

T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**TÜRKİYE’DE ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALARIN
FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE İLGİLİ
MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ VE BİR
UYGULAMA**

DOKTORA TEZİ

MEHMET ALİ ÜNSAL

İstanbul, 2019

T.C.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**TÜRKİYE’DE ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALARIN
FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE İLGİLİ
MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ VE BİR
UYGULAMA**

DOKTORA TEZİ

MEHMET ALİ ÜNSAL

DANIŞMAN: PROF. DR. CEMAL ÇAKICI

İstanbul, 2019

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

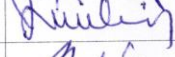
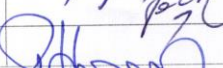
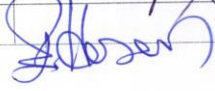
TEZ ONAY BELGESİ

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı DOKTORA öğrencisi MEHMET ALİ ÜNSAL'ın TÜRKİYE'DE ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALARIN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE İLGİLİ MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 17.10.2019 tarih ve 2019-37/19 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 01.11.2019

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Prof. Dr. CEMAL ÇAKICI	
2.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. GÜRBÜZ GÖKÇEN	
3.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. M.HANİFİ AYBOĞA	
4.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. SALİH DURER	
5.	Jüri Üyesi	Dr.Öğr.Üyesi EMRE HORASAN	

GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı	: Mehmet Ali ÜNSAL
Anabilim Dalı	: İşletme
Bilim Dalı	: Muhasebe Finansman
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Cemal ÇAKICI
Tez Türü ve Tarihi	: Doktora – 2019
Anahtar Kelimeler	: Çalışanlara Sağlanan Faydalar, İş Kanunu, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama, TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler.

ÖZET

Çalışanlara sağlanan faydaların gerek çalışanlar açısından gerekse işletmeler açısından önemi büyüktür. Bu faydaların; çalışanların ana çalışma sebebini oluşturması ve işletmeler açısından da önemli gider kalemlerinden biri olması sebebiyle, objektif kriterle doğru hesaplanması ve ortaya çıkan yükümlülüklerin işletmenin finansal tablolarına doğru yansıtılması önem arz etmektedir.

Çalışma 3 ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; başta ülkemizdeki İş Kanunu olmak üzere diğer kanunlar kapsamında çalışanlara sağlanan faydalara ayrıntılı olarak değinilmiştir. Yine 2019 yılı itibarıyla de halen ülkemizin gündeminden düşmeyen kıdem tazminatı fonuna da değinilmiştir. Birinci bölümün sonunda da çalışanlara sağlanan başlıca faydaların yer aldığı bir örnek üzerinden bu faydaların ölçüm ve muhasebeleştirilmesi yapılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde ise; çalışanlara sağlanan faydaların ölçüm ve raporlamasına muhasebe standartları açısından bakılmıştır. Başta TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı olmak üzere, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartları örneklerle derinlemesine açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise; çalışanlara sağlanan faydalar, borsada işlem gören ve en çok çalışan istihdam eden şirketlerin finansal tabloları ve bağımsız denetim raporları üzerinden derinlemesine incelenmiştir. İnceleme sonuçları SPSS programına aktarılarak çapraz tablolamalar yapılmıştır. Geliştirilen hipotezler doğrultusunda veriler Anova (F Testi/Varyans Analizi) testine tabi tutulmuş, sonuçlar raporlanmıştır.

GENERAL INFORMATION

Name and Surname : Mehmet Ali ÜNSAL
Department : Business Administration
Programme : Finance and Accounting
Thesis Advisor : Professor Cemal ÇAKICI
Thesis Degree and Date : Doctorate –2019
Keywords : Employee Benefits, Business Law, IAS 19 Employee Benefits, IAS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans, IFRS 2 Share-based Payments.

ABSTRACT

Employee benefits are of capital importance for the business organizations as well as the employees. Calculating the benefits with the objective criteria and reflecting the emerging obligations on to the financial statements of the businesses correctly have a great importance since these benefits constitute the main reasons for the employees to work and become one of the most important expense items.

The study consists of 3 main chapters. In the first chapter, employee benefits were touched upon in detail within the scope of the Business Law primarily and also the other Laws in our country. The severance pay fund, which still occupies the agenda of our country as of 2019, was also dealt with. At the end of the first chapter, calculation and accountancy of the said benefits were done through an example which included the principal benefits for the employees. In the second chapter of the study, calculation and reporting of the employee benefits were examined according to the accounting standards. IAS 19 Employee Benefits Standard at the outset; IAS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans and IFRS 2 Share-based Payments were explained thoroughly by means of various examples. And finally in the third chapter, employee benefits were analyzed in depth considering the financial statements and independent audit reports of the publicly traded companies which employ the largest number of personnel. Results were transferred into SPSS programme and cross tabulations were formed. Taking the established hypotheses into account, data was put to Anova (F Test/ Analysis of Variance) test and the end results were reported.

İÇİNDEKİLER

TABLO LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	4
1. TÜRKİYE’DEKİ MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR	4
1.1. 4857 SAYILI İŞ KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR	4
1.1.1. İş Hukukunun Gelişimi.....	4
1.1.1.1. İş Hukukunun Dünyadaki Gelişimi	4
1.1.1.2. İş Hukukunun Ülkemizdeki Gelişimi	6
1.1.2. İş Hukukunun Temel Kavramları.....	7
1.1.2.1. İşçi Kavramı ve Tanımı, Unsurları.....	7
1.1.2.2. İşveren	9
1.1.2.3. Alt İşveren.....	10
1.1.2.4. İşveren Vekili.....	10
1.1.2.5. İş İlişkisi	11
1.1.2.6. İşyeri	11
1.1.2.7. İş Sözleşmesi ve Türleri.....	11
1.1.3. Kanun Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar	17
1.1.3.1. Ücret ve Ücret Unsurları.....	17
1.1.3.2. Hafta Tatili	25
1.1.3.3. Ulusal Bayram Tatili ve Genel Tatil.....	26
1.1.3.4. Yıllık İzinler	27
1.1.3.5. İş Sözleşmesinin Feshi ve İhbar Tazminatı.....	30
1.1.3.6. Kötü Niyet Tazminatı	32
1.1.3.7. Kıdem Tazminatı	33
1.1.3.7.1. Kıdem Tazminatına Hak Kazanabilme Koşulları.....	37
1.1.3.7.2. Kıdem Tazminatını Hesaplanması ve Ödenmesi.....	40
1.1.3.7.3. Kıdem Tazminatı Fonunun Oluşturulması.....	43
1.2. 6356 SAYILI SENDİKALAR VE TOPLU İŞ SÖZLEŞMESİ KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR	50
1.2.1. Sendikal Tazminat Hakkı.....	51

1.3. 5510 SAYILI SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR.....	54
1.3.1. İşçi Ücreti ve Alt Kalemleri Üzerinden Yapılacak Prim Kesintileri, Prim Oranları ve Devlet Tarafından Sağlanan Prim Teşvikleri	55
1.3.1.1. Sigorta Prime Tabi Olan/Olmayan Kazançlar	56
1.3.1.1.1. Prime Tabi Olan Kazançlar	56
1.3.1.1.2. Kısmen Prime Tabi Olan Kazançlar	58
1.3.1.1.3. Prime Tabi Olmayan Kazançlar	60
1.3.1.2. Hizmet Sözleşmesiyle İşverene Bağlı Çalışanların (4/1 (a) 'lılar) Sigorta Prim Oranları	63
1.3.1.3. Sigorta Prim Teşvikleri	64
1.3.1.3.1. Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortası İşveren Primi Oranı Üzerinden Beş Puanlık İndirim	64
1.3.1.3.2. İşsizlik Sigortası Kanun'unun Geçici 10. Maddesi Kapsamında İşveren Prim Teşviki	65
1.3.1.3.3. İşsizlik Sigortası Kanun'unun Geçici 17. Maddesi Kapsamında Prim Teşviki	67
1.3.1.3.4. İşsizlik Sigortası Kanun'unun Geçici 19., 20. ve 21. Maddeleri Kapsamında Prim ve Vergi Teşviki	69
1.3.1.3.5. 2019 Yılı Asgari Ücret Destek Tutarı	71
1.3.2. Kısa Vadeli Sigorta Kolları Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar.....	73
1.3.2.1. Kısa Vadeli Sigorta Kollarının Tanımları	74
1.3.2.2. Kısa Vadeli Sigorta Kolları Kapsamında Sağlanan Faydalar.....	75
1.3.2.2.1. Geçici İş Göremezlik Ödeneği.....	76
1.3.2.2.2. Sürekli İş Göremezlik Geliri	77
1.3.2.2.3. Ölen Kişinin Hak Sahiplerine Gelir Bağlanması, Evlenme ve Cenaze Ödeneklerinin Ödenmesi	78
1.3.3. Uzun Vadeli Sigorta Kolları Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar	79
1.3.3.1. Uzun Vadeli Sigorta Kollarında Sağlanan Faydalar.....	79
1.3.3.1.1. Malullük Sigortası ve Malullük Aylığı	79
1.3.3.1.2. Yaşlılık Sigortası ve Yaşlılık Aylığı.....	80
1.3.3.1.3. Ölüm Sigortası ve Ölüm Aylığı	82
1.3.4. Genel Sağlık Sigortası Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar	84
1.4. 4447 SAYILI İŞSİZLİK SİGORTASI KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR.....	87

1.4.1. İşsizlik Sigortası Kanunu’ndan Yararlanma Şartları ve Sağlanan Faydalar .	88
1.4.2. İşsizlik Ödeneğinin Miktarı ve Ödeme Zamanı	90
1.5. 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR.....	92
1.5.1. Gelir Vergisi Kanunu’nun 23. Maddesi Gereği Gelir Vergisinden İstisna Ücretler	93
1.5.2. Gelir Vergisi Kanunu’nun 25. Maddesi Gereği Gelir Vergisinden Müstesna Ücretler	94
1.5.3. Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Ücretten Yapılacak İndirimler	95
1.5.3.1. Engellilik İndirimi.....	96
1.5.4. Asgari Geçim İndirimi.....	97
1.5.4.1. Asgari Geçim İndirimi ve Ücret Hesaplama Örnekleri	99
İKİNCİ BÖLÜM.....	110
2. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR.....	110
2.1. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GELİŞİMİ.....	111
2.1.1. Finansal Raporlama Standartlarının Dünyadaki Gelişimi	111
2.1.2. Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye’deki Gelişimi.....	114
2.2. TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI	117
2.2.1. Standardın Amaç ve Kapsamı	117
2.2.2. Tanımlar	118
2.2.2.1. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Tanımları.....	118
2.2.2.2. Plan Varlıklarının Sınıflandırılmasına İlişkin Tanımlar	119
2.2.2.3. Tanımlanmış Net Fayda Borcuna (Varlığına) İlişkin Tanımlar.....	120
2.2.2.4. Tanımlanmış Fayda Maliyetine ilişkin Tanımlar	121
2.2.3. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Sınıflandırılması.....	122
2.2.3.1. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar.....	122
2.2.3.1.1. Ücret, Maaş, Sosyal Güvenlik Katkılarının Ölçümü, Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Uygulaması.....	123
2.2.3.1.2. Ücretli İzinlerin Ölçümü, Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Uygulaması	128
2.2.3.1.3. Kardan Pay Verilmesi ve Prim Planlarının Ölçümü, Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Uygulaması.....	138
2.2.3.2. Çalışanlara İş İlişkisi Sonrası (Çalışma Dönemi Sonrası) Sağlanan Faydalar	140

2.2.3.2.1. Tanımlanmış Katkı Planları, Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi	140
2.2.3.2.2. Tanımlanmış Fayda Planları, Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi	145
2.2.3.3. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar.....	167
2.2.3.3.1. Muhasebeleştirme ve Ölçme.....	167
2.2.3.4. İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar	169
2.2.3.4.1. Muhasebeleştirme ve Ölçme.....	170
2.3. TMS 26 EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA STANDARDI.....	180
2.3.1. Standardın Kapsamı	180
2.3.2. Standarda İlişkin Tanımlar.....	181
2.3.3. Tanımlanmış Katkı Planları.....	183
2.3.4. Tanımlanmış Fayda Planları.....	184
2.3.5. Tanımlanmış Emeklilik Faydalarının Aktüeryal Bugünkü Değeri	186
2.3.6. Plan Varlıklarının Değerlemesi.....	187
2.4. TFRS 2 HİSSE BAZLI ÖDEMELER STANDARDI	188
2.4.1. Standardın Amaç ve Kapsamı	188
2.4.2. Standartta Bahsi Geçen Terimlere İlişkin Tanımlar	189
2.4.3. Muhasebeleştirme ve Ölçme.....	191
2.4.3.1. Özkaynaktan Karşılanan Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirilmesi.....	193
2.4.3.2. Nakit Olarak Ödenen Hisse Bazlı Ödemelerin Ölçüm ve Muhasebeleştirilmesi.....	201
2.4.3.3. Nakit Alternatifli Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirilmesi.....	211
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	218
3. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALARIN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE BİST’TE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERİN FİNANSAL TABLOLARI VE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI ÜZERİNDEN İNCELENMESİ	218
3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	218
3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLILIĞI	219
3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	220
3.4. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ.....	222
3.5. ARAŞTIRMA BULGU VE SONUÇLARI	225
3.5.1. Araştırmaya Yönelik Frekans Tabloları ve Çapraz Tablolamalar	225

3.5.2. Hipotezlerin Sınanmasına Yönelik F (Anova) Testi.....	241
SONUÇ.....	256
KAYNAKÇA.....	264

+



TABLO LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 1: Dünya Ülkelerinde Üç Farklı Çalışma Süresi İçin Bireysel İşten Çıkarmalarda Bildirim Süreleri ve Kıdem Tazminatı	36
Tablo 2: Kıdem Tazminatı Matrahına Dâhil Edilecek/Edilmeyecek Ödemeler	42
Tablo 3: 01.01.2019– 31.12.2019 Tarihleri Arasındaki Sigorta Primine Esas Kazançların Alt ve Üst Sınırları.....	56
Tablo 4: Çalışanlara Yapılan Ödemelerde Sigorta Primi ve Vergi Kesintileri.....	61
Tablo 5: 4/1 (a) Kapsamındaki Sigortalıların Prim Oranları	63
Tablo 6: 2019 Yılı İçin Geçerli Engellilik İndirimi Tutarları	96
Tablo 7: Ücret Hesaplama Tablosu.....	106
Tablo 8: İşletmelerin Bölgesel Dağılımı.....	225
Tablo 9: İşletmelerin Çalışan Sayıları.....	226
Tablo 10: Çalışan Sayılarının Bölgesel Dağılımı	226
Tablo 11: İşletmelerin Sektörel Dağılımı	227
Tablo 12: Sektörlere Göre Çalışan İstihdamı.....	228
Tablo 13: İşletmelerin Halka Arz Oranı	229
Tablo 14: İşletmelerin Halka Arz Oranlarının Sektörel Dağılımı	230
Tablo 15: İşletmelerin Aktif Büyüklüğü.....	231
Tablo 16: İşletmelerin Aktif Büyüklüklerine Göre Çalışan Sayılarının Dağılımı	231
Tablo 17: İşletmelerin Yıllık Satış Hasılat Aralığı	232
Tablo 18: Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Yükümlülük Toplamlarının Aktif Toplamına Oranı	232
Tablo 19: Faaliyet Dönemine İlişkin Muhasebeleştirilen Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamındaki Gider Toplamlarının İşletme Fonksiyonları Açısından Dönemde Gerçekleşen Giderlerin Toplamına Oranı	233
Tablo 20: Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydaların İçeriği	234
Tablo 21: İş İlişkisi Sonrası Çalışanlara Sağlanan Faydaların İçeriği	234
Tablo 22: Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydaların İçeriği	235
Tablo 23: İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar.....	235
Tablo 24: Aktüeryal Hesaplamalarda Aktüerden Yaralanma Durumu.....	237
Tablo 25: Aktüeryal Hesaplamalarda Kullanılan Aktüeryal Değerleme Yöntemi	237
Tablo 26: Çalışanların Ücret/Maaş Artış Oranları	238
Tablo 27: Kullanılan İskonto Oranının Aralığı.....	238
Tablo 28: Çalışanların Kıdem Tazminatına Hak Kazanma (Emekli Olma) Olasılıkları	240
Tablo 29: Çalışanlara TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı Kapsamında Sağlanan Faydalar	240
Tablo 30: TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı Kapsamında Sağlanan Faydalar	241

Tablo 31: 1. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları	242
Tablo 32: İşletmenin Aktif Büyüklüğüne Ait Alt Gruplar Arasındaki İlişkinin Anlamlılık Düzeyi.....	244
Tablo 33: 2. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları	246
Tablo 34: 3. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları	248
Tablo 35: 4. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları	250
Tablo 36: 5. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları	252
Tablo 37: 6. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları	254



KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
a.g.e.	Adı Geçen Eser
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AGİ	Asgari Geçim İndirim
APHB	Aylık Prim ve Hizmet Belgesi
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BİST	Borsa İstanbul A.Ş.
İK	İş Kanunu
FASB	Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
GD	Gelecek Değer
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HD	Hurda Değer
IAS	International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	International Federation of Accounting (Uluslararası Muhasebe Federasyonu)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee (Standart Yorumlama Komitesi)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
ILO	Uluslararası Çalışma Örgütü
IRR	Internal Rate of Return (İç Verim Oranı)
İŞKUR	Türkiye İş Kurumu
KAP	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KDV	Katma Değer Vergisi
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KHK	Kanun Hükmünde Kararname
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
m.	Madde
n	Süre
NBD	Net Bugünkü Değer
NDD	Net Defter Değeri
NGD	Net Gerçekleşebilir Değer
par.	Paragraf
r	Faiz Oranı
s.	Sayfa
SAC	Standard Advisory Council (Standart Danışma Konseyi)
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SSGSSK	Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences/Sosyal Bilimler için İstatistik Programı
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TDHP	Tekdüzen Hesap Planı
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	Türk Lirası
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMÖB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UR	Uygulama Rehberi
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Çalışanların işgücü piyasasındaki yerini Sanayi Devrimi öncesi ve Sanayi Devrimi sonrası olarak ikiye ayırabiliriz. 18. Yüzyılın ikinci yarısından itibaren İngiltere’de ortaya çıkan Sanayi Devrimi’nin öncesinde, çalışma hayatında istihdam edilen çalışanlar genelde küçük işyerlerinde sayıca az ve basit araç gereçlerle bir zanaat alanında çalıştırılmaktaydılar. Fakat Sanayi Devrimi ile beraber büyük üretim atölyeleri/fabrikalarına geçilerek, büyük çapta üretimler gerçekleştirilmiştir. Devrim niteliğindeki bu durum karşısında başlangıçta işçileri istihdam eden ve sermayeyi elinde bulunduran işverenlerin eli oldukça kuvvetliydi. Bu durum çalışanların ağır çalışma koşulları altında yıpratıcı bir şekilde çalıştırılması neticesini doğurmuştur. Bu durum sebebiyle halkta oluşan memnuniyetsizlik karşısında devletler de çeşitli tedbirler alma yoluna gitmişlerdir. Bu tedbirlerin başında ise; güçlü işveren ile güçsüz çalışanlar arasında denge oluşturabilmek adına, devletin sürece kanunlar yoluyla müdahale etmesidir. Bu da modern iş hukukunun doğmasına zemin hazırlamıştır. Ayrıca çalışan ve işverenler, kendi içlerinde kolektif hareket etmek amacıyla sendikalaşmaya gitmişlerdir. Tüm bunların sonucunda günümüz modern iş hayatı meydana gelmiştir. Ülkemizde de çalışanlar ve işverenler arasındaki ilişkileri düzenleyen iş kanunları yıllar itibarıyla çağın gereklilikleri doğrultusunda sürekli yenilerek, günümüz iş hayatındaki mevzuat oluşmuştur. Ülkemizde iş hayatı başlangıçta devletçi ekonomi modelinden etkilenmiştir. Daha sonraları ise; çoğulcu, sendikal hakları destekleyen, uluslararası boyutta kabul edilebilir bir hal almıştır. Çalışan ve işverenlerin kanunlar çerçevesinde hakları korunmuş ve bu iki grup arasında bir denge oluşturulmuştur.

Çalışanların işgücü piyasasındaki ağırlığı sebebiyle; çalışanlara sağlanan faydalar hem çalışan hem de işletmeler açısından önemli bir boyuta ulaşmıştır. Bu faydalar, çalışanlar için ana çalışma sebebini oluşturmaktadır. İşverenler açısından ise bu faydalar, önemli gider kalemlerini oluşturmaktadır. Hele ki hizmet işletmelerinde, işletmenin mali yapısını etkileyen çok önemli bir gider kalemidir. Bu sebeplerle çalışanlara sağlanan faydaların objektif kriterlerle doğru ölçümü ve raporlanması önem arz etmektedir. Çalışanlara sağlanan faydaların doğru ölçüm ve raporlanmasını

sağlamak, yurt içi ya da yurt dışındaki işletmelerle ortak bir raporlama dili oluşturmak için uluslararası muhasebe standartları geliştirilmiş ve bu alanda 3 standart yayımlanmıştır. Çalışanlara sağlanan faydaları düzenleyen ana standart TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı olmakla birlikte; TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı da çalışanlara sağlanan faydaların ölçüm ve muhasebeleştirilmesinde destekleyici katkılar sunan standartlardır.

Bu tez çalışmasının amacı, çalışanlara sağlanan faydaların raporlamasını ülkemiz mevzuatı ve uluslararası finansal raporlama standartları çerçevesinde derinlemesine, ayrıntılı örneklerle açıklamak ve BİST’te işlem gören şirketlerin bu kapsamda yapmış oldukları raporlamaları oluşturulan hipotezler doğrultusunda incelemektir. İnceleme ve araştırmalar kapsamında tez üç ana bölüme ayrılmıştır.

Tezin birinci bölümünde; ülkemiz mevzuatı çerçevesinde çalışanlara sağlanan faydalar derinlemesine incelenmiştir. İş Kanunu, Sendikalar Kanunu, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, İşsizlik Sigortası Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunları kapsamında çalışanların ve işverenlerin hak ve sorumluluklarına denilmiştir. Bölümün sonunda da çalışanlara sağlanan faydaların mevzuat doğrultusunda ölçüm ve muhasebeleştirilmesine yönelik bir uygulama yapılmıştır. Ayrıca bu bölümde, ülkemizde de uygulamaya konulması tartışılan kıdem tazminatı fonu hakkında bilgiler sunulmuştur. Kıdem tazminatı fonunun dünyada uygulandığı ülkelere değinilerek, ülkemizde de oluşturulması ve içeriğine yönelik yapılan çalışmalara değinilmiştir.

