya başarılı olan ve yaratılan değer içinde en büyük payı bulunan ölkelerdir. Bunun yanında son yıllarda özellikle Ortadoğu ve Kuzey Afrika' da ucuz iş gücü nedeniyle, Güney Kore işletmeleriyle birlikte Türk işletmelerinin de başarılar elde ettikleri görölmektedir⁽²⁾. Ancak buna rağmen ölkemizde toplam yatırımların yarısından çoğunu oluşturan ve toplam GSMH içinde %7⁽³⁾ gibi direkt bir pay alan sektörde gelişme bir türlü gerçekleşmemiştir. Bütün bunların yanında, özellikle yıllara yaygın inşaat işlerine mahsus mevzuat hükümleriyle karşı karşıya kalan işletmelerimizin bir türlü ortadan kaldırılamayan, fakat gün geçtikçe büyüyen sorunları vardır. Özellikle yurt dışı müteahhitlik hizmetlerinin ulaştığı boyut, bu sorunlara yenilerini eklemiştir. Bu bağlamda, holdingleşen inşaat işletmelerinin, gerek hacim gerekse sayıca çoğalan şantiye faaliyetleri, ulusal ve uluslararası mevzuata uyumları, merkez ile koordinasyonlarının sağlanması ve daha önemlisi belirlenen hedeflere ulaşmak için kullandıkları örgütleşme modellerinin sürekli olarak denetlenmesi gerekmektedir. İlerideki bölümlerde de açıklanacağı üzere, gerek kendi içinde gerekse çevresinden kaynaklanan çeşitli boyutlardaki mevzuat sınırlamalarıyla karşı karşıya olan sektör için öncelik, sorunları ortadan

(1) İbrahim ŞENCAN: "Taahhüt Sektörünün Önemi ve Devlet İhaleleri ile İlgili Bazı Sorunlar", Yaklaşım,31 (Temmuz 1995),101.

(2) Dursun ARIKBOğA: İnşaat Projelerinde Maliyet Tahmini ve Tahmin Yöntemleri, Yayınlanmamış Doktora Tezi, (İstanbul, 1989), 1.

(3) İbrahim ŞENCAN: "Taahhüt Sektörünün Önemi ve Devlet İhaleleri ile İlgili Bazı Sorunlar", Yaklaşım,31 (Temmuz 1995),101.

kaldıracak ve uluslararası standartlarla uyumu gerçekleştirecek muhasebe uygulamalarının gerçekleştirilmesi ve geliştirilmesidir. İkinci olarak ise, bu sistemde üretilmiş bilgilerin güvenilirliğini sağlamak ve kullanıcılarına faydalı olmasını temin edecek bir sistemin kurulmasıdır. Önceliklerden ilki, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmış olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (M.S.U.G.T.) ile gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. Tebliğde düzenlemenin amacı olarak; "Bu düzenleme, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetiminin kolaylaştırılması amacı ile yapılmıştır" ifadesi yer almasına rağmen, özellikle G.V.K.'nın 42 ve 43. maddeleri düşünüldüğünde, tebliğde bahsedilen amaçların yıllara yaygın inşaat işi yapan işletmeler açısından gerçekleştirilip gerçekleştirilmeyeceği ya da ne oranda gerçekleştirileceği kuşku taşımaktadır.

Önceliklerden ikincisi ise, mevcut denetim tekniklerinin geliştirilerek inşaat işletmelerinin özelliklerine uygun hale getirilmesi ile gerçekleştirilebilir. Tez daha çok bu yönde hizmet etmek amacındadır.

Tez yukarıdaki sorunlara değinirken, bunların işletmeler üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilerini eleştirici gözle ele alacak ve çözümler sunmaya çalışacaktır. Bu yapılırken hukuksal alanda derin bir tartışmaya girilmeyecek, sadece konu ile ilgili alanlarda eleştiriler getirecektir.

Günümüzde inşaat sektörünün yurtdışı faaliyetleri de düşünüldüğünde, yurtdışındaki özel durumlardan kaynaklanan çok daha karmaşık sorunlarının olduğu görülecektir. Ancak tez, inşaat taahhüt işletmelerinin sadece yurtiçindeki taahhüt işlerini ele alacaktır.

Yurtiçi inşaat işlerini kabaca sınıflandırmak mümkündür. Bunlar;

- a) İşletmelerin ya da şahısların kendi adlarına tescil edilmiş olan bir gayrimenkul üzerine yapılan inşaat işleri,

- b) Başkasının üzerine tescil edilmiş arsanın üzerine yapılacak binanın belirli bölümlerinin arsa sahibine belirli bölümünün de inşaatı yapan müteahhide devredileceği inşaat işleri (Kat karşılığı inşaat),
- c) Başkasının üzerine tescil edilmiş bulunan arsanın üzerinde, tamamen başkası adına ve hesabına inşa edilecek olan yapı ile ilgili inşaat işleri,

şeklindedir. Bu çalışma kapsamında sadece (c) şıkkında belirtilen inşaat taahhüt işleri incelenecektir.

İnşaat projelerinin bütün aşamaları bir arada düşünüldüğünde hepsinin tek bir işletme tarafından gerçekleştirilmesi hem çok güç olacağı gibi, hem de verimli olmayabilir. Bu nedenle işletmeler her biri değişik alanlarda uzmanlaşmış ve makinalaşmış “taşeron” tabir edilen işletmeler ile çalışmaktadır. Böylelikle hem gereksiz sabit sermaye yatırımlarından kurtulurken, hem de işi daha az riskle daha hızlı bir şekilde gerçekleştirmektedirler. Tez, işletmeler taahhüt işini ister yalnız isterse taşeron işletmelere yaptırınsın, tümünü kapsayacak ve bu açıdan herhangi bir sınırlamaya gitmeyecektir.

İnşaat taahhüt işlerinde taraflardan birisi konumunda olan iş sahiplerinin gerçek kişi, ticaret şirketi, kamu kuruluşu veya kooperatif olması söz konusu olabilecektir. Bu durum vergi kanunlarında, özellikle K.D.V. Kanunu’nda farklı durumlar doğurmaktadır. Çalışma yapılan taahhüt işinin işverenine bakmaksızın, istisnasız tüm işleri kapsamaya çalışacaktır.

Tez yukarıdaki sınırlamalar çerçevesinde sektörün çeşitli sorunlarına eleştirel gözle değindikten sonra, asıl amacı olan inşaat işletmelerinin özelliklerine uygun risk alanlarını tespit ederek, mevcut denetim tekniklerinin bu denetim alanlarına uygulanmasını sağlayabilmeyi ve kullanılabilecek yeni yöntemleri belirleyebilmeyi gerçekleştirmeye çalışacaktır.

1. BÖLÜM

GENEL AÇIKLAMALAR

1. İNŞAAT İŞİ VE TARAFLARI İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

1.1. İnşaat ve Hukuki Niteliği

İnşaat imalatın özel bir biçimidir. İnşaat, genelde bir yapının kurulması ve bölümlerinin yerleştirilmesi için bir takım gereçlerin insan zekası ve gücü ile birleştirilerek yararlanmamızı sağlayan, toprağa bağlı olarak ve sürekli kalmak amacıyla meydana getirilmiş bulunan ve ekonomik değer taşıyan tesislerin oluşturulmasıdır⁽⁴⁾. Bu tanımın yanında değişik kriterleri dikkate alan, çeşitli tanımlar da mevcuttur. 15/06/1983 tarih ve 83/6686 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda (16/06/1983 tarih ve 18079 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.) ise; inşaat için, kapsam alanının da sınırları çizilerek, ayrıntılı bir tanımlama yapılmıştır. Buna göre inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüd, proje, araştırma, bakım onarım ve benzeri işlerine denilmektedir. Ayrıca, Devlet İhale Kanunu'nda da inşaatın, ihzarat, imalat, sondaj, tesisat, onarım, yıkma, değiştirme, iyileştirme ve montaj işlerini de kapsadığına değinilmiştir⁽⁵⁾.

Medeni Kanunumuzun 652/1 maddesinde ise daha genel anlamda inşaat, arsa ve arazi üzerinde malzeme ve emek kullanımıyla inşa edilmiş ve düzenlenmiş varlıklardır, şeklinde tanımlanırken iki başlık altında sınıflandırılmıştır. Bunlardan Menkul (Taşınır) İnşaat, sürekli bir ömrü

(4) Mehmet SAYARI: Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni (Ankara, 1983), 3.

(5) Ekrem CEYHUN: Yapı İşletmesi Maliyet Hesabı ve Şantiye Tekniği I-II (Ankara, 1993),

olmayan ve belirli bir amaç için geçici olarak inşaa edilen klübe, baraka, panayırılarda inşaa olunan tezgahlar, geçici tiyatro sahneleri vb. inşaatlardır(M.K.Md.651/1).

Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat ise, ekonomik değer taşıyan, toprağa bağlı olarak ve devamlı kalmak amacıyla yapılan inşaatlardır. Toprağa bağıllık doğrudan doğruya olabileceği gibi dolaylı bir bağıllık da söz konusu olabilmektedir. Bu tür inşaatlara örnek olarak, ev, apartman gibi konutlar, han, fabrika binası gibi ticari ve sınai inşaatlar, okul, hastane, spor tesisleri gibi sosyal ve kültürel inşaatlar ile yol, köprü, baraj, liman gibi altyapı inşaatlarını gösterebiliriz.

İnşaat taahhüt sözleşmelerinin hukuki niteliğinin ortaya konabilmesi için "inşaat" ve buna ilişkin "inşaat sözleşmelerinin" yasalardaki yerini bulmak gerekmektedir.

İnşaat hakkında hükümler Medeni Kanun'un (M.K.) 644-688 nci maddeleri arasında "Gayrimenkul Mülkiyetinin Hükümleri" başlığını taşıyan 4. kitabın, 1. kısmı, 2. faslında yer almaktadır. Ancak burada inşaatın ne olduğu açıklanmamakta ve genel olarak inşaatla ilgili sorunlara çözüm bulunmaya çalışılmaktadır. Bu açık doktrinde ve mahkeme içtihatlerinde kapatılmaya çalışılmaktadır. Buna göre; binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, köprüler, bir köprünün mesnetleri, bir demiryolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, su bentleri, barajlar, maden galerileri ile mahzenler, kanalizasyonlar, telefon ve elektrik direkleri, havagazı boruları, yollar, meydanlar, tüneller, kuyular vb. inşaat ve imalat kavramları içine girmektedir⁽⁶⁾.

İnşaat sözleşmesi şeklinde bir hüküm de kanunlarımızda yer almamaktadır. Ancak bir kişi (müteahhit) bir işi (inşaatı) bir bedel karşılığında (semen) işverene karşı yapmayı taahhüt ettiğine göre, bu tür bir akid "istisna akdi" veya güncel deyimle "eser sözleşmesi" olmaktadır. Eser sözleşmesi ise Borçlar Kanunu'muzun (B.K.) 355 inci maddesinde

(6) Şükrü KIZILLOT: İnşaat Muhaseesi Vergilendirilmesi ve Mevzuatı, (Ankara, 1995), 1.

açıklanmaktadır. Yasa maddesi şöyledir; "İstisna bir akittir ki, onunla bir taraf, diğer tarafın vermeyi taahhüt ettiği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder". Bu madde inşaat sözleşmesine tam uymaktadır. Örneğin, bir marangoz ve müşterisi ile bir heykeltıraş ve işi yaptıran kişi veya kuruluş arasındaki ilişki eser sözleşmesiyle düzenlendiği gibi, bir belediyenin kaldırım işini yapan müteahhit ile belediye arasındaki ilişki de eser sözleşmesiyle düzenlenmektedir. Ancak, belediyenin işini yapan müteahhit ile işçisi arasındaki hukuki ilişki hizmet akdidir. Burada ayırıcı unsur, emek kullanımı sonucu fiziksel olarak görülebilen bir eserin varlığı, müteahhidin işin yapımında bağımsız olması ile işin teslimine kadar bütün riski üzerinde bulundurması ve işin karşılığının bir bedel olarak ödenmesidir. Bunlardan herhangi birinin bulunmaması durumunda ortada bir eser sözleşmesi ya da istisna akdi bulunmamaktadır, denilebilir. Dolayısıyla bu maddeyi izleyen ve 385. maddeye kadar süren 11. Bab inşaat sözleşmeleri ile ilgili olmaktadır.

Gün geçtikçe karmaşılaşan inşaat işlerinde, tarafların karşılıklı hak ve menfaatlerini düzenleyen sözleşmeler için, istisna hükümleri dışında düzenlemelere de ihtiyaç bulunmaktadır. Esasen bu sözleşme türünün Türk Ticaret Kanunu'nda (T.T.K.) düzenlenmesi gerekir. Çünkü müteahhit açısından yapılan iş bir ticari iştir. Ancak T.T.K.'nda düzenlenmediği durumlarda ticari örf ve adetlere göre hareket edilmesi gerekecektir.

1.2. İş Sahibi

İş sahibi yukarıda türleri belirtilmiş bulunan varlıkları, belirli bir bedel veya maddi bir değer karşılığında yaptıran ve bu varlıkların tamamının ya da bir kısmının maliki olan ve/veya olacak gerçek ve tüzel kişilerdir. İş sahipleri genellikle konut yapı kooperatifleri, resmi daireler ve ticari şirketler olmaktadır. Kişiler kendi mesken ihtiyaçlarını doğrudan kendileri karşıladığı için, taahhüt işinde gerçek kişilere pek rastlanmamaktadır.

1.3. Müteahhit (İnaatı)

Hukuk literatürümüzde, emeğin ürünü olan ve yapımı öngörülen, maddi veya manevi bir varlığı bulunan hukuki sonuca “Eser” denilmektedir⁽⁷⁾. Bu bağlamda bir eser meydana getirmek, imal etmek taahhüdünde bulunan kişiye müteahhit (inaatı) denilmektedir. Müteahhit, inşaatın yapımını başkası adına, kendi hesabına üstlenen gerçek veya tüzel kişidir.

Hukuk literatürümüzde müteahhit kavramı çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Bayındırlık İleri Kontrol Yönetmeliği müteahhiti, “zerine ihale yapılan gerçek veya tüzel kişidir” olarak tanımlarken, Devlet İhale Kanunu ise üzerine ihale yapılan istekli veya istekliler şeklinde ifade etmektedir. Burada mal sahibinin, özel veya kamu idaresi olması, durumu değitirmemekte olup, ii fiilen yapan müteahhit olarak kabul edilmektedir. Müteahhit, proje şartlarına uygun bir tarzda yapıyı vücuda getirmekle yükümlüdür.

Müteahhit küçük bir şahıs işletmesi olabileceği gibi, uluslararası boyutlarda faaliyet gösteren büyük işletmeler de olabilmektedir. Uzmanlık isteyen altyapı inşaatları büyük inşaat işletmeleri tarafından yapılmaktadır. Ayrıca, bazı özel durumlarda birden fazla müteahhitin, biraraya gelerek oluşturdukları konsorsiyum ile inşaat yapımını üstlendikleri de görülmektedir.

Yaygın olarak kullanılan bir ifade olması nedeniyle, konunun takip eden kısımlarında kavram karmaşasına neden olmaması için, inaatı terimi yerine “müteahhit” terimi kullanılacaktır.

1.4. Taahhüt

Taahhüt ile borçlu, alacaklıya karşı, borçlanılan yükümlülüğe uygun olarak belirli bir davranışta (edimde) bulunmayı, ona maddi ve manevi bir

(7) Cengiz KOSTAKOğLU: İctihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri (İstanbul, 1995), 3.

yarar sağlamayı yüklenir. Bu muameleler, alacaklı ile borçlu arasında borç ilişkisi kuran ve dolayısı ile borç doğuran muamelelerdir. Yalnızca borçlanılan edimin konusunu oluşturan hakkın devir, sınırlama, değiştirilme veya ortadan kalkma taahhüdünü kapsar. Borçlandırıcı işlem genellikle bir borç sözleşmesidir. Örneğin hizmet akidlerinde durum böyledir. Akitle kurulan borçlandırıcı muameleler, ya tek tarafa borç (asli edim) yüklerler (bağışlama taahhüdü) ya da her iki tarafı karşılıklı olarak borç altına sokarlar. İnşaat taahhüdünde, borçlandırıcı muamele olan taahhüt, hem müteahhide hem de mal sahibine karşılıklı borç yüklerken, aynı zamanda her iki taraf için hem borçlandırıcı, hem de iktisap muamelesidir.

1.5. Taahhüt İşi ve İşletmesi

İşletmenin tanımı bir çok yazar tarafından çeşitli şekillerde yapılmıştır. Tanımlardan bir tanesi; “işletme insanların ihtiyaçlarını karşılamak amacı ile mal ve hizmet üretiminde bulunan teknik ve ekonomik birimlerdir” şeklindedir⁽⁸⁾. Bir başka tanımda ise; “kar elde etmek ya da hizmet yaratmak amacıyla, üretim faktörlerini (sermaye, emek, doğal kaynaklar) bilinçli, uyumlu ve sistemli olarak bir araya getiren ve toplumun gereksinme duyduğu mal ve hizmetleri üreten ya da pazarlayan ekonomik ve sosyal kuruluşlara işletme denir” denilmektedir⁽⁹⁾.

T.T.K.'nda ise işletme kavramı tarif edilmediği halde, ticari işletmeden ne anlaşılacağı açıkça belirtilmiştir. T.T.K.'nın 11/1 maddesine göre, ticarethane veya fabrika veyahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, “Ticari İşletme” sayılır. Bu bağlamda taahhüt işletmesinin yukarıdaki tanımlardan farklı olarak tanımlanması gereksiz olmaktadır.

Günümüzde hacimsel olarak ele alındığında inşaat işletmelerinin limited veya anonim şirket şeklinde yapılandığı ve faaliyette bulunduğu görülmektedir.

(8) Tefvik TATAR: İşletmeciliğin Temel Kuralları (Ankara, 1987), 2.

(9) Zeyyat SABUNCUOĞLU, T. TOKAL: İşletme I-II (Ankara, 1987), 9.

1.6. Taşeron (Alt Taahhüt)

Müteahhit, yapımını üstlendiği bir inşaatın belirli bir bölümünü ya da bölümlerini o işlerde uzmanlaşmış işletmelere yaptırmaktadır. Bir müteahhitin, her türlü inşaat ve inşaat bölümlerinde uzmanlaşacak kadar büyümesi rasyonel olmamaktadır. İnşaatın yapılmasında uzmanlaşmış işletmelerin hizmetlerinden yararlanılması, bazen müteahhit için daha ekonomik olmaktadır. Çünkü konularında ihtisaslaşan işletmeler yüksek verimlilik ve daha düşük maliyetlerle işi tamamlayabilmektedirler. İşte, projenin belirli kısımlarını yapan bu şekildeki ikinci dereceden müteahhitlere “taşeron” denilmektedir. Taşeron, nev’i itibariyle kısımlara ayrılan işin bir kısmını, müteahhide karşı bedeli karşılığında yapmayı üstlenen gerçek veya tüzel kişi veya kişilerdir. Genellikle işin tamamının yapılmasından sorumlu değildir⁽¹⁰⁾.

1.7. Hakediş Raporu

Sabit veya değişken fiyatlı sözleşmeler sisteminde, müteahhitlerin yaptıkları işlerin, sözleşme ve eklerindeki esaslara göre değerini gösteren paraya, o işin hakedişi (sitüasyonu) denir. Hakediş raporlarının özelliği gerek yapılan iş, gerekse kesintilerin kümülatif olarak birbirini takip etmesidir.

Hakediş raporu, genel olarak, yapılan işin adı, sözleşme tarihi, keşif bedeli vb. bilgilerinin yer aldığı kapak, imalatın miktarının gösterildiği metraj, metrajın fiyatlandırıldığı yeşil defter, varsa çeşitli kesintilerin ayrıntılarının gösterildiği kesintiler tablosu ve kümülatif hakediş tutarı ile söz konusu hakedişin brüt tutarının, stopaj, teminat vb. kesintiler ile müteahhite ödenecek net tutarın gösterildiği tahakkuk sayfalarından oluşur.

Hakedişlerin düzenlenmesi süreci, hakediş raporlarının birisi asıl ve beşi suret olmak üzere, altı nüsha olarak, yazı makinası ile

(10) Ekrem CEYHUN: Yapı İşletmesi Maliyet Hesabı ve Şantiye Tekniği (Ankara, 1993), 354.

düzenlenmesi ile başlar. Hakediş raporu aslı, mühendis, şube mühendisi, başmüdür ve müteahhit tarafından imzalanır ve beş surette bunlar tarafından parafe edilir. İlgili kontrol ve onay makamlarından geçen brüt hakediş toplamından, eksiltmede yapılan tenzilat çıkarılarak hakediş miktarı bulunur. Bundan önceki hakedişin net miktarı çıkarılarak brüt hakediş tutarı bulunur. Daha sonra teminat, malzeme borcu, alet kirası ve varsa ceza hesaplanarak toplamı brüt müteahhit hakedişinden çıkarılarak, müteahhide ödenecek tutar bulunur. Rapor resmi inşaat işlerinde saymanlığa, özel inşaat işlerinde ise işveren veya vekiline onaylanmak üzere teslim edilir. Aynen ya da bazı değişiklikler yapılarak onaylanan hakediş raporuna karşılık onay tarihi itibarıyla 10 gün içerisinde fatura kesilir. Böylece hakediş süreci tamamlanmış olur.

1.8. Metraj (Ölçümleme)

Bir yapıyı meydana getiren bütün bölümlerin, projesinden veya uygulama sırasında ölçülerek uzunluklarının metretül (mt), alanlarının metrekare (m^2), hacimlerinin metreküp (m^3), demir işlerinin kilogram (kg) olarak miktarlarının bulunmasına denir. Bu işlem sonunda, o yapıyı meydana getirmek, yapabilmek için gerekli işlerin (imalatların) yapı bölümlerinin yalnızca birimleri üzerinden miktarları hesaplanır. Metraj cetvellerine yazılarak düzenli ve anlaşılır biçimde olması sağlanır⁽¹¹⁾.

1.9. Keşif

Bir yapının mimari, betonarme, tesisat, elektrik projeleri üzerinden ne kadar para ile yapılabileceğini hesaplamak için, yapılan işleme "Keşif" denir.

Bir yapının keşfi, yapının metrajının yapılması, birim fiyatlarının seçilerek projesi üzerine yazılması, keşif özetinin hazırlanması olmak üzere, üç aşamada gerçekleştirilir. Keşif ikiye ayrılır:

(11) Şakir U GÖZÜ: İnşaat Metraj ve Keşif İşlemi (Ankara, 1988), 7.

1.9.1. Birinci Keşif

Yapıya başlamadan önce, yapının avan projeleri (ön proje) veya uygulama projeleri üzerinden yapılan keşiftir. Yapının ne kadar para ile yapılacağını hesaplamak için yapılır. Proje üzerinden olduğu için tahminidir, değişebilir. Bayındırlık Bakanlığı “Yapı İşleri Birim Fiyat Tarifleri”, “Birim Fiyat Tarifleri Eki Listesi”, “Malzeme, İşçilik, Taşıma Giderleri Rayiç Listesi” cetvellerinden yararlanılır. Kısaca, inşaat işine ait projeler üzerinden hesap edilen metrajların, birim fiyatlarla çarpılmasından elde edilen toplamdır. İş fiilen başlanılmasından önce tesbit edilir ve ikinci keşifle birlikte kesinlik kazanana dek çeşitli şekillerde değişikliğe uğrar.

1.9.2. İkinci Keşif

Tanımlanmış bir yapının ne kadar para ile yapıldığını hesaplamak için yapılan keşiftir. İnşaatın kesin projeleri ile yapım sırasında tutulmuş ataşmanlar üzerinden yapılır, kesindir, değişmez.

1.10. İhzarat

Henüz imalata geçmeyen fakat inşaat bünyesinde kullanılabilecek malzemenin müteahhit tarafından şantiyeye getirilerek, ileride kullanılmak üzere usulüne uygun tarzda depo edilmesine “ihzarat” denir. Bunların bedeli, hakedişlerde ihzarat malzemesi olarak ödenir⁽¹²⁾.

1.11. Ataşman

İnşaat yerlerinde yapılan işlerin bütün ayrıntılarının günü gününe kaydedildiği bir defterdir. Özellikle temel kazı ve beton çalışmaları gibi kontrolünün daha sonra mümkün olmayacağı işler ile ilgili ölçüm ve kontrolleri içermesi açısından önemlidir. Ayrıca bazı şantiyelerde düzenlenen günlük faaliyet raporları da aynı işlevi görmektedir.

(12) Yekta TÜRKOĞLU, T. ŞARK, E. EGEMEN: İhale Hukuku ve İnşaat İşleri, (Ankara, 1985), 623.

2. İNŞAAT TAAHHÜT SÖZLEŞMELERİ

İnşaat taahhüt işi aşağıda hukuki yönden de ayrıntısıyla ele alınacağı üzere işveren kişi, kurum ya da kuruluş ile işi alan müteahhit arasında yapılan sözleşmeler ile yürütülmektedir. Yapılan sözleşmenin türü gerek vergi mevzuatı gerekse muhasebe uygulamaları açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle bu bölümde öncelikle inşaat taahhüt işi sözleşmelerinin hukuki niteliği incelenecek ve daha sonra ise sözleşme türleri hakkında açıklamalarda bulunulacaktır.

2.1. İnşaat Taahhüt Sözleşmelerinin Türleri

Bu kısımda inşaat taahhüt sözleşmelerinin diğer bir ifadeyle inşaat taahhüt işinin yapım şekilleri ele alınmıştır. Genel olarak inşaat taahhüt sözleşmeleri, işin süresi ve fiyatı açısından olmak üzere iki açıdan sınıflandırılabilir. Aşağıda bu kapsamda yapılan sınıflandırmaya uygun şekilde, türleri belirtilen inşaat taahhüt sözleşmelerinde kesin sınırlar koyulmamıştır. Çünkü yıllara sari olan ya da olmayan bir iş, maliyet artı kâr şeklinde yapılabileceği gibi, birim fiyatlı ya da götürü bedelli şekilde de yapılabilecektir.

2.1.1. İşin Süresi Açısından Sözleşme Türleri

Bu kısımda inşaat taahhüt sözleşmeleri, sözleşme kapsamında yapılan inşaat taahhüt işinin süresi açısından ele alınacaktır. Aşağıda, sözleşmeler vergi mevzuatımız açısından da yapılmış olan ayrıma uygun şekilde, birden fazla takvim yılına yaygın olanlar ve olmayanlar şeklinde iki açıdan ele alınmıştır.

2.1.1.1. Yıllara Sari Olmayan İnşaat Taahhüt İşleri Sözleşmeleri

Başladığı takvim yılı içinde biten inşaat işleri ile ilgili sözleşmelerdir. Burada işin fiilen yapım süresinin bir önemi bulunmamaktadır. Genellikle küçük tip inşaat işleri ile ilgili sözleşmeler bu

gruba girmektedir. Bunlar arasında en sık karşılaşılanlar ise, arsa karşılığı kat yapım sözleşmeleridir. İnşaat sözleşmelerinin başka bir türü olan bu tip sözleşmelerde genel olarak, arsa sahibi maliki olduğu ve üzerinde inşaat yapılacak arsanın belli bir payını müteahhide verirken, buna karşılık da müteahhit kendi malzemesi ile inşa edeceği katlardan bir bölümünü arsa sahibine vermeyi taahhüt eder. Bu açıdan yapılan sözleşme bir taraftan inşaat yapma yükümlülüğünü, diğer taraftan da tapuda yapılacak işlem ile satış vaadini içermektedir. Müteahhit yönünden şekil şartı aranmamasına rağmen, arsa payının geçirileceği taahhüdün, B.K.'nın 22/2 ve 213 ncü maddeleri ile M.K.'nın 634. maddelerine göre resmi senetle yapılması gerekir. Bu geçerlilik koşuludur. Nitekim Yargıtay 15. H.D.'nin 14.05.1990 T. 989/4811-990/2181 sayılı emsal bir kararında özetle, "noter önünde re'sen düzenleme şeklinde yapılması zorunlu olmasına rağmen bu şekilde yapılmamış olan, taşınmaz satış vaadini de içeren bu sözleşmeye dayanılarak cezai şart ve tazminat ödetilmesi istenemez" denilmektedir.

2.1.1.2. Yıllara Sari Olan İnşaat Taahhüt İşleri Sözleşmeleri

G.V.K.'nın 42. maddesi kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin yapılmış sözleşmeler bu gruba girmektedir. Burada söz konusu edilen işin tamamının bir takvim yılında başlayıp, başka bir takvim yılında bitiyor olmasıdır. İşin bir parçasının bir taşeronu (alt müteahhide) verilmesi ve bu işin, aynı takvim yılında başlayıp, bitmesi taşeron açısından yıllara sari olmayan iştir. Ancak müteahhit açısından yıllara sari bir iştir. İşin fiilen bitim tarihi ise, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde, geçici kabul tutanağının imzalandığı tarih, diğer hallerde ise işin fiilen bırakıldığı tarih olacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kavramı, ilerideki bölümlerde gerek hukuki gerekse muhasebe açısından ayrıntılarıyla inceleneceğinden dolayı, burada daha fazla açıklama yapılmamıştır.

2.1.2. İşin Fiyatı Açısından Sözleşme Türleri

Uygulamada inşaat taahhüt sözleşmeleri, tarafların anlaştıkları bedel ve bu bedelin ödenmesindeki özellikler açısından çeşitli şekillerde yapılabilmektedir. Aşağıda sınıflandırma, bedelin gerçekleşen maliyete göre belirlenmesi esasına dayanan “Maliyet Artı Kâr Şeklindeki Sözleşmeler” ile bedelin önceden belirlenmesi esasına dayanan “Götürü Fiyatlı Sözleşmeler” ve “Birim Fiyatlı Sözleşmeler” şeklinde yapılarak açıklanmıştır.

2.1.2.1. Maliyet Artı Kâr Şeklinde Sözleşmeler

Bu sözleşme ile müteahhit, inşaat maliyetleri üzerine belirli bir kâr ekleyerek fiyat vermektedir. Rekabet maliyetlerle ilgili değil, müteahhitin kârıyla ilgilidir. Yani inşaat maliyetleriyle ilgili ortaya çıkabilecek her türlü risk, inşaat sahibi üzerinde kalmaktadır. Sözleşme bedelinin müteahhitlik ücreti kısmı açık arttırmalarda rekabet temelini oluşturmaktadır⁽¹³⁾. İnşaat maliyetleri, müteahhitin genel yönetim giderlerini kapsamadığından müteahhit, kârını belirlerken bunu gözden kaçırmamalıdır. İnşaat sahibinin, inşaatın yapılması sırasında çeşitli denetim faaliyetlerinde bulunması ve bunun için şantiyede belirli elemanlar istihdam etmesi gerekmektedir. İnşaatçı kârının inşaat süresine göre belirlenen dönemlere düşen payına bakılarak sabit miktarlarda ödenmesi mümkündür.

Bu usûl bilhassa inşaat kapsamında yapılacak işlerin önceden saptanmasının güçlük arzettiği ve zamanın kısıtlı olduğu, büyük projelerde tercih edilmektedir. Bu sözleşmeler iki şekilde yapılmaktadır;

- a) Maliyet Artı Muayyen Yüzde Kârlı Sözleşmeler,
- b) Maliyet Artı Sabit Kârlı Sözleşmeler.

Bunları kısaca açıklamak gerekirse;

Şayet inşaata başlarken yapılacak iş belirsiz ise, müteahhit işe başlarken, kalacak kârını hesaplamak imkanından mahrum olacağından,

(13) Ali KARTAL: Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması (Kütahya, 1991), 12.

“Maliyet Artı Muayyen Yüzde Kârlı Sözleşme” yapmak şeklini tercih edecektir. Burada maliyetlerin tutarı müteahhit açısından da önemlidir. Maliyetler arttığı oranda müteahhitin kârı da artmaktadır. Kâr yüzdesi önceden belirlenmekte, gerçekleşen maliyetlere göre müteahhitin kârı da ortaya çıkmaktadır. Maliyet artışının müteahhite sağlayacağı bu yarar, müteahhitin maliyet kontrolüne gereken önemi vermemesine neden olmaktadır. Bu noktada inşaat sahibinin devreye girmesi gerekmektedir. Bu takdirde mal sahibi teşekkül, bütün malzeme ve işçilik giderlerini bizzat kendisi ödeyecek, oluşacak maliyet üzerinden müteahhide kâr yüzdesini de ayrıca ödeyecektir.

Maliyet artı muayyen yüzde kâr şeklindeki yapılan taahhüt sözleşmeleri, ancak tarafların birbirlerine güvenlerinin yüksek olduğu durumlarda olumlu sonuçlar verebilecektir⁽¹⁴⁾.

Maliyet artı sabit kâr usulü ise, başlangıçta maliyeti aşağı yukarı tahmin etmenin mümkün olduğu durumlarda tercih edilir. Burada maliyet ne düzeyde gerçekleşirse gerçekleşsin, müteahhitin kârı sabittir. Müteahhit, inşaatın maliyetleri dışında kendi kâr politikasına uygun, yeterli bir kâr karşılığında inşaat yapmayı taahhüt etmektedir. Bu usulde maliyetin küçük değişimleri, müteahhit kârına etki etmez ve müteahhit kârı sabit kalır. Ancak maliyetin olağanüstü yükselmesini önlemek için bir tavan tespit edilerek, bu hedef fiyat aşıldığında, kârda ceza mahiyetinde azaltma yapılması ya da tersi durumlarda prim verilmesi de ayrıca kabul edilebilir.

Maliyet artı kâr usulünde üzerinde durulması gereken en önemli nokta, maliyeti oluşturacak kalemlerin tanımlarının tam yapılmasıdır. Kâr maliyetle ilgilendirildiğinden, iş sırasında maliyet kalemlerinin takdirinde müteahhitlerle daima anlaşmazlık çıkabilmektedir⁽¹⁵⁾.

(14) Ali KARTAL: a.g.e.,13.

(15) Ekrem CEYHUN: a.g.e., 95.

2.1.2.2. Götürü Fiyatlı Sözleşmeler

Götürü fiyatlı sözleşmelerde müteahhit yapacağı teklifte belirtilen dizayn ve teknik spesifikasyonlara uygun olarak, söz konusu inşaatı hangi fiyata yapacağını belirtmektedir. İnşaat sahibi, teklifleri alarak değerlendirmekte ve uygun müteahhiti seçmektedir. Bu sözleşme ile riskin büyük kısmının müteahhitin üzerinde olması nedeniyle, müteahhit yapacağı inşaat hakkında yeterli bilgiye sahip olmak zorundadır. Böylelikle daha gerçekçi bir fiyata ulaşması mümkün olabilmektedir. Ayrıca müteahhit, hangi işleri ne kalitede yapması gerektiğini ve sözleşme bedeli ile gerçekleşen toplam inşaat maliyetleri arasındaki olumlu farkın kendi kârını oluşturacağını bildiği için de sıkı bir maliyet kontrolüne gitmek zorundadır. Bu noktada müteahhidin daha önce yapmış olduğu inşaatlar, elde edilen tecrübeler, maliyet tahmininde yardımcı olabilecek faktörlerdendir.

Bu tür sözleşmelerde önceden belirlenen fiyat üzerinden inşaatın yapılması söz konusu olduğundan inşaat sahibi açısından risk çok azdır. Belirsizliklerin fazla olduğu sektörde, müteahhit fiyat teklifi yaparken öngörülemeyen hususlar için de belirli bir marj bırakmak zorundadır. Ancak yüksek fiyat vererek riskten kurtulmak söz konusu olsa bile, böyle bir durumda ihaleyi kazanma olasılığının da azalacağı unutulmamalıdır.

2.1.2.3. Birim Fiyatlı Sözleşmeler

Başta ülkemizde olmak üzere çok yaygın olarak yapılan bir sözleşme türü olan birim fiyatlı sözleşmeler, yapılacak projeye ilişkin alt projelerin ölçümlenmesi ve bu ölçümlerin, her bir alt projeye ilişkin belirlenmiş birim fiyatlarla çarpılması sonucu ulaşılan toplam sözleşme bedeli üzerinden tenzilat yapılması esasına dayanmaktadır. Ülkemizde müteahhit kârını da içerecek şekilde birim maliyetler, Bayındırlık Bakanlığı tarafından yıllar itibarıyla belirlenmekte ve yayınlanmaktadır. İnşaat sahibi, birim maliyetlerden hareketle inşaatın toplam maliyetini hesaplamaktadır. İhaleye katılan müteahhit işletmeler bu toplamdan belirli miktarlarda indirim

yaparak fiyat teklif etmektedirler. Diğer faktörler de göz önünde bulundurularak en düşük fiyatı veren müteahhit tercih edilmektedir. Bu sözleşme ile sonuç olarak müteahhit, sabit bir fiyat teklif etmekte ve dolayısıyla maliyet artışlarının riskini üzerinde taşımaktadır. Ancak bu sözleşmedeki sabit fiyat ile götürü fiyatlı sözleşmelerde söz konusu olan sabit fiyat birbirinden farklıdır. Götürü fiyatlı sözleşmelerde sözleşme bedelinin değiştirilmesi hiçbir surette mümkün değilken, birim fiyatlı sözleşmelerde ise, yapılacak her bir alt projenin fiyatı ihale öncesi yapılan keşife dayandığından dolayı, keşif miktarlarının değişmesi halinde sözleşme bedeli de artacak ya da azalacaktır. Dolayısıyla sabit olan unsur, götürü bedeldeki gibi fiyat ve miktar dahil işin tamamı değil, sadece fiyatıdır. Ayrıca bu fiyatta değişmez değildir ve belirlenen eskalasyon katsayılarıyla birlikte yıllık olarak artış gösterebilmektedir. Bununla beraber karşılıklı anlaşma sonucunda yıllık maliyet artışları dikkate alınarak, birim fiyatların yıllar itibariyle yeniden düzenlenmesi mümkün olabilmektedir. Böylece müteahhit fiyat artışlarının doğuracağı riskten kurtulabilmektedir. Uygulamada bu genellikle kamu kuruluşlarının tekelinde bulunan ve inşaat bünyesinde kullanılan bazı malzemelerin ve akaryakıt fiyat artışlarının

3.1. Pazarlık (İhale) Yöntemi İle İş Yaptırma

Bu yöntem, yapılacak inşaat taahhüt işinin çeşitli hesaplamaların yapıldığı keşif çalışması sonucu bulunan toplam bedeli üzerinden, işi yapmaya istekli müteahhit kişi ya da kuruluşlarla çeşitli şekillerde pazarlık yapılması esasına dayanmaktadır. Başlıca ihale yöntemleri,

- a) Kapalı Teklif Yöntemi,
- b) Açık Teklif Yöntemi,
- c) Yarışma Yöntemi,

olarak sayılabilir. Bu yöntem özellikle Devlet veya kurumları tarafından yaptırılan işlerde kullanılmaktadır. Bu da 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu' na göre yerine getirilmektedir. Ancak bu durum yöntemlerin özel sektörde kullanılamayacağı anlamına da gelmez. Özel sektör işverenleri de bunlardan birini ya da birkaçını seçerek kendisine uyarlayabilir. Bu konuda kullanılabilecek ihale yöntemleri aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

3.1.1.Kapalı Teklif Yöntemi

Bu yöntemde ihale, işle ilgili kişi ya da kuruluşlara davetiye göndermek, gerekirse gazetede ilan vermek suretiyle duyurulur. Teklifler yazılı olarak yapılır ve teklif mektubu bir zarfa konulup kapatılır. Daha sonra bu zarf da istenilen diğer belgelerle birlikte ikinci bir zarfa konularak kapatılır. Şartlara uygun olan tekliflerden en düşük fiyatı veren teklif sahibine kesin ihale yapılır ve ilgili yetkililerin onayına sunulurak ihale sonuçlandırılır. Eğer birden fazla aynı tutarlı teklif olursa sadece bu isteklilerden ikinci bir yazılı teklif istenir. Aynı durum devam ettiği takdirde ad çekme suretiyle ihale sonuçlandırılır.

3.1.2. Açık Teklif Yöntemi

Açık teklif yönteminde yaptırılacak inşaat işi, işletmelerin sözlü ya da yazı ile davet olunmak veya gazetelerde ilan edilmek suretiyle, muayyen

bir gün ve saatte oluşturulacak İhale Komisyonu huzurunda açık bir şekilde yapılacak eksiltme sonucunda verilir. Teklifler, iştirak edenlerin adı veya ünvanlarının yazıldığı cetvellerin en üst sırasından başlanılarak sözlü veya yazılı olarak alınır. İhale, şartları taşıyanlar arasından imza karşılığı istenen son tekliflerden sonra, en düşük teklifi veren kişi ya da kuruluşun üzerinde kalarak sonuçlandırılır.

3.1.3. Yarışma Yöntemi

Yarışma yöntemi genellikle etüd, plan, proje ve güzel sanatlar gibi özellikli işlerde kullanılan bir iş yaptırma yöntemidir. Özellikle sanatsal içerikli inşaat işlerinde işi yapacak olan kişi ya da kuruluşun seçiminde, karar ya işin sahibi ya da işin sahibi tarafından yetkili kılınmış ve genellikle uzmanlardan oluşan bir jüri tarafından verilmektedir. Bu yöntemde önemli olan en düşük fiyatın verilmiş olması değil, asgari ölçüleri belirtilmiş en iyi ve en güzel projenin verilmesidir. Dolayısıyla diğer yöntemlerde işin sahibi kişi ya da kuruluş tarafından hazırlanmış bir proje ve bu projeye ilişkin maliyetlerin gösterildiği bir keşif söz konusu iken, yarışma yönteminde böyle bir durum söz konusu olmamakta ve keşif de dahil her şey yarışma

şeklinde tanımlanmıştır⁽¹⁶⁾. Emanet usulüyle işi yapacak olan tüzel kişilik bir devlet kamu kurum ya da kuruluşu olabileceği gibi kooperatifler gibi resmi niteliği olmayan tüzel kişiler de olabilecektir. Gerçekte emanet yöntemi bir iş yaptırma değil, iş yapım yöntemidir. Ancak uygulamada nevi itibariyle kısımlara ayrılmak suretiyle araya bir müteahhit girmeksizin taşeronlara yaptırıldığından dolayı bu yöntem de iş yaptırma yöntemleri arasında sayılmıştır. 2886 Sayılı Kanun' la resmi nitelikteki emanet usulüyle yapılacak işler sıralanmıştır. Buna karşılık özel işlerde ise uygulama alanı genellikle yapı kooperatifleri olmaktadır. Yapı kooperatiflerinde yönetim kurulu aynı zamanda emanet komisyonu olarak görev yapmakta ve işleri, kısım kısım taşeronlara vermek suretiyle faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.

4. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE GELİRİN TANINMASI KONUSUNDA YAKLAŞIMLAR

Her işletmede olduğu gibi inşaat taahhüt işletmelerinde de kâr etmek en önemli işletme amaçlarından birisi, aynı zamanda işletmenin sürekliliği için de vazgeçilmez bir unsurdur. Uluslararası Muhasebe Standartlarından (U.M.S.) 18 No.lu "Hasılatın Tanımı" standardına göre; "Hasılat; mal satışı, hizmet satışı, işletmenin kaynaklarının çeşitli gelir yaratmak için kullanılması için işletmelerin normal faaliyetleri sonucu doğan nakit, alacak ve diğer unsurların brüt akışıdır." şeklinde ifade edilmiştir⁽¹⁷⁾. Genel olarak kâr ise, işletmenin belirli bir dönem içindeki hasılatının aynı dönem içindeki giderlerini aşan kısmı olarak tanımlanmaktadır. Ancak yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmelerde faaliyetin birkaç yıl sürdüğü düşünülürse, kârın tanımda olduğu kadar kolay bir şekilde saptanmasının güçlüğü de anlaşılabacaktır. Bu noktada gelirin ne zaman doğduğu konusu ve aşağıda da ayrıntılı olarak değinilecek olan yöntemlerin seçimi önem kazanmaktadır.

(16) Şükrü KIZILOĞLU: a.g.e., 1388.

(17) Türkiye Muhasebe Uzmanları Demeği: Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31) (İstanbul, 1992),135.

İnşaat sözleşmelerine ait maliyetler ve gelirlerin muhasebe açısından toplanmasında iki yöntem uluslararası alanda kabul görmüştür. International Accounting Standards Committee (I.A.S.C.) ve Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.) aşağıda değinilen yöntemleri belirterek, bunlardan birisinin uygulayıcı tarafından seçilmesinde hangi esaslara dayanılacağını da açıklamışlardır⁽¹⁸⁾.

Bu bölümde kârın doğru ölçümü için, hasılatın gerçekleştiğinin kabul edilebileceği belirli bir anın tespitinden hareketle, geliştirilmiş olan;

- a) Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi,
- b) Tamamlama Yüzdesi Yöntemi,

hakkında açıklamalarda bulunulacaktır.

4.1. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi

Bu yöntem gelirin, sözleşme konusu iş tamamen yerine getirilip, tamamlanmasından sonra doğduğunu kabul etmektedir. Yada işin fiilen tamamlanmamasına rağmen işin bırakılması, iflas vb. hallerde bitmiş olduğunun kabul edilmesinden sonra doğduğu ve o işe ilişkin giderler ile karşılaştırılarak kârın tespit edileceği esasına dayanmaktadır.

Tamamlanmış sözleşme yönteminde, maliyetler ve hakedişler sözleşme süresi boyunca biriktirilmekte, ancak dönemler boyunca elde edilen gelir, faaliyet tamamlanana dek faaliyet geliri olarak finansal tablolara yansıtılmamaktadır. Bu ise, aktif ve pasifin gereksiz yere şişmesine neden olmaktadır. Bu sakıncanın giderilebilmesi amacıyla AICPA 45 no.lu araştırma bülteninde, birikmiş maliyetlerin ilgili hakedişleri aşan kısmının bilançoda cari aktif, hakedişlerin ilgili maliyetleri aşan kısmının ise cari borç olarak pasifte yeralmaları gereği belirtilerek, aktifte

(18) Mehmet SAYARI: Tekdüzen Muhasebe Sisteminde İnşaat İşleri Uygulaması (Ankara, 1995), 2.

maliyet fazlalarına, pasifte ise hakediş fazlalarına yer verilmesi önerilmektedir⁽¹⁹⁾.

Tamamlanmış sözleşme yönteminde taahhüt işine ilişkin olarak yapılan giderler ile taahhütlerle ilgisinin kurulabildiği ortak giderler konusunda bir sorun olmamasına karşın, hiçbir taahhüt işiyle bağlantısı kurulamayan genel giderler konusunda bir açıklık getirilmemektedir. Bu türden giderlerin dönem giderleri içerisinde muhasebeleştirilmesi ise, hesaplanacak kâr ya da zararın yanıltıcı bilgiler vermesine neden olacaktır. Böylece herhangi bir taahhüdün bitirilmediği bir dönemde, dönem giderleri nedeniyle faaliyetleri zararlı sonuçlanmış gözükken işletme, bir sonraki dönemde ise bitirmiş olduğu bir taahhüt işi nedeniyle birden bire kârlı duruma gelecektir. Durumun bu şekilde sürüp gitmesi ise işletmede gerçekte olmayan bir dalgalanma olduğu hissini uyandıracaktır. Bu durumun aksine, dönem maliyetlerinin taahhüt maliyetleri gibi ertelenmesi halinde ise, bu kez de söz konusu dönem giderlerinin işletme açısından geleceğe yönelik olarak bir değer taşıdığı gibi anlamsız bir durum doğacaktır⁽²⁰⁾. Araştırma bülteninde bu soruna çözüm olarak herhangi bir taahhüdün tamamlanmadığı dönemlerde, ilgili dönem giderlerinin taahhüt maliyetlerine yüklenmek üzere biriktirilmeleri, diğer durumlarda ise dönem gideri olarak gelirler ile karşılaştırılması bir yöntem olarak ifade edilmektedir.

U.M.S.'nda, tamamlama yöntemi açısından konuyu ele aldığımızda, maliyetin hakedişi aşan kısmı "Dönen Varlık", hakedişin maliyeti aşan kısmı "Kısa Vadeli Yabancı Kaynak" olarak bilançoya yansıtılması gerektiği belirtilmektedir. Bunun yanında yüklenicinin sürdürdüğü işler birden çok ise, faaliyet giderlerinin dönem sonuçlarına aktarılması tercih edilmelidir. Herhangi bir zarar olasılığı karşısında zarar karşılığı ayrılması gerekmektedir. Zarar karşılığının hesabında, zararın belirlendiği anda o aşamaya kadar yapılmış giderlere, yapılması tahmin edilen kadar giderler

(19) Mehmet SAYARI: Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni (Ankara, 1983), 42.

(20) Mehmet SAYARI: a.g.e., 45.

eklenip, o ana kadar alınan hakedişler ile kalan sürede elde edilmesi tahmin edilen gelirlerin eklenmesi sonucu, giderlerin gelirleri aşan kısmı kadar karşılık ayrılması şeklinde hareket edilmesi gibi bir yöntem izlenebilir. Ayrıca herhangi bir zarar olasılığı karşısında zarar karşılığı ayrılması gerekmektedir.

Son olarak, ülkemizde de uygulama alanı bulmuş olan yöntemin yararlı ve sakıncalı yönlerinden bahsetmek faydalı olacaktır.

Aslında bu yöntemin tahmin edilmesi çok zor olan maliyetlere ve gerçekleşmesi muhtemel olan zararlar sonucu, düzeltilmesi gereken tahminlerden çok, iş tamamen bitirildiğinde çıkan kesin sonuçlara dayanması yönünden faydalı olduğu söylenebilir. Böylece tahminlerde hata yapılması sonucu, ileride elde edilemeyecek ya da tahmin edilen tutardan daha az olacak olan kâr tutarının, finansal tablolarda gösterilmesi riski de en aza inecektir.

Yöntemin çeşitli konularda sakıncalı yönleri de bulunmaktadır. Bunlar;

- 1- Yöntemin en temel sakıncası, özellikle muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı işlemler yapılmasında kendini göstermektedir. İşin tamamlanmasından sonra gösterilen dönemdeki gelir, ilgili dönem sırasında yapılmış bulunan işlerin düzeyini göstermemektedir. Bu da işletmenin bağımsız dönemleri arasındaki faaliyet karşılaştırmalarını anlamsız kılmaktadır.
- 2- Yöntemde gelir işin bitimine kadar bekletilirken, genel yönetim giderlerinin taahhütlere yüklenemeyen kısımlarından oluşan dönem giderlerinden kaynaklanan zararlar ise, temkinlilik gereği bile olsa, uygun olarak nitelendirilemez⁽²¹⁾.
- 3- Yöntem işletmenin sürekliliği ilkesiyle de bağdaşmamakta ve faaliyeti adeta taahhütlerin bitim tarihlerinden oluşan dönem serilerine bölmektedir.

(21) Mehmet SAYARI: a.g.e., 43.

4- Yöntem gerek bilanço, gerekse gelir tablolarının açıklık ilkesini gerçekleştirebilmelerini olumsuz etkilemekte ve bu tablolardan bilgi edinmek isteyenlerin, işletmenin gerçek finansal durumu konusunda yeterince aydınlanmasına imkân tanımamaktadır. Özellikle yurdumuzda uygulanması önerildiği şekilde, aktifte işletmeye ait olmayan maliyetler, pasifte işletmenin gerçek borcu olmayan tutarlar raporlanmakta ve muhasebe bilimine ters düşen bir durum doğmaktadır. Bu bilançolara dayanarak ne işletmenin likiditesi, ne mali yapısı, ne de ekonomik yapısı hakkında yorum yapabilmek olanaklı olmaktadır.

5- Mükellef yönünden değerlendirildiğinde yöntem, verginin işin bitimine kadar uzun bir süre ertelenmesini sağlamakta, diğer sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflere karşı haksız bir rekabet yaratmaktadır.

4.2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Bu yöntemde gelir, sözleşmede belirtilen faaliyetler ilerlerken finansal tablolarda gösterilir. Gelir tutarı, bu geliri elde etmek için katlanılan maliyet tutarları ile karşılaştırılır ve sözleşmede belirtilen işin tamamlanmış kısmı finansal tablolara yansıtılır. Böylece hasılat ve giderlerin dönemler itibarıyla karşılaştırılması olanağı elde edilir. Yöntemin başarısı, aşağıda ifade edilecek olan tamamlanma yüzdesi tespit yöntemlerinde kullanılacak olan inşaat maliyetlerinin sağlıklı bir şekilde tahminine bağlı olmaktadır.

U.M.S. içerisinde yer alan 11 no.lu "İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi" standardının 20. paragrafında gelir tutarının, her muhasebe dönemi sonunda sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma durumunun, yapılacak işin tamamına oranlanmasıyla belirleneceği ifade edildikten sonra, tamamlanma durumunun, o güne dek katlanılan maliyetlerin toplam sözleşme maliyetlerine olan oranını bulmakla; yapılan sözleşme faaliyetlerinin fiziksel tamamlanma oranını ölçen araştırmalar

yapmakla veya birkaç yöntemin birleştirilmesi ile saptanabileceği belirtilmektedir⁽²²⁾. Söz konusu olan yöntemler iki grup altında toplanabilir. Bunlar⁽²³⁾;

- a) Maliyetleri Esas Alan Yöntemler,
- b) Fiziksel Tamamlanma Oranını Esas Alan Yöntemler.

Aşağıda bu yöntemlere ilişkin ayrıntılı açıklamalar verilmiştir.

4.2.1. Maliyetleri Esas Alan Yöntemler

Bu yöntemde gerçekleştiği kabul edilen gelir, maliyet tahminlerine dayanılarak, bugüne kadar yapılmış maliyetlerin tahmin edilen maliyetlere oranına göre hesaplanır. Bu konuda iki formülden yararlanılmaktadır. Bunlar;

$$\text{Tamamlanma Oranı} = \frac{\text{Bugüne Kadarki Maliyetler}}{\text{Toplam Tahmini Proje Maliyeti}}$$

$$\text{Tamamlanma Oranı} = \frac{\text{Bugüne Kadarki Maliyetler}}{\text{Bugüne Kadarki Maliyetler} + \text{Geri Kalan İşin Tahmini Maliyeti}}$$

Yukarıdaki formülde kullanılabilecek maliyet tutarı toplam maliyetler olabileceği gibi, işin direkt işçilik maliyetleri gibi tamamlanma durumunu yansıtabilecek nitelikteki maliyet tutarları da olabilecektir. Ancak ister toplam maliyetlerden, isterse direkt işçilik gibi belirli maliyetlerden hareket edilsin, işin başlangıcındaki hazırlık aşamalarına dikkat edilmesi önemli bir husustur. Çünkü bu dönemlerde malzemelerde ihzaratlar, işçiliklerde ise işe alışma nedeniyle verimsiz sürelerden kaynaklanan ve işin seviyesine uygun olmayan maliyetlerin etkilerinin giderilmesi gerekir. Benzer bir yaklaşım yukarıda da ifade edilen 11 no.lu standartla da getirilmiş ve ayarlama gerektirebilecek kalemler şu şekilde sıralanmıştır;

(22) Türkiye Muhasebe Uzmanları Demeği: a.g.e., 72.

(23) Ali KARTAL: a.g.e., 31.

- a) Sözleşme için satın alınan, ancak o güne dek kullanılmayan malzemelerin maliyetleri,
- b) Taşeronlara yaptırılan işin tutarını yansıtmadıkları halde bunlara yapılan ödemeler.

4.2.2. Fiziksel Tamamlanma Oranını Esas Alan Yöntemler

Bu yöntemde işin fiziksel birimleri esas alınarak tamamlanma oranı tespit edilmeye çalışılmaktadır. Mühendislik çalışmaları sonucu elde edilen ve işin o güne kadarki gerçekleşmiş m, m², vb. fiziksel birimleri, projelerden hesaplanan toplam birimlere oranlanmak yoluyla işin tamamlanma oranı tespit edilmeye çalışılmaktadır. Bu yönetime ilişkin kullanılabilecek bir formül aşağıda verilmiştir⁽²⁴⁾,

$$\text{Tamamlanma Oranı} = \frac{\text{Bugüne Kadar Gerçekleştirilen İş Birimleri}}{\text{Projede Yeralan İşin Toplam Birimi}}$$

Yine bu yöntemde de dikkat edilmesi gerekli en önemli husus, kullanılacak fiziksel birimlerin işin tamamlanma durumunu yansıtmama özelliğinin bulunup, bulunmadığıdır. Örneğin bir baraj taahhüdünde yapılan dolgunun m³ olarak hacmi, tamamlanma oranını iyi bir şekilde yansıtabilecek iken, bir konut inşaatında ise iyi bir şekilde yansıtamayacaktır.

Tamamlanma yüzdesi yöntemi yukarıda açıklanan tamamlanmış sözleşme yönteminin içerdiği sakıncaları ortadan kaldırmaktadır. Bunlar arasında, gelir ve giderlerin her dönem tamamlanma oranına göre hesaplanan değerleriyle karşılaştırılarak finansal tablolara yansıtılması ve böylelikle dönemsellik ilkesine uygun olması sayılabilir. Ancak yöntem çeşitli eleştirilere de hedef olmaktadır. Bunlar ise aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

(24) Ali KARTAL: a.g.e., 32.

Yönteme karşı ileri sürülen en ağırlıklı eleştirisi, uzun dönemli inşaat işlerinin belirsizliklere konu olmaları nedeniyle, tahminlere dayanılarak saptanan kârın sağlıklı olmayacağı yönündedir⁽²⁵⁾. Ancak inşaat işletmelerinde geleceğe dönük tahminler, sadece işin yapımı süresince değil, işin alınmasından önce de sağlıklı bir şekilde yapılmaya çalışılmaktadır. Bu tahminler, işletmelerin varlıklarını sürdürebilmesi için yukarıdaki yöntemlerden hangisi kullanılırsa kullanılsın yapılmak zorundadır ve de zaten yapılmaktadır. Bu yüzden eleştirinin bir isabeti de yoktur, denilebilir.

Her tahminde olduğu gibi, bu yöntemde yapılan tahminin de hatalı olması riski bulunmaktadır. Bu nedenle sonuç güvenilir olarak tahmin edilmeden raporlarda kâr gösterilmez. Zaten sonuç güvenilir olarak tahmin edilemiyorsa, tamamlanma yüzdesi yöntemi değil, tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılması uluslararası standartlarca da kabul edilmektedir.

4.3. Yöntem Seçimi

Yukarıda özellikleri belirtilen yöntemler kadar bu yöntemlerin seçimi konusunda değerlendirilmesi gerekli kriterler de önemlilik arz etmektedir. Bu noktada yöntemlerin yararlı ve sakıncalı yönleri değerlendirilmeli ve uygun olanının kullanılması sağlanmalıdır. Bu konuda getirilmiş olan standartlar önemli bir yol göstericidir. Bu bağlamda aşağıda yöntem seçimine ilişkin standartlarda düzenlenmiş olan kriterler hakkında genel bilgiler verilmiştir.

I.A.S.C. işe ilişkin gelir ve maliyet öngörülerinde önemli belirsizlikler bulunması durumunda "Tamamlanma Yönteminin" kullanılmasını sağlık verirken, F.A.S.B. da benzer bir yaklaşımla bu yöntemin ancak gelir ve maliyet öngörülerinin makul biçimde yapılamaması ya da bu öngörülerin sözleşme koşulları veya doğal tehlikeler gibi dış

(25) Mehmet SAYARI: a.g.e.,59.

etkenler karşısında kuşkulu hale gelmesi gibi, sınırlayıcı koşulların varlığında kullanılmasını önermektedir⁽²⁶⁾.

Her iki kuruluşun da çok önemli belirsizlikler nedeniyle tahminlerin geçerliliğinin büyük ölçüde olmadığı zamanlarda tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılabileceğini, ancak bunun dışında tamamlama yüzdesi yönteminin tercih edilmesi gerektiğini vurguladıkları görülmektedir. Hatta F.A.S.B. tamamlama yöntemi seçilmiş ise, bunun nedenlerinin de belirtilmesi gerektiğini öngörmektedir. Bu bağlamda şu koşulların tümünün varlığı halinde tamamlama yüzdesi yöntemi uygulanacaktır;

- 1- Sözleşme, elde edilecek veya sunulacak mal ve hizmetlere ilişkin tarafların hak ve yükümlülüklerini açık bir biçimde belirliyorsa,
- 2- İşverenin sözleşme koşullarıyla uyumlu bir davranış göstereceği bekleniyorsa,
- 3- Müteahhidin sözleşme koşullarıyla uyumlu bir davranış göstereceği bekleniyorsa,

Bütün bunların yanında 11 no.lu U.M.S.'nda sonuçların güvenilirlikle tahmin edildiği zamanlarda bile, kazancın belirlenen tutardan az olduğu sözleşmelerin veya sözleşmede belirtilen süreden daha çabuk bitirilebilecek faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde tamamlanmış sözleşme yönteminin kullanılabileceği belirtilmiştir

Konuya sadece uygulama yönünden bakıldığında işletmenin insiyatifine bırakılacak yöntem seçimi konusunda tamamlanmış sözleşme yönteminin avantajlı olacağı kabul edilebilir. Çünkü gelirin işin bitiminde saptanması demek, yıllarca süren bir işin tamamlanmasına kadar vergi ödeme zorunluluğundan kurtulmak demektir. Böylece yasal dayanakla desteklenen ve küçümsenemeyecek bir maddi olanaktan yararlanılmaktadır. Bütün bunlara enflasyon nedeniyle, bir kaç dönem

(26) Mehmet SAYARI: Tekdüzen Muhasebe Sisteminde İnşaat İşleri Uygulaması (Ankara, 1995), 2.

sonra değeri düşmüş bir parayla ödeme yapılabilme avantajı da eklendiğinde, işletmelerce tamamlanmış sözleşme yönteminin tercih edileceği açıkça görülecektir.

