

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİMİ BİLİM DALI



**YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM
İŞLERİNDE MUHASEBE İŞLEMLERİ
İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE
İÇ KONTROL VE DENETİM**

Yüksek Lisans Tezi

Yusuf ÖZLÜ

İstanbul, 2012

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİMİ BİLİM DALI

YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM
İŞLERİNDE MUHASEBE İŞLEMLERİ
İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE
İÇ KONTROL VE DENETİM

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan: Yusuf ÖZLÜ

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Mustafa ÇANAKÇIOĞLU

İstanbul 2012



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ

Tez Onay Belgesi

Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı, muhasebe Denetim (Tezli) Yüksek Lisans programı öğrencilerinden Y0912.070009 numaralı Yusuf ÖZLÜ'nün "YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE MUHASEBE İŞLEMLERİ, İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL VE DENETİM" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 25.06.2012 tarih ve 2012/14sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından **oy birliği / oy çokluğu** ile Yüksek Lisans Tezi olarak **kabul** edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi 01.11.2012

1) Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Mustafa Çanakcıoğlu

2) Jüri Üyesi

Dr. Cem Durmuş

3) Jüri Üyesi

Yrd. Doç. Dr. Serdar Arıoğlu

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

ÖZET

Ülkemizde inşaat sektörü ekonomi açısından lokomotif sektörlerden birisi olup Cumhuriyetin ilanı ile gelişmeye başlayan bir sektördür. Cumhuriyetin ilk yıllarında demiryolu hatları ve büyük su projeleri ile başlayan inşaat sektörü, dünyadaki liberalleşme rüzgarlarının başladığı İkinci Dünya Savaşından sonra tırmanışa geçmiştir. Genel olarak emek-yoğun bir teknoloji ile çalışan inşaat sektörünün istihdamın yaratılması ve işsizliğin azaltılmasında payı büyüktür. Türkiye, bölgesinde pek çok inşaat alt sektöründe üretim kapasitesiyle üretim üssü olma özelliğini taşımaktadır. Demir-çelik, çimento, seramik ve kaplama malzemeleri, mimarlık, boya ve yapı kimyasalları, seramik sağlık gereçleri, yalıtım, plastik boru ve profil, iklimlendirme, soğutma ve klima, aydınlatma, doğal taş ve mermer gibi bir çok alt sektörün can damarı inşaat sektörüdür.

Ülkemizde inşaat işleri vergi hukuku açısından yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin başlangıç ve bitiş tarihleri farklı dönemlerde olması nedeniyle farklı bir vergileme sistemine sahiptir.

Bu çalışmanın amacı, çok farklı coğrafyalar ve bölgelerde faaliyet gösteren inşaat taahhüt işletmelerinin denetim ve iç kontrol sisteminin incelenmesine yöneliktir.

Bu çalışmada, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmelerinin yapısı, özellik arzeden hesapların işleyişi ile TMS 11 İnşaat sözleşmeleri standardı detaylı olarak incelenmiş olup, inşaat taahhüt ve onarım işletmelerinde iç kontrol sistemi ve denetimin nasıl olması gerektiğini

incelemeye çalışılmış ayrıca bilanço hesapları, stok hesapları ve maliyet hesaplarının denetimi açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat, TMS 11, Denetim,

ABSTRACT

The Construction business is one of the locomotive industries in Turkey and it is the most improving one after the constitution of the Republic. The industry was started its development by the large scale railway and water supply projects of the young Turkey at the first stages of the republic and continued aggressively the development by the liberal wind after second world war. Because construction industry generally hires a large scale of labour force, it has an important effect on decreasing unemployment. Moreover, Turkey is absolutely the production base of its region for the all construction sub-industries. Construction industry is the artery of the sub-industries like; cast iron-steel, ceramic, cladding materials, architectural materials, coloring and structural chemicals, isolation materials, PVC pipes and profiles, conditioning, electrical equipments, natural stone, marble and etc. Most of the companies of the industry are also working abroad. Enlarging country inside and close region markets have been accelerated the industry rapidly in the last five years.

Construction business is separated to two parts in the tax law of Turkey as “completed in more than one year construction and restore projects” and “completed in one or less than a year construction and restore projects”.

Because completed in more than one year construction and restore projects’ start and finish dates are not in the same tax period, these projects have a different taxation systems. These projects’ profit and loss determination can only be done at the finish year of the work according to 42th article of the Turkish Income Law.

This study aims to investigate of the auditing and control system of the industry in the different geographies and regions.

The more than one year construction and restore projects’ structure and the principle of the precedence accounts’ contract standard TMS 11 are checked in detail. Moreover, auditing and control system of the industry is

investigated. The auditing of accounts,
stock accounts and cost calculations are explained in detail.

Keywords: Construction, TMS 11, Auditing

ÖN SÖZ

Genel olarak emek-yoğun bir teknoloji ile çalışan inşaat sektörü, kendisine bağlı 200 den fazla alt sektörün de can damarıdır.

İnşaat sektörü sanayi ve ticari olarak Türkiye'nin en önemli sektörlerinden biri olup, sektör ekonomik boyutlarının büyüklüğüne paralel olarak teknik, personel, muhasebe ve vergi yönüyle de geniş bir mevzuata sahiptir.

Farklı coğrafyalar ve bölgelerde faaliyet gösteren ve geniş bir mevzuata sahip inşaat taahhüt işletmelerinin denetim ve iç kontrol sisteminin incelenmesine yönelik bu çalışmada, bilgilerini ve desteğini esirgemeyen değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Mustafa Çanakçıoğlu'na, birlikte çalışmaktan zevk aldığım değerli dostum Cengiz Holding İK Müdürü Turhan Ayhan'a, çalışma ve okul arkadaşlarıma ve bugünlere gelmemde büyük pay sahibi olan aileme ve dostlarıma teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	iii
ÖN SÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
TABLO LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR	xiv
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER	3
1.1 İnşaat Kavramı Ve İnşaat Çeşitleri	3
1.1.1 İnşaat	3
1.1.2 İnşaat Çeşitleri	4
1.1.3 Vergi Hukuku Yönünden İnşaatlar	5
1.1.3.1 Özel (Yap Sat) İnşaatlar	5
1.1.3.2 Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar	6
1.1.3.2.1 Yıllara Yaygın (Sarı) İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri	7
1.1.3.2.2 Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri	9
1.2 İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşleri	9
1.2.1 İnşaat Sahibi	9
1.2.2 Müteahhit (Yüklenici)	9
1.2.3 Taşeron	10
1.2.4 Hakediş	11
1.3 İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinin Yapım Usulleri	11
1.3.1 Emanet Usulü	11

1.3.2 İhale Usulü	12
1.3.2.1 Açık İhale Usulü	12
1.3.2.2 Belli İstekliler Arasında İhale Usulü	13
1.3.3 Pazarlık Usulü	13
1.4 Fiyat Saptama Şekilleri	14
1.4.1 Birim Fiyat Usulü	15
1.4.2 Maliyet + Kâr Usulü	16
1.4.3 Götürü Fiyat Usulü	17
1.5 İnşaat Ve Onarma İşlerinde Teminat	18
1.5.1 Teminat olarak Kabul Edilecek Değerler	18
1.5.2 Geçici Teminat	18
1.5.3 Kesin Teminat	18
İKİNCİ BÖLÜM	19
İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI	19
2.1 İnşaat Muhasebesinin Özellikleri	20
2.2 İnşaat Muhasebesinde Maliyet Ve Gider Kayıtları	21
2.2.1 Dönem İçinde Yapılacak Kayıtlar	22
2.2.2 Dönem Sonlarında Yapılacak Kayıtlar	23
2.3 Gelir Kayıtları	24
2.3.1 Dönem İçinde Yapılacak Kayıtlar	24
2.3.2 Dönem Sonunda Yapılacak Kayıtlar	25
2.4 Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Özellik Taşıyan Hesaplar Ve İşleyişleri	26
2.4.1 295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı	26
2.4.2 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı	30
2.4.2.1 Verilen Depozitolar	30
2.4.2.2 Verilen Teminatlar	31
2.4.3 Kasa, Merkez ve Şubeler Cari Hesabı	33
2.4.4 Stoklar	37
2.4.5 Şantiye Binalarının Muhasebeleştirilmesi	40
2.4.6 İnşaatla İlgili Harcama ve Ödemelerin Muhasebeleştirilmesi ve "740 Hizmet Üretim Maliyeti" Hesabı	41
2.4.6.1 Yıl İçinde Yapılacak Kayıtlar	41
2.4.6.2 Dönem Sonunda Yapılacak Kayıtlar	45

2.4.7 Alınan Hakediş Bedellerinin Kaydedildiği “350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” Hesabı	48
2.4.7.1 Yıl İçinde Başlanıp Aynı Yıl İçinde Biten İnşaatlar	48
2.4.7.2 Yıllara Yaygın İnşaat İşinin Birden Fazla Olması	49
2.4.7.3 Hakediş Bedellerinin Yabancı Para veya Yabancı Paraya Endeksli Olarak Ödenmesi.....	51
2.4.7.4 Hakediş Alacağına Karşılık Hazine Bonosu Alınması.....	53
2.4.7.5 İşin Bitiminde Yapılacak Kayıtlar	55
2.4.8 Taşeronlara Yaptırılan İşler ve Buna İlişkin Ödemeler	56
2.4.8.1 Taşeronlara Verilen Avanslar	56
2.4.8.2 Taşeronlara Yaptırılan İşler	58
2.5 İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistemi.....	62
2.5.1 Maliyet Muhasebesinin Amaçları	64
2.5.2 Maliyet Sistemi.....	64
2.5.2.1 Sipariş Maliyet Yöntemi	65
2.5.2.2 Safha(Evre) Maliyet Yöntemi	67
2.5.3 İnşaat Taahhüt İşlerinde Maliyet ve Öğeleri.....	68
2.5.3.1 Direkt Malzeme Maliyetleri.....	69
2.5.3.2 Direkt İşçilik Maliyetleri	70
2.5.3.3 Taşeronlara Yaptırılan İşlerin Maliyetleri.....	70
2.5.3.4 Diğer Maliyet ve Giderler	71
2.5.3.4.1 Endirekt Maliyetler	71
2.5.3.4.2 Genel Yönetim Giderleri	72
2.6 İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebeleştirme İşlemleri	72
2.6.1 Tamamlanmış Sözleşme (Tamamlama) Yöntemi	73
2.6.2 Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	73
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	76
TMS 11- İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI	76
3.1 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Oluşumu.....	76
3.2 Amaç	77
3.3 Standardın Kapsamı	78
3.4 Tanımlar	79
3.4.1 İnşaat Sözleşmesi (Sözleşme).....	79
3.4.2 Sabit Fiyatlı Sözleşme	79

3.4.3 Maliyet artı Kâr sözleşmesi	80
3.5 İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi Ve Bölümlenmesi	80
3.6 Sözleşme Geliri	81
3.7 Sözleşme Maliyetleri	83
3.8 Sözleşme Gelir Ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	86
3.9 Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi.....	92
3.10 Tahminlerdeki Değişiklikler.....	92
3.11 Açıklama	93
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	95
DENETİM İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER	95
4.1 Denetimin Tanımı Ve Amacı	95
4.2 Muhasebe Denetiminin Tanımı Ve Özellikleri	95
4.2.1 Muhasebe Denetiminin Tanımı	96
4.2.2 Muhasebe Denetimi Tanımının İçerdiği Özellikler.....	96
4.3 Denetim Türleri.....	97
4.3.1Mali Tablolar Denetimi	98
4.3.2 Uygunluk Denetimi.....	99
4.3.3 Faaliyet Denetimi	99
4.4 Bağımsız Denetimin Yararları.....	100
4.4.1 Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar	100
4.4.2 İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar	100
4.4.3 Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar	101
4.5 Denetçi Ve Türleri.....	101
4.5.1 Denetçinin Tanımı ve Özellikleri.....	101
4.5.2 Denetçi Türleri.....	102
4.5.2.1 Bağımsız Denetçiler.....	102
4.5.2.2 İç Denetçiler.....	103
4.5.2.3 Kamu Denetçileri	103
4.6 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	103

4.6.1 Genel Standartlar	104
4.6.1.1 Mesleki Eğitim Ve Deneyim	104
4.6.1.2 Bağımsızlık	104
4.6.1.3 Gerekli Mesleki Özen.....	104
4.6.2 Çalışma Alanı Standartları	105
4.6.2.1 Denetimin Planlanması ve Gözetim.....	105
4.6.2.2 İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi	105
4.6.2.3 Yeterli Sayıda ve Kalitede Kanıt Toplama	105
4.6.3 Raporlama Standartları	106
4.6.3.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk	106
4.6.3.2 Devamlılık Özelliği	106
4.6.3.3 Açıklayıcı Bilgiler.....	107
4.6.3.4 Denetçi Görüşünün Beyanı.....	107
4.7 Denetim Kanıtları Ve Prosedürleri	107
4.7.1 Denetim Kanıtı	107
4.7.1.1 Denetim Kanıtının Yapısı.....	108
4.7.1.2 Denetim Kanıtlarının Sayısını Etkileyen Unsurlar	109
4.7.1.2.1 Önemlilik.....	109
4.7.1.2.2 Risk	109
4.7.1.2.3 Nitelik.....	110
4.7.1.2.4 Ekonomik Etkenler	110
4.7.1.2.5 Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özellikleri	110
4.7.1.3 Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar.....	111
4.7.1.3.1 Kanıtın İlgili Olması.....	111
4.7.1.3.2 Kanıtın Kaynağı.....	111
4.7.1.3.3 Kanıtın Zamanlılığı	112
4.7.1.3.4 Kanıtın Objektifliği	112
4.7.2 Denetim Kanıt Türleri	113
4.7.2.1 Fiziksel Kanıtlar	113
4.7.2.2 Doğrulama Kanıtları.....	113
4.7.2.3 Belgelerden Elde Edilen Kanıtlar	114
4.7.2.4 Gözlem Sonucu Elde Edilen Kanıtlar.....	116
4.7.2.5 Soruşturmalar Sonucu Elde Edilen Kanıtlar.....	117
4.7.2.6 Mekanik Doğruluk Kanıtları.....	117
4.7.2.7 Analitik Kanıtlar.....	117
4.8 Denetim Prosedürleri.....	118
4.9 Denetim Teknikleri	118
4.9.1 Fiziki İnceleme Tekniği.....	119

4.9.2 Doğrulama Tekniği.....	120
4.9.2.1 Olumlu Doğrulama.....	120
4.9.2.2 Olumsuz Doğrulama.....	121
4.9.2.3 Boş Bakiyeli Doğrulama.....	121
4.9.3 Belge İncelemesi Tekniği.....	121
4.9.4 Kayıt Sürecinin İncelenmesi Tekniği.....	121
4.9.5 Yeniden Hesaplama Tekniği.....	122
4.9.6 Gözlem Tekniği.....	122
4.9.7 Derinlemesine Araştırma Tekniği.....	123
4.9.8 Soruşturma Tekniği.....	124
4.9.9 İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği.....	124
4.9.10 Analitik İnceleme Tekniği.....	125
4.10 Denetimde Risk Planlaması.....	125
4.10.1 Denetim Riskinin Tanımı ve İçeriği.....	125
4.10.2 Denetim Riskinin Unsurları.....	125
4.10.2.1 Doğal Risk (Inherent Risk).....	126
4.10.2.2 Kontrol Riski (Control Risk).....	126
4.10.2.3 Ortaya Çıkartma Riski (Detection Risk).....	127
4.10.3 Risk Unsurları Arasındaki İlişkiler.....	127
4.11 Denetim Risk Modeli.....	129
4.11.1 Denetim Risk Modelinin Yapısı.....	129
4.11.2 Risk Ölçümlene Tablosu.....	133
4.11.3 Risk Unsurları İle Planlanan Kanıt Miktarı İlişkisi.....	135
4.12. İç Kontrol Yapısının İncelenmesi Ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi	137
4.12.1 İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Önemi ve Anlamı.....	137
4.12.2 İç Kontrol Yapısının Unsurları.....	141
4.12.2.1 Kontrol Ortamı.....	141
4.12.2.2 Muhasebe Sistemi.....	142
4.12.2.3 Kontrol Prosedürleri.....	143
4.12.2.3.1 Genel Kontroller.....	143
4.12.2.3.2 Uygulama Kontrolleri.....	144
4.12.2.3.3 Aktifler Üzerindeki Kontroller.....	144
4.12.2.3.4 Verilerin Güvenliği.....	145
4.12.3 İç Kontrol Yapısının Denetçi Tarafından İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi.....	145
4.12.3.2 İç Kontrol Yapısı Unsurlarının İncelenmesi.....	146
4.12.3.3 Kontrol Ortamının İncelenmesi ve Tanınması.....	147
4.12.3.4 Muhasebe Sisteminin İncelenmesi ve Tanınması.....	147
4.12.3.5 Kontrol Prosedürlerinin İncelenmesi ve Tanınması.....	148

4.12.3.6 İç Denetim İşlevinin Etkisi	148
4.12.3.7 Mali Tabloların Denetlenebilir Olup Olmadığının Belirlenmesi ...	149
4.12.3.8 İç Kontrol Yapısından Elde Edilen Bilgilerin Belgelenmesi	149
4.12.3.8.1 Not Alma Yöntemi.....	149
4.12.3.8.2 Akış Şemaları Yöntemi	150
4.12.3.8.3 Anket Yöntemi	150
4.12.3.9 Başlangıç Kontrol Risk Düzeyinin Belirlenmesi	151
4.12.3.10 Kontrol Riskinin Belirlenmesi ve Kontrollerin Test Edilmesi Süreci	152
4.12.3.10.1 Soruşturma	154
4.12.3.10.2 Teftiş.....	155
4.12.3.10.3 Gözlem	155
4.12.3.10.4 Tekrarlama	155
BEŞİNCİ BÖLÜM	157
İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ VE DENETİM	157
5.1 Bilanço Hesaplarının Denetimi.....	157
5.1.1 Kasa Hesabının Denetimi	157
5.1.1.1 Denetimin Hedefleri	158
5.1.1.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve İşlem Testleri	159
5.1.1.3 Denetim Teknikleri	162
5.1.1.3.1 Uygunluk Denetimi	162
5.1.1.3.2 Maddi Doğruluk Testleri.....	164
5.1.1.4 Değerleme ve Sınıflama	166
5.1.2 Bankalar Hesabının Denetimi	167
5.1.2.1 Denetimin Hedefleri	167
5.1.2.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve İşlem Testleri	168
5.1.2.3 Denetim Teknikleri	170
5.1.2.3.1 Uygunluk Denetimi	170
5.1.2.3.2 Maddi Doğruluk Testleri.....	170
5.1.2.4 Değerleme Ve Sınıflama.....	171
5.1.2.4.1 UFRS'ye Göre Raporlama Yapmayan Şirketler	172
5.1.3 Alınan Çekler Hesabının Denetimi	173
5.1.3.1 Denetimin Hedefleri	173
5.1.3.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve İşlem Testleri	173
5.1.3.3 Denetim Teknikleri	175
5.1.3.3.1 Uygunluk Denetimi	175
5.1.3.3.2 Maddi Doğruluk Testleri.....	176

5.1.3.4 Değerleme ve Sınıflama	177
5.1.4 Verilen Çekler Hesabının Denetimi	177
5.1.4.1 Denetimin Hedefleri	177
5.1.4.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve İşlem Testleri	178
5.1.4.3 Denetim Teknikleri	178
5.1.4.3.1 Uygunluk Denetimi	178
5.1.4.3.2 Maddi Doğruluk Testleri	179
5.1.4.4 Değerleme ve Sınıflama	179
5.1.5 Alacakların Denetimi	181
5.1.5.1 Denetimin Hedefleri	183
5.1.5.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve İşlem Testleri	184
5.1.5.3 Denetim Teknikleri	188
5.1.5.3.1 Uygunluk Denetimi	188
5.1.5.3.2 Maddi Doğruluk Testleri	189
5.1.5.3.2.1 Senetli Alacaklar	189
5.1.5.3.2.2 Senetsiz Alacaklar	190
5.1.5.3.2.3 Grup İçi Alacaklar	192
5.1.5.3.2.4 Personelden Alacaklar	193
5.1.5.4 Değerleme ve Sınıflama	193
5.1.5.4.1 Karşılıkların Ayrılması ve Muhasebeleştirilmesi	195
5.1.5.4.1.1 Genelde Karşılıkların Ayrılması ve Muhasebeleştirilmesi	195
5.1.5.4.1.2 UFRS'ye Göre Raporlama Yapan Şirketlerde Düzeltme Kayıtları ve Dipnot Açıklamaları	203
5.1.5.4.2 Reeskont İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi	206
5.1.5.4.2.1 UFRS'ye Göre Raporlama Yapmayan Şirketler	206
5.1.5.4.2.2 UFRS'ye Göre Raporlama Yapan Şirketler	209
5.1.5.4.2.3 UFRS'ye Göre Raporlama Yapan Şirketlerde Dipnotlardaki Açıklamalar	221
5.2 Stok Hesaplarının Denetimi	223
5.2.1 Denetimin Hedefleri	223
5.2.2 Stoklarla İlgili İç Kontrol	224
5.2.2.1 Satın Almalarda İç Kontrol Sistemi	225
5.2.2.1.1 Malzeme Alımında İç Kontrol Sisteminin Unsurları	232
5.2.2.1.2 Malzeme Alımları İle İlgili Genel İlkeler	232
5.2.2.2.1 Malzemelerin Korunma ve Kullanılmasında İç Kontrol Sisteminin Unsurları	238
5.2.2.2.1.1 Malzemelerin Fiziksel Korunması	239
5.2.2.2.1.2 Hata, Hile, Yolsuzluk ve Çalınlara Karşı Koruma	240
5.2.2.2.1.2.1 İşletme Çalışanlarına Karşı Alınabilecek Önlemler ...	241

5.2.2.1.2.2 İşletme Dışındaki Kişi ve Kuruluşlara Karşı Alınabilecek Önlemler	243
5.2.3 Envanter Çalışmaları ve Maddi Doğrulama Testleri.....	244
5.2.3.1 Malzemelerde Stok Sayımı	249
5.2.4 Stokların Değerlemesi.....	251
5.3 İnşaat Maliyetlerinin Denetimi.....	253
5.3.1 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Denetimi	253
5.3.1.1 Denetim Teknikleri	254
5.3.2 Hakediş ve Avansların Denetimi	255
5.3.2.1 Denetim Teknikleri.....	255
5.3.3 İnşaat Hasılatının Denetimi	257
5.3.3.1 Denetim Teknikleri	257
5.3.4 Malzeme Maliyetlerinin Denetimi	259
5.3.4.1 Denetim Teknikleri.....	259
5.3.5 İşçilik Maliyetlerinin Denetimi	262
5.3.5.1 Denetim Teknikleri.....	262
5.3.6 Amortismanların Hesaplanması ve İnşaat Maliyetlerine Dağıtımının Denetimi.....	265
5.3.6.1 Denetim Teknikleri.....	265
5.3.7 Genel Yönetim Maliyetlerinin Dağıtımının Denetimi.....	268
5.3.7.1 Denetim Teknikleri.....	269
6. ÖRNEK UYGULAMA	272
6.1 Uygulamanın Amacı.....	272
6.2 Uygulamanın Kapsamı.....	272
6.3 Şemkirçay Barajı ve HES Şantiyeleri Hakkında Genel Bilgiler	272
6.4 Organizasyon Yapısı.....	272
6.5 Muhasebe İç Kontrol Yapısı	273
6.6 Satınalma İç Kontrol Yapısı	275
6.7 Ambar İç Kontrol Sistemi	276
6.8 Personel İç Kontrol Sistemi.....	278
SONUÇ	281

KAYNAKÇA.....	286
----------------------	------------

TABLO LİSTESİ

TABLO 1. DENETİM ÇALIŞMASI VE İLGİLİ TARAFLAR.....	102
TABLO 2.YAPISAL AÇIDAN KANIT TÜRLERİ	108
TABLO 3. RİSK ÖLÇÜMLEME TABLOSU	133
TABLO 4. ÖNEMLİ HATA RİSKİ TABLOSU	134
TABLO 5. ORTAYA ÇIKARTMA RİSKİ TABLOSU	135
TABLO 6. ORTAYA ÇIKARTMA RİSKİ VE KANIT MİKTARI İLİŞKİSİ	137
TABLO 7.ALACAK HESABI VE İÇ KONTROL YAPISI İLİŞKİSİ	154
TABLO 8. İÇ KONTROL YAPISINI DEĞERLENDİRME TABLOSU	156
TABLO 9. ALACAKLARI YAŞLANDIRMA LİSTESİ	191
TABLO10. 30.06.2005 TARİHİ İTİBARIYLA SATIŞLARIN VE ALACAKLARIN REESKONTU TABLOSU	214
TABLO 11: TİCARİ ALACAKLAR VE BORÇLARIN VADE YAPISI	222

ŞEKİLLER LİSTESİ

ŞEKİL 1. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABININ İŞLEYİŞİNE İLİŞKİN ŞEMA.....	46
ŞEKİL 2. DENETİM TANIMI AKIŞ ŞEMASI.....	97
ŞEKİL 3.BELGE KAYNAKLARI VE GÜVENİLİRLİK İLİŞKİSİ	116
ŞEKİL 4. RİSK UNSURLARI ARASINDAKİ İLİŞKİLER	128
ŞEKİL 5. RİSK UNSURLARI VE KANIT MİKTARI İLİŞKİSİ.....	136

KISALTMALAR

a.g.e : Adı Geçen Eser

a.g.m : Adı Geçen Makale

A.Ş : Anonim Şirket

BK : Borçlar Kanunu

GKMI: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

IAS :International Accounting Standarts (Uluslararası Muhasebe Standartları)

İMKB : İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

KDV : Katma Değer Vergisi

KİK : Kamu İhale Kanunu

Md. : Madde

ÖTV : Özel Tüketim Vergisi

s. : sayfa

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

TDHP: Tekdüzen Hesap Planı

T.T.F : Tasarruf Teşvik Fonu

TMS : Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUDESK : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS : Uluslararası Muhasebe Standartları

VUK : Vergi Usul Kanunu

YSiOi : Yıllara Sari İnşaat Onarım İşleri

GİRİŞ

Ülkemizde inşaat sektörü ekonomi açısından lokomotif sektörlerden birisi olup Cumhuriyetin ilanı ile gelişmeye başlayan bir sektördür. Cumhuriyetin ilk yıllarında demiryolu hatları ve büyük su projeleri ile başlayan inşaat sektörü, dünyadaki liberalleşme rüzgarlarının başladığı İkinci Dünya Savaşından sonra tırmanışa geçmiştir. Genel olarak emek-yoğun bir teknoloji ile çalışan inşaat sektörünün istihdamın yaratılması ve işsizliğin azaltılmasında payı büyüktür. Türkiye, bölgesinde pek çok inşaat alt sektöründe üretim kapasitesiyle üretim üssü olma özelliğini taşımaktadır. Demir-çelik, çimento, seramik ve kaplama malzemeleri, mimarlık, boya ve yapı kimyasalları, seramik sağlık gereçleri, yalıtım, plastik boru ve profil, iklimlendirme, soğutma ve klima, aydınlatma, doğal taş ve mermer gibi bir çok alt sektörün can damarı inşaat sektörüdür. İnşaat sektöründe faaliyet gösteren firmaların büyük bölümü aynı zamanda yurtdışında faaliyet göstermektedir. Son 5 yılda büyüyen iç pazar ve yakın coğrafyamızda yer alan ülkelerdeki projeler ülkemiz inşaat sektörüne bir ivme kazandırmıştır.

İnşaat sektöründe önemli bir yer edinmiş olan yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri vergi sistemimizde özel bir vergileme rejimi kapsamında yürütülmektedir. Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesine göre kâr ve zarar tespitini, ancak işin kesin olarak bittiği yıl yapabilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, çok farklı coğrafyalar ve bölgelerde faaliyet gösteren inşaat taahhüt işletmelerinin denetim ve iç kontrol sisteminin incelenmesine yöneliktir.

Bu çalışma altı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde inşaat, taahhüt ve onarım işleri ile ilgili temel kavramlar ele alınmıştır. İnşaat taahhüt sürecinin işleyişine genel tanımlara yer verilmiştir.

İkinci bölümde yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinin ülkemiz uygulamalarında kazancın nasıl belirlendiği vergilendirme ve muhasebe

kayıtlarının ne şekilde yürütüldüğü ortaya konulmuş ve bazı özellik arz eden hesapların işleyişi hakkında bilgi verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu hale getirilen Türkiye Muhasebe Standartları'nın TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde, denetim kavramı, denetim teknikleri ve denetim prosedürleri hakkında detaylı bilgi verilmiştir.

Beşinci bölümde ise inşaat sektöründe faaliyet gösteren firmalarda iç kontrol sistemi, bazı hesapların denetimi ve maliyet hesaplarının denetimi hakkında bilgi verilmiştir.

Son bölümde ise Türkiye'nin inşaat alanında büyük ve güçlü şirketlerinden birinin Azerbaycan Gence şehrinde bulunan baraj inşaatı şantiyelerinde iç kontrol sistemi incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1 İnşaat Kavramı Ve İnşaat Çeşitleri

1.1.1 İnşaat

Sözlüklerde karşılığı yapı ve yapı işleri olan Arapça kökenli inşaat, genel anlamı ile malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümünü içerir.¹

Hukuk sistemi içerisindeki çeşitli kanunlarda inşaat kavramına değişik şekilde değinilmiştir. Medeni Kanun'un 652/1 Maddesine göre inşaat: Arsa-arazi üzerinde malzeme ve emek kullanımıyla inşa edilmiş ve düzenlenmiş varlıklardır. Medeni kanunumuzda genel bir tanımlama yapılmıştır. Bu tanıma göre köprüler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, demiryolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, su bentleri, maden galerileri, kanalizasyonlar, meydanlar, tüneller, kuyular vb. inşaat imalat kavramına girmektedir.²

3194 sayılı İmar Kanunu'nda ise "yapı" kavramı tanımlanmıştır. Buna göre; karada ve suda, daimi ve muvakkat, resmi veya hususi yer altı ve yer üstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir. Ancak bu konu, mahkeme içtihatlarında ve doktrinde daha fazla açıklanmış ve açıklığa kavuşturulmuştur. Gerçekten doktrine 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 ve mahzenler, kanalizasyonlar, telefon ve

¹Selman Aziz Erden, **İNŞAAT TAHHÜT İŞLERİ VE VERGİLENDİRİLMESİ**, 1997, 2. Basım, Isparta, s.3.

²Mehmet Şenlik, **İNŞAAT MUHASEBESİ**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2010, s.3.

elektrik direkleri, havagazı boruları, yollar, meydanlar, tüneller, kuyular vb. inşaat imalat kavramı içine girmektedir.³

Çalışma Bakanlığı'nca hazırlanan ve 15.06.1983 tarih ve 83/6686 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilen İşkolları Tüzüğü'nde ise inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil, tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma bakım onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır.⁴

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4. Maddesinde "yapım" kavramı altında inşaat işlerinin tanımı yapılmıştır.⁵

"Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, altyapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, elektrik santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma, ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkama, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri."

Genel olarak inşaat faaliyeti bir "üretim" eylemidir. Bir yanda inşaatın altyapısını oluşturan "arsa ya da arazi", diğer yanda "ilk madde ve malzeme kullanımı" yoluyla arsa ve arazi üzerine oturtulan yapı İnşaat dediğimiz "üretim", bu unsurların birleşiminden oluşur. Arsa veya arazi üzerinde ilk madde ve malzeme (çimento, kum, demir vb.) kullanımından sonra ortaya çıkan "yapı" tam anlamıyla yeni bir ürün(mamul)'dür.⁶

1.1.2 İnşaat Çeşitleri

Türk Medeni Kanunda inşaat işlerinin iki değişik türü ile bulunmaktadır.

³Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2010, s.41.

⁴Şenlik, **a.g.e**, s.4.

⁵Kızılot, **a.g.e**, s.42.

⁶İslam Çankaya, **İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın-Özel (Yap-Sat) İnşaatlar**, Meslek Yapıtları, Ankara, 2003, s. 17.

Bunlar;

- ✓ Menkul (Taşınır) İnşaatlar
- ✓ Gayrimenkul İnşaatlar

Menkul İnşaat; temelli kalmak maksadı olmaksızın bazılarının arsasına yapılan kulübe, baraka gibi hafif inşaatlardır⁷.

Gayrimenkul İnşaatlar: Bu tür inşaatlar, insan eliyle toprağa bağlı olarak (arsa ve arazi üzerinde) sürekli kalmak üzere meydana getirilen, ekonomik değer taşıyan varlıklardır. Bu tür inşaatlara yolları, köprüleri, binaları örnek gösterebiliriz.⁸

Bu gruba giren inşaatlar, özellikleri ve yapımındaki gerekli uzmanlık ve teknik nedenler dolayısıyla üç bölümde toplanabilir.⁹

Bunlar;

a) Konutlar: Ev, apartman vb.

b) Ticari, sınai, sosyal ve kültürel yapılar: İşyeri, fabrika binası ve ek tesisleri, otel, hastane, okul, spor tesisleri vb.

c) Özel uzmanlık isteyen inşaatlar: Yol, köprü, baraj, liman, havaalanı vb.

1.1.3 Vergi Hukuku Yönünden İnşaatlar

Vergi hukuku yönünden inşaatlar ikiye ayrılmaktadır.

- ✓ Özel İnşaatlar
- ✓ Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar

1.1.3.1 Özel (Yap Sat) İnşaatlar

Daire, kat, dükkân, işyeri şeklinde yapı üretip, bunları satmak üzere inşaat faaliyetinde bulunmaktadır. Bu işletmeler ürettikleri yapıları kendi adlarına

⁷Türk Medeni Kanunu, 654 .Md.

⁸ Şenlik, a.g.e, s.5.

⁹Kızılot, a.g.e, s.42-43.

ve satmak üzere inşa ederler. Diğer bir ifade ile esas faaliyet konuları bina, işyeri inşa edip satmak olduğundan, özel inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler üretim işletmesi niteliği taşıması nedeniyle üretmiş oldukları mamullerin (daire, kat, dükkân, işyeri) satış ve pazarlama sorumluluğu da kendilerine aittir. Özel inşaat işletmelerinde kâr ve zararın belirlenebilmesi için üretimin tamamlanması yeterli değildir, üretilen mamulün satışı yapılmadığı sürece o mamulden elde edilen kâr veya zararın da belirlenmesi de mümkün değildir.

Bununla birlikte esas faaliyet konusu inşaat üretimi olmamakla birlikte, işletmeler ihtiyacı olan binaları, depoları, kendileri yapabilirler. Bu tür faaliyetler özel inşaat faaliyeti kapsamına girmekle birlikte vergilendirme açısından özel (yap-sat) inşaat olarak dikkate alınmazlar.¹⁰

Özel İnşaatları da yapılış biçimine göre ikiye ayırmak olasıdır.

- ✓ Daire, kat ve dükkân halinde satmak amacıyla inşaat yapanlar,
- ✓ Kendi gereksinimi için ve satma amacı gütmeksizin inşaat yapanlar

1.1.3.2 Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek demektir.

Vergi hukuku yönünden inşaat ve onarım işlerinin taahhüt edilmesi, BK'nun 355. Maddesindeki istisna akdinin tanımına tamamen uygundur. Bu madde ile istisna akdi, "istisna bir akittir ki, onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen karşılığında bir şeyin imalini iltizam eder" şeklinde tanımlanmıştır. Maddede yer alan bir şey imali, inşaat ve onarım işlerini de içeren bir deyimdir. İstisna akdinde, tanımından da fark edileceği gibi dört unsur bulunmaktadır.¹¹

a) Yapılacak iş: Bir şeyin imali,

¹⁰ Şenlik, a.g.e, s.27.

¹¹Kızılot, a.g.e, s.43-44.

- b) Semen: Bedeli,
- c) Müteahhit: Bir işin bir semen (bedel)karşılığında yapımını üzerine alan kimse
- d) İş sahibi: Bir bedel karşılığında müteahhide iş yaptırın kimse

Taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetleri ise;

İnşaat, taahhüt ve onarım işinin bir yıldan fazla sürüp srmemesine göre ikiye ayrılır.

- ✓ Yıllara yaygın (sari) inşaat, taahhüt ve onarım faaliyetleri
- ✓ Yıllara yaygın olmayan inşaat, taahhüt ve onarım faaliyetleri

Taahhüt işlerinde yapılan iş yine bir imalat olmakla birlikte, yapılan imalat sipariş üzerine imalattır ve ana girdi olan arsanın mülkiyeti imalatı yapana değil, siparişi verene aittir. Yapılan imalat satılmak üzere yapılan bir mal imalatı değil, fason imalat ile sipariş üzerine imalatın karışımı bir işlemdir. Bu özelliğine bağlı olarak muhasebede hizmet üretimi olarak değerlendirilmiştir.¹²

1.1.3.2.1 Yıllara Yaygın (Sari) İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri

“Yıllara yaygın” diğer bir deyişle bitimi bir takvim yılını aşacak nitelikteki başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı yapılan inşaat ve onarma işlerinde Gelir Vergisi Kanunu’nun 42, 43, 44. Maddelerinde düzenlenen ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesi uyarınca Kurumlar Vergisi mükelleflerine de uygulanan özel bir vergileme rejimi öngörülmüştür.¹³

Bilindiği gibi gerek gelir vergisi, gerek kurumlar vergisi açısından ticari kazancın tespiti hesap dönemi (genellikle takvim yılı) itibariyle yapılır. Bu temel prensibin bir istisnası yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde (YSİOİ)

¹² Kazım Yılmaz, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik**, Ce-Ka Yayınları, Ankara, 2004, s.44.

¹³ Menekşe Arıkan, “İnşaat İşletmelerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2006, Sayı 64, s.95.

uygulanmakta olup, bu işlerde kazancın tespitinin, işin bittiği yıl itibariyle yapılması esası benimsenmiştir.¹⁴

İnşaat-taahhüt ve onarım işinin süresi 1 yıldan fazla ise yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi olarak ifade edilir. Sürecin belirlenmesinde ise taahhüt işi için yapılan sözleşmedeki süre dikkate alınır. Burada bahsedilen süre 12 aylık süre değil, hesap dönemidir.¹⁵

Yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmelerinde en temel konu, farklı dönemlerde tahsil edilen hakedişlerin, yapılan giderlerin ve maliyetlerin de hangi dönemlerde muhasebeleştirileceği ve bunlara bağlı olarak da bu işe ait kâr ya da zararın hangi dönemde ortaya çıkmış sayılacağı ve vergilendirileceğidir.¹⁶

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.,43.,44. maddelerinde düzenlenen özel bir vergilendirme sisteminin yıllara yaygın İnşaat taahhüt işlerinin vergilendirilmesinde uygulanması nedeni ile bu ayırım vergilendirme açısından büyük önem taşımaktadır.

Ancak bir işin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi kapsamına girmesi için de;¹⁷

- a) Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması,
- b) İnşaat ve onarım işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi,
- c) İnşaat ve onarım işinin resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılması gerekmektedir.

¹⁴ ŞenolTürüt, "Maliyet Artı Kar Yöntemiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri VUK'nun 42. Maddesi Kapsamında mıdır?", **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz Ağustos 2010, Sayı: 100, s.80.

¹⁵Şenlik,**a.g.e.**, s.29.

¹⁶Müjgan Karyağdı, "İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Mevzuatı İle İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı TMS 11'in Analizi-1"www.yaklasim.com/dergi/makaleler/20090514439.htm.

¹⁷Şenlik,**a.g.e.**, s.29.

1.1.3.2.2 Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım

Faaliyetleri

Aynı yıl içerisinde başlayıp biten inşaat taahhüt onarım işleri yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi olarak adlandırılır. Örneğin,25.02.2004 tarihinde başlayıp, 28.12.2004 tarihinde tamamlanan iş, aynı takvim yılında başlayıp tamamlandığı için yıllara yaygın olmayan taahhüt işi olarak ifade edilir. Yıllara yaygın olmayan işler ise vergilendirme açısından genel hükümlere göre tabidir. Diğer bir ifade ile GVK 42.,43.,44. madde yer alan özel vergilendirme sisteminin kapsamına girmez.¹⁸

1.2 İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşleri

1.2.1 İnşaat Sahibi

Kendisine ait belirli bir inşaat işinin yapımını bir bedel karşılığında müteahhide veren kişi ve kuruluşlardır. İnşaat sahipleri; özel kişiler, ticari ve sınai işletmeler ve kamu kuruluşları olabilirler.¹⁹

1.2.2 Müteahhit (Yüklenici)

İnşaat taahhüt ve onarım işini üstlenen gerçek ya da tüzel kişidir. Yüklenici olarak da tanımlayabileceğimiz müteahhit; bir ücret karşılığında malzemeli ya da malzemesiz ihale eden kuruma karşı bir inşaat hizmeti vermeyi taahhüt etmiş kişidir.²⁰

Taahhütte bulunan kişi ya da kimse anlamına gelen müteahhit, belirli bir bedel karşılığında başkasının istediği bir (işin) inşaat ve onarma işinin yapımını, kendi nam ve hesabına üstlenen gerçek veya tüzel kişidir. Devlet İhale Kanunu uygulamasında müteahhit, “üzerine ihale yapılan istekli veya istekliler” olarak tanımlanmıştır.

Yüklenici olarak da ifade edilebilen bu kişiler bir işin yapımını tek başlarına üstlenebilecekleri gibi, diğer (yurtiçi ve yurtdışı) yüklenicilerle birlikte

¹⁸ Şenlik, **a.g.e.**, s.28.

¹⁹ Erden, **a.g.e.**, s.5.

²⁰ Çankaya, **a.g.e.**, s.20.

işin yapımını üstlenebilirler. Özellikle yapımında ileri teknoloji, uzmanlık, teknik bilgi ve büyük sermaye gerektiren baraj, havaalanı, liman, otoyol gibi büyük inşaatların yapımında bir araya gelerek İş Ortaklığı-Ortak Girişim-Konsorsiyum adı verilen ortaklıklar oluşturdukları görülmektedir. Nitekim 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun tanımlar başlıklı 4. maddesinde ortak girişimlere yer verilmiş ve "İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı veya konsorsiyumlar" şeklinde ifade edilmiştir.

1.2.3 Taşeron

İnşaat işinin belirli kısmının yapımını müteahhide karşı üstlenen, alanında uzmanlaşmış gerçek ve tüzel kişilere Taşeron denir. Devlet İhale Kanunu uygulamasında taşeron ise, "nevi itibariyle kısımlara ayrılan işin bir kısmını idareye karşı bedeli karşılığında gerçekleştirmeyi üstlenen gerçek veya tüzel kişi veya kişiler" şeklinde tarif edilmiştir.

İnşaat taahhüt işletmelerinin taşeron kullanmalarının nedenleri ise şunlardır:²¹

- ✓ Taşeron işletmeler belli alanlarda uzmanlaşmış elemanlara sahiptirler. Bu nedenle yaptıkları işleri daha kaliteli ve ekonomik olarak yaparlar
- ✓ İnşaatların belli bölümlerinin yapımı özel makine ve teçhizat gerektirmektedir. Bu tür işleri yapacak iş makinelerini satın almak yerine taşeronlara yaptırmak daha az maliyetli olmaktadır.
- ✓ Özellikle inşaat taahhüt ve onarım işleri riskli bir faaliyet alanıdır. İşin bir bölümünün taşeronlara devredilmesi riskin dağıtılmasına imkan verir.
- ✓ İnşaat işleri büyük sermaye gerektirmektedir. Örneğin iş makineleri parkının oluşturulması için büyük sermayeye ihtiyaç duyulmaktadır. İnşaat işlerinin bir bölümünün taşeronlara devredilmesi bu sermaye yetersizliğinin giderilmesine olanak sağlamaktadır.

²¹ Şenlik, a.g.e, s.6-8.

1.2.4 Hakediş

Müteahhidin veya taşeronun; uhdesindeki sözleşmeye göre inşaatta gerçekleştirdiği imalat ve belirli ihrazat karşılığı tahakkuk eden alacağıdır.²²

Bir inşaat taahhüt ve onarım işinde işin başlamasından o ana kadar yapılan (gerçekleştirilen) kısmına ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine hakediş denir. Diğer bir ifade ile hakedişler, müteahhitlerce iş programına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanılmak üzere işyerine getirilen malzemenin miktarını, birim fiyatını, tutarını; hak kazandığı fiyat farkının hesaplanma biçimini ve tutarını; sözleşme ve yasaların öngördüğü kesintileri gösteren raporlardır.

Hakediş raporları,4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'na göre yapım işlerinin yürütülmesindeki genel esasları belirleyen Yapım İşleri Genel Şartnamesine göre iki çeşit hakediş raporu söz konusudur.²³

- ✓ Geçici Hakediş Raporu
- ✓ Kesin Hakediş Raporu

1.3 İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinin Yapım Usulleri

1.3.1 Emanet Usulü

Bir inşaat ve onarım işinin, araya bir müteahhit girmeksizin, idare veya idare adına kurulacak sorumlu bir heyet tarafından yaptırılmasıdır. Emanet usulü yürürlükten kaldırılan 2881 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 81. maddesinde yer almaktaydı. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda, emanet usulü veya benzeri nitelikte bir düzenleme yer almamaktadır. Bu durum, emanet usulünün kaldırıldığı şeklinde değerlendirilmemelidir.

İdarenin elinde bulunan işgücü ve ekipmanı kullanarak iş yapması her zaman mümkündür. Böyle durumlarda, ihtiyaçların mutlak suretle ihale ile

²² Aslanİnan, "Hakediş Nedir? Nasıl Tanzim Edilir? Nasıl Ödenir? Kimler Kullanır?" <http://www.yildiz.edu.tr/~inan/Hakedis.pdf> (24.03.2011).

²³ Şenlik, a.g.e, s.8.

karşılanması gibi bir zorunluluk yoktur.²⁴

1.3.2 İhale Usulü

İhaleye katılma yeterlilik kuralları KİK'in 10. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, ihaleye katılacak isteklilerden, ekonomik ve mali yeterlik ile mesleki ve teknik yeterliklerinin belirlenmesine ilişkin olarak aşağıda belirtilen bilgi ve belgeler istenebilir.²⁵

- ✓ Ekonomik ve mali yeterliğin belirlenmesi için gerekli belgeler
- ✓ İsteklinin iş hacmini gösteren belgeler
- ✓ Mesleki ve teknik yeterliğin belirlenmesi için gerekli belgeler.

İdarenin müteahhidi seçmek amacıyla, isteklilerin en uygun önerisini kabul etmesine ihale denilmektedir. Bu seçimde açıklık, dürüstlük, yeterlilik, rekabet serbestisi ve uygun fiyat gibi unsurlar gözetilir.

Eksiltmelerde uygun bedel, tahmin edilen bedeli geçmemek üzere önerilen bedellerin en düşük olanıdır. Ancak, yapılan karşılaştırma sonucunda idare için daha yararlı olacağı anlaşılan öneri uygun bedel olarak kabul edilebilir.

En uygun ya da en düşük önerinin seçimi aşağıdaki usullerden birine göre yapılabilir.²⁶

- ✓ Açık ihale usulü,
- ✓ Belli istekliler arasında ihale usulü,
- ✓ Pazarlık usulü.

1.3.2.1 Açık İhale Usulü

Açık ihale usulü bütün isteklilerin teklif verebileceği bir ihale usulüdür. Bu usul,2886 sayılı kanundaki kapalı teklif usulüne benzerlik göstermektedir. Açık

²⁴Kızılot, a.g.e, s.44.

²⁵Yılmaz,a.g.e, s.35.

²⁶Kızılot, a.g.e, s.45.

ihale usulünde belirli bir sayıda teklif gelmesi şartı bulunmamaktadır. İhaleye sadece bir teklif verilmesi halinde bile ihale yapılabilmektedir.

İhaleye verilen tekliflerin tamamının reddedilmesi veya ihaleye hiç teklif verilmemesi hallerinde ihale iptal edilmektedir.²⁷

Açık ihale usulüyle yapılan ihalelerde istekli çıkmadığı, isteklilerin belgeleri veya son teklifleri uygun görülmediği takdirde, yeniden aynı usulle ihale açılır veya idare yararı görüldüğü takdirde, ihalenin bitiş tarihinden itibaren 15 gün içinde iş pazarlıkla yaptırılabilir.²⁸

1.3.2.2 Belli İstekliler Arasında İhale Usulü

Kamu İhale Kanunu'na göre, belli istekliler arasında ihale usulü, yapılacak ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda idarece davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usuldür. İşin özelliğinin uzmanlık ve/veya ileri teknoloji gerektirmesi nedeniyle açık ihale usulünün uygulanamadığı mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi bu usule göre yaptırılabilir.

Kanun'un 10. maddesine uygun olarak belirlenen ve ön yeterlilik dokümanı ile ön yeterlik ilanında belirtilen değerlendirme kriterlerine göre adayların ön yeterlik değerlendirmesi yapılır. Belirtilen asgari yeterlik koşullarını sağlayamayanlar yeterli kabul edilmez.²⁹

1.3.3 Pazarlık Usulü

Pazarlık Usulü, Kamu İhale Kanunu'nda, "ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usul" olarak tanımlamıştır. Pazarlık usulünün hangi hallerde kullanılacağı kanunun 21. maddesinde belirlenmiştir. Bu haller;

- ✓ Açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması,

²⁷Kızılot, a.g.e, s.45.

²⁸ Ali İhsanDoğan, **İnşaat Muhasebesi**, Doğruluk Matbaası, İzmir, 1999, s. 18.

²⁹Kızılot, a.g.e, s.46.

- ✓ Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülmemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- ✓ Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- ✓ İhalenin araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması,
- ✓ İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve mali özelliklerinin gerekli olan nitelikte belirlenememesidir.

İnşaat konusunda çoğunlukla belli istekliler arasında ihale usulü kullanılmasına rağmen, bu usule göre yeterli sayıda kuruluş veya yeterli sayıda teklif çıkmaması halinde ve yasada belirtilen bazı özellikli durumlarda pazarlık usulü kullanılmaktadır.

Yapım işlerinde pazarlık usulünün kullanılması halinde de, işlemlerin Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'ne uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.³⁰

1.4 Fiyat Saptama Şekilleri

İnşaat projelerinin fiyatlandırılması hususu önemli bir karardır. Şöyle ki; doğru seçilmiş bir fiyatlandırma biçimi projenin başarısını artırırken aksi durumlarda; proje değişikliği, iş artışı veya eksilişi gibi durumlar ortaya çıkabilecektir.³¹

Müteahhitlerce yapılmış olan işlerin değerlendirilmesinde, sözleşme ve şartnamelerde gösterilen ve her iki tarafça kabul edilen fiyatlar esas alınır.

Uygulamada rastlanılan fiyat saptama şekillerini;

³⁰Kızılot, a.g.e, s.47-48.

³¹ ÖmerKöse, "İnşaat İşlerinde Fiyat Saptama Yöntemleri ve Yaklaşık Maliyetin Tespiti", **Mali Çözüm Dergisi**, 2009, Sayı 91, s.143.

- a) Birim fiyat usulü,
- b) Maliyet+Kâr usulü,
- c) Götürü fiyat usulü,

olmak üzere üç grupta toplayabiliriz.³²

Bir işin ne tür bir sözleşme dahilinde yürütüleceğini belirlemede çeşitli faktörler etkili olmaktadır. Bunların en önemlileri şunlardır:³³

- ✓ İşin yapısı/kompleks olması
- ✓ İşin büyüklüğü ve yapım süresi
- ✓ İşin kapsamının ne olduğunun önceden yapılmış olup olmadığı/projenin bulunduğu aşama,
- ✓ Mevcut mali kaynakların miktarı,
- ✓ İş yaptıracak idarenin teknik kapasitesi, yeterli kontrollük teşkilatına sahip olup olmadığı,
- ✓ İdarenin belirli bir sözleşme türünde tecrübe sahibi olup olmaması,
- ✓ Mali imkânların sağlandığı kurum, kuruluş veya finansörün bu konudaki talepleri ve önerileri,

1.4.1 Birim Fiyat Usulü

Bu usulde, Bayındırlık Bakanlığı'nca veya sair kurumlara belirlenen birim fiyatlar dikkate alınarak fiyat saptanmaktadır. Söz konusu fiyatlar ekonomik durumlar göz önünde bulundurularak tespit edilmektedir.³⁴

İşi üstlenmek isteyen müteahhitler, tüm ünite fiyatlarını içermek üzere keşif bedeli üzerinden yüzde hesabı ile belirli bir oranda indirim yapmak suretiyle veya hiç indirim yapmaksızın keşif bedeli ile işi alırlar.

İş süresince düzenlenen istihkak raporlarında, başlanıldığı tarihten itibaren yapılan iş ölçümlenerek, her ünite birim fiyatları ile değerlendirilir. Global

³²Kızılot, a.g.e, s.54.

³³ Fikret Demir, "Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 57, 1997, s.17.

³⁴ Köse, a.g.m, s.144.

olarak istihkak tutarı hesaplanır. Her istihkaktan bir önceki istihkak tutarı düşülür ve kalan değer üzerinden müteahhidin eksiltme indirimi de düşülmek suretiyle, o devrenin brüt istihkak bedeli bulunur.³⁵

Bu yöntemin en önemli avantajı, ihaleye katılacak isteklilere eşit rekabet imkanı vermesidir. Yöntemin en önemli sakıncası ise, sözleşme dahilinde ilk olarak yapılacak olan işlerin birim fiyatların yüksek belirlendiği dengesiz fiyat tekliflerinin karşılaştırılmasında ve değerlendirilmesinde ortaya çıkan güçlüklerdir. Ancak ülkemizde, birim fiyatlar Bayındırlık ve İskan Bakanlığı tarafından belirlendiği için bu sakınca ülkemiz uygulamaları açısından geçerli değildir.³⁶

1.4.2 Maliyet + Kâr Usulü

Bu yöntemde, müteahhidin yaptığı tüm giderler, iş sahibi tarafından kabul edilmekte ve bu maliyet üzerine önceden kararlaştırılmış bir oran veya tutar üzerinden ayrıca kâr payı verilmektedir.³⁷

İşletmede üretilen mal ya da hizmetin fiyatının belirlenmesi “fiyatlama” olarak adlandırılmaktadır. Fiyatlama kararları üzerinde; müşteri talepleri, rakiplerin tutumu, maliyetler ile politik, yasal ve firma imajı ile ilgili sınırlamalar gibi çok sayıda faktör etkilidir. Gerçekten de özellikle uzun yıllar süren inşaat projelerinde gerek müteahhit gerekse işveren açısından fiyatlama usulünün tespiti ciddi önem arz etmektedir. Örneğin maliyetlerin gerek mikro gerek makro etkilerle her an mecrasından sapma baskısı altında olması müteahhitleri sabit fiyatlı sözleşmeler yapmaktan caydırmaktadır. İşverenler ise işin bedelini başlangıçta sabitleyerek doğacak maliyet artışlarının etkisini bertaraf etmeyi hedeflemektedir.³⁸

Herhangi bir ihtilafa meydan vermemek için, maliyet kalem ve unsurlarının sözleşmede ayrıntılı olarak tanımlanması gerekir. Tanım

³⁵Kızılot, **a.g.e**, s.54-55.

³⁶ Demir, **a.g.m**, s.18-19.

³⁷ Fikret Öcal, Selman Erden, S. Sadi İşıkılılar, **İnşaat Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s.269.

³⁸ Türüt, **a.g.m**, s.81.

kapsamındaki giderler yapıldıkça, belli dönemlerde incelenir ve kabul edilen giderler toplamına müteahhit kâr payı eklenerek iş sahibi tarafından müteahhide ödenir.³⁹

Bu yöntemin en önemli avantajı, acil işlerde işe hemen başlanabilmesi ve tanımlanması mümkün görülemeyen riski veya getirisi yüksek işlerin yaptırılmasına imkan vermesidir. Yöntemin en önemli dezavantajı ise, açıklık ve rekabet ilkelerinin olduğu bir ihale yapılmasına imkan vermemesidir.⁴⁰

Maliyet + Kâr sözleşmelerde inşaat sahibi, iş bitinceye kadar toplam maliyetin ne olacağını bilmediği için iş riskinin büyük çoğunluğunu yüklenmiş olur.⁴¹

1.4.3 Götürü Fiyat Usulü

Götürü bedel inşaat sözleşmelerinde müteahhit, söz konusu inşaatı, şartnamede belirtilen kalitedeki malzeme ve işçilikle bir bedel ile yapmayı kabul eder. Götürü bedel sözleşmelerde inşaat işinin fiili maliyeti ile sözleşmeyle anlaşmaya varılan bedel arasındaki fark, müteahhidin kâr veya zararını oluşturacaktır.⁴²

Bu yöntemde önemli olan hususlardan biri de ödeme yöntem ve zamanlarıdır. Ödeme, işin bitiminde yapılabileceği gibi, anlaşılmış bulunan götürü bedele mahsup edilmek üzere belli dönemlerde ara ödemeler de yapılabilir. Özellikle büyük taahhüt işlerinde ara ödemelerin yapılması, müteahhidin işi finanse etmesindeki zorluklar sebebiyle kaçınılmaz olmaktadır. Söz konusu ara ödeme ve genel ödemenin zamanları konusunda da sözleşmede anlaşmaya varılmış olması gerekir.⁴³

³⁹ Öcal vd.,**a.g.e.**, s.269.

⁴⁰ Demir, **a.g.m.**, s.20.

⁴¹ YılmazBenligiray, **İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi**, Eskişehir, Eskişehir İTİA Yayın No:241/161, 1981, s.29.

⁴² Benligiray, **a.g.e.**, s.32.

⁴³ Öcalvd.,**a.g.e.**, s.270.

Yöntemin en önemli dezavantajı ise projede önemli değişiklikler yapılmasına müsaade etmemesidir.⁴⁴

1.5 İnşaat Ve Onarma İşlerinde Teminat

İnşaat ve onarma işlerine gireceklerin bedel üzerinden belirli oranlarda geçici ve kesin teminat vermeleri gerekmektedir.

1.5.1 Teminat olarak Kabul Edilecek Değerler

İnşaat ve onarma işlerine girecekler, geçici ve kesin teminat olarak aşağıda sıraladığımız değerleri bildirebilirler.

- ✓ Tedavülde bulunan Türk Parası,
- ✓ Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler,
- ✓ Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları.

1.5.2 Geçici Teminat

İhalelerde, teklif edilen bedelin %3'ünden az olmamak üzere, istekli tarafından verilecek tutarda geçici teminat alınır.⁴⁵

1.5.3 Kesin Teminat

Müteahhit tarafından yapımı taahhüt edilen işin sözleşme ve şartname hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşme yapılmasından önce müteahhitten ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle %6 oranında kesin teminat alınır.⁴⁶

⁴⁴Demir,a.g.m, s.18.

⁴⁵4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, 33. Madde.

⁴⁶Kızılot, a.g.e, s.56.

İKİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir “bilgi sistemi”dir.⁴⁷

Muhasebenin temel amacı, bir işletmede ortaya çıkan ve para birimi ile ifade edilebilen olayları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak, belirli bir sistem içinde kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, finansal tablolar biçiminde raporlamak ve yorumlamaktır.⁴⁸

İnşaat muhasebesi, finansal karakterli olaylara ilişkin bilgilerin derlenmesi, kayıtlanması, sınıflandırılması, raporlanması, analiz edilerek yorumlanması ve ilgili kişi ve gruplara sunulması işlevlerinin yerine getirilmesidir.⁴⁹

Bir işletmede kullanılacak hesapların muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş ilkeleri doğrultusunda sistemli bir şekilde ve gruplandırılmış olarak yer aldığı listeye, hesap planı denir. Hesap planları, işletmelerde hesap işleri organizasyonunun, diğer deyişle muhasebe sisteminin temel taşıdır.⁵⁰

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri bünyelerinde barındırdıkları riskler, birden fazla dönemde tamamlanabilmeleri ve yüksek tutarda sermaye gerektirmeleri nedeniyle özellik arz eden işlemlerdir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi konusundaki tartışmaların temelini, söz konusu işlerin birden fazla faaliyet dönemini kapsamaması nedeniyle işin ifası

⁴⁷OrhanSevilengül, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara 2005, s.9.

⁴⁸CengizErdamar, Feryal Orhon Basık, **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Dönence Basım ve Yayın Hizmetleri, İstanbul, 2003, s.1.

⁴⁹Şenlik,**a.g.e.**, s.219

⁵⁰YılmazBenligiray, **Uzmanlık Muhasebeleri**, Gazi Kitabevi, s.140.

sirasında meydana gelen gelir ve giderlerin hangi dönemde muhasebeleştirilmesi gerektiği konusu teşkil etmiştir.⁵¹

Yıllara sari inşaat ve onarım faaliyetleri, birden fazla takvim yılına sarkması dolayısıyla gerek muhasebe ilkeleri gerekse vergi mevzuatı bakımından geçerli olan “dönemsellik ilkesi”nin de bir istisnasını oluşturmaktadır.⁵²

Muhasebe sistemleri yıllara sari inşaat işlerinin kaydedilmesi konusunda farklı çözümler önermektedirler. Türkiye’de uzun bir süredir Gelir Vergisi Kanunu’nun 42-44. maddelerince öngörülen kayıt sistemi kullanılmaktadır. Bu sistemde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

Uluslararası muhasebe standartlarının inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda temel önerisi ise bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ve bu faaliyetler çerçevesinde katlanılan maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.⁵³

2.1 İnşaat Muhasebesinin Özellikleri

İnşaat işlerinin niteliği gereği, diğer üretim faaliyetlerinden farklı olması nedeniyle, inşaat muhasebesinin kendine özgü bazı özelliklerini ortaya çıkarmaktadır. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir.⁵⁴

- ✓ Yapı işleri süre açısından diğer işlere göre daha uzun süreyi kapsar. Genellikle bir yıldan daha uzun sürede tamamlanır.
- ✓ Kâr etmeye yönelik olarak çalışan her işletme, üretim, satış ve diğer görevlerini muhasebe verileri ile yakından denetlemek zorundadır.

⁵¹ Handan Sümer Göğüş, “Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler”, **Muhasebe Ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:19, Temmuz 2006, s.75.

⁵² ÖzgürÖzkan, “Yıllara Sâri İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatı ve Özellik Arz Eden Hususlar”, **Bilanço Dergisi**, Sayı:107, Eylül 2008, s.59.

⁵³ Mehmet Akif Tunç, “TMS-11 Çerçevesinde Yıllara Sâri İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Bilanço Dergisi**, Sayı:89, Şubat 2007, s.71.

⁵⁴ Şenlik, **a.g.e**, s.220.

Yapı işletmelerinde muhasebe ve denetime ikincil bir görev olarak bakılmaktadır.

- ✓ Yapı işlerinin uzun süreye yayılma nitelikleri giderlerin biriktirilmesi ve ertelenmesi gibi konuları muhasebe uygulamasına sokmaktadır.
- ✓ Onaylanan ve uygulanan muhasebe politikaları, amortisman ve yapılmakta olan işler gibi konular saptanarak gelir üzerinde önemli etkiler yapabilmektedir.
- ✓ İnşaat işleri genellikle inşaat işletmelerinin merkez bürosundan uzakta yapılır. Bu durum muhasebe verilerinin toplanması, işlenmesi ve kullanımında sorunlar yaratmaktadır. Bu nedenle muhasebenin merkezde mi yoksa inşaat alanında mı tutulacağı kararını gündeme getirir.
- ✓ İnşaat işletmesinin yaptığı her işin hemen hemen birbirinden farklı olması, muhasebede sipariş maliyet yönteminin kullanılmasını gerektirmektedir.
- ✓ İnşaat işlerinin uzun süreli olması, gelirin saptanmasından işin tamamlanması (işin bitimi) yönteminden başka, işin kısmen tamamlanması yöntemi gibi yöntemlerin kullanılmasını gerektirir.

2.2 İnşaat Muhasebesinde Maliyet Ve Gider Kayıtları

Tekdüzen Hesap Planı'nda 170-178 kodlu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı doğrudan ve dolaylı maliyetlerden meydana gelmektedir.

Doğrudan Maliyetler; işin bünyesine doğrudan giren, başka işlerle ilgilendirilmeyen ilk madde malzeme giderleri, direkt işçilikler, direkt amortismanlar, (sadece bu işte kullanılan amortismanlar gibi) giderlerdir. Yıllara sari inşaat ve onarım işi bir nevi hizmet ifası olarak nitelendirildiğinden, muhasebeleştirmede, yapılmakta olan taahhüt işi ile ilgili doğrudan maliyetler, öncelikle 740 Hizmet üretim Maliyeti Hesabına kaydolunur.

Dolaylı Maliyetler; Belli bir işin yapılması ile doğrudan ilgili olmamak kaydıyla, birden fazla işin yapılmasında etken olan gider unsurlarıdır.

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı dışında kalan giderler niteliklerine göre:

750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri

770 Genel Yönetim Giderleri

780 Finansman Giderleri, hesabında izlenecektir.

2.2.1 Dönem İçinde Yapılacak Kayıtlar

İnşaat devam ederken işlerle ilgili doğrudan yapılan bütün fiili maliyetler gider yerleri ve gider çeşitleri itibariyle 740 no'lu hesaba aktarılacaktır. 750,760,770,780no'lu hesaplarla ilgili giderler, gider yeri biliniyorsa bu fiili tutar doğrudan 740 no'lu hesaba aktarılacaktır. Ancak, yapılan giderler müşterek gider niteliğinde ise 750,760,770,780no'lu hesaplara kaydedilecektir. Dönem içinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

-----/-----		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ 760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 780 FİNANSMAN GİDERLERİ		
100 KASA 102 BANKALAR 320 SATICILAR 150 İLK MADDE MALZEME 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		
İnşaat maliyetlerinin ilgili hesaplara kaydedilmesi -----/-----		

2.2.2 Dönem Sonlarında Yapılacak Kayıtlar

İnşaat devam ederken yapılan ve 740 no'lu hesapta izlenen inşaat ve onarım işiyle ilgili giderler, 741 no'lu Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla hesap planında 17 no'lu hesap grubundaki 170-178 no'lu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma Maliyeti hesaplarına aktarılır.

750,760,770,780no'lu hesaplarda biriken giderler, 751,761,771,781 no'lu yansıtma hesapları kullanılarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesinde yazılı esaslar dahilinde müşterek gider niteliğinde dağıtım tabi tutularak dönem sonlarında 170-178no'lu hesaplara aktarılacak ve kapatılacaktır. 170-178 no'lu hesaplar işletmenin üstlendiği Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturduğu hesaplardır. Bu hesaplar aktif hesaplar olup, iş bitmemiş ise inşaat maliyetlerinin bilançoda gösterilmesine yarayan hesaplardır.

-----/-----		
170 YILLARA SARI İNŞAAT ONAR. MALİYETLERİ 171 YILLARA SARI İNŞAAT ONAR. MALİYETLERİ		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA 751 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİD. YANSITMA 761 PAZ. SATIŞ DAĞ. GİD. YANSITMA 771 GENEL YÖN. GİDERLERİ YANSITMA 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA		
İnşaat maliyetlerinin oluşturulması ve müşterek giderlerin inşaatlara dağıtımının yapılması		
-----/-----		

İnşaat ve onarım işlerinin devam ettiği yıllarda dönem sonlarında 170-178 no'lu hesaplarda biriken maliyet tutarları, işin bittiği yıl sonunda 622 no'lu "Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına aktarılır.

-----/-----		
622 SATILAN MALIN MALİYETİ 170 YILLARA SARI İNŞAAT ONAR. MALİYETLERİ 171 YILLARA SARI İNŞAAT ONAR. MALİYETLERİ		
-----/-----		

2.3 Gelir Kayıtları

2.3.1 Dönem İçinde Yapılacak Kayıtlar

Yıllara sari inşaat ve onarım işleriyle ilgili düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri 250-358 no'lu İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabına kaydedilir. Hakedişlerden tevkif edilen gelir vergisi ve fonlar işin bitimine bir yıldan fazla süre varsa 295 no'lu Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabına, bir yıldan az bir süre varsa 193 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar Hesabına kaydedilir.