Tezin ikinci bölümünde ise; uluslararası muhasebe standartları gözüyle çalışanlara sağlanan faydaların ölçüm ve muhasebeleştirme esasları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. İlk olarak bu alandaki ana standart olan TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı örneklerle açıklanmıştır. Sonrasında da destekleyici standartlar olan TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardına ilişkin açıklama ve örneklerle ikinci bölüm tamamlanmıştır.

Tezin son bölümü olan üçüncü bölümde ise; çalışanlara sağlanan faydaların işletmelerce raporlanma şekilleri incelenmiştir. Üçüncü bölüm bir uygulama bölümü olup; borsada işlem gören ve en yüksek işçi istihdamı sağlayan işletmelerden başlanarak 97 işletmeden oluşan bir örneklemin incelenmesinden oluşmaktadır. Bu bölümde; örneklem olarak seçilen işletmelerin, finansal tabloları ve bağımsız denetim raporlarında sundukları çalışanlara sağlanan faydalar derinlemesine incelenmiştir. Elde edilen nicel ve nitel veriler SPSS programına aktarılarak çapraz tablolamalar yapılmıştır. Geliştirilen hipotezler doğrultusunda veriler Anova (F Testi/Varyans Analizi) testine tabi tutulmuş ve tez çalışması tamamlanmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

1. TÜRKİYE'DEKİ MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

1.1. 4857 SAYILI İŞ KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

Çalışanları; bağımlı ve bağımsız olarak ikiye ayırmak mümkündür. İş Kanunu'nda işi yapanla yaptıran arasında sıkı bir bağımlılık vardır. Bağımlı çalışanları; işçiler, memurlar ve diğer kamu çalışanları oluşturmaktadır. Memurlar ve diğer kamu çalışanlarının durumu idare hukukundaki düzenlemelere bağlanmakta iken; İş hukuku, işçi ile işveren arasındaki ilişkileri düzenlemektedir¹.

İş hukukundaki iş ilişkilerinde; işi gerçekleştiren/yapan kişinin işi yaptıran kişiye karşı bağımlı çalışma zorunluluğu vardır. Bu yönüyle de bağımsız çalışan avukat, doktor, muhasebeci vb. serbest meslek erbaplarının iş ilişkileri iş hukuku tarafından düzenlenmez. Ancak bu kişilerin de ücret karşılığında işverene tabi/bağımlı çalışmaları durumunda bu tarz ilişkiler de İş Kanunu kapsamına girer. Memurlarda da bağımlı çalışma söz konusu olmasına rağmen Anayasa'nın 128. maddesinde de belirtildiği üzere; memurlar, kamu hukuku esasına göre iş ilişkileri düzenlenen bağımlı çalışanlar olarak kabul edilmektedir².

1.1.1. İş Hukukunun Gelişimi

1.1.1.1. İş Hukukunun Dünyadaki Gelişimi

Sanayi Devrimi öncesinde (18. yüzyıldan önce) toplumdaki çalışma hayatı; küçük işyerlerinde bir kişinin, küçük araç gereçlerle bir zanaat kolunda çalışması şeklindeydi. Bu zanaatkar kişiler, yanlarında işi öğrettikleri çırak diye tabir edilen çocuk ve gençleri çalıştırıyorlardı. Ancak bu usta çırak ilişkisi iş hukukuyla pek bağlantılı değildi. Bu zanaatkar kişiler meslekleriyle ilgili bazı kurallara ve gruplara tabi

¹ Çelik, Nuri; **İş Hukuku Dersleri**, 26. Baskı, İstanbul: Beta Basım, 2013, s.1

² Aktay, Nizamettin; Arıcı, Kadir ve Kaplan, E. Tuncay Senyen; **İş Hukuku**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s.39.

olmuşlardır. Lonca ve ahilik teşkilatı da Türk-İslam toplumunda oluşan meslek gruplarına örnektir. Bu meslek grupları; meslek mensuplarının kendi içlerinde ortaya çıkan problemlerini çözmekte idiler. Sanayi Devrimi ile beraber fabrikaların ortaya çıkışı, seri üretime geçilmesi ve büyük işçi kitlelerinin fabrikalarda çalışmaya başlamasıyla işçi sınıfı oluşmuştur. 18. yüzyılda kapitalizm görüşünün hakim olması sebebiyle, işçi ve işveren tarafı iş alanlarına müdahale edilmesini istemiyordu. Uygulamada ise işveren sermayeyi elinde tutmasıyla beraber işçi karşısında daha güçlü bir hale gelmiştir. Bu da çalışma şartlarının işçi açısından giderek zorlaşmasına sebep olmuştur. 19. yüzyıl İngiltere’inde işçilerin günlük 18 saat çalışması, hatta hamile kadınların günde 18 saat yer altında çalıştığı zamanlar olmuştur. İşte bu olumsuz durum karşısında modern iş hukukunun oluşumu başlamıştır³.

Modern iş hukukunun doğuşu, Robert Peel’in İngiliz Fabrika Yasası’nı tanıttığı 1802 yılına kadar uzanır. Bu yasada, işvereni ilk defa kısıtlayan tek durum olarak çıraklar için maksimum çalışma saatlerine yasada yer verilmesidir. Sembolikte olsa bu durum, modern iş hukuku açısından önemli bir başlangıçtır. 1875 yılına gelindiğinde ise hem İngiltere’de hem de ABD’de, işçi ile işveren arasında yasalar karşısında tam bir eşitlik sağlanmıştır. Aynı durum kıta avrupası içinde geçerli olmuştur. İşçi ya da işveren tarafına sözleşmeyi feshetme hakkı verilmekle birlikte; fesihle ihlal olması durumunda, bunu yapan tarafın tazminat ödeme durumu ortaya çıkmıştır. 19. yüzyılda çıkarılan sivil yasaların işçiyi korumada yeterli olmaması sebebiyle 20. yüzyıla gelindiğinde; yasama organları, çalışanların işten çıkarılma durumunda, onları koruyan yeni yasalar oluşturmak suretiyle iş sözleşmelerinin düzenlenmesine müdahale etmiştir⁴.

İşçi işveren arasında çıkar çatışması ve özellikle işverenin işçiyi ezmesini önlemek amacıyla kapitalist sistemi uygulayan Batı Avrupa devletlerinde çeşitli yollar bulunmuştur. Bunlardan birincisi; devletin kanunlarla iş hayatına yön vermesi/karışmasıdır. İkincisi ise işçi ve işverenlerin kendi içlerinde birbirlerine yardım

³ Erdoğan, Gürbüz; **İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku**, 4. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2009, s.3-5.

⁴ Holzmann, Robert; Pouget, Yann; Vodopivec, Milan and Weber, Michael; “Severance Pay Programs Around the World: History, Rationale, Status, and Reforms”, **IZA Discussion Paper**, No.5731, (2011), p.6-7.

etmeleri amacıyla ortaya çıkan sendikalaşma hareketidir⁵. Üçüncü seçenek ise; uluslararası örgütler yardımıyla işçi işveren arasında modern bir ilişki oluşturma çabalarıdır⁶.

1.1.1.2. İş Hukukunun Ülkemizdeki Gelişimi

3008 sayılı ilk İş Kanunu, devletçi modelden etkilenecek 1936 yılında yürürlüğe girmiştir. Cumhuriyet döneminde ilk iş kanununun bu kadar geç kabul edilmesinin nedeni, özel sektör girişimciliği ve sermayesinin yetersiz kalması; bu yüzden de devlet eliyle sanayileşmeye gidilmesidir. 1961 Anayasası'nda sosyal devlet ilkesinin yer almasıyla beraber; çoğulcu, demokratik ve sendikal hakları düzenleyen yeni yasalara ihtiyaç duyulmuş ve bu yüzden de 1967 yılında 3008 sayılı ilk İş Kanunu'nun yerine 931 sayılı ikinci İş Kanunumuz çıkartılmıştır. Anayasa Mahkemesinin şekil yönünden bu kanunu iptal etmesiyle birlikte, 931 sayılı İş Kanunu'nda bazı küçük değişiklikler yapılarak 1971 yılında 1475 sayılı İş Kanunu kabul edilmiş ve yürürlüğe girmiştir⁷.

1475 sayılı İş Kanunu, 10.06.2003 tarihinde 4857 sayılı İş Kanunu'nun (mevcut kanun) resmi gazetede yayımlanıp yürürlüğe girmesiyle beraber; 14. maddesi hariç (kıdem tazminatını düzenleyen maddesi hariç) yürürlükten kaldırılmıştır. 1475 sayılı Kanun'un 14. maddesi de 4857 sayılı İş Kanunu'nun geçici 6. maddesinde belirtildiği üzere, kıdem tazminatı fonu uygulamasına ilişkin kanunun yürürlüğe girinceye kadar geçerliliğini sürdürecektir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 1. maddesinde belirtildiği üzere bu kanunun amacı *"işverenler ile bir iş sözleşmesine dayanarak çalıştırılan işçilerin çalışma şartları ve çalışma ortamına ilişkin hak ve sorumluluklarını düzenlemektir"*⁸.

⁵ Çelik, Nuri; a.g.e., s.5.

⁶ Aktay, Nizamettin; Arıcı, Kadir ve Kaplan, E. Tuncay Senyen; a.g.e., s.41.

⁷ Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, **4857 Sayılı İş Kanunu ve Gerekçesi**, 4. Baskı, Ankara: Matsa Basımevi, 2009, s.71-72.

⁸ 4857 Sayılı İş Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 10.06.2003, Resmi Gazete Sayısı: 25134, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4857.pdf> (16 Ekim 2016), m.1.

1.1.2. İş Hukukunun Temel Kavramları

İş Kanunu'nun 2. maddesinde tanımlar başlığı adı altında işçi, işveren, iş ilişkisi, işveren vekili, alt işveren ve geçici iş ilişkisi kavramları düzenlenmiştir⁹.

1.1.2.1. İşçi Kavramı ve Tanımı, Unsurları

İş Kanunu'nun 2. maddesinin 1. fıkrasında “*Bir iş sözleşmesine dayanarak çalışan gerçek kişiye işçi denir.*”¹⁰ ifadesi ile işçinin tanımı yapılmıştır. Tanımda işçinin işverene ücret karşılığında ve bağımlı olarak çalışması gibi kıstaslara değinilmemiştir. Bunun sebebi de İş Kanunu'nun 8. maddesindeki iş sözleşmesinin tanımında bu kıstasların geçmesi ve tekrardan kaçınma çabasıdır. Bu yüzden işçi tanımı yapılırken 8. maddedeki unsurların da dikkate alınmasında fayda vardır¹¹.

Bir kimsenin işçi sayılabilmesi için şu koşulları sağlaması gerekir:

Bir İş Sözleşmesi Kapsamında Çalışma: Bir kimsenin işçi olarak nitelendirilebilmesi için iş ilişkisinin tarafların özgür iradesiyle kabul ettiği iş sözleşmesine kapsamında gerçekleştiriliyor olması gerekmektedir. Bu sebeple özgür iradeleri olmayan asker, tutuklu ve hükümlüler yaptıkları işler sebebiyle işçi sayılmazlar. vekalet, adi şirket, çıraklık gibi sözleşmeler kapsamında çalışanlar veya stajyer sıfatı ile işyerlerinde bulunanlar işçi sayılmamaktadır. Ayrıca memurlar da idare hukuku kapsamında çalıştıkları için İş Kanunu'na göre işçi sayılmamaktadırlar. Yine tutuklu, hükümlü veya askerliğini yapanlar da bir işte çalıştırılmaları durumunda, ortada iş sözleşmesi olmaması sebebiyle işçi sayılmazlar¹².

Sendikalar Kanunu'nda da işçi tanımlamasında iş sözleşmesi kıstası alınmıştır. Bu kanuna göre yapılan iş, bedensel bir iş olsa bile sözleşmenin mahiyeti oldukça önemlidir. Çalışan hizmet sözleşmesiyle çalışmadığı durumda işçi olarak kabul

⁹ Aktay, Nizamettin; Arıcı, Kadir ve Kaplan, E. Tuncay Senyen, a.g.e., s.60.

¹⁰ 4857 sayılı İş Kanunu, m.2.

¹¹ Tunçomağ, Kenan ve Centel, Tankut; **İş Hukukunun Esasları**, 3. Baskı, İstanbul: Beta Basım, 2013, s.48.

¹² Aktay, Nizamettin; Arıcı, Kadir ve Kaplan, E. Tuncay Senyen, a.g.e., s.61.

edilmeyecek ve herhangi bir sendikaya üye olamayacaktır. Hizmet sözleşmesi olması durumunda ise, işçi olarak sendikaya üye olabilecek ve sendika kurabilecektir¹³.

Gerçek Kişi Olma Zorunluluğu: İşçi; iş sözleşmesi gereği, iş görme borcunu bizzat kendisi yerine getirmek zorundadır. Bu sebeple tüzel kişilere işçi sıfatı verilemez. İşçi kavramı ve İş Kanunu'ndaki tanım gereği; işçinin gerçek kişi olma zorunluluğu vurgulanmaktadır¹⁴. Çalışan işi yaparken bu işi fikren veya bedenen yapmasının bir önemi yoktur. Önemli olan ekonomik değeri olan bir işi, kamu düzenine ve genel ahlaka uygun olarak bizzat kendisinin yapmasıdır. Sadece bir alet ve edevatla çalışan değil; bir manken, mühendis de işçi sayılır¹⁵.

Bir Ücret Karşılığında Çalışma: İşçinin tanımında ücret karşılığında çalışmasından söz edilmemesine karşın, İş Kanunu'nun 8. maddesindeki iş sözleşmesinin tanımında işçiye ücret ödenilmesine değinilmiştir¹⁶.

İş sözleşmesinin temelinde ücret vardır. Yani sözleşmede belirlenmiş ücretin yer alması zorunludur. Bir kimsenin işçi olarak tanımlanabilmesi için muhakkak ücret alması gerekir. Aynı şekilde birilerine yardım amaçlı olarak iş yapma durumunda, ortada ücret olmadığı için bu yardım amaçlı olarak çalışanlar işçi sayılmamaktadır¹⁷.

İşverene Bağımlı İş Görme Borcu: İş Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan işçi tanımında işverene bağımlı çalışma koşulu belirtilmemesine rağmen; 8. maddedeki iş sözleşmesi tanımında işçinin bağımlı olarak çalışmasından bahsedilmiştir. İş Kanunu bağımlı çalışanların hukuki ilişkilerini düzenlemektedir. Kişisel bağımlılık unsuru görecelidir. Çünkü işin şahsen yapılma durumuna göre bağımlılık unsuru değişkenlik gösterir¹⁸.

¹³ Andaç, Faruk; **İş Hukuku (Türk Çalışma Hukuku Uygulaması)**, 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2008, s.36.

¹⁴ Aktay, Nizamettin; Arıcı, Kadir ve Kaplan, E. Tuncay Senyen; a.g.e., s.63.

¹⁵ Erdoğan, Gürbüz; a.g.e., s.16.

¹⁶ Tunçomağ, Kenan ve Centel, Tankut; a.g.e.; s.53.

¹⁷ Erdoğan, Gürbüz; a.g.e., s.17.

¹⁸ Tunçomağ, Kenan ve Centel, Tankut; a.g.e., s.54.

1.1.2.2. İşveren

İş Kanunu'nun 2. maddesinin 1. fıkrasında işveren *“işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiye yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlara işveren.”*¹⁹ ifadesi ile tanımlanmıştır.

İşverenin tanımına bakıldığında; kanunun işçi tanımındaki unsurlara bağlı kaldığı, sadece tarafın değiştiği görülmektedir. İşverenin gerçek kişi olabilmesinin yanında; şirket, vakıf, dernek, sendika, kooperatif, devlet ya da kamu iktisadi kuruluşları gibi kamu ya da özel hukuk tüzel kişisi olabilir. Bunun yanında adi ortaklık şeklindeki tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşların da işveren olabilmesi mümkündür²⁰.

İşçinin; iş akdinden dolayı işi gerçekleştirme, sadakat ve işverenin talimatlarına uyma gibi temel borçları vardır. Dolayısıyla işveren de çalışanlarından iş görmesini isteyen ve bu kapsamda talimat veren kişidir²¹.

İşverenin; işçiden işi gerçekleştirmesini isteme yetkisi ile işçiye emir ve talimat verme hakkı ayrı kişilerde olabilir²². İşin gerçekleştirilmesini isteme ve talimat verme yetkisi işyerinin sahibine aittir. Fakat bazen işveren sıfatını taşıyan kimsenin işyeri sahibi olmadığı görülmektedir. Örneğin; işyerinin iflası durumunda iflas masasının işveren vasfı kazanması ya da işyeri sahibinin cezai ehliyetine haiz olmadığı durumlarda yasal temsilcilerin işveren sıfatı kazanması bu duruma örnek gösterilebilir²³.

İşveren; işyerinin yöneticisi olarak, işyerindeki çalışma usullerini belirler. İşyeri ile ilgili kuralları belirleme ve idare etme işverene aittir. İşyerinde disiplin yönetmeliği mevcut ise (İş sözleşmesi veya toplu iş sözleşmesinde belirtilmek üzere); işveren, yönetmeliğin dışına çıkan işçilerine disiplin cezası vermeye yetkilidir. İşverenin bu haklarının yanında; iş sözleşmesinin gereği olan ücret ödeme, yıllık izin kullandırma, işçiye uygun çalışma şartlarını oluşturma, işçiyi koruma gibi sorumlulukları da vardır. Yine işyerinde çalışanların sağlığını ve güvenliğini sağlamaya yönelik olarak, iş kazaları ve işçinin mesleğiyle ilgili karşılaşabileceği meslek hastalıklarını önlemeye

¹⁹4857 Sayılı İş Kanunu, m.2.

²⁰Çelik, Nuri; a.g.e., s.41.

²¹Tunçomağ, Kenan ve Centel, Tankut; a.g.e., s.57.

²²Erdoğan, Gürbüz; a.g.e., s.18.

²³Çelik, Nuri; a.g.e., s.41.

yönelik gerekli tedbirleri almak zorundadır. Ayrıca işyerini kuran, devralan, faaliyet konusunu tamamen veya kısmen değiştiren ya da bunu kapatan işveren İş Kanunu'nun 3. maddesi gereği, bu durumu bölge çalışma müdürlüğüne bir ay içerisinde bildirmek zorundadır²⁴.

1.1.2.3. Alt İşveren

İş Kanunu'nun 2. maddesinin 6. fıkrasında asıl işveren-alt işveren ilişkisi şöyle tanımlanmıştır:

“Bir işverenden, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin yardımcı işlerinde veya asıl işin bir bölümünde işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işlerde iş alan ve bu iş için görevlendirdiği işçilerini sadece bu işyerinde aldığı işte çalıştıran diğer işveren ile iş aldığı işveren arasında kurulan ilişkiye asıl işveren-alt işveren ilişkisi denir. Bu ilişkide asıl işveren, alt işverenin işçilerine karşı o işyeri ile ilgili olarak bu Kanundan, iş sözleşmesinden veya alt işverenin taraf olduğu toplu iş sözleşmesinden doğan yükümlülüklerinden alt işveren ile birlikte sorumludur”²⁵.

1.1.2.4. İşveren Vekili

İş Kanunu'nun 2. maddesinin 4. ve 5. fıkralarında işveren vekilinin tanımı hak ve sorumlulukları şöyle tanımlanmıştır:

“İşveren adına hareket eden ve işin, işyerinin ve işletmenin yönetiminde görev alan kimselere işveren vekili denir. Bu Kanunda işveren için öngörülen her çeşit sorumluluk ve zorunluluklar işveren vekilleri hakkında da uygulanır. İşveren vekilliği sıfatı, işçilere tanınan hak ve yükümlülükleri ortadan kaldırmaz”²⁶.

Bir işyerinde işveren adına emir ve talimat veren personel müdürü, fabrika müdürü veya aynı işverenin birden fazla işyerinin olması halinde o işyerlerinin yöneticileri işveren vekili olarak kabul edilmektedir. Bu kimselere verilen temsil yetkisi,

²⁴Erdogan, Gürbüz; a.g.e., s.18.

²⁵4857 Sayılı İş Kanunu, m.2.

²⁶4857 Sayılı İş Kanunu, m.2.

işçilere ilan yoluyla bildirileceği gibi, işveren vekillerinin hareket ve davranışlarıyla da anlaşılabilir²⁷.

1.1.2.5. İş İlişkisi

İş Kanunu'nun 2. maddesinin 1. fıkrasında iş ilişkisi *“işçi ile işveren arasında kurulan ilişki olarak tanımlanmıştır.”*²⁸ İş Kanunu'nun 2. maddesinde bir iş sözleşmesine dayanarak bir işçinin çalışmasından bahsedilmiştir. Ancak işçi kavramının tespitinde temel kriter, iş sözleşmesinden ziyade iş ilişkisidir. Çünkü iş ilişkisinin oluşabilmesi için illaki bir iş sözleşmesinin yapılmış olması gerekmez. Bu sebeple iş kanununda geçen iş sözleşmesini iş ilişkisi olarak yorumlamak daha uygun olacaktır²⁹.

1.1.2.6. İşyeri

İş Kanunu'nun 2. maddesinde işyerinin tanımı ve bütünlüğüne giren alanlara değinilmiştir:

*“İşveren tarafından mal veya hizmet üretmek amacıyla maddî olan ve olmayan unsurlar ile işçinin birlikte örgütlendiği birime işyeri denir. İşverenin işyerinde ürettiği mal veya hizmet ile nitelik yönünden bağlılığı bulunan ve aynı yönetim altında örgütlenen yerler (işyerine bağlı yerler) ile dinlenme, çocuk emzirme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, beden ve meslekî eğitim ve avlu gibi diğer eklentiler ve araçlar da işyerinden sayılır. İşyeri, işyerine bağlı yerler, eklentiler ve araçlar ile oluşturulan iş organizasyonu kapsamında bir bütündür”*³⁰.

1.1.2.7. İş Sözleşmesi ve Türleri

*“İş sözleşmesi, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşmedir. İş sözleşmesi, Kanunda aksi belirtilmedikçe, özel bir şekle tâbi değildir”*³¹. İş Kanunu'nun 8. maddesinin 2. fıkrası göre bir iş sözleşmesinin süresi 1 yıl ve üzerinde ise yazılı yapılması

²⁷Karacan, Esin; **İş Hukuku**, 2. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2011, s.18.

²⁸4857 sayılı İş Kanunu, m.2.

²⁹Tunçomağ, Kenan ve Centel, Tankut; a.g.e.; s.49.

³⁰4857 sayılı İş Kanunu, m.2.