4.4. Türkiye' deki Uygulama

Ülkemizde konuya büyük ölçüde G.V.K.'nın 42. maddesi hükmünün etkisi gözlenmektedir. Bu hükme göre gelir işin bitiminde belirlenecek ve tamamı o muhasebe döneminin kazancı olarak vergilendirilecektir. Bu hüküm çerçevesinde uygulama konusunda seçim de, tamamlama yöntemi üzerinde kurulmuştur. Bundan dolayı 1 no.lu M.S.U.G.T.'yle getirilmiş bulunan tekdüzen hesap plânı çerçevesinde 17 ve 35 kod no.lu boş bırakılan hesap grupları, 2 no.lu M.S.U.G.T.'yle "17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" ve "35 - Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" olarak doldurulmuş, aynı anlayış doğrultusunda yapı taahhüt işletmelerinin işlerinin sürdüğü yıllar itibariyle, her işin maliyet ve hakedişlerini belirleyebilecekleri ve iş bitiminde sonuç hesaplarına aktaracakları belirtilmiştir.

Ülkemizdeki uygulama da özetle, G.V.K.'nın daha önce açıklanmış olan 42. maddesine uygun olarak, biriktirilen hakedişler ve taahhüde ilişkin giderler, işin bitimine kadar ilgili aktif ve pasif hesaplarda biriktirilmekte ve işin bitiminde de sonuç hesaplarına alınarak vergilendirilmektedir. Ortak giderler ise genel yönetim giderleri olarak muhasebeleştirilerek, dönem sonlarında yine G.V.K.'nın 43. maddesine göre taahhütler arasında dağıtılmaktadır. Taahhütlere dağıtılamayacak nitelikte olan kısmı ise dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu, yöntemin yukarıda açıklanmış olan mahsurları ülkemiz açısından da geçerlidir. Bu yüzden tamamlanmış sözleşme yönteminin ülkemiz açısından mahsurları ayrıca açıklanmamıştır.

Her ne kadar tamamlanmış sözleşme yöntemi uluslararası standartlarca belirli koşulların varlığı halinde onaylanmış olsa da, dönemsellik kavramına aykırılık oluşturan bu yöntem yerine, ülkemizde

tamamlama yüzdesi yönteminin tercih edilmesi gerekmektedir. Zaten muhasebe olarak tamamlama yüzdesi yöntemi kullanılarak, işin tamamlanma oranı tespit edilmese dahi, işletmeler planlama açısından işin fiilen tamamlanma oranının ölçülmesine yönelik mühendislik çalışmalarını yapmaktadırlar. Diğer yönteme göre daha sağlıklı sonuçlar verebilecek olan tamamlanma yüzdesi yönteminin seçimi, işletmeye yapılması gerekli tahminler nedeniyle ek bir yük getirmeyecektir. Esasen yurtdışında M.S.U.G.T. ile muhasebeleştirme ve raporlama açısından tamamlanma yüzdesi yöntemi, vergileme açısından tamamlanmış sözleşme yöntemleri önerilebilirdi. Çünkü bu tebliğ ile vergi uygulamalarına değil, muhasebe bilimine ağırlık verildiği ifade edilmektedir.

Ayrıca; tebliğ ile getirilen bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında, yapılan inşaat işlerinin seyri konusunda tam açıklama kuralına uygun hiç bir açıklama önerilmemektedir. Bu da ayrı bir eleştiri konusudur.

5. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE ETKİLİ OLAN ÖZEL MEVZUAT

İnşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlar, G.V.K.'nın 3. kısmının 1. bölümünde ele alınmış olan "Ticari Kazanç" hükümlerine göre vergilendirilir. Ancak bu işlerin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi halinde söz konusu işler için özel bir vergileme sistemi kabul edilmiştir. Bundan başka bazı alanlarda yapılan inşaat faaliyetleri için önemli istisna ve muafiyetler getirilmiş olması yanında, S.S.K. ile de sektörün geneline yönelik önemli hükümler getirilmiştir. Bu bağlamda aşağıda, tüm sektörlerden ziyade özellikle yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmeleri için özellik arzeden mevzuata ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

5.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Getirilen Düzenlemeler

Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmede denetimin kolaylaştırılması amacıyla hazırlanan 1 no.lu M.S.U.G.T. 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmış ve 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ ile;

- a) Muhasebenin Temel Kavramları,
- b) Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
- c) Mali Tablolar İlkeleri,
- d) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
- e) Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi,

konularında düzenlemeler yapılmış ve tebliğin ekinde sunulmuştur. Anılan ilk tebliğ incelendiğinde, özellikle yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işletmelerinin özelliklerinin dikkate hiç alınmadığı görülmektedir. Nitekim bu eksiklikten dolayı ortaya çıkan problemler de dikkate alınarak, Maliye Bakanlığı tarafından 2 no.lu M.S.U.G.T., 16 Aralık 1993 tarih ve 21790 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan tebliğ ile 1 Sıra No.lu tebliğde hesap planında boş bırakılmış bulunan 17 No.lu hesap grubu “17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” şeklinde doldurulmuş ve bu grup altında ise “170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” ile “179- Taşeronlara verilen Avanslar” olmak üzere defteri kebir sınıflandırması yapılmıştır. Benzer şekilde 35 no.lu hesap grubu, “35- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri” şeklinde doldurulmuş ve bu grup altında ise “350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” şeklinde defteri kebir sınıflandırması yapılmıştır.

Yukarıdaki ifade tebliğ ile eklenen yeni düzenlemede, G.V.K.'nın 42. maddesinin etkisiyle Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi çerçevesinde, inşaat taahhüt işletmelerinin işlerinin sürdüğü yıllar itibariyle, her işin maliyet ve hakedişlerini biriktirecekleri ve iş bitiminde sonuç hesaplarına aktaracakları belirtilmiştir.

Uygulamada görülen tamamlanmış sözleşme yönteminde, yapı maliyetlerine aktarılması gerekli giderlerin aktifleştirilmesinde, inşaatın direkt ve endirekt giderleri ayırımına dikkat edilmesi, muhasebenin tam açıklama kavramını gerçekleştirmesi açısından da zorunluluk arz etmektedir. 2 no.lu Tebliğ, bahsedilen konudaki ihtiyaçları karşılayacak bir taslakda getirmiştir. Bu tebliğ ile önerilen diğer önemli bir konu ise, hesapların bilançoda nasıl yeralması gerektiğiyle de ilgilidir. Belirtildiği gibi maliyetler aktif (varlık), hakedişler ise pasifte (borç) olarak gösterilmektedir. Bu durum ise yanıltıcıdır. Çünkü inşaat taahhüt işi yapanlar yapının mülkiyetine sahip değildir. Durum böyle olunca da biriken maliyet ne gerçek bir varlık, ne de hakedişler borç olarak adlandırılabilir. Bu nedenledir ki, aktif ve pasifin gereksiz yere şişmelerini önlemek için maliyetin hakedişi aşması halinde hesaplar aktifte, tersi durumda ise hesaplar pasifte görünmelidir. Ayrıca avans dışındaki hakedişin maliyeti aşması halinde, bu durum bilançonun özkaynaklar grubunun sonunda izlenmesi gerekir. Böylece yöntemin yetersizlikleri bir ölçüde giderilmiş olacaktır.

5.2. Vergi Mevzuatı İle Getirilen Düzenlemeler

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmelerinin muhasebe uygulamaları büyük ölçüde vergi kanunlarının etkisinde kalmıştır. Özellikle G.V.K. ile getirilmiş olan özel vergileme rejiminin muhasebe uygulamalarını "Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi" ile kısıtlaması da düşünüldüğünde, vergi mevzuatımızın tüm hükümlerinin M.S.U.G.T. ile ifade edilen muhasebe kavram ve ilkeleriyle uyumlu olduğunu söylemek oldukça güçtür.

İşte bu bölümde, özellikle işletme faaliyetleri ile muhasebe uygulamaları üzerinde etkili olan mevzuat hükümlerine değinilecektir.

5.2.1. Gelir Vergisi Kanunu İle Getirilen Düzenlemeler

İnşaat ve onarma işlerinden sağlanan kazançlar G.V.K.'nın 37/4 maddesine göre ticari kazanç sayılmakta ve yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesi konusunda özel bir düzenleme getirilmemiş bulunmaktadır. Özel vergileme ise sadece birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri için söz konusu olmaktadır. Aynı yıl başlanıp bitirilen inşaat ve onarma işlerinde elde edilen kazanç genel hükümlere göre vergilendirilirken, başladığı yılda bitirilemeyen inşaat ve onarma işleri ise aşağıda da ifade edilecek olan özel hükümlere tabi olmaktadır.

Bu kısımda, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin uygulamasına yön veren G.V.K.'nın özel hükümlerinden bahsedilecektir. Bu kapsamda öncelikle yıllara yaygın inşaat ve onarım işi sayılmanın koşullarına değinildikten sonra, işin bitim tarihi, iş bitiminden sonra ortaya çıkan gelir ve giderlerin durumu, direkt giderler ile ortak giderlerin inşaatlara dağıtımı

c) İnşaat ve onarma işinin yıllara yaygın olması,

dır. Bu üç unsurdan herhangi birisini taşımayan bir iş yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilemeyecektir. Örneğin faaliyetin konusu inşaat ve onarma niteliğinde, taahhüt gereği olarak yapılırsa dahi, başladığı takvim yılında bitmesi halinde söz konusu özel vergileme hükümlerine tabi tutulmayacaktır.

5.2.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlangıç ve Bitim Tarihi

İnşaat taahhüt işlerinde, işe ne zaman başlanılmış sayılacağı uygulamada oldukça tartışma yaratan bir sorundur. Özellikle ihale yöntemiyle alınan taahhüt işlerinde durum daha da karışmaktadır. Çünkü bu türden işlerde ihalenin yapıldığı tarih, sözleşme tarihi, işyeri teslim tarihi olmak üzere birbirlerinden farklı tarihler söz konusu olmaktadır. Örneğin Bayındırlık Bakanlığı tarafından 20.12.1996 tarihinde ihale edilmiş, 24.12.1996 tarihinde ise Sayıştay tescilinden geçmiş olan bir taahhüt işinin işyeri teslim tarihini de 06.01.1997 olduğunu varsayalım. Eğer işe başlama tarihi, ihalenin yapıldığı, sözleşmenin imzalandığı ya da Sayıştay tescilinden geçtiği tarih olarak kabul edilecek olursa, 10.11.1997 yılında bitmesi öngörülen söz konusu iş, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında nitelendirilecektir. Fakat işin başlama tarihi, işyeri teslim tutanağının tarihi olarak kabul edilecek olursa faaliyet başladığı yılda bitmiş olacağından dolayı yıllara yaygın inşaat ve onarım işi niteliğinde olmayacaktır.

Yukarıda da açıklandığı üzere uygulamada karışıklık yaratan bu durum, “mevzuat ve uygulamaya göre, taahhüt şeklindeki inşaatlarda işyeri teslim tutanağının imzalandığı tarih, işin başlama tarihi olarak kabul edilmektedir.” ifadesi ile çözümlenmeye çalışılmıştır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde G.V.K.'nın 44. maddesi, “İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde

geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir” ifadesini kullanmak suretiyle işi, geçici kabulün yapıldığı tutanağın imzalandığı gün ya da işin fiilen bırakıldığı gün, vergilendirme açısından bitmiş kabul etmektedir. Bundan başka G.V.K.’nun öngördüğü şekilde işin bitiminin mevcut olmaması halinde sözleşmenin feshedildiği, müteahhidin iflas ettiği veya öldüğü, tasfiye raporunun düzenlendiği tarihlerde de iş fiilen bitmiş kabul edilecektir⁽²⁷⁾.

5.2.1.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Giderler ve İstihkaklar

G.V.K.’nun 42. maddesi, “mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakla oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye mecburdurlar.” ifadesini kullanmak suretiyle, her bir yıllara sari inşaatın ayrı ayrı hasılat ve maliyetlerinin görebilme imkânı veren bir muhasebe kayıt sistemi emretmiştir.

Ayrı ayrı sayfalarda öncelikle izlenebilen giderler direkt giderlerdir. Ancak inşaat için merkezde yapılan endirekt giderlerin de bu sayfalara intikal ettirileceği tabiidir. 2 nolu M.S.U.G.T. de bunu dikkate alarak düzenlemeler yapmıştır.

G.V.K.’nun müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtım başlığını taşıyan 43. maddesi, amortismanların ve şirket tarafından tüm inşaatlar için yapılan harcamaların müşterek gider olduğunu belirtmekte ve dağıtım konusunda gerekli açıklamalarda bulunmaktadır. Buna göre; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde, bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır;

(27) Şükrü KIZILOĞ: a.g.e.,163.

a) Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan nispeti dahilinde,

b) Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şumulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde,

c) Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işler ile sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.

Dağıtım konu ortak giderler hangi işe ait olduğu belli olmayan ve tüm işlere yönelik olarak yapılan giderlerdir. Bu konuya yönelik açıklamalar son bölümde, "Genel Yönetim Maliyetleri (Ortak Giderler) Paylarının Hesaplanması ve Dağıtımının Denetimi" başlığı altında yapılacağından dolayı, burada daha fazla açıklamada bulunulmamıştır.

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan önemli bir durum da işin bitiminden sonra yapılan giderler ve alınan istihkaklar konusunda olmaktadır. Geçmişte bir çok karışıklıklara yol açan bu durum, G.V.K.'nın 44. maddesi ile açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre; "Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr ve zararının tespitinde dikkate alınır." Buradan da anlaşılacağı gibi vergilendirme döneminin sona ermesinden, yani beyanname verilmesinden önce yapılan giderler ile alınan istihkaklar, cari dönemin maliyet ve hasılatlarına dahil edilecek iken, tersi durumda sonraki dönemin gelir ve giderlerine alınması gerekecektir.

5.2.1.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde

Kazancın Beyanı ve Vergilendirilmesi

Yukarıda da ifade edilmiş olduğu üzere G.V.K.'nın 42. maddesinde, söz konusu işlerin vergilendirilmesine yönelik özel düzenleme

getirilmiştir. Buna göre; “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayı (kurumlarda Nisan ayı) sonuna kadar vermeye mecburdurlar.”

G.V.K.’nın 85. maddesine göre kazanç söz konusu olmasa dahi yıllık beyannamenin verilmesi öngörülmüştür. Bu nedenle söz konusu taahhüt işiyle ilgili olarak her yılın sonunda bilanço düzenlenmesi ve beyanname ekinde verilmesi gerekir. Ayrıca bilançonun uygun bir yerinde, yapılan işin G.V.K.’nın 42. maddesi kapsamında bir iş olduğu ve devam ettiğine ilişkin bir notunda düşülmesi faydalı olacaktır.

Mükellefler söz konusu işlerin bitimini izleyen Mart ayı (kurumlarda Nisan ayı) içinde önceki dönem sonu itibariyle saptanan kâr veya zararı beyanname ile bildirmek ve tahakkuk ettirilen vergilerden G.V.K.’nın 94/4 maddesi uyarınca hakedişlerden kesilen gelir vergisini (stopaj) mahsup ettikten sonra, kalan tutarı yasal süresi içerisinde ödemekle yükümlüdürler. Bu noktada diğer kazanç unsurlarının vergilendirilmesi ile yıllara yaygın inşaat ve onarım kazançlarının vergilendirilmesi arasında bir fark bulunmamaktadır.

Sonuç olarak işletmeler inşaat işinin bitim tarihinde saptanan kâr veya zararı işin devam ettiği yıllara dağıtmaksızın tamamını, işin bittiği yıldaki kazancı olarak vergilendirecek ve aşağıda da açıklanacağı üzere stopaj yoluyla ödemiş olduklarını mahsup ettikten sonra kalanını ödeyecektir.

5.2.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi (Tevkifat) Mahsubu ve İadesi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapanlardan uzun süre vergi alınamayacak olması, verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşmayacağı gibi, işin bitiminde yapılacak toplu ödeme mükellef yönünden de zor olacaktır. Bu görüşten hareketle, hem gecikmeyi telafi etmek hem de müteahhidin ödemedeki mali yükünü azaltmak amacıyla söz konusu işlerde vergi kesintisi (tevkifat) esası kabul edilmiştir⁽²⁸⁾. Buna göre; G.V.K'nun 64/3 maddesi uyarınca G.V.K'nun 42. maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara kurumlar dahil ödenen istihkak bedellerinden % 5 gelir vergisi ve bunun da üzerinden % 10 fon kesintisi yapılması zorunludur. Ayrıca söz konusu kanunda, ödemelerin nakden veya hesaben yapılması ile avans olarak yapılması arasında bir fark bulunmayacağı ve kesintiye tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

Kesinti yönünden özellik arzeden bir başka durum ise, taşeronlara yaptırılan işlerde görülmektedir. Asıl işverenden işi alan müteahhit işletmenin, söz konusu işin bir kısmını ya da tamamını taşeronla yaptırması

yapılan tüm ödemelerden değil, işin yıllara yaygın olduğu tarihten itibaren ödenecek istihkaklardan yapılacaktır⁽²⁹⁾. Yukarıda söz konusu olan vergi kesintileri G.V.K.'nın 121 ve K.V.K.'nın 44. maddeleri uyarınca beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi veya kurumlar vergisine mahsup edilir. Bu bağlamda istihkaklardan kesilen vergilerin, işin bitiminden önce diğer işler dolayısıyla ödenecek vergiden mahsup edilmesi mümkün değildir⁽³⁰⁾.

Mahsubu gereken %5 stopaj miktarının beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde, fazlası müteahhit işletmeye iade edilecektir. Ancak iadesi gereken fazla tahsilat mükelleflerin talepleri halinde kurumlar vergisinin yanısıra ayrıca hesaplanan gelir vergisinden de, miktar sınırlaması ve inceleme raporu aranılmasızın mahsup edilebilecektir⁽³¹⁾. Sonuç olarak G.V.K.'nın 94/3 maddesi uyarınca G.V.K.'nın 42. maddesi kapsamında işler dolayısıyla yapılan vergi kesintileri, söz konusu işin bitiminde sadece ilgili işe ilişkin tahakkuk eden vergilerden mahsup edilecek, ancak buna rağmen artan kısım tahakkuk etmiş olan diğer vergi borçlarından mahsup edilecektir. Gelecek dönemlerde bitecek olan taahhüt işlerinden doğabilecek vergilerden mahsubu ise mümkün olmayacaktır. Mahsup edilemeyen kısım ise, mali idarenin tebliğleri ile getirilmiş olan açıklamaların çerçevesinde iade olunacaktır.

5.2.2. Diğer Vergi Kanunları İle Getirilen Düzenlemeler

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde muhasebe uygulamalarında oldukça kendini hissettiren bir başka yasa ise K.D.V. kanunudur. Bu kanun genel olarak tüm mal ve hizmet teslimlerine vergi getirmektedir. Bu bağlamda inşaat taahhüdü şeklindeki hizmet teslimleri de bu vergi kapsamına girmektedir. Ancak kanun koyucu inşaat sektörünün

(29) Şükrü KIZILOĞLU: a.g.e., 117.

(30) Şükrü KIZILOĞLU: a.g.e., 179.

(31) Şükrü KIZILOĞLU: a.g.e., 174.

ekonomideki ağırlığını dikkate alarak brüt alanı 150 m² yi geçmeyen konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt teslimlerinde istisna getirmiş ve bu 1997 yılı sonuna kadar uygulanmıştır. Bu istisnaya 27.12.1997 tarih ve 97/10465 sayılı Kararname ile son verilmiş ve;

- Net Alanı 150 m² ye kadar konut teslimleri,
- Konut yapı kooperatiflerine yapılan İnşaat taahhüt işleri,
- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan konutlara ilişkin inşaat taahhüt işlerinin,

% 1 oranında K.D.V'ne tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

Böylelikle konut yapımına önemli derecede katkılar sağlayan bir istisna nedeniyle, muhasebe uygulamalarında söz konusu olan bir çok karışıklık da ortadan kaldırılmıştır.

Başka bir istisna da, 2982 Sayılı Konut İnşaatlarında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Yapılacak Yatırımlarda Vergi, Resim ve Harç İstisnası ve Muafıkların Tanınması Hakkında Kanun kapsamında getirilen muafiyet ve istisnalardır. Buna göre tüm yurtda yapılacak konut inşaatları 01.03.1984 tarihinden sonra başlamak koşuluyla, Veraset ve intikal veraisi. Damga veraisi. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi. Emlak

çok teknik faaliyetler üzerinde etkili olmaktadır. Bu yüzden bu kanunlar üzerinde durulmayacaktır.

5.3. Sosyal Sigortalar Mevzuatı İle Getirilen Düzenlemeler

İnşaat taahhüt işlerinde yüksek oranda emek kullanımı, işletmeleri bir çok nedenle Sosyal Sigortalar Mevzuatı ile karşı karşıya getirmektedir. İşletmeler iş güvenliğinden, işçilerin bildirimi ve primlerinin ödenmesine kadar bir çok noktada ilgili mevzuatın etkisinde bırakılmıştır. Ancak işçilere ilişkin bütün mevzuat hükümleri, tezin amacı dışında olduğu ve gereksiz ayrıntı içereceği endişesiyle incelenmeyecektir. Bu bölümde daha çok inşaat işletmelerinin özellikleri gereği, küçük gibi görünen, ancak sık sık gerçekleşmesi nedeniyle bazı durumlarda büyük tutarlara ulaşan cezalara sebep olan düzenlemeler ile işçilik giderlerinin önceden belirlenmiş oranların altına düşürülmesini engelleyici nitelikteki "Asgari İşçilik Bildirimi" düzenlemelerinden bahsedilecektir.

5.3.1. Şantiye ve İşçi Çalıştırılmasına İlişkin Genel Hükümler

İşletmelerin, şantiyelerin kuruluşunun akabinde herhangi bir cezai işleme maruz kalmamak açısından yapmaları gereken bazı resmi formaliteler bulunmaktadır. Bu bağlamda S.S.K.'nın 8. maddesine göre "İşveren, örneği Kurumca hazırlanacak bildirgeyi, sigortalı çalıştırmaya başladığı tarihten itibaren en geç bir ay içinde, Kurumun ilgili teşkilatına vermekle veya taahhütlü olarak göndermekle yükümlüdür. Aksi takdirde aynı kanunun 140. maddesi gereğince aylık asgari ücretin 3 katı tutarında idari para cezası ile karşı karşıya kalınabilecektir. Bundan başka işverenler S.S.K.'nın 9. maddesi uyarınca çalıştırdığı sigortalıları örneği Kurumca hazırlanacak bildirgelerle en geç bir ay içinde Kuruma bildirmeye mecburdur. Süresi içerisinde verilmeyen bildirgeler nedeniyle de aynı

kanunun 140. maddesi gereğince aylık asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası ve bu süre zarfında meydana gelebilecek iş kazaları dolayısıyla yapılmış olan yardımların, tamamını da ödemek zorunda kalacaktır. Bunun yanında her ay çalışan bütün personeli kapsayan işyeri ücret bordrosunun yapılması ve işçiyle ilgili tüm prim, vergi kesintilerinin açık bir şekilde gösterildiği bordroların, işçi tarafından da imzalanması zorunludur. Aksi takdirde söz konusu ücretlerin ödenmediği kabul edilecektir.

İşletmeler tarafından prim hesaplamalarında dikkat edilmesi gereken önemli bir nokta ise iş kazaları ve meslek hastalıkları primidir. Söz konusu prim, yapılan işin iş kazası ve mesleki hastalıklar bakımından gösterdiği tehlikelerin ağırlığına göre tespit edilir. 506 sayılı Kanun' un 73. maddesi' ne göre inşaat işletmelerinin bürolarında uygulanacak prim oranı % 1,5 iken, şantiyelerde uygulanacak prim oranı % 3,5 olmaktadır. Buna göre inşaat işletmeleri için bürolarda toplam sigorta prim oranı % 33,5 iken, şantiyelerde bu oran % 35,5 olmaktadır.

Sonuç olarak işletmeler işçilerin gerek çalıştırılmaya başlanılmasından önce, gerekse çalıştırma esnasında ve sonrasında kendilerine yüklenmiş çeşitli görevleri yerine getirmeleri gerekmektedir. Yukarıda da ayrıntılarıyla anlatıldığı üzere bu yükümlülüklerin bilerek ya da bilmeyerek gereği gibi yerine getirilmemesi halinde oldukça yüksek rakamlara ulaşan cezalarla karşı karşıya kalınması söz konusu olacaktır.

5.3.2. Asgari İşçilik Bildirimi ve İnceleme

Asgari işçilik uygulamasının benzeri bir müessese, 9.7.1987 tarihine kadar; Sosyal Sigortalar Kanunu' nun 79. Maddesi' nde "Ölçümleme" başlığı altında yerliyordu. Bu sistemin birçok aksayan yönü dikkate alınarak 9.7.1987 tarihinde kaldırılmıştır. Ölçümlemenin kaldırılmasını izleyen daha sonraki uygulamalar ise inşaat taahhüt işletmelerince işçilerin giriş ve çıkışlarının hiç gösterilmemesi yönünde

kolaylık sağlamıştır. Bu durum nedeniyle hem işçilerin iş güvenliklerinin sağlanması, hem de Sosyal Sigortalar Kurumu'nun gelir yapısını bozmuş olması nedeniyle yeni bir uygulamaya ihtiyaç duyulmuştur ve bu uygulama 8.12.1992 tarihinde yürürlüğe giren 3917 Sayılı Kanunla "Asgari İşçilik Bildirimi" adıyla başlamıştır.

S.S.K. Genel Müdürlüğü Sigorta Primleri Takip ve Tahsilatı 12 seri No.lu Genel Tebliği'ne göre; ihale konusu işlerde teminat iadesi için Kurumdan ilişiksizlik belgesi alınmak istendiğinde, Kuruma bildirilen prime esas kazançlar toplamının, müteahhite ödenen toplam istihkak tutarına, Kurumca yayımlanmış olan asgari işçilik oranlarının uygulanması sonucu bulunacak asgari işçilik tutarından fazla olması durumunda, ilişiksizlik belgesi, işverenin Kuruma borcunun da bulunmaması kaydıyla, herhangi bir kayıt incelemesi raporu aranmaksızın Kurumca hemen verilebilecektir.

Dosya memurunca yapılan ilk değerlendirme aşamasında, Kurumda tescilli bulunan başka işyerlerinde yaptırılmış olması muhtemel işler gözönünde tutularak, listedeki işçilik oranları % 25 eksiltilerek uygulanacaktır. Söz konusu eksiltme, yalnızca rapor düzenlenmeksizin yapılan ilk değerlendirme aşamasında gözönünde bulundurulacak, rapor düzenleme aşamasında böyle bir eksiltmeye gidilmeyecektir. Bu kapsamda taahhüt işlerinde yararlanılabilecek formül aşağıdadır;

$$\text{Asgari İşçilik Miktarı} = (\text{Alınan İstihkaklar Toplamı}) \times (\text{İşçilik Oranı})$$

İlk inceleme aşamasında belirlenen asgari işçilik miktarı üzerinden hesaplanan prim tutarından daha fazla prim ödenmiş olması ya da aradaki farkın 1 ay içerisinde Kuruma ödenmesi halinde, ayrıca bir müfettiş incelemesine gidilmeyecek ve ilişiksizlik belgesi verilebilecektir. Aksi takdirde aşağıda da ifade edilen inceleme yoluna gidilecektir. Söz konusu inceleme kapsamı 4792 Sayılı S.S.K. Kuruluş Kanun' nun 6. maddesi' ne, 8.12.1993 tarih ve 3917 sayılı Kanun' la eklenen kanun hükmüyle düzenlenmiştir. Buna göre; "Sigorta müfettişleri, işveren kuruma, emsaline veya yapılan işin nitelik ve kapsamına göre işin yürütümü için gerekli olan

sigortalı sayısının, çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğunu saptamaları halinde, sigorta primleri hesabına esas tutulacak kazançlar toplamı, sigorta müfettişi raporuna dayanılarak, Kurumca re'sen hesaplanır ve buna göre bulunacak sigorta primleri 506 Sayılı Kanun' un 80. maddesine göre tahsil olunur.”⁽³²⁾

İnceleme kapsamında kuruma bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarı; toplam istihkaktan işveren kayıtlarında yeralan faturaya dayalı malzemeli işçilik ödemesi düşüldükten sonra kalan tutara asgari işçilik oranı uygulanarak bulunan asgari işçilik tutarından, varsa salt işçilik içeren faturalı ödemeler de düşülerek hesaplanacaktır. Bundan başka kurumda tescilli bir işyerinden sevk ve idare edilen makina parkı bulunduğu, bu parktaki araçlarda çalışanların değerlendirme konusu dışındaki bir iş yerinden Kuruma bordro edildiği ve değerlendirmesi yapılmakta olan ihale konusu işe ilişkin dosyadan Kuruma bordro edilmemiş olduğu saptanarak, bu durumun işyeri kayıtlarıyla da doğrulanması ve düzenlenecek raporlarda da açıkça ve ayrıntılı olarak ortaya konulması yanında, faturaya dayanmayan ancak hakediş raporlarından tespit olunan hafriyat ve nakliyat bedellerinin de ihale konusu işe ilişkin kıyaslama işlemi sırasında, toplam istihkak tutarından düşülmesi uygun görülmüştür⁽³³⁾.

Kuruma bildirilen sigorta primine esas kazançlar toplamının hesaplanan asgari işçilik tutarından az olması durumunda, işveren kayıtlarında yeralan;

- a) Hangi kurum ünitesinde, hangi sicil numarası ile tescilli olduğu belirtilmek kaydıyla, işin bazı bölümlerini yapan 506 sayılı Kanun kapsamındaki diğer işverenlerden alınmış faturalara dayanılarak yapılan malzemeli işçilik ödemeleri,
- b) Bağ-Kur ve vergi sicil numaraları belirtilmek kaydıyla işin bazı bölümlerini yanında sigortalı çalıştırmadan bizzat yapan iş

(32) Şükrü KIZILOĞLU: a.g.e., 1448.

(33) Mehmet CAN: a.g.e., 808.

sahiplerinden alınmış faturalara ve gider belgelerine dayanılarak yapılan işçilik ödemeleri,

- c) İşin bazı bölümlerini, kanunla kurulu diğer sosyal güvenlik kuruluşlarına tabi olanları çalıştırarak yapmış bulunanlardan alınmış fatura ve gider belgelerine dayanılarak yapılan malzemeli işçilik ödemeleri,
- d) Malzeme bedelinden ayrı olarak nakliye bedelinin kesin bir şekilde belirlendiği faturalara dayanılarak (a, b ve c) başlıklı bölümlerde sözü edilen iş sahiplerine yapılan nakliye ödemeleri, yaklaşık maliyet bedelinden veya ödenen toplam istihkak tutarından düşülerek, Kuruma bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarı buna göre hesaplanacak ve Kuruma bildirilen işçilikler bu tutar ile karşılaştırılacaktır.

Tüm bunların yanında ücret tediye bordrolarında kayıtlı brüt ücretler ile S.S.K. üst sınırı arasındaki fark da yine asgari işçilik tutarından düşülerek işleme alınacaktır. Ayrıca bölüm ve eklentilerinde asıl işverenden (müteahhitten) iş alanlar ve kendi adına sigortalı çalıştırdığı halde 506 sayılı Kanun'un 87. maddesi uyarınca aracı sayılanlar tarafından, asıl işverenin işyeri dosyasından yapılan bildirimlerin de, asıl işverenin Kuruma yaptığı bildirimlere eklenmesi gerekmektedir⁽³⁴⁾. Aşağıda gerek ön inceleme gerekse müfettiş incelemesine ilişkin açıklayıcı bir örnek verilmiştir;

ÖRNEK:

İşin Başlangıç Tarihi	: 01.06.1990
İşin Bitiş Tarihi	: 20.10.1997
İşin Konusu	: Kaloriferli, Asansörlü Bina İnşaatı
Toplam İstihkak Tutarı (Brüt)	: 102.658.433.275.- TL
Asgari İşçilik Oranı	: % 9
Bu İşten Dolayı Kuruma Bildirilen İşçilikler	: 6.135.345.000.-

(34) Şükrü KIZILOĞLU: a.g.e., 1466.

a) İşveren Tarafından Bildirilen İşçilik : 4.058.995.000.-

- 1993 Yılı Bildirilen İşçilik : 220.400.000.-

- 1994 Yılı Bildirilen İşçilik: 572.745.000.-

- 1995 Yılı Bildirilen İşçilik: 810.600.000.-

- 1996 Yılı Bildirilen İşçilik: 1.105.000.000.-

- 1997 Yılı Bildirilen İşçilik: 1.350.250.000.-

b) Taşeron A Tarafından Bildirilen İşçilik : 1.323.350.000.-

- 1996 Yılı Bildirilen İşçilik: 428.000.000.-

- 1997 Yılı Bildirilen İşçilik: 895.350.000.-

c) Makina Parkı Ücret Gideri : 753.000.000.-

- 1996 Yılı Bildirilen İşçilik: 285.000.000.-

- 1997 Yılı Bildirilen İşçilik: 468.000.000.-

d) Faturalı Yaptırılan İşler : 21.025.000.000.-

- Hazır Beton Fat. Toplamı: 6.450.000.000.-

- Alüminyum İşl. Fat. Top.: 5.225.000.000.-

- Tesisat İşleri Fat. Top. : 8.150.000.000.-

- Nakliye Fat. Toplamı : 1.200.000.000.-

Yukarıdaki örnek olaya ilişkin öncelikle bir ön inceleme yapılacaktır. Bunun için aşağıdaki hesaplamalar yapılacaktır;

Asgari İşçilik Miktarı = (Alınan İstihkaklar) X (İşçilik Oranı)

$$= (102.658.433.275) \times (0,09) = 9.239.258.995$$

$$\% 25 \text{ İndirim} = (9.239.258.995.) \times (0,25) = 2.309.814.749 \text{ İndirim}$$

Bildirilmesi Gereken İşçilik Tutarı 6.929.444.246.-

Bildirilen İşçilik Tutarı (5.161.945.000.-)

- İşveren Tarafından 3.838.595.000.-^(*)

- Taşeron A Tarafından 1.323.350.000.-

Eksik Bildirilen İşçilik Tutarı 1.767.499.246.-

$$(*) 572.745.000.- + 810.600.000.- + 1.105.000.000.- + 1.350.250.000.-$$

İşletmenin, eksik bildirilen 1.767.499.246.- TL üzerinden hesaplanacak olan $1.767.499.246.- \times 0,335^{(*)} = 627.462.232.-$ TL prim tutarını Kurum veznesine yatırması halinde, ilişiksizlik belgesi ayrıca bir müfettiş raporu aranmaksızın verilecektir. İşletmenin eksik prim miktarını

yatırmadığı ve inceleme yapıldığını varsayalım. Böyle bir incelemede aşağıdaki hesaplamalar yapılacaktır;

(*) İnşaat işçiliği toplam S.S.K. prim oranı

Not: Nakliye Faturalarından, toplam 230.000.000.- TL' lik kısmı, üzerinde işçilik ve malzeme ayrımı yapılmamış olduğundan dolayı müfettiş tarafından kabul edilmemiştir.

Faturalı Ödemeler Toplamı	20.795.000.000.-
- Hazır Beton	6.450.000.000.-
- Alüminyum İşleri	5.225.000.000.-
- Tesisat İşleri	8.150.000.000.-
- Nakliye faturaları	970.000.000.-
Alınan İstihkaklar Toplamı	102.658.433.275.-
Faturalı İşçilik ödemeleri Toplamı	(20.795.000.000.-)
Asgari İşçilik Maliyeti	81.863.433.275.-
Bildirilmesi Gereken İşçilik Tutarı	7.367.708.995.-
(81.863.433.275 x 0,09)	
Bildirilen İşçilik Tutarı	5.914.945.000.-
- İşveren Tarafından	3.838.595.000.-
- Makine Parkı Ücret Gideri	753.000.000.-
- Taşeron A Tarafından Bild	1.323.350.000.-
Eksik Bildirilen İşçilik Tutarı	1.452.763.995.-

Müfettiş incelemesi 20 Aralık 1997 tarihinde sonuçlanmış ve bunun neticesinde, işletmenin 1.452.763.995.- TL' lik eksik işçilik bildiriminde bulunmuş olduğu tespit edilmiştir. Buna göre "Ek Prim Tahakkuku" işlemi yapılacaktır. Uygulamada eksik bildirilen işçilik nedeniyle ek prim tahakkuku faaliyetin sona erdiği ayda yapılmaktadır. Ayrıca ek prim tahakkuku yapılan aylar için işyeri kayıtları geçersiz sayılarak, ilgili bildireler de verilmemiş kabul edilecektir. Bunun neticesinde aşağıda yeralan hesaplamalar yapılacaktır;

Ekim - 1997 Ek İşçilik Tahakkuk Tutarı (1.452.763.995.- x 0,355)	515.731.218.-
Ekim -1997 Primi Gecikme Faizi (515.731.318.- x 0,15)	77.359.683.-
İdari Para Cezası (Defter Kayıtlarının Geçersizliği) (35.437.500.- x 12)	425.250.000.-
İdari Para Cezası (Kasım-97 Aylık SSK Bildirgesi Verilmemesi) (35.437.500.- x 2)	70.875.000.-
İdari Para Cezası (Kasım-97 Ücret Bordrosunun Geçersizliği) (35.437.500.- x 2)	70.875.000.-
Toplam	<u>1.160.090.901.-</u>

Sonuç olarak işletme, ön inceleme sonrasında hesaplanan 627.462.232.- TL' lik prim tutarını Kurum Veznesine yatırmış olsaydı, müfettiş incelemesi sonucu hesaplanan prim ve cezalar sonucu 532.628.669.- TL (1.160.090.901 - 627.462.232) fazla ödemek zorunda kalmayacaktı.

II. BÖLÜM

1. DENETİMİN TANIMI VE AMACI

Mali tabloların temel işlevi işletmenin finansal durumu hakkında çeşitli kişi ve gruplara bilgi sağlamaktır. Mali tabloların; yöneticiler, firmanın sahibi ya da ortaklar, kredi veren kurumlar, devlet ve kamu kuruluşları, işçiler ve sendikalar, yatırım yapanlar, para ve sermaye piyasası kurumları gibi, ilgililerin alacakları kararlara yardımcı olabilmesi için, doğru ve bu kesimlerin üzerinde mutabık kalacağı ölçütlere göre düzenlenmiş olması gerekir. Bu gereksinim Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ni (G.K.G.M.İ.) doğurmuştur. Bu ilkeler tüm kesimler için ortak bir ölçüt oluşturur. Ancak bu ölçütlere uyulup uyulmadığının belirlenmesi veya bu ölçütlere uygun mali tabloların düzenletilebilmesi, bazı düzenlemelerin yapılmasını gerektirir. Bu düzenleme sayesinde bir taraftan mali tabloların güvenilirliği sağlanacak ve bunun sonucunda işletme dışında kalan ilgililer, işletme hakkında düşünce ve yorumlarını daha doğru bilgilere oturtarak alacaklar, diğer taraftan işletme yönetimi de kendi sorumlulukları altında, kendilerinin haberi olmadan yapılan hata veya hileleri öğrenme imkânı bulacaktır. Bundan dolayı işletmelerin muhasebe bölümlerinin düzenlediği mali tabloların, bunları düzenleyen ve kullananların dışında tarafsız, bağımsız kişiler tarafından denetimine ihtiyacı vardır.

Muhasebe denetimini, Denetim Kavramları Komitesi, "İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir" şeklinde tanımlamaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, denetim bir süreçtir.

Denetçi faaliyetleri esnasında, gerekli ve yeterli bilgileri toplayarak, bu bilgileri işledikten sonra, önceden saptanmış ölçütlere göre değerlendirip, görüşünü ilgili yerlere raporlayarak süreci tamamlamaktadır.

İşletmelerce hazırlanmış mali raporlar, o işletmenin belirli dönemler arasındaki iktisadi faaliyetleri hakkında çeşitli iddiaları gösterir. İşletmeler gelir tablosu ile, belirtilen tutarlarda gider ve gelirleri ile kâr veya zararlarının gerçekleştiğini iddia ederler. Bilançoları ile yine belirtilen tutarlarda varlıklara ve kaynaklara sahip olduklarını iddia ederler.

Denetçiler denetim faaliyeti sonucunda oluşturdukları raporların geniş kitleler tarafından anlaşılması gerekir. Bunun için herkes tarafından anlaşılacak ortak bir lisan ihtiyacı vardır. Bu lisan da önceden saptanmış ölçütler yani genel kabul görmüş muhasebe temel kavram ve ilkeleridir. Bunlar kanun koyucu tarafından hazırlanmış kurallar olabildiği gibi, çeşitli mesleki kuruluşlar tarafından getirilmiş kurallar da olabilir. Diğer taraftan denetçi, işletme ile işletme dışı ilgili kişiler arasında bir güven köprüsü gibi önemli bir işlevi gördüğüne göre, onun da asgari mesleki standartlara sahip olması, çalışmalarını sırasında yapacağı asgari işlerin de kurallara bağlanmış olması gerekir. Bu kurallara ise Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denilmektedir.

Standartlar çerçevesinde faaliyet gösteren denetçi, iddiaların G.K.G.M.İ.'ne uygunluğunu araştırarak ve uygunluk derecesini tesbit etmeye çalışacaktır. Bunu yaparken de çeşitli ölçme ve değerlendirme tekniklerinden yararlanacaktır.

2. DENETİMİN DOĞUŞU VE TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

Teknik ve ekonomik gelişmeye paralel olarak işlemlerin muhasebeleştirilmesi güç ve karmaşık bir durum almıştır. Bu nedenle "çeşitli tahsil ve ödemeleri incelemek" biçimindeki muhasebe denetimi bu anlamından sıyrılarak, günümüzde yüksek düzeyde bilgi ve tecrübe gerektiren bir uzmanlık dalı olana kadar çeşitli aşamalardan geçmiştir. Bu kapsamda aşağıda, denetimin tarihsel gelişim süreci hakkında genel bilgiler verilmiştir.

2.1. Dünyada Denetimin Tarihsel Gelişim Süreci

Ekonomik gelişmeyle birlikte, anonim şirket ve halka açık şirketler ortaya çıkmış, aynı zamanda, sermayedar-yönetici ayrımının oluşmasıyla birlikte muhasebe verileri daha çok çevre ve kitleler tarafından istenir olmuştur. Sanayi devrimine kadar olan dönem içerisinde denetim daha çok ortaklar açısından işletmedeki hata, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasına yönelmiştir⁽¹⁾. Bu dönemde ortaklar işletme dışından olan bağımsız uzman kişilerden yararlanarak, yöneticilerinin günlük faaliyetlerini % 100 lük bir incelemeyle denetlemişlerdir. 1902 yılında United States Steel Corp. ve daha sonra 1916 da General Motors Corp. yıllık raporlara ek olarak altı aylık bilanço ve kâr zarar cetvellerini yayınlamışlardır. 1917 yılında A.I.C.P.A. (American Institute Of Certified Public Accountants) ve Federal Ticaret Komisyonu bilançoların denetlenmesi için çalışmalar yürütmüş ve Hazine Kurulu "Bilançoların Hazırlanma Yöntemleri" isimli bir muhtıra uygulamaya koymuştur. Sanayi devrimi sonrası ise yoğun teknoloji kullanımı ve ekonomik yaşamdaki köklü değişikliklerle birlikte ortakların, işletmeye borç verenlerin, devletin ve diğer çıkar gruplarının istekleri de, finansal tabloların doğruluğunun uzman bir kişi tarafından onaylanması olarak değişmiştir. Bunun neticesinde klasik anlamda yöneticilerin işletmede yapmış olabilecekleri hata, hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi şeklindeki tüm kayıtların denetimi yöntemi, yerini örnekleme yöntemiyle denetime bırakmıştır. 1930' lu yıllar sonrasında ise denetim teorisindeki hızlı gelişme ile birlikte denetim teknikleri ve amacında da önemli değişiklikler olmuştur. 1939 yıllarına gelindiğinde Denetim Presedürleri Komitesi göreve başlamış ve 1954 yılında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını yayınlamıştır⁽²⁾. Bu tarihten sonra günümüze kadar uzanan dönem içerisinde, muhasebe denetimini sadece muhasebe çalışmalarının denetlenmesi olarak ele alan denetim görüşü yerini, bugün de hızla yaygınlaşan ve muhasebe dışındaki

(1) Ersin GÜREDİN: Denetim (İstanbul, 1993), 8.

(2) Sermaye Piyasası Kurulu: İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri (Ankara, 1995), 30.

diğer işletme faaliyetlerinin de etkinlik ve etkenlik bakımından değerlendirilmesinin gerektiği görüşüne bırakmıştır⁽³⁾.

2.2. Ülkemizde Denetimin Tarihsel Gelişim Süreci

Ülkemizde bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler oldukça yenidir. Bu kapsamda, İktisadi Devlet Teşekküllerinde ve Maliye Bakanlığı inceleme elemanları ile Bankalar Yeminli Murakıplarının yaptığı özel amaçlı denetim dışında batılı anlamda denetim, gerek sermaye piyasasının gerekse yabancı sermayenin geliştiği 1980' li yıllarda bir kurum olarak SPK' nın desteği ile ortaya çıkmıştır. Bu dönemde ilk olarak Devlet Bakanlığı ve Başbakanlık Yardımcılığı'nca 16.1.1987 tarihinde yayımlanan bir tebliğ ile bankalarda denetim yapabilecek bağımsız denetim kuruluşlarının belirlenmesi ile ilgili esas ve şartlar tespit edilmiştir⁽⁴⁾. 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme" hakkında bir yönetmelik ile bağımsız denetlemeye tabi olacak ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar tarafından düzenlenen mali tablo ve raporların bu kanun kapsamında tespit edilecek usûl, esas ve standartlar dahilinde bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetlenmesine dair esaslar belirlenmiştir. Daha sonra Maliye Bakanlığı tarafından Bağımsız Dış Denetim müessesesi oluşturulmuş ve bazı işlemlerin 3568 sayılı Kanun kapsamında tasdik yetkisi almış meslek mensubu olan Y.M.M.'ler tarafından tasdiki istenir duruma gelinmiştir. Daha ileri bir adımla da iş hacimlerinin belirli bir büyüklüğe ulaşmış olduğu işletmelere, tüm muhasebe işlemlerinin Bağımsız Dış Denetçi fonksiyonunu icra eden Y.M.M. tarafından takip ve tasdik zorunluluğu getirilmiştir. Bugün ise ifade edilen anlamda denetim, 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu' na tabi olarak faaliyet gösteren Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçileri ile 3568 sayılı Kanun kapsamında denetim yapmaya yetkili olan Y.M.M.'ler tarafından gerçekleştirilmektedir.

(3) Hasan GÜRBÜZ: Muhasebe Denetimi (İstanbul, 1995), 4.

(4) Hasan GÜRBÜZ: a.g.e., 38.

3. DENETİMİN SINIFLANDIRILMASI

Denetimin çeşitli kriterlere göre farklı şekillerde sınıflandırılması mümkündür. Denetimin amacı, belli bir işletmeye veya döneme ait bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslar ile karşılaştırılması ve aralarındaki uygunluk derecesinin belirlenmesidir. Karşılaştırmada kullanılacak kıstaslar ise, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, kanunlar, yönetmelikler vb. olacağına göre⁽⁵⁾, denetimi kendisinden beklenen amaçlara göre aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür;

- a) Faaliyet Denetimi,
- b) Mali Tablolar Denetimi,
- c) Uygunluk Denetimi,

Aşağıda bu denetim türlerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

3.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi bir organizasyonun saptanmış hedef ve amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ölçmeye çalışır ve diğer denetimlerden farklı olarak, finansal karakterli olsun olmasın her türlü konuyu araştırır. Örneğin muhasebe kayıtlarının vergi mevzuatı ile ilgili hükümlerine uygun olup olmadığının araştırılması uygunluk denetiminin sınırlarına girerken, bütçenin aşılması veya aynı nitelikteki bir imalatın piyasaya göre daha pahalı yapılması gibi konuların araştırılarak incelenmesi ise, faaliyet denetiminin alanına girmektedir.

Faaliyet denetimi çalışmaları sonunda politikaların ve uygulamaların daha etkin olması için işletme yönetimine yeni çözümler ve öneriler içeren bir rapor sunulur. Bu nedenle faaliyet denetimi, muhasebe denetiminden çok yönetim danışmanlığına benzemektedir.

(5) Hasan GÜRBÜZ: a.g.e., 11.

3.2. Mali Tablolar Denetimi

Bu bölümde işletmelerin Bağımsız Muhasebe Uzmanı tarafından denetimine dayanan bir denetim türü olan Mali Tablolar Denetimi konusu ele alınacaktır. Bu amaçla aşağıda öncelikle denetimin tanımı, amacı ve yararlarına değinildikten sonra, bağımsız denetime ilişkin mevzuatımızda yer alan düzenlemeler hakkında açıklama yapılacaktır.

3.2.1. Tanımı, Amaçları ve Yararları

Bağımsız dış denetimle ilgili çeşitli tanımlara rastlamak mümkündür. Temelde aynı fonksiyonları öne çıkaran bu tanımlardan ilki bağımsız dış denetimi; "Bir işletmenin mali tablolarında sunulmuş olan bilgilerin doğru, dürüst ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yasal hükümlere uygun olup olmadığı hakkında bir kanaata ulaşmak amacıyla, bu işletmenin iç kontrol sistemi ve muhasebe kayıtlarının eleştirisel biçimde bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmesidir."⁽⁶⁾ şeklinde tanımlamaktadır. Bunun dışında bağımsız denetim çeşitli kanun ve yönetmeliklerle de tanımlanmıştır. SPK'nun 31 Aralık 1987 gün ve 19663 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik' in 5. maddesinde bağımsız denetim; "Bağımsız denetleme, ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına denetleme ilke esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak düzenlenmiş mali tabloların 2449 sayılı kanun çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır⁽⁷⁾. Dikkat edilecek olursa her iki denetim tanımında da işletmenin faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespitinden bahsedilmektedir. Her iki tanımda da belirtilen

(6) Hasan GÜRBÜZ: a.g.e., 25.

(7) Sermaye Piyasası Kurulu: Sermaye Piyasası Mevzuatı (Ankara, 1994), 546.

bağımsız denetim, işletmeyle organik bağı olmayan kurum, kuruluş ve kişiler tarafından yapılacaktır.

SPK'nun Seri: X No: 4 Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları başlıklı Tebliğinin 3. maddesinde, bağımsız denetlemenin amacı; "Kamunun yeterli ve doğru aydınlatılması yoluyla sermaye piyasasında güven açıklık ve kararlılığın sağlanması; böylelikle tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasıdır." şeklinde ifade edilmiştir⁽⁸⁾. Burada SPK kendi kanun hükümlerine tabi olarak faaliyet gösteren işletmelerin denetlenmesi gereğini, sermaye piyasasına güven getirilmesi ve mevcut güvenin de korunması olarak görmüş ve böylelikle tasarruf sahiplerini işletmelerin istismarlarına karşı korumak istemiştir. Denetçi denetim sonucunda mali tablolara ilişkin olan kanaatini raporunda açıklayarak, bu sayede bu tabloları kullanacak kişi, kurum ve kuruluşların kendilerine sunulan tablolara dayanarak güvenle karar verebilmelerini sağlayacaktır. Böylelikle bağımsız denetçi bir kamu görevi yapmış olacaktır.

Bağımsız denetçi mali tablolar hakkında görüşünü içeren raporunu oluştururken, işletmenin muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri de ortaya çıkarabilecektir. Ancak bu durum bir fabrikanın üretim süreci sırasında ortaya çıkan ve değerlendirilebilir fire ve atıklarına benzer. Nasıl ki fabrikanın ana amacı, bu atık ve fireleri üretmek ve satmak değilse, denetçinin de asıl amacı hata ve hileleri ortaya çıkarmak değildir. Bu sadece ikincil bir amaç olabilir. Denetçi özellikle mali tablolara önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkarmaya çalışır. Bunu yaparken de genel kabul görmüş denetim çalışmalarını yapar. Bu çalışmaların yapılmaması sonucunda ortaya çıkarılamayan hata ve hilelerden dolayı sorumluluğu ne kadar çok ise, uygun çalışmaların yapılmasına rağmen ortaya çıkarılamayan hata ve hilelerden dolayı sorumluluğu da o kadar azdır.

Günümüzde bağımsız dış denetimin mali tabloların doğruluğu ve dürüstlüğüne belirlemekten sonra belki de en önemli amacı, çeşitli şekillerde

(8) Sermaye Piyasası Kurulu: a.g.e., 561.

ortaya çıkan aksaklık ve düzensizliklerin giderilmesi konusunda yönetime önerilerde bulunulmasıdır. Bugün artık işletmeler, bağımsız dış denetim işletmelerinden “tavsiye mektubu” olarak adlandırılan ve mevcut iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinden, işletmenin üretim pazarlama ve diğer problemlerine kadar her konuda tavsiyeleri içeren raporlar istemektedir. Hatta büyük işletmeler personelin eğitiminden, yeni personel seçimine kadar bir çok önemli konuyu da bağımsız dış denetim işletmelerine bırakmaktadır.

Bağımsız dış denetim toplumdaki çeşitli kişi kurum ve kuruluşlara bir çok konuda yararlar sağlamaktadır. Aşağıda bağımsız denetimin uygulama hayatına sağladığı yararlar, işletmenin kendisi, diğer işletme ve kuruluşlar ile kamu kuruluşları açısından sınıflandırılmıştır⁽⁹⁾.

3.2.1.1. Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar

- 1- Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırır.
- 2- İşletme yönetimi ve işletmede çalışanların sahtekarlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.
- 3- Denetlenmiş finansal tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış ve böylece devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığını azaltmış olur.
- 4- Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar.
- 5- Bağımsız denetim, denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır ve bu sayede gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine yardımcı olur.
- 6- Bağımsız denetim holding kuruluşlarda işletme politika ve yordamlarına tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

(9) Ersin GÜREDİN : a.g.e., 16.

3.2.1.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar

- 1- Denetlenmiş tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur.
- 2- Denetlenmiş finansal tablolar, halihazır ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutar.
- 3- Denetlenmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında, nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- 4- Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleşilmesi hallerinde alıcı, satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.
- 5- Denetlenmiş finansal tablolar, işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin kârlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.

3.2.1.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar

- 1- Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.
- 2- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmaz.
- 3- Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.

3.2.2. Mevzuatımızda Yeralan Düzenlemeler

Bağımsız mali tablolar denetimine ilişkin mevzuatı;

- a) 1211 Sayılı Merkez Bankası kanunu ve 3182 sayılı Bankalar Kanunu'nda yeralan düzenlemeler,
- b) Sermaye Piyasası Kanununda yeralan düzenlemeler,
- c) 3568 Sayılı S.M., S.M.M.M. ve Y.M.M.'lik Kanunu,
- d) 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu'nda yeralan düzenlemeler,

açısından dört grupta incelemek mümkündür. 1211 sayılı Merkez Bankası Kanunu'nun 43. maddesinde, "Bankalar mali durumlarının gözetim ve denetiminin sağlanması maksadıyla Başbakanlıkça belirlenecek, bağımsız denetim kuruluşlarınca hazırlanacak denetim raporlarını bankaya vermek zorundadırlar" şeklindeki ifadeyle, bankaların da tıpkı S.P.K.'na tabi olarak faaliyet gösteren şirketlerde olduğu gibi bağımsız denetimden geçecekleri belirtilmiştir. Ayrıca 3182 sayılı Bankalar Kanunu'nun 54 üncü maddesinde Bilanço ve Kâr-Zarar hesaplarının bağımsız Denetim Kuruluşlarının denetiminden geçmiş olanlarının T.C.M.B.'na gönderileceği belirtilmiştir. Bu görevi yapacak kurumların Bağımsız Denetim Kuruluşu şeklinde kurulmuş olmaları, denetçilerinin 3568 sayılı kanun kapsamında denetimle yetkili olanlardan olmasının yanında bankacılık deneyimlerinin olması gibi hususlar, Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı'nın "Bankalarda Bağımsız Denetim yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkındaki Yönetmelik" ile belirlenmiş bulunmaktadır.

2499 sayılı S.P.K.'nın 16. maddesine göre, hangi durumlarda mali tablo ve raporların bağımsız denetimden geçmesi gerektiği belirtildikten sonra, "Kurulca düzenlenmesi öngörülen mali tablo ve raporlar ile, bağımsız denetlemeye tabi olunması durumunda, bağımsız denetim raporu Kurulca belirlenen usûl ve esaslar dahilinde Kurula gönderilir ve kamuya duyurulur." ifadesi de kullanılmak suretiyle, söz konusu işletmelerin bağımsız denetime tabi tutulacakları ifade edilmiştir. Yine ilgili kanun ile, denetimi yapacak bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin usûl ve esaslar ile yapılacak denetimin özellikleri ve kapsamı ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

Bu başlık altında ele alınacak son düzenleme ise 3568 sayılı Kanundur. Bu kanun kapsamında mesleği icra edecek olan meslek mensupları S.M., S.M.M.M. ve Y.M.M.'ler olarak sıralandıktan sonra yapılacak denetimin usûl ve esaslarından, denetimi yapacak olan denetçilerin niteliklerine ve denetim standartlarına kadar bir çok konu hükme bağlanmıştır. 3568 sayılı Kanun kapsamında yapılacak olan denetimin amacı, "firma, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ile işveren kuruluşlarına, devletin ekonomik ve idari birimleri ile vergi idaresine bunların mali tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymaktır", şeklinde ifade edilmektedir. Söz konusu kanun kapsamında Y.M.M.'lerce yapılan denetimin vergi idarelerince de kabul görmesi, bu kanun kapsamında yapılan denetimi uygulamada daha da önemli hale getirmektedir. Yine Türkiye'de faaliyet gösteren Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin hesaplarının bağımsız dış denetimden geçmesi öngörülmüş ve denetim şirketleri ile denetçiler için aranılacak hususlar 4 Haziran 1996 tarih 22656 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik" ile esasa bağlanmıştır.

3.3. Uygunluk Denetimi

Bu denetim türünde denetçi, işletme personelinin, daha önceden belirlenmiş kanun, tüzük, yönetmelik gibi, gerek kanun koyucu, gerekse işletme üst yönetimi tarafından getirilmiş düzenlemelere uygun davranıp davranmadığını tespit etmeye çalışır. İster özel kesim işletmelerinde, isterse kâr amacı gütmeyen işletmelerde olsun, belirlenmiş politikalara, yazılı sözleşmelere ve yasal düzenlemelere uygunluk denetçiler tarafından araştırılan bir konudur. Bu denetim kapsamında denetçi, işletme personeli tarafından yapılmış kayıtları, işletmenin ana sözleşmesi hükümleri, kanun, tüzük ve yönetmelikleri, üst yönetim tarafından tespit edilmiş politika hedef ve yöntemleri, çeşitli kurum, kuruluş ve kişilerle yapılmış sözleşmeleri

karşılaştırır ve uygunluk derecesini . tespit etmeye çalışır. Uygunluk denetiminde denetleme konusu faaliyet veya mali tablolar denetiminden daha dar kapsamlıdır. Somut bir konu ele alınır ve öngörülene uygun yapıp yapılmadığı araştırılır. Bu işletme içindeki kişiler tarafından yapılabilir. Ayrıca faaliyet denetimi veya mali tablolar denetiminin alt çalışması olarak da nitelendirilebilir.

Uygunluk denetimini;

- a) Kamu Denetimi,
- b) İç Denetim,

olmak üzere iki grubda sınıflandırmak mümkündür. Aşağıda bunlara ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

3.3.1. Kamu Denetimi

Bu bölümde çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı olarak çalışan denetçiler tarafından yapılan denetime ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır. Bu kapsamda aşağıda, yapılan denetimin resmi prosedürleri ya da denetim yönetmelikleri gibi konularda detaya inilmeksizin genel açıklamalar yapılmıştır.

3.3.1.1.Tanımı ve Amaçları

Çeşitli kamu kurum ve kuruluşları içerisinde oluşturulmuş olan denetim birimleri vasıtasıyla, ilgili kamu kurum ve kuruluşları ile özel işletmelerin, yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesinin izlenmesi ve denetimi olarak ifade edilebilecek olan “Kamu Denetimi” nin en önemli özelliği, özel yasa ile kurulmuş olan denetim örgütleri tarafından gerçekleştirilmesidir.

Amacı bağlı oldukları örgütleri ilgilendiren konularda özel işletmelerin faaliyetlerini, mali kayıt ve tablolarını incelemektir⁽¹⁰⁾. Örneğin bu

(10) Hasan GÜRBÜZ: a.g.e., 24.

denetim örgütlerinden birisi olan Sayıştay, kamu kurum ve kuruluşlarının hesaplarını incelerken, Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri ve müfettişleri ise özel işletmelerin hesaplarının vergi mevzuatı açısından usulüne uygun olup olmadığı yönünden inceleme yapmaktadırlar.

3.3.1.2. Mevzuatımızda Yeralan Düzenlemeler

Kamu denetçileri yetkilerini bağlı oldukları kamu kurum ve kuruluşlar adına kanun, tüzük ve yönetmelik gibi mevzuatımızdan almaktadır. Bu bağlamda öncelikle ilgili kamu denetçilerinin belirtilmesi faydalı olacaktır. İşletmeleri kamu adına denetlemeye yetkili olan kamu denetçileri aşağıda sıralanmıştır;

- Maliye Bakanlığı'na bağlı değişik ünvanlı denetçiler,
- Hazine Müsteşarlığı Yeminli Banka Murakıpları,
- SPK Denetçileri,
- Ticaret Bakanlığı Müfettişleri,
- Sigorta Şirketleri Murakıpları,
- Çalışma Bakanlığı İş Müfettişleri,
- S.S.K. Müfettişleri,

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Müfettişleri denetim yetkilerini V.U.K.'ndan almaktadır. 213 sayılı V.U.K.'nın 134. maddesinde "vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır" şeklinde ifade edilirken, 135. maddede ise incelemenin, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları, veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılacağı ve Müfettişler, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörlerinin de her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haiz oldukları belirtilmiştir. Söz konusu kanunun 138. maddesinde de incelemenin

tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabileceği belirtilmiştir⁽¹¹⁾.