-----/-----		
100 KASA 102 BANKALAR 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR 350 YILLARA SARI İNŞAAT ONAR. HAKEDİŞ BED. 351 YILLARA SARI İNŞAAT ONAR. HAKEDİŞ BED.		
Alınan hakediş bedellerinin kaydedilmesi -----/-----		

2.3.2 Dönem Sonunda Yapılacak Kayıtlar

İnşaatlarla ilgili olarak alınan hakedişlerin izlendiği 350 no'lu Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabı 600 Yurtiçi Satışlar Hesabına aktarılarak, inşaat işinden doğan kâr veya zarar hesaplanır. Bu işlem sonucundaki muhasebe kaydı ise aşağıdaki şekilde olacaktır.⁵⁵

-----/----- 350 YILLARA SARI İNŞAAT ONAR. HAKEDİŞ BED. 351 YILLARA SARI İNŞAAT ONAR. HAKEDİŞ BED. 600 YURTIÇİ SATIŞLAR -----/-----		
---	--	--

-----/----- 600 YURTIÇİ SATIŞLAR 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 690 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI -----/-----		
--	--	--

⁵⁵BoraYargıç, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, 2004, Sayı 68, s.183-186.

2.4 Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Özellik Taşıyan Hesaplar Ve İşleyişleri

İnşaat işleriyle uğraşan ve bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefi olan inşaatçılar, 1.1.1994 tarihinden itibaren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenen usul ve esaslar ile tekdüzen hesap planına göre muhasebelerini yürütmek zorundadırlar.

Tekdüzen hesap planı, genel anlamda belirlenmiş bir hesap planıdır. İnşaat işleriyle uğraşanlar için, özellikle yıllara yaygın inşaat işi yapanlar ve birden fazla inşaat işi olanlar yönünden bu hesap planının işleyişi bazı özellikler taşımaktadır.⁵⁶

2.4.1 295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı

İzleyen yıldan sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek olan peşin ödenen vergi ve fonların izlendiği hesaptır.

Bilindiği üzere, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin (yani inşaat firmalarının) gelir veya kurumlar vergilerine mahsuben (avans ya da malzeme olarak ödenenler dahil) %3 vergi kesintisi yapılmaktadır.

İnşaat ve onarım işinin başladığı yılda bitmesi durumunda, ödenen istihkaklardan %3 vergi kesintisi yapılmaz. Kesintinin yapılabilmesi için inşaatın bir sonraki yılda bitmesi gerekmektedir. İnşaatın bir sonraki yılda bitip bitmeyeceği sözleşmesinden anlaşılabilir. Sözleşmesine göre, yıllara yaygın olmayan ancak çeşitli nedenlerle (örneğin geçici kabulün gecikmesi, süre uzatımı vb. nedenlerle), işin bir sonraki yıla yaygın olması durumunda, ödenen istihkakların tamamı üzerinden değil, bir sonraki yıla yaygın olduğu tarihten itibaren ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılır.⁵⁷

⁵⁶Kızılot, a.g.e, s.1047

⁵⁷Kızılot, a.g.e, s.1047-1048

İstihaklardan kesilen vergiler, işin devamı süresince aktifleştirilir. İşin bitiminde, beyan edilen gelir ya da kurumlar vergisi matrahı üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

%3 Gelir (stopaj) vergisi, tekdüzen hesap planında “29. DİĞER DURAN VARLIKLAR” grubunda “295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR” hesabında izlenmektedir.

Gelecek dönemden daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek nitelikteki vergiler ödendiğinde bu hesaba borç yazılır.

Dönem sonlarında yapılacak işlemler; yıllara yaygın inşaat ve onarma işin gelecek yılda devam edecek olup olmamasına göre değişmektedir.

- ✓ Yıllara yaygın inşaat ve onarma işinin devam ediyor olması durumunda “295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR” hesabında yer alan ve gelecek yılda da devam edecek olan işlerle ilgili %3 gelir (stopaj) vergileri 295 no’lu hesapta izlenmeye devam edecektir. Yani başka bir hesaba aktarılması sözkonusu değildir.
- ✓ Yıllara yaygın inşaat ve onarma işinin o yıl içinde bitmemiş olması durumunda “295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR” hesabında izlenen ve o yıl içinde bitmiş olan işle ilgili olarak kesilen %3 gelir (stopaj) vergilerinin, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden indirilebilme süresi bir yılın altına inmiş olacağından, söz konusu işe ait vergi tutarı, bu hesabın alacağına karşılık “193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR” hesabının borcuna aktarılacaktır.
- ✓ 193 no’lu hesap da “371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ” hesabının borcuna aktararak kapatılacaktır. Ancak aktarılacak tutar “370 DÖNEM KÂRI VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜK KARŞILIKLARI” hesabının tutarından fazla olamaz. Aktarılamayan tutar dönem sonunda 193 no’lu hesabın bakiyesi olarak kalır. 193 no’lu hesap bakiyesi izleyen yılda yıllık gelir

veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesinden sonra vergi dairesinden alınacak iadeye dönüşür ve “136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR” hesabına aktarılarak kapatılır.

Örnek:

Onur İnş. Ltd. Şti. yapını üstlenmiş olduğu yıllara yaygın (A) inşaat işi nedeniyle 200.000 TL istihkak ve 30.000 TL KDV (KDV oranı yüzde 18,tevkifat oranı 1/6 kabul edilmiştir)almıştır. Alınan istihkak, T. Vakıflar Bankası'ndaki şirket hesabına yatırılmıştır.

%3 Gelir (Stopaj) Vergisi Kesintisinin Yapıldığı Aşamaya İlişkin Kayıt(295 No.lu Hesabın İşleyişi)

-----/-----		
102 BANKALAR	222.500,00	
102.01 TİCARİ MEVDUAT HS.		
102.01.01 T. VAKIFLAR BANKASI		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.500,00	
740.01 (A) İNŞAATI		
740.01.05 VERGİ RESİM ve HARÇLAR		
740.01.05.01 DAMGA VERGİSİ		
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR	6.000,00	
295.01 KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN HAKEDİŞ BED.		
295.01.01 (A) İNŞAATI STOPAJLARI		
350 YILLARA SARI İNŞAAT ONAR. BED.		200.000,00
350.01 HAKEDİŞ BEDELLERİ		
391 HESAPLANAN KDV		30.000,00
391.01 MAL VE HİZMET ALIMLARINA İLİŞK. KDV		
391.01.03 %15 KDV		
(A) İnşaatından alınan hakedişten kesilen %3 gelir (stopaj) ve diğer kesintiler ile hesaplanan KDV		
-----/-----		

-İşin Bittiği Yılda Yapılacak Kayıtlar

Biten işle ilgili olarak yapılan %3 stopaj tutarı toplamının 50.000 TL, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin 40.000 TL olması halinde yapılacak kayıtlar:

-295 No.lu Hesabın 193 No.lu Hesaba Aktarılması

-----/-----		
193 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR 193.02 KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN HAKEDİŞ BED. 193.02.01 (A) İNŞAATI STOPAJLARI	50.000,00	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR 295.01 KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN HAKEDİŞ BED. 295.01.01 (A) İNŞAATI STOPAJLARI		50.000,00
Biten (A) inşaat işinin %3 gelir (stopaj) kesintilerinin ilgili hesaba aktarılması		
-----/-----		

-193 No.lu Hesabın 371 No.lu Hesaba Aktarılması

-----/-----		
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR 371.02 KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN HAKEDİŞ BED. 371.02.01 (A) İNŞAATI %3 STOPAJLARI	40.000,00	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR 193.02 KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN HAKED. BED. 193.02.01 (A) İNŞAATI STOPAJLARI		40.000,00
Peşin ödenen vergilerin ilgili hesaba aktarılması		
-----/-----		

-Yıllık Beyanname Verildikten Sonra Yapılacak Kayıt

-----/-----		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 VERGİ DAİRESİ 136.01.01 (A) İNŞAATI %3 STOPAJLARI	10.000,00	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR 193.02 KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN HAKEDİŞ BD. 193.02.01 (A) İNŞAATI STOPAJLARI		10.000,00
Peşin ödenen vergilerin mahsup edilemeyen kısmının ilgili hesaba aktarılması -----/-----		

2.4.2 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

İşletme tarafından üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerinin karşılığı olarak geri alınmak üzere verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaplardır.⁵⁸

2.4.2.1 Verilen Depozitolar

İnşaat işleriyle uğraşanlar, gerek yapmakta oldukları inşaat işleri, gerekse bürolarının faaliyetiyle ilgili olarak Belediye'ye TEK'e ve benzeri yerlere, elektrik, su ve doğalgaz gibi kullanımlarına ilişkin abonelikleri ile ilgili olarak depozito adında bir miktar para yatırmaktadırlar.

Verilen depozitoların 1 yıldan az süreli olması halinde, "Dönen Varlıklar" grubunda yer alan "126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR" hesabı, 1 yıldan uzun süreli olması halinde ise "Duran Varlıklar" grubunda yer alan "226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR" hesabının kullanılması gerekir.⁵⁹

Depozito verildiğinde bu hesaplara borç, geri alındığında alacak kaydı yapılır.

⁵⁸ Recep Selimoğlu, **İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları Rehberi**, Hipotez Yayınları, 2011, s.545.

⁵⁹Kızılot, a.g.e, s.1052.

Örnek:

İnşaatı için su depozitosu olarak 20.03.2011 tarihinde Kartal Belediyesi'ne 5.000 TL nakit olarak yatırılmıştır. Ödeme şantiye kasasından yapılmıştır.

-----/-----		
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR 226.01 VERİLEN DEPOZİTOLAR 226.01.02 SU DEPOZİTOSU (A) İNŞAATI	5.000,00	
100 KASA 100.02 (A) ŞANTİYESİ KASASI 100.02.01 TL KASASI		5.000,00
Kartal Belediyesine Tarih ve Sayılı makbuz karşılığı (A) inşaatı su depozitosu olarak yatırılan tutar -----/-----		

2.4.2.2 Verilen Teminatlar

İnşaat ve onarım işi ihalelerine girenlerden, ihale konusu olan işin tahmini ya da keşfedilen bedelinin belli bir oranında geçici teminat alınmaktadır. İhale sonucunda, inşaat ve onarım işinin müteahhit firma tarafından üstlenilmesi halinde, bu geçici teminatın, kesin teminata tamamlanması istenilmektedir. Bu aşamada, müteahhide, hakedişine karşılık verilen paralardan belli bir oran alıkonulmak suretiyle bu miktar kesin teminata çıkarılabileceği gibi, müteahhit firma, geçici teminat tutarını geri alıp, kesin teminat tutarı için teminat mektubu da verebilir. Geçici ve kesin teminat karşılığı nakit olarak verilen teminatlar, enflasyon etkisiyle inşaatın devam ettiği yıllar boyunca değer kaybına uğrayacağından, uygulamada “geçici teminat” veya “kesin teminat” olarak genellikle banka teminat mektubu verilmektedir.

Verilen teminatların 1 yıldan az süreli olması halinde, “Dönen Varlıklar” grubunda yer alan “126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR” hesabı, 1

yıldan uzun süreli olması halinde ise “Duran Varlıklar” gurubunda yer alan “226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR” hesabının kullanılması gerekir.

Teminat verildiğinde bu hesaplara borç, geri alındığında alacak kaydı yapılır.

Teminatın mektup olarak verilmesi halinde ise, verilen teminat mektupları “NAZIMHESAPLAR” da izlenir.⁶⁰

Örnek:

A İnşaatı ihalesine girebilmek amacıyla, 50.000,00 TL geçici teminat, ilgili defterdarlık veznesine Vakıfbank GOP Şubesi çeki ile yatırılmıştır.

-----/-----		
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR 126.02 VERİLEN TEMİNATLAR 126.02.01 GEÇİCİ TEMİNATLAR	50.000,00	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİR. 103.01 VAKIFBANK GOP ŞUBESİ		50.000,00
(A) İnşaatı için Tarih ve Sayılı makbuz karşılığı yatırılan geçici teminat tutarı -----/-----		

Örnek:

B İnşaatı ihalesine girebilmek amacıyla Vakıfbank GOP Şubesinden alınan 500.000,00 TL'lik geçici teminat mektubu (Y) ihale makamına geçici teminat olarak verilmiştir.

⁶⁰Kızılot, a.g.e, s.1053.

-----/-----		
910 GEÇİCİ TEMİNAT MEKTUPLARINDAN BORÇLULAR 910.01 (Y) İHALE MAKAMI	500.000,00	
911 GEÇİCİ TEMİNAT MEKTUPLARINDAN BORÇLULAR 911.01 VAKIFBANK GOP ŞUB.		500.000,00
(B) İnşaatı İhalesi için verilen teminat mektubu -----/-----		

2.4.3 Kasa, Merkez ve Şubeler Cari Hesabı

Merkezin şubelerle, şubelerin merkezle veya kendi aralarındaki borç ve alacak ilişkilerinin izlendiği borçlu ve alacaklı olarak çalışan hesaptır. Bu hesap dönem içinde kullanılır ve füzyonda kapatılır ⁶¹

İşletmenin birden fazla biriminde mali karakterde işlem yapılması durumunda bu birimler arasında gerçekleşecek karşılıklı işlemlerin kayda alınması, hesap planında uygun yardımcı hesaplar açılması ile mümkündür. Aynı ayrı muhasebe tutan aynı tüzel kişiliğe dahil birimler (merkez, fabrika, şube vb.) arasındaki borç ve alacaklılık ilişkileri 393 MERKEZ VE ŞUBELER CARI HS.'nda izlenir.⁶²

Kasa hesabı, işletmenin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların TL karşılığının izlenmesi için kullanılır. İnşaat işletmelerinde, ödemelerin şantiyeden yapılması halinde kasa hesabının altında şantiye kasaları şeklinde izlenir. Böylelikle kasa hesabı şu şekilde gösterilebilir:

⁶¹ Çiğdem Özkaya Yıldırım, **İnşaat Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008, s.45.

⁶² Öcal vd.,**a.g.e.**, s.208.

100 KASA

100 01 Merkez Kasa

100 02 A Şantiye Kasası

100 03 B Şantiye Kasası

Yurt içinde yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, şantiyelerde defter tasdik edilerek muhasebe tutulması durumunda ve yurtdışı inşaat ve onarım işlerinin takibi için merkez ve şubeler cari hesabı kullanılır. Bu durumda merkezle diğer inşaatlar, şantiyeler arasındaki parasal işlemler için 393 Merkez ve Şubeler cari hesabı kullanılır. Merkez ve şubeler cari hesabı; merkezin şubelerle, şubelerin merkezle veya kendi aralarındaki borç ve alacak ilişkilerinin izlendiği borçlu ve alacaklı olarak çift taraflı olarak çalışan bir hesaptır. Bu hesap, dönem içinde kullanılır, füzyon da kapatılır. Merkezin şubelerden, şubelerin diğer şubelerden veya merkezden olan alacakları bu hesaba borç, borçları da alacak kaydedilir. Bir inşaat firmasının çok değişik yerlerde, hatta ülkelerde aynı anda birden çok inşaat işinin olabileceğini dikkate alırsak, her bir yerde yapılan iş ve meydana gelen finansal olaylar birbirinden farklı nitelik göstereceğinden, yapılacak olan muhasebe kayıtları da çok farklı olacaktır. Bütün bu unsurları göz önüne alarak, her bir inşaat işinin daha kolay ve gerçekçi bir biçimde izlenmesi açısından, bu hesabın, inşaatlar ya da şubeler düzeyinde izlenmesi daha doğru olacaktır. Bu durumda, hesap şu şekilde alt hesaplardan meydana gelecektir;

393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı

393 01 Ankara Merkez

393 02 Şantiyeler Cari Hesabı

393 02 01 Adana Şantiyesi

393 02 02 Kazakistan Şantiyesi

Örneğin, X inşaat taahhüt işletmesinde, şirketin merkezi ile diğer şantiyeler ayrı muhasebe tutmaktadır. 01.01.2005 tarihinde işletme, Kazakistan'daki köprü inşaatını tamamlamak üzere, nakit olarak 560.000 TL, buraya bankadaki hesabından göndermiştir. 31.12.2005'te köprü inşaatı tamamlanmış ve bu iş ile ilgili olarak toplam 1.200.000 TL gelir ve 950.000 TL gider saptanmıştır. Bu durumda, merkez tarafından yapılacak olan muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

Şantiye tarafından ayrı defter tutulmakta ve şirketin gelir ve gideri ayrı olarak tespit edildiği için yapılacak olan muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

-----/----- 393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ 393.02.02 KAZAKİSTAN ŞANTIYESİ 102 BANKALAR 102.01 Y BANKASI -----/-----	560.000,00	560.000,00
--	-------------------	-------------------

31.12.2005'te gelirler hesabı, yurt dışı satışlar hesabına, giderler hesabı ise, satılan malın maliyeti hesabına aktarılarak kapatılacaktır. Kazakistan'dan aktarılan gelirin kaydı;

-----/----- 393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ 393.02.02 KAZAKİSTAN ŞANTIYESİ 601 YURTİÇİ SATIŞLAR 601.06 KAZAKİSTAN ŞANTIYESİ -----/-----	1.200.000,00	1.200.000,00
---	---------------------	---------------------

Kazakistan'dan aktarılan giderin kaydı, aşağıdaki şekilde olacaktır.

-----/----- 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 622.06 KAZAKİSTAN ŞANTİYESİ 393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ 393.02.02 KAZAKİSTAN ŞANTİYESİ -----/-----	950.000,00	950.000,00
--	-------------------	-------------------

Kazakistan şantiyesinde yapılacak olan muhasebe kayıtları ise,

-----/----- 102 BANKALAR 102.01 Y BANKASI 393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ 393.02.02 KAZAKİSTAN ŞANTİYESİ -----/-----	560.000,00	560.000,00
--	-------------------	-------------------

Kazakistan'dan merkeze aktarılan gelirin kaydı;

-----/----- 601 YURTDIŞI SATIŞLAR 601.06 KAZAKİSTAN GELİRLERİ 393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ 393.02.02 KAZAKİSTAN ŞANTİYESİ -----/-----	1.200.000,00	1.200.000,00
--	---------------------	---------------------

Kazakistan'dan merkeze aktarılan giderin kaydı şu şekilde olacaktır.

-----/----- 393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ 393.01 MERKEZ CARİ	950.000,00	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 622.06 KAZAKİSTAN ŞANTİYESİ GİDERL. -----/-----		950.000,00

2.4.4 Stoklar

Stoklar, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur. Faturası gelmemiş stoklar ilgili buldukları kalemin içinde gösterilir.

İlk madde ve malzemeler, inşaat işinde kullanılmak üzere alınan çimento, kum, çakıl, tuğla, demir, fayans gibi ilk maddelerle, elektrik, su kalorifer tesisatı gibi yardımcı malzemelerden ve akaryakıt, yedek parçalar, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.

İnşaat işletmeleri, inşaatta kullanmak üzere aldıkları malları bu hesapta izler. Bu hesaba kaydedilen mallar, inşaatta kullanılıncaya kadar bu hesapta izlenir. Örneğin inşaatta kullanılmak üzere satın alınan demir, inşaatın bünyesine girinceye kadar bu hesapta izlenir, inşaatın bünyesine girdiği zaman ise, maliyet hesaplarına aktarılır. Doğrudan inşaatın içine girmeyen bütün malzemeler ilk önce bu hesapta izlenir. Ancak, doğrudan inşaat maliyetine giren malzemeler bu hesapta izlenmez. Örneğin hazır beton stoku mümkün olmayan, direkt olarak inşaatın yapımı aşamasında kullanılan bir malzemedir. Bu nedenden dolayı hazır beton stok hesabı diye bir stok hesabı olmayacaktır. Doğrudan inşaatın içine girdiğinden maliyet hesaplarında izlenmesi söz konusu olacaktır.

İnşaat işletmelerinde kullanılan ilk madde ve malzemeler hem çeşit açısından hem de miktar açısından çok fazla olduğundan bu hesabın alt hesaplarının nasıl izleneceği önemli bir konudur. Örneğin işletmede, stokların malzeme bazında izlenmesine öncelik veriliyor ise, malzeme çeşitlerine göre bölümlendirme yapılır.

Bu şekilde bir sınıflandırılma yapılması özellikle stok kontrolü açısından son derece faydalıdır. Böylelikle işletme elinde tutması gereken stok miktarını rahatlıkla izleyebilecek ve gerekli zamanlarda ve gereken miktarlarda stok siparişi verebilecektir.

150.01 Demir Stokları

150.01.01 Ana Depo Stokları

150.01.02 A Şantiyesi Stokları

150.01.03 B Şantiyesi Stokları

150.02 Çimento Stokları

İşletme her şantiyede olan stoklarını ayrı ayrı görmek istiyorsa, bölüm başlıkları şantiyelere göre yapıp, her şantiyede olan malzemeler alt başlıklar itibarıyla gösterilir. Böylelikle, inşaat işinin gerçekleştirildiği her bir şantiyede, varolan stok çeşitleri ve miktarları rahatlıkla izlenebilecek ve şantiyelerle ilgili olarak stok kontrolü ve performans değerlemesi daha gerçekçi bir biçimde yapılacaktır.

150.00 Ana Depo Stokları

150.00.01 Demir Stokları

150.00.02 Çimento Stokları

150.01 A Şantiyesi Stokları

150.01.01 Demir Stokları

150.01.02 Çimento Stokları

Yarı mamuller ve mamuller hesabı, üretim işletmelerinde yer alan hesaplardır. Kendi adlarına inşaat yapıp satan işletmeler, malzemeleri, işçilikleri, makineleri kullanarak bina, apartman, iş hanı adı verilen malları üretmektedir.

Dolayısıyla, bu işletmeler mamul üretimi yapmaktadır. Özel(yap-sat) inşaatlar, üretim işlemi olarak nitelendirildiğinden, bunlar yarı mamuller hesabında, yapılmakta olan özel inşaat maliyetleri olarak izlenir. Özel (yap-sat) inşaat işletmeleri, kendi nam ve hesaplarına yapıyı inşa etmektedir. Bu inşaat işletmeleri tarafından yapılan inşaatlar bitirilip satılıncaya kadar, bu işletmelerin mülkiyetinde kalır ve işletmelerin varlıkları arasında yarı mamul veya mamul olarak gösterilir.

Dönem sonunda işletmenin yapmakta olduğu inşaat işi tamamlanmamışsa, tam mamul haline gelmemiş olan yapı, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden aldığı paylar doğrultusunda maliyeti hesaplanarak işletmenin bilançosunda, varlıkları arasında yarı mamul hesabında gösterilir. İmalatın tamamlanması ile birlikte bu hesapta oluşmuş olan maliyetlerle birlikte yarı mamuller hesabı, mamuller hesabına aktarılır. Mamuller hesabında, üretim çalışmalarını sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamuller izlenir.

İnşaat işletmelerinde mamuller hesabı, özel inşaat işletmelerinde söz konusudur. Bu hesap, işletmenin inşaatını tamamlayıp bitirdiği, satışa hazır hale gelmiş inşaatların yer aldığı bir hesaptır. Bu tür inşaatlarda genellikle inşaatlar bağımsız bölümler halinde satıldıklarından, her bölümün maliyeti ayrı ayrı tespit edilir. Ayrı olarak tespit edilen maliyetler, satılan malın maliyetinin hesaplanmasında ve stok maliyetlerinin saptanmasında işletmeye kolaylık sağlamakla birlikte işletmenin bilançosunda varlıkları arasında bu satılmayan kısımlara ait maliyetler bulunur.

Örneğin, A işletmesinin satmak üzere yaptığı 10 dairelik bir inşaatta, toplam maliyet, toplam m²'ye bölünerek birim m² maliyeti hesaplanıp böylelikle üretilen her bir daireye ait maliyetler, dairelerin alanları dikkate alınarak bulunabilecektir. Dönem sonunda, işletmenin bilançosunda varlıkları arasında ise, satılmayan dairelerin maliyetleri, mamuller hesabında gösterilecektir.

Başkasının yapımını istediği inşaatların üretimini üstlenen ve yapan inşaat işletmelerinin gerçekleştirdiği üretim, hizmet üretimidir. İnşaat taahhüt işletmeleri ise, hizmet işletmesidir. Hizmet işletmelerinde, yarı mamul stok ancak, inşaat işletmesi kendi işinde kullanmak üzere, farklı bir makine yapıyorsa ve henüz tamamlanmamışsa, yarı mamuller hesabında gösterilir. Mamuller hesabı ise, hizmet işletmelerinde dolayısıyla inşaat taahhüt işletmelerinde bulunmaz.⁶³

2.4.5 Şantiye Binalarının Muhasebeleştirilmesi

Şantiye binaları; kuruldukları yerde inşaat çalışanlarının barınmalarını sağlamak amacıyla oluşturulan mekanlardır. Uygulamada şantiye binaları geçici barakalar olabilecekleri gibi uzun süre kullanıma uygun şantiye binaları şeklinde de yapılabilmektedirler. Yapılan şantiye binası ister geçici, ister kalıcı olsun işletme açısından maddi duran varlık olmaktadır.⁶⁴

Geçici olarak kullanılan şantiye binalarının maliyeti, ilgili inşaatın maliyetine yüklenmek üzere 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına kaydedilir.

Şantiye binalarının inşaat amacı ve kullanım süresine göre; belli inşaatın yapımı için oluşturulan geçici barakaların tamamının bir kez gider yazılabileceği, uzun süre kullanım amacıyla yapılan inşaat binalarınınsa tek kalemde gider yazılmayıp, aktifleştirilmeleri ve %6 oranında amortisman tabi tutulmaları yolunda uygulama oluşmuştur.⁶⁵

⁶³ Burcu Adiloğlu, “İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2006, s.58-65.

⁶⁴ **153 Seri No’lu VUK Tebliği.**

⁶⁵ Çankaya, a.g.e, s.176.

2.4.6 İnşaatla İlgili Harcama ve Ödemelerin Muhasebeleştirilmesi ve “740 Hizmet Üretim Maliyeti” Hesabı

İnşaat ve onarım işleri için yapılan malzeme, işçilik, taşeron ödemeleri, ihale giderleri, nakliye ödemeleri, amortisman giderleri vb. harcamaların fiili tutarlarının kaydedildiği hesaptır.

Bazı durumlarda da, inşaat işinin ihalesine girilmekte, buna ilişkin olarak bazı giderler yapılmakta, ancak ihale sonucu iş başka inşaat firmasına kalabilmektedir. Bu gibi durumlarda, alınmayan işlerle ilgili ihale giderleri bu hesaba yani “740 Hizmet Üretim Maliyet” hesabına değil, “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabına kaydedilecektir. Ancak, ihalesine girilen işin alınması halinde, bu işe ait ihale giderleri, ilgili inşaat maliyetine yani “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına aktarılacaktır.⁶⁶

Birden fazla inşaat ve onarma işinin bir arada yürütülmesi halinde, her inşaatla ilgili giderler, 740no’lu hesabın altında açılacak alt hesaplarda ayrı ayrı izlenir.

Bu hesabın özelliklerinden biri de dönem sonunda, inşaatın yıl içinde bitmesi ya da yıllara yaygın olması durumuna göre, 622 ya da 170-178 no’lu hesaplarla ilgilendirilmesidir.⁶⁷

Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı eş zamanlı kayıt yöntemine göre işletilir. İnşaatlarla ilgili olarak bu hesaba kayıt yapılırken gider yerleri (inşaatlar) ve gider çeşitleri açısından da kayıt yapılır. Her inşaat onarım işi bir gider yeri olarak işlem görür.⁶⁸

2.4.6.1 Yıl İçinde Yapılacak Kayıtlar

İnşaat işi ile ilgili olarak, yıl içinde alınan demir, çimento, çivi, kereste, kum, çakıl, boya vb. ilk madde ve malzemeler; işçilere yapılan ücret vb. ödemeler, sosyal sigorta ve işsizlik sigortası işveren hissesi gibi işçi ücret ve

⁶⁶Kızılot, a.g.e, s.1065.

⁶⁷ Çankaya, a.g.e, s.168.

⁶⁸Kızılot,a.g.e, s.1065.

giderleri; taşeronlara ve atölyelere yaptırılan işler ile nakliye ve hafriyat işlerine ilişkin harcamalar, bakım onarım giderleri gibi dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler; ihale, kira, temsil ağırlama, seyahat giderleri gibi çeşitli giderler; damga vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi vergi resim ve harçlar; amortisman ve tükenme payları ile ortak (müşterek) genel giderlerden inşaatlara isabet eden tutarlar “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına borç kaydedilir.

Örnek 1:

Merkez depoda yer alan malzeme stoklarından,

A İnşaatına 1.000 kg çivi (1.000 TL), 3 ton demir (3.000 TL),75 torba çimento (750 TL);

B İnşaatına 80 m³ kereste (40.000 TL), 4,5 ton demir (4.500 TL) gönderilmiştir.

Malzemelerin (A) inşaatına nakliyesi için 500 TL+KDV,(B) inşaatına nakliyesi için de 1.500 TL+KDV merkez kasadan ödenmiştir. Nakliye bedellerinin KDV toplamı 360 TL'dir.

-----/-----		
191 İNDİRİLECEK KDV	360,00	
191.01 MAL VE HİZMET ALIM. İLİŞ. KDV	360,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	51.250,00	
740.01 (A) İNŞAATI	5.250,00	
740.01.00 İLK MADDE MALZEME GİD.	4.750,00	
740.01.00.01 DEMİR	3.000,00	
740.01.00.03 ÇİMENTO	750,00	
740.01.00.09 ÇİVİ, TEL	1.000,00	
740.01.03 DIŞARIDAN SAĞL. FAYDA VE HİZM.	500,00	
740.01.03.04 NAKLİYELER	500,00	
740.02 (B) İNŞAATI	46.000,00	
740.02.00 İLK MADDE MALZEME GİD	44.500,00	
740.02.00.01 DEMİR	4.500,00	
740.02.00.02 KERESTE	40.000,00	
740.02.03 DIŞAR. SAĞL. FAYDA VE HİZM.	1.500,00	
740.02.03.04 NAKLİYELER	1.500,00	
100 KASA		2.360,00
100.01 MERKEZ KASA		
100.01.01 TL KASASI		
150 İLK MADDE MALZEME		49.250,00
150.01.01 DEMİR		7.500,00
150.01.02 KERESTE		40.500,00
150.01.03 ÇİMENTO		750,00
150.01.09 ÇİVİ, TEL		1.000,00
-----/-----		

Örnek 2:

05.06.2008 tarihinde yıllara yaygın (A) işi ihalesi ile ilgili olarak 3.000 TL+150 TL KDV olmak üzere noter masrafı, 1.000 TL+180 TL KDV olmak üzere kırtasiye masrafı yapılmıştır. Ayrıca, geçici teminat tutarı olarak Vakıfbank GOP Şubesinden alınan 200.000 TL'lik geçici teminat mektubu için banka hesabından 1.500 TL damga vergisi ve 300 TL teminat mektubu komisyonu ödenmiştir.

İhalenin şirkette kalıp kalmayacağı henüz belli olmadığından, yapılacak muhasebe kaydı;

-----/-----		
191 İNDİRİLECEK KDV	330,00	
191.01 MAL VE HİZMET ALIM. İLİŞ. KDV		
770 GENEL YÖN. GİDERLERİ	5.800,00	
770.04 ÇEŞİTLİ GİDELER		
770.04.05 İHALE İŞTİRAK GİDERLERİ		
910 GEÇİCİ TEMİNAT MEKTUB. BORÇLULAR	200.000,00	
910.01.00.01 (Y) İHALE MAKAMI		
100 KASA		4.330,00
100.01 MERKEZ KASA		
100.01.01 TL KASASI		
102 BANKALAR		1.800,00
102.01 TİCARİ MEVDUAT		
102.01.01 VAKIFBANK GOP ŞUB.		
911 GEÇİCİ TEM. MEKTUB. ALACAKLILAR		200.000,00
911.01 VAKIFBANK GOP ŞUB.		
(A) İnşaatı ihale iştirak masrafları ile verilen geçici teminat mektubu		
-----/-----		

İhalenin şirkette kalması halinde, “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabına kaydedilen ihale iştirak giderleri, “740 Hizmet Üretim Giderleri” hesabına aktarılır.

-----/-----		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.01 (A) İNŞAATI 740.01.04 ÇEŞİTLİ GİDERLER 740.01.04.05 İHALE İŞTİRAK GİDERLERİ	5.800,00	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 770.04 ÇEŞİTLİ GİDERLER 770.04.05 İHALE İŞTİRAK GİDERLERİ		5.800,00
İhalesi alınan (A) İnşaatı ihale iştirak masrafları -----/-----		

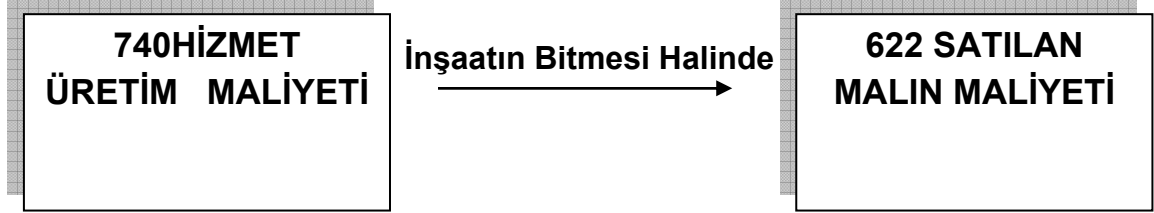
2.4.6.2 Dönem Sonunda Yapılacak Kayıtlar

İnşaat taahhüt işinin yıl içinde bitmesi halinde, “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında oluşan maliyetler, dönem sonunda “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” aracılığıyla “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılır. Daha sonra 740 ve 741 no’lu hesaplar karşılıklı olarak kapatılır.

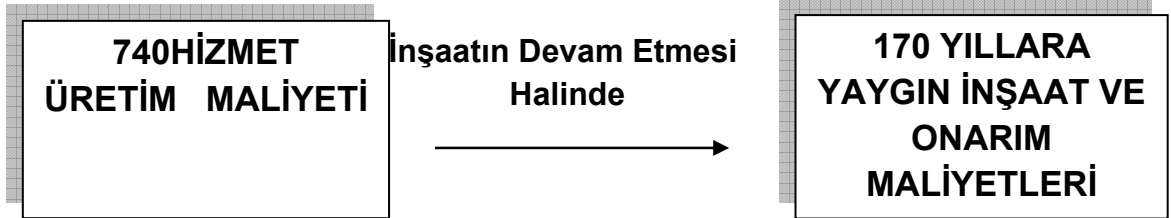
Yıllara yaygın inşaat onarım işinin gelecek yılda da devam edecek olması halinde, “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabında oluşan maliyetler, dönem sonunda “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı”nın alacağı karşılığında “170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesaplarına aktarılır. Daha sonra 740 ve 741 no’lu hesaplar karşılıklı olarak kapatılır.⁶⁹

⁶⁹Kızılot, a.g.e, s.1068

HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABININ İŞLEYİŞİNE İLİŞKİN ŞEMA



741 YANSITMA HESABI ARACILIĞIYLA



741 YANSITMA HESABI ARACILIĞIYLA

Şekil 1. Hizmet Üretim Maliyeti Hesabının İşleyişine İlişkin Şema

Kaynak: Şükrü Kızılot; İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2010, s.1069

Örnek:

Özcan İnşaat Ltd. Şti.'nin 2008 yılı içinde başladığı (A), (B) ve (C) inşaatlarının 2008 yılında, "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabında oluşan maliyetler sırasıyla aşağıdaki gibidir.

(A) İnşaatı	4.500.000,00 TL
(B) İnşaatı	2.000.000,00 TL
(C) İnşaatı	800.000,00 TL
Toplam	7.300.000,00 TL

2008 yılı içinde (C) İnşaatının geçici kabulü yapılmıştır. (A) ve (B) inşaatları ise izleyen yılda da devam edecektir.

Bu duruma göre dönem sonunda şu şekilde işlem yapılacaktır.

“740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabının tutarı (yani tüm inşaatların maliyeti) 7.300.000 TL’dir.

Biten inşaatın (yani C İnşaatının) maliyeti 800.000 TL olup, bu tutar “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılacaktır. Devam eden inşaatların (yani A ve B inşaatlarının) maliyetleri, (A) inşaatı için 4.500.000 TL, (B) inşaatı için 2.000.000 TL olup, bunları ikisi de devam ettiğinden “170 ve 171 no’lu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesaplarına aktarılacaktır.

Dönem sonundaki yapılacak muhasebe kaydı;

-----/-----		
170 (A) İNŞAATI YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	4.500.000,00	
171 (B) İNŞAATI YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	2.000.000,00	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	800.000,00	
622.03 (C) İNŞAATI		
741 HİZMET ÜRETİMMALİYETİ YANSITMA		7.300.000,00
741.01 A İNŞAATI MALİYETLERİ		4.500.000,00
741.02 B İNŞAATI MALİYETLERİ		2.000.000,00
741.03 C İNŞAATI MALİYETLERİ		800.000,00
İnşaatlarla ilgili maliyetlerin ilgili hesaplara aktarılması		
-----/-----		

-----/-----		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	7.300.000,00	
741.01 A İNŞAATI MALİYETLERİ	4.500.000,00	
741.02 B İNŞAATI MALİYETLERİ	2.000.000,00	
741.03 C İNŞAATI MALİYETLERİ	800.000,00	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		7.300.000,00
740.01 A İNŞAATI MALİYETLERİ		4.500.000,00
740.02 B İNŞAATI MALİYETLERİ		2.000.000,00
740.03 C İNŞAATI MALİYETLERİ		800.000,00
Maliyet hesaplarının kapatılması		
-----/-----		

İzleyen yılda, devam eden inşaatlardan biri ya da ikisi bittiğinde, hem izleyen yılda yapılan harcamaların kaydedildiği “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hem de önceki yılların maliyetlerinin kaydedildiği “170-171 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesapları, “622 Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına aktarılacaktır.

2.4.7 Alınan Hakediş Bedellerinin Kaydedildiği “350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” Hesabı

Üstlenilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden tamamlanan kısımlar için düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri “350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesaplarında izlenir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri bu hesaplara alacak olarak kaydedilir. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hakediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir.

2.4.7.1 Yıl İçinde Başlanıp Aynı Yıl İçinde Biten İnşaatlar

350-357 Hesap grubu, sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin hakediş bedellerinin kaydedildiği hesaptır. Yıl içinde başlayıp, aynı yıl içinde biten inşaat ve onarım işlerine ilişkin hakediş bedelleri, “600 Yurtiçi Satışlar” hesabına kaydedilir. Yıl içinde başlayıp biten inşaat ve onarım işinin

birden fazla olması durumunda, her bir inşaat ve onarım işine ait hakediş bedellerinin 600 no'lu hesabın altında açılacak alt hesaplarda izlenmesi yararlı olur.⁷⁰

2.4.7.2 Yıllara Yaygın İnşaat İşinin Birden Fazla Olması

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin birden fazla olduğu durumlarda, her inşaatla ilgili hakediş bedelleri, “170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesaplarına paralel olarak düzenlenen “350 (A) İnşaatı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri”, “351 (B) İnşaatı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” gibi ayrı hesaplarda izlenir. Bu uygulama 16.12.1993 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2 sıra No’lu “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ile getirilmiştir.

Ancak, 8’den fazla inşaat işinin olduğu durumlarda, her proje yardımcı defter düzeyinde izlenebilecektir. Bu durumda her bir proje için tutulacak yardımcı defterler, defteri kebir hükmündedir. Aslında burada yapılacak en anlamlı uygulama 350 no’lu hesabın altında; 350.01,350.02,350.03...,350.15..., 350.42... gibi alt hesaplar açmak şeklinde olmalıydı. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. Maddesinin ikinci fıkrasında “Her inşaat işinin hasılat ve giderlerinin ayrı bir defterde veya tutulmakta olan defterlerin ayrı sayfalarında gösterileceği” yönündeki hüküm, 350-358 aralığında ayrı hesaplar açılmasını zorunlu kılmıştır.

Örnek:

Yıllara yaygın inşaat işini üstlenen inşaat şirketine (firmasına) üstlenmiş olduğu (A) İnşaat işi ile ilgili olarak 250.000 TL hakediş ödemesi yapılmıştır. Hakediş bedelinin muhasebe kaydı, en basit şekliyle aşağıdaki gibidir.

⁷⁰Kızılot,a.g.e, s.1072.

-----/----- 101 ALINAN ÇEKLER veya 102 BANKALAR	295.000,00	
350 (A) İNŞAATI YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		250.000,00
391 HESAPLANAN KDV		45.000,00
A İnşaatı 1 No'lu hakediş bedeli -----/-----		

Ancak, hakedişin tamamı müteahhide ödenmez. Hakedişlerden bazı kesintiler yapılır. Örneğimizde hakediş bedelinden, işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olması nedeniyle %3 gelir (kurumlar) vergisi kesintisi, %0,75 damga vergisi kesintisi ve 1/6 oranında KDV tevkifatı yapıldığını varsayarsak, sözkonusu hakedişin muhasebe kaydının aşağıdaki şekilde yapılması gerekir.

-----/----- 101 ALINAN ÇEKLER	278.125,00	
101.02 TAHSİLE VERİLEN ÇEKLER		
101.02.01 VAKIFBANK GOP ŞB.		
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	7.500,00	
295.01 KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN HAKEDİŞ STOP.		
295.01.01 (A) İNŞAATI STOPAJLARI		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.875,00	
740.01 (A) İNŞAATI		
740.01.05 VERGİ RESİM VE HARÇLAR		
740.01.05.01 DAMGA VERGİSİ		
350 (A) İNŞAATI YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		250.000,00
350.01 HAKEDİŞ BEDELLERİ		
391 HESAPLANAN KDV		37.500,00
391.01 MAL VE HİZM. TESL. İLİŞK. KDV		
391.03 %15 HESAPLANAN KDV		
A İnşaatı ihale iştirak masrafları ile verilen geçici teminat mektubu -----/-----		

2.4.7.3 Hakediş Bedellerinin Yabancı Para veya Yabancı Paraya Endeksli Olarak Ödenmesi

Hakediş bedellerinin yabancı para veya yabancı paraya endeksli olarak ödenmesinde, hakedişin onandığı tarihte ödenmesi halinde muhasebe işlemleri farklılık arz etmiyor.

Ancak, hakediş bedelinin sonradan ödenmesi halinde doğacak kur farkının gelir açısından beyan dönemi, stopaj uygulaması ve KDV açısından durumu özellik arz etmektedir.

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak ifade edildiği uluslararası ve kamu ihalelerinde bedelin geç ödenmesinden dolayı doğacak kur farklarından stopaj yapılmayacak ve KDV hesaplanmayacaktır. Gelirin beyan edileceği döneme ilişkin olarak da Danıştay'ın görüşüne göre kur farkları hakedişin unsuru olarak değerlendirilecek ve işin bittiği yılda beyan edilecektir.⁷¹

Örnek:

Bedeli döviz cinsinden ödenen uluslararası ihaleye çıkarılmış inşaat işi ile ilgili olarak 20.02.2008 tarihinde 200.000 ABD \$'lık hakediş yapılmış, ancak hakediş bedeli 26.02.2008 tarihinde ödenmiştir. Doların, 20.02.2008 tarihindeki döviz alış kuru

1 \$=1.1990 TL, 26.02.2008 tarihindeki döviz alış kuru 1 \$=1.2000 TL'dir.

⁷¹Kızılot, a.g.e, s.1072-1075.

Hakedişin tahakkuk kaydı

-----/-----		
120 ALICILAR	266.777,50	
120.01 KARAYOLLARI GN. MÜD.		
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	7.194,00	
295.01 KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN HAKEDİŞ STOP.		
295.01.01 (A) İNŞAATI STOPAJLARI		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.798,50	
740.01 (A) İNŞAATI		
740.01.05 VERGİ RESİM VE HARÇLAR		
740.01.05.01 DAMGA VERGİSİ		
350 (A) İNŞAATI YILLARA YAYGIN		
İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		239.800,00
350.01 HAKEDİŞ BEDELLERİ		
391 HESAPLANAN KDV		35.970,00
391.01 MAL VE HİZM. TESL. İLİŞK. KDV		
391.01.03 %15 HESAPLANAN KDV		
A İnşaatı 1 No'luhakediş tahakkuku		
-----/-----		

Hakediş bedelinin döviz çekiyle tahlisinin kaydı

-----/-----		
101 ALINAN ÇEKLER	267.000,00	
101.01 PORTFÖYDEKİ ÇEKLER		
101.01.02 ŞUBAT VADELİ ÇEKLER		
120 ALICILAR		266.777,50
120.01 KARAYOLLARI GN. MÜD.		
350 (A) İNŞAATI YILLARA YAYGIN		
İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		222,50
350.02 HAKEDİŞ KUR FARKLARI		
A İnşaatı 1 No'luhakediş tahsilatı		
-----/-----		

Alınan çekin aynı gün bankaya tahsile verilerek, banka hesabına yatırılmasının kaydı

-----/-----		
102 BANKALAR 102.02 DÖVİZ TEVDİAT HS. 102.02.02 ABD DOLARI HS. 102.02.02.01 VAKIFBANK GOP ŞB.	267.000,00	
101 ALINAN ÇEKLER 101.01 PORTFÖYDEKİ ÇEKLER 101.01.02 ŞUBAT VADELİ ÇEKLER		267.000,00
A İnşaatı 1 No'lu hakediş karşılığı alınan çekin tahsili -----/-----		

2.4.7.4 Hakediş Alacağına Karşılık Hazine Bonosu Alınması

Ülke ekonomisinin gerekli kıldığı bazı zamanlarda inşaat ve onarım işleriyle uğraşan firmalara hakediş alacakları karşılığında hazine bonusu verilebilmektedir. Hazine bonosunun verildiği tarihteki değer, hakediş alacağına eşit olmakla birlikte itfa tarihinde faiz geliri ile birlikte ele geçen tutar daha fazla olmaktadır.

Bu durumda, bize göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait hakediş karşılığı alınan hazine bonolarının faiz gelirlerinin işin bittiği yıl kazancı ile birlikte beyan edilmesi gerekir.

Örnek:

Yıllara yaygın (A) inşaat işi ile ilgili olarak 28.03.2008 tarihinde 500.000 TL'lik hakediş yapılmıştır. Hesaplanan KDV 75.000 TL, gelir (kurumlar) vergisi tevkifatı 15.000 TL, damga vergisi kesintisi 3.750 TL'dir. Kesintilerden sonraki 566.250 TL alacağın 551.000 TL'si karşılığında ihale makamı tarafından nominal bedeli 100 TL, iskontolu bedeli 95 TL olan 15.09.2008 vadeli 5800 adet

Hazine bonosu verilmiş, bakiye 5.250 TL için çek düzenlenmiş, alınan çek tahsil için bankaya verilmiştir.

-----/-----		
101 ALINAN ÇEKLER	5.250,00	
101.02 TAHSİLE VERİLEN ÇEKLER		
101.02.01 VAKIFBANK GOP ŞB.		
112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI	551.000,00	
112.01 HAZİNE BONOLARI		
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	15.000,00	
295.01 KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN HAKEDİŞ STOP.		
295.01.01 (A) İNŞAATI STOPAJLARI		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	3.750,00	
740.01 (A) İNŞAATI		
740.01.05 VERGİ RESİM VE HARÇLAR		
740.01.05.01 DAMGA VERGİSİ		
350 (A) İNŞAATI YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		500.000,00
350.01 HAKEDİŞ BEDELLERİ		
391 HESAPLANAN KDV		75.000,00
391.01 MAL VE HİZM. TESL. İLİŞK. KDV		
391.01.03 %15 HESAPLANAN KDV		
A İnşaatı 1 No'luhakediş bedeli		
-----/-----		

Hazine bonolarının itfa tarihinde yapılacak kayıt

-----/-----		
102 BANKALAR 102.01 TİCARİ MEVDUAT 102.01.01 VAKIFBANK GOP ŞB.	580.000,00	
112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI 112.01 HAZİNE BONOLARI		551.000,00
350 (A) İNŞAATI YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ 350.03 FAİZ GELİRLERİ		29.000,00
A İnşaatı 1 No'lu hakediş karşılığı alınan hazine bonolarının itfası -----/-----		

2.4.7.5 İşin Bitiminde Yapılacak Kayıtlar

Daha önce de belirtildiği gibi, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, işin devamı süresince, o işle ilgili olarak kâr/zarar beyan edilmemekte. Ancak işin bitim tarihi itibarıyla kâr/zarar belirlenebilmektedir.

İşin bitim tarihi ise geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde, geçici kabulün yapıldığı, bunun dışındaki işlerde de işin fiilen tamamlandığı ya da bırakıldığı tarih, işin bitim tarihidir.

İşin bitim tarihinde (ki bu genellikle geçici kabulün yapıldığı tarihtir), “350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabı, “600 Yurtiçi Satışlar” hesabına devredilerek kapatılır.

Örnek:

Geçici kabulü yapılan yıllara yaygın (B) inşaatı ile ilgili olarak, alınan hakedişlerin tutarı 850.000 TL'dir.

Bu durumda, alınan hakediş bedellerinin ilgili hesaba aktarılmasına ilişkin kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

-----/-----		
350 (A) İNŞAATI YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ 350.01 HAKEDİŞ BEDELLERİ	850.000,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR 600.04 YILLARA YAYGIN İNŞAAT HAKEDİŞLERİ 600.04.02 (B) İNŞAATI HAKEDİŞLERİ		850.000,00
Geçici kabulü yapılan yıllara yaygın (B) inşaatı hakediş ve maliyet bedellerinin sonuç hesaplarına aktarılması -----/-----		

2.4.8 Taşeronlara Yaptırılan İşler ve Buna İlişkin Ödemeler

Taahhüt konusu inşaat ve onarma işini üstlenen müteahhitler (birinci derece müteahhit), işin bir kısmını veya tamamını taşeronlara (ikinci derece müteahhitlere) yaptırabilirler. Taşeronlara yaptırılan işin yıllara yaygın olması halinde ise müteahhit (birinci derece müteahhit), taşeronlara yaptığı istihkak ödemelerinden gelir (kurumlar) vergisi kesintisi yapmak mecburiyetindedir.

Taşeronlara yaptırılan işler nedeniyle, müteahhitler iki tür ödemede bulunurlar. Bunlardan birincisi “avans” şeklinde yapılan ödemeler, ikincisi de taşeron tarafından gerçekleştirilen imalat karşılığı düzenlenen hakediş veya yaptırılan işin bitiminde düzenlenen fatura karşılığında yapılan ödemelerdir. Taşeronlara yaptırılan işlerin bedelleri de müteahhitler yönünden, yapılan inşaatın bir maliyet unsurudur.⁷²

2.4.8.1 Taşeronlara Verilen Avanslar

Müteahhit işletmelerin taahhüt ettikleri işlerin bir kısmını başka işletmelere yaptırmaları durumunda, alt müteahhit işletmeler taşeron olarak

⁷²Kızılot, a.g.e, s. 1077-1081.

adlandırılır. Yıllara sari inşaat ve onarım işini taahhüt ederek çalışan müteahhit işletmeler tarafından taşeronla yaptıkları veya yapacakları işler karşılığında verilen avanslar 179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR HS.'na borç kaydedilir.⁷³

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bir kısmının veya tamamının taşeronlara yaptırılması halinde, taşeronlara verilen avanslar "179 Taşeronlara Verilen Avanslar" hesabının alt hesaplarında proje bazında izlenir.

Taşeronlara verilen işin tesliminden önce bu kişi ve kurumlara ödenen ücretler, adı ne olursa olsun; avanstır. Taşeronlara verilen avanslar nedeniyle 179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR hesabı borçlandırılır. Hesap, taşeronların yüklenici firmaya yaptıkları üretim karşılığında fatura kesmeleriyle alacaklandırılarak kapatılır. Karşılığında 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ hesabı borçlandırılır.⁷⁴

Taşeronlara yaptırılan inşaat işlerinin yıllara yaygın olmadığı durumlarda, verilen avanslardan vergi kesintisi (stopaj) yapılmaz. Avans ödemeleri katma değer vergisine de tabi olmadığı için, KDV hesaplanmaz. Ancak ilk hakediş ödemesi sırasında avans da dahil toplam hakediş bedeli üzerinden KDV hesaplanacaktır.

Taşeronlara yaptırılan işin yıllara yaygın olması halinde, bu iş nedeniyle ödenen avanslardan Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3 veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1-a maddesi gereğince %3 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Örnek:

Yıllara yaygın (A) inşaat ve onarım işi ile ilgili olarak, taşeron (B)'ye verilen ve yıllara yaygın olmayan beton işleri nedeniyle, şantiye kasasından 5.000 TL nakit avans ödemesi yapılmıştır.

⁷³Öcal vd., a.g.e, s.174.

⁷⁴Çankaya, a.g.e, s. 170.

-----/-----		
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR 179.01 (A) İNŞAATI TAŞERONLARI 179.01.02 TAŞERON (B)	5.000,00	
100KASA 100.02 (A) ŞANTİYESİ KASASI 100.02.01 TL KASASI		5.000,00
A İnşaatı taşeronuna yapılan nakit avans ödemesi -----/-----		

Örnek:

Müteahhit firma (X) Anonim Şirketi, üstlenmiş olduğu yıllara yaygın (B) inşaat işi ile ilgili olarak taşeron (A)'ya verilen yıllara yaygın kaba inşaat işi için 50.000 TL'lik avans ödemesi yapmıştır. Ödemeden 1.500 TL vergi kesintisi yapıp, bakiye 48.500 TL için Vakıfbank GOP Şubesine ait çek verilmiştir.

-----/-----		
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR 179.02 (B) İNŞAATI TAŞERONLARI 179.02.01 TAŞERON (A)	50.000,00	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ 103.01 VAKIFBANK GOP ŞB.		48.500,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.04 GELİR VERGİSİ STOPAJLARI 360.04.04 GVK 94/3 MD.KAPSAMINDA STOPAJLAR		1.500,00
B İnşaatı taşeronuna yapılan avans ödemesi ve gelir vergisi kesintisi -----/-----		

2.4.8.2 Taşeronlara Yaptırılan İşler

Taşeronlara yaptırılan işlerin bedelleri, müteahhitler yönünden, yapılan inşaatın bir maliyet unsurudur.

İnşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak taşeronlara yaptırılan imalatlar, Tekdüzen Hesap Planı uygulamasında “Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler” gider grubunda değerlendirilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak taşeronlara yaptırılan imalatlar, “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabı altında açılacak “Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler” alt hesabında izlenir.

Ayrıca taşeronlara yaptırılan işin, KDV tevkifatı yapmak zorunda olan kurum ve kuruluşlara karşı üstlenilmiş olması halinde taşeronlarca gerçekleştirilen imatlara ait KDV üzerinden de yüklenici firma tarafından KDV tevkifatı yapılacaktır.⁷⁵

Örnek:

Taşeron (A), yıllara yaygın inşaat (A) inşaat ve onarım işi ile ilgili olarak kendine verilen kalıp işini 10 Temmuz - 25 Temmuz 2008 tarihleri arasında tamamlamış, imalat bedeli olan 20.000 TL + KDV tutarını (yapım işinin kamuya karşı üstlenilmiş olması nedeniyle 1/6 oranında KDV tevkifatı uygulanmıştır) 30 Temmuz 2008 tarihinde fatura etmiştir. Fatura bedelinden, işe başlarken ödenen 5.000 TL avans mahsup edilmiş, kalan tutar 10 gün sonra Vakıfbank GOP Şubesine verilen talimatla, taşeron firmanın aynı bankadaki hesabına aktarılmıştır.

⁷⁵Kızılot, a.g.e, s. 1082-1083.

-----/-----		
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600,00	
191.01 MAL VE HİZM. ALIMLARINA İLİŞK. KDV		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	20.000,00	
740.01 (A) İNŞAATI		
740.01.03 DIŞARIDAN SAĞL. FAYDA VE HİZM.		
740.01.03.01 TAŞERONLARA YAPTIRILAN İŞLER		
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR		5.000,00
179.01 (A) İNŞAATI TAŞERONLARI		
179.01.01 TAŞERON (A)		
320 SATICILAR		18.000,00
320.01 TAŞERON (A)		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		6.600,00
360.07 SORUMLU SIFATIYLA ÖDENECEK KDV		
Taşeron (A) tarafından gerçekleştirilen (A) inşaatı kalıp işi		
-----/-----		

-----/-----		
320 SATICILAR	18.000,00	
320.01 TAŞERON (A)		
102 BANKALAR		18.000,00
102.01 TİCARİ MEVDUAT		
102.01.01 VAKIFBANK GOP ŞB.		
Bankaya verilen teminatla taşeron (A)'ya yapılan ödeme		
-----/-----		

Örnek:

Taşeron (B), yıllara yaygın (A) inşaat ve onarım işi ile ilgili olarak kendine verilen demir işleriyle ilgili olarak düzenlemiş olduğu 1 no'lu hakediş tutarı 100.000 TL'dir. Hakedişe ilişkin düzenlenen faturada 18.000 TL KDV hesaplanmış, yapım işinin kamuya karşı üstlenilmiş olması nedeniyle 1/6 oranında KDV tevkifatı uygulanmıştır. Taşeron tarafından gerçekleştirilecek

imalatlar süre bakımından yıllara yaygın olduğundan % 3 oranında gelir vergisi tevkifatı uygulanmıştır (Tevkifat tutarı 100.000 TL'lik fatura bedelinden daha önce ödenen ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan 50.000 TL'lik avansın mahsubundan sonra kalan tutar üzerinden hesaplanacak olup 1.500 TL'dir). Fatura bedelinden, daha önce ödenen 50.000 TL avans mahsup edilmiş, kesintilerden sonra kalan tutar için Vakıfbank GOP Şubesine ait çek düzenlenmiştir.

-----/-----		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000,00	
191.01 MAL VE HİZM. ALIMLARINA İLİŞK. KDV		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	100.000,00	
740.01 (A) İNŞAATI		
740.01.03 DIŞARIDAN SAĞL. FAYDA VE HİZMETLER		
740.01.03.01 TAŞERONLARA YAPTIRILAN İŞLER		
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		63.500,00
103.01 VAKIFBANK GOP ŞB.		
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR		50.000,00
179.01 (A) İNŞAATI TAŞERONLARI		
179.01.02 TAŞERON (B)		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		4.500,00
360.04 GELİR VERGİSİ STOPAJLARI		
360.04.04 GVK 94/3 MD. KAPSAMINDA STOP.		1.500,00
360.07 SORUMLU SIFATIYLA ÖDENECEK KDV		3.000,00
Taşeron (B) tarafından gerçekleştirilen 1 No'luhakediş -----/-----		

2.5 İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistemi

Maliyet, sözlük anlamı olarak, başka varlıkları elde etmek amacıyla vazgeçilen ya da vazgeçilebilecek olan varlıkların parasal durumu olarak ifade edilmektedir.⁷⁶

Üretim açısından maliyet, işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mal veya hizmetleri elde edebilmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ölçülen değerleridir.⁷⁷

Maliyetin tanımını yaptıktan sonra Maliyet Muhasebesi tanımını ise birkaç farklı açıdan yapmak mümkündür.

Maliyet muhasebesi, “bir yönetim aracı olarak” yönetime, üretilen mal ve hizmetlerin bir işlemin veya bir fonksiyonun kayıtlarını tutarak fiili bütçe ve standartlarla karşılaştırmak olanağı sağlar. Aynı zamanda maliyet muhasebesi, maliyet hesaplarını çıkararak yönetime satış politikasında, üretim yöntemlerinde ve satınalma prosedürlerinde; mali planlar ve sermaye yapısında en isabetli kararların alınmasına yardım eder.⁷⁸

Maliyet muhasebesi, maliyetleri ortaya çıkaran maliyet unsurlarının tasnifi, toplanması, kontrolü ve bunların maliyetlere intikal ettirilmesi için gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlerin bütünüdür.⁷⁹

Maliyet muhasebesi, mal ve hizmetlerin üretimi ile ilgili olarak, direkt ve indirekt maliyetlerin unsurlarını saptar, tanımlar, ölçer, raporlar ve analiz eder.⁸⁰

Maliyet muhasebesi, bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı

⁷⁶ Mustafalpçi, **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi**, Ankara, Türmob Yayınları, 1994, s.5.

⁷⁷ NasuhiBursal, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar**, Der Yayınları, İstanbul, 2002, s.53.

⁷⁸ MarcJ.Epstein, Associate Editor, M.Poston Kay, 1994, **Advances In Management Accounting**, HarwardUniversty, Arizona StateUniversty West, Volume 3, London, s.89.

⁷⁹ MortonBackerand, Lyle E. Jacobsen, “Çev.: Sadık Baklacioğlu”, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, İstanbul, Beta Basımevi, 1983, s.2.

⁸⁰ LetriciaGayleRayburn, **Cost Accounting, Using a Cost Management Approach**, Sixth Edition, y.y., Times MirrorHigherEducationGroup Inc., 1996, s.4.

fedakarlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkan verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür.⁸¹

Gider, işletmeye ekonomik bir yarar sağlamak üzere yapılan bir harcama veya tüketimdir. Bir harcamanın ya da varlık veya hizmet tüketiminin işletmeye ekonomik yarar sağlaması, işletmenin kuruluş amacına doğrudan veya dolaylı biçimde katkıda bulunması demektir. İşletme işlevlerinin (bir başka deyişle, işletme faaliyetlerinin) yürütülmesi için gerekli olan ve normal ölçüler içerisinde yapılan tüm harcamalar ile varlık ve hizmet tüketimleri gider niteliğini taşır.⁸²

Maliyet, organizasyonlarda genellikle mal ve hizmetleri elde etme gibi amaçlara ulaşmak için kullanılan kaynakların parasal miktarını yansıtan bir kelimedir. Ancak maliyet terimi başında çeşidini belirten bir sıfat olmadan pek az kullanılır. Diğerleriyle etkili bir bilgi iletişimi sağlamak için, muhasebeciler değişik çeşitteki maliyetleri, hesaplanışlarını ve kullanımlarını açıkça anlamalıdır.⁸³

Maliyet muhasebesi bilgi sistemi; maliyetleri ayrı ayrı ürünlere ve hizmetlere dağıtmak için ve yönetim tarafından belirlenmiş diğer amaçlar için tasarlanmış bir maliyet yönetim alt sistemidir. Dış finansal raporlama için, maliyet muhasebesi sistemi stokları değerlendirme ve satışların maliyetini belirlemek için maliyetleri ürünlere dağıtmalıdır. Bunun yanında bu dağıtımlar çeşitli kurumlarca konulmuş kurallara ve düzenlemelere uygun olmalıdır.⁸⁴

Maliyet muhasebesi, kullanıcıların yargıda bulunma ve karar vermelerine yardımcı olmak amacıyla mamul ve hizmet üretimi yapan işletmelerde özel

⁸¹ Nalan Akdoğan, **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 5.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s.11.

⁸² H. Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010, s.53-54.

⁸³ Jesse Baield, Cecily Raiborn And Michael Kinney, **Cost Accounting: Traditions and Innovations**, 2. Edition, New York: West Publishing Company, 1994, s.35.

⁸⁴ Don Hansen and Maryanne Mowen, **Cost Management**, 2. Edition, Ohio: International Thomson Publishing, 1997, s.37.

olarak üretim maliyetleriyle ilgili ekonomik olaylar üzerinde yoğunlaşarak bunların tanınması, ölçülmesi ve raporlanmasıdır.⁸⁵

2.5.1 Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Maliyet muhasebesinin başlıca temel amaçlarını aşağıdaki biçimde özetlemek olanaklıdır.⁸⁶

- ✓ Üretilen mamullerin birim maliyetlerini saptayarak, bilançoda mamul (ve yarı mamul) stoklarının, gelir-gider tablosunda satılan mamullerin maliyetinin belirlenmesini sağlamak,
- ✓ Yönetimin kısa vadeli planlama ve mamul fiyatlandırma çalışmalarına ışık tutacak tarihsel (fiili) ve tahminsel gider ve maliyetleri belirlemek, gider bütçelerini düzenlemek,
- ✓ Yapılan giderleri sorumluluk merkezleri (gider yerleri) itibariyle ayrıntılı biçimde izleyerek ve bunları gider standartları ile karşılaştırıp, ortaya çıkmış sapmaları nedenlerine göre çözümleyerek, yöneticilere maliyet kontrolü ve başarı değerlendirmesi için gerekli temel bilgileri sağlamak,
- ✓ Uzun vadeli ya da olağan dışı kararlarla ilgili seçeneklerin maliyetlerini saptayıp, karşılaştırmalı biçimde ortaya koyarak, özel yönetim kararlarına ışık tutmak.

2.5.2 Maliyet Sistemi

Maliyet muhasebesi bir gider dağıtım sistemi olup, asıl amacı üretim için katlanılan giderlerin, gider yerlerine dağıtımını ve gider yerlerinden geçen mamullere, bu gideri yükleyerek birim maliyeti saptamaktır. Bu nedenle üretim işletmeleri mamullerin birim maliyetini hesaplarken çeşitli maliyet sistemlerinden yararlanmak zorundadır.

Bir işletmede maliyet sisteminin oluşturulması için üç farklı maliyet yönteminin bir araya getirilmesi gerekir. Bu yöntemler;⁸⁷

⁸⁵ Muzaffer Civelek, Azzem Özkan, **Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2002, s.5.

⁸⁶ Büyükmirza, **a.g.e**, s.82.

- ✓ Maliyetlerin kapsamına göre maliyet yöntemleri
- ✓ Maliyetlerin saptanma tarihine göre maliyet yöntemleri
- ✓ Maliyetlerin saptanma şekline göre maliyet yöntemleridir.

Temel olarak işletmelerin maliyet sistemlerini belirleyen ana unsur, işletmelerin üretim tipleridir. Yani, üretimin teknik özellikleri ve akışı asıl belirleyici unsurdur. Geleneksel olarak, üretim yapan işletmelerde üretimin yapısına bağlı olarak safha maliyet sistemi ve sipariş maliyet sistemi olmak üzere iki maliyet sistemi söz konusudur. Bunlar, temel maliyet sistemleri olarak bilinirler ve bazen birlikte de kullanılırlar.⁸⁸

2.5.2.1 Sipariş Maliyet Yöntemi

Belli bir dönemde belli bir mamulün veya mamul grubunun maliyetinin ayrı ayrı hesaplanması gerektiğinde sipariş maliyet sistemi kullanılır. İşletmede üretilen her bir mamul ya da siparişe ilişkin her bir maliyet unsurunu ayrı ayrı belirleyen ve mamulün ya da sipariş maliyetini özel olarak hesaplamaya olanak sağlayan bir maliyet hesaplama yöntemidir.⁸⁹

İnşaat işletmeleri işlerinin de her birinde projelerin maliyetlerinin ayrı ayrı izlenmesi gerektiğinden, inşaat endüstrisinde maliyetlerin bulunmasında sipariş maliyet sistemi kullanılır.⁹⁰

Sipariş maliyet sistemi uygulamasında her taahhüt veya inşaat ayrı ve farklı bir maliyet merkezi oluşturacağından her bir işle ilgili faaliyetlerin ve giderlerin izlenmesinde yarar vardır. Hem faaliyetler hem de kapsadıkları giderler önceden belirlenecek olursa, faaliyetler ilgili giderlerin saptanması kadar dağıtımı da kolay olacaktır.⁹¹

⁸⁷ Şenlik, a.g.e, s.221.

⁸⁸ Ahmet Doğan, “Mamul Maliyetlemeye Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma”, **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, 1997, Sayı:12, s.51.

⁸⁹ Şenlik, a.g.e, s.223.

⁹⁰ AliKartal, “Proje Kontrol ve Planlama Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması”, Doktora Tezi, Kütahya, 1991, s.43.

⁹¹ Şenlik, a.g.e, s.223.