³¹4857 sayılı İş Kanunu, m.8.

zorunluluğuna değinilmektedir. Fakat bu maddede1 yıl ve üzerinde olan iş sözleşmeleri için istenen yazılılık şartı; sözleşme açısından bir geçerlilik şartından ziyade bir ispat aracı olarak kabul görmesi noktasında istenmektedir. Yine İş Kanunu’nun 8. maddesinin 3. fıkrasında iş sözleşmesinin yazılı olmaması durumunda işverenin işçiye en fazla 2 ay içerisinde işle ilgili genel ve özel çalışma şartlarını, günlük ya da haftalık çalışma süresini gösterir bir belge vermesini şart koşması ile amaçlanan ise; iş sözleşmesi ile ilgili yargılamalarda sözleşmenin çeşidi, ücretin tutarı, çalışma sürelerini açıklığa kavuşturmadır³². İş Kanunu’na göre; “İş sözleşmeleri belirli veya belirsiz süreli yapılır. Bu sözleşmeler çalışma biçimleri bakımından tam süreli veya kısmî süreli yahut deneme süreli ya da diğer türde oluşturulabilir”³³.

1.1.2.7.1. Sürekli ve Süreksiz İş Sözleşmeleri

İş Kanunu’nun 10. maddesinin 1. fıkrasında, sürekli ve süreksiz iş tanımlaması yapılmıştır. Buna göre; “Nitelikleri bakımından en çok otuz iş günü süren işlere süreksiz iş, bundan fazla devam edenlere sürekli iş denir”³⁴. İşin sürekli ya da süreksiz ayrımı tarafsız kriterlere göre belirlenmek zorundadır. Yani tarafların kişisel görüşleri çerçevesinde işin sürekli süreksiz olması ayrımı yapılamaz. Yapılan bir iş niteliği itibarıyla otuz günden fazla devam eden bir iş ise; sözleşme otuz iş gününden daha az süreli olarak yapılsa bile, bu iş sözleşmesi süreksiz hale gelmez yani süreksiz iş sözleşmesi olarak kabul edilmez. Aynı şekilde sürekli bir iş kapsamında yapılan iş akdi, otuz iş gününden evvel sona erdirilse bile, o iş sözleşmesi yine sürekli nitelikte bir iş sözleşmesi olarak kabul edilir. İş sözleşmelerindeki bu sürekli süreksiz ayrımı, yapılacak işin uzunluğuna göre belirlenmiş olup, iş sözleşmelerindeki taraflar arasındaki borç ilişkilerinin devamlılık özelliğini ortadan kaldırmaz³⁵.

³² Dal, Emel; “İş Hukukunda Sözleşme Türleri”, *Ankara Barosu Dergisi*, Eylül-Ekim-Kasım 2006, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/hgdmakale/2006-3/17.pdf> (27 Ekim 2016), s.72.

³³ 4857 sayılı İş Kanunu, m.9.

³⁴ 4857 sayılı İş Kanunu, m.10/1.

³⁵ Kulat, Çiğdem; “Belirli Süreli İş Sözleşmesinin Süresinden Önce Feshi ve Bunun Hukuki Sonuçları”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kadir Has Üniversitesi SBE, 2011), s.16-17.

1.1.2.7.2. Belirli ve Belirsiz Süreli İş Sözleşmeleri

İş Kanunu'nun 11. maddesinin 1. fıkrasında belirli ve belirsiz iş sözleşmeleri şu hükümlerle tanımlanmıştır:

“İş ilişkisinin bir süreye bağlı olarak yapılmadığı halde sözleşme belirsiz süreli sayılır. Belirli süreli işlerde veya belli bir işin tamamlanması veya belirli bir olgunun ortaya çıkması gibi objektif koşullara bağlı olarak işveren ile işçi arasında yazılı şekilde yapılan iş sözleşmesi belirli süreli iş sözleşmesidir”³⁶.

Yine 11. maddenin devamında esaslı bir neden olmaksızın belirli süreli iş sözleşmelerinin birden fazla peş peşe (zincirleme) yenilenmesini kabul etmemektedir. Eğer zincirleme bir yenileme yapılırsa bu durumda bu tür sözleşmelerin ilk yapıldığı başlangıçtan itibaren belirsiz süreli iş sözleşmesi olacağı belirtilmiştir. Fakat ortada esaslı bir neden bulunması durumunda kanun bu tür sözleşmelerin belirli süreli olma özelliğini sürdüreceğini ifade etmektedir.

Belirli süreli iş sözleşmelerinde temel varsayım; taraflarca belirlenmiş bir vadenin olması ve bu vade bitiminde ihbar/haber gerekmesizin sözleşmenin sona ermesidir. Bu tür sözleşmeler kurulduğu anda, taraflar sözleşmenin ne zaman biteceğini bilir veya öngörebilir³⁷. Ancak belirlenen vadenin tartışma yaratacak açıklıkta olmaması gerekir. Yaklaşık olarak 2 ay sonra ya da en fazla 1 yıl kadar gibi tarafları sözleşmenin vadesi konusunda tereddüte düşürecek ifadelerin bulunması durumunda yapılan sözleşme belirli süreli olarak değil, belirsiz süreli sözleşme olarak kabul edilecektir. Belirli süreli iş sözleşmelerinde; gerçekleşmesi kesin fakat gerçekleşme tarihi tam olarak belirli olmayan bir olay gösterilebilir. Ancak burada tarafların özellikle de işçinin yapılacak işi veya ortaya çıkacak olguyu tam olarak anlaması gerekmektedir. Yani iş sözleşmesinin amacının taraflarca iyice anlaşılması gerekmektedir. Gerek yapılacak iş

³⁶4857 sayılı İş Kanunu, m.11.

³⁷ Yiğit, Yusuf; “Belirli Süreli İş Sözleşmesi Yapma Serbestisi ve Bu Serbestinin Sınırları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.14, Sayı.2 (2012-Basım Yılı 2013), s.108-109.

ile ilgili objektif bir olgu yoksa gerekse bir süre belirtilmediyse o iş sözleşmesi belirsiz süreli iş sözleşmesi olarak kabul edilecektir³⁸.

Belirsiz süreli iş sözleşmelerinde işçi ve işveren, ihbar sürelerine uymak koşuluyla iş sözleşmesini feshetme haklarına sahiptirler. Ancak sözleşmeye bir hüküm konularak, belli bir süre boyunca bildirimli fesih hakkı ortadan kaldırılabilir. Bu durumda iş sözleşmesi asgari süreli iş sözleşmesine dönüşmüş olacaktır. Bu tür sözleşmelerde taraflar sözleşmenin ilk belli bir süresinde bildirimli fesih hakkını kullanmayacaklarını, bu hakkın ancak ilgili süre bitiminde kullanılabileceğini belirleyebilirler. Asgari süreli iş sözleşmelerinde, taraflar arasında belirli bir süreye kadar bildirimli feshin yasaklanmış olması, asgari süreli iş sözleşmelerini belirli süreli iş sözleşmelerine benzetmektedir. Ancak bir diğer görüşe göre ise asgari süreli iş sözleşmesinin, belirsiz süreli bir sözleşme olduğu iddiasıdır. Bu görüşe dayanak olarak da belirli süreli sözleşmelerde süre bitiminde sözleşmenin kendiliğinden sona erdiği ancak asgari süreli iş sözleşmelerinde süre bitiminde sözleşmenin sona ermediği, sözleşmenin feshedilebilmesi için ihbar gerekmesi şartıdır³⁹.

1.1.2.7.3. Kısmi Süreli ve Tam Süreli İş Sözleşmeleri

Çalışanın haftalık normal çalışma süresinin, tam zamanlı iş akdiyle çalışan bir emsal işçiye göre, büyük ölçüde daha az belirlenmesi halinde, kısmi süreli iş sözleşmesi yapılmış sayılır⁴⁰. Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) kısmi süreli (part-time) çalışanı; çalışma saatleri tam zamanlı bir çalışanın çalışma saatleri ile karşılaştırıldığında daha az olan çalışan olarak tanımlar⁴¹. Kanun metninde belirtilen; işçinin çalıştığı sürenin, tam süreli bir sözleşmede geçerli çalışma süresine kıyasla önemli ölçüde az olması durumu, kısmi süreli iş sözleşmesi kavramını ortaya çıkarmaktadır. Fakat kanun metninde “önemli ölçüde az” ifadesinin tam olarak nasıl yorumlanacağı belli değildir. Çalışma Süreleri Yönetmeliği’nde bu kavram açıklanmıştır. Yönetmeliğin 6. maddesinde tam

³⁸ Yorulmaz, Çiğdem; “Belirli Süreli İş Sözleşmesinin Tanımı, Şekil Şartı, Sözleşme Yapma Serbestisi ve Sınırları”, **Çalışma ve Toplum Dergisi**, Sayı.24, (2010/1), s.206-207.

³⁹ Ayan, Serkan; “Belirli Süreli İş Sözleşmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.54, Sayı.4 (2005), s.436-437.

⁴⁰ Koç, Muzaffer ve Görücü, İbrahim; “4857 Sayılı İş Kanunu’na Göre Kısmi Çalışma Uygulaması ve Sonuçları”, **Çalışma ve Toplum Dergisi**, Sayı.28, (2011/1), s.149.

⁴¹ ILO, Conditions of Work and Employment Programme – Part Time Work, June 2004, http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/---travail/documents/publication/wcms_170717.pdf (5 Kasım 2016), s.1.

sürekli iş sözleşmesi kapsamında yapılan çalışmanın 2/3 oranına kadar gerçekleştirilen çalışmalar kısmi sürekli çalışma olarak kabul edilmiştir⁴². Kısmi sürekli çalışma; kadının iş hayatına atılmasında ve iş sürelerinin azaltılmasında önemli bir olgudur. Bu çalışma şeklini daha çok kadınlar ve ardından da emekliler ve öğrenciler tercih etmektedir⁴³.

“Kısmî sürekli iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçi, ayırımı haklı kılan bir neden olmadıkça, salt iş sözleşmesinin kısmî sürekli olmasından dolayı tam sürekli emsal işçiye göre farklı işleme tâbi tutulamaz. Kısmî sürekli çalışan işçinin ücret ve paraya ilişkin bölünebilir menfaatleri, tam sürekli emsal işçiye göre çalıştığı süreye orantılı olarak ödenir⁴⁴”.

1.1.2.7.4. Çağrı Üzerine Çalışma ve Uzaktan Çalışma

Sanayi toplumlarında meydana gelen teknolojik değişimler/yenilikler, küresel rekabet, çalışan nüfusunun artmasına bağlı olarak ortaya çıkan işsizlik gibi faktörler, iş hayatındaki çalışma sürelerinin daha esnek olması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır⁴⁵. Bu kapsamda ülkemiz hukuk sistemi de yaşanan bu değişime duyarsız kalmamış ve çalışma hayatını düzenleyen kanunlarda bu esnekliği düzenlemiştir. İş Kanunu’nun 14. maddesinde çağrı üzerine çalışmanın tanımı yapılarak içeriği hakkında bilgileri verilmiştir. Buna göre; *“Yazılı sözleşme ile işçinin yapmayı üstlendiği işle ilgili olarak kendisine ihtiyaç duyulması halinde iş görme ediminin yerine getirileceğinin kararlaştırıldığı iş ilişkisi, çağrı üzerine çalışmaya dayalı kısmi sürekli bir iş sözleşmesidir”⁴⁶*. Yine Kanun’un 14. maddenin 2. fıkrasında taraflar arasında işçinin çalışma süresinin ne kadar olacağının belirlenmemiş olması durumunda bu sürenin haftalık yirmi saat olarak kararlaştırıldığı varsayılmıştır. İşçi belirlenen bu sürede ister çalıştırılsın isterse çalıştırılmasın bu ücrete hak kazanır. 14. maddenin 3. fıkrasında işveren; çağrı yoluyla iş görme borcunu işçiden talep etmesi durumunda, bu çağrıyı, işçinin iş görmeye başlayacağı andan en az dört gün öncesinde yapmalıdır. Ayrıca sözleşmede işçinin günlük çalışacağı süre belirtilmemişse, her çağrıda işveren günde minimum dört saat üst üste işçiyi çalıştırmak zorundadır.

⁴²Koç, Muzaffer ve Görücü, İbrahim; a.g.e., s.152.

⁴³ Şafak, Can; “4857 Sayılı İş Kanunu Çerçevesinde Kısmi (Parttime) Çalışma”, *kristalis*, http://www.kristalis.org.tr/aa_dokuman/kismi_calisma.pdf(5 Kasım 2016), s.1.

⁴⁴4857 sayılı İş Kanunu, m.13/2.

⁴⁵Sert, Selin; “Çağrı Üzerine Çalışmaya Dayalı İş Sözleşmesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı.110 (2014), s.335-336.

⁴⁶ 4857 sayılı İş Kanunu, m.14/1.

Çağrı üzerine çalışmanın iki şekli vardır. Birincisi, taraflar önceden işçinin belirli bir zaman diliminde ne kadar çalışacağını belirler. İşçinin iş görme borcunu ne zaman gerçekleştireceği çağrı yoluyla belirtilir. Çağrı üzerine çalışmanın ikinci türünde ise belirleme hakkı tümüyle işverene aittir⁴⁷.

Çağrı üzerine çalışma sözleşmelerinin aynı zamanda kısmi süreli çalışma türü olması sebebiyle, bu tür bir sözleşmede hüküm bulunmayan noktalarda, kısmi süreli çalışmayla ilgili geçerli genel hükümler uygulanmalıdır⁴⁸.

Bir diğer iş sözleşmesi türü ise İş Kanunu'nun 14. maddesine sonradan eklenen ve artık günümüzde de gittikçe yaygınlaşmaya başlayan uzaktan çalışmadır. *“Uzaktan çalışma; işçinin, işveren tarafından oluşturulan iş organizasyonu kapsamında iş görme edimini evinde ya da teknolojik iletişim araçları ile işyeri dışında yerine getirmesi esasına dayalı ve yazılı olarak kurulan iş ilişkisidir”*⁴⁹. Klasik istihdam modelinde iş görme borcu işverenin işyerinde yapılmaktadır. Klasik çalışma şekline uymayan uzaktan çalışma şekli, evde çalışma ya da eve iş verme sistemi olarak da isimlendirilmektedir. Bu çalışma şeklinde üretim fabrika ve işyerlerinden ziyade genelde çalışanların kendi evlerinde yapılmaktadır⁵⁰.

1.1.2.7.5. Deneme Süreli İş Sözleşmesi

Taraflar birbirlerini yeterince tanımak ve hizmet sözleşmesini sağlam temellere dayandırmak için sözleşme yapılırken deneme süresi koyabilirler. Deneme süresi sonunda taraflar karşılıklı memnun kaldıkları takdirde aralarındaki sözleşme devam edebilir⁵¹. İş Kanunu'nun 15. maddesine göre deneme süreli iş sözleşmesinde deneme süresi en fazla iki ay olabilir. Toplu iş sözleşmesiyle bu süre dört aya kadar uzatılabilir. Deneme süresi içinde taraflar bildirim süresine gerek olmaksızın iş sözleşmesini tazminatsız feshedebilirler. İşçinin çalıştığı günlere ilişkin ücret ve diğer hakları ise saklıdır.

⁴⁷ Kaya Mehmet ve Doğan, Bahar Burtan; “Esnek Çalışma Modeli: Ev Eksenli Çalışma”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.15, Sayı.58 (Yaz 2016), s.1079.

⁴⁸ Sert, Selin; a.g.e., s.338.

⁴⁹ 4857 sayılı İş Kanunu, m.14/4.

⁵⁰ Kandemir, Murat; “Evde Çalışma ve 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun Evde Hizmet Sözleşmesine İlişkin Hükümleri”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt.72, Sayı.2 (2014), s.144-145.

⁵¹ Dal, Emel; a.g.e., s.74.

1.1.3. Kanun Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar

İş Kanunu kapsamında çalışana sağlanan faydalar diğer yandan işverenin borçları olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda işveren borçları olarak; ücret ödeme borcu, işçinin ücretli izin haklarını (hafta tatili, genel tatil, yıllık izin gibi) kullandırma borcu, işverenin bildirimli fesihlerde ihbar sürelerine uymaması durumunda ihbar tazminatı ödeme borcu, işverence fesihlerde (ahlak ve iyi niyet kurallarına aykırı fesihler hariç) ya da çalışanın haklı nedenlerle fesihlerinde kıdem tazminatı ödeme borcu, geçersiz fesih sonucu işe iade davasını kazanan işçilere çalıştırılmadığı süreler için (en fazla 4 aylık) ücret ödeme borcu ve bu durumda olan işçilerin işe başlatılmaması durumunda tazminat ödeme borcu (işçinin en az 4 aylık en fazla 8 aylık ücreti kadar) gibi mali borçlar sayılabilir. Yine bunun dışında işverenin eşit davranma borcu, çalışma belgesi verme borcu, işçiyi gözetme borcu (Bu borç, Borçlar Kanunu ve İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nda düzenlenmiştir) gibi borçları ya da işçinin hakları vardır.

1.1.3.1. Ücret ve Ücret Unsurları

Ücret ödeme borcu; çalışanın iş görme borcu karşılığında işverenin iş sözleşmesinden kaynaklanan temel borcudur. Ücret, iş sözleşmesinin kurucu bir unsuru olduğu için, iş sözleşmesinin varlığı ücrete bağlıdır⁵². İş Kanunu'na göre; “*Genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır*”⁵³. Bu kanun fıkrasında ücretin; işçinin yaptığı iş karşılığı olarak ödendiği belirtilmektedir. Fakat bazı durumlarda çalışanın çalışma karşılığı olmadan da ücret alma hakkı yasayla kabul edilmiştir. Örneğin; milli bayram ve tatillerde, hafta tatillerinde ya da yıllık ücretli izin kullandıklarında bir çalışma karşılığı olmaksızın ücret ödenmektedir⁵⁴.

Ücret; çıplak ücret ve giydirilmiş ücret olarak ikiye ayrılır. Çıplak (asıl) ücret; işçiye farklı isimlerle ödenen ücret benzeri ödemeleri (Prim, yakacak yardımı, temettü, fazla mesai, ikramiye, bayram harçlığı vb.) içermeyen esas ücrettir. Giydirilmiş ücret

⁵² Süzek, Sarper; **İş Hukuku (Genel Esaslar-Bireysel İş Hukuku)**, 9. Baskı, İstanbul: Beta Basım, 2013, s.364.

⁵³ 4857 sayılı İş Kanunu, m.32/1.

⁵⁴ Süzek, Sarper; a.g.e., s.364-365.

ise, çıplak ücretle birlikte çalışana verilen ikramiye, prim, kar payı, komisyon ve sosyal haklar gibi ilave ücret ödemelerinin olduğu ücrettir⁵⁵. Yargıtay da bir kararında çıplak ve giydirilmiş ücret ayırımına değinerek giydirilmiş (geniş) ücretin; çıplak (asıl) ücrete ilaveten yapılan hafta tatili ücreti, genel tatil ücreti, ulusal bayram ücreti, fazla çalışma ücreti, prim, ikramiye gibi nakdi ödemelerle; ısıtma, aydınlatma, yeme-içme, barınma şeklindeki aynı ödemelerden oluştuğunu ifade etmiştir⁵⁶.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda; İş Kanunu, iş sözleşmesi ya da toplu iş sözleşmesine dayanılarak asıl ücrete ilave edilecek yan unsurlar (ücret ekleri) şunlardır:⁵⁷

- Primler
- İkramiyeler
- Kardan Pay Verilmesi
- Provizyon (Komisyon Ücreti)

Prim; çalışanın işi gerçekleştirirken nitelik ve nicelik yönünden göstermiş başarısının karşılığında ödüllendirilmesi maksadıyla asıl ücretine ilave olarak verilen bir yan/ek ödemedir.⁵⁸

İkramiye; asıl ücretin bir yan unsuru olup, işçi işveren bağlılığına katkı sağlayan ve işçinin işyerindeki motivasyonunun artmasına katkı sağlayan bir ödemedir. Bu ödemeler daha çok dini bayramlar, yılbaşlarında yapılır.⁵⁹

Kardan pay verme; genellikle işletmenin içinde önemli görevler yürüten yönetici pozisyonundaki kişilere yapılan bir ödemedir. Bazı işyerleri ise işletme karı üzerinden belirli bir oranda tüm işçilerine, ücretine ilave olarak kâr payı ödemesi yapabilir.⁶⁰

⁵⁵ Erol, Ahmet; **Türk Hukukunda Ücret ve Ücretin Vergilemesi**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 147, Mevzuat Serisi:11, 2012, s.9.

⁵⁶ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 12.05.2011, E.2009/13882, K.2011/14451, “Ücret, Yol Primlerinin de Ücret Niteliğinde Olması”, *Çalışma ve Toplum Dergisi*, Sayı: 32, 2012/1, <http://www.calismatoplum.org/sayi32/abc/9-29.pdf>(26 Şubat 2017), s.375.

⁵⁷Erol, Ahmet; a.g.e., s.9.

⁵⁸Erdoğan, Gürbüz; a.g.e., s.53.

⁵⁹Çelik, Nuri; a.g.e., s.157-158.

⁶⁰Çelik, Nuri; a.g.e., s.160.

Provizyon (komisyon ücreti) ise; çalışanın gerçekleştirdiği iş neticesinde, işverene sağladığı faydaların değeri üzerinden belirli bir yüzde miktarı ile işverence çalışana ödenen bir karşılıktır.⁶¹

Çıplak (asıl) ücrete ilave olarak çalışana sosyal yönden destek olmak amacıyla yapılan nakdi ve ayni diğer ek ödemeler de mevcuttur. Bu ek ödemeler daha çok sendikal örgütlenme kapsamında toplu iş sözleşmeleriyle elde edilen haklardır⁶². Örnek olarak:

- Yemek yardımı
- Çocuk yardımı
- Aile yardımı
- Ulaşım yardımı
- Evlenme, doğum ve ölüm yardımı
- Konut ve kira yardımı
- Yakacak yardımı
- Giyecek yardımı
- Eğitim yardımı
- Sağlık yardımı
- Askerlik yardımı
- Seyahat primi
- Sigorta parası sayılabilir⁶³.

1.1.3.1.1. Ücretin Ödenme Şekli, Zamanı ve Zaman Aşımı

İş Kanunu'nun 32. maddesine göre; ücret, ikramiye, prim gibi her türlü istihkak Türk parası olarak işyerinde ya da bu amaçla açılmış banka hesabına ödenir. Ödenecek bu istihkaklar, yabancı para olarak sözleşmede belirtilmişse; ödemeler, ödeme gününde rayice göre yine Türk parası ile yapılabilir. Eğer ücret, ikramiye ya da primin banka kanalıyla ödenmesi işveren veya üçüncü kişilere zorunlu koşulmuşsa, bu istihkaklar bu amaçla açılmış banka hesapları dışında başka türlü ödenemez. Ücret ödemesi kupon

⁶¹Erol, Ahmet; a.g.e., s.10.

