



RUSYA'DA PERSONEL ÜCRET ÖDEMELERİNİN HESAPLANMASININ DENETİMİ: DÜZENLEYİCİ ÇERÇEVE VE GERÇEKLEŞTİRME METODOLOJİSİ
THE AUDIT OF PERSONNEL SALARY PAYMENTS CALCULATION IN RUSSIA: REGULATORY FRAMEWORK AND AUDIT IMPLEMENTATION METHODOLOGY

Leyla AKGÜN*
Polad ALİYEV**

Öz

Maaş, ülke ekonomisinin gelişimi ve nüfusun refah seviyesinin artırılmasında önemli yere sahiptir. Kurumsal ve yasal şekli ne olursa olsun genellikle bütün işletmeler iş gücü ve bordro ile ilgili sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Rusya'da da maaş muhasebe ve vergilendirmenin en karmaşık alanlarından biridir. Bu karmaşıklığın nedeni Rusya Federasyonunun muhasebe, vergi ve iş mevzuatında sürekli olarak yapılan değişikliklerdir. Mevzuatta yapılan değişiklikler personel ücret hesaplama yöntemlerinde çeşitli değişiklikleri beraberinde getirerek bu alanın önemini vurgulamaktadır. Personel ücret ödemelerinin hesaplanmasının günbegün artan önemi bu alanın denetime olan ihtiyacını da ön plana çıkarmaktadır. Personel ücret ödemeleriyle ilgili hesaplamaların zamanında ve doğru bir şekilde yürütülmesi maaş fonu ve sosyal ödemelerle ilgili kaynakların kullanımının etkin denetimini ve işletme faaliyetinin aksamadan yürütülmesini sağlayarak çalışan, işletme ve devlet arasındaki ilişkileri sağlamlaştırmaktadır. Bu çalışmada öncelikle Rusya Federasyonunda personel ücret ödemelerinin önemi, amacı ve personel ödemeleriyle ilgili yasal durum incelenmiştir. Ardından personel ücret ödemelerinin denetimi, denetiminde kullanılan kaynaklar ve yerine getirilmesi gereken görevlere yer verilmiştir. Akabinde denetim aşamaları ve denetim yerine getirilirken şirketler tarafından yapılan hatalar incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ücret ödemeleri, Denetim, Kanun.

Abstract

Salary has an important place in increasing the development of the country's economy and the welfare of the population. Regardless of the institutional and legal form, generally all businesses organisations face problems with workforce and payroll. In Russia, salary is one of the most complex areas of accounting and taxation. The reason for this complexity is changes constantly made in the accounting, tax and labour legislation of Russian Federation. Changes in legislation emphasize the importance of this area by bringing along various changes in personnel wage calculation methods. The increasing importance of the calculation of payroll for staff gives prominence to the need in audit in this area. The timely and accurate execution of the calculations concerned with salary payments, ensures the effective control of the use of resources related to salary funding and social payments by ensuring the performance of business activities without disruption and thereby strengthens the relations between the worker, organization and the state. In this study, firstly, the legal situation related with the importance, purposes of fees and personnel payments in the Russian Federation is examined. After this there had been given a place to the audit of staff payroll, the resources used in its audit and the tasks that should be carried out. Subsequently, there has been investigated the audit steps and the mistakes made by the companies while carrying out audit activity.

Keywords: Fee Payments, Audit, Law.

1. Giriş

Piyasa ekonomisine geçiş sürecinde Rusya'da ekonominin birçok alanında olduğu gibi personel ödemeleri sisteminde de kardinal değişiklikler yaşandı. Bu aşamada devlet, işveren ve işçi arasındaki ilişkiler yeni boyut kazanırken iş ilişkilerinin düzenleme biçiminde köklü değişiklikler yapıldı. Değişiklikler sonucunda iş ilişkilerinin düzenlenmesinin yasal biçimini tarife anlaşmaları ve toplu sözleşmeler oluştururken, işletmeler yerine getirmekle yükümlü oldukları görevlerden yola çıkarak personel ödeme sistem ve şekillerini bağımsız seçme şansına sahip oldular.

Personel ödemeleri sistemi işgücü verimliliğini etkileyen önemli faktörler arasında yer almaktadır. Maaş, personeli iş yerine çeken ve verimli çalışmasını sağlayan en büyük nedendir. Dolayısıyla konunun öneminin göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Maaş, çalışanın kalifikasyonu, işin zorluğu, hacmi ve kalitesine göre emeğinin karşılığını ve tazminat ve teşvik ödemelerini kapsamaktadır. Maaş, ekonomik açıdan emeğin fiyatı, sosyal politika açısından çalışanın geçim aracı, iş hukuku adına çalışanın emeğinin karşılığı, maliye alanında ise vergi kaynağıdır (Güvercin ve Mil, 2016, 60). Maaşın hesaplanıp ödenmesinin esasını iş sözleşmesinde yer alan ve çalışanın yerine getirmesi gerektiği belirli fonksiyonlar oluşturmaktadır.

* Yrd. Doç. Dr., Iğdır Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, leyla.akgun@igdir.edu.tr

** Yrd. Doç. Dr., Iğdır Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, polad.aliyev@igdir.edu.tr



Ücretlerin düzenlenmesi sürecinde her bir çalışan grubunun ücret hesaplamalarını tanımlanmış prosedürlere dayanarak gerçekleştirecek etkin ücret sistem ve şekillerinin geliştirilmesi gerekmektedir. Personel ödemelerinin hesaplanmasında yapılan iş hacmi veya çalışılan süreye dayanarak iki ödeme şekli kullanılmaktadır. Bunlardan ilki parça başı ücretlendirme, ikincisi ise zamana göre ücretlendirme (Say, 2015, 93).