Maliyet yeri veya merkezi; işletmenin maliyet muhasebesi sistemi tarafından maliyetlerin yüklendiği en küçük birimler olarak ifade edilir.⁹²

Kurulacak olan sipariş maliyet sistemi, işletmenin yönetim bilgi sisteminin bir alt sistemi olmaktadır. Bu alt sistem, proje maliyetlerini kontrol edebilmek için gerekli olan bilgileri toplama işini üstlenir. Bu nedenle, bu sistem bir gözleme (monitoring) sistemi olmakta ve tahmini maliyetlerin belirlenme esaslarına uygun olarak fiili maliyetleri zamanlı bir şekilde geri bildirim ile yönetime hizmet eder.

Sipariş maliyet sisteminin ikinci fonksiyonu ise, gelecekteki işlere ait tahmin işinde kullanılmak üzere verilerin toplanması olmaktadır.⁹³

Sipariş maliyeti yönteminin esası; direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin doğrudan doğruya üretim partileri itibariyle saptanıp izlenmesi; genel üretim giderlerinin ise, uygun bazı ölçülerden yararlanarak, üretim partileri arasında dağıtılmasıdır.⁹⁴

Sipariş maliyet istemi uygulamasında inşaat işletmeleri maliyet kartları oluşturarak, inşaat tamamlanıncaya kadar maliyetlerini topluca izleyebilirler.⁹⁵

Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin ait oldukları mamul partilerine göre saptanıp izlenmesinde, "istem fişleri"nden yararlanılır.

Direkt işçilik giderlerinin ait oldukları mamul partileri itibariyle saptanıp izlenmesinde "işçilik puantaj kartları"ndan yararlanılır.

Genel üretim giderlerinin mamul partilerine yüklenmesinde ise yükleme oranı kullanılır. Genel üretim giderlerinin iş birimi başına düşen tutarını gösteren yükleme oranı, aşağıdaki formüle göre hesaplanır.

⁹²Rayburn, **a.g.e.**, s. 580.

⁹³Kartal, **a.g.e.**, s.43.

⁹⁴Büyükmirza, **a.g.e.**, s. 243.

⁹⁵Şenlik, **a.g.e.**, s.223.

$$\text{Genel Üretim Giderleri Yükleme Oranı} = \frac{\text{Toplam Genel Üretim Giderleri Tutarı}}{\text{Toplam İş Birimi Sayısı}}$$

Sipariş maliyeti yönteminde iş ölçüsü, genel üretim giderleri ile üretim partileri arasında bağlantı kurulmasını sağlayan (köprü işlevi gören) ölçüdür. Bunu, giderlerin gider yerlerine dağıtımında kullanılan anahtarlar gibi düşünebiliriz.

İş ölçüsü, genel üretim giderleri ile mamul partileri arasında bir köprü oluşturacağına ve köprünün her iki tarafla da bağlantılı olması gerektiğine göre, bu ölçünün iki özelliği birden taşıması söz konusudur:

- ✓ İş ölçüsü genel üretim giderleri ile mümkün olduğu kadar yakın ilişkisi bulunan (tercihan bu giderleri en çok etkileyen) bir ölçü olmalıdır.
- ✓ İş ölçüsünün mamul partileri ile doğrudan ve nispeten kolaylıkla bağlantısı kurulabilmeli, yani bu ölçünün ne miktarının (kaç biriminin) hangi partiye ait olduğu büyük zorluklara katlanılmadan izlenebilmelidir.

Uygulamada en çok kullanılan iş ölçüleri yaygınlık sırasıyla şöyledir:⁹⁶

- ✓ Direkt işçilik saatleri
- ✓ Direkt işçilik giderleri
- ✓ Makine saatleri
- ✓ Üretim miktarı
- ✓ Direkt ilk madde ve malzeme giderleri
- ✓ Direkt ilk madde ve malzeme + direkt işçilik giderleri
- ✓ İlk (ham) madde tüketim miktarı

2.5.2.2 Safha(Evre) Maliyet Yöntemi

Bu yöntem, üretimin birbirine paralel ve zincirleme olarak bağlı safhalarda gerçekleştiği devamlı olarak ve kitle halinde bir tek veya birkaç mamulün üretildiği işletmelerde uygulanır.⁹⁷

⁹⁶Büyükmirza, a.g.e, s.244-245.

Evre maliyeti yönteminin esası, dönemin üretim giderlerinin üretim aşamalarında (evrelerinde, yani esas üretim yerlerinde) toplanması ve her bir aşamanın giderlerinin o aşamanın üretim miktarına bölümü yoluyla aşamanın birim maliyetinin hesaplanmasıdır. Bir aşamada tamamlanıp bir sonraki aşamaya (veya mamul ambarına) devredilen mamuller, tamamlandıkları aşamanın birikimli birim maliyeti (kendi birim maliyeti artı önceki aşamadan gelen birikimli birim maliyeti) ile maliyetlendirilerek, bir sonraki aşamaya (veya mamul stoklarına) aktarılabacak toplam maliyet belirlenir.

Evre maliyeti uygulamasında, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin mamuller itibariyle izlenmesi gerekmez (çünkü üretilen mamul tektir). Giderler gider yerleri itibariyle izlenip, ikinci dağıtım da yapıldıktan sonra, gider dağıtım tablosunda her bir esas üretim yerinin (üretim aşamasının) direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve (dağıtımdan sonraki) genel üretim giderleri ortaya çıkmış olur. Bu giderler (varsa dönem başı yarı mamullerinin maliyetindeki giderler, önceki aşamadan gelen toplam maliyet ve çalışmayan kısım giderlerine yansıtılacak genel üretim giderleri de dikkate alınarak), o aşamada yapılan üretimin maliyetine yüklenir.⁹⁸

Genel üretim giderlerinin ürünlere dağıtımında sipariş maliyet yönteminde olduğu gibi evre maliyet yönteminde de önceden belirlenmiş yükleme katsayıları kullanılır. Bu yöntemde ürünün geçtiği evre sayısı kadar yükleme katsayısı vardır. Bu katsayılar yardımıyla evrelere ait genel üretim giderleri ürüne aktarılmış olur.⁹⁹

2.5.3 İnşaat Taahhüt İşlerinde Maliyet ve Ögeleri

İnşaatın toplam maliyeti denilince, söz konusu inşaatın yapımının gerçekleştirilmesi için yapılan harcamalar ve katlanılan fedakârlıklar aklımıza gelir.¹⁰⁰

⁹⁷Şenlik, **a.g.e**, s.226.

⁹⁸Büyükmirza, **a.g.e**, s.251.

⁹⁹ FigenÖker, **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme; Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar**, Literatür Yayınları, 1.Basım, İstanbul, 2003, s.9-10.

¹⁰⁰ Kartal, **a.g.e**, s.44.

Maliyetler, genel olarak sınıflandırıldığında üretim maliyetleri ve üretim dışı maliyetler olmak üzere ikiye ayrılır. Üretim maliyetleri direkt malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinde oluşur. Pazarlama ve yönetim maliyetleri ise, üretim dışı maliyetler olarak nitelendirilir.¹⁰¹

İnşaat taahhüt işlerinde maliyetler, direkt malzeme, direkt işçilik ve taşeronlar tarafından yapılan işlerin maliyetleri gibi tüm direkt maliyetler ile sözleşme ile ilgili olarak tanınabilen ve sözleşmeye tahsis edilebilen endirekt maliyetlerden oluşur.¹⁰²

Direkt giderler, gider hedeflerine doğrudan yüklenebilen giderlerdir. Ekonomik olarak kolaylıkla tanımlanabilirler. Ancak, endirekt giderler ise, gider yerlerine uygun ve tam olarak yüklenemeyen giderlerdir.¹⁰³

2.5.3.1 Direkt Malzeme Maliyetleri

Direkt malzeme giderleri, üretilen mamulün bünyesine doğrudan giren, satın alınmış ve maliyeti kesin olarak üretilen mamullere yüklenilebilen giderlerdir.¹⁰⁴

Direkt malzeme maliyetleri, belli bir yapı işiyle doğrudan ilişki kurulabilen ve belirli bir dönem içinde tüketilen tüm malzemeleri kapsamaktadır şeklinde tanımlanmaktadır. Şüphesiz inşaatların niteliklerine göre kullanılan malzeme türlerinde değişiklikler söz konusu olacaktır.¹⁰⁵

İnşaat taahhüt işlerinde direkt malzeme aşağıdaki özellikleri taşır.¹⁰⁶

- ✓ Kullanılan malzeme inşaatın yapısı içine girip onun temel bir ögesi ve/veya öğelerinden biri olmalıdır.

¹⁰¹ Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, **Managerial Accounting**, Ninth Edition, Irwin McGraw-Hill, 2000, s.44.

¹⁰² Fred Shelton, Mason Brugh, "Indirect Costs of Contracts", **Journal of Construction Accounting & Taxation**, July-August 2002, s.3.

¹⁰³ Fatih Kemal Ebiçlioğlu, Abdulkadir Kahraman, **Yönetim Muhasebesi**, Türmob Yayınları, Ankara 2000, s. 24.

¹⁰⁴ Metin Sağmanlı, **Modern Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi-Teori ve Uygulama**, Yayılım Matbaası, İstanbul, 2002, s.30.

¹⁰⁵ Kartal, **a.g.e**, s.45.

¹⁰⁶ Bursal, Ercan, **a.g.e**, s.82.

- ✓ İnşaat taahhüt işinde ne kadar malzeme saptandığı teknik açıdan mümkün olmalıdır.
- ✓ İnşaat taahhüt işinde kullanılan malzeme miktarının saptanması ekonomik açıdan anlamlı sayılabilmelidir.

2.5.3.2 Direkt İşçilik Maliyetleri

İşçilik giderleri, bedensel ve zihinsel faaliyetlerin fiyatlandırılmış biçimidir.¹⁰⁷

Bir işletmenin temel üretim konusunu oluşturan mamul veya hizmeti meydana getirmek için harcanan ve imalata doğrudan yüklenebilen işçiliğe direkt işçilik denir.¹⁰⁸

Direkt işçilik maliyeti, direkt ilk madde malzeme ve genel üretim maliyetleri ile birlikte, temel maliyet unsurları arasında yer almaktadır.¹⁰⁹

Bu giderler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Bu giderler hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur.¹¹⁰

Aynı zamanda, direkt işçilik maliyetleri sadece ücretleri kapsamayıp ücretlerin eklentileri olan diğer tüm maliyetleri de (örneğin SSK İşveren Prim payları) kapsamaktadır.¹¹¹

2.5.3.3 Taşeronlara Yaptırılan İşlerin Maliyetleri

Günümüzde bir inşaatın tamamının müteahhit işletmeler tarafından yerine getirilmesi yani işletmenin tüm inşaat faaliyetlerini başından sonuna

¹⁰⁷VasfiHaftacı,**Maliyet Muhasebesi**, Derya Kitabevi, İstanbul, 1999, s.40.

¹⁰⁸Bursal, Ercan,**a.g.e**, s.129.

¹⁰⁹MünirŞakrak, “Direkt İşçilik Maliyetlerinin Hesaplanması ve Değerlendirilmesinde Temel Esaslar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:60, 2002, s.43.

¹¹⁰Özkaya Yıldırım, **a.g.e**, s.50.

¹¹¹Kartal, **a.g.e**, s.46.

kadar kendi işçileri veya araç, gereç ve malzemeleri ile yerine getirmeleri pek karşılaşılan bir durum değildir.

İnşaatların belli bölümlerinin yapımı için uzmanlaşmış elemanlara ihtiyaç duyulması, özellikle inşaatlarda kullanılan iş makinelerinin ve diğer araç gereçlerin finansmanın büyük tutarlara ulaşması inşaat işletmelerinin inşaatların belli bölümlerinin başkalarına yaptırımlarına neden olmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmelerinde taşeronlara yaptırılan işler, direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme giderleri gibi inşaat maliyetine direkt olarak dahil edilecek bir hizmet üretim maliyeti unsurudur.¹¹²

2.5.3.4 Diğer Maliyet ve Giderler

İnşaat taahhüt işletmelerinde endirekt maliyetler ve genel yönetim giderleri diğer maliyet ve giderler olarak adlandırılabilir.

2.5.3.4.1 Endirekt Maliyetler

Üretilen mamuller veya hizmetlerle doğrudan doğruya ilişkilendirilemeyen ve birim maliyetlere dolaylı olarak yüklenebilen, her türlü üretim giderlerine endirekt giderler denir.¹¹³

Sanayi işletmelerinde genel üretim maliyetleri olarak adlandırılan endirekt maliyetler, inşaatla ilgili olmakla beraber işlere doğrudan yüklenmesi güçlük yaratan ve direkt malzeme, direkt işçilik ve taşeronlara yaptırılan işler maliyetleri dışındaki maliyetler olmaktadır.¹¹⁴

Ancak inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan işletmelerde endirekt giderlerden söz edebilmek için bu giderlerin belirli bir inşaat taahhüdü ile doğrudan ilişkisinin kurulamaması diğer bir ifade ile bu giderlere birden fazla inşaat taahhüt faaliyetinin sürdürülmesi için katlanmış olması gerekir.

¹¹²Şenlik, a.g.e, s.377.

¹¹³Şenlik, a.g.e, s.393.

¹¹⁴Kartal, a.g.e, s.49.

Diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi inşaat işletmelerinde de türlü endirekt üretim gideri kalemleri ile karşılaşılabilmektedir. Bunların başlıcaları şunlardır:¹¹⁵

- ✓ Endirekt madde ve malzeme
- ✓ Endirekt işçilikler
- ✓ Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- ✓ Çeşitli giderler
- ✓ Vergi resim ve harçlar
- ✓ Amortisman giderleri

2.5.3.4.2 Genel Yönetim Giderleri

Genel yönetim giderleri, belirli bir inşaatla direkt ilişkisi kurulamayan ve genellikle işletmenin var oluşundan kaynaklanan giderler olmaktadır.

Bu giderler, işletmenin var oluşundan kaynaklanan giderler oldukları için, inşaat işletmesinin genellikle yaptığı işlerden bağımsız olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, genel yönetim giderlerinin kontrol edilemez niteliği bulunmaktadır. Dolayısıyla, dağıtım tabi tutulmalarından pek fazla fayda sağlanamamakta ve genellikle dönem gideri olarak işlem görmektedir.

Genel yönetim giderlerine örnek olarak, işletme müdürlerinin maaşları, büro çalışanlarının maaşları, tahmini yapanların maaşları, merkez bina amortismanı ve vergileri, büro malzemeleri, merkez bina telefon, sigorta vb. giderler verilebilir.¹¹⁶

2.6 İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebeleştirme İşlemleri

İnşaat işleri genellikle birden fazla hesap dönemi içerisinde tamamlanan hizmet üretim faaliyeti olduklarından, bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi bir takım farklılıklar ortaya çıkarmaktadır. Birden fazla hesap dönemini kapsayan inşaat işi ile ilgili oluşan maliyet ve gelirlerin hangi hesap döneminin sonuçları içerisinde gösterileceği tartışmaların odağını oluşturmaktadır.

¹¹⁵ Şenlik, **a.g.e.**, s.394.

¹¹⁶ Kartal, **a.g.e.**, s. 49-50.

Muhasebe uygulamasında yıllara yaygın inşaat işlerinde oluşan maliyet ve gelirlerin muhasebeleştirilmesinde tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi yöntemleri kullanılmaktadır.¹¹⁷

2.6.1 Tamamlanmış Sözleşme (Tamamlama) Yöntemi

İşin tam bitim yöntemi olarak da adlandırılan bu yöntemde, inşaat taahhüdünün bütünüyle veya önemli ölçüde tamamlanması halinde hasılatın ve kârın doğacağı kabul edilmektedir.¹¹⁸

Bu yöntemde, yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan maliyetler ve gelirler, inşaat işinin devam ettiği hesap dönemlerinde bilanço hesaplarında kayıt altına alınır ve inşaat işinin tamamen veya büyük oranda tamamlandığı hesap döneminde sonuç hesaplarına yansıtılarak faaliyet sonucu belirlenir. Tamamlanmış Sözleşme yöntemi, Gelir Vergisi Kanunu'nda muhasebeleştirmede önerilen yöntemdir.

Yöntem inşaat taahhüt işi tamamen veya önemli ölçüde tamamlanmadan elde edilen gelirle ilgili finansal tablolara hiçbir açıklama yapılmasına izin vermediğinden, muhasebe bilgi kullanıcılarının müteahhit firmanın finansal tabloları üzerinden sağlıklı değerlendirme yapmalarını önemli ölçüde engellemektedir.¹¹⁹

2.6.2 Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

Bu yöntem, dönemsel olarak finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının temel alınması esasına dayanır. Tamamlanma yüzdesi yöntemi, muhasebe temel kavramlarından “dönemsellik kavramı”nın gerekçelerini karşılayan bir uygulamadır. Yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, dönemsel olarak bitirilen işle

¹¹⁷Ali Alagöz, “İnşaat/Taahhüt Sektöründe Muhasebe, Vergi ve Denetim”,**Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu-I**, 15-16 Ocak 2010, Kayseri, Kayseri SMMMO, Nisan 2010 Yayın No:4, s.93.

¹¹⁸Benligiray, **İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi**, s.29.

¹¹⁹NecdetSağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk, **UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.234.

orantılı gelir, gider ve sonucunda oluşan kârın raporlanması sağlanır. Böylelikle, yöntem aracılığıyla, dönem sonucu konusunda bilgi kullanıcılarının doğru ve tutarlı bilgilere zamanında ulaşımı sağlanmakta, hesap dönemleri arasında faaliyet sonucu açısından büyük tutarsızlıkların doğması engellenerek, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgilerde finansal tablo kullanıcılarına iletilebilmektedir.

Taahhüt işletmesi, işe ilişkin tamamlanma yüzdesini güvenilir biçimde ölçmede girdiyi esas alan veya çıktıyı esas alan tahmin tekniklerinden (girdi-çıkıtı analizleri) yararlanabilir. Girdiyi esas alan ölçüm yöntemlerinde, bir sözleşmenin tamamlanma ölçüsü, işle ilgili olarak o ana kadar katlanılan maliyetlerle belirlenirken, çıktıyı esas alan ölçüm yöntemlerinde sözleşmenin geldiği aşama, fiziksel ölçümlerle belirlenmeye çalışılır. Girdiyi esas alan yöntemler objektiflik, güvenilirlik ve uygulanabilirlik açısından çıktıyı esas alan yöntemlere nazaran daha avantajlıdır.

Tamamlanma Yüzdesi (Oranı) = Fiili Maliyet / Tahmini Sözleşme Maliyeti

Gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak alınan malzeme maliyetleri ile taşeronlara yapılan avans ödemeleri fiili sözleşme maliyetlerine dahil edilmemelidir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınmasının muhtemel olması koşuluyla müşteriden olan alacağı temsil eden tutarlar olarak varlık hesaplarında izlenmeli ve bilançoda gösterilmez.

İlk Yıl:

Dönem Sözleşme Geliri = Toplam Sözleşme Bedeli x Tamamlanma Yüzdesi

Dönem Sözleşme Maliyeti = Tahmini Toplam Sözleşme Mal. x Tamamlanma Yüzdesi

İzleyen Yıllar:

Dönem Sözleşme Geliri =(Tamamlanma Yüzdesi x Toplam Sözleşme Bedeli) - Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Gelirleri

Dönem Sözleşme Maliyeti = Tamamlanma Yüzdesi x Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti – Önceki Dönemlerde Kayıt Altına Alınan Sözleşme Maliyetleri

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir, gider ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesinde güvenilir biçimde tahmin edilebilme koşulu ile tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanmasını önermektedir.¹²⁰

¹²⁰ Alagöz,**a.g.e**, s.94-95.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 11- İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ STANDARDI

İnşaat işleri genellikle birden çok takvim yılını kapsayan faaliyetler olduklarından, bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi şirketlerin sair faaliyetlerine nazaran bir takım özellikler göstermektedir. Muhasebe sistemleri yıllara sari inşaat işlerinin kaydedilmesi konusunda farklı çözümler önermektedirler. Türkiye’de uzun bir süredir Gelir Vergisi Kanunu’nun 42-44. maddelerince öngörülen kayıt sistemi kullanılmaktadır. Bu sistemde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

Uluslararası muhasebe standartlarının inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda temel önerisi ise bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ve bu faaliyetler çerçevesinde katlanılan maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Uluslararası muhasebe standartlarında yıllara sari inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesi 11 no’lu standartla düzenlenmiştir.

Bu standartta öncelikle hangi faaliyetlerin inşaat işi kapsamında değerlendirileceği, inşaat işlerine ait gelir ve giderlerin mahiyetleri ve inşaat faaliyetlerinden elde edilen gelir ve giderlerin ne suretle muhasebeleştirilecekleri detaylı bir şekilde açıklanmıştır.¹²¹

3.1 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Oluşumu

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk çalışmayı 1977 yılında İnşaat Sözleşmeleri İçin Muhasebe adı ile yayınlamıştır. Komite, daha sonra Mart 1979 tarihinde, 1 Ocak 1980 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, (IAS 11) İnşaat Sözleşmeleri adlı standardı yayınlamıştır. Komite, söz konusu standardı zaman içerisinde gözden geçirmiş ve Mayıs 1992’de konuyla ilgili

¹²¹ Tunç, a.g.m, s.71.

İnşaat Sözleşmeleri isimli yeni bir nihai taslak hazırlamıştır. Aralık 1993 tarihinde ise, 1 Ocak 1995'ten itibaren yürürlüğe girmek ve Mart 1979 tarihli İnşaat Sözleşmeleri için Muhasebe standardının yerini almak üzere, ve şu anda yürürlükte olan İnşaat Sözleşmeleri (IAS11) adlı standardı yayınlamıştır.

Ülkemizde ise, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESC), yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan inşaat taahhüt işletmelerinin üstlendikleri işlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak 18 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı olan Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri adı ile 1 Ocak 2002 tarihinde yürürlüğe koymuştur. Daha sonra Sermaye Piyasası Kurulu, 15/11/2003 tarihinde, Seri:XI, No:25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"i yayınlamış, bu tebliğin içerisinde, Kısım 24'te İnşaat Sözleşmeleri başlığı altında konuya yer vermiştir. Nihai olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) konuyla ilgili olarak 11 No.lu İnşaat Sözleşmeleri Türkiye Muhasebe Standardı olarak 26 Ekim 2005 tarihinde, 31/12/2005'ten itibaren yürürlüğe girmek kaydıyla yayınlamıştır.¹²²

3.2 Amaç

Bu standardın amacı; inşaat sözleşmelerinde ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve'de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alır.

Ayrıca standart, anılan ilkelerin uygulanmasına yönelik bir rehber niteliğindedir.¹²³

¹²² Şenlik, a.g.e, s.901.

¹²³ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, TMSK Yayınları-5, 2010, s.365.

İnşaat sözleşmelerine ilişkin farklı uygulamaların yapılması mümkün olduğundan, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması bakımından bu standartta tamamlanma yüzdesi olarak açıklanan yöntemin kullanılması uygun görülmektedir. Bu yöntem, ülkemizde yıllardır uygulanmakta olan tamamlanmış sözleşme yönteminden oldukça farklı uygulamaların yapılmasını gerektirmektedir.¹²⁴

Ülkemizdeki mevcut durumda uygulanmakta olan tamamlanmış sözleşme yönteminde, inşaat sözleşmesine ilişkin kâr veya zararın belirlenmesi için işin bitimine kadar beklenmektedir. (GVK. Md.42). Oysa bu standardın öngördüğü tamamlanma yüzdesi yönteminde ise, söz konusu işin bitimi beklenmeden, her finansal raporlama dönemi itibariyle ilgili gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve kâr-zararın belirlenmesi gerekmektedir. Buna göre, dönemsellik ve tahakkuk esasına göre gelir ve maliyetler ilgili dönemlere dağıtılmakta ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliği sağlanmaktadır.

3.3 Standardın Kapsamı

Bu standart yüklenici işletmelerin finansal tablolarındaki inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Burada bahsedilen yüklenici işletme, inşaat sözleşmesine konu olan işi yapacak inşaat işletmesidir. İnşaat sözleşmesi ise yine mevzuatımızda yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak ele alınmış konuyu ifade etmektedir. Zaten yıllara yaygın, yani genellikle bir yıldan fazla süren bir iş değilse hangi yöntemin kullanıldığına da bir önemi yoktur çünkü, sözleşme konusu iş aynı dönem içerisinde başlayıp bitirilmiş olmaktadır. Buna göre kendi adına inşaat işi yapıp satan işletmeler bu standardın kapsamında değildir. Bu tür işletmeler tıpkı mamul üretimi yapan işletmeler gibi kabul edilirken standardın kapsamına giren inşaat taahhüt işletmeleri ise hizmet üretimi yapan işletmelerdir.¹²⁵

¹²⁴ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül, CemalÇakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu)**, Beta Basın Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Ekim 2006, İstanbul, s.101 .

¹²⁵ Gökçen vd., **a.g.e**, s.101-102.

İnşaat sözleşmeleri temel olarak iki kısımda ele alınmaktadır. Bunlar, yapımıcının kendi adına ve başkası adına yaptığı inşaatlardır. Yapımıcının kendi adına yaptığı inşaatlar yap-sat ve yap-kullan şeklindeki inşaatlardır. Yapımıcının kendi adına kullanmak üzere maddi duran varlık üretimini kapsayan inşaatlar için 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı kullanılmakta ve inşaatın tamamlanması sonucunda da 25 no'lu hesap grubunda ilgili Maddi Duran Varlıklar Hesabına alınmaktadır. Yap-Sat türündeki inşaatlar ise tekdüzen muhasebe sistemimizde 151 ve 152 no'lu hesaplarda takip edilmekte olup dönen varlıklarda yer alan bir stok niteliğindedir.¹²⁶

3.4 Tanımlar

3.4.1 İnşaat Sözleşmesi (Sözleşme)

Bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir.¹²⁷

Bir varlık inşaatına örnek olarak köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel inşaatları sayılabilir. Diğer yandan bir grup varlığın inşası bakımından ise rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşası örnek olarak sıralanabilir.¹²⁸

Bu standart kapsamında inşaat sözleşmeleri, "sabit fiyat sözleşmeleri" ve "maliyet artı kâr sözleşmeleri" olarak sınıflandırılır. Bazı inşaat sözleşmeleri her iki sınıfa da girebilir; örneğin maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulması her iki sözleşme sınıfına girer.¹²⁹

3.4.2 Sabit Fiyatlı Sözleşme

Bu tür sözleşmede yüklenici sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ederek bir anlaşma

¹²⁶ Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları TMS – TFRS**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s. 116.

¹²⁷ TMSK Yayınları-5, **a.g.e.**, s.365.

¹²⁸ Gökçen, vd., **a.g.e.**, s.102.

¹²⁹ Mehmet Civan, **TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Uygulama Rehberi**, Cem Ofset, Ankara, 2007, s.3.

imzalar. Ancak, koşullarda olabilecek değişimlere göre de maliyet güncelleştirmesini (eskalasyon) yapabilme hakkına sahiptirler. Yine, bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırıldıkça sözleşme geliri de artar..¹³⁰

Örneğin; bina ihale bedeli 600.000 TL

3.4.3 Maliyet artı Kâr sözleşmesi

Yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.

Örneğin; maliyet+%25 kâr veya maliyet+ 50.000 TL kâr

Bu standardın amaçları çerçevesinde inşaat sözleşmeleri aşağıdakileri kapsar:

- a) Bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri ve
- b) Varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeler.

İnşaat sözleşmeleri, bu standart kapsamında “sabit fiyat sözleşmeleri” ve “maliyet artı kâr sözleşmeleri” olarak sınıflandırılır. Bazı inşaat sözleşmeleri, örneğin maliyet artı kâr sözleşmesine tavan fiyat konulması durumunda olduğu gibi, sabit fiyatlı ve maliyet artı kâr sözleşmelerinin her ikisinin de özelliklerini içerebilir.

3.5 İnşaat Sözleşmelerinin Birleştirilmesi Ve Bölümlenmesi

Bu standart hükümleri her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı koşullarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen/tanımlanabilen bölümlerine veya (bir sözleşme veya sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla) bir sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilir.

¹³⁰ Hayrettin Usul, **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2012, s.11.

Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumlar mevcutsa her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir.

- a) Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması;
- b) Her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması ve
- c) Her bir varlığın maliyetleri ile gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi.

Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumlar mevcutsa bir sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nitelenir.

- a) Sözleşmeler grubunun tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi,
- b) Sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak, çok yakın ilişkili olması ve
- c) Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması

Bir sözleşme müşterinin seçimine bağlı olarak ek bir varlığın inşaatını içerebileceği gibi, ek bir varlık inşaatını içermek üzere değiştirilebilir. Bu durumda, ek varlığın inşaatı aşağıdaki koşullardan birinin varlığı durumunda ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir.¹³¹

- a) Varlığın orijinal sözleşmenin kapsadığı varlık veya varlıklardan tasarım, teknoloji veya fonksiyon açısından önemli farklılıklar arz etmesi veya
- b) Varlığın fiyatının orijinal sözleşme bedeli dikkate alınmaksızın müzakere edilmesi

3.6 Sözleşme Geliri

Sözleşme geliri, başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış olan bedel ve daha sonradan ortaya çıkan sözleşme konusu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden oluşur. Sözleşme konusu işteki değişiklikler,

¹³¹ TMSK Yayınları-5, a.g.e, s.365-367.

ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinin gelir olarak kaydedilebilmesi için, gelir olarak sonuçlanmasının muhtemel olması ve güvenilir biçimde ölçülmesi gerekmektedir.¹³²

Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir. Örneğin:¹³³

- a) Yüklenici işletme ve müşteri sözleşme tarihinden sonra sözleşme gelirini veya tazminat haklarını artıran ya da azaltan bir değişiklik üzerinde anlaşabilir;
- b) Sabit fiyat sözleşmesinde üzerinde anlaşmaya varılmış gelir tutarı daha sonra maliyet güncelleştirme (eskalasyon) hükümleri nedeniyle artabilir;
- c) Yüklenici işletmenin sözleşmeye konu işi zamanında tamamlamamasından kaynaklanan yaptırımlar sonucu sözleşme geliri azalabilir veya
- d) Eğer bir sabit fiyat sözleşmesi üretim birimi başına sabit fiyat koşulunu taşıyorsa, birim sayısı artırıldıkça sözleşme geliri de artar.

Değişiklik; sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimattır ve sözleşme gelirinde bir artış veya azalışa yol açabilir.¹³⁴

Varlığın özellikleri veya tasarımındaki değişiklikler ve sözleşme süresindeki değişimler değişiklik örnekleridir. Aşağıdaki durumlar mevcut olduğunda değişiklik sözleşme gelirine dahil edilir:

a) Müşterinin değişikliği ve değişiklikten kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması ve

b) Gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

¹³² Gökçen, vd., a.g.e, s.103.

¹³³ TMSK Yayınları-5, a.g.e, s.367.

¹³⁴ Gökçen vd., a.g.e, s.103.

Ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmemiş maliyetlerdir. Ek ödeme talebi, örneğin, müşterinin neden olduğu gecikmelerden, özelliklerdeki veya tasarımdaki hatalardan ve sözleşmeye konu işte yapılan ihtilaflı değişikliklerden ortaya çıkabilir. Ek ödeme taleplerinden kaynaklanan gelir tutarlarının ölçülmesi büyük ölçüde belirsizliğe konu olup, çoğu kez müzakerelerin sonucuna dayanmaktadır. Bu nedenle ek ödeme talepleri sözleşme gelirine ancak aşağıdaki durumlar mevcutsa dahil edilir:¹³⁵

- a) Müzakerelerin müşterinin ek ödeme talebini kabul etmesini muhtemel kılan olumlu bir aşamaya ulaşması ve
- b) Müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel olan tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Teşvik ödemeleri; belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır.¹³⁶

Örneğin, sözleşmeye konu işin süresinden önce tamamlanması durumunda, sözleşme yükleniciye teşvik ödenmesini mümkün kılabilir. Aşağıdaki durumlar mevcutsa teşvik ödemeleri sözleşme gelirine dahil edilir:¹³⁷

- a) Sözleşmeye konu işin belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılmasını veya aşılmasını muhtemel kılacak düzeyde ilerlemiş olması ve
- b) Teşvik ödemesi tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

3.7 Sözleşme Maliyetleri

Sözleşme maliyetleri; bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetlerdir.¹³⁸

Sözleşme maliyetleri aşağıdakilerden oluşur:

¹³⁵ TMSK Yayınları-5, a.g.e, s.367-368.

¹³⁶ Gökçen vd., a.g.e, s.103.

¹³⁷ TMSK Yayınları-5, a.g.e, s.368.

¹³⁸ Gökçen vd., a.g.e, s.103.

- a) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,
- b) Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve
- c) Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler.

Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakileri kapsar:

- a) Gözetim dahil inşaat alanı işçilik maliyetleri,
- b) İnşaatla kullanılan malzeme maliyetleri,
- c) İnşaatla kullanılan tesis ve makinelerin amortismanı,
- d) Tesis, makine ve malzemelerin inşaat alanına getirilmesi ve buradan götürülmesi ile ilgili taşıma maliyetleri,
- e) Tesis, makine kiralama maliyetleri,
- f) Sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri,
- g) Tahmini garanti maliyetleri dahil olmak üzere, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler ve
- h) Üçüncü kişilerin ödeme talepleri.

Bu maliyetler; sözleşme gelirin'e dahil edilmemiş, örneğin artık malzeme satışı ve sözleşmeye konu işin bitiminde tesis ve teçhizatın elden çıkarılmasıyla sağlanan gelirler gibi arızı gelirlerle azaltılabilir.¹³⁹

Yukarıda sıralanan ve sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyet unsurlarının inşaat işinde ne miktarda kullanıldığının ve tutarının kesin olarak belirlenmesi genel olarak mümkün olup, bu bakımdan inşaat işinin maliyetine yüklenmesi için herhangi bir yükleme anahtarına gerek bulunmamaktadır.¹⁴⁰

¹³⁹ TMSK Yayınları-5, a.g.e, s.368.

¹⁴⁰ Gökçen vd.,a.g.e, s.104.

Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler aşağıdakileri içerir:¹⁴¹

- a) Sigorta,
- b) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkisi kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti ve maliyetleri ve
- c) İnşaat genel giderleri.

Bu maliyet unsurlarının en önemli özelliği inşaat işi ile ilgili olmalarına rağmen hangi işte ne kadar kullanıldıklarının kesin olarak belirlenememeleridir. Bu nedenle söz konusu maliyetlerin makul ve sistematik yöntemler (yükleme anahtarları) kullanılarak çeşitli inşaat sözleşmeleri arasında dağıtılması gerekmektedir.¹⁴²

Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılır. İnşaat genel giderleri inşaatta çalışan personelin ücret bordrosunun hazırlanması ve işleme tabi tutulması gibi maliyetleri içerir. Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler borçlanma maliyetlerini de içerir.¹⁴³

Sözleşme hükümlerine göre müşteriye yüklenebilecek maliyetler ise özellikle sözleşmede geri ödenebilecek giderler olarak tanımlanmış bazı genel yönetim giderleri ve geliştirme giderlerinden oluşmaktadır.¹⁴⁴

Sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetleri dışında bırakılır. Bu maliyetler aşağıdakileri içerir:

- a) Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş genel yönetim giderleri;
- b) Satış maliyetleri;

¹⁴¹ TMSK Yayınları-5, a.g.e, s.369.

¹⁴² Gökçen vd., a.g.e, s.104.

¹⁴³ TMSK Yayınları-5, a.g.e, s.369.

¹⁴⁴ Gökçen vd., a.g.e, s.104.

- c) Sözleşmede geri ödenecek gider olarak belirtilmemiş araştırma ve geliştirme maliyetleri ve
- d) Belli bir sözleşme kapsamındaki işlerde kullanılmayan atıl tesis ve teçhizat amortismanı.

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Ancak bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler.¹⁴⁵

3.8 Sözleşme Gelir Ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat işletmelerinde esas faaliyet konularını oluşturan bir inşaatın tamamlanması bir takvim yılından daha uzun sürebilmektedir. Bu durum, işletme faaliyetinin, bir takvim yılı olan muhasebe dönemi içinde finansal tablolara alınmasında bazı sorunlar yaratmaktadır. Bu sorunların başında inşaat yapım sözleşmesine ilişkin hasılatın gelir tablosuna alınmasının ne zaman ve nasıl olacağı, dolayısıyla kâr / zarar hesaplaması gelmektedir.¹⁴⁶

Standarda göre, bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.¹⁴⁷

¹⁴⁵ TMSK Yayınları-5, a.g.e, s.369.

¹⁴⁶ Fatih Yılmaz, "TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB'de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi", **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi-Yönetim**, 2009, Sayı:64, s.10.

¹⁴⁷ Gökçen vd., a.g.e, s.105.

UMS 11, inşaat sözleşmeleri standardı, sözleşme sonucu gerçekçi bir biçimde ya da güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyorsa, sözleşme hasılatını ve giderlerini inşaat sözleşmesi devam ederken tanımaktadır.¹⁴⁸

Sabit fiyatlı sözleşmede aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir.¹⁴⁹

- a) Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- b) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması
- c) Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi ve
- d) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.

Maliyet artı kâr şeklindeki bir inşaat sözleşmesinde ise, sonucun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi için aşağıdaki koşulların tamamının mevcut bulunması gerekmektedir.

- a) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması
- b) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Genel olarak bir inşaat sözleşmesi, tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırımı bağlanmış hakları, alışveriş konusu bedeller, ödeme şekil ve koşullarını içeriyorsa güvenilir olarak kabul edilmektedir.¹⁵⁰

¹⁴⁸Richard Whittington, **Financial Reporting: Construction Sector And IAS-Topping Out For 2005**, Accountancy, London, 2004, s.80.

¹⁴⁹ TMSK Yayınları-5, a.g.e, s. 370.

¹⁵⁰ Gökçen, vd., a.g.e, s.105.

Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlar.¹⁵¹

Bu yöntemde inşaat sözleşmesinin her dönem gerçekleşen maliyetleri ilgili oldukları dönemde gelir tablosuna satış maliyeti olarak alınırken, sözleşmenin toplam bedelinin tamamlanma derecesine isabet eden tutarı da ilgili dönemin hasılatına aktarılmaktadır.¹⁵²

Bir inşaat sözleşmesinin tamamlanma aşaması çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İlgili işletme yapılan işi en güvenilir olarak ölçen yöntemi kullanılmalıdır. Buna göre tamamlanma aşamasının belirlenmesinde kullanılan üç temel yöntem aşağıdaki gibidir.¹⁵³

- a) Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı
- b) Yapılan işe ilişkin incelemeler
- c) Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Standartta önerilen yöntemlerden ilki, girdi ölçümüne dayalı bir yöntem iken, diğer iki yöntem çıktı ölçümüne dayalı yöntemlerdir. Girdiyi esas alan ölçüm yöntemlerinde, bir sözleşmenin tamamlanma ölçüsü, işle ilgili olarak o ana kadar katlanılan maliyetlerle belirlenirken, çıktıyı esas alan ölçüm yöntemlerinde sözleşmenin geldiği aşama fiziksel ölçümlerle belirlenmeye çalışılmaktadır.¹⁵⁴

¹⁵¹ TMSK Yayınları-5, **a.g.e.**, s.370.

¹⁵² Yılmaz, Fatih,**a.g.m.**, s.11.

¹⁵³ Gökçen, vd.,**a.g.e.**, s.106.

¹⁵⁴ AliAlagöz, “TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt 2, Sayı 1, Ocak 2009, s.1.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri için yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları için yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararında gider olarak gösterilir.

Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Bir yüklenici sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir varlık olarak finansal tablolara alınır. Bu maliyetler müşteriden olan alacağı temsil eder ve "yapılmakta olan işler" olarak sınıflandırılır.¹⁵⁵

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu, ancak sözleşmeyle ilgili ekonomik faydaların işletmeye ait olmasının muhtemel olması durumunda güvenilir biçimde tahmin edilebilir. Bununla beraber, daha önce sözleşme geliri içinde kar veya zararda yer almış bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan bu tutarla ilgili olarak sözleşme gelirinde düzeltilme yapılmaz, söz konusu tutar gider olarak muhasebeleştirilir.

Bir yüklenici işletme aşağıdakileri içeren bir sözleşme yapmışsa, güvenilir öngörülerde bulunabileceği kabul edilir:

- a) Tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırıma bağlanmış hakları;
- b) Alışveriş konusu bedeller; ve
- c) Ödeme şekil ve koşulları.

Ayrıca yüklenici işletmenin etkin bir iç finansal bütçeleme ve raporlama sistemine sahip olması gerekir. Yüklenici işletme, inşaat işi ilerledikçe, inşaat

¹⁵⁵ TMSK Yayınları-5, a.g.e, s.370-373.

gelir ve maliyet tahminlerini gözden geçirir ve gerektiğinde değiştirir. Bu tür değişikliklere gerek duyulması, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez.

Bir sözleşmenin tamamlanma aşaması çeşitli yollarla belirlenebilir. Yüklenici işletme, yapılan işi güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:

a) Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı;

b) Yapılan işe ilişkin incelemeler; veya

c) Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Müşteriden alınan avanslar ve hakedişler genellikle yapılan işi yansıtmaz.

Tamamlanma aşamasının hesaplanma gününe kadar katlanılmış olan inşaat maliyetleri esas alınarak belirlenmesi durumunda, hesaplama gününe kadar katlanılan maliyetler içine yalnızca yapılan işi yansıtan sözleşme maliyetleri dahil edilir. Dahil edilmeyecek sözleşme maliyetlerine ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

a) Özellikle sözleşme konusu iş için imal edilen malzemeler hariç olmak üzere, sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin olarak inşaat alanına teslim edilen veya kullanılmak üzere ayrılmış ancak henüz kullanıma yönelik olarak kurulmamış, kullanılmamış veya uygulanmamış malzeme maliyetleri; ve

b) Yapılan ikincil sözleşme gereği, henüz iş yapılmadan taşeronlara yapılan ödemeler.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda:

a) Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi

muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir; ve

b) Sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

İnşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu an beklenen zarar tutarı doğrudan gider olarak kaydedilir.

Sözleşmenin başlangıç aşamalarında sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bununla beraber, yüklenicinin katlandığı maliyetlerin tarafına ödenmesi muhtemel olabilir. Bu nedenle sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilir. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden, kâr tahakkuk ettirilmez. Ancak sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilememekle beraber, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemel olabilir. Böyle durumlarda, toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir. Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan ve hemen gider olarak muhasebeleştirilmesi gereken sözleşme maliyetleri ile ilgili durumlara ilişkin örnek sözleşmeler aşağıdakileri içerir:¹⁵⁶

a) Geçerliliği konusunda ciddi kuşkular bulunduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konulamayanlar;

b) Tamamlanması askıdaki bir dava veya yasal düzenleme sonucuna bağlı olanlar,

c) İstimlâk veya kamulaştırılma olasılığı bulunan mülklerle ilişkisi bulunanlar;

d) Müşterinin yükümlülüklerini yerine getirmesi mümkün olmayanlar; veya

¹⁵⁶ TMSK Yayınları-5, a.g.e, s.371-372.

e) Yüklenicinin sözleşmeye konu işi tamamlama olanağı bulunmayan, veya bu nedenle sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirmesi gereği ortaya çıkanlar.

Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve giderler maliyetler raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılarak muhasebeleştirilir.

3.9 Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

TMS 11'in 36. ve 37. maddeleri; toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılmasını istemektedir.¹⁵⁷

Böyle bir zarar tutarı aşağıdakilerden bağımsız olarak saptanır:

- a) Sözleşme konusu işe başlanmış olsun olmasın;
- b) Sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması; veya
- c) Ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarı.

3.10 Tahminlerdeki Değişiklikler

Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (bakınız: TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar). Değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin kâr veya zararına

¹⁵⁷ Usul, a.g.e, s.51.

yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır.

3.11 Açıklama

Bir yüklenici işletme aşağıdaki hususları açıklar:

- a) Dönem geliri olarak finansal tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı;
- b) Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirin saptanmasında kullanılan yöntemler; ve
- c) Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının saptanmasında kullanılan yöntemler.

Bir işletme raporlama dönemi sonunda devam eden sözleşmelere ilişkin olarak aşağıdakilerden her birini açıklamak durumundadır:

a) Raporlama dönemi sonuna kadar katlanılan maliyetler ile finansal tablolara yansıtılan kârların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarı,

b) Alınan avansların tutarı,

c) Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları.

Hakedişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarlar, bu tutarların ödenebilmesi için sözleşmede belirtilmiş koşulların gereği yerine getirilene veya eksiklikler giderilene kadar ödenmeyen hakediş tutarlarıdır. Hakedişler müşteri tarafından ödenmiş olsun olmasın bir sözleşmeyle ilgili yapılan işlerin faturalanmış tutarlarıdır. Alınan avanslar ise yüklenici tarafından ilgili iş yapılmadan önce alınan tutarlardır.

Bir işletme, sözleşmeye konu işle ilgili;

a) Müşterilerden olan brüt alacak tutarını varlık, ve

b) Müşterilere olan brüt yükümlülük tutarını ise borç olarak göstermelidir.

Brüt alacak tutarı; katlanılan maliyetler ve sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar toplamından, sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar düşüldükten sonra kalan tutarın, hakedişler toplamını aştığı devam eden tüm sözleşmeler için;

a) Katlanılan maliyetler artı sonuç hesaplarına yansıtılmış kârlar tutarından;

b) Sonuç hesaplarına yansıtılmış zararlar ve hakedişler toplamı düşülerek hesaplanan net tutardır.

Bir işletme varsa koşullu yükümlülük ve varlıklarını "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar" standardına göre açıklar. Koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar garanti kapsamında yapılan işler nedeniyle oluşan maliyetler, ek ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar gibi kalemlerden kaynaklanabilir.¹⁵⁸

¹⁵⁸ TMSK Yayınları-5, a.g.e, s.373-374.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

4.1 Denetimin Tanımı Ve Amacı

Dilimize muhasebe denetimi olarak çevrilebilen denetim kavramının Anglo-Sakson ülkelerindeki karşılığı “Auditing”dir. Auditing kavramının kökeni, Latince “işitme veya dinleme” anlamına gelen “Audire” fiiline dayanmaktadır. Bunun anlamı, eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek, doğruya bulmaya çalışmalarıdır.¹⁵⁹

Genel anlamda, denetim; iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik süreç olarak tanımlanmaktadır.¹⁶⁰

Denetim, genel olarak kayıt ve işlemlerle bunların doğruluğunu tanımlamak için uygulanan bir yöntem olup, denetçiler tarafından denetim kanıtları ve teknikleri kullanılarak standartlar ve fiili durum arasındaki benzerlik derecesine dayanılarak bir görüşe varılması sürecidir.¹⁶¹

4.2 Muhasebe Denetiminin Tanımı Ve Özellikleri

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 anlamdan sıyrılarak, günümüzde yüksek düzeyde bilgi ve tecrübe gerektiren bir uzmanlık dalı olana kadar çeşitli aşamalardan geçmiştir.¹⁶²

¹⁵⁹ NejatBozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, Mart 2010, s.17.

¹⁶⁰ HasanKaval, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.3.

¹⁶¹ Wanda A. Wallace, **Auditing**, Second Edition, PWS-Kent Publishing, Boston, 1991, s.3.

¹⁶² VedatAcar, “İnşaat İşletmelerinde Muhasebe Denetimi ve Uygun Denetim Teknikleri”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 1998, s. 50.

4.2.1 Muhasebe Denetiminin Tanımı

Dar anlamda muhasebe denetimi, mali tabloların ve muhasebe kayıtlarının incelenmesidir.¹⁶³

Muhasebe denetiminin çeşitli tanımları yapılabilir. Denetimin tüm işlevlerini bir araya getiren tanımı yapmak oldukça zordur. Ancak genel olarak kabul görmüş muhasebe denetimi tanımı aşağıdaki gibidir;¹⁶⁴

“Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.”

4.2.2 Muhasebe Denetimi Tanımının İçerdiği Özellikler¹⁶⁵

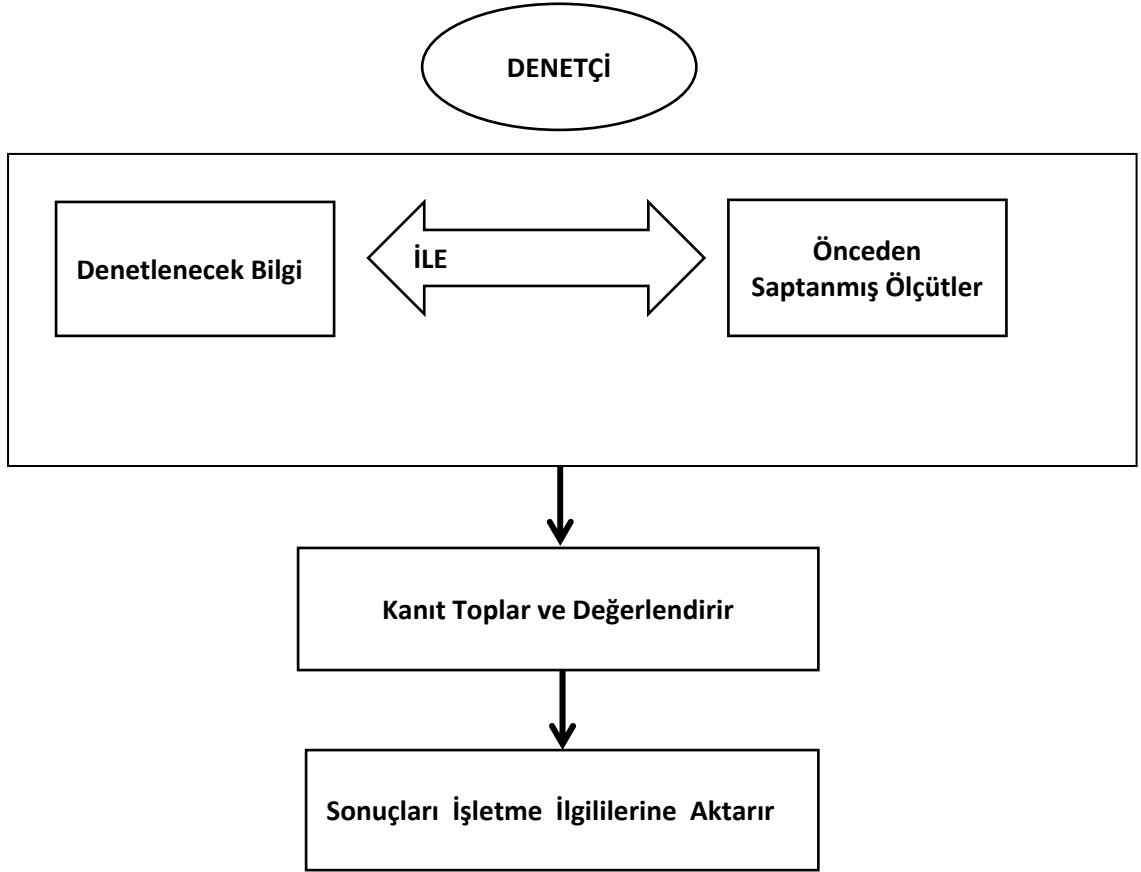
- ✓ Denetim ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulanır: Bir denetim çalışmasında denetçinin sorumluluk alanının belirlenmesi esastır. Bu amaçla her denetim çalışmasında denetimin yapılacağı alan ve dönemin kesin olarak ortaya konulması gerekir.
- ✓ Denetim bir karşılaştırma sürecidir: Denetim faaliyetlerinde temel olarak yapılan işlem, işletmenin çeşitli şekillerde ortaya koyduğu ve doğru olduğunu iddia ettiği bilgiler ile denetçinin kendi doğrularının karşılaştırılmasıdır.
- ✓ Denetim kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanır: Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemede, denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıttır. Her denetim çalışmasına denetçiler belli bir görüşe ulaşabilmek için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamak zorundadırlar.
- ✓ Denetim, konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında yer aldığı üzere denetim çalışmasını yürüten kişi, yeterli bilgi ve deneyime sahip olmalıdır.
- ✓ Her denetim çalışmasının sonucunda bir rapor düzenlenir: Denetim

¹⁶³ HasanTüredi, **Muhasebe Denetimi**, Karadeniz Teknik Üniversitesi Yayın No:158, 1992, Trabzon, s.3.

¹⁶⁴ Kaval, **a.g.e.**, s.10.

¹⁶⁵ Bozkurt, **a.g.e.**, s.23.

sürecinin son aşamasını denetim raporu oluşturur. Denetçi, oluşturduğu görüşünü ayrıntılı olarak düzenleyeceği bir denetim raporu ile işletme ilgililerine bildirir.



Şekil 2. Denetim Tanımı Akış Şeması

Kaynak: Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, 5. Baskı, Alfa Basım Yayın, 2010, s.25

4.3 Denetim Türleri

Denetimin amacı, belli bir işletmeye veya döneme ait bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslar ile karşılaştırılması ve aralarındaki uygunluk derecesinin belirlenmesidir.¹⁶⁶

Muhasebe denetiminin tanımından da anlaşılacağı üzere amaç, işletme ilgililerine ilgilendikleri bilgilerin güvenilir olup olmadığı konusunda görüş

¹⁶⁶ Acar, a.g.e, s.53.

bildirir. İşletme ilgililerinin ilgi alanlarına göre yapılan denetim çalışmaları çeşitlilik göstermektedir. Genelde üç farklı alanda denetim çalışması yapılmaktadır. Bunlar, “Mali Tablolar Denetimi”, “Uygunluk Denetimi” ve “Faaliyet Denetimi”dir.¹⁶⁷

4.3.1 Mali Tablolar Denetimi

Mali tablo, bir işletmenin belli bir faaliyet dönemindeki işlemlerini topluca gösteren şekil şartlarına uygun düzenlenen tablodur.¹⁶⁸

Mali tablolar denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda görüş belirlemek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesi sürecidir.¹⁶⁹

Finansal tabloların denetiminde amaç, finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlerle uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmaktır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanmaları gereken ve denetim kapsamına giren finansal tablolar bilanço, gelir tablosu, dağıtılmayan kârlar tablosu ve finansal durumda değişimler tablosudur.¹⁷⁰

Mali tabloların denetimi, bu tablolardan beklenen amaçların gerçekleşmesini önleyecek aykırılıkların tespitine ya da aynı anlama gelmek üzere, bu tabloların düzenlenme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara ve önceden saptanmış diğer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek güvenilirliğinin ortaya konulmasına yöneliktir. Beklenen amaçların çeşitliliğine karşın, mali tabloların tekliği ilkesi gereği, her türlü ihtiyaca cevap vermek üzere bir tek tablo düzenleneceğinden, aynı tablonun değişik amaçlarla denetlenmesi doğaldır.¹⁷¹

¹⁶⁷ Bozkurt, a.g.e, s.27.

¹⁶⁸ FarukGüçlü, **Muhasebe Denetimi Teknikler İlkeler**, Detay Yayıncılık, 2011, Ankara, s.47.

¹⁶⁹ Cem Niyazi Durmuş, OktayTaş, **Denetim**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2008, s.13.

¹⁷⁰ ErsinGüredin, **Denetim**, Beta Basım, İstanbul, 2000, s.14.

¹⁷¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, I. Cilt, 4. Baskı, İstanbul, s.13.

4.3.2 Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir.¹⁷²

Uygunluk denetiminin amacı, belli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yöneliktir. Uygunluk denetiminde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen kurallar uygulamada iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır. Bunlar, işletme tepe yönetimleri ve devlet kurumlarıdır. İşletmeler kendi içyapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için, çalışanlarına uymaları gereken kuralları oluşturmaktadırlar. Bu kurallara uyulup uyulmadığını öğrenebilmek için de denetim olgusuna başvururlar.

4.3.3 Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir örgütün faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar.¹⁷³

Faaliyet denetimi işletmelerin çalışmalarında etken ve etkin çalışıp çalışmadıklarını anlamaya yönelik bir denetim türüdür. Etkenlik, bir işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığını ölçmeye yaramaktadır. Etkinlik ise işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynaklarını verimli kullanıp kullanmadığını ölçme görevini yerine getirmektedir. Bu tür denetimlerde denetçiler önceden saptanmış ölçüler olarak; bütçeleri başarı ölçülerini, oranları ve sektör ortalamalarını kullanmaktadırlar.¹⁷⁴

Faaliyet denetiminin amacı, bir başarı (performans) denetimi yaparak, geliştirilecek ve/veya düzeltilecek alanları tanımlamak ve öneriler geliştirmektir. Faaliyet denetimi, başarı denetimi veya yönetim denetimi olarak da

¹⁷²CelalKepekçi, **Bağımsız Denetim**, 4. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000 s.2.

¹⁷³Kepekçi, **a.g.e**, s.3.

¹⁷⁴Ümit Ataman,Rüstem Hacırüstemoğlu,NejatBozkurt,**Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Yayınları, 1. Baskı Ocak 2001, s.20.

anılmaktadır ve genellikle finansal tabloların denetiminden veya uygunluk denetiminden daha güç bir denetimdir. Çünkü etkinliğin ve verimliliğin ölçülebilir ölçütlerini belirleyerek değerlemek ve bunların tanımlanmış amaçlara uygunluğunu ortaya koymak gerekmektedir ki bu da anlaşılacağı gibi oldukça güçtür.¹⁷⁵

4.4 Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetim toplumdaki çeşitli sosyal gruplara değişik yararlar sağlamakta, ekonomik yaşamı düzenlemektedir. Bağımsız denetimin uygulama hayatına sağladığı yararlar a) denetlenen işletmeler, b) iş hayatının diğer üyeleri, c) kamu kuruluşları açısından bir sınıflandırma yapılarak verilmiştir.¹⁷⁶

4.4.1 Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar

- ✓ Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırır.
- ✓ İşletme yönetimi ile işletmede çalışanların sahtekârlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.
- ✓ 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.
- ✓ Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar.
- ✓ Bağımsız denetim, denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır ve bu sayede gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine yardımcı olur.
- ✓ Bağımsız denetim holding kuruluşlarda işletme politika ve yordamlarına tüm topluluk içinden uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

4.4.2 İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar

- ✓ Denetlenmiş tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili

¹⁷⁵ Hasan Hüseyin Bayraklı, Mehmet Erkan, Cemal Elitaş, **Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s.18.

¹⁷⁶ Güredin, a.g.e, s.16.

kararlarında yardımcı olur.

- ✓ Denetlenmiş finansal tablolar, hâlihazır ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutar.
- ✓ Denetlenmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında, nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- ✓ Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleşmesi hallerinde alıcı, satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.
- ✓ 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.

4.4.3 Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar

- ✓ Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.
- ✓ 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.
- ✓ Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde vekâlet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.

4.5 Denetçi Ve Türleri

4.5.1 Denetçinin Tanımı ve Özellikleri

Denetçi, denetim faaliyetini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren bir kişidir.¹⁷⁷

¹⁷⁷ Bozkurt, a.g.e, s.29.

4.5.2 Denetçi Türleri

Çeşitli alanlarda faaliyet gösterdiklerinden dolayı teoride ve uygulamada çok çeşitli denetçi türü ile karşılaşmaktadır. Ancak genel kabul görmüş üç bölümlere bulunmaktadır.¹⁷⁸

- ✓ Bağımsız Denetçiler
- ✓ İç Denetçiler
- ✓ Kamu Denetçileri

4.5.2.1 Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi olmayan, işletmelerde denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir. Bağımsız denetçiler işletme yönetimi ile işletme ilgilileri arasında bir köprü görevi üstlendiklerinden toplumda çok önemli bir yere ve sorumluluğa sahiptirler.¹⁷⁹

Tablo 1. Denetim Çalışması ve İlgili Taraflar

Denetim Türü	Bağlı Bulunulan Ölçüt	Kullanma
Finansal Tabloların Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	Ortaklar, Kredi Verenler, Resmi Kurumlar ve Devlet
Uygunluk Denetimi	İlgili Bağıt veya Sözleşmeler	Bağıtlarla veya Sözleşmelerle İlgili Taraflar
Faaliyet Denetimi	Yönetim Tarafından Hazırlanmış Bütçeler ve / veya Diğer Başarı (Performans) Ölçütleri	Yönetim

Kaynak: Ersin Güredin, Denetim, Beta Basım, 10. Baskı, 2000, s.9

¹⁷⁸ Ataman vd.,a.g.e, s.21.

¹⁷⁹ Bozkurt, a.g.e, s.31.

4.5.2.2 İç Denetçiler

Bir işletmenin sürekli çalışanı olarak, organizasyon yapısı içinde denetim çalışmalarını yürüten kişilere iç denetçi adı verilmektedir. Temel amaçları işletme tepe yönetimlerinin istekleri doğrultusunda denetim ve danışmanlık hizmetlerini yürütmektir.¹⁸⁰

4.5.2.3 Kamu Denetçileri

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışıp, kamu yararına denetim yapan kişilere, kamu denetçisi adı verilmektedir. Kamu denetçileri, oluşturulmuş olan yasa, yönetmelik ve genel politikalara göre denetim faaliyetinde bulunurlar.¹⁸¹

4.6 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim standartları denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir. Yürütülen denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkelerden hiçbir şekilde ayrılmaması gerekir.¹⁸²

Her meslekte olduğu gibi denetim mesleğinde de denetçilerin uymaları gereken bazı ilke ve kurallara gerek vardır. Sürdürülen denetim çalışmalarının kalitesini kontrol altında tutabilmek amacıyla bazı standartlar oluşturulmuştur. Bu standartların tümüne “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” adı verilmektedir. Bu standartların temel özellikleri aşağıda sıralanmıştır.¹⁸³

- ✓ Standartların amacı denetim çalışmalarının kalitesini üst düzeyde tutabilmektir,
- ✓ Bu standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur,
- ✓ Standartlar denetçilere yol göstermeyi amaçlayan kılavuzlardır. Bu nitelikleriyle kısıtlayıcı özelliğe sahip değildir. Denetim çalışmalarında

¹⁸⁰ Ataman vd.,**a.g.e**, s.21.

¹⁸¹ Bozkurt, **a.g.e**, s.33.

¹⁸² Güredin, **a.g.e**, s.25.

¹⁸³ Ataman vd.,**a.g.e**, s. 23.

uyulması gereken asgari standartlar olma özelliğine sahiptirler. Bundan sonrası denetçinin kendisine bırakılmıştır. Örneğin, ilgili standart denetçiden çalışmalarını planlamasını istemektedir. Ancak planlamanın içeriği ve kapsamı denetçiye bırakılmıştır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, 3 ana bölümde olmak üzere 10 adettir.

4.6.1 Genel Standartlar

Genel standartlar, çalışma alanı ve raporlama standartlarından istenilen sonuçların alınabilmesi için gerekli olan ön koşulları kapsar. Bunlar denetimin üstlenilmesinde, planlanmasında, yürütülmesinde ve sonucun raporlanmasında denetçinin yetkisini, mesleki kişiliğini ve sorumluluğunu hedef alan kurallardır.¹⁸⁴

4.6.1.1 Mesleki Eğitim Ve Deneyim

Denetçinin yeterli mesleki eğitime, teknik bilgiye ve deneyime sahip olması gereklidir. Denetçi denetleyeceği kuruluşun yasal mevzuatını iç işleyişini iyi bilmek durumundadır. Teknik bilgi gerektiren konularda denetçinin asgari bilgiye sahip olması esastır.¹⁸⁵

4.6.1.2 Bağımsızlık

İkinci genel standart denetçilerin bağımsız düşünme mantığı içinde olmalarını öngörmektedir. Bağımsızlık denetim mesleğinin temelini oluşturur. Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık denetçilerin vazgeçemeyecekleri bir niteliktir.¹⁸⁶

4.6.1.3 Gerekli Mesleki Özen

Denetçi denetim görevini yaparken tüm olasılıkları dikkate alarak hareket etmeli ve denetim görevinin gerektirdiği ciddiyetini korumak zorundadır.¹⁸⁷

¹⁸⁴Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay, Ganite Kurt, Ali Alagöz, Serap Yanık, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, 2011, Ankara, s.14.

¹⁸⁵ Güçlü, a.g.e, s.14.

¹⁸⁶Güredin, a.g.e, s.28.

¹⁸⁷ Güçlü, a.g.e, s.15.

Bağımsız denetçinin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması ve de bağımsız davranması yeterli olmamaktadır. Denetçinin denetim çalışmalarında, gereken önem ve özeni göstermesi gerekmektedir.

4.6.2 Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları genel standartlara oranla daha özeldir. Çalışma standartları denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlemede kılavuz olur.

4.6.2.1 Denetimin Planlanması ve Gözetim

Çalışma sahası standartlarından birincisi denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanmasını ve varsa yardımcı denetçilere iyi bir şekilde nezaret edilmesini öngörmektedir. Denetimde planlama hazırlanırken işgücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların verimli kullanımının planlaması yapılmalıdır.

4.6.2.2 İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

Bir işletmede etkin bir iç muhasebe kontrol sisteminin bulunması, yayınlanan finansal raporların doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı finansal tabloların hatalı olma riskini azaltır. Denetim riskinin az olması ise denetim görüşüne ulaşmada gerekli olacak denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının daraltılmasına neden olur.¹⁸⁸

4.6.2.3 Yeterli Sayıda ve Kalitede Kanıt Toplama

Çalışma alanı standartlarının üçüncüsü, bağımsız denetçilerden mali tablolar hakkında görüş oluşturabilmeleri için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamaları gerektiğini belirtmektedir. Standart ayrıca bu kanıtların toplanabilmesi için uygun denetim tekniklerinin kullanılmasını önermektedir. Denetim teknikleri, denetim kanıtı elde etmeye yarayan çeşitli araçlardır. Örneğin, sayım, gözlem, soruşturma ve doğrulama gibi denetim teknikleri

¹⁸⁸Güredin, a.g.e, s.29-30.

kullanılmalıdır. Toplanacak kanıtların sayısının ve kalitesinin belirlenmesi kararı denetçiye bırakılmıştır.¹⁸⁹

4.6.3 Raporlama Standartları

Genel standartlar ile çalışma alanı standartları denetim işine yaklaşım biçimini veren standartlar olup, denetlenecek işletmeyi tanıma ve onun bilgi sistemini kavrama yollarını gösterir. Raporlama standartları ise, değerlendirmeye ilgili olan standartları içerir ve denetlenen işletmenin kendi bilgi sistemiyle ürettiği mali tabloları hakkında denetçinin bir hüküm vermesine yardımcı olur.¹⁹⁰

4.6.3.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ve yasalara uygun olarak düzenlenmiş olması gerekir. Denetçi denetim çalışmalarını yürütürken ilke ve kanunlara uyulup uyulmadığını kontrol eder. Bu standart, denetçinin raporunda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulması gerektiğini açıkça öngörmektedir.¹⁹¹

4.6.3.2 Devamlılık Özelliği

Raporlama standartlarından ikincisi olan bu standart, denetlenen işletmede önceki dönemde uygulanan muhasebe ilkelerine denetimin yapıldığı dönemde de uyulup uyulmadığının denetim raporunda belirtmesini ister.¹⁹²

Finansal tabloların karşılaştırılabilmesi için bunların dayanağı olan ilkelerin yılda yıla değişmemiş olmaları zorunludur. Ancak geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda kuruluşlar uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklik yapabilirler. Ancak bu değişiklikler ve bunların finansal etkileri finansal tabloların dipnotlarında açıklanır. Denetçi raporunda değişiklikler varsa bu değişiklikleri raporunda belirtmelidir.¹⁹³

¹⁸⁹ Bozkurt, **a.g.e**, s.40.

¹⁹⁰ Kardeş Selimoğlu vd.,**a.g.e**, s.16.

¹⁹¹ Durmuş, Taş,**a.g.e**, s.31.

¹⁹² Kardeş Selimoğlu vd.,**a.g.e**, s.17.

¹⁹³ Durmuş, Taş, **a.g.e**, s.31.