Diğer kamu denetçilerinden olan Hazine Müsteşarlığı'na bağlı Bankalar Yeminli Murakıpları sadece bankalarda görev yapmaktadır. Bunun dışındaki denetçilerden olan Ticaret Bakanlığı Müfettişleri, T.T.K.'nun 274. maddesi ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca hazırlanan ve 15 Temmuz 1972 gün 7/4656 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulması kararlaştırılan "Ortaklıkların Denetimine Dair Tüzük"(7 Ağustos 1972 gün ve 14269 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.) hükümlerine göre denetim yapmaktadırlar. Ancak bu kapsamda yapılacak denetimler muhasebe denetimi ya da bağımsız denetim anlamında bir denetim olmayıp, Ticaret Bakanlığı müfettişlerince yapılacak yasal denetimleri kapsamaktadır⁽¹²⁾.

Çalışma Bakanlığı İş Müfettişlerince yapılacak denetim ise, gerek İş Kanunu gerekse Yapı İşlerinde İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Tüzüğü başta olmak üzere ilgili tüzük ve yönetmeliklere göre yapılan denetimleri kapsamakta olup, daha çok iş şartlarının kontrolüne dayanmaktadır. S.S.K. müfettişleri tarafından yapılacak denetimler ise işletmelerin ilgili kanun hükümlerine uygun olarak faaliyet gösterip, göstermedikleri ile 2/7/1994 gün ve 21978 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 seri no.lu Sigorta Primleri Takip ve Tahsilatı Genel Tebliği'nin kapsamında düzenlenmiş olan "Asgari İşçilik Bildirimi" uygulaması nedeniyle yapacakları denetimi kapsamaktadır.

3.3.2. İç Denetim

Günümüzde işletmelerin giderek büyüyen organizasyon yapısı beraberinde, ortakların işletme üzerindeki kontrol güçlerinin zayıflamasını getirmiştir. Bu durum ortakların denetim fonksiyonunun organizasyon içindeki profesyonel üst yöneticilere ve oradan da orta kademe yöneticilere, geçirilmesine neden olmuştur. Artık ayırım gözetilmeksizin işletmelerin tüm faaliyetlerinin denetime tabi tutulması düşüncesi tartışılmaz bir konu haline

(11) Mevlüt ÖZER: Denetim-1 (Ankara, 1997), 30.

(12) Mevlüt ÖZER: a.g.e., 51.

gelmiştir. Dış denetim kadar olmasa da, gerek etkin bir içi kontrol sisteminin kurulması ve uygulanmasında, gerekse böyle bir sistem sayesinde dış denetimi de kolaylaştırıcı ve etkinliğini artırıcı etkisi nedeniyle önemli bir fonksiyon gören iç denetim müessesesi, günümüzde büyük çaplı işletmelerin pek çoğunun organizasyonu içerisinde yer bulmaktadır. Bu bölümde söz konusu iç denetim birimlerine ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

3.3.2.1. Tanımı ve Amaçları

ABD’de 1941 yılında kurulan Amerikan İç Denetçiler Enstitüsü iç denetimi şöyle tanımlamaktadır; “İç denetim; yönetime hizmet etmek amacıyla bir örgütteki muhasebe, mali ve diğer faaliyetleri gözden geçirmek için yapılan bağımsız bir değerlendirme faaliyetidir. Diğer kontrollerin etkinliğini ölçen ve değerlendiren bir yönetsel kontroldür.”⁽¹³⁾

İç denetim yönetime yönelik olarak hazırlanan mali ve finansal raporların doğru olarak hazırlanıp hazırlanmadığından, personelin verimli ve uygun olarak istihdamı ve kullanımına, üretime alınan makinanın kalitesi, fiyatı vb. niteliklerinden, üretim prosedürü üzerindeki hatalara ve satış politikalarına kadar, her türlü faaliyetin denetimini içermektedir. Ancak tüm bu fonksiyonların işletme bünyesinde oluşturulacak ve üyelerinin de genellikle işletme içi eğitimle yetiştirilecek kişilerden oluşan bir iç denetim biriminden beklenmesi gerçekçi olmayacaktır. Oluşturulacak bu türden bir iç denetim biriminin çeşitli açılardan denetim yapabilecek, konularında uzman ve denetlenecek faaliyetlerin yapılmasından direkt ilgili olmayan kişilerce sağlanması daha uygun olabilecektir. Örneğin, inşaat işletmelerinde oluşturulabilecek bir denetim birimi, merkezde çeşitli faaliyet departmanlarından oluşturulabilecek bir komisyon marifetiyle temsil edilebilir. Çünkü şantiyelerde yapılabilecek denetimde ilgili denetçinin, gerektiğinde teknik konularda araştırma yapması kaçınılmaz olacaktır. Gerek teknik konulara, gerekse mali konulara tam vakıf bir uzmanın bulunabilmesi

(13) Hasan GÜRBÜZ: a.g.e., 51.

çok zor ve maliyeti yüksek olacaktır. Bunun yerine merkezden, teknik ve muhasebe servisinde seçilecek uzman kişiler marifetiyle yapılacak bir iç denetim daha faydalı olacaktır.

İç denetim gerek işletme yönetimine, gerekse işletme dışı bağımsız denetime faaliyetler hakkında önemli bilgiler sağlamaktadır. Hatta bazı alanlarda bağımsız denetçilerin gereksiz vakit kayıplarını önleyecek bir fonksiyona sahiptir. Ayrıca işletmede iç kontrol sisteminin varlığına, bu sistemin etkin bir şekilde işlediğine yönelik bir fikir vermesi açısından, özellikle bağımsız denetimin planlanmasında fonksiyon görmektedir.

İç denetimin amacı sadece hata ve hilelerin yapıldıktan sonra ortaya çıkarılması olmayacağına göre, süresinin de belirli dönemlere ayrılarak kesintili yapılması düşünülemez. İç denetim diğer denetim türlerinden farklı olarak sürekli düşünülmelidir. Bazı zamanlarda söz konusu olabilecek iddia ve ihbarlara yönelik olarak özel denetim yapılması süreklilik özelliğini değiştirmeyecektir.

Ülkemizde daha çok resmi kuruluş ve bankalar içerisinde oluşturulmuş iç denetim birimlerine alınacak denetçi adaylarında, asgari nitelikler aranmakta ve belirli mesleki bilgileri ölçecek konularda sınava sokulmaktadır. Özel sektörde ise, belirgin bir denetim departmanı kurulmamakta ve iç denetimi gerçekleştirecek personel işletme içinden yetiştirilmektedir. Özellikle inşaat işletmelerinde bu fonksiyon merkezdeki yetkili ve tecrübeli personel ile sağlanmaya çalışılmakta olup, ayrıca iç denetçi istihdamına gidilmemektedir.

3.3.2.2. İç Denetçi ve Bağımsız Dış Denetçi İlişkileri

İç denetçiler ve dış denetçiler birbirlerinden farklı amaçlara hizmet etmekte birbirlerine kıyasla bazı üstünlükleri bulunmaktadır. Örneğin bağımsız dış denetçi denetim yoğunluğu ve süresi açısından, iç denetçiye kıyasla daha genel kalmakta ve iç denetçi kadar ayrıntıya inmemektedir. Buna karşılık bağımsız dış denetçi, iç denetçiden denetim faaliyetlerini yürütmede daha objektif olabilmekte ve tarafsız olarak raporlarını sunabilmektedir. Bütün bunlar düşünüldüğünde her iki denetçinin de işletmeler açısından gördüğü işlevler yadsınamayacaktır. Bu nedenle her iki denetçinin de işbirliği içinde hareket etmesi gerek iç denetimin gerekse bağımsız dış denetimin eksikliklerini kapatacak ve daha sağlıklı raporlar üretilebilmesini sağlayacaktır. Konuya açıklık getirmesi açısından aşağıda iç denetçi ile dış denetçi arasında çeşitli yönlerden yapılmış bir karşılaştırma bulunmaktadır.

TABLO. 1⁽¹⁴⁾

İÇ DENETÇİ İLE DIŞ DENETÇİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

	NİTELİKLERİ	İÇ DENETÇİ	BAĞIMSIZ DENETÇİ
1	GÖREVLENDİRİLMESİ	İşletme yönetimince atanır. İşletmenin personeli dir.	Üçüncü kişiler özellikle ortaklar tarafından görevlendirilir.
2	AMAÇ	İşletme yönetiminin ihtiyaçlarına hizmet eder.	Üçüncü kişilerin istediği mali bilgilerin güvenilirliğini sağlamak.
3	GÖREV KAPSAMI	İşletme yönetimi tarafından belirlenir.	Mali tabloları denetler.
4	RAPOR VERİLEN KİMSE	İşletme yönetimine rapor verir.	Ortaklara ve üçüncü kişilere rapor verir.
5	YETKİ KAYNAĞI	Yönetimin verdiği yetki ve destek.	Yasalar, yönetmeliklerle düzenlenmiştir.
6	SORUMLULUK	İşletme yönetimine karşı sorumlu dur.	İşini kaybedebilir. Kusurlu oldukları zaman yasalar önünde suçlu olurlar.
7	BİLGİ VE GÖRGÜ	İşletmeden işletmeye değişir. Genellikle mesleki bilgi ve tecrübesi olması istenir.	Muhasebe uzmanı olması gerekir. Örneğin İngiltere'de C.A. Amerika'da C.P.A. ünvanı aranır.
8	BAĞIMSIZLIK DERECE Sİ	Yönetimin tutumuna bağlı olarak değişir işletmenin personeli olduğu için bağımsızlığı sınırlıdır.	İşletme ile özel bir anlaşma yaparak görev aldığı ndan bağımsız derecesi yüksektir.
9	ÇALIŞMA ZAMANI	Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder. Her zaman göreve hazır dır.	Dönem içinde bazı çalışmalar yaparsa da genellikle dönem kapandıktan sonra denetim yapar.

(14) Hasan GÜRBÜZ: a.g.e., 57.

10	ÇALIŞMALARIN AYRINTI DERECESİ	İşletme faaliyetleri ile ilgili daha ayrıntılı çalışmalar yapar.	Genellikle ayrıntılı inceleme yapma imkanı pek yoktur.
----	--	--	--

4. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE ÖZELLİĞİ OLAN DURUMLAR

Günümüzde işletmelerin yöneticilerinin en büyük sorunu, fiziksel olarak büyüyen ve gerek sayı, gerekse hacim olarak artan faaliyetlerin kontrolü olmaktadır. Bu tip işletmelerde küçük ölçekli işletmelerde olduğu gibi faaliyetleri doğrudan doğruya idare ve kontrol etme imkanı bulunmamaktadır. Ayrıca uzmanlık sistemi ile faaliyetlerin çeşitli departmanlara bölünerek gerçekleştirildiği modern yönetim anlayışı da dikkate alındığında, yönetimin tek elden yürütülmesinin imkansızlaşmasından kaynaklanan bir zaafiyet olduğu düşünülebilir. Modern işletmecilik anlayışı bu sorunu oto kontrolle başlayan ve iç kontrol sistemiyle gelişen müesseselerle çözümlenmiştir. İşletmede oto kontrol, görevlerin ayrımı ve yetki sistemi sayesinde bu faaliyetleri gerçekleştirenlerin birbirlerini kontrol eder duruma gelmelerini ifade eder. Örneğin bankalarda kasanın açılmasının en az iki kişinin anahtarıyla mümkün olması sayesinde, kasadan sorumlu olan kişilerin görevlerini yaparken aynı zamanda birbirlerini kontrol etmeleri sağlanmaktadır. İç kontrol ise, çalışanlar arasında gerçekleştirilecek oto kontrol yanında yönetim tarafından saptanmış kural ve politikalara uygun olarak davranılmasını sağlamaya, işletme varlıklarının çeşitli nedenlerle zarar görmesini engellemeye yöneliktir. Yani iç kontrol oto kontrol kavramını da içine alan, idari ve mali kontrol sistemidir.

Tüm sektörlerdeki işletmeler için vazgeçilmez bir unsur olan iç kontrol sistemi, inşaat taahhüt sektöründe faaliyet gösteren işletmeler açısından da ayrı bir öneme sahiptir. İşletme varlıklarının korunmasını da amaç edinen iç kontrol sistemi, daha çok açık alanlarda faaliyet gösteren ve coğrafi olarak birbirlerinden uzak pek çok şantiyeleri bulunan inşaat

işletmeleri açısından uygulanması zorunlu ancak bir o kadar da güç bir sistemdir.

Aşağıda bu sisteme ilişkin tanımlar yapılırken, sistemin nitelik ve amaçları işletme ve denetçi yönünden incelenecektir. Ayrıca iç kontrol sisteminin unsurlarına genel olarak değinildikten sonra, inşaat taahhüt işletmeleriyle ilgili olarak sahip olduğu unsurlar detaylı olarak açıklanacaktır.

4.1. İç Kontrol Sisteminin Niteliği ve Amaçları

İşletme bünyesi içerisinde organize edilen iç kontrol; bir işletmenin muhasebe belgelerinin ve çalışma düzeninin eleştirici nitelikte gözden geçirilmesidir. Bunda amaç muhasebeyi düzensizlikten uzaklaştırmak onun düzgün ve gerçeğe uygun durumda işlenmesini sağlamaktır. Buradaki uygunluk deyimi, bazı mesleki ölçüler ve muhasebe ilkeleriyle bağdaşması anlamındadır.

İç kontrol en geniş şekilde A.I.C.P.A tarafından tanımlanmıştır. Buna göre iç kontrol; işletmenin varlıklarının korunmasını, muhasebe verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin kontrolünü, işlemlerinin etkinliğinin geliştirilmesini ve yönetim politikalarına bağlı kalma çerçevesinde örgüt plânı ve kabul edilmiş ölçüleri içerir⁽¹⁵⁾. Bu tanımda iç kontrol sistemi, gerek muhasebe, gerekse yönetsel (idari) kontrolleri içermesi açısından çok geniş tutulmuştur. Ancak iç kontrolü bu haliyle bağımsız dış denetimin içerisinde düşünmek, denetimin kapsamını da genişletecek ve bunun sonucu olarak denetçinin çalışma sahasının sınırlarının belirlenmesinde zorluklarla karşılaşılacaktır.

İşletmelerin sürekliliği ve rekabet edebilme güçleri varlıklarını koruyabilmelerine bağlıdır. İşletmelerin giderek büyüyen organizasyonu, varlıklarını koruyabilmelerini güçleştirme yanında, karmaşıklaştıran faaliyetlerine ilişkin bilgilerin güvenilirliğini azaltmakta ve böylelikle

(15) Melih ERDOĞAN: Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci (Eskişehir, 1988), 34.

kontrolden çıkan faaliyetlerle birlikte, etkin bir personel yönetiminin sağlanamaması nedeniyle hata, hile ve hırsızlık problemleri de ortaya çıkarmaktadır. Bu durum işletmenin zayıflamasına ve çöküşüne zemin hazırlamaktadır. Tüm bu olumsuzluklar etkin bir iç kontrol sisteminin kurulup, işletilmesiyle bertaraf edilebilecektir. İç kontrolün, bağımsız denetçiler için de özel bir önemi vardır. Mali tabloların bağımsız denetiminde iç kontrol sisteminin incelenerek, yeterli olup olmadığı konusunda değerlendirme yapılması gereklidir. Denetçi bunu gerek denetim çalışmalarını plânlamak, gerekse zayıf noktalar hakkında, işletme yönetimine tavsiyelerde bulunabilmek amacıyla yapmak durumundadır. Ayrıca genel kabul görmüş denetim standartlarının, çalışma alanına ilişkin standartlar kısmında, denetçinin iç kontrol sistemini incelemesi gerektiği açık bir şekilde belirtilmiştir. Bütün bunlardan dolayı, aşağıda iç kontrol sisteminin niteliği ve amaçları anlatılırken, işletme ve denetçi yönünden bir ayrıma tabi tutulacaktır.

4.1.1. İşletme Yönünden

Temelde iç kontrol bir yönetim fonksiyonudur. İç kontrol ihtiyacı ile işletmelerin organizasyonlarının ve faaliyetlerini karmaşılaşması doğru orantılıdır. Çünkü küçük organizasyonlarda işletme sahibi aynı zamanda iş gören olacağından, bir başkasının sebep olacağı hata, hile ve usulsüzlüklerden ve yönetim kararlarına aykırı hareket edilmesinden bahsedilemeyecektir. Durum böyle olunca etkin bir kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesi, öncelikle işletme yönetimine fayda sağlayacaktır. Genel olarak etkin bir iç kontrol sisteminin işletme yönünden faydaları şöyle sıralanabilir;

- a) Yönetimin güvenilir bilgi ihtiyacının karşılanması;
- b) İşletme politikalarına uygun davranılıp davranılmadığını tespit edilmesi,
- c) İşletme varlıklarının ve bunlara ilişkin kayıtların korunması,
- d) İş veriminin artırılmasının sağlanması.

Yukarıda sıralanan amaçlar kısaca açıklanacak olursa; iç kontrol, öncelikle yönetime faaliyetlerin etkin ve verimli bir biçimde yürütülmesini sağlayacak zamanlı bilgileri sağlar. Örneğin şantiyesinde tek kule vinç çalıştıran bir işletme, ikinci bir kule vinci alıp almama konusunda karar verirken, şantiye ve merkezinde bulunan teknik ve muhasebe bölümünün sağlayacağı bilgilerden faydalanacaktır. İşte bu noktada yönetimin alacağı kararda, dayanak oluşturan bu bilgilerin güvenilirliği önem kazanacaktır. Bu da etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı halinde mümkün olacaktır.

İşletmelerde amaçlara ulaşılabilmesi konusunda politikalar yönetim tarafından belirlenir ve örgüt içerisinde bulunan çalışanlar tarafından uygulanır. Bu politikaların ve dolayısıyla işletmenin amaçlara ulaşmadaki başarısı, politikaları uygulayacak personelin tutumuna bağlıdır. Personelin politikaları benimsemesi ve yönetimin istediği yönde uygulaması gerekir. Örneğin tüm alımların merkezde yapılmasının, işletme politikası haline getirildiğini düşünelim. Şantiyenin uzaklığı, özellikleri vb. durumları dikkate alınmadan uygulamaya konulan böyle bir politika, bazı sorunları da beraberinde getirecektir. Bunun sonucunda merkez satınalma, gereksiz şekilde büyük bir yoğunluk yaşayacak, şantiyenin bulunduğu yerden daha ucuza temin edilebilecek bir malzeme, daha pahalı olarak elde edilecek, zamanında temin edilemeyen malzeme dolayısıyla, işçilik ve zaman kayıplarıyla karşı karşıya kalınacak ve bütün bunlar toplandığında, işletme taahhüdünü yerine getirmekte zorlanacaktır. Etkin bir iç kontrol sistemi sağladığı bilgiler sayesinde, böyle bir kararı daha alınması aşamasında engelleyecek ya da alındıktan sonra ise, bilgi geri beslemesi yoluyla iptal edilmesini sağlayacaktır.

Varlıkların korunması dar anlamıyla hırsızlık, zimmet vb. kasıtlı davranışların engellenmesini, geniş anlamda ise, gelişi güzel ve dikkatsiz kullanım gibi kasıt unsuru olmayan davranışların engellenmesini ifade eder. İster kasıtlı isterse kasıtsız olsun, işletme varlıklarının zarar görmesini engelleyecek tedbirler alınmalıdır. Önemli olan varlıkların zarar gördükten sonra tespit edilmesi ve sorumlu kişinin cezalandırılması değil, zarar görme

riskine karşı gerekli caydırıcı tedbirlerin alınmasıdır. Yapılması gereken etkin bir iş kontrol sisteminin gereği olarak, yetki ve sorumlulukların ayrılmasını sağlayarak, bir kişinin herhangi bir işlemi başından sonuna kadar götürebilmesini engellemektir.

İşletmelerde verimliliğin artırılması konusunda, iç kontrol sisteminin önemli bir yeri vardır. Faaliyetlerin her kademesinde fire ve atıkların azaltılmasını sağlamak, çabaların gereksiz yere tekrarlanmasını, kaynakların verimsiz ve etkin olmayan bir biçimde kullanılmalarını önlemek, kısaca faaliyetlerin verimliliğini artırmak için her işletmede uygun kontrol önlemleri olmalı ve işletilmelidir⁽¹⁶⁾. Örneğin %10 zayıtın normal kabul edildiği tuğla kullanımında, zayıtın %20 olarak gerçekleşmesi, yönetimin şantiyede bazı sorulara cevap bulunmasını zorunlu kılacaktır. Bu sorulardan birisi zayıt sebebinin tuğlanın kalitesi ile ilgili olup olmadığı olurken bir diğeri, kullanım sırasında ya da stoklanmasında hata olup olmadığıyla ilgili olacaktır.

Sonuç olarak işletme yönetiminin, faaliyetleri kontrol edebilmesi yanında gerekli müdahaleleri de zamanında yapabilmesi için, etkin bir kontrol sistemine ve bu sistem sayesinde elde edeceği bilgilere ihtiyacı vardır. Bu sistem ise, iç kontrolden başka bir şey değildir.

4.1.2. Denetçi Yönünden

Bir işletmede uygulanan iç kontrol sistemi, denetim faaliyetlerinin başlangıcı da dahil olmak üzere bir çok aşamalarına etki eder. Bu etki denetimin planlanmasından, denetim programlarının oluşturulmasına kadar ve nihayet denetimin tamamlanıp, son kontrollerin yapılmasına kadar bir çok aşamada kendini hissettirir. Öyle ki denetçi, inceleyeceği bazı denetim alanlarının kapsamını, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlı olarak belirleyecektir. Bununla da kalmayacak, denetim programlarında yeralan denetim sürelerini ve bu sürelere ilişkin denetimlerin sınırlarını, yine

(16) Ersin GÜREDİN : a.g.e., 168.

işletmenin iç kontrol sistemini değerlemek suretiyle, zayıf ve kuvvetli yönlerine göre tespit etme yoluna gidecektir.

İç kontrol sisteminin bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmesinin temel amacı ise, denetlenen işletmenin muhasebe sistemi tarafından tutulan hesapların ve hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini saptamak ve dönemsonu denetimi sırasında uygulanacak denetim işlemlerinin türünü, kapsamını ve ayrıntı derecesini ve uygulama zamanını belirlemektir. Bundan başka; bağımsız denetçiler sistemin işlerliği hakkında görüş bildirmek, işletme yöneticilerine sisteminin iyileştirilmesi konusunda önerilerde bulunmak ve gerektiğinde resmi kuruluşlara raporlar hazırlamak için, iç kontrol sistemini incelerler⁽¹⁷⁾.

Denetim tekniği ne olursa olsun yapılacak işlemlerin niteliği, kapsamı ve zamanı hakkında verilecek kararlar, büyük ölçüde iç kontrol sistemine ve bu sistemin denetçi tarafından incelendikten sonra denetçi üzerinde bıraktığı izlenime bağlıdır. Denetçi sistemi yeterli ve etkin görürse, sisteme daha fazla güven duyarak, bazı denetim çalışmalarını yapmak ihtiyacını hissetmeyecek, ya da incelemenin kapsamını daraltacaktır. Örneğin şantiyede ambar konusunda etkin bir iç kontrol sistemi bulunuyorsa, yani ambar giriş ve çıkışları yetkili kişilerin kontrolünde imza karşılığı yapılıyor ise, denetçi ambar kayıtlarına dayanan gider hesaplarına güven duyacak ve örnekleme alanını daha dar kapsamlı tutacaktır. Aksi durumda gerçekte hiç alınmamış, ancak çeşitli şekillerde temin edilmiş malzeme faturaları karşılığı gider yazılabileceği endişesi ile örnek kütlesini mümkün olduğunca geniş tutacaktır. Bütün bunların sonucunda denetçi, denetim plânının ve programlarının nitelik, kapsam ve sürelerini iç kontrol sistemine göre ayarlayacaktır.

(17) Ersin GÜREDİN: a.g.e., 166.

4.2. İç Kontrol Sisteminin Unsurları

İşletmeler organizasyon yapısı, politikaları, ve amaçları bakımından birbirlerinden farklı özelliklere sahiptir. Durum böyle olunca farklı bazı işletmelerin özelliklerini gözardı ederek, aynı kalıptan çıktığını varsayarak, standart bir iç kontrol sistemini oturtmaya çalışmak, hiç bir yarar sağlamayacak belki de zarar verecektir. İşletmelerin özellikleri ile organizasyon yapılarına uygun bir iç kontrol sistemini geliştirmeye çalışmak, aynı zamanda kurulmaya çalışılan iç kontrol sisteminin etkinliğini gerçekleştirecektir. Ancak bazı nitelikler vardır ki, bunlar tüm iç kontrol sistemlerinde bulunmalıdır. Aşağıda anılan konuyla ilgili olarak her iç kontrol sisteminde bulunması gerekli genel unsurlara değinildikten sonra, inşaat işletmelerinin özelliklerine göre şekillendirilecek unsurlar hakkında ayrıntılı açıklamalarda bulunacaktır.

4.2.1. Genelde İç Kontrol Sisteminin Unsurları ve Değerlemesi

İşletmelerin özellikleri ve buna bağlı olarak kurdukları iç kontrol sistemlerinin özellikleri farklılıklar gösterse de, iyi bir iç kontrol sisteminin varlığı için şu hususların bulunması gereklidir;

- a) İyi bir organizasyon planıyla yetki ve sorumlulukların uygun bir şekilde ayrılması,
- b) Aktiflerde, borçlarda gelir ve giderlerde herhangi bir değişim olduğunda, bunun kayıt ve raporlanmasına olanak verecek bir belge akış düzeninin bulunması,
- c) Sorumluluklara uygun sayı ve kalitede elemanın bulunması,
- d) Mevcut iç kontrol sisteminin çalışıp çalışmadığını denetleyerek ve varsa aksaklıkları ortaya çıkararak gerekli önlemlerin alınmasına vesile olacak iç denetim biriminin (müfettişlik) bulunması. Aşağıda bu unsurlara ilişkin tüm işletmeler için geçerli kabul edilebilecek

açıklamalarda bulunulacaktır. Daha sonra da bir işletmede bu tür bir sistemin mevcut olup olmadığı, mevcutsa yeterli olup olmadığı konusunu esas alan değerlendirme yapılacaktır.

4.2.1.1. Unsurları

Bu başlık altında herbiri ayrıntılı biçimde ele alınan aşağıdaki dört konu açıklanacaktır;

- a) Organizasyon Plânı, Yetki ve Sorumlulukların Ayrılması,
- b) Belge Akış ve Muhasebe Düzeni,
- c) Yeterli Sayı ve Kalitede Eleman,
- d) İç Denetim Birimi.

4.2.1.1.1. Organizasyon Plânı, Yetki ve Sorumlulukların Ayrılması

Etkin bir iç kontrolün ilk şartı, işletmenin iyi bir organizasyon yapısına sahip olmasıdır. İyi bir organizasyon yapısının özellikleri ise;

- a) Talep eden ile satın alanın,
- b) Satın alan ile bedeli ödeyen kişinin,
- c) Varlıkları kullanan ile koruyanların,
- d) Satışı yapan kişiler ile bedeli tahsil eden kişilerin,
- d) Para ve benzeri şeyleri tahsil eden ile bankaya yatıranın,
- e) Bedeli ödeyen ile muhasebeleştirenin,
- f) Parayı tahsil edenler ile muhasebeleştirenlerin birbirinden ayrılması,

ve özellikle bunların birbirini kontrol ediyor duruma gelmelerini sağlayacak şekilde yetki ve sorumlukların ayrılması ve uygun bir iş bölümüdür. Bu özellikleri içeren bir organizasyonda, hiçbir departman ve dolayısıyla hiçbir kimse, herhangi bir işlemi başından sonuna kadar bütün safhalarıyla yürütme işini tek başına üzerine alamayacaktır. Bu noktada yönetim, yetki ve sorumlulukları açıkça belirlemeli, mümkün olduğu sürece iş

bölümünü yerleştirmelidir. Bütün bu özelliklere sahip bir örgütle, uzmanlaşma, karşılıklı kontrol ve faaliyetler arasında koordinasyon sağlanabilir. Yapılan hata ve hileler ile işletme faaliyetlerindeki zayıf noktalar kısa zamanda ortaya çıkarılabilir. Kısaca muhasebe ve diğer faaliyetlerin etkinliği ve güvenliği artar⁽¹⁸⁾.

Özetle denilebilir ki, iyi bir iç kontrol sisteminin kurulması ve etkin bir şekilde uygulanması, öncelikle işletme organizasyonunda yer alan kişiler ve departmanların birbirlerinden bağımsız olmasını ve her departmanın yetki ve sorumluluklarının herhangi bir yanlış anlamaya imkan vermeyecek şekilde açıkça tanımlanmış olmasına bağlıdır. Ancak bu durum departmanların birbirlerinden kopuk olmasını gerektirmez. Bütün departmanlarının işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi açısından ahenkli bir şekilde çalışması ve birbirlerini kontrol ediyor duruma getirilmesi gereklidir.

4.2.1.1.2. Belge Akış ve Muhasebe Düzeni

İyi düzenlenmiş bir muhasebe sistemi, etkili bir iş kontrolün gerçekleştirilmesinde önemli bir araçtır. Bu amaçla iyi bir iç kontrol sistemi aktiflerde, borçlarda, gelir ve giderlerde herhangi bir değişiklik olduğunda, bu durumun kayıt ve raporlanmasına olanak verecek şekilde bir belge akış düzeni getirmelidir. Bu düzen ise;

- a) Belgenin kullanılması ve bu belgelerin yetkililerce imzalanmasının sağlanması,
- b) İyi bir muhasebe hesap plânı ve yönetmeliğinin yapılması,
- c) Rakamların doğruluğunun kontrol edilmesi,

ile mümkün olacaktır. Unutmamalıdır ki, belgenin düzensiz ve defterlerin kötü tutulmuş olması sonradan yapılacak denetimi güçleştireceğinden hatalı ve hileli işlemlerin yapılmasını da teşvik edecektir. İyi bir iç kontrol sistemi için, her kaydın belgeye dayandırılması ve belgelerin gerekli bütün bilgileri içererek açık bir şekilde düzenlenmiş olması ve

(18) Hasan GÜRBÜZ: a.g.e., 47.

departmanlar arasındaki dolaşımında da yetkili kişilerce onaylanması önemlidir. Ayrıca belgeler ve kayıtlar, mükerrer kayıt edilme ve kaybolması durumlarının hesabının sorulabilmesi için, müteselsil sıra numaralı olmalı ve sebebini teşkil eden olayın vuku bulduğu andan itibaren çok kısa bir süre içinde düzeltilmelidir. Belgeler kullanımını kolaylaştıracak şekilde basit ve kullanışlı olarak hazırlanmalıdır.

İyi bir muhasebe sisteminin sahip olması gerekli özelliklerden bir diğeri de iyi bir muhasebe hesap plânı ve yönetmeliğidir. Etkin bir iç kontrol sistemi için sorumlulukları kolayca belirleyecek ve yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgileri süratle verebilecek bir hesap planı geliştirilmelidir⁽¹⁹⁾. Ancak iyi düzenlenmiş bir hesap planının oluşturulması gerekli olmasına karşılık yeterli değildir. Ayrıca işletmenin yönetimi ile muhasebe politika ve prosedürlerini ayrıntılı olarak düzenleyen bir muhasebe yönetmeliğine ihtiyaç vardır. Muhasebe yönetmelikleriyle desteklenmemiş bir hesap planı, trafik düzenlenmesi yapılmamış bir yol kavşağına benzer. Nasıl ki, herhangi bir kazanın olmaması için, kavşaktan geçen bütün araç sürücülerinin olağanüstü dikkatli olmaları gerekiyorsa, yönetmelikten yoksun bir hesap plânı da muhasebede çalışan bütün personelin olayları doğru bir şekilde yorumlayarak doğru hesaplara kaydedebilecek kalitede ve nitelikte olmasını gerektirmektedir. Muhasebe yönetmeliğinin en önemli fonksiyonunun, her personel değişiminde yeniden eğitimini gerektirmemesi ve yeni gelenlere de işletmedeki muhasebe işleyiş sistemini tanıtarak, her zaman aynı sonuçların alınmasını gerçekleştirmesi ve böylelikle tekdüzeliği ve standardizasyonu sağlaması olduğu düşünülürse, yönetmeliklerin hazırlanmasının zorunluluğu daha da iyi anlaşılacaktır.

Rakamların doğruluğunun kontrol edilmesi gerek muhasebe, gerekse iç kontrol sistemi için vazgeçilmez bir unsurdur. Etkin bir bütçe sisteminde bütçe rakamları işletme faaliyetlerinin değerlendirme standardı olarak kullanılırken, aynı zamanda gerek rakam, gerekse rakamların kaydedildiği hesaplarda yapılan hataları da ortaya çıkarabilecektir. Bu amaçla bütçe

(19) Hasan GÜRBÜZ: a.g.e., 48.

kontrolünde gerçekleşen faaliyet sonuçları ile bütçelenen rakamlar karşılaştırılacak ve bütçeden sapmalar varsa, nedenleri araştırılarak gerekli düzeltici önlemler alınacaktır. Bu da bütçeyi etkin bir kontrol aracı haline getirecektir.

Sonuç olarak denilebilir ki, iyi düzenlenmiş ve müteselsil seri numaralı muhasebe belge ve formları ile muhasebe hesap planları, yönetmelikler ve bütçeler, etkin bir muhasebe ve dolayısıyla iç kontrol sistemi için vazgeçilmez unsurlar olarak kendini göstermektedir. Bu unsurlardan birinde yapılan bir fedakârlık sistemin bütününü etkileyecek ve önemli zararlar verebilecektir.

4.2.1.1.3. Yeterli Sayı ve Kalitede Eleman

Bir işletmenin başarısı geniş ölçüde personelin kalitesine bağlıdır. Bu nedenle işletmede çalışan kişilerin yeterli mesleki bilgiye ve dürüstlüğüne sahip olması, iyi bir iç kontrol sistemi için son derece önemlidir. İşinin gerektirdiği eğitim ve tecrübeyi kazanmış, görevini özen ve dikkatle yürüten, işletmenin amaç ve kurallarını gözeten personel olduğu sürece, iç kontrol sistemi etkin olur⁽²⁰⁾. Yeterli eğitim ve yeteneğe sahip olmayan bir kişi iyi bir kayıt sisteminin yerleştirilmesi ve güvenilir muhasebe raporu hazırlamada yetersiz kalmaktadır. Özellikle muhasebe departmanında çalıştırılacak kişiler için ahlâki nitelikler bilgilerden de önce gelmektedir. Ayrıca unutulmaması gereken bir diğer konu da etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin, çok sayıda personel istihdam edilmesi anlamına gelmediğidir. Fazla sayıda personel çalıştırılması sistemin etkinliğini arttırmayacağı gibi, zarar dahi verebilecektir. Bu durum verimlilik açısından da faydalı olmayacaktır.

Netice olarak işletmeler, her türlü aksiliği düşünerek personel sayısını ayarlamalı, ancak bunu yaparken de gereğinden fazla personel istihdam etmeyip, çalışan personelin mesleki bilgi ve tecrübesine uygun pozisyonlarda bulunmasını sağlamalıdır.

(20) Hasan GÜRBÜZ: a.g.e., 50.

4.2.1.1.4. İç Denetim Birimi

Mevcut iç kontrol sisteminin çalışıp çalışmadığını denetleyecek ve varsa aksaklıkları ortaya çıkararak gerekli önlemlerin alınmasına vesile olacak bir iç denetim departmanı, iç kontrol sistemini daha da kuvvetlendirecektir. Amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunduğunu, faaliyetlerin belirlenen politikalarla uyum içinde yürütüldüğünü araştırmak olan iç denetim faaliyeti, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve kontrolleri değerlemeyi hedef alır⁽²¹⁾.

4.2.1.2. Değerlemesi

İç kontrol sistemi, iç denetim ve bağımsız dış denetimin amaçlarını gerçekleştirebilmek, hata, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması ve cezalandırılmasını temin etmek değildir. Tabii ki denetim sırasında ya da iç kontrol sisteminin incelenmesi sırasında, bu türden durumlar da ortaya çıkabilecektir. Ancak unutulmaması gereken, iç kontrol sisteminin amacının, bu türden fiillerin işlenmesine fırsat vermeyecek bir sistem kurmaya çalışmasıdır. Bir diğer nokta ise, bu sistemin kurulup etkin bir şekilde işlenmesinin ve denetçi tarafından incelenmesinin, anılan fiillerin işlenmesini tamamen ortadan kaldırmayacağıdır. Amaç olumsuzlukları en aza indirmektir.

Bağımsız dış denetimde iç kontrol sisteminin incelenmesinden sonra en önemli aşama incelenen sistemin değerlendirilmesidir. İç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesinin amaçları, hemen hemen aynıdır denebilir. Bu bağlamda iç kontrol sisteminin değerlemesi;

- a) İç Kontrol Sisteminin Ön değerlendirilmesi,
- b) İç Kontrol Sisteminin Son Değerlemesi,

olmak üzere başlıca iki aşamada gerçekleştirilmektedir. İşte bu bölümde söz konusu sistemin etkinliğinin ve uygulanabilirliğinin tespitine

(21) Ersin GÜREDİN: a.g.e., 176.

yönelik olarak sistemin tanınması yani ön değerlemesinin yapılması ile aksak yönlerinin tespit edilerek gerekli düzeltici önlemlerin alınmasının gerçekleştirildiği, son değerlendirme aşamaları hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

4.2.1.2.1. Ön Değerleme

İç kontrol sisteminin değerlendirme aşamalarından ilkinin oluşturan ön değerlendirme aşamasında denetçi öncelikle, iç kontrol sistemini tanımak için çeşitli çalışmalar yapacaktır. Bu amaçla çeşitli kaynaklardan bilgi toplama faaliyetine girişecektir. İncelenen sistem hakkında bilgi toplanması, müşteri işletmenin personelinden soruşturma yaparak ve gerekli belgeler incelenerek gerçekleştirilir⁽²²⁾. Denetçi bu amaçla sistemle ilgili her türlü organizasyon şeması, yönetmelik vb. belgeleri incelerken, gerekli gördüğü hallerde sistemi uygulayan yetkili kişiler ile uygulamasının kontrolünden sorumlu kişilerle ikili görüşmeler yapmak suretiyle bilgi toplar. Böylece toplanan bilgiler çalışma kağıtlarına aktırılmak suretiyle, raporlama aşamasında da iç kontrol sisteminin incelendiğinin ispat vasıtası olarak saklanır.

İç kontrol sisteminin tanınması amacıyla bilgi toplanırken değişik yöntemler kullanılmaktadır. Bunlar;

- a) Anket (Soru Kağıdı) Yöntemi,
- b) Not Alma (Denetçi Notları) Yöntemi,
- c) Akış Şemaları Yöntemi,

dir. İç kontrol sistemi hakkında bilgi toplamak amacıyla kullanılan yöntemler içerisinde en sık kullanılanı anket ya da soru kağıdı yöntemi adı verilen ve temeli sistemi tanımaya yönelik sorulardan oluşan yöntemdir. Denetçi önceden hazırlamış olduğu sorulara yanıt bulmak suretiyle iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye çalışır. Sorulara verilen "evet cevabı", iç

(22) Ersin GÜREDİN: a.g.e., 185.

kontrol sisteminin etkin olduğunu “hayır cevabı” ise, etkin olmadığını belirtir. Bu amaçla büyük denetim işletmelerinde her işletmeye göre uyarlanabilecek standart soru kağıtları hazırlanır. İyi hazırlanmış olması halinde, tecrübesi olmayan denetçi yardımcıları tarafından dahi kolaylıkla kullanılabilen bir yöntem olan anket yönteminin, soruları incelemeksizin ve belki de daha önceki dönemlerde hazırlanmış soru kağıtlarına verilen cevapların kopya edilmesine neden olabileceği yönünde sakıncalı tarafları da vardır.

Diğer bir bilgi toplama yöntemi olan not alma yönteminde denetçi, sistemin işleyişine ilişkin ayrıntılı notlar tutar ve çalışma kağıtlarına aktarır. Uygulaması basit, kolay ve esnektir. Daha çok küçük işletmelerde ve diğer yöntemlere yardımcı olarak kullanılan bir yöntemdir.

Son olarak akış şemaları ya da akış diyagramı olarak adlandırılan yöntem ise, bir işletmede fonksiyon gören çeşitli departmanların ve bu departmanların birbirleriyle olan ilişkilerinin çeşitli sembollerle gösterilmesinden ibarettir. Bu şemalar, herhangi bir verinin girişinden,

Ön değerlendirmenin temel amacı, finansal tablolarda yer alan tutarların ve bu tutarları etkileyen kıymet hareketlerinin maddi doğruluğunun araştırılmasında (Maddi Denetim Uygulaması) ne dereceye kadar güvenilir kontrol yordamlarının bulunduğu veya kontrol açısından hangi önemli aksaklıkların var olduğunun saptanmasıdır⁽²³⁾. Ön değerlendirme sırasında denetçi, değerlemenin yapılacağı çeşitli denetim alanlarında, olası hata, hile ve yolsuzlukları belirledikten sonra, bununla ilgili olarak alınabilecek önlemleri ve buna karşılık işletmede önlem alınmış olup olmadığını veya önlemlerin yeterli olup olmadığını tesbit etmelidir.

4.2.1.2.2. Son Değerleme

Denetçi sistem hakkında gerekli gördüğü oranda bilgi toplayıp, işleyişini öğrendikten sonra, sistemin uygulanmasına yönelik bazı testler yapacak ve bir ön fikir edinecektir. Bunun sonucunda denetim programını yapacaktır. Denetçi bu kadarla da yetinmeyip, yapmış olduğu testlerin, edinmiş olduğu fikri doğrulayıp doğrulamadığını araştıracaktır. Bu araştırması sonucunda gerekli gördüğü takdirde denetim programında düzeltmeler yapmak durumunda kalacaktır.

Denetçi nihai değerlemesi sonucunda tesbit ettiği aksaklıkları ve zayıf noktalar ile gereksiz gördüğü kontrolleri, çalışma kağıtlarına aktaracak ve denetim sırasında izleyeceği yolu belirleyecektir. Örneğin şantiye kasalarının kontrol sistemi konusunda yeterince ikna olmuşsa, kasa sayımını dönem sonuna doğru herhangi bir tarihte yapacaktır. Ancak sistemin zayıf olduğu kanaatine varmış ise, kasa sayımlarını yıl sonuna çok yakın bir tarihte yapmaya karar verecektir.

Sonuç olarak, iç kontrol sistemini inceleyerek, sistem hakkında bir değerlendirme yapan denetçi, elde ettiği sonuca göre denetim tekniklerinin türü, zamanı ve kapsamını belirleyecektir.

(23) Ersin GÜREDİN: a.g.e., 194.

4.2.2. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Unsurları

Her işletme için, faaliyet gösterdiği sektör ne olursa olsun iç kontrol sistemi vazgeçilmez bir unsurdur. Ancak önceki kısımlarda da özetle değinildiği üzere, iç kontrol sistemi inşaat taahhüt işletmeleri için başka bir öneme sahiptir. Bunda da şüphesiz inşaat işletmelerinin çok dağınık coğrafi alanlarda faaliyet göstermesinin payı büyüktür. Özellikle genel merkezinden yüzlerce kilometre uzaklıkta yol, baraj, bina, vb. çeşitli inşaat taahhütleri olan işletmeler için, bütün bu taahhütlerin gerek yerinde gerekse merkezden kontrolü açısından etkin iç kontrol sistemi bir zorunluluktur. Buradan hareketle aşağıda inşaat taahhüt işletmelerinin, özellikle de şantiye faaliyetleri için gerekli olan iç kontrol sistemi ve sahip olması gerekli unsurlar, aynı zamanda her biri birer denetim alanı olan alanlar itibariyle incelenecektir.

4.2.2.1. Malzeme Alımında İç Kontrol Sisteminin Unsurları

İnşaat taahhüt işletmelerinde, taahhüt sözleşmesinin niteliğine göre değişebilse de gerek tutar gerekse kayıt yoğunluğu açısından gider kalemleri arasında en büyük payı malzeme giderleri almaktadır. Bundan dolayıdır ki, kârlılık ile mali tablolarda önemli bir etkiye sahiptir. Yapılabilecek hata, hile ve yolsuzluklar nedeniyle mali tablolarda önemli değişikliklere sebep olabilecek böylesine önemli bir denetim alanına, denetçi tarafından özel önem verilmesi gerekmektedir.

Aşağıda bu amaçla malzeme alımları konusunda genel ilkelerden bahsedildikten sonra, örnek işletmedeki uygulamalar hakkında açıklamalarda bulunulacaktır.

4.2.2.1.1. Malzeme Alımları İle İlgili Genel İlkeler

İnşaat projeleri arasında büyük farklılıklar olmasına rağmen malzemelerin gerek alım öncesi, gerekse alım sonrası prosedürlerinde benzerlikler bulunmaktadır. İşletmeler alım prosedürlerine ilişkin iç kontrol sistemini öncelikle, alım sırasında yapılması olası hata, hile ve yolsuzlukları önlemek daha sonra da, yapılan alımların usulüne uygun olarak kayıtlara geçerek inşaat maliyetlerine doğru şekilde yansıtılmalarını sağlamak amacıyla kurar ve uygularlar. Bu bölümde sadece alımlara ilişkin iç kontrol sisteminden bahsedilecek, kullanım ve korumaya ilişkin iç kontrol sistemi ise ilerleyen bölümlerde açıklanacaktır.

Küçük farklılıklar göstermekle birlikte inşaat işletmelerinde malzeme alımları satınalma olarak ifade edilen departmanlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Satınalma departmanı aynı zamanda alınan malzemenin yerine ulaştığından ve ödemesinin alım şartlarına uygun şekilde yapılmasından da sorumludur. Malzeme alımlarına ilişkin etkin bir iç kontrol sisteminin en önemli unsuru da sadece malzeme alımlarından sorumlu böyle bir departmanın varlığıdır. İşletmelerde bu konuda uygulama satın alma departmanını merkezileştirmek, küçük ve rutin alımları ise şantiye personelinin yetkisiyle yapmaktır. Böyle bir uygulamanın en büyük faydası alım hacminin getirdiği iskonto, indirim vb. imkanlardan yararlanmak ile alımların kontrolünü daha sıkı bir şekilde elde bulundurabilmektir. Ancak nakliye, sigorta vb. giderler nedeniyle, her zaman merkezden alım yaparak şantiyelere göndermek uygun olmayabilir. İşletmeler bu durumları da dikkate alacak şekilde uygun bir yetki dağılımı ile merkezden ve şantiyelerden sağlanacak malzemelerin türlerini ve miktarlarını önceden tespit etmelidir.

Malzeme alımları ister merkezden isterse şantiyeden yapılsın, alım yapılacak satıcı işletmenin seçimi ve alım kararı, çeşitli düzeylerde yetkilendirmelere dayanmalıdır. Örneğin merkezden 50 milyon TL'na kadar olan alımların, satın alma memuru ve şefinin imzası, 50 ile 150 milyon TL

arası ek olarak müdürün imzasıyla, daha üzerindikiler ise satın almadan sorumlu genel müdür veya yardımcısının kararı veya komisyon kararıyla ayrıca 100 milyon TL'na kadar alımların şantiyelerde şantiye şeflerinin yetkisiyle yapılmasına karar verilmesi gibi.

Etkin bir iç kontrol sistemi için uygun yetkilendirme tek başına yeterli değildir. Bunun yanında alım öncesi ve alım sonrası aşamalarının da kontrolünü ve uygun şekilde kaydedilmesini sağlayacak bir belge akış düzeninin kurulması gereklidir. Alım öncesi ve sonrasında aşağıdaki belge akış düzeni ve prosedürler gerçekleştirilmelidir;

- a) İhtiyaç duyulan malzemenin cins ve niteliğini taşıyan müteselsil sıra numaralı sipariş formları, ambar memurunun imzasıyla, ambar mevcudunu da içerecek şekilde şantiyelerde şantiye şefinin onayıyla, merkezde ise buna ek olarak ilgili satın alma müdürünün ve finansman bölümünün onayıyla, limitleri dahilinde ilgili satın alma birimine intikal ettirilmelidir.
- b) Gerekli onayları içeren satın alma talep formlarında yer alan malzemelerin alım usulü konusunda yetkilendirme, limitler dahilinde satın alma şefi, müdürü, genel müdür yardımcısı, genel müdür ve yönetim kurulu arasında paylaşılmalıdır.
- c) Satın alma yöntemine karar verme yetkisi olan makamlar, pazarlık, teklif isteme, açık artırma veya eksiltme veya kapalı zarf yöntemlerinden herhangi birine karar verdikten sonra, yetki limitleri de dikkate alınarak malzemenin temini sağlanmalıdır.
- d) Malzemenin sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak teslim edilmesini sağlamak amacıyla, kesin teminat alınmalı, eğer daha önce geçici teminat alınmış ise kesin teminata dönüştürülmesi sağlanmalıdır. Ayrıca teminatın geçerliliği kontrol edilmelidir.

Alımlar yukarıda ifade edildiği şekilde yapıldıktan sonra ise, aşağıda sıralanmış bulunan alım sonrası prosedürler yerine getirilmelidir;

- a) Ambar memuru gelen malzemenin fatura veya irsaliyeleriyle sipariş talep formunu karşılaştırdıktan sonra müteselsil sıra numaralı en az 3 nüsha ambar giriş fişi düzenlemelidir,
- b) Düzenlenen giriş fişlerinden bir asıl ile suretine fatura, irsaliye ve sipariş talep formu eklenerek şantiye muhasebesine verilmelidir. Diğer nüshası ise, işleme dayanak oluşturan irsaliye, fatura vb. evrak suretleriyle birlikte dosyalanmalıdır.
- c) Ambar giriş fişleri en geç aynı günün sonunda ambar kartlarına veya bilgisayara işlenmelidir.
- d) Şantiye muhasebesinde, gönderilen fatura vb. evraka şantiye şefinin de parafı alınmış ambar giriş ve çıkış fişleri eklenmelidir.
- e) Evrakı olmayan malzeme teslim alınmamalı ve zaruri hallerde ise malzemenin niteliği ve nereden geldiğini içeren bir tutanak düzenlenmeli, aksi takdirde ambar veya stok mahalline alınmamalıdır.
- f) Gelen malzemenin sayımı ve istenilen niteliklerde olup olmadığı konularında inceleme, mümkün ise ambardan sorumlu olmayan bir kişi tarafından yapılmalıdır. Uygun olmayan malzemenin ise tespiti yapılmalı ve ambara girişine izin verilmemelidir.
- g) Merkezden veya bir başka şantiyeden gönderilen malzeme teslim alındıktan sonra ambar giriş fişi en kısa sürede merkeze gönderilmeli veya fakslanmalıdır.
- h) Merkezde satın alma departmanına gelen ambar giriş fişleri ve kaynak belgeleri, yetkilendirmeye uygun imzaları ve sözleşme şartlarını taşıdığı tesbit edildikten sonra bir nüshası ilgili fatura, irsaliye vb. evrakla birlikte paraf ve onay verildikten sonra muhasebe departmanına teslim edilmelidir.
- ı) En son aşamada, merkez muhasebe departmanı, kendisine teslim edilen faturalara satınalma talep formu, satınalma komisyon kararı, ambar giriş fişi ile irsaliyeleri de ekleyerek son bir kez uygunluğunu incelemeli ve kayda almalıdır.

Yukarıda da ifade edilmiş bulunan prosedürleri içeren satınalmaya ilişkin iç kontrol sisteminin en can alıcı noktası, herhangi bir kişinin işlemleri başından sonuna kadar gerçekleştirmesinin önlenebileceği bir yetki ve sorumluluk ayrımının yapılmış olmasıdır. Aksi takdirde bir kişi hem satınalma talebini yaparken kararını da verebiliyor, hem de ambar giriş işlemlerini yapabiliyor ise, yukarıda anlatılan prosedürlerin uygulanması da anlamını yitirecektir. Çünkü sonuç olarak işlemleri tek bir kişi gerçekleştirecektir.

Malzeme alımlarına ilişkin etkin bir iç kontrol sisteminin diğer önemli bir unsuru da yetki ve sorumluluklar ile sınırlarının herhangi bir yanlış anlamaya imkan vermeyecek şekilde yazılı olarak yönetmelik şeklinde belirlenmesidir. Anlaşılması zor ve karmaşık bir şekilde yapılan yetkilendirme, kişilerin suistimal ederek yetki sınırlarını aşmasına ya da yetki kullanımından ve sorumluluk almaktan kaçınmalarına neden olabilecektir. Böyle bir durumda yetki sınırlarının aşılması hata, hile ve yolsuzluklara, yetkinin kullanılmaması ise malzeme ihtiyaçlarının zamanında karşılanmaması nedeniyle, işin yapımında aksaklıklara ve ek maliyetlere yol açabilecektir.

4.2.2.1.2. Örnek İşletmedeki Malzeme Alımlarına İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

Aşağıda malzeme alımlarına ilişkin etkin bir iç kontrol sistemi ile bu sistemin uygulanıp uygulanmadığının tespitine yönelik örnek bir satınalma iç kontrol soru formu bir inşaat işletmesinin satınalma departmanı tarafından cevaplandırılarak düzenlenmiştir.

TABLO 2. MALZEME ALIMLARI İÇ KONTROL SORU FORMU

	KONTROL PROSEDÜRLERİ	EVET	HAYIR
1	Muhasebe, ambar (teslim alma) bölümlerinden ayrı ve bağımsız olarak çalışan bir satın alma departmanı var mıdır?	X	
2	Bütün satın almalar müteselsil ve sıra numaralı onaylanmış satınalma talep formu ile sipariş formlarına mı dayanmaktadır?	X	

3	Yukarıda ifade edilen talepler, şantiye veya merkez teknik ve bütçe servisleri tarafından mı yapılmaktadır?	X	
4	Alım amacı ne olursa olsun bütün malzeme alımları satınalma departmanı tarafından mı yapılmaktadır?		X
5	İşletmede matbu bir satınalma emri formu düzenlenmekte midir?	X	
6	Malzeme alımlarında piyasa araştırması yapılmakta mıdır? Bu araştırma sonucunda alınan fiyatların kontrolü yapılmakta mıdır?	X	
7	Malzemeler kimler tarafından teslim alınmaktadır? a) Ambar veya depo sorumlusu kişiler b) Talepte bulunan kişiler c) Muhasebe sorumlusu kişiler d) Satınalma memuru	X X	
8	Teslim alma sırasında matbu bir form kullanılmakta mıdır?		X
9	Teslim alırken fiziksel kontrol ölçme, tartma vb. işlemler yapılmakta mıdır?	X	
10	Teslim alma ve ambar giriş formu düzenlendikten sonra birer nüshası merkez satınalma ve muhasebe departmanına gönderilmekte midir?		X
11	Ambar girişleri ne kadar aralıklarla kayıtlara alınmaktadır? a) Hemen b) Aynı günün akşamı c) Ertesi gün d) 1 hafta sonra e) 1 haftadan daha uzun sürelerde	X	
12	İrsaliye, fatura vb. belgeler olmaksızın malzeme teslim alınıyor mu?	X	
13	Ambar gelen malzemenin satınalma talep formunda bulunan miktar, kalite vb. özelliklerle karşılaştırmasını yapıyor mu?		X
14	Satınalma departmanı kendisine gönderilen fatura, irsaliye, ambar giriş fişi vb. belgeleri sipariş formları ve sözleşmelerle karşılaştırmakta mıdır?		X
15	Satınalma, yukarıda bahsedilen evrakı muhasebe departmanına hangi aralıklarla göndermektedir? a) Hemen b) Ertesi gün c) 1 hafta sonra d) 1 haftadan daha uzun bir süre sonra	X	
16	Satınalma, ödeme emirlerini finansmana iletiyor mu ?	X	
17	Ödemeler çekle mi yapılıyor?	X	
18	Merkez ve şantiyelerde, alımlar konusunda gerek malzeme türü gerekse miktar ve tutarıyla ilgili derecelendirilmiş bir yetki sınırlaması mevcut mu?	X	
19	Satınalma, şantiye bağlantılı alımlara ilişkin evrakta yetkilendirmenin kontrolünü yapmakta mıdır?	X	
20	Şantiyeler arasında malzeme transferleri yapılıyor mu?	X	
21	Malzeme transferlerinde dekont düzenlenerek satınalma departmanlarına		X

	gönderiliyor mu?		
22	Muhasebe departmanı satınalmadan gelen fatura, irsaliye, ambar giriş fişi vb. evrakın uygunluk kontrolünü yapıyor mu?	X	
23	Malzeme alımlarına ilişkin yazılı bir yönetmelik bulunmakta mıdır?		X

Malzeme alımlarına ilişkin prosedürlerle ilgili mülakatlar sonucu elde edilmiş özellikler aşağıda açıklanmıştır.

İşletmenin aynı zamanda ortağı olan bir genel müdür yardımcısı denetiminde merkezi bir satınalma departmanı bulunmaktadır. Aylık mutad bütçe toplantılarıyla kararlaştırılan malzeme alımlarının büyük bir kısmı bu departman tarafından gerçekleştirilmektedir. Ayrıca şantiyelerde, ambardan sorumlu ve aynı zamanda malzeme alımı da yapan kişiler bulunmaktadır. Şantiyelerin alım yetkisi ise genelgelerle 100 milyon TL olarak sınırlandırılmıştır. Ancak bu genelgeye uyulup uyulmadığı etkin olarak kontrol edilememektedir. Şantiyelerde aynı satıcıdan parça parça ancak toplamda 100 milyon TL'yi geçen alımlarda bulunulduğunun tespit edilmesi de bunu doğrulamaktadır. İşletmede çeşitli bölümlerden gelen basılı talep formları birim amirinin imzasıyla, satınalma şefi ve müdürünün onayına sunulmaktadır. Onay alan taleplerle ilgili olarak satınalma memurları, telefon ve faks aracılığıyla teklifler almakta ve bunlardan bazılarıyla sözlü görüşmeler yapmaktadır. Satınalmadan sorumlu genel müdür yardımcısının da olurlarını alan anlaşmalar karşılığında bir ödeme emri düzenlenerek, finansman bölümüne verilmektedir. Finansman bölümünden olur çıktıktan sonra, sözleşme şartlarına göre vadeli çek verilerek bağlantı yapılmaktadır. Merkez bağlantılı olarak yapılan bu alımlara ilişkin fatura vb. evrak satıcı tarafından direkt merkeze gönderilmektedir. Merkez satınalma faturalara konu malzemelerin gelip gelmediğini öğrenmek amacıyla, faturaları ilgili şantiyelere fakslamaktadır. Şantiyelerde ise ambardan sorumlu kişiler tarafından faks üzerinde yapılan teyit tekrar merkez satınalmaya fakslanmakta bazen de teyit yapılamamaktadır. Teyitleri yapılmış faturalar teknik genel müdür veya şantiyelerden sorumlu projeler müdürü tarafından uygunluğu belirtildikten sonra muhasebe departmanına gönderilmektedir.

Özetle malzemenin şantiyede teslim alınıp ilgili evrakının muhasebeye intikali ve kayıt edilmesi 3-4 haftalık bir zaman almaktadır.

İşletmenin malzeme alımlarına ilişkin tespit edilen zayıf yönleri bazı aksaklık, hata, hile ve yolsuzluklara zemin hazırlayabilir. Bunlar ise aşağıda sıralanmıştır;

1- Şantiyelerde malzemeyi teslim alan ve koruyan kişinin ambar memuru olması bazı yolsuzluk ve hilelere ortam hazırlayabilir. Örneğin ambar memuru malzemeyi kasıtlı olarak eksik kaydettikten sonra aradaki farkı malzemeli iş yapan taşeronlara el altından satmak suretiyle kendisine bir menfaat sağlayabilir. Teslim almaya ilişkin bir fişin düzenlenerek merkez satınalmaya gönderilmemesi de bu hilenin saklanması ve hatta tespit edilememesine neden olabilir.

2- Şantiye tarafından yapılan alımların tutar olarak takip edilememesi yetki dışına çıkılmasına neden olabilir ki, böyle bir durum da tespit edilmiştir. Bunun sonucunda alımı yapan kişi, kasıtlı veya kasıtsız olarak, merkezden daha ucuza temin edilebilecek malzemeyi daha pahalı bir şekilde temin edebilir.

3- Merkez satınalma biriminin alımlarına yönelik tekliflerini telefon, faks ve sözlü olarak kabul etmesi bazı usulsüzlüklere sebep olabilir. İlgili kişi anlaşmalı satıcılardan teklif alarak bunlardan birisine onay çıkartabilir. Bu, yakınlığı olan işletmeleri kollama amacıyla yapılabileceği gibi, satıcılardan menfaat sağlamak amacıyla da yapılabilir.

4- Bağlantı yapılan işletmelerden sadece formalite gereği, geçerliliği olmayan teminat alınması ileride meydana gelebilecek anlaşmazlıklarda işletmeyi güç durumda bırakabilir.

5- Merkeze gelen malzeme faturalarının teyit için şantiyeye fakslanması ve teyit alınamayanlar nedeniyle de "güvenilir işletme, nasıl olsa göndermiştir" zihniyetiyle zorunlu teyit alınması sadece telefon giderlerini arttıran anlamsız ve yararsız bir uygulamadır ve naylon olarak tabir edilen faturalar karşılığı bazı satıcılara ödeme yapılmasına neden olabilir.

6- Yukarıda sıralanan olumsuzluklar birlikte düşünöldüğünde, her zaman merkezden veya şantiyeden niteliğı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş faturaların geçirilmesinin ve maliyetlere intikal ettirilmesinin mümkün olabildiğı görölebilecektir. Bu ise şimdiye kadar ifade ettiğimiz iç kontrol sisteminin ve bağımsız denetimin ulaşmak istediğı amaçların gerçekleşmemesine neden olacaktır.

Yukarıda aslında sistem olarak bile ifade edilemeyecek uygulamalara sahip işletmenin yapması gereken, en kısa sürede bir satınalma yönetmeliğini yazılı olarak hazırlayıp, uygulamaya geçirmesidir. Bu konuda yapılması gereken yönetmeliğın, taşınması gerekli temel unsurlar daha önce belirtildiğinden dolayı tekrarı önlemek açısından, ayrıca açıklanmayacaktır. Ayrıca unutulmamalıdır ki, yönetmeliklerin hazırlanması yeterli değildir. Bunların uygulanmasının kontrolü ve gerekli yerlerde düzeltilmeleri de yönetmeliklerin hazırlanması kadar, belki de daha fazla önem arzetmektedir.