Personel ücret ödemelerinin muhasebeleştirilmesi işletmenin genel muhasebe sisteminde önemli yere sahip olduğu için personel ödemelerinin denetimi de önemle incelenmesi gereken alandır. Personel ücret ödemelerinin denetiminin amacı denetlenen kuruluşların personel ücret ödemelerinin Rusya mevzuatıyla uyumlu ve gerçeğe uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini ortaya çıkarmaktır. Personel ücretleri denetiminin yönelimleri arasında işletme içindeki personel ücret ödeme sisteminin etkinliği, denetimi gerçekleştirilen dönemde personel ücret ödemeleriyle ilgili prosedürlerin sentetik ve analitik muhasebeleştirilmesinin incelenmesi, gerçekleştirilen işlemlerin bütünlüğü, işlemlerin yürütülmesinde vergi yasalarıyla uyumluluk ve bütçe dışı fonların hesaplanmasında yasalarla uyumluluk yer almaktadır (Marçenkova, 2015, 125).

Personel ücret ödemeleri ve hesaplanmasıyla ilgili genel bilgi verildikten sonra aşağıdaki bölümde Rusya Federasyonunda personel ücret ödemelerinin denetimiyle ilgili yasal durum incelenecektir.

2. Rusya Federasyonunda Personel Ücret Ödemelerinin Denetimiyle İlgili Yasal Düzenlemeler ve Gerçekleştirilen Mevzuat Değişiklikleri Sonucu Yaşanan Gelişmeler

Personel ücret ödemelerinin muhasebeleştirilmesi hem işletme dışı hem de işletme içi kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Dış kullanıcıların bilgi ihtiyaçları finansal ve vergi muhasebesi ile karşılanırken, iç kullanıcılar gelecekle ilgili yönetsel kararlar alabilmek için personel masraflarıyla ilgili bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu sebepten personel ücret ödemeleri muhasebe ve işletmenin yönetim faaliyetinin en önemli öğelerindedir. Başka bir ifadeyle personel ücret ödemelerinin etkin yönetimi tüm işletme kararlarının alınmasında merkezi yere sahiptir (Farrahova ve Vahitova, 2015, 54). Günümüzde personel ücret ödemelerinin muhasebeleştirilmesinin önemi arttıkça personel ücret ödemelerinin denetimi konusu da güncellik kazanmaya başlamıştır.

Personel ücret ödemelerinin denetimi emek yoğunluğu, operasyon çeşitliliği ve düzenleyici çerçevenin özgüllüğü bakımından denetimin oldukça karmaşık bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu nedenle denetçi hesaplamaları daha titiz bir şekilde kontrol edecek çalışmalar yürütmeyi amaçlamaktadır. Denetçi görüşünün oluşumuna esas teşkil eden bilginin toplanması için denetçinin öncelikle bir dizi görevi yerine getirmesi gerekmektedir. Bu görevler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Şevelev ve Şeveleva, 2012, 31):

- İş kanun ve yönetmeliklerinde belirtilen şartlara uyulması,
- İç denetim sistemi ve personel ödemelerinin muhasebeleştirilmesinin incelenmesi,
- Personel maaş, tazminat ve teşvik ödemeleriyle ilgili hesaplamaların güvenilirliğinin doğrulanması (Paruşina, Litneva ve Kulik, 2015, 333),
- Personel maaş ve diğer ödemelerinden yapılan kesintilerin işletme, bütçe, Rusya Federasyonu Emeklilik Fonu lehine yasallığı ve doğruluğunun tespiti,
- Sosyal göstergeler, işçi istihdamı ve personel devir hızının incelenmesi,
- Personel ücret ödemelerinin vergilendirilmesinin incelenmesi (Sokolova ve İlyuşin, 2015, 33).

Personel ücret ödemelerinin denetimi işçi ve işveren arasındaki sosyal ve iş ilişkilerinin düzenlenmesi, işçinin yasalarda belirtilen haklarının ihlal edilmemesi ve sözleşmeli veya kadrolu personelin ücret hesaplamalarının doğruluğunun yönetmelikle uyumluluğunun sağlanmasını amaçlamaktadır. Bu amacı gerçekleştirirken denetçi bazı kaynaklardan yararlanmaktadır. Bu kaynaklar arasında önemli yere sahip olanlar aşağıda yer almaktadır (Shegurova ve Kamdin, 2013, 68):

- Çalışanın işe alınmasına dair belgeler. Bunlara istihdam emir ve başvuru belgeleri örnek gösterilebilir. Denetim gerçekleştirilirken bu belgelerin düzenlenmesinde iş sözleşmesinin şartlarına uyulup uyulmadığı ve iş yasasında yer alan ve çalışana tanınan hakların sınırlandırılıp sınırlandırılmadığı araştırılmaktadır.
- Doğrudan emek faaliyetini yöneten belgeler. Bu belgelere örnek olarak iş tanımları, personel listesi ve personelle ilgili yönetici emirleri gösterilebilir.
- İşletme tarafında yapılan medeni hukuk sözleşmeleri (Zemlyakov, Kozachenko ve Remneva, 2008, 129). Bu belgelerin denetimi zamanı sözleşmelerin doğru yapıp yapılmadığı, ekonomik amaçları gerçekleştirme düzeyi, işletmeye sağladıkları kazanç, sözleşmelere dayanarak ödemelerin vergilendirme ve muhasebeleştirilmesinin doğru yapıp yapılmadığı tespit edilmektedir.



- Çalışma saati çizelgesi. Her çalışan tarafından çalışılan gün sayısı belirlenmektedir. Çalışanın işe gelmediği zamanlar için herhangi bir resmi evrak sunup sunmadığı tespit edilmeye çalışılmaktadır.
- Ödeme raporları. Bu aşamada ödemelerin yapılabilmesi için gerekli ödeme emirleri doğrultusunda kasiyerin nakit para alımını gösteren belgelerin denetimi gerçekleştirilmektedir.
- Nakit akımını gösteren belgeler.
- Sigorta prim beyanları (Bogataya ve Losik, 2012, 720).