4.6.3.3 Açıklayıcı Bilgiler

Raporlama standartlarının üçüncüsü, denetçiden, mali tablo ilgililerine ulaşması gereken her türlü bilginin, işletme tarafından sağlanıp sağlanmadığını belirlemesini istemektedir. Mali tabloların temel yapısında yer alan sayısal bilgilerin yanında, işletmeler ilgililerin yeterli bir biçimde bilgilendirilmesini sağlamak amacıyla dipnotlarda çeşitli bilgiler vermektedirler. Denetçi bu açıklayıcı bilgilerin yeterli olup olmadığını raporunda belirtmek zorundadır.¹⁹⁴

4.6.3.4 Denetçi Görüşünün Beyanı

Denetim çalışmalarının sonunda denetçi bir görüşe varmalıdır. Denetçi mali tablolar ile ilgili olarak ya genel bir kanaat belirtmeli veya herhangi bir kanaate ulaşmadığını belirtmelidir.¹⁹⁵

Genel kabul görmüş denetim standartları denetçiye görüş bildirme konusunda dört seçenek sunmaktadır. Olumlu Görüş, Şartlı Olumlu Görüş, Olumsuz Görüş ve Görüş Bildirmekten Kaçınma. Denetçiler geçerli nedenleriyle birlikte bu görüş türlerinden birini raporlarında belirtmek zorundadırlar. Ayrıca bu standarda göre denetçiler yaptıkları çalışmanın özelliklerini ve aldıkları sorumluluğun derecesini raporlarında açıklamak durumundadırlar.¹⁹⁶

4.7 Denetim Kanıtları Ve Prosedürleri

4.7.1 Denetim Kanıtı

Denetim kanıtını aşağıdaki gibi tanımlayabiliriz:¹⁹⁷

“Denetim kanıtı, denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır.”

Başka bir ifade ile, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda denetçiyi ikna

¹⁹⁴ Bozkurt, a.g.e, s.41.

¹⁹⁵ Durmuş, Taş, a.g.e, s.32.

¹⁹⁶ Bozkurt, a.g.e, s.42.

¹⁹⁷ Ataman vd., a.g.e, s. 30.

etmeye yarayan her türlü araca denetim kanıtı adı verilmektedir.¹⁹⁸

4.7.1.1 Denetim Kanıtının Yapısı

Çalışma alanı standartlarının üçüncüsü, denetçiden görüşüne mantıklı bir temel oluşturabilmesi için, çeşitli denetim teknikleri aracılığı ile yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt toplaması gerektiğini belirtmektedir. Bu standart aracılığı ile ilgili özellikleri ortaya koyabiliriz.¹⁹⁹

- ✓ Denetçi görüşünü mantıklı bir temele oturtmak durumundadır,
- ✓ Bu temeli sağlayabilmesi için her işletme iddiası ile ilgili olarak kanıt toplanması gerekmektedir,
- ✓ Kanıtlar çeşitli denetim teknikleri yardımıyla elde edilecektir,
- ✓ Toplanan kanıtlar yeterli sayı ve güvenilirlikte olacaktır.

Tablo 2.Yapısal Açıdan Kanıt Türleri

KANIT SINIFI	KANIT TÜRLERİ
Muhasebe Verilerinden Elde Edilen Kanıtlar	<ul style="list-style-type: none">• Muhasebe ile ilgili her türlü kaydın tutulduğu defterler,• Hesap Planı ve Açıklamaları,• Çalışma Kağıtları, hesaplamalar ve çeşitli notlar
Destekleyici Kanıtlar	<ul style="list-style-type: none">• Çek, Senet, Fatura, Sözleşme gibi belgeler• Doğrulamalar• Soruşturma, Gözden Geçirme, Teftiş, Fiziki İnceleme aracılığı ile elde edilen bilgiler,• Denetçi tarafından elde edilen veya soruşturulan bilgiler

Kaynak: Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, 5. Baskı, Alfa Basım Yayın, 2010, s.54

Denetçi kanıt toplamaya başladığında, muhasebe verilerinden elde edilen kanıtları işletmede hazır bulur. Bu sınıfa giren kanıtlar işletme tarafından mali tablolar ve muhasebe ortamı aracılığı ile denetçiye sunulur. Denetçi bu tür kanıtları yoğun bir biçimde kullanır. Ancak bunların kökeni işletmeye dayandığından güvenilirlikleri tam değildir. İşletme kanalı ile elde edilen

¹⁹⁸ Bozkurt, a.g.e, s.53.

¹⁹⁹ Ataman vd.,a.g.e, s. 30.

kanıtların denetçi tarafından doğrulanması gerekir. Bu nedenle denetçi bu kanıtları destekleyen çeşitli kanıtları toplar ve kullanır. Destekleyici kanıtlar adı verilen bu tür kanıtlar çoğunlukla işletme yönetiminin etkisi dışında oluştuklarından güvenilirlikleri de fazladır.²⁰⁰

4.7.1.2 Denetim Kanıtlarının Sayısını Etkileyen Unsurlar

Çalışma alanı standardında denetçiden yeterli sayıda kanıt toplaması istenmektedir. Ancak sayının ne olacağı tamamen denetçinin mesleki yargısına bırakılmaktadır. Denetçiler her işletme iddiası için toplayacakları kanıtların sayısını belirlerken bazı unsurların varlığına dikkat ederler. Bunları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.²⁰¹

- ✓ Önemlilik
- ✓ Risk
- ✓ Nitelik
- ✓ Ekonomik etkenler
- ✓ Ana kütlelerin büyüklüğü ve özellikleri

4.7.1.2.1 Önemlilik

Toplanacak kanıtın sayısını etkileyen unsurlardan biri incelenen işletme iddiasının önemlilik düzeyidir. Genel olarak mali tablolarda yer alan önemli bir hesap hakkında, önemli olmayan bir hesaba göre daha fazla kanıt toplamak gerekmektedir. Dolayısıyla bir iddianın önemlilik düzeyi ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğru bir orantı vardır.²⁰²

4.7.1.2.2 Risk

Denetçinin bir işletmede karşılaşılabilecek risk unsuru ile kanıt sayısı arasında yakın bir ilişki vardır. Denetçinin incelediği işletme iddiası ile ilgili risk düzeyi arttıkça, toplanacak kanıt sayısı da artmaktadır. İşletmenin genel yapısında ve bir iddia ile ilgili olarak hata veya düzensizlik olasılığı arttıkça, denetçinin çalışmalarında karşılaşılabilecek risk düzeyi de o oranda artmaktadır. Bu

²⁰⁰ Bozkurt, a.g.e, s.54.

²⁰¹ Ataman vd.,a.g.e, s.31.

²⁰² Bozkurt, a.g.e, s.55.

nedenle denetçiler denetim planlaması aşamasında işletmede karşılaşılabilecekleri risk düzeyini belirlemeye çalışırlar. Amaç mali tablolar hakkında karar verilirken ortaya çıkartılmayan önemli hata bulunma olasılığını en aza indirebilmektir.²⁰³

4.7.1.2.3 Nitelik

Denetçinin çalışmaları sırasında toplayacağı kanıtların özellikleri ile kanıt sayısı arasında yakın bir ilişki vardır. Toplanan kanıtın güvenilirliği arttıkça, sayısı azalmaktadır. Kanıtların türleri veya elde edildikleri kaynaklar onların güvenilirliklerini etkileyen unsurlardır. Örneğin işletmenin dışından üçüncü kişilerden elde edilen kanıtlar, işletme içinden elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir. Bu nedenle denetçi işletme dışından elde ettiği kanıtların sayısını daha az tutabilir. Diğer taraftan işletme içinde resmi belgelerden elde edilen kanıtlar, yine işletme tarafından düzenlenen tablolardan veya maliyet bilgilerinden elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir. Bu da doğal olarak toplanacak kanıtın sayısını etkilemektedir.²⁰⁴

4.7.1.2.4 Ekonomik Etkenler

Denetim sırasında elde edilen kanıtların mümkün olan en kısa zamanda ve en düşük maliyetle toplanması istenir. Denetçi denetim sırasında maliyet ve zaman faktörünü mutlaka göz önünde bulundurmalıdır. Denetim standartları ve denetim mesleği ile ilgili düzenlemelerde denetçi görüşünün kalitesinin yüksek olması istenirken, denetçinin bu görüşe ulaşırken başvurabileceği çeşitli denetim tekniklerinden mümkün olan en ucuz seçeneği uygulaması da tavsiye edilmektedir.²⁰⁵

4.7.1.2.5 Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özellikleri

Denetimde örnekleme yöntemi çok sık başvurulan bir yoldur. Örnek olarak seçilecek birimlerin adedi ana kütlenin büyüklüğüne ve niteliğine bağlıdır. Farklı nitelikte inceleme birimlerinden oluşan, homojen olmayan bir ana

²⁰³ Ataman vd., a.g.e, s.32.

²⁰⁴ Bozkurt, a.g.e, s.56.

²⁰⁵ Durmuş, Taş, a.g.e, s.84.

kütleden alınacak örnek sayısı çok fazla olmaktadır. Buna göre homojen olmayan ana kütleden daha fazla kanıt toplanması gerekmektedir.²⁰⁶

4.7.1.3 Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar

Denetçi, yeterli sayıda kanıt toplamanın yanı sıra, yeterli güvenilirlikte kanıt toplamak durumundadır. Kanıtların güvenilirliğini etkileyen, çeşitli unsurlar bulunmaktadır. Genel anlamda bakıldığında, özellikle işletmenin muhasebe verilerinden elde edilen kanıtların güvenilirliği, iç kontrol yapısı ile doğrudan ilgilidir. İşletmede iç kontrol yapısının etkinliği arttıkça kanıtların güvenilirliği de artmaktadır. Denetçinin kendisinin ürettiği destekleyici kanıtların güvenilirliğini etkileyen çeşitli unsurlar bulunmaktadır. Toplanacak kanıtların güvenilirliğini etkileyen unsurlar aşağıda sıralanmıştır.²⁰⁷

- ✓ Kanıtın ilgili olması,
- ✓ Kanıtın kaynağı,
- ✓ Kanıtın zamanlılığı,
- ✓ Kanıtın objektifliği

4.7.1.3.1 Kanıtın İlgili Olması

Denetim kanıtının, denetçinin denetlenen finansal tablo kalemi hakkında oluşturacağı görüşü etkileme özelliğidir. Denetim kanıtı ile denetim amacı arasında kurulan anlamlı ve mantıklı ilişkidir. Denetim kanıtı finansal tablo bilgilerine ilişkin yönetim iddialarının doğruluğu veya yanlışlığını kanıtlayabilen bir nitelik taşımalıdır.²⁰⁸

4.7.1.3.2 Kanıtın Kaynağı

Bir kanıtın güvenilirliği aynı zamanda o kanıtın elde edilmesi ile ilgili koşullara bağlıdır.²⁰⁹

Kanıtın elde edildiği kaynak, güvenilirlik derecesinin önemli bir göstergesidir. Genel kural olarak, kanıtın elde edildiği kaynak üzerinde

²⁰⁶Güredin, **a.g.e**, s.111.

²⁰⁷ Ataman vd.,**a.g.e**, s.33-34.

²⁰⁸ Mehmet Şirin, "Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi", **Sayıştay Dergisi**, 2006, Sayı 61, s.28.

²⁰⁹Güredin, **a.g.e**, s.112.

işletmenin etkisi azaldıkça, kanıtın güvenilirliği artmaktadır. Kanıtın kaynağı ile güvenilirlik derecesi arasındaki ilişkileri aşağıdaki gibi kurabiliriz.²¹⁰

- ✓ Kanıt Sağlayıcının Bağımsızlığı: İşletme dışı kaynaklardan elde edilen kanıtların güvenilirliği, işletme içinden elde edilen kanıtlardan daha fazladır.
- ✓ İç Kontrol Yapısının Varlığı: Etkin bir iç kontrol yapısına sahip bir işletmeden elde edilen kanıtlar, zayıf bir iç kontrol yapısından elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir.
- ✓ Denetçinin Kanıt Üzerindeki Etkisi: Çeşitli denetim teknikleri kullanılarak denetçi tarafından doğrudan elde edilen kanıtlar, muhasebe ortamından elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir.
- ✓ Kanıt Üzerindeki Uzman Etkisi: Denetçinin kendisi tarafından elde edilen kanıtlar her zaman tam güvenilir olmayabilir.

4.7.1.3.3 Kanıtın Zamanlılığı

Kanıtın denetlenen dönemle ilişkili olmasıdır. Kanıtın zamanlılığı işletmenin dönen varlıklarının, kısa vadeli borçlarının, gelir ve giderlerinin denetlenen dönemle ilişkili olup olmadığı, doğru hesap kesimi yapıp yapılmadığı açısından önem taşımaktadır.²¹¹

4.7.1.3.4 Kanıtın Objektifliği

Genel anlamıyla objektif kanıtlar, subjektif kanıtlara göre daha güvenilirdir. Kanıtta objektiflik, elde edilen bir kanıttan farklı denetçilerin aynı sonuca varmalarınıdır. Subjektif bir kanıtta ise farklı denetçilerin farklı sonuçlara varmaları olasılığı artmaktadır. Örneğin bir kasa sayımından elde edilen kanıtlar objektiflik özelliğine sahiptirler. Bankalardan gelen doğrulama yanıtları her denetçi tarafından aynen kabul edilebilecek kanıtlardır. İşletmenin denetçiye sunduğu bilgilerden elde edilen kanıtlarda objektiflik özelliği azalır. İşletmenin bir elemanının verdiği görüşler subjektif özelliktedir. Denetçinin işletme stoklarının

²¹⁰ Bozkurt, a.g.e, s.57.

²¹¹ Kardeş Selimoğlu, a.g.e, s.130.

değerlemesiyle ilgili olarak topladığı kanıtlar subjektif olabilir. Alacakların tahsil olasılığı ile ilgili olarak toplanan kanıtlar subjektifliğe diğer bir örnek olabilir.

4.7.2 Denetim Kanıt Türleri

Denetim çalışmaları sırasında çok çeşitli türde kanıt toplanmaktadır. Bunlar çeşitli biçimlerde sınıflandırılmaktadır. Aşağıda genellikle kabul görmüş denetim kanıt türleri sıralanmış ve açıklanmıştır.²¹²

- ✓ Fiziksel kanıtlar,
- ✓ Doğrulama kanıtları,
- ✓ Belgelerden elde edilen kanıtlar,
- ✓ Gözlem sonucu elde edilen kanıtlar,
- ✓ Soruşturmalar sonucu elde edilen kanıtlar,
- ✓ Mekanik doğruluk kanıtları,
- ✓ Analitik kanıtlar,

4.7.2.1 Fiziksel Kanıtlar

Fiziki kanıtlar maddi varlıklara ait bakiyelerin doğrulanmasında başvurulan kanıtlardır. Fiziki kanıt doğrudan doğruya ilgili varlığın fiziki olarak incelenmesi yoluyla elde edilir. Doğrudan doğruya elde edilmeleri nedeniyle fiziki kanıtların güvenilirlik dereceleri çok yüksek kabul edilir.²¹³

4.7.2.2 Doğrulama Kanıtları

Doğrulama, denetçinin işletmede bulunan bazı bilgileri, üçüncü kişilere sorarak kanıt toplaması işlemidir. Bu yolla elde edilen kanıtlara “Doğrulama Kanıtları” adı verilmektedir. Doğrulama, işletme yönetiminin etkisi altında olmayan kaynaklara yaptırıldığından, elde edilen kanıtlar güvenilir kanıt olarak nitelendirilmektedir.²¹⁴

²¹² Ataman vd., **a.g.e**, s.35.

²¹³ Güredin, **a.g.e**, s.114.

²¹⁴ Ataman vd., **a.g.e**, s.36.

Tablo 3. Doğrulanacak Hesaplar ve Kaynakları

İLGİLİ HESAP	BİLGİ KAYNAĞI
Bankadaki Para	Banka
Senetsiz Alacaklar	Borçlular
Senetli Alacaklar	Senet Borçlular
Konsinye Verilen Mallar	Konsinye Alanlar
Yabancı Depolardaki Mallar	Malları Tutanlar
Senetsiz Borçlar	Alacaklılar
Senetli Borçlar	Senet Alacakları
Alınan Avanslar	Müşteriler
Tahviller	Tahvil Sahipleri
Hisse Senetleri	Hissedarlar
Verilen Teminatlar	Teminat Alanlar

Kaynak: Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, 5. Baskı, Alfa Basım Yayın, 2010, s.60

4.7.2.3 Belgelerden Elde Edilen Kanıtlar

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğrulanması için büyük ölçüde belgelenmiş kanıtlara başvurulur. Belgelenmiş kanıtlar genellikle denetlenen işletmenin dosyaları arasındadır. Bu kanıtlar denetçinin isteği üzerine tetkik edilmek üzere kendisine sunulur.²¹⁵

İşletmede bulunan belgelerden denetçiler yaygın biçimde kanıt elde etmektedirler. “Belge İncelemesi”, denetçinin işletmenin muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarında yer alan tutarların dayandığı belgelerin incelemesi sürecidir. Belgesiz işlem olmayacağı mantığı ile işlem muhasebe sürecinde yer alan her işlem en azından bir belgeye dayanmaktadır. Denetim çalışmalarında belgelerden elde edilen kanıtlar önemli bir yer tuttuğundan bunları güvenilirlik derecelerine dikkat edilmektedir. Genel olarak işletmelerde bulunan belgeler iki gruba ayrılmaktadır.²¹⁶

✓ Dış Belgeler,

²¹⁵Güredin, a.g.e, s.115.

²¹⁶Bozkurt, a.g.e, s.61.

✓ İç Belgeler,

Dış belgeler, işletme dışında düzenlenip, işletmeye gelen belgelerdir. Müşteriden gelen sipariş formları, alış faturaları, vergilerle ilgili belgeler, bankalardan gelen belgeler, sigorta poliçeleri bunlara örnek olarak verilebilir.²¹⁷

İşletme dışında düzenlenen belgeler, işletme içinde düzenlenen belgelere göre daha güvenilir kanıtlardır. Çünkü, bunlar bağımsız üçüncü kişilerden elde edilen kanıtlardır. Ancak bunlar müşteri işletmenin bilgi sistemine girdiği için üçüncü kişilerin beyanlarından elde edilen kanıtlar kadar güvenilir değildir.²¹⁸

İç belgeler, işletme içinde düzenlenen belgelerdir. Bu tür belgeleri de iki gruba ayırabiliriz. İşletmede düzenlenip, üçüncü kişilere gönderilen belgeler, bunların bazıları tekrar işletmeye dönen, bazıları dönmeyen belgelerdir. Ödenmiş borç senetleri, ambar teslim alma fişleri, gider makbuzu ve ücret bordroları, geri dönen belgelere örnek olarak verilebilir. Satış faturaları ve sevk fişleri geri dönmeyen belgelere örnek olarak verilebilir.²¹⁹

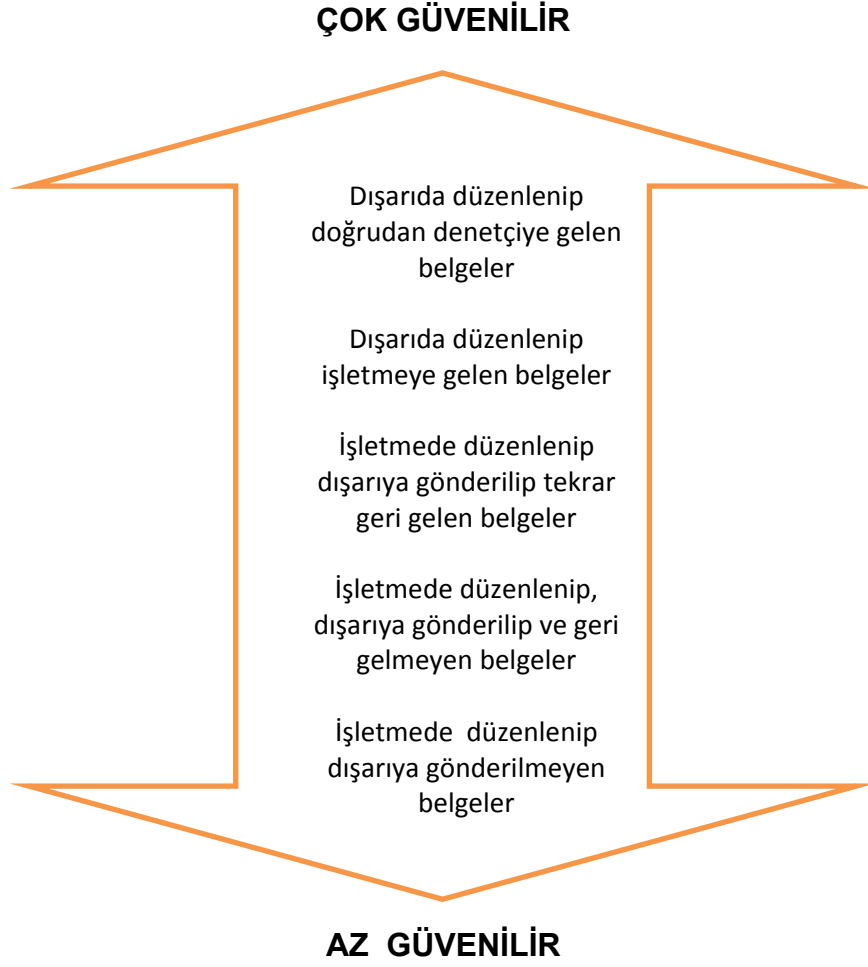
Diğer iç belge grubu ise, işletmede düzenlenip işletmede kalan belgelerdir. Bunlara örnek olarak, yönetim kurulu tutanakları, iç akış belgeleri, işçilik zamanlama raporları ve maliyet tabloları gösterilebilir. Ayrıca üçüncü kişilerce düzenlenip, doğrudan doğruya denetçiye gelen belgeler de bulunmaktadır. Örneğin doğrulama mektuplarının yanıtları gibi.²²⁰

²¹⁷ Ataman vd.,**a.g.e**, s.37.

²¹⁸ Kepekçi, **a.g.e**, s.89.

²¹⁹ Bozkurt, **a.g.e**, s.61.

²²⁰ Ataman vd.,**a.g.e**, s.38.



Şekil 3. Belge Kaynakları ve Güvenilirlik İlişkisi

Kaynak: Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayın, 5. Baskı, 2010, s.62

4.7.2.4 Gözlem Sonucu Elde Edilen Kanıtlar

Denetçinin işletme faaliyetlerini gözlemesi sonucu elde edilen kanıtlar bu gruba girmektedir. Örneğin işletmenin stok sayımı sırasında yapılan işlemler gözlenerek, görevlilerin çalışma disiplini hakkında bir fikir sahibi olunmaktadır. Örneğin işletmenin iç kontrol yapısının işleyişi gözlenerek, sistemin etkinliği hakkında karar verilmektedir. Gözlem faaliyeti, fiziksel inceleme ile karıştırılmamalıdır. Fiziksel incelemede, denetçi doğrudan inceleme faaliyetinde bulunmaktadır. Örneğin, kasanın sayılması gibi. Gözlem faaliyetinde ise işletme çalışanlarının işlerini nasıl ve hangi zamanlarda yaptıklarına bakılarak kanıt toplanmaktadır. Genelde gözlem sonucu elde edilen kanıtlar tek başlarına

yeterli olmamaktadır. Bunların, diğer teknikler aracılığı ile toplanan kanıtlarla desteklenmeleri gerekmektedir.

4.7.2.5 Soruşturmalar Sonucu Elde Edilen Kanıtlar

Bu tür kanıtlar denetçinin işletme çalışanlarına sorduğu sorular sonucu alınan yanıtlardan elde edilmektedir. Soruşturma sonucu elde edilen bilgiler yazılı veya sözlü olmaktadır. Ancak güvenilirlik açısından yazılı olmalarında yarar vardır. Yazılı olarak alınan bilgiler denetçinin kullanabileceği bir belge durumuna gelmektedir. Ancak alınan bilgilerin kaynakları işletmenin bağımlı çalışanları olduğundan güvenilirlik dereceleri düşüktür. Dikkatli bir biçimde sorulacak sorularla işletmenin muhasebe sisteminin ve iç kontrol yapısının işleyişi hakkında önemli kanıtlar elde edilebilir. Alınan bu bilgiler, denetçinin fiili inceleme sonuçları ile karşılaştırılarak test edilir.²²¹

4.7.2.6 Mekanik Doğruluk Kanıtları

Denetçinin işletmenin belge ve kayıtlarında yapılan çeşitli matematik işlemleri tekrar hesaplamasıyla elde edilen kanıtlardır. Amaç yapılmış olan hesaplamaların doğruluğunu test etmektir. Ana hesap ve mizan toplamları, amortisman giderleri, vergi, faiz, kâr payı ve maliyet hesaplamaları, denetçi tarafından tekrar hesaplanarak mekanik doğruluk ile ilgili kanıtlar elde edilmeye çalışılır.²²²

4.7.2.7 Analitik Kanıtlar

Analitik kanıtlar denetçiye dolaylı yoldan tahmini bilgiler sağlayan kanıtlardır. Finansal oranlar, çeşitli istatistikî analiz yöntemleri, her türlü ekonomik karşılaştırmalar analitik kanıtlar kapsamındadır. Analitik kanıtların güvenilirliği büyük ölçüde karşılaştırmaya konu olan bilgilerin geçerliliğine bağlıdır.²²³

²²¹ Bozkurt, a.g.e, s.62-63.

²²² Ataman vd.,a.g.e, s.39.

²²³ Güredin, a.g.e, s.116.

4.8 Denetim Prosedürleri

Denetim prosedürleri, denetçi tarafından kanıt toplama ve değerlemede kullanılan, yöntem ve teknikler veya yürütülen faaliyetler sürecidir. Oluşturulan denetim prosedürleriyle ilgili bazı örnekler aşağıda sıralanmıştır.

- ✓ Alınan mal veya hizmetlerin mantıklı olup olmadığı ve bunlardan normal olarak işletmede yararlanılıp yararlanılmadığını belirlemek amacıyla satış faturalarının bir kısmının incelenmesi,
- ✓ Büyük tutarlı ve olağan olmayan işlemlerin satış kayıtlarının taranması,
- ✓ Stok devir hızının hesaplanarak, önceki yıllarla kıyaslanması,
- ✓ İşletmenin yaptığı hesaplamaların doğru olup olmadığını belirleyebilmek amacıyla, birim satış fiyatlarının ve toplamaların yeniden hesaplanması,
- ✓ Bilanço tarihinde elde bulunduğu iddia edilen kasadaki nakdin sayılması

4.9 Denetim Teknikleri

Denetim teknikleri, denetim kanıtlarını elde etmede kullanılan çeşitli yöntemlerdir. Muhasebe kayıt ortamında oluşan kanıtları ve destekleyici kanıtları elde etmek için kullanılan on adet denetim tekniği bulunmaktadır. Bunların ilk üçü ana denetim teknikleri olarak, diğerleri yardımcı denetim teknikleri olarak kabul edilmektedir. Genelde ana denetim teknikleri her denetim çalışmasında zorunlu olarak kullanılmaktadır. Denetim teknikleri aşağıda sıralanmış ve açıklanmıştır.²²⁴

- ✓ Fiziki İnceleme Tekniği,
- ✓ Doğrulama Tekniği,

²²⁴ Bozkurt, a.g.e, s.63-64.

- ✓ Belgelerin İncelenmesi Tekniği,
- ✓ Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği,
- ✓ Yeniden Hesaplama Tekniği,
- ✓ Gözlem Tekniği,
- ✓ Derinlemesine Araştırma Tekniği,
- ✓ Soruşturma Tekniği,
- ✓ İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği,
- ✓ Analitik İnceleme Tekniği

4.9.1 Fiziki İnceleme Tekniği

Belgelerin ve kayıtlarda gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekten var olduklarının görülmesi ve varlığı saptanan kıymetlerin denetlenene ait olduğunun resmi belge ve kayıtlarla doğrulanması işlemidir.²²⁵

Fiziki inceleme tekniğinin uygulanmasındaki temel denetim hedefi, işletmenin bilançosunda yer alan varlıkların, işletmede gerçekten var olup olmadığının ortaya çıkarılmasıdır.²²⁶

Fiziki İnceleme Tekniğinin uygulama aşamaları aşağıda sıralandığı gibidir.²²⁷

- ✓ Fiziki olarak incelenecek varlık belirlenir,
- ✓ Fiziki varlığın sayımı yapılır. Sonuçlar kayıtlar ile karşılaştırılır. Sayım sırasında duruma göre örnekleme çalışmaları yapılabilir.
- ✓ Sayılan varlığın kalitesine bakılır. Burada amaç fiziki varlığın değerinin belirtildiği nitelikte olup olmadığının araştırılmasına

²²⁵ Kaval, **a.g.e.**, s.151.

²²⁶ Durmuş, Taş, **a.g.e.**, s.86.

²²⁷ Ataman vd.,**a.g.e.**, s.41.

yöneliktir. Bu aşamada gerektiğinde bir uzmanın yardımına başvurulur.

- ✓ Sayılan varlığın saflığına, dolayısıyla sahte olup olmadığına bakılır. Özellikle kasa denetimlerinde ve kuyumcu denetimlerinde bu konu önem kazanır. Bu aşamada da uzman görüşüne başvurmakta yarar bulunmaktadır.

4.9.2 Doğrulama Tekniği

Denetçinin belirlediği çerçevede, denetlenen dışındaki bir kaynaktan denetlenenin yazılı talebiyle bilgi istenmesi ve bilginin doğrudan denetçiye iletilmesi işlemidir.²²⁸

Doğrulama tekniğinin işleyişinde, bilgiler bağımsız kaynaklardan doğrudan doğruya denetçiye geldiğinden elde edilen kanıtlar güvenilir olarak kabul edilmektedir. Doğrulama tekniğinin uygulanmasında, denetçi, işletme yönetimi ve bilgi alınacak kaynak olmak üzere üç taraf vardır.²²⁹

İlgili kaynaktan bilgi isteme biçimine göre uygulanan çeşitli doğrulama teknikleri bulunmaktadır.²³⁰

- ✓ Olumlu Doğrulama,
- ✓ Olumsuz Doğrulama,
- ✓ Boş Bakiyeli Doğrulama

4.9.2.1 Olumlu Doğrulama

Karşı taraftan, bildirilen bilginin doğru ya da yanlış olduğuna bakılmaksızın cevap vermesi istenir. Karşı taraftan mutlaka cevap gelmesi isteniyorsa olumlu doğrulama mektubu kullanılmalıdır.²³¹

²²⁸ Kaval, **a.g.e.**, s.151.

²²⁹ Ataman vd.,**a.g.e.**, s.42.

²³⁰ Ataman vd.,**a.g.e.**, s.42.

²³¹ Durmuş, Taş, **a.g.e.**, s.87.

4.9.2.2 Olumsuz Doğrulama

Doğrulama mektubuna karşı tarafla ilgili olarak işletme kayıtlarında gözükken bilgi yazılı ve bu bilgi yanlışsa yanıt istenir. Bilgi doğru ise yanıt verilmesi istenmez. Dolayısıyla karşı taraftan yanıt gelmezse ilgili bilginin doğru olduğu kabul edilir.²³²

4.9.2.3 Boş Bakiyeli Doğrulama

Doğrulama mektubuna, işletmenin kayıtlarında karşı tarafla ilgili olarak gözükken bilgi yazılmaz ve ilgili kaynaktan kendi kayıtlarında gözükken bilgi sorulur.²³³

4.9.3 Belge İncelemesi Tekniği

Faaliyetlere ve mali tablolara ilişkin her türlü belgenin içeriğinin ve kayıtlara uygunluğunun ayrıntılı şekilde incelenmesi işlemidir. Her bir muhasebe kaydının bir belgeye dayandırılması esastır.²³⁴

Belge incelemesi, kayıt sistemini yeniden izleme denetim işleminin tam tersidir. Belge incelemesi yapan denetçi muhasebe kayıtlarından geriye doğru giderek kaynağa iner ve işleme konu olan belgeyi inceler.²³⁵

4.9.4 Kayıt Sürecinin İncelenmesi Tekniği

İşletmenin dosyalarında bulunan belgelerin örnekleme yoluyla seçilerek ilgili kayıtların başlangıcından sonuna kadar adım adım izlenmesi tekniğidir. Burada amaç kayıt süreci içerisinde yapılabilecek hata veya düzensizlikleri ortaya çıkartabilmektir. Süreç izlenirken kayıtların doğru olup olmadığı, uygun sırayı izleyip izlemediği, eksiksiz olup olmadığı konularında kanıtlar elde edilebilir.²³⁶

²³² Bozkurt, a.g.e, s.67.

²³³ Ataman vd.,a.g.e, s.44.

²³⁴ Kaval, a.g.e, s.151.

²³⁵ Güredin, a.g.e, s.127.

²³⁶ Bozkurt,a.g.e, s.70.

4.9.5 Yeniden Hesaplama Tekniği

İşletmenin muhasebe sisteminde yer alan çeşitli hesaplamaların denetçi tarafından tekrar yapılması işlemidir. Amaç işlemlerin doğruluk açısından test edilmesidir. Muhasebe işlemlerinin büyük çoğunluğu aritmetik işlemlere dayanmaktadır. Bu nedenle hata veya yolsuzluk olasılığı yüksektir. Denetçi, rnekleme yoluyla seçtiği bazı işlemleri yeniden hesaplama yoluna gider. Bu amaçla aşağıda sıralanan alanlarda yeniden hesaplama işlemleri yapılabilir.

- ✓ Genel toplamlar tekrar alınır,
- ✓ Amortisman ve yeniden değerleme hesaplamaları tekrar yapılır,
- ✓ Birim maliyetler yeniden hesaplanır,
- ✓ Kıdem tazminatlarının hesabı yapılır,
- ✓ şüpheli alacak karşılıkları ve giderleri yeniden hesaplanır,
- ✓ ücretler brtten nete yeniden hesaplanır,
- ✓ Hakediş raporlarındaki tutarlar yeniden hesaplanır,
- ✓ Döviz değerlemeleri yeniden yapılır,
- ✓ Reeskont hesaplamaları yeniden yapılır,
- ✓ Ticari kâr veya zarar hesabı yeniden yapılır,
- ✓ Vergi matrahının ve bulunan vergilerin hesabı yenilenir,
- ✓ Yedekler yeniden hesaplanır.

4.9.6 Gözlem Tekniği

Gözlem tekniği, işletmede bir işlemin sürerken veya tamamlanması aşamasında, denetçi tarafından izlenmesi tekniğidir. Amaç çeşitli faaliyetlerin

olması gerektiği biçimde yürütülüp yürütülmediğini anında gözleyerek kanıt toplayabilmektir.²³⁷

Gözlem tekniği fiziki inceleme ve sayım tekniğinden farklı bir tekniktir. Denetçi bu teknikte olaylara fiilen karışmaz. Envanter sayımlarında çoğunlukla bu teknik kullanılır. İşletmenin stok sayımlarına gözlemci olarak katılan denetçi hem kurallar uyulup uyulmadığını kontrol eder, hem de sayım sonuçlarını kendisi saymadan sağlıklı bir biçimde elde edebilir.²³⁸

4.9.7 Derinlemesine Araştırma Tekniği

Derinlemesine araştırma tekniği, bir hesabın bir yevmiye kaydının veya bir cetvelin ayrıntılı olarak incelenmesidir. Muhasebe ilkelerine aykırı kayıtlar, anormal büyük ve küçük tutarlardaki bakiyeler, derinlemesine araştırmaya konu olurlar. Geçmiş yıllar ve aylara göre aşırılık gösteren tutarlar ayrıntılı olarak incelenir.²³⁹

Derinlemesine araştırma tekniği, içeriği net olmayan ancak değerli sonuçlar verebilen bir tekniktir. Mesleğinde uzmanlaşmış denetçilerin uygulayabileceği bir tekniktir. Denetçiyi yönlendirebilecek ve şüphe uyandırarak derinlemesine araştırmaya götürecek örneklerin bazıları aşağıda sıralanmıştır.²⁴⁰

- ✓ Kasa hesabının olağandan fazla tutarda bakiye vermesi,
- ✓ Önemli aktif hesapların alacak bakiye vermesi,
- ✓ Ortaklar cari hesabının olağandan yüksek tutarda olması,
- ✓ İşletmenin büyüklüğüne göre herhangi bir gider hesabının fazla tutarda olması,
- ✓ Satışlara göre alacak ve borç hesaplarının çok fazla artış göstermesi,

²³⁷ Ataman vd., a.g.e, s.47-48.

²³⁸ Mustafa Yavaşoğlu, **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum, Uygulama ve Açıklamalar**, 1.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001, s.96.

²³⁹ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1990, s.109.

²⁴⁰ Ataman vd., a.g.e, s.48.

- ✓ Önemli pasif hesapların borç bakiye vermesi,
- ✓ Avans hesaplarının sürekli olarak yüksek tutarlarda seyretmesi,
- ✓ Önemsiz tali hesaplarda yüksek tutarlar görülmesi.

4.9.8 Soruşturma Tekniği

Denetçinin sözlü soruşturmaları sonucu elde ettiği kanıt toplama tekniğidir. Yazılı ve sözlü beyan şeklinde olabilir. Bu teknikte denetçi, yazılı ve sözlü soruşturmalar yaparak kanıt elde etmeye çalışır.²⁴¹

4.9.9 İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği

Muhasebe sisteminde yer alan çeşitli hesaplar arasında belirli derecelerde ilişkiler bulunmaktadır. Muhasebe tekniği açısından bir hesaptaki hareket diğer bir hesabı doğrudan etkileyebilmektedir. Örneğin;

Maddi Duran Varlıklar - Birikmiş Amortismanlar

Amortisman Giderleri

Alacaklar - Şüpheli Alacaklar

Şüpheli Alacaklar Karşılığı

Satışlar - Satış İadeleri

Satış İskontoları

Banka Kredileri - Finansman Giderleri

Denetçi incelemelerinde bu gibi ilişkilerden yararlanabilir. İlişkili hesapların incelemesi karşılıklı olarak yapılır. Örneğin banka kredilerindeki hareketlerden yola çıkarak faiz giderlerinin düzeyi incelenir ve doğrulukları test edilir. Diğer taraftan, şüpheli alacaklarda ve şüpheli alacak karşılığında bir

²⁴¹Durmuş Taş, a.g.e, s.89.

hareket görüldüğünde, karşılık giderleri ve konusu kalmayan karşılıklardaki hareketlerde inceleme kapsamına alınır.²⁴²

4.9.10 Analitik İnceleme Tekniği

Analitik inceleme tekniği, işletmenin kayıtlarında yer alan veriler ile çeşitli finansal veya finansal olmayan veriler arasında anlamlı ilişkiler kurarak, beklentilerin gerçekleşip gerçekleşmediğine bakma işlemi olarak tanımlanmaktadır.²⁴³

4.10 Denetimde Risk Planlaması

4.10.1 Denetim Riskinin Tanımı ve İçeriği

Denetim riski, denetçinin finansal tabloları etkilemiş olan her türlü maddi hata veya yanlışlıkları ortaya çıkaramadan olumlu görüş belirtmesi ihtimalidir. Finansal tablolar doğruluktan uzak olmasına rağmen denetçinin bunu tespit edememesi nedeniyle görüş oluşturması denetim riski olarak tanımlanır.²⁴⁴

Mali tablolarda yer alan hesapların önem düzeyleri farklı olduğundan, denetçi her hesap için farklı risk düzeyleri oluşturmak zorundadır. Döngüde yer alan hesaplar için oluşturulan farklı risk düzeyleri, topluca genel denetim riskini ortaya koymaktadır. Mali tablolar hakkında tek bir görüşe varılması gerektiğinden böyle bir uygulama yapılmaktadır.²⁴⁵

4.10.2 Denetim Riskinin Unsurları

Denetim risk modeli üç temel risk grubundan oluşmaktadır.²⁴⁶

- ✓ Doğal Risk (Inherent Risk)
- ✓ Kontrol Riski (Control Risk)
- ✓ Ortaya Çıkartma Riski (Detection Risk)

²⁴² Bozkurt, **a.g.e**, s.73.

²⁴³ Atamanvd.,**a.g.e**, s.50.

²⁴⁴ Durmuş, Taş, **a.g.e**, s.93.

²⁴⁵ Bozkurt, **a.g.e**, s.106.

²⁴⁶ Bozkurt, **a.g.e**, s.106.

4.10.2.1 Doğal Risk (Inherent Risk)

Doğal Risk, denetlenen işletmenin mali tablolarında önemli hataların bulunma riskidir. Bu riskin değerlendirilmesinde işletmedeki iç kontrol yapısı ile ilgili politika ve prosedürlerin etkisi dikkate alınmamaktadır. Bu politika ve prosedürlerin bulunmadığı varsayılmaktadır. Bundan amaç mali tablolara önemli hataların yansması eğilimini ortaya koyabilmektir. Doğal risk düzeyini etkileyebilecek önemli unsurları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- ✓ İşletmenin Yapısı
- ✓ Yönetimin Dürüstlüğü
- ✓ İşletmenin Eğilimi
- ✓ Önceki Denetim Çalışmalarının Sonuçları
- ✓ Denetimin İlk Olması
- ✓ İlgili Taraflar
- ✓ Olağanüstü İşlemler
- ✓ İşletmede Süregelen Sorunlar
- ✓ Personeldeki Sürekli Değişim
- ✓ Teknolojik Gelişmeler

4.10.2.2 Kontrol Riski (Control Risk)

Kontrol riski, denetçinin, iç kontrol sistemi tarafından bulunamayan veya bulunmuş olup da önlemeyen katlanılabilir hata tutarını aşan hataların olabilirliğini belirleyen ölçüdür.²⁴⁷

Doğal risk unsurunda olduğu gibi kontrol riski üzerinde de denetçilerin etki sahibi olma olanakları bulunmamaktadır. İç kontrol yapısının kurulması ve

²⁴⁷AlvinArens, James Loebbecke, **Auditing An IntegratedApproach**, Seventh Edition, 1997, s.258.

yürütülmesi tamamen işletmenin sorumluluğunda olduğundan, denetçiler kontrol riski düzeyinin azaltılmasında söz sahibi değillerdir. Denetçiler aşağıdaki işlemleri yaparak katlanacakları kontrol riskini belirlemektedirler.

- ✓ İşletmenin iddiaları ile ilgili olarak oluşturulmuş iç kontrol yapısını tanımaya yarayan prosedürleri uygularlar,
- ✓ İşletmede uygulandığı belirtilen kontrol politika ve prosedürlerini test ederler.

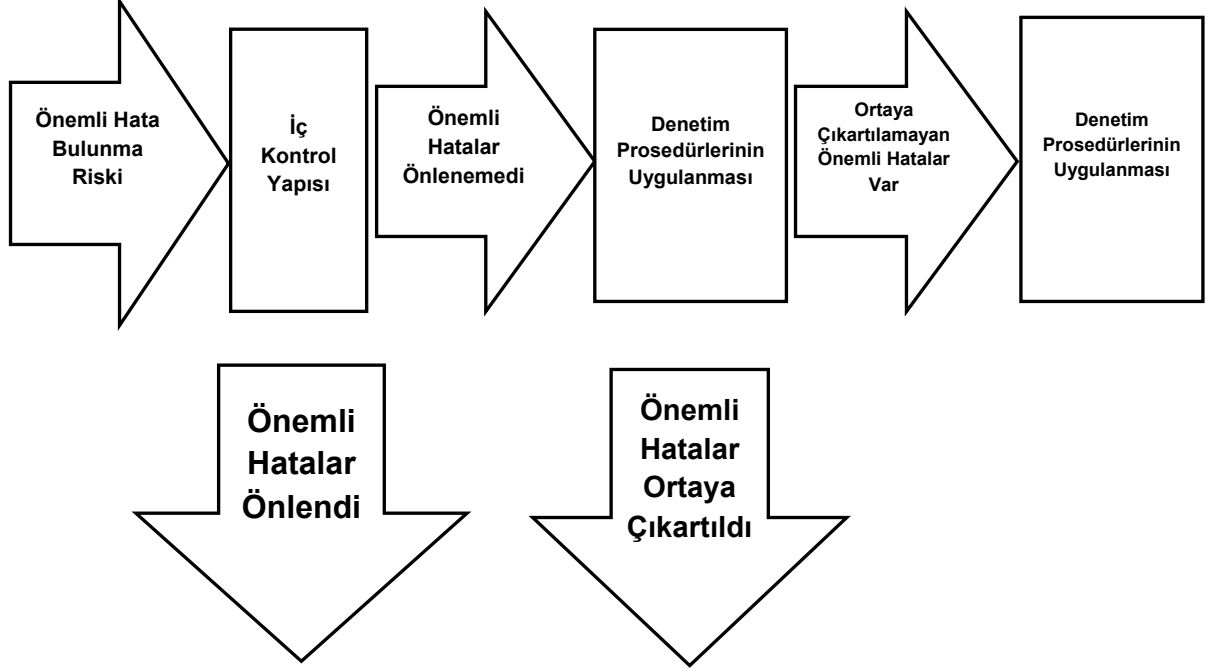
4.10.2.3 Ortaya Çıkartma Riski (Detection Risk)

Ortaya çıkartma riski, denetçinin mali tablolarda bulunan önemli bir hatayı bulmada başarısız olması olasılığıdır. Ortaya çıkartma riski, denetçinin çalışmalarında uyguladığı denetim prosedürlerinin etkinliğinin şekillendirdiği bir risktir. Doğal ve kontrol riskinin tersine ortaya çıkartma riski denetçinin çalışmalarının etkisiyle değiştirilebilen bir risk unsurudur. Dolayısıyla risk düzeyinin belirlenmesi denetçinin iradesi dahilindedir. Bir iddia ile ilgili olarak yapılan maddilik testlerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının oluşumuna göre, ortaya çıkartma riski azaltılabilir veya artırılabilir. Çok etkin bir denetim prosedürünün kullanılması, bu riskin azalmasına neden olabilir.

4.10.3 Risk Unsurları Arasındaki İlişkiler

Denetim risk düzeyini oluşturan üç farklı risk unsuru arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Doğal risk ile kontrol riskinin belirlenen düzeyleri, denetçinin belirleyeceği ortaya çıkartma riskinin düzeyini etkilemektedir. Bir hesapla ilgili işletme iddiası için belirlenen doğal ve kontrol risk düzeyi, ortaya çıkartma riskinin azalmasına veya artmasına neden olmaktadır. Doğal ve kontrol risk unsurları denetçi tarafından değiştirilemediğinden, denetçi için yalnızca ortaya çıkartma riskini belirleme olanağı kalmaktadır. Doğal riskin ve kontrol riskinin düşük düzeylerde belirlenmesi durumunda, denetçi ortaya

çıkartma riskini arttırabilmektedir. Veya bunun tersi olabilmektedir. Dolayısıyla iki grup risk unsuru arasında tersine işleyen bir ilişki vardır.²⁴⁸



Şekil 4. Risk Unsurları Arasındaki İlişkiler

Kaynak:Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayın, 5. Baskı, 2010, s. 110

Yukarıdaki akış şemasına göre sürecin işleyişini açıklayabiliriz.

- ✓ İşletmelerde yapılabilecek hatalardan dolayı her zaman doğal olarak önemli hata olasılığı bulunmaktadır. Bu nedenle doğal risk ortaya çıkmaktadır.
- ✓ İşletmeler olabilecek hata ve düzensizlikleri önlemek veya ortaya çıkartabilmek için iç kontrol yapılarını oluştururlar. Bu oluşumdaki amaç doğal riski azaltabilmektedir. Ancak iç kontrol yapıları % 100 başarılı olamadıklarından hata olasılığı kısmen de olsa devam eder. Böylece denetçi için kontrol riski ortaya çıkar. İç kontrol yapılarının başarı düzeylerinin artması, hata ve düzensizlik bulunma olasılığını azaltacağından kontrol riski de düşecektir.

²⁴⁸ Bozkurt, a.g.e, s.109-110

- ✓ Denetçiler iç kontrol yapısının getirdiği önlemlerden kurtulup mali tablolara yansıyan önemli hataları bulabilmek için çeşitli denetim prosedürlerini uygularlar. Ancak bir kısım önemli hataları bulmada başarısız olabilirler. Böylece ortaya çıkartma riski doğar.
- ✓ Denetçinin bulamadığı önemli hatalar mali tablolara yansır ve buna rağmen olumlu rapor verilir. Bu da denetçinin taşıdığı denetim riskini oluşturur.

4.11 Denetim Risk Modeli

4.11.1 Denetim Risk Modelinin Yapısı

Denetçi, denetim planlaması aşamasında her işletme iddiası için uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğini, kapsamını ve uygulama zamanını belirleyebilmek için denetim risk modelini oluşturmaktadır. Her iddia için uygulanacak denetim prosedürleri farklı olacağından, katlanılacak risk dereceleri de farklı olmaktadır.

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız risk unsurları dikkate alınarak oluşturulacak bir formül ile denetçinin kabul edebileceği risk modeli oluşturulmaktadır.

$$\mathbf{KDR} = \mathbf{DR} \times \mathbf{KR} \times \mathbf{OR}$$

KDR= Denetçinin Kabul Edebileceği Denetim Riski,

DR= Doğal Risk,

KR= Kontrol Riski,

OR= Ortaya Çıkartma Riski

Formülde yer alan unsurların birindeki değişim, diğerlerini etkilemekte, bu da denetçinin denetim yaklaşımını değiştirmektedir. Formülle ilgili olarak aşağıda sayısal bir örnek düzenlenmiştir.

Denetçi, satış ve tahsilat döngüsü ile ilgili yaptığı değerlendirmeler sonucunda, %5 düzeyinde bir denetim riskini dikkate almıştır. Yapılan incelemeler işletmede doğal riskin ve kontrol riskinin yüksek olduğunu ortaya koymuş ve değerler üst düzeyde kabul edilmiştir. Bu belirlemelere göre ilgili formülden, ortaya çıkartma riski bulunabilmektedir.²⁴⁹

$$OR = KDR / (DR \times KR)$$

$$OR = 0,05 / (1,0 \times 1,0)$$

$$OR = 0,05 = \%5$$

Bu durumu aşağıdaki biçimde yorumlayabiliriz.

- ✓ Denetim riski %5 kabul edilerek %95 güvenilirlik düzeyi seçilmiştir. Dolayısıyla denetçinin belirsizlik alanı ilgili denetim çalışmasında %5 olacaktır.
- ✓ İşletme bünyesinde yüksek düzeyde bir doğal risk ortamı bulunduğu ve iç kontrol yapısının kötü olmasının getirdiği yüksek kontrol riski nedeniyle denetçi yapacağı çalışmalarda dikkatli olmak zorundadır.
- ✓ Bunun sonucu yapılan hesaplamalarda ortaya çıkartma riski düşük bulunmuştur. Bu beklenen sonuçtur. Çünkü doğal riskin ve kontrol riskinin yüksek olduğu bir ortamda denetçinin önemli hataları bulabilmek için yoğun çalışma yapması gerekmektedir. Ortaya çıkartma riskinin düşük bulunması da bunun sonucudur. Denetçi işletmenin satış ve tahsilat döngüsü ile ilgili maddilik denetimlerini yaparken;
 - Kuvvetli denetim prosedürlerini kullanacaktır,
 - Daha fazla kanıt toplamak için, inceleme kapsamını genişletecektir,

²⁴⁹ Bozkurt, a.g.e, s.110-112.

- Garanti olması amacıyla incelemelerini dönem içinden, dönem sonuna kaydıracaktır.

Yukarıdaki formülle ilgili açıklamalarımızda dikkati çeken nokta, hesaplamalarda doğrudan KDR'yi bulmak yerine, ortaya çıkartma riskinin bulunmasıdır. Denetçinin kabul edebileceği denetim riski olan KDR başlangıçta belirlenmektedir. Denetçi, aşağıda açıklamaya çalışacağımız ölçütleri dikkate alarak KDR'yi tek bir değer olarak kabul etmekte ve elde etmek istediği denetim güvenilirliğini belirlemektedir. Belirlenen KDR genelde bütün iddialar için oluşturulan risk değerlendirilmelerinde kullanılmaktadır.

KDR, denetçinin olumlu görüş vermesine karşın, mali tablolarda belirlenememiş önemli hataların bulunması konusunda kabul edeceği hoşgörünün sınırındır. Bu, reddedilmesi gereken mali tabloların kabul edilmesi tehlikesinin riskidir. Denetçilerin çalışmalarında bu riski sifıra indirmeleri olanaksızdır. Ayrıca bu yaklaşım denetim zamanı ve maliyeti açısından da ekonomik değildir.

Denetçinin düşük denetim riski istemesi, mali tablolarda belirlenememiş önemli hataların olmaması konusunda daha fazla güvenilirlik istemesi anlamına gelmektedir. Bu sınırı belirlemede en önemli ölçüt işletmeden denetçiye gelebilecek tehlikedir. Bu tehlike "İşletme Riski" olarak ortaya çıkmaktadır. İşletme riski, denetim sonunda olumlu görüş verildikten sonra işletmenin durumu nedeniyle denetçinin karşı karşıya kalabileceği olumsuz durumlardır. Örneğin, denetim belli bir düzeye ulaşsa bile, işletmenin denetim sonrası iflas etmesi veya maliye ile olumsuz ilişkiler yaşamaya başlaması gibi.

İşletme riskini azaltmanın yolu kabul edilebilir denetim riskinin duruma göre ayarlanmasından geçmektedir. Denetim riskinin düzeyi azaltıldıkça, işletme riski de o oranda düşmektedir. Ancak buna karşın, denetim maliyeti ve

harcanan zaman artmaktadır. Denetçi en uygun noktayı bulabilmek için aşağıdaki ölçütleri dikkate alıp denetim riskini belirlemek durumundadır.²⁵⁰

✓ *Mali Tablolardan Yaralanan İlgililerin Sayısı:* İşletmenin mali tablolarından yararlananların sayısı arttıkça, işletme riski yükselmektedir. Denetçinin toplumu yönlendirme sorumluluğu bulunduğundan, yanlış bir karar sosyal zararlara neden olabilmektedir. Bu nedenle işletmeyle ilgilenenlerin sayısı arttıkça, denetim riski düşük tutulmaktadır. Denetçinin bu karara varabilmesi için işletmeyle ilgili olarak aşağıdaki özelliklere dikkat etmesi gerekmektedir.

- İşletmenin Büyüklüğü
- Sermaye Paylarının Dağılımı
- İşletmenin Borçlarının Tutarı ve İçeriği

✓ *Rapor Verildikten Sonra İşletmenin Çeşitli Sorunlarla Karşılaşma Olasılığı:* İşletmenin geleceği ile ilgili olarak var olan belirsizlikler denetçinin işini zorlaştırmaktadır. İşletmenin iflas etme olasılığı, beklenen kredinin alınamaması veya mahkemede bir davanın kaybedilmesi olasılıkları denetçinin kaliteli denetim yapmasına karşın karşılaşılabileceği tehlikelerdir. Denetçi bu gibi işletme risklerini ortadan kaldırmak için denetim riskini düşük tutmakta ve olabildiğince fazla kanıt toplama yolunu seçmektedir. Bu gibi konularda karar verebilmek için, işletme ile ilgili olarak aşağıda sıralanan bilgilerin elde edilmesi gerekmektedir.

- İşletmenin Likidite Durumu
- Önceki Yılların Kâr-Zarar Durumu
- Finansal Büyüme Politikası
- İşletmenin Faaliyet Konusu
- Yönetimin Yeteneği

²⁵⁰ Bozkurt, a.g.e, s.112-113.

Yukarıda saymaya çalıştığımız ölçütler denetçi tarafından dikkatli bir biçimde değerlendirilip, kabul edilecek denetim riski belirlenmektedir. Bu risk unsuru belirlenirken denetçi hem kendini hem de işletmenin mali tablolarından yararlanan ilgilileri düşünmek zorundadır.

4.11.2 Risk Ölçümleme Tablosu

Risk unsurları sayısal ve sayısal olmayan bir biçimde denetçi tarafından belirlenebilir.

Sayısal belirlemenin zorluklarından dolayı denetçiler çoğunlukla sayısal olmayan bir biçimde hazırlanmış risk ölçümleme tabloları kullanılmaktadır. Sayısal risk unsurları genellikle incelenecek örnek büyüklüğünün belirlenmesinde kullanılmaktadır.

Tablo 3. Risk Ölçümleme Tablosu

DURUM	KABUL EDİLEBİLİR DENETİM RİSKİ	DOĞAL RİSK	KONTROL RİSKİ	ORTAYA ÇIKARTMA RİSKİ
1	YÜKSEK	DÜŞÜK	DÜŞÜK	YÜKSEK
2	DÜŞÜK	DÜŞÜK	DÜŞÜK	ORTA
3	DÜŞÜK	YÜKSEK	YÜKSEK	DÜŞÜK
4	ORTA	ORTA	ORTA	ORTA
5	YÜKSEK	DÜŞÜK	ORTA	ORTA

Kaynak:Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayın, 5. Baskı, 2010, s. 116

Tabloda yer alan farklı risk düzeylerinde ortaya çıkan ilişkiler aşağıda açıklanmıştır.

- ✓ Birinci durumda, yüksek KDR düzeyi kabul edilmiştir. İşletmenin taşıdığı risk azdır. İşletmenin doğal riski düşüktür ve iç kontrol yapısı iyi durumda olduğundan düşük kontrol riski kabul edilmiştir. Bu nedenle denetçinin yüksek bir ortaya çıkartma riski yüklenmesinde sakınca kalmamıştır. Çünkü önemli hataların bulunması ve ortaya çıkartılamaması olasılığı azdır.
- ✓ İkinci durumda, denetçi işletme riskinin yüksek olmasından dolayı yüksek güvenilirlikte bir denetim çalışması arzulamış ve KDR'yi düşük

tutmuştur. Ancak DR ve KR'nin düşük belirlenmesinden dolayı, OR orta düzeyde tutulmuştur.

- ✓ Üçüncü durumda KDR yine düşük belirlenmiştir. Ancak DR ve KR düzeyleri yüksek bulunduğundan, denetçi kendini sağlama almak için OR'yi düşük tutmuştur. Bunun anlamı denetçinin ayrıntılı ve dikkatli çalışma yapacağıdır.
- ✓ Dördüncü durumda, KDR orta düzeyde, DR ve KR de orta düzeyde çıktığından, OR de orta düzeyde belirlenmiştir.
- ✓ Beşinci durumda denetçi işletmeye güvendiğinden, KDR'yi yüksek tutmuştur. Ancak DR ölçütleri olumsuz çıktığından düşük düzeyde alınmış, KR de düzey orta olarak belirlenmiştir. Bunun sonucu denetçi OR'yi yüksek kabul edemeyip, orta düzeyde belirlemek zorunda kalmıştır.

Risk ölçümlemesinde değişik yaklaşımlar da bulunmaktadır.

- ✓ Bazı uygulamacılar düşük denetim riskini oluşturmak amacıyla, yalnızca DR ve KR unsurlarını karşılaştırarak OR düzeyini veren tablolar kullanmaktadırlar.
- ✓ Bazı durumlarda, öncelikle DR ve KR karşılaştırılarak tek bir önemli hata riski düzeyi belirlenmekte, daha sonra bunlar denetim riski ile karşılaştırılarak OR düzeyi ortaya konulmaktadır.

Tablo 4. Önemli Hata Riski Tablosu

ÖNEMLİ HATA RİSKİ (ÖHR) TABLOSU			
KONTROL RİSKİ			
DOĞAL RİSK	DÜŞÜK	ORTA	YÜKSEK
DÜŞÜK	DÜŞÜK	DÜŞÜK-ORTA	ORTA
ORTA	DÜŞÜK-ORTA	ORTA	ORTA-YÜKSEK
YÜKSEK	ORTA	ORTA-YÜKSEK	YÜKSEK

Kaynak:Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayın, 5. Baskı, 2010, s. 117

Düzenlenen ÖHR Tablosunda değişik düzeylere göre belirlenen DR ve KR'nin birleşimleri bulunmakta ve bu değerler aşağıda OR'nin belirlenmesinde kullanılmaktadır.

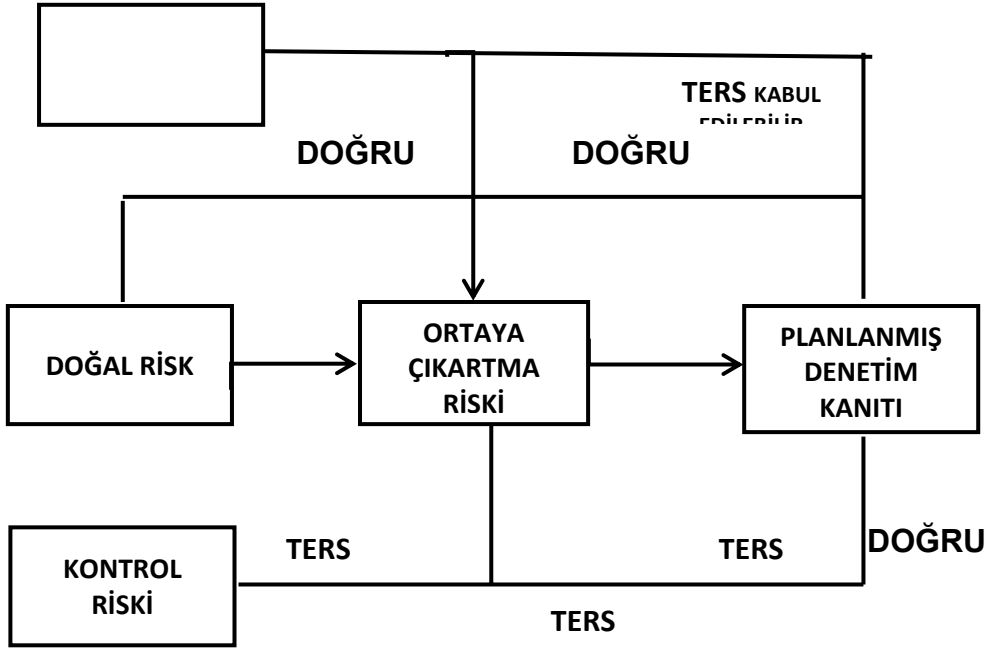
Tablo 5. Ortaya Çıkartma Riski Tablosu

ORTAYA ÇIKARTMA RİSKİ TABLOSU					
ÖNEMLİ HATA RİSKİ (ÖHR = DR x KR)					
DENETİM RİSKİ	YÜKSEK	ORTA-YÜKSEK	ORTA	ORTA-DÜŞÜK	DÜŞÜK
ÇOK DÜŞÜK	ÇOK DÜŞÜK	ÇOK DÜŞÜK	DÜŞÜK	ORTA	YÜKSEK
DÜŞÜK	ÇOK DÜŞÜK	DÜŞÜK	ORTA	YÜKSEK	ÇOK YÜKSEK
ORTA	DÜŞÜK	ORTA	YÜKSEK	ÇOK YÜKSEK	ÇOK YÜKSEK

Kaynak:Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayın, 5. Baskı, 2010,s. 118

4.11.3 Risk Unsurları İle Planlanan Kanıt Miktarı İlişkisi

Denetimin planlama aşamasında risk modelinin belirlenmesindeki ana amaç denetçinin görüşüne temel olacak kanıt miktarının belirlenebilmesidir. Her işletme iddiasına göre belirlenen risk düzeyi ile denetçi toplayacağı kanıt miktarını planlar. Belirlenen tüm risk unsurları ile kanıt miktarı arasında doğru veya tersine işleyen bir ilişki bulunmaktadır.



Şekil 5. Risk Unsurları ve Kanıt Miktarı İlişkisi

Kaynak:Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayın, 5. Baskı, 2010, s.118

Tablodaki ilişkileri kısaca özetleyebiliriz.

- ✓ KDR arttıkça, OR de artar,
- ✓ DR arttıkça, OR azalır,
- ✓ KR arttıkça, OR azalır,
- ✓ KDR arttıkça, planlanan kanıt miktarı azalır,
- ✓ DR arttıkça, planlanan kanıt miktarı da artar,
- ✓ KR arttıkça, planlanan kanıt miktarı da artar,
- ✓ OR arttıkça, planlanan kanıt miktarı azalır.

Planlanan kanıt miktarı ile tüm risk unsurları arasında ilişki bulunmasına karşın esas karar, ortaya çıkartma riskinin düzeyine göre verilir.²⁵¹

²⁵¹ Bozkurt, a.g.e, s.115-119.

Tablo 6. Ortaya Çıkartma Riski ve Kanıt Miktarı İlişkisi

ORTAYA ÇIKARTMA RİSKİ	PLANLANAN KANIT MİKTARI
YÜKSEK	DÜŞÜK
ORTA	ORTA
DÜŞÜK	YÜKSEK

Kaynak:Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayın, 5. Baskı, 2010,s. 119

4.12. İç Kontrol Yapısının İncelenmesi Ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi

4.12.1 İşletmelerde İç Kontrol Yapısının Önemi ve Anlamı

İç kontrol kurumların hedeflerine ulaşması ve misyonlarını gerçekleştirmesi; bu yolda ilerlerken önlerine çıkabilecek belirsizliklerin en aza indirilmesi amacıyla uygulanan süreçtir. İç kontrol, kurumların sürekli değişen çevre koşulları, hizmet alanların talepleri ve öncelikleri ile gelecekte ortaya çıkabilecek tehdit unsuru olan veya fırsatlar yaratabilecek risklerle başa çıkabilmeleri için yönetimi güçlendirir. Diğer bir ifadeyle iç kontrol, kurumun, yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen, belirlenmiş hedeflere ulaşmasında ve misyonunu gerçekleştirmesinde makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış ve kurumun genelini etkileyen bütünleşmiş bir süreçtir.²⁵²

İç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup aşağıdaki hedefleri gerçekleştirmek suretiyle; kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır:²⁵³

- ✓ Faaliyetleri düzenli, ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin biçimde gerçekleştirme,
- ✓ Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümlülükleri yerine

²⁵²www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20Nedir.pdf.

²⁵³Bayram Aslan, “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, **Sayıştay Dergisi**, Nisan-Haziran 2010, Sayı 77, s.69.

getirme,

- ✓ Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma,
- ✓ Kayıplara, kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma.

İşletmeler gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle fiziki olarak büyüdükçe, faaliyetlerin ve meydana gelen değer hareketlerinin sayısı ve karmaşıklığı arttıkça, işletme yönetiminin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı ortadan kalkmaktadır. İşletme yönetimi açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme, ancak etkin bir iç kontrol sistemi (İKS) kurularak ve yürütülerek giderilebilir.²⁵⁴

İşletmelerin büyümesi ve karmaşık bir yapıya dönüşmesi, işletme sahip ve yöneticilerinin işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini, tek başına işletmede yapılanları kontrol etme ve yönetme kapasitesini azaltmaktadır.²⁵⁵

İşletme yönetimi işletmesini amaçları yönünde yönlendirebilmek için yönetim fonksiyonlarını icra ederken, bazı sistemlerden yararlanır. Bu sistemler sayesinde işletme ne denli büyük olursa olsun, yönetebilme gücünü yitirmez, ona hükmedebilir, faaliyetlerinin sonuçlarını görebilir, gereken önlemleri alabilir. İşte bu sistemlerden birisi de iç kontrol sistemidir.²⁵⁶

İşletmede iç kontrol yapısı;

- ✓ Düzenli, ekonomik, verimli, etkin uygulamalar yoluyla kuruluşun amaç ve misyonuna uygun kaliteli mal ve hizmet üretmek,
- ✓ Kaynakların israf edilmesine, kötü kullanılmasına ve kötü idare edilmesine, hata ve suiistimallere mani olmak,
- ✓ Kanun, tüzük, yönetmelik gibi yasal düzenlemelere ve yönetimin talimatlarına uyulmasını sağlamak,
- ✓ Güvenilir mali ve yönetsel verilerin ışığı altında durumu doğru olarak ve zamanında gösterecek bir iletişim sağlamak,

²⁵⁴ Tamer Aksoy, “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 72, s.138.

²⁵⁵ Durmuş, Taş, **a.g.e**, s.55.

²⁵⁶ Kaval, **a.g.e**, s.125.