Özetle her işletme için, malzeme alımlarına ilişkin iç kontrol sistemi bir yandan ihtiyaca uygun kaliteli malzemenin zamanında ve uygun miktarlarda alınmasını, diğeryandan ise alınan malzemelerin usulüne uygun olarak giriş kayıtlarının yapılmasını sağlamaya ilişkin prosedürleri içermelidir.

4.2.2.2. Personel Seçimi ve Kullanılmasında İç Kontrol Sisteminin Unsurları

İnşaat maliyetleri içerisinde malzeme giderlerinden sonra, en büyük payı personel ve işçilik giderleri almaktadır. Hatta bazı taahhüt sözleşmelerinde malzemenin tamamen işveren tarafından sağlanması veya alt taşeron olarak malzemesiz işçilik yapılması hallerinde, en büyük pay işçilik maliyetleri olacaktır. Bundan dolayı da en az malzeme giderleri kadar dikkat edilmesi gereken bir gider unsurudur. Ayrıca diğery maliyet unsurlarında da insan faktörünün etkisi düşünölürse, işletmenin personel ve

işçilerin kontrolüne vereceği önem, diğer maliyet unsurlarının da etkin kontrolünü sağlayacaktır.

Bu bölümde, işletmelerde personel ve işçilerin alımından, kullanılmasına ve maliyetlere intikal ettirilmesine kadar olan süreç içerisinde, işlemlerin gerek mevzuat ve muhasebe ilkeleri, gerekse işletme amaçları doğrultusunda gerçekleştirilmesini sağlayacak iç kontrol sisteminin, sahip olması gereken özelliklerden bahsedilecektir. Bu amaçla öncelikle inşaat işletmelerinin merkez ve şantiye organizasyon yapıları hakkında bilgi verilecektir. Ayrıca örnek bir inşaat işletmesinin personel ve işçileriyle ilgili uygulamaları değerlendirilecek, eksik ve hatalı yönleri tespit edilerek düzeltme yolları ifade edilecektir. Ağırlık ise şantiyelere ve personelden çok işçilere verilecektir.

4.2.2.2.1. İnşaat İşletmelerinde Organizasyon Yapısı

İnşaat işletmeleri, sanayi işletmelerinde olduğu gibi çalışanların büyük bir kısmını tek bir yerde çalıştırma ve merkezileştirme imkanına sahip değildir. Merkez ve birbirlerinden yüzlerce kilometre uzaklıktaki şantiyelerin her biri, başka bir organizasyon ve personel yapısına sahiptir. İşin görüldüğü yerlerin uzaklığı personel yoğunluğunun da daha çok şantiyelerde olmasına ve merkezde daha az personel istihdam edilmesine yol açmaktadır. Böylece merkez bir anlamda faaliyetleri ve ilişkileri koordine eden bir kurmay pozisyonuna bürünmektedir. Şantiyelerin bulundukları yerlerden çözülemeyen problemler, merkez personeli tarafından çözümlenmeye çalışılmaktadır. Bütün bunlardan dolayıdır ki yapılabilecek hata, hile ve usulsüzlüklerin yeri merkezden çok şantiye olmaktadır.

İnşaat işletmelerinde icranın en üst kademesinde çoğu zaman şirket yönetim kurulu başkanı bulunmaktadır. Ancak uygulamada en yüksek karar mercii ise genel müdür olmaktadır. Genellikle kararlar yönetim kurulu başkanına çıkmadan genel müdür düzeyinde son halini almaktadır. Genel müdür şirketin faaliyet gösterdiği tüm projelerin gidişatından birinci derecede

sorumludur. Merkezde ve şantiyelerde bulunan birimlerin koordinasyonunu sağlamak ve bu şekilde işlerin aksamadan yürütülmesini gerçekleştirmek en önemli görevidir. Onun altında ise genel müdür yardımcıları bulunmaktadır. Genel müdür yardımcıları, finans, satınalma, personel, teknik işler gibi kendilerine bağlanmış bulunan departmanların çalışmalarından dolayı genel müdüre karşı sorumludur. Örneğin finansmandan sorumlu genel müdür yardımcısının şantiyelerin nakit gereksinmelerinin sağlanması ve bu amaçla yabancı kaynak (banka kredileri gibi) ve öz kaynaklardan sağlanan fonların bütçeye uygun bir şekilde şantiye ve merkez arasındaki transferlerinin gerçekleştirilmesi, finans kurumlarıyla ilişkilerin düzenlenmesi gibi görevleri bulunmaktadır. Genel müdür yardımcıları, merkez ve şantiyelerde sorumluluk alanlarına giren konularda genel müdürden sonra en yetkili kişilerdir. Onların altında merkezde departman müdürleri, şantiyelerde ise proje müdürleri yer almaktadır.

Şantiyelerde, şantiye sınırlarıyla geçerli olmak üzere en yüksek yetki proje müdüründedir. Proje müdürü formel olarak genel müdür yardımcısına bağlı gözükse de, çalışmalarını tam bir bağımsızlık içerisinde yürütür. Şantiye şefi ise proje müdürünün altında elektrik ve mekanik dışında inşaatla ilgili bütün işlerin yürütülmesinden sorumludur ve mimar ya da mühendis olmaları zorunludur. Projenin büyüklüğüne göre kaba ve ince işler şefi olarak iki bölüme ayrılırlar.

Şantiyelerde bulunan kilit departmanlardan birisi de “kesin hesap” ve “kesin hesap plânlama”dır. Kesin hesap departmanı yapılan işin türlerine göre ayrı ayrı metrajlarının çıkarılması, taşeron hakedişlerinin hazırlanması vb. görevleri gerçekleştirir. Kesin hesap plânlama departmanı ise, iş programlarının yapılması, projenin tüm maliyetlerinin çıkarılması ve bu maliyetler ile iş programlarının sürekli olarak güncelleşmesi vb. görevleri gerçekleştirir. Bunların dışında mali ve idari işler şefi, kendisine bağlı bulunan personel ve muhasebe servislerinin görevlerinin yerine getirilmesinden, satınalma şefi ise ambardan sorumlu olarak malzeme

ihtiyaçlarının zamanında temin edilmesinden, idare amiri ise çalışanların konaklama ihtiyaçlarının karşılanmasından sorumludur.

4.2.2.2.2. Merkez Personeli Seçimi ve Kullanılmasında İç Kontrol Sistemi ve Unsurları

İnşaat işletmeleri, merkez personel kadrosunu şantiye kadrolarına kıyasla daha dar tutmaktadır. Ancak merkezin, şantiyelerin idari kadrosuyla karşılaştırıldığında daha fazla sayıda tecrübeli ve yetenekli personele sahip olduğu da bir gerçektir.

Faaliyetleri yönlendiren ve şantiyeler arasında koordinasyonu sağlayan merkez kadrosunun bunu gerçekleştirecek şekilde uzman personele sahip olması zorunludur. Bu zorunluluk muhasebe, personel, satınalma ve teknik, kısaca tüm departmanlar açısından geçerlidir. Daha önce “genel anlamda iç kontrol sisteminin unsurları” konusunda da değinildiği üzere, iyi bir iç kontrol sisteminin varlığı için iyi bir organizasyon plânıyla yetki ve sorumlulukların uygun bir şekilde ayrılması ve sorumluluklara uygun sayı ve kalitede elemanın varlığı gereklidir. Bu nedenle öncelikle tecrübeli ve uzman personele sahip olunması ve bu personelin de iyi bir organizasyon yapısına oturtulması gereklidir. Bununla beraber hangi departmanda istihdam edilirse edilsin, yeni alınacak personelin çalışacağı bölümün gerektirdiği mesleki bilgi, tecrübe ve eğitime sahip olması kaçınılmazdır. Her işletme için geçerli olan “adama göre iş yerine işe göre adam prensibi” inşaat işletmeleri için de geçerlidir. Günümüzde özellikle büyük ölçekli işletmelerin yeni istihdam edecekleri kişilerin seçimi ve değerlendirmesini müşavirlik işletmelerine bıraktıkları görülmektedir. Ancak seçimi yapacak müşavirin işletmeyi ve işi çok iyi tanıyan bir uzman olması gereklidir. Aksi takdirde seçimin işletme tarafından yapılması daha sağlıklı olacaktır.

İşletmelerde personel ile ilgili işlevleri gerçekleştirecek bir personel departmanının bulunması, işlemlerin daha düzenli olmasını sağlayabileceği

gibi personel ile ilgili iç kontrol sistemini de güçlendirici bir unsur olacaktır. Bütün bunlardan dolayıdır ki, personele yönelik iç kontrol sistemi, personel departmanının görevleri üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Personel ile ilgili idari ve kanuni gerekler yerine getirildikten sonra sıra, günlük ve aylık olarak yapılması gereken işlemlere gelmektedir. Bu amaçla personelin günlük olarak devam takibinin yapılması gereklidir. Bu görev, bordroları tahakkuk ettiren ve muhasebe kayıtlarını yapan kişilerden farklı görevlilere verilmelidir.

Günlük olarak takibi yapılan personelle ilgili puantaj bilgileri de günü gününe kayıtlara geçirilmelidir. Çünkü ay sonlarında yapılacak tahakkuklarda kaynak olarak puantaj kartları kullanılacaktır. Bu kartlar üzerinde yapılan hatalar tahakkuklarının da hatalı yapılmasına ve dolayısıyla giderlerin de hatalı olmasına kadar zincirleme hatalara yol açacaktır. Puantaj ve tahakkuk görevinin aynı kişide toplanması ve bu kişinin aynı zamanda ücret ödemelerini yapmaya yetkili olması, yukarıda değinilen hataların kasıtlı bir şekilde yapılmasına da neden alabilecektir. İlgili personel yetkilisi hayali kişilere gerçek dışı çalışma süreleri tahakkuk ettirilebilecek ve bunlara ilişkin ücretleri, ödeme görevini de yerine getirirken zimmetine geçirme imkanını bulabilecektir.

Personelin devamının takibi yanında işten ayrılması halinde ilişkisinin kesilmesi ve gerekli diğer işlemlerin yapılması da önemlidir. İşten ayrılan personelle ilgili bir çıkış formu hazırlanması ve bu formda gerekli anlayışı içerecek şekilde ambar, muhasebe, amir adlarına imza açılması ve imzalar tamamlanmaksızın ilişik kesilmemesi faydalı bir kontrol unsuru oluşturacaktır.

Etkin bir iç kontrol sisteminin en önemli unsuru, personelle ilgili olarak puantajdan, tahakkuk işlemi ile muhasebe kaydının yapılmasına ve ücret ödemesinin gerçekleştirilmesine kadar, yetki ve sorumlulukları birbirinden gerek fiziksel, gerekse kişi olarak ayrılmış görevliler tarafından yapılmasıdır. Bu süreç içerisinde görevli olan her kişinin birbirlerini kontrol

eder hale getirilmesi gereklidir. Hiç kimse bir işlemin başından sonuna kadar yürütecek yetki ve sorumluluğa sahip olmamalıdır.

İşletmelerde personel departmanı dışında bir departman tarafından belirsiz zamanlarda, gerçekten çalışan personele iş akitleri veya toplu sözleşme ile belirlenen ücretin ödenip ödenmediği, başka bir tanımla işletmede çalışmayanlara da ücret ödenip ödenmediği, bu ücretin de sözleşmelere göre ödendiğinin tespit edilmesine yönelik kontroller yapılması faydalı olacaktır.

Merkezde personel ile ilgili iç kontrol sisteminin en son noktası ödeme anıdır. Ücretlerin yeterli kabul edilebilecek kontrollerden geçtikten sonra ödenecek aşamaya gelmesi, iç kontrol sistemi için her şeyin tamamlandığı anlamına gelmez. Çünkü bu durum ödemelerin yapılması sırasında olabilecek hata, hile ve yolsuzlukları önlemeye yetmez. Bundan dolayıdır ki ödemenin mutlaka personel ve muhasebe departmanında ücret bordrolarının hazırlanması ile ilgili olanlar dışındaki kişiler tarafından yapılması gereklidir. Ayrıca ödemelerin yapılması sırasında, fazla sayıda personel bulunan işletmelerde kimlik tespiti yapılması ve bordroların imzalanması sağlanmalıdır. Bu şekilde alınacak önlemler ile iç kontrol sisteminin daha etkin hale gelmesi sağlanmış olacaktır.

4.2.2.2.3. Şantiyelerde Personel Seçimi ve Kullanılmasında İç Kontrol Sistemi ve Unsurları

Şantiyeler, inşaat işletmeleri için asıl işin başka bir ifadeyle hizmet üretiminin yapıldığı yerlerdir. Bu nedenle işletmelerde istihdam yoğunluğu şantiyeler lehine olmaktadır. Aynı zamanda işin en tehlikeli kısmının görüldüğü yerler olması da, şantiye personeline özel bir önem verilmesini gerekli kılmaktadır. Bütün bunlara rağmen işin yapımının açık ve dağınık alanlarda gerçekleştirilmesi nedeniyle kontrolünün güç olması, işletmeler için denetim problemleri yaratmaktadır. Bu problemler işçinin girişinden başlayıp

çalışmasına, yeme, içme ve konaklama ihtiyaçlarının giderilmesine ve işle ilişkisinin kesilmesine kadar uzanmaktadır. Ancak bu problemler her aşamada etkin kontrollerin sağlanmasıyla azaltılabilecektir.

Şantiyelerde çalışanlara yönelik iç kontrolü ele almadan önce çalışanların statülerine değinmek yararlı olacaktır. Taahhüdün niteliğine bağlı olmakla birlikte çalışanları, asıl işi yapan inşaat işletmesine bağlı olanlar yani müteahhit işletmeye bağlı olanlar ve taşeron işletmeye bağlı olanlar şeklinde iki ana gruba ayırmak mümkündür. Gerek müteahhit, gerekse taşeron işletmeler sürekli hizmet kadrosu ve geçici (mevsimlik) işçi kadrosu olmak üzere, çalışanlarını iki şekilde istihdam etmektedir. Sürekli hizmet kadroları; daha çok mühendis, tekniker, teknisyen, vb. teknik ve muhasebe, ambar, personel, kalfa vb. mali ve idari nitelikteki bölümlerde çalışanlardan oluşur. Sayı olarak kısıtlı olan bu kadronun dışında geçici mevsimlik işçilerin oluşturduğu işçi kadrosu ise usta, düz işçi vb. belirli bir eğitim görmeyi gerektirmeyen bir bölümdür. Çalışanların sayıca en yoğun olduğu kadro olup, işi fiziksel olarak gerçekleştiren işçilerden oluşur. Bu nedenle de inşaat maliyetleri içerisinde önemli bir yer işgal etmektedir. Ayrıca hata ve hile yapılmasına elverişli bir bölüm olması nedeniyle de etkin kontrol gerektirmektedir.

İnşaat işletmelerinin merkezlerinde çalışanlar ile ilgili olarak yapılan açıklamalar, şantiye çalışanları için de geçerlidir. Ancak şantiyelerde çalışan sayısının yüksek olması nedeniyle bunlara ek bazı kontrol tedbirlerinin alınması da kaçınılmazdır.

Genellikle işletmeler uzun süre faaliyet gösterecek ve çalışan sayısının çok yüksek düzeylerde olduğu şantiyelerinde, merkezlerindeki paralel departmanlar kurma yoluna gitmektedir. Bunlardan birisi de personel departmanıdır. Personel departmanı işçilerin işe girişinden çıkışına kadar geçen süre içerisinde, gerek kanuni gerekse idari nitelikte çeşitli görevleri yerine getirir. İşçilerle ilgili dosyaların hazırlanması, yasal bildirimlerin yapılması, puantajların ve bordroların hazırlanması ve çıkış işlemlerinin

gerçekleştirilmesi bu görevler arasındadır. Bunun yanında taşeron çalıştırılması durumunda, taşeronun S.S.K'ndan doğan yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde asıl işi yapan inşaat işletmesinin, taşeron işletmeyle birlikte müteselsil sorumlu olmasından dolayı, taşeronun yapmak zorunda olduğu bildirimlerin kontrol yükümlülüğü de personel departmanına aittir.

Şantiye dahilinde çalışanların çalıştıkları süreler, puantör adı verilen ve personel departmanına bağlı olan kişiler tarafından takip edilir. Puantörler işçiler işe başlamadan önce çalışma sahasında bulunarak, işe çıkan personel ve işçileri isimleriyle birlikte günlük puantaj defterine kaydeder. Aynı işlemi öğle tatilinden sonra tekrarlayarak, o gün içerisinde hangi işçilerin, ne kadar süre ile çalıştıklarını tespit eder. Ayrıca puantörlerin bununla da yetinmeyerek, rastgele olarak seçtiği işçileri çalışma alanında da tespit etmesi gereklidir. Puantörün dikkat etmesi gerekli bir diğer konu da çalıştığı işletmenin bordrolu işçileri ile taşeronun işçilerinin birbirlerinden ayırt edilmesidir. Ayrıca personel departmanının da puantörü kontrol altında tutması gereklidir. Böylece hayali işçilere veya kayıtlı olan fakat çalışmamış işçilere puantaj tahakkuk ettirmek yoluyla hile yapılması engellenebilecektir. Bu konuda alınabilecek bir başka önlem ise puantörlerin, günlük olarak puantaj defterlerini işlemelerini ve personel departmanına iletmelerini sağlamak ile başka işlerle ve özellikle bordro tahakkuku veya ödemesiyle ilgili görevlerden mümkün olduğunca uzak tutmaktır.

Son olarak şantiye personel ve işçilerin seçimi ve kullanılmasında iç kontrol sistemi için önemli bir unsur da, personel departmanı görevini yürütecek kişilerin gerekli mesleki bilgi, eğitim ve tecrübeye sahip olması ve mevzuatta meydana gelen değişiklikleri takip edebilmesidir. Özellikle S.S.K. ile ilgili bir çok cezanın asgari ücretin katları olarak belirlendiği ve hata yapılan her bir işçi için ayrı ayrı hesaplandığı düşünüldüğünde, yapılabilecek en ufak bir hatanın sonuçları, işletme açısından çok ağır olabilecektir. Aksi takdirde işletme niteliksiz bir personel çalıştırmak suretiyle görünüşte sağladığı ücret tasarrufunun, kat kat fazlasını ceza ve sebep olacağı maliyet artışları nedeniyle ödemek zorunda kalacaktır.

Aşağıda örnek olarak seçilen işletmenin, merkez ve şantiyeleri ile ilgili olarak personel ve diğer departmanlarından elde edilen bilgiler yer almaktadır. Yapılan incelemeler sırasında bir iç kontrol soru formu hazırlanmış ve ilgili departmanlar tarafından cevaplandırılmıştır. Daha sonra sistemin genel olarak değerlendirmesi yapılmış, kuvvetli ve zayıf yönleri belirtilmiştir.

4.2.2.2.4. Örnek İşletmede Personel Seçimi ve Kullanılmasına İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

Aşağıda örnek işletmeye ilişkin personel sistemiyle ilgili ek açıklamalarda bulunulacaktır. Öncelikle personel sistemiyle ilgili iç kontrol soru formu hazırlanacak ve daha sonra değerlemede bulunulacaktır. Bu amaçla hazırlanmış iç kontrol soru formu ise Tablo 3 de verilmiştir.

İşletmenin personel sisteminin ön değerlemesini yapmadan önce, sisteme ilişkin daha önce açıklanmamış, bazı genel niteliklere değinmek faydalı olacaktır.

İşletmenin merkezinde bir personel departmanı bulunmaktadır. Buna karşılık şantiyelerde ismen personel departmanı olmasına rağmen, bazı şantiyelerde bu departmanı yürütebilecek eleman eksikliği nedeniyle, işlemler muhasebe personeli tarafından görülmektedir. Merkez ve şantiyelerde bordrolar bilgisayar programlarıyla hazırlanmakta ve belirli zamanlarda, genellikle de ayda bir defa merkez personel şefi tarafından yerinde kontrol edilmektedir. Aynı zamanda bordro bilgileri disketlerle merkeze ulaştırılmakta ve burada personel müdürünün kontrolünden geçmektedir. Bu işlemler, bildirimler ve beyannameler verilmeden önce tamamlanmaktadır.

TABLO 3. PERSONEL SİSTEMİ İÇ KONTROL SORU FORMU

	KONTROL PROSEDÜRLERİ	EVET	HAYIR
1	İşe alma, işten çıkarma ve ücret tespiti konularında yetkilendirme ve onay sistemi var mı?	X	
2	Ücret bordroları ve bildirgeler bilgisayarla mı hazırlanıyor?	X	
3	Hazırlanan bordrolar başka departmanlar tarafından da kontrol ediliyor mu?		X
4	Çalışanların puantajlarının yapılması, bordrolarının hazırlanması ile ödemelerin yapılması görevleri birbirlerinden ayrılmış mıdır?	X	
5	Ücretlerin ödemesi banka kanalıyla mı yapılıyor?		X
6	Bordroları hazırlayan görevlinin bilgi ve tecrübesi yeterli mi?	X	
7	Hazırlanan bordrolar S.S.K Bildirgeleri, Muhtasar Beyannameler ile tutarlı mı?	X	
8	Hangi maliyet belirleme sistemi kullanılmaktadır? a) Fiili maliyet belirleme sistemi b) Standart maliyet belirleme sistemi	X	
9	Şantiyede çalışanların yasal işlemleri, şantiyede mi yapılmaktadır?	X	
10	Çalışanları için dosya tutuluyor mu?		X
11	Puantörlerin çalışması kim tarafından kontrol ediliyor? a) Personel Müdürü b) Muhasebe Müdürü c) Ekip Şefi d) Kalfa e) Şantiye şefi	X X	
12	Taşeronla ait olanlarla, işletmenin kendi çalışanlarını birbirlerinden ayıran bir önlem var mı?		X
13	Taşeronun taahhüdünde bulunan işlerin, işletmenin kendi personeline yaptırıldığı da oluyor mu?	X	
14	İşletmeye ait işçilerin tamamı yevmiyeli mi çalışıyor?	X	
15	İşçilerin fazla mesailerinin takibi kim tarafından yapılıyor? a) Puantör b) Kalfa veya kısım şefi c) Personel memuru d) Şantiye saha mühendisi	X	
16	Fazla mesailerin yapılmasına ait bir onay sistemi, a) Uygulanmakta mıdır? b) Sistemin doğru olarak işletildiğini tespiti yönelik kontroller sık sık yapılmakta mıdır? c) Normal ve fazla mesailere ilişkin olarak yevmiyelere itirazlarla sık sık karşılaşılmakta mıdır?	X X	

Altı şantiyede faaliyet gösteren işletmede personel dahil toplam 2150 kişi çalışmakta olup, buna karşılık personel işlemlerinden direkt sorumlu elemanlar 1 müdür, 1 şef ve 1 memurdan kurulu 3 merkez personeli ile şef pozisyonunda 3 şantiye elemanı olmak üzere toplam 6 kişiden oluşmaktadır. Bunun dışında her şantiyede birer puantör olmak üzere toplam 5 kişi çalışmaktadır. İşletmede çalışanların %90 ılık kısmı, işletmenin bordrolu işçisi olarak görülmektedir. Ancak bunların da hemen hemen %80' i tüzel kişiliği olmayan taşeron firma işçileridir. Yani işletmede çalışan 2150 işçi ve personelin yaklaşık 600'ü, ücretleri işletme tarafından bilfiil ödenen işçilerden oluşmaktadır. Bu da toplam personelin yaklaşık %28' ine tekabül etmektedir. İşletme bu grup içerisindeki işçi ve personelin işe alınması sırasında, ilgili kısım şefinin yazılı teklifi ve şantiye şefinin de onuru ile proje müdürünün iznine başvurmaktadır. Gerekli iznin alınması ile birlikte asgari belgelerini tamamlayan kişi işe başlatılmaktadır. Ancak bilhassa acil işçi alımlarında şantiye şefinin yetkisiyle tek tek veya gruplar halinde işe başlatılabilmektedir. İşten çıkarmalarda ise, çıkarılacak işçi sayısının fazla olmaması halinde, yine şantiye şefinin yetkisi yeterli olmakta, ancak işi sekteye uğratacak durumlarda, merkezde proje müdürünün izni alınmaktadır.

Ücretler, Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere yılda iki defa yeniden ayarlanmaktadır. Ücret artışları, şantiye ve merkezde bölümlerin en yüksek amirlerinin yazılı değerlendirmesiyle, yönetim kurulu tarafından gerçekleştirilmekte ve merkez ile şantiyelere tebliğ edilmektedir. Bütün bunlar düşünüldüğünde işletmenin işe alma, işten çıkartma ve ücret tespiti konularındaki sisteminin etkin olarak kurulduğu ve işletildiği söylenebilir.

İşletmede bordrolar, puantörler tarafından hazırlanan puantaj defterlerinden yararlanılarak, personel memurları veya olmadığı durumlarda muhasebe elemanları tarafından bilgisayarla yapılmaktadır. Özellikle bazı şantiyelerde ödemeyi yapanların da muhasebe elemanı olduğu düşünüldüğünde, sakıncalı durumların ortaya çıkması mümkün olacaktır. Yapılması gereken bordroları yapanlar ile muhasebeleştiren ve ödemeyi yapanları birbirlerinden ayırmaktır. Ancak kısa vadede ise işletmenin,

puantaj defterleriyle bordro tahakkuklarını dikkatli bir şekilde kontrol ettirmesi gerekir. Kontrol muhasebe veya personel departmanının dışında bir kişi tarafından yapılmalıdır. Böylelikle az da olsa bir önlem alınmış olacaktır.

Genelde personel konusunda asgari bilgi ve tecrübeye sahip elemanlar tarafından bilgisayar programları yardımıyla yapılan bordroların ödemesi, kasadan nakit olarak yapılmaktadır. Ancak ödeme yapılmadan önce, gerek yerinde gerekse merkeze gönderilen disketler yardımıyla dökümler üzerinde tahakkuklar ile bildirge ve beyannameler kontrol edilmektedir. Hatalar vakit kaybetmeksizin şantiyelere bildirilmekte ve düzeltilmesi sağlanmaktadır. Ayrıca muhasebe departmanı, gerek SSK ödemeleri, gerekse muhtasar vergilerin ödemeleri ile tahakkukları karşılaştırmakta ve mutabakatını sağlamaktadır. Bu durum işletmenin kanuni yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde, meydana gelebilecek gecikmeleri önlemek açısından faydalı bir uygulamadır.

İşletmede çalışanlarla ilgili bütün bilgi ve belgeleri içeren bir dosya tutulmamakta, sadece kanuni yükümlülüklerin yerine getirilmesine yönelik olarak verilmiş olan bildirgelerin suretleri bulunmaktadır. Bu durum özellikle kontroller sırasında herhangi bir kişiyle ilgili olarak ücret, izin, mesai durumları ile kişisel bilgilerin, tek bir yerden toplu olarak görülmesine engel olmaktadır. Dolayısıyla denetim sırasında vakit kayıplarına neden olabilecek bir olumsuzluk görülmektedir.

Şantiyelerde puantörler, şantiye şeflerinin kontrolünde bulunmaktadır. Bu ise yeterli ve etkin bir kontrol sağlayamamaktadır. Şantiye şeflerinin kontrolü altında olan puantörler, şantiye şeflerinin de yoğun teknik ve idari iş yükü nedeniyle, etkin olarak denetlenememektedirler. Bütün bunlar, puantörlerin çalışma sahasına çıkmaksızın, çalışmayanları da çalışmış gibi kayıt etmesi şeklinde görevini savsaklaması veya menfaat sağlamak amacıyla puantaj yapması gibi hata ve hilelere yolaçabilecektir.

İşletmeye ait işçilerin tamamı yevmiyeli olarak çalışmaktadır. Ayrıca bazı durumlarda çeşitli taşeronlardan geçici olarak istenen işçiler de şantiye

adına yevmiyeli çalıştırılabilmektedir. Böyle durumlarda tutanak tanzim edilmekte ve hangi taşeronun işçilerinin ne kadar süreyle çalıştıkları ve toplam yevmiyeleri gösterilmektedir. Bu durum puantörlerin kontrol altında tutulmaması nedeniyle, gerek işletme işçilerinin taşerona ait işlerde, gerekse taşeron işçilerinin çalışmadıkları halde, şantiye tarafından yevmiye karşılığı tutanakla yaptırılan işlerde çalışıyor gösterilmeleri gibi, işletme açısından olumsuzluklara yol açabilecektir. Bu olumsuzluk ancak bahsedilen durumlarda işlerin, taşeronlara götürü olarak ihalesi ile ya da aksi durumda puantörlerin daha iyi kontrol edilerek etkin bir şekilde görevlerini yürütmelerini sağlamak suretiyle azaltılabilir.

Bazı durumlarda da taşeronun taahhüdünde bulunan işlerin, işletme tarafından şantiye personel ve işçilerine, bazen de başka bir taşeronun işçilerine yaptırıldığı görülmektedir. Böyle durumlarda da yaptırılan işlerin yevmiye karşılığı tutarı, bir tutanak düzenlenmek suretiyle ilgili taşeronun hakedişinden bir indirim unsuru olarak düşülmektedir. Ancak bu türden uygulamaların sık sık yapıldığı muhasebe belgeleri arasındaki tutanak sayısının çokluğundan anlaşılmaktadır. Özellikle işi yarıda bırakıp ayrılan taşeronların, tamamlamadıkları işlerin bu şekilde başka taşeronlara yaptırılması, işlerin seyrini aksatmak yoluyla, zaman kaybına yol açmakta, aylarca öncesinden verilmiş bir fiyat yerine, daha yüksek bir fiyatla yaptırılması gibi bir çok olumsuzluğu da beraberinde getirmektedir. Yapılan bir kaç denetim sırasında puantörlerin inşaat sahasına işçiden daha sonra çıktığı ve sahaya çıkmaksızın puantaj doldurduğu tespit edilmiştir. Böyle bir durumun tespiti puantajlar ve dolayısıyla bordro tahakkuklarının doğruluğu konusunda önemli endişeler yaratmaktadır.

İşletmede özellikle yaz aylarında fazla mesai uygulamasına gidilmektedir. Fazla mesailer puantörler tarafından takip edilmektedir. Bu konuda puantörlerin hazırlamış olduğu puantajların teyidini yapabilecek herhangi bir mekanizma ise bulunmamaktadır. Sadece, fazla mesaiye kalınacağı şantiye şefine şifahen bildirilmekte ve şefin onay vermesi halinde fazla çalışma yapılmaktadır. Bu durum özellikle ücretlerin dağıtımı sırasında,

bazı mesai bilgilerine itiraz edilmesi gibi sonuçlara zemin hazırlamaktadır. Nitekim yapılan itirazlar da genellikle işçi lehine düzeltilmiştir.

Yukarıda sıralanan tüm tespitler, genel bir değerlemeye tabi tutulduğunda, işletmede acil olarak bazı uygulamaların ve işlemlerin yapılması ve kontrol prosedürlerinin takviye edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Öncelikle işletme için bir personel yönetmeliği hazırlanmalı ve personelin yetki ve sorumlulukları ile görevleri açık bir şekilde kendilerine tebliğ edilmelidir. Bütün bunlardan belki de en önemlisi, puantörlerin belirli bir disiplin altına sokulmasıdır. Özellikle hazırlanan yönetmelikle, puantörlerin görevleri ve sorumlulukları ile yetkileri açık bir şekilde ifade edilmeli ve üzerlerinde bir kontrol sistemi kurulmalıdır. Bu belirli aralıklarda puantajların bir başka kişi tarafından da yapılarak, puantörler tarafından yapılanlarla karşılaştırılması suretiyle olabilir. Üzerlerinde sürekli bir denetim olduğu hissini duyan puantörler, işlerini yaparken daha dikkatli ve titiz davranma eğilimine girebilecektir. Ayrıca özellikle yaz aylarında çok sık yapılan fazla çalışmalar için de ek kontrol prosedürleri geliştirilmelidir. Bu bağlamda, mesaiye kalacak personel ve işçilerin listelerinin yapılması sağlanarak şantiye şeflerine verilmesi ve onayının daha sonra alınması sağlanmalı, ertesi gün puantörlerin hazırlamış oldukları puantajlarla karşılaştırması ve mutabakatı yapılmalıdır. Ayrıca belirsiz saatlerde, şantiyede yapılacak denetimler sırasında mesaiye kalan ve çalışan işçilerin tespiti yapılmalı ve puantaj bilgileriyle mutabakat yapılmalıdır.

Sonuç olarak söylenebilir ki, personel ve işçilerle ilgili iç kontrol sisteminin en can alıcı noktası, puantörler ve onların çalışma şekilleridir. Puantörler ne kadar kontrol altında tutulur ve etkin olarak çalışmaları sağlanırsa, iç kontrol sisteminin etkinliği ve dolayısıyla personel ve işçilere ilişkin maliyet rakamlarının doğruluğu da o derece iyi sağlanacaktır.

4.2.2.3. Malzemelerin Korunma ve Kullanılmasında İç Kontrol Sisteminin Unsurları

İşletme varlıklarının korunması için malzemelere erişimi kısıtlayan ve düzenleyen bazı önlemlerin alınması gereklidir. Bu nedenle öncelikle, malzemelerin fiziksel olarak güvenilir ortamlarda saklanması ve bu varlıklara ulaşabilme imkanının belirli kişilerde toplanması zorunludur.

Malzemelerin korunması iki açıdan ele alınabilir. Birincisi ambarlarda stoklama sırasında alınacak fiziki koruma önlemleridir. İkincisi ise, kullanıma verilen malzemeyle ilgili olarak ambarlarca herhangi bir hatalı veya hileli işleme karşı korunmasına ilişkin önlemleri içermektedir. Konuya uğranılacak kaybın tutarı açısından bakılacak olursa, işletme yönünden malzemelerin çalınması veya uygun olmayan şartlarda depolanması nedeniyle kullanılamaz hale gelmesi arasında bir fark görülmeyecektir. Her ikisi de işletmeyi önemli tutarda zararlarla karşı karşıya bırakacaktır. Ancak aralarındaki fark kontrol prosedürlerinde kendini göstermektedir. Örneğin fiziksel koruma için izolasyon, havalandırma vb. basit bir takım tedbirler almak yeterliyken, çalınma, hata ve hilelere karşı koruma için ise daha karmaşık bir takım prosedürleri gerçekleştirmek gerekecektir. Malzemelerin korunması ile ilgili kontrol, malzemenin teslim alınması, depolanıp saklanması, kullanıma verilmesine kadar bir çok aşamayı ilgilendirmektedir. Aşağıda öncelikle fiziksel koruma önlemlerine değinilecek, daha sonra ise gerek işletme içinden, gerekse işletme dışından kaynaklanabilecek hata, hile ve yolsuzluklar ile çalınmalara karşı alınabilecek önlemleri de içeren iç kontrol sisteminin sahip olması gerekli unsurlar ifade edilecektir.

4.2.2.3.1. Malzemelerin Fiziksel Korunması

Daha önceki kısımlarda da açıklandığı üzere inşaat işletmelerinde, işletmenin hacmine bağlı olarak yüzlerce ambar ve bu ambarlarda da binlerce çeşit malzeme bulunmaktadır. Fiziksel koruma, malzemelerin çürüme, paslanma, buharlaşma vb. nedenlerle değer kaybına uğramamaları

yönünde alınabilecek fiziksel tedbirleri içerir. Ambar memurları tüm fiziksel önlemlerin alınmasından ve alınmış önlemlerin de uygulanmasından dolayı sorumludur. Bu bağlamda ambar girişi yapılan malzemenin ambardan çıkışına kadar gruplarına göre düzenlenmek ve tasnif edilmek suretiyle muhafaza edilmesi gerekir. Malzemenin depolanması ise, özelliklerine göre aynı cins malzemenin aynı bölümlerde olmasına özen gösterilmek suretiyle açık veya kapalı alanlarda yapılır. Özellikle kapalı ambarlara sokulması mümkün olmayan malzeme açık bir alana depolanmalı, ancak açık depo alanı ambar depo sahası içerisinde veya yakınında olması gerektiğinden, çamur veya bataklık olmayan, iyi dirençli, boşaltma, yükleme ve diğer dağıtımları kolaylaştıracak şekilde ve gerektiğinde üstünün örtülebilmesine imkan verecek yapıda olmalıdır.

Kapalı ambarlarda ise, her malzeme ait olduğu gruplara ayrılan bölümlere konulmalıdır. Bu bölümlerde de görülebilecek şekilde yerleştirilmiş, malzemelere ve bağlı olduğu gruba ilişkin etiketler bulunmalıdır. Etiketlerde, malzemenin cinsi, özelliği, ambar giriş tarihi ve giriş miktarı işlenmeli, çıkış yapıldıkça da çıkan miktar karta işlenerek, malzeme kartına bakıldığı anda ilgili bölümde ne miktarda malzeme olduğu görülebilmelidir.

Yukarıda anlatılan önlemlerin alınmasından sorumlu ambar memurlarının belirsiz zamanlarda kontrol edilmesi, malzemelerin fiziksel olarak korunmasına yönelik iç kontrol sisteminin etkinliğini daha da arttıracaktır. Ne zaman ve ne şekilde kontrol edileceğini bilmeyen ambar görevlileri, daha dikkatli ve titiz çalışmak durumunda kalacak ve herhangi bir hileli işleme başvurması olasılığı da azaltılacaktır.

Fiziksel olarak yeterince korunmayan malzemelerin işletme içinden ve dışından kaynaklanabilecek zararlara karşı korunması da sağlanamayacaktır. Fiziksel önlemler yetersiz iken, malzemeleri çalınma ve hilelere karşı korumaya çalışmak, bütün pencereleri açık olan bir evi koruyabilmek için giriş kapısında sürekli nöbet tutulmasına benzer.

Pencereden girebilecek bir hırsızın giriş kapısından girebilmesini önlemek ne kadar faydalı olacaksa, fiziksel olarak korunamayan, bu nedenle de değer kayıplarına uğrayan malzemelerin, üçüncü şahısların vereceği zararlara karşı etkin korunmasını sağlamak da o kadar faydalı olacaktır. Aşağıda fiziksel olarak yeterince koruma önlemleri alınmış malzemelerin gerek işletme içi, gerekse işletme dışından kaynaklanabilecek zararlara karşı koruma sistemi ayrıntılı olarak ifade edilecektir.

4.2.2.3.2. Hata, Hile, Yolsuzluk ve Çalınlara Karşı Koruma

Malzemeler alımlarından itibaren, kullanıma verilmelerine kadar uygun olarak korunmalıdır. Bu amaçla yapılabilecek ilk şey, yukarıda anlatılan fiziki koruma önlemleridir. Bu bölümde ise, malzemelere gerek işletme içinden gerekse işletme dışından verilebilecek zararlara karşı korunmalarına yönelik iç kontrol prosedürlerinden bahsedilecektir.

Malzemelere işletme içinden zarar verebilecek kişiler, ambar memurundan başlayarak, erişim imkanı bulunabilecek bütün çalışanlar olabilmektedir. Bu kişiler yetkileri dahilinde hareket eden çalışanlar olabildiği gibi, etkin bir kontrolün olmadığı durumlarda da yetkisinin dışında hareket etmiş çalışanlar da olabilecektir. Bu noktada etkin bir iç kontrol sisteminin en önemli fonksiyonu malzemelere yetkisiz erişimin engellenmesi olacaktır. Sadece faaliyet hızlı yürüsün mantığıyla, ihtiyacı olanın her hangi bir kontrol prosedürüne ya da yetkilendirmesine dayanmayan malzeme kullanımları, ne teknik açıdan ne de mali açıdan fayda sağlayacak, aksine bazı durumlarda işletmenin başına dert açabilecektir.

Malzemelerin korunmasına ilişkin alınabilecek önlemleri iki açıdan ele almak uygun olacaktır;

- a) İşletme çalışanlarına karşı alınabilecek önlemler
- b) İşletme dışındaki kişi ve kuruluşlara karşı alınabilecek önlemler

Aşağıda bu önlemlere ilişkin ayrıntılı açıklama yapılacaktır.

4.2.2.3.2.1. İşletme Çalışanlarına Karşı Alınabilecek Önlemler

Malzemelerin hata, hile ve çalınmalara karşı korunması hususunda en büyük riski yine işletmenin kendi çalışanları oluşturmaktadır. Aslında bu risk, ister işletme çalışanlarından, isterse dışarıdan kaynaklansın, işletme çalışanları bir kilit rolü üstlenmektedir. Çünkü işletme dışından meydana gelebilecek zararlar, işletme personelinin de katılımı olmaksızın çok güç olacaktır. Örneğin malzemesiz anlaşma yapmış bir taşeronun, şantiyede kullanmak amacıyla ambardan çekmiş olduğu bir malzemeyi şantiye sahası dışına çıkarabilmesi, en azından işletmenin güvenlik elemanlarının da rıza göstermesiyle gerçekleşebilecektir.

Bütün iç kontrol sistemlerinde olduğu gibi, malzemelerin korunması yönünde oluşturulan iç kontrol sisteminin de en önemli unsuru iyi bir organizasyon plânıyla yetki ve sorumlulukların uygun bir şekilde dağılımını gerçekleştirecek iş bölümünün kurulması ve işletilmesidir. Bu bağlamda öncelikle malzemeler ile ilgili yetki ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenmesi ve ilgili kişilere duyurulması gereklidir. Ayrıca malzemelerin korunması, dağıtımı ve kayıtlarının tutulmasından sorumlu bir kişi bulunmalıdır. Ancak bu kişinin üzerinde de bir kontrol prosedürü olmalı ve malzemelerin dağıtımı ve kayıtlara alınması konularında amir pozisyonundaki kişilerin teyit ve onayı aranmalıdır.

Malzemelerin işletme içinden gelebilecek zararlara karşı korunması amacıyla kurulabilecek etkin bir kontrol sistemi için yapılması gerekenler şunlardır;

- a) Malzemelerin ambara girişinden, kullanıma çıkışına kadar, giriş ve çıkış kayıtlarının yapılmasından ve malzemenin korunmasından sorumlu bir ambar memuru bulunmalıdır. Ancak, stokların hesaben takibi ambar memurunda olmamalı, muhasebe departmanında olmalıdır.

- b) Ambar memuru en az üç nüsha olarak düzenleyeceği ambar giriş fişinin bir asıl ve suretini fatura, irsaliye ve teslim alma tutanağıyla birlikte şantiye muhasebe şefliğine vermeli ve diğer nüshasını da fatura, irsaliye vb. evrakın suretiyle birlikte ileride kontrol durumunda teyit etmek amacıyla dosyalamalıdır.
- c) İnşaatın maliyetine girecek çıkışlar için talep fişinin, şantiye dışına çıkışlar için irsaliyelerin, satış nedeniyle çıkışlar için ise, satış kararlarının bulunup bulunmadığı aranmalı ve gerekli imzaları taşımayan belgeler karşılığında çıkışa izin verilmemelidir.
- d) Her malzeme için malzeme talep fişine istinaden, müteselsil sıra numaralı çıkış fişleri düzenlenmeli ve bu fişlerde malzemenin girişte almış olduğu kod numarası belirtilmelidir.
- e) Ambar çıkış fişlerinin günlük olarak stok kayıtlarına işlenmesi temin edilmelidir.
- f) Ambar çıkış fişleri ambar memuru, malzemeyi alan kişi ve şantiye şefi tarafından imzalanmalıdır.
- g) En az üç nüsha kıymetli evrak niteliğinde düzenlenen çıkış fişlerinin, bir nüshası malzeme talep fişi eklenmek suretiyle ambar memurluğunca saklanmalı, diğer iki nüshası şantiye muhasebesine verilmelidir.
- h) Malzeme talep fişlerinde, taşıyon veya nakliyecilere bedeli karşılığında verilen malzeme bedelinin ilgiliden tahsili için, ayrıca ambar memurunca muhasebe servisi bilgilendirilmelidir.
- ı) Her bir malzeme için kart açılmalı ve bu kartlarda bütün girişler ve çıkışlar aynı birim üzerinden yapılmalıdır. Örneğin torba ve açık çimento kiloya çevrilerek giriş ve çıkış işlemleri yapılmalıdır.

Malzemenin kullanımı ve korunmasından sorumlu bir ambar memurunun bulunması ve uygun bir yetkilendirme ile çıkışların yapılması, etkin bir iç kontrol sistemi açısından tek başına yeterli bir uygulama değildir. Ayrıca ambarın belirsiz zamanlarda kontrol edilmesi, malzemelerin yaklaşık miktarlarının tespit edilebilmesi ve kayıtlarla karşılaştırılabilmesi için göz

sayımının yapılması gereklidir. Ancak en etkin çözüm ifade edilen kontrol önlemlerini ve yapılacak işlemleri içerecek şekilde yazılı bir ambar yönetmeliğinin yapılmasıdır. Böyle bir yönetmelik olası yanlış anlamaları ve karışıklıkları önleyecek ve tüm işlemleri standart hale getirecektir.

4.2.2.3.2.2. İşletme Dışındaki Kişi ve Kuruluşlara Karşı Alınabilecek Önlemler

İnşaat işletmelerinde malzemelerin korunması ve kullanılması konusunda hata, hile ve çalınmalardan kaynaklanan zararların sorumlularından birisi de taşeronlardır. İster malzemeli işçilik, isterse sadece işçilik olarak anlaşma yapılsın taşeronlardan kaynaklanabilecek hata, hile ve çalınmalar, işletmeye önemli boyutlarda zararlar açabilecektir. Malzemeli ya da malzemesiz iş yapan taşeronlar açısından, malzemelere verilebilecek zararlar pek fazla farklılık göstermemektedir. Fark daha çok kasıt unsurundadır. Örneğin kullanacağı malzemeyi kendisinin karşılayacağı bir taşeron için, işletmenin malzemelerini bir şekilde kullanarak, kendi malzemesi olarak imalata sokması söz konusu olabilecektir. Bundan başka sadece işçiliğin taşeron tarafından yapılmasının söz konusu olduğu durumlarda ise, malzemenin hor kullanılması, yapım şartnamesine uymamasına rağmen işin yapılış şeklini kolaylaştıran fakat uygun olmayan malzemenin kullanılması da, önemli zarara yolaçabilir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle ki, taşeronların özellikle şantiyelerde, sıkı bir şekilde kontrol edilmesi gerekli ve hatta zorunludur. Özellikle malzemeli iş yaptırılan taşeronların yakından takibi gerekir. Bu amaçla, malzemeli iş yapsın ya da yapmasın, her bir taşeron için takip kartı veya dosyası açılmalıdır. Bu kartlarda taşeronun adı veya ünvanı, yaptığı iş, zimmetli olarak verilen ve işletmeye ait olan demirbaşların (alet, makina vb.) imzalı teslim belgesi, ister hakedişinden düşülsün, isterse işletmenin yükümlülüğü olması nedeniyle düşülmesin, almış olduğu malzemenin alınış tarihi, türü, miktarı ve tutarını gösteren, müteselsil sıra numaralı olarak

düzenlenmiş malzeme talep formlarının bulunması faydalı olacaktır. Böylelikle ambardan alınan ve hakedişten düşülecek olan malzeme miktarları da takip edilmiş olacaktır. Ayrıca malzemenin işletme tarafından karşılanması hallerinde de taşeronların standartlara ve anlaşmalara uygun malzemeleri kullanıp kullanmadıkları ve kullanılan malzeme miktarlarının da önceden tespit edilmiş standartlar düzeyinde olup olmadığı da kontrol edilmiş olacaktır.

Malzeme hırsızlıklarının diğer bir kaynağı ise, gerekli güvenlik tedbirleri alınmamış açık ve kapalı ambar ve alanlardır. Bu nedenle malzeme ambarlarının şantiye binasına yakın ve merkezi bir yerde kurulması gereklidir. Malzemelerin açık alanlara konulması halinde de, bu tür alanların ambara yakın bir yerde bulunması sağlanmalı ve girişi engelleyici tel örgü, duvar vb. setlerle etrafı kapatılmalıdır. Özellikle büyük şantiyeler için, şantiye sahasına giriş ve çıkışlarda araçların kontrol edilmesi temin edilmelidir. Ayrıca şantiye, güvenlik elemanları tarafından çalışılmayan zamanlarda yeterli şekilde korunmalıdır.

Hiç kuşkusuz bu konuda alınabilecek en önemli tedbirlerden birisi de mümkün olduğunca asgari stok düzeyine yakın miktarlarda malzeme bulundurmaktır. Unutulmamalıdır ki, yüksek miktarlarda malzeme bulundurmanın yaratacağı problemlerden birisi de, bu düzeyde malzemenin güvenliğini sağlamak olacaktır.

4.2.2.3.3. Malzemelerde Stok Sayımı

Stok sayımı genel olarak, stokların fiziken var olduklarının saptanmasıdır. Bu ise stokların ölçülmesi, sayılması veya tartılması suretiyle gerçekleştirilir. Malzemelerin titiz bir şekilde izlenmesi, korunması, kullanılması ve kayıt edilmesi etkin bir iç kontrol sistemi için tek başına yeterli değildir. Ayrıca fiili sonuçlarla karşılaştırılmayan kaydi bilgilerin tek başlarına bir anlamı da yoktur. Stok sayımının iç kontrol sistemi açısından en

önemli fonksiyonu, yapılan hata, hile, yolsuzluk ve hırsızlıkların daha fazla saklanabilmesini engellemesidir.

İnşaat işletmeleri için en az yılda bir defa stok sayımı yapılmalıdır. Ayrıca sayıma yönelik olarak hazırlanmış bir yönetmeliğin ya da sayım planının bulunması sistemin etkinliğini arttırıcı bir unsur olacaktır. Bu yönetmelikte nihai sayım ile belirsiz zamanlarda yapılacak sayımlarla ilgili olarak yetki düzeylerinden, sayımın yapılma şekline kadar her türlü gerekli açıklayıcı bilgi bulunmalıdır.

Stok sayımı yapılmadan önce aşağıdaki durumlar tespit edilmelidir;

- a) İşletmede emanet, konsinye yahut her ne şekilde olursa olsun mülkiyeti işletmeye ait olmayan malzeme olup olmadığı,
- b) İşletmenin başka işletmelerde yukarıdaki niteliklerde malzemesinin olup olmadığı,
- c) Faturası gelmesine rağmen, henüz teslim edilmemiş malzeme olup olmadığı,
- d) Ambara çıkışı yapıldığı halde, kullanıma verilmemiş malzeme olup olmadığı,
- e) İhzarata girdiği halde kullanılmamış malzeme olup olmadığı,
- f) Taşeronu ait ve ambarda depolanmış malzeme olup olmadığı,

Yukarıda sayılan tüm hususlara ilişkin bilgiler yazılı olarak bir tutanakla tespit edilmeli ve sayım listelerine bilgi olarak eklenmelidir.

Stok sayımı sırasında bazı hususların gerek sayımı yapan işletme personeli, gerekse sayıma nezaret eden denetçi tarafından göz önünde bulundurulması, sayımdan beklenen amaçların gerçekleşmesi açısından önem arz etmektedir. Bunlar;

- a) Yukarıda açıklanan bilgileri içerecek şekilde bir tutanak tanzim edilmeli ve yetkili kişilerin imzasını taşımalıdır.
- b) Sayım sırasında malzemelere zarar verilmemeli ve ambalajları tahrip edilmemelidir.

- c) Sayımın yaklaşık maliyeti çıkarılmalı, bu nedenle sayımı yapılacak malzemeler hakkında bilgi alabilmek için, denetçi sayım yapılacak ambarları önceden görmelidir. Buna göre uygun sayım yöntemi seçilmelidir.
- d) Sayım sırasında faaliyetlerin aksamasını önleyici tedbirler alınmalı, bu amaçla sayımı yapılan malzemelerin mümkünse, ambalajlarına etiket yapıştırılmalı ve sayım sırasında kullanıma verilen malzemelerin etiketleri de denetçiye iade edilmelidir.
- e) Belirli miktarlarda malzemeyi içine alan koli ve kutular mümkün olduğunca açılmamalı, ancak içinin boş olduğu şüphesi uyandıranların açılması sağlanmalıdır. Ayrıca örnekleme yöntemiyle bazı koli ve kutuların içleri açılmalı ve üzerinde yazılı nitelikte malzemelerin bulunup bulunmadığı kontrol edilmelidir.
- f) Aynı türde malzemeler, aynı birimlerle ifade edilmeli, örneğin torba çimento kiloya, adet olarak sayılmış tesisat boruları metreye çevrilmelidir.
- g) Denetçi sayıma önemsiz durumlar dışında yerinde müdahale etmemeli, gördüğü uygun olmayan durumları, sayımda görevli idari amirlere bildirmeli ve sayımı fiilen kendisi yapmamalıdır.
- h) Hasarlı, bozulmuş malzemelerin ayrıca tespit edilmesi sağlanmalıdır.

Stok sayımlarının belirli ya da belirsiz zaman aralıklarıyla yapılması, malzemelerin korunması ve kullanılması konusunda uygulanacak etkin bir iç kontrol sistemi için gerekli ve zorunlu bir uygulanmadır. Sayım yapılmaksızın, sadece işletmenin kayıtlarına göre tespit edilen malzeme miktarı, varsayımlardan öteye gidemeyecektir. Denetçinin işi ise, varsayımlara dayanan bir inceleme yapmak olmadığına göre, malzeme miktarının gerçek durumunu mümkün olduğunca doğru tespit etmek, bir anlamda işletmede uygulandığı kabul edilen iç kontrol sisteminin etkinliğini ölçmenin de bir yolu olacaktır.

4.2.2.3.4. Örnek İşletmede Malzemelerin Korunması ve Kullanımına İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

Aşağıda Tablo.4 de örnek işletmeye ilişkin olarak hazırlanmış ve cevaplandırılmış, malzemelerin korunması ve kullanıma ilişkin iç kontrol soru formu verilmiş ve elde edilen bilgiler ışığında sistemin zayıf yönleri tartışılmıştır.

İncelenen örnek işletmenin iç kontrol sisteminin ön değerlemesi yapıldığında, malzemelerin korunması ve kullanımı konusunda, güvenli bir iç kontrol sisteminin olmadığı anlaşılmaktadır. Malzemelerin ambardan çıkışına ilişkin olarak bir yetkilendirme ve onay mekanizması mevcut olmasına karşın, çıkışların bazılarının ambar çıkış fişi veya talep fişi düzenlemeksizin yapıldığı, kaynak belge taramasında tespit edilmiştir. Sebepleri sorulduğunda ise malzemelerin acil olarak kullanıma verildiğinden dolayı, fişlerin daha sonra düzenlemesinin düşünüldüğü, ancak unutulduğu veya matbu fişlerin tükenmesi nedeniyle düzenlenemediği gibi tatminkâr olmayan cevaplar alınmıştır. Şantiye şefi ile görüşüldüğünde ise, kendisi için malzemelerin, malzemesiz iş yapan taşeronlara verilmesi dışındaki durumların çok önemli olmadığı görüşü savunulmuştur. Ancak malzemenin işletme tarafından sağlandığı ve taşeronlara sadece işçilik yaptırıldığı işlerde, aşırı ve gereksiz sarfiyatın nasıl kontrol edildiği sorulduğunda ise, sadece saha mühendislerinin gözlemleriyle yetinildiği gibi yetersiz prosedürler açıklanmıştır. Görülmüştür ki bu durum, taşeronlara verilen malzemeler konusunda aşırı sarfiyat ve standart dışı malzeme kullanımı gibi olumsuzluklara zemin hazırlamaktadır. Ayrıca her bir taşeronla ilgili bir kart ya da dosya tutulmaması nedeniyle, bu türden olumsuzlukların meydana gelme olasılığı da artmaktadır.

TABLO 4. MALZEME KULLANIMLARI İÇ KONTROL SORU FORMU

	KONTROL PROSEDÜRLERİ	EVET	HAYIR
1	Malzemelere ilişkin merkezi bir ambar bulunmakta mı ?		X
2	İşletme ambarlarında konsinye, emanet vb. niteliklerde malzeme bulunmakta mı?		X
3	Tüm malzeme çıkışları sadece yazılı taleplerle mi yapılmakta mı?		X
4	Malzemelerin korunması ve kullanımı konusunda açık bir görev ve yetki ayrımı yapılmış mı?	X	
5	Bozulma, çürüme ve hırsızlığa karşı önlemler alınmış mı?		X
6	Malzemeler sigortalı mı?	X	
7	Malzeme hareketleri bilgisayarda izlenmekte midir?		X
8	Her türlü malzemenin fiziki kontrolünden sorumlu ve sadece ambardan sorumlu bir ambar memuru bulunmakta mı?	X	
9	Malzeme kayıtları, ambar bölümü personelinden bağımsız kimseler tarafından mı tutulmaktadır?		X
10	Malzeme kayıtları yılda en az bir kere fiziki sayımlar ile kontrol edilmekte mi?	X	
11	Malzeme sayımları aşağıdaki personelden bağımsız olarak mı yapılmaktadır? a) Ambar görevlileri b) Malzeme kayıtlarını tutanlar		X X
12	Malzemelerin korunması, kullanımı ve sayımını da kapsayacak şekilde bir stok ve ambar yönetmeliği var mı?		X
13	Malzeme stoklarının değerlemesi hangi yöntemle yapılmaktadır? a) LIFO b) FIFO c) Ortalama Maliyet d) Piyasa Rayıcı	X	
14	Aşağıdakiler, ambar görevlilerince düzenli olarak rapor edilmekte midir? a) Güvenlik stok düzeyinin altına inmiş malzemeler b) Uzun süredir kullanılmayan malzemeler c) Hasar görmüş ve kullanılamaz durumdaki malzemeler	X	
15	Hurda, döküntü vb. malzeme stoklarının biriktirilmesi ve satışı konusunda etkili bir kontrol var mı?		X

İşletmede yapılan belki de en iyi uygulama, stokların önemli bir bölümünün sigorta kapsamına alınmış olmasıdır. Nitekim 1996 yılı içerisinde 12 milyar TL gibi önemli tutardaki strypor malzemesi kaza sonucu yanmış ve yanan malzemenin önemli bir kısmının bedeli sigortadan tazmin edilmiştir.

Ancak bu durum ambarların yeterli fiziki güvenlik önlemlerine sahip olmadığı gibi bir gerçeği de ortaya çıkarmıştır. Nitekim ambarların incelenmesi sonucu yaygın, su basması, çürüme, paslanma vb. konularda yeterli güvenlik önlemleri alınmadığı görülmüştür.

İşletme stok sayımlarını yıl sonuna yakın bir tarihte yapmaktadır. Ancak sayım listelerinin incelenmesi neticesinde, sayımın özen ve titizlik ilkesine uygun olarak yapılmadığı anlaşılmaktadır. Sayım listeleri oldukça karışık bir şekilde düzenlenmiş ve değerlemesinde ise, bazen son alınan malzemenin fiyatı, bazen de piyasa fiyatı baz alınmıştır. Ayrıca sayıma ilişkin yazılı bir yönetmelik ya da programın bulunmaması, bu olumsuzluğun varlığını kuvvetlendirmektedir. Bunun yanında stok sayımının genelde ambar görevlilerince, bazen de onlara yardım eden diğer görevlilerce yapılması da bu olumsuzlukların bir başka belirtisidir.

Yukarıda açıklanan tüm olumsuzluklar birarada düşünüldüğünde, işletmenin öncelikle bir ambar ve sayım yönetmeliği hazırlamasının gerektiği anlaşılabacaktır. Bu yönetmelikle, ambar çıkışlarının ve malzeme taleplerinin yazılı formlarla yapılması sağlanmalıdır. Böylelikle malzemenin kontrol dışı kullanımı engellenmiş olacaktır. Daha sonra ise, işletmenin ambarlarını elden geçirmesi gerekecektir. Ambarlarda haber verilmeden, örnekleme yöntemiyle seçilecek bazı malzemeler üzerinde sayım yapılmalı ve kayıtlardan yeniden izlenerek, eksiklik veya fazlalıkların sebepleri araştırılmalıdır. Yıl sonlarında ise, yönetmelikle getirilen kurallar çerçevesinde, sayım komisyonları marifetiyle genel stok sayımı yapılmalıdır. Bu sayım neticesinde, listelere geçen malzemelerin değerlemesi yapılırken, mevzuat hükümleri dikkate alınmalı ve değerlendirme muhasebe müdürlüğü marifetiyle yapılmalıdır. Son olarak hurdaya ayrılmış malzemelerin miktarları ve yaklaşık değerleri bir tutanakla tespit edildikten sonra, ambar dışında idari görevli en az iki kişi tarafından satışı yapılmalıdır.

4.2.2.4. İnşaat Ekipmanları ve İş Araçlarında İç Kontrol Sisteminin Unsurları

1990'lı yılların öncesine bakıldığında, inşaat taahhüt işletmelerinin emek yoğun olarak faaliyet gösterdiğini görmekteyiz. Kuşkusuz bu durumda, ülkemizin ucuz emek gücünün etkisi de büyüktür. Günümüzde ise emek yoğunluğunun eskisi kadar olmasa da devam ettiği ancak yerini hızla makinalaşmaya bıraktığı görülmektedir. Hayatın her alanında olduğu gibi inşaat sektöründe de görülen hızlı teknolojik gelişim sayesinde günlerle ifade edilen işler saatlerle ifade edilir hale gelmiştir. Bunun sonucunda da işgücüne gereksinim düşmüş, buna karşılık maliyetlerde önemli tasarruflar sağlanmıştır.

Günümüzde belirli niteliklerde makina parkına sahip olmayan bir inşaat işletmesinin iş yapması ve büyümesi hemen hemen mümkün olmamaktadır. Bu durum işletmeleri en mütevazı olanı 5 milyon USD ile başlayan ve 15-20 milyon USD' e kadar çıkan makina parkı yatırımları yapmak durumunda bırakmıştır. İşletmeler büyük makina parklarına sahip olarak sadece makina bedelleri nedeniyle değil, bu makinaları elde bulundurmaktan kaynaklanan bakım, onarım, güvenlik vb. ek maliyetlerle de karşı karşıya kalmışlardır. Bu nedenle makina, teçhizat vb. sabit kıymetlerin verimli kullanımını sağlayacak bir iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve uygulanması gerekmektedir. Aşağıda, inşaat ekipmanları, iş makinaları vb. sabit kıymetler, işletmenin kiralık olarak kullanması ve mülkiyetine sahip olması yönünden incelenirken, ağırlık işletmenin mülkiyetine sahip olduğu makina ve teçhizatlara verilecektir. Ayrıca tüm bu kıymetlere ilişkin etkin bir iç kontrol sisteminin taşıması gerekli unsurlar ifade edildikten sonra, örnek işletmenin uygulamış olduğu kontrol prosedürlerinin değerlemesi yapılacaktır.