Rusya Federasyonunda personel ücret ödemelerinin muhasebeleştirilmesi Vergi İş Kanunu, yönetmelikler ve hesap planına uygun bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Personel ücret ödemelerinin denetiminde denetçinin yararlandığı ve uyması gerektiği yasal kaynaklar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- 06.12.2011 tarihli 402-F3 No'lu "Muhasebeyle İlgili Federal Kanunu",
- İşletmenin mali ve ekonomik faaliyetlerinin hesap planı ve 31.10.2000 tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından onaylanmış olan talimat,
- 31.10.1998 tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından onaylanan ve Rusya Federasyonunda finansal raporlamanın gerçekleştirilmesiyle ilgili dokümanlar,
- 02.07.2010 tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından onaylanan "Finansal Raporlama Türleri" ile ilgili emir,
- 30.12.2001 tarihli Rusya Federasyonu İş Yasası,
- 30.12.2008 tarihli "Denetim Faaliyetiyle İlgili" Federal Kanun,
- 05.08.2000 tarihli Rusya Federasyonu Vergi Kanunu,
- 19.09.2002 tarihli "Ücret Fonu ve Sosyal Yardımların Kompozisyonu Hakkında" emir (Bogataya ve Losik, 2012, 719).

Son zamanlarda işletmelerde personel ücret ödemelerinin hesaplanmasına doğrudan etki eden mevzuatın sürekli değişerek geliştirildiği, birçok yeni doküman ve düzenlemenin gündeme geldiği görülmektedir. Bu durum bordro hazırlama ve personel ücretlerinin hesaplanması sürecini aksatarak iş yoğunluğunu da olumsuz yönde etkilemektedir. Son yıllarda yapılan değişikliklere örnek olarak 01.12.2014 tarihinde "Asgari Ücret" Kanununun 1. maddesinde yapılan düzenleme gösterilebilir. 01.01.2015 tarihinden itibaren asgari ücret 2014 yılına nazaran 411 ruble artarak 5965 ruble, 2016 yılında 6204 ruble, 2017 yılında ise 7800 ruble olarak belirlenmiştir ("Asgari Ücret" Kanununun 1.maddesinde Yapılan Değişikliklerle İlgili Federal Kanun). Asgari ücretteki artışlar ülke çapında 0,4 milyon kişiyi etkilemektedir. Bunlardan %57-i ekonominin reel sektöründe çalışanlar, %43-ü ise kamu kurumlarında çalışanlardır.

Yasalarda yapılan değişikliklerden biri de Zorunlu Sağlık Sigorta Federal Fonu katkıları için sınır tabanının 01.01.2015 tarihi itibarıyla kaldırılmasıdır. Bu değişiklik sonucu yıllık geliri ne olursa olsun çalışan hesabına tıbbi katkının aktarılması zorunlu hale gelmiştir. Yasalardaki değişiklikler aynı zamanda vergi hesaplamalarını doğrudan etkilemiştir. 01.01.2015 tarihinde yürürlüğe giren 1316 sayılı Rusya Federasyonu Hükümetinin Kararı ile Sosyal Sigorta Fonu ve Emekli Sandığı'na ödenen sigorta primlerinin miktarı da önemli ölçüde değişti. Karardan önceki yıllarda sigorta primleri tüm bütçe dışı fonlar için aynı esasa göre hesaplanmaktaydı ve bu tutar 624.000 Rubleydi. 2015 yılından itibaren sigorta primlerinin hesaplanması çeşitli esaslara dayanmakta ve Sosyal Sigorta Fonu ve Emekli Sandığı için ayrı hesaplanmaktadır. Örneğin, 2015 yılı için Sosyal Sigorta Fonu'ndan ödenen annelikle ilgili sigorta primlerinin üst sınırı 670.000 Rubleydi. Aynı yılda zorunlu emeklilik sigortası için sigorta primleri 711.000 Rubleyi aşmamaktaydı. Bu dönem için "yaralanmalar" ile ilgili sigorta primlerinin maksimum değeri ise belirlenmemiştir, başka bir ifadeyle katkı payı çalışana raporlama döneminde yapılan tüm ödemelerden tahsil edilmekteydi.

2016 yılında Emekli Sandığına ödenen katkı payının üst sınırı 796.000 Ruble, 2017 yılında ise bu tutar 80.000 Ruble artarak 876.000 Ruble olmuştur. 2016 yılında bu sınır 2015 yılına göre %12, 2017 yılında ise 2016 yılına göre %10 artış göstermiştir. Sınırı aşmayan gelirler için %22, sınırı aşan gelirler için ise %10 katkı payı ödenmesi gerekmektedir. 2016 yılında Sosyal Sigorta Fonu'na ödenen katkı payının üst sınırı 718.000 Ruble, 2017 yılında ise bu tutar 37.000 Ruble artarak 755.000 Rubleye ulaşmıştır. Bu tutar 2015 yılına oranla 2016 yılında %7,2, 2016 yılına oranla 2017 yılında ise %5,2 artış göstermiştir. Katkı oranında yıllara göre değişiklik yapılmamış ve bu oran %2,9'dur. Bu durumda katkı payı üst sınırının artmasından dolayı, personeli sınırın üstünde yıllık ücret alan işletmeler için katkı yükü artacaktır (Muhasebe. Vergi. Hukuk Gazetesi).

Yapılan yasal değişiklikler sonucunda zamanında gerçekleştirilmeyen transfer ödemeleri için artık ödeme günü dahil ceza işlemi uygulamaktadırlar. Değişiklikler öncesinde borç geri ödeme günü ceza hesaplama dönemine dahil edilmiyordu ve dolayısıyla bir günlük gecikme yaşandığı zaman işletmeler ceza



ödemek zorunda kalmıyordu. Fakat günümüzde fonlar bu gecikmeyi de hesaba katmakta, bu durum ise işletmeler açısından olumsuz bir uygulama olarak değerlendirilmektedir.

Ülkede gerçekleştirilmiş olan yasal düzenlemeler sonucunda 01.01.2015 tarihinden itibaren iş kazası mağdurlarına yapılan yardımlar gelir vergisine tabi tutulmamaktadır. Bu değişiklik öncesi doğal felaketlerle ilgili yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmamakta, sadece tekrarlanan nakit ödemelerine vergi kesintisi uygulanmaktaydı. Ayrıca değişiklikler sonucunda çocuklara yapılan hayır yardımına da gelir vergisi uygulanmamaktadır. Daha önce bu uygulama kar amacı gütmeyen işletmeler için geçerliydi. Fakat günümüzde kimsesiz çocuklar ve asgari ücretin altında gelire sahip ailelerin çocuklarına yapılan yardımlar gelir vergisine tabi tutulmamaktadır.