şeklinde yer bulmaktadır.²⁵⁷

İşletmelerin iç kontrol sistemini kurmalarının en büyük nedeni, karmaşıklaşan işletme yapısı içinde varlıkların korunmasını ve muhasebe kayıtlarının güvence altına alınmasını amaçlamaktadır. Aynı zamanda iç kontrol sistemi ile işletmenin kaynaklarının ve varlıklarının etkin kullanımı amaçlanmaktadır.²⁵⁸

Özellikle işletmelerin stratejik planlamalarında ve hissedarların yatırım kararlarında yönlendirici olan mali tabloların üretildiği sürece temel teşkil eden iç kontrol sistemi, yönetim desteği ve görevlerin ilkesi gibi iki ana esasa dayanır.²⁵⁹

Bir organizasyonda iç kontrol; yönetimin belli amaçlara ulaşmasına yardımcı olmak üzere tasarlanan birçok sistemden oluşur. Her sistem bazıları karşılıklı bağımlı, bazıları bağımsız olarak işleyen çeşitli iç kontrolleri kapsar. Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlayan “iç kontrol” sistemi muhasebe kontrolü ve yönetim kontrolü olarak ikiye ayrılır. İç kontrollerin incelenmesi sırasında bunların var olup olmadığı, uygulanıp uygulanmadığı ve ne derece etkili oldukları incelenir.²⁶⁰

Her işletme için, faaliyet gösterdiği sektör ne olursa olsun iç kontrol sistemi vazgeçilmez bir unsurdur. İç 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.²⁶¹

²⁵⁷ Mehmet Ali Aktaş, “İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi”, www.alomaliye.com/mehmetali_aktasickontrol.htm.

²⁵⁸ Durmuş, Taş, **a.g.e.**, s.57.

²⁵⁹ Kadir Dabbağoğlu, “İç Kontrol Sistemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2007, Sayı 82, s.159.

²⁶⁰ Turan Öndeş, “Firmalarda İç Denetim ve Noksanlık-Fazlalık İlişkisi”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 23, Sayı 2, 2009, s.18.

²⁶¹ Acar, **a.g.e.**, s.81.

Genel olarak bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir biçimde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürler dizisine “kontroller” adı verilmektedir. Bu kontrollerin oluşturduğu bütün ise “İç Kontrol Yapısı” olarak ortaya çıkmaktadır. Bir işletmede yönetim tarafından oluşturulan iç kontrol yapısının, öncelikle işletmeye yararlı olması hedeflenmektedir. Ancak bağımsız denetçiler de çalışmalarının planlanmasında iç kontrol yapısının etkili bir biçimde yararlanmaktadır.²⁶²

Kurumlarda iç kontrol sisteminin iyi anlaşılmasının sağlanması gerekmektedir. İç kontrol sisteminin evrak kontrolü olmadığı, kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere alınan her türlü önlemin iç kontrol olduğu bilinmelidir. Ayrıca, iç kontrolün her hangi bir işlem veya işlemler bütünü değil, herkesin farklı düzeylerde rol aldığı bir süreç olduğu bilinmelidir.²⁶³

Etkin bir kontrol sisteminin tesisi için gerek ve yeter şart, yönetim desteğinin sağlanması ve uygulamada görevlerin ayrılığı ilkesine sadık kalınmasıdır. Etkin bir iç kontrol sistemi bu iki temel taşın üzerine oturtulacaktır.²⁶⁴

Bir işletmede iç kontrol yapısı aşağıda sıralanan amaçları gerçekleştirmeye yönelik örgüt yapısı, politika ve prosedürlerden oluşmaktadır.

- ✓ İşletme Varlıklarını Korumak ve Her Türlü Kayıpları Önlemek
- ✓ Muhasebe Verilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak
- ✓ İşletme Faaliyetlerinin Etkinliğini Arttırmak
- ✓ Yönetim Politikalarına Bağlılığı Sağlama

²⁶² Bozkurt, a.g.e, s.122.

²⁶³ Recai Akyel, “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 2010, Cilt 17, Sayı:1, s.96.

²⁶⁴ Dabbağoğlu, a.g.m, s.162.

Yukarıda sıralanan amaçlara bakıldığında bunların ilk iki tanesinin “Muhasebe İç Kontrollerini”, son iki tanesinin de “Yönetmel İç Kontrolleri” oluşturduğunu söyleyebiliriz.²⁶⁵

Muhasebe kontrolleri, işletmenin varlıklarının korunması ve finansal kayıtların korunması amacıyla gerçekleştirilen kontrollerdir. Varlıkların korunması, finansal verilerin güvenliği ve doğruluğu için geliştirilen her türlü kayıt yöntem, yordam ve işlemlerin bütününden oluşur.

Yönetmel kontroller, işletme yönetiminin işletmenin etkin bir şekilde yönetilmesi iş ve işlemlerin belirlenen yetkilendirme kurallarına ve yönergelere uygun yapılmasını sağlamak amacıyla belirledikleri her türlü kural ve uygulamayı kapsar.²⁶⁶

4.12.2 İç Kontrol Yapısının Unsurları

İşletmede oluşturulan bir iç kontrol yapısı, üç ana unsurdan oluşmaktadır.²⁶⁷

- ✓ Kontrol Ortamı,
- ✓ Muhasebe Sistemi,
- ✓ Kontrol Prosedürleri

4.12.2.1 Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, işletme tepe yönetiminin direktörlerinin ve işletme sahiplerinin iç kontrole ve onun işletme için önemine ilişkin yaklaşımlarını yansıtan faaliyetler, politikalar ve prosedürler bütünüdür.²⁶⁸

Bir işletmede etkili bir iç kontrol yapısı kurabilmenin ön koşulu, uygun bir ortam sağlanmasıdır. İşletme içi ve dışı unsurların oluşturduğu bu ortama “İç Kontrol Ortamı” adı verilmektedir.

²⁶⁵ Bozkurt, a.g.e, s.122-123.

²⁶⁶ Durmuş, Taş, a.g.e, s.56-57.

²⁶⁷ Bozkurt, a.g.e, s.123.

²⁶⁸ Alvin A. Arens, J. Elder Randall, Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services**, Tenth Edition, Prentice, Hall, 2005, s.274.

4.12.2.2 Muhasebe Sistemi

Muhasebe sistemi bir işletmenin, tutar ile belirtilebilen çeşitli hareketlerini kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz, yorum ve raporlama işlemlerini yerine getirmeye yaramaktadır. İşletmelerde muhasebe işlemleri kanalıyla çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir. İç kontrol yapısı bünyesinde bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek için etkili ve düzenli bir muhasebe sistemi oluşturmak gerekmektedir. Bu bağlamda etkili bir iç kontrol yapısının ortaya koyduğu bazı hedefler bulunmaktadır.²⁶⁹

- ✓ Kayda alınan işlemlerin gerçekten var olup olmadığı,
- ✓ İşlemlerin verilmiş olan yetkiye dayanarak yapılıp yapılmadığı,
- ✓ Gerçekleşen işlemlerin kayıtlara alınıp alınmadığı,
- ✓ İşlemlerin uygun bir biçimde değerlendirilip değerlendirilmediği,
- ✓ İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği,
- ✓ İşlemlerin zamanında kayıt altına alınıp alınmadığı,
- ✓ İşlemlerin tablo ve raporlara gerektiği biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı,

İç kontrol yapısı içinde oluşturulmuş bir muhasebe sisteminin yukarıdaki unsurlara olumlu yanıt vermesi gerekmektedir. Özellikle muhasebe iç kontrollerinin başarısı, muhasebe sisteminin gerektiği bir biçimde düzenlenip ve işletilmesi ile sağlanabilmektedir. Bu başarıyı gösterebilecek bir muhasebe sisteminde aşağıda sıralanan unsurların bulunması gerekmektedir.

- ✓ İşletme faaliyetlerine uygun bir biçimde oluşturulmuş hesap planı,
- ✓ Hesapların işleyişini yeterli bir biçimde açıklayan muhasebe yönetmeliği,
- ✓ Etkili bir bütçeleme sistemi,
- ✓ Faaliyetlerine uygun olarak düzenlenmiş maliyet muhasebesi sistemi,
- ✓ Hareketleri kontrol altında tutan belge akış düzeni,

²⁶⁹ Ataman vd.,**a.g.e**, s.62-64.

Etkili bir muhasebe sistemi, işletmedeki muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini sağlayacağından, hata ve düzensizlikleri önleme ve ortaya çıkarma görevini yapacağından, bağımsız denetçilerin denetim çalışmalarında vazgeçilmez bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.²⁷⁰

4.12.2.3 Kontrol Prosedürleri

İç kontrol yapısının üçüncü unsurunu kontrol prosedürleri oluşturmaktadır. Kontrol prosedürleri, işletmenin amaçlarına ulaşabilmek için yürütülen faaliyetlerde, güvenilirliği sağlayabilmek için yönetim tarafından oluşturulan çeşitli politika ve prosedürlerdir. Kontrol prosedürleri aşağıdaki biçimde sınıflandırılabilir.²⁷¹

- ✓ Genel Kontroller,
- ✓ Uygulama Kontrolleri,
- ✓ Aktifler Üzerindeki Kontroller,
- ✓ Verilerin Güvenliği.

4.12.2.3.1 Genel Kontroller

Genel kontroller, kontrol prosedürlerinin başlangıç noktasıdır. Bunlar etkili çalışmadığı sürece diğer kontrol prosedürlerinin başarı olasılığı azalmaktadır. Genel kontroller iki temel unsurdan oluşmaktadır.²⁷²

- ✓ *Görevlerin Ayrılığı:* İşletme organizasyonunda bir işin tüm aşamalarından bir kişiyi sorumlu tuttuğumuz zaman, yapılabilecek hata ve yolsuzlukların ortaya çıkartılması olasılığı azalmaktadır.
 - İşlemleri fiilen yapmakla görevli bir kişi (Örneğin mal alma veya satma)
 - İşletme aktiflerini koruma altında tutmakla görevli bir kişi (Veznedar veya depocu)
 - İşlemleri kaydetmekle görevli bir kişi (Cari hesapları kaydeden muhasebe elemanı)

²⁷⁰ Bozkurt, a.g.e, s.126.

²⁷¹ Ataman vd.,a.g.e, s.64.

²⁷² Bozkurt, a.g.e, s.127.

Bir işlem sürecinde görevlendirilecek kişilerin sayısı, işletmenin büyüklüğü ile doğru orantılıdır. Küçük veya orta büyüklükteki işletmelerde görevlerin fazla dağıtılması maliyet sorunlarını beraberinde getirmektedir.²⁷³

- ✓ *Teftiş:* İşletme organizasyonunda aşağıda sayılan amaçlara ulaşabilmek için teftiş görevinin yerine getirilmesi gerekmektedir.
- Prosedürlerin uygun biçimde yürütülüp yürütülmediğini öğrenme,
 - Hataların anında düzeltilip düzeltilmediğini anlayabilme,
 - Yapıda bir zayıflık ortaya çıktığında anında düzeltme yapıp yapılmadığını belirleyebilme,
 - Ortaya çıkan yeni gelişmelere göre yapının yeniden düzenlemeye tabi tutulup tutulmadığını anlayabilme.

Yeterli teftiş işlevinin olmaması durumunda, muhasebe prosedürlerinin ve kontrollerin uygun bir biçimde işleminin garantisi sağlanamayacaktır.²⁷⁴

4.12.2.3.2 Uygulama Kontrolleri

Genel kontrollerin oluşturulması, uygulama kontrolleri için ortam sağlamaktadır. Uygulama kontrolleri, özellikle muhasebe tarafından üretilen verilerin doğrudan kontrol edilmesidir. Uygulama kontrolleri ile bir muhasebe işleminin bütünlüğü, var olup olmadığı ve doğruluğu kontrol edilir. Bir alış veya satış yapıldığında, bu işlemin yetki düzeyi kontrol edilmekte, alınan veya düzenlenen belgelere bakılmakta, düzenlenen ödeme araçları incelenmekte, cari hesaplar kontrol edilmektedir.

4.12.2.3.3 Aktifler Üzerindeki Kontroller

İşletmenin aktiflerini fiziki olarak koruyabilmek amacıyla oluşturulan kontrollerden ibarettir. Bu amaçla aşağıda sayılan düzenlemeler yapılabilir.

- ✓ Varlıklara erişim konusunda kısıtlama getirilerek, gerekli personel yetkilendirilir. Örneğin, kasadaki paradan veznedarın, ambardaki

²⁷³ Ataman vd., a.g.e, s.66

²⁷⁴ Bozkurt, a.g.e, s.128

maldan depo amirinin sorumlu olması gibi,

- ✓ Aktiflerin işletme içindeki hareketlerinde veya işletme dışına transfer edilmesi konusunda belirli kişilerin yetkilendirilmesi,
- ✓ Aktiflerin işletmeye girişlerinde veya çıkışlarında belli kişilere sayım ve gözden geçirme yetkisi verilmesi,
- ✓ Belli zamanlarda veya sürekli olarak işletme içinde sayım işleminin yapılması.

4.12.2.3.4 Verilerin Güvenliği

Yaratılmış, işlenmiş ve kaydedilmiş verilerin güvenliğini sağlayabilme amacıyla oluşturulan kontrollerdir. Sürekli dosyalarda saklanan bu verilerin yetkisiz kişiler tarafından değiştirilmesi veya silinmesi engellenmelidir.²⁷⁵

4.12.3 İç Kontrol Yapısının Denetçi Tarafından İncelenmesi ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi

4.12.3.1 İç Kontrol Yapısının Denetçi Tarafından İncelenmesi

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının, Çalışma Alanı Standartları Bölümü'nde yer alan 2 No'lu standart, denetçiden çalışmalarına bir dayanak noktası olması amacıyla denetlenen işletmenin iç kontrol yapısını incelemesini ve değerlendirmesini istemektedir. Buna göre denetçiler, denetim planlaması aşamasında zorunlu olarak denetledikleri işletmede var olan iç kontrol yapısını tanıma çalışmaları yapmaktadırlar. İç kontrol yapısının denetim planlaması aşamasında denetçi açısından önemi çok büyüktür. İç kontrol yapısının incelenmesi sonucu denetçinin belirleyeceği kontrol riski çalışmaların kapsamına, zamanlamasına ve niteliğine doğrudan etki yapmaktadır.

İç kontrol yapısını inceleme aşamasında, denetçiler iç kontrol ortamını, muhasebe sistemini ve kontrol prosedürlerini yeterli bir biçimde tanımak durumundadır. Genel anlamda denetçinin planlama aşamasında iç kontrol yapısı ile ilgili olarak ortaya koymak isteyeceği sonuçlar şunlar olacaktır.²⁷⁶

²⁷⁵ Atamanvd.,a.g.e, s.66-67

²⁷⁶ Bozkurt,a.g.e, s.129

- ✓ Mali tablolara yansiyabilecek önemli hataların türlerini tanımlamak,
- ✓ Ortaya çıkabilecek bu gibi hataların kontrol riskini etkileme durumunu dikkate almak,
- ✓ Maddilik testleri ile ilgili denetim programlarını oluşturmak.

Denetçinin çalışmalarının kapsamını belirlemede en önemli dayanaklardan birisi işletmenin iç kontrol sistemidir. İç kontrol sisteminin yeterliliği kontrol riskini düşürecek, bunun sonucu olarak da denetçi daha az örnek üzerinde çalışacaktır. Eğer iç kontrol sistemi yeterli bulunmaz ise, denetçinin kontrol riskinden geri kalan bulgu riski (ve dolayısıyla denetim riski) daha fazla olacaktır. Bu durumda denetçi, temel görevi olan denetim riskini minimuma indirmek olduğu için daha fazla kanıt toplamak zorunda kalacak, bunun için de daha fazla denetim tekniği uygulamak zorunda kalacaktır.²⁷⁷

Denetçinin denetleyeceği işletmenin iç kontrol yapısını inceleme çalışmalarında yararlanabileceği çeşitli bilgi kaynakları bulunmaktadır. Bunlardan önemli olarak kabul edilenler aşağıda sıralanmıştır.²⁷⁸

- ✓ Denetçinin işletme ile ilgili olarak önceden elde ettiği deneyimler,
- ✓ İşletme yönetimi, iç denetçiler ve personelden elde edilen bilgiler,
- ✓ İç kontrol yapısı ile ilgili çeşitli belge ve kayıtların incelenmesinden elde edilen bilgiler,
- ✓ İş başındaki işletme personelinin gözlenmesi sonucu elde edilen bilgiler,
- ✓ İşletmede bulunan konu ile ilgili el kitapları.

4.12.3.2 İç Kontrol Yapısı Unsurlarının İncelenmesi

İç kontrol yapısını oluşturan üç temel unsur bu aşamada denetçi tarafından incelenecek ve tanınacaktır. Denetçi bu çalışmada iki noktaya ağırlık verecektir.

²⁷⁷ Kaval, a.g.e, s.137

²⁷⁸ Bozkurt, a.g.e, s.130

- ✓ İşletme tarafından düzenlenen iç kontrol politika ve prosedürlerinin nelerden oluştuğu,
- ✓ Oluşturulan bu plan ve prosedürlerin işletme faaliyetlerinde fiilen uygulanıp uygulanmadığı.

4.12.3.3 Kontrol Ortamının İncelenmesi ve Tanınması

İç kontrol ortamında yer alan sekiz adet unsur denetçi tarafından bu aşamada ayrıntılı bir biçimde incelenecek ve tanınacaktır. Denetçi öncelikle yönetimin iç kontrol yapısına bakış açısını, yaklaşımını ve ciddiyetini anlamaya çalışacaktır. Diğer önemli bir nokta olarak işletmenin organizasyon yapısını tanıyacaktır. Örneğin, organizasyon yapısı ile ilgili olarak araştırma yapılacak, örgütlenme biçimi ve bunlarla ilgili belgeler istenecektir.

4.12.3.4 Muhasebe Sisteminin İncelenmesi ve Tanınması

Denetçi ikinci aşamada işletmenin muhasebe sistemini incelemek ve tanımak durumundadır. Bu amaçla aşağıda yer alan unsurlar üzerinde yoğunlaşmaktadır.

- ✓ İşletmenin faaliyetlerinde yer alan işlemlerin mali tablolarda anlamlı bir biçimde bulunup bulunmadığına bakılır. Örneğin işletmenin başlıca gelir ve gider kalemlerinin neler olduğu belirlenir,
- ✓ Bu işlemlerin başlangıç aşamasındaki durumu ele alınır,
- ✓ İşletmenin, muhasebe kayıtlarını, bunların dayanağı belgeleri, bilgisayar dosyalarını, bunların mali tablolarda yer alma sürecini ve raporlama işlemlerini tanımaya çalışır,
- ✓ Bir işlemin başlangıcından, mali tablolara kadar olan sürecini ve bunların bilgisayar muhasebe programında yürütülme biçimini izler,
- ✓ Mali tabloların hazırlanma sürecinde kullanılan raporlama sistemini gözden geçirir.

Muhasebe sisteminin yukarıda sayılan özelliklerini ortaya çıkartabilmek için denetçi tarafından bazı kılavuz örnekler seçilir ve bunlar başlangıcından,

mali tablolara kadar izlenir. Böylece kağıt üzerinde oluşturulan sistemin, muhasebe bölümü tarafından fiili olarak yürütülüp yürütülmediği de anlaşılır.

4.12.3.5 Kontrol Prosedürlerinin İncelenmesi ve Tanınması

Kontrol prosedürlerinin incelenmesi ve tanınması işlemleri diğer tanıma işlemlerine göre daha fazla işletme içi çalışmalarına yöneliktir. Denetçi bu aşamada işletme içinde dolaşarak çalışan personeli araştırır, düzenlenmiş belgeleri gözden geçirir ve işlemlerin akış sürecini gözler. Denetçi bu noktada her bir işlem türünden bir veya daha fazla örnek seçerek bunların izini sürer. Örneğin kayıtlara geçmiş bir satış işlemini ele alarak geriye kaynak belgelere ulaşmaya çalışır. Satışla ilgili fatura, müşteri sipariş emri ve yükleme belgesini elde ederek bunların çevresinde yapılan işlemlerin doğruluğunu teyit etmeye çalışır. Bu işlemler yapılırken doğal olarak işletmenin birçok servisi ziyaret edilmiş, çalışanlarla görüşülmüş ve işlemler yerinde görülmüş olur.

4.12.3.6 İç Denetim İşlevinin Etkisi

İç denetçiler işletmede yönetim adına çeşitli faaliyetlerde bulunan denetçi türüdür. Çalışmaları arasında en önemlisi, iç kontrol yapısının bir unsuru olarak görev yapmalarıdır. İç denetçiler, yönetim adına işletmede var olan iç kontrol yapısını sürekli olarak izler ve rapor verirler. İç denetçilerin yaptıkları işlerin çoğunluğu, mali tabloların denetiminde yapılanlara benzerlik gösterir.

İç denetçilerin çalışmaları, bağımsız denetçilerin çalışmalarını aşağıda sıralanan sonuçlardan dolayı etkilemektedir.²⁷⁹

- ✓ Bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol yapısını incelemek ve tanımak amacıyla yaptığı çalışmaların kapsamını azaltabilir.
- ✓ Denetçinin yapacağı kontrollerin test edilmesi işlemlerinin kapsamını azaltabilir.
- ✓ Denetçinin yapacağı maddilik testlerinin kapsamını azaltabilir.

²⁷⁹ Bozkurt, a.g.e, s.133-135.

4.12.3.7 Mali Tabloların Denetlenebilir Olup Olmadığının

Belirlenmesi

Bağımsız denetçi, işletmenin iç kontrol yapısını inceleyip ve tanıdıktan sonra, mali tabloların denetlenebilir olup olmadığına karar vermek durumundadır. Bu konuda olumsuz bir görüşe sahip olduğu anda işletmenin denetiminden çekilme durumunda kalabilir. Bu kararı iki temel unsur etkiler.

- ✓ Yönetimin Dürüstlüğü,
- ✓ Muhasebe Kayıtlarının Yeterliliği,

Dürüst olmayan bir yönetim denetçiyi birçok alanda yanıltabileceğinden, bu unsur denetimin sürdürülmesi kararında önemli bir etkendir. Diğer taraftan birçok denetim kanıtı işletmenin muhasebe kayıtlarından elde edilmektedir. Bu nedenle yetersiz muhasebe kayıtlarından elde edilecek kanıtlar denetçiyi önemli ölçüde yanıltacaktır.²⁸⁰

4.12.3.8 İç Kontrol Yapısından Elde Edilen Bilgilerin Belgelenmesi

Denetçi denetimin planlaması aşamasında kullanmak amacıyla elde ettiği bilgileri çeşitli biçimlerde belgelemektedir. Kullanılacak belgeleme biçimi, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne göre değişmektedir. Denetçiler bu amaçla üç farklı belgeleme biçiminden yararlanırlar.

- ✓ Not Alma Yöntemi
- ✓ Akış Şemaları Yöntemi
- ✓ Anket Yöntemi

4.12.3.8.1 Not Alma Yöntemi

Bu yöntem iç kontrol sistemini tanımada kullanılan en basit yöntemdir. Denetçi denetlenen işletmede sorular sorarak, yetkililer ile görüşerek bazı bilgiler alır, iş akışlarını gözleyerek işletmeyi tanır. Varsa işletmede yazılı yönetmelikleri toplar.²⁸¹

²⁸⁰ Bozkurt, a.g.e, s.139.

²⁸¹ Kaval, a.g.e, s.140.

Not alma yöntemi, denetçinin çeşitli yollarla iç kontrol yapısı ile ilgili olarak elde ettiği bilgileri yazılı notlar biçimine dönüştürmesidir. Bu yöntemin uygulanmasında not biçimine getirilmesi gereken bazı özellikler bulunmaktadır.²⁸²

- ✓ Muhasebe sisteminde yer alan her bir belge ve kaydın doğru noktalarının ortaya konulması,
- ✓ Sistemde yer alan çeşitli uygulama süreçlerinin not biçiminde izlenmesi,
- ✓ Sistemde yer alan belge ve kayıtların düzenlenme biçimlerinin not biçiminde izlenmesi,
- ✓ Çeşitli kontrol prosedürlerinin uygulanma biçimlerinin not alınması.

4.12.3.8.2 Akış Şemaları Yöntemi

Akış şemaları yöntemi, denetçinin işletmenin iç kontrol yapısının işleyişini, çeşitli semboller kullanarak şema biçimine getirmesi ve izlemesidir. Bu yöntem aracılığıyla işletmede sistemin işleyişinin genel bir haritası ortaya konulabilmektedir. İşletmedeki görevlerin dağılımı, yetki ve sorumlulukların durumu, belgelerin akış biçimi, gerekli kayıtların hangi aşamalarda yapıldığı açık bir biçimde ortaya konulur. Böylece denetçi işletmenin kabul ettiği ve uyguladığı düzeni, akış şeması üzerinde izler ve zayıf noktaları ortaya çıkartabilir. Örneğin, işletmeye bir sipariş emri geldiği andan itibaren nelerin yapıldığı, satış işleminin hangi aşamalardan geçtiği, düzenlenen belgelerin hangi bölümlere gittiği, başlangıçtan son noktaya kadar semboller yardımıyla izlenebilir.²⁸³

4.12.3.8.3 Anket Yöntemi

Bu yöntem not alma yönteminin gelişmiş bir şekli olarak nitelendirilebilir. Denetçi işletmenin faaliyette olduğu sektörü ve denetimin amaçlarını anladıktan, yeterli gözlemler yaptıktan sonra fiilen olması gereken durumu tespit eder. Daha sonra olması gereken bu durumun mevcut olup olmadığını tespit amacıyla soru

²⁸² Bozkurt, a.g.e, s.139.

²⁸³ Bozkurt, a.g.e, s.140.

formları hazırlar. Bu soru formları yine işletmenin alt fonksiyonlarına veya faaliyet türlerine uygun şekilde olabilir.²⁸⁴

Anket soru formunda yer alan sorular, her denetim alanı için iç kontrol amaçlarına yönelik olarak hazırlanır. Bunun yanında doğrudan tek tek mali tablo hesaplarına yönelik hazırlanan soru formları da kullanılmaktadır.

4.12.3.9 Başlangıç Kontrol Risk Düzeyinin Belirlenmesi

İşletmenin iç kontrol yapısının incelenmesi ve tanınması sonucunda denetçi işletmeyi denetlenebilir bulduğu anda başlangıç kontrol risk düzeyini belirleme aşamasına gelmiş olur. Kontrol riski, işletmenin iç kontrol yapısı ile ilgili olarak oluşturduğu politika ve prosedürlerinin, önemli hataları önleyememe veya ortaya çıkartamama riskidir. Kontrol riskinin düzeyi, diğer risk unsurları ile birlikte denetçinin maddilik testlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını doğrudan etkileyen bir unsurdur. Kontrol riskinin azalması, denetçinin daha rahat çalışmasını, artması ise daha dikkatli olmasını gerektirir.

Kontrol risk düzeyleri çeşitli biçimlerde ifade edilebilir. Bunlar “Yüksek”, “Orta” ve “Düşük” biçiminde olabileceği gibi, sayısal olarak 1, 0.5, veya 2 şeklinde de belirlenebilir.

Denetçinin başlangıç kontrol riskini belirlemesi, adından da anlaşılacağı gibi son belirleme olmamaktadır. Denetçi bu aşamada kontrol riskinin ilk değerlemesini yapmaktadır. Bu noktada kontrol riskini maksimum düzeyde belirlemesi durumunda akış semamızda da görüleceği gibi doğrudan maddilik testlerinin düzenlemesine geçilecektir. Ancak kontrol riskinin maksimum düzeyin altında olabileceğine karar verilirse, ek çalışmalarla kontrol riskinin azaltılması aşamasına geçilecektir. Denetçi, başlangıç kararına varabilmek için yaptığı inceleme çalışmalarının ışığında aşağıdaki sorulara yanıt bulacaktır.

- ✓ Yönetimin iç kontrol ortamına bakış açısının ne olduğu,
- ✓ İşletmede iç kontrol yapısını oluşturan politika ve

²⁸⁴ Kaval, a.g.e, s.141.

prosedürlerin bulunup bulunmadığı

Yukarıdaki soruların yanıtlarının tatmin derecesine göre iç kontrol riskinin başlangıç düzeyini maksimum veya maksimumun altında kabul edecektir. Yanıtlar olumsuz sonuçlar veriyorsa, risk maksimum kabul edilecek ve ek çalışma yapılmayacaktır. Yanıtlar olumlu yönde ise, başlangıç kontrol riskinin azaltılması yoluna gidilecek ve ek çalışmalar yapılacaktır. Ek çalışmaların ana ruhunu aşağıdaki soru şekillendirecektir.

İşletmenin iç kontrol yapısında var olan politika ve prosedürler etkin bir biçimde uygulanmakta mıdır?

Bu aşamada yapılması gereken, kağıt üzerinde var olduğu görülen politika ve prosedürlerin uygulamaya geçirilip geçirilmediğine bakılmasıdır. Bu şekilde teorik durumla fiili durumun karşılaştırılması işlemlerine “Kontrollerin Testi” veya “Uygunluk Testleri” adı verilmektedir.

Denetçinin her denetim alanındaki işlemlere ayrı ayrı yapacağı test işlemleri ile nihai kontrol risk düzeyleri belirlenmiş olacaktır. Test işlemlerinin sonuçları olumlu çıkarsa kontrol risk düzeylerinin azaltılması yoluna gidilecek, olumsuz çıkarsa maksimum düzeye dönme yolu seçilecektir.

4.12.3.10 Kontrol Riskinin Belirlenmesi ve Kontrollerin Test Edilmesi Süreci

Özellikle başlangıç kontrol riskinin maksimum düzeyin altında belirlenmesi ve kontrollerin test edilmesi ile risk düzeyinin azaltılmasında iki aşamalı inceleme yapılmaktadır.²⁸⁵

- ✓ Her hesap ve işlem için oluşturulan iç kontrol yapısı hedefleri ortaya koyulmaktadır,
- ✓ Bu hedeflerin etkili olup olmadığını belirlemek için kontrollerin test edilmesi işlemleri yapılmaktadır.

²⁸⁵ Bozkurt, a.g.e, s.143-146

İşletmedeki her hesap veya işlem için ayrı ayrı oluşturulması gereken iç politika ve prosedürleri bulunmaktadır. İşletmeler, bünyelerinde oluşan işlemlerin doğru ve dürüst sonuçlanması için belirli iç kontrol hedefleri koyarlar ve bunların amaçlarına ulaşması için çeşitli kontrol politika ve prosedürleri uygularlar. Bu noktada işletmenin amacı, iddiası ve oluşturduğu politika ve prosedürler karşılaşır.

Tablo 7. Alacak Hesabı ve İç Kontrol Yapısı İlişkisi

İÇ KONTROL YAPISI POLİTİKA VE PROSEDÜRLERİ	İŞLETMENİN AMACI	İDDİA
Belli bir tutarın üzerindeki kredili satışlar, krediler yöneticisi tarafından onaylanacaktır.	Kredili satışların neden olduğu tahsil edilemeyen alacak zararlarını azaltmak	DEĞERLEME
Müşteri şikayetleri, krediler yöneticisi tarafından aylık tablolar yardımıyla izlenecektir.	Müşterilere aktarılan hatalı tutar ve işlemleri ortaya çıkartmak	VAR OLMA DEĞERLEME BÜTÜNLÜLÜK
Sevk edilen miktarlar ile faturalanan miktarlar karşılaştırılacak	Sevk edilen miktarların faturalarının kesilmesinin ve faturalanan miktarların sevklerinin sağlanması	BÜTÜNLÜLÜK VAR OLMA
Belli periyotlarda bir tepe yöneticisi alacakların yaşlandırılması işlemini yapacak	Alacakların tahsilatında doğabilecek sorunların önlenmesi	DEĞERLEME SUNUŞ
Faturalama işlemlerinde onaylanmış fiyat listesi kullanılacak	Müşterilere hatalı fiyatlarla mal gitmesinin önlenmesi	DEĞERLEME

Kaynak: Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayın, 5. Baskı, 2010, s.147

Kontrollerin test edilmesi aşamasında kanıt toplamak amacıyla aşağıda sıralanan çeşitli denetim prosedürleri kullanılmaktadır.

- ✓ Soruşturma
- ✓ Teftiş
- ✓ Gözlem
- ✓ Tekrarlama

4.12.3.10.1 Soruşturma

Denetçinin işletmede çalışanlara çeşitli sorular sorarak iç kontrol yapısının işleyişi ile ilgili bilgiler toplaması prosedürüdür. Örneğin işletmenin organizasyon yapısı veya muhasebe sistemi ile ilgili sorular sorulmaktadır. Örneğin, görevlerin ayrılığı ilkesini test etmek için satın alma süreci ile ilgili sorular sorulmaktadır.

4.12.3.10.2 Teftiş

İşletmede var olan belge ve kayıtlar, iç kontrol politika ve prosedürlerinin uygun bir biçimde düzenlendiği ve işletildiği konusunda çeşitli kayıtlar içermektedir. Örneğin işletmenin hesap planı ve yönetmeliği, personel çalışma yönetmeliği, politika ve prosedürlerin düzeni konusunda çeşitli kanıtlar sağlayabilir. İşletmede düzenlenmiş sipariş formları ve satış emirleri, satışlar ve kredi uygulamaları ile ilgili bilgiler verebilir. Denetçinin bu amaçla çeşitli belge ve kayıtları incelemesi işlemine teftiş adı verilmektedir.

4.12.3.10.3 Gözlem

Denetçinin işletmede yapılan uygulamaları gözlemesi işlemidir. Bir işlem sürecinin başından sonuna gözlenmesi denetçiye politika ve prosedürlerin düzeni ve etkinliği konusunda önemli bilgiler sağlamaktadır. Örneğin ambara mal giriş ve çıkış süreci izlenmekte veya banka işlemlerinin nasıl yürütüldüğu gözlenmektedir.

4.12.3.10.4 Tekrarlama

Denetçinin işletmede gerçekleştirilmiş bir uygulamayı, kendisinin tekrar yapması işlemidir. Böylece elde edilen sonuçla, işletmenin vardığı sonuç karşılaştırılmaktadır. Örneğin işletmede yapılan bir satış iskontosunu, tekrar hesaplanarak karşı kontrol yapılmaktadır.

Örnekleme yoluyla uygulanan ilgili denetim prosedürleri yardımıyla her denetim alanı ve bunlarla ilgili iç kontrol hedefleri konusunda kanıtlar toplanır ve kontrol riski nihai olarak belirlenir. Denetçi ilgili kanıtları toplarken, iç kontrol yapısı ile ilgili bulduğu olumsuzlukları not eder ve genel durumu bir “Kontrol Tablosu”na döker. Her denetim alanı için hazırlanan bu sonuç tablo, belirlenen kontrol risk düzeylerini ortaya koyar.²⁸⁶

²⁸⁶ Bozkurt, a.g.e, s.146-148.

Tablo 8. İç Kontrol Yapısını Değerlendirme Tablosu

İÇ KONTROL	İÇ KONTROL HEDEFLERİ						
	Satışlar Gerçek Müşterilere Yapılmıştır (Gerçeklik)	Satışlar Gerekli Yetkiye Yapılmaktadır (Yetkilendirme)	Varolan Satışlar Kayda Geçmiştir (Bütünlülük)	Satış Tutarları Kayıtlara Doğru Olarak Geçmiştir (Değerleme)	Satışlar Doğru Hesaplara Kaydedilmiştir (Sınıflandırma)	Satışlar Zamanında Kayıtlara Geçmiştir (Zamanlama)	Satışlar Uygun Biçimde Özetlenmiştir (Özetleme)
Sevkiyattan Önce Kredi İşlemi Onaylanmıştır		K		K			
Satışlar Onaylanmış Belgelere Dayanmaktadır	K	K					
Görevlerin Ayrılığı İlkesine Uyulmuştur.	O		O				O
Onaylanmış Fiyat Listesi Kullanılmaktadır.		K		K			
Belgeler Zamanında Düzenlenmektedir			Z			Z	
Satışlar Zamanında Muhasebe Kayıtlarına Geçmektedir.			K			K	
Belgelerde Satış Miktarı Karşılaştırması Yapılmaktadır	K		K	K		K	K
Hesap Özetleri Müşterilere Düzenli Olarak Gönderilmektedir	K			K			K
Yeterli Bir Hesap Planı Kullanılmaktadır					K		
Satışlarla İlgili Defterlerde Karşılıklı Olarak Kontrol Edilmektedir							K
KONTROL RİSKİNİN DEĞERLEMESİ	ORTA	DÜŞÜK	YÜKSEK	DÜŞÜK	DÜŞÜK	YÜKSEK	ORTA
K: Kuvvetli O: Orta Z: Zayıf							

Kaynak: Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayın, 5. Baskı, 2010, s.149

BEŞİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ ve DENETİM

5.1 Bilanço Hesaplarının Denetimi

5.1.1 Kasa Hesabının Denetimi

Kasa hesabı şüphesiz hemen hemen tüm işletmelerde kullanılan, tüm işlemlerin merkezi konumunda olan bir hesaptır. Bu hesap işletmede, eğer varsa çoğu informel işlemlerin gizlenmeye çalışıldığı, görünüşte güven vermesine rağmen denetçiler açısından riski oldukça önemli bir denetim alanıdır. Bu nedenle nakit hareketlerinin kapsamına alınabilecek banka, alınan/verilen çekler hesaplarıyla birleştirilmeden ayrı bir denetim alanı olarak ele alınmaktadır.²⁸⁷

İşletmelerde kasa hesabının işleyişi muhasebe sisteminin işleyişine ilişkin önemli ipuçları vermektedir. Diğer sektörlerle göre çok fazla olmasa da nakit sirkülasyonun 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.²⁸⁸

Ticari işlemlerin büyük çoğunluğu kasa hesabıyla ya doğrudan ya da dolaylı olarak ilgilidir. Satılan ya da satın alınan varlıkların ödenen giderlerin sonuçları bir şekilde kasaya yansır. Kasa hileli işlemlerle en çok karşı karşıya kalınan kaynaklardan biridir. Kasa hesabında bir hata bulunuyorsa diğer hesaplarda da hata olduğu kuşkusuzdur.²⁸⁹

Hesabın diğer hesaplarla iç içe ve devamlı etkileşim içinde olması, yapılabilecek hilelerin diğer hesaplara da yansması sonucunu doğuracaktır. Bu

²⁸⁷ Kaval, **a.g.e.**, s.187.

²⁸⁸ Acar, **a.g.e.**, s.143.

²⁸⁹ İrfan Gümrah, "Kasa Hesabının Denetimi", **Mali Çözüm Dergisi**, 2002, Sayı 58, s.241.

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, işletme kasasının, işletmenin yetkili kişilerinin kontrolü altında olup olmadığı ile G.K.M.İ.'ne uygun olarak işlemlerin yansıtılıp yansıtılmadığını tespit etmeye çalışır.²⁹⁰

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.

5.1.1.1 Denetimin Hedefleri

Denetçi, denetim raporunda vereceği görüşe temel olacak denetim kanıtlarını belirli amaçlarla toplar. Burada amaçlanan denetçinin denetime aldığı mali tablolarda yer alan bilgilerin gerçek olup olmadığını ve mali tablolarda gösteriminin standartlara uygun olup olmadığını ortaya çıkarmaktır. Bu amaçları gerçekleştiren kanıtlar onun verdiği denetim görüşünün temelini oluşturur. Bu amaçlar “ Kanıt Toplamada Hedefler” şeklinde ifade edilmiştir. Kasa hesabının denetiminde de denetçi aşağıdaki hedeflere ulaşmaya çalışır.²⁹¹

- ✓ Kasa hesabında görülen nakit gerçekten var mıdır? (Gerçeklik)
- ✓ Fiilen mevcut paranın tamamı işletmeye ait midir? (Mülkiyet)
- ✓ Tüm nakit tahsil ve tediyelemleri kapsamakta mıdır? (Tamlık)
- ✓ Özellikle yabancı para mevcutları varsa doğru değerlendirilmiştir mi? (Değerleme)
- ✓ Bilançoda doğru yerde gösterilmiş midir? (Sınıflama)

²⁹⁰ Acar, a.g.e, s.144.

²⁹¹ Kaval, a.g.e, s.187.

5.1.1.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve İşlem Testleri

İdeal bir iç kontrol sistemi, tahsil edilen paraların zamanında ve tam olarak kayda alınması, nakit çıkışlarının yetkiye dayalı olarak yapılması ve doğru olarak kayda geçirilmesi, eldeki ve bankadaki paraların doğru beyan edilmesi ve emniyette olduğu hissini yaratılmasıyla sağlanır. Bundan da anlaşılacağı gibi, kayda alınmış kasa işlemlerinin geçerliliği ile kasaya ilişkin iş görme ve kayıt usullerinin uygunluğu hususunda yeterli bir kanaate sahip olabilmek, iç kontrol sistemiyle yapılacak çalışmalara bağlıdır. Bu da iç kontrolün, para giriş ve çıkışlarında işletmeyi ne derece korumaya muktedir olduğunu görebilmekle ilgilidir. İç kontrol sisteminin zayıf kaldığı noktalarda denetçinin daha dikkatli ve derinlemesine bir araştırma yapması zorunluluğu doğar.²⁹²

Kasanın iç kontrolü kasanın korunması izinsiz ödemelerin yapılmaması ve kontrol sorumluluğunun bir kişiye verilmesi önlemlerini kapsar.

İşletmede iyi bir iç kontrol sisteminin kurulmuş olması, kasa hesabının denetim sonuçları ile ortaya çıkar. İç kontrol sistemi güçlü olan işletmelerin kasa hesaplarında hile yapılma olasılığı çok düşüktür.²⁹³

Denetçi, denetim görevini alınca henüz planına nihai şeklini vermeden önce, şirketin riskli noktalarını ortaya çıkarabilmek için iç kontrol sistemini ve bu arada kasa işlemlerinde uygulanan kontrol işlemlerini test edecektir. Öncelikle kasa veya vezne bölümünün yapısını ve daha sonra fonksiyonel çalışıp çalışmadığını inceleme konusu yapacaktır. Bu nedenle denetçi, öncelikle kasa hareketlerinin şirkete uygun şekilde nasıl organize edilmesinin uygun olduğunu düşünür. Bu aşamada şirketin mevcut yapısı ile durumu tespit eder. Mevcut durumla olması gereken karşılaştırması ise, şirketin iç kontrol sisteminin yeterliliği konusunda yorum yapmaya imkân sağlar. Bu nedenle genelde kasa veya nakit hareketlerinde şirketin zarara uğramaması için olması gereken iç

²⁹²Ferruh Çömlekçi, **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:202/131, Eskişehir, 1978,s.67-68.

²⁹³Ahmet Tokaç, **Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi**, Tunca Kitabevi, 1.Baskı, Ocak 2006, İstanbul, s.296.

kontrol sisteminin unsurlarının belirlenmesi gerekir. Kasa hareketlerinde iç kontrol sisteminin unsurları şunlardır.²⁹⁴

- ✓ Kasa gerek personel, gerekse fiili olarak diğer bölümlerden ayrılmış mı? Örgütsel olarak Muhasebe bölümünde olmakla birlikte, alacakların tahsilini takip eden bölümlerden ayrılmış mıdır?
- ✓ Buraya giriş ve çıkışlar kontrol altında mıdır?
- ✓ Eğer işletmede ana kasadan başka satış noktaları varsa ve buralarda yazar kasalar kullanılıyor ise, bu kasalarda da fazla bakiye bırakmadan sık aralıklarla ana kasaya teslimat yaptırılmakta mıdır?
- ✓ Gerekli güvenlik önlemleri alınmış mıdır? Örneğin hırsızlığa karşı yeterli korunma sağlanmakta mıdır?
- ✓ Kasada fazla nakit tutulmasının önlenmesi için asgari ve azami kasa limitleri belirlenmiş midir?
- ✓ Tüm tahsilatlar ve ödemeler bir belgeye dayanıyor mu? Tahsil ve tediye fişleri müteselsil sıra numaralı mıdır?
- ✓ Eğer ana kasadan başka küçük veya vezne kasaları varsa ana kasa ile aralarında nakit akımlarında tutanak veya muhasebe fişi kullanılıyor mu?
- ✓ Kasa defteri tutulmakta mıdır? Bu kasa defteri bakiyeleri ile fiili kasa mevcudu her iş günü sonunda karşılaştırılıyor ve yetkililerin imzası alınıyor mu?
- ✓ Kasada çift anahtar sistemi kullanılıyor mu? Yani veznedarın ayrı, muhasebede vezneden sorumlu (muhasebe müdürü) kişinin ayrı ayrı şifreleri var mı? Bunlar şifrelerini diğerlerinden koruyor mu?
- ✓ Veznedarın işe alınmasında güvence veya kefil alınmış mıdır? Bu yeterliliğini koruyor mu?
- ✓ Veznedar düzenli bir şekilde izne çıkarılıyor mu? Rotasyona tabi tutuluyor mu?

²⁹⁴ Kaval, a.g.e, s.188.

Bunlara benzer soruların sayısı artırılabilir. Bunlar tabiidir ki, işletmenin büyüklüğüne, bulunduğu sektöre iş akış şekline göre değişecektir. Denetçi sistemin genelde ihtiyaca uygun olup olmadığına ve özellikle kasaya tüm nakit hareketlerinin yansımalarına dikkat edecek ve belirli bir kontrol riski belirleyecektir. Denetim planını da bu risk derecesini dikkate alarak yapacaktır.

Denetçi iç kontrol sistemini ilk inceleme aşamasında yeterli bulabilir. Ancak daha sonra yaptığı çalışmalarla bu sistemin amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını test eder. Planlama aşamasında veya daha sonra yıl içinde işlem testleri sırasında, kasa hesabının genel risk durumunu dikkate alarak ayrıca incelemesi gereken hususlar şunlardır.

- ✓ Yıl içinde hesabın bakiyesinin alacaklı duruma geçtiği günler olup olmadığını tespit için büyük defter kayıtları gözden geçirilecektir.
- ✓ Yine büyük defter bakiyeleri (esasen kasa muavin defteri) incelenerek yıl içinde bakiyelerin yüksek olup olmadığı tespit edilir. Eğer kasa hesabının bakiyeleri işletmeye veya işletmenin iş hacmine oranla oldukça yüksek görülüyor ise aşağıdaki hususlarda araştırma yapılmalıdır.
- ✓ Acaba işletmede faturasız alımlar nedeniyle fiilen kasa çıkışları olduğu halde belge sağlanamadığı için hesabi kasa çıkışı yapılamıyor ve dolayısıyla kasa hesap bakiyesi fiili kasa bakiyesinden yüksek mi görülüyor?
- ✓ Personele ödenen ücretten düşük bordro düzenleniyor ve hesaben daha düşük rakamlar çıkmasına rağmen, fiilen daha büyük rakamlar mı çıkıyor? Dolayısıyla fiili kasa bakiyesi, hesabi bakiyeden daha düşük mü gerçekleşiyor? Veya kasa hesap bakiyesi fiili durumdan yüksek mi görülüyor?
- ✓ Özellikle kişi işletmelerinde örneklerine sıklıkla rastlanacağı gibi işletme sahibi veya patron kasadan parayı alıp kişisel işlerinde mi kullanıyor? Veya bu para ters repo gibi başka işlemlerde kullanılıyor, fakat getirisi şirkete intikal ettirilmiyor mu?

Bu gibi durumların varlığının tespiti için kasa bakiyelerinin yüksek olduğu dönemler yakalanmaya çalışılır. Bu nedenle örneğin bir çalışma kağıdı düzenlenerek, her ayın 15'i ve ay sonundaki kasa bakiyesi tespit edilmeye çalışılır. Amaç, kasa bakiyeleri yükseldiğinde bu yüksekliği giderici ve fiili duruma indirgeyici ne tür işlem yapıldığının tespit edilebilmesidir. Bu analizler sonucunda hesap bakiyesi yüksek düzeylerden daha düşük düzeylere indirildiği ay kasa fazlasının giderildiği ay olarak yorumlanır. Kasa çıkışlarının yoğunlaştığı veya hesabi kasa fazlasının giderildiği dönem bazı gerçek olmayan, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği dönem olabilir. Bu nedenle bu ay alımlara ayrı bir ihtimam gösterilerek inceleme konusu yapılır.²⁹⁵

5.1.1.3 Denetim Teknikleri

Dönem sonlarında kasa hesabının denetimi iki safhadan oluşur. Bunlardan ilki, kasa hesabının envanterinin yapılması, diğeri ise kasa hesabının değerlemesinin yapılmasıdır.²⁹⁶

İnşaat işletmelerinde resmi belgelere dayanmayan harcamaların oldukça fazla olmasının yanı sıra, işletme ortaklarının da kasayı şahsi harcamalarında kaynak olarak kullanmaları, denetçilerin bu alana özel bir önem vermesini gerekli kılmaktadır.²⁹⁷

5.1.1.3.1 Uygunluk Denetimi

Kasa hesabının diğer hesaplarla bir şekilde ilişkisi olduğundan dolayı mali tabloların doğru olması için kasa hesabının uygunluk denetiminin yapılması gerekir. Yapılacak uygunluk denetiminde uygulanacak yolun aşağıda maddeler halinde sıraladığımız gibi olmasında yarar vardır.²⁹⁸

Kasa Hesabına Borç İşlemleri:

- ✓ Kasa hesabına borç işlemlerinin ilgili hesaplarla uygunluğu,

²⁹⁵ Kaval, a.g.e, s.189-190

²⁹⁶ Ataman vd., a.g.e, s.203

²⁹⁷ Acar, a.g.e, s.144

²⁹⁸ Gümrah, a.g.m, s.242

- ✓ Nakit girişi yaratan işlemlerin dayanak belgelerine uygunluğu,
- ✓ Nakit girişi yaratan işlemlerin karşı işletme kayıtlarına uygunluğu,
- ✓ Kasa hesabı borç işlemlerinin matematik işleme uygunluğu,
- ✓ Efektif girişinin kur karşılığı tutarı ile kayda geçilen tutarın uygunluğu,
- ✓ Efektif kur artışının Kambiyo Kârları hesabına kayıtlanan tutarla uygunluğu,
- ✓ Dövizli mevduat hesabından efektif çekilişlerin kasa borç işlemlerine uygunluğu.

Kasa Hesabına Alacak İşlemleri:

- ✓ Kasa hesabı alacak işlemlerinin ilgili hesaplarla uygunluğu,
- ✓ Nakit çıkışı yaratan işlemlerin dayanak belgelerine uygunluğu,
- ✓ Nakit çıkışı yaratan işlemlerin karşı işletme kayıtlarına uygunluğu,
- ✓ Kasa hesabı alacak işlemlerin matematik işleme uygunluğu,
- ✓ Efektif çıkışının kur karşılığı tutarı ile kayda geçilen tutarın uygunluğu,
- ✓ Efektif kur azalışının Kambiyo Zararları hesabına kayıtlanan tutarla uygunluğu,
- ✓ Dövizli mevduat hesabına efektif yatışların kasa alacak işlemlerine uygunluğu,

Bir işletmede meydana gelen kıymet hareketlerinin önemli bir kısmı tahsilat ve ödemeler ile ilgilidir. Bu nedenle nakit hareketleri denetlenirken o işletmenin muhasebe sisteminin işleyişi de büyük ölçüde kavranmış olur. Ayrıca zimmete para geçirme şeklindeki yolsuzlukların ortaya çıkarılması nakit ile ilgili işlemlerin incelenmesi sonucu gerçekteşirilir.

Kasa hesabının uygunluk denetimi, kasayla ilgili olarak yapılan ödemelerde, 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.

İşletmelerin özellikle şantiye kasaları, fatura alınmaksızın yaptırılan işçilikler nedeniyle çok yüksek bakiyeli seyretmektedir. 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 faturaların gelmesinin akabinde de avans hesabı ile satıcı hesapları karşılaştırılarak kapatılmaktadır.

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 birçok şantiye ve çalışma sahasına sahip olduğu düşünüldüğünde, bunun önemi daha iyi anlaşılacaktır.²⁹⁹

5.1.1.3.2 Maddi Doğruluk Testleri

Maddi doğruluk testleri kasa bakiyelerinin fiili durumu yansıtır yansıtmadığının tespiti için yapılan testlerdir. Dolayısıyla kasa hesabı bakiyesi ile fiili kasa mevcudunun karşılaştırılması gerekir. Bu nedenle uygulanacak en iyi yöntem mümkün ise denetçi tarafından şirketin yetkilileri nezaretinde sayım yapmak veya sayım yapanlara nezaret etmektir. Kasa sayımı sonucunda bulunan tutar bir tutanağa bağlanır ve denetçi ile birlikte şirketin sorumluları tarafından imzalanır.³⁰⁰

Kasanın kaydı ve fiili sayımında uyum yok ise kasa hesabında sorun var demektir ve detaylı inceleme yapılmasına gereksinim duyulur.³⁰¹

Fiili sayım sonucunda kasa mevcudunun kayıtlara göre oluşan mevcuttan fazla olduğunun tespit edilmesi, kasa fazlalığı demektir. Kasa fazlasının nedeni

²⁹⁹ Acar, **a.g.e**, s.145-147.

³⁰⁰ Kaval, **a.g.e**, s.191.

³⁰¹ Gümrah, **a.g.m**, s.242.

bulunmamış ise, fazlalığın çıktığı dönem gelirlerine kaydedilebilir. Ancak nedeni bulunan kasa fazlaları için gerekli düzeltme kayıtları yapılır.

Kasa fazlalığının tersine, bazen kasada olması gerekenden daha az tutar ortaya çıkmış olabilir. Bir diğer ifadeyle yapılan sayımda fiili kasa mevcudu, kasa hesabının kalanından daha az ise kasa noksanlığından bahsedilir. GVK 88. Md'sinde yer alan "...sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunamaz." hükmüne göre dönem kazancının tespitinde kasa noksanının gider yazılması mümkün değildir.³⁰²

Eldeki nakdin ve menkul değerlerin sayımı genellikle önceden haber verilmeden, ansızın yapılmalıdır. Özellikle yolsuzluk beklentisi olduğunda, tahsilat görevi ile tahsilatın muhasebe kayıtlarına işlenmesi görevlerinin ayrılmamış bulunduğu işletmelerde, fon hakkında istenilen bilgilerin gecikmeli olarak geldiği durumlarda, fonun dikkatlice kullanılmadığı izlenimi doğduğunda ve iç kontrol sisteminin zayıf bulunduğu hallerde, sayımın ani olarak yapılması kaçınılmazdır.³⁰³

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.³⁰⁴

Sayımın esas itibarıyla 31.12.200X tarihinde yapılması gerekir ise de bu çoğu kez mümkün olamaz. Bu nedenle yıl sonundan kısa bir süre önce veya sonra sayım yapılır veya sayıma nezaret edilir. Eğer yıl sonundan kısa bir süre sonra örneğin 15.01.200X tarihinde bir sayım yapılmış ise aşağıdaki modele

³⁰² Öndeş, **a.g.m**, s.19-20.

³⁰³ Güredin, **a.g.e**, s.240.

³⁰⁴ Acar, **a.g.e**, s.148.

uygun şekilde geriye gidilir ve yıl sonu bakiyesi tespit edilir ve bu bakiye defter kayıtları ile karşılaştırılır.³⁰⁵

15.01.200X Sayım Sonucu	8.580,-
15.01-01.01 Arası Tahsilatlar	(155.000,-)
15.01-01.01 Arası Ödemeler	164.000,-
31.12. 2009 Bakiyesi	17.580,-

Eğer şirketin hesaplarında kasa bakiyesi aynı tutarı vermiyor ise denetçi yılsonu kasa bakiyesinin doğru olmadığına kanaat getirecek ve sebebini buluncaya kadar denetim çalışmalarını sürdürecektir.³⁰⁶

İşletmelerin iş hacimlerine göre (günlük ortalama fiili kasa mevcutları baz alınabilir) belirlenecek kasa tutarının üzerinde, bir kaydı mevcut ile karşılaştığımızda bu tutar işletmeden ortaklarca çekilen değer olarak kabul edilip “131 Ortaklardan Alacaklar” C/H’na kaydedilmelidir. Bu durumda kasa noksanlığı ya da fazlalığından söz edilemez.³⁰⁷

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.³⁰⁸

5.1.1.4 Değerleme ve Sınıflama

Kasada mevcut varlıklar sadece yerli ve yabancı para ile sınırlı değildir. Aynı kasada çoğu kez diğer kıymetli evraklar örneğin alınan çekler, verilen çeklerin koçanları, alınan bono ve poliçeler, alınan teminat mektupları bulunabilir. Ancak hesapta gösterilecek tutar sadece para mevcutlarıdır. Türk

³⁰⁵ Kaval, a.g.e, s.191.

³⁰⁶ Kaval, a.g.e, s.191.

³⁰⁷ Kardeş Selimoğlu vd., a.g.e, s.191.

³⁰⁸ Acar, a.g.e, s.149.

Lirası mevcutların değerlemesi itibari değerle yani üzerinde yazılı olan nominal değerle olur. Ancak eğer yabancı para mevcutları varsa değerlendirme problemi yaşanabilir. Çünkü yabancı para mevcutları Vergi Usul Kanunu madde 280'e göre, varsa borsa rayici, yoksa T.C Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen kurlar ile değerlendirilir. Maliye Bakanlığı her yıl Ocak ayında bu kurları yayınlar. Buradaki efektif kuru değerlemeye esas kurdur. Ancak Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler ile Bankalar için değerlendirme kurları farklıdır. Çünkü; bu mevzuata göre yabancı paralar T.C Merkez Bankası'nın belirlediği efektif alış kurlarına göre değerlendirme yaparlar. Dolayısıyla T.C Merkez Bankası kurları ile Maliye Bakanlığı kurları arasında fark olabilir. Eğer Maliye Bakanlığı kuru yüksek ise, iki kur arasındaki farktan doğan meblağın Vergi Matrahı Hesap Tablosu'nda vergi matrahına eklenmesi gerekir. Bu eklenen tutar izleyen yılda indirim olarak dikkate alınır. Yabancı paraların değerlemesinden doğan farklar " 646 Kambiyo Kârları" veya "656 Kambiyo Zararı" hesaplarının kullanılması ile gelir hesaplarına intikal ettirilir.³⁰⁹

5.1.2 Bankalar Hesabının Denetimi

Bankalar hesabı; İşletmenin, bankalar nezdinde bulunan vadeli ve vadesiz TL ve döviz cinsinden ticari mevduat ile kredi mevduat hesaplarının izlendiği hesaptır.³¹⁰

Nakit hareketlerinin yoğun bir şekilde izlendiği hesapların başında Banka hesapları gelir. Ancak müşterilerden alınan çekler ve satıcılara verilen çekler de Banka hesabı ile çok paralel çalışan hesaplar oldukları için Bankalar Hesabı ile birlikte denetlemeye tabi tutulurlar. Bu hesapların denetiminin esasları aşağıda açıklanmaya çalışılmaktadır.³¹¹

5.1.2.1 Denetimin Hedefleri

Denetçi, denetim çalışmasına başladığı zaman bankalardan gelen mutabakat mektupları ve dönem sonundaki banka ekstreleri ile şirketin genel geçici mizanında yer alan banka hesaplarının bakiyesini karşılaştırarak, bir

³⁰⁹ Kaval, a.g.e, s.191.

³¹⁰ Kardeş Selimoğlu vd.,a.g.e, s.197.

³¹¹ Kaval,a.g.e, s.192.

farklılığın olup olmadığını kontrol eder. Farklılık var ise bunun sebebini araştırarak gerekli düzeltmeleri yaptırır.³¹²

Yukarıda sayılan hesaplarla ilgili olarak denetçi aşağıdaki hedeflere ulaşmaya çalışır.

- ✓ Sadece, bankalarda mevcut hesap kalıntıları ile alınan ve tahsil edilmemiş çek ve verilen çeklere ilişkin hesap bakiyeleri bilançoda gösterilmelidir. (Gerçeklik)
- ✓ Bu hesapların işletmeye ait olduğu ve bunu serbestçe kullanma yetkisine haiz olduğu tespit edilmelidir. (Mülkiyet)
- ✓ Bilançoya geçmeyen hiçbir hesap bakiyesi veya alınan/verilen çek kalmamalıdır. Gizli hesaplara mutlaka ulaşılmalıdır. (Tamlık)
- ✓ Yabancı para hesapların değerlemesi doğru yapılmalıdır. (Değerleme)
- ✓ Bankalardan kazanılan gelirler mutlaka dönemin gelirlerine kaydedilmiş olmalıdır. (Dönemsellik)
- ✓ Bilanço ve Gelir Tablosu'nda doğru sınıflama ve gösterim yapılmalıdır.

5.1.2.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve İşlem Testleri

Bankalar denetim riski yüksek bir hesap grubu olmamakla birlikte, yine de iç kontrol sisteminin etkin çalışmaması nedeniyle mali tablolarda yanlış gösterime neden olabilecek bir hesap grubudur. Günümüzün ileri teknoloji ekonomisinde, müşteriler ödemeleri bankalara yapabilmektedir. İşletmeler, müşterilere daha kolay hizmet için çok sayıda banka ile de çalışabilirler. Bu da yoğun bir banka işlemleri trafiğine neden olur. Bu nedenle oldukça sağlam bir yapı kurmak gerekir. Kurulan sistemin yeterli olması için denetçi aşağıdaki hususların yanıtlarını arar.³¹³

- ✓ Mevduat, kredi, teminat mektubu ve repo gibi işlemlerle ilgili olarak hangi bankalar ile çalışılıyor?

³¹² Ataman vd., a.g.e, s.205.

³¹³ Kaval, a.g.e, s.193.

- ✓ Yoğun bir repo trafiği varsa, günlük olarak bankalardan teklif alınıyor mu? Teklifi alanlar kimlerdir? Teklifler yazılı veya faksla mı alınıyor?
- ✓ Bu bankalar neden seçilmiş, seçimi yapan muhasip veya finansmandan sorumlu bir kişi mi yoksa hesap açma, kapama, herhangi bir bankayı tercih daha üst birimlere yani yönetim kuruluna veya Muhasip ile birlikte Genel Müdüre tanınmış bir yetki midir?
- ✓ İşletmede son imza sirküleri ne zaman hazırlanmış, bu imza sirküleri çalışılan bankalara verilmiş mi? Yoksa bazı bankalarda hala eski (değişiklik öncesi) imza sirküleri mi bulunuyor?
- ✓ Banka hesabını takip eden veya muhasebeleştirilen kişi, veznedar, çekleri imza eden yetkililer arasında yetki dağılımı ve bunların birbirlerini karşılıklı kontrol imkanları yaratılmış mı? Bunlar personel ve fiziken birbirlerinden ayrılmış mı?
- ✓ İmza sirkülerinde imzalar birinci ve ikinci derecede imzaya yetkili olanlar şeklinde ayrılmış mı? Burada ilk imzayı (ikinci derecede imza yetkililer) atmakla yetkililer muhasebeyi yönetenler, ikinci imzayı atanlar (birinci derecede imza yetkililer) işlemleri ve finansmandan sorumlu üst düzey yöneticiler mi?
- ✓ Belirli aralıklar ile banka mutabakatı yapılıyor mu? Yani bankadan hesap özeti alınıp, defter kayıtları ile karşılaştırılıyor mu? Karşılaştırmayı kim yapıyor? Karşılaştırmayı yapanın mutabakat olmadığı halde varmış gibi yapması olasılığı var mı?
- ✓ Eğer banka ile İnternet ve Ofis Bankacılığı gibi sistemler ile çalışılıyor ise bu hesaplara girebilme olanağı sadece yetkili olanlar ile sınırlandırılmış mı? Yoksa bu hesaplara tüm muhasebe personeli girebiliyor mu?
- ✓ Banka hesaplarımıza müşteriler ödeme yapıyorlar ise, günlük olarak bankalardan vaziyet alınıp topluca finansman yetkililerine arz ediliyor mu?

5.1.2.3 Denetim Teknikleri

5.1.2.3.1 Uygunluk Denetimi

- ✓ Nakit yatışıların bankanın muhasebe kayıtlarına uygunluğu,
- ✓ Nakit yatışıların ilgili hesaplara uygunluğu,
- ✓ Nakit yatışı işlemlerinin belgeli olma kriterine uygunluğu,
- ✓ Nakit yatışı işlemlerinin şirketin veya kişinin faaliyet konusuyla uygunluk,
- ✓ Nakit yatışıların alıcılardan, kasadan, satıcılardan, alınan avanstan, kredi tahsisinden (kullanımından) veya ortaklardan kaynaklanması gerektiği kriterine uygunluğu,
- ✓ Yabancı para yatışıların ilgili yasal kur ile TL'ye çevrilerek kayda alınma kriterine uygunluğu,
- ✓ Nakit çekişlerin banka kayıtlarına uygunluğu,
- ✓ Nakit çekişlerin, ciro edilen ve keşide edilen çekler, havale, virman, ödeme ve EFT talimatlarına uygunluğu,
- ✓ Kredi ödemelerinin bankanın kayıtlarına uygunluğu,
- ✓ Kullanılan kredi tutarının günlük kasa gereksinimi, satıcılar ile hizmet ve mal alımları tutarına uygunluğu,
- ✓ Yabancı para çekişlerinin ilgili kur ile kayda alınması kriterine uygunluğu,³¹⁴

5.1.2.3.2 Maddi Doğruluk Testleri

Banka mevduat hesaplarının denetiminde, denetçiler bankalar hesabının tutarının bankalarda mevcut mevduatla aynı olup olmadığını test etmek için mutabakat tekniğini kullanır. İşletmenin çalıştığı tüm bankalara mutabakat mektubu yazılarak en son bakiye öğrenilmeye çalışılır. Esasen iç kontrol sistemi iyi olan işletmeler zaten bankalardan hesap özetlerini veya hareket cetvellerini almışlar ve buradaki kalıntı ile defter kayıtlarını karşılaştırmışlardır. Ancak banka ile mutabakat konusu hesap bakiyesi ile sınırlı değildir. Hesap üzerinde takyidat olup olmadığı (bloke), şirket yakınları tarafından açılan ancak

³¹⁴ Selim Şen, **Hatalı ve Hileli İşlemlerin Tespiti İçin Denetim Teknikleri**, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, Ankara, s.67-68.

işletmenin gizli hesabı olması muhtemel hesapların varlığının öğrenilmesi, diğer denetim alanlarında kullanılacak bilgileri bu arada sağlanması (teminata, tahsilata verilen çekler, senetler gibi) gibi değişik nedenlerle bankalara tekrar mutabakat mektubu yazılarak muhasebe içinden elde edilen bilgiler, işletme dışı olan bankaya doğrulatılmaya çalışılır.

Bankalarda denetçinin bazen fark edemeyebileceği ve oldukça yüksek riskli bir denetim konusu ise müşteri işletmenin bankalarla vadeli işlem sözleşmelerine girip girmediği, türev ürünler üzerinde işlem yapıp yapmadığı veya swap işlemlerine girip girmediğidir. Bu işlemler henüz yaygın olmasa da bazı işletmelerde kullanılmaktadır. Hatta bu işlemler Holding'ler bünyesinde yerine getirilir, sözleşmeler burada yapılır. Durumdan işletme üst yönetimine haber verilir. Bazen muhasebe yönetiminin haberi bile olmayabilir. Böyle bir durum denetçi için çok büyük bir risktir.

Bu işlemler çoğu kez faiz ve kambiyo risklerinden korunma amaçlı olarak yerine getirilirler. Banka ve aracı kurumlar gibi işletmelerde spekülatif amaçlarla da yapılabilirler. Bu gibi işlemlerde işlem yapılmadığı anda gerçek bir borç veya alacak doğmadığı, nakit hareketlerine neden olmadığı için mizan incelemeleri sırasında hesap incelemeleri sırasında görülmeyebilirler. Belki, faiz ve banka giderleri hesapları incelenirken, masraf ve komisyon ödemelerine ilişkin belgeler veya banka hesabının detayları gözden geçirilirken görülebilir. Ancak gözden kaçma olasılıkları çok yüksektir. Bu nedenle bu denetim alanında uygulanacak denetim tekniği de sınırlıdır. Bu gibi durumların varlığı en iyi şekilde muhasebe ve üst düzey yönetime açık bir şekilde soru yöneltilerek ve banka mutabakat mektubuna bu konuda soru eklenerek bulunabilir. Yine denetim sonuç çalışmaları sırasında müşteri işletmenin üst yönetiminden imzalı bir şekilde istenen "Yönetim Teyit Mektubu"nda da zikredilmesi gerekir.³¹⁵

5.1.2.4 Değerleme Ve Sınıflama

Halka açık şirketler iki farklı düzenlemeden birine göre raporlama yapmaktadırlar. Halka açık olmakla birlikte, hisse senetleri borsada işlem

³¹⁵ Kaval, a.g.e, s.197.

görmeyen şirketler SPK'nun Seri XI, No:1 sayılı tebliğine göre değerlendirme ve sınıflama yapmakta, borsada hisse senetleri işlem gören şirketler, aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları, portföy yönetim şirketleri ise UFRS'ye uyumlu raporlama yapmaktadırlar. Bu iki tür raporlama için ayrı ayrı değerlendirme kuralları ve mali tablo modelleri geliştirilmiş bulunmaktadır.³¹⁶

5.1.2.4.1 UFRS'ye Göre Raporlama Yapmayan Şirketler

Bankalar hesabının değerlemesinde sorunlar doğmaz. Çünkü bir alacaktır ve mukayyet yani kayıtlı değeri ile değerlendirilir. Ancak faiz gelirisinin hesaplara geçip geçmediği veya nasıl geçtiği dönemsel ilkesi açısından incelemeye tabi tutulur. Ayrıca döviz tevdiat hesaplarının değerlemesinin yapılması gerekir. Alınan ve Verilen Çeklerde de özün önceliği ilkesine uygun gösterim ve reeskont söz konusudur.