İnşaat ekipmanları ve iş araçları herhangi bir işin yapımında kullanılan çelik kalıp, iskele elemanları vb. mekanik olmayan ve kule vinç,

delici ve kesici motorlu makinalar ile kamyon, kamyonet, dozer, ekskavatör vb. mekanik olan çeşitli alet makina ve araçlardan oluşur.

Genel olarak tünel kalıp, çelik kalıp, iş makinaları yardımcı parçaları gibi araçlar ekipman olarak, kamyon, kamyonet, silindir, dozer vb. motorlu araçlar ise iş makinaları veya araçları olarak ifade edilmektedir. Aşağıda bu türden inşaat ekipmanları ve iş araçları ile ilgili olarak koruma ve kullanmaya dönük iç kontrol sistemi ve unsurlarına ilişkin bilgiler verilirken, motorlu ya da motorsuz ayrımı yapılmayacak ve aksi belirtilmedikçe açıklamalar tümü için geçerli olacaktır.

4.2.2.4.1. İnşaat Ekipmanları ve İş Araçlarının Fiziki Korunmalarına İlişkin İç Kontrol Sistemi ve Unsurları

İnşaat ekipmanları ve iş araçlarının fiziksel olarak korunması yolunda ilk önlem, öncelikle bu varlıkların alım ve satım işlemlerine ilişkin ayrı bir onaylama sisteminin kurulmasıdır. Etkin bir iç kontrol sistemi kurulurken onaylama, muhasebe kayıtlarına geçirme ve koruma ile ilgili yetki ve sorumlukların birbirlerinden ayrılmış olmasına dikkat edilmelidir. Bu amaçla özellikle şantiyelerde aciliyet taşıyan bazı ekipman ve iş araçlarının alımı, bütçe sınırları içerisinde kalmak kaydıyla yapılabilse de asıl olan, makina ve teçhizat alımlarının yönetim kurulunun yetkisiyle gerçekleştirilmesidir. Ayrıca yapılması gereken bu varlıkların çeşitli dış etkilere korunmasını sağlamaktır. Bu bağlamda önemli tutarlara ulaşan varlıkların, sorumluları tespit edilerek zimmetlenmesi esasının uygulanması alınabilecek bir önlemdir. Böylelikle bu türden kıymetlere erişim kısıtlanarak yetkisiz ve bilgisiz kişilerin makina ve teçhizatlara vermesi olası zararların bir anlamda önüne geçilecektir. Özellikle ekipman ve iş araçlarının işletme dışında bakımının yapılmasının zorunlu olduğu hallerde, onarımın yapılmasına onay verilmesi anlamında bir iş emrinin düzenlemesi ve yetkili kişilerce imzalanması önemli bir kontrol prosedürü olacaktır. Bu formda,

makinanın yaklaşık tamir masrafının gösterilmesi, tamir masrafının makinanın ekonomik değerinden fazla olması halinde vazgeçilmesi alternatifinin değerlendirilmesini sağlayacaktır. Belki de tamirinden vazgeçilecek ve yeni makina alımına karar verilecektir. Makina ve teçhizatların fiziksel korunması konusunda alınması gerekli önlemlerden bir diğeri de çalışılmayan saatlerde uygun koruma önlemlerinin alınmış olmasıdır. Bu amaçla özellikle taşınabilecek nitelikte olan makina ve teçhizatın ambar dışında kapalı alanlarda tutulması ve yetkisiz alınmasının engellenmesi gerekir. Büyük iş makineleri ise mümkün olduğunca kapalı alanlarda, bu mümkün olmadığı takdirde gerekli güvenlik önlemleri alınmış açık alanlarda muhafaza altında tutulmalıdır.

Ekipmanların ve iş araçlarının sigorta kapsamına alınması sabit kıymetlerle ilgili olarak gerek fiziksel ve çalışma, gerekse iş kazalarına ilişkin önemli bir koruma önlemidir. Bu nedenle sigortacılık dilinde All Risk olarak ifade edilen şantiye ve işyeri sigortasının yapılması, işletmeyi olası bir çok tehlikenin dışında tutacaktır.

İş makinelerinin fiziksel olarak korunmasından sonra yapılması gerekli en önemli şey, bu türden varlıkların işletilmesi nedeniyle yapılan harcamaların kontrol altında tutulmasıdır. Aşağıda bu konuda yapılması gerekenlerle ilgili iç kontrol prosedürleri anlatılmıştır.

4.2.2.4.2. İnşaat Ekipmanları ve İş Araçlarının Kullanılması ve İşletilmesinden Kaynaklanan Giderler ve Kontrolü

Genellikle yapılan taahhüt işinin niteliğine bağlı olarak tutarları

İş makinalarının sarfiyatlarının kontrolü, diğer araçlara kıyasla biraz daha kolay yapılabilmektedir. Makinalar üzerinde bulunan ve makinanın çalışmaya başlamasıyla birlikte çalışan ve makinanın çalışmadığı zamanlarda duran makina saatleri, kontrolleri oldukça kolaylaştırmaktadır. Bu saatler, makinanın ne kadar süreyle çalıştığının tespitine yardımcı olurken, operatörlerin mesailerinin hesaplanmasına da hizmet etmektedir. Bu amaçla her bir makina için bir çalışma kartı tutulmalı ve tükettiği yakıttan, bakım ve onarım için değiştirilen parçalarına ve maliyetlerine kadar bütün bilgilerin bu kartlarda tutularak belirli sürelerle kontrol edilmesi sağlanmalı ve önemli sapmalar görüldüğünde nedenleri araştırılmalıdır. Bu konuda hata, hile ve yolsuzluklara en açık alan olan yakıt tüketimi konusunda etkili kontroller yapılmalı ve yakıtın ya şantiye içerisinde kurulacak bir istasyondan ya da anlaşmalı istasyonlardan alınması temin edilmelidir. Bunu sağlayacak şekilde dip koçanlı fişler düzenlenmeli ve koçanlardan bir parçası anlaşmalı yakıt istasyonuna verilirken, bir parçası makina ikmal servisine, bir parçasının da muhasebe servisine ulaştırılması sağlanmalıdır. Yakıtın bedeli hiçbir şekilde araç kullanıcısına verilmemelidir. Bu türden önlemler araç kullanıcılarının usulsüz olarak temin edecekleri hayali faturalar nedeniyle hile yapmalarına da engel olacaktır. Ancak bununla da yetinilmemeli ve ani yapılacak kontrollerde, servis istasyonları ve araçlarda bulunan koçanların mutabakatı yapılmalıdır.

İşletmede özellikle makina ve teçhizata ilişkin işlemlerin ayrıntılı hesaplarda ve bilgisayar ortamında izlenmesi, iç kontrol sistemini etkileyen önemli unsurlardan birisidir. Özellikle yeniden değerlendirme ve amortisman hesapları gibi, çeşitli işlemlerin yapılmasını gerektiren uygulamalar açısından düşünüldüğünde, binlerce makina ve teçhizata sahip işletmeler açısından bilgisayar kullanımı zorunluluk arz etmektedir. Ayrıca bilgisayar ortamı gerek yeniden değerlendirme, gerekse amortisman hesaplarında elle yapılabilecek hataları önemli ölçüde azaltacaktır. Sisteme manuel olarak girilen bilgilerde bir hata yapılmamış olması halinde hesaplamalarda hata da söz konusu olmayacaktır.

Makina ve teçhizatlara ilişkin muhasebe kayıtlarında yapılan hatalardan ilki alınış sırasında, ikincisi ise bakım ve onarımları sırasında yapılmaktadır. Burada gözden kaçırılan nokta, vergi mevzuatımız açısından gider kabul edilmeyerek sabit kıymetlerin maliyetine ilavesi gerekli harcamalarda gerçekleşmektedir. Bundan dolayı işletmede iç kontrol sistemi, bu türden harcamaların uygun hesaplara alınmasını temin edecek prosedürleri de içermelidir. Bu nedenle özellikle şantiyelerde montajı tamamlanmış yeni makina ve teçhizata ilişkin bilgilerin muhasebe departmanına ulaştırılması ve yapılan bakım ve onarımların mahiyetinin de ayrıntılı açıklamasının, iş emirlerine yazılması gerekmektedir.

En az alış kayıtları kadar önemli bir başka muhasebe kaydı da amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplarına ilişkin muhasebe kayıtlarıdır. Özellikle kullanımı belirli bir süre sonra sona eren makina ve teçhizatların, başka iş ve şantiyelerde periyodik olarak kullanıldıkları düşünüldüğünde, makina ve teçhizatların kontrolü ve takibi daha da önem kazanacaktır. Örneğin genelde kaba iş sırasında kullanılan bir kule vinç, yılın bitimi beklenilmesizin bir başka şantiyeye gönderilebilecektir. Bu takdirde hangi şantiye ve taahhüdün yapımında, ne kadar süre ile kullanıldığının amortisman hesaplaması açısından tespit edilmesi gerekecektir. Bu durum şantiyeler arası nakile konu olan bütün makina ve teçhizatlar açısından da geçerli olacaktır. İşletmeler gerek bu durumun tespitine, gerekse varlıkların kaybolmasını engelleme ve daha etkin takip edilmesine yönelik olarak, bazı form veya belgeler düzenleyerek nakilleri belgelendirmelidir. Bu belgeler en az üç nüsha olarak düzenlendikten sonra, bir nüshasının yollamayı yapan birimde kalması, bir nüshasının merkezde makina ve teçhizatlardan sorumlu makina ve ikmal servisine, bir nüshasının da muhasebe servisine gönderilmesi sağlanmalıdır. Muhasebe servisi bu belgeler karşılığında makina ve teçhizatların hesaplar arası nakil kayıtlarını yaparak, her şantiyede güncel durumu yakalamalıdır. Ayrıca sabit kıymetlere ilişkin hesaplarda olduğu gibi, amortisman hesaplarının da detaylı olarak izlenmesi, özellikle vergi mevzuatı açısından amortisman ayrılmasının mümkün

olmadığı ve ayrılanlar için de hesaplamaların doğru yapılıp yapılmadığına ilişkin kontrolleri kolaylaştıracaktır. Aksi takdirde yapılan hesaplama hatalarının bulunması zorlaşacak, bulunanlar için ise hatanın kaynaklandığı yerin tespit edilmesi daha da güç olacaktır. Benzer bir durum yeniden değerlendirme hesapları açısından da söz konusudur. Yeniden değerlendirme yapılabilecek varlıkların tespit edilebilmesi ve bunlar için yapılacak yeniden değerlemelerin de doğru yapılıp yapılmadığının kontrol edilebilmesi ancak hesapların, bu bilgileri de içerecek şekilde ayrıntılı olarak açılması halinde mümkün olacaktır. Bu türden hesaplamaların bilgisayarlarda ve demirbaş takip programlarıyla yapılması ve ayrıntılı listelerinin çıkarılarak muhasebe kayıtlarının yapılmasını temin edecek bir sistem, iç kontrol sistemi içinde önemli bir güvence unsuru olacaktır.

4.2.2.4.3. Kira İle Temin Edilmiş İnşaat Ekipmanları ve İş Araçlarının Kullanılmasında İç Kontrol Sistemi ve Unsurları

Daha önceki kısımlarda da ifade edildiği üzere inşaat sektöründe teknolojinin hızla gelişmesi sonucunda artan makinalaşma, işletmeleri çok yüksek bedelli ekipman ve makinaları eğer finansal gücü yeterliyse satın almaya, değilse kiralamaya veya hizmetin bir alt taşeronu yaptırmaya zorlamaktadır. İşletmeler özellikle baraj, yol, kanalizasyon gibi yüksek oranda makina ihtiyacı doğuran taahhüt işlerini yapabilmek amacıyla, ihtiyaçları olan makina ve ekipmanları kiralamak ya da taşeron çalıştırmak yollarından birini tercih etmektedir. Bu kısımda ele alınacak konu kiralanan inşaat ekipman ve iş araçlarının kullanımında uygulanacak kontrol prosedürleridir.

Günümüzde belirli oranda makina parkına sahip olan işletmelerde dahi kiralama yapılmakta, inşaat kalıpları ve iskeleler gibi teçhizatlardan, kamyon, beton pompası, mikser, dozer, silindir vb. iş makinalarına ve araçlarına kadar çeşitli tür ve ebatta varlıklar kiralamaya konu olmaktadır.

Kira ile edinilen makina ve ekipmanlar arasında en büyük grubu oluşturan varlıklar kamyon, vinç, dozer vb. iş makineleridir. Bu türden araçlar genellikle kiraya veren işletmenin operatör veya şoförleri tarafından kullanılmakta ve kullanım şartlarına ilişkin ayrıntılı sözleşmeler yapılmaktadır. Bu tür kiralama diğer sabit kıymet kiralama türlerine kıyasla hata, hile ve yolsuzluklara daha açık bulunmaktadır. Genellikle sözleşmelerde aracın yakıt, bakım masraflarının kiracı işletmeye yüklenmesi hata ve hilelerin daha çok araçların yapmış olduğu yakıt, yağ vb. sarfiyatlarında meydana gelmesine yol açmaktadır. Bunun yanında çalışma saatlerinde yapılan hata ve hileler, kiracı olan inşaat işletmelerine önemli zararlar vermektedir. Bu nedenle işletmeler kiraladığı araç ve teçhizatlar için tıpkı kendi mülkiyetinde olan araçlar gibi kartlar açmalı ve bakım, onarım giderleri ve çalışma saatleri de dahil olmak üzere gerekli bütün bilgileri bu kartlarda takip etmelidir. Ayrıca belirli sürelerle kesilen kira veya hakediş faturaları ile kartlar karşılaştırılmalı ve mutabakatı yapılmalıdır. Önemli farklılıklar olması halinde sebepleri ile özellikle araçların yakıt, yağ, vb. sarfiyatları kartlardan izlenerek anormal sarfiyat olup olmadığı araştırılmalıdır. Bu konuda makinelerin teknik özelliklerini içeren kullanım kılavuzu ve uzmanlardan yararlanılması da faydalı olacaktır. Bunun yanında makinelerin çalıştıkları süreler etkin bir şekilde izlenmeli ve işin gereği olmayan duraklamaların hakediş veya faturalarında dikkate alınması sağlanmalıdır. Bu konuda özellikle makineler üzerindeki saat ve kilometre sayaçlarından yararlanılabilir. Bu nedenle makinelerin hiç birisinin bozuk saat ve kilometre sayacıyla çalışmasına izin verilmemelidir. İster kiralama ile isterse satın alma yolu ile edinilmiş olsun, inşaat ekipmanları ve iş araçlarının etkin kontrolü, sadece maliyetlerin kontrol altında tutulmasını sağlamakla kalmayacak, özellikle çok yüksek risk ve tehlikeler içeren inşaat sektöründe, iş güvenliğinin yerleştirilmesinde de fonksiyon görecektir.

4.2.2.4.4. Örnek İşletmede İnşaat Ekipmanları ve İş Araçlarının Kullanılmasına İlişkin İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

Aşağıda örnek işletmenin kiralık olsun ya da olmasın tüm makina, teçhizat ve ekipmanlarına ilişkin kontrol prosedürleri incelenecek, olumlu ya da olumsuz yanları değerlendirilecektir.

Örnek işletmenin uygulamakta olduğu sistem genel bir değerlemeye tabi tutulduğunda, inşaat makina ve teçhizatları da dahil olmak üzere, tüm sabit kıymetlerinin etkin bir şekilde takip edilmediği anlaşılmaktadır. Ancak büyük tutarlardaki makina ve teçhizatların alımının ve kiralanmasının yönetim kurulu, proje müdürü gibi yüksek dereceli makamların yetkisine alınmış olması, sabit kıymetlerin bu işe yönelik olarak hazırlanmış paket programlara kaydedilmiş olması ve şantiyeler arası nakillerin onaya tabi tutulması, amortisman tabi iktisadi kıymetlere ilişkin KDV hesaplarının ayrıntılı açılmış olması ve iş makineleri gibi kullanımı özel eğitim gerektiren makina ve teçhizatlara ilişkin kullanım yetkisinin belirli kişilere verilmiş olması, sistemin olumlu kontrol unsurları olarak değerlendirilebilir. Bunun yanında sadece büyük iş makineleri ve taşıtların sigorta kapsamına dahil edilmiş olması olumlu ancak yetersiz bir uygulamadır.

TABLO 5. İNŞAAT MAKİNA VE TEÇHİZATLARI KULLANIMI İÇ KONTROL SORU FORMU

	KONTROL PROSEDÜRLERİ	EVET	HAYIR
1	İnşaat makina ve teçhizatlarına yapılan yatırımlara karar verme aşamasında onay mercii aşağıdakilerden hangisidir? a) Yönetim Kurulu b) Genel Müdür veya Proje Müdürü c) Şantiye Şefleri veya merkezde Departman Müdürleri d) Makina İkmal Müdürleri	X X	
2	Çeşitli tesis, makine ve teçhizatlar, türlerine göre ayrıntılı muavin hesaplarda mı tutuluyor?		X
3	Alımı, kullanım ve onarımlarına ilişkin bir onay sistemi bulunuyor mu?		X
4	Sabit varlıkların amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamalarını, otomatik olarak gerçekleştiren bilgisayar programları kullanılıyor mu?	X	

5	Sabit kıymetler numaralandırılarak en az yılda bir defa envanteri çıkarılarak, defter kayıtlarıyla mutabakatı yapılıyor mu?		X
6	Makina ve teçhizatların bir şantiyeden diğerine nakledilmesi halinde; a) Nakil onaya tabi tutuluyor mu? b) Muhasebe bölümü zamanında bilgilendirilmekte mi?	X	
7	Tüm makina, tesis ve cihazlar sigorta kapsamına alınmış mı?		X
8	Makina, tesis ve cihazların periyodik bakımı yapılarak, sürekli olarak kullanıma hazır bulundurulmakta mı?		X
9	İş makineleri ve nakil vasıtaları için ayrıntılı kartlar tutuluyor mu?		X
10	Makina ve cihazların birbirine yakın şantiyeler arasında, kullanım sürelerinin tespitine ilişkin yeterli kayıt düzeni ve formlar bulunuyor mu?		X
11	Makina, tesis ve cihazların kiralanması yetkisi aşağıdakilerden hangisindedir? a) Yönetim Kurulu b) Proje Müdürü veya Genel Müdür c) Kısım Müdürleri d) Makina İkmal Müdürleri	X X 	
12	Sabit varlıkların kullanıma alınmasına kadar yapılan giderler maliyete intikal ettiriliyor mu?	X	
13	Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamaları; a) Şantiyelerde muhasebe departmanı b) Merkezde muhasebe departmanı tarafından yapılmaktadır	X	
14	Amortisman tabi sabit varlıkların KDV hesapları yıllar itibarıyla ayrıntılı olarak muavin hesaplarda mı tutulmaktadır?	X	
15	Sabit varlıklara ilişkin yıl sonu aktarma fişlerinde, hesaplar ayrıntılı olarak aktarılıyor mu?		X
16	İşletme faaliyetlerinde kira ile kullanılan sabit varlıklar var mı?	X	
17	İşletme faaliyetlerinde leasing yolu ile kullanılan sabit varlıklar var mı?		X
18	Şantiyelerde onarımının mümkün olmaması ya da faydalı olmaması nedeniyle hurdaya çıkarılmış sabit varlıklar bulunuyor mu?	X	
19	Bu varlıkların hesaplardan terkinin yapılıyor mu?		X
20	İş makineleri ve araçlarına yetkisiz kişilerin erişimi engellenmiş mi?	X	

Yukarıda açıklanan olumlu unsurlara karşılık, sabit kıymetlerin ayrıntılı muavin hesaplarda izlenmemesi, iş makineleri ve taşıtlar dışındaki makinelerin kullanım ve onarımına ilişkin tam bir onay sisteminin olmaması, numaralamak suretiyle en az yılda bir kez envanterinin çıkarılarak kontrole tabi tutulmaması, nakillerin onaya tabi tutulmasına rağmen durumdan merkez muhasebenin zamanında haberdar edilmemesi, makina ve cihazların düzenli bakımlarının yapılamaması, ayrıntılı bilgiler içeren kartların tutulmuş olmaması, yıl sonu aktarma kayıtlarının ayrıntılı yapılmaması ve hurdaya ayrılmış olanlarının hesaplardan terkinin yapılmayarak amortismanlarının

tamamlanmasının beklenmesi, sisteminin zayıf ve olumsuz unsurları olarak sıralanabilir.

Yukarıda açıklanan zayıflıkların sebep olduğu çeşitli olaylar tespit edilmiştir. Bunlar ise aşağıda sıralanmıştır;

1- 1996 yılı ortalarında şantiyelerden birinde kullanılan kule vinçlerden birinin, bum kısmının düşmesi sonucunda iki işçi yaşamını yitirmiştir. Bölge Çalışma Müdürlüğü müfettişlerinin incelemesi sonucunda kazaya, vincin ekleme parçalarının paslanması, yanlış montaj yapılması ve hatalı kullanımın sebep olduğu tutanakla tespit edilmiştir. Durum mahkemeye intikal ettirilmiştir.

2- Mesaiye kalan teknisyenlerden birisinin yetkisiz olarak kullandığı şantiye otosuyla kaza yapması sonucu, aracı kullanan ve yanında bulunan bir işçi hayatını kaybetmiştir. 1997 yılında meydana gelen ve sürücüsünün ehliyetsiz olduğu tespit edilen kaza ile ilgili olarak herhangi bir dava açılmamıştır.

3- Şantiyelerden birisinde kullanılmayan ve atıl durumda bulunan kompaktör adı verilen bir makinanın bulunmasına karşılık, diğer bir şantiyede yeni bir kompaktör alımı yapılmıştır.

4- İkinci el olarak alınmış bir silindirin kullanılamaz halde olması nedeniyle hurdaya ayrılmış olduğu ve makinanın onarılamaz nitelikte olduğu tespit edilmiş, buna karşılık tesis, makina ve cihazlar hesabında takip edilerek amortisman ayrılmasına devam edildiği saptanmıştır.

5- Kaba inşaatın bitmiş olması nedeniyle, şantiyelerden birinde bulunan iki adet kule vinçten bir adedinin yeni açılan başka bir şantiyeye gönderildiği, incelemeler sonucu tespit edilmiştir. Yılın ilk ayında gerçekleşen bu işleme karşılık yıl sonunda, nakledilen kule vincin amortisman giderinin nakli yapan şantiye maliyetlerinde yer aldığı tespit edilmiştir. Tesis, makina ve cihazlar hesabının ayrıntılı olarak açılmaması bu durumun merkez muhasebesince farkına varılmamasına neden olmuştur.

Sistemin olumlu ve olumsuz tüm unsurları değerlendirildiğinde, olumlu unsur olarak değerlendirilmiş kontrol prosedürlerinin de etkin olarak uygulanmadığı ve kağıt üzerinde kaldığı görülmüştür. Bütün bunlardan dolayı da, işletmenin etkin bir kontrol sistemine sahip olmadığı rahatlıkla söylenebilir.

Yukarıda ifade edilen örnek işletmede yapılması gereken, öncelikle makina, teçhizat ve taşıtlar ile önemli tutarlardaki demirbaşlara yönelik olarak, özellikle şantiyelerde organizasyon yapısına uygun şekilde bir yetkilendirme ve onay sisteminin kurulması ve kağıt üzerindeki onay sisteminin de uygulanmasının sağlanmasıdır. Bunun yanında aynı il sınırlarında olan şantiyeler için ortak kullanılmak ve farklı illerde olan şantiyelerde de ayrı olmak üzere, bir makine, ikmal ve onarım departmanı kurulmalıdır. Bu departmanlar makina ve teçhizatın alımında teknik görüş bildirecek, periyodik bakımlarını gerçekleştirecek, sigorta sürelerinin devamlı takibini yapacak şekilde organize edilmelidir. Ayrıca şantiyeler arası en az üç nüsha olarak düzenlenecek sevk evrakının düzenlenmesi ve bir nüshasının da merkez muhasebesine gönderilmesi sağlanmalıdır. Özellikle hurdaya ayrılanlar için tutanaklar düzenlenmeli ve yetkili kişilerin imzasını taşıyan terkin tutanakları, makina ikmal servisince merkez muhasebe departmanına gönderilmelidir. Bütün sabit kıymetlere ilişkin hesaplar ayrıntılı bir şekilde açılmalı ve izlenmelidir. Bunlara ilişkin yeniden değerlendirme ve amortisman hesapları bilgisayar programları aracılığıyla yapılmalı ve ayrıntılı muavin hesaplarda izlenmelidir. Sabit kıymetler türlerine göre gruplara ayrılmalı, şantiyeler bazında numaralandırılarak izlenmeli ve en az yılda bir kez merkez muhasebesinden alınan listelerle mutabakatını yapabilecek şekilde sayımı yapılmalıdır. Ayrıca makina ikmal servislerince ayrıntılı bilgiler içeren kartların tutulması sağlanarak, bu kartlara ilişkin icmal formlarının merkeze intikali sağlanmalıdır. Yıl sonlarında ise envanter sayımı neticesinde kesinleşen ve mutabakatı yapılan sabit kıymet hesaplarının, devir ve açılış kayıtları da yeniden değerlendirme ve maliyet bedellerini de içerecek şekilde yapılmalıdır.

4.2.2.5. Gelirin Doğuşu ve Hakedişlerin Hazırlanmasında İç Kontrol Sisteminin Unsurları

Faturanın düzenlenmiş olup olmadığına bakılmaksızın mal ve hizmetin teslim edilmiş olmasının, gelirin doğumu için yeterli kabul edilmesi, hemen hemen bütün sektörler için ortak ve genel bir yargıdır. Ancak inşaat taahhüt işletmeleri için özellikle de yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri yapan işletmelerde gelirin doğumu için, sadece klasik anlamda mal ve hizmetin teslimi ve fatura düzenlenmesi yeterli görülmemekte, ayrıca işin bitmiş olması zorunlu bir unsur olarak ifade edilmektedir. Daha açık bir ifade ile, belirli aralıklar ile düzenlenen hakedişler ve bunlara karşılık kesilmiş olan faturalara rağmen gelirin kayda alınması için işin bitimine kadar ya da bitmiş sayılacağı hallerin gerçekleşmesine kadar beklenilmektedir. İşin bittiği yıl ise düzenlenmiş bütün hakediş karşılığı faturalar, o yılın geliri kabul edilecek ve o güne kadar toplanmış giderlerle karşılaştırılarak kâr veya zarar tespit edilecektir. Konuya bu açıdan yaklaşıldığında işin bitimine kadar düzenlenen hakedişlerin önemi daha da belirgin olacaktır. Ayrıca sadece cari yılın hakedişleri değil, işin devamı süresince hazırlanmış olan hakedişler, faaliyet sonucu üzerindeki etkileri açısından önem arzedecektir.

Daha önce “İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Gelirin Tanınması Konusunda Yaklaşımlar” kısmında gelirin doğumunu farklı açılardan ele alan yöntemlerden bahsedilmişti. Bu bölümde ise iç kontrol sisteminin unsurları gerek hakedişlerin hazırlanması gerekse muhasebeleştirilmesi açısından incelenirken, tamamlanmış sözleşme veya tamamlama yüzdesi yöntemi farkı gözetilmeyecektir. Ancak burada sadece iç kontrol sistemine yönelik açıklamalar yapılacak, hesabın denetimine ilişkin ayrıntılı açıklamalara son bölümde değinilecektir.

4.2.2.5.1. Hakedişlerin Hazırlanmasında İç Kontrol Sisteminin Unsurları

İşletmenin organizasyon şekli hakedişlerin hazırlanması aşamalarına da etki etmektedir. Örneğin merkezi bir yönetim sistemini benimsemiş olan işletmelerde, hakedişler merkez teknik personelinden oluşturulmuş “Kesin Hesap Bölümü” tarafından, ya yerinde ya da teknik ve mali konulardaki bilgi ve dokümanların şantiyeler tarafından gönderilmesi neticesinde merkezde düzenlenir. Bunun aksine, yerinden yönetimi benimseyen ve şantiyelerinde çok iyi bir şekilde organize olmuş işletmelerde ise, şantiye kesin hesap bölümü tarafından düzenlenmektedir. Ancak düzenlendiği yer ister şantiye, isterse merkez olsun, uygulanan prosedürlerde önemli bir farklılık söz konusu olmamaktadır. Buna karşılık şantiyelerde tam anlamıyla organize olup olunmadığına bakılmaksızın, hakedişlerin şantiyelerde hazırlanması ve ekleriyle birlikte, merkezde yetkili bölüm amirleri tarafından kontrol ve onaydan geçmesi çok daha uygun olacaktır. Özellikle bir ay içerisinde birden fazla hakediş düzenlenmesi hallerinde, hata yapma sıklığı artacak, buna karşılık alelacele yapılacak düzeltmelerin de hatalı olarak yapılması olasılığı artacaktır. Bu konuda uygulanabilecek en doğru prosedür, şantiyede hazırlanmış olan hakediş raporlarının, teknik kısmının merkezde ilgili kısım mühendislerinin, ihzaratın söz konusu olduğu hallerde satınalma departmanının stopaj, avans, ceza vb. kesintileri ile KDV tahakkuklarının muhasebe departmanının onayına sunulmasıdır. Böylelikle de her departman kendi kısmıyla ilgili rakamların ve hesaplamaların doğruluğunu kontrol ederek, gerekli hallerde düzeltmelerini de yapmak imkanına kavuşacaktır.

İnşaat sektöründe kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan taahhüt işleri özel sektöre olanlara kıyasla oldukça fazladır. Bu durum ülkemizde inşaat sözleşmelerinde, özellikle kamuya yapılan taahhüt işlerinde, ağırlıklı olarak birim fiyatların kullanılmasına neden olmaktadır. Ayrıca birim fiyat yönteminin kullanımı, özel sektöre yapılan inşaat taahhüt işlerinde de yaygın

bir şekilde kullanılabilmektedir. Birim fiyatlar her yıl Bayındırlık ve İskan Bakanlığı tarafından tespit edilerek yürürlüğe girmektedir. İşletmeler de birim fiyat cetvellerine göre fiyatlandırmış oldukları imalatlarını hakedişe bağlamaktadır. Genel olarak birim fiyatlar %25 müteahhitlik kârı dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Ancak bu oranın içerisinde işletmenin tüm genel giderleri, vergi ve diğer kanuni yükümlülüklerinin de olduğu dikkate alınırsa, müteahhit karının %15'lere kadar gerilediği görülecektir. Buna karşılık gerek kapalı, gerekse açık eksiltme usulü ile yapılan devlet ihalelerinin, %50'lere varan eksiltmelerle çeşitli müteahhitler üzerinde kaldığı düşünülürse, ortaya daha da ilginç bir manzara çıkmaktadır. Bu durumda işletmeler bir anlamda zararı kabullenerek iş yapma durumuna düşmektedir. Ancak keşif bedelleri trilyonları bulan taahhüt işlerinde, %15-20 oranında zarar çok büyük işletmelerin kaldırabileceğinden bile büyük olmaktadır. Böyle bir sistem bir anlamda işletmeleri çeşitli hilelere başvurarak, birim fiyatlardan kurtulma çabasına itmektedir.

Hakedişlerin hazırlanması sırasında yapılan belli başlı hileler, genellikle inşaatın hazırlama ve temel işlerinde söz konusu olmaktadır. Aşağıda çeşitli hileler maddeler halinde sıralanmıştır. Bunlar;

1- Mühendis dilinde "su zammı" olarak ifade edilen hile çeşidi, hemen hemen bir çok inşaat taahhüt işinde yer almaktadır. Teknik olarak, inşaatın temelini oturduğu arazinin yeraltı suyunun çekilmesi ve çeşitli izolasyon işlemlerinin yapılması ve daha sonra temel kazılarının yapılarak, betonunun atılması gerekmektedir. Bu konuda hileler, işletmelerin gündüz tahliye ettiği ve karşılığını hakedişe aldığı suyu, gece tekrar çektiği yere boşaltarak ve bu işlemin müteahhip defalar tekrarlanmasıyla gerçekleştirilmektedir. Bunun yanında izolasyon amacıyla yerleştirilen kanal ve tahliye borularının olduğundan fazla gösterilmesi de yapılabilecek bir başka hile türüdür.

2- İnşaatın hafriyat aşamasında da önemli tutarlara ulaşan hileler yapılabilmektedir. Bu konuda hileler genellikle kazı çalışmalarında gerçekleştirilmektedir. İşletme, zemini düzleştirmek için gerekli olan kazının

miktarını çeşitli hesap hileleri ile arttırabilmektedir. Böylelikle hayali olarak yaratılan toprak kütesinin, kazı ve nakliye ücretleri de hakedişe sokulabilmektedir. Ayrıca çıkarılan toprağın dökülmesi gereken yerin mesafesine göre, nakliye ve akaryakıt ücreti de daha kısa mesafelere dökülmesine rağmen hakedişe alınabilmektedir.

3- Bazı inşaat projelerinde gerek iş güvenliği, gerekse işin gerektirmesi hallerinde istinat duvarı adı verilen ve işin bitimiyle de yıkılan yapılar yapılmakta ve bedelleri de hakedişler karşılığında alınabilmektedir. Ancak kullanımını takiben yıkılması ve gerekli hallerde tekrar yapılması nedeniyle, gerçekte ne kadarlık bir duvarın yapıldığının tespit edilmesi de oldukça güçtür. İşte işletmeler, bu durumdan faydalanarak hakedişlerini şişirme yoluna gidebilmektedirler.

4- Bir başka hile çeşidi de imalata ilişkin özel fiyat tesbit edilmesi yoluyla yapılabilmektedir. İnşaat projelerinin teknik şartnamelerinde yapılacak imalatlar ve nitelikleri detaylı olarak belirtilmektedir. Ancak bazı durumlarda işletmeler, birim fiyatlar içerisinde bulunmayan bir imalatın yapılması zorunluluğunu, yetkili oda ve kuruluşlardan olur almak yoluyla kabul ettirilebilmektedir. Bu özellikle baraj, santral gibi çok daha teknik imalatlar yapılmasını gerektiren işlerde uygulanabilecek bir hile türü olmaktadır.

5- İnşaat taahhüt işlerinde yapılan imalatın tutarını etkileyen iki çeşit fiyat artışı bulunmaktadır. Bunlar "fiyat farkı" ve "eskalasyon katsayısı" dır. Fiyat farkı; yıl içerisinde fiyatlarında artış görülen çeşitli temel inşaat girdilerine göre, yapılan imalatın fiyatlarında yapılan ayarlamalardır. Eskalasyon katsayısı ise; Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nın inşaat birim fiyatlarıyla birlikte tespit ettiği ve işin kalan kısmının yeni yılın fiyatlarıyla tekrar değerlendirilmesi temeline dayanan, yıllık fiyat artışı katsayısıdır. Her iki tür de fiyat ayarlaması yapılabilecek hilelere alet edilebilmektedir. Eskalasyon ise, daha çok ihzarat yoluyla hilelere araç olmaktadır. İşletmeler özellikle yıl sonlarına yakın tarihlerde yaptıkları imalatları ve ihzaratları hakedişe sokmayarak yeni yıldaki hakedişlere alabilmektedirler. Böylece

yeni yılın eskalasyon katsayısıyla, geçmiş yılda yapılan ihzarat ve imalatları değerleyerek, milyarlarca liralık fark yaratan artışlar gerçekleştirilebilmektedir.

6- Hakedişlerin hazırlanması sırasında yapılan hilelerin belki de en basit olanı, “malzeme çalma” olarak ifade edilen ve imalat sırasında, projelere ve şartnamelere göre olması gerekenden düşük miktarda ve kalitede malzeme kullanımına dayanan hilelerdir. Özellikle kullanılan demir ve çimento miktarında yapılan en küçük bir eksiltme, aynı tipte binlerce imalatın yapıldığı konut inşaatlarında çok büyük tutarlara ulaşan hilelere yolaçabilecektir.

İnşaat taahhüt işletmelerinde sonradan kontrolü mümkün olmayan temel çalışmaları gibi imalatlar, “ataşman” defterlerinde günlük olarak yazılıp işverenin kontrol mühendisleri tarafından kontrolü yapıldıktan sonra imzalanır. Genellikle yapılan hileler de bu noktada yoğunlaşmaktadır. Yukarıda sıralanmış olan hilelerin hemen hemen tamamının kontrol mühendislerinin denetiminden geçen işlerde yapıldığı düşünülürse, hileleri önlemede kilit noktanın bu görevliler de olduğu görülecektir. Bu yüzden hakedişlere yönelik iç kontrol sistemi, bir anlamda kontrol mühendislerinin etkin bir şekilde denetim altında tutulmasını gerektirmektedir. Anılan hata ve hilelerin yapılması konusunda kontrol mühendislerinin bilgi, tecrübe ve ahlaki yapısının etkisi ne kadar büyükse, üzerlerinde oluşturulması gerekli kontrol prosedürlerinin de etkisi en az o kadar büyüktür.

4.2.2.5.2. Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesinde İç

Kontrol Sisteminin Unsurları

Hakedişler konusunda hata ve hileler asıl olarak raporun hazırlaması aşamasında yapılmaktadır. Muhasebeleştirme aşamasında ise genellikle hilelerden ziyade hatalar söz konusu almaktadır. Çünkü burada yapılabilecek kasıtlı ya da kasıtsız hataların tespiti, yukarıda ifade edilmiş olan hilelerin tespit edilmesine kıyasla daha kolaydır. Hatalar genellikle stopaj KDV gibi kanuni yükümlülüklerin hesaplanmasında yapılabilmektedir.

Hakedişlerin muhasebeleştirilmesi sırasında hatalara yol açan en önemli etken, avans kesintilerinin söz konusu olduğu hallerde yapılan stopaj hesaplama hatalarıdır. İşletmeler G.V.K.'nın 42. maddesi kapsamındaki işlerle ilgili hakedişlerine mahsuben almış oldukları avanslar üzerinden, stopaj ödemek durumundadırlar. İşte böyle bir durumda hakediş üzerinden yapılacak stopaj hesaplanırken, avans düşülmeden önceki brüt tutardan hareket edilmesi ve stopaj matrahı olarak alınması, işletmeyi bir anlamda mükerrer stopaj ödeme durumuyla karşı karşıya bırakacaktır. Benzer bir durum, avanslardan stopaj kesilmemesi halinde de söz konusu olabilmektedir. Bu durumda da zaten stopaj kesintisi yapılmamış avans tutarının, brüt hakediş tutarından düşüldükten sonra, kalanın stopaj matrahı olarak alınması, işletmeyi vergi kaçakçılığı suçu ile karşı karşıya bırakacaktır.

Hakedişlerin muhasebeleştirilmesi konusunda olası hataların önlenmesinin en etkin yolu, daha önce de ifade edilmiş olduğu üzere hazırlanmasını müteakiben, muhasebede yetkili kişilerin onayından geçmesinin sağlanmasıdır. Oluşturulacak iç kontrol sistemi, gerek hakedişlerin içeriğinin herhangi bir hatanın yapılmasına imkan vermeyecek şekilde olmasını, gerekse kanuni süreleri içerisinde fatura vb. vesikalara bağlanarak muhasebeleştirilmesini sağlamalıdır.

III. BÖLÜM

DENETİM ALANLARI VE DENETİM RİSKLERİ

Bu bölümde denetçi tarafından incelenen mali tabloların, en küçük birimleri olan ve benzer özelliklere sahip hesaplardan oluşan denetim alanları ile bu alanların denetimi sırasında aşağıda açıklanmış olan sebepler dolayısıyla karşılaşılan denetim risklerine değinilecektir. Tüm denetim alanları yerine, çalışmanın amacına uygun şekilde inşaat taahhüt sektöründe özelliği olan alanlara girilecektir.

1. DENETİM ALANLARI

Denetçi denetimden beklenen amaçlara ulaşmak için yapacağı denetim çalışmasını, mali tabloları daha küçük birimlere bölerek yürütebilir⁽¹⁾. Benzer işleyiş ve özellikler gösteren hesapların birleştirilmesinden oluşan bu hesap grupları ise risk (denetim) alanları olarak ifade edilmektedir.

Her bir bilanço ve gelir tablosu hesabının ayrı ayrı incelenmesi yerine, yakın ilişkili olan hesapların aynı grup altında denetimi, denetim işlemleri sırasında da tekrarı önleyecektir. Örneğin malzeme, işçilik, amortisman maliyetleri ile ortak gider paylarının inşaat maliyetleri grubu altında, tek bir denetim alanında incelenmesi daha uygun bir yoldur. Bu nedenledir ki tez kapsamında, birbirleriyle etkileşim içinde olan hesapların, belirli denetim alanlarına ayrılarak incelenmesi yoluna gidilmiştir.

2. DENETİM RİSKLERİ

Denetçiler, denetlemiş oldukları işletmelerin tüm hesap ve işlemlerini incelemeleri mümkün değildir. Çeşitli denetim teknikleri uyguladıkları hesapların ve işlemlerin seçiminde, mesleki bilgi ve tecrübelerinin ön planda olmasına rağmen, inceleme kapsamına dahil edilmemiş olan, ancak mali

(1) Celal KEPEKÇİ: Denetim (Ankara, 1995), 42.

tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek durumlar nedeniyle denetim sonucunun hatalı olma riski her zaman söz konusu olabilecektir.

Mali tabloların denetimi ile ilgili olarak Denetim Riski ve İşletme Riski olmak üzere iki tür risk olduğu ifade edilmektedir. Aşağıda bu risklere ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

2.1. Denetim Riski

Denetim riski mali tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde, denetçinin mali tabloların doğru olarak sunulduğu sonucuna varması ve mali tablolar hakkında olumlu görüş bildirmesi olasılığıdır⁽²⁾.

Her alanda olduğu gibi denetim riski konusunda da, riskin en düşük düzeyde tutulması hedeftir. Denetçi bu hedefi gerçekleştirebilecek şekilde denetim programını ve kapsamını belirler.

Denetim riski ile mali tabloların güvenilirliği ters orantılıdır. Mali tabloların ve dolayısıyla denetim görüşünün doğruluğundan daha fazla emin olunmak istendiğinde, denetim riski de düşük olacaktır. Ancak bu durumda da daha fazla uzman çalıştırılması ve daha çok zaman harcanması nedeniyle denetim maliyeti artacaktır. Bu nedenle denetçinin her iki durum arasında uygun bir dengeyi sağlaması gerekir.

Denetim riski; "yapısal risk, kontrol riski, bulgu riski, olmak üzere üç tür riskin bir sonucu" olarak ifade edilmektedir⁽³⁾. Yapısal risk; iç kontrol sisteminin etkin olmadığı ya da uygulanmadığı işletmelerde, tüm işlemlerin incelenmemesi nedeniyle, dönem sonuçları açısından önemli bir işlemin inceleme kapsamına alınmamasından kaynaklanan bir risktir. İç kontrol sisteminin etkin olarak uygulandığı işletmelerde ise söz konusu olmamaktadır. Kontrol riski ise, yukarıdaki durumun tam tersi olarak, iç kontrol sisteminin etkin olarak uygulandığı veya uygulanıldığının sanıldığı

işletmelerde, kontrol sisteminin etkinliğine güvenilerek denetim kapsamının daraltılması sonucu, önemli hata ve eksikliklerin gözden kaçırılmasından kaynaklanan bir risktir. Bunlar daha çok iç kontrol sistemiyle önlenemeyecek veya bulunamayacak hataların olması riskidir⁽⁴⁾.

Son olarak bulgu riski ise; mali tablolarda söz konusu olabilecek önemli hata ve hilelerin, denetçi tarafından uygulanacak denetim prosedürleriyle tespit edilememesi riskidir. Bu risk, bir hesap kalanının veya işlem türünün tamamının denetçi tarafından denetlenmediği durumda var olan belirsizlikten doğar veya denetçinin uygun olmayan denetim prosedürlerini seçmesinden, uygun bir prosedürü yanlış uygulamasından ya da denetim sonuçlarını yanlış yorumlamasından kaynaklanan belirsizliklerden doğabilir.

Denetçi yapısal ve kontrol risklerini kontrol edememesine karşın bulgu riskini kontrol edebilir. Çünkü yapısal ve kontrol riskleri, denetlenen işletmenin yapısı ve içinde bulunduğu koşullarla ilgili iken, bulgu riski ise denetçilerin mesleki deneyim noksanlıkları, denetim standartlarına uymama, uygun denetim prosedürlerinin seçilmemesi ya da uygun olan bir prosedürün de doğru olarak kullanılmaması gibi çeşitli nedenlerle, kısacası denetçinin kendisiyle ilgilidir.

2.2. İşletme Riski

İşletmenin içinde bulunduğu sektörün yapısı gereği denetçinin tüm çalışmalarına rağmen yine de bulunamayacak risklerdir. Örneğin eğer bir sektörde faturasız mal alımı ve satımı çok sık ve yaygın biçimde yapılabiliyorsa, denetçinin hiçbir kusuru olmasa da bu durum ortaya çıkarılamayacaktır.

(4) Celal KEPEKÇİ, : a.g.e., 47.

3. DENETİM TEKNİKLERİNİN NİTELİĞİ VE TÜRLERİ

Denetçiler, mali tablo ve raporların doğru ve güvenilir olup olmadığı konusunda güvenilir bir denetim sonucuna ulaşabilmek için, değişik denetim tekniklerini uygulayarak yeterli miktarda kanıt toplar. Başka bir ifadeyle yeterli miktarda kanıt toplayabilmek için değişik denetim tekniklerinden birini veya birkaçını topluca veya ayrı ayrı her bir denetim alanına uygularlar. Bu kapsamda uygulanabilecek denetim teknikleri şunlardır;

- 1- Sayım ve Envanter İncelemesi,
- 2- Belge İncelemesi,
- 3- Gözlem (Nezaret),
- 4- Bilgi Toplama,
- 5- Doğrulama (Teyit),
- 6- Karşılaştırma ve Aritmetik İnceleme,
- 7 -Analitik İnceleme.

Aşağıda bu denetim tekniklerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

3.1. Sayım ve Envanter İncelemesi

Sayım ve envanter incelemesi; S.P.K.'nın Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları Başlığını taşıyan tebliğinin 13/a maddesinde; "Belgelerin ve işletmenin kayıtlarında gösterilen fiziki kıymetlerin, gerçekten varolduklarının görülmesi ve varlığı saptanan kıymetlerin işletmeye ait olduğunun resmi belge ve kayıtlarla doğrulanması işlemidir." şeklinde tanımlanmıştır. Bu teknik, kasadaki mevcutlar, alacak senetleri, stoklar, hisse senetleri ve tahviller, makina ve teçhizatlar, demirbaşlar, bina ve arsalar, sigorta poliçeleri vb. varlıkların denetiminde kullanılır.

Tekniğin genel kabul görmüş güvenilir bir teknik olmasına karşılık bazı zayıf yönleri de bulunmaktadır⁽⁵⁾. Bunlardan ilki sadece elde bulunan maddi varlıkların denetiminde kullanılabilmesi nedeniyle maddi bir varlığı olmayan kıymetlerde uygulanamamasıdır. Bundan başka söz konusu teknik varlığın denetimi yapılan işletmeye ait olduğunu değil, sadece zilyedi olduğunu gösterir ve diğer tekniklere göre oldukça yüksek bir maliyet ve zaman alır. Sayım ve envanter incelemesinin uygulanma esaslarına ilişkin olarak diğer bölümlerde ayrıntılı açıklamalar yapıldığından dolayı bu kısımda daha fazla açıklama yapılmamıştır.

3.2. Belge İncelemesi

Denetlenen işletmenin faaliyeti ve mali tabloları ile ilgili her çeşit belge içeriğinin ve kayıtlara uygunluğunun ayrıntılı incelemesi olan belge incelemesi, söz konusu belgelerin denetçinin görüşünü oluşturmada en fazla kullandığı deliller olması nedeniyle, yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu inceleme aşağıdaki aşamalarda yürütülür⁽⁶⁾;

- 1- Öncelikle belgenin sahte olup olmadığı konusunda fikir edinilmeli, şüphelenilen belgeler ile ilgili olarak yardımcı belgelere başvurulmalıdır. Örneğin incelenen suret bir fatura için irsaliyelere de başvurulabilir.
- 2- Belgenin denetlenen işletmeye ait olup olmadığı tespit edilmelidir.
- 3- Belgelerin işletmede yapılan işle ilgili olup olmadığı yönünden incelenmesi gerekir. Örneğin inşaat işletmesinde, tenis klübü aylık aidat makbuzuna rastlanıyorsa, gerekli kontrol prosedürlerinin uygulanıp uygulanmadığı da incelenmelidir.
- 4- Belgenin üzerindeki tarih, tutar, isim ve içerik olarak muhasebe kayıtlarına uygun olarak alınıp alınmadığı incelenmelidir.

(5) Hasan GÜRBÜZ: a.g.e., 103.

(6) Hasan GÜRBÜZ: a.g.e., 105.

Belge inceleme tekniği bundan önceki kadar güvenilir olmasa da, bundan sonra değinilecek olan tekniklere kıyasla güvenilir bir teknik olarak kabul edilebilir.

3.3. Gözlem (Nezaret)

Gözlem belirli faaliyetlerin yürütölmesi sırasında denetçinin hazır bulunmasını ifade eder. Denetçi kasanın nasıl bir şekilde işleyişe sahip olduğu, malzemelerin kullanımı sırasında kontrol sisteminin gerektirdiği belgelerin ne kadar titizlikle hazırlandığı vb. faaliyetlerin yürütölmesini gözlemleyerek, işlerin ne şekilde tamamlandığına tanıklık etmiş olur.

Kişiler, işlemler ve süreçler konusunda görsel kanıt türünde bilgilerin denetçinin bizzat kendisi tarafından elde edilmesi nedeniyle güvenilirlik derecesi yüksek bir denetim tekniğidir. Sayım tekniğiyle de birlikte kullanılması nedeniyle kısıtlı ancak yararlı bilgilerin edinilmesine hizmet eder.

3.4. Bilgi Toplama

Denetçilerin işletme yönetici, personel ve iç denetçilere çeşitli konularda sorular sorarak bilgi almasına dayanan teknik, soruşturma tekniği olarak da adlandırılabilir. Denetim sürecinin her aşamasında kullanılabilecek bir teknik olan bilgi toplama tekniği, genelde işletmenin yazılı belgelerinden tespit edilemeyecek konularda faydalı olmaktadır. Örneğin işletmenin hukuk müşavirinden işletmeye ilişkin açılmış davalar konusunda sorular sorulmak suretiyle bilgi alınabilir.

Bu tekniğin uygulanması sırasında denetçinin bazı hususlara dikkat etmesi gerekir. Denetçi her şeyden önce işletmenin yönetiminde yaratacağı imajı da düşünerek sorularını akıllıca plânlamalı, lüzumsuz sorulardan, incitici ve itham edici davranışlardan kaçınmalıdır.

Bu teknikle elde edilen bilgiler ancak diğer denetim teknikleriyle desteklenmesi halinde güvenilir kanıtlar sağlarlar. Bundan dolayı da yardımcı bir denetim tekniği olarak kabul edilir.

3.5. Doğrulama (Teyit)

Denetçinin belirlediği çerçevede, müşteri dışındaki bir kaynaktan müşterinin yazılı talebiyle bilgi istenmesi ve bu bilginin doğrudan denetçiye iletilmesi işlemidir⁽⁷⁾.

Gerekli koşullara uygun olarak yapıldığı takdirde, doğrulama işlemi ile toplanan denetim kanıtlarının güvenilirlik derecesi çok yüksektir. Bu konuda en önemli husus, bilgisine başvurulacak üçüncü kişinin, kendisinden istenileni anlayacak ve hazırlayabilecek düzeyde olması ve bilgiyi hatasız olarak çıkarabileceği muhasebe kayıt düzenine sahip olması gerektiğidir⁽⁸⁾. Aslında bu hususlar tekniğin uygulamada yaşanan sorunlarını da yansıtmaktadır. Bu teknik aşağıda sıralanan işlemler ile gerçekleştirilir;

- 1- Denetçi tarafından işletme adına hazırlanan ve istenilen bilgilerin sorulduğu teyit mektupları işletme yetkililerine de imzalatılarak bizzat kendisi tarafından üçüncü kişilere posta ile gönderilir.
- 2- Mektubu alan üçüncü kişiler tarafından cevaplanan sorular doğrudan doğruya denetçinin adresine gönderilir.
- 3- Gelen cevaplar denetçi tarafından incelenerek, işletmenin kayıtları ile karşılaştırılır ve varsa farklar tespit edilir.

Bilgi isteme türüne göre, olumlu doğrulama ve olumsuz doğrulama olmak üzere iki tür doğrulama yapılır. Olumlu doğrulama yönteminde üçüncü kişiden kendisiyle ilgili denetlenen işletmede yeralan kayıtlar bildirilerek, bu bilgilerin doğru olsun ya da olmasın her durumda cevap vermesi istenir. Olumsuz doğrulama yönteminde ise üçüncü kişiden, sadece kendisine gönderilmiş olan bilgilerin yanlış olması halinde cevap vermesi istenir.

(7) Sermaye Piyasası Kurulu: a.g.e., 565.

(8) Ersin GÜREDİN: a.g.e., 128.

Hangi durumlarda olumlu, hangi durumlarda olumsuz doğrulama yapılması gerektiği konusundaki karar denetçiye aittir. Denetçiler alacaklar, stoklar, borçlar, peşin ödemeler gibi denetim alanlarında; çok fazla hareket gören, tutarı nispeten yüksek olan, önemli miktarda hata veya düzensizlikler beklenen ve cevaplama konusunda tereddüt duyulan hesaplarla ilgili olarak olumlu doğrulama yapabilir. Buna karşılık bilgi sorulan hesap kalanı sayısının çok fazla ve her bir bakiye tutarının da çok düşük olduğu durumlarda eğer iç kontrol sistemi de yeterince etkin ise olumsuz doğrulama yapılabilir.

Doğrulamadan beklenen amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla, genellikle üçüncü kişilere gönderilen mektubun içerisinde, denetçinin adresinin de bulunduğu ve gönderilmeye hazır ikinci bir zarf bulunur. Uygulamada denetçilerin bu amaçla basılı standart form kullandıkları görülmektedir.

3.6. Karşılaştırma ve Aritmetik İnceleme

Genel olarak denetim, bir hesap veya mali tablolardaki bilgilerin; geçmiş dönemlere ait bilgiler, benzer işletmelere ait bilgiler, tahmini veya bütçelenmiş olan bilgiler, standartlar, endüstri ortalamaları ile karşılaştırma sürecidir⁽⁹⁾. Bu teknik ile de aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması, tutar aktarmalarının kontrolü, kayıt ve belge düzenindeki her türlü aritmetik işlemin doğruluğu incelenir. Böylelikle benzer işletmelere ait verilerle karşılaştırmalar yapılarak, denetlenen işletmenin diğer işletmelerden önemli farklılıklar gösterip göstermediği araştırılır. Önemli değişimler, sapmalar ve farklılıklar ayrıntılı olarak incelenir.

Denetim sürecinde yaygın olarak kullanılan bu teknik, denetçiye kesin hükümlere ulaştıracak deliller sağlamamakta sadece genel bir fikir vererek, ayrıntılı inceleme yapılması gereken alanları bulmak için kullanılmaktadır.

(9) Hasan GÜRBÜZ: a.g.e., 112.

3.7. Analitik İnceleme

Analitik inceleme; işlem ve hesaplarda varsa, önemli sapmaların tespit edilmesi amacıyla cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb. bakımlarından, önceki yıl hesap ve işlemleriyle, bütçe verileriyle veya sektör ortalamalarıyla oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemleri uygulanarak karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir⁽¹⁰⁾. Bu tür işlemler “uygunluğu araştırmaya yönelik” denetim işlemleri niteliğinde olup amacı, veriler arasında anlamlı ilişkilerin varolduğunu doğrulama ve bunlar arasında olağan kabul edilmeyecek sapmaları bulup ortaya çıkarmaktır.

Denetim sürecinin herhangi bir safhasında uygulanabilecek olan analitik inceleme tekniğinde denetçi kesin kanıtlardan ziyade mali tablo ve raporlara ilişkin bir ön bilgiye ulaşabilir. Böylece hangi denetim alanında ne kadar ayrıntıya inilmesi gerektiği konusunda da bir fikir sahibi olur. Analitik inceleme sonucu bulunan önemli derecedeki sapmaların, işletme yönetimince makûl ve mantıklı bir şekilde izah edilmesi gerekir. Bu cevapların hiç alınamaması ya da tatmin edici olmaması halinde, yapılacak denetimin ilgili alanlardaki kapsamı ve ayrıntı derecesi geniş tutulacaktır. Bütün bunlardan dolayıdır ki analitik inceleme tekniği, diğer denetim tekniklerine yardımcı hizmet sağlayan ve tek başına yeterli olmayan bir tekniktir.

4. İNŞAAT TAAHÜT İŞLETMELERİNDE ÖZELLİĞİ OLAN RİSKLER VE UYGUN DENETİM TEKNİKLERİ

İnşaat işletmelerini diğer işletmelerden ayıran bir çok özellik bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi işletmenin içinde bulunduğu belirsizliğin çok yüksek olmasıdır. Bu belirsizlik, üretmekte olduğu hizmete olan talepten, üretim kaynaklarının fiyatlarına kadar uzanmaktadır. Bütün

(10) Sermaye Piyasası Kurulu: a.g.e., 566.

bunlara çok farklı meslek gruplarından olan kişilerin bir arada çalışmaları zorunluluğu ile faaliyetin iklimsel değişikliklere aşırı duyarlı olması da eklendiğinde, işletmelerin içinde bulunduğu zorluklar daha iyi anlaşılacaktır.

Yukarıda belirtilen tüm bu olumsuzluklar doğal olarak işletmelerin muhasebe sistemleri ile uygulamalarına da yansımakta ve etkisini hissettirmektedir. Bundan dolayı da, kullanılan muhasebe sistemlerinin kendine özgü bir takım özellikleri ve bu özelliklerden kaynaklanan bazı sorunları bulunmaktadır. Bu sorunlara ilişkin olarak ilerleyen kısımlarda ayrıntılı açıklamalar yapılacağından dolayı burada ayrıca değinilmeyecektir.

İnşaat işletmelerinin aynı anda birçok taahhüdü gerçekleştirdiği de düşünüldüğünde, gelir ve giderlerini ayrı ayrı takip etmek zorunda olan işletmelerde, muhasebe uygulamalarının belli başlı özellikleri de şu şekilde olacaktır⁽¹¹⁾.

- 1- İnşaat işleri, genellikle yapı işletmesinin merkez bürosundan uzakta yapılır. Bu durum, muhasebe verilerinin toplanması, izlenmesi ve kullanılmasında sorunlar yaratmaktadır ve muhasebenin tutulacağı yer hakkında merkez ve şantiye arasında seçim yapılmasını gerektirmektedir.
- 2- İnşaat işletmesinin yaptığı hemen her işin birbirinden farklı olması muhasebede sipariş maliyeti yönteminin uygulanmasını gerektirmektedir.
- 3- İnşaat işlerinin sürelerinin uzunluğu tamamlanmış sözleşme yöntemine ek olarak, kârın saptanmasında farklı yöntemleri de ortaya çıkarmıştır.

Genel olarak denilebilir ki, inşaat işletmelerinin kullanmış oldukları muhasebe sistemi kendine has özelliklere sahiptir. Bu nedenle gerek muhasebe sorunlarına çözüm getirirken, gerekse bağımsız dış denetimi yapılırken, bu özelliklerin de göz önünde bulundurularak çalışmaların yapılması önemlidir. Bu bölümde ilgili hesaplar hakkında bilgiler verilirken,

(11) Mehmet SAYARI: a.g.e., 18.

öncelikle denetim alanları bilanço, hasılat ve maliyet hesapları olmak üzere üç ana gruba ayrılacaktır. Daha sonraki ayırmada ise, tüm bilanço ve maliyet hesaplarından ziyade inşaat taahhüt işletmelerinde sıklıkla kullanılan, özelliklerini yansıtan ve problemlerin yoğun olarak yaşandığı, risk taşıyan hesaplar incelenecektir.

4.1. Bilanço Hesaplarının Denetimi ve Denetim Teknikleri

İnşaat taahhüt işletmelerinde bilanço hesapları, diğer sektörlerdeki işletmelere kıyasla pek fazla bir çeşitlilik göstermemekle beraber, gerek işlem hacmi, gerekse işlem yoğunluğu açısından önemli farklılıklara sahip olduğu söylenebilir. Bunlar arasında nakit hesaplarının işlem hacmi ve yoğunluğu, aktifleştirilmiş inşaat maliyetleri ve sabit varlıklar ile borç hesaplarının hacmi önemli tutarlara ulaşabilmektedir.

Aşağıda bilanço hesapları arasından, inşaat taahhüt işletmelerinin özelliklerini yansıtan, hesap plânı sistematığına uygun şekilde her bir hesaba veya başka bir ifade ile denetim risk alanına ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılacaktır. Bu yapılırken öncelikle hesapların M.S.U.G.T.'nde verilen açıklamalar çerçevesinde işleyişi belirtildikten sonra, her bir hesabın taşıdığı hata, hile ve yolsuzluk riskleri açısından bağımsız dış denetimi ve denetim teknikleri hakkında açıklamalarda bulunulacaktır. Ayrıca yeri geldikçe incelenen hesaplarla ilgili örnek işletmelerde görülen durumlar hakkında bilgiler verilecektir.