Ücret ödemelerinin hesaplanmasında yıllık izin hesaplamaları muhasebecinin gerçekleştirmesi zorunlu olan işlemlerdendir. Yürütülen yasal değişiklikler yıllık izin hesaplama yöntemlerinde de bazı değişikliklere neden olmuştur. Rusya'da yıllık izin hesaplama yöntemi uzun yıllardır aynıydı. 02.02.2014 tarihinde 55-F3 No'lu Federal Yasanın yürürlüğe girmesiyle ortalama günlük gelir ve kullanılmayan tatil günleri için tazminat hesaplama yöntemlerinde değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik sonucunda Rusya Federasyonu İş Kanunu'nun 139 maddesinde de uygun düzeltme yapılmıştır. Günümüzde ortalama gelir yeni katsayıya göre saptanmaktadır. Bu katsayı eskiden 29.4 iken günümüzde 29.3'tür. Bu değişikliğin nedeni 2013 yılından itibaren aylık ortalama takvim gün sayısının azalmış, tatil günleri sayısının ise artmış olmasıdır. Sonuç olarak günlük gelirden artış gözlemlenmekte, maksimum izin ücretleri sınırlandırılmamakta, iş yerindeki ortalama gelir üzerinde durulmaktadır. Bu durumda denetçinin tatil ödemelerinin doğruluğunu önemle incelemesi gerekmektedir (Kozlova ve Atyunkina, 2015, 79).

Ülkede gerçekleştirilen yeni yasal düzenlemeler sonucu iş yasalarının ihlaliyle ilgili cezaların serleştiği görülmektedir. 01.01.2015 tarihinden itibaren iş yasası ihlalleri için sınırlama süresi artırılmıştır. Günümüzde müfettişler işletmelere iş yasalarının ihlalinin dolaylı ihlalin gerçekleştiği günden itibaren bir yıl içinde ceza kesme hakkına sahiptir. Yasal değişiklikler öncesi bu süre iki aydı. Ayrıca iş sözleşmesi yapmama cezası da artırılarak işletmeler için 50.000-100.000 Ruble, yönetim için ise 10.000-20.000 Ruble olarak belirlenmiştir.

Rusya Federasyonunda personel ücret ödemelerinin denetimde denetçinin gerçekleştirmesi gereken görevler, kullanılan kaynaklar ve ülkedeki yasal düzenlemelerle ilgili bilgi verildikten sonra aşağıdaki bölümde personel ücret ödemeleri denetiminin aşamalarına yer verilecektir.

3. Rusya Federasyonunda Personel Ücret Ödemelerinin Denetiminin Aşamaları

Personel ücret ödemelerinin denetimi üç aşamadan oluşan karmaşık bir sistemdir. Sistemin ilk aşaması tanıtım aşaması, ikinci aşama temel aşama, üçüncü aşama ise sonuç aşamasıdır.

3.1. Tanıtım Aşaması

Denetimin ilk aşamasında işveren ve işçi arasındaki iş ilişkilerinin belgelendirilmesine dikkat edilmesi gerekmektedir. İşçi ve işletme arasındaki ilişkiler Rusya Federasyonu İş Kanunu ve Medeni Kanun ile düzenlenmektedir. Bu yasal belgelere göre iş ilişkileri iş sözleşmesi, toplu sözleşme ve medeni hukuk sözleşmesiyle düzenlenebilmektedir.

Rusya Federasyonu İş Kanunu'nun 56. maddesine göre iş sözleşmesi, işveren ve işçi arasında düzenlenen, işverenin işçiye çalışma imkanını, İş Kanunu ve diğer düzenleyici belgelerde yer alan koşulların yerine getirilmesini, işçiye zamanında ve tam olarak ücretinin ödenmesini, işçinin gerekli iş fonksiyonlarını yerine getirip işletme içi çalışma düzenine uymasını sağlayan anlaşmadır (Androsova ve Makarova, 2017, 76).

İş sözleşmesinde işçinin adı, soyadı, baba adıyla işverenin kimlik bilgileri yer almaktadır. İş sözleşmesinin temel koşulları arasında iş yeri, işe başlama tarihi, işin tanımı, uzmanlık alanı ve iş fonksiyonları bulunmaktadır. İş sözleşmesi yapılırken işçi hak ve sorumlulukları, işveren hak ve sorumlulukları, çalışma koşullarının özellikleri, tehlikeli ve ağır koşullardan dolayı işçiye ödenen tazminat ve tanınan ayrıcalıklar, çalışma ve tatil düzeni, ödeme koşulları, sosyal sigorta koşul ve türleri de üzerinde önemle durulan konulardır. İş sözleşmesinin koşulları tarafların anlaşmasıyla yazılı olarak değiştirilebilir. Sabit süreli iş sözleşmesinin yapılması durumunda sözleşme süresi, sözleşme nedeni ve sözleşmenin İş Kanunu ve diğer federal kanunlarla uyumu sözleşmede belirtilmektedir.

Rusya Federasyonu "Toplu Sözleşmeler" Kanunu'na göre toplu sözleşme ve diğer yerel yönetmelikler iş ilişkilerini düzenlemektedirler. Toplu sözleşme işletmede sosyal ve iş ilişkilerini düzenleyen yasal bir eylemi temsil etmektedir.

Medeni hukuk sözleşmesi tüzel kişilik oluşturmadan girişimci olarak kayıt altına alınmış gerçek kişilerle yapılan anlaşmadır. Denetim sırasında iş sözleşmesiyle medeni hukuk sözleşmesini ayırt edebilmek



için sözleşmenin esasını ortaya koymak gerekmektedir. Bu ayırımın yapılması sigorta katkı paylarının hesaplanması açısından önem ifade etmektedir. İş sözleşmesi belli bir pozisyon ve uzmanlık alanı için yapıldığı halde, medeni hukuk sözleşmesinin konusunu belli bir iş sonucu ve sabit bir görevin yerine getirilmesi oluşturmaktadır. Aynı zamanda iş sözleşmesinin yapılması durumunda işçi iş mevzuatı kapsamına giren tüm sosyal güvenlik haklarından yararlanmaktadır. Fakat medeni hukuk anlaşması yapıldığı zaman işçi bu haklardan yararlanamamaktadır (Bıçkova ve Fomina, 2004, 64).