Vadeli mevduat hesaplarında gelir tahakkukunun yapılması dönemsel ilkesinin gereğidir. Banka hesabın valoründen yıl sonuna kadar geçen süre için faiz hesaplamakla birlikte hesabımıza kaydetmez. Böyle olunca hesap özetlerinde de bu tutar yer almaz. İşte denetçi, hesap incelemeleri sırasında bu tür bir mevduat bakiyesine rastlamış ise, mutlaka valörünün başladığı gün ile bilanço günü arasında geçen süreye uygun gelir tahakkuku veya yaygın adıyla gelir reeskontu yapılıp yapılmadığını araştırmak zorundadır. Hesaplanan bu tutarın, Bankalar Hesabına borç, Faiz Gelirlerine alacak yazılması gerekmekte ise de, henüz üzerinde tasarruf edilemiyor olması nedeniyle "181 Gelir Tahakkukları" hesabına borç yazıldığı görülmektedir. Bu durum değişik yorumlar nedeniyle doğru kabul edilebilir.

Şirketler tarafından çok yoğun yapılan ters repo işlemlerinden doğan alacaklar da muhasebede Özün Önceliği ilkesi gereği Bankalar Hesabı içinde gösterilmesi gerekir. Özellikle vadesi 3 ayı geçmeyen ters repo işlemlerinin hazır değerler hesap gurubu içinde gösterilmesi daha uygundur. Denetçinin maddi doğruluk testleri sırasında dikkat edeceği husus ters reponun yapıldığı gün ile bilanço günü arasında kalan gün için gelir tahakkuku yapılmış olması

³¹⁶ Kaval, a.g.e, s. 200.

gereğidir. Ters repo işlemi de vergi yasaları açısından vadeli mevduat gibi değerlendirildiğinden hesaplanan gelir 642 Faiz Gelirleri hesabına alınacaktır.³¹⁷

5.1.3 Alınan Çekler Hesabının Denetimi

Alınan çekler; gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş olup, henüz tahsil için bankaya verilmemiş veya ciro edilmemiş olan çeklerin izlenmesini sağlar.³¹⁸

5.1.3.1 Denetimin Hedefleri

- ✓ Portföydeki çek mevcudunun doğru olup, olmadığının tespiti,
- ✓ Tahsildeki ve teminattaki çeklerin tutarının belirlenmesi,
- ✓ Tahsil edilip de kayıtlara alınmayan çeklerin olup, olmadığının tespit edilmesi,
- ✓ Alınan çeklerin fiili mevcudu ile kaydi mevcudunun karşılaştırılması ve doğrulanması
- ✓ Vadesi geçip de henüz tahsil edilmeyen çeklerin tespiti ve varsa ilgili hesaplara alınıp, alınmadığının kontrolü
- ✓ Vadeli çeklerin ilgili (121 Alacak Senetleri Hesabı veya 127 Diğer Ticari Alacaklar Hesabı) hesaplara aktarılıp, aktarılmadığının belirlenmesi
- ✓ Dövizli çeklerde, değerlemenin doğru yapılıp yapılmadığı, kur farklarının ilgili gelir tablosu hesaplarına alınıp alınmadığının belirlenmesi
- ✓ Vadeli çekler için reeskont hesaplama yöntemi kabul edilmiş ise hesaplanan reeskontun doğruluğunun tespiti
- ✓ Çek değişimlerinde alınan vade farklarının ilgili gelir hesaplarına alınıp alınmadığının kontrol edilmesi

5.1.3.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve İşlem Testleri

- ✓ Nakit yerine vadeli çek alımı için bir yetkili onay veriyor mu? Buna onay vermekle ilgili herhangi bir yetkili görevlendirilmiş midir?

³¹⁷ Kaval, a.g.e, s. 201.

³¹⁸ Kardeş Selimoğlu vd.,a.g.e, s.194.

- ✓ Müşterilerden veya diğer kimselerden, özellikle büyük tutarlı çek alınırken, çeklerdeki imzaların doğruluğunu tespit açısından imza sirküleri isteniyor mu?
- ✓ Tüm alınan, verilen çekler ve alacak senetlerinin takibini sağlayacak bir sistem veya belge düzeni kurulmuş mu?
- ✓ Genellikle çekle tahsilat yapan satış bölümü veya alacaklar bölümüdür. Bunlar alınan her bir çek için ayrı bir Çek Alındı Makbuzu düzenleyerek, teslim edenlere veriyorlar mı? Günlük alınan çekler bir bordroya döküldükten sonra finansman bölümüne imza karşılığında mı teslim ediyorlar? Durumdan muhasebe bölümü haberdar ediliyor mu?
- ✓ Alınan çekler güvenli bir şekilde korunuyor mu? Bu çekleri koruma yükümlülüğü taşıyanlar ile bunları muhasebeleştirilenler, birbirinden personel ve mekan olarak ayrılmışlar mıdır?
- ✓ Vadeli çek alımları yoğun ise Alınan Çekler Hesabı'nın alt hesapları vadelere göre bölümlendirilebilir. Günlük olarak, vadesi gelen çekler düzenli bir şekilde hesaptan takip edilip, tahsil edilmek üzere tahsile yetkili kişilere imza karşılığı teslim ediliyor ve bunlar tarafından tahsili sağlanıyor mu?
- ✓ Vadesi gelen çekler veya alacak senetlerinin vadesinde tahsili için bir kontrol sistemi var mı? Bir senet veya çekin tahsile verilmesine veya portföyde tutulmasına kimler yetkilidir?
- ✓ Vadeli çeklerin portföyde (kasada) tutulması bazı sakıncalar yaratabilir. Bunun yerine eğer ciro edilip başka bir borcun mahsubunda kullanılmayacak ise bankaya tahsile vermek daha uygundur. Bu durumda bankaya verilecek çekler için bir bordro veya dizi pusulası hazırlanıyor mu? Bankadan tahsile verilen çeklerin bir listesi alınıp, muhasebede mahsup fişinin eki olarak kullanılıyor mu?
- ✓ Eğer varsa kambiyo senetleri defteri ile Alınan Çekler, Verilen Çekler, Alacak Senetleri defteri kebir bakiyeleri tarihler itibariyle birbirlerini teyit ediyor mu?
- ✓ Bu çekler başka bir borcun ödenmesi için ciro edilerek kullanılıyor

ise, normalde borç ödemeleri için uygulanan kayıtlar birbirini teyit ediyor mu? Belirli dönemlerde bu husus araştırılıyor mu? Prosedürler uygulanıyor mu?

5.1.3.3 Denetim Teknikleri

5.1.3.3.1 Uygunluk Denetimi

- ✓ Çek koçanları bilgilerinin alınan çekler hesabı ile uygunluğu,
- ✓ Alınan çeklerin çek alım bordrosuyla uygunluğu,
- ✓ Alınan çeklerin ilgili hesaplarla uygunluğu,
- ✓ Alınan çeklerin matematiksel işleme uygunluğu,
- ✓ Alınan çeklerin son ciranta bilgileriyle ve faaliyet konusuyla uygunluk,
- ✓ Alınan çeklerin, tahsili halinde banka veya kasa bilgilerine uygunluğu,
- ✓ Stok çıkışıyla azalan borç tutarının alınan çekler tutarıyla uygunluğu,
- ✓ İktisadi kıymetin çıkışıyla azalan borç tutarının alınan çekler tutarıyla uygunluğu,
- ✓ Hizmet çıkış tutarının alınan çekler tutarına uygunluğu,
- ✓ Maddi vuran varlık çıkışının alınan çekler tutarına uygunluğu,
- ✓ Alınan çekler hesabının alıcı firma bilgileriyle uygunluğu,
- ✓ Alınan çeklerin borçları azaltan olarak borçlar hesabı ile uygunluğu,
- ✓ Elden tahsil edilen çeklerin kasa hesabı bilgileriyle uygunluğu,
- ✓ Bankaca tahsil edilen çeklerin bankalar hesabı bilgileriyle uygunluğu,
- ✓ Karşılıksız çıkan çeklerin, karşılıksız çekler hesabı ile uygunluğu,
- ✓ Kısmi tahsil edilen çeklerin kasa ve diğer hesaplarla uygunluğu,
- ✓ Ciro edilen çeklerin stok veya hizmet girişiyle uygunluğu,
- ✓ Ciro edilen çeklerin borçları azaltan olarak borçlar hesabı ile uygunluğu,
- ✓ Yasal takip nedeniyle çeklerin şüpheli alacaklar hesabı ile uygunluğu,
- ✓ Alıcılara iade nedeniyle çeklerin alım bordrosuyla uygunluğu,
- ✓ Alıcılara iade nedeniyle çeklerin alıcı firma bilgileriyle uygunluğu,
- ✓ Başka bir çekle takas nedeniyle, yeni alınan çek bilgileriyle uygunluğu,
- ✓ Satıştan iadeler nedeniyle çeklerin, stok ve hizmet çıkış tutarıyla

uygunluğu,

- ✓ Satıştan iadeler nedeniyle çeklerin, stok ve hizmet tutarıyla uygunluğu,
- ✓ Satıştan iadeler nedeniyle çeklerin satış faturası bilgileriyle uygunluğu,³¹⁹

5.1.3.3.2 Maddi Doğruluk Testleri

Denetim çalışması yapılırken, dönem sonunda tahsil edilememiş veya bankaya tahsile verilen o döneme ait çekler, bilançoda hazır değerler hesabı içinde gösterilir.

101 ALINAN ÇEKLER hesabının dönem sonu denetimi esnasında öncelikli olarak hesabın borç bakiyesi ile kambiyo senetleri defterleri karşılaştırılır. Eksiklik veya fazlalıklar sebebi araştırılmak üzere ilgili hesaplara alınır. Ayrıca çekler arasında vadesi bir sonraki döneme isabet eden çekler 121 ALACAK SENETLERİ hesabına alınır.³²⁰

Alınan çekler ile ilgili maddi doğruluk çalışması, kasada veya başka bir yetkilide muhafaza ediliyor ise, bunun görülmesi ve sayım tutanağına kaydedilmesi şeklinde olur. Esasen alınan çeklerin sayımı kasa sayımı ile birlikte yapılır ve tutanağına birlikte bağlanır. Alınan çeklerin gerçekliğini araştırmak için bunların hesaba girdiğı tarihteki kayıtlar gözden geçirilir. Eğer bunlar içinde vadesi geçtiğı halde henüz tahsil edilmeyen çekler var ise, neden tahsil edilmedikleri, karşılıksız olup olmadıkları inceleme konusu yapılır. Eğer bankaya karşılığının olmadığı şeklinde kayıt düşürülmüş ise neden icraya konulmadığı araştırılır. Ayrıca henüz vadesi gelmemiş çekler gözden geçirilerek, kredi değerliliğini yitirmiş firmaların keşideci olduğı çeklerin olup olmadığı araştırma konusu yapılır. Alınan çeklerde dikkatli olunması gereken bir başka husus ise alınan çekin teminat çeki niteliğinde olması ve bu hesapta izlenmemesi gerektiğidir. Bu tür çekler mal almak için verilen bir avansın, cari hesap şeklinde alıcılara açılacak kredinin veya verilecek veresiye malın, karşı

³¹⁹ Şen, a.g.e, s.58-59.

³²⁰ Ataman vd.,a.g.e, s.204.

tarafın geekleştireceği bir hizmetten caymamasının teminatı olarak alınmış olabilirler. Bunlar vadesinde tahsil edilmeyecek veya doğacak alacağa mahsup edilmeyeceklerdir. Doğan alacak başka turlu tahsil edilecektir. Ancak firma caymayı onlemek için bunu bir teminat olarak tutmaktadır. Bu tur eklerin Alınan ekler hesabında değil, Nazım Hesaplarda izlenmesi gerekir.

5.1.3.4 Değerleme ve Sınıflama

Alınan ekler'in bilançoda raporlanma yeri mevcut çekin niteliğine göre değişir. Vadesi gelmiş olmasına rağmen değişik nedenlerle henuz bankadan tahsilatı yapılmamış ve şüpheli niteliği olmayan ekler bu hesapta kalır. Eğer alınan ek ileri vadeli bir ek ise ve şirketin prensibi, çeki vadesinde tahsil etmek ise normal bir alacak senedi kabul edilip, 121 ALACAK SENETLERİ HESABI'na devri gerekir. Bu hesap yerine 126 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR hesabında gösterildiğine de tanık olunmaktadır. Bu hesapta sonuçta aynı grupta yer alan bir hesap olduğu ve bilançonun aynı kısmında yer aldığu için kabul edilebilir.³²¹

5.1.4 Verilen ekler Hesabının Denetimi

Verilen ekler ve ödeme emirleri, işletmenin uncu kişilere bankalardan ekle veya ödeme emri ile yapacağu demeler bu hesapta izlenir.

5.1.4.1 Denetimin Hedefleri

- ✓ Aktifte bankalar hesabının düzenleyici hesabı konumundaki "103 Verilen ekler ve deme Emirleri" hesabında izlenen çeklerin raporlama tarihi itibari ile vadesi gelip de henuz bankalarca ödenmeyen çekleri içerip, içermediği
- ✓ İleri vadeli eklerin "321 Borç Senetleri" veya "326 Diğer Ticari Borçlar" hesabına alınıp, alınmadığu
- ✓ ek karnesi dip koçanları ile çeklerin karşılaştırılarak kayıtlara alınmayan çeklerin olup, olmadığu
- ✓ Teminat olarak verilen eklerin "Nazım Hesaplar"a alınıp, alınmadığu
- ✓ İleri vadeli verilen ekler için reeskont hesaplama yöntemi seçilmiş ise (SPK'ya tabi işletmelerde zorunlu) hesaplanan reeskont tutarının

³²¹ Kaval, a.g.e, s.199-201.

doğru hesaplanıp, hesaplanmadığı

- ✓ Dövizli çekler düzenlenmiş ise, değerlemenin doğru yapılıp, yapılmadığı ve kur farklarının ilgili hesaplara alınıp alınmadığı

denetlenerek finansal tablolara doğru aktarılmasını sağlamaktır.³²²

5.1.4.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve İşlem Testleri

- ✓ Çekleri hazırlayanlar ile imza yetkili olanlar birbirlerinden personel olarak ayrılmışlar mı?
- ✓ Çekler hazırlanmadan ve lehtara verilmeden önce satın alınma talimatına uygun şekilde evrak tanzim edilip edilmediğı veya ödemenin yapılması için kurum içinde oluşturulmuş sisteme uygun hareket tarzı gösterilip gösterilmediğı araştırılıyor mu?
- ✓ Çekler lehtarına teslim edilirken, çek alındı belgesi imzalatılıyor mu?
- ✓ Kullanılmış çeklerin dipkoçanları usulüne uygun şekilde muhafaza ediliyor mu?
- ✓ Verilen vadeli çeklerin vadesinde tahsil edilip edilmedikleri araştırılıyor mu?
- ✓ Bankadan alınan hesap özetindeki hareketler ile hesaplara yapılan kayıtlar bu kayıtları yapanlardan bağımsız bir şekilde karşılaştırılıyor mu?
- ✓ Karşılıksız çek düzenlenmemesi için ne tür bir sistem uygulanıyor ve bu sistem tatmin edici mi?

5.1.4.3 Denetim Teknikleri

5.1.4.3.1 Uygunluk Denetimi

- ✓ Verilen çeklerin keşidecisinin imzaya yetkili olma kriterine uygunluğu,
- ✓ Verilen çeklerin çek koçanlarıyla uygunluğu,
- ✓ Verilen çeklerin yaprak bilgilerinin muavin kayıtlarıyla uygunluğu,
- ✓ Verilen çeklerin bankalar ve kasa hesabındaki azalışla uygunluğu,
- ✓ Verilen çeklerin karşılığının geçildiğı hesap sahibinin, alınan emtia

³²² Kardeş Selimoğlu vd.,a.g.e, s.202.

veya faydalanılan hizmet satıcısının uygunluğu,

- ✓ Verilen çeklerin tutarının, faydalanılan hizmet veya alınan emtia ve iktisadi kıymet tutarıyla uygunluğu,³²³

5.1.4.3.2 Maddi Doğruluk Testleri

Verilen çeklerde işletme zilyetliğinde olmadığı için herhangi bir mutabakat veya üçüncü kişilere onaylatma gibi teknik kullanılmaz. Çekin lehdarı da çeki keşide etmiş olabilir. Bu nedenle verilen çekler için uygulanabilecek denetim tekniği belge incelemesi şeklinde olabilir. Verilen çekin ne tür bir işlem nedeniyle verildiği, veriliş yeri ve amacı, işlemin yapıldığı kayıtlardan geriye gidilerek araştırma konusu yapılır.

5.1.4.4 Değerleme ve Sınıflama

Eğer çekin vadesi geçmiş olmasına rağmen henüz lehtar bilanço tarihi itibarıyla bunu çekmemiş ise, bu hesapta kalır. Aksi takdirde özün önceliği ilkesi uygulanır. Yani çekin emrine keşide edildiği kişi veya firmanın bu çeki vadesinden önce çekmeyeceği bekleniyor veya satış işleminin mahiyetinden anlaşılıyor ise bunların da 321 BORÇ SENETLERİ veya 326 DİĞER TİCARİ BORÇLAR hesaplarından birine virman edilmesi gerekir.

Alınan Çekler, Verilen Çekler ve Kredi Kartı Sliplerinden Alacakların değerlendirilmesi esas itibarıyla mukayyet değer, yani üzerinde yazılan (nominal) değer ile yapılır. Ancak bunlar bir çek niteliğinde değil de, bir alacak veya borç senedi gibi nitelendirilerek, Ticari Alacaklar/Borçlar hesap grubuna virman edilmişler ise doğal olarak bunlara reeskont işlemi uygulanır. Alınan Çekler için faiz 656 REESKONT FAİZ GİDERLERİ, verilen çekler için hesaplanan faiz 646 REESKONT FAİZ GELİRLERİ hesapları kullanılarak muhasebeleştirilir. Bu tutarlar ticari kârın belirlenmesinde dikkate alınmış olurlar. Ancak mali açıdan çeklerin vadesinin olmadığı ve kredi kartı sliplerinin de kambiyo senedine bağlı olmaması ve dolayısıyla bir bono ve poliçe gibi kabul edilmemesi nedeniyle hesaplanan ve Kâr/Zarara intikal ettirilen Reeskont Faiz Gelirlerinin ticari kârdan indirilmesi ve Reeskont Faiz Giderlerinin ticari kâra eklenmesi gerekir. Reeskont

³²³ Şen, a.g.e, s.75.

hesaplarının izleyen yılın ilk açılış yevmiye kaydından sonra ters kayıtla kapatılması gerekir. Bunun devamı olarak da yıl sonunda bir önceki yılın matraha ilavesi indirim, bir önceki yılın matrahtan indirimi ilave olarak dikkate alınarak vergi matrahı hesaplanır.

Borsada hisse senetleri işlem gören şirketlerimiz bu hesaplarla ilgili olarak hem mali tabloların 2 numaralı dipnotunda “Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar-Muhasebe Politikalarının Özeti” ve hem de 6 numaralı dipnotunda “Hazır Değerler” hesap grubunda açıklama yapacaklardır.

Hazır Değerler bilanço grubunda kasadaki TL ve yabancı paralar, bankadaki vadeli, vadesiz mevduat, ters repo alacakları, eğer ileri vadeli değiller ise alınan ve verilen çekler, kredi kartı sliplerinden alacaklar yer alacaktır. Bunlar vadeli ise doğuş şekline göre eğer bir ticari satımdan doğmuşlar ise “Ticari Alacaklar” eğer bir bağlı ortaklığa, iştirake ve ana şirkete verilen bir ödünçten kaynaklanmışlar ise “Diğer Alacaklar” bilanço kalemine alınacaklardır. Dolayısıyla değerlemesi de o bilanço kaleminin değerlendirme esaslarına göre yapılacaktır.

Hazır değerler hesap grubuna giren varlıklara ilişkin değerlendirme kuralları Uluslararası Muhasebe Standartlarından “39 Finansal Araçlar: Kayda Alma ve Değerleme”, “32 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme, Ölçme ve IFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar” standartları kapsamındadır.

Bu standarda göre bankalardaki mevduat bakiyeleri, Alınan Çekler ve Verilen Çekler birer finansal araçtır. Finansal araçlar bu tebliğe göre değerlendirme açısından dört gruba ayrılırlar. Alınan, verilen çekler, bankalardaki mevduat, alım satım konusu organize bir piyasaları olmadığı için değerlendirme açısından 39 no’lu standarttaki dört gruptan “kredi ve alacaklar” adıyla belirlenen gruba girerler. Bunlar için getirilen değerlendirme kuralı ise “itfa (iskonto) edilmiş maliyet” ile değerlemedir.

Yani bu finansal araçlar vadelerinde elde edilecek tutarın etkin faiz yöntemine göre iskonto edilmesinden sonra kalan net değerleriyle bilanço

taşınacaklardır. Banka mevcutları vadeli, vadesiz oluşlarına bakılmaksızın faize konu hesaplar şeklinde ise gelir tahakkuku yapılacaktır. Gelir tahakkuku, sözleşme faiz oranı veya bankanın uygulayacağı faiz oranı olacak, bu tutar ana paraya ilave edilecektir. Hesaplanan bu tutar banka hesaplarına borç kaydedilirken, faiz gelirlerine alacak yazılmış olacaktır.

Vadesi geldiği halde henüz tahsil edilmeyen veya ödenmeyen çekler var ise, bunlar nominal değerleri ile değerlemeye konu olacaklardır. Çünkü bu durumda bunların nominal değerleri, makul değerleri ve iskonto edilmiş maliyetleri aynı olmaktadır.

UFRS'ye göre raporlama yapan şirketler ile diğer şirketler arasında değerlendirme açısından bir fark yoktur. Ancak UFRS'ye göre raporlama yapan şirketlerde dipnotlarda banka hesapları ile ilgili olarak; faiz oranı değişim riski ve döviz riski hakkında bilanço okuyucularına açıklama yapılması gerekmektedir (UFRS 32). Bu itibarla 6 numaralı dipnotta; banka mevcutlarının içinde vadelerine göre, bunların vadelerini yansıtacak şekilde özet bilgiler verilmesi gerekir. Yine döviz mevcutları varsa bunların döviz cinslerine göre dağılımının da verilmesi gerekir.³²⁴

5.1.5 Alacakların Denetimi

En geniş anlamıyla alacak, para, mal veya hizmet için başkalarından talep edilebilecek haklar olarak tarif edilir. Muhasebede en çok bir paranın tahsilini gerektirecek olan alacakla karşılaşılır. Bunun için de satışlardan doğan alacaklar en önemli yeri işgal eder.³²⁵

Alacaklar her işletme türünde az veya çok mutlaka bakiyesi olan bir varlık grubudur. Alacaklar, satışlar neticesinde doğduğu gibi, ödünç verme, ilişkili şirketlere, personel, şirket ortaklarına borç verme veya yardım etme gibi nedenlerle de doğabilir. Bilanço; -şirketin aynası olması nedeniyle- anlaşılabilir ve yorumlanabilir olması, tam açıklama ilkesini sağlayabilmesi için değişik şekillerde sınıflanır. Bilanço'da ilk sınıflama modeli olarak, alacaklar; ticari

³²⁴ Kaval, a.g.e, s. 199-203.

³²⁵ Çömlekçi, a.g.e, s.80.

alacaklar, diğer alacaklar (ticari olmayan) şeklinde sınıflanmaktadır. Yine vadelerine göre; kısa vadeli alacaklar ile uzun vadeli alacaklar bilançonun ayrı bölümlerinde yer almaktadır. UFRS'ye göre raporlama yapan şirketlerde, ilişkili taraflardan olan alacak ve borçların ayrıca açıklanması gereken bir zorunluluktur. Alacakların başka bir ayırımı ise senetli ve senetsiz olmalarına göre yapılan ayırmadır. Her bir alacak grubu da alt hesaplara ayrılmaktadır.³²⁶

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde, alacakların “Ticari” ve “Diğer” diye ayırma tabi tutulması, bu alacakların nitelik farkından kaynaklanırken, “Senetli” ve “Senetsiz” olarak yapılan ayırım alacakların güvencesiyle ilgilidir. Alacaklarla ilgili olarak “Kısa” veya “Uzun Vadeli” olarak yapılan ayırım ise bunların nitelik veya güvence farkından değil, vade farkından kaynaklanmaktadır.³²⁷

Ticari alacaklar Tekdüzen Hesap Planı'nda 12 ve 22'nci hesap gruplarında yer alırlar. Bunların özelliği işletmenin mal ve hizmet satışlarından doğan alacakların bu hesap grubunda izlenmesidir. Mal ve hizmet satışlarının, ana faaliyet konusu dışında mal veya hizmet satışından, örneğin gayrimenkul, menkul gibi arazi mal satışlarından veya hurda, artık, deşe gibi yan ürün satışlarından kaynaklanmasının önemli yoktur. İşletmede, faturalı veya bunun yerine geçen bir satıştan kaynaklanması yeterlidir. 13 ve 23'ncü hesap gruplarında ise ticari olmayan alacaklar izlenmektedir. İşletmenin mal ve hizmet satışlarının dışında, finansal amaçlı işlemlerinden, personeliyle, ortaklarıyla, grup içi şirketlerle ilişkilerinden doğan alacakları takip edilir.³²⁸

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

³²⁶ Kaval, a.g.e, s. 204.

³²⁷ AdemKefelioğlu, “Alacakların Denetimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2002, Sayı 59, s.240.

³²⁸ Kaval, a.g.e, s.204.

(kesintiler nedeniyle) peşin ödenmiş vergi ve fonlardan sonra kalan tutarlar kaydedilmektedir.³²⁹

5.1.5.1 Denetimin Hedefleri

Alacakların denetiminin başlıca amacı kayıtlarda görülen tutarların gerçekte var olup olmadığını ve doğruluğunu araştırmak, hesapların geçerliliğini tespit etmek, tahsil edilebilirliklerini anlamak ve bilançodaki sunuluşunun doğruluk ve uygunluğunu aramaktır.³³⁰

Alacakların denetiminde, denetçi alacaklar kaleminin bakiyesini inceleyerek bu tutarın genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve devamlılık temeline göre uygun olarak finansal tablolara yansıtılmış bulunduğunu araştırır. Denetçinin temel amacı, belirtilen tutarların güvenilirliğini, belirtilen borçlular açısından geçerliliğini ve tahsil edilebilirliğini saptamaktır. Alacaklar kalemi denetlenirken mamullerin satış geliri veya sunulan hizmet geliri gibi, alacaklarla yakından ilgili diğer hesaplar hakkında da önemli denetim kanıtları toplanır.³³¹

Ticari/ticari olmayan, kısa/uzun vadeli, senetli/senetsiz ayırımı yapmadan tüm alacak hesaplarının denetiminde hedefler şunlardır:³³²

- ✓ Alacakların işletmenin geçmişte gösterdiği faaliyetlerin bir sonucu olarak doğduğunun ve hak sahipliğinin işletmeye ait olduğunun saptanması (gerçeklik/mülkiyet),
- ✓ Bilançoda gösterilen alacaklar tutarının tüm alacakları kapsamaması, eksik veya fazla bir rakama yer verilmemesi (bütünlük),
- ✓ Bilançoda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre değerlendirme yapıldığından emin olmak (değerleme),
- ✓ Bilançoda doğru sınıflama yapıldığından emin olmak (sınıflama),

İnşaat taahhüt işletmelerinde, ticari alacakların genellikle hakedişler karşılığında doğacağı düşünüldüğünde bu alanın, hakediş hesaplarının

³²⁹ Acar, **a.g.e**, s.150.

³³⁰ Çömlekçi, **a.g.e**, s.80.

³³¹ Güredin, **a.g.e**, s.255.

³³² Kaval, **a.g.e**, s.204.

denetimiyle paralel yürütülmesi 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.

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 bağlılığı, bu şekilde aktif düzenleyici işlemler yapmaktan kaçınmalarına neden olmaktadır. İşletmeler özellikle bankalara yönelik hazırlanan mali raporlarında riskini ve giderlerini arttıracak böylesine düzenlemeler yapmak istememektedirler.³³³

Bu hedeflere ulaşmak için denetçi denetim tekniklerini uygulamadan önce, iç kontrol sisteminin yeterliliğini araştırarak, uygulayacağı yıl içi sistem ve fonksiyon testleri ile yıl sonu maddi doğruluk testleri belirleyecek ve raporda açıklanması gereken hususları ortaya çıkaracaktır.³³⁴

5.1.5.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve İşlem Testleri

Alacaklarla ilgili iç kontrolün gözden geçirilmesi kredili satışların doğruluğu işlemlerin alacaklar hesabı üzerindeki etkilerini araştırmaya, alacaklar bakımından işletme ile müşteri arasındaki ilişkileri tespit etmeye ve alacaklarla ilgili olarak bilançoda görülen hesap bakiyesinin güvenilirliği hakkında kanaat getirmeye yönelik olmalıdır. Yalnız burada denetçinin iyi bir iç kontrol sisteminin var olduğuna inanabilmesi için işin her safhasında fonksiyonel iş bölümünün mevcudiyetini görmesi gerekir.³³⁵

³³³ Acar, **a.g.e**, s.153-155.

³³⁴ Kaval, **a.g.e**, s.205.

³³⁵ Çömlekçi, **a.g.e**, s.81.

Alacakların doğduğu yer çoğu kez satışlar olduğu için özellikle ticari alacakların iç kontrol sistemi satışlarla birlikte ele alınır. Satış döngüsü, satışlar- alacaklar- tahsilatlar şeklinde olduğu için iç kontrol sistemini bu sistemden tamamen ayrı incelemek doğru olmaz.

Ticari Satışlardan doğan alacaklarla ilgili olarak;³³⁶

- ✓ Alacakların takip sorumluluğu muhasebe ve satış bölümleri arasında müşterek dağılmıştır. Satış servislerinin, müşterilerin kredi değerliliğinin sürdüğünü tespit, müşterinin kredi limiti ile birlikte gecikmelerini izlemek ve tehlikeli durumlarda önlem almak zorunluluğu vardır. Muhasebenin alacakların doğuşunu ve tahsilini kayıt sorumluluğu vardır. Hiçbir şekilde satış ile kayıt etme aynı birimde toplanmamalıdır.
- ✓ Satış veya kredi servislerinde müşterilerin kredileri takip edilmekle birlikte, muhasebede de ana hesabın alt veya yardımcı hesapları olarak müşterilerin durumu izlenmelidir.
- ✓ Her ayın sonunda müşteriler defter bakiyesi –Ana Hesap bakiyesi- Satış Servisinde tutulan kayıt bakiyeleri birbirleri ile karşılaştırılmalıdır. (eğer bilgisayar sisteminde Faturalama- Muhasebe-Cari Hesaplar entegre çalışmıyorsa).
- ✓ Müşterilerle aylık, hiç olmazsa üçer aylık dönemler itibariyle hesap ekstresi gönderilerek hesap mutabakatları yapılmalıdır.
- ✓ Alıcıların bazılarında bu tür hesap ekstreleri düzenli geliyor ise, bunlar alacakları kaydeden kişiden bağımsız olarak açılmalı ve takip edilmelidir.
- ✓ Alacakları takip eden kişi, gecikmeleri olan müşterileri ay sona erdikten sonra, daha önceki gecikmeli müşterilerle birlikte üst yönetime ve satış bölümüne rapor etmelidir. Yani geciken veya ödemede oldukça önemli aksaklıkları olan müşteriler mutlaka üst yönetim tarafından haberdar edilmelidir.

³³⁶ Kaval, a.g.e, s.205.

- ✓ Kredili satış yapan perakende mağazalarında olduğu gibi gecikmesi olan müşterilere hatırlatma mektubu yazılmalıdır. Bu tür işlemler kayıtları tutan kişiler dışındaki kişiler tarafından yerine getirilmelidir.
- ✓ Müşterilerden alınan teminat senetleri (çek, bono) bu hesapları tutanlardan bağımsız (vezne veya üçüncü bir görevli) bir şekilde korunmalıdır.
- ✓ Vadesi gelmek üzere olan senetler portföyden çıkarılıp, uygun zamanda bankaya tahsile gönderilmelidir. Bankaya gönderilmeyip şirkette tahsil edilecekler, veznedara tahsil edilmek üzere belge ile teslim edilmelidir.
- ✓ Bankalardan tahsil edilemediği için geri dönen çek ve senetlerden üst yönetim, finansman ve satış bölümleri derhal haberdar edilip, bunlar için gerekli işlemler zamanında başlatılmalıdır. Bunların takipleri kayıtları tutan kişilerden ayrı kişiler tarafından yerine getirilmelidir. Gerekiyor ise, derhal şirket avukatları haberdar edilmelidir.
- ✓ Şüpheli duruma düşen alacaklar için karşılık ayrılması, veya tamamen değersiz olacak yazılması işlemlerinde üst yönetimden onay alınmalıdır.
- ✓ Şüpheli alacaklardan yapılan tahsilatlarda normal prosedür izlenmemelidir. Üst yönetim haberdar edilmelidir.
- ✓ Satışlar grup içi şirketlere veya şirket sahiplerinin diğer şirketlerine yapılıyor ve kredili oluyor ise, örtülü kazanç doğuracak şekilde transfer fiyatı kullanılmalıdır.
- ✓ Alacakların aynı nitelikte olmayan borçlardan mahsubu yapılmamalıdır.

Ticari Olmayan Alacaklarla İlgili Olarak;

- ✓ Muhasebe ve Satış bölümlerine mutlaka iştirakler, bağlı ortaklıklar, doğrudan bir iştirak ilişkisi yoksa bile, grup içi ilişkili olan firmaların listesi verilmelidir.
- ✓ Bu firmalara yapılan normal mal ve hizmet satışları, duran varlık

satışları, vergi ayarlama amaçlı işlemler ve finansman amaçlı işlemlerin birbirlerinden iyi ayırt edilip, ayrı hesaplarda izlenmesi gerekir.

- ✓ Bu tür parasal hareketlerin grup içinde temel esaslara bağlanmış olması, örtülü kazanç ve örtülü sermaye kazancı doğuracak işlemlerden olmaması gerekir. Eğer bu tür sonuçlar doğuran işlemler oluyor ise, grup içinde mutlaka faiz tahakkukları yapıp, şirketler arasında denge sağlanmalıdır.
- ✓ Personele verilen maaş avanslarının esasları belli olmalıdır. Bu tür kararları üst yönetim vermelidir. Bunların tahsili için de ayrı çaba sarf edilmelidir. Muhasebede görevlendirilen bir personel bunların verilmiş, kayda geçiş ve tahsilatlarını takip etmelidir.
- ✓ Şirket ortaklarının şirketten nakit çekmeleri veya işletmeye nakit ödemeleri söz konusu ise bunlar ayrı hesaplarda izlenmelidir. Alacaklar için faiz tahakkuk ettirilmelidir.
- ✓ Ortaklar işletmeden para yerine mal çekiyorlarsa bunların da mutlaka kayda alınması sağlanmalıdır.
- ✓ Yabancı paralı işlemler oluyor ise, bu ayrıca alt veya yardımcı hesaplarda izlenmelidir.

Bu gibi durumlar işletmenin yapısına, üretim ve pazarlama sürecine göre değişebilir. Önemli olan, iç kontrol sisteminin;

- ✓ Şirketin tüm alacaklarını doğru zamanlarına göre sırayla gösterebilme,
- ✓ Personelin tahsilatı yapmasına rağmen henüz hesaba almamasının gecikmesini önleme,
- ✓ Herhangi bir müşteriden olan tahsilatı, başka bir müşterinin hesabından düşmeme,
- ✓ Kredili satış servisleri fark etmeseler bile, borçlarını ödemeyen müşterileri derhal fark edip, satışlar bölümüne ve üst yönetime bildirerek zararın önlenmesini veya büyümesini engelleme,

gibi gereklilikleri yerine getirebilecek fonksiyonellikte olmalıdır.

Denetçi bu gibi ihtiyaçları mevcut sistemin karşılayıp karşılamadığını tespit edecek, eğer yeterli görmez ise kontrol riskinin yüksek olduğuna kanaat getirecektir ve dolayısıyla bulgu riskinin küçültülmesi için daha kapsamlı ve detaylı işlem testlerine başvuracaktır. Örneğin çok yoğun bir para trafiği yaşanan müşterilere hesap ekstresi gönderilmiyor ve onlardan da bu tür bir talep gelmiyor ise, denetçi daha yıl sonu gelmeden bu müşterilere ara dönemlerde Mutabakat Mektubu gönderebilir. Önemli gördüğü hesap bakiyeleri için borç kayıtlarının ne amaçla yapıldığını geriye doğru giderek defter ve belgelerden inceler. Eğer varsa grup şirketler ile ilişkileri ayrı bir gözle incelemeye alır. Belli bir tarihte alınan senetlerin sayımını yapabilir.³³⁷

5.1.5.3 Denetim Teknikleri

5.1.5.3.1 Uygunluk Denetimi

Ticari alacaklar mal ve hizmet satışı nedeniyle doğan alacaklardır. Bu nedenle alacaklarla ilgili olarak yürütülen uygunluk denetimleri satışlarla ilgili faaliyet ve işlemleri içerir.³³⁸

Alacaklarla ilgili uygunluk denetiminin amacı, faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesinde işletmede yayınlanmış talimat ve yönergelere uygun davranıldığını saptamaktır. Bu nedenle denetçi yapacağı uygunluk denetiminde genel olarak aşağıdaki hususları sorgulayacaktır.³³⁹

- ✓ Satışlar, kredisi olan uygun müşterilere yapılmış mıdır?
- ✓ Satılan malların sevkiyatı yapılmış mıdır?
- ✓ Sevkiyatı yapılan mallar için uygun faturalar düzenlenmiş midir?
- ✓ Hazırlanan faturalar zamanında muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmiş midir?

³³⁷ Kaval, **a.g.e.**, s.207-208.

³³⁸ Güredin, **a.g.e.**, s.258.

³³⁹ Tokaç, **a.g.e.**, s.299.

- ✓ Düzenlenen faturalar ile müşterilere yapılan sevkiyatlar uyumlu mudur?

5.1.5.3.2 Maddi Doğruluk Testleri

Alacaklar için uygulanacak maddi doğruluk testleri alacağın senetli veya senetsiz olmasına ve alacağın kaynağına göre farklılık gösterir.³⁴⁰

5.1.5.3.2.1 Senetli Alacaklar

Senede bağlanmış alacaklar ayrıca denetlenmelidir. Denetçi denetlediği işletmeden senede bağlanmış alacakların bir listesini almalıdır. Bu listenin aritmetik doğruluğu saptanmalı ve liste toplamı büyük defter bakiyesi ile karşılaştırılmalıdır. Liste içeriği örnekleme yoluyla destekleyici kayıtlarda yeniden izlenmelidir. Senede bağlanmış alacaklar için düzenlenen döküm cetvelinde ticari alacak senetleri diğer alacak senetlerinden (örneğin; ortaklardan alacak senetleri, çalışanlardan alacak senetleri vbg...) ayrı gösterilmeli ve bu durum denetçi tarafından incelenerek onaylanmalıdır. Bunun nedeni esas ticari faaliyetten doğmayan alacak senetlerinin finansal tablolarda Diğer Alacak Senetleri genel başlığı altında ayrı bir sınıflandırma ile gösterilmesidir.³⁴¹

Alacak Senetleri için uygulanabilecek denetim teknikleri sayım, sayıma nezaret (gözlem), belge incelemesi ve alacağın kaynağına göre farklılık gösterir.

Eğer senetler herhangi bir bankaya tahsile veya teminata verilmemişler ise, denetçi bunları hesap kesim tarihinden kısa bir süre önce veya sonra sayar. Denetlenen müşterinin yetkilileri ile imza altına alır. Eğer işletmede bu işlemler oldukça yüksek sayıda ise, şirketin sayımına nezaret ederek gözlem yapar. Bu sayım daha çok kasa sayımı ile birlikte yapılır. Çünkü senetler çoğu işletmede kasada muhafaza edilirler. Sayım sonucunda bulunan tutar ile hesapta yer alan tutar karşılaştırılarak fiili durum ile kaydi durumun eşitliği araştırılır.

³⁴⁰ Kaval, a.g.e, s.208.

³⁴¹ Güredin, a.g.e, s.271.

Denetçinin kendisinin sayıma gözlemci olarak katılması veya sayması yetmez. Bunları bir de vadeleri açısından incelemesi gerekir. Çünkü vadesi geçmiş olan alacaklar olabilir. Bunlar şüpheli alacak niteliğindedir. Yine bazıları vade uzatımı nedeniyle elde bulundurulan senetler olabilir. Bu nedenle senedin borçlusunun hesaplarına dönüp alacağın doğduğu tarih ve niteliği incelenir. Amaç vadesi geldiğinde bu senedin tahsil imkanının olup olmadığı hakkında yargıya ulaşmaktır.

Senetlerin bazıları da teminat niteliğinde alınmış senet ve çekler olabilir. Bunları ayrı gruplandırmak ve Nazım Hesap kayıtları ile karşılaştırmak gerekir.

Hesapta olduğu halde işletmede olmayan senetler olabilir. Bunlar bankalara tahsile veya teminata verilmiş olan senetler olabilir. Bunlar için doğrulama işlemi bankaya yazılan genel doğrulama mektubu kapsamında yerine getirilir. Bankadan gelen rakamlar ile hesaptaki rakamlar karşılaştırılır.³⁴²

Denetçi alacak senetlerini ve senet karşılığında bir güvence almışsa, bu güvenceleri incelemelidir. Güvencelerin bilançoda tam açıklama kuralına uygun olarak sunulduğu araştırılmalıdır. Alacak senetleri ile ilgili incelemeler tercihan kasanın ve menkul değerlerin sayımı sırasında yapılmalıdır. İşletmenin elinde fazla sayıda alacak senedinin bulunması halinde denetçinin örnekleme yöntemine gitmesi olağandır.³⁴³

5.1.5.3.2 Senetsiz Alacaklar

Senetsiz alacaklar için uygulanacak maddi doğruluk testleri hesap incelemesi, mutabakat mektubu yazdırılması, belge incelemesi şeklinde olur.

Öncelikle, şunu belirlemek gerekir ki, denetçinin sorumluluğu tüm alacakların bilançoya alınması ile sınırlı değildir. Bunların tahsil olanaklarını da dikkate alıp, tahsili şüpheli ve mümkün görünmeyenlerin raporlanmasını sağlamak, bilançoda sadece tahsil edilebilir olanları net bir tutarla göstermek denetçinin sorumluluğundadır. Bu nedenle ilk yapacağı çalışma alacakların

³⁴² Kaval, a.g.e, s.208-209.

³⁴³ Güredin, a.g.e, s.271.

içinde şüpheli hale gelenlerle değersiz hale gelenleri ayırt etmektir. Bu aşamada denetçi alacakları her bir müşteri bazında incelemek ve içinde kredibilitesidüşük olanları ayırmak zorundadır. Bunun için değişik yöntemler izlenebilir ise de, en kolay yapılacak işlem, alacaklar yardımcı defterinden hareketle alacakların yaşlandırılmasını sağlamaktır. Bunu denetçi ya kendisi yapar ya da şirket yetkililerinden ister.

Alacakları yaşlandırmaktan kasıt, alacakları bilanço gününde aşağıdaki gibi gecikmiş vadelerine göre sınıflamaktır.

Tablo 9. Alacakları Yaşlandırma Listesi

MÜŞTERİ ADI	1 AYDIR TAHSİLAT YAPILAMAYANLAR	2 AYDIR TAHSİLAT YAPILAMAYANLAR	3 AYDIR TAHSİLAT YAPILAMAYANLAR	DAHA UZUN SÜREDİR TAHSİLAT YAPILAMAYANLAR
A.....B				
B.....C				
.....				
.....				
.....				
TOPLAM				

Kaynak: Hasan Kaval, Muhasebe Denetimi,3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008,s.210

Denetçi bu listeyi elde ettikten sonra bu listede bulunanların tek tek incelemesini yapar. Özellikle büyük bakiyeli hesaplarda müşterinin borcunu ödememe nedenini araştırır. Bunu yaparken denetlenen müşterinin daha önce bu müşteri ile olan yazışmalarını inceler. Bunların içlerinde özellikle henüz bir ayı geçen alacakların şüpheli hale gelmiş olanları çok az olabilir. Bunlar normal alacak kabul edilebilir. Ancak süre uzadıkça alacağın şüpheli hale gelme olasılığı artmaktadır. Hele iki ayı geçmiş olanlarda şüphelilik durumu oldukça fazla olur. Denetçi, bunların içinde teminatlı olanların olup olmadığını araştırır. Teminatın niteliği, riski karşılamaya yetip yetmediği hususlarında da incelemelerde bulunur. Şüpheli hale gelmemekle birlikte tahsilinde gerçekten tereddüt olan alacakların 120 Alıcılar hesabından çıkarılarak 126 Diğer Ticari Alacaklar hesabına alınmasını ister. Ayrıca bunlara bir kez daha hatırlatma

mektubu yazılmasını veya gerekli işlemin hızlandırılmasını işletme yöneticileri ile görüşür. Şüpheli hale gelenlerin ise 128 Şüpheli Alacaklar Hesabı'na devredilmesini ister.

Denetçinin sadece vadesi gelmiş alacakları değil, henüz vadesi gelmemiş alacakları da borçlunun kredibilitesi açısından incelenmesi gerekir. Öyle alacaklar olur ki, henüz başlangıçta öngörülen vade gelmemiş olabilir. Ancak borçlu kredibilitesini yitirmiş, kendisi hakkında icra, tasfiye davaları açılmış olabilir. Veya kendisi yurdu terk etmiş, hapse girmiş olabilir ve büyük bir ihtimal ile vadesinde alacak tahsil edilemeyecektir. Bu gibi alacakların da tespit edilip normal alacaklardan çıkarılması ve şüpheli alacaklara alınması gerekir.

Senetsiz alacaklar bu şekilde incelendikten, normalleri şüpheli görülenlerden ayrıldıktan sonra bunların normal olanları ile mutabakat çalışması yapılır. Çünkü bu alacaklar her ne kadar normal görülüyor ise de, bazıları tahsil edildiği halde yanlışlıkla başka bir müşteri hesabından düşülmüş olabilir. Böyle bir durum olmamakla birlikte, işletmede herhangi birine verilmiş olduğu halde, o kişi bu borcu işletme kasasına yatırmamış da olabilir. Değişik nedenlerle defter kayıtları ile fiili durum birbiri ile mutabık olmayabilir. Bilinir ki, işletme içinden elde edilen kanıtlar bu işle ilgili olanlardan doğrudan elde edilen kanıtlara oranla daha az güvenilirdir. Bu nedenle müşterilere doğrulama mektubu yazmak zorunluluğu doğar.³⁴⁴

5.1.5.3.2.3 Grup İçi Alacaklar

Grup içi alacakların (ve borçların) denetimi, denetimde özel bir önem taşır. Grup içi işletmeler ile doğrulama yapma gereği vardır. Hatta diğer müşterilerden daha yoğun ve dikkatli bir şekilde, mutabakat çalışmaları yapmak gerekir. Bu tür işletmelerden mal ve hizmet satışlarından doğan alacak 120 Alıcılar, finansman faaliyetlerinden doğan alacaklar 131, 132, 133 numaralı hesaplarda izlenecek ve bilançoda farklı gruplarda gösterileceklerdir. Çalışma kağıtları üzerine bu tür işletmelerden alacağın nasıl doğduğu, ticari/ticari olmayan, kısa/uzun vadeli ayırımları yapılarak analiz edilir. Çünkü bu hususlar

³⁴⁴ Kaval, a.g.e, s.209-211.

bilançonun sınıflamasında dikkate alınacağı gibi, bilanço dipnotlarında da ayrı açıklamalara yer verilecektir. Bu arada denetçi bu firmalar ile yapılan anlaşmaları, mal ve hizmet satışında kullanılan transfer fiyatlarını işletmenin maliyetleri ve piyasa fiyatları ile karşılaştıracaktır. Örtülü kazanç dağıtımı sonucunu doğuran işlemlerin olup olmadığını tespit edecektir.

Bu tür alacaklar içinde de geciken alacakların olup olmadığı inceleme konusu yapılır. Ancak borçlunun kredibilite araştırmasına bu aşamada genellikle yer verilmez. Çünkü, diğer müşterilere göre bu tür firmalardan alacakların tahsili ayrı esaslara tabidir. Bu firma iştirak veya bağlı ortaklıksa o aşamada bir bütün olarak inceleme konusu yapılacaktır.

5.1.5.3.2.4 Personelden Alacaklar

Personelden alacaklar hesabı, personele verilen borçlardan oluşacaktır. Personele iş avansı veya personel avansı olarak verilen tutar, diğer dönen varlıklar hesap grubunda açılan hesaplarda izlenecektir. Yine mal ve hizmet satışları ile ilgili olanları da 120 Alıcılar Hesabı'nda izlenip, raporlanacaktır. Ancak personele bir ikraz gibi, maaşından düzenli aralıklarla kesilmek üzere verilen borçlar 135 Personelden Alacaklar Hesabı'nda izlenir. Bunlarla yazılı mutabakat yapılmasına gerek yoktur. Ancak araştırılacak husus bu kişinin hala işinde çalışıp çalışmadığı, bu alacağın tahsil yeteneğinin olup olmadığıdır. Bazen personelin işini terk ettiği veya işine son verildiği halde, daha önceki borcunu ödemediğine tanık olunmaktadır. Bu nedenle denetçi bu hesabın hareketli olup olmadığını araştırır. Eğer hareketsiz ise veya işçinin işinden ayrıldığını öğrenir ise bu bakiyenin 136 Diğer Alacaklar hesabına, eğer alacağın şüpheli olduğu kanısına varırsa 138 Şüpheli Diğer Alacaklar hesabına alınmasını sağlar.

5.1.5.4 Değerleme ve Sınıflama

Alacakların değerlemesi ve finansal tablolarda sunulması konusunda, Vergi yasaları, SPK Seri XI, No:1 ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları arasında oldukça önemli farklar bulunmaktadır.

Mevzuatımızdaki tüm düzenlemelerde, bilançoda ticari alacaklar/diğer alacaklar ayırımının yanında bunların uzun vadeli/kısa vadeli şeklinde ayırımı söz konusu olmaktadır. Bu ayırım gereğinin dışında alacakların değerlendirme ve raporlanmasında;

- ✓ Alacaklardan tahsil edilebilir (geri kazanılabilir) tutarının belirlenmesi, dolayısıyla karşılık ayırmaya gerek olup olmadığı, eğer ayrılacak ise tutarının ne olacağı,
- ✓ Reeskonta tabi tutulup tutulmayacağı, tabi tutulacaklar ise faiz oranının ne olacağı,
- ✓ Ayrılan karşılıklar ve reeskont tutarlarının vergi yasaları karşısındaki durumu,
- ✓ Mali tabloların eklerinde kamuya açıklanacak hususların niteliği, ayrıntısı, önemli ve özelliği olan konulardır.

Ticari alacaklar hesap grubunda işletmenin esas faaliyet konusu mal ve hizmet satışları ile arazi de olsa arsa, arazi, kullanılmış demirbaşlar, taşıtların satışından kaynaklanan alacaklar yer alır. Bunlar;

- ✓ Alıcılar,
- ✓ Alacak Senetleri,
- ✓ Alınan Vadeli Çekler,
- ✓ Diğer Ticari Alacaklar,
- ✓ Şüpheli Ticari Alacaklar,
- ✓ Kredi Kartı Sliplerinden Alacaklar,

hesaplarında izlenmektedirler.

Diğer Alacaklar hesap grubunda ise;

- ✓ Ortaklardan Alacaklar,
- ✓ İştiraklerden Alacaklar,
- ✓ Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar,
- ✓ Personelden Alacaklar (Personel ve İş Avansları hariç)

✓ Resmi Dairelerden Alacaklar (Satış nedeniyle doğanlar hariç),

hesapları yer alır. Eğer alacak yine herhangi bir satış işleminden doğmuş ise Ticari Alacakların içinde gösterilmekle birlikte, dipnotlarda ayrıntıları hakkında bilgi vermek gerekir.

Ancak, şirket konsolide mali tablo düzenliyor ise; bağlı ortaklıklardan alacaklar ve ortaklardan alacaklar kalemleri eleminasyona dahil alacakları için konsolide mali tablolarda bulunmazlar.³⁴⁵

5.1.5.4.1 Karşılıkların Ayrılması ve Muhasebeleştirilmesi

Şüpheli alacaklar, çeşitli nedenlerle tahsil imkanlarının güçleşmiş olduğu tahmin edilen alacakları ifade eder. İşletmelerin makul bir gerekçeye dayanarak şüpheli alacaklarını tahmin etmesi ve bu alacaklar için karşılık ayırması şarttır.³⁴⁶

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre alacaklar bilançoda tahsil edilebilir değerleriyle gösterilir. Bu nedenle alacakların bilanço gününe indirgenmiş değerlerinin hesaplanması gerekir. Alacakları değerlerken karşılaşılan en önemli sorun bunların tahsil kabiliyetinin belirlenmesi sorunudur. Burada yapılabilecek bir hata hem bilanço ve hem de gelir tablosunu etkileyecektir. Dolayısıyla denetçi yalnızca alacakların brüt tutarlarının doğrulanmasıyla ilgili değildir. Denetçi gerekli incelemeleri yaparak değersiz veya tahsili imkansız hale gelen alacakların kayıtlardan uygun olarak silindiğine, ileride tahsil edilemeyeceği düşünülen alacaklar için uygun karşılıkların ayrılmış olduğuna güven getirmelidir.³⁴⁷

5.1.5.4.1.1 Genelde Karşılıkların Ayrılması ve Muhasebeleştirilmesi

Şüpheli Alacaklar Karşılığı vadesi geldiği halde tahsil edilemeyen şüpheli alacaklar ile henüz vadesi gelmemiş olmakla birlikte vadesinde tahsil edilemeyeceği meydana gelen olaylardan anlaşılacaklara uygulanır. Yani sadece vergi yasalarındaki koşulları taşıyanlara ayrılmaz. Bir alacağın şüpheli

³⁴⁵ Kaval, a.g.e, s.214-217.

³⁴⁶ Ataman vd.,a.g.e, s.212.

³⁴⁷ Kefelioğlu, a.g.m, s.243.

alacak sayılabilmesi için vergi yasaları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ayrı esaslar öngörmektedir. Vergi yasalarına göre (V.U.K. Md.323) bir alacağın şüpheli alacak olarak nitelenebilmesi için;

- ✓ Alacağın kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olması,
- ✓ Dava veya icra safhasına intikal etmesi,
- ✓ Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek küçük alacaklar olması gerekir.

Bu konularda değişik zamanlarda Maliye İdaresi ile vergi mükellefleri arasında sorunlar yaşanabilmektedir. Bu sorunlara yardımcı olmak üzere aşağıdaki açıklamalar yapılabilir.

- ✓ Şüpheli alacaklara karşılık ayırma politikası sadece bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere tanınan haktır.
- ✓ Alacağın ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili olarak, sadece işletmenin normal faaliyetleri kapsamında satılan mal ve hizmet satış hasılatından kaynaklanan bir alacak olması gerekmez. İşletmenin duran varlıklarının bir kısmının satışından kaynaklanan bir alacak da olabilir. Örneğin taşıtların satışından kaynaklanan bir alacak bu niteliktedir. Veya iflas eden bankalardan olan alacaklar da şüpheli alacak niteliğini taşır. Yine yapılan işin karşılığı olarak verilen avanslarda, avansı alan kişinin herhangi bir şekilde edimini yerine getirememesi nedeniyle doğan alacaklar için de karşılık ayrılabilir. Keza işinden ayrılan personelden alacak bakiyesi kalmış ise ve bu diğer koşulları sağlayacak şekilde ciddi takibe konu edilmiş ise yine karşılık ayrılabilir.
- ✓ Hatır senetlerinden doğmuş veya işletme sahibinin başka işlerinden doğmuş bir alacak senedinin herhangi bir şekilde işletme kayıtlarına alacak olarak alınmış olması neticesinde bu senet karşılıksız çıktığında karşılık ayrılamaz.
- ✓ Alacağın teminatsız olması gerekir. Karşılık sadece teminatsız kalan

kısmı kadar ayrılabilir. Teminatın ne olacağı konusunda bir sınırlama yoktur. Kişisel kefalette bir teminat sayılır. Bu nedenle borçlu borcunu herhangi bir şekilde ödeyemiyor veya ödemek istemiyor ise, kefile de başvurmak gerekir. Eğer kefileden de tahsilat yapılamaz ise karşılık ayrılabilir.

- ✓ Karşılık ayrılabilmesi için sadece dava açılmış veya icrada ihtarname gönderilmiş olması yetmez. Dava veya icra takibinin göstermelik olmaması gerekir. Davanın ilerlemiş veya haczin başlayabilecek duruma gelmesi gerekir. İcra takibine başlanmış ve bazı mallar haczedilmiş ise haczedilen mallar da teminat sayılır. Eğer daha önce karşılık ayrılmış ise haczedilen malların değeri kadar karşılık iptal edilir.
- ✓ Teminatın değerinde de ihtiyatlı davranmak gerekir. Teminat alacağın tamamını karşılayacak şekilde gösterilmesine rağmen karşılamıyor ise, yine vergi usul yasasındaki değerlendirme usullerine başvurulmalıdır. Örneğin bir bayilik anlaşmasında gayrimenkul ipoteği teminat olarak alınmış ise, bu teminatın değeri de abartılı bir şekilde piyasa değerinden yüksek gösterilmiş ise yine teminat açığı vardır. Burada teminatın değeri vergi usul yasasında belirtilen emsal bedel uygulaması ile tespit edilebilir. Bu tespitten sonra karşılık tutarı hesaplanabilir.
- ✓ Alacağın bir kısmı Katma Değer Vergisi'nden kaynaklanmış ise, bu kısma ilişkin karşılık ayrılamayacağı şeklindeki görüşler bulunmaktadır. Bu görüşlere katılmak mümkün değildir. Çünkü bu alacak da işletmenin kazanç sağlamak ve idame ettirmek şeklindeki faaliyetleri neticesinde doğmuştur.
- ✓ İflas masasına yazdırılan çekler için de karşılık ayrılabilir. Ancak bankanın garantisi olan kısım teminat sayılır.

Bu koşullarda ayrılan karşılık giderleri vergi yasaları açısından da tanınır ve gelirden düşülebilir. Ancak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri vergi yasalarından daha geniş bir bakış açısıyla ve ihtiyatlılık ilkesi ile olaya yaklaşır.

Bu ilkeye göre; şirketi olduğundan daha iyi gösterecek uygulamalardan kaçınılır ve özellikle işletmeyi borç altına sokan veya ileride bir zarara neden olacak durumlarda muhtemel zarar kadar karşılık ayrılır. Yani muhtemel zararın olması karşılık ayrılması için yeterlidir. Vergi yasalarında olduğu gibi ek koşullar aranmaz. Hatta alacağın henüz şüpheli hale gelmesi gerekli değildir. Bu nedenle yukarıda belirtilen durumların dışında aşağıdaki durumlarda da karşılık ayrılması gerekir.

- ✓ Alacağın mutlaka mal ve hizmet satışından veya gelir elde etme amaçlı faaliyetlerden kaynaklanması gerekmez. Her türlü işlemde kaynaklanmış olabilir. Hatır senetlerinden veya ilişkili şirketlere kefaletten dolayı ödenen tutarlardan doğan alacaklardan kaynaklanabilir. Bunların teminatı ve karşı şirketin kredibilitesi ölçüldükten sonra muhtemel zarar kadar karşılık ayrılır.
- ✓ Alacağın dava veya icra safhasına intikal etmesi zorunlu değildir. Örneğin borçlunun iki aydır taksitlerini ödemiyor olması veya senetli alacaklarda senedin vadesinin iki defa uzatılmış olmasına rağmen tahsil edilememesi şüpheli alacak olarak nitelemeye yeterlidir ve karşılık ayrılması gerekir.
- ✓ Karşılığın tutarı için özel çalışmalar yapılmalı ve makul bir gerekçe ile muhtemel zarar miktarı tespit edilmelidir. Alınan teminatların da makul değerleri esas alınmalıdır.
- ✓ Ayrıca şüpheli alacak karşılığı ayrılması için bir alacağın mutlaka vadesinin dolmuş olması zorunlu değildir. Henüz vadesi gelmemiş alacaklar için de karşılık ayrılması gerekir. Örneğin bir kişi veya işletmeye uzun vadeli bir satış yapılmış ve bu nedenle bir alacak doğmuş ise (senetli veya senetsiz) ve bu kişi de henüz borcun vadesi gelmeden geçirdiği bir hastalık, istenmeyen bir durum, veya işlerinin iyiye gitmemesi gibi nedenlerle vadesinde borcunu ödeyemeyeceği açıksa alacak yine şüpheli hale gelmiş ve karşılık ayrılmasını gerektiriyor olabilir.

Yine diğer taraftan veresiye satışlarda veya bankalarda kullanılan kredilerde doğan alacağın tamamının tahsil edileceği iddia edilemez. Alacaklar içinde öyle tutarlar vardır ki, henüz vadesi gelmediği için şüpheli olduğu da belli değildir. Ancak bunların bir kısmının batması olasılığı vardır. Bu tür bataklar sadece vadenin dolduğu dönemin değil, satışın yapıldığı veya kredinin kullanıldığı dönemin zararıdır. Bu dönemde eğer bir gelir elde ediliyor ve hesaplara intikal ettiriliyor ise, bu gelirin kazanılmasında etkisi olan veya bu geliri olduğu gibi götürecek muhtemel risklerin aynı dönemde gelirle eşleştirilmesi gerekir. Bu nedenle satışların yapıldığı dönemde riskler için karşılık ayrılması gerekir. Ancak bu tür karşılıklarda karşılık ayrılacak alacak herhangi bir kişinin alacağı üzerinden değil, tüm normal alacak bakiyesi üzerinden ayrılacaktır. Bu tür karşılıkları da dikkate aldığımızda şüpheli alacaklar için ayrılacak karşılıklar ikiye ayrılır. Bunlar:

- ✓ zel Karşılıklar ve
- ✓ Genel Karşılıklar'dır.

Özel karşılıklar borçlusunu belli, yapılan çalışmalar neticesinde muhtemel zararın tahmin edilebildiği karşılıklardır. Genel karşılıklarda ise böyle bir durum yoktur ve karşılık tutarı alacağın tamamı üzerinden hesaplanarak ayrılır.

Ayrılacak zel karşılığın miktarının hesaplanması, önce alacakların yaşlandırılması cetvelinde şüpheli alacakların tespit edilmesi, daha sonra her bir alacak kalemi için muhtemel zararın ne olabileceğinin tahmin edilmesi suretiyle bulunur. Yani ayrılacak karşılığın tutarı müşterinin kredibilite durumu, teminatları, ödemede gecikme süresi gibi durumlar dikkate alınarak doğrudan hesaplanır.

Genel Karşılıklar ise perakende satış yöntemine göre belirlenir. Perakende satış yöntemine göre değerleme yapılan dönemden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilemeyen alacakların ilgili bulunduğu dönemlerdeki toplam vadeli satışlara oranının ortalaması, değerleme

dönemindeki vadeli satışlara uygulanarak tahmini şüpheli alacak hesaplanır. Bu tutarda da karşılık ayrılır.

Yukarıda belirtildiği gibi ayrılan karşılıkların vergi yasaları tarafından tanınan ve tanınmayan türleri olduğu ve vergi matrahı hesap aşamasında bu bilgiye ihtiyaç olduğu için muhasebeleştirme aşamasında karşılık giderlerini bu durum dikkate alınarak, karşılık hesaplarını da genel veya özel karşılık olmalarına göre alt hesaplarda sükontlarda izlemek yararlıdır. Bu hesaplar;

654 KARŞILIK GİDERLERİ

654.20 Şüpheli Alacak Karşılıkları

654.20 001 Kanunen Kabul Edilen

654.20 002 Kanunen Kabul Edilmeyen

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI

129.20 Özel Karşılıklar

129.20 001 Ahmet Berber

129.20 002 Batık A.Ş

129.20 002

129.21 Genel Karşılıklar

Şeklindedükontlara ayrılabilir.

Böyle bir durumda öncelikle özel karşılıklar üzerinde çalışma yapılacak, bunların vergi yasaları karşısında durumu ve muhtemel zarar hesaplanacaktır. Bu şekilde bulunan tutarlar Özel Karşılıklara yazılacaktır.

Örnek 1:

Vergi amaçlı muhasebe politikaları izleyen AB A.Ş'nin SPK mevzuatına dahil olması nedeniyle 2009 yılı şüpheli alacak hesapları yeniden izlenmiş ve aşağıdaki durumlar çalışma kağıtlarına not alınmıştır.

- Ahmet Battal'dan 75,000,- TL, ÇakalA.Ş'nden olan 25,000,- TL tutarındaki alacakların yaklaşık 3 aydır geciken alacaklar olduğu tespit edilmiştir.
- Şükür A.Ş.'nden olan 50,000,- TL'lik alacak için dava başlamıştır.

Ancak şirket bu alacakla ilgili olarak herhangi bir karşılık ayırmamıştır.

-----/-----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	150.000,00	
654.20.001 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN	100.000,00	
654.20.002 KANUNEN KABUL EDİLEN	50.000,00	
129 ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR KARŞILIĞI		150.000,00
129.20 ÖZEL KARŞILIKLAR		
129.20.004 AHMET BATTAL		75.000,00
129.20.008 ÇAKAL A.Ş		25.000,00
129.20.012 ŞÜKÜR A.Ş		50.000,00
-----/-----		

-----//-----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	35.000,00	
654.20.002 KANUNEN KABUL EDİLEN		
129 ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR KARŞILIĞI		35.000,00
129.21 GENEL KARŞILIKLAR		
-----//-----		

Matraha ilave edilecek tutarlar hesap alt sükontlarından izlendiği için ayrıca Nazım Hesap kaydı yapılmasına gerek görülmemiştir.

İzleyen yılda Ahmet Battal'dan alacağın tamamının tahsil edildiğini, ÇakalA.Ş'nin mahkemesinin devam ettiğini, Şükür A.Ş'nin de icra takibinin başladığını varsayalım. Ayrıca Genel Karşılık tutarının 40.000,- TL'ya çıkmış olması gerektiğini hesaplayalım.

-----/-----		
100 KASA	75.000,00	
129 ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR KARŞILIĞI	75.000,00	
129.20.001 AHMET BATTAL		
128 ŞÜPHELİ ALACAKLAR		75.000,00
654 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		75.000,00
-----/-----		

-----/-----		
970 MATRAHTAN İNDİRİMLER	50.000,00	
970.30 ÖNCEKİ DÖNEMDE VERGİSİ ÖDENEN		
971 MATRAHTAN İNDİRİMLER KARŞILIĞI		50.000,00
971.30 ÖNCEKİ DÖNEMDE VERGİSİ ÖDENEN		
Şükür A.Ş'nin icrasının başlaması nedeniyle		
-----/-----		

-----/-----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	5.000,00	
654.20.002 KANUNEN KABUL EDİLEN		
129 ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR KARŞILIĞI		5.000,00
129.21 GENEL KARŞILIKLAR		
Genel Karşılığın yeniden hesaplanması nedeniyle		
-----/-----		

Bu yılda vergi matrahına 5.000,- TL eklenecek, ancak 50.000,- TL indirilerek vergi matrahına gelinecektir.