⁶²Erol, Ahmet; a.g.e., s.10.

⁶³Altuğ, Osman; **Maliyet Muhasebesi**, 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006, s.164.

veya bono (emre muharrer senet) ile yapılamaz. Ücret en geç aylık ödenir ancak ödeme süresi sözleşmeyle bir haftaya kadar indirilebilir. Ücret alacaklarında beş yıllık zaman aşımı süresi vardır. Ayrıca İş Kanunu'nun 34.maddesine göre; işçinin ücreti ücret ödenme tarihinden başlayarak mücbir bir neden olmadan yirmi gün içinde ödenmemesi durumunda çalışan, iş görme borcundan kaçınabilir. Çalışanın hareketi veya bu hareket toplu bir bu niteliğe dönüşmesi sonucu çalışanların hareketi grev olarak nitelendirilemez. Zamanında ödenmeyen ücretlere ise, mevduata uygulanan azami faiz oranı uygulanır. Bu sebeple çalışanlar çalışmadıkları gerekçesiyle iş sözleşmeleri feshedilemez. İşler başkalarına yaptırılamaz ve bu işçilerin yerine yeni işçi alınamaz.

1.1.3.1.2. Ücret Sistemleri

Ücret belirlenirken birtakım kriterler esas alınmaktadır. Ücret sistemleri; esas alınan kriterlere göre ücretin belirlenmesiyle oluşmaktadır⁶⁴. Başlıca ücret sistemleri şöyledir:

1.1.3.1.2.1. Zaman Esasına Göre Ücret Sistemi

Bu sistemde ücret, çalışma süresine göre ödenir. Bu ücrette zaman ölçüsü olarak; saat, gün, hafta ya da ay bulunmaktadır⁶⁵. İşçiye ödenecek ücret tutarı, işçinin çalıştığı süreyle doğru orantılıdır⁶⁶. Bu ücret sisteminde temel kriter, belirli bir paranın, zaman ölçüsü karşılığında ödenmesidir. İşin tamamlanıp tamamlanmaması ücret ödemesini etkilemez. Yani yapılacak iş neticesinde ortaya çıkan kalite ve miktarın az ya da çok olması ücret değişikliğini gerektirmez⁶⁷. Bu sistemde işçi üretim yapsa da yapmasa da işyerinde zaman geçirmesi ücretini almasına kafidir. Çok çalışan işçi de az çalışan işçi de aynı ücreti alır⁶⁸. Bu ücret sistemi verim ölçümünün ve nicelik tespitin zor olduğu işlerde kullanılır⁶⁹.

⁶⁴Andaç, Faruk; a.g.e., s.118.

⁶⁵Erdoğan, Gürbüz; a.g.e.; s.51.

⁶⁶Altuğ, Osman; a.g.e., s.166.

⁶⁷Çelik, Nuri; a.g.e., s.153.

⁶⁸Karakaya, Mevlüt; **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.187.

⁶⁹Erol, Ahmet; a.g.e., s.8.

1.1.3.1.2.2. Parça Başı (Akort) Ücret Sistemi

Bu sistemde çalışan; ürettiği parça başına ücret alır⁷⁰. Parça sayısı, uzunluk, ağırlık gibi birimler üzerinden ücret ödemesi yapılır. Bu sistemde çalışana ödenecek ücret, çalışanın üretimine bağlıdır. Üretimi artarsa ücreti artar, üretimi düşerse ücreti düşer⁷¹. Ücret sistemi bu yönüyle zaman esaslı ücret sisteminin olumsuz yanını ortadan kaldırmaktadır⁷².

Akort ücrete benzeyen bir diğer ücret türü, götürü ücrettir. Götürü ücret; sürekliliği olmayan yani bir süre sonra sona erecek olan, işin sonucuna göre ödenen bir ücrettir. Bu ücret genellikle kısa süreli olup; kabala ücret olarak da isimlendirilmektedir⁷³.

1.1.3.1.2.3. Prim Esasına Göre Ücret Sistemleri

Prim; işçinin tek başına veya grup içerisinde üstün gayretlerle bir işi başarılı bir şekilde tamamladığı için ödüllendirme amaçlı kendisine ödenen ilave ücrettir⁷⁴. Bu ücret sistemi de işçinin, ücretine ilave olarak işyerinde yapmış olduğu tasarruflara binaen prim kazanması şeklidir. Prim esaslı ücret uygulama sistemleri işletmeden işletmeye değişmekle beraber en yaygın olan sistemler; halsey sistemi, rowan sistemi, gannt sistemi, taylor sistemi, bedaux (bedo) sistemi, emerson sistemi ve ross sistemidir⁷⁵.

1.1.3.1.2.4. Yüzdelere Göre Ücret Sistemi

İşçinin işyerinde yapmış olduğu hizmetin değeri üzerinden belirli bir oranın işçiye ödenmesi şeklindeki ücret sistemidir. Bu sistem daha çok hizmet üretimi yapan işyerlerinde uygulanmaktadır⁷⁶.

⁷⁰ Yukaruç, Nazlı Nil; “İş Hukukunda Ücret Alacakları”, **Ankara Barosu Dergisi**, (Eylül-Ekim-Kasım 2006), s.77.

⁷¹ Aktay, Nizamettin; Arıcı, Kadir ve Kaplan, E. Tuncay Senyen; a.g.e., s.138.

⁷² Karakaya, Mevlüt; a.g.e., s.190.

⁷³ Erdoğan, Gürbüz, a.g.e., s.52.

⁷⁴ Çelik, Nuri; a.g.e., s.157.

⁷⁵ Altuğ, Osman; a.g.e., s.172-174

⁷⁶ Andaç, Faruk; a.g.e., s.119.

“Otel, lokanta, eğlence yerleri ve benzeri yerler ile içki verilen ve hemen orada yenilip içilmesi için çeşitli yiyecek satan yerlerden yüzde usulünün uygulandığı müesseselerde işveren tarafından servis karşılığı veya başka isimlerle müşterilerin hesap pusulalarına yüzde eklenerek veya ayrı şekillerde alınan paralarla kendi isteği ile müşteri tarafından işverene bırakılan yahut da onun kontrolü altında bir araya toplanan paraları işveren işyerinde çalışan tüm işçilere eksiksiz olarak ödemek zorundadır. İşveren veya işveren vekili yukarıdaki fıkra da sözü edilen paraların kendisi tarafından alındığında eksiksiz olarak işçilere dağıtıldığını belgelemekle yükümlüdür”⁷⁷.

Yüzde ücret ile ilgili Yargıtay kararında; bahşiş karşılığı sinemada çalışan bir kimsenin, ay içinde topladığı toplam bahşiş tutarının asgari ücretin altında kalması durumunda aradaki farkın işveren tarafından ödenmesi kararını vermiştir. Yine Yargıtay başka bir kararında; hamamda çalışan bir işçinin topladığı bahşişlerin ve kese ücretinin tutarı asgari ücrete eşit veya üzerinde olması durumunda, sözleşmede aksi kararlaştırılmadıkça çalışanın işverenden ilave bir ücret isteyemeyeceğine karar vermiştir⁷⁸.

1.1.3.1.3. Ücretle İlgili Kavramlar

1.1.3.1.3.1. Asgari Ücret

Ülkemiz asgari ücret sistemi gerek anayasadan gerekse uluslararası sözleşmelerden etkilenecek İş Kanunu içerisinde düzenlenmiş olup, bu sistemin uygulanmasıyla ilgili bir de yönetmelik bulunmaktadır⁷⁹. “Asgari ücret; işçilere normal bir çalışma günü karşılığı ödenen ve işçinin gıda, konut, giyim, sağlık, ulaşım ve kültür gibi zorunlu ihtiyaçlarını günün fiyatları üzerinden asgari düzeyde karşılamaya yetecek ücrettir”⁸⁰. Tanımdan da anlaşılabilceği gibi asgari ücret, bir işçiye ödenebilecek en alt sınırdaki ücreti gösterir. İşveren çalışanlarına bu ücretin altında bir ücret ödeyemez⁸¹. Asgari ücretin tespitinde;

⁷⁷ 4857 sayılı İş Kanunu, m.51/1-2.

⁷⁸ Çelik, Nuri; a.g.e., s.156.

⁷⁹ Korkmaz, Adem ve Avsallı, Hüseyin; “Türkiye’de Asgari Ücretin Hukuksal Yönü”, **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt.4, Sayı.2 (2012), s.151.

⁸⁰ Asgari Ücret Yönetmeliği, 01/08/2004, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.5454&sourceXmlSearch=&MevzuatIliski=0> (16 Kasım 2016), m.4/d.

⁸¹ Erdoğan, Gürbüz; a.g.e., s.58.

“İş sözleşmesi ile çalışan ve bu Kanunun kapsamında olan veya olmayan her türlü işçinin ekonomik ve sosyal durumlarının düzenlenmesi için Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca Asgari Ücret Tespit Komisyonu aracılığı ile ücretlerin asgari sınırları en geç iki yılda bir belirlenir”⁸².

maddesine göre hareket edilir.

“Komisyon, asgari ücreti bütün işkollarını kapsayacak şekilde belirler. Ücretin, bir günlük olarak belirlenmesi esastır. Aylık, haftalık, saat başına, parça başına veya yapılan iş tutarına göre ücret ödenen durumlarda gerekli ayarlamalar buna göre yapılır. Ücret en geç iki yılda bir olmak üzere işçilerin 16 yaşını doldurmuş olup olmadıklarına göre ayrı ayrı belirlenir. Komisyon, ücretin belirlenmesinde; ülkenin içinde bulunduğu sosyal ve ekonomik durumu, ücretliler geçinme indekslerini, bu indeksler yoksa geçinme indekslerini, fiilen ödenmekte olan ücretlerin genel durumunu ve geçim şartlarını göz önünde bulundurur”⁸³.

1.1.3.1.3.2. Yarım Ücret

İş Kanunu’nun 24. ve 25. maddelerinin 3. bentlerinde belirtilen; çalışanın çalıştığı işyerinde bir haftayı geçen süre ile işin durmasına sebep olacak ya da işçiyi bir haftadan fazla süreyle işyerinde çalışmaktan alıkoyacak zorlayıcı bir nedenin ortaya çıkması durumunda; İş Kanunu’nun 40. maddesinde belirtildiği üzere bu bekleme süresi içerisinde çalışamayan veya çalıştırılmayan işçiye bir haftayı geçmeyecek şekilde gün başına yarım ücret ödenir.

1.1.3.1.3.3. Fazla Çalışma Ücreti

İş Kanunu’nun 63. maddesine göre genel bakımdan haftalık çalışma süresi en fazla 45 saattir. Bu süre, sözleşmede aksi belirlenmedikçe haftanın çalışılan günlerine eşit dağıtılarak uygulanır. İşçi ve işverenin anlaşması halinde, haftalık 45 saatlik çalışma süresi, haftanın çalışılan günlerine, günlük çalışma süresi 11 saati geçmeyecek şekilde farklı biçimde dağıtılabilir. Bu durumda 2 aylık çalışma süresi içinde çalışanın haftalık

⁸²4857 sayılı İş Kanunu, m.39.

⁸³ Asgari Ücret Yönetmeliği, 01/08/2004, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.5454&sourceXmlSearch=&MevzuatIliski=0> (16 Kasım 2016), m.6-7.

ortalama çalışma süresi, haftalık 45 saat olan normal çalışma süresini aşamaz. Toplu iş sözleşmeleri kapsamında, bu denkleştirme süresi 4 aya kadar arttırılabilir⁸⁴. Çalışanın, İş Kanunu'nda belirtilen bu süreler içerisinde çalıştırılması gerekmektedir. Fakat farklı nedenlerle bu süre sınırı aşılabılır. İş Kanunu'nun 41. maddesinde, fazla çalışma; çalışmanın haftalık 45 saatini aşan kısmı olarak tanımlanmıştır. Yine Kanun'un 41. maddesinde iş sözleşmesinde haftalık çalışma süresinin 45 saatin altında belirlenmesi durumunda, sözleşmede belirtilen haftalık çalışma süresini aşan ancak toplamda 45 saate kadar olan süreler, fazla sürelerle çalışma olarak kabul edilmiştir⁸⁵. İş Kanunu'nun 41. maddesinin 2. fıkrasına göre; fazla çalışma karşılığı ödenmesi gereken ücret, saat başına düşen normal çalışma ücretinin miktarının yüzde elli fazlasıdır.⁸⁶ Fazla sürelerle çalışmalarda ise;

“... her bir saat fazla çalışma için verilecek ücret normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının yüzde yirmibeş yükseltilmesiyle ödenir. Fazla çalışma veya fazla sürelerle çalışma yapan işçi isterse, bu çalışmalar karşılığı zamlı ücret yerine, fazla çalıştığı her saat karşılığında bir saat otuz dakikayı, fazla sürelerle çalıştığı her saat karşılığında bir saat onbeş dakikayı serbest zaman olarak kullanabilir”⁸⁷.

Yine Kanun'un 41. maddesinin 7. fıkrası gereği, fazla çalışma yapılabilmesi için işçinin onayının alınması şartı mevcuttur⁸⁸. Fazla Çalışma Yönetmeliği'ne göre ise;

“Fazla çalışma ve fazla sürelerle çalışma yaptırmak için işçinin yazılı onayının alınması gerekir. Zorunlu nedenlerle veya olağanüstü durumlarda yapılan fazla çalışma ve fazla sürelerle çalışma için bu onay aranmaz. Fazla çalışma ihtiyacı olan işverence bu onay her yıl başında işçilerden yazılı olarak alınır ve işçi özlük dosyasında saklanır”⁸⁹.

⁸⁴ Tekin, Oğuzhan; “Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışma Ücretlerinin Sözleşmede Belirlenen Ücrete Dahil Edilmesi Sorunu”, **Çalışma Dünyası Dergisi**, (2015/2), s.77.

⁸⁵ Güner, Erol; “İşçinin Günlük Çalışmasının 11 Saati, Gece Çalışma Süresinin 7,5 Saati Aşması Fazla Çalışma mıdır?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.102 (Kasım Aralık 2010), s.279.

⁸⁶ Çil, Şahin; “4857 Sayılı İş Kanunu'na Göre Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışma”, **Çalışma ve Toplum Dergisi**, (2007/3), s.62.

⁸⁷ 4857 sayılı İş Kanunu, m.41/2-3.

⁸⁸ Çil, Şahin; a.g.e., s.58.

⁸⁹ İş Kanununa İlişkin Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışma Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi: 06.04.2004, Resmi Gazete Sayısı: 25425,

İş Kanunu'nun 42. maddesinde düzenlenen zorunlu nedenler veya 43. maddesinde belirtilen olağanüstü nedenlere dayalı olarak yapılan fazla çalışma durumlarında da çalışana fazla çalışma ücreti yine yüzde elli zamlı olarak ödenir. Bu durum bize; fazla çalışma sebebiyle ödenecek ücret tutarının belirlenmesinde, fazla çalışmayı ortaya çıkaran nedenin kaynağının bir öneminin olmadığını göstermektedir⁹⁰.

1.1.3.2. Hafta Tatili

Dinlenme hakkı, işçilerin beden ve ruh sağlıklarının korunması adına verilmiş anayasal bir haktır. Çünkü, haftanın tüm günlerinde çalışan bir kimsenin beden ve ruh sağlığını koruması mümkün değildir. Bu yüzden işçinin haftanın 6 günü çalışıp bir gün çalışmadığı gün olan 7. gün hafta tatili olarak adlandırılır. Çalışmadığı bu hafta tatilindeki gün için ödenen ücrete de hafta tatili ücreti denir⁹¹.

İş Kanununun göre (madde 46/2); çalışılmayan gün olan hafta tatilinde, bir iş karşılığı olmaksızın çalışana, o günün ücretinde herhangi bir kesinti yapılmadan tam ücreti ödenir. Ancak çalışandan onay alınırsa hafta tatili gününde çalıştırılabilir. Çalışanın onayı alınmazsa çalıştırılması yasaktır. Hafta tatili gününde çalışan işçiye, hafta tatili ücretine ilaveten bir günlük ücret daha ödenir. Yapılan hafta tatili çalışması sonucu işçinin haftalık çalışması 45 saatin üzerinde ise bu durumda fazla çalışma sayılır ve işçiye ödenecek ilave ücret %50 zamlı olarak ödenir. Fakat hafta tatilinde çalıştırılan işçiye haftanın başka bir gününde bir günlük istirahat izni verilirse çalışana ilaveten ücret ya da fazla çalışma ücreti ödenmez⁹².

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.6249&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> (23 Kasım 2016), m.9.

⁹⁰ Köseoğlu, Ali Cengiz ve Kabul, Sibel; “4857 Sayılı İş Kanunu Bağlamında Çalışma Süresinin Aşılması: Fazla Çalışma”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt.72, Sayı.2 (2014), s.246.

⁹¹Koç, Muzaffer ve Görücü, İbrahim; a.g.e., s.156.

⁹²Topçu, Umut; “İşçinin Hafta Tatilinde Çalıştırılması Halinde Ücretinin Hesaplanması ve İdari Para Cezası”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.106 (Temmuz Ağustos 2011), s.315.

1.1.3.3. Ulusal Bayram Tatili ve Genel Tatil

Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkındaki Kanun ile ulusal bayram ve genel tatil günleri belirtilmiştir. Buna göre;

“Madde 1-) 1923 yılında Cumhuriyetin ilan edildiği 29 Ekim günü Ulusal Bayramdır. Türkiye'nin içinde ve dışında Devlet adına yalnız bugün tören yapılır. Bayram 28 Ekim günü saat 13.00'ten itibaren başlar ve 29 Ekim günü devam eder.

Madde 2-) Aşağıda sayılan resmi ve dini bayram günleri ile yılbaşı günü, 1 Mayıs günü ve 15 Temmuz günü genel tatil günleridir.

A) Resmi bayram günleri şunlardır:

1. 23 Nisan günü Ulusal Egemenlik ve Çocuk Bayramıdır.
2. 19 Mayıs günü Atatürk'ü Anma ve Gençlik ve Spor Bayramı günüdür.
3. 30 Ağustos günü Zafer Bayramıdır.

B) Dini bayramlar şunlardır:

1. Ramazan Bayramı; Arefe günü saat 13.00'ten itibaren 3,5 gündür.
2. Kurban Bayramı; Arefe günü saat 13.00'ten itibaren 4,5 gündür.

C) 1 Ocak günü yılbaşı tatili, 1 Mayıs günü Emek ve Dayanışma Günü ve 15 Temmuz günü Demokrasi ve Milli Birlik Günü tatilidir.

D) Ulusal, resmi ve dini bayram günleri ile yılbaşı günü, 1 Mayıs günü ve 15 Temmuz günü resmi daire ve kuruluşlar tatil edilir.

Bu Kanunda belirtilen Ulusal Bayram ve genel tatil günleri; Cuma günü akşamı sona erdiğinde müteakip Cumartesi gününün tamamı tatil yapılır. Mahiyetleri itibariyle sürekli görev yapması gereken kuruluşların özel kanunlarındaki hükümler saklıdır. 29 Ekim günü özel işyerlerinin kapanması zorunludur.

Madde 3-) A) Hafta tatili Pazar günüdür. Bu tatil 35 saatten az olmamak üzere Cumartesi günü en geç saat 13.00'ten itibaren başlar⁹³.

İş Kanunu'nun 44. maddesine göre genel tatil günleri veya ulusal bayramda işçilerinin çalışıp çalışmayacağı hizmet sözleşmesiyle veya toplu iş sözleşmesiyle kararlaştırılır. Ancak sözleşmelerde bununla ilgili hüküm bulunmaması durumunda ilgili günlerde çalışılabilmesi için çalışanın onayı gereklidir. İş Kanunu'nun 47.maddesinde

⁹³2429 Sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun, Resmi Gazete Tarihi: 19.03.1981, Resmi Gazete Sayısı: 17284, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2429.pdf> (3 Aralık 2016), m.1-3.

çalışanların, genel tatil günleri veya ulusal bayram gününde çalışmazlarsa, o günün ücretlerini tam alacakları, ilgili günlerde tatil yapmayarak çalışmaları durumunda ise her gün için ilaveten bir günlük ücret ödeneceği belirtilmiştir. Yüzde usulünün uygulandığı işyerlerinde, çalışanların bu ücretleri işverence işçiye ödenir⁹⁴.

İş Kanunu'nun 50. maddesinde belirtildiği üzere; hafta tatili günü, genel tatil günleri ve ulusal bayram günü için ödenecek ücretlerin hesabında; fazla çalışma ücretleri, sosyal yardımlar, primler, hazırlama-tamamlama-temizleme gibi normal çalışma saatleri dışındaki işlerde çalışan işçilere ödenen ücretler dikkate alınmaz.

1.1.3.4. Yıllık İzinler

Anayasamızın Çalışma Şartları ve Dinlenme Hakkı başlıklı 50. maddesinde, *“Dinlenmek, çalışanların hakkıdır. Ücretli hafta ve bayram tatili ile ücretli yıllık izin hakları ve şartları kanunla düzenlenir”*⁹⁵ ifadeleri ile dinlenme hakkının içinde yıllık ücretli izin hakkının olduğuna da değinilmiştir. Bu hak; işçilerin, yıl içinde belli bir dönemde dinlenerek, güçlenmiş bir şekilde işlerine tekrar geri dönmeleri açısından büyük önem arz etmektedir. İşçilerin geçinmelerini sağlamada tek gelir kaynağı ücret olduğu için, yıllık ücretli izin hakkının ortaya çıkışında hem işçinin dinlenmesi sağlanmak hem de bu izin süresince ücret kaybını önleme mantığı yatmaktadır⁹⁶.

İş Kanunu'ndaki yıllık ücretli izne ilişkin hükümler incelendiğinde kanun koyucunun temel haklarda buluşmak adına tarafların iradelerine değer vermeden, kanunda belirtilen çalışılmış gibi sayılan süreler dahil, işçinin bir yıllık hizmetinin ardından takip eden yılda; fazla çalışma ücreti, sosyal yardımlar, primlerden arındırılmış ücretini alarak, işçinin aralıksız olarak belirli bir süre dinlendirilmesini amaçladığı anlaşılmaktadır⁹⁷.

⁹⁴Güner, Erol; “Ulusal Bayram ve Genel Tatil Günlerinde Çalışma Hakkında Önemli Hususlar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.112(Temmuz Ağustos 2012), s.275.

⁹⁵Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Kanun No.: 2709, Kabul Tarihi: 7.11.1982, Resmi Gazete Tarihi: 09.11.1982-17863 Mükerrer, <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa82.htm> (3 Aralık 2016), m.50/3-4.

⁹⁶Güner, Erol; “Hak Kazanmadığı Yıllık Ücretli İznini Kullanan İşçi İşyerinden Ayrılsa İşveren İşçiden İzin Ücreti Talep edebilir mi? ”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.103, (Ocak Şubat 2011), s.279.