3.2. Denetimin Temel Aşamaları

Personel ücret ödemelerinin hesaplanmasının denetiminin temel aşaması üç evreden oluşmaktadır. İlk evre iş saati ve ücret ödemelerinin hesaplanmasıyla ilgili belgelerin doğruluğu ve normatif belgelerle uyumluluğunun denetimi, ikinci evre ücret, ikramiye ve mesai dışı ek ödemelerin hesaplanmasının doğruluğunun denetimi, üçüncü evre maaş kesintilerinin doğruluğunun denetimidir.

Denetimin ilk evresinde denetçi çalışma saatleri çizelgesinin doğruluğunu denetlemelidir. İş gelmeme sebepleri, ek çalışma süreleri gibi durumlar mevzuatın öngördüğü şekilde kaydedilip belgelendirilmelidir. Denetçi bu durumda işe gelme ve gelmemeye ilgili kayıtların doğruluğunu, çalışılmış ve çalışılmamış saatlerin hesaplanmasının doğruluğunu, gece, hafta sonu ve tatil günlerinde çalışılmış günlerle ilgili hesaplamaların doğruluğunu denetlemek zorundadır. Denetçi çalışma süresiyle ilgili İş Kanunu'nun aşağıda sıralanan normlarına uyulup uyulmadığını kontrol etmelidir (Rusya Federasyonu İş Kanunu, 2001):

- Haftalık çalışma saati 40 saati geçmemelidir (İş Kanunu 91. madde),
- Bazı işçi kategorileri için daha kısa çalışma süresi belirlenmiştir (İş Kanunu 92. madde),
- Günlük iş süresinin sınırlandırılması (İş Kanunu 94. madde),
- Tatil gününden bir önceki günün çalışma süresi bir saat azaltılır, altı günlük çalışılması durumunda ise hafta sonu arifesinde en fazla beş saat çalışılır (İş Kanunu 95. madde),
- Gece çalışılması durumunda (22 00-06 00 saatleri arasında) mesai saati bir saat azaltılarak bir sonraki gün çalışılmıyor (İş Kanunu 96. madde),
- Fazla mesai için özel kısıtlamalar getirilir (İş Kanunu 99. madde).

İş Kanunu'nun 99. Maddesine göre fazla mesai her bir çalışan için iki gün üst üste dört saati, yıllık ise yüz yirmi saati geçmemelidir. Yasalara göre işveren her bir işçi için fazla mesai süresini doğru hesaplamak zorundadır. Denetçi denetimi gerçekleştirirken işverenin yasalara uygun davranıp davranmadığını incelemek zorundadır.

Personel denetimi çerçevesinde çalışma saatlerinin belirlenmesiyle ilgili yerel yönetmelik ve iş sözleşmesine uyulup uyulmadığı incelenmelidir. Çalışma saatleri, çalışma haftası, belirli kategorilerdeki çalışanlar için standartlaştırılmamış çalışma günü, bir iş günü ve yarım iş günü, iş başlama ve bitiş saati, iş molaları ve bir gündeki vardiya sayısı gibi konuları kapsamak zorundadır.

Personel ücret ödemelerinin hesaplanabilmesi için tatil günleri ve dinlenme saatlerinin de tespit edilmesi önemlidir. Rusya Federasyonu İş Kanunu'na göre dinlenme zamanı işçinin görevlerini yerine getirmekle yükümlü olmadığı ve kendi takdirine göre kullandığı süreyi kapsamaktadır. İş Kanunu'nun 107. maddesine göre dinlenme zamanı (Rusya Federasyonu İş Kanunu, 2001):

- İş günü içerisindeki molalar-çalışma saatleri içerisine girmeyen en az otuz dakika ve en fazla iki saati geçmeyen dinlenme ve yemek molaları (İş Kanunu 108. madde),
- Vardiyalar arası dinlenmeler,
- Hafta sonu tatili-beş günlük çalışma haftasında çalışana iki tatil günü, altı günlük çalışma haftasında ise bir tatil günü sağlanmaktadır. Haftalık dinlenme süresi kırk iki saatten az olmamalıdır (İş Kanunu 110-111. madde)
- Resmi tatil günleri (İş Kanunu 112. madde),
- Yıllık izinler.

Denetim esnasında resmi tatil ve hafta sonu tatilinde çalışma yasağına uyulup uyulmadığına özellikle dikkat edilmelidir. Tatil günlerinde işletmenin gelecekteki faaliyetini etkileyebilecek önceden öngörülmeleyen işler nedeniyle çalışanların çalıştırılmasına sadece onların yazılı onayıyla izin verilmektedir. Denetçi çalışanların tatil günlerinde çalıştırılması durumunda onların yazılı onaylarının olup olmadığını incelemelidir.

Çalışanlara yirmi sekiz ücretli yıllık izin günü, tehlikeli çalışma koşulları altında çalışan işçiler ve Uzak Kuzey bölgelerde çalışan işçilere ise ek yıllık ücretli izinler sağlanmaktadır. Denetçi personel ücret



ödemelerinin hesaplanmasının denetimi sırasında yıllık ücretli izinlerin, yıllık ücretli izin hakkı sağlayan iş deneyiminin, İş Kanunu'nun 122. maddesi gereğince yıllık ücretli izinlerin dağıtımının ve ek ücretli izinlerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığını incelemek zorundadır (Derevyanko, 2013, 190).