4.1.1. Kasanın Denetimi

Hemen her işletmede olduğu gibi, inşaat işletmelerinde de mali nitelikli hareketlerin kaynağı kasa olarak ifade edilebilir. Bu hareketler, kasadan girdilerin satın alınmasıyla başlayıp, satılabilir bir mamul veya hizmete dönüştürüldükten sonra alacaklara veya peşin satışlar sonucu kasaya dönen ve birbirini tekrar eden bir döngüden ibarettir. Dikkat edilecek

ölürsa, bu döngü içerisinde denetim için çok önemli olan gider ve alacak hesapları olmak üzere bir çok hesap girmektedir. Bu nedenle kasanın işleyişi ve kullanım şekli bir anlamda işletmenin aynası olmaktadır. Bu aynadan yansıyan görüntüler, iç kontrol sisteminin etkin olduğu işletmelerde, denetçiyi tatmin ederken, diğer hallerde ise rahatsız edecektir. Denetçi bu noktada kasayla bağlantılı olan birçok durumu detaylı bir şekilde incelemek durumunda kalacaktır. Bu bağlamda aşağıda öncelikle hesabın işleyişine M.S.U.G.T.'ndeki açıklamalar doğrultusunda değinildikten sonra, denetimin kapsamı ve amacı hakkında açıklamalarda bulunulacak ve yapılacak denetim programı hakkında bilgiler verilecektir. Uygulanabilecek denetim teknikleri, iç kontrol sistemiyle bağlantılı olarak ifade edilecek, ayrıca yeri geldikçe incelenmiş bir örnek işletmede yapılan hata ve hileler, gerek diğer hesaplar gerekse dönem sonuçları üzerindeki etkileri açısından tartışılacaktır.

4.1.1.1. Kapsamı ve Önemi

İşletmelerde kasa hesabının işleyişi muhasebe sisteminin işleyişine ilişkin önemli ipuçları vermektedir. Diğer sektörlere göre çok fazla olmasa da nakit sirkülasyonunun yoğunluğu, özellikle zimmete para geçirme gibi durumların gerçekleşmesine zemin hazırlamakta, böylelikle hesaplarda görülen paranın, fiilen mevcut olan paradan farklılığının tespiti de kasa ile ilgili işlemlerin incelenmesine bağlı olmaktadır.

Hesabın diğer hesaplarla iç içe ve devamlı etkileşim içinde olması, yapılabilecek hilelerin diğer hesaplara da yansımaları sonucunu doğuracaktır. Bu nedenledir ki, özellikle gider hesaplarına ilişkin şüphelerin ve iddiaların diğer bir tarafı da kasa olacaktır. Bütün bunlardan dolayı kasa hesabının denetimi, ticaret işletmelerindeki kadar olmasa da önemli olmaktadır. Çünkü ticaret işletmelerinde kasa hesabı daha çok nakit yolsuzluklarına konu olurken, inşaat işletmelerinde kasa ile birlikte işleyen karşı hesaplarda yapılabilecek hilelere konu olmaktadır.

Kasa hareketlerinin ya da genel anlamıyla nakit hareketlerinin denetiminde denetçi, işletmenin kasasının, işletmenin yetkili kişilerinin kontrolü altında olup olmadığı ile G.K.G.M.İ.'ne uygun olarak işlemlerin yansıtılıp yansıtılmadığını tespit etmeye çalışır.

Bu kısımda sadece anılan tebliğde işleyişi açıklanmış olan kasa hesabına ilişkin işlemler ele alınacaktır.

Kasa hesabına ilişkin hileli işlemler genellikle iki amaçla yapılmaktadır. Bunlardan ilki, hileli işleme konu olan nakit parayı zimmete geçirebilmek, ikincisi ise kasanın karşılığında alacaklı ya da borçlu olacak hesaplarda ve özellikle de gelir tablosunu etkileyen hesaplar üzerinde hileli kayıtlar yapmaktır. Bu bağlamda hesaba ilişkin yapılacak denetimlerde, hata ve hilelerin amacı yönünden herhangi bir kısıtlamaya gidilmeyecek ve gerekli olduğu yerlerde her ikisini de kapsayacak açıklamalarda bulunulacaktır.

4.1.1.2. Hesabın İşleyişi

1. no.lu M.S.U.G.T'nde kasa hesabının işleyişi; "Tahsil olunan para tutarları borç, ödemeler ve bankaya yatırılan para tutarları alacak kaydedilir. Hesap daima borç bakiyesi verir veya sıfır olur. Hiçbir şekilde alacak bakiyesi vermez." şeklinde ifade edilmiştir. Bu ifadeden de anlaşılacağı gibi, hesap tahsilat kayıtlarıyla borçlanır ve buna karşılık tediye kayıtlarıyla alacaklanır. Kayıtlar günlük olarak işlenerek, her günün sonunda kapatılır.

4.1.1.3. Denetim ve Denetim Teknikleri

İnşaat işletmelerinde resmi belgelere dayanmayan harcamaların oldukça fazla olmasının yanı sıra, işletmelerin ortaklarının da kasayı şahsi harcamalarında kaynak olarak kullanmaları, denetçilerin bu alana özel bir önem vermesini gerekli kılmaktadır. Kasa ile ilgili ifade edilen açıklamalar beraberce düşünüldüğünde inşaat işletmelerinde, gayri resmi işlemlerin ve yolsuzlukların aklama merkezi olarak kasayı tarif etmek, her halde fazlaca iddialı bir söz olmayacaktır. Günümüz koşullarında KDV oranı veya daha da

aşağısında komisyon vermek suretiyle “naylon fatura” veya “fiktif fatura” tabir edilen, gerçek durumu yansıtmayan faturalar kolaylıkla elde edilmekte ve bu tür faturalar inşaat işletmelerince talep görmektedir. Bu şekilde işlemlerin kasadan geçirilmek suretiyle gerçekleştirilmesi, gerek işletmenin nakit durumunun gerekse maliyet rakamlarının gerçeği yansıtmamasına yol açmaktadır.

Yukarıda ifade edilen hileli işlemlerin tespit edilebilmesi amacıyla, genellikle uygunluk ve maddi doğruluk denetimi olmak üzere, iki tür denetim tekniğinden yararlanılabilir. Aşağıda bu denetim tekniklerine ilişkin ayrıntılı açıklamalarla konuya devam edilecektir.

Kasa hesabının uygunluk denetimi, kasayla ilgili olarak yapılan ödemelerle, tahsilatların işletmenin önceden belirlemiş olduğu politika ve amaçlarına uygun bir şekilde ve yetkili kişilerin kontrolünde, iç kontrol sisteminin gerektirdiği prosedürler de yerine getirilerek yapılıp yapılmadığının araştırılmasına yöneliktir. Temeli kasa hareketlerine konu olan belgeler ve bu belgelerin içeriklerine göre yapılacak denetime dayanır. Bu aşamada denetçinin amacı kasanın, işletmenin kontrolü altında olduğunu tespit etmektir.

İşletme tarafından çeşitli zamanlarda yapılan kasa mutabakatı işlemleri, denetçi tarafından uygunluk denetimleri sırasında incelenir. Böylelikle işletmenin defter kayıtlarındaki kayıtlarının, kaynak belgeleri üzerinde yapılacak incelemeler sonucunda teyidi yapılmış olur. Özellikle kasa hesabında yoğun bir işlem trafiği olduğu göz önünde tutulacak olursa, banka hesap özetlerinin de incelemeye dahil edilerek, işlemlerin banka ile ilgili olanlarının teyidi yapılmalıdır. Bu amaçla örnekleme yoluyla seçilecek zamanlar arasındaki bankaya konu olan kasa hareketleri, hesap özetlerinde yeniden izlenmelidir.

Uygunluk denetiminin bir başka yönü ise, ödemelere ilişkin denetimlerdir. Bu amaçla denetçi ödemelerin, yetkili kişilerin onayını almış ve gerçekten teslim alınmış malzeme ve hizmetler karşılığı yapılmış

olduğuna kanaat getirmeye çalışır. İnşaat işletmelerinin bir çok şantiye ve çalışma alanına sahip olduğu düşünüldüğünde, bunun önemi daha iyi anlaşılacaktır.

Kasa hareketleri içerisinde fiktif hareketlerin belirlenmesi oldukça g ve titiz bir incelemeyi de beraberinde getirecektir. İşletmelerde grlen avans ile iş yaptırma ve satıcılarla borçlu cari hesap olarak çalışma şekli, fiktif işlemlere adeta bir örtü hizmeti görmektedir. Örneğin bir işletmenin bir aylık mizanının incelenmesi sonucunda aşağıda sıralanan bilgiler edinilmiştir;

1- Muhasebe fişlerinde 5750 adet hareket tespit edilmiş ve bu hareketlerin 1260 adedinin kasa kaynaklı hareket olduğu saptanmıştır. Yine aynı araştırma sonucunda, bu hareketlerin 810 adedinin satıcılar ile taşeronlara yapılan ödemelerden kaynaklandığı tespit edilmiştir.

2- Fişlere asıl teşkil eden kaynak belge incelemesinde de 810 hareketin, toplam parasal tutarının %45 gibi bir payının fiktif olduğu ve bu oran içerisinde %28 gibi bir payın kaynak belgelerinin yetersiz olduğu, kalanının ise usulüne uygun olarak düzenlenmiş fakat gerçeği yansıtmayan belgelerden oluştuğu saptanmıştır. Bahis konusu olan %45 oranının karşılığı olan parasal tutar, 22.98 milyar TL olup, Nisan 96 ayı mizanından alınmıştır.

Yukarıdaki inceleme, aşağıda sıralanan basamaklarda gerçekleştirilmiştir.

1- Aynı aya ait geçmiş ve cari yıl mizanları elde edilerek karşılaştırma yapılmıştır.

2- Bir nceki yıla göre göze çarpacak derecede artış göstermiş olan satıcı, taşeron bakiyeleri, sipariş ve iş avansları ile ilgili muavin defter kayıtlarına başvurulmuştur. Bu kayıtlarda grlen kasa hareketlerinde bir paralellik tespit edilmesi neticesinde, hareket bakiyelerini de gösteren kasa muavin defter kayıtları incelenmiştir. Böylece işletmenin özellikle yüksek kasa bakiyesine sahip olduğu zamanlarda, sipariş ve iş avansı verdiği görülmüş ve bu dönemler içerisinde satıcılar hesabının borç bakiyeli çalıştığı tespit edilmiştir. İlgili ek hesaplarının incelenmesi sonucu ise, aynı taşeron

ve satıcılara çek ile ödemeler yapıldığına da rastlanmış olmasına rağmen, yüksek miktarlardaki ödemelerin kasadan nakit yapılma nedenleri konusunda tatminkar bir açıklama yapılamamıştır. Bulgular neticesinde sonuç şudur;

İşletmenin özellikle şantiye kasaları, fatura alınmaksızın yaptırılan işçilikler nedeniyle çok yüksek bakiyeli seyir izlemektedir. Bu durum karşısında işletme projelere ve inşaatın çalışma seyrine uygun malzeme faturaları temin etme yoluna gitmektedir. Ancak faturalar temin edilinceye kadar kasa bakiyelerini eritebilmek amacıyla, fiktif fatura temin edilebilecek işletmelere sipariş veya iş avansı kaydı yapılmaktadır. İşletmelerden faturaların gelmesinin akabinde avans hesabı ile satıcı hesapları karşılaştırılarak kapatılmaktadır.

Yukarıdaki örnek, kasa hesabının incelenmesi neticesinde ne kadar önemli bilgilerin edinileceğine dair küçük bir örnektir. Denetçiler bu amaçla, aşağıda bir kısmına değinildiği üzere bazı denetim yordamlarına başvurmalıdır. Bunlar;

1- Kasadan yapılan ödemelerin aritmetik doğruluğu incelenmeli ve belgelerde görülen ödeme toplamı ile mutabakatı yapılmalıdır.

2- Banka hesaplarıyla ilgili olan ödeme kayıtlarının, banka hesap özetleri ile mutabakatı yapılmalıdır. Özellikle yüksek miktarlardaki tutarların bankadan çekiliş ve yatırılış kayıtları hesap özetlerinde yeniden izlenmelidir.

3- Örneklem yoluyla tespit edilmiş olan kayıtların, destekleyici kaynak belgeleri incelenmelidir. Bu amaçla ödemelere konu olan faturaların fiktif olup olmadıklarının tespiti açısından, daha önce "Malzeme Alımlarına İlişkin İç Kontrol Sisteminin Unsurları" başlığında ifade edilen kontrol prosedürlerine ilişkin belgelerinin düzenlenip düzenlenmediği kontrol edilmelidir. Ayrıca bu belgelerin aritmetik doğruluklarının da incelenmesi yapılmalıdır. Özellikle tahsilatı yapana ilişkin imzanın gerçek olup olmadığı, yüksek miktarlarda ödemelerin neden bankadan yapılmadığı, o ödeme anında yapılan ödeme kadar paranın kasada bulunup bulunmadığı gibi hususlar araştırma konusu yapılmalıdır.

4- Olağan dışı ödeme kayıtlarına ilişkin ayrıntılı inceleme yapılmalı ve bu ödemelerin yetkili kişilerin onayından geçip geçmediği araştırılmalıdır.

Kasa hesabının uygunluk denetimine ilişkin olarak yukarıda yapılan açıklamalardan sonra sıra, maddi doğruluk denetimine gelmektedir. Aşağıda da bu konuya ilişkin olarak açıklamalara devam edilecektir.

Kasa hesabının maddi doğruluk denetimi, hesabın yıl sonu bakiyesinin doğruluğunun tespitine yöneliktir. Genellikle maddi doğruluk denetimi fiziki sayım ile gerçekleştirilir. Özellikle yolsuzluk beklentisi olduğunda, tahsilat görevi ile tahsilatın muhasebe kayıtlarına işlenmesi görevlerinin ayrılmamış bulunduğu işletmelerde, kasa hesabıyla ilgili istenilen bilgilerin gecikmeli olarak geldiği durumlarda, kasanın dikkatlice kullanılmadığı izlenimi doğduğunda ve iç kontrol sisteminin zayıf bulunduğu hallerde, sayımın ani olarak yapılması kaçınılmazdır⁽¹²⁾.

Kasa sayımının zamanına karar verilmeden önce bazı bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda denetçi, işletme tarafından kasanın ne kadarlık zaman aralıkları ile sayımının yapıldığı, yoğun olarak kullanıldığı dönemler olup olmadığı, yapılacak herhangi bir sayımda faaliyetlerin aksamasına neden olup olunmayacağı, işletmenin hangi şantiyelerde kasanın bulunduğu gibi konularda bilgi edinmek durumundadır. Ayrıca sayım zamanının tespitinin akabinde kullanılacak belgelerin de tespit edilmesi gereklidir. Bunun dışında sayımın diğer işletmelerde yapılacak sayımdan önemli bir farkı bulunmamaktadır.

Kasa sayım sonuçları, defter kayıtlarıyla karşılaştırılması yapılmaksızın bir anlam ifade etmeyecektir. Çünkü sayımın amacı, defter kayıtlarına göre kasada fazlalık veya eksikliklerin olup olmadığının tespit edilmesidir. Bu bağlamda, kasanın açık vermesi halinde, açığın her hangi bir hatadan ya da hileden kaynaklanıp kaynaklanmadığı araştırılmalıdır. Açık ya da fazlalığın nedeni yanlışlıkla yapılan bir ödeme olabileceği gibi, zimmete

(12) Ersin GÜREDİN: a.g.e., 240.

geçirilen bir para nedeniyle de olabilecektir. Bu yüzden durum iyi tahlil edilmeden herhangi bir karara varılmamalıdır.

Kasa sayım sonucunda fazla çıkması da olumlu bir durum değildir. Çünkü bu durum, kasaya ilişkin iç kontrol sisteminin yetersizliğinden ya da uygulanmamasından kaynaklanır. Ayrıca böyle bir durum hileli işlemlere konu olan kasa hareketlerinin, zamanında denetlenmemesinden de kaynaklanabilir. Bu durumun da yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı dikkatli bir şekilde analizinin yapılması gereklidir. Sayım sonucunda çıkan her türlü farkın, çalışma kağıtlarında açıklanması gereklidir. Bu amaçla denetçi gerektiğinde yetkililerle görüşme yapmalıdır. Ayrıca kasada işletmeye ait olmayan olağan dışı kıymetlerin bulunması halinde, durum çalışma kağıtlarına not edilmelidir.

Sonuç olarak denilebilir ki inşaat işletmeleri, çeşitli fiktif faturaları muhasebe kayıtlarına alabilmek için en rahat ve kolay olarak, kasa hesabını kullanmaktadır. Bundan dolayıdır ki, denetçilerin kasa hesabının incelenmesine özel bir önem vermesi, bir yandan kasa hesabının doğruluğu, diğer yandan da maliyet hesaplarının doğruluğunun sağlanmasına hizmet edecektir.

4.1.2. Ticari Alacakların Denetimi

İşletmelerin ticari işlemleri nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacakları bu hesap grubunda gösterilmektedir. İnşaat işletmeleri için taahhütler nedeniyle ortaya çıkan çeşitli alacaklar bu gruba alınarak muhasebeleştirilir. Diğer işletmelerden farklı olarak inşaat taahhüt işletmelerinde çok fazla sayıda alacak hesabı bulunmamaktadır. Bir tekstil işletmesi için, vadeli satış yapılan tüm kişi ve kuruluşların detaylı bir şekilde takibinin yapıldığı alacak hesapları, inşaat taahhüt işletmeleri için, genellikle taahhüt sayısı ile sınırlı olacaktır. Ancak bu hesapların parasal hacmi, diğer sektörlerdeki hesaplara nazaran çok daha yüksek boyutlarda olabilir.

Ticari alacaklar hesabı inşaat taahhüt işletmelerinde, diğer işletmelerden farklı olarak doğmuş (kesinleşmiş) gelirlerin değil, kesinleşecek gelirlerin ayağını oluşturur. Çünkü; bu hesaplara hakediş alacaklarının kesinleşmesinden sonra, henüz tahsilatı yapılamayan alacaklar yani hakedişle ilgili olarak doğan (kesintiler nedeniyle) peşin ödenmiş vergi ve fonlardan sonra kalan tutarlar kaydedilmektedir. Bu nedenle bu hesabın denetimi hakediş ve peşin ödenmiş vergi hesaplarının denetimi ile paralel yürütülmelidir. Aşağıda bu amaçla yapılacak denetim çalışmalarına ilişkin bilgiler verilecektir.

4.1.2.1. Kapsamı ve Önemi

İşletmelerin gerçekleştirdikleri işlerin bedelinin tahsil kabiliyetinin yanısıra, tahsil edilemeyenlerin de bir göstergesi olan alacak hesaplarının denetimi, gerek rakamsal olarak büyük hacimli olması, gerekse dönem sonuçları üzerinde etkisi nedeniyle, önemli bir denetim alanıdır. Buna karşılık diğer sektörlerdeki işletmelere nazaran daha az sayıda hesabın bulunması nedeniyle de gerek zaman, gerekse uygulanacak denetim

4.1.2.2. Hesapların İşleyişi

Ticari alacaklar hesabının işleyişinin, 1 no.lu M.S.U.G.T. açısından diğer sektörlerdeki işletmelerden bir farkı bulunmamaktadır. Tek fark diğer sektörlerde mal ve hizmetin satışı ile doğan alacaklar, inşaat taahhüt işletmelerinde daha çok taahhütlerle ilgili hakedişlerin tahakkuk kayıtlarıyla doğmaktadır. Genel olarak alacak tutarı brüt hakediş tutarından stopaj ve fon ile varsa avans, teminat, malzeme, akaryakıt, ceza vb. kesintiler toplamı düşüldükten sonra kalan net tutara eşit olmakta ve "Alıcılar" ana hesabının altında taahhütlerle ilgili masraf merkezleri sınıflamasına uygun olarak gösterilmektedir. Bunun dışında nadir de olsa işletmelerde atıl durumdaki gerek makina ve ekipmanın, gerekse malzemelerin satışı sonucu doğan alacak tutarları "Diğer Ticari Alacaklar" ana hesabında gösterilmektedir. Ancak taahhüt işiyle direkt ilgisi olmamasından dolayı bu hesaplara değinilmeyecektir. Bu bağlamda aşağıda inşaat taahhüt işletmelerinin esas faaliyet konusu ile ilgili ticari alacak hesaplarının denetimi ve kullanılabilecek denetim tekniklerine ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

4.1.2.3. Denetim ve Denetim Teknikleri

Ticari alacaklar hesabının denetimine geçmeden önce denetçilerin, bu hesabın denetimine ilişkin nihai hedeflerine değinmek faydalı olacaktır. Bunlar sırasıyla aşağıdadır;

- 1- Alacakların tam açıklama prensibini gerçekleştirecek, herhangi bir eksikliğe veya fazlalığa sebep olmayacak ve tam tutarları ile senetli, senetsiz, ticari, ticari olmayan, kısa, uzun vadeli ayrımlarına uygun şekilde gösterilmesini sağlamak,
- 2- Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereğince şüpheli hale gelmiş olanlarının tespit edilerek karşılık ayrılmasını gerçekleştirmek,
- 3- Alacakların tasarruf değerleri ile değerlendirilmesini sağlayacak reeskont yapılmasını temin etmektir.

İşletmelerin yapacakları hakedişlere mahsuben, sözleşme şartlarındaki oranlar dahilinde itfa edilecek olan avans hesaplarının denetiminin de, yukarıda izah edilen hakedişlerin denetimi paralelinde, hatta aynı anda yapılması gereklidir. Bu noktada denetçi iş sahibi ile yapılan sözleşmeleri temin etmelidir. Sözleşme şartları dahilinde avans alma hakkı olup olmadığı, tutarının ne kadar olduğu ile itfasının yani hakedişlerden kesilecek avans oranının ne olduğunu saptaması gerekir. Bu bilgiler ışığında, hakedişlerden yapılan avans kesintisi tutarının uygun olup olmadığı ve kalan avans miktarını doğrulamak imkânına sahip olacaktır. Ayrıca işin başlangıcında verilen yüksek tutarlardaki avanslar üzerinden kesilmesi gereken kanuni kesintilerin doğru olup olmadıkları yeniden hesaplanarak, ilgili vergi hesaplarından izlenmek suretiyle teyit edilmelidir.

4.2. İnşaat Hasılatının Denetimi

Bu başlık altında ele alınacak olan hasılat, inşaat taahhüt işletmelerinin, bu taahhütlerinden elde edilen hasılat olacaktır. İnşaat taahhüt işletmelerine has özellikler nedeniyle, aslında hakediş hesaplarının bir yansıması olan hasılat hesabına ilişkin olarak aşağıda açıklamalarda bulunulacaktır. Bu kapsamda öncelikle hesapların denetiminin önemi ve kapsamı daha sonra ise işleyişi ve denetim prosedürleri ifade edilecektir.

4.2.1. Kapsamı ve Önemi

Hasılat hesaplarının denetimi bir çok işletme açısından maliyet ve gider hesaplarının denetimiyle aynı oranda öneme sahiptir. Ancak inşaat taahhüt işletmeleri için, en azından uygulanacak denetim prosedürlerinin zorluğu ve yoğunluğu açısından, aynı şeyi söylemek zordur. Çünkü bu hesap tıpkı "170- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesabında olduğu gibi, diğer hesaplardaki bakiye tutarların virman edilerek kapatılması sonucu oluşan, geçici bir hesap niteliğindedir. Bundan dolayıdır ki, ilgili hasılat hesabının denetimi, kendisini oluşturan hakediş hesaplarının denetimi yapılmaksızın bir anlam ifade etmeyecektir. Ayrıca hasılat hesabı,

sadece işin fiilen tamamlandığı veya geçici kabul usulüne tabi olan hallerde, geçici kabul tutanağının düzenlendiği faaliyet döneminde ortaya çıkacaktır. Bu nedenle denetçi tarafından yapılacak denetim, işletmenin taahhütleri arasında yer alan işlerin tamamlanıp tamamlanmamış olduğu ile tamamlananlara ilişkin hakediş tutarlarının da, hasılat hesaplarına alınmış olup olmadığının tespitinden ibaret olacaktır. İlgili hakediş hesaplarının kontrolü sonrası ise, hasılat hesaplarının denetimi sadece hakediş hesabından yapılan virman kayıtlarının doğruluğunun teyidi haline gelecektir. Aşağıda hesaba ilişkin denetim prosedürleri ele alınırken, hakediş hesaplarının denetiminin daha önce yapılmış olduğu kabul edilecektir. Ayrıca tekrarı önlemek açısından hakedişlerin denetiminde ifade edilen açıklamalar tekrar ele alınmayacaktır.

4.2.2. Hesabın İşleyişi

M.S.U.G.T. ile düzenlenmiş olan hesap plânında, inşaat taahhüt işletmelerine mahsus bir hasılat hesabı bulunmamaktadır. İnşaat işletmeleri de ister taahhüt şeklinde, isterse “yap-sat” şeklinde olsun, yurtiçindeki faaliyetlerinden doğan hasılatlarını “600- Yurtiçi Satışlar” hesabında izleyeceklerdir. Ancak söz konusu hasılat hesabının aşağıdaki şekilde düzenlenmesi uygun olacaktır.

600 YURTIÇİ SATIŞLAR

- 01. İnşaat Taahhüt Hasılatları
 - 01. Konut İnşaatı Taahhüt Hasılatı
 - 02. Altyapı İnşaatı Taahhüt Hasılatı
 - 03. Tesis İnşaatı Taahhüt Hasılatı
- 02. Diğer Hasılatlar

Söz konusu hesap, ilgili taahhüt işinin bitimi ya da geçici kabul usulüne tabi işlerde, geçici kabulü yapıldığında, ilgili hakediş hesaplarının borcu karşılığında, bu hesaba alacak ve dönem sonunda da “690- Dönem Kârı veya Zararı” hesabının alacağı karşılığında borç kaydı yapılarak işler.

4.2.3. Denetim ve Denetim Teknikleri

İnşaat hasılatı hesabının denetimi kapsamında öncelikle, işletmenin taahhüdü altındaki tüm işlere ilişkin sözleşmeler temin edilmelidir. Bundan sonra taahhütler ihale tarihi, bitiş tarihi, keşif bedeli, alınan hakedişlerin toplam tutarı olarak listelenmeli ve bu listelerin bir nüshası da kanıt olarak çalışma kağıtlarına eklenmelidir. Söz konusu listelerden yararlanarak, cari dönemde bitmesi gerekenler ile geçmiş dönemde bitmiş olması gereken işler tespit edilmelidir. Bu noktada geçmiş dönemde bitmiş olması gerekip de henüz bitmeyen ve dolayısıyla hakedişleri hasılat yazılmamış olan taahhütlerin, tamamlanmamış olmasının nedenleri araştırılmalıdır. Eğer söz konusu taahhüt için süre uzatımı alınmış ise, süre uzatımına ilişkin protokol ve tutanağın bir nüshası alınmalı ve kanıt olarak çalışma kağıtlarına eklenmelidir. Ancak süre uzatımı talebi yapılmış olmasına rağmen işveren tarafından kabul edilmemiş olması ve sözleşmenin feshedilmiş olması durumunda, ilgili taahhüdün tamamlanmış ya da geçici kabulü yapılmış kabul edilerek, taahhüde ilişkin hakediş tutarlarının hasılat hesabına intikali sağlanmalıdır. Ayrıca taahhüde ilişkin birikmiş maliyetlerin de daha önce ifade edilen açıklamalar çerçevesinde, sonuç hesaplarına intikali sağlanmalıdır. Bundan başka söz konusu taahhüt işine ilişkin olarak, iş sahibinde bulunan avans ve kesin teminat mektuplarının, sözleşme kapsamında nakde çevrilebilme durumu olup olmadığı tespit edilmeli ve işletmenin riskinin bilanço dipnotlarında açıklanması sağlanmalıdır.

Denetçinin cari dönemde tamamlanması gerekli işlere ilişkin ise, işletme yöneticilerinden işin tamamlanıp tamamlanamayacağına ilişkin yazılı beyan alması ve bunu da çalışma kağıtlarına eklemesi gerekecektir. Ayrıca tamamlanamayacağı kesinleşmiş olan taahhütlere ilişkin olarak da süre uzatımı alınmış olup olmadığı ya da söz konusu duruma ilişkin iş sahibiyle yapılan müzakerelerin olumsuz çıkıp çıkmama ihtimali de değerlendirilmelidir.

Denetçi tamamlanmış işlere ilişkin olarak da yukarıda ifade edilmiş olduğu üzere, taahhüde ilişkin birikmiş maliyetler ile hakediş tutarlarının sonuç hesaplarına alınmış olup olmadığını saptamalıdır. Bu bağlamda hakediş ile hasılat tutarları karşılaştırılarak doğruluğu teyit edilmelidir.

Sonuç olarak denilebilir ki, inşaat taahhüt hasılatı hesaplarının denetiminin, denetçi açısından tek önemli yanı, vergi mevzuatımız açısından da, tamamlanmış ya da tamamlanmış kabul edilen işlere ilişkin hakediş tutarlarının, hasılat hesaplarına aktararak kapatılmış olup olmadığı ile aktarılan tutarların doğruluğunun tespit edilmesidir. Çünkü bu noktada denetim dönem sonuçlarını ve dolayısıyla da mali tabloları etkileyecektir.

4.3. İnşaat Maliyetlerinin Denetimi

Bir yapı işine ilişkin maliyetler, projenin yapımının üstlenilmesi ile başlayıp bitimine dek süren devre içinde, o iş için yapılan giderleri kapsar⁽¹⁴⁾. Bu giderlerin bazıları gider yerleri olan şantiyelere direkt olarak yüklenilebilecek iken, bazıları ise birden fazla taahhüt için faydalanılmış olması nedeniyle belirli oranlarda yüklenilebilecek niteliktedir. Örneğin malzeme giderleri genellikle taahhüt maliyetlerine direkt olarak katılan bir gider unsuru iken, birden fazla taahhütte kullanılan bir iş makinasının amortisman gideri ise, ilgili taahhütlerin maliyetlerine belirli oranlar dahilinde katılan bir gider unsuru olmaktadır. Burada ayırım gider çeşitlerinde değil, kullanım yerlerindedir. Çünkü örnekteki iş makinasının amortisman gideri, makinanın tek bir taahhüt işinde kullanılmış olması halinde, ilgili taahhüdün maliyetine herhangi bir oran kullanmaksızın direkt olarak girecektir.

Bu bölüm kapsamında inşaat maliyet unsurları ise, çeşit esasına göre ele alınacaktır. Yukarıdaki ayırım ise her bir maliyet unsuru için de söz konusu olacaktır. Ayrıca maliyet grubunu oluşturan gider kalemlerinin tek tek incelenmesi yoluna gidilmeyecektir. Bundan önceki denetim alanlarının

(14) Mehmet SAYARI: a.g.e., 101.

incelenmesinde olduğu gibi hesapların işleyiş sistematığına ilişkin açıklamalarda bulunulmayacaktır.

4.3.1. Malzeme Maliyetlerinin Denetimi

Malzeme maliyetleri demir, çimento, hazır beton, kum, tuğla vb. inşaat bünyesi içerisinde fiziksel olarak değişime uğrayan ya da uğramayan tüm malzeme giderlerinden meydana gelir. Bu malzemelerin büyük bir kısmı, yukarıda sayılanlar gibi inşaatın bünyesine fiziksel olarak dahil olur. Bazıları ise, genellikle işin yapılması ve sürdürülmesi için uygun şartları sağlamaya yöneliktir. Bunlar daha çok çalışanların yeme, içme, yatma vb. ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla kullanılır. Ancak bu başlık altında, inşaatın fiziksel bünyesine giren malzemeler ele alınacaktır. Bu bağlamda malzeme maliyetlerine ilişkin olarak yapılacak denetimin önemi ve kapsamı açıklandıktan sonra, denetim prosedürleri ve tekniklerine ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

4.3.1.1. Kapsamı ve Önemi

Günümüzde inşaat kavramı bazı yazarlarca geniş anlamda ele alınarak, yeryüzünün herhangi bir kısmı üzerinde emek ve malzeme kullanımı ile yapının gerçekleştirilmesi faaliyeti olarak tanımlanmaktadır⁽¹⁵⁾. Tanımdan da anlaşılacağı gibi inşaat faaliyetinin emek ve malzeme olarak iki önemli unsuru vardır. Son yıllarda buna bir de teknolojiyle birlikte makina da eklenmiş ve işgücünün oranı önemli ölçüde azalmıştır. Bunun sonucunda da söz konusu unsurlar içerisinde malzeme her zamankinden daha da fazla ön plana çıkmıştır. Bu durum dönem sonuçlarını değiştirebilecek hata ve hilelerin daha çok malzeme maliyetleri üzerinde yapılmasını da beraberinde getirmiştir. Bu nedenledir ki inşaat maliyetlerinin denetiminde en önemli denetim alanı malzeme maliyetleri olmaktadır.

(15) Ali KARTAL: a.g.e., 7.

Bu bölümde ele alınacak maliyetler direkt malzeme maliyetleri olacaktır. Özellikle de fiziksel olarak inşaatın bünyesine dahil olan malzeme maliyetlerinin denetim prosedürleri hakkında açıklamalarda bulunulacaktır.

4.3.1.2. Denetim ve Denetim Teknikleri

Bu denetim alanı, denetçinin ambar memurundan, şantiye şefine ve satınalma departmanından, teknik plânlama departmanına kadar bir çok görevli ve departmanlarla yoğun bir işbirliği yapmasını ve bilgi alışverişinde bulunmasını gerektiren bir denetim alanıdır. Aynı zamanda binlerce kalem malzemeyi kapsayan geniş kapsamlı bir denetim alanıdır. Bu bilgiler ışığında denetçi, malzeme maliyetleri alanının denetiminde uygun bir denetim programı yaparak yeterli bir süre ayırmak durumundadır. Bu noktada öncelikle malzemelere ilişkin bir iç kontrol sisteminin bulunup, bulunmadığını araştırması gerekir. Ayrıca iç kontrol sisteminin mevcut olması halinde, etkin bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği ile uygulanıp uygulanmadığını tespit etmesi yani sistemi değerlendirmesi gerekecektir. Ancak söz konusu sistemin değerlendirilmesine yönelik, daha önceki bölümlerde ayrıntılı açıklamalar yapıldığından dolayı bu bölümde tekrar ele alınmayacaktır.

Denetim kapsamında denetçi özellikle aşağıdaki konulara odaklanmalıdır:

c) Maliyetler içerisinde yeralan malzemelerin tamamının kullanıldığının,

tespit edilmesidir. Aşağıda sırasıyla bu hedeflerden hareketle kullanılabilecek denetim prosedürleri ve teknikleri açıklanmıştır.

Denetçi öncelikle maliyetler içerisinde yeralan tüm malzemelerin gerçekten satın alınıp alınmadığını araştırmakla denetimi sürdürecektir. Bu noktada, söz konusu malzemelere ilişkin yapılan muhasebe kayıtlarının dayanağını oluşturan fatura, irsaliye, kantar fişi gibi işletme dışından düzenlenenler ile talep fişi, sipariş fişi, teslim fişi, stok kartları gibi işletme içinden düzenlenen belgelerin incelenmesi gerekecektir. Söz konusu belgelerin iç kontrol sisteminde öngörülen belge akış düzenine göre düzenlenmesi ve birbirlerini teyit etmesi gereklidir. Ancak denetçinin belgelerin tümünü kontrol etmesi, hem teknik hem de teorik olarak mümkün olamayacağından dolayı, bu noktada da kontrol edilecek belge sayısını, iç kontrol sisteminin etkinliğine göre, uygun görülecek örnek kapsamı belirleyecektir.

Denetçinin yukarıda ifade edilen kaynak belgelerde, öncelikle iç kontrol sisteminin öngördüğü unsurların bulunup bulunmadığını tespit etmesi gerekir. Örneğin irsaliyelerde yetkili kişilerin teslim alma imzasının bulunmaması, teslim alma fişleri, irsaliye ile stok kartlarındaki miktarların birbirini teyit etmemesi, söz konusu faturaların dolayısıyla da kayıtların, hatalı veya hileli olabileceğine ilişkin önemli göstergelerden birisidir. Denetçinin bu noktada tespit edilen fiktif faturalara dayanan kayıtların düzeltilmesini sağlaması gerekecektir. Ayrıca tutarsızlığı tespit edilen kaynak belgelerin birer nüshasının denetim kanıtı olarak çalışma kağıtlarına eklenmesi ve gerekli açıklamaların yapılması gerekir. Bu şekilde yapılacak kontrol prosedürlerinin ardından, gerçekten alınmış olduğu tespit edilen malzemelerin maliyetleri içerisinde yer aldığı şantiyede gerçekten kullanılıp, kullanılmadığının tespitinin yapılması aşamasına geçilecektir.

Malzeme alımları sırasında hata ve hile yapılmamış olması ya da yapılmış olanlarının da denetimler sırasında düzeltilmiş olması, söz konusu malzemelerin maliyetlere intikalinde hata veya hile yapılmadığını garanti etmez. Özellikle birbirlerine çok yakın şantiyeleri olan işletmelerde, kâr ayarlaması kaygısıyla hata veya hile yapılması her zaman olasıdır. Eğer bu şantiyeler aynı zamanda faaliyete geçmiş ve benzerlik gösteren işlerden oluşuyorsa, bu tür ayarlamaların yapılma olasılığı da artacaktır. Böyle bir durumda malzemenin gönderildiği şantiyede düzenlenen belgeler birbirlerini doğrulayacaktır. Ancak hileler malzeme kullanımı ve çıkışlarında söz konusu olacaktır. İşletmeler durumu gizleyebilmek için şantiyeler arası irsaliye dahi düzenlemeyecektir. Bu durumda denetçi işletmenin özellikle ceza ve tazminatlar hesabını incelemesi bir hareket noktası olabilir. Eğer bu cezalar içerisinde, irsaliyesiz malzeme sevkiyatı nedeniyle düzenlenmiş usulsüzlük cezalarına rastlanırsa, bu denetçiye bir ipucu olacaktır. Böyle bir durumda, ambardan malzeme çıkışlarını büyüteç altına almalıdır. Bu noktada gerçek malzeme kullanımını tespit edebilmek için, çıkışlar ile inşaatın genel seyri karşılaştırılmalıdır. Bu noktada teknik elemanlardan bilgi alınması yararlı olacaktır. Ancak unutulmaması gereken bu görüşmeler sırasında, bilginin ne maksatla alındığının hissettirilmemesidir. Aksi takdirde ilgili kişiler denetçiye hatalı sonuçlara yönlendirebilecektir. Ödenen cezalar ve tazminatlar hesabının incelenmesi dışında bir başka çıkış noktası ise, irsaliye koçanlarının incelenmesidir. Bu inceleme sırasında iptal edilmiş olan irsaliye olup olmadığı ve iptal edilen irsaliyelerin yoğunluğu araştırılmalıdır. Buradan hareketle iptal edilmiş irsaliyeler ile aynı tarihe rastlayan, nakliye faturası olup olmadığı nakliye giderleri hesabı incelenerek tespit edilmelidir. Böylece söz konusu malzemelerin naklinden sonra, irsaliyelerin iptal edilip edilmediği de tespit edilmiş olacaktır.

Malzeme maliyetlerinin denetimi kapsamında en son inceleme ise, maliyetler içerisinde yeralan malzemelerin tamamının kullanıldığının tespitine yönelik olacaktır. Bu, bir başka anlatımla stokların sayımlarının yapılarak doğrulanmasına yönelik bir denetim prosedürüdür. Stok

sayımlarının nasıl yapılması gerektiği ve denetçinin dikkat etmesi gerekli hususlar, iç kontrol sisteminde incelenmiş olduğundan dolayı bu kısımda başkaca değinilecek bir konu da bulunmamaktadır.

Sonuç olarak denilebilir ki, malzeme maliyetleri hesabının büyük ölçüde doğruluğunun tespit edilmesi, tüm inşaat maliyetlerinin en azından tutar olarak büyük bir kısmının doğrulandığını gösterir. Bu durum da dönem sonuçlarının ve dolayısıyla mali tabloların önemli ölçüde güvenilirliğini sağlayacaktır.

4.3.2. İşçilik Maliyetlerinin Denetimi

İnşaat maliyetleri içerisinde ikinci önemli unsur olan işçilik maliyetleri, günümüzün teknolojik koşullarında eskisi kadar olmasa da önemini halâ korumaktadır. Hızla gelişen inşaat teknolojisi, kullanılacak işçi sayısını azaltırken, aynı zamanda işçilerin verimini de artırıcı bir rol oynamakta, ancak yine de emeğin gücünü ortadan kaldıramamaktadır. İşte bu başlık altında önemli olduğu kadar kontrolü de, bir o kadar zor olan işçilik maliyetlerinin denetimi konusu ele alınacaktır.

4.3.2.1. Kapsamı ve Önemi

İnşaat maliyetlerine direkt olarak yüklenebilecek başlıca giderlerden biri olan işçilik giderleri, yapılmakta olan bir inşaat ile doğrudan ilişkilerini göstermek üzere direkt işçilik giderleri olarak ifade edilmektedir. İnşaat projesini oluşturan malzemelerin amaca uygun bir biçimde kullanılarak, projenin geliştirilmesini sağlayan maliyet ögesi olması nedeniyle, önemi büyüktür. Bundan dolayıdır ki, işçilik maliyetlerinin gerek çalışma süresi, gerekse bu sürelerle ilişkin ücretlerin doğruluğu yönünden incelenmesi büyük bir önem taşımaktadır. Bu yapılırken fiili çalışma süresinin söz konusu işlerin yapımı ile mütenasip olması da önemli olmaktadır. Bu noktada yapılacak denetimin bir anlamda verimlilik analizi yönü de söz konusu olacaktır.

Bu bölümde genel olarak, inşaat maliyetlerine direkt olarak yüklenebilen işçilik maliyetlerinin denetimi ele alınacaktır. Bu konuda merkez ve şantiye personeli şeklinde bir ayırım yapılmayacak, ancak farklı özellikler ise ayrıca vurgulanacaktır. Bunun yanında taşeronlara yaptırılan işçilik maliyetlerinin denetim prosedürleri de genel kapsamda ele alınacaktır.

4.3.2.2. Denetim ve Denetim Teknikleri

İşçilik maliyetlerinin denetimi gerekli kontrol sistemlerinin olmadığı işletmelerde çok kapsamlı ve bir o kadar da zor denetim prosedürlerini gerektirmektedir. Bundan dolayı denetçinin öncelikle, personel ve işçilere ilişkin bir iç kontrol sisteminin bulunup bulunmadığını incelemesi ve etkinliğini değerlendirmesi gerekir. Çünkü binlerce işçinin değişik şantiyelerde istihdam edildiği işletmelerin, işçilik maliyetlerinin denetimi, iç kontrol sisteminin yeterli görüldüğü durumlarda çok daha kolay olacaktır. Aksi durum denetçinin bu alana oldukça fazla zaman ve mesai vermesini zorunlu kılacak, ancak buna rağmen denetimin sağlıklı olduğu söylenemeyecektir.

Denetçinin işçiliklerin denetiminde nihai hedefleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- a) İşletmede gerçekten çalışanlara ücret ödendiğinin,
- b) Gerçekten çalıştığı tespit edilenlerin de, çalıştıkları sürelerin ve ücretlerinin doğruluğunun,
- c) Sonuç olarak da doğrulanmış çalışma süreleri ve ücretlerin oluşturduğu işçilik maliyetlerinin doğruluğunun,
- d) İşçilik maliyetleriyle bağlantılı olarak doğan kanuni yükümlülüklerin doğru olarak hesaplanarak kayıtlara geçirildiğinin,

tespit edilmesidir. Aşağıda bu hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik yapılacak denetim prosedürlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Bu noktada denetçi öncelikle, puantör ile ücret bordrolarına esas puantaj çalışmalarını gözlemleyerek işe başlamalıdır. Bu gözlemler sırasında

hatalı, eksik ve hile şüphesi uyandıran durumları çalışma kağıtlarına not almalıdır. Çünkü bu notlar bir sonraki aşamada yapacağı denetimlerin kapsamına ışık tutacaktır. İkinci aşamada denetçi, iç kontrol sisteminde de ayrıntılı bir şekilde değinilen, puantaj işlemleri ile ilgili belge akışını, daha önce almış olduğu notları da dikkate alarak kontrol etmelidir. Örneğin daha önce rastgele tespit ettiği işçilerin çalışma sürelerini not almış ise, söz konusu puantaj belgelerinde bu işçilere ilişkin puantaj bilgilerini de, incelenen örnek kümesi içerisine almalıdır. Bir tutarsızlık tespit etmesi halinde de incelemelerin kapsamını genişleterek sürdürmelidir. Eğer söz konusu belgeler önemli boyutta hata ve hile içeriyorsa, o takdirde kayıt incelemesi dışında yöntemlere geçmelidir. Bu noktada gerçek çalışma süresini, en azından ortalama olarak bulabilmek için, şantiye tecrübesi olan uzman teknik personelden yararlanmalıdır. Uzmanlardan alınacak bilgiler doğrultusunda varsa şantiye faaliyet raporlarında, yoksa hakedişlerde söz konusu işin yapımı için ne kadar çalışma süresi gerektiği aşağı yukarı hesaplanmalıdır. Uygulamada bu hesaplama genellikle işçilerin bir günlük çalışmasına dayanan yevmiye hesabı ile yapılmaktadır. Örneğin 60 m² tünel kalıp montajı söküm dahil 20 yevmiye demek, söz konusu işin tek bir işçinin 20 günlük çalışmasının karşılığı olması demektir.

Uygulamada en çok karşılaşılan durumların başında, çalışanların sigorta ve vergi yükünü azaltmak amacıyla daha düşük ücret aldıklarının gösterilmesi gelmektedir. Bu nedenle denetçinin işçi dosyalarındaki ücretleri çalışılan pozisyonlar açısından değerlendirerek, uygunluğunu kontrol etmesi gereklidir. Bu noktada ilk olarak çalışanların kendilerinden ücretlerinin öğrenilmesi bir yol gibi gözükse de, genellikle doğru ifadeler verilmediği de bir gerçektir. Bu nedenle şüphelenilen hallerde, ilgili pozisyonların, eğer ulaşılabiliyorsa piyasa rayicinin tespit edilmesi yoluna da gidilebilir. Buraya kadar söylenenler hata ve hilelerin işletme yönetimi boyutunu göstermektedir. Ancak bunun bir de çalışanlar boyutu bulunmaktadır. Bazen çalışanlar da ücret ve çalışma süreleri bilgilerinde hileli işlemler yapabilirler. Örneğin ayrılan kişilerin çıkışı yapılmayarak, ücret tahakkuk ettirebilir ve bu

Kısaca denetçi alacakların denetiminde, öncelikle alacak bakiyelerinin güvenilirliğini, daha sonra ise geçerliliğini veya tahsil edilebilirliğini saptamaya çalışacaktır.

Denetçi ticari alacaklar konusunda gerekli bilgileri toplarken, çalışmasını çeşitli basamaklarda gerçekleştirecektir. Buna göre denetçi;

- a) İç kontrol sisteminin varlığını inceleyecek ve sistemde görülen veya görülebilecek kaçakları ve hataları tespit edecek,
- b) Alacakları vadeleri itibariyle takip ederek, şüpheli duruma gelmiş olanlarını tespit edecek,
- c) Dönem sonu işlemlerinin muhasebenin genel kabul görmüş prensipleri ve vergi kanunlarına uygun olarak yapıp yapılmadığını belirleyecek ve son olarak,
- d) Tespitler sonucunda hatalar ortaya çıkmış ise, gerekli uyarıları yaparak ortadan kaldırılmasını sağlayacaktır.

Denetçi her alanda olduğu gibi alacaklar risk alanını da kontrol ederken, her şeyden önce görevinin öncelikle yolsuzluk, hile vb. durumları ortaya çıkarmak olmadığını düşünmeli, asıl amacının alacaklar hesabı tutarının güvenilirliğini tespit etmek olduğunu bilmelidir. Bu amaçla uygun olan denetim tekniklerini kullanmalı ve ortaya çıkardığı hata ve eksikliklerin düzeltilmesini bizzat kendisi yapmamalı, işletmede yetkili personele yaptırmalıdır.

Denetim çalışması esnasında kullanılabilecek çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Denetçinin kullanabileceği belli başlı yöntemler ise;

- 1- Doğrulama (teyit) mektubu gönderilmesi,
- 2- Karşılaştırma yapılması,
- 3- Aritmetik inceleme,
- 4- Belge incelemesi,

olarak sıralanabilir. Denetçi yukarıda sıralanan yöntemlerden bir veya birkaçını işin durumuna ve özelliğine göre bir arada kullanabilecektir. Ancak gereksiz zaman kayıplarına yol açmadan, en hızlı ve seri şekilde

denetimi de sonuçlandırmak durumunda olduğundan, bu yöntemlerin hepsinin birden bir veya birkaç duruma uygulanması da akılcı olmayacaktır. Denetçi senetsiz veya teminatsız alacaklar için doğrulama mektubu gönderilmesi, karşılaştırma, aritmetik ve belge incelemesi yöntemlerinden biri veya bir kaçını kullanabilir. Senetli veya teminatlı alacaklar için ise, öncelikle portföydeki senet ve teminatlar için sayım ve envanter incelemesi yapılabilir. Teminata veya tahsile verilen senetlerde ise, ilgili senedi elinde bulunduran kurum veya kuruluşlara doğrulama mektubu gönderilebilir. Bunun yanında belge incelemesi de yapılabilir.

Doğrulama mektubu gönderilirken, gerek hesabın hareket görme yoğunluğu ve tutarı, gerekse alıcının özelliklerinin de göz önünde bulundurulması gerekir. Örneğin, çok fazla hareket gören, tutarı nispeten diğer alacaklardan yüksek olan, tahsilat sorunlarının yaşandığı ve cevap vermeyeceği bilinen veya tahmin edilen alıcılara pozitif doğrulama mektubu gönderilerek, ilgili hesap durumları ile kendi kayıtları arasında uygunluk olsa dahi cevap vermesi veya onaylaması istenmelidir. Bunun yanında, küçük alacak bakiyesi olan, fazlaca hareket görmeyen hesaplara negatif doğrulama mektubu gönderilerek, sadece tutarsızlık bulunması halinde cevap verilmesi veya onaylanması istenebilir.

Doğrulama mektuplarına ilişkin olarak gönderilen cevaplar mutlaka doğrudan denetçiye gönderilmelidir. Eğer alıcıya daha önce hesap ekstresi gönderilerek mutabakat sağlanmışsa, ayrıca doğrulama mektubu gönderilmeyebilir. Ancak cevap göndermeyen alıcılara, gerekirse ikinci bir mektup gönderilmeli ve yine cevap vermemesi halinde, bu alıcıya ilişkin hesaplar daha detaylı bir şekilde incelenmelidir.

İnşaat taahhüt işletmelerinde, ticari alacakların genellikle hakedişler karşılığında doğacağı düşünüldüğünde bu alanın, hakediş hesaplarının denetimiyle paralel yürütülmesi daha uygun olacaktır. Bu nedenle özellikle hakedişe dayanmayan ticari alacaklar üzerinde daha sıkı bir şekilde, az ise tamamı, fazla ise örnekleme yöntemi veya sondaj yöntemi kullanılarak bir

kısmı üzerinde kaynak belge incelemesi yapılmalıdır. Özellikle hesaplara yapılan alacak kayıtları örnekleme yöntemiyle incelenmeli ve karşı hesap kayıtlarının kaynak belgeler üzerinden uygunluğu tespit edilmelidir. Böylece işletmelerin özellikle finansal durumunu olduğundan daha iyi gösterebilmek için, alacaklarını daha az göstermek suretiyle yapmış oldukları bilanço makyajları da tespit edilmiş olacaktır.

Ticari alacaklar hesabında görülebilecek hata, hile ve eksikliklerin birkaç sebebi olabilir. Eğer neden, muhasebe personelinin ya da alacak takip servisi personelinin, yaptıkları tahsilatları gizlemek istemesi ise, denetçi bu durumu çalışma kağıtlarına not etmeli ve yetkilileri durumdan haberdar etmelidir. Bunun yanında neden, personelin bilgisizliğinden, örneğin senetlerin reeskont edilme usul ve esaslarını bilmemesinden kaynaklanıyorsa ya da işletme yöneticilerinin, bilançonun likiditesini olduğundan daha iyi göstermek istemesine dayanıyorsa, denetçi gerekli düzeltme kayıtlarını yaptırmalı ve diğer denetim alanlarında da benzer durumların olabileceğini düşünerek, çalışmalarını bu durumu da dikkate alacak şekilde devam ettirmelidir. Denetçi hesap bakiyelerinin güvenilirliğine kanaat getirdikten sonra, bu bakiyelerin aynı zamanda bilanço günündeki tasarruf değerlerini yansıtmalarını da temin etmelidir. Reeskont ayrılması olarak ifade edilen bu işlem sonucunda alacaklar bilanço günündeki tasarruf değerlerine indirgenmiş olacaktır. Bu bağlamda denetçi, işletme tarafından yapılmış olan reeskont hesaplamalarını da gözden geçirmeli ve doğru uygulanıp uygulanmadığını tespit etmelidir.

Denetçi yukarıdaki ifade edilen çalışmalarından sonra son olarak, alacakların yaşlandırılmasının yapılıp, yapılmadığını ve tahsili şüpheli hale gelenler için uygun karşılık ayrılıp ayrılmadığını incelemelidir. Bu bölümde denetçinin dikkat edeceği bir husus da, dönemsellik ilkesine uygun bir biçimde sınıflandırmanın yapılıp yapılmadığıdır. Yani vadesi bir yıldan fazla olan alacakların duran varlıklar, vadesi bir yıla kadar olanların ise, dönen varlıklar içerisinde, uygun sınıflandırmasının yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. Bunun yanında yıl sonu itibarıyla vadesi bir yılın altına düşen

alacakların da dönen varlıklara dahil edilmesi kayıtlarının yapılıp yapılmadığı incelenmelidir.

Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereğince, karşılık, şüpheli hale gelen veya gelmesi beklenen tüm alacaklar için ayrılmalıdır. Ancak V.U.K. söz konusu ilkeden farklı olarak, ancak bazı koşulları sağlamış olan alacaklar için karşılık ayrılması halinde gider yazılabileceği ve dönemin gelirleriyle karşılaştırılabileceğini ifade etmektedir. V.U.K.'nın 323. maddesine göre ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1- Dava ve icra safhasında olan alacaklar,

2- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar,

için ayrılmış karşılıklar, gider olarak matrahtan indirilebilir. Ancak önemli olan, gerek muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereğince muhtemel gider ve zararlar için karşılık ayırmak, gerekse tam açıklama ilkesi gereğince de mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli açıklıkta olmasını temin etmek maksadıyla, alacakların gerçek durumunu yansıtmaktır. Böylece işletme dışındaki üçüncü kişilerin, alacakların ne kadarının tahsil edilebileceği, başka bir ifadeyle ne kadarlık kısmının tahsil riski taşıdığı konularında bilgi sahibi olması sağlanmış olacaktır. Bu konuda V.U.K.'nın kısıtlayıcı hükümlerini de dikkate almak ve karşılığı muhasebenin genel kabul görmüş prensipleri uyarınca ayırmak, fakat kanunen kabul edilmeyen kısmını da incelemek suretiyle, beyanname üzerinde gerekli düzeltmeleri yapmak gereklidir.

İnşaat taahhüt işinin birçok riski de içerisinde bulundurması, işletmelerin bu konuya gereken önemi vermelerini zorunlu kılmaktadır. Ancak işletmelerin artan oranda banka kredilerine yani yabancı kaynaklara bağıllığı, bu şekilde aktif düzenleyici işlemler yapmaktan kaçınmalarına

neden olmaktadır. İşletmeler özellikle bankalara yönelik olarak hazırlanan mali raporlarında riskini ve giderlerini artıracak böylesine düzenlemeler yapmak istememektedirler.

Denetçiler ticari alacaklar alanını denetlerken, sadece hesaplar ve kaynak belgelerden hareket etmemeli, varsa işletmenin hukuk müşavirinden de bilgi almalıdır. Bu bilgiler işletmenin lehine ve aleyhine açılmış davaları, alacakları üzerindeki temlik, icra vb. kısıtlamaları da içerecek nitelikte olmalıdır.

İşletmeler tahsil edilemeyeceği yasa hükmü çerçevesinde belirlenmiş alacak tutarları için karşılık ayırabilecekleri gibi, çeşitli hesaplamalar yapmak suretiyle tahsil edilememe riski olan alacak tutarları için de karşılık ayırabileceklerdir. Ancak bu şekilde bulunan karşılık tutarları, kanuni şartları taşımadığı için vergi matrahına ilave olarak dikkate alınacaktır.

4.1.3. Diğer Alacakların Denetimi

İşletmenin esas faaliyetleri sonucu doğmayan bu nedenle de ticari alacaklar kapsamında değerlendirilemeyecek, çeşitli kişi ve kuruluşlardan olan alacaklarının denetimi bu bölümde ele alınacaktır. Aşağıda bu türden alacaklara ilişkin hesapların denetiminin önemi ve kapsamı ile işleyişi anlatılacak ve daha sonra da denetimi aşamasında söz konusu olan denetim teknikleri; örnek işletmeden elde edilen verilerden de yararlanılarak ifade edilecektir.

4.1.3.1. Kapsamı ve Önemi

Diğer alacaklar hesap grubunda, işletmenin ticari nitelikte olmayan her türlü alacakları takip edilir. İşletmelerin bir banka gibi kaynak kullandırması söz konusu olamayacağına göre, aslında hesapların kaynağı bir ödünç verme işlemi olacaktır. Diğer alacaklar hesabı bir ticari işleme dayanmaksızın işletmenin ortaklarından, iştiraklerinden, bağlı

ortaklıklarından, organik bağı olan işletmelerden ve personelinden olan alacakları ile bunlara ilişkin olarak reeskont ve karşılık hesaplarından oluşur. Dikkat edilecek olursa hesapların ortak özelliği, işletme ile organik bir bağı bulunan kişi ve kuruluşlardan oluşmasıdır.

İnşaat firmalarının daha önceki bölümlerde değinilen finansman sorunları da düşünüldüğü takdirde, işletmelerin ödünç para vermesinin çelişkili bir durum olduğu söylenebilir. Çünkü zaten gelir ve gider dengesini, taahhütleri bazında iyi bir şekilde ayarlaması gerekli olan işletmelerin, bu faaliyetleri ile ilgili olmayan alanlara kaynak aktarımı mantıksız bir işlem olacaktır. Hatta bu miktarların büyük boyutlara ulaşması, işletmenin sadece finansman sorunlarıyla değil, vergi mevzuatı nedeniyle de başını derde sokacak niteliktedir. Bu açıdan ele alındığında diğer alacaklar grubunun denetimi, ticari alacaklar grubuna kıyasla, belki de daha da önemli hale gelecektir. Gerçekte cari hesap sistemiyle işleyen hesapların, gerek işletme yönetimi, gerekse personel tarafından yapılabilecek hata ve hilelerde araç olarak kullanılabilecek olması, hesabın denetçi tarafından incelenmesinin önemini arttırmaktadır.

Aşağıda diğer alacaklar hesap grubunda yer alan hesaplar incelenirken, her birine ayrı ayrı değinilmeyecek ve geneli için geçerli olabilecek ifadeler kullanılacaktır. Ayrıca hesapların özelliklerinin ve işleyişinin gerek daha önce ifade edilen ticari alacaklar hesaplarıyla, gerekse kendi içerisinde diğer hesaplarla, denetim prosedürleri ve uygulanabilecek denetim teknikleri açısından benzerlikler göstermesi nedeniyle, daha önce açıklanmış denetim teknikleri konusunda detaya inilmeyecektir. Bu bağlamda özellikle, çok sık kullanılan ve ortakların bir anlamda cari hesabı olarak işlem gören "131- Ortaklardan Alacaklar Hesabı" konusunda daha detaylı bir inceleme yapılması yoluna gidilecektir.

4.1.3.2. Hesapların İşleyişi

1 no.lu M.S.U.G.T.'nde bu hesap grubu; "Herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş senetli, senetsiz alacaklar ile bu gruba ait şüpheli alacak karşılığının izlenmesini sağlar" şeklinde tanımlanmıştır. Bu bağlamda hesap plânının da sistematigi düşünüldüğü takdirde, hesapların borç bakiyesi ile çalışmaları gerekmektedir. Bunun aksine bir durum olması halinde alacak bakiyesi tutarının, en geç yıl sonunda pasifte paralel hesaplardan oluşan "33- Diğer Borçlar" grubunun altındaki hesaplara devredilmesi gerekir. Hesaplara giren tutarlar, ilgili hesapların alacağı karşılığında borç kaydedilir. Ayrıca büyük boyutlara ulaşan tutarlar nedeniyle tahakkuk ettirilen faizler de borç kaydedilirken, ilgili gelir hesapları alacaklandırılır. Hesap, mahsuben yapılan geri ödemeler nedeniyle de alacaklanır. Aşağıda bu sistematik içerisinde işleyen hesaplara ve özellikle de bunlar içerisinde "131 - Ortaklardan Alacaklar" hesabına ilişkin olarak yapılabilecek denetim prosedürleri ve tekniklerine ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

4.1.3.3. Denetim ve Denetim Teknikleri

İnşaat taahhüt işletmelerinde, işin devamı süresince kârın uzun yıllar ortaya çıkmaması, bu grup içerisinde özellikle ortaklara borçlar hesabının yoğun bir şekilde kullanılmasına ve hesabın bakiyesinin de devamlı surette büyümesine yol açmaktadır. Bunun yanında daha önce de belirtildiği gibi, belgelendirilemeyen harcamaların ortakların hesaplarının üzerine yüklenmesi, bakiyenin daha da artmasına neden olmaktadır. Bundan dolayıdır ki denetçi, incelemeleri sırasında özellikle ortaklardan alacaklar hesabını ayrı bir kategoriye dahil etmeli, salt muhasebe kayıtlarına itibar etmemeli ve kaynak belgeler ile uygunluluk denetimlerini de titizlikle uygulamalıdır. Hesabın borcuna ve alacağına dönem başında ve sonunda yapılan önemli ve olağandışı boyutlardaki kayıtlarla ilgili olarak kaynak

belgeler incelenmelidir. Özellikle virman kayıtlarını titizlikle incelemeli ve incelemelerini ilgili karşı hesaplar üzerinde de sürdürmelidir.