⁹⁷Öztürk, Mehmet Onat; “Kullanılmayan Yıllık Ücretli İzin Hakkı Sebebiyle İş Kanunu Çerçevesinde Yapılan Ödemeler”, **Çalışma ve Toplum Dergisi**, Sayı: 35, (2012/4). s.74.

1.1.3.4.1. Yıllık Ücretli İzin Süreleri

İş Kanunu'nun 53. maddesinde yıllık ücretli izin süreleri hakkında açıklamalar bulunmaktadır. Kanun maddesine göre yıllık ücretli izin hakkının kazanılabilmesi için işçinin, işyerinde en az bir yıl çalışmış (deneme süresi dahil) olması gerekmektedir. Bu yüzden mevsimlik işlerde ya da kampanyalı işlerde çalışanların bu haktan yararlanması mümkün değildir. Yine bu haktan işçi tarafından vazgeçilemeyeceği vurgulanmıştır. Kanun maddesinde, çalışanlara verilecek yıllık ücretli izinde; izin süresinin, işçinin hizmet süresine bağlı olarak değişiklik gösterdiği görülmektedir. Buna göre; işçinin, aynı işverenin bir veya birden fazla işyerinde çalıştığı süreler birleştirildiğinde;

- Hizmet süresi bir yıldan başlayıp beş yıla kadar olan işçiye (beş yıl dahil) ondört günden,
- Hizmet süresi, beş yıldan fazla olan ancak onbeş yıldan az olan işçilere yirmi günden,
- Hizmet süresi onbeş yıl (dahil) ve üzerinde olan işçilere yirmialtı günden az yıllık ücretli izin kullandırılmaz.

İşçi, yer altı işlerinde çalışıyorsa, yukarıdaki sürelerle dörder gün ilave edilerek yıllık ücretli izin uygulanır. Ayrıca onsekiz yaş ve altı işçilerle, elli yaş ve üzeri yaştaki işçilere kullandırılacak yıllık ücretli izin, yirmi günden az sürede olamaz. Yine bu süreler asgari süreler olup, toplu iş sözleşmesiyle ya da iş sözleşmesiyle arttırılabilir.

1.1.3.4.2. Yıllık Ücretli İznin Kullandırılması

İş Kanun'unun 54. Maddesinde işçinin, bir yıllık çalışma süresi içerisinde çalışılmış sayılan haller dışında başka sebeplerle işe devamının kesilmesi durumunda, bu boşlukları (bir yıllık süreyi) dolduracak kadar hizmet süresi ilave edilmek suretiyle işçi izin hakkını elde eder. Böylelikle bir yıllık hizmet süresi, gelecek hizmet yılı içerisinde biter. Çalışan, hak ettiği hizmet yılına ilişkin yıllık ücretli iznini bir sonraki hizmet yılının içerisinde kullanır.

Yıllık ücretli izinler taraflar anlaşmadıkları sürece bölünemez. Ancak taraflar anlaşılırsa bir bölümü on günden az olmamak üzere parçalar halinde kullanılabilir.

İşçiye yıl içinde verilmiş olan ücretli ve ücretsiz izinler ya da hastalık ve dinlenme izinleri yıllık izinden düşülemez. Yıllık ücretli iznin kullanıldığı zamana rastlayan hafta tatili, ulusal bayram ve genel tatil günleri yıllık izin süresinden sayılmaz ve bu günler izin süresine eklenir⁹⁸.

“Yıllık ücretli izinleri işyerinin kurulu bulunduğu yerden başka bir yerde geçirecek olanlara istemde bulunmaları ve bu hususu belgelemeleri koşulu ile gidiş ve dönüşlerinde yolda geçecek süreleri karşılamak üzere işveren toplam dört güne kadar ücretsiz yol izni vermek zorundadır.

İşveren tarafından iş sözleşmesinin feshedilmesi halinde İş Kanununun 17. maddesinde belirtilen bildirim süresi ile 27. maddesi gereğince işçiye verilmesi zorunlu yeni iş arama izinleri, yıllık ücretli izin süreleri ile iç içe giremez.

İşveren, işyerinde çalışan işçilerin yıllık ücretli izinlerini gösterir izin kayıt belgesi tutmak zorundadır”⁹⁹.

1.1.3.4.3. Yıllık İzin Ücretinin Ödenmesi

“İşveren, yıllık ücretli iznini kullanan her işçiye, yıllık izin dönemine ilişkin ücretini ilgili işçinin izine başlamasından önce peşin olarak ödemek veya avans olarak vermek zorundadır”¹⁰⁰. Kanun’un 57. maddesinin 6. fıkrasına göre; yıllık izne rastlayan ulusal bayram, genel tatil ve hafta tatili günlerinin ücretleri de ayrıca ödenir. Kanun’un 58. maddesinde belirtildiği üzere; işçi yıllık ücretli iznini kullanırken başka bir işte ücret karşılığı çalışırsa ve işveren de bu durumu tespit ederse, vermiş olduğu ücreti geri alabilir. Yine 59. maddeye göre, iş akti herhangi bir sebeple son bulursa işçinin, işçinin hak edip henüz kullanmadığı yıllık izin hakkına ait ücreti de sözleşme bitim tarihindeki ücreti üzerinden ödenir. 61. maddede de belirtildiği üzere yıllık ücretli izinler için ödenecek ücretler üzerinden kısa vadeli sigorta kolları primi (iş kazası ve meslek hastalığı primi) hariç, diğer işçi ve işveren primlerinin ödenmesine devam edilir.

⁹⁸Özdemir, Cumhuriyet; “İşçilerde Yıllık Ücretli İzin Uygulaması ve Birikmiş İşçi İzinlerinin Kullanılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.101, (Eylül Ekim 2010), s.270.

⁹⁹ Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi: 03.03.2004, Resmi Gazete Sayısı: 25391, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.5451&sourceXmlSearch=&MevzuatIliski=0> (3 Aralık 2016), m.6/6-8.

¹⁰⁰4857 sayılı İş Kanunu, m.57/1.

1.1.3.5. İş Sözleşmesinin Feshi ve İhbar Tazminatı

Fesih; belirli veya belirsiz süreli iş sözleşmelerinde, derhal ya da belli bir zamanın geçmesinden sonra sözleşmeyi bitiren tek taraflı irade beyanıdır. İş Kanunu'nda 2 tür fesih çeşidinden bahsedilmektedir. Bunlardan ilki olan bildirimli fesih; belirsiz süreli iş sözleşmelerinin, taraflardan birisinin karşı tarafa, kanunda belirtilen süre kadar zaman tanıyarak, bu sürenin dolmasıyla sözleşmeyi sona erdirmesi şeklindedir. Bildirimsiz (derhal) fesih ise; İş Kanunu'nun 24. ve 25. maddelerinde belirtilen sebeplerle sözleşmenin süresinin bitmesi ya da bildirim süresi beklenmeksizin derhal sona erdirilmesidir¹⁰¹.

İş Kanunu'nun 17. maddesinde, iş sözleşmelerinin feshindeki bildirim sürelerine değinilmiştir. Belirsiz süreli sözleşmelerinin feshinde taraflardan (işçi ve işverenin) hangisi iş sözleşmesini fesh edecekse ilgili bildirim sürelerine uygun fesih yapması hükme bağlanmıştır. 2 ile 8 hafta arasında değişen bu bildirim süreleri (ihbar önelleri) asgari süreler olup, iş sözleşmesi veya toplu iş sözleşmesiyle arttırılabilmektedir¹⁰². Bildirim süreleri; işçinin işyerindeki çalışma süresi, 6 aydan az ise 2 hafta; 6 ay ile 1,5 yıl arasında ise 4 hafta, 1,5 yıl ile 3 yıl arasında ise 6 hafta ve 3 yılın üzerinde ise 8 hafta olacaktır¹⁰³. İşveren İş Kanunu'nun 27. maddesinde göre bu bildirim süreleri boyunca çalışma saatleri içinde günde en az 2 saat olmak üzere çalışanına yeni iş bulması için herhangi bir ücret kesintisi yapmadan iş arama izni vermek mecburiyetindedir. Çalışan isterse bu izinlerini işten ayrılacağı günden önceki günlere denk getirerek ve bunu işverene bildirerek topluca kullanabilir. Yine izin saatlerinde izin verilmeyip çalıştırılan işçiye, izin sebebiyle çalışmadan alacağı ücretine ek olarak çalıştırıldığı zamanın ücretini yüzde yüz zamlı alır. İş Kanunu'nun 19. maddesine göre; işveren, fesih bildirimini çalışana yazılı olarak yapmak zorundadır ve fesih nedenini de açık ve net bir biçimde belirtmek durumundadır.

Bildirim süresi vermeden ya da bu süreyi eksik olarak verip sözleşmeyi fesheden taraf veya peşin ödemeyle fesihte ihbar sürelerine ilişkin ödenmesi gereken

¹⁰¹Aktay, Nizamettin; Arıcı, Kadir ve Kaplan, E. Tuncay Senyen; a.g.e., s.179.

¹⁰²Mortaş, Adem ve Koç, Muzaffer; "İhbar Süresi ve Tazminatı", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.99, (Mayıs Haziran 2010), s.121.

¹⁰³ Aktay, Nizamettin; Arıcı, Kadir ve Kaplan, E. Tuncay Senyen; a.g.e., s.180.

ücretin eksik ya da hiç ödenmemesi durumunda yapılan fesih, usulsüz fesih sayılır. Burada usulsüz feshi yapan taraf işveren olabileceği gibi işçi de olabilir. Bu durumda usulsüz fesih yapan taraf, karşı tarafa; bildirim süresine düşen ücret tutarı kadar ihbar tazminatı ödemek zorunda kalır¹⁰⁴. İhbar tazminatını Yargıtay, belirsiz süreli iş akdinin haklı bir sebebe dayanmaksızın ve usulüne uygun olarak karşı tarafa bildirim süresi tanımadan fesheden tarafın diğer tarafa ödemesi zorunlu olan tazminat olarak tanımlamaktadır¹⁰⁵.

İş Kanunu'nun 17. maddesine göre ödenecek tazminatlar ile bildirim sürelerine ait peşin ödenecek ücretin hesabında 32'nci maddenin birinci fıkrasında yazılan ücrete ek olarak işçiye sağlanmış para veya para ile ölçülmesi mümkün sözleşme ve Kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulur¹⁰⁶.

¹⁰⁴Süzek, Sarper; a.g.e., s.533-534.

¹⁰⁵Bilgili, Abbas; "İşe İade Davası Lehine Sonuçlanan İşçinin İşe Başlatılmaması Durumunda İhbar Tazminatı", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.15, Özel Sayı, (2013), s.853.

¹⁰⁶ 4857 sayılı İş Kanunu, m.17/Son Fıkra.

1.1.3.6. Kötü Niyet Tazminatı

İş Kanunu; işverene, belirsiz süreli iş sözleşmelerini feshetmesi durumunda geçerli bir neden bildirme zorunluluğu getirmiştir¹⁰⁷. İş Kanunu'nun 17. maddesine göre,

“18 inci maddenin birinci fıkrası uyarınca bu Kanunun 18, 19, 20 ve 21 inci maddelerinin uygulanma alanı dışında kalan işçilerin iş sözleşmesinin, fesih hakkının kötüye kullanılarak sona erdirildiği durumlarda işçiye bildirim süresinin üç katı tutarında tazminat ödenir. Fesih için bildirim şartına da uyulmaması ayrıca dördüncü fıkra uyarınca tazminat ödenmesini gerektirir”¹⁰⁸.

18. maddenin 1. fıkrasına bakıldığında; otuz ya da üzerinde işçi çalıştıran işyerlerinde, altı ay ve üzerinde kıdemi bulunan çalışanın, belirsiz süreli iş akdinin işverence geçerli bir nedene dayandırılarak feshedilmesi gerekliliğine işaret etmektedir. Bu fıkra, otuz ve üzeri işçi çalıştıran işyerlerindeki en az 6 aylık kıdemi olan işçiler için bir iş güvencesi sağlamakta ve geçerli bir sebeple işten çıkarılabilmelerinin güvencesini vermektedir. Ancak işletmede çalışan sayısının otuzun altında olması ya da otuz ve üzerinde olsa bile çalışanın 6 aydan az kıdemi bulunması durumunda, bu özellikteki çalışanlar; Kanun'un 18, 19, 20 ve 21. maddelerinin uygulama alanı dışında (Bu maddeler genel anlamda fesih usulüne, fesih bildirimine itiraza ve iş güvencesine sahip çalışanlar için, işverence fesih hakkının geçersiz bir sebeple kullanılması durumunda, çalışanın işe tekrar iadesine ve haklarına, işe iadenin uygulanmaması durumunda hukuki sonuçlarına değinmektedir.) tutulacaktır. Yani iş güvencesi hükümlerine tabi olmayacağını ifade etmektedir.

İş güvencesi hükümlerine tabi olmayan çalışanların belirsiz süreli iş sözleşmelerinin işverence kötü niyetle feshedilmesi durumunda, bildirim sürelerinin 3 katı tutarındaki bir tazminata hak kazanırlar. İşte bu tazminata kötü niyet tazminatı denir. Ayrıca çalışan bildirim süresine uyulmadan (usulsüz fesihle) işten çıkarılmışsa,

¹⁰⁷Özdemir, Cumhur Sinan; “İş Sözleşmesinin Feshinde Usul”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.98, (Mart Nisan 2010), s.225.

¹⁰⁸4857 sayılı İş Kanunu, m.17/6.

ilaveten ihbar tazminatına da hak kazanır¹⁰⁹. Yargıtay bir kararında hangi nedenlerle yapılacak feshin, kötü niyetli feshe örnek teşkil ettiğine değinmiştir. Karara göre;

“1475 sayılı İş Kanunu’nda, işçinin sendikaya üye olması, şikâyetle başvurusu gibi sebepler kötü niyet halleri olarak örnekseme biçiminde sayıldığı halde 4857 sayılı İş Kanunu’nda genel anlamda fesih hakkının kötüye kullanılmasından söz edilmiştir. Maddenin gerekçesinde de belirtildiği üzere, işçinin işvereni şikâyet etmesi, dava açması veya şahitlikte bulunması nedenine bağlı fesih kötü niyete dayanmaktadır”¹¹⁰.

İş sözleşmesinin işveren tarafından, fesih hakkının kötüye kullanılarak feshedildiğini iddia eden işçi, bu iddiasını ispatla mükelleftir¹¹¹.

1.1.3.7. Kıdem Tazminatı

Ülkemizde kıdem tazminatına yönelik olarak; 1475 sayılı İş Kanunu’nda, 5953 sayılı Basın İş Kanunu’nda ve 854 sayılı Deniz İş Kanunu’nda düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemeler kapsamında kıdem tazminatı; çalışanlara, hizmet sözleşmelerinin belirli sebeplerle son bulması durumunda, işverence ödenecek bedel olarak tanımlanabilir¹¹². Yine başka bir tanıma göre; kıdem tazminatı, iş sözleşmesinin İş Kanunu’nun öngördüğü nedenlerden biri ile sona ermesi ve çalışanın, kanunda belirtilen asgari çalışma süresinin üzerinde çalışmış olması koşuluyla, kendisine ya da ölmesi durumunda mirasçılara, çalışanın işyerindeki çalışma süresi ve ücretiyle orantılı olarak, işverence ödenen paradır¹¹³. Bu tazminat, çalışanın isteğine dayanmayan işten çıkarmalarda veya çalışanın emeklilik durumunda, işveren tarafından yapılan bir ödemedir¹¹⁴. Bir diğer tanıma göre kıdem tazminatı; “*çalışanı geçici ya da sürekli gelir*

¹⁰⁹Süzek, Sarper; a.g.e., s.541.

¹¹⁰Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 21.01.2009, E.2007/34315, K.2009/567, “Kötü Niyet Tazminatı”, *Çalışma ve Toplum Dergisi*, Sayı: 22, 2009/3, <http://www.calismatoplum.org/yargitay/yargitay22.htm> (11 Aralık 2016), s.353.

¹¹¹Aktay, Nizamettin; Arıcı, Kadir ve Kaplan, E. Tuncay Senyen; a.g.e., s.185.

¹¹²Mert, Hüseyin ve Çakıcı, Cemal; “Tek Düzen Hesap Planına Göre Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı.34, (Ocak Şubat 1996), s.50.

¹¹³Çolak, Mustafa ve Çolak, Mahmut; **4857 Sayılı İş Kanunu’na Göre Kıdem Tazminatı Uygulaması**, Türkiye Belediyeler Birliği Yayınları, Ankara, http://www.tbb.gov.tr/online/yayinlar/4857_sayili_is_kanunu_na_gore_kidem_tazminati_uygulamasi/files/kidem_tazminati.pdf (17 Aralık 2016), s.14.

¹¹⁴Parsons, Donald O.; “Understanding Severance Pay”, *IZA Discussion Paper*, No.7641, (September 2013), p.4.

kaybına karşı bir ölçüde koruyan ama korumanın maliyetinin çalışan tarafından değil işveren tarafından ödenen bir sigorta türüdür”¹¹⁵.

“Yukarıdaki tanımlardan hareketle kıdem tazminatında öne çıkan unsurlar şöyle sıralanabilir:

- *Kanun kapsamında işyerinin ve işçinin varlığı,*
- *İş sözleşmesinin belirli nedenlerle feshedilmesi,*
- *Belirli bir hizmet süresi,*
- *İşçinin aldığı ücret miktarıyla paralellik göstermesi,*
- *İş akdini sona eren işçinin gelir kaybının telafisine yönelik olması,*
- *İşçinin işverene sadakatının ödüllendirilmesi, olarak sıralanabilir”¹¹⁶.*

Bu tazminat, iş sözleşmesinin tarafı olan işçi ve işveren arasında; yıpranma parası, kıdem parası ve çıkış ikramiyesi gibi isimlerle telaffuz edilmektedir. İşçiler bu tazminat hakkını kaybetmemek adına, işyerinde yaşadığı küçük çaplı sorunları büyütmeyle işyerinden kendi isteğiyle ayrılmaktan kaçınır. İşveren ise hem bu tazminatı ödemekten hem de elindeki tecrübeli çalışanını kaybetmekten imtina eder. Bu durum işverenin, çalışanın işyerinde yaratmış olduğu ufak çaplı problemlerini görmezden gelmesine neden olur. Bunun sonucunda da çalışanlar sık sık iş değiştirmez, işverenlerde sık sık çalışan değiştirmez. Bu da istihdam açısından bir teşvik ve zorunluluğun oluşumuna katkı sağlar¹¹⁷.

Kıdem tazminatı ülkemiz hukukuna ilk olarak 1936 tarihli 3008 sayılı İş Kanunu ile girmiştir. Bu kanunda asgari 5 yıl bir işyerinde çalışan işçiye, her bir tam iş yılı için 15 günlük ücret tutarında bir rakamın kıdem tazminatı olarak ödenmesi öngörülmüştür. 1950 yılında 5 yıl olan asgari çalışma süresi 3 yıla çekilmiştir. 1952 yılında kabul edilen 5868 sayılı yasa, kıdem tazminatı hakkını emekliye ayrılanlara da tanımıştır. 1967 yılında kabul edilen 931 sayılı İş Kanunu, çalışanın ölümü durumunda yasal mirasçısının kıdem tazminatına hak kazanmasına imkân vermiştir. 1975 yılında, 1475 sayılı İş Kanunu’nun 14. maddesinde 1927 sayılı Kanun ile değişikliğe gidilerek kıdem tazminatına hak kazanılabilmesi için çalışılması gerekli asgari süre 3 yıldan 1

¹¹⁵ Gürsel, Seyfettin ve İmamoğlu, Zümrüt; **Kıdem Tazminatı Reformu, Sorunlar ve Çözümler**, İstanbul: Betam-Bahçeşehir Üniversitesi Ekonomik ve Toplumsal Araştırmalar Merkezi, Temmuz 2012, 7.

¹¹⁶ Akbıyık, Nihat ve Koç, Muzaffer; “Kıdem Tazminatı ve Kıdem Tazminatı Fonunun İktisadi ve Sosyal Sonuçları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.16, Sayı. 3 (2011), s.255.

¹¹⁷ Topaloğlu, Sıddık ve Camkurt, Mehmet Zülfi; “İş Mevzuatında Kıdem Tazminatı”, **TÜHİS İş Hukuku ve İktisat Dergisi**, Cilt.21, Sayı. 2-3 (Kasım 2007, Şubat 2008), s.40-41.

yıla indirilmiş ve her iş yılı için 30 günlük ücret ödenmesi kabul edilmiştir¹¹⁸. Yine 1927 sayılı Kanun, kıdem tazminatının tutarına bir üst sınır koymuştur. Bu üst sınıra göre; her yıl için belirlenecek kıdem tazminatı, aylık asgari ücretin yedi buçuk katını geçemez (1983 yılında çıkarılan 2762 sayılı Kanun ile bu üst sınır, en yüksek düzeydeki devlet memurunun bir yıllık hizmeti için alacağı emeklilik ikramiyesi tutarı olarak belirlenmiştir). Bu Kanun ayrıca kıdem tazminatı ile ilgili bir fon oluşturulmasını öngörmüştür¹¹⁹.

1475 sayılı İş Kanunu, 4857 sayılı İş Kanunu'nun (mevcut kanun) yürürlüğe girmesiyle beraber; 14. maddesi hariç (kıdem tazminatını düzenleyen maddesi) yürürlükten kaldırılmıştır. 1475 sayılı Kanun'un 14. maddesi de 4857 sayılı İş Kanunu'nun geçici 6. maddesinde belirtildiği üzere, kıdem tazminatı fonu uygulamasına ilişkin kanunun yürürlüğe girinceye kadar geçerliliğini sürdürecektir.

Dünya ülkelerindeki kıdem tazminatına ve ihbar sürelerine olan bakış açısını inceleyecek olursak OECD'nin 2009 tarihli İstihdam Korumasıyla ilgili raporunda OECD ülkeleri ve seçilmiş OECD dışı ülkelerin ihbar sürelerine ve kıdem tazminatlarına değinilmiştir. Bu araştırmaya ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda sunulmaktadır:

¹¹⁸ Ataman, Üzeyir; "Kıdem Tazminatı Tartışmaları Üzerine", *Disk-Ar Dergisi*, 2014, Kış Sayısı, http://disk.org.tr/wp-content/uploads/2014/02/DiSKAR_11.pdf (17 Aralık 2016), s.97.

¹¹⁹ Tuncel, Ferhan; **Temel Hatlarıyla Kıdem Tazminatı**, 1. Baskı, Ankara: Türk Metal Sendikası Yayınları, 2011, s.21,28.