5.1.5.4.1.2 UFRS'ye Göre Raporlama Yapan Şirketlerde Düzeltme Kayıtları ve Dipnot Açıklamaları

Yukarıdaki örneklerde işletmenin halka açık şirket olduğu, ancak hisse senetlerinin borsada işlem görmediği kabul edilmiştir. Eğer şirketin hisse senetleri borsada işlem görüyor olsa idi ve bu nedenle UFRS'ye göre raporlama yapıyor olsa idi, yukarıdaki kayıtlara ilaveten ertelenmiş vergi alacağı ve ertelenmiş vergi borcu etkileri doğacaktı ve ona göre kayıtlamalar yapılması gerekecekti.

Örneğin, yukarıdaki örnekte, 31.12.2009 tarihinde yapılan kayıtlara göre 10.000,- TL tutarındaki özel karşılık gideri, 35.000,- TL tutarındaki genel karşılıklar gideri kanunen kabul edilmeyen giderlerdir ve bu tutarlar matraha ilave edilmektedir. Matraha eklenen bu tutarlar ticari kâra göre 27.000,- TL tutarında fazla vergi hesaplanmasına ve aynı dönemde ödenmesine neden olacaktır. Bu da ertelenmiş vergi alacağı etkisi yaratacaktır. Böyle bir etkinin aşağıdaki gibi kayda alınması gerekir.

-----/-----		
284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI	27.000,00	
591 DÖNEM KÂRI VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		27.000,00
(100.000,00 + 35.000,00 x 0,20 = 27.000,00)		
-----/-----		

İşletme bu kayıtları kendi muhasebe defterlerine yansıtmamış olabilir. Sadece SPK için düzenlenecek bilanço için düzeltmeler yapacak ise aşağıdaki gibi tablo yardımıyla da düzeltmeleri gerçekleştirebilir.

Hesap No	Şirket Mizanı	Borç	Alacak	UFRS BİLANÇOSU
654		150.000,00 + 35.000,00		185.000,00
691			27.000,00	27.000,00
129			150.000,00 + 5.000,00	185.000,00
284		27.000,00		27.000,00

İzleyen yılda Şükür A.Ş'de icra takibi başladığı için önceki yılda ayrılan karşılık gideri vergi matrahından indirilebilir duruma gelmiştir. Bu durumda ayrılan karşılıklarda ve alacaklarda vergi değeri/muhasebe değeri farklılaşması kalmamıştır. Dolayısıyla önceki yıl aktifleştirilen vergi alacağının iptal edilmesi gerekir.

-----/-----		
691 DÖNEM KÂRI VE YASAL YÜK. KARŞILIĞI	10.000,00	
284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI KARŞILIĞI		10.000,00
Şükür A.Ş'nin icrasının başlaması nedeniyle fazla ödenen verginin indirilecek duruma gelmesi (50.000,00 x 0,20 = 10.000,00)		
-----/-----		

Ayrıca bu yılda da genel karşılık tutarının 40.000,- TL'na yükseltilmesi için karşılık ayrılmaktadır. Bu da kanunen kabul edilmeyen giderdir ve matraha ilave olunmaktadır. Bunun sonucunda da vergi matrahı bu tutarda yükselecek, ödenecek vergi 1.000,- TL artacaktır. Bu da ertelenen vergi etkisi doğuracaktır. Hesaba alınması gerekir.

-----/----- 284 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI KARŞILIĞI	1.000,00	
691 DÖNEM KÂRI VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI		1.000,00
Şükür A.Ş'nin icrasının başlaması nedeniyle fazla ödenen verginin indirilecek duruma gelmesi (5.000,00 x 0,20 = 1.000,00) -----/-----		

UFRS'ye göre raporlama yapan şirketlerimizde yukarıdaki örnek kayıtlar yapılmamakta olup, onun yerine mali tablolar üzerinde düzeltmeler yapılmaktadır. Bu durumda 2009 yılı sonunda bilançonun aktifine Ertelenmiş Vergi Alacağı kalemi 17.000,- TL, pasifinde net dönem kârı 17.000,- TL artış olacaktır. Bilançoda pasifteki artış dönem net kârında olmaktadır. Bu nedenle Gelir Tablosu'nda 691 Dönem Kârı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı tutarı da aynı ölçüde azalacağı için net dönem kârı artacaktır. 2010 yılında ise yukarıdaki işlemlerin yıl başı kayıtlarına yansıtılacak, ancak yıl sonunda ertelenen vergi varlığı 10.000,- TL azalacak, 1.000,- TL artacaktır. Net Dönem Kârı ise aynı tutarda (9.000,-) azalacaktır. Pasifteki bu azalış Gelir Tablosu'nda 691 Dönem Kârı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı artırılarak gerçekleştirilecektir.

UFRS'ye göre raporlama yapan şirketlerde değerlendirme açısından başka bir farklılık ise, şüpheli hale gelen ve karşılık ayrılan bir alacağa reeskont yapılıp yapılmayacağı ile ilgilidir. Şüpheli alacağın değeri tespit edilirken, normalde

teminatların paraya çevrilmesi neticesinde elde edilecek tutar, toplam tahmini zarardan düşülerek zarar miktarı bulunmaktadır. Ancak gerek teminatın alacağına çevrilmesi, gerekse teminatsız kalan kısmın dava veya icra safhaları uzun zaman alacak, dolayısıyla tahsil edilebilir değerin tahsil edilmesi beklenen tarih ile bilanço tarihi oldukça farklılaşabilecektir. Eğer bu sürenin bir yılı aşması bekleniyor ise, alacak yine reeskonta tabi tutulabilecektir.

5.1.5.4.2 Reeskont İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi

Reeskont işlemlerinde halka açık şirketlerin hisse senetlerinin borsada işlem görüp görmediğine göre uygulama değişmektedir. Borsada hisse senetleri işlem görmeyen ancak halka açık olan şirketlerde reeskontun hesaplanıp kayda alınması, kullanılacak reeskont oranı ve hesaplanış şekli açısından halka açık olmayan şirketler veya salt vergi amaçlı muhasebe uygulayan şirketlerle aynıdır. Ancak halka açık olmayan şirketlerde reeskont zorunlu değilken, halka açık olanlarda zorunludur. Bu nedenle ayrı ayrı incelenecektir.

5.1.5.4.2.1 UFRS'ye Göre Raporlama Yapmayan Şirketler

Reeskonta tabi tutulacak alacaklar;

- ✓ Normal ticari işlemlerden kaynaklanan bono ve poliçeler (teminat olarak alınanlar hariç),
- ✓ Alınan Vadeli Çekler,
- ✓ Kredi Kartı Slipleri,
- ✓ Beklenen vadesi 3 aydan uzun süreyi bulan senetsiz alacaklardır.

İşletmenin kazanç sağlamak amacıyla gerçekleştirdiği ve şirketin hasılat hesaplarına intikal eden alacaklar nedeniyle doğan tüm alacak senetleri için reeskont hesaplanır. Ancak ticari amaçlarla iktisap edilmiş olmakla birlikte henüz hasılat hesaplarına dönüşmemiş olan işlemler nedeniyle alınmış senetlere reeskont uygulanmaz. Örneğin ileride teslim edilecek mal veya hizmet satışları için alınan ve portföyde bulunan senetler için reeskont hesaplanması mümkün değildir. Çünkü bu senetler henüz teminat niteliğini taşımaktadırlar. Örneğin oldukça yaygın bir şekilde rastlanan, denetlenen müşterinin

müşterisinden alınan ve müşteri firmaya ciro edilerek verilen senetler ve vadeli çekler "121 Alacak Senetleri" hesabına borç ve "340 Alınan Avanslar Hesabı"na alacak kaydedilmemiş ise henüz bu malların teslimi veya kesin bağlantısı yapılmamış ise bu senetler için reeskont hesaplanması mümkün değildir.

Yine depozito veya teminat gibi nedenlerle doğan alacaklar için de reeskont hesaplanmaz. Alınan çeklerin veya senetlerin yabancı para üzerinden düzenlenmiş olması reeskont gereğini ortadan kaldırmaz.

Reeskontun hesaplanması için öncelikle reeskonta tabi tutulacak senet veya çekin veya vadeli alacağın vadesinin bilinmesi gerekir. Kalan vade bilanço gününden başlar ve tahsil gününe karar olan süre hesaplanır. Tahsil günü dikkate alınmaz. Tahsil günü tatile rastlıyorsa, izleyen ilk iş günü dikkate alınır. Normalde alacak senetlerinde söz konusu olan 2 günlük ödeme günü dikkate alınmaz. Vadesi belli senetlerde günü hesaplamak zor olmaz. Beklenen vade ile bilanço günü arasındaki gün sayısı reeskonta esas olacak gün sayısını belirler.

Senetsiz alacaklar için de reeskont söz konusudur. Ancak bu alacaklarda vade somut bir gün olarak belirlenmediği için problem doğar. Bu gibi durumlarda beklenen vade esastır. Satışın yapıldığı zaman beklenen vade veya sektörde hüküm süren ödeme alışkanlıkları beklenen vadenin bulunmasında yardımcı olur.

Beklenen vadeden hareketle kalan vade tespit edildikten sonra sıra hangi faiz oranının kullanılacağına gelir. Prensip eğer senedin üzerinde yazılı bir faiz var ise veya sektörde yaygın olarak kullanılan bir faiz oranı varsa bu uygulanabilir. Ancak bu tür bir oran yoksa T.C Merkez Bankası'nın ilan ettiği Avans Faiz Oranı kullanılacaktır. Bu oran da belirlendikten sonra reeskont edilmiş alacağın net tutarı şu formülle hesaplanacaktır.

$$\text{Alacağın Tasarruf Değeri} = \frac{\text{Alacağın Nominal Değeri}}{1 + (\text{Avans Faiz Oranı} \times (\text{Vadeye Kalan Gün} \div 365))}$$

Bu formüle uygun şekilde alacakların peşin veya tasarruf değeri hesaplanır. Ancak aranan peşin değer değil, peşin değer nominal değer farkı olan reeskont gideri tutarıdır. Bu nedenle bu formül yardımıyla bulunmuş rakamlarla nominal değer arasındaki farkın hesaplanarak hesaba alınması gerekir.

Bu formül tüm reeskonta müsait alacaklara uygulanacak ve toplamı için reeskont hesaplanacaktır.

Reeskont işlemleri sonucunda bulunan tutar dönem için gider (geliri azaltıcı bir unsur) gelecek dönem için bir gelir gibi sonuç doğurur. Bu reeskontların vergi yasaları içinde geçerli olması için bilinmesi gereken hususlar şunlardır:

- ✓ Reeskont giderinin indirilebilmesi için borç senetlerine de reeskont gerekir.
- ✓ Sadece mal ve hizmet satışından kaynaklanan alacaklar için hesaplanan reeskont giderleri indirilebilir. Ticari amaçların dışında, ilişkili şirketler ile finansal ilişkilerden doğan alacaklar için yapılan reeskontlar nedeniyle gider yazılan unsurlar vergi matrahından indirilemezler.
- ✓ Vadeli çekler için hesaplanan tutarlar da vergi matrahından indirilemeyeceği için ticari kara eklenerek vergi matrahı bulunacaktır. Vergi İdaresi çeklerin hukuken vadeli olmayacağı savından hareketle vadeli çek reeskontlarının vergi matrahından indirilemeyeceğini, değişik özelge ve muktezaları ile bildirmekte ve indirenlere cezalı tarhiyat yapmaktadır. Yargı organları ise bu kararların lehine de aleyhine de kararlar verebilmektedirler. İdari Yargı Üst Mahkemeleri, bu çeklerin esas itibarıyla bir vadeli alacak senedi gibi kullanıldığından hareketle reeskont giderlerinin gider yazılabileceğini kabul etmekte ve kararlarını buna göre vermektedirler. Ancak mükelleflerin vergi idaresi ile tartışmalı durumlarla karşılaşmaması için önerilen bir uygulama değildir.

- ✓ Senetsiz alacaklar için hesaplanan reeskont giderlerinin indirilemeyeceği şüphesizdir.
- ✓ Kredi kartı slipleri için hesaplanan reeskont tutarları da indirilemez.

5.1.5.4.2.UFRS'ye Göre Raporlama Yapan Şirketler

Bu tür şirketlerde de alacaklara reeskont yapmak esastır. Çünkü UFRS'ye göre alacaklar ve kullanılan krediler "etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyet" ile değerlemeye konu olurlar. Bu değerlendirme ölçüsü VUK. Madde 264'de yer alan tasarruf değeri ile değerlendirilmeye benzerdir. Ancak aynı değildir.

IAS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardına göre bunlar birer finansal araçtır. Finansal araçlar da değerlendirme açısından dört gruba ayrılırlar. Bunlardan üç tanesi menkul kıymetlerle ilgili olup, bir tanesi de kredi ve alacaklar ile ilgilidir. Bu tür alacaklar "bir sözleşmeden doğan ve bir tarafın alacağı iken karşı tarafın borcunu teşkil eden ve yine bir başka finansal araç ile ödenmesi gerekli olan alacaklardır".

Kredi ve alacaklar itfa edilmiş etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyet ile değerlendirilirler. İtfa edilmiş maliyet ise; "bir finansal varlık veya finansal borcun ilk defa mali tablolara alınırken değerlendirildiği tutardan;

- ✓ Anapara geri ödemelerinin düşülmesi
 - ✓ İlk tutar ile vade tutarı arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılması suretiyle itfası sonucunda birikmiş itfa tutarının eklenmesi veya düşülmesi,
 - ✓ Varlığın değerinin düşmesi veya nakit akımlarının tahsil edilememesi nedeniyle ortaya çıkan değer azalışlarının (doğrudan veya karşılık hesapları aracılığıyla) düşülmesi,
- suretiyle bulunan tutardır."

Standartta, kullanılan etkin faiz yöntemi de açıklanmıştır. Bir finansal varlığın veya finansal borcun etkin faiz haddi, sözleşme ile belirlenen gelecekteki nakit akımlarını, bu aracın ilk defa mali tablolara alınma tarihindeki

veya uygulanabilir olması durumunda piyasadaki bu tarihten sonraki en yakın yeniden fiyatlama tarihindeki net kayıtlı değerine eşitleyen iskonto oranıdır.

Bu hükümlerden çıkan sonuç şudur. Finansal araç niteliğindeki alacaklar iskonto edilmiş maliyet değeri üzerinden değeri. İskonto edilmiş maliyet alacağın itfa (vade) tarihindeki değerinden vade farkı düşülerek bulunan değerdir. Burada söz konusu olan etkin faiz haddi alacağın doğduğu andaki fiyatını, tahsil edilecek andaki fiyatına eşitleyen faiz haddidir. Bu oran veya etkin faiz haddi; muhasebe ve finansman yazınında sıkça rastlanan bileşik faize göre iç iskonto oranından başka bir şey değildir. Formül ile şu şekilde hesaplanabilir.

Bugünkü Değer = BD
Gelecekteki Değer = GD
Vade = n
Etkin Faiz Haddi = i
Olmak üzere;

$r = GD$
Vade = n
Etkin Faiz Haddi = i
Olmak üzere;

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{\text{Gelecekteki Değer}}{(1 + i)^{\text{vadeye kalen süre/vade bazı}}}$$

$$\mathbf{BD} = \frac{GD}{(1+i)^n} \text{ ve } \mathbf{i} = \left(\frac{GD}{BD} \right)^{1/n} - 1$$

O halde UFRS'ye göre reeskont gerekmekte, ancak kullanılacak faiz oranı ve reeskontun hesaplanma şeklinde (formülünde) farklılaşma doğmaktadır. Kullanılacak faiz oranı dışarıdan (T.C Maliye Bakanlığı) tayin edilen bir oran değil, işletmenin kendi işlemlerinden kaynaklanan bir oran olmaktadır. Ayrıca düz veya basit faiz yöntemine göre değil bileşik faiz yöntemine göre hesaplanacaktır.

O halde işletmenin kendi işlemlerinde uyguladığı bileşik faiz oranı ne olacaktır. Bu oranın bulunması ise işletmenin satış gelirlerini kayda alma şekli veya satış gelirlerini değerlendirme ile doğrudan ilgilidir. Satış gelirleri makul değeri ile kayda alınır. Makul değer ise bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir

ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın el değiştirebileceği fiyat veya yükümlülüklerin yerine getirilmesinde esas teşkil edecek meblağdır. Yani satışa konu mal ve hizmetin peşin alım-satım fiyatıdır.

Vadeli satışlarda satış hasılatı kayda alınırken, hasılat olarak peşin fiyat esas alınacak, vade farkı ise bir finansman işleminin sonucunda doğan faiz geliri olarak başka bir hesaba alınacaktır. Ancak öncelikle bilançoda geçici bir hesaba alınacak, vade ilerledikçe ve faiz kazanıldıkça gelir tablosunda gösterilmek üzere faiz gelirlerine aktarılacaktır. Dönemsellik ilkesine uygun şekilde faiz gerçekleşmesi yapılacaktır.

Örnek:

Cen İnşaat A.Ş 10.000,- TL tutarında peşin satış fiyatı olan hazır betonu 30.11.2011 tarihinde 3 ay vadeli olarak 10.600,- TL'ye Sun İnşaat A.Ş'ye satmıştır. Bunun 10.000,- TL'si mal satış hasılatı, 600,-TL'si de vade farkını ifade etmek üzere Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabına alınacaktır.

-----/-----		
120 ALICILAR	10.600,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		10.000,00
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		600,00
-----/-----		

Bu alacak esasında hem bir satış işlemini hem de bir finansman işlemini kapsamaktadır. Burada işlemin gerçekleştirildiği etkin faiz oranının hesaplanması yukarıdaki formüle uygun olarak yapılabilir.

$$\text{Etkin Faiz Oranı} = i = \left(\frac{10.600}{10.000} \right)^{1/3/12} - 1 = \%26,24$$

Burada eğer basit faiz yöntemine göre hesaplanmış olsa idi, faiz oranı % 24 çıkardı. Ancak bileşik faize göre hesaplanmış olması gerekmektedir. Bu etkin faiz oranı üzerinden yıl sonunda bir aylık faiz geliri kazanılmış olmakta ve bir aylık gelirin hesaplanarak faiz gelirlerine alınması gerekmektedir. Tutarını hesaplayabilmek için de 10.600,- TL'nin % 26,24 faiz oranından 2 aylık iskontoya tabi tutulması gerekir.

$$\text{İskonto Edilmiş Değer} = \frac{10.600}{(1 + 0,2624)^{2/12}} = 1.19,61$$

Bu değerden başlangıç değeri çıkarıldığında 196,1 TL olarak hesaplanır. 1 ay içinde bu faizi almış demektir. Hesaba da aşağıdaki yevmiye maddesi ile alınır.

-----/-----		
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	196,10	
642 FAİZ GELİRLERİ		196,10
-----/-----		

Bu kayıttan sonra Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabının bakiyesi 403,9'dur ki, o da alacak olan 10.600,- TL'nin % 26,24 etkin faiz oranından 2 aylık iskontosundan farklı değildir. Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabının bakiyesi ile Alacak Reeskontu aynı hesapta birleşmektedir. Dolayısıyla alacakların reeskontu satış gelirlerinin kayda alınmasıyla başlamakta, yıl sonunda ayrıca reeskont hesabına gerek kalmamakta, vade farklarının kaydedildiği hesabın envanterinin (Gelecek Aylara Ait Giderler-Vade farkları) doğru yapılmış olması, reeskont işlemlerinin de gerçekleştirilmesine yetmektedir. Bu rakam (403,9) bilançoda Ticari Alacakları netleştiren reeskont rakamı olarak raporlanacaktır.

Bu yöntem sadece senetli alacaklarda değil, vadeli mal ve hizmet satışlarının tamamına uygulanacak, henüz gerçekleşmemiş faiz tutarı alacağın

reeskontu olacaktır. Ayrıca bilinmelidir ki, eğer alacak taksitler halinde ise, yukarıdaki formül yeterli olmayacak tüm nakit giriş ve çıkışlarını dikkate alan bir formül yardımıyla etkin faiz oranı bulunacak ve iskontolar buna göre yapılacaktır.

Yukarıda şematik olarak açıklamaya çalıştığımız reeskont işlemi esasında reeskonttan çok satış gelirlerinin makul değer ile değerlemesine örnek teşkil etmektedir. Tüm satışların pratikte bu denli ayrıntılı kaydedilmesi ve vergi mevzuatı ile de uyumlaştırılması gerçekten oldukça zahmetlidir. Zaten işletmelerimiz UFRS'ye uyum amaçlı işlemleri yasal defterlere kaydetmeyecekleri için yukarıdaki kayıtların yapılmasının beklenmesi de gerçekçi olmaz. Bunun yerine işletmelerimiz daha pratik çözümler bulabilmektedirler.

Aşağıdaki tabloda bir şirketin birinci üç aylık dönemde yaptığı vadeli satışların işlem tarihi, vade tarihi ve tutarları yer almaktadır.

Tablo10. 30.06.2005 Tarihi İtibariyle Satışların Ve Alacakların Reeskontu Tablosu

I	II	III	IV	VI	VIII	IX	X	XI	XII	XIII
Fatura Tarihi	Vade	Tahsil Tarihi	KDV'li Satış	KDV'siz Satış	Iskonto Edilmiş Satışlar	Faiz Oranı	Vadeye Kalan Gün	Vade Farkı	Reeskont Faizi (UFRS)	Reeskont Faizi (VUK)
07.01.2005	180	06.07.2005	30,569.76	25,906.58	23,678.91	0.20	6	2,227.66	91.48	150.02
08.02.2005	85	04.05.2005	44,262.17	37,510.31	35,951.02	0.20		1,559.29	0.00	0.00
14.03.2005	45	28.04.2005	38,233.56	32,401.32	31,681.13	0.20		720.19	0.00	0.00
01.04.2005	90	30.06.2005	61,189.56	51,855.56	49,992.12	0.16		1,863.44	0.00	0.00
21.05.2005	45	05.07.2005	3,922.13	3,323.84	3,263.57	0.16	5	60.27	7.97	16.05
30.05.2005	45	14.07.2005	40,209.69	34,076.01	33,458.14	0.16	14	617.86	228.26	457.42
06.06.2005	35	11.07.2005	30,230.61	25,619.16	25,257.13	0.16	11	362.03	134.92	270.87
30.06.2005	45	14.08.2005	34,098.06	28,896.66	28,372.71	0.16	45	523.95	618.26	1,216.18
			282,715.54	239,589.44	231,654.74			7,934.70	1,080.89	2,110.54

İlgili olduğu dönem 01.01.2005 - 30.06.2005

VUK'na göre reeskont oranı 30.06.2005 tarihi itibariyle %30

Görüldüğü gibi ilk üç ayda % 20, ikinci üç ayda % 16 faiz uygulandığında satışların içindeki vade farkı 7.934,70 TL olmaktadır. Farklı faiz oranlarının uygulanması, piyasa faiz oranlarında bu dönemlerde oldukça önemli farklılaşmanın olmasıdır. Bu tutar toplam satışlar üzerindeki vade farkıdır. Doğal olarak satışların makul değeri 231.654,74 TL olmaktadır. O halde brüt satış rakamının düzeltilmesi ve vade farkının faiz gelirlerine alınması için aşağıdaki gibi bir kayda gereksinim vardır.

-----/-----		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	7.934,70	
642 FAİZ GELİRLERİ		7.934,70
642.30 VADE FARKI FAİZ GELİRLERİ		
-----/-----		

Tabiidir ki, böyle bir yevmiye kaydı yerine mali tablolar üzerinde yukarıdaki işlemi yapmış gibi işlem doğuracak şekilde düzeltme yapılacaktır. Yani bilançoda aktifte ticari alacaklar ve pasifte dönem net kârı alacak reeskontu kadar azaltılırken, gelir tablosunda yurt içi satışların rakamı düşürülecek, faiz gelirleri artırılabacaktır. Bu işlemle dönem kârı değişmemekle birlikte gelir tablosunun formatı değişmektedir.

Dönem sonunda (30.06.2005) tarihi itibarıyla bazı senetsiz alacakların vadesi gelmemiştir. Bunlara reeskont gerekmektedir. Bu reeskontların UFRS'ye göre yapılması durumunda alacağın doğduğu andaki reeskont oranları ile yapılması gerekmektedir. Nitekim birinci satırdaki alacağın ilk kayıt anında iskonto oranı % 20 idi. Kalan alacağın da % 20 oranı üzerinden iskonto edilmesi gerekir. Daha sonraki satışlarda iskonto oranı değişmiştir. Bu durum iskonto hesaplanırken dikkate alınmıştır. Yani kalan vadeleri dikkate alarak ve başlangıçtaki faiz oranlarına bağlı kalarak bakiye alacak iskontoya tabi tutulsa hesaplanan reeskont tutarı 1.080,89 TL olmaktadır. Bu tutar alacakların brüt

tutarını alacağın iskonto edilmiş maliyet değerine indirgemekle birlikte, alınan vade farklarının gelecek dönemlere ilişkin kısmını da teşkil etmektedir. Burada iskonto satış tutarı üzerinden değil, alacağın bakiyesi üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Aşağıdaki gibi de kayda alınması gerekir.

-----/----- 642 FAİZ GELİRLERİ 642.30 VADE FARKI FAİZ GELİRLERİ	1.080,89	
122 ALACAK REESKONTU -----/-----		1.080,89

Bu hesaplar sonucunda mali tablolardan gelir tablosunda yurtiçi satışlar 7.934,70 TL indirilecek, faiz gelirleri 6.853,81 TL artırılabacak, yine bilançoda alacaklar net 1.080,89 TL azalacak demektir. Bu nedenle daha önce yapılmış ve kayda alınmış olan veya kayıtlarda yer alan 2.110,54 TL'nin de iptal edilmesi gerekir.

Ancak düzeltmeler bununla da sınırlı değildir.

Bu işlemlerin vergi yasalarına uyumu yapılmalı ve varsa ertelenmiş vergi alacağı veya borcunun da kayda alınması gerekmektedir. Örneğin yukarıda reeskont tutarı olarak 1.080,89 TL bilançoda indirim kalemi olarak yer almıştır. Ancak aynı alacaklar için Vergi Usul Kanunu'na uygun şekilde aynı dönemde reeskont hesaplanamaz ve kayda alınamaz. Çünkü bu alacağın senetsiz alacaklara tekabül eden bir alacak olduğu varsayımı yapılmıştır. Eğer bu varsayım değiştirilir de yukarıdaki alacakların tamamının senetli olduğu varsayılırsa yine iki durum söz konusudur. İşletme yönetimi reeskont hakkını kullanmış olabilir. Veya bu hakkını kullanmamış olabilir. Her iki duruma göre farklı mali kâr ve ticari kâr rakamları doğacaktır.

Eğer reeskont hakkını kullanmış ise;

Bu durumda kayıtlarda yer alan reeskont tutarı 2.110,54 TL olacaktır. Ancak UFRS'ye uygun bilançoda 1.080,89 TL olacaktır. Dolayısıyla net alacak tutarı UFRS bilançosunda 1.029,65 TL kadar fazla olacaktır. Bu ise ertelenmiş vergi yükümlülüğüne neden olacaktır. Başka bir bakış açısı ile ticari kâr, mali kârdan bu tutarda fazla olacak ve bu geçici bir fark olacaktır. Vergi yükümlülüğünün aşağıdaki gibi kayda alınması gerekecektir.

-----/-----		
691 VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI	205,93	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ		205,93
(1.029,65 x 0,20 = 205,93)		
-----/-----		

Yukarıda satışların ve senetsiz alacakların UFRS'ye uyumu için yevmiye maddeleri üzerinde gösterim yapılmıştır. Oysa bu andaki uygulamalarda böyle bir yevmiye maddesi ancak Sermaye Piyasası Defteri üzerinde yapılabilir. Aynı şekilde mali tablolar üzerinde düzeltme yapılması gerekmektedir. Eğer mali tablolar üzerinde düzeltme yapılacak ise; reeskont hakkının kullanıldığı varsayımı ile aşağıdaki hesaplardaki gibi düzeltmeler yapılacaktır.

Hesap Adı	Mizan (VUK)	İlave	İndirim	UFRS Mali Tabloları
Yurtiçi Satışlar	239.589,44		7.934,70	231.654,74
Alicılar	139.030,25			139.030,25
Alacak Reeskontu (-)	2.110,54	1.080,89	2.110,54	1.080,89
Yurtiçi Satışlar	239.589,44		7.934,70	231.654,74
Faiz Gelirleri		7.934,70	1.080,89	6.853,81
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		205,93		205,93
Reeskont Faiz Giderleri	2.110,54		2.110,54	0,00
Dönem Kârı Vergi ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı		205,93		205,93

Eğer reeskont hakkı kullanılmamış ise;

Bu durumda şirketin yasal kayıtlarında herhangi bir alacak reeskontu rakamı yer almayacaktır. Bu hakkını da kullanmıyor varsayılacaktır. Dolayısıyla bilançoda alacaklar, gelir tablosunda vergi öncesi ticari kâr vergi matrahından düşük olacaktır. Böylece ertelenmiş vergi varlığı hakkı doğacaktır. Bu durumda aşağıdaki gibi kaydın yapılmış olması gerekir.

-----/-----		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	216,18	
691 DÖNEM KÂRI VE YASAL YÜK. KARŞILIĞI		216,18
(1.080,89 x 0,20 = 216,18)		
-----/-----		

Yukarıda verilen örneklerin tümü mal satışından kaynaklanan alacakların değerlemesi ve reeskontu ile ilgilidir. Oysa alacakların bazıları satış dışında nedenlerle doğmuş olabilir. Bunların da değerlemesi gerekir. Alınan Çeklerin içinde mal satışından kaynaklanmayanlar da olabilir. Örneğin ilişkili şirketlerden, bağlı ortaklıklardan, iştiraklerden alınmış çekler ile bunlara verilen çekler olabilir. Bunların UFRS kapsamında itfa edilmiş maliyet değerleri ile değerlendirilmesi gerekir. Bu finansal varlıkların (alacak veya kullanılan kredilerin) nominal değerlerini itfa edilmiş maliyet değerine indirgemede kullanılacak reeskont faiz oranı ise, alacağın veya kredinin ortaya çıkması anında gerçekleşen iç faiz oranı (etkin faiz oranı) olacaktır. Eğer başlangıçta böyle bir durum söz konusu değilse, öncelikle borçlunun kredibilitelerini yansıtan bir oran olacak, eğer borçlu kredibilite bakımından diğerlerinden farklı değilse, genel oran olarak sektörde geçerli faiz oranları olabilecektir.

Yine bu şekilde bulunan veya hesaplanan reeskont tutarlarının ilgili oldukları dönemde Ertelenmiş Vergi Alacağı etkisinin hesaba alınması gerekecektir.

Örnek 2 :

1.09.2008 tarihinde iştirakimiz A'ya 10.000,- TL nakit ödenmiştir. İştirakimiz bu borcuna mukabil 1.2.2009 vadeli 11.000,- TL tutarında bir vadeli çek vermiştir. Bu çek herhangi bir şekilde kullanılmamış olup portföyde tutulmaktadır. Bunun değerlemesinde aşağıdaki gibi hareket edilecektir.

Öncelikle bu işlemin etkin faiz oranının hesaplanması gerekir. Bu oran aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{\text{Gelecekteki Değer}}{(1 + x)^{\text{vadeye kalan süre/vade bazı}}}$$

$$10.000 = 11.000 / (1 + x)^{5 \text{ ay} / 12}$$

x = % 25,70 etkin faiz oranı

$$31.12.2008 \text{ tarihli değer} = 11.000 / (1 + 0,2570)^{1/12} = 10.792,30$$

Alacağın nominal değeri – Alacağın Reeskontlu Tutarı = Reeskont Tutarı

$$11.000 - 10.792,30 = 207,69$$

Bu durumda alınan ekler İştiraklerden Alacaklar Hesabına çekilecek, ayrıca şu kayıt yapılacaktır.

-----/-----		
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	207,69	
122 ALACAK REESKONTU		207,69
-----/-----		

-----/-----		
284 ERTELENMİŞ VERĐİ ALACAĞI	62,30	
691 DÖNEM KARI VE YASAL YÜK. KARŞILIĞI		62,30
-----/-----		

Bu şekilde yapılan reeskont gideri vergi yasaları açısından kanımızca geçerli değildir. Yani matrahtan indirilebilir bir gider değildir. Çünkü bu alacak bir mal satıőı veya gelir getirici bir iőlemden kaynaklanmamıőtır. Ayrıca kullanılan faiz oranı da vergi yasalarında belirlenen orandan farklı olmuőtur. Tutarı vergi matrahına eklenecek ve dolayısıyla vergiden dűőülmemiő olacaktır. Bunun sonucu olarak ticari kâr vergi matrahından dűőük olacaktır. Bu da ertelenmiő vergi alacağı etkisi yaratacaktır. Bu nedenle yukarıdaki ikinci kaydın da yapılması gerekmektedir.

Ancak şirketlerimiz UFRS mali tablosu amacına yönelik olarak düzenledikleri mali tablolarda yaptıkları düzenlemeleri yasal defterlerine yansıtılmakta, sermaye piyasası defterinde izlemektedirler. Dolayısıyla yukarıdaki kayıtlar bu defterde gösterilecek kayıtlardır. Yevmiye kaydı yapmadan mali tablolar üzerindeki düzeltmeler aşağıdaki gibi olacaktır.

	Borç	Alacak	
Hazır Değerler		11.000,00	Bilanço
Diğer Alacaklar	11.000,00		Bilanço
Diğer Alacaklar		27,69	Bilanço
Dönem Net Kârı	207,69		Bilanço
Ertelenmiş Vergi Alacağı	62,30		Bilanço
Dönem Kârı ve Yasal Yükümlülükler Karşılığı (Net Dönem Kârı)		62,30	Bilanço ve Gelir Tablosu

5.1.5.4.2.3 UFRS'ye Göre Raporlama Yapan Şirketlerde

Dipnotlardaki Açıklamalar

UFRS'ye göre raporlama yapan şirketlerde alacakların değerlemesi ve bilançoya alınması ile ilgili açıklamalar yukarıda yapılmıştır. Ancak Mali tablolar aracılığıyla kamuya açıklanacak bilgiler sadece mali tablolar ile sınırlı kalmamakta, nitelikli bilgilerin önemli bir kısmı dipnotlarda açıklanmaktadır. Dipnotlarda ise iki önemli kısımda açıklamalarda bulunmaktadır. Bunlardan birincisi "Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar Muhasebe Politikalarının Özeti" bölümüdür. Bu bölümün altında özel olarak ticari ve diğer alacaklara ilişkin başlık bulunmamakla birlikte, bunlar birer finansal araç oldukları için "Finansal Araçlar" başlığının altında alacaklar ve borçlar alt başlığı ile aşağıdaki bilgilerin verilmesi gerekir.

- ✓ Finansal araç niteliğindeki alacak ve borçların ilk defa kayda alınmalarındaki esaslar,
- ✓ Hangi alacaklara veya borçlara reeskont uygulandığı, hangilerine uygulanmadığı,

- ✓ Reeskont uygulanmış ise reeskont oranının belirlenmesinde hangi oranın esas olacağı,
- ✓ Şüpheli alacaklara karşılık ayrılmış ise muhtemel zararın (karşılık tutarının) hesaplanmasında kullanılan varsayımlar ve yöntemler

Ayrıca mali tabloların dipnotlarında (10 ve 11.nci dipnotlar) aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekir.³⁴⁸

- ✓ Alacaklar ve borçlar için reeskont işleminin esasları, alınan vade farkları, verilen vade farklarından gelecek dönemde gelir ve gider olarak kaydedilecek tutarlar (reeskont), başka bir yaklaşımla bunların brüt ve makul değerleri,
- ✓ Makul değere ulaşmak için kullanılan reeskont oranları,
- ✓ Eğer alacaklarda değer düşüklüğü tespiti yapılmış ise bunların tahsil edilebilir tutarına indirilirken uygulanan iç iskonto veya etkin faiz oranı,
- ✓ Bunların senetli veya senetsiz şeklinde ve ilişkili taraflardan olanlarına ilişkin kısımların niteliğine uygun ayırımı,
- ✓ Bunların döviz ve yerli para ile olan tutarlarının ayrıştırılması,
- ✓ Eğer alınmış ise borçlar için verilmiş teminat ve ipotekler hakkında bilgi,
- ✓ Ticari alacaklar ve borçların vade yapısına ilişkin aşağıdaki gibi tablo yardımıyla faiz oranı değişim riski veya varlıkların ve borçların yeniden fiyatlanma dönemleri,

Tablo 11: Ticari Alacaklar ve Borçların Vade Yapısı

Faizli Borç / Alacağın Türü	6 Aya Kadar	6 Ay ile 12 Ayda	1 Yıl ile 5 Yılda	5 Yıldan Daha Fazla

³⁴⁸ Kaval, a.g.e, s.217-240.

5.2 Stok Hesaplarının Denetimi

Stoklar, işletmenin normal faaliyet dönemi içinde satmak amacıyla elinde bulundurduğu, üretim safhasında bulunan ve satışa sunulacak mal ve hizmet üretiminde tüketilecek olan maddi malları içerir.³⁴⁹

Stoklar üretim işletmelerinde bilançoda ağırlığı olan bir hesap kalemidir. Ayrıca amaca uygun şekilde kâr ayarlamalarının kolaylıkla yapılabildiği bir denetim alanıdır.³⁵⁰

İnşaat işletmelerinde stoklar, hizmet üretiminin en önemli unsurlarından birisidir. İşçilik maliyetleriyle birlikte, malzeme giderlerine dönemsel olarak dönüşen stoklar, taahhüt maliyetinin en büyük kısmını oluşturmaktadır.³⁵¹

5.2.1 Denetimin Hedefleri

İşletme varlıkları içerisinde en yüksek paya sahip olan stokların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine, Muhasebenin Temel Kavramlarına, Uluslararası ve Ulusal Muhasebe Standartları ile vergi mevzuatına uygun olarak kayıtlara alınıp alınmadığının, değerlendirme ölçülerine uygun olarak değerlendirilerek finansal tablolarda dürüst bir biçimde raporlanıp raporlanmadığının araştırılması stok hesaplarının denetiminde temel amacı oluşturmaktadır.³⁵²

Stokların denetiminin amacı, bu varlık kaleminin devamlılık temeline göre, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda kayıtlara geçirildiğinin ve finansal tablolarda dürüst biçimde raporlanmış olduğunun saptanmasıdır.³⁵³

Stok hesaplarının denetiminde amaç veya ulaşılması gereken hedefler aşağıdaki şekilde özetlenebilir.³⁵⁴

- ✓ Stok hesaplarına girişlerin gerçek giriş olduklarından emin olmak,

³⁴⁹Güredin, a.g.e, s.247.

³⁵⁰Kaval,a.g.e, s.248.

³⁵¹Acar, a.g.e, s.162.

³⁵²YunusCeran, Muhammet Bezirci, “Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2011, Cilt 16, Sayı 22, s.507.

³⁵³Güredin, a.g.e,s.275.

³⁵⁴Kaval,a.g.e, s.248.

- ✓ Bunların maliyet bedellerine uygun şekilde kayıtlara alındığından emin olmak,
- ✓ Yıl içinde tükenen veya satılan stok kalemlerinin tam olarak Üretim Maliyeti, Mamul/Yarı Mamul Maliyeti, Satılan Malın Maliyeti hesaplarına verildiğinin görülmesi,
- ✓ İşletme mülkiyetindeki tüm stokların (artık, deşe, hurda, yan ürünler ve konsiyatörlerdeki mallar dahil) envantere dahil edilmiş olunmasından emin olmak,
- ✓ Envanterde yer alan stokların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde veya işletme hangi esasa göre mali tablo düzenliyor ise bu esasa göre değerlemeye tabi tutulduğundan emin olmak.

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, denetime önce stoklarla ilgili iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığını 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.³⁵⁵

5.2.2 Stoklarla İlgili İç Kontrol

İşletmedeki örgütsel yapı stokların onaylanıp satın alınması, stok hareketlerinin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve stokların fiziki olarak korunması sorumluluklarının birbirinden ayrılmasına olanak tanınmalıdır. Stoklarla ilgili bölümler arası görev ve sorumluluk ayırımı aşağıdaki gibi gerçekleştirilir.³⁵⁶

I - Muhasebe Bölümü:

- ✓ Alış yevmiyesinin tutulması,

³⁵⁵ Acar, a.g.e, s.164-165.

³⁵⁶ Güredin, a.g.e, s.276.

- ✓ Borçlarla ilgili yardımcı hesapların tutulması
- ✓ Büyük defterin tutulması
- ✓ Alış işlevi ile ilgili onayların gözden geçirilmesi
- ✓ Teslim alınan mallarla ilgili teslim belgelerinin gözden geçirilmesi
- ✓ Stokların dönem sonu sayımının yapılması ve kontrol edilmesi
- ✓ Dönem sonu stokunun ve satılan malın maliyetinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda değerlemelerinin yapılması

II - Finansman Bölümü:

Finansman bölümünün stok alım sistemi ile ilgili özel bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

III - Muhasebe ve Finansman Bölümlerinin Dışındaki İşlevler

- ✓ Satınalma isteğinin yapılması (üretim veya satış bölümü)
- ✓ Satınalma isteğinin onaylanması (satınalma bölüm yöneticisi)
- ✓ İşletmeye gelen malların teslim alınması (teslim alma bölümü)
- ✓ Teslim alınan malların depolanması (ambarlar)

Yukarıdaki türde bir organizasyon yapısı stoklarla ilgili etkin bir iç kontrolün sağlanmasına yardımcı olur. Bu yapıdan elde edilecek denetim kanıtlarının güvenilirliği yüksektir. Böyle bir örgüt yapısının bulunması halinde stokların maddi doğruluğunun denetiminde uygulanacak denetim tekniklerinin kapsamında önemli tasarruflar sağlanır.³⁵⁷

5.2.2.1 Satın Almalarda İç Kontrol Sistemi

Satınalma; işletmenin ihtiyacı olan bir mal veya hizmetin işletme dışı kaynaklardan temin edilmesidir. İşletmelerde satınalma süreci genellikle işletmenin deposunda veya başka bir bölümünde istenen malın olmaması ile başlar. Geniş anlamda ise, satınalma; ihtiyaç olunan mal veya hizmetler için

³⁵⁷Güredin, a.g.e, s.276.

teklif ve fiyat toplama, değerlendirme ve en uygun fiyatlısını seçerek sipariş verme ve bunları temin etme süreçlerinden oluşan faaliyetler bütünüdür.³⁵⁸

Stok hesaplarına girişlerin gerçek girişler olup olmadığı ancak iç kontrol sisteminin etkinliği ve denetim sonrasında yapılacak mantıklılık incelemeleri sonrasında tespit edilebilir. Bu amaçla satın alma işlemlerinin iç kontrolü ve bu kapsamda sistem ve fonksiyon analizleri (kontrol testleri) sayesinde bir fikir elde edilebilir.³⁵⁹

Stok hesapları önemli risk alanlarından birini oluşturduğundan işletmeler dönemin faaliyet sonuçlarını daha iyi göstermek için girişleri daha doğrusu alışları kaydetmeme ya da faaliyet sonuçlarını daha kötü göstermek için alış olmasına rağmen sahte veya içerik itibarıyla yanıltıcı belgelerle giriş yapılmasını ortaya çıkaramama söz konusu olmaktadır. İşletmenin verimliliği açısından en düşük maliyetle, gerekli olan en uygun kalitede ve gerekli olan en uygun zamanda satın alınan ticari mallar veya ilk madde ve malzeme, yardımcı malzeme, işletme malzemesi, yarı mamul ve satışa hazır hale getirilmiş ve stoklara alınmış olan mamullerin dış zararlara, hırsızlıklara karşı korunması gerektiğinden depolarda hata ve hilelerin önlenmesi bakımından gerekli önlemlerin alınması, iyi bir belge akış sisteminin kurulması, yeterli sayıda eleman görevlendirilmesi vesorumlu oldukları miktarların saptanması önemli bir gereklilik olduğu için etkin ve işleyen bir iç kontrol sisteminin kurulması oldukça önem arz etmektedir.³⁶⁰

Bu denetim konusu denetçi için oldukça önemli ve belki de en önemli risk alanlarından biridir. Dönem sonuçlarını iyi göstermek için fiili girişlerin bir kısmının kayda alınması, dönem sonuçlarının daha kötü veya az gösterilebilmesi için fiili giriş olmadığı halde sahte ve muhteviyatı itibarıyla

³⁵⁸ Burcu Adiloğlu, **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s.112.

³⁵⁹ Kaval, **a.g.e**, s.248.

³⁶⁰ Ceran, Bezirci, **a.g.m**, s.530.

yanıltıcı belge ile giriş yapılmış olması denetçinin ortaya çıkaramamaktan en fazla sıkıntı duyduğu hususlardır.³⁶¹

Herhangi bir işletmenin veriminin artırılmasında ilk akla gelen satın alınan mal ve hizmetlerin en ucuz, gerekli kalitede, gerekli zamanda alınıp alınmadıkları, atıl stok tutulup tutulmadığı ve dolayısıyla alternatif maliyetlerin düşük tutulup tutulmadığıdır. Bu ise; geniş anlamda iyi bir stok kontrol sistemi, dar anlamda iyi bir satınalma bölümü ile sağlanabilir. İyi bir stok kontrol sisteminin kurulabilmesi için de bilimsel olarak geliştirilmiş kontrol yöntemlerinden yararlanmak gerekir. Ancak bu derece gelişmiş stok kontrol sistemleri uygulanıyor olmasa dahi aşağıdaki hususların uygulanması hem denetlenen işletmenin verimini arttıracak, hem de denetçi için güvенеbileceği ve dolayısıyla kontrol riskini düşük belirleyebileceği bir ortamı ortaya çıkaracaktır. Bu hususlar şunlardır:

- ✓ Şirkette satın alma bölümü, ambar ve muhasebeden ayrı olarak örgütlenmiş mi?
- ✓ Yazılı bir satın alma yönetmeliği veya talimatnamesi hazırlanmış mı? Kimlerin, hangi malları, kaç TL'ye kadar satın alabilecekleri, hangi durumlarda pazarlık, hangi durumlarda açık eksiltme, hangi durumlarda kapalı teklif verme usulü ile satın alma yapılabileceği yazılı bir şekilde belirlenmiş mi? Kısaca satın alma yetki limitleri ve yöntemlerinin belirlendiği yazılı prosedürler var mıdır?
- ✓ Malların yıllık kullanım miktarları ve değerleri dikkate alınarak bir satın alma planlaması yapılıyor mu? Tüm mallar A, B, C grubu mallar şeklinde sınıflandırılıp, satın almalar bu analizin sonuçlarına göre yapılıyor mu? Yıllık satın alma, ihtiyaç doğduğunda satın alma gibi yöntemler geliştirilmiş mi?
- ✓ Asgari stok miktarları belirlenmiş mi? Bu stok seviyelerine ulaşıldığında yeni siparişlerin verilebilmesini sağlayacak bir erken uyarı sistemi mevcut mu?

³⁶¹ Kaval, a.g.e, s.248.

- ✓ Kullanılacak malzemeler, istek fişleri ile ambar bölümüne, kullanılmasına yakın bir zamanda satın alma süresi de dikkate alınarak bildiriliyor mu?
- ✓ Mal ve hizmet ambar stoklarında yok ise, yeni satın alma işlemi başlamadan önce satın alınıp alınmamasına onay veren bir mercii belirlenmiş mi? Bu onay mercii, satın alınacak malzemelerin tutarı veya niteliğine göre işletme hiyerarşisine yayılmış mı?
- ✓ Alınmasına karar verilen malların siparişi kimler tarafından yapılmaktadır? Sipariş fişi satıcıya gönderiliyor mu? Satın alınan mallar uluslararası barkodları taşıyan malzeme ise, siparişlerde doğru barkod numaralarının kullanıldığının kontrolü yapılıyor mu?
- ✓ Satıcıya verilen siparişin bir örneği, birim fiyat ve toplam tutar bilgileri olmaksızın teslim alma veya ambar bölümüne bildiriliyor mu?
- ✓ İş akışını kolaylaştırmak ve siparişleri kontrol edebilmek için sipariş sıra numarası müteselsil olarak veriliyor mu?
- ✓ Tüm malların doğru kodlandığını garanti eden bir sistem uygulanıyor mu?
- ✓ Kodlama sistemi muhasebe tarafından da kontrol ediliyor mu? Kodlama sisteminde gelişmiş ulusal veya uluslararası kurallara uyuluyor mu?
- ✓ Malzemeler satın alma talimatnamesinde belirtildiği gibi satın alındıktan sonra, ancak ödeme yapılmadan önce; muhasebede
 - Gerekli istek veya ambar talep fişi,
 - Gerekli ambar mevcudunun olmadığına dair belge,
 - Alınan birinci ve ikinci alım onayları,
 - Teslim alındığına dair tesellüm tutanağı veya ambar giriş fişinin bir sureti,
 - Satınalma bölümünde gerekli kontrollerin yapıldığı gibi prosedürlere uygun davranılıp davranılmadığı inceleniyor mu?
- ✓ Yine muhasebede nihai ödeme yapılmadan önce satıcı ile özel bir durumun olup olmadığı, fazla mal bedeli, alım iskontosu gibi firma

lehine doğan indirimlerin veya iskontoların alınıp alınmadığının kontrolü yapılıyor mu?

- ✓ Fazla gelen malların satıcılara iadesini sağlamak için tutanak hazırlanıp, bir kopyası muhasebe ve satın alma bölümüne bildiriliyor mu?
- ✓ Noksan veya kusurlu mallar gereği gibi rapor ediliyor mu?

Belirlenen bu hususlar genel olarak satın alma aşamasında bulunması gereken iç kontrol sisteminin unsurlarıdır. Teslim alınmak üzere gelen malların tesellümü ve ambarlara alınması aşamasında da aranılan hususlar şunlar olacaktır:

- ✓ Tüm mal alımlarında uygulanan bir “giriş kontrolü” veya “teslim/tesellüm sistemi” var mı?
- ✓ Bu teslim alma sistemi şirket büyükse merkezi mi yapılıyor yoksa dezentralize yani değişik birimlere mi dağıtılmış? Bu şirketin genel yapısına uygun mudur?
- ✓ Tüm gelen malların “fatura/irsaliye” ve “fili” miktar karşılaştırması ve kalite kontrolü yapılıyor mu? Yoksa göstermelik bir tesellüm sistemi mi var?
- ✓ Bu karşılaştırmanın yapılabilmesi için satın alma bölümü sipariş edilen malları yani teslimi beklenen malları ambar bölümüne bildiriyor mu? Veya ambar bölümü teslim alınmak üzere satıcılar tarafından depoya getirilen malın karşılaştırmasını yapabilmek için bilgisayar sisteminden sipariş edilen malların miktar, kalite veya barkod numaralarını ihtiva eden bir sipariş formuna ulaşabiliyor mu?
- ✓ Tüm teslim alınan mallar için bir ambar giriş fişi veya tesellüm fişi düzenleniyor mu? Ambar memurları bunu nasıl zimmetlerine alıyorlar?
- ✓ Ambarlarda stoklar kartlarda miktar açısından takip edilirken, bunlardan ayrı olarak muhasebe miktar bilgilerinin yanında maliyet (fiyat) bilgilerini de kapsayacak şekilde takip ediyor mu?

- ✓ Gelen mallarla ilgili olarak yapılan ek giderlerin (nakliye, sigorta, ödenen vergiler gibi) satın alınan maliyetine intikali sağlanıyor mu?
- ✓ İthal edilen mal ve malzemelerin maliyeti oluşturularak ambar stok kartlarına alınması sağlanıyor mu?
- ✓ Teslim alınan malın “sipariş/irsaliye/fatura” karşılaştırması satın alma bölümünde yapılıyor mu?
- ✓ Gelen mal faturalarının “sipariş edilen/fatura edilen” karşılaştırmasını kim yapıyor? Satın alma bölümünden sonra, muhasebe bölümü adeta satın alma bölümünün bir kontrolü niteliğinde faturalarda gerekli indirimlerin ve iskontoların yapılıp yapılmadığını, mevzuata ve satın alma talimatlarına uygun şekilde işlem yapılıp yapılmadığını incelemeyen ödeme yapıyor mu?
- ✓ Gelen veya teslim alınan malların giriş sırasına göre tespitini sağlayacak bir ambar giriş defteri veya benzer bir sistem var mı?
- ✓ Gelen malların bedelinin ödenmesinde kimler yetkili? Bir malın bedelinin iki defa ödenmesini engelleyecek sistem garantili mi?
- ✓ Alış iskontolarından kim sorumlu? Bunları kim denetliyor? İşletme lehine doğan imkanlar dönemsel olarak takip edilip, muhasebeleştirilmesi sağlanıyor mu?
- ✓ Yıl sonlarında alış sözleşmelerine göre kazanıldığı halde henüz faturaya bağlanmamış alış iskontoları olabilir mi?
- ✓ Ambar giriş kayıtları yapılmadan doğrudan doğruya üretime gönderilen ilk madde ve malzemeler söz konusu mu? Bunlar için ayrı bir düzen kurulmuş mu? Bu tür girişlerin maliyet hesaplarına intikal ettirilmesinde kullanılan belge akış ve bedelin ödenmesi sisteminde boşluklar olabilir mi?

Denetçi stoklar ve bu kapsamda satın almaları incelerken bunların maliyet bedeli ile kayda alındığını da görmek zorundadır.

Vergi Usul Kanunu 262'nci maddesinde maliyet bedelinin ne olduğunu tanımladıktan sonra, 274'ncü maddesinde alım satım konusu malların (emtia),

275'nci maddesinde üretilerek satılan malların (tam ve yarı mamullerin) maliyetinin nasıl hesaplanacağını belirlemiş bulunmaktadır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden Maliyet Bedeli İle Kayıt İlkesi ile bu maddeler arasında fark bulunmamaktadır. Bu maddelerde dikkate alınarak, denetçi özellikle aşağıdaki hususları incelemelidir:³⁶²

- ✓ Alışlarla birlikte doğan nakliye, sigorta, komisyon giderleri gibi giderlerin alış maliyetlerine dahil edilmesi, (153 Ticari Mallar veya yardımcı hesaplarına kayıt yapılıyor ise bu hesaplara kaydedilmesi),
- ✓ Özellikle mallar ithalat yoluyla geliyor ise, başta banka akreditif giderleri (akreditif komisyonu, damga vergileri ve masraf karşılıkları) olmak üzere, gümrük vergileri, gümrük komisyonları, varsa nakliye ve sigorta giderleri, komisyon giderleri, gelen malın indirilmesi ve ambarlara istifi işletme dışındaki kişilere yaptırılıyor ise bunlara ödenen ücretlerin malın maliyetine intikal ettirilmesi, (önce 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına borç kaydı, daha sonra ilgili hesaptan örneğin 153 Ticari Mallar veya 150 İlk maddeler hesabına virman),
- ✓ Eğer fatura sonrasında lehte iskonto alınıyor ise, bunların yine stok hesaplarının alacağına (153 Ticari Mallar-Alış İskontoları Hesabı) kaydedilmesinin sağlanması, çoğu uygulamada görüldüğü gibi "659 Faaliyetlerle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" hesabına kaydedilmemesi,
- ✓ Özellikle ilaç sektöründe olduğu gibi, belirli ilaçların satışı sırasında ilaç firmaları tarafından bedava mal verilmesi durumunda, bunların TL olarak kayda alınmamakla birlikte, stokların dışında tutulmaması, stok kayıtları ayrıca tutuluyor ise stok kartlarında gerekli maliyet düzeltmelerinin yapılması, bunların satışlarının mutlaka kayda alınması, eğer satılmayanlar var ise, maliyet düzeltmesi yapılarak dönem sonu stoklarına dahil edilmesi,
- ✓ Finansman giderlerinden stoklara pay verilmiş mi? Verilmiş ise bu

³⁶² Kaval, a.g.e, s.249-253.

şirketin raporlama esasına uygun mu? Çünkü bilinmektedir ki, UFRS'ye göre raporlama yapan şirketlerde finansman giderlerinden stoklara pay verilmez. Diğer şirketlerde de finansman giderlerinden stok maliyetlerine pay verilebilmesi için, finansman gideri ile iktisap edilen stok arasında doğrudan ilişki kurulabilmelidir.

5.2.2.1.1 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.³⁶³

5.2.2.1.2 Malzeme Alımları İle İlgili Genel İlkeler

Satın alma sürecinin başlangıç noktasını hasılat, üretim, stok kontrol, mal veya hammaddeyle ilgilenen diğer bölümlerden gelen mal/hammadde “satın alma talebi” oluşturmaktadır. Satın alma talebinin onaylanmasıyla gerekli sayıda “satın alma emri” hazırlanarak ilgili kişi ya da bölüme gönderilir. Nüsha sayısı, kurulacak olan sistemden elde edilmek istenen bilgiye göre farklılık gösterecektir.³⁶⁴

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.

³⁶³ Acar, a.g.e, s.81.

³⁶⁴ CemalElitaş, MuratKiracı, “Satın Alma Sürecinde Kontrol Testi ve Bir Nitelik Örneklemesi Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:100, 2010, s. 45.

Küçük farklılıklar göstermekle birlikte inşaat işletmelerinde malzeme alımları satınalma olarak ifade edilen departmanlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Satınalmadepartmanı 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 satınalmadepartmanını 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, satınalma memuru ve şefinin imzası, 50 ile 150 Milyon TL arası ek olarak müdürün imzasıyla, daha üzerindeki ise satınalmadan sorumlu genel müdür veya yardımcısının kararı veya komisyon kararıyla, ayrıca 100 Milyon TL'nakadar 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 kaydedilmesinin sağlayacak bir belge akış düzeninin kurulması gereklidir. Alım öncesi ve sonrasında aşağıdaki belge akış düzeni ve prosedürler gerçekleştirilmelidir;

- ✓ 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 satınalma müdürünün ve finansman bölümünün onayıyla, limitleri dahilinde ilgili satınalma birimine intikal ettirilmelidir.

- ✓ Gerekli onayları içeren satınalma talep formlarında yer alan malzemelerin alım usulü konusunda yetkilendirme, limitler dahilinde satınalma şefi, müdürü, genel müdür yardımcısı, genel müdür ve yönetim kurulu arasında paylaşılmalıdır.
- ✓ Satınalma yöntemine karar verme yetkisi olan makamlar, pazarlık, teklif isteme, açık artırma ve eksiltme veya kapalı zarf yöntemlerinden herhangi birine karar verdikten sonra, yetki limitleri de dikkate alınarak malzemenin temini sağlanmalıdır.
- ✓ 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.

- ✓ Ambar memuru gelen malzemenin fatura veya irsaliyeleriyle sipariş talep formunu karşıladıktan sonra müteselsil sıra numaralı en az 3 nüsha ambar giriş fişi düzenlemelidir.
- ✓ 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.
- ✓ Ambar giriş fişleri en geç aynı günün sonunda ambar kartlarına veya bilgisayara işlenmelidir.
- ✓ Şantiye muhasebesinde, gönderilen fatura vb. evraka şantiye şefinin de parafı alınmış ambar giriş çıkış fişleri eklenmelidir.
- ✓ 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.

- ✓ 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.
- ✓ Merkezden veya bir başka şantiyeden gönderilen malzeme teslim alındıktan sonra ambar giriş fişi en kısa sürede merkeze gönderilmeli ya da fakslanmalıdır.
- ✓ Merkezden satınalmadepartmanına gelen ambar giriş fişleri ve kaynak belgeleri, yetkilendirmeye uygun imzaları ve sözleşme şartlarını taşıdığı tespit edildikten sonra bir nüshası ilgili fatura, irsaliye vb. evrakla birlikte paraf ve onay verildikten sonra muhasebe departmanına teslim edilmelidir.
- ✓ 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 suiistimal

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.³⁶⁵

5.2.2.2 Stokların Korunmasında İç Kontrol Sistemi

İşletmenin zararlarını azaltıp, verimini artırmak için önemli bir faaliyet alanı ise ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, mamul, yarı mamul ve ticari mal gibi üretime veya satışa hazırlık olarak tutulan stokların korunması ile ilgilidir. Stoklar ne kadar ucuz ve kaliteli alınırsa alınsın bunların;

- ✓ Zarar görmeden muhafazasının garanti edilmesi,
- ✓ Hırsızlıklara karşı korunmasının sağlanması,
- ✓ Her bir stok cinsinden ne miktarda ve kalitede malın üretim veya satışı için hazır bulunduğu her zaman üst yönetim ve kullanan birimler tarafından bilinebilmesi,

gerekir. Bu nedenle bazı kontrol noktaları oluşturulur. Bu işletme yönetiminin temel görevlerinden biridir.

Bu amaçla hammadde, mamul, emtia ve diğer ambarlarda gerekli önlemlerin alınması, yeterli personelin görevlendirilmesi, iyi bir belge akış sisteminin kullanılıyor olması ve böylece herkesin sorumluluğunda olan miktarların her zaman tespit edilebilir olması bir gereklilik olarak doğar. Bu nedenle işletmede kurulan iç kontrol sisteminin aşağıdaki gereklilikleri sağlaması gerekir.³⁶⁶

- ✓ Tüm malzemeler kendileri için hazırlanmış bölümlerde veya raflarda korunuyor mu? Uygun bir depo düzeni var mı? Depo düzeni sayesinde malların çürümesi, bozulması, telef olması önleniyor mu?

³⁶⁵ Acar, **a.g.e.**, s.82-85.

³⁶⁶ Kaval, **a.g.e.**, s.254.

- ✓ İşletme dışında herhangi bir şekilde korunan mal veya malzemeler oluyor mu?
- ✓ Ambarlar bir kişinin sorumluluğuna veya gözetimine verilmiş mi? Bu kişinin dahi yönetmeliklere aykırı bir şekilde veya kendi isteğine rağmen mal çıkarması engellenmiş mi?
- ✓ Ambardaki malların sigortası yapılıyor mu? Kaç liraya kadar? Bu yeterli mi?
- ✓ Malların depodan sadece ve sadece İstek Fişleri/Teslim Fişleri veya Çıkış Fişleri ile çıkması sağlanıyor mu? Yoksa gerekli evrak daha sonra mı tekamül ettiriliyor?
- ✓ Depodan fazla çıkan malların iadesi oluyor mu? Yine bunlar için iade belgeleri (Ambara İade Fişi) düzenleniyor mu? Üretim döneminde ambardan çekilerek çıkışı yapılan ilk madde ve malzemelerden henüz kullanılmayanların üretim hesaplarına intikalini önleyen bir sistem var mı? Veya başka bir anlatımla, maliyet hesaplarına ambar çıkış fişlerinin tutarlarının toplamı üzerinden değil de, üretim bölümlerinde düzenlenen ve kullanılan hammadde ve malzemelerin toplamı üzerinden mi borç veriliyor?
- ✓ Koltuk ambarı var mı? Buradaki mallar kimlerin sorumluluğu altında? Bunların ambardan çıkmış olmaları nedeniyle maliyet hesaplarına intikal ettirilme olasılığı var mı?
- ✓ Her bir mal türü için ambar kartları tutuluyor mu? Bu kartlar ile raflardaki malların miktar karşılaştırması ne sıklıkla yapılıyor? Stok sayımları sıhhatli yapılıyor mu?
- ✓ Ambar kartlarında veya malzemelerde eksiklik veya yanlışlıkların olduğunu kim tespit edip, gerekli işlemleri yaptırıyor? Stok sayımlarında kim yetkili? Bir otokontrol sistemi uygulanıyor mu?
- ✓ Stokların muhasebesi ambarın dışında da (muhasebede) izleniyor mu? Ambarda stok kartları kuruşlandırılmadan, muhasebede ise kuruşlandırılmış bir şekilde takip ediliyor mu?
- ✓ Konsinye gelen mallar ile fason malların işletmenin kendi mallarından ayrımı yapılabiliyor mu?

- ✓ Ambar veya depolardaki mallar fiziki özelliğini korumaları açısından sıklıkla kontrol ediliyorlar mı? Defolu, kırık, bozuk, özürlü mallar bir tutanakla tespit edilip, gerekli hesaplara alınması sağlanıyor mu?
- ✓ Bu gibi durumların varlığı, var ise bunların Katma Değer Vergilerinin İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi olarak hesaba alınması sağlanıyor mu?

5.2.2.2.1 Malzemelerin Korunma ve Kullanılmasında İç Kontrol

Sisteminin Unsurları

Stokların korunmasıyla ilgili iç kontrol, stokların teslim alınması, depolanarak saklanması, işletme içinde hareket görmesi, işlenmesi ve mamule dönüştürülmesi ve yollanması ile ilgili değişik safhalarda söz konusu olmaktadır. Stokların teslim alınmasından, işletme çıkışına kadar uygun bir biçimde korunması gereklidir. Bu koruma genel olarak, stok kalemlerinin teslim alındığını gösteren, üretim aşamalarında işletme içinde hareket görmesini onaylayan ve yollama işlemini kanıtlayan bir belge düzeninin uygulanması ya da bilgisayar programları aracılığı ile izlenmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bu belgeler, teslim alma raporları, hammadde istek fişleri, ambar çıkış fişleri ve onaylı yollama belgeleridir.³⁶⁷

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 imkânının belirli kişilerde toplanması zorunludur.³⁶⁸

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

³⁶⁷ Ceran, Bezirci, **a.g.m**, s.519.

³⁶⁸ Acar, **a.g.e**, s.103.

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.

5.2.2.2.1.1 Malzemelerin Fiziksel Korunması

İnşaat 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 düzenlemek 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 drenajlı, 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, malzemeler 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 olasılığını da azaltacaktır.

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.

5.2.2.2.1.2 Hata, Hile, Yolsuzluk ve Çalınmalara Karşı Koruma

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 herhangi 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.

- ✓ İşletme çalışanlarına karşı alınabilecek önlemler

- ✓ İşletme dışındaki kişi ve kuruluşlara karşı alınabilecek önlemler.

5.2.2.2.1.2.1 İşletme Çalışanlarına Karşı Alınabilecek Önlemler

Malzemelerin hata, hile ve çalınmalara karşı korunması hususunda en büyük riski yine işletmenin kendi çalışanları oluşturmaktadır. Aslına 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 planıyla 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;

- ✓ 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.

- ✓ 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.
- ✓ 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.
- ✓ Her malzeme için malzeme talep fişine istinaden, müteselsil sıra numaralı çıkış fişleri düzenlenmeli ve bu fişlerde malzemenin girişte almış olduğu kod numarası belirtilmelidir.
- ✓ Ambar çıkış fişlerinin günlük olarak stok kayıtlarına işlenmesi temin edilmelidir.
- ✓ Ambar çıkış fişleri ambar memuru, malzemeyi alan kişi ve şantiye şefi tarafından imzalanmalıdır.
- ✓ 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.
- ✓ Malzeme talep fişlerinde, taşeron veya nakliyecilere bedeli karşılığında verilen malzeme bedelinin ilgiliden tahsili için, ayrıca ambar memurunca muhasebe servisi bilgilendirilmelidir.
- ✓ Her 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.

5.2.2.2.1.2.2 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 yol açabilir.

Yukarıda açıklanan nedenlerledir 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, makine 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 bulundurmadır. Unutulmamalıdır ki, yüksek miktarlarda malzeme bulundurmanın yaratacağı problemlerden birisi de, bu düzeyde malzemenin güvenliğini sağlamak olacaktır.³⁶⁹

5.2.3 Envanter Çalışmaları ve Maddi Doğrulama Testleri

Denetim standartları stokların fiziken var olduklarının saptanmasını öngörür. Stokların fiziki sayımı mutlaka denetçi tarafından gözlemlenmelidir. Denetçinin fiziki sayımı uygun ve geçerli nedenlerle gözlemleyememiş olması halinde diğer denetim yordamlarına başvurarak stoklar tutarının dürüstlüğü hakkında tatmin olması gerekir.³⁷⁰

Stokların denetiminde, denetçi için en önemli aşama bilanço tarihi öncesinde fiili stokların tespit aşamasıdır. Bu aşamada şirketin mamul, yarı mamul, ticari mal ve diğer stoklarının fiili miktarlarla tam ve nitelik olarak doğru tespit edilmesi gerekir. Bu ise çok dikkatli, sağlam bir envanter çalışması ile elde edilebilir. Envanter çalışmalarının önemi bilançoda yer alan ve özellikle

³⁶⁹ Acar, a.g.e, s.103-109.