Denetimin ikinci evresinde işletmedeki ücret hesaplamalarının muhasebeleştirilmesinin kontrolü gerçekleştirilmektedir. Denetçi ilk olarak personel ücret ödemelerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili belgelerin mevcudiyet ve doğruluğunu, daha sonra ise çalışan ücret hesaplamalarının özellik ve doğruluğunu incelemektedir. Denetçi bu aşamada çalışanların kişisel kartlarında yer alan verilerle işletme yönetiminin sunduğu çalışma saatleri çizelgesindeki verileri karşılaştırmaktadır. Zamana göre ücretlendirmede yönetim tarafından onaylanan ve kadro listesi şeklinde hazırlanan tarife oranlarının doğru uygulanıp uygulanmadığı kontrol edilmektedir. Kadro listesinin olmaması durumunda ücretler işletme yönetiminin imzalı emrine dayanarak hesaplanmaktadır. Ödenen tutarlar bordro kayıtlarındaki tutarlarla karşılaştırılmaktadır. İşletmede parça başı ücretlendirmenin uygulanması durumunda çalışan ücretleri belirlenmiş üretim normlarıyla uyumlu bir ay boyunca gerçekleştirilmiş işle ilgili belgelere dayanarak hesaplanmaktadır. Ödenen tutarlar bordro kayıtlarındaki tutarlarla karşılaştırılmaktadır. Çalışan ücretlerinin hesaplanmasının denetimi sırasında denetçi yapılan işin nicel ve nitel göstergelerini, belgelerin hazırlanış şekillerini, normların doğru uygulanıp uygulanmadığını ve yetki kişilerin imzalarının olup olmadığını kontrol etmektedir (Fomenko ve Smetanko, 2016, 113).

Denetimin bu evresinde teşvik ve prim ödemeleriyle ilgili hesaplamalarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığına özellikle dikkat edilmektedir. Denetçi bu incelemeleri yaparken prim hesaplamaların işletme yönetimine onaylanmış ve iş sözleşmesinde yer alan ikramiye maddesiyle uyumlu olması gerektiğini göz önünde bulundurmalıdır. İşletmelerde iki tür prim uygulanmaktadır. Bunlardan ilki yüksek nicel ve nitel iş sonuçları için ödenen primler, ikincisi ise işletmenin üretim harcamalarına dahil olmayan diğer giderler grubuna giren tek seferlik primlerdir (Lişuk ve German, 2015, 44).

Denetim sırasında denetçinin incelemesi gereken bir diğer konu çalışanlara yapılan maddi yardımların hesaplamasıdır. Vergi Kanunu ve maddi yardımları kapsayan sigorta primleriyle ilgili yasalara göre maddi yardımlar çalışanın iş faaliyetine bağlı olmayan sosyal ödemeleri kapsamaktadır. Bu durumda denetçinin toplam yıllık gelirden yer alması gereken çeşitli sosyal ve maddi yardımları incelemesi gerekmektedir. Çalışanlara ödenen maddi yardım ödemeleriyle ilgili karar işveren tarafından verilmekte olup, zorunlu nitelik taşımamaktadır. Fakat işletmede düzenli olarak maddi yardımların yapılması durumunda bu sürecin şeffaf ve net olması gerekmektedir. Denetçinin maddi yardımlarla ilgili inceleme yapması gerektiği hususlar aşağıda sıralanmaktadır:

- Çalışanlara maddi yardımdan yararlanma fırsatı tanıyan olaylar,
- Maddi yardımın hacmi ve ödenme düzeni,
- Maddi yardımdan yararlanabilmek için çalışanın sunması gerektiği evraklar.

Yerel yönetmeliklere göre maddi yardım zorunlu nitelik taşımamakta olup belli bir çalışana işveren emriyle verilmektedir. Emir çalışanın başvurusu ve gerekli evrakları sunmasıyla oluşturulmaktadır. Örneğin, doğumla ilgili maddi yardımdan yararlanabilmek için çalışan dilekçeye bebeğin doğum belgesini de eklemek zorundadır. Denetçi maddi yardımlarla ilgili denetim sırasında ödeme emrinin doğru hazırlanıp hazırlanmadığını, evrakların eksiksizliğini ve doğru muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğini incelemektedir. Maddi yardımlar personel ücret ödemeleriyle ilgili giderlere ait olmadığı için 73 No'lu "Diğer Personel İşleriyle İlgili Ödemeler" hesabına kaydedilir (Golenko ve Kislaya, 2016, 44).

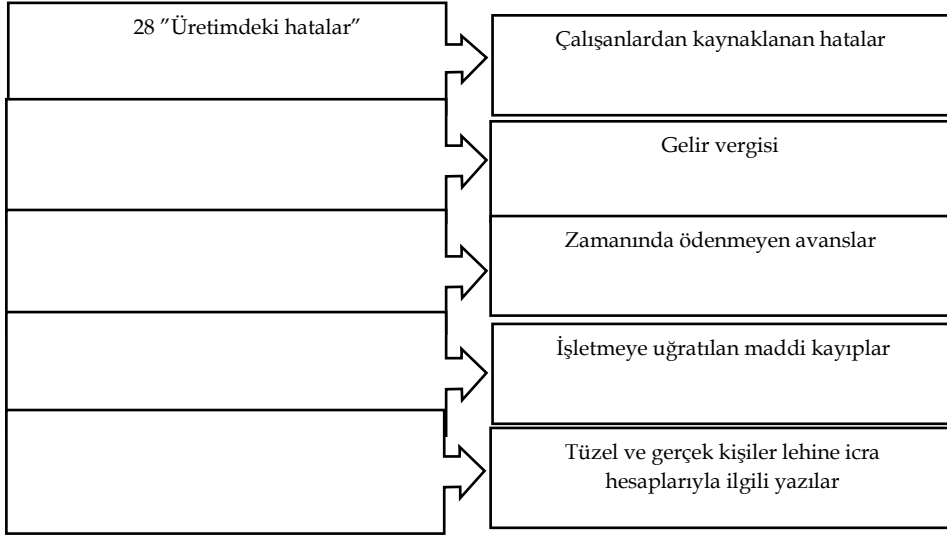
Denetimin son evresinde işletme çalışanlarının maaşlarından yapılan kesintilerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı incelenmektedir (Deyneko ve Lagoza, 2014, 91). Rusya Federasyonu İş Kanunu'na göre kesinti türleri aşağıda sıralanmaktadır:

- Yasalara göre yapılması gereken zorunlu ödemeler, örneğin, gelir vergisi,
- Mahkeme kararına dayanarak icra takibi sırasında yapılan ödemeler,
- İşveren tarafından yapılan kesintiler: saptanan açık, üretim hatası,
- Çalışanın inisiyatifıyla yapılan kesintiler: nafaka.