Tablo 1: Dünya Ülkelerinde Üç Farklı Çalışma Süresi İçin Bireysel İşten Çıkarmalarda Bildirim Süreleri ve Kıdem Tazminatı

ÜLKELER		İhbar Süresi			Kıdem Tazminatı		
		9 Ay Çalışanlar İçin	4 Yıl Çalışanlar İçin	20 Yıl Çalışanlar İçin	9 Ay Çalışanlar İçin	4 Yıl Çalışanlar İçin	20 Yıl Çalışanlar İçin
Avustralya	Tüm Çalışanlarda Fazlalık Durumunda	1 Hafta	3 Hafta	4 Hafta	0 0	0 8 Hafta	0 8 Hafta
Avusturya	Mavi Yakalılar Beyaz Yakalılar	2 Hafta 6 Hafta	2 Hafta 2 Ay	2 Hafta 4 Ay	0	0	0
Belçika	Mavi Yakalılar Beyaz Yakalılar	35 Gün 3 Ay	35 Gün 3 Ay	112 Gün 15 Ay	0	0	0
Brezilya	Tüm Çalışanlarda	1 Ay	1 Ay	1 Ay	0	0	0
Kanada	Eyaletlere Göre Değişiyor (Ortalama)	1-2 Hafta	2-4 Hafta	2-8 Hafta	0	0-4 Hafta	0-20 Hafta
Şili	Tüm Çalışanlarda	1 Ay	1 Ay	1 Ay	0	4 Ay	11 Ay
Çin	Tüm Çalışanlarda	1 Ay	1 Ay	1 Ay	1 Ay	4 Ay	12 Ay
Çek Cumhuriyeti	Tüm Çalışanlarda Fazlalık Durumunda	2 Ay	2 Ay	2 Ay	0 3 Ay	0 3 Ay	0 3 Ay
Danimarka	Mavi Yakalılar Beyaz Yakalılar	3 Hafta 3 Ay	8 Hafta 4 Ay	10 Hafta 6 Ay	0 0	0 0	0 3 Ay
Estonya	Firma Tasfiyesi Fazlalık Uygun Olmayan	2 Ay 2 Ay 1 Ay	2 Ay 2 Ay 1 Ay	2 Ay 4 Ay 1 Ay	2 Ay 2 Ay 1 Ay	2 Ay 2 Ay 1 Ay	4 Ay 4 Ay 1 Ay
Finlandiya	Tüm Çalışanlarda	14 Gün	1 Ay	6 Ay	0	0	0
Fransa	Tüm Çalışanlarda	1 Ay	2 Ay	2 Ay	0	0.8 Ay	6.7 Ay
Almanya	Kişisel Sebepler Operasyonel Sebepler	4 Hafta	1 Ay	7 Ay	0 0.4 Ay	0 2 Ay	0 10 Ay
Yunanistan	Mavi Yakalılar Beyaz Yakalılar	0 30 Gün	0 3 Ay	0 16 Ay	5 Gün 15 Gün	15 Gün 1.5 Ay	4 Ay 8 Ay
Macaristan	Tüm Çalışanlarda	30 Gün	35 Gün	90 Gün	0	1 Ay	5 Ay
İzlanda	Tüm Çalışanlarda	2 ay	3 Ay	3 Ay	0	0	0
Hindistan	Küçük Firmalar Büyük Firmalar	0 0	1 Ay 3 Ay	1 Ay 3 Ay	0	2 Ay	10 Ay
Endonezya	Tüm Çalışanlarda	0	0	0	1 Ay	6 Ay	16 Ay
İsrail	Maaşlı İşçiler Ücretli İşçiler	13.5 Gün 9 Gün	1 Ay 3 Ay	1 Ay 3 Ay	0	4 Ay	20 Ay
İrlanda	Tüm Çalışanlarda Fazlalık Durumunda	1 Hafta 2 Hafta	2 Hafta 2 Hafta	8 Hafta 8 Hafta	0 0	0 3.6 Hafta	0 16.4 Hafta
İtalya	Mavi Yakalılar Beyaz Yakalılar	6 Gün 15 Gün	9 Gün 2 Ay	12 Gün 4 Ay	0	0	0
Japonya	Tüm Çalışanlarda	30 Gün	30 Gün	30 Gün	0	0	0
Kore	Tüm Çalışanlarda	1 Ay	1 Ay	1 Ay	0	0	0
Lüksemburg	Tüm Çalışanlarda	2 Ay	2 Ay	6 Ay	0	0	6 Ay
Meksika	Tüm Çalışanlarda	0	0	0	0	6 Ay	18 Ay

Hollanda	İŞKUR'dan İzinle Fesih Mahkeme Yoluyla Fesih	1 Ay 0	1 Ay 0	3 Ay 0	0 0	0 6 Ay	0 18 Ay
Yeni Zelanda	Tüm Çalışanlarda	2 Hafta	2 Hafta	2 Hafta	0	0	0
Norveç	Tüm Çalışanlarda	1 Ay	1 Ay	3 Ay	0	0	0
Polonya	Tüm Çalışanlarda	1 Ay	3 Ay	3 Ay	0	0	0
Portekiz	Tüm Çalışanlarda	15 Gün	30 Gün	75 Gün	3 Ay	4 Ay	20 Ay
Rusya	Tüm Çalışanlarda	2 Ay	2 Ay	2 Ay	2 Ay	2 Ay	2 Ay
Slovak Cumhuriyeti	Tüm Çalışanlarda	2 Ay	2 Ay	3 Ay	2 Ay	2 Ay	3 Ay
Slovenya	İş Sebebiyle Kapasite Eksikliğiyle	30 Gün 30 Gün	30 Gün 30 Gün	75 Gün 60 Gün	0	0.8 Ay	6.7 Ay
Güney Afrika	Tüm Çalışanlarda	2 Hafta	4 Hafta	4 Hafta	0	4 Hafta	20 Hafta
İspanya	Tüm Çalışanlarda	30 Gün	30 Gün	30 Gün	0.7 Ay	3.5 Ay	17 Ay
İsveç	Tüm Çalışanlarda	1 Ay	3 Ay	6 Ay	0	0	0
İsviçre	Tüm Çalışanlarda	1 Ay	2 Ay	3 Ay	0	0	2.5 Ay
Türkiye	Tüm Çalışanlarda	4 Hafta	8 Hafta	8 Hafta	0	4 Ay	20 Ay
İngiltere	Tüm Çalışanlarda Fazlalık Durumunda	1 Hafta	4 Hafta	12 Hafta	0 0	0 4 Hafta	0 20 Hafta
ABD	Tüm Çalışanlarda	0	0	0	0	0	0

Kaynak: OECD, **Detailed Description of Employment Protection in OECD And Selected Non-OECD Countries**, 2008, 2009, <http://www.oecd.org/employment/emp/42740165.pdf> (17 Aralık 2016), s.6

1.1.3.7.1. Kıdem Tazminatına Hak Kazanabilme Koşulları

1.1.3.7.1.1. İş Kanuna Tabi Olarak İş Sözleşmesi İle Çalışmak

Kıdem tazminatının hak edilebilmesi için öncelikle koşul, işçinin, İş Kanunu kapsamında hazırlanmış bir iş sözleşmesine göre çalışmasıdır. Burada iş sözleşmesinin tam ya da kısmı süreli, belirli-belirsiz süreli olmasının bir önemi yoktur¹²⁰.Önemli olan işçinin İş Kanunu'na göre sürekli bir işte çalışmasıdır. Ayrıca memurlar, çırak ve stajyerlerin kıdem tazminatı hakkından yararlanmaları mümkün değildir¹²¹.

1.1.3.7.1.2. İşçinin İşyerinde En Az Bir Yıl Çalışması

İşçinin kıdem tazminatına hak kazanabilmesi için gerekli bir diğer şart ise, ilgili işyerinde en az bir yıl süreyle çalışmış olmasıdır. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin

¹²⁰ Doğan, Bahar Burtan ve Yıldırım, Evin Anğay; "Kıdem Tazminatı ve Ülke Örnekleri", **Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.6, Sayı.10, (2016), s.19.

¹²¹ Çolak, Mustafa ve Çolak, Mahmut; **4857 Sayılı İş Kanunu'na Göre Kıdem Tazminatı Uygulaması**, Türkiye Belediyeler Birliği Yayınları, Ankara, http://www.tbb.gov.tr/online/yayinlar/4857_sayili_is_kanunu_na_gore_kidem_tazminat_uygulamasi/files/kidem_tazminat.pdf (17 Aralık 2016), s.42.

2005/4441 sayılı kararında da belirtildiği üzere süre, bir yıldan bir gün dahi eksik olsa, çalışan kıdem tazminatına hak kazanamaz¹²². Tam yılın içinde işçinin fiilen çalıştığı günlerin yanı sıra; ulusal bayram, hafta tatili, genel tatil, hastalık nedeniyle raporlu geçirilen süreler, yıllık ücretli izinler gibi çalışılmış sayılan günler de dahildir. Ayrıca deneme süresi de çalışan kıdemine dahil edilir. Yasal grev ve lokavt sebebiyle geçen süreler ise çalışanın kıdemine dahil edilmez¹²³.

1.1.3.7.1.3. İş Sözleşmesinin Kanunda Belirtilen Nedenlerden Birisiyle Son Bulması

4857 sayılı İş Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle, 1475 sayılı İş Kanunu 14. maddesi hariç kalan maddelerinin tümü yürürlükten kaldırılmıştır. 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesi ise 4857 sayılı yeni İş Kanunu'nun 120. maddesi ve geçici 6. maddesi gereği (kıdem tazminatı fonuna ilişkin kanun yürürlüğe girene kadar) yürürlükte kalmıştır¹²⁴. 1475 sayılı Kanun'un 14. maddesinde çalışanın kıdem tazminatına hak kazanabilme durumları belirtilerek, kıdem tazminatının ödenme tutarı ve tazminat üst sınırı konularına açıklık getirilmiştir. Buna göre;

“İş Kanunu’na tabi işçilerin hizmet akitlerinin:

1. İşveren tarafından bu Kanunun 17¹²⁵ nci maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında,

2. İşçi tarafından bu Kanunun 16¹²⁶ ncı maddesi uyarınca,

3. Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,

4. Bağlı bulundukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla;

5. 506 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b)alt bentlerinde öngörülen yaşlar dışında kalan

¹²²Özdemir, Cumhuriyet Sinan; “İş Kanunu Gereği Kıdem Tazminatına Hak Kazanamama Halleri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.105, (Mayıs-Haziran 2011), s.332.

¹²³Çolak, Mustafa ve Çolak, Mahmut; a.g.e., s.42.

¹²⁴Topaloğlu, Sıddık ve Camkurt, Mehmet Zülfi; a.g.e., s.42.

¹²⁵ 4857 sayılı İş Kanunu'nun Geçici 1. maddesi gereğince, 1475 sayılı Kanun'un yürürlükten kalkması sebebiyle 17. maddeye yapılan atıfların, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 25. maddesine yapılmış sayılacağı ifade edilmiştir.

¹²⁶ 4857 sayılı İş Kanunu'nun Geçici 1. maddesi gereğince, 1475 sayılı Kanun'un yürürlükten kalkması sebebiyle 16. maddeye yapılan atıfların, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 24. maddesine yapılmış sayılacağı ifade edilmiştir.

*diğer şartları veya aynı Kanunun Geçici 81 inci maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılmaları nedeniyle*¹²⁷,

ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun geçici 9. maddesinde belirtilen, bu kanuna tabi çalışanlardan 7000 gün prim ödeme şartını yerine getiren ya da 25 yıldan beri sigortalı olan ve en az 4500 gün prim ödeme koşulunu yerine getirmiş işçilerden; emeklilik yaşı olan, kadın işçi için 58, erkek işçi için 60 yaşını doldurmadan işten kendi isteğiyle ayrılmış olmaları sebebiyle¹²⁸,

*“Feshedilmesi veya kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi arzusu ile sona erdirmesi veya işçinin ölümü sebebiyle son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır.”*¹²⁹

İş sözleşmesinin evlilik dolayısıyla feshinde kıdem tazminatı ödemesi sadece kadın işçiler için yapılabilmektedir. Yani erkek çalışanın evlilik sebebiyle ayrılması halinde, kıdem tazminatı alabilmesine mümkün değildir. Ayrıca Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 25.01.2001 tarih, E.2001/16313 ve 1306 sayılı kararında, evlilik sebebiyle işten ayrılan kadın çalışanın, hemen akabinde başka bir işyerinde yeni bir iş bularak çalışmasında bir engel bulunmamaktadır. Çalışanın bu hareketinin kötü niyetli fesih örneği teşkil edemeyeceği de aynı kararda vurgulanmıştır¹³⁰.

1.1.3.7.1.3.1. İşverence Haklı Nedenlerle Derhal Fesihle Kıdem Tazminatı

İşveren tarafından, iş sözleşmesinin 4857 sayılı İş Kanunu'nun 25. maddesinde belirtilen; sağlık nedenleriyle (25/I), zorlayıcı nedenlerle (25/III) ya da işçinin gözüaltına alınması veya tutuklanması (25/IV) gibi haklı nedenlerle sürenin bitiminden

¹²⁷ 1475 sayılı İş Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 01.09.1971, Resmi Gazete Sayısı: 13943, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.1475&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch> (21 Aralık 2016), m.14/1.

¹²⁸ Sabah Gazetesi Ekonomi Haberleri, “Güncel Kıdem Tazminatı Hesaplama, Kıdem Tazminatı Nasıl Alınır?”, Sabah Gazetesi, 19/02/2016, <http://www.sabah.com.tr/ekonomi/2016/02/19/guncel-kidem-tazminati-hesaplama-kidem-tazminati-nasil-alinir#commentContainer>, (24 Aralık 2016).

¹²⁹ 1475 sayılı İş Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 01.09.1971, Resmi Gazete Sayısı: 13943, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.1475&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch> (21 Aralık 2016), m.14/2.

¹³⁰ Doğan, Bahar Burtan ve Yıldırım, Evin Anğay; a.g.e., s.19.

önce ya da bildirim süresini beklenmeksizin feshedilmesi durumunda , işçi kıdem tazminatını almaya hak kazanır. Ancak işveren; iş sözleşmesini, 25. maddesinin II. bendi kapsamında (işçinin iyi niyet ve ahlak kurallarına aykırı hareket ettiği gerekçesiyle) feshetmesi durumunda çalışana kıdem tazminatı ödemez¹³¹.

1.1.3.7.1.3.2. İşçinin Haklı Nedenlerle Derhal Fesihinde Kıdem Tazminatı

İşçinin istifa etmesi ve neden olmaksızın işten ayrılması durumunda kıdem tazminatına hak kazanamaz¹³². Fakat işçi, 4857 sayılı İş Kanunu’nun 24. maddesinde belirtilen sağlık sebepleri, işverence ahlak ve iyi niyete aykırı hareket edilmesi ya da zorlayıcı sebeplerle iş sözleşmesini derhal feshetmesi durumunda kıdem tazminatına hak kazanır¹³³.

1.1.3.7.2. Kıdem Tazminatını Hesaplanması ve Ödenmesi

1475 sayılı Kanun’un 14. maddesine göre; işçilerin kıdemleri hesaplanırken, aynı işverene bağlı olan bir ya da birden fazla işyerinde çalışan işçilerin çalıştıkları sürelerin tamamı dikkate alınır. İşyerinin intikali, devri veya herhangi bir nedenle başka bir işverene geçmesi durumunda işçinin kıdemi; çalıştığı işyeri/işyerlerindeki sözleşme sürelerinin toplamından oluşur. İşyerinin devri halinde her iki işveren de kıdem tazminatının ödenmesinden sorumludur. Fakat işyerini devreden eski işverenlerin sorumlulukları, işçiyi çalıştırdıkları sürelerle ve işyerinin devri sırasında işçiye ödedikleri ücret seviyesiyle sınırlıdır.

Kıdem tazminatı ödemesinde; *“Her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır”*¹³⁴. Kıdem tazminatı hesaplaması, çalışanın aldığı son brüt ücret üzerinden yapılır¹³⁵.

“Parça başı, akort, götürü veya yüzde usulü gibi ücretin sabit olmadığı hallerde son bir yıllık süre içinde ödenen ücretin o süre

¹³¹Aktay, Nizamettin; Arıcı, Kadir ve Kaplan, E. Tuncay Senyen; a.g.e., s.228.

¹³²Özdemir, Cumhur Sinan; a.g.e., s.335.

¹³³Doğan, Bahar Burtan ve Yıldırım, Evin Anğay; a.g.e., s.19-20.

¹³⁴1475 Sayılı İş Kanunu, m.14/2.

¹³⁵Özdemir, Cumhur Sinan; a.g.e., s.329.

içinde çalışılan günlere bölünmesi suretiyle bulunacak ortalama ücret bu tazminatın hesabına esas tutulur. Ancak, son bir yıl içinde işçi ücretine zam yapıldığı takdirde, tazminata esas ücret, işçinin işten ayrılma tarihi ile zammın yapıldığı tarih arasında alınan ücretin aynı süre içinde çalışılan günlere bölünmesi suretiyle hesaplanır”¹³⁶.

Hesaplama bir kıdem yılını 365 günlük süre oluşturmaktadır¹³⁷. *Kıdem tazminatına esas olacak ücretin hesabında işçinin ücretine ilaveten işçiye sağlanmış olan para ve para ile ölçülmesi mümkün akdi ve kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulur”¹³⁸.* Bu menfaatler ücret ekleri şeklinde de ifade edilebilir. Kıdem tazminatının hesabında asıl ücretin haricinde, çalışana; haftalık, aylık ya da yıllık ilaveten ödenen para ve benzeri ödemelerde kıdem tazminatının hesaplanması aşamasında esas ücrete dahil edilir¹³⁹. Ücret eklerinin kıdem tazminatının hesaplamasındaki ücrete dahil edilebilmesi için süreklilik göstermesi gerekmektedir. Arızı nitelikli olanları (süreklilik göstermeyenler), kıdem tazminatı hesaplamasındaki ücrete dahil edilmez¹⁴⁰. Aşağıdaki tabloda kıdem tazminatı hesaplamasındaki ücrete dahil edilecek ve dahil edilmeyecek ücret ekleri gösterilecek gösterilmektedir:

¹³⁶1475 Sayılı İş Kanunu, m.14/10-11.

¹³⁷Özdemir, Cumhuriyet Sinan; a.g.e., s.329.

¹³⁸1475 Sayılı İş Kanunu, m.14/12.

¹³⁹Topaloğlu, Sıddık ve Camkurt, Mehmet Zülfi; a.g.e., s.76.

¹⁴⁰Çolak, Mustafa ve Çolak, Mahmut; a.g.e., s.127.

Tablo 2: Kıdem Tazminatı Matrahına Dâhil Edilecek/Edilmeyecek Ödemeler

Dâhil Edilecek Ödemeler	Dâhil Edilmeyecek Ödemeler
Esas ücret, çıplak ücret	Fazla çalışma, çalışılan hafta tatili, ulusal bayram, genel tatil, dini bayram, yıllık izin ücretleri
İkramiye (şartlı)	Devamlılık göstermeyen primler, toplu iş sözleşmesi gereğince ödenen primler, seyahat, satış, taltif, hizmet, teşvik primleri
Bahşış (şartlı)	Sigorta/işsizlik sigortası primleri işveren hisseleri
Sürekli ödenen jestiyon ikramiyeleri	Yolluk (harcırah)
6772 sayılı Yasaya göre ödenen iki ikramiye (ilave tediye)	Evlenme, doğum, ölüm, doğal afet, askerlik, hastalık, iş arama, eğitim yardımları
Temettü	Bir defalık verilen ikramiyeler, jübile ikramiyesi, belirli sürelerde verilen teşvik (özendirme) ikramiyesi
Devamlı ödenen primler	Bayram harçlığı (şartlı)
Kasa, unvan, imza, mali sorumluluk, yıpranma tazminatları	Ara dinlenme parası, ücretli izin parası
Ayakkabı veya bedeli	İhbar Tazminatı
Gece zammı	Avans ödemesi
Vardiya primi	İşyeri kuruluş yıldönümü için verilen ödemeler
Makam tahsisatı	Gezici görev güvencesi
Yakacak yardımı	Demirbaş olarak verilen giyim eşyaları (iş elbisesi yardımı)
Toplu taşıma kartı	İşyerinde kullanılmak üzere verilen sabun, havlu
Gıda, aile, konut, yemek, taşıt yardımları (parasal değerleri hesap edilerek dâhil edilir.)	Vekâleten yürütülmekte olan görev için verilen ücret
Çocuk yardımı	İzin harçlığı
Kıdem zammı	Otel ve ev gideri olarak ödenen paralar
Pahalılık zammı	
Eğitim yardımı	

Kaynak: Çolak, Mustafa ve Çolak, Mahmut; a.g.e., s.133-134.

Ödenecek kıdem tazminatının yıllık tutarı, en yüksek devlet memuruna (Ülkemizde bu makamdaki kişi Cumhurbaşkanlığı İdari İşler Başkanıdır.) ödenecek bir yıllık emeklilik ikramiyesi tutarından fazla olamaz¹⁴¹.

Borçlar Kanunu'nun "*Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, her alacak on yıllık zamanaşımına tabidir*"¹⁴² hükmü gereğince kıdem tazminatı alacaklarında da zamanaşımı süresi on yıldır. Bu sürenin başlangıç tarihi iş sözleşmesinin fesih tarihidir.

1.1.3.7.3. Kıdem Tazminatı Fonunun Oluşturulması

Fon sistemi; gelecekte karşılaşılabilecek risklere ilişkin yapılacak ödemeleri finanse etmek amacıyla, ödenen primlerle bir havuz oluşturma esasına dayanır. Fon oluşturma yöntemi, sosyal güvenliği sağlama amaçlı olarak kurulmuş olan sistemlerin finansmanında kullanılır. Oluşturulan fonların reel olarak korunması amacıyla bu fonlar uzmanlar tarafından yönetilmekte ve fon portföyündeki varlıklar uygun koşullarda değerlendirilmektedir¹⁴³.

1.1.3.7.3.1. Dünya'da Kıdem Tazminatı Fonu

Kıdem tazminatı, dünyada en çok uygulanan tazminat veya gelir destek programını oluşturmaktadır. Dünya ülkelerinin büyük bir kısmında zorunlu ya da gönüllü olarak bu tazminat uygulanmaktadır. Kıdem tazminatı programı; kökenleri, gerekçeleri ve ekonomik etkileri bakımından çok az anlaşılan bir programdır. Bazı yüksek gelirli ülkeler kıdem tazminatı konusunda yapısal reformlar başlatmış olsalar da ortaya çıkan sonuçlar beklentilerin altında kalmıştır. Kıdem tazminatı uygulamasının, işgücü piyasasında istenmeyen sonuçlar yaratması ve yüksek düzeyde kayıt dışılığa sebep olması nedeniyle, dünya çapında reform yapılması konusunda ortak bir görüş

¹⁴¹ Maaş Katsayısındaki Artışlar Memur ve Emekliye Nasıl Yansiyacak, <https://www.memurlar.net/haber/800654/maas-katsayisindaki-artislar-memur-ve-emekliye-nasil-yansiyacak.html> (6 Ocak 2019).