³⁷⁰ Güredin, a.g.e, s.280.

Üretim işletmelerinde aktifin en ağırlıklı kalemi olan varlıkların değerinin tespitinin ilk aşamasını oluşturmasından kaynaklanmaktadır. Bu miktarlar ne denli doğru veya güvenilir bir şekilde tespit edilirse (muhasabe dışı envanter), bunlara dayanılarak yapılan değerleme de (muhasabe ii envanter) o denli doğru ve gerçekçi yapılabilecektir. İyi gerçekleştirilmiş bir envanter çalışması, bilançoda yer alacak kıymetlerin fiilen mevcudiyetinin ve stokların tümünün kapsandığının kanıtı olabilecektir.

Envanterin nemi nedeniyle denetçi, her halükarda envanterin doğru ve eğer varsa envanter talimatları veya yönetmeliklerine uygun bir şekilde yapıldığından emin olmalıdır. Bunu sağlamak için de, denetçi, stokların sayımını ya kendi kadrosu ile gerçekleştirecektir, ya da sayım (envanter çalışmaları) sırasında işletmede sayım yapanlara nezaret edecektir. Ancak böylece envanter almanın doğru ve usulüne uygun yapıldığından emin olacaktır. Bu nedenle sorumlu denetçi denetim programı hazırlıkları sırasında işletmenin envanter alma politikasını tespit etmeli ve kendi denetim programını bunu dikkate alarak geliştirmelidir.

Genellikle büyük üretim işletmeleri yıl sonuna ulaşılmadan, Aralık ayının üçüncü haftasında stok sayımını yaparlar. Bazı işletmelerde stok sayımının kimler tarafından, ne zaman yapılacağı, sonuçlarının kimlere nasıl iletileceği gibi konular, her yıl kullanılmak üzere bir yönetmelikle belirlenir. Bazı işletmelerde ise bu Muhasebe Yönetmeliğinin bir parçasıdır. Eğer her ikisi de yok ise, işletmenin üst yönetimi mevcut ambar veya sayım yerlerini tespit etmeli, buralarda yeterince personel görevlendirmeli, bunlara yeterli yetki, ve sorumlulukları yazı ile bildirilmelidir. Her bir sayım yeri için oluşturulacak gruplara ülkemizde genellikle Sayım Postası adı verilmektedir. Sayım Postalarının oluşturulmasında, postaya dahil olacak kişilerin sayılacak yerle bağlantısı olmayan kişilerden oluşmasına özellikle dikkat edilmelidir.

Envanterin esas itibariyle bilanço günü itibariyle alınması gerekir. Ancak bu her zaman ve her işletmede kolay gerçekleşmeyebilir. Bazı işletmelerde hesap dönemi sonu gelmeden yapılabileceği gibi, hesap dönemi sona erdikten

sonra da yapılabilir. Ancak esas olan hesap dönemi sona ermeden yapılmasıdır. Sayımı yapılacağı hafta ambarlara mal girişleri ve çıkışları kısıtlanır. Böylece yanlış sayım yapılmaması sağlanır. Doğru bir sayım yapılabilmesi için aşağıdaki tedbirler alınabilir ve bu hususların denetim çalışmalarında hatırlanması gerekir.

- ✓ Denetlenen işletmenin yönetimi kadar, sayım ekibindeki kişilerin de envanterin önemini kavramış kişiler olması gerekir. Burada yapılabilecek bir hatanın işletmenin bilançosunun geçersizliği ile sonuçlanabileceğini bilmelidirler.
- ✓ Sayım postaları yazılı bir şekilde görevlendirilmelidirler. Burada yazıcı veya liste tanzim ediciler ile sayımı yapan kişiler aynı olmamalıdır.
- ✓ Sayım malların stoklandığı yerin sırası içinde sayılmalıdır. Atlanarak sayım yapılamaz.
- ✓ Sayılan mallar silinmeyecek nitelikteki kalemlerle işaretlenmeli, bir kez daha sayıma konu edilmemelidir. Gerekirse sayım etiketleri kullanılmalıdır.
- ✓ Sayım ekiplerinin stok kartlarına ulaşamaması sağlanmalıdır. Göz kartları raflardan uzaklaştırıldıktan sonra sayım yapılmalıdır.
- ✓ Üretimde veya satışta kullanılacak mallar ile yatırımda kullanılacak mallar aynı yerde muhafaza ediliyorsa bile ayrı listelere yazılmalıdırlar.
- ✓ Başka bir sayım mekanında bulunması gerekirken, sayılan mekanda bulunan (örneğin yedek parça ambarında bulunması gerekirken yer yokluğu nedeniyle hammadde ambarında muhafaza edilen yedek parçalarda olduğu gibi) mallar ayrıca tespit edilmeli ve ayrı listelere yazılmalıdır.
- ✓ Değerli malların sayımına özel önem verilmelidir.
- ✓ Hareketsiz veya çok az hareket gören veya artık hiç kullanılmaması olası olmayan mallar ile bozuk, çürük, yatık, arızalı mallar ayrıca tespit edilip, ayrı envanter listelerine alınmalıdırlar.

Burada belirtilen hususlar sayım ekiplerince veya işletmece riayet edilecek hususlardır. Denetçinin görevi bu hususların yerine getirildiğinden emin olmaktır. Gözleminin veya stok sayımında bulunmasının nedeni bu hususlardan emin olmaktır. Gözlemleri sırasında olumsuz veya yetersiz bulgularla karşılaşır, örneğin sayım ekibinin yeterli özeni göstermiyor olması, ambar giriş çıkışlarının geçici bir süre için kısıtlanmadığı veya kısıtlanmış olursa bile sayımdan sonraki hareketlerin yeterince kayda alınmadığı ve nihai envanterin şüpheli duruma gelmesi gibi durumlarla karşılaşılıyor ise, şüpheli gördüğü yerleri bir daha sayması gerekir. Sayım tarihinden sonraki giriş ve çıkışları sayım üzerinden yürüterek yıl sonuna getirilmesi işlemlerini tekrar gözden geçirebilir.³⁷¹

Denetçi stok kalemlerinin iki kez sayılabilmesi ihtimalini akıldan çıkarmamalı, bu konuda uyanık bulunmalıdır. Sayım ekibinin sayım yerlerini düzgün bir sıra içinde değil de, gelişigüzel dolaşması halinde tekrarlanmış (mükerrer) sayım ortaya çıkar. Sayım etiketlerinin kullanılması tekrarlanmış sayımın önlenmesine yardımcı olur.

Sayım sırasında sayım etiketine işlenen bilgiler sayıma katılmamış bir görevli tarafından gözden geçirilerek kontrol edilmelidir. Tüm bilgilerin uygun biçimde toplanmış olduğuna güven getirmek için gerekirse ikinci bir “kör” sayım yapılmalıdır. Kör sayım şu şekilde gerçekleştirilir. Birinci görevli sayımı yaparak sayım listesine geçirir; birinci görevlinin ne yazdığını bilmeyen (çünkü sayıma esas olacak sayım sonucunun yazıldığı sayım etiketinin yazım parçası koparılarak alınmıştır. Stok kalemi üzerinde kalan diğer yarım parça sadece o kalemin sayılmış olduğunu ifade eder; bu parça üzerinde sayım bilgisi olmadığından ikinci görevli sayım ile ilgili bir bilgi toplayamaz) ikinci görevli ayrıca bir sayım yapar ve sonucu kendi sayım listesine işler. Üçüncü bir görevli de iki sayımı karşılaştırır ve varsa farkları inceler.

Stokların fiziki olarak sayımı tamamlandıktan sonra sıra stok kalemlerinin kuruşlandırılmasına gelir. Bunun için stokların fiyatlaması yapılır. Stok miktarı ile

³⁷¹ Kaval, a.g.e, s.258-260.

fiyat çarpılır ve çarpımların toplamı alınarak, stoklar için toplam değer hesaplanır.³⁷²

Denetçinin yapmak zorunda olduğu başka bir işlem bir işlem ise envanter listelerinde bulunan miktar bilgilerinin tutara dönüştürülmesinde kullanılan fiyatların doğruluğu ile ilgilidir. Kullanılan stok değerlendirme yöntemine bağlı olarak hangi maliyet fiyatı kullanılacak ise bu fiyatın doğru kullanılıp kullanılmadığını faturalar ile karşılaştırarak incelemek zorundadır. Burada maliyeti artıran alış giderlerinin, azaltan iskontoların dikkate alınması zorunluluğunu gözden kaçırmamalıdır.³⁷³

Denetlenen işletmede stoklar devamlı denklik yöntemine göre izlenmekte ve belirli dönemler itibarıyla stokların sayımı yapılarak sayım sonuçları defter kayıtları ile karşılaştırılmakta ise, denetçinin stoklarla ilgili gözlemlemesini mutlaka yıl sonunda yapması gerekmez.

Eğer envanter hesap dönemi sonra ermeden yapılmış ise, ara dönemde çıkışlar sayımda bulunan fiili miktarlardan düşülecek, girişler ise ilave edilecektir. Eğer sayım hesap döneminin sonunda yapılmış ise ara dönemde girişler, sayılandan düşülecek, çıkışlar ise sayılana ilave edilecektir. Envanter defterine bu miktar ve tutarlar kaydedilecektir.

Envanter almanın işletmenin kullandığı teknoloji ile oldukça yakın ilişkisi vardır. Çünkü işletmede iyi bir bilgisayar sistemi kullanımı mevcutsa, tüm stoklar barkod numaralı veya pozisyon numaralı olacaktır. Sayımda yine büyük olasılıkla el okuyucuları (Scanner Barkod okuyucu) ile gerçekleştirilecektir. Bu durumda sayımda nitelik hatası veya yanlış miktarda sayma gibi hatalar en aza inecektir. Ancak bu tür bir teknolojinin kullanılmadığı veya stokların standartlaştırılmadığı işletmelerde normal olarak elle ve gözle (manuel) sayım yapılacak, listeler hazırlanacak, bu listeler el ile doldurulacaktır. Dolayısıyla hata yapma olasılığı da artacaktır.

³⁷² Güredin, a.g.e, s.281-287.

³⁷³ Kaval, a.g.e, s.261.

Bazı ilk madde ve malzemelerin sayımı veya ölçümü mümkün olmayabilir. Özellikle çimento, seramik, alçı üretiminde fabrikanın dışından gelen ilk maddeler (taş, kaya) açık araziye bırakılmakta ve buradan ihtiyaç oldukça alınmaktadır. Bu ilk maddelerin sayılması, tartılması fiilen mümkün olmadığına göre, götürü veya miktar takdiri (tahmini) yapmak gerekecektir. İşte bu gibi tahminlerde bu işte uzman olan kişilerin tahminde bulunmaları, gerektiğinde başka bir kişiye de tahmin yaptırılarak doğru miktarın yakalanmasına özen gösterilmelidir.

Denetçi özellikle “yoldaki stoklar” a dikkat etmeli, bu kalemlerin muhasebe kayıtlarına doğru biçimde yansıtılmış olduklarına güven getirmelidir. Bu amaçla, fiziki sayım sırasında teslim alma ve yollamalar ile ilgili toplanan bilgiler gözden geçirilmelidir. Satın alma ve teslim kayıtları ile satışlar ve yollama kayıtları incelenmelidir.³⁷⁴

Sayımda hurda, artık, deşe, iskarta, üstübü gibi maliyet hesaplarına alınmayan varlıkların da sayımı, miktar tespiti zorunludur. Bu kapsamda sadece bu mallar değil, paslanmış, lekeli, bozuk, çürük, kırık malların da ayrıca listelenmesi gerekir. Çünkü bu malların değerlemesi diğer mallardan farklılık arz eder.³⁷⁵

5.2.3.1 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

³⁷⁴Güredin, a.g.e, s.288.

³⁷⁵Kaval, a.g.e, s.261-262.

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.

- ✓ İşletmede emanet, konsinye yahut her ne şekilde olursa olsun mülkiyeti işletmeye ait olmayan malzeme olup olmadığı,
- ✓ İşletmenin başka işletmelerde yukarıdaki niteliklerde malzemesinin bulunup bulunmadığı,
- ✓ Faturası gelmesine rağmen, henüz teslim edilmemiş malzeme olup olmadığı,
- ✓ Ambara çıkışı yapıldığı halde, kullanıma verilmemiş malzeme olup olmadığı,
- ✓ İhrazata girdiği halde kullanılmamış malzeme olup olmadığı,
- ✓ Taşeronlara 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;

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

- ✓ 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.
- ✓ 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.
- ✓ Aynı türde malzemeler, aynı birimlerle ifade edilmeli, örneğin torba çimento kiloya, adet olarak sayılmış tesisat boruları metreye çevrilmelidir.
- ✓ Denetçi sayıma önemsiz durumlar dışında yerine müdahale etmeli, gördüğü uygun olmayan durumları, sayımda görevli idari amirlere bildirmeli ve sayımı fiilen kendisi yapmamalıdır.
- ✓ 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 uygulamadır. 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.³⁷⁶

5.2.4 Stokların Değerlemesi

Stok değerlemesi yalnız dönem sonu stok değerinin bulunması yönünden değil hesap dönemi süresince işletme verimliliğini ve kârlılığını izlemek yönünden de önemlidir. Gerek dönem kârının hesaplanması, gerekse

³⁷⁶ Acar, **a.g.e**, s.109-111.

işletmenin mali durumunun doğru olarak yansıtılması stokların değerlemesini önemli kılmaktadır.³⁷⁷

Muhasebe dışı envanter işlemleri bitirildikten sonra sıra bunların muhasebe için envanterine yani değerlemesine gelir.³⁷⁸

Geleneksel tarihi maliyet yaklaşımı kapsamında stoklar, tüm diğer varlıklar gibi başlangıçta orijinal maliyetleri ile kaydedilir. Orijinal maliyet; varlığın satın alınmasına ya da üretilmesine ilişkin katlanılan maliyetlerin tamamı olarak tanımlanabilir. Ancak stokların değeri orijinal maliyetlerinin altına düşerse stokların orijinal maliyetle raporlanması uygulamasına son verilir. Stokların değerinin orijinal maliyetin altına düşmesinin nedeni stokların eskimesi, hasar görmesi ya da bir doğal afet sonucundan stokların bozulması olabilir. Eğer bu faktörlerden herhangi biri gerçekleşirse, varlığın gelecekte yaratacağı nakit akışları orijinal maliyetinden daha büyük olamayacağı için genel bir kural olarak tarihi maliyet düzeltilir. Bu şekilde değeri düşen stoklar satın alma ya da elde etmek maliyeti yerine, “maliyet ya da piyasa değerinden düşük olan” bedel ile bilançoya yansıtılır.³⁷⁹

Satın alınan mallarda maliyet bedelinin nasıl tayin edileceğine ilişkin formül şu şekildedir.

- + Satın alınan malın alış bedeli
- + Alışla ilgili direkt ek maliyetler
- Sağlanan alış iskontoları
- + Diğer harcamalar

Burada satın alınan malın fatura bedeli alış bedelidir. Alış sırasında ödenen satış vergileri ve gider vergileri de (ÖTV, gümrük vergileri, gümrük fon

³⁷⁷ Fuat Günay, “Stokların Denetimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2002, Sayı 60, s.244.

³⁷⁸ Kaval, **a.g.e.**, s.262.

³⁷⁹ Oğuzhan Bahadır, “Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2012, Sayı 109, s.52.

ve harçları gibi) indirilebilir durumda olan KDV hariç olmak üzere alış bedeline dahildir. Ancak indirilemez nitelikteki Katma Değer Vergisi alış bedeline dahildir.

Ancak bu bedele, bu malın işletmede kullanılabilir duruma getirilebilmesi için katlanılan ve alınan malla direkt ilişkisi kurulabilen her türlü nakliye gideri, gümrük ve alım komisyonları, taşıma sigortaları gibi yan maliyetlerin de eklenmesi gerekir. Birkaç çeşit mal alımı için müşterek yapılan nakliye ve sigorta giderlerinin esasında maliyet bedeline ilave edilmesi gerekir ise de, eğer bedelleri düşük ise bu tür çalışma yapılmaz. Örneğin birbirlerinden farklı miktar ve fiyatta mallar birlikte bir kamyon ile nakledilmişler ise, bunun nakliye bedellerinin herhangi bir esasa göre satın alınan mallara dağıtılması gerekmez. Ancak dağıtılmış olması da yanlış yapıldığı anlamına gelmez. Çünkü satın alınan malın maliyetine eklenecek giderler direkt giderlerdir. UFRS'de bu tür endirekt giderlerin dağıtılarak alış bedeline ekleneceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.³⁸⁰

5.3 İnşaat Maliyetlerinin Denetimi

5.3.1 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Denetimi

Bir yapı işine ilişkin maliyetler, projenin yapımının üstlenilmesi ile başlayıp bitimine dek süren devre içinde, o iş için yapılan giderleri kapsar. Bu giderlerin bazıları gider yerleri olan şantiyelere direkt olarak yüklenebilecek iken, bazıları ise birden fazla taahhüt için faydalanılmış olması nedeniyle belirli oranlarda yüklenebilecek 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

³⁸⁰ Kaval, a.g.e, s.263

olması halinde, ilgili taahhüdün maliyetine herhangi bir oran kullanmaksızın direkt olarak girecektir.³⁸¹

İnşaat işletmelerinin taahhüdü altında bulunan ve yıl aşımının söz konusu olduğu inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin biriktirildiği bu hesap, aslında diğer işletmeler tarafından kullanılan “151 Yarı Mamuller-Üretim” hesabının, inşaat işletmelerinin muhasebesindeki görüntüsüdür ve işin devamı süresince, maliyetlerin biriktirildiği bir hesap olması nedeniyle, bir anlamda geçici, detaylı bir inceleme yapılmasına ihtiyaç göstermeyen bir hesaptır.

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.

5.3.1.1 Denetim Teknikleri

Bu hesaplar üzerinde 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 usul yönünden denetimi söz konusu olacaktır.

Hesaplarla ilgili olarak sıklıkla yapılan hatalardan ilki, hesap planında yeterli ayrıntıyı içermeyecek şekilde kodlama yapılması ve hesapların ana 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

³⁸¹ Acar, a.g.e, s.191

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.³⁸²

5.3.2 Hakediş ve Avansların Denetimi

Her ne kadar inşaat işletmelerinin farklı bir vergilendirme rejimine tabi tutulması nedeniyle, işin bitimine kadar hasıllattan ya da gelirden bahsedilemeyeceği söylene de, aslında işletmeler için hakedişler bir anlamda hasılat olarak kabul edilmelidir. Bu nedendir ki, hakedişlerin oluşumundaki her unsurun inceleme kapsamına dahil edilmesi önemli olacaktır. Ancak inşaat mühendisleri tarafından hazırlanan ve birçok teknik detaya sahip olan bu raporların incelenmesi sanıldığı kadar kolay olmayacaktır. Bu nedendir ki, denetçinin bir uzmanın yardımına ihtiyacı olacaktır.

5.3.2.1 Denetim Teknikleri

Her denetim alanında olduğu gibi hakediş ve avans hesaplarının denetiminde de, denetçi öncelikle kontrol sisteminin incelenmesiyle işe başlamalıdır. Çok iyi bir şekilde düzenlenmiş ve kesintisiz olarak uygulanan bir sistemde, hakedişlere ilişkin olarak hata ve 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 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

³⁸² Acar, a.g.e, s.170-172.

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 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.

İşletmelerin yapacakları hakedişlere mahsuben, sözleşme şartlarındaki oranlar dahilinde itfa edilecek olan avans hesaplarının denetiminde, 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 imkanına 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.

5.3.3 İnşaat Hasılatının Denetimi

Hasılat hesaplarının denetimi birçok 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 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.

5.3.3.1 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 işverence 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 aktarılarak kapatılmış olup olmadığı ile aktarılan tutarların doğruluğunun tespit edilmesidir. Çünkü bu noktada denetim dönem sonuçlarını ve dolayısıyla mali tabloları etkileyecektir.

5.3.4 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.

İnşaat 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 fazla ön plana çıkmıştır. Bu durum dönem sonuçlarını değiştirebilecek hata ve hilelerin daha çok malzeme maliyetleri üzerinde yapılmasını da beraberinde getirmiştir. Bu nedendir ki inşaat maliyetlerinin denetiminde en önemli denetim alanı malzeme maliyetleri olmaktadır.

5.3.4.1 Denetim Teknikleri

Bu denetim alanı, denetçinin ambar memurundan, şantiye şefine ve satınalmadepartmanından, teknik planlama departmanına kadar birçok 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.

Denetim kapsamında denetçi, özellikle taahhütlerde kullanılan malzemelerden önemli tutarlara ulaşanlarının, bir listesini hazırlamakla işe başlamalıdır. Bu konuda kendi tecrübelerinin yeterli olmadığı durumlarda,

işletmenin satınalma, planlama ve ambar departmanlarında görevli kişilerden yardım almalıdır. Bundan sonraki hareket noktası ise, söz konusu listede bulunan malzeme kalemleri içerisinde, örnekleme yöntemiyle seçilecek olanların kontrol edilmesi olacaktır.

Denetçi malzeme maliyetlerinin denetimi sırasında aşağıda sıralanan nihai hedeflere ulaşmaya çalışacaktır.

- ✓ Tüm kayıtlı malzemelerin gerçekten satın alınıp, ilgili şantiyeye getirildiğinin,
- ✓ Tüm kayıtlı malzemelerin gerçekten ilgili şantiyede kullanıldığının,
- ✓ Maliyetler içerisinde yer alan malzemelerin tamamının kullanıldığının,

Denetçi öncelikle maliyetler içerisinde yer alan 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 ve hile yapılması her zaman olasıdır. Eğer bu şantiyeler aynı zamanda faaliyet geçmiş ve benzerlik gösteren işlerden oluşuyorsa, bu tür ayarlamaların yapılma olasılığı da artacaktır. Böyle bir durumda malzemenin gönderildiği şantiyede düzenlenen belgeler birbirini 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 denetçiyi hatalı sonuçlara yönlendirebilecektir. Ödenen cezalar ve tazminatlar hesabının incelenmesi sırasında 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 yer alan malzemelerin tamamının kullanıldığına tespitine yönelik olacaktır. Bu, bir başka anlatımla stokların sayımlarının yapılarak doğrulanmasına yönelik bir denetim prosedürüdür.

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.

5.3.5 İşçilik Maliyetlerinin Denetimi

İnşaat maliyetleri içerisinde ikinci önemli unsur olan işçilik maliyetleri, günümüzün teknolojik koşullarında eskisi kadar olmasa da önemini hala korumaktadır. Hızla gelişen inşaat teknolojisi, kullanılacak inşaat sayısını azaltırken, aynı zamanda işçilerin verimini de artırıcı bir rol oynamakta, ancak yine de emeğin gücünü ortadan kaldıramamaktadır.

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 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 de söz konusu olacaktır.

5.3.5.1 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 olduğu durumlarda da çok 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.

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

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, 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 işten ayrılan kişilerin çıkışı yapılmayarak, ücret tahakkuk ettirebilir ve bu ücretleri de ödemeyi yapanın kendisi alabilir. Bu nedenle denetçinin yukarıdaki incelemeleri yanında, ücret bordrolarını ve ödeme belgelerini incelemesi gereklidir. Bordroların imzalanıp imzalanmadığı ile imzalarda usulsüzlük yapıp yapılmadığı inceleme kapsamına alınmalıdır. Ayrıca işten ayrılan işçilerden örnek olarak seçilenlerin bordro kayıtları kontrol edilerek, ücret ödemeye devam edilip edilmediği tespit edilmelidir. Sonuç olarak bordro dışı bırakılmış ya da ayrılmış olmasına rağmen bordrolarda gösterilmiş 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 kısmın ise, ücretlere ilişkin kanuni yükümlülüklerin gereği gibi yerine getirilip getirilmediği olacaktır. Bu bağlamda SSK işçi ve işveren primi, T.T.F işçi ve işveren primi, Gelir Vergisi ve Damga Vergisi gibi kanuni yükümlülüklerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, ücret bordrolarından hareketle yeniden hesaplama yoluna gidilmelidir. Bundan

başka söz konusu kanunlar ile getirilmiş olan yükümlülüklerinin de gereği gibi yerine getirilip getirilmediğinin kontrolü, işletmenin ileride karşılaşılabileceği 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. İlki 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 suiistimal olup olmadığının saptanmasına 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.

5.3.6 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.

5.3.6.1 Denetim Teknikleri

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.

Denetçinin amortismanlara ilişkin incelemeleri sırasında nihai hedefleri aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.

- ✓ Dönemin hesaplanan amortisman gideri tutarının doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının,
- ✓ Hesaplanan amortisman giderlerinin inşaat maliyetlerine doğru olarak intikal ettirilip ettirilmediğinin,

tespit edilmesidir.

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 kütlelin, yeniden hesaplanması daha akılcı olacaktır. Bu şekilde yapılan hesaplamaların, demirbaş ve amortisman defterinde yeniden izlenerek karşılaştırılması yapılacaktır. Önemli ölçüde hatalara rastlanmış ise, örnek kütleli daha da

genişletilerek denetim s¼recine 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 gör¼lmektedir.

Anlaşılacağı ¼zere basit bir takım aritmetik işlemlerin kontrol¼ olan amortisman hesaplamasının doğruluğu teyit edildikten sonra, denetçi ikinci hedefi gerçekleştirmeye y¼nelik kontrol prosed¼rlerine geçecektir. Bu bağlamda G.V.K'nun 43/3 maddesi "Birden fazla inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerle sair işlerde m¼řtereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları g¼n sayısına g¼re" tespit edileceğini ¼ng¼rmektedir. Bu noktada denetçinin s¼z konusu kıymetlerin hangi işte, ne kadar kullanıldığını tespit etmesi gerekecektir. Ancak bu her sabit kıymet i¼in değil, genellikle taşıtlar ve iş makinaları i¼in yapılmalıdır. Bu ama¼la s¼z konusu kıymetlere ilişkin takip kartları ile dosyalarından, fiili ¼alıřtıkları s¼re hesaplanmalıdır. Ayrıca sevk irsaliyelerinden yararlanarak bu s¼relerin teyidi yapılmalıdır. Ancak unutulmamalıdır ki işletmeler, hayali sevkler d¼zenleyerek, şantiyeler arasında sabit kıymet ayarlamaları yapabilir. Bu nedenle yalnızca sevk irsaliyesi ile yetinilmemeli, varsa aynı g¼nlere tekab¼l eden nakliye faturası olup olmadığı incelenmelidir. Ayrıca inşaatın seyri dikkate alınarak, sabit kıymetlerin gerekliliği tespit edilmeye ¼alıřılmalıdır. ¼rneđin kaba inşaatı bitmiş bir şantiyede hala kule vinç g¼r¼nmesi, inşaat maliyetlerine girecek amortisman giderinden ¼ok, ¼alıřmayan kısım giderlerinin s¼z konusu olduğunu g¼sterecektir. 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 hala amortisman ayrılmaya devam edip edilmediğinin kontrol¼d¼r. Satışı yapılmış bir sabit kıymete ilişkin amortisman ayrılmaya devam edilip edilmediğinin tespitinde, sadece ilgili kıymetin şantiyede bulundurulması hatta kullanılıyor olması, amortisman ayrılabilmesi i¼in ge¼erli bir neden değildir. Ayrıca ilgili

kiymetin işletmenin mülkiyetinde olması ve bunun da müspit evrak ile ispatı gereklidir. Denetçinin bu noktada dikkatli olması gerekir.

5.3.7 Genel Yönetim Maliyetlerinin 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.

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'nun 43. Maddesi ile getirilmiş olan düzenleme ile de zorunlu tutulmuş olan ortak giderlerin taahhütler arasında dağıtımını, işletmeler tarafından yapılabilecek bazı hata ve hilelere de konu olmaktadır. İşletmeler söz konusu maddenin kapsamına girmeyen arızı 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 yapılıp 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 gereken verginin de doğru olarak tespit edilmesi için önem taşımaktadır.

5.3.7.1 Denetim Teknikleri

Ortak giderlerin dağıtımının denetiminde, denetçinin öncelikle dağıtımına tabi tutulacak olan ortak giderleri tespit etmesi gerekecektir. Bu amaçla dağıtımına tabi tutulacak genel yönetim giderleri ise aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- ✓ İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- ✓ Ücret Giderleri
- ✓ Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- ✓ Çeşitli Giderler
- ✓ Vergi Resim ve Harçlar
- ✓ Amortisman Giderleri

Denetçinin yukarıda sınıflandırılmış genel yönetim giderlerine ilişkin yapacağı inceleme sırasında, mutlaka inşaat taahhütleriyle ilgili olma mantığını göz önünde tutması gerekir. Şantiyelere ortak bir şekilde fayda sağlamayan giderleri ise dağıtım kapsamından çıkarmalıdır.

Dağıtım yapılacak diğer bir gider de dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerdir. Bu giderler merkezde yapılacak işin devamı için gerekli olan aydınlatma, ısıtma, müşavirlik hizmetleri, haberleşme vb. giderlerdir. Bu giderler dağıtımına 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 ayırtması, diğerlerini de dağıtımına 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 dağıtımına tabi tutulması gerekli bir gider unsuru olacak iken, genel müdürün yurtdışına ya da şantiye bulunmayan yerlere yapmış olduğu seyahatlerdeki harcamalar, dağıtımına 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 dağıtımına 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 dağıtılabilecek özelliktedir. Bu nedenle denetçinin ilgili hesabı, taahhütlerle direkt ilgili olan kısımlarının olup olmadığı yönünden incelemesi gerekir.

Son olarak amortisman giderlerinin de dağıtımının incelenmesi gerekecektir. Bu nedenle de denetçinin, öncelikle amortismanına tabi tutulmuş sabit kıymetlerin şantiyelere ilişkin dolaylı da olsa, bir hizmet sağlayıp sağlamadığı incelemesi gerekecektir. Örneğin muhasebe departmanının kullanmış olduğu makina ve tesisatlara ilişkin amortisman giderlerinin dağıtımına tabi tutulması gerekirken, genel müdürün makam aracının amortisman giderlerinin dağıtımını 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 kadar ki toplam tutarının tamamının A şantiyesine, diğer ayların toplamının ise iki şantiyenin istihkakları oranında, her iki şantiye arasında paylaşılması

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 dağıtıma 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.³⁸³

³⁸³ Acar, **a.g.e**, s.184-211.

6. ÖRNEK UYGULAMA

6.1 Uygulamanın Amacı

Uygulama bölümünün amacı, tez çalışmasının önceki bölümlerinde teorik olarak anlatılan iç kontrol sürecinin uygulamada nasıl yerine getirildiğinin incelenmesi ve örnek işyerindeki birimlerdeki işleyişinin olumlu ve olumsuz noktalarının belirtilmesidir.

6.2 Uygulamanın Kapsamı

Tez çalışmamızın uygulama bölümünde Türkiye'nin inşaat alanında en büyük ve güçlü şirketlerinden birinin Azerbaycan Gence şehrinde bulunan Şemkirçay Barajı ve HES Şantiyeleri incelenmiştir.

6.3 Şemkirçay Barajı ve HES Şantiyeleri Hakkında Genel Bilgiler

Azerbaycan Gence şehrinde yapımına devam edilmekte olan Şemkirçay Barajı ve HES projesi 2008 yılının Ağustos ayında faaliyetine başlamış olup 2014 Şubat ayında bitirilmesi planlanmaktadır. İnşaat kapsamında baraja ilave olarak 24 KW Hidroelektrik Santrali, 59 Km sulama kanalı, 8.8 Km tünel inşaatı yapılmaktadır. Projenin toplam tutarı ise 1 Milyar 100 Milyon USD'dir. Projenin yapımı Baraj, Kanal ve Tünel şantiyeleri tarafından yürütülmektedir. Proje kapsamında 450 Türk personel ve 850 lokal ve 9 taşeron firmaya ait 460 personel olmak üzere 1760 personel çalışmaktadır.

6.4 Organizasyon Yapısı

Şantiyeler birbirinden iç yönetim olarak bağımsız fakat teknik olarak tek proje müdürü tarafından yönetilmektedir. Her şantiyede sorumlu olarak şantiye şefi bulunmaktadır. Her şantiyenin teknik ofis, muhasebe, satınalma ve ambar birimleri ayrı ayrı olup, sadece personel departmanı tektir.

Şantiyede genel bir organizasyon şeması benimsenmiş olmakla birlikte, görev ve sorumluluklar net bir şekilde belirlenmemiştir. Bu durum şantiyedeki iç kontrol yapısını olumsuz olarak etkilemektedir.

6.5 Muhasebe İç Kontrol Yapısı

Şantiyede muhasebe daha çok idari, finansal ve muhasebesel işlemleri yerine getirdiğinden Mali ve İdari İşler olarak yapılandırılmıştır. Mali ve İdari İşler biriminin başında sorumlu olarak bir yönetici bulunmakta ve işlerin yönetimi ile birlikte işlemlerin fiilen yerine getirilmesinden sorumludur. Mali ve İdari İşler Sorumlusu günlük rutin işlemleri yerine getirirken yanında yardımcı bir personeli bulunmamaktadır. Mali ve İdari İşler Sorumlusu aşağıdaki işlemleri yerine getirmektedir.

- ✓ Alış faturalarının işlenmesi
- ✓ Kasanın fiziki kontrolü ve kayıtlarının yapılması
- ✓ Aylık bütçenin hazırlanması
- ✓ Ödemelere ilişkin listelerin hazırlanması
- ✓ Personel masraflarının kayıtlarının yapılması
- ✓ Ücret, avans ve bordro tahakkuklarının yapılması
- ✓ Maliyet hesaplarının yapılması
- ✓ Şantiyedeki idari işlemlerin takip edilmesi

Şantiyede ödeme ve tahsilatları yapmakla görevli olan bir de veznedar bulunmaktadır.

Şantiyede tahsilatlar sadece hurda malzeme ve az miktarda satılan hazır betonun ücretinin tahsil edilmesi şeklinde gerçekleştirilmekte olup, gerçekleşen satışların tahsilatı nakit olarak yapılmaktadır. Yapılmakta olan tahsilatlar Mali ve İdari İşler Sorumlusu ile birlikte veznedar tarafından gerçekleştirilmektedir. Tahsilatı gerçekleştiren personel tarafından iki nüsha tahsilat makbuzu düzenlenmekte, bir nüshasını satış yapılan müşteriye verirken, diğer nüshasını ise muhasebe fişine işlenmek üzere Mali ve İdari İşler Sorumlusuna vermektedir.

Satışlar ve nakit tahsilat işlemleri fazla yoğun olmamasına rağmen şantiyede tahsilatlara ilişkin kontrol sistemi oldukça zayıftır. Çünkü tahsilatı yapan kişiler ile bunların muhasebe kayıtlarını yapan kişiler aynı kişilerdir. Bu yüzden şantiyede ayrı bir finans personeli istihdam edilmeli ve sıra numaralı tahsilata ilişkin makbuz üç nüsha olarak finans personeli tarafından düzenlenmeli bir nüshası alıcıya verilirken diğer nüsha ise muhasebe kayıtları için muhasebe departmanına verilmelidir. Son kalan nüsha ise günlük kasa fişlerinin altına ispatlayıcı belge olarak eklenmelidir.

Şantiyeden tüm satıcı ve taşeron firmalara hakedişleri karşılığında yapılan ödemeler Mali ve İdari İşler Sorumlusunun onayı ile veznedar tarafından yapılmaktadır. Mali ve İdari İşler Sorumlusu kendisi tarafından hazırlanmış ödeme listesinde yer alan ödemeler ile ilgili olarak Proje Müdürünün onayından sonra listeyi veznedara vermektedir. Veznedar da bu listeye göre planlanmış olan ödemeleri ilgili kişilere elden yapmaktadır.

Şantiyedeki faaliyet yoğunluğundan dolayı işlem sirkülasyonu oldukça fazladır. Bu yoğunluk da birçok sorunu beraberinde getirmektedir. Ödemelerin hazırlanmış ödeme listeleri ile verilen onaylar ile gerçekleştiği düşünülse de onay yapısı şekilsel olarak kalmaktadır. Gerçek anlamda bir karşılaştırma ve inceleme yapılması söz konusu değildir.

Ödeme işlemlerinde onay ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ile ilgili olarak bir takım düzenlemeler gerekmektedir. Nakit ödemelerle ilgili olarak kasanın sorumluluğu Mali ve İdari İşler Sorumlusunun değil finans personeline olmalıdır.

Şantiyede yapılan ödemeler için belli bir gün belirlenmeli ve yapılan ödemeler o gün mutlaka gerçekleştirilmelidir.

Ödemelerin mümkün olduğunca banka üzerinden yapılması ve bu uygulamanın kesin bir prosedür haline getirilmesi gerekmektedir.

Yapılan ödemelerden sonra ödemelere ilişkin tüm belgeler tam olarak muhasebe departmanına teslim edilmelidir. Belgelerin ikinci nüshaları veya fotokopilerini de ödeme onay fişinin veya ödeme listesinin ekine koymalıdır.

Belirli periyodlarla kasa sayımı yapılmalıdır.

Şantiyede, Tekdüzen Hesap Planı'na göre kayıtlarını tutmakta ve tamamlanmış sözleşme yöntemini kullanmaktadır. Doğru nitelikteki bilgilerin elde edilmesi için tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılmalıdır.

İnşaat taahhüt işletmeleri için en önemli bilgi maliyet bilgisidir. Yapımı yıllara yaygın olarak süren büyük işlerin maliyetlerinin mutlaka detaylı bir şekilde hesaplanması ve raporlanması gerekmektedir.

Şantiyede, bir maliyet muhasebesi sisteminin olmadığı saptanmıştır. Maliyetlerle ilgili bilgiler mühendislerin çalıştığı teknik ofis tarafından sağlanmaktadır. İnşaat işleri, mühendislik bilgisi gerektirdiğinden, gerekli tüm hesaplamalar mühendisler tarafından yapılmaktadır.

İşletmenin maliyet muhasebesi sistemi kurmaya ihtiyacı vardır. Kurulacak olan maliyet muhasebesi sistemi, yetişmiş bir maliyet muhasebecisi ile işletmenin mühendisleri ve diğer teknik personelleri arasında yoğun bir iletişimi içermelidir.

6.6 Satınalma İç Kontrol Yapısı

Şirket kuralları gereği satınalma departmanı merkezleştirilmiştir, küçük alımlar ise şantiye satınalma departmanı tarafından yapılmaktadır.

Şantiyedeki satınalma birimi tek personel tarafından idare edilmektedir. Satınalma personeli aynı zamanda muhasebe departmanında görev yapmakta olan veznedardır.

Şantiyede satınalmalar esas faaliyetler ile ilgili satınalmalar ve iç kullanım taleplerini karşılamak amacıyla yapılan iç satınalma işlemleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Şantiyedeki faaliyetlerin yürütülmesiyle ilgili olarak esas ürünlerin temin edilmesinde ve hangi miktarlarda alım yapılacağı konusunda tanımlamalar yapılmamıştır. Taleplerin satınalma işlemlerinin yapılması Türkiye satınalma, Azerbaycan Merkez satınalma, ve şantiye satınalma olarak gerçekleştirilmektedir.

Birimlerden gelen talepler birim şefinin onayı ile önce ambara gelmesi gerekirken bazen ambar bölümüne gitmeden direkt olarak satınalmadepartmanına gelmektedir. Yapılan talebin ambarda olup olmadığının veya şantiyede bulunup bulunmadığının belirlenmemesinden dolayı bazen gereksiz taleplerin yapılmasına neden olmaktadır.

Tüm satınalma talepleri yazılı olmalıdır. Gerçekleştirilen taleplerin belgeleri ise kesinlikle vakit kaybedilmeden temin edilmelidir.

Gelen talepler önce ambar şefinin onayının ardından sırasıyla şantiye şefi ve proje müdürüne onaylatılır. Satınalma talebi bu onaydan sonra kesinlik kazanmıştır.

Satınalmadepartmanının tek personelden ibaret olması ve bilgi vermekle yükümlü olduğu birinin bulunmaması sağlıklı bir satınalma sisteminin yürütülmesine engel olmaktadır.

İade işlemlerinde sevk ve iade tutanakları düzenlenmemektedir.

Şantiyelerde malzemeyi teslim alan ve koruyan kişilerin ambar memuru olması bazı hata ve hilelere yol açabilir. Bu yüzden malı satınalmadepartmanının teslim alması gerekmektedir.

Yapılan satınalmaların tutar olarak da sıkı bir şekilde takip edilmesi gerekmektedir.

6.7 Ambar İç Kontrol Sistemi

Her şantiyede ayrı ayrı olmak üzere toplam 3 ambar bulunmakta olup, bu ambarlar kapalı ambarlardır. Malzemelerin güvenli şekilde korunmasını

sağlayan bu ambarların başında ise ambar şefleri ve onların altında çalışan ambar memurları bulunmaktadır. Malzemelerin ambara girişinden çıkışına kadar olan tasnif etmek düzenlemek ve korumak suretiyle muhafaza edilmesini sağlayan ambar memurlarıdır.

Bu kapalı ambara sokulması mümkün olmayan nitelikteki malzemeler ise kapalı ambarın yanında bulunan açık alanda depolanmış ve üstü kapalı vaziyettedir.

Ambarda tüm malzemeler ait olduğu bölümlere yerleştirilmiş ve etiketlemeler yapılmıştır. Şantiyelerde bulunan ana depolarda her stok kalemleri için ayrı ayrı stok kartları tutulmaktadır.

Ambara giriş ve çıkışlarının kayıt altına alınmasını sadece ambar şefi yapmaktadır.

Yazılı bir ambar yönetmeliği bulunmamaktadır. Bu da bazı durumlarda yetki ve sorumlulukların paylaşımında sorun yaratmaktadır.

Depodan çıkışlar sadece yazılı talep şeklinde olması gerekirken bazı durumlarda şifahi olarak çıkış yapıldığı da görülmektedir.

Depodan çıkış ve giriş evraklarında teslim eden ve teslim alan kişilerin adı, soyadı ve imzaları bulunmalıdır.

Taşeronlara verilen malzemelere ait olarak düzenlenen ambar çıkış fişleri taşeron firma yetkililerine teslim edilmemektedir. Dolayısıyla ay sonunda taşeronların hakedişlerinden mahsup edilmesi gereken malzeme rakamlarında tutarsızlık oluşmaktadır.

Stok kayıtları depo personelinden bağımsız kişiler tarafından tutulmalıdır.

Ambara gelen malzemenin ambar sorumlusunun gözetiminde gerekli tartım ve sayımlarının yapılmasından sonra ambara alınması, eksik, bozuk ve hasarlı malların tutanakla kayıt altına alınması gerekmektedir.

Ambar personeli gelen malzemenin satınalma talep formunda bulunan miktar, kalite vb. özelliklerini kontrol etmelidir.

Ambar giriş fişleri aynı gün sonuna kadar ambar kartlarına ve bilgisayara işlenmelidir.

Şantiyeler arası malzeme alış verişlerinde ambar giriş ve çıkış fişleri kullanılmalıdır.

Ayrıca hurda ve döküntü malzemelerin kaydının da ambarda tutularak malzeme stoklarının korunması ve satışı konusunda ambar personeli de sürece dahil edilmelidir.

6.8 Personel İç Kontrol Sistemi

Her üç şantiye için tek personel/insan kaynakları birimi bulunmaktadır. Personel özlük dosyalarının düzenlenmesi ve takip edilmesi bu birim tarafından gerçekleştirilmektedir.

Tüm çalışan personellerin özlük dosyalarında bulunması gereken evraklarla ilgili olarak bir kontrol formu düzenlenmiş ve personel özlük dosyalarında evrak anlamında herhangi bir eksiklik bulunmamaktadır.

Personel departmanının yönetimi için şirketin genel bir yönetmeliği bulunmakla birlikte, ülkelerdeki şartlara göre değişen personel yönetmeliği bulunmamaktadır. Bu da personele verilecek yol yardımı ve harcırah yönetmeliğini gerekli kılmaktadır.

İşe alım işlemleri için birim şefinin talebi ve personel sorumlusu, şantiye şefi ve proje müdürünün onayı ile uygulanmaktadır.

Tüm personelin puantaj, bordro, maaş hesaplamaları ve diğer özlük haklarının hesaplanması personel departmanı tarafından yapılmaktadır.

Personellerin puantaj ve bordrolarında belirtilen normal çalışma saatleri, fazla mesai saatleri, bayram ve tatil günlerinin mutabakatı, karşılaştırmalar yoluyla kontrol edilmektedir.

Hazırlanmış olan puantaj ve bordrolar şirket merkezindeki insan kaynakları departmanı tarafından kontrol edilmektedir.

Personellerin işten ayrılırken (istifa, nakil, sözleşme feshi) düzenlenmesi gereken evrakların tamamen alındığı ve sözleşmesi feshedilen personellerin ihbar tazminatı, kıdem tazminatı yıllık izin ücreti alacağı gibi haklarının yasalara uygun olarak hesaplanıp ödendiği, işten ayrılan tüm personellerden ibranameleri alınmaktadır.

Şantiyede maaş ödemeleri Türk personeller için her ayın 10. günü personellerin Türkiye'deki banka hesaplarına yatırılması yoluyla gerçekleştirilmekte iken Türk personellerin harcamaları için her ayın 20. günü elden avans ödemesi yapılmaktadır.

Personellere daha önceden ödenmekte olan yıllık izin ücretleri ise, personel departmanı tarafından kurallara uygun olarak hesaplanmakta ve ödemeler de banka üzerinden yapılmaktadır.

Lokal personellerin maaş ödemeleri ise her ayın 5. günü veznedar tarafından elden yapılmaktadır.

Lokal personeller için maaş ödemelerinin elden yapılması doğru bir uygulama değildir.

Ayrıca personel avans ve lokal personel maaş ödemelerinde ödeme listeleri üzerinde değişiklik yapılması uygun değildir. Personel maaş listesinde sonradan yapılan değişikliklerin tek bir personelin imzasıyla değil, tutanakla personelin kendisinin de imzasının alınmasıyla yapılması gerekir.

Lokal personel maaşlarının banka üzerinden 3denmesi gereklidir. Personel işe girerken banka hesabını da diğer evraklarıyla birlikte getirmesi gerekmektedir.

Personel tarafından gerçekleştirilen harcamalar için masraf bildirim formu d3zenlenmeli, masrafı yapan personel tarih, harcama kalemlerinin detayı ve harcamayı hangi amaçla yaptığını belirten formu doldurup, imzaladıktan sonra birim şefi, personel sorumlusunun imzasını aldıktan sonra muhasebeye teslim etmelidir.

şantiyedeki normal çalışma s3releri ve fazla mesailer formenler tarafından takip edilmektedir. Yapılan normal çalışma ve fazla mesailer formenler tarafından hazırlanıp birim şeflerinin onayı ile personel departmanına gelmektedir.

şantiyede bir personel y3netmeliği hazırlanmalı, personelin yetki ve sorumlulukları açıkça belirtilmelidir. Ayrıca şantiyede g3revli bir puant3r3n bulunması gereklidir. Puant3r bulunmaması şantiyelerde bazı suistimallere neden olabilir.

SONUÇ

İnşaat arsa veya arazi üzerine malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen yapıdır. İnşaat işleri vergi hukuku açısından ikiye ayrılmaktadır. Bunlar özel inşaat işleri ve taahhüt şeklindeki inşaat işleridir. Özel inşaatlar üretim işletmesi olarak değerlendirilirken, taahhüt şeklindeki inşaat işleri ise hizmet işletmesi hizmet işletmesi olarak değerlendirilmektedir.

İnşaat sektörü sanayi ve ticari olarak Türkiye'nin en önemli sektörlerinden biridir. İnşaat sektörünün ekonomik boyutlarının büyüklüğüne paralel olarak teknik, personel, muhasebe ve vergi yönüyle de geniş bir mevzuata sahiptir.

İnşaat işlerinin ekonomik olarak çok büyük boyutlarda olması, teknik ayrıntısının fazla olması, yapısı gereği işlerin uzun sürmesi gibi nedenler, inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi aşamasında inşaat muhasebesinin ayrı bir uzmanlık muhasebesi olarak ele alınmasına neden olmuştur.

İnşaat taahhüt işleri özelliği gereği çoğu zaman bir hesap dönemi içerisinde tamamlanamamakta ve sonraki hesap dönemlerine sarmaktadır. İnşaat taahhüt işinin birden fazla döneme sarkmış olması birtakım sorunları da beraberinde getirmektedir. Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri birden fazla hesap dönemine yayılması nedeniyle TDHP ve vergi mevzuatı açısından özel düzenlemeler yapılmıştır.

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri Gelir Vergisi Kanunu'nda ayrı bir vergileme sistemine tabi tutulduğundan Tekdüzen Hesap Planı da bu sisteme göre düzenlenmiştir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç tespiti işin bitim tarihinde yapılmaktadır. Vergi matrahının bulunması için toplam maliyetlerin ve elde edilen toplam hasılatın belli olması gerekmektedir.

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinin genellikle bir yıldan fazla sürmesi, başlangıç ve bitiş tarihlerinin farklı hesap dönemlerinde gerçekleşmesi nedeniyle, inşaat maliyetleri ve hasılatlarının hangi dönemde muhasebeleştirileceği konusu önem kazanmaktadır. Bu yüzden inşaat taahhüt

işletmelerinde gelirin tespitine tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma oranı olmak üzere iki farklı sistem uygulanmaktadır.

Türkiye’de vergi kanunları inşaat taahhüt ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde tamamlanmış sözleşme yöntemini esas almıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun yayınlamış olduğu IAS 11 standardının Türkçe tercümesi olan TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Seri XI-25 No’lu tebliği ile tamamlanma yüzdesi yöntemi Türkiye’de de uygulama alanı bulmuştur.

Türkiye, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu muhasebe standartları oluşturulması amacıyla, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Türkiye’de muhasebe standartlarını belirlemeye yetkili tek kurum olan TMSK Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yasalaşmasından sonra Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını belirlemeye, değiştirmeye, düzenlemeye ve gerektiğinde kaldırmaya tek yetkili kurum olmuştur.

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan inşaat taahhüt işletmelerinin sözleşmeden kaynaklanan gelir, gider ve kr ve zararlarını işindevamı süresince, dönemler boyunca tespit edip finansal tablolarda yansıtılmalarını sağlamak amacıyla oluşturulmuştur.

Önceleri İMKB’de işlem gören firmalar tarafından uygulanmakta olan Türkiye Muhasebe Standartları, Türk Ticaret Kanunu’nun yasalaşmasından sonra Türkiye’de faaliyet gösteren bütün işletmelerce uygulanmaya başlamıştır.

TMS 11’in inşaat taahhüt işletmeleri tarafından uygulanmasıyla, tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanmaya başlamalarıyla dönem içinde gerçekleşen maliyetleri ve hesaplayacakları gelirleri, inşaat gelir ve gideri olarak finansal tablolara yansıtılmış ve kâr/zarar durumları bilançolarında yer almış olacaktır. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun hayata geçmesiyle birlikte inşaat

muhasebe sistemi özel vergi düzenlemelerinden kurtulmuş ve finansal tablolar daha açık ve anlaşılır olmuştur.

İnşaat işletmelerinin çok geniş alanda ve farklı coğrafyalarda iş yapması, merkezden uzak birimlerinin fazlalığı, yapılan inşaat taahhüt işinin ekonomik büyüklüğü birçok sorunu da beraberinde getirmektedir.

İnşaat taahhüt işletmelerinin ilişki içerisinde bulunduğu taraflar çok farklılık göstermekte olup; bunlar işletmenin çalışanları, taşeron olarak çalışan firmalar ve personelleri, tedarikçiler, inşaat sahibi ve işletmenin ortaklarıdır.

Farklı tarafların olması işletmenin yönetimini ve mali yapısını etkileyen olayların kontrolünü ve denetimini zorlaştırmaktadır. Bu büyük ve karmaşık yapının sağlıklı işleyebilmesi için etkin bir iç kontrol sistemine ve denetime ihtiyaç vardır.

İnşaat işletmelerinde büyüyen organizasyon yapısı bazı yönetim zafiyetlerini de beraberinde getirmektedir. Değişik coğrafi bölgelerde ve merkezden uzak yerlerde faaliyetlerini sürdürmesi buralarda istihdam edilecek nitelikli eleman ihtiyacının tam olarak karşılanamaması işletmelerin iç kontrol ve yönetim sistemlerinde zafiyetlere neden olmaktadır.

Yüksek oranda yatırım ve istihdam gerektiren inşaat sektöründe işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri verimlilik ve kârlılık esasına dayanmaktadır. Verimlilik ve kârlılığın belirlenmesinde dikkate alınacak temel veriler ise işletmenin mali tabloları olacaktır.

Değişen şartlar varlıkların korunması, hata, hile, yolsuzluk ve yanlışlıkların engellenmesi, muhasebe kayıtlarının ve mali raporların doğruluğu, şirket politika ve yönetmeliklere uyumun sağlanması için düzenlenmesi gereken iç kontrol sisteminin önemini arttırmıştır.

İşletmelerin iç kontrol faaliyetlerini oluşturmasının hem işletme sahipleri hem idarecileri açısından kolaylık sağlamaktadır. Ancak ülkemizde işletmeler

maliyet gibi nedenlerle iç kontrol sisteminin oluşturulmasına çok da sıcak bakmamaktadır.

İşletmelerin örgüt yapısı faaliyet alanı ve yoğunluğuna göre farklılık göstermekte olup, her işletmede geçerli olabilecek standart bir iç kontrol yapısı kurmak mümkün değildir.

İç kontrol sisteminin başarısı belirlenmiş olan yöntemlerin uygulanması ile sağlanırken, sistemin yönetimi kişilerce yapıldığından sistemi yürütecek kişilere uygun politika ve prosedürlerin belirlenmesi gerekmektedir.

Oluşturulan iç kontrol sistemi, işletme varlıklarının korunması, yönetim politika ve prosedürlerine uyulması, hatalı ve hileli işlemlerin engellenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru olmasını sağlamış olmaktadır.

Etkin bir iç kontrol sistemi işletmede kârlılık ve verimlilik hedeflerine ulaşmasını sağlayacaktır.

İç kontrol sisteminin temel unsurlarından biri olan izleme, iç kontrol sisteminin belli periyotlarla incelenmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin kurulması ve işlemesi kadar, izlenmesi de büyük önem taşımaktadır.

İnşaat sektörü; risklerle karşılaşılma olasılığının ve risk çeşitliliğinin en yüksek olduğu sektörler arasında yer almaktadır. Firmada iç kontrol sisteminin varlığı; karşılaşılacak risklerin önceden tespit edilmesini zorunlu kıldığı için, iç kontrol sistemiyle birlikte, riskleri ortaya çıkarma konusunda başarılı olunabilecektir.

Muhasebe tarafından üretilen mali tabloların güvenilir ve gerçek zamanlı olması gerekmektedir. Mali tablolardaki bilgilerin güvenilir olması işletme yönetimi kadar işletmenin iş yapmakta veya iş yapacağı kişi ve firmalar için önem arz etmektedir.

Bağımsız denetim, işletmeye ve işletme dışı kişi ve kurumlara önemli yararlar sağlamaktadır. Muhasebe kayıtlarındaki maddi hata ve uyumsuzlukların

giderilmesinde, muhasebe politika ve prosedürlerinin uygulanmasında ve iç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde işletilmesinde önemli bir katkı sağlamaktadır.

Bu nedenle inşaat taahhüt işletmelerinde iyi bir iç kontrol sisteminin varlığı, bağımsız denetçi için denetim riskinin azaltılmasını sağlamaktadır.

İç kontrol faaliyetlerinin oluşturulmasında ilk olarak dikkate alınması gereken unsur; görevlerin ayrılığı ilkesi olduğundan, hata, hile, yolsuzluk, zimmete geçirme, kayıtların değiştirilmesigibi eylemlerin temel nedenleri tüm faaliyetlerin bir kişide toplanması olduğundan faaliyetleri yürüten kişilerde görev ve yetki tanımlamaları yapması gerekmektedir.

Mevcutorganizasyon şemasında görevler kesin ve net olarak tanımlanmalı, ve her faaliyet farklı kişilerce yerine getirilmelidir.

Çoğu inşaat firmasında muhasebe ve finans bölümleri tek bir departman olarak faaliyet göstermektedir. Söz konusu şantiyede de durum bu şekildedir. Şantiyelerde muhasebe ve finans bölümleri iki ayrı bölüm olarak yeniden düzenlenmelidir.

Tüm şantiyelerde ve merkez ofiste aynı muhasebe programı kullanılmaktadır. Aynı programın kullanılması iç kontrol açısından büyük kolaylık sağlamaktadır. İstenilen her veri anında merkez ofis tarafından alınmaktadır.

İç kontrol sisteminin sağlıklı yürütülebilmesi için fiziksel olarak sayımı yapılabilen stokların, kasanın ve maddi duran varlıkların sayımının yapılmasıdır. Bu sayımların ani ve sık sık tekrarlanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

ACAR, Vedat; **İnşaat İşletmelerinde Muhasebe Denetimi ve Uygun Denetim Teknikleri**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 1998.

ADİLOĞLU, Burcu; **İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama**(Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2006.

ADİLOĞLU, Burcu; **İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

AKDOĞAN, Nalan; **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000.

AKSOY, Tamer; "Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Bağlamında İç Kontrol ve İç Kontrol Gerekliliği: Analitik Bir İnceleme", **Mali Çözüm**, Sayı: 72.

AKYIL, Recai; "Türkiye'de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi", **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 2010.

ALAGÖZ, Ali; "İnşaat/Taahhüt Sektöründe Muhasebe, Vergi ve Denetim", **Türkiye Sektörel Muhasebe Uygulamaları Sempozyumu-I**, 15-16 Ocak 2010, Kayseri, Kayseri SMMMO, Nisan 2010, Yayın No:4

ALAGÖZ, Ali; "TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt 2, Sayı: 1, Ocak 2009

ARENS Alvin A., RANDALL J. Elder, BEASLEY Mark S.; **Auditing and Assurance Services**, Tenth Edition, Prentice, Hall, 2005

ARENS, AlvinA., LOEBBECKE, James;**Auditing An IntegratedApproach**, Printice-HallSeventh Edition, 1997

ARIKAN, Menekşe;"İnşaat İşletmelerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları", **Mali Çözüm**, 2006, Sayı: 64, 95-115

ASLAN, Bayram;"Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim", **Sayıştay Dergisi**, Nisan- Haziran 2010.

ATAMAN, Ümit, HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, BOZKURT, Nejat;**Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Yayınları, 1. Baskı, Ocak 2001

BACKERAND Morton, JACOBSEN LyleE.; "Çeviren:SadıkBaklacioğlu", **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, İstanbul, Beta Basımevi, 1983

BAHADIR, Oğuzhan;"Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından", **Mali Çözüm Dergisi**, 2012.

BAIELD Jesse, RAIBORN CecilyAnd KINNEY,Michael;**Cost Accounting: TraditionsandInnovations**, 2.Edition, New York: West Publishing Company, 1994

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, ERKAN, Mehmet, ELİTAŞ, Cemal;**Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012

BENLİGİRAY, Yılmaz;"İnşaat Taahhüt işletmelerinde Muhasebe Sistemi", Eskişehir, Eskişehir İTİA Yayın No:241/161, 1981

BENLİGİRAY, Yılmaz;**Uzmanlık Muhasebeleri**, Gazi Kitabevi

BOZKURT, Nejat;**Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, Mart 2010

BURSAL, Nasuhi, ERCAN, Yücel;**Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar**, Der Yayınları,9. Basım, İstanbul, 2002

BÜYÜKMİRZA, H. Kamil;**Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 15. Baskı, Ankara, 2010

CERAN, Yunus, BEZİRCİ, Muhammet;“Stok Hesaplarının Denetiminde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Önemi”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 2011.

CIVAN, Mehmet;**TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Uygulama Rehberi**, Cem Ofset, Ankara, 2007

CİVELEK, Muzaffer, ÖZKANazzem;**Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2002

ÇANKAYA, İslam;**İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın-Özel(Yap-Sat) İnşaatlar**, Meslek Yayıtları, Ankara, 2003

DABBAĞOĞLU, Kadir;“İç Kontrol Sistemi”, **Mali Çözüm**, 2007.

DEMİR, Fikret;, “Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 57, 1997.

DOĞAN, Ahmet, “Mamul Maliyetlemeye Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma”, **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, 1997.

DOĞAN, Ali İhsan;**İnşaat Muhasebesi**, Doğruluk Matbaası, İzmir, 1999

DURMUŞ, C. Niyazi, TAŞ Oktay;**Denetim**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2008

EBİÇLİOĞLU, F. Kemal, KAHRAMAN Abdulkadir;**Yönetim Muhasebesi**, Türmob Yayınları, Ankara 2000

ELİTAŞ, Cemal, KİRACI, Murat;“Satın Alma Sürecinde Kontrol Testi ve Bir Nitelik Örnekleme Uygulaması”, **Mali Çözüm**, Sayı:100, 2010.

EPSTEIN,MarcJ.,AssociateEditor,KAY, M.Poston, **AdvancesIn Management Accounting**, HarwardUniversty, Arizona StateUniversty West, Volume 3, London, 1994

ERDAMAR, Cengiz, BASIK, Feryal Orhon;**Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Dönence Basım ve Yayın Hizmetleri, İstanbul, 2003

ERDEN, Selman Aziz; **İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi**, 2.Basım, Isparta 1997.

GARRİSON, Ray H., NOREEN, Eric W.; **Managerial Accounting**, Ninth Edition, Irwin Mcgraw-Hill, 2000

GÖĞÜŞ, Handan Sümer; "Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler", **Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:19, Temmuz 2006.

GÖKÇEN, Gürbüz, ATAMAN AKGÜL, Başak, ÇAKICI, Cemal; **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu)**, Beta Basın Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Ekim 2006, İstanbul

GÜÇLÜ, Faruk; **Muhasebe Denetimi, İlkeler ve Teknikler**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2011

GÜMRAH, İrfan; "Kasa Hesabının Denetimi", **Mali Çözüm**, 2002.

GÜNAY, Fuat; "Stokların Denetimi", **Mali Çözüm**, 2002, Sayı: 60, 244-249

GÜREDİN, Ersin; **Denetim**, Beta Basım, İstanbul, 2000

HAFTACI, Vasfi; **Maliyet Muhasebesi**, Derya Kitabevi, İstanbul, 1999

HANSEN Donand MOWEN Maryanne; **Cost Management**, 2. Edition, Ohio: International Thomson Publishing, 1997

İNAN, Atilla; "Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme", **Sayıştay Dergisi**, 2006.

İPÇİ, Mustafa; **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi**, Ankara, Türmob Yayınları, 1994

KARDEŞ SELİMOĞLU, Seval, UZAY, Şaban, ÖZBİRECİKLİ, Mehmet, KURT, Ganite, ALAGÖZ, Ali, YANIK, Serap;**Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011

KARTAL, Ali;**Proje Kontrol ve Planlama Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması**, Doktora Tezi, Kütahya, 1991

KARYAĞDI, Müjgan;"İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Mevzuatı İle İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı TMS 11'in Analizi-1",

KAVAL, Hasan;**Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008

KEFELİOĞLU, Adem;"Alacakların Denetimi", **Mali Çözüm**, 2002.

KEPEKÇİ, Celal;**Bağımsız Denetim**, 4. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000

KIZILOT, Şükrü;**İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2010

KÖSE, Ömer;"İnşaat İşlerinde Fiyat Saptama Yöntemleri ve Yaklaşık Maliyetin Tespiti", **Mali Çözüm**, 2009.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, I. Cilt, 4. Baskı, İstanbul

ÖCAL, Fikret, ERDEN, Selman, IŞIKLILAR, S. Sadi;**İnşaat Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul

ÖKER, Figen; **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme; Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar**, Literatür Yayınları, 1.Basım, İstanbul, 2003

ÖNDEŞ, Turan;"Firmalarda İç Denetim ve Noksanlık-Fazlalık İlişkisi", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 23, Sayı: 2, 2009.

ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan, KARAPINAR, Aydın;**Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları TMS – TFRS**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007

ÖZKAN, Özgür;“Yıllara Sâri İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifâtı ve Özellik Arz Eden Hususlar”, **Bilanço Dergisi**, Sayı:107,Eylül 2008.

ÖZKAYA YILDIRIM, Çiğdem; **İnşaat Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2008.

RAYBURN LetriciaGayle; **Cost Accounting, Using a Cost Management Approach**, SixthEdition,y.y., Times MirrorHigherEducationGroup Inc.,1996.

SAĞLAM, Necdet, ŞENGEL, Salim, ÖZTÜRK, Bünyamin; **UFRS-UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

SAĞMANLI, Metin; **Modern Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi-Teori ve Uygulama**, Yaylım Matbaası, İstanbul, 2002.

SELİMOĞLU, Recep; **İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları Rehberi**, Hipotez Yayınları, 2011.

SEVİLENGÜL, Orhan; **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

SHELTON,Fred, BRUGH,Mason;“IndirectCosts of Contracts”, **Journal of Construction Accounting &Taxation**, July-August 2002

ŞAKRAK, Münir;“Direkt İşçilik Maliyetlerinin Hesaplanması ve Değerlendirilmesinde Temel Esaslar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:60, 2002.

ŞEN, Selim; **Hatalı ve Hileli İşlemlerin Tespiti İçin Denetim Teknikleri**, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, Ankara.

ŞENLİK, Mehmet; **İnşaat Muhasebesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları,3. Baskı, Ankara 2010.

ŞİRİN, Mehmet;“Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi”, **Sayıştay Dergisi**, 2006.

TOKAÇ, Ahmet; **Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi**, Tunca Kitabevi, 1.Baskı, Ocak 2006, İstanbul.

TUNÇ, Mehmet Akif;“TMS-11 Çerçevesinde Yıllara Sâri İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Bilanço Dergisi**, Sayı:89, Şubat 2007.

TÜREDİ, Hasan;**Muhasebe Denetimi**, Karadeniz Teknik Üniversitesi Yayın No:158, Trabzon, 1992.

TÜRÜT, Şenol;“Maliyet Artı Kar Yöntemiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri VUK'nun 42. Maddesi Kapsamında mıdır?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz Ağustos 2010.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, TMSK Yayınları-5, 2010.

USUL, Hayrettin; **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2012.

WALLACE , Wanda A.;**Auditing**, Second Edition, PWS-Kent Publishing, Boston, 1991.

WHITTINGTON, Richard;**Financial Reporting: Construction Sector And IAS-Topping Out For 2005**, Accountancy London, 2004.

YARGIÇ, Bora;“Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ve Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2004.

YAVAŞOĞLU, Mustafa;**Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum, Uygulama ve Açıklamalar**, 1.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001.

YILMAZ, Fatih;“TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB'de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme İktisadı Enstitüsü Dergisi-Yönetim**, 2009.

YILMAZ, Kazım;**İNŞAAT Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik**, Ce-Ka Yayınları, Ankara, 2006.

Türk Medeni Kanunu.

153 Seri No'lu VUK Genel Tebliği.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu.

İNTERNET KAYNAKLARI

İNAN, Aslan;“Hakediş Nedir? Nasıl Tanzim Edilir? Nasıl Ödenir? Kimler Kullanır?”<http://www.yildiz.edu.tr/~inan/Hakedis.pdf> (24.03.2011)

www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20090514439.htm (02/07/2011)

www.maliye.gov.tr/Kontrol%20Dokmanlar/%C4%B0%C3%A7%20Kontrol%20Nedir.pdf. (02/07/2011)

AKTAŞ,Mehmet Ali;“İç Kontrol Sistemi ve Verimlilik İlişkisi”,
www.alomaliye.com/mehmetali_aktas_ickontrol.htm (02/07/2011)