Denetçi ilk olarak, ortaklardan ve işlem görmüş diğer işletmelerden olan alacak ve borçları gösterir bir yazılı beyanı almakla işe başlamalıdır. Böylelikle işletme yönetiminin, denetçi tarafından tespit edilecek tutarsızlıklar halinde durumu kurtarabilmek için, çeşitli yanlış ifadeleri öne sürebilmeleri de engellenmiş olacaktır. Bu şekilde temin edilmiş belgelerdeki tutarlar ile defter kayıtlarındaki tutarlar karşılaştırılmalı ve önemli derecedeki farklılıklarla karşılaşıldığında inceleme derinleştirilmelidir. Ayrıca denetçi bu hesabı özellikle dönem sonuçları üzerinde etkili olan fiktif faturaları ve gider kayıtlarını tespit edebilmek için, kasa hesabından sonra yararlanabileceği en önemli hesap olarak kullanabileceğini unutmamalıdır. Bunun yanında diğer önemli bir konunun da, işletme kaynaklarının, ortaklar ve büyük bir ihtimalle organik bağı bulunan diğer işletmelere, ucuza kullandırılıp kullandırılmadığının tespiti olduğunu da gözden uzak tutmamalıdır. Çünkü böyle bir durumda, işletmenin finansman gelirleri gibi gelir hesaplarının da düzeltilmesi gerekecektir.

Uygulamada sık sık göze çarpan durum olan “örtülü kazanç dağıtımı” vergi mevzuatımıza da yansımış ve bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda konuya açıklık getirmek faydalı olacaktır. Kurum kazancı bazen açık olarak dağıtılmayıp, dolaylı yollardan ortaklara aktarılır. Bu takdirde kazancın örtülü yollardan ortaklara dağıtıldığından söz edilir. Konuya bu açıdan bakıldığında kazanç olmaksızın, örtülü kazanç dağıtımının söz konusu olmadığı düşünülebilse de, işletmenin çeşitli servet unsurlarının ortak ve sahiplere aktarılması, örtülü kazanç dağıtımı sayılır. Servet unsurlarının öz veya yabancı kaynaklardan temin edilmiş olması sonucu etkilemeyeceği gibi, özellikle yabancı kaynak yoluyla sağlanmış fonun, bu şekilde ortaklara veya kurum ve kuruluşlara aktarılmasının dönem sonuçları üzerindeki etkisi daha da önemli olacaktır. Kanun koyucu bu mevzuat ile işletmenin mal varlığının, ortaklarının kişisel mal varlıklarının lehine

fakirleşmesi ve işletme bünyesinde doğacak kazancın bir kısmının vergiye tabi olmadan işletme dışına çıkarılmasını önlemek istemiştir.

Örtülü kazanç dağıtımının inşaat şirketlerindeki görünümü, işletme varlığından bedelsiz kıymet, çoğunlukla da nakit para verilmesi şeklinde olmaktadır. K.V.K.'nın 17/3 üncü maddesi hükmü, şirketin ortakları veya diğer ilgililerle olan münasebetlerinde; "emsaline göre, göze çarpacak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse, örtülü yoldan kazanç dağıtmış olur" şeklindeki ifade ile ortaklara veya ilgili gerçek ve tüzel kişilere verilen borç üzerinden, en azından emsaline göre faiz tahakkuk ettirilerek alınmasını öngörmektedir. Burada emsal kavramından şirketin hali hazırda kaynak temini için kullandığı banka kredilerinin faiz ortalamasını, böyle bir durum söz konusu değilse bankalardan cari dönemde temin edebileceği kredilere uygulanabilecek ortalama faiz oranlarını anlamak gerekecektir. İnşaat işletmelerinin çok yüksek finansman maliyetleriyle çalıştığı düşünülürse, zor şartlarla temin edebildiği bu kaynakları, gerek ortaklarına, gerekse başka işletmelere ve üçüncü kişilere faizsiz kullandırması düşünülemez. Böyle bir durumun varlığı halinde, işletmenin en azından fon aktardığı kişi ve kuruluşlardan, katlandığı maliyetleri geri alması gerekir. Bu konuda vergi mevzuatımızda da bir açıklık bulunmamakta, sadece yukarıda ifade edilen mevzuat çerçevesinde işlem yapılmaya çalışılmaktadır. Ancak denetçinin söz konusu durumda, dikkate alınması gereken faiz oranını tespit ederken, işletme tarafından kullanılan kredilerin ortalama faiz oranını baz alması daha uygun olacaktır. Çünkü işletme, ortaklarına veya diğer kişi ve kuruluşlara aktarmış olduğu kaynaklar nedeniyle de aynı faiz oranıyla karşı karşıyadır. Hatta borçlanma oranı arttıkça, işletmenin daha fazla faiz yüküyle karşı karşıya kalacağı düşünülürse, bu şekilde aktarılan kaynak nedeniyle, genel olarak daha yüksek faiz oranlarında kaynak bulabildiklerinden dolayı, uygulayacakları faiz oranının, ortalama kredi faiz oranının birkaç puan üzerinde tespit edilmesi daha uygun olacaktır. Konuya açıklık getirmesi amacıyla örnek

işletmeyle ilgili olarak incelemeler sonucu tespit edilmiş bulgular ve sonuçlar aşağıya çıkarılmıştır.

Örnek, durumun inşaat taahhüt işletmelerinde ne kadar önemli boyutlarda olduğunu rakamsal olarak da göstermesi açısından ilginçtir. Bu amaçla öncelikle işletmenin beş ortağının ismine açılmış olan “131- Ortaklardan Alacaklar Hesapları” incelenmiş ve çeşitli denetim teknikleri sonucu tespit edilen, olması gereken durum ile mevcut durumun toplamı aylık olarak bir tabloya dökülmüştür. Daha sonra söz konusu hesaplara ilişkin olarak, mevcut faiz tahakkukları ile olması gereken faiz tahakkukları karşılaştırılarak sonuçlar üzerindeki etkileri gösterilmiştir.

İşletme faiz hesaplamasında baz aldığı oranı, kendi kullandığı ortalama kredi faiz oranının 2 puan üzerinde alarak %95 olarak belirlemiştir. Hesaba yapılan geri ödemelerin ay içerisinde dağılım göstermesi nedeniyle de ortalama vade kullanmıştır. Aşağıda denetçi tarafından yapılmış ve işletme tarafından beyan edilmiş olan vergiler ile örtülü kazanç dağıtımı kapsamında yapılan inceleme ile birlikte hesaplarda tespit edilen hata ve hilelerin düzeltilmesi sonucu ödenmesi gereken vergileri karşılaştıran bir tablo bulunmaktadır.

VERGİLER	DÜZELTME ÖNCESİ (BEYAN EDİLEN)	DÜZELTME SONRASI
Kurumlar Vergisi	1.474.359.741.-	45.781.387.351.-
K.V. Fon Payı	147.435.974.-	4.578.138.735.-
Gelir Vergisi Stopajı	442.307.922.-	13.734.416.205.-
Gelir vergisi Fon Payı	44.230.792.-	1.373.441.621.-
TOPLAM	2.108.334.429.-	65.467.383.912.-

Eksik Ödenen Vergi Tutarı : 63.359.049.483.-

İşletme tarafından yapılmış hesaplamalar incelendiğinde şu hususlar ortaya çıkmaktadır;

1- İşletme “131- Ortaklardan Alacaklar Hesabı”nın bakiyeleri üzerinden faiz hesaplamış ve bu faiz tutarını da, K.V. Beyannamesinde

matraha ilave etmek suretiyle vergilendirmiştir. Yapılan işlem vergi mevzuatımız açısından, vergi kaybı yaratmaması nedeniyle cezai bir işlem gerektirmemektedir. Ancak, işletmenin hesaplanan faizi ortaklardan alacaklar hesabında tahakkuk ettirerek gelir olarak değerlendirmesi, mali tablolar açısından daha doğru olacaktır.

2- İlgili hesabın bakiyesi hayali kayıtlar yapılmak suretiyle eritilmiş ve 63.359.049.483.- TL' lık vergi eksik ödenmiştir.

Sonuç olarak denilebilir ki, ortaklardan alacaklar ile diğer kişi ve kuruluşlardan alacaklar hesaplarının incelenmesi neticesinde işletmenin gerek ticari kâr, gerekse mali Kâr önemli ölçüde etkilenebilecektir. Yukarıdaki inceleme bu duruma ilişkin çarpıcı bir örnektir. Denetçi, incelemeleri sırasında yukarıda ifade edilen durumları da dikkate almalı, hesapların bakiyelerine bakmakla yetinmemeli ve yıl boyunca yapılan işlemlerin toplamını da dikkate almalıdır. Ancak bundan sonra hesapların bakiyelerini mümkün olduğunca gerçek durumu yansıtır hale getirdikten sonra, yukarıda ifade edilen hesaplamaları da yaparak, işletmenin mali yükümlülüklerinin de doğru tespit edilmesini sağlamalıdır.

4.1.4. Stok ve Avansların Denetimi

İnşaat işletmelerinde stoklar, hizmet üretiminin en önemli unsurlarından birisidir. İşçilik maliyetleriyle birlikte, malzeme giderlerine dönemsel olarak dönüşen stoklar, taahhüt maliyetinin en büyük kısmını oluşturmaktadır. Bu nedenle ki stoklar ve bunlara ilişkin olarak verilen avanslar ile ilgili hesaplar, bu başlık altında ayrı bir bölüm olarak açıklanacaktır.

4.1.4.1. Kapsamı ve Önemi

Malzeme alımına ve kullanılmasına ilişkin iç kontrol sisteminin unsurları başlığı altında da değinildiği gibi, stoklar ve özellikle de malzeme stokları, inşaat taahhüt işletmelerinin taahhüt maliyetlerinde yapabilecekleri

hata ve hilelerin en önemli kaynağıdır. Aşağıda da ayrıntılarıyla ifade edileceği gibi, malzeme stoklarında yapılabilecek hileler malzeme giderleri yoluyla dönem sonuçları üzerinde önemli etkiler yaratabilecek niteliktedir. Hatta maliyet artı kâr (Cost Plus) şeklinde yapılan inşaat taahhüt projelerinde, müteahhit işletmenin kârının maliyetlere endekslenmesi dolayısıyla, hata ve hilelerin etkisi diğer inşaat yapım türlerine kıyasla daha da yüksek olacaktır. Tüm bu nedenlerden dolayı denetçinin, inşaat taahhüt türü ve yapılma şekli ne olursa olsun, stoklar üzerinde etkin bir denetim yapması, aynı zamanda inşaat maliyetlerinin de kontrolü anlamına geleceği için bir zorunluluk arz etmektedir. Bunun yanında aşağıda ayrıntılarıyla da değinileceği gibi avans hesaplarının stokların denetimi paralelinde yapılması, stok denetimini kolaylaştıracak bir fonksiyon görecektir. Bu bağlamda aşağıda malzeme stoklarına ilişkin olarak yapılacak denetim ile ilgili açıklamalarda bulunulurken, aynı zamanda bu stoklara ilişkin olarak verilen ya da verilmiş görünen avans hesaplarının da incelemesi yapılacaktır. Bunun dışında, hesap plânı sistematüğinde yer alan ticari mallar gibi stoklara tezin amacını aşacağından dolayı değinilmeyecektir.

4.1.4.2. Hesapların İşleyişı

1 no.lu M.S.U.G.T.'nde stoklar grubu, "işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiğı, ilk madde ve malzeme, yarı mamûl, mamûl, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceğı düşünölen varlıklardan oluşur. Faturası gelmemiş stoklar ilgili bulundukları kalemin içinde gösterilir" şeklinde tanımlanmıştır.

Konumuz açısından özellikle değinilmesi gereken ilk madde ve malzeme stoklarının işleyişine ilişkin olarak tebliğ; "Satın alındıkları ya da üretildikleri maliyet bedelleri ile bu hesabın borcuna, üretime verildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise hesabın alacağına kaydedilir" şeklinde bir ifade kullanmaktadır. Konuya inşaat taahhüt

işletmeleri açısından bakıldığında, malzemenin alış fiyatı ve alış giderleriyle birlikte hesabın borcuna, her ne kadar satışı arizi olsa da, satış söz konusu olduğu haller ile üretime verildiği durumlarda bu hesabın alacağı karşılığında, ilgili gider hesapları ya da aktif hesapların borcuna işlenmesi gerektiği anlaşılabacaktır.

İnşaat taahhüt işletmeleri açısından, faaliyetin hizmet üretimi karakteri taşıdığı düşünülürse, diğer stok hesaplarından olan yarı mamul-üretim ve mamüller ile ticari mallar stoklarının herhangi bir işlem görmeyeceği, en azından taahhüt işiyle ilgili olarak söz konusu olmayacağı açıktır. İleride stoğa dönüşeceği kabul edilerek bu grup içine dahil edilmiş olan ve "159- Verilen Sipariş Avansları" olarak ifade edilen avanslar ise tebliğde; "Yurtiçinden ya da yurtdışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır" şeklinde tanımlandıktan sonra hesabın işleyişi; "Yapılan ödemeler bu hesaba borç, malın teslimi üzerine alacak kaydedilir" şeklinde ifade edilmiştir.

İnşaat işletmelerinin uygulamalarına bakıldığında, hesapların işleyişi konusunda farklı bir uygulama söz konusu değildir. Ancak aşağıda da ayrıntısıyla değinileceği üzere, çeşitli nedenlerle faturası gelmemiş ya da gelmeyecek olan malzemelere ilişkin olarak avans hesaplarının yanlış kullanıldığına da rastlanmaktadır.

4.1.4.3. Denetim ve Denetim Teknikleri

Bu bölümde malzeme stoklarına ilişkin denetim prosedürlerine ve uygulanabilecek denetim tekniklerine yer verilmiştir. Ayrıca malzeme stoklarına ilişkin iç kontrol sisteminin unsurları, daha önceki bölümlerde ifade edildiğinden dolayı ayrıca değinilmemiş, sadece bu sistemi değerlendirirken denetçinin dikkat edeceği hususlar belirtilmekle yetinilmiştir.

Malzeme stokları denetçi için oldukça güç bir denetim alanını oluşturmaktadır. Bu noktada yapılacak denetimin sağlıklı olup olmaması,

denetçinin göstereceği özen ve dikkat yanında, etkin bir iç kontrol sisteminin uygulanıp uygulanmadığına da bağlı olacaktır. Bundan dolayıdır ki denetçi, denetimine öncelikle stoklarla ilgili iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığının tespiti ile başlayacaktır. Daha sonra ise, stokların işletmenin varlıkları içerisinde gerçekten bulunup bulunmadığını ve bunlara da sahip olunup olunmadığını ve stokların maliyetlerinin doğru olarak oluşup oluşmadığını araştırmakla devam edecektir.

Genel olarak ele alındığında stokların denetiminde nihai hedefler aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- 1) Stokların satın alınması, şantiyelerde kullanıma sunulması ve kullanılmayan malzemelerin takibini sağlayacak, kısacası kayıpları önleyecek bir sistemin olup olmadığının tespit edilmesi,
- 2) Stokların maliyetinin doğru olup olmadığı, yani nakliye, sigorta vb. alış giderlerinin maliyete dahil edilip edilmediğinin tespit edilmesi,
- 3) Alınan ya da depodaki malların kullanılıncaya kadar iyi korunup korunmadığının tespit edilmesi,
- 4) Yerinde alımı yapılan ve şantiyelere sevk edilen ve özellikle merkezden alımı yapılarak şantiyelere sevk edilen malların giriş ve çıkışının zamanında ve doğru olarak yapılıp yapılmadığının tespit edilmesi,
- 5) Şantiyeler ve merkez ambarlarında bulunan stokların, dönem sonunda sayımının doğru olarak yapılıp yapılmadığının ve özellikle ihzarata girmiş olan ve olmayan stokların ayrımının yapılıp yapılmadığının ve taşeronu ait olanlarının sayıma dahil edilip edilmediğinin tespit edilmesi,
- 6) Dönem sonunda stokların muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerine göre değerlendirilip değerlendirilmediğinin tespit edilmesi,
- 7) Malzeme ve işçilik dahil olarak sözleşme yapılmış olan taşeronlara, zorunlu hallerde verilen malzemenin izlenmesi ve taşeronun istihkakından düşülmesinin düzenli olarak yapılıp yapılmadığının tespit edilmesidir.

Yukarıda ifade edildiği üzere stoklarla ilgili kayıtların temelini maliyet oluşturur. Stokların maliyeti, bunların hali hazırda bulundukları yere ve duruma getirilebilmeleri için doğrudan ve dolaylı olarak katılan tüm maliyetlerin toplamına eşittir. Buna göre alışla ilgili olarak doğrudan veya dolaylı olarak ilişki kurulabilen her türlü maliyet stok hesaplarına yansıtılmalıdır. Uygulamada bazen oldukça zor olabilecek bu tür bir dağıtım farklı işlemlere konu edilebilmektedir. Bu türden özellikle nakliye ve sigorta giderleri, işletmeler tarafından etkin bir şekilde takip edilemiyorsa ya "770- Genel Yönetim Giderleri" arasında ya da "740- Hizmet Üretim Maliyetleri" arasında nakliye ve sigorta giderleri olarak muhasebeleştirilmektedir. Denetçi özellikle bazen çok yüksek boyutlara ulaşan nakliye ve sigorta giderleri ile ilgili olarak, ifade edilen durumların söz konusu olup olmadığını, gerek işletme personeliyle yapılacak mülâkatlar, gerekse örnekleme yoluyla seçmiş olduğu kaynak belgeler ve defter kayıtlarında yeniden izlemek yoluyla kontrol etmelidir. Tamamlanmış taahhütlerle ilgili olarak kullanılmış stoklara ilişkin tespit edilen kur farkları, faiz, nakliye ve sigorta giderlerinin de "17" grubundaki hesaplara, dönemi geçmiş olsa dahi yansıtılmaları gerekir. Eğer taahhüdün geçici veya kesin kabulü yapılmış ise, bu takdirde o taahhülle ilgili satılan hizmet maliyetlerine aktarılmalıdır. G.V.K.'nın 44. maddesinde, "Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır" ifadesi kullanılmak suretiyle, söz konusu işlemlerin vergi mevzuatı açısından da yapılma zorunluluğu belirtilmiştir.

Denetçinin stok maliyetlerinin doğruluğunu tespit ederken yukarıda anlatılan ve ilerleyen kısımlarda yer alan tüm açıklamaları da göz önünde bulundurarak araştırmalarını yapması gereklidir.

Stokların giriş kayıtlarının zamanında yapılması yanında, çıkışlarının da doğru yapılarak, muhasebeye zamanında bildirilmesi gereklidir. Denetçi ambar ve muhasebe kayıtlarının maddi doğruluk denetimlerini de yapmalı ve bu amaçla ilk olarak fatura, ambar fişi, kantar fişi, malzeme istek ve satın

alma fişi ile kararları vb. kaynak belgelerinin uygunluk denetimini yapmalıdır. Özellikle sevk ve nakliye irsaliyesi ile kantar fişi bulunmayıp, sadece fatura karşılığı ambar kayıtlarına girişi yapılan büyük tutarlardaki malzemeler, özel olarak incelenmeli ve faturalarının uygunluk denetimi daha dikkatli yapılmalıdır. Çünkü bu tür kaynak belgelerin bulunmayışı, gerçek alımlara dayanmayan (fiktif) faturaların en önemli belirtisidir. Ayrıca bu tip faturalar karşılığı satıcı tarafından kesilmiş tahsilat makbuzları da faturaları ele veren en önemli ipuçlarıdır. Denetçi incelemelerini sürdürürken bu konuları da gözden uzak tutmamalıdır. Özellikle olağanüstü miktarlarda ambar girişi yapılan ve aynı gün veya kısa bir süre sonra tamamının kullanıma verildiği görünen malzemelerle ilgili faturalara dikkat etmelidir. Denetçinin maddi doğruluk denetimleri sırasında yapacağı en son çalışma ise, stok sayımı yaptırmak ve bu sayıma nezaret etmektir. Bu konuda daha önce açıklama yapıldığından dolayı ayrıca değinilmeyecektir.

Denetçinin stok sayımını gerektiği gibi gözlemleyemediği ve nezaret edemediği durumlarda, stok miktarının doğruluğu hakkında başka yöntemler kullanması gereklidir. Stok sayımına nezaret edememiş ve başkaca yöntemlerle de stoklar konusunda tatmin olamamış denetçi, neden ister işletme tarafından yapılan engelleme, isterse fiziksel imkânsızlıklar olsun, raporun kapsam bölümünde sınırlamaları belirtecek ve açıklamalar bölümünde de gerekli açıklamalarda bulunacak ve önem derecesine göre ya şartlı görüş bildirecek ya da görüş bildirmekten kaçınacaktır.

Denetçi stok sayımının, işletme tarafından herhangi bir aksaklığa veya karışıklığa meydan vermeyecek şekilde plânlanıp plânlanmadığını incelemek zorundadır. Çünkü bir inşaat işletmesinin şantiye ambarlarında veya açık alanlarında yüzlerce çeşit, tip ve ebatta malzeme bulunabilmektedir. Bu nedenle malzemelerin mümkün olduğunda sınıflandırıldıktan sonra sayılması gerekecektir. Bu konuda işletmenin stok sayım yönergesinde gerekli düzenlemeler yer alıyorsa, ilgili düzenlemelere, aksi takdirde denetçinin yardımıyla yapılacak plân ve programlara göre sayımın ne kadar uygun yapıldığı da, denetçi tarafından çalışma kağıtlarına

not edilmelidir. Ayrıca stok sayımı sırasında üretime ve imalata, en azından belirli bir süre malzemenin yollanmaması gereklidir. Eğer bu mümkün değilse, denetçi sayım esnasında yapılan ambar çıkışlarını not etmeli ve daha sonra çıkış fişleri ile defter kayıtlarını notlarıyla karşılaştırmalıdır. Hatta bu notlarda, mümkünse işletmenin stok adları ve ölçümlemesine uygun adlar ve ölçüler kullanılmalıdır.

Denetçi stokların fiziksel olarak bulunup bulunmadığıyla yetinmemeli, satılamaz nitelikteki çürümüş, paslanmış, modası geçmiş malzemelerin bulunup bulunmadığını uzman kişilerden yardım alarak tespit etmelidir. Bundan dolayıdır ki, denetçi, hiç hareket görmemiş malzeme stoklarını incelemeli ve sebeplerini araştırmalıdır.

İnşaat işletmelerinde stoklarla bağlantılı olarak kullanılan önemli bir hesap da "159- Verilen Sipariş Avansları"dır. Hesabın işleyişi konusunda iki farklı kullanıma rastlanmaktadır. İlki, yıl sonu çalışmalarında borç bakiyesi veren "Satıcılar" hesabının, "Verilen Sipariş Avansları" hesabına virman edilmesidir. İkincisi ise, faturası gelmemiş satıcılara ödenen meblağların, satıcılar hesabının paralelinde kodlanan avans hesaplarında izlenmesi ve fatura geldiğinde de satıcılar hesabına virman edilerek kapatılmasıdır. İki uygulama şeklinin de sakıncalı ve eksik yönleri bulunmaktadır. Çünkü, inşaat işletmeleri, bazen bir yıl sonra teslim alacağı malzemelerin bedelini hemen ödemeye başlamaktadır. Örneğin yapılacak konut bloklarına monte edilecek asansörler, binanın kaba işleri bitmeden sipariş edilerek ödenmeye başlanmaktadır. Aksi takdirde binaların, asansörlerin montajına uygun hale getirilmesinin beklenmesi halinde, montajın zamanında yapılması mümkün olmayacaktır. Böyle bir durumda ilgili satıcı hesabının yıl sonuna kadar beklenildikten sonra, borç bakiyesinin avans hesabına virman edilmesi, ara mali raporlar söz konusu olduğunda uygun olmayacaktır. Bazı durumlarda da çeşitli nedenlerle, satıcı faturalarının muhasebeye geç intikali söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumda, aslında alacak bakiyesi vermesi gereken satıcı hesabının, borç bakiyesi vermemesi için ödemelerin sipariş avansına çekilmesi gerek satıcılar, gerekse sipariş avansları hesaplarının hatalı

olmasına neden olabilecektir. Bu da ikinci yöntemin oluşturduğu bir sakıncadır. Söz konusu edilen sakıncaların ortadan kaldırılması ise, öncelikle şantiye ve merkez arası muhasebe evrakının akışına bağlı olacaktır. Ancak en azından makbuz karşılığı yapılan ödemelerde, ilgili belgeler üzerinde ödemenin fatura karşılığı ya da avans mahiyetinde olup olmadığı konusunda bir ibarenin satıcı tarafından düşülmesi sağlanmalıdır. Denetçi de yukarıda ifade edilen durumların söz konusu olup olmadığını tespit edecek kontroller yapmalı ve avans ile satıcı hesaplarının yanlış kullanımının tespiti halinde, gerekli düzeltmeleri gene işletme personeline yaptırarak, durumu çalışma kağıtlarına not etmelidir. Ancak özellikle işletmelerin taşeronlarını satıcılar hesabında izleyerek ve yıllara yaygın iş kapsamında olanlar için stopajdan kaçabilmek amacıyla bahsedilen çözümden de kaçınabilecekleri unutulmamalıdır. Denetçinin tüm bu durumları dikkate alması ve işletmenin bu şekilde kamufle ederek kurtulmaya çalıştığı stopaj yükümlülüğü olup olmadığını tespit etmesi gereklidir. Bu noktada, özellikle düzenli olarak fatura kesen satıcı hesaplarını kontrol etmeli ve seçeceği faturalarda teslim edilen mal veya hizmetin süreklilik gösterip göstermediği ve yıl aşımının söz konusu olup olmadığını tespit etmelidir.

Sipariş avansları hesabının amaç dışı diğer bir kullanımı ise, faturasız alım yapılan satıcılar nedeniyle söz konusu olmaktadır. Bu şekilde yapılan ödemeler, faturalı alım yapılan satıcılara verilen bir avans gibi gösterilmekte ve satıcılardan gelen faturalarla geçici olarak kapatma yoluna gidilmektedir. Temin edilen fiktif faturaların işlenmesi neticesinde de kesin olarak kapatılmaktadır. Böyle bir durum, ancak kaynak belgelerin ve satıcı hesap ekstrelerinin incelenmesi suretiyle tespit edilebilir. Denetçi, örnekleme yöntemiyle seçeceği avans hesaplarını, ifade edilen şekilde bir incelemeye tabi tutarak, kayıtların güvenilirliği konusunda bir görüşe ulaşmalıdır.

4.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Denetimi

İnşaat işletmelerinin taahhüdü altında bulunan ve yıl aşımının söz konusu olduğu inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin birleştirildiği bu hesap, aslında diğer işletmeler tarafından kullanılan “151- Yarı Mamüller-Üretim” hesabının, inşaat işletmelerinin muhasebesindeki görüntüsüdür ve işin devamı süresince maliyetlerin birleştirildiği bir hesap olması nedeniyle, bir anlamda geçici, detaylı bir inceleme yapılmasına ihtiyaç göstermeyen bir hesaptır. Hesaba ilişkin olarak aşağıda, yapılacak denetimle ilgili açıklamalarda bulunulacaktır.

4.1.5.1. Kapsamı ve Önemi

M.S.U.G.T.’nde; “İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Bu hesaplar projeler bazında izlenir” şeklinde ifade edilen hesabın, tek başına kontrolü aslında denetçi için pek fazla bir anlam ifade etmeyecektir. Çünkü bu hesap, “740- Hizmet Üretim Maliyetleri” hesabının bakiyelerinin dönem sonlarında aktarıldığı bir toplayıcı hesaptır. Bundan dolayıdır ki, hizmet üretim maliyetleri hesabının doğruluğu tespit edilmeden, bu hesaba yapılacak yansıtımların kontrolünün de bir anlamı olmayacaktır. Ancak hesabın denetimi, aktarma kayıtlarında herhangi bir maddi veya usul hatasının yapılıp yapılmadığı ve “tam açıklama” ilkesine uygun olarak sınıflandırmasının yapılıp yapılmadığı konusunda yoğunlaşacaktır.

Aşağıda hesaba ilişkin olarak sınırlı da olsa yapılabilecek denetim prosedürlerine ilişkin açıklamalar yapılırken, hesabı oluşturan maliyet hesaplarının ayrıntısına inilmeyecektir. Çünkü bu hesaplar “İnşaat Maliyetlerinin Denetimi” başlığı altında incelenmiştir.

4.1.5.2. Hesabın İşleyişi

M.S.U.G.T.'nde yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabının işleyişi, "işletmenin üstlendiği inşaat ve onarım işleri ile ilgili giderleri 741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ve faaliyet ile finansman giderlerinden bu inşaat ve onarıma düşen ortak gider payları ise 751, 761, 771 ve 781 kod no.lu yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında, bu hesaplara borç kaydedilir" şeklinde ifade edilmiştir.

Gerek yıllar itibariyle maliyet rakamlarının kontrolü, gerekse aktarma kayıtlarında yapılabilecek hataların daha kolay bir şekilde tespiti açısından, hesabın projenin devamı süresince yıllara göre bölümlenmesi ve bu bölümlenmenin altında, hizmet üretim maliyetleri hesabının paralelinde hesapların yer alması daha uygun bir düzenleme olacaktır.

Bu hesaplarda oluşan maliyet, geçici kabul yapıldığında, ya da işin fiilen bitmiş olduğunu gösteren durumların gerçekleşmesi halinde, "622-Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına devredilerek kapatılır.

Hesabın işleyişine ilişkin olarak söylenebilecek diğer bir husus ise, defteri kebir düzeyinde açılması ilkesidir. Bu konuda anılan tebliğin hesap plânına bakıldığında, işletmelere projelerini takip edebileceği 9 boş hesap kodu bırakılmıştır. Ancak birçok işletmenin yüzlerle ifade edilebilen irili ufaklı birçok projesinin olduğu düşünüldüğünde, ifade edilen durumun sıkıntılara sebep olacağı tabiidir. Bu nedenle getirilebilecek çözüm, projeleri konuları itibariyle ana başlıklar altında topladıktan sonra, bu ana başlıkların altında tali hesaplara gitmektir. Aşağıda buna ilişkin örnek bir hesap plânı kesiti verilmiştir.

- 170. BİNA YAPIM MALİYETLERİ
 - 01. ŞANTİYESİ YAPIM MALİYETLERİ
 - 01. 19X1 Yılı Yapım Maliyetleri
 - 00. İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri
 - 01. Ücret Maliyetleri
 - 03. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Maliyetleri
 - 04. Diğer Çeşitli Maliyetler
 - 05. Vergi Resim ve Harç Maliyetleri
 - 06. Amortisman ve Tükenme Payı Maliyetleri
 - 07. Finansman Maliyetleri
 - 08. Ortak Gider Payları
 - 02. 19X2 Yılı Yapım Maliyetleri
 - 02. ŞANTİYESİ YAPIM MALİYETLERİ
- 171. ALT YAPI İŞİ MALİYETLERİ
- 172. BARAJ YAPIM MALİYETLERİ
- 173. RESTORASYON VE ONARIM İŞLERİ YAPIM MALİYETLERİ

4.1.5.3. Denetim ve Denetim Teknikleri

Daha önce de ifade edildiği üzere bu hesaplar düzeyinde yapılacak denetim oldukça yüzeysel olacaktır. Denetçi için önemli olan, hesabı oluşturan hizmet üretim maliyetlerinin güvenilir olup olmadığının tespitidir. Ancak bundan sonra yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetlerinin usûl yönünden denetimi söz konusu olacaktır.

Hesaplarla ilgili olarak sıklıkla yapılan hatalardan ilki, hesap plânında yeterli ayrıntıyı içermeyecek şekilde kodlama yapılması ve hesapların ana hesap düzeyinde kullanılmasıdır. Bu durum, özellikle geçmiş yıllardan gelen rakamların gizlenmesine ve denetçinin gereksiz zaman kaybına neden olmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabına yapılan aktarmalar sırasında yapılabilecek en önemli hata, "Ortak Genel Yönetim Giderlerinin" dağıtımında görülmektedir. Özellikle dağıtım anahtarının tespitinde yapılan hatalar, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetlerini etkileyerek, ilgili işlerin bitiminde dönem sonuçlarının da, hatalı olmasına yol açmaktadır. Bu tür hatalara "İnşaat Maliyetleri Hesaplarının Denetimi" konusunda ayrıntılarıyla değinileceğinden dolayı, şimdilik bu kadarlık bir açıklama ile yetinilecektir.

Sonuç olarak denilebilir ki denetçi, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesaplarını denetlerken;

- a) Hesabın yıllar itibariyle, 740 grubundaki hesapların paralelinde ve tam açıklama işlevini yerine getirecek şekilde kullanılıp kullanılmadığını,
- b) Dönem sonu kapanış kayıtlarıyla ilgili aktarma kayıtlarının usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını,

tespit etmeye çalışacaktır. Bunun dışındaki amaçlar ise, "740-Hizmet Üretim Maliyetleri" hesabının ayrıntılarıyla incelenmesi neticesinde gerçekleştirileceği için, hesaba yönelik başkaca bir çalışma yapmasına gerek kalmayacaktır.

4.1.6. Vergilerin Denetimi

İnşaat işletmelerine tabi oldukları mevzuat açısından bakıldığında, hakedişlerden kesinti yoluyla ödemiş oldukları G.V. ve Fon ile mal ve hizmet alımları nedeniyle ödemiş oldukları K.D.V. ve sorumlu sıfatıyla ödemiş oldukları Gelir ve Damga vergilerinin önemli rakamlara ulaşmış olduğunu görmekteyiz. Bunlar içerisinde özellikle hakedişlerden kesinti yoluyla ödenen G.V. ve Fon tutarının yüz milyarlarla telaffuz edildiği de düşünülürse, bu türden peşin ödenen vergilerin bu başlık altında ayrıca ele alınması uygun görülecektir.

4.1.6.1. Kapsamı ve Önemi

İşletmelerde gerek mal ve hizmet alımları, gerekse stopaj ve kesinti yoluyla ödenmiş olsun, vergi tutarlarının çok yüksek miktarlara ulaşması ve işletmelerin bu yükü biraz olsun hafifletmek veya geciktirmek çabası içerisinde yapmaya çalıştıkları hileler, denetçi için vergi alanını özel bir öneme sahip kılmaktadır. Ayrıca uygulamada yapılabilecek basit hileler ile yüksek miktarlarda vergi kaçaklarının ya da ertelemelerinin söz konusu

olabileceği de düşünülürse, bu alanın denetiminin önemi daha da iyi anlaşılacaktır.

Bu bölümde ele alınacak vergiler işletmenin gerek sorumlu sıfatıyla ödemiş olduğu, gerekse mükellef sıfatıyla ödemiş olduğu ile birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri dolayısıyla istihkaklarından kesinti yoluyla ödemiş olduğu vergileri kapsamaktadır. Bunlar içerisinde özellikle hakedişlerden kesilen % 5 G.V. Stopajı ile % 10 Fon tutarının, inşaat işletmeleri açısından yarattığı vergi adaletsizliği konusuna daha önceki bölümlerde değinildiğinden dolayı ayrıca bir açıklamaya girilmeksizin denetimi ele alınacaktır.

4.1.6.2. Hesapların İşleyişi

Bu bölümde incelenecek hesaplar M.S.U.G.T.'yle getirilmiş olan sistematığe uygun olarak;

- 193- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar,
- 293- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar,
- 360- Ödenecek Vergi ve Fonlar,

hesaplarından ibaret olacaktır. Öncelikle de hesapların kısaca işleyişi açıklanacaktır.

Konumuz açısından çok daha önemli olan 193- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabının işleyişi; "Mevzuatın belirlediği dönemler itibariyle peşin ödenen gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonlar, bu hesaba borç yazılır" şeklinde ifade edilirken, 295- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabının işleyişi ise, "Gelecek dönemden daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek nitelikteki vergi ve fonlar ödendiğinde bu hesaba borç yazılır. İndirilebilme süresi bir yılın altına inen vergi ve fonlar bu hesabın alacağına karşılık, 193- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar Hesabına aktarılır" şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu bölüm kapsamında ele alınacak son vergi hesabı olan "360- Ödenecek Vergi ve Fonlar" hesabına ilişkin işleyiş ise, anılan tebliğ ile

“Vergi, Resim ve Harçların tahakkuk ettirilmesini gerektiren olay ve işlemler ortaya çıktıkça anılan hesaplar alacaklanır, ödemeler yapıldıkça borçlanır. Bir yıldan daha uzun sürede ödenecek, ertelenmiş veya taksitle bağlanmış vergiler varsa, bunlar 438- Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar hesabına aktarılır.” şeklinde ifade edilmiştir.

Aşağıda işleyişine ilişkin olarak bilgiler verilen hesapların denetimi konusu ele alınırken, konuya açıklık getireceği düşüncesiyle bazı yerlerde, örnek işletmenin uygulamalarına da değinilecek ve tespit edilen hatalar ve çözüm yolları, geçerli olan mevzuat çerçevesinde tartışılacaktır.

4.1.6.3. Denetim ve Denetim Teknikleri

193 sayılı G.V.K.’nın 42. maddesi’nde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinin düzenlenmiş olduğu, diğer bölümlerde de ifade edilmişti. Bu bağlamda, gerçekleştirilen işlemlerde KDV’nin konusunu oluşturmakta ve yapılan taahhüt hizmeti de KDV’ ne tâbi olmaktadır. Ancak uygulanacak KDV oranı ise, 27.12.1997 tarihli ve 97/10465 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1 Ocak 1998 tarihinden itibaren yapılacak konut teslimlerinde K.D.V. oranı %1 olarak tespit edilmiştir. Ayrıca kanun koyucu tarafından önemli bir istisna 2982 Sayılı Konut inşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yerlerde Yapılacak Yatırımlarda Vergi, Resim ve Harç İstisnası ve Muafıkları Tanınması Hakkında Kanun ile de getirilmiş ve böylelikle konut inşaatlarına yönelik olarak, oldukça geniş bir muafiyet yelpazesi oluşturulmuştur.

İnşaat işletmelerinde özellik arz eden vergi hesaplarından en önemlisi Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesaplarıdır. Bu hesap, G.V.K.’nın 42. maddesine giren işler dolayısıyla yine G.V.K.’nın 94/3 maddesine göre bu işleri yapanlara (Kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden kesilen %5 gelir vergisi stopajı ve %10 fonun, işin bitimine kadar biriktirilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Madde kapsamına dikkat edilecek olursa vergi, müteahhit işletmenin kâr oranına bakılmaksızın götürü bir şekilde ve en

önemlisi de hasılat üzerinden alınmaktadır. Bundan dolayıdır ki işletmeler, çok yüksek rakamlara ulaşan stopajı azaltabilecek ya da erteleyebilecek bazı hileler yapma yoluna gitmektedir. En sık yapılan hile ise, uzun bir süre hakediş düzenlemeyerek, sözleşme kapsamında alınan avanslar üzerinden de stopaj kesilmemesini sağlamaktır. Ancak G.V.K.'nın 94/3 maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, 42. maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (Kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (Avans olarak ödenenler dahil) vergi kesintisi (tevkifatı) yapmakla yükümlüdürler. Bundan dolayıdır ki avanslardan vergi kesintisi yapılmaması, vergi kaçakçılığı anlamına gelecek ve vergi kanunlarımız gereği cezalı işlem yapılması sonucunu doğuracaktır. Denetçi bu konuda özellikle, işletmenin vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getirip getirmediğini araştırmak zorundadır. Gerek yapılmış muhasebe kayıtlarını doğrulamak, gerekse yapılması gereken kayıtları tespit etmek amacıyla, kaynak belgeleri araştırmalıdır. Bu kapsamda öncelikle yapılmış hakediş raporlarını temin etmeli ve bu raporlardaki stopaj kesintilerini yeniden hesaplamalı ve muhasebe kayıtlarını doğrulamalıdır. Daha önce de belirtildiği gibi hakedişlerin hazırlanmasında etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması ve doğru olarak uygulanması halinde, denetçi daha az kaynak belge inceleyecek, aksi takdirde çalışmanın kapsamını daha geniş tutacaktır. Denetçi, işveren kurum ya da kuruluşun cari hesaplarının ayrıntılı dökümlerini alarak, hakediş dışında cari hesaptan yapılan ödemelerin mahiyetini araştırmalı ve avans niteliğinde olanlarına ilişkin olarak stopaj kesintisi yapılıp yapılmadığını gerek kaynak belgeler, gerekse muhasebe kayıtları üzerinde tespit etmelidir. Bunun dışında bitim tarihi bir yılın altına düşen taahhütlerle ilgili olarak 295- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabında görünen tutarların, 193- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabına aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmelidir. Denetçinin, bu tür hata ve hilelerin bilanço üzerinde çok büyük farklılıklar yaratabileceğini de gözardı etmeyerek, incelemelerini bu kapsamda sürdürmesi gereklidir.

1993 yılı baz alındığında, inşaat sektörünün toplam istihdamdaki payı % 6,0'dır. Aynı yılın Sosyal Sigortalar Kurumu kayıtlarına bakarsak, inşaat sektöründeki sigortalı sayısı 576.517'dir. Yani yaklaşık 582.000 kişi inşaat sektöründe çalıştığı halde sigortalı olarak gösterilmemiş, SSK'ya bildirimde bulunulmamıştır⁽¹³⁾. Bu durum da göstermektedir ki, inşaat işletmeleri çok yüksek oranda sigortasız işçi çalıştırmakta ve bunun neticesinde de ücretlerini resmi yollardan ödememekte ve resmi defter kayıtlarına gider olarak yansıtamamaktadırlar. Bu durumun etkileri, kasanın denetiminde fiktif fatura temini şeklinde açıklanmıştı. Diğer etkilerine ise, inşaat maliyetleri hesaplarının denetimi başlığı altında değinilecektir. Bu bölümde, söz konusu uygulamaların ücretler nedeniyle ödenmesi gerekli gelir ve damga vergisi tutarları üzerindeki etkisi ele alınacaktır. Bu bağlamda denetçinin, tüm işçilere gerçekten ödenen ücretler üzerinden gelir ve damga vergisinin hesaplanıp hesaplanmadığını ve bunların da usulüne uygun olarak ve zamanında muhtasar beyanname yoluyla ödenmiş olup olmadığını tespit etmesi gereklidir. Bu ifadenin ilk bölümü, işçilik maliyetlerinde yapılacak denetimin kapsamına girecektir. Bu nedenle her iki denetim alanının paralel olarak incelenmesi gerekecektir. Bundan dolayı bu bölümde denetçinin yapacağı maddi doğruluk denetimi kapsamında, kayıtlardan hareketle beyan edilen verginin doğruluğunun denetimi yapılmalıdır. Denetçi bu amaçla kaynak belgeleri incelemeli ve vergi tutarını yeniden hesaplamalıdır. Öncelikle bordrolar üzerinde vergi matrahının doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığını incelemeli ve matraha ulaşırken indirim unsuru olarak ele alınan kesintilerin, vergi ve sigorta kanunlarına uygunluğunu araştırmalıdır. Bunun dışında inşaat işletmeleri açısından, denetim kapsamında özellik taşıyan durumlar bulunmamaktadır.

(13) Bülent KUŞOĞLU: "Sosyal Güvenlik ve İnşaat Sektörü", Yaklaşım, 31 (Temmuz 1995), 43.

4.1.7. Satıcılar ve Borç Senetlerinin Denetimi

Bir çok sektörde olduğu gibi, inşaat sektöründeki işletmeler açısından da gerek riskinin, gerekse maliyetinin daha az olması nedeniyle en sık başvurulmuş yabancı kaynak satıcılarıdır. Bu hesap bir anlamda kısa vadeli dolaylı bir kredi hesabıdır denilebilir. Ancak günümüzün yüksek enflasyonlu ekonomik şartlarında bu kaynağın maliyetinin "sıfır" ve risksiz olduğunu söylemek imkanı da bulunmamaktadır. Hatta maliyetinin, bazı durumlarda banka kredileriyle sağlanan kaynağın maliyetine yaklaştığı da söz konusu olmaktadır. Bu bağlamda aşağıda iki hesap kapsam, işleyiş ve denetim prosedürleri açısından incelemeye tabi tutulacaktır.

4.1.7.1. Kapsamı ve Önemi

İnşaat işletmelerinde satıcılar hesabı, faaliyetler sırasında gerek işlem hacmi gerekse tutarı açısından oldukça büyük bir yer tutar. Özellikle orta çaplı bir inşaat işletmesi için, finansal duruma göre her bir şantiye için yüzlerce satıcı ile çalışılması normal bir durumdur. İnşaat işletmelerine girdi sağlayan çeşitli işletmeler arasında da yoğun bir rekabet olduğu düşünülürse, satıcılar yoluyla dolaylı kredi temininin kolaylığı daha iyi anlaşılacaktır.

Bankalar ile muvazaalı işlem yapılmasının çok zor hatta imkansız olması yanında, satıcılarda bu durumun tam tersi çok kolay ve rahat olması, satıcılar hesabını denetçi açısından en riskli denetim alanlarından biri haline getirmektedir. Satıcılar hesabında yapılabilecek hatalar ve hileler, işletme yönetiminin tutumuna bağlı olarak, borcun azaltılmasına yönelik olabileceği gibi yükseltilmesine de yönelik olabilecektir. İlkinin işletmenin cari oranını olduğundan daha iyi gösterebilmek kaygısı, ikincisinin ise giderleri şişirmek yoluyla ödenecek verginin azaltılması kaygısı taşıması nedeniyle, her iki durum da denetçi için önemli olacaktır.

Bu başlık altında ele alınacak borç senetleri hesabında ise durum biraz daha farklıdır. Öncelikle bu kapsamda ele alınacak belgelerin 6762 sayılı T.T.K.'nın 4. bölüm 2. kısmında yeralan, "Bono ve Emre Muharrer Senet" başlığı kapsamında ele alınan senetler ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Her ne kadar hesap bu türden senetlerin izlenmesine yönelik olarak işlese de, günümüzde borç senetlerinin yerini, çeşitli nedenlerden dolayı banka çeklerinin almasından dolayı açıklamalar, verilen çekler hesabına yönelik olacaktır. Bu bağlamda satıcılara yapılan ödemelerde çeklerin yoğun olarak kullanılması, hesabı, satıcıları inceleyen denetçi için bu incelemeye paralel olarak yürütülecek önemli bir denetim alanı haline getirmektedir.

Uzun vadeli işlemlerin pek fazla söz konusu olmadığı günümüzde, satıcılar hesabının da uzun vadeli olarak kullanımına pek rastlanmamaktadır. Ancak çeklerde kanuni niteliği gereği vade söz konusu olmasa dahi, uygulamada çok uzun vadeler yapıldığına da rastlanmaktadır. Bu bağlamda aşağıda, vade ayırımına gidilmeksizin genel açıklamalar yapılacaktır.

4.1.7.2. Hesapların İşleyişi

1 no.lu M.S.U.G.T.'nde işletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan, senetsiz borçların izlendiği bir hesap olarak tanımlanan 320- Satıcılar hesabının işleyişi; "Senetsiz borcun doğması ile bu hesaba alacak, ödenmesi halinde borç yazılır." şeklinde ifade edilmiştir. İşletmeler satıcılar hesabını, gider yerleri sınıflandırmasına uygun şekilde, şantiyeler bazında alt hesaplarda izlemelidir.

Aynı tebliğde işletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan, senede bağlanmış ticari borçlarının izlendiği bir hesap olarak tanımlanan 321- Borç Senetleri hesabının işleyişi ise; "Borç senetleri tutarları bu hesaba alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir." şeklinde ifade edilmiştir. Ancak bu hesap kapsamında yapılacak inceleme, 4 no.lu M.S.U.G.T.'nde de ifade edildiği üzere "özün önceliği kuralı" gereğince, işletme tarafından verilen vadeli çekleri de kapsamaktadır.

Bu nedenle işletmelerin ilgili hesabı, çek keşide edilebilen her bir banka adı altında vadelerine göre, alt hesaplarda sınıflandırarak kullanması uygun olacaktır.

4.1.7.3. Denetim ve Denetim Teknikleri

Satıcılar hesabının denetimi sırasında denetçi, öncelikle hesaba ilişkin olarak iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığını, uygulanıp uygulanmadığını incelemekle işe başlamalıdır. Çünkü uygulanacak denetim prosedürleri her risk alanında olduğu gibi, iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlı olacaktır. Denetçi kontrolleri sırasında, satıcılardan alınan faturaların aksatılmadan ve vakit geçirilmeden kayıtlara alındığını "Malzeme Alımında İç Kontrol Sisteminin Unsurları" başlığında da değinilmiş olduğu üzere, alım ve teslim sırasında gerekli tüm prosedürlerin titizlikle uygulandığını tespit etmiş ise, muhasebe kayıtlarına eksik veya hiç alınmamış kayıtların kontrolünde kullanacağı denetim prosedürlerinin de kapsamını daraltacaktır. Örneğin iç kontrol sisteminin uygulanmadığı bir işletmede, belirli bir rakamın üzerindeki tüm satıcı hesaplarının teyit edilmesi yoluna gidilecek iken, tersi durumlarda ise örnek olarak seçilmiş hesapların incelenmesinden hareketle bir kanaate ulaşmak yeterli kabul edilebilecektir. Denetçi sistemin incelenmesi sırasında, tanımlanmış yetkiler dairesinde borç doğuran işlemlerin yapılıp yapılmadığını ve söz konusu borcu doğuran işlemlerin dayanağı olan kaynak belgelerin usulüne uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini tespit etmelidir. Bu bir anlamda satıcılar hesabının alacak kayıtlarının uygunluk denetimi olmaktadır. Bu bağlamda hesaba yapılan borç kayıtlarının, herhangi bir kanıtlayıcı belgeye dayanıp dayanmadığı da örnekleme yoluyla kontrol edilmelidir. Kaynak belgelere dayanmayan borç kayıtlarının daha sıkı bir şekilde kontrol edilmesi esastır. Özellikle yüksek tutarda borç bakiyesi veren hesaplarda hatalı ve hileli işlem yapılmış olma ihtimali de fazladır. Nitekim örnek işletmede konuya ilişkin olarak yapılan incelemeler neticesinde aşağıdaki durumların varlığı tespit edilmiştir;

1- Demir stoklarının denetimi sırasında çıkışların bir kısmının, şantiyelerde imalata verilme nedeniyle değil, satış nedeniyle yapıldığı görülmüştür. Rutin olarak yapıldığı tespit edilen satışların ise maliyetin altında yapıldığı saptanmıştır.

2- Satış kayıtları sırasında diğer faaliyet gelirleri karşılığında borçlandırılan hesabın, kendisinden aynı zamanda demir alınan bir demir tüccarı olan satıcı Z Demir Nakliyat A.Ş.'ne ait olduğu saptanmıştır. Alıcılara yapılması gereken kaydın neden satıcı hesabına yapıldığı sorulduğunda ise, hesaplarda isim benzerliği nedeniyle yanlışlık yapıldığı gibi bir cevap alınmış, ancak bu cevap denetçi tarafından tatmin edici bulunmayarak, incelemenin daha fazla derinleştirilmesine karar verilmiştir.

3- Detaylı inceleme neticesinde, söz konusu demirin belirli aralıklarla teminat mektubu karşılığı 1 ay vadeli olarak Karabük Demir Çelik İşletmeleri A.Ş.'nden (Kardemir A.Ş.) satın alındığı ve bu malzemenin de alımının yapıldığı gün, Z Demir Nakliyat A.Ş.'ne satıldığı görülmüştür. Kardemir A.Ş.'ne işletmenin borcuna mahsuben ödemelerin ise, söz konusu Z Demir Nakliyat A.Ş. eliyle, işletmenin adına yapıldığı, Z Demir Nakliyat A.Ş.'den alınan ekstrede de teyit edilmiştir. Ayrıca Z Demir Nakliyat A.Ş. nin belirli aralıklarda da, işletmenin banka hesabına havaleler yaptığı, banka ekstrelerinden de anlaşılmaktadır.

4- Söz konusu malzeme alımına ve satışına ilişkin örnek olarak seçilen üç adet alış fatura tutarının, 2.923.870.000.- TL, satış faturalarının tutarının ise 2.677.072.700.- TL olduğu tespit edilmiştir. İşletmenin vermiş olduğu teminat mektubunun aylık masrafı ise, 12.350.600.- TL olarak hesaplanmıştır. Bunun sonucunda demirin gerçek maliyeti ise;

$2.923.870.000 + 12.350.600 = 2.936.220.600.-$ TL olmaktadır. Ancak işletmenin satış faturaları incelendiğinde aynı malzemeyi;

$$\frac{(2.936.220.600 - 2.677.077.700)}{2.936.220.600} = \% 8,2$$

iskontolu olarak sattığı anlaşılmaktadır. Bütün bunlardan elde edilen sonuç ise şudur; İşletme bedelini 1 ay sonra ödeyeceği malzemeyi peşin

olarak toplam % 8,2 iskontolu olarak satmaktadır. Böylelikle eline nakit para geçmektedir. Aynı kaynağı bankalardan ise ancak %11,3 ile sağlayabilmektedir. Dolayısıyla $\% 11,3 - \% 8,2 = \% 3,1$ daha ucuz kaynak temin etmiştir. Buradan işletmenin eline dahi geçmeyen demiri satmak suretiyle, ucuz kaynak temin etme amacının söz konusu olduğu anlaşılmaktadır. İşletme demiri almış olduğu Kardemir A.Ş.'ne borcunu kapatamayacağını anladığında ise, tekrar malzeme çekmekte ve peşin satarak, bu parayla ilk bakiye borcunu ödemek gibi, süreklilik arzeden bir işlem yapmaktadır.

Yukarıdaki olay bir tacir mantığıyla düşünüldüğünde mantıklı görülebilmektedir. Ancak konunun vergi mevzuatı boyutu ele alındığında, işletmenin söz konusu malzemeyi maliyetinin altı bir yana, maliyet fiyatına dahi satması mümkün değildir. Çünkü en azından genel giderlerin karşılanması söz konusudur. Ayrıca bu durum satıcı hesabının işleyişine de ters düşmektedir. Çünkü aynı hesap hem alıcı hem de satıcı mantığıyla kullanılmakta ve sürekli borç bakiyesi vermektedir.

Denetçinin hesaba yönelik olarak yapacağı teyit aşamasında işe öncelikle detaylı bir mizan hazırlamak ya da işletme personeline hazırlatmak yoluyla başlamalıdır. Bu mizanların alacaklı işletmelerin ünvanlarından, varsa vade farkı ve faiz oranlarına kadar gereken tüm bilgileri içermesi gereklidir. Bu konuda inşaat işletmelerinin bir çoğu, ayrı bir bilgisayar programı olan "satıcı hesapları cari hesap modülünü" kullanmak yoluna gitmektedir. Böyle bir programın kullanılması ise, denetçiye her türlü raporu kolaylıkla vermesi açısından yararlı olacaktır. Denetçi özellikle mizanda görülen büyük tutarlardaki bakiyelerden başlayarak kontrol çalışmalarını sürdürmelidir. Çünkü hata ve hileler bu grup hesaplarda daha yoğun olarak yapılabilmektedir. Özellikle fiktif faturalar bunlar içerisinde sayılabilir. Bu konu daha önceki bölümlerde anlatıldığından dolayı tekrar edilmeyecektir. Ancak şu da unutulmamalıdır ki, küçük bakiyeli hesaplarda da hata ve hile ihtimali az da olsa bulunmaktadır. Ayrıca uzun süre değişmeyen satıcı hesap bakiyeleri, söz konusu hesapla ilgili bir anlaşmazlık veya mutabakatsızlık

olduğu imajını verir. Bu nedenle denetçinin, işletmenin hukuk müşaviri ile görüşerek herhangi bir satıcıyla ilgili olarak dava konusu olmuş bir anlaşmazlığı olup olmadığına ilişkin bilgi alması yararlı olacaktır.

Denetçi söz konusu satıcı mizanı çerçevesinde örnekleme yoluyla tespit ettiği hesaplarla ilgili olarak, öncelikle hesaba yapılan kayıtlara ilişkin kaynak belgeleri incelemelidir. Bu belgeler içerisinde usulsüz olduğunu düşündüğü kayıtları, ilgili satıcılara göndereceği olumlu doğrulama mektubu yoluyla teyit etmeye çalışmalıdır. Böylece hesabın yanlış kullanımına ilişkin kayıtların düzeltilmesini temin etmelidir. Bu amaçla genel olarak çek ile ödeme yapılmasına karşın, yüksek tutarlarda nakit ödeme kayıtları daha detaylı olarak incelenmeli ve teyidi yapılmalıdır.

Genel olarak satıcılar hesabıyla paralel şekilde işleyişe sahip olan borç senetleri hesabı, daha önce de ifade edildiği üzere aslında "Verilen Çekler Hesabının" karşılığıdır. T.T.K.'nın 707 inci maddesinde "Çek görüldüğünde ödenir. Buna aykırı herhangi bir kayıt yazılmamış hükmündedir" ifadesi ile çekte vadenin olmadığı belirtilmiş olmasına karşın, uygulamada gerek garanti derecesi, gerekse kullanım kolaylığı nedeniyle senet yerine kullanıldığı da bir gerçektir. Bundan dolayıdır ki, ticari hayatta da teamüller ile kabul edilmesine rağmen çekte vade olmayacağı konusunda direktmek anlamsız olmaktadır. 4 no.lu M.S.U.G.T.'nde de bu doğrultuda; "Alınan ya da verilen ileri tarihli çekler vergi uygulamasında normal çek olarak kabul edilirken, "Muhasebe Sisteminde Özün Önceliği İlkesi" gereğince alacak ya da borç senedi olarak kabul edilmekte ve reeskonta tabi tutulmaktadır" şeklinde konuya açıklık getirilmiştir.

Denetçinin tıpkı satıcılar hesabının denetiminde olduğu gibi, çeklere ilişkin de iç kontrol sistemini incelemesi ve değerlendirmesi gerekecektir. Bu amaçla örnekleme yöntemiyle seçilen çeklerin varsa fotokopileri üzerinden yetkili kişilerin imzalarını taşıyıp taşımadığı tespit edilmelidir.

Denetçinin çeklere ilişkin listelerin incelenmesi aşamasında dikkat edeceği önemli bir husus da, ticari bir işleme dayanmayan çek keşide edilip

edilmediğinin tespit edilmesidir. Bu tür çekler genellikle usulsüz işlemlere ilişkin önemli ipuçları verebilir. Bu, faturasız bir işleme karşılık verilmiş bir çek ise, incelemeye ilgili satıcı hesapları da dahil edilecektir. Eğer gerçek olmayan bir taşeron ilişkisine dayanıyorsa, ilgili gider hesaplarının da düzeltilmesi gerekecektir. Bunun yanında personelin ilgili tutarları zimmetine geçirmek amacının da söz konusu olabileceğini gözardı etmemesi gereklidir. Örneğin personel tespit edileceği endişesiyle, vadesi gelmiş bir çeki tahsil etmekten vazgeçebilir. Bu nedenle tahsil edilmemiş çeklerinin vadesinin geçip geçmediğinin incelenmesi ve vadesi geçmiş olanlarının tahsil edilmeme nedenleri araştırılmalıdır. Bundan başka tahsil edilen çekleri, banka ekstrelerinden yeniden izlemek yoluyla teyit etmelidir. Unutulmamalıdır ki çekler, banka hesaplarına ulaşmada, personel tarafından kullanılacak önemli bir araçtır. Bu araç personel tarafından çeşitli hileler yapılabilmesi amacıyla da kullanılabilceği gibi, işletme yönetiminin usulsüz ve gayriresmi işlemlerinin gerçekleştirilmesinde de kullanılabilir. Denetçi her iki durumun da tespiti sonucunda çoğu zaman diğer denetim alanlarını da ilgilendiren önemli bulgular edinebilecektir. Bu nedenle hesabın denetimi, ilgili olduğu ölçüde diğer hesapların denetimiyle paralel yürütülmelidir.

4.1.8. Hakediş ve Avansların Denetimi

Bu bölümde yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri nedeniyle alınan hakediş bedelleri ve bu hakedişlere mahsuben alınan avansların denetimine ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır. Aşağıda bu kapsamda ele alınacak olan “350- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” ile hakedişlere mahsuben verilen avans hesaplarına ilişkin denetim prosedürleri incelenecektir.

4.1.8.1. Kapsamı ve Önemi

Her ne kadar inşaat işletmelerinin farklı bir vergilendirme rejimine tabi tutulması nedeniyle, işin bitimine kadar hasılatın ya da gelirden

bahsedilemeyeceği söylene de, aslında işletmeler için hakedişler bir anlamda hasılat olarak kabul edilmelidir. Bu nedenledir ki, hakedişlerin oluşumundaki her unsurun inceleme kapsamına dahil edilmesi önemli olacaktır. Ancak inşaat mühendisleri tarafından hazırlanan ve bir çok teknik detaya sahip olan bu raporların incelenmesi sanıldığı kadar kolay olmayacaktır. Bu nedenledir ki, denetçinin bir uzmanın yardımına ihtiyacı olacaktır.

Hakediş ve avans hesaplarının iki boyutu bulunmaktadır. Bunlardan ilki işletmenin mükellef sıfatıyla ödemiş olduğu vergi boyutu, ikincisi ise yukarıda da ifade edildiği üzere gelir boyutudur. Bu bağlamda brüt hakediş üzerinden kesilen vergilerin tutarlarının, işin hacmiyle birlikte ulaşabileceği rakamların önemi de tahmin edilebilecektir. İşte hesapların denetiminin öneminin ikinci boyutu burada kendini göstermektedir. İlgili vergi hesaplarına ilişkin denetim prosedürleri daha önce açıklanmıştı. Bu noktada ödenecek verginin matrahının doğruluğuna yönelik kontroller, söz konusu denetim alanındaki kontrolleri de etkileyecektir. Bu durum en az ilki kadar denetçi için önem arzedecektir.

Bu kısımda daha çok hakediş hesaplarının kaynak belgeleri olan hakediş raporlarına yönelik denetim prosedürlerinden bahsedilecektir. Bu raporların hazırlanmasıyla ilgili maliyet hesaplarının denetimine ilişkin açıklamalar ise, bundan sonraki bölümde yapılacağından, bu kısımda ayrıca bir açıklama yapılması tercih edilmemiştir. Açıklamalar yapılırken, özellikle konuya ilişkin iç kontrol sisteminin unsurlarında ifade edilen, olası hata ve hilelerin tespitine yönelik bilgiler de verilecektir.