¹⁴² 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, Kabul Tarihi: 11.01.2011, Resmi Gazete Tarih: 04.02.2011, Sayı: 27836, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098-20120704.pdf> (1 Ocak 2017), m.146.

¹⁴³ Uğur, Suat; "Kıdem Tazminatında Fon Sistemi", **Çimento İşveren Dergisi**, Cilt.23, Sayı.6, (Kasım 2009), s.5-6.

belirmiştir. Fakat bu reformun en iyi şekilde nasıl yapılacağı ile ilgili çok az görüş ileri sürülmektedir¹⁴⁴.

İleri sürülen görüşlerden bir tanesi de kıdem tazminatına ilişkin fon oluşturulmasıdır. ABD’de işçiler için federal düzeyde hazırlanmış kıdem tazminatı fonu uygulaması mevcuttur. Ayrıca İtalya, İsrail ve Brezilya’da da kıdem tazminatının fon uygulaması şeklinde gerçekleştirildiği görülmektedir. Kıdem tazminatında fon oluşturulması yönünde adım atan son ülke ise Avusturya’dır. Avusturya 2003 yılında kıdem tazminatı fonu uygulamasına geçmiştir. Avrupa hukuk sistemi içerisinde bulunduğu için kıdem tazminatı fonu uygulamasında örnek alacağı iki ülke mevcuttur. Bu ülkeler İtalya ve Avusturya’dır. İtalya’daki uygulamada, işçiye; hizmet süresi dikkate alınarak artan oranlı olacak şekilde tazminat ödemesi yapılmaktadır. Bu yönüyle ülkemizde sisteme benzemektedir. Ancak ödemeler işverenler tarafından değil, Sosyal Güvenlik Kurumunun (INPS) oluşturduğu Garanti Fonu tarafından yapılmaktadır. Ödemeler işveren tarafından işçi adına bu kuruma yatırılan yıllık primler çerçevesinde hesaplanmaktadır. Bu sistem ülkemiz işsizlik sigortasını andırmaktadır¹⁴⁵.

Avusturya’nın ise 2003 yılı öncesinde uyguladığı kıdem tazminatı uygulaması ülkemiz mevcut uygulamasına benzemektedir¹⁴⁶. Avusturya’daki eski sistem uygulamasında 3 yılın altında hizmet süresi olan çalışana kıdem tazminatı ödenmezken 3 ile 5 yıl arası hizmet süresi olan çalışana 2 aylık ücreti tutarında, 5 ile 10 yıl arası hizmet süresi olan çalışana 3 aylık ücreti tutarında, 10 ile 15 yıl arası hizmet süresi olan çalışana 4 aylık ücreti tutarında, 15 ile 20 yıl arası hizmet süresi olan çalışana 6 aylık ücreti tutarında, 20 ile 25 yıl arası hizmet süresi olan çalışana 9 aylık ücreti tutarında, 25 yıl ve üzeri hizmet süresi olan çalışana 12 aylık ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenmekteydi. Avusturya İşçi Bulma Kurumu’nun verilerine göre 2005 yılı boyunca ülkede 1,47 milyon kişi işten ayrılmış ve bu rakamın sadece 173 bini 3 yılın üzerinde istihdam edilmiştir. Eğer Avusturya 2003 yılında fon uygulamasına geçmemiş olsaydı çalışanların sadece %11,8 i kıdem tazminatına hak kazanabilecekti (Bu haktan

¹⁴⁴Holzmann, Robert and Vodopivec, Milan; “Severance Pay under Review: Key Issues, Policy Conclusions, and Research Agenda”, Robert Holzmann ve Milan Vodopivec (Ed.), **inReforming Severance Pay an International Perspective** (1-15), Washington D.C.: World Bank, 2012, p.1.

¹⁴⁵ Limoncuoğlu, Siyami Alp; “Kıdem Tazminatı Fonu Tartışmaları Işığında Avusturya’da Kıdem Tazminatı Reformu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.9, Özel Sayı (2007), s.293.

¹⁴⁶Çolak, Mustafa ve Çolak, Mahmut; a.g.e., s.17.

yararlanabilmeleri için de kendi isteğiyle ayrılmamış olmaları gerekiyor.)¹⁴⁷. Eski sistemde kıdem tazminatı uygulaması; hem işgücü piyasasında ciddi hareketliliğe sebebiyet vermekteydi ve hem de kıdem tazminatına hak kazanma yukarıda belirtildiği üzere belli kısıtlamalara tabi tutulmuştu. Bu eleştiriler üzerine sistem yeniden sorgulanmaya başladı¹⁴⁸ ve kıdem tazminatı fonun nihayetinde oluşturulması sağlandı. 2003 yılında uygulamaya giren yeni sistem uyarınca, çalışanın aylık ücretinin %1.53'ü geçici bir kıdem tazminatı fonuna aktarılmakta ve geçici kuruluşlar (MVK'lar) tarafından sermaye piyasalarına yatırım yapılmaktadır. Tüm çalışanlar bu sisteme kaydedilmektedir¹⁴⁹. Prim oranının aylık %1,53 olması, aktüeryal hesaplamasının sonucudur. Bu aktüeryal hesaplama göre 37,5 yıl çalışan bir kimse, bu prim oranına göre 12 aylık ücreti tutarında kıdem tazminatı alabilmektedir. Sistemin varsayımına göre; yıllık ücretlerde artış %3 olacak ve biriken fonlarda ise yıllık %6 reel artış sağlanacağı kabul edilmiştir¹⁵⁰.

1.1.3.7.3.2. Türkiye’de Kıdem Tazminatı Fonu Çalışmaları

Ülkemizde yürürlükte olan kıdem tazminatı uygulaması işçi ve işveren açısından sıkıntılar yaratmaktadır. Devlet, taraflar arasındaki problemleri gidermek için, kıdem tazminatı fonunun çalışmalarını başlatmıştır. Bu girişimiyle devlet, işverene aşırı maliyet unsuru olarak yansıyacak kıdem tazminatı ödemelerinin önüne geçmek isterken, çalışanın kıdem tazminatı hakkını da koruma altına almayı amaçlamaktadır¹⁵¹.

İşverenin mali sorumluluğunda kıdem tazminatının bir fondan karşılanması fikri ile ilgili ilk tartışmalar 2. Çalışma Meclisinin 1954 yılındaki toplantısında yapılmıştır. 1961 yılındaki 3. Çalışma Meclisi toplantısında ise gazete işverenleri kıdem tazminatı fonunun kurulmasını istemişlerdir. 1975 yılında ise 1475 sayılı İş Kanunu’nda yapılan değişiklikler neticesinde kıdem tazminatının 30 güne çıkarılması sebebiyle işveren üzerindeki tazminat yükünün artmıştır. Bu yükü hafifletmek adına 1475 sayılı İş

¹⁴⁷Klec, Gerald; “Flexicurity and the Reform of the Austrian Severance-Pay System”, **European Economic and Employment Policy Brief**, No.4 (2007), s.2-3.

¹⁴⁸Cardinale, Mirko and Orszag, Mike; “Severance Pay and Corporate Finance: Empirical Evidence from a Panel of Austrian and Italian Firms.” **IZA Discussion Paper**, No.1383 (2004), p.4-5.

¹⁴⁹Hoffer, Helmut; “Reform of Severance Pay Law in Austria”, **Discussion Paper**, (30 Nov - 1 Dec 2006), s.10.

¹⁵⁰Limoncuoğlu, Siyami Alp; a.g.e., s.301.

¹⁵¹Şakar, Müjdat; “Kıdem Tazminatı Fonu Kurulabilir mi?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.137, (Eylül Ekim 2016), s.14-15.

Kanunu'nun kıdem tazminatı ile ilgili maddesine, kıdem tazminatı fonunun tesis edilmesi ve bu fon tesisi ile ilgili konuların kanunla düzenlenmesi fıkrası eklenmiştir¹⁵².

Kıdem tazminatı fonunun oluşturulmasına yönelik olarak 1976, 1980, 1984 ve 1991 tarihlerinde kanun taslakları hazırlanmıştır¹⁵³. Ancak kıdem tazminatının fona devredilmesi durumunda; çalışanların iş güvencesinin ortadan kalkabilme olasılığı ve işsizlik sigortasının bulunmaması sebepleriyle bu taslaklar bir türlü yasalaşamamıştır. 4447 sayılı Kanun kapsamında 01/06/2000 tarihinden itibaren işsizlik sigortası ile ilgili kanun hükümlerinin uygulanmaya başlaması ve 4857 sayılı İş Kanunu'nun 18-21. maddelerinin iş güvencesi ile ilgili hükümleri barındırması neticesinde kıdem tazminatı fonun oluşturulması çalışmaları yeniden hız kazanmıştır. 4857 sayılı İş Kanunu'nun ön tasarısının oluşturulmasında görev alan 9 öğretim üyesinden oluşan Bilim Kurulu, kıdem tazminatı fonun oluşturulmasına yönelik kanun taslağı hazırlayarak 26/06/2002 tarihinde Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'na sunmuştur¹⁵⁴.

Taslağa göre; kanunun yürürlüğe girme tarihinden önce kazanılmış kıdem tazminatı hakları korunmakta yani işverenlerin kıdem tazminatı sorumlulukları devam etmektedir. Kanunun yürürlüğe girme tarihinden sonra ise, çalışanların kıdem tazminatı haklarının fondan karşılanması öngörülmektedir¹⁵⁵. Kanun taslağına göre; *“Kıdem Tazminatı Fonu, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'na bağlı, özel hukuk hükümlerine tabi, mali ve idari yönden özerk, özel bütçeli ve tüzel kişiliğe sahip bir kamu kuruluşudur”*¹⁵⁶. Fonun yönetimi, başkan olarak atanmak üzere bir bakanlık temsilcisi, işveren konfederasyonunca (en fazla işverenin olduğu konfederasyon) seçilen iki kişi ve işçi konfederasyonunca (en fazla işçinin kayıtlı olduğu konfederasyon) seçilen bir kişiden oluşmaktadır¹⁵⁷.

¹⁵²Nurdoğan, Ali Kemal; Dur, Ali İhsan Burak ve Öztürk, Mustafa; “Türkiye’de ve Dünyada Kıdem Tazminatı Fonu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.21, Sayı.4 (2016), s.1159.

¹⁵³Limon, Resul; “Türkiye’de Kıdem Tazminatının Tarihi, Gelişimi ve Kıdem Tazminatı Fonu”, **İş ve Hayat Dergisi**, Sayı.1, (2015), s.161-162.

¹⁵⁴Uyar, Umut; “Kıdem Tazminatı Fonu Kanun Tasarısı Çerçevesinde Kıdem Tazminatı ve Muhasebesi”, **(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi SBE, 2011)**, s.21.

¹⁵⁵Uğur, Suat; a.g.e., s.14.

¹⁵⁶Bilim Kurulu, **Kıdem Tazminatı Fonu Kanun Tasarısı Taslağı**, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Ankara, 2002, <http://docplayer.biz.tr/6173202-T-c-calisma-ve-sosyal-guvenlik-bakanligi-kidem-tazminatı-fonu-kanun-tasarısı-taslagi.html> (1 Ocak 2017), m.3.

¹⁵⁷Uğur, Suat; a.g.e., s.15.

Kıdem tazminatına hak kazanan “İşçilere veya hak sahiplerine Fona prim ödenmiş olan her tam yıl için prim hesabına esas olan ücretinin otuz günü tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için veya toplam prim ödeme süresi bir yılın altında kalanlar için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır”¹⁵⁸. Yine taslağın 12. ve 13. maddelerine göre; fonun finansmanı, işverence her ay, aylık kazancın %3 oranında belirlenen prim miktarının fona yatırılmasıyla sağlanacaktır¹⁵⁹.

Yine taslağa göre, kıdem tazminatı 1475 sayılı Kanun maddesinde sayılan tüm durumlar için ödenmemektedir. Çalışanın emekli olmaya hak kazanması durumunda, ölümü ya da adına on yıldan az olmamak üzere prim ödenen çalışanın isteği halinde, fondan kıdem tazminatı ödenmektedir. Çalışanın işverence işten çıkarılması, çalışanın haklı bir sebep göstererek işten ayrılması, askere gitmesi veya bayan çalışanların evlilik tarihinden itibaren bir yıl içinde işten ayrılması durumu gibi haller taslağın yasalaşması halinde kıdem tazminatı ödemesinde artık dikkate alınmayacaktır¹⁶⁰.

15/05/2008 tarihinde kabul edilen İstihdam Paketi olarak da adlandırılan 5763 sayılı Kanun içerisinde, kıdem tazminatı fonuna ilişkin düzenleme son anda metinden çıkartılmıştır. Burada yapılan çalışmada kıdem tazminatı fonunun bireysel emeklilik şirketlerince işletileceği, işverence ödenecek prim oranlarının ise %3 - %8 arasında bir oran olacağı telaffuz edilmiştir. Burada SGK’nın primleri işverenlerden toplayacağı ve bu tutarlara dokunmadan doğrudan bireysel emeklilik şirketlerine aktaracağı telaffuz edilmiştir¹⁶¹.

¹⁵⁸ Bilim Kurulu, **Kıdem Tazminatı Fonu Kanun Tasarısı Taslağı**, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Ankara, 2002, <http://docplayer.biz.tr/6173202-T-c-calisma-ve-sosyal-guvenlik-bakanligi-kidem-tazminatı-fonu-kanun-tasarisi-taslagi.html> (1 Ocak 2017), m.8.

¹⁵⁹Uğur, Suat; a.g.e., s.15.

¹⁶⁰Şakar, Müjdat; a.g.e., s.21.

¹⁶¹Şakar, Müjdat; a.g.e., s.19.

1.1.3.7.3.2.1. Fonun Avantajları

İşverenler; kriz dönemlerinde işçilerin işten çıkarılması yoluna gitmekte ancak bu sefer de kıdem tazminatı yükünün altında ezilmektedirler. Bu durum işletmeleri ekonomik olarak zayıflatmakta ve iflasa doğru sürüklemektedir. Fon sayesinde işletmeler hem bu yükün altında ezilmekten kurtulmakta hem de işçilerin kıdem tazminatı alacakları garanti altına alınmaktadır. Yine her işverenler her ay prim ödemek suretiyle, tek seferli bir toplu ödeme yerine bu mali yükü zamana yaymaktadır.

Yine burada işçilerin eski yeni işyeri farkı olmaksızın, adına en az on yıl kıdem tazminatı fonu ödenmesi durumunda bu tazminata hak kazanmaktadırlar. İşverenlerin mevcut uygulamada kıdem tazminatı ödememek için işçilere girdi çıktı yapma uygulamasının da artık önüne geçilmiş olacaktır¹⁶².

1.1.3.7.3.2.2. Fonun Dezavantajları

Fona işverence aylık ödenecek prim oranının %3 olması fonun gelecek dönemlerde sürdürülebilirliği açısından yeterli olamayacaktır. Çünkü, çalışana bir yıllık çalışmasına binaen otuz günlük tazminat tutarının yani ortalama olarak aylık ücretinin %8,33 ü oranında bir tazminat ödemesinin yapılması planlanmaktadır. Ancak işverence ödenecek aylık primin oranı bu oranın altında kalırsa fonun gelecekte ödemeler konusunda sıkıntı yaşaması muhtemel olacaktır.

Ayrıca kıdem tazminatı mevcut uygulamada çalışanlar için aslında bir iş garantisi de sağlamaktadır. İşverenin kıdem tazminatı ödeme sorumluluğunun aylık prim ödemeye sınırlandırılması, işten çıkarmaları kolaylaştırabilecektir¹⁶³. Aynı şekilde on yılını dolduran bir işçinin kıdem tazminatına hak kazanabilmesi sebebiyle, işverenler de elindeki nitelikli çalışanları kaybetme riskiyle karşı karşıya kalabilirler. Çalışanın işverene ve işyerine bağlılığında bir zayıflama meydana gelebilir. Ayrıca işverence, her ay işçi ücreti ve sigorta primlerine ilaveten bir de kıdem tazminatı primi ödemesi yapılacak olması, işvereni ekonomik olarak bunaltabilir. Bu durumda da piyasada

¹⁶²Uyar, Umut; a.g.e., s.28.

¹⁶³Nurdoğan, Ali Kemal; Dur, Ali İhsan Burak ve Öztürk, Mustafa; a.g.e., s.1165.

kayıt dışı istihdamda artışlar meydana gelebilir¹⁶⁴. Fonun verimli kullanılamaması, fonun bütçe açıklarının finansmanında kullanılabilme ihtimali veya işverence prim ödemelerinin geciktirilmesi/hiç yapılmama ihtimali, insanları fona kuşkuyla bakmaya itmektedir¹⁶⁵.



¹⁶⁴Şakar, Müjdat; a.g.e., s.20.

¹⁶⁵Uğur, Suat; a.g.e., s.10.

1.2. 6356 SAYILI SENDİKALAR VE TOPLU İŞ SÖZLEŞMESİ KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

Sendika terimi; çalışanların ve işverenlerin iş hayatındaki çıkarlarını topluca gerçekleştirmek üzere bir araya gelerek, birlikte hareket edecek şekilde birleşmelerini ifade eder¹⁶⁶. İşçi ve memur sendikaları; çalışanların ekonomik ve sosyal haklarını korumak ve daha da ilerletmek amacıyla kurulmuşlardır¹⁶⁷. Bu sendikalar istihdam ilişkisinde birincil örgütler olan işverenlere karşı oluşturulmuş alt toplumsal oluşumdur. Bu sendikalaşma; işverenlerin egemenliğine karşı dağınık ve sınırlı bir şekilde meydana okumayı temsil eder¹⁶⁸. İşveren sendikaları ise çalışanların isteklerine karşıt güç oluşturmak amacıyla kurulmuşlardır¹⁶⁹.

Anayasamıza göre;

“Çalışanlar ve işverenler, üyelerinin çalışma ilişkilerinde, ekonomik ve sosyal hak ve menfaatlerini korumak ve geliştirmek için önceden izin almaksızın sendikalar ve üst kuruluşlar kurma, bunlara serbestçe üye olma ve üyelikten serbestçe çekilme haklarına sahiptir. Hiç kimse bir sendikaya üye olmaya ya da üyelikten ayrılmaya zorlanamaz”¹⁷⁰.

Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanun’unda sendika;

“İşçilerin veya işverenlerin çalışma ilişkilerinde, ortak ekonomik ve sosyal hak ve çıkarlarını korumak ve geliştirmek için en az yedi işçi veya işverenin bir araya gelerek bir işkolunda faaliyette bulunmak üzere oluşturdıkları tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar”¹⁷¹.

olarak tanımlanmıştır.

¹⁶⁶ Tunçomağ, Kenan ve Centel, Tankut; a.g.e., s.265.

¹⁶⁷ Andaç, Faruk; a.g.e., s.137.

¹⁶⁸ Gall, Gregor; **Labour Unionism in the Financial Services Sector**, Great Britain: Ashgate Publishing Limited, 2008, p.5.

¹⁶⁹ Andaç, Faruk; a.g.e., s.137.

¹⁷⁰ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Kanun No.: 2709, Kabul Tarihi: 7.11.1982, Resmi Gazete Tarihi: 09.11.1982-17863 Mükerrer, <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa82.htm> (22 Ocak 2017), m.51/1.

¹⁷¹ 6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu, Kabul Tarihi: 18.10.2012, Resmi Gazete Tarihi: 07.11.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28460, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6356.pdf> (22 Ocak 2017), m.2/1-ğ.

Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nda çalışanlar açısından en önemli hak, onların işverene karşı ekonomik ve sosyal açıdan haklarına ulaşmada elini kuvvetlendiren grev ve toplu sözleşme hakkıdır¹⁷². Bir diğer hak ise sendika özgürlüğünün güvencesi kapsamında çalışanlara sağlanan sendikal tazminat hakkıdır.

1.2.1. Sendikal Tazminat Hakkı

4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinin 6. fıkrasında fesih hakkının kötüye kullanılarak iş sözleşmesinin sona erdirilmesi durumunda; çalışana, ihbar süresinin üç katı tutarında kötü niyet tazminatı ödenmesine hükmetmiştir. Ancak İş sözleşmesinin işveren tarafından sendikal nedenlerle feshedilmesi durumunda, 6356 sayılı Kanun bu feshe ilişkin ağır bir yaptırıma hükmetmiştir¹⁷³. 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanun'unun 25. maddesi sendika özgürlüğünün güvencesi kapsamında hükümler içermektedir. Buna göre;

“(1) İşçilerin işe alınmaları; belli bir sendikaya girmeleri veya girmemeleri, belli bir sendikadaki üyeliği sürdürmeleri veya üyelikten çekilmeleri veya herhangi bir sendikaya üye olmaları veya olmamaları şartına bağlı tutulamaz.

(2) İşveren, bir sendikaya üye olan işçilerle sendika üyesi olmayan işçiler veya ayrı sendikalara üye olan işçiler arasında, çalışma şartları veya çalıştırmaya son verilmesi bakımından herhangi bir ayırım yapamaz. Ücret, ikramiye, prim ve paraya ilişkin sosyal yardım konularında toplu iş sözleşmesi hükümleri saklıdır.

(3) İşçiler, sendikaya üye olmaları veya olmamaları, iş saatleri dışında veya işverenin izni ile iş saatleri içinde işçi kuruluşlarının faaliyetlerine katılmaları veya sendikal faaliyette bulunmalarından dolayı işten çıkarılamaz veya farklı işleme tabi tutulamaz.

¹⁷²Demirtuyi, Turan; “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standartının Yasal Mevzuat Açısından İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi SBE, 2013), s.30.

¹⁷³Süzek, Sarper; a.g.e., s.547-548.

(4) İşverenin (...) ¹⁷⁴ yukarıdaki fıkralara aykırı hareket etmesi hâlinde işçinin bir yıllık ücret tutarından az olmamak üzere sendikal tazminata hükmedilir”¹⁷⁵.

Görüldüğü üzere sendikal tazminat, sadece iş sözleşmesinin sendikal nedenlerle işverence sona erdirilmesini kapsamamaktadır. Aynı zamanda işverenin sendikal sebeplerle çalışanlarına eşit davranmaması durumunda da uygulanmaktadır¹⁷⁶.