Kesintilerle ilgili denetime tabi tutulan hesaplar Tablo 1'de yer almaktadır.



Tablo 1: Ücret Kesintileriyle İlgili Hesaplar



Mevzuatta öngörülen özel durumlar hariç personel maaşlarından yapılan kesintilerin aylık maaşın %50'nden fazla olmaması gerekmektedir. İnceleme seçilen birkaç çalışanın verilerine dayanarak yapılır. Özellikle maaşından birkaç çeşit kesinti yapılan çalışanların bilgilerinin denetimi tercih edilir. Bu esnada denetçi kesinti bilgilerini içeren evrakların varlığını ve kesintilerin doğru muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğini de incelemelidir. Denetçi tarafından hataların saptanması durumunda muhasebeci kesintileri yeniden hesaplayarak gerekli düzeltmeler yapmaktadır. Son olarak denetçi denetim sonuçlarını genelleştirip olası eksiklikleri tespit ederek denetimin bu aşamasıyla ilgili görüş bildirmektedir (İlyina ve Paruşina, 2016, 10).

3.3. Denetçi Raporu

Denetimin bu aşamasında denetçi denetim sırasında tespit edilen hata ve ihlalleri belgeleyerek denetimle ilgili görüş bildirmektedir. Denetçi tüm sonuçları denetlenen birincil belgelerdeki veriler, muhasebe kayıtları ve aritmetik hesaplamaların sonuçlarıyla doğrulamaktadır (Kuznetsova, 2015, 120).

Personel ücret ödemelerinin hesaplamasının denetiminde en çok karşılaşılan hataları aşağıda sıralanmaktadır:

- Ödemelerin yasal boyutunu onaylayan belgelerin eksikliği,
- Ödemelerle ilgili yanlış hesaplamalar,
- Gelir vergisi ve yıllık izinlerle ilgili yanlış hesaplamalar,
- Defteri kebir ve bilançodaki verilerle eşleşmeyen 70 No'lu hesap bakiyesi,
- Sentetik ve analitik işlemler arasındaki uyumsuzluk,
- Para ödeme prosedürüne uymama (Antipova, Ahmataliyeva ve Demçenko, 2016, 192).

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde hizmet gösteren personelin büyük rolü olduğu için ücret hesaplamalarının denetimi her işletmenin üzerinde özenle durması gereken konudur. Personel ücret hesaplamalarının muhasebeleştirilmesinin denetimi sayesinde işletme zayıf yönlerini tespit ederek gerekli önlemler alabilmektedir.

Sonuç

Rusya Federasyonunda personel ücret ödemelerinin hesaplanması ve denetiminin yasal boyutuyla ilgili yapılan incelemeler sonucu iş mevzuatıyla ilgili birçok değişikliğin yaşandığı görülmüştür. Yapılan değişiklik, ekleme ve açıklamaların amacı taraflar arasındaki anlaşmazlıkları önlemek, işveren ve çalışan çıkarlarını korumak ve iş ilişkileri sistemini geliştirmektir. Bu doğrultuda iş ilişkilerini düzenleyen yasaları ihlal etmemek için sürekli olarak yapılan değişiklikleri takip etmek gerekmektedir.

İşletmede yürütülen denetim sırasında denetçi ilk olarak iş sözleşmesiyle belirlenen ve personel listesinde kayıtlı olan ücret tutarı ile bordroda yer alan tutarın aynı olup olmadığına dikkat etmelidir. Bu nedenle işletmede çalışan maaşlarının hesaplama usul ve esaslarını düzenleyen yerel yönetmelikler hazırlanmalıdır. Ücret ödemeleri konusunda işveren ve çalışan arasında çıkar çatışması söz konusudur. Çalışanlar daha fazla gelir elde etmeyi amaçlarken işveren ücret ödemeleriyle ilgili maliyetleri azaltmayı



hedeflemektedirler. Bu nedenle denetim ücret ödemelerinin adilliği ve kaynakların etkinliğiyle ilgili objektif sonuç vermelidir. Ücret ödemeleri konusunda işveren ve çalışan çıkarlarının korunması tüm işletme faaliyetinin aktif gelişimine etki etmektedir. Böylece çalışanların gerçekleştirdiği işin nicel ne nitel yönüyle ilgili maddi çıkarlarının boyutu ücret ödemeleriyle ilgili kaynak dağılımının şeffaflık ve tarafsızlığına bağlıdır.

Denetimi gerçekleştirirken denetçi birincil belgeleri detaylı bir şekilde incelemek ve belirli belgelerdeki formülasyon, gösterge ve sayısal değerler arasındaki karşılıklı tutarlılığı değerlendirmek zorundadır. Bu belgeler hem şekil hem de özü bakımından incelenmeli birincil belgelere yansıtılan verilerin aritmetik kontrolü yapılmalıdır.

Ücret hesaplamalarıyla ilgili yapılan hatalar genel bazda sonuçları ağır ve geri dönüşümü zor olan hata ve hilelere yol açmaktadır. Bu hataları önlemek için ücret hesaplamalarıyla ilgili tüm hesaplamaların tam olarak nasıl yürütüleceğini bilmek ve işletmede personel ücretlerinin muhasebeleştirilmesini geliştirmek için yönetimin işin nicel ve nitel özellikleri ile para kaynaklarının kullanımının denetimini artırması gerekmektedir. Ücret hesaplamalarını incelerken denetçi muhasebe verilerinin işveren, çalışan ve devletin çeşitli çıkarlarını gözlediğini unutmamalıdır.

Piyasada istikrarlı bir şekilde faaliyet göstermeyi amaçlayan işletme açısından ücret ödemeleri faktörünün önemi büyüktür. Optimal ücret ödemesi hacminin hesaplanıp bordro dağıtım mekanizmasının belirlenmesi ancak ücret ödemelerinin düzenli denetimi ve analizi sayesinde gerçekleştirilebilir.