4.1.8.2. Hesapların İşleyişi

2 no.lu M.S.U.G.T.'ne bakıldığında, yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişlerinin kısa vadeli yabancı kaynaklar içerisinde yer aldığını görmekteyiz. Bu durum hesabın işleyiş mantığı ve niteliği gözönüne alındığında tıpkı yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabında

olduğu gibi, muhasebe mantığıyla bağdaşmayacak bir sınıflandırmadır. Bu konuya ilişkin tartışma daha önce yapılmış olduğundan dolayı burada daha fazla açıklama yapılmayacaktır.

350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesaplarının işleyişi, ilgili tebliğ kapsamında; "Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri, bu hesaplara alacak olarak yazılır. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hakediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir" şeklinde izah edilmiştir.

Hakediş avansları olarak adlandırılmış bir hesap tebliğ kapsamında bulunmamaktadır. Bu nedenle kullanılabilecek en uygun hesap, "34- Alınan Avanslar" grubunda 341 ve 348 kod no.ları arasında boş bırakılmış ana hesaplardan birisi olacaktır. Bu hesabın işleyişi ise, alınan avanslar ilgili hesabın borcu karşılığı bu hesaba alacak, avansların mahsubu sırasında ise, bu hesaba borç kaydedilir, şeklinde izah edilebilir.

4.1.8.3. Denetim ve Denetim Teknikleri

Her denetim alanında olduğu gibi hakediş ve avans hesaplarının denetiminde de, denetçi öncelikle "Gelirin Doğuşu ve Hakedişlerin Hazırlanmasında İç Kontrol Sisteminin Unsurları" başlığı altında ifade edilen, kontrol sisteminin incelenmesiyle işe başlamalıdır. Çok iyi bir şekilde düzenlenmiş ve kesintisiz olarak uygulanan bir sistemde, hakedişlere ilişkin olarak hata veya hile yapılması ihtimali de azalacaktır. Ancak böyle bir sistemde dahi hata ve hile riski vardır. Bu nedenle kontrol sisteminin etkinliği, hesabın incelenmesinin gerekmediği anlamına gelmez. Sadece yapılacak denetimin riskinin az olması nedeniyle kapsamını ve prosedürlerini daraltır.

Denetçi hem yukarıda da anlatıldığı üzere iç kontrol sisteminin etkinliğini tespit etmeli, hem de hesabın denetimi sırasında öncelikle hesaba yapılan kayıtların kaynak belgesi durumundaki fatura ve hakediş raporlarını

temin etmelidir. Bu konuda örnekleme yöntemiyle seçeceği hakediş rapor ve faturaları üzerinde denetim faaliyetini gerçekleştirebilir. Daha sonra ise söz konusu rapor ve faturaların uygunluk denetimini yapması gerekecektir. Bu bağlamda ilgili belgelerin yetkili kişiler ile işveren kuruluş ya da kişilerin imzalarını taşıyıp taşımadığı tespit edilmelidir. Özellikle dönem başı ve dönem sonunda kesilmiş olan faturalar ile hakediş raporları karşılaştırılarak, dönem atlamasının olup olmadığı tespit edilmelidir. Tüm bunların yanında hakediş raporlarının muhasebe kayıtları için gerekli tüm bilgileri içerip içermediği de ayrıca tespit edilmelidir. Bu nedenle iç kontrol sisteminde de ifade edildiği gibi hakediş raporlarının, kim tarafından düzenlenirse düzenlensin, mutlaka muhasebeden sorumlu yetkililerin onayından geçmesi sağlanmalıdır. Burada muhasebecinin onayı hakedişle birlikte yapılması gerekli kanuni yükümlülüklerin hesaplanarak, kesintilerin doğru olarak yapılıp yapılmadığını teyit etmekten ibaret olacaktır.

Hakedişlerde yapılan önemli hata ve hilelerden birisi, fiyat farkları konusunda yapılan kasıtlı ya da kasıtsız hesaplama hatalarıdır. Bu nedenle denetçi öncelikle sözleşme hükümlerinde, fiyat farkı ödenip ödenmeyeceğine dair bir maddenin olup olmadığını saptamalıdır. Fiyat farkı kabul edilmiş ise, özellikle akaryakıt ve malzeme fiyat farkı ile eskalasyonların doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığı, gerekirse yeniden hesaplama yoluyla kontrol edilmelidir.

Yapılabilecek hata ve hileler arasında "metraj şişirilmesi" olarak ifade edilen, imalata esas miktarların arttırılması da sayılabilir. Bu noktada denetçi, uzman bir inşaat mühendisi ile birlikte çalışarak, metrajlarda gösterilen miktarlar ile keşifte ve projelerde görünen miktarların uyumlu olup olmadığını tespit etmelidir. Bu kontrol prosedürü sayesinde bulunabilecek fiktif faturaların maliyet hesaplarından çıkarılmasını temin etmelidir. Ayrıca örnek olarak seçilecek imalat kalemlerinin, şantiyelerde fiziksel olarak da tespit edilmesi faydalı bir tekniktir. Böylelikle hakedişlerde gösterilen inşaat tamamlanma oranının da anlamlı olup olmadığı teyit edilmiş olacaktır.

cretleri de ödemeyi yapanın kendisi alabilir. Bu nedenle denetçinin yukarıdaki incelemeleri yanında, ücret bordrolarını ve ödeme belgelerini incelemesi gereklidir. Bordroların imzalanıp imzalanmadığı ile imzalarda usulsüzlük yapılıp yapılmadığı inceleme kapsamına alınmalıdır. Ayrıca ayrılan işçilerden örnek olarak seçilenlerin bordro kayıtları kontrol edilerek, ücret ödemeye devam edilip edilmediğı tespit edilmelidir. Sonuç olarak bordro dışı bırakılmış ya da ayrılmış olmasına rağmen bordrolarda gsterilmış kişiler olup olmadığı tespit edilmeli, incelenen ve teyidi yapılan kaynak belgelerin bir nüshası da kanıt olarak çalışma kağıtlarına eklenmelidir.

Denetçi tarafından son olarak kontrol edilecek kısım ise, ücretlere ilişkin kanuni yükümlülüklerin gereğı gibi yerine getirilip getirilmediğı olacaktır. Bu bağlamda SSK işçi ve işveren primi, T.T.F. işçi ve işveren primi, Gelir Vergisi ve Damga Vergisi gibi kanuni yükümlülüklerin doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığı, ücret bordrolarından hareketle yeniden hesaplama yoluyla kontrol edilmelidir. Bundan başka söz konusu kanunlar ile getirilmış olan bildirim yükümlülüklerinin de gereğı gibi yerine getirilip getirilmediğinin kontrolü, işletmenin ileride karşılaşabileceğı cezai durumların tespiti açısından yararlı olacaktır.

Bu başlık altında son olarak değinilecek konu ise taşeron sistemiyle yaptırılan işçiliklerin denetimidir. Bu denetimin amacı iki noktada ele alınabilir. İki taşeronlara işçilik karşılığı verilen ücretlerin doğruluğu, ikincisi ise taşeronların kanuni yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde, müteselsil sorumluluk müessesesi nedeniyle doğabilecek risklere karşı önlem alınmış olup olmadığıdır. İlkinde inceleme konusu, taşeronlara verilen işçilik ücretlerinin uygun olup, olmadığının tespiti yani bir suistimal olup olmadığının saptamasına dayanmaktadır. Bazı işlerin taşeronlar vasıtasıyla yapılması, daha az işçinin yönetimi ve kontrolü gibi işletmeye sağlayacağı yararlar yanında, denetçiye de incelenecek alanı daraltması nedeniyle kolaylık sağlayacağı söylenebilir. Ancak taşeronlara ödenen işçilik karşılığı ücretlerde, piyasaya göre göze çarpacak derecede yükseklik söz konusu

olabileceği nedeniyle de denetçiye ayrı bir denetim alanı yaratılacaktır. Bu noktada denetçinin taşeron maliyetlerinde bir şişirme işlemi yapıp yapılmadığına yönelik kontroller yapması gerekecektir. Söz konusu taşeronlara ödenen ücretlerin piyasa rayiçleriyle karşılaştırılması yapılacak ve yapılan işin karşılığında fazla bir şekilde fatura alınmış olup olmadığı araştırılacaktır. Ayrıca taşeronlara yönelik ve bu başlık altında yapacağı son inceleme, yapılan ödemeler sırasında, ileride doğabilecek riskler nedeniyle teminat alınıp alınmadığı ile teminatın geçerli ve yeterli olup olmadığının tespiti olacaktır. Bu bağlamda ilgili taşeronlara hakedişlerinden hareketle, kesilen teminatların yapılan iş nedeniyle katlanılabilecek riskler ile mütenasip olup olmadığı araştırılmalıdır.

Sonuç olarak ister işletme tarafından bizzat yapılsın, isterse çalıştırılan taşeronlar vasıtasıyla yapılsın, bütün ücret ödemelerinin incelenmesi ve doğrulamasının yapılması, hesabın inşaat maliyetleri içerisinde ikinci büyük kalem olması nedeniyle oldukça önemlidir. Denetçi bu nedenle, söz konusu alana gereken dikkat, özen ve zamanı vermelidir.

4.3.3. Amortismanların Hesaplanması ve İnşaat Maliyetlerine Dağıtımının Denetimi

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan bir sabit kıymetin edinilmesi için yapılan giderlerin, o sabit kıymetten yararlanılan dönemlere bölünmesi amortisman konusunu oluşturmaktadır⁽¹⁶⁾. Bu başlık altında da amortismanların hesaplanması ve inşaat maliyetlerine dağıtımına ilişkin denetim prosedürleri hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

4.3.3.1. Kapsamı ve Önemi

Amortismanın işletmelerin mali durumuna en önemli etkisinin nakit çıkışını gerektiren vergi tutarını azaltması ve böylelikle bir fon yaratması

(16) Mehmet SAYARI: a.g.e., 75.

olduğu söylenebilir. Amortismanların bu yönü tezin kapsamı açısından ele alınmayacaktır. Bu kısımda amortismanların inşaat maliyetleri üzerindeki artış etkisi ele alınacak ve bu etkinin olması gereken kadar olup olmadığı incelenecektir. Daha açık bir ifadeyle denetçi açısından önemli olan, inşaat maliyetleri içerisinde tek başına önemli rakamlara ulaşan amortisman giderlerinin doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığı ile inşaat maliyetlerine dağıtılıp dağıtılmadığının tespitidir. Yoksa amortisman giderleri yoluyla yatırımların ekonomik değerinin hesaplanarak, bu değer ile fırsat maliyetinin karşılaştırılması ve kararın analiz edilmesi değildir.

Amortisman giderlerinin kontrolü denetçi için iki açıdan ele alınabilir. Bunlardan ilki, amortisman giderlerinin doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığı, ikincisi ise, maliyetlere intikalinin doğru olarak yapıp yapılmadığıdır. Ayrıca denetim kapsamında, sadece hizmet üretimine yani inşaat faaliyetine dönük sabit kıymetlere ilişkin amortisman giderleri incelenecektir. Bu bir anlamda şantiye sabit kıymetlerinin amortisman giderlerinin incelenmesi anlamına gelmektedir.

4.3.3.2. Denetim ve Denetim Teknikleri

Sabit kıymetlerin amortismanı için çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bunlar arasında normal amortisman, azalan bakiyelerle (hızlandırılmış) amortisman, fevkalâde amortisman, kullanım ömrü boyunca yapabileceği iş miktarını esas alan amortisman yöntemleri sayılabilir. Burada söz konusu yöntemlere göre amortismanın nasıl hesaplanacağına değinilmeyecektir. Bu başlık altında hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın, amortisman hesaplama ve maliyetlere yüklenmesi konusunda mevzuat hükümleri ve muhasebe ilkeleri doğrultusunda uygun işlemler yapıp yapılmadığının incelenmesi konusu ele alınacaktır.

Denetçinin amortismanlara ilişkin incelemeleri sırasında nihai hedefleri aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:

- 1- Dönemin hesaplanan amortisman gideri tutarının doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının,
- 2- Hesaplanan amortisman giderlerinin inşaat maliyetlerine doğru olarak intikal ettirilip ettirilmediğinin,

tespit edilmesidir. Denetim süreci bu iki noktada yapılacak kontrol prosedürleri ile sürdürülecektir.

Denetçi her denetim alanında olduğu gibi burada da işe, sabit kıymetlere ilişkin iç kontrol sisteminin incelenmesiyle başlayacaktır. Sabit kıymetlerin etkin olarak kontrol edildiğine dair bir kanaate ulaştıktan sonra ise, yapacağı denetimin kapsamını belirleyecektir. Denetçinin öncelikle amortisman tabi tutulmuş olan sabit kıymet hesaplarının doğruluğunu teyit etmesi gereklidir.

Denetçi yetkililerden amortisman hesaplamasına ilişkin varsa bir liste istemelidir. Böyle bir liste sabit kıymetlerini bilgisayar programlarında, ayrı bir modülde takip eden işletmelerde kolaylıkla elde edilebilir. Ayrıca gerekirse denetçinin isteyebileceği her türlü raporu elde etmesi de mümkündür. Eğer tam olarak yazılmış ise, noter onaylı bir demirbaş ve amortisman defteri de aynı işlevi görecektir. Bundan sonra yapılması gereken, hesaplamaların doğruluğunun, yeniden hesaplama yöntemiyle teyit edilmesidir. Ancak inşaat işletmelerinde binlerce kalem sabit kıymetin amortismanının yeniden hesaplanması çok zor, bazen de imkansız olacaktır. Bu nedenle özellikle farklı amortisman oranlarına sahip sabit kıymetlerden seçilecek bir örnek kütlenin, yeniden hesaplanması daha akılcı olacaktır. Bu şekilde yapılan hesaplamaların, demirbaş ve amortisman defterinde yeniden izlenerek karşılaştırması yapılacaktır. Önemli ölçüde hatalara rastlanmış ise, örnek kütlesi daha da genişletilerek denetim sürecine devam edilecek ve gene tatmin olunmaması halinde, tamamının amortisman hesaplaması yeniden yapılacaktır. Amortisman hesaplaması konusunda en fazla hata, binek otolar ile arsa, arazi ve binalarda görülmektedir.

Anlaşılabacağı üzere basit bir takım aritmetik işlemlerin kontrolü olan amortisman hesaplamasının doğruluğu teyit edildikten sonra, denetçi ikinci hedefi gerçekleştirmeye yönelik kontrol prosedürlerine geçecektir. Bu bağlamda G.V.K.'nın 43/3 maddesi; "Birden fazla inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre" tespit edileceğini öngörmektedir. Bu noktada denetçinin söz konusu kıymetlerin hangi işte, ne kadar kullanıldığını tespit etmesi gerekecektir. Ancak bu her sabit kıymet için değil, genellikle taşıtlar ve iş makineleri için yapılmalıdır. Bu amaçla söz konusu kıymetlere ilişkin takip kartları ile dosyalarından, fiili çalıştıkları süre hesaplanmalıdır. Ayrıca sevk irsaliyelerinden yararlanarak bu sürelerin teyidi yapılmalıdır. Ancak unutulmamalıdır ki işletmeler, hayali sevkler düzenleyerek, şantiyeler arasında sabit kıymet ayarlamaları yapabilir. Bu nedenle yalnızca sevk irsaliyesi ile yetinilmemeli, varsa aynı günlere tekabül eden nakliye faturası olup olmadığı incelenmelidir. Ayrıca inşaatın seyri dikkate alınarak, sabit kıymetlerin gerekliliği tespit edilmeye çalışılmalıdır. Örneğin kaba inşaatı bitmiş bir şantiyede halâ kule vinç görünmesi, inşaat maliyetlerine girecek amortisman giderinden çok, çalışmayan kısım giderlerinin söz konusu olduğunu gösterecektir. Denetçi incelemelerinde bu iki noktayı da dikkate almak zorundadır.

Denetçinin dikkat edeceği bir diğer konu ise, satışa konu olan sabit kıymetlerin birikmiş amortisman hesabının kapatılmış olup olmadığı ile halâ amortisman ayrılmaya devam edilip edilmediğinin kontrolüdür. Satışı yapılmış bir sabit kıymete ilişkin amortisman ayrılmaya devam edilip edilmediğinin tespitinde, sadece ilgili kıymetin şantiyede bulundurulması hâтта kullanılıyor olması, amortisman ayrılabilmesi için geçerli bir neden değildir. Ayrıca ilgili kıymetin işletmenin mülkiyetinde olması ve bunun da müspit evrak ile ispatı gereklidir. Denetçinin bu noktada dikkatli olması gerekir.

Son olarak yapılan tespitler neticesinde yeniden hesaplanan amortisman gideri ile defter kayıtlarında görünen tutarların karşılaştırılması sonucunda düzeltilmesi gerekli hususlara ilişkin kayıtlar bizzat denetçi tarafından hazırlanarak, işletme personeline yaptırılmalıdır.

4.3.4. Finansman Maliyetlerinin Denetimi

İnşaat işletmelerinin, faaliyetlerini her zaman öz kaynaklarıyla karşılamaları mümkün olmamaktadır. Bu nedenle işletmelerin borçlanmalara yönelmesi, çok yoğun biçimde başvuru alan çarelerin başında yer almaktadır. Genellikle banka kredileri ve vade farklı malzeme alımları bu konuda çok sık başvuru alan yöntemlerdir. Bu başlık altında işletmelerin ifade edilen türden yabancı kaynak kullanımları nedeniyle doğan faiz ve masrafların denetimi konusu ele alınacaktır.

4.3.4.1. Kapsamı ve Önemi

İşletmeler tarafından, banka kanalıyla kaynak kullanımından dolayı faiz, kur farkı ve masraflar ile vadeli alınan malzeme alımlarına ilişkin vade farkı ve kur farklarının, söz konusu kıymetlere ilişkin maliyetler içerisinde mi, yoksa genel giderler içerisinde mi olması gerektiği konusunda, önemli problemler yaşandığı bir gerçektir. Özellikle inşaat işletmelerinde yabancı kaynak kullanımının yüksekliği düşünülürse, problemin boyutları daha da önemli olmaktadır. Uygulamada gider ve maliyet ayrımının tam olarak anlaşılmamış olması ya da kasıtlı olarak yanlış anlaşılması ve vergi mevzuatımız açısından, finansman maliyetleriyle ilgili getirilmiş kısıtlayıcı düzenlemeler nedeniyle, söz konusu alanın denetimi önem arz etmektedir.

Bu bölümde, işletmenin her türlü yabancı kaynak kullanımından doğan faiz, kur farkı, vade farkı gibi finansman maliyetlerinin denetimi prosedürlerinden bahsedilecektir. Daha çok taahhütlere direkt olarak yüklenebilen finansman giderlerinden bahsedilecek ve bütün taahhütlerin finansmanında kullanılmak üzere alınan yabancı kaynaklar ise, "Genel

Yönetim Maliyetleri (Ortak Giderler) Paylarının Hesaplanması ve Dağıtımının Denetimi” başlığı altında incelenecektir.

4.3.4.2. Denetim ve Denetim Teknikleri

İşletmelerin yabancı kaynak kullanımları sonucu ortaya çıkan finansman maliyetleri faiz, komisyon, BSMV, KKDF, sözleşme giderleri olarak sayılabilir. Bu maliyetler ya dönem gideri ya da maddi duran varlıklar, stoklar gibi aktif kıymetlerle ilgili maliyete ilave bir unsur olarak iki şekilde işleme tabi tutulmaktadır. Buna ilişkin olarak 238 no.lu V.U.K. Genel Tebliği ayrıntılı açıklamalarda bulunmaktadır. Bu tebliğe göre özetle ilgili aktif kıymetin satın alınıp aktife girdiği tarihe kadar söz konusu olan faiz, komisyon vb. finansman maliyetlerinin, ilgili kıymetin maliyetine intikali zorunlu tutulmuştur. Daha sonra ortaya çıkanlar ise, ait bulundukları yıllarda gider ya da maliyet olarak intikal ettirilebilir. Örneğin banka kredisiyle alınmış olan bir kule vincin montajının tamamlanmasına kadar, krediyle ilgili olan finansman maliyetlerinin vincin maliyetine alınması zorunludur. Montajdan sonra söz konusu olacak finansman maliyetleri ise, dönem gideri olarak yazılabileceği gibi, maliyetlere de ilave edilebilecektir.

Yukarıdaki açıklamaların ışığı altında denetçinin öncelikle işletme tarafından kullanılmış kredilerin mahiyetini araştırması gereklidir. İlgili kredinin hangi amaçla alındığı ve nerede kullanıldığı tespit edilmeye çalışılmalıdır. Ancak bundan sonra söz konusu krediye ilişkin olarak faiz tahakkuk kayıtlarının eksik olup olmadığı araştırılmalı, kredilere ilişkin olarak daha önce ifade edilmiş olduğu üzere, ekstrelerden yararlanarak finansman giderlerine intikal ettirilmiş olan tutarlar doğrulanmalıdır. Malzeme alımı için kullanılan kredilerin maliyetleri stoklara, maddi duran varlıklar için alınanlar ise ilgili maddi duran varlıkların maliyetine intikal ettirilmelidir. Genel amaçlı olarak alınmış olup, tek bir taahhüdün finansmanında kullanılmayanlar ise, finansman giderleri olarak dönem giderlerine alınmalı ve genel yönetim giderleriyle birlikte dağıtımına tabi tutulmalıdır. Bundan

dolayısıdır ki denetçi, finansman maliyetlerinin ne kadarlık kısmının dönem giderlerine ve dolayısıyla inşaat maliyetlerine intikal ettirilmesi gerektiğini, yukarıda ifade edilen açıklamaları da dikkate alarak hesaplamalıdır. Hesaplanan tutarların ise, G.V.K.'nın 43. maddesinde müşterek genel giderler ve amortismanlar başlığı altında düzenlendiği üzere, her yıla ait olan kısmının, tahsil alınan istihkak bedellerinin birbirine olan nispeti dahilinde, inşaatların maliyetine paylaştırılması gerekir. Bu noktada denetçi, doğrulaması yapılmış hakediş hesaplarındaki tutarlardan hareket etmelidir. Burada önemli olan hakediş hesaplarının denetiminin sonuçlanması beklenmesidir. Aksi takdirde hakedişler üzerinde yapılabilecek bir düzeltme, finansman maliyetlerinin dağıtımını da değiştirecektir. Ancak bu dağıtım yöntemi sadece ilgili maliyetlerin direkt olarak yüklenemeyeceği kısımlarının dağıtımında kullanılmalıdır. Çünkü sağlıklı olan, finansman maliyetlerinin ilgili olduğu inşaatların maliyetine direkt olarak yüklenmesidir.

İşletmeler vadeli malzeme alımları yoluyla da finansman maliyetleriyle karşı karşıya kalmaktadır. Uygulamada vade farkı olarak ifade edilen maliyetler, alım aşamasında faturalara yansıtıldığı gibi, ödemenin gecikmesi halinde ayrıca fatura da edilebilmektedir. Alım sırasında faturalara yansıtılan vade farkları ile ilgili olarak önemli bir durum söz konusu olmamaktadır. Çünkü finansman maliyeti fiyatlar içerisinde malzemenin maliyetine girmektedir. Ancak vade farkı olarak satıcı tarafından fatura edilen finansman maliyetlerinde durum biraz daha farklıdır. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın 12.3.1993 45/452-262- 92/17136 no.lu muktezasında özetle; "Geç ödemededen doğan vade farklarının, emtianın satın alınmasından önce tahakkuk ettirilmesi halinde maliyet bedeline eklenmesi, satıştan sonra gerçekleşen kısmın ise, genel gider olarak dikkate alınması gerekir" şeklinde bir açıklama getirilmiştir. Ancak uygulamada aynı satıcıdan, birden fazla şantiyede kullanılmak üzere malzeme alınmasına çok sık rastlanmaktadır. Böyle bir durumda geç ödemededen dolayı, ayrıca fatura edilen vade farklarının, direkt olarak ilgili şantiyelere dağıtımı mümkün olamamaktadır. Bundan dolayı denetçinin böyle bir durumun varlığını tespit etmesi halinde,

ilgili maliyetlerin finansman maliyetlerine alınarak, ortak giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutması daha uygun olacaktır.

Sonuç olarak denetçinin öncelikle finansman maliyetlerinin doğruluğunu tespit etmesi, daha sonra ise bu maliyetlerin mümkün olduğunca inşaatların maliyetlerine direkt olarak yüklenmesi, direkt yüklemenin mümkün olmadığı zamanlarda ise, yukarıda açıklanan ilkeler doğrultusunda ortak giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulmasını sağlaması gereklidir. Ayrıca daha sonra da açıklanacağı üzere bu maliyetlerin giderleştirilmesi hususunda, vergi mevzuatınca getirilmiş kısıtlamaların da gözönünde bulundurulup bulundurulmadığını tespit etmelidir.

4.3.5. Genel Yönetim Maliyetleri (Ortak Giderler)

Paylarının Hesaplanması ve Dağıtımının Denetimi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler, çoğu zaman birkaç taahhüt işini aynı anda gerçekleştirmekte, hatta taahhüt kapsamında olmayan ticari faaliyetlerde de bulunabilmektedirler. Bu taahhütlerle ilgili olarak malzeme, işçilik gibi giderlerin ait oldukları inşaat taahhüt maliyetlerine intikal ettirilmesinde herhangi bir zorluk bulunmamaktadır. Çünkü bu giderlerin daha doğuşu aşamasında hangi taahhütlere yükleneceği bellidir. Ancak sorun tüm taahhüt işlerini ilgilendiren ortak giderlerde yaşanmaktadır. Aşağıda bu konuyla ilgili olarak uygulanabilecek denetim prosedürleri ele alınmıştır.

4.3.5.1. Kapsamı ve Önemi

Giderlerin kural olarak ister dolaylı, isterse direkt ilgili olsun mümkün olduğunca taahhütler ile ilgi kurularak direkt dağıtımına tabi tutulması gereklidir. Zaten böyle bir ilişki kurulabilen giderler, ortak gider olarak nitelendirilemeyecektir. Burada kastedilen giderler, işletmenin bütünlüğü ve sürekliliği açısından yapılması kaçınılmaz olan ve yıl içinde gerçekleştirilen birden fazla taahhüt işinin tümünü ilgilendiren masraflardır. Ancak bundan

her harcama unsurunun mutlaka bir bağlantısının kurulacağına dair bir sonucun da çıkarılmaması gerekir. Eğer yapılan harcamanın, hiçbir taahhüt işiyle veya ticari işle bağlantısı kurulamıyor ise, dağıtımına da tabi tutulmaması ve dönem giderlerinde bırakılması gerekecektir. Örneğin yeni bir işin alımına yönelik olarak yapılan, ancak alınamayan taahhüt işine ilişkin olarak yapılan teminat mektubu, seyahat, otel, yemek, noter vb. masrafların bu tür giderler arasında değerlendirilerek dağıtımına tabi tutulmaması gereklidir.

G.V.K.'nın 43. maddesi ile getirilmiş olan düzenleme ile de zorunlu tutulmuş olan, ortak giderlerin taahhütler arasında dağıtımı, işletmeler tarafından yapılabilecek bazı hata ve hilelere de konu olmaktadır. İşletmeler söz konusu maddenin kapsamına girmeyen arizi gelirleri nedeniyle vergi ödememek için, çoğu zaman dağıtılacak giderleri ayarlama yoluna gitmektedirler. Halbuki belli bir dönemde devam eden taahhütlere ilişkin ortak giderlerden pay vermek suretiyle, eğer varsa kalan giderler ile gelirlerin karşılaştırılarak ulaşılabilecek safi kazancın vergilendirilmesi esastır. Dağıtılması gerekli olan giderleri belirleyen unsur ise, vergilendirilecek gelirler değil, taahhüt işleriyle ilgili olarak yapıp yapılmadığı ilişkisidir. Bundan dolayıdır ki denetçi için söz konusu ortak giderlerin dağıtımının doğruluğu, sadece taahhüt maliyetlerinin doğruluğunun sağlanması için değil, aynı zamanda cari dönemde ödenmesi gerekecek verginin de doğru olarak tespit edilmesi için önem taşımaktadır.

Bu başlık altında yukarıda ifade edilen niteliklere sahip ortak giderlerin, inşaat taahhütleri arasında uygun olarak dağıtımı konusu ele alınacaktır. Bu kapsamda işletmenin daha çok "770- Genel Yönetim Giderleri" hesabında izlenen ortak giderlerin dağıtımı konusu ele alınacaktır. Bunun yanında "780- Finansman Giderleri" içerisinde yer alan ortak finansman giderlerinin dağıtımı konusu, önceki bölümde açıklandığından dolayı tekrar ele alınmayacaktır.

4.3.5.2. Denetim ve Denetim Teknikleri

Ortak giderlerin dağıtımının denetiminde, denetçinin öncelikle dağıtıma tabi tutulacak olan ortak giderleri tespit etmesi gerekecektir. Bu amaçla dağıtıma tabi tutulacak genel yönetim giderleri ise, aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- 1- İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 2- Ücret Giderleri,
- 3- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler,
- 4- Çeşitli Giderler,
- 5- Vergi Resim ve Harçlar,
- 6- Amortisman Giderleri,

Denetçinin yukarıda sınıflandırılmış genel yönetim giderlerine ilişkin yapacağı inceleme sırasında, mutlaka inşaat taahhütleriyle ilgili olma mantığını gözönünde tutması gerekir. Şantiyelere ortak bir şekilde fayda sağlamayan giderleri ise dağıtım kapsamından çıkarmalıdır. Bu bağlamda yukarıda ifade edilen ana gider gruplarının incelenmesi, aşağıda devam edecektir.

İşletme organizasyonuna ilişkin yapılan açıklamalarda da değinildiği gibi, aslında işletmelerin merkez personeli şantiyelere kurmaylık vazifesi görmektedir. Bu nedenle, bir iki istisna haricinde merkez personel ücretlerinin tamamının dağıtıma tabi tutulması doğal olacaktır. Ancak merkez bordrolarında odacı, sekreter, şoför gibi hizmet kadrolarında çalışanların ücret giderleri dağıtım dışında tutulabilir. Çünkü bu kişilerin görev yapması, şantiyelerin işleyişine bir katkı sağlamamaktadır. Bu nedenle denetçinin söz konusu kadroların maliyetlerinin dağıtım dışında tutulmasını sağlaması ve dağıtıma tabi tutulmuş ise düzeltme yaptırması gerekebilir. Söz konusu kadroların ücret maliyetleri, artık tüm işletmelerde kullanılan ücret bordrosu programlarından rahatlıkla sağlanabilmektedir. Bu kadrolara göre alınmış raporlar hesaplamaları kolaylaştıracaktır. Ancak şu da bir gerçektir ki,

istihkaklara göre ayarlanan dağıtım ölçüsünün, merkez personelinin şantiyelere ilişkin harcadıkları zamanı ölçmede hiç bir tutarlılığı bulunmamaktadır. Örneğin bir genel müdür yardımcısı, sürekli sorunlu olan bir şantiyeye daha fazla mesai ayırırken, işleri sorunsuz devam eden bir diğer şantiyeye ise daha az mesai harcayabilecektir. Bundan dolayı, söz konusu dağıtım ölçüsünün uygulanması tartışmaya açık bir konudur.

Dağıtımı yapılacak diğer bir gider de dışardan sağlanan fayda ve hizmetlerdir. Bu giderler merkezde yapılacak işin devamı için gerekli olan aydınlatma, ısıtma, müşavirlik hizmetleri, haberleşme vb. giderlerdir. Bu giderler dağıtıma tabi tutulabilir.

Dağıtım kapsamında ele alınacak diğer bir gider unsuru olan çeşitli giderler grubu ise, işletmenin merkez kira, seyahat, sigorta, noter vb. giderlerinden oluşmaktadır. Yine denetçinin aynı mantık içerisinde şantiyeler ile direkt ilgi kurabildiklerini ayrıştırması, diğerlerini de dağıtıma tabi tutulmasını sağlaması gerekmektedir. Ancak yapılan giderlerin niteliklerinden çok, yapılış nedenlerinin de göz önünde tutulması gerekir. Örneğin aynı il sınırlarında birden fazla şantiyesi bulunan bir işletmede, muhasebe müdürünün teftiş mahiyetinde yaptığı ziyaret sırasında yaptığı harcamalar dağıtıma tabi tutulması gerekli bir gider unsuru olacak iken, genel müdürün yurtdışına ya da şantiye bulunmayan yerlere yapmış olduğu seyahatlerdeki harcamalar, dağıtıma tabi tutulacak bir ortak gider niteliğinde olmayacaktır.

Merkez tarafından yapılan vergi, resim ve harç giderlerine ilişkin de yukarıdakilerden pek farklı bir durum söz konusu değildir. Örneğin dağıtıma tabi tutulmuş personel ücretlerine ilişkin damga vergileri de dağıtılmalıdır. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki vergi, resim ve harç giderlerinin büyük bir kısmı gider yerlerine direkt dağıtılabilecek özelliktedir. Bu nedenle denetçinin ilgili hesabı, taahhütlerle direkt ilgili olan kısımlarının olup, olmadığı yönünden incelemesi gerekir.

Son olarak amortisman giderlerinin dağıtımının incelenmesi gerekecektir. Bu nedenle de denetçinin, öncelikle amortisman tabi tutulmuş

sabit kıymetlerin şantiyelere ilişkin dolaylı da olsa, bir hizmet sağlayıp sağlamadığını incelemesi gerekecektir. Örneğin muhasebe departmanının kullanmış olduğu makina ve tesisatlara ilişkin amortisman giderlerinin dağıtımına tabi tutulması gerekirken, genel müdürün makam aracının amortisman giderlerinin dağıtımı uygun olmayacaktır.

Denetçinin yukarıda ifade edilen tüm giderlerin yapılış zamanlarını da dikkate alması gerekir. İşletmede şantiyeler faaliyetlerine farklı zamanlarda başlamaktadır. Örneğin A şantiyesi yılın ilk ayında faaliyete geçmiş iken, B şantiyesi Ağustos ayında faaliyete geçmiş ise, yılın başından itibaren yapılmış olan ve dağıtımına tabi tutulacak ücret giderlerinin, her iki şantiye içindeki payının aynı toplam tutardan hareketle hesaplanması yanlış olacaktır. Bu yüzden bu örnek kapsamında ilgili hesapta yapılacak inceleme ile Ağustos ayına kadarki toplam tutarın tamamının A şantiyesine, diğer ayların toplamının ise iki şantiyenin istihkakları oranında, her iki şantiye arasında paylaştırılması gerekecektir. Hesaplama için gerekli veriler, Ağustos ayı itibariyle sistemden alınacak bir mizan ile kalan süreyi de dahil edecek bir mizanın alınması yoluyla elde edilebilecektir.

Sonuç olarak denetçinin ortak giderlerin dağıtımının denetimi konusunda, öncelikle dağıtımına tabi tutulacak giderleri tespit etmesi gereklidir. Bundan sonra ise, taahhütlerin tahsil edilen istihkaklarının birbirlerine olan oranı tespit edilecek ve bu oran kullanılarak, her bir giderin taahhütler itibariyle payı hesaplanacaktır. Ancak hesaplamalar sırasında dağıtımdan pay alacak olan taahhütlerin, farklı farklı tarihlerde faaliyete geçtiği de dikkate alınacak ve dağıtılacak tutar buna göre hesaplanacaktır.

4.3.6. Vergi Kanunlarınca Kabul Edilmeyen Maliyetlerin Denetimi

İşletmelerde bir hesap döneminde elde edilen kazancın, ticari ve mali kâr şeklinde iki farklı tanımının yapılmasının nedeni, vergi mevzuatımızda düzenlenmiş olan, başta indirimi kabul edilmeyen giderler

olmak üzere, istisna, muafiyet vb. uygulamalardır. Bu bölümde söz konusu uygulamalar içerisinde sadece indirimi kabul edilmeyen giderler ya da başka bir ifadeyle kanunen kabul edilmeyen giderler konusu ele alınacaktır.

4.3.6.1. Kapsamı ve Önemi

İşletmelerde tüm giderler M.S.U.G.T.'nde belirtildiği şekilde, türlerine göre uygun hesaplarda izlenecek ve yıl sonunda gelirlerden indirilecektir. Ancak vergi mevzuatı bu giderlerden bazılarının indirimine izin vermemektedir. Kanun koyucunun bazı ödemeleri gider olarak kabul etmemesinin nedenlerinden biri, muvazaalı yollarla inşaat işleri kârının düşürülmesini amaçlayan hareketleri önlemek, diğeri de müteahhidin kasıtlı veya kusurlu olduğu durumlardan doğan bazı sonuçları kabul etmeyerek, bu tür davranışları cazip hale getirmekten çıkarmaktır⁽¹⁷⁾. Bundan dolayıdır ki, kazancın tespitinde özel önem taşıyan ve kayıt aşamasında dikkate alınmayan kanunen kabul edilmeyen giderlerin tümü, mali kâra ulaşılması sürecinde beyanname üzerinde ticari kâra eklenmelidir. Çünkü M.S.U.G.T. ile getirilmiş olan tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanması sonucu oluşacak kâr, ticari kâr olacaktır. Bu kârın mali mevzuat açısından da geçerli olabilmesi için, mali tablolar dışında yapılması gerekli bazı düzeltmeler bulunmaktadır. Sonuç olarak işletmeler tekdüzen muhasebe sistemi uyarınca kayıt yapma zorunluluğundan kaynaklanan, vergi yasalarına aykırılıkların giderilmesi gerekçesiyle, yıl sonu hesaplarıyla vergi beyanına esas verilerde muhasebe dışı düzeltmeleri mutlaka yapmak zorundadır. Bu noktada denetçinin yukarıdaki kapsamda ele alınması gerekli gider olup olmadığını tespit ederek, bunlara ilişkin düzeltmelerin yapılıp yapılmadığını kontrol etmesi gerekir. Bu inceleme mali kârın, dolayısıyla vergi yükümlülüklerinin, doğru olarak hesaplanıp kayıtlara geçirilmesinin temini için de zorunludur.

Vergi kanunlarımız giderlerin indirilebilmesi konusunda iki unsura dikkat çekmektedir. İlki işle ilgili olması, ikincisi ise kazancın elde edilmesi ve

(17) Şükrü KIZILOĞLU: a.g.e., 953.

idame ettirilmesine yönelik olarak yapılmasıdır. Bu bağlamda türü ne olursa olsun, yapılan taahhüt işiyle ilgili olmayan, işin idame ettirilmesine yönelik olmayan ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip olmayan giderlerin indirilmesi mümkün olmayacak ve kanunen kabul edilmeyen giderler kapsamında değerlendirilecektir. Ayrıca hangi gider unsurlarının ne kadarlık kısmının indirilmesinin kabul edileceğine dair olarak G.V.K.'nın 40 ve 41. maddeleri ile K.V.K.'nın 15. maddesinde ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur. Bu bölümde yukarıda ifade edilen niteliklerdeki kanunen kabul edilmeyen giderlere yönelik denetim prosedürleri ve teknikleri ele alınacaktır.

4.3.6.2. Denetim ve Denetim Teknikleri

İşletmeler yukarıda ifade edildiği gibi, kanunen kabul edilmeyen giderlere yönelik düzeltmeleri muhasebe dışında, beyannameler üzerinde yapmalıdır. Çünkü mali tabloların, vergi mevzuatına uygun olanlar ile muhasebe ilkelerine uygun olanlar gibi iki şekilde düzenlenmesi mümkün değildir. Bu nedenle vergi mevzuatı açısından yapılacak düzeltmelerden dolayı, mali tablolarda değişiklik yapılmamalıdır. Ancak ilgili düzeltmelerin de düzeltme işlemini doğuran kaydın yapılmasıyla birlikte takibi gerekir. Bu nedenle söz konusu düzeltme işlemlerinin nazım hesaplarda izlenmesi yararlı olacaktır. Bundan dolayı, denetçinin söz konusu giderlere ilişkin incelemeleri kapsamında, öncelikle nazım hesap kayıtlarını ele alması gereklidir. Bu kayıtların doğruluğuna ilişkin araştırmaların ardından yapılması gereken ikinci bir inceleme ise, nazım hesaplar içerisinde takibi gerekli olup da, kayıtlara yansıtılmamış giderlerin olup olmadığının incelenmesidir. Aslında daha önceki bölümlerde ifade edilen tüm hesapların incelenmesi esnasında, işle ilgili olup olmadığı, işin idame ettirilmesine yönelik olup olmadığı ile işin önemi ve hacmi ile mütenasip olup olmadığı hususlarına dikkat edilmesi gereklidir. Örneğin yıllık hakedişleri tutarı 10 trilyon TL olan bir inşaat işletmesi açısından, yurtiçinde yapılan seyahat harcamalarının tutarının 5 milyar TL olması, işin hacmi açısından olağanüstü

olarak nitelendirilemeyecek iken, yıllık hakedişleri tutarı 250 milyar TL olan bir işletme için fazla görülecek ve bu giderin bir kısmının kanunen kabul edilmemesi gerektiği hususu gündeme gelecektir. Bu aşamada yapılacak kontrollerde ortaya çıkan hususlarla ilgili olarak da gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması gereklidir. Böyle bir durumda denetçinin kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin yapacağı inceleme de, daha basit ve hızlı olacaktır.

Vergi mevzuatımız, işletmelerin vadesinde tahsil edemediği alacaklarıyla sınırlı olmak üzere, karşılık ayrılması ve zarar kaydı imkanını tanımaktadır. V.U.K.'nın 322. maddesine göre, kanıtlayıcı kazai bir hüküm veya inandırıcı bir belgeyle delillendirilmesi şartıyla söz konusu tahsil edilememiş alacakların "değersiz alacaklar" bünyesinde zarara atılması imkanı tanınmaktadır. İşte denetçinin, ifade edilen nedenlerle ilgili olarak ayrılan karşılıkların ve gider yazılan tutarlarını ilgili kanun hükümlerine uygun olup olmadığını araştırması ve kanunen kabul edilmeyen tutarlarına ilişkin de nazım hesaplarda gerekli kayıtların yapılıp yapılmadığını tespit etmesi gerekir. Aynı durum cari dönemde ayrılan kıdem tazminatları karşılığı için de söz konusudur. Denetçi kıdem tazminatı karşılığının incelenmesi sırasında ayrılan karşılık tutarlarının, aynı zamanda nazım hesaplarda kanunen kabul edilmeyen giderler olarak izlenip izlenmediğini araştırmalıdır.

G.V.K.'nın 41/8 maddesine göre (Ek:24.06.1994-40008 S. Yasa, M.25) "V.U.K hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını Son Giren İlk Çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kur farkı, kâr payı vb. adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırım maliyetine eklenenler hariç) aşağıdaki indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın %25'i indirilemeyecektir." İndirim oranı, V.U.K. hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere göre Maliye Bakanlığı'na o yıl için hesaplanan ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunur. Buna göre kullanılacak formül;

$$\text{K.K.E. Finansman Gideri} = (\text{Finansman Gideri}) \times \frac{\text{Yeniden Değerleme Oranı}}{\text{Ticari Kredi Faiz oranı}}$$

Denetçinin yukarıdaki şartların söz konusu olması halinde, indirimi yapılan finansman giderlerini kontrol ederek, indirilemeyecek kısmının doğru hesaplanarak nazım hesap kayıtlarında takip edilip edilmediğini incelemesi gerekir.

Yukarıda ifade edilen nazım hesap kayıtlarının her bir taahhülle ilgili olarak ayrı ayrı sınıflandırılarak izlenmesi gerekir. Çünkü bütün taahhütlerin aynı anda bitirileceği beklenemez. Dolayısıyla taahhüt bazında takip edilen nazım hesaplar, ilgili taahhüdün bitirildiği yıldaki ticari kâra eklenmek suretiyle dikkate alınacaktır. Bu yüzden denetçinin dikkat edeceği önemli hususlardan birisi de nazım hesapların yukarıda ifade edilen şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığıdır.

Sonuç olarak işletmenin gerçek giderlerinin dahi vergilendirilmesi sonucunu yaratan ve kazancın ötesinde harcamaya yöneldiği için, safi kazancın vergilendirilmesi ilkesine aykırı düşen “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider” uygulaması, muhasebe sisteminin mantığıyla bağdaşmasa da denetçi tarafından dikkate alınması gerekli bir konudur. İşletmenin ticari zararlar kapatmış olduğu dönemlerde dahi, mali kâr yaratmak yoluyla, yüksek tutarlarda vergi ödemesi durumuyla karşı karşıya bırakan kanunen kabul edilmeyen giderler olgusu, en azından işletmenin kanuni yükümlülüklerinde yarattığı etki açısından incelenmesi zorunlu bir denetim alanıdır.

SONUÇ

Şehirleşme olgusu ekonomik, sosyal ve kültürel gelişmelere paralel olarak gelişmektedir ve bu gelişim içerisinde de inşaat sektörü sunduğu alt ve üst yapı imkanlarıyla ülke gelişiminde yerini almaktadır. Kendisine girdi sağlayan diğer sektörlerle ve yapılaşmaya olan katkısı ile ülke ekonomisinde etkili bir konumda olan inşaat sektörü, bu yönüyle ekonomik ve sosyal gelişmelerden çok çabuk etkilenen ve ekonomiyi bir bütün olarak çeşitli yönlerde etkileyen bir sektör durumundadır.

1950 li yıllardan sonra hızlı nüfus artışının körüklediği göç olgusu, sanayi yatırımlarının da hızlanmasıyla birleşmiş ve küçük baraj veya köprü yapabilmek için bile yabancı müteahhitler aranmıştır. Bugün dünyanın önde gelen müteahhitlik firmalarıyla kendi ülkelerinde bile rekabet edip iş alabilecek duruma gelmiş olan sektörümüzün gösterdiği başarı gurur duyulacak türdendir.

Inşaat taahhüt sektörü gerek kendi alanının özelliklerinden gerekse mevzuattan kaynaklanan çok ve çeşitli sorunlarla karşı karşıyadır. Bunlardan bazıları şu şekilde sıralanabilir;

1. İşletmelerde büyüyen iş hacmi başlangıçta hissedilmeyen bazı yönetim zaafiyetlerini de gün yüzüne çıkarmıştır. Bu ise profesyonel yönetim ve idari kadro ihtiyacını doğurmuştur. Ancak diğer sektörlerde olduğu gibi inşaat sektöründe de nitelikli eleman sıkıntısı önemli bir sorun haline gelmiştir. Merkezde pek fazla olmasa da şantiyelerde yaşanan, nitelikli personel temin edilmesi ve elde tutulması problemleri, işletmelerin iç kontrol ve yönetim sistemlerinde sorunlar yaratmaktadır.

2. Muhasebe uygulamalarını tamamlama yönteminin seçimi konusunda bir anlamda zorunlu kılan mevzuat nedeniyle muhasebe de, sadece vergisel amaçlara hizmet eder hale gelmiştir. Oysa tamamlama yöntemi gelirin işin tamamlandığında doğduğunun ve karın da bu gelir tutarıyla o güne kadar biriktirilmiş giderlerin karşılaştırılması suretiyle tespit

edilerek, işin bittiği yıla ait olacağını öngörmektedir. Bu ise birbirinden bağımsız faaliyet dönemleri itibarıyla yapılacak karşılaştırmaları anlamsız kılan bir varsayımdır. Bu durum denetlenmiş mali tablolarda dahi dönemsellik ilkesine uyulmaması sonucunu doğurmaktadır. Buna karşılık U.M.S. tarafından da önerilen tamamlanma yüzdesi yöntemi, yukarıdaki yöntemin sakıncalarını giderecek bir fonksiyona sahiptir. Bu noktada yöntemin, kullanılacak tamamlanma oranının tespitinin işletmelere ek yük getireceği nedeniyle, tercih edilmeyeceği düşünülebilir. Ancak işletmelerin planlama departmanları tarafından hazırlanan iç raporlarda, tamamlanma oranının mühendislik çalışmalarıyla zaten tespit edildiği de düşünülürse, böyle bir endişenin de yersiz olduğu görülecektir. Ayrıca her alanda kullanılan fayda maliyet analizi açısından değerlendirildiğinde, yöntemin sağlayacağı faydaların getireceği ek külfetten fazla olacağı da açıktır.

Mevzuat gereği yıllara yaygın inşaatlarda hakedişlerden kesilen %5 lik stopaj oranının yüksekliği, asgari işçilik bildirimi nedeniyle söz konusu ek giderlerle birleştiğinde, işletmeler için önemli bir yük oluşturmaktadır. İşletmeler bu yükü hafifletebilmek gayreti içerisinde de gayri resmi yollara başvurmaktadırlar.

3. Artan iş hacmiyle birlikte, faaliyetlerin finansmanında öz kaynakların yetersizliği önemli finansman sorunlarına yol açmaktadır. Sektörün belirsizliklerden kaynaklanan riski, mali tablolarının güvenilirliği konusunda kuşkuyla birleştiğinde, kredi kuruluşlarından kaynak temini de zorlaşmaktadır. Kredi kuruluşları işletmelere kullandırdıkları kredilerde, değerlendirmelerini mali tablolardan elde edilebilecek mali bilgilerden ziyade, kolay paraya çevrilebilecek somut varlıklara dayandırmaktadırlar. Bu durum gerek kredi kaynaklarını, gerekse kullanılacak kaynak miktarını sınırlandırıcı bir fonksiyon görmektedir.

Yukarıda sıralanan tüm sorunlar uluslararası alanda da önemli başarılar kazanmış olan ve kazanmaya devam eden işletmeleri, sadece yurtiçi faaliyetlerinde değil, yurtdışı faaliyetlerinde de önemli ölçüde

kısıtlamaktadır. Mali idarenin vergisel kaygılardan kaynaklanan tek taraflı bakış açısı ise, en azından mevzuattan kaynaklanan sorunları çözmekten çok, daha da içinden çıkılmaz hale getirmektedir. Tüm bu olumsuzluklar ise işletmelerin finansman ihtiyacını daha da arttırırken, zaten güç olan kaynak teminini daha da zorlaştırmaktadır.

Günümüzde yüksek oranda yatırım ve istihdam gerektiren sektördeki işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri, mevcut projelerini karlılık amaçları doğrultusunda gerçekleştirebilmelerine ve aynı amaçlarla yeni projeler almalarına bağlıdır. Bu noktada gerek mevcut olan, gerekse yeni alınacak projelerde, planlama ve kontrol amaçları için inşaat maliyetlerine ihtiyaç duyulacaktır. Bu bilgiler gerek yapılan, gerekse yeni alınacak projelerin değerlendirilmesinde önemli bir kriter olacaktır. Bu türden değerlendirmeleri işletme yönetiminin yanında kaynak sağlayan kredi kuruluşlarının da yapacağı düşünülürse, mali bilgilere olan ihtiyacın önemi daha da iyi anlaşılacaktır.

Muhasebe sistemi tarafından üretilen mali bilgilerin, bu bilgilerden yararlanacak kişi ve kuruluşların kararları üzerindeki etkisi düşünüldüğünde, olayın bir başka boyutu daha ortaya çıkmaktadır. Bu da bilgilerin güvenilir olup olmadığı konusudur. Bilgilerin güvenilirliğinin işletme yönetimi açısından, gerçek durumu zaten kendilerinin biliyor olmaları nedeniyle pek fazla bir önemi olmamakta ancak, işletme dışındaki kişi ve kuruluşlar açısından ise vazgeçilmez olmaktadır. Bu noktada fonksiyon görecekt olan müessese ise bağımsız denetim olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bağımsız dış denetim gerek işletmeye, gerekse işletme dışındaki kişi ve kuruluşlara önemli faydalar sağlamaktadır. Denetlenmiş mali tabloların kredi kuruluşlarının tereddütlerini giderici fonksiyonu, işletmelerin önemli problemlerinden biri olan kaynak temini konusuna olumlu bir etkiye bulunacaktır. Ayrıca muhasebe kayıtlarındaki maddi hataların düzeltilmesine ve belirlenmiş işletme politikalarının uygulanmasının sağlanmasında işlev

gören iç kontrol sisteminin kurulup geliştirilmesine olan katkısı da önemli boyutlardadır.

İnşaat işletmelerinde bağımsız dış denetimin amacına ulaşabilmesi iki unsurun gerçekleştirilmesine bağlıdır:

- a) İşletmelerde iyi bir iç kontrol sisteminin bulunması,
- b) Sektörün özellikleri nedeniyle, risk derecesi yüksek denetim alanlarının ve bu alanlara uygulanacak denetim tekniklerinin seçimi,

Denetçilerin, işletmelerin tüm hesap ve işlemlerini incelemeleri mümkün değildir. Bu nedenle işletmelerde iyi bir iç kontrol sisteminin bulunması, denetimin amaçlarının gerçekleştirilmesi yanında, işletmelerin içinde bulunduğu sektörün özelliklerinden kaynaklanan denetim risklerinin de azaltılmasını sağlayacaktır. Şu da bir gerçektir ki, denetim süreci ne kadar iyi planlanırsa planlansın ve ne kadar iyi uygulanırsa uygulansın, geniş bir faaliyet alanı ve belgesiz işlem hacmine sahip olan sektördeki işletmelerde etkin bir iç kontrol sistemi olmadığı sürece, yapısal ve işletme riskinin azaltılması ve doğru bir denetim sonucuna ulaşılması mümkün olmayacaktır. Bu nedenle etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, denetçi için diğer sektörlerdeki işletmelere göre çok daha önemli olmaktadır. Buna karşılık sektörün özelliklerinin iyi bir şekilde analizi sadece denetim tekniklerinin tespiti açısından değil, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi açısından da önemli olmaktadır. Bu ağırlıklı işlevi nedeniyle tezde inşaat taahhüt işletmelerinde iyi bir iç kontrol sisteminin unsurları detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Denetimden beklenen amaçların gerçekleştirilmesinde ikinci önemli unsur, risk derecesi yüksek denetim alanları ile bunlara uygulanacak denetim tekniklerinin belirlenmesidir. İncelenecek denetim alanlarının tespiti denetçi için stratejik bir karar aşamasıdır ve burada vereceği karar gerek denetim sürecine, gerekse denetim sonucu varılacak görüşün doğruluğuna önemli derecede etki edecektir. Bu bağlamda inşaat taahhüt işletmelerinde

en önemli denetim alanları kasa, stoklar, satıcılar, hakediş ve inşaat maliyetleri hesapları olarak görülmektedir. Kasanın önemi faturasız harcamalar nedeniyle aşırı yüksek seyretmesinden kaynaklanmaktadır. Bu durumun fiktif faturalar ile ortadan kaldırılmaya çalışılması ise inşaat maliyet hesaplarını doğruluktan uzaklaştırmaktadır. Ayrıca bu tür faturalar gerçek olmayan borçlar nedeniyle satıcılar hesabını da güvenilir olmaktan çıkarmaktadır. Bu üç hesap çerçevesinde gelişen gerçek dışı kayıtlamalardan kaynaklananlar yanında, hakedişler üzerinde yapılabilecek hileler de mali tabloların güvenilirliğine önemli ölçüde zarar vermektedir.

Sonuç olarak, inşaat taahhüt işletmelerinin varlıklarını sürdürebilmesi verecekleri kararlarda kullanacakları mali bilgilerin güvenilirliğine bağlı olacaktır. Bu bilgilerin güvenilirliği ise, ancak bağımsız dış denetimle sağlanabilir. Buna karşın bağımsız dış denetim sonucunda ulaşılabilecek denetim görüşünün doğruluğu ise, öncelikle işletmenin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olup olmadığına, daha sonra ise denetim riskini en az düzeye indirecek denetim alanlarının ve bu alanların denetiminde kullanabilecek denetim tekniklerinin isabetine bağlı olacaktır.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Nalân / TENKER, Nejat

- 1992 Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri. Ankara: G.Ü. Basın Yayın Yüksek Okulu Matbaası.

AKDOĞAN, Nalân ve O. SEVİLENGÜL

- 1992 Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. Ankara: A.S.M.M.M.O. Yayınları

AKDOĞAN, Nalân

- 1994 Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. Ankara: A.S.M.M.M.O. Yayınları.

AKDOĞAN, Nalân ve H. AYDIN

- 1987 Muhasebe Teorileri. Ankara: G.Ü. İ.İ.B.F. Yayın No.44.

ARIKBOĞA, Dursun

- 1989 İnşaat Projelerinde Maliyet Tahmini ve Tahmin Yöntemleri. (Yayınlanmamış Doktora Tezi) İstanbul: İstanbul Üniversitesi.

BARUTÇUGİL, İ. SABİT

- 1986 İnşaat Yönetimi. İstanbul: İnkılap Yayınevi.

BENLİGİRAY, Yılmaz

- 1981 İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi. Eskişehir: E.İ.İ.B.A. Yayın No:241/161.

BÜYÜKMİRZA, Kamil

- 1995 Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Ankara: Polat Yayıncılık

CAN, Mehmet

- 1995 Sosyal Sigortalar Kanunu Uygulaması. Ankara: Yaklaşım Yayınları

CEYHUN, Ekrem

- 1993 Yapı İşletmesi Maliyet Hesabı ve Şantiye Tekniği I-II. Ankara.

D.İ.E.

1995 Türkiye İstatistik Yıllığı. Ankara.

DİRİMTEKİN, Tuğrul

1981 Muhasebe İç Kontrol İlkeleri. Ankara.

ERDOĞAN, Melih

1988 Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci. Eskişehir: A.Ü. Yay. No.276, İ.T.B.F. Yayın. No.60.

EREN, Fikret

1994 Borçlar Hukuku Genel Hükümler I. İstanbul: Beta Basım.

GÖZÜ, U. Şakir

1988 İnşaat Metraj ve Keşif İşlemi. Ankara: Yayla Yayınları

GÜRBÜZ, Hasan

1995 Muhasebe Denetimi. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

GÜREDİN, Ersin

1993 Denetim. İstanbul: Beta Basım.

GÜVENÇ, Çetin

1992 Yıllara Yaygın Yapım ve Hizmet İşlerinde Muhasebe Düzeni ve KDV Ödemeleri Üzerine Öneriler. (Yayınlanmamış Master Tezi) Ankara: Gazi Üniversitesi

İDİL, Orhan

1980 Örnekleme Teorisi ve İşletme Yönetiminde Uygulanması. İstanbul: İ.Ü.İ.F. Yayın No.107.

KARAKAYA, Mevlüt

1994 Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi. Ankara.

KARDEŞ, Seval

1996 Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’de Denetim Firmalarına Yönelik Bir araştırma. Ankara: SPK Yayınları.

KARTAL, Ali

- 1991 Proje Plânlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması. Kütahya: T.C. A.Ü. Yayın No.554.

KEPEKÇİ, Celal

- 1992 İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü. Eskişehir: E.İ.T.İ.A. Yayınları No.251/171.

KEPEKÇİ, Celal

- 1995 Denetim. Ankara: Siyasal Kitabevi.

KIZILOT, Şükrü

- 1995 İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Mevzuatı. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

KIZILOT, Şükrü

- 1996 Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

KIZILOT, Şükrü

- 1995 "İnşaat Taahhüt sektörüne ilişkin Bazı Vergisel Sorunlar" Yaklaşım Dergisi. 31: 37-42.

KIZILOT, Şükrü

- 1995 "İnşaat Şirketlerinde, %5 Stopajın %20'lik Vergiden Mahsup Edilebilme Koşulları" Yaklaşım Dergisi. 34: 22-27.

KOSTAKOĞLU, Cengiz

- 1995 İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri. İstanbul: Beta Basım.

KURAL, O. Cevdet

- 1983 Açıklamalı İlmî ve Kazai İçtihatlı İnşaat Hukuku Borçlar Kanunu. Ankara: Türkiye İnşaat ve Tesisat Müteahhitleri İşveren Sendikası Yayınları.

MAÇ, Mehmet

1993 KDV Uygulaması. Ankara.

ÖNER, Adil

1995 "Taşeronlara Yaptırılan Yıllara Yaygın İnşaatlarda %5 Vergi Tevkifatı" Yaklaşım Dergisi. 34: 70-71.

ÖNER, Adil

1995 "İnşaat İşletmelerinde Hakedişlerin Katma Değer Vergisi'nden, Damga Vergisi Kesilemeyeceği " Yaklaşım Dergisi. 26: 114-116.

ÖZER, Mevlüt

1997 Denetim I - II. Ankara: Özkan Matbaacılık.

SABUNCUOĞLU, Zeyyat ve T. TOKAL

1987 İşletme I-II. Ankara: Örnek Kitabevi.

SAYARI, Mehmet

1995 Tekdüzen Muhasebe Sisteminde İnşaat İşleri Uygulaması. Ankara: A.S.M.M.M.O. Yayın No.9.

SAYARI, Mehmet

1983 Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni. Ankara: G.Ü.İ.İ.B.F. Yayın No.22.

SELÇUK, M. Rıdvan

1995 "Yurtiçi Taahhütlük Hizmetleri ve Sosyal Güvenlik" Yaklaşım Dergisi. 31: 8-12.

SUNGUROĞLU, Kerim

1982 Yapı İşletmesi, Şantiye Tekniği ve Maliyet Hesapları, Ankara: T.M.M.O.B. İnşaat Mühendisleri Odası Ankara Şubesi Yayınları 1982/1.

ŞEKER, Nezir

1994 Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul: Beta Basım.

ŞEKER, Sakıp

- 1995 "İnşaat İşlerinde Maliyet Hesapları ve Kazancın Tesbiti"
Yaklaşım Dergisi. 34: 76-86.

ŞENCAN, İbrahim

- 1995 "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV" Yaklaşım Dergisi. 31:
101-106.

TATAR, Tevfik

- 1985 Yatırım Seçimi ve Değerlendirme Teknikleri. Ankara: G.Ü.
Basın Yayın Yüksekokulu Matbaası.

TATAR, Tevfik

- 1987 İşletmeciliğin Temel Kuralları. Ankara.

TAYLAN, Emin

- 1995 "İnşaat İşlerinde Kısmi KDV İndirimi" Yaklaşım Dergisi. 31:121-
124.

TÜRKOĞLU, Yekta ve T. ŞARKI, E. EGEMEN

- 1985 İhale Hukuku ve İnşaat İşleri. Ankara: Olgaç Matbaası.

TÜRKİYE MUHASEBE UZMANLARI DERNEĞİ

- 1992 Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)(International
Accounting Standards). İstanbul: T.M.U.D. Yayını No.7.

USLU, Selçuk

- 1991 Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi. Ankara:
G.Ü. Basın Yayın Yüksekokulu Basımevi.