KAYNAKÇA

- Androsova, Anna ve Makarova, Elena (2017). Personel Ücret Ödemelerinin Hesaplamasının Denetimi. *Uluslararası Bilimsel Dergi*, S. 1, s. 74-85.
- Antipova, Alina, Ahmatliyeva, Ayzade ve Demçenko, Svetlana (2016). Personel Ücretlerinin Denetiminde Karşılaşılan Temel Hatalar. *Günümüz Koşullarında Eğitim ve Bilim Dergisi*, S. 4(9), s. 191-192.
- Asgari Ücret" Kanununun 1.maddesinde Yapılan Değişikliklerle İlgili Federal Kanun No 460-F3, 19.12.2016. Moskova, Kremlin Sarayı.
- Bıçkova, Svetlana ve Fomina, Tatyana (2004). Personel Ücret Ödemeleri ve Diğer İşlemlerle İlgili Hesaplamaların Denetimi. *Denetim Kayıtları Dergisi*, S. 12, s. 63-67.
- Bogataya, İrina ve Losik, Karina (2012). Ticari İşletmelerde Personel Ücret Ödemelerinin Denetim Metodolojisinin Gelişimi, *İktisadi Bilimler Temel Araştırmalar Dergisi*, S. 9, s. 718-723.
- Derevyanko, Kseniya (2013). Personel Denetimi: Personel Ücret Ödemelerinin Hesaplanmasının Denetimi. *Denetim ve Finansal Analiz Dergisi*, S. 1, s. 85-194.
- Deyneko, Elena ve Lagoza, Nina (2014). Personel Ücret Ödemelerinin Hesaplanmasının Denetiminin Özellikleri. *Güneybatı Üniversitesinin 50. Yılı Nedeniyle Düzenlenen VI. Uluslararası Gençler Bilimsel-Pratik Konferansı*, Kursk Şehri, Rusya. s. 90-94.
- Farrahova, Faina ve Vahitova, Anna (2015). Personel Ücret Ödemelerinin Yönetim Muhasebesi ve İşçi Motivasyonu. *Başkiriya Devlet Üniversitesi Yayınları*, S. 3(6), s. 51-54.
- Fomenko, İgor ve Smetanko, Aleksandr (2016). Personel Ücret Ödemelerinin Hesaplanmasının Denetiminin Temel Aşamaları. *Bilimsel Konferanslar Dergisi*, S. 5-3(9), s. 111-114.
- Golenko, Anna ve Kislaya, İrina (2016). Personel Ücret Ödemelerinin Hesaplamasının Denetiminde Kullanılan Yöntemler. *Yeni Bilim: Fikirlerden Sonuca Dergisi*, S. 2-1, s. 38-48.
- Güvercin, Ali ve Mil, H. İbrahim (2016). Sosyal Güvenlik Açısından İşçi Ücret Giderlerinin Muhasebe Uygulaması ve Denetimi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, S. 9(1) Mart, s. 59-74.
- İlyina, Alina ve Paruşina, Natalya (2016). Personel Ücret Ödemelerinin Hesaplamasının Denetiminin Örgütsel ve Yönetimsel Yönleri. *Ekonomik Çevre Dergisi*, S. 2(6), s. 7-11.
- Kozlova, Natalya ve Atyunkina, İrina (2015). Personel Ücret Ödemelerinin Denetiminin Özellikleri. *Kazan Ekonomi Dergisi*, S. 6(20), s. 75-80.
- Kuznetsova, Vera (2015). Üretim İşletmelerinde Personel Ücret Ödemelerinin Muhasebeleştirilmesi ve Denetimiyle İlgili Güncel Sorunlar. *İktisadi Bilimlerle İlgili Güncel Konular Dergisi*, S. 44, s. 117-121.
- Lişuk, Elena ve German, Aleksandra (2015). Personel Ücret Ödemeleri Sisteminin Denetimi: Teorik ve Metodolojik Özellikler. *Sibirya Tüketici İşbirliği Üniversitesi Dergisi*, S. 3, s. 40-47.
- Marçenkova, İna (2015). Personel Ücret Ödemelerinin Denetimi. *Bilim Alanı Dergisi*, S. 3, s. 124-129.
- Muhasebe. Vergi. Hukuk Gazetesi, 2017 Yılına Ait Sigorta Katkı Payının Üst Sınırı, 12.10.2017, Sayı 66832.
- Paruşina, Natalya, Litneva, Natalya ve Kulik, İlya (2015). Girişimcilik Alanında Emek Verimliliğinin Denetimi: Personel Ücret Ödemeleri. *Orta Rusya Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 6(10), s. 329-336.
- Rusya Cumhuriyeti İş Kanunu, 30.12.2001 No 197-F 3, Rusya Devlet Duma'sı.
- Say, İrina (2015). İşletmelerde Personel Ücret Ödemelerinin Muhasebeleştirilmesi ve Denetiminin Mevcut Uygulamaları. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar, Sosyal Bilimler ve Hukuk: Teori ve Uygulama Dergisi*, S. 1, s. 92-96.
- Shegurova, Valentina ve Kamdin, Aleksey (2013). Hizmet Sektörü İşletmelerinde Personel Ödemelerinin Hesaplanmasının Denetiminin Özellikleri. *Voljskiy Üniversitesi Dergisi*, S. 4(29), s. 68-76.
- Sokolva, Larisa ve İlyuşin, Vladislav (2015). Ticari İşletmelerde Personel Ücret Ödemelerinin Denetiminin Metodolojik Temeli. *Tombov ROSMY Merkezi Dergisi*, S. 7, s. 30-38.
- Şevelev, Vitaliy ve Şeveleva, İrina (2012). Tarım İşletmelerinde Ücret Ödemelerinin Muhasebeleştirilmesi ve Denetimi. *Kurganskiy Üniversitesi Dergisi*, S. 2, s. 30-32.
- Zemlyakov, Yuriy, Kozaçenko, Olga ve Remneva, Mariya (2008). Personel Ücret Ödemelerinin Denetiminin Özellikleri. *Sistematik Araştırmalar Akademi Dergisi, Bilişim, Ekoloji, Ekonomi*, S. 2(11), s. 129-133.