Kanun maddesinin 5. fıkrasında; sendikal tazminat ve işe iade davası olmak üzere 2 dava türü yer almaktadır.¹⁷⁷

“(5) Sendikal bir nedenle iş sözleşmesinin feshi hâlinde işçi, 4857 sayılı Kanunun (...) ¹⁷⁸, 20 ve 21 inci madde hükümlerine göre dava açma hakkına sahiptir. İş sözleşmesinin sendikal nedenle feshedildiğinin tespit edilmesi hâlinde, 4857 sayılı Kanunun 21 inci maddesine göre işçinin başvurusu, işverenin işe başlatması veya başlatmaması şartına bağlı olmaksızın sendikal tazminata karar verilir. Ancak işçinin işe başlatılmaması hâlinde, ayrıca 4857 sayılı Kanunun 21 inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen tazminata hükmedilmez. İşçinin 4857 sayılı Kanunun yukarıdaki hükümlerine göre dava açmaması ayrıca sendikal tazminat talebini engellemez”¹⁷⁹.

Anayasa Mahkemesi; Kanun maddesinin 5. fıkrasında yer alan “18” ibaresini 22/10/2014 tarihinde iptal etmiştir. Bu ibarenin iptal edilmemesi durumunda; sendikal sebeple iş sözleşmesinin feshi halinde, sendikal tazminat hakkını sadece iş güvencesi kapsamında olan çalışanlar talep edebilecekti. Çünkü İş Kanunu’nun 18. maddesi iş güvencesi kapsamında olan çalışanları düzenlemektedir. Mahkemenin iptal gerekçesi şöyledir:

¹⁷⁴Anayasa Mahkemesi’nin 22/10/2014 tarihli ve E.: 2013/1, K.: 2014/161 sayılı Kararı ile bu fıkra da yer alan “...fesh dışı nda...” ibaresi iptal edilmiştir.

¹⁷⁵ 6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu, Kabul Tarihi: 18.10.2012, Resmi Gazete Tarihi: 07.11.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28460, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6356.pdf> (22 Ocak 2017), m.25/1-4.

¹⁷⁶Süzek, Sarper; a.g.e., s.548.

¹⁷⁷Süzek, Sarper; a.g.e., s.549.

¹⁷⁸Anayasa Mahkemesi’nin 22/10/2014 tarihli ve E.: 2013/1, K.: 2014/161 sayılı Kararı ile bu fıkra da yer alan “18” ibaresi iptal edilmiştir.

¹⁷⁹ 6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu, Kabul Tarihi: 18.10.2012, Resmi Gazete Tarihi: 07.11.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28460, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6356.pdf> (22 Ocak 2017), m.25/5.

“Dava konusu kurallara göre iş güvencesi kapsamı dışında kalan işçiler, sendikaya üye oldukları ya da sendikal faaliyetlere katıldıkları için işten çıkarıldıklarında sendikal tazminat almaya hak kazanamayacaklardır. Sendikaya üye olmanın güvenceye kavuşturulmasının temelini, işçilerin sendikal nedenle ayrımcılığa karşı ve en önemlisi bu kapsamda iş akdi fesihlerine karşı koruma altına alınması oluşturur. Dolayısıyla iş güvencesi kapsamı dışında kalan işçilerin sendikal nedenle fesih hâlinde sendikal tazminattan yoksun bırakılması, yalnızca sendika üyeliği hakkının sınırlandırılması ve güvenceden mahrum bırakılmasını değil, aynı zamanda bir bütün olarak sendikal hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması ve teminattan yoksun bırakılması sonucunu doğurmaktadır.

Sonuç olarak bu başlık altındaki dava konusu kuralların Anayasa’nın 2., 10., 13. ve 51. maddelerine aykırı olduğu değerlendirilerek iptallerine karar verilmişti”¹⁸⁰.

Bu iptal kararı ile birlikte çalışan, iş güvencesi kapsamında olsun ya da olmasın sendikal bir nedenle iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda sendikal tazminata hak kazanacaktır. Ayrıca çalışanın işe alınması veya işi sürdürmesi esnasında sendikal sebeplerle ayrıma maruz bırakılması durumunda da iş güvencesi kapsamında olsun ya da olmasın sendikal tazminat hakkı talep edebilmektedir¹⁸¹.

¹⁸⁰Anayasa Mahkemesi’nin 22.10.2014 tarihli ve E.: 2013/1, K.: 2014/161 sayılı Kararı’nın Gerekçesi, 11.11.2015, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/basin/kararlarailiskinbasinduyurulari/genelkurul/detay/7.html> (22 Ocak 2017).

¹⁸¹Süzek, Sarper; a.g.e., s.551.

1.3. 5510 SAYILI SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

Sosyal güvenlik; birey ve toplumun ihtiyaç duyduğu ve karşılanması zorunlu olan sosyal bir ihtiyaçtır. Bu ihtiyaç; kişilerin gelecekte yaşayabileceği olumsuz olaylara karşı (işgücü piyasası riskleri ve sosyal riskler gibi) onları koruma amaçlı olarak ortaya çıkmıştır. Bu anlamda sosyal güvenlik; ölüm, yaşlılık, sakatlık, analık, çocuk yetiştirme ve hastalık gibi sosyal risklerin sebep olabileceği gelir kayıplarına ya da kişilerin gider artışlarına karşı onlara güvence verilmesidir¹⁸². Sosyal güvenlik kavramı beraberinde sosyal sigorta kavramını da getirmektedir.

Sigorta kavramı; kişilerin gelecekte karşılaşılabileceği zararların sosyal ve ekonomik yansımalarına karşı kendilerini koruma refleksiyle ortaya çıkmıştır. Bu sebeple sigortadaki amaç; gelecekteki yaşanabilecek olumsuzluklara karşı teminat oluşturmaktır. Sosyal sigorta kavramında ise kâr amacı olmaksızın katılımın zorunlu olduğu bir sigorta ilişkisi mevcuttur. Sosyal sigorta bu yönüyle özel sigortadan ayrılmakta, kanuna dayalı olarak kamu hukuku karakterli zorunlu bir sigorta ilişkisi kurmaktadır¹⁸³.

Ülkemizde, 1950 yılında kamu görevlilerinden memur statüsünde olanlar bir çatı altında toplanarak, onların emeklilik durumlarını yönetmek adına Emekli Sandığı kurulmuştur. İşverene bağlı işçi statüsünde çalışanların emeklilik ve diğer sosyal güvenlik ihtiyaçlarının karşılanması maksadıyla Sosyal Sigortalar Kurumu kurulmuştur. Kendi nam ve hesabına bağımsız olarak çalışanların sosyal güvenlik ihtiyaçları için ise, 1971 yılında Bağ Kur kurulmuştur¹⁸⁴. Bu sosyal sigorta uygulamaları, 1990'lı yıllara beraberinde; kayıt dışı istihdamın yaygınlaşması, sosyal güvenliğin herkesi kapsamına alamaması, genç yaşta emekli olunmasından kaynaklı aktif ve pasif sigortalı sayısında dengenin kaybolması, sosyal sigorta kurumlarında ortaya çıkan finansman açıkları ve

¹⁸²Gümüş, İskender; “Devlet Müdahalesi ve Piyasalaşma Kıskaçında Refah Devleti: Türkiye’de Sosyal Güvenlik Reformu”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2012), s.6-7.

¹⁸³Tekin, Oğuzhan; “5510 Sayılı Kanun ve Sosyal Güvenlik Reformu Kapsamında İsteğe Bağlı Sigortalılık”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi SBE, 2010), s.3.

¹⁸⁴Aksoy, Ahmet ve Tanrıöven, Cihan; *Sermaye Piyasası Yatırım Araçları ve Analizi*, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.108.

kurumlar arası standardın sağlanamaması gibi sorunlarla girmiştir. Bu sorunları gidermek amacıyla 4447 sayılı Kanun hazırlanmış ve 25 Ağustos 1999 tarihinde mecliste kabul edilerek 8 Eylül 1999 yılında resmî gazetede yayımlanmıştır. Bu kanun ile sosyal sigorta kurumlarının elde ettiği gelirleri arttırıcı, giderleri azaltıcı, böylelikle finansman açıklarını kabul edilebilir düzeye çekmeye yönelik değişikliklere gidilmiştir. Bu kapsamda sigorta prim oranları, prim gün sayıları, prime esas kazançlar ve emeklilik yaşı yükseltilmiş ayrıca işsizlik sigortası kurulmuştur. Ülkemiz sosyal sigorta kuruluşlarını tek çatı birleştirme amaçlı olarak ikinci reform çalışmaları ise 2002 yılında başlamıştır. 16.05.2006 tarihinde TBMM’de kabul edilen ve 20.05.2006’da yürürlüğe giren 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu ile Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK), Emekli Sandığı ve BAĞ-KUR’un varlıklarına son verilerek, çatı kurum olan Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Başkanlığı kurulmuştur. 31.05.2006 tarihinde TBMM’de kabul edilen ve 16.06.2006 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmesi planlanan 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (SSGSSK) ile; birlikteliği sağlamak üzere beş farklı sigorta kanunu (Sosyal Sigortalar Kanunu, Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kanunu, Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu, Tarım İşçileri Sosyal Sigortalar Kanunu, Tarımda Kendi Adına ve Hesabına Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kanunu) tek kanunla birleştirilmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi’nin bu kanun ile ilgili yürütmeyi durdurma ve iptal etme kararı vermesi sonucu 5510 sayılı Kanun’da 5754 sayılı Kanun ile yeniden düzenlemeler yapılmış, nihayetinde 5510 sayılı Kanun 01.10.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bunun sonucunda ülkemiz sosyal güvenlik sisteminde standart yakalanarak norm birliği sağlanmıştır¹⁸⁵.

1.3.1. İşçi Ücreti ve Alt Kalemleri Üzerinden Yapılacak Prim Kesintileri, Prim Oranları ve Devlet Tarafından Sağlanan Prim Teşvikleri

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun (SSGSSK) 4. Maddesinin1. fıkrasında kısa ve uzun vadeli sigorta kolları bakımından sigortalı sayılanlar 3 kısma ayrılmıştır. Bunlardan birincisi, bir ya da birden fazla işverence hizmet sözleşmesi ile çalıştırılanlar - 4/1 (a)‘lılar, ikincisi hizmet sözleşmesine bağlı

¹⁸⁵Arabacı, Rabiha Yüksel ve Alper, Yusuf; “Sosyal Güvenlik Reformunun Yaşlılık Aylıklarına Etkisi: Yoksulluk Yaratın Bir Sosyal Güvenlik Sistemi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt.43, Sayı.2 (Haziran 2010), s.102-104.

olmaksızın kendi nam ve hesabına bağımsız olarak çalışanlar ile köy ve mahalle muhtarları – 4/1 (b)’liler, üçüncüsü ise 4/1 (a) ve 4/1 (b) kapsamında olmayan kamu kurumlarında çalışanlardır – 4/1 (c)’lilerdir.

1.3.1.1. Sigorta Prime Tabi Olan/Olmayan Kazançlar

Çalışan ve işverenlerin SGK’ya ödeyeceği primler, sigortalı çalışanın gelirlerinin tamamı üzerinden kesilmemekte, asgari ücret üzerinden belirli oranlar belirlenerek buna göre prime esas günlük kazancın alt ve üst sınırları belirlenmiştir¹⁸⁶. 5510 sayılı Kanun’un 82. maddesinin 1. fıkrasına göre; prime tabi günlük kazancın alt sınırı, asgari ücretin otuzda biri (sigortalının yaşlarına uygun asgari ücretin), prime tabi günlük kazancın üst sınırı ise, asgari ücretin (16 yaşından büyük sigortalılara uygulanan) günlük tutarının 7,5 katıdır. Buna göre 2019 yılı itibarıyla prime esas kazançların alt ve üst sınırları günlük ve aylık bazda şu şekildedir:

Tablo 3: 01.01.2019– 31.12.2019 Tarihleri Arasındaki Sigorta Primine Esas Kazançların Alt ve Üst Sınırları

Prime Tabi Günlük Kazancın Alt Sınırı	2.558,40 TL ¹⁸⁷ /30 gün = 85,28 TL
Prime Tabi Günlük Kazancın Üst Sınırı	85,28 TL X 7,5 = 639,60 TL
Prime Tabi Aylık Kazancın Alt Sınırı	2558,20 TL
Prime Tabi Aylık Kazancın Üst Sınırı	2.558,40 X 7,5 = 19.188,00 TL

1.3.1.1.1. Prime Tabi Olan Kazançlar

5510 sayılı Kanun’un 80. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde 4/1 (a)’lı sigortalıların prime tabi kazançlarının hangilerinden oluştuğu ve bu kazançların nasıl hesaplandığına değinilmiştir. Buna göre prime esas kazançlar hesaplanırken:

“1) Hak edilen ücretlerin,

¹⁸⁶Özhan, Denizhan Burak; “Ücret, Ücret Bordrosu Düzenleme Esasları ve Konunun Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge ile İlişkilendirilmesi”, **ÇSGB İş Teftiş Kurulu Başkanlığı İş Müfettişi Yardımcılığı Etüdü**, Ankara, 2013, s.28.

¹⁸⁷01.01.2019 – 31.12.2019 tarih aralığında uygulanacak brüt asgari ücret 2.558,40 TL olarak belirlenmiştir. (16 yaşını doldurmamış işçiler içinde aynı tutar geçerlidir.)

2) Prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkaktan o ay içinde yapılan ödemelerin ve işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarların,

3) İdare veya yargı mercilerince verilen karar gereğince yukarıdaki (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilen kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin,

brüt toplamı esas alınır¹⁸⁸. ”

5510 sayılı Kanun’un 3. maddesinde ücret; İş Kanunu’ndaki tanıma benzer olacak şekilde, özel işletmeler ya da kamu idarelerinde sigortalı olarak çalışanlara saatlik, günlük, haftalık, aylık ya da yıllık olarak süreklilik özelliği taşıyan ve para ile ödenen brüt tutar olarak tanımlanmıştır. Ücret tanımında süreklilik özelliğine vurgu yapılmış olsa da fazla çalışma ücretleri süreklilik göstermese dahi yine de ücret kavramı içerisinde değerlendirilir. Çalışanın aylık çıplak ücretinin yanında, hafta tatili ücreti, genel tatil ücreti, ulusal bayram ücreti, yıllık izin ücreti de sigorta primine tabidir. Yine ücret niteliğindeki çeşitli zam ve tazminatlar da (Kıdem zammı, gece zammı, huzur hakkı, makam tazminatı, bayram harçlığı, yılbaşı parası gibi) ücret niteliğine haiz olduğundan primine esas kazanca ilave edilir¹⁸⁹.

5510 sayılı Kanun 80/1 (c) ve (d) bentleri gereği; ücret kazançları ait olduğu (hak edilen) ayda prime tabi tutulur. Ücret dışındaki diğer ödemeler ise; ödendiği aydaki kazanca ilave edilir. Bu ödemelerle beraber prime tabi kazancın üst sınırı aşması halinde, üst sınırın aşılmasından dolayı prime tabi tutulamayan kısmı, ilgili ayı takip eden aydan itibaren iki ayı geçmemek şartıyla kazancın üst sınırın altında olduğu sonraki ayların kazançlarına ilave edilir. Yine bu kanunda, prime tabi olmayan veya kısmen tabi olan istisna kapsamında sayılan ödemeler haricindeki tüm ödemeler (aynı yardım amaçlı olarak yapılan nakdi yardımlar dahil), prime esas kazanca ilave edilir. Diğer kanunlarda geçen muafiyet ve istisna kapsamında prime tabi tutulmayacak ödemeler ile ilgili hükümler 5510 sayılı Kanunun uygulamasında dikkate alınmaz.

¹⁸⁸5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 31.05.2006, Resmi Gazete Tarihi: 16.06.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26200, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.55510.pdf> (5 Mart 2017), m.80/1 (a).

¹⁸⁹Özdamar, Murat; “5510 Sayılı Kanuna Göre Sigorta Primine Esas Kazançların Hesaplanması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.93, (Mayıs Haziran 2009), s.315-316.

1.3.1.1.2. Kısmen Prime Tabi Olan Kazançlar

5510 sayılı Kanunun 80/1 (b) bendine göre; Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından tutarları her yıl yeniden belirlenecek olan çocuk, aile ve yemek zamları ile işverence çalışan sigortalılar adına bireysel emeklilik sistemine ya da özel sağlık sigortalarına ödenen katkı paylarının asgari ücretin %30'unu geçmeyen tutarları sigorta primine tabi değildir.

1.3.1.1.2.1. Yemek Paraları (Yardımları)

Sigortalı çalışanlara, yemek parası kapsamında yapılan ödemelerin; işveren tarafından işyeri ve müstemilatında yemek verilmemesi şartıyla, günlük asgari ücretin (16 yaşından büyüklere için) %6'sının, ay içinde yemek yardımı yapılacak gün sayısı ile (fiili çalışılan gün sayısı) çarpımı neticesinde bulunacak tutarı sigorta primine tabi olmayacaktır ve dolayısıyla prim kesilmeyecektir. İşverence ödenen aylık yemek yardımının istisna tutarını geçmesi durumunda, istisna tutarını geçen kısmı prime esas kazançta ilave edilir¹⁹⁰.

1.3.1.1.2.2. Çocuk Zammı (Yardımları)

5510 sayılı Kanunun 3. maddesinde çocuk ifadesinden sigortalıların hangi çocuklarının anlaşılması gerektiğine dair açıklama yapılmıştır. Bu kapsamda sigortalının:

- 18 yaşını doldurmamış ve evli olmayan,
- Lise ve dengi bir okulda öğrenim görmesi şartıyla 20 yaşını doldurmamış ve evli olmayan,
- Mesleki Eğitim Kanunu kapsamında çıraklık eğitimi ya da aday çıraklık eğitimi alan, bu amaçla işletmelerde mesleki eğitim gören 20 yaşını doldurmamış ve evli olmayan,
- Yüksek öğrenim görmesi durumunda evli olmayan, 25 yaşını doldurmamış,

¹⁹⁰ İşveren Uygulama Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 01.09.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28398, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.16563&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=i%C5%9Fveren%20uygulama> (6 Mart 2017), m.7.7.1.

- Yaşına bakılmaksızın 5510 sayılı Kanun’a göre malul olduğu belirlenen evli olmayan çocukları kastedilmektedir.

Sigortalının yukarıdaki kritere uyan “*çocuklarından en fazla iki çocuk (iki çocuk dahil) için çocuk zammı adı altında yapılan ödemelerin, çocuk başına 16 yaşından büyükler için belirlenen aylık asgari ücretin %2’si, aylık prime esas kazançların hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır*”¹⁹¹. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nda belirtilen geçici personel statüsündeki (4/1 (C)) sigortalılar için ise yukarıdaki kriterler çerçevesinde her çocuk için aylık asgari ücretin %4’ü prime esas kazanca ilave edilmeyecektir¹⁹².

1.3.1.1.2.3. Aile Zammı (Yardımları)

Sigortalı çalışana aile yardımı adı altında yapılacak ödemelerin; sigortalı eşinin, zorunlu sigortalı olmayı gerektirecek bir işte çalışmıyor olması ve SGK’dan gelir veya aylık almaması halinde aylık asgari ücretin %10’u oranındaki tutarı, prime esas aylık kazanca ilave edilmeyecektir. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nda belirtilen geçici personel statüsündeki (4/1 (C)) sigortalılarda ise aynı şartları taşıyan eşi için aylık asgari ücretin %20’si oranındaki tutar, prime esas aylık kazanca ilave edilmeyecektir¹⁹³.

1.3.1.1.2.4. İşverenler Tarafından Sigortalılar İçin Özel Sağlık Sigortalarına ve Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Özel Sağlık Sigortası Primi ve Bireysel Emeklilik Katkı Payları Tutarları

İşverence çalışan sigortalılar adına bireysel emeklilik sistemine ya da özel sağlık sigortalarına ödenen katkı paylarının aylık bazda asgari ücretin %30’unu

¹⁹¹ İşveren Uygulama Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 01.09.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28398, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.16563&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=i%C5%9Fveren%20uygulama> (6 Mart 2017), m.7.7.2.

¹⁹² İşveren Uygulama Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 01.09.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28398, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.16563&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=i%C5%9Fveren%20uygulama> (6 Mart 2017), m.7.7.2.

¹⁹³ İşveren Uygulama Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 01.09.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28398, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.16563&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=i%C5%9Fveren%20uygulama> (6 Mart 2017), m.7.7.3.

geçmeyen tutarları sigorta prime tabi değildir ve prime esas aylık kazanca ilave edilmeyecektir. %30'u geçen tutar ise prime esas aylık kazanca ilave edilir¹⁹⁴.

1.3.1.1.3. Prime Tabi Olmayan Kazançlar

5510 sayılı Kanun'un 80. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde, prime esas kazanca tabi olmayacak ödemeler şöyle sayılmıştır:

- Ayni yardımlar,
- Görev yollukları,
- İhbar ve kasa tazminatları,
- Kıdem tazminatı,
- Kıdem tazminatı niteliindeki toplu ödemeler,
- Doğum, ölüm ve evlenme yardımları,
- İş sonu tazminatı,
- Seyyar görev tazminatı
- Keşif ücreti

Kanunun 80. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde; yukarıda tek tek belirtilen kısmen veya tamamen prime tabi olmayan ödemeler dışında her ne isimle yapılsa yapılsın tüm ödemeler prime esas olan kazanca ilave edilir. Prime esas kazanca ilave edilecek, kısmen ilave edilecek ya da edilmeyecek ödemeler ve aynı zamanda gelir vergisine tabi olan olmayan ödemeler aşağıdaki tabloda toplu olarak belirtilmektedir:

¹⁹⁴ İşveren Uygulama Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 01.09.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28398, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.16563&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=i%C5%9Fveren%20uygulama> (6 Mart 2017), m.7.7.4.

Tablo 4: Çalışanlara Yapılan Ödemelerde Sigorta Primi ve Vergi Kesintileri

S.N.	ÖDEMENİN TÜRÜ	SİGORTA KESİNTİSİ	GELİR VERGİSİ	DAMGA VERGİSİ
1.	Çalışma Ücreti (Süreyle bağlı, parça başı, götürü, kardan hisse ve sair şekillerde belirlenen ve hizmet karşılığı olarak ödenen ana ücret)	Evet	Evet	Evet
2.	Hafta tatili, ulusal bayram ve genel tatil günleri için hesaplanan ücret	Evet	Evet	Evet
3.	Fazla mesai ücreti	Evet	Evet	Evet
4.	Ek görev ücreti, çalışma ödeneği, hizmet zammı, meslek tazminatı gibi simler altında iş karşılığı ödenen ücret unsurları	Evet	Evet	Evet
5.	SSK'dan geçici iş göremezlik ödeneği alanlara, istirahatle bulundukları süre için işverenler tarafından, rızaen veya toplu sözleşme gereği olarak yapılan ödemeler.	Evet	Evet	Evet
6.	Yıllık izin veya mazeret izninde geçen süreye ait asıl ücret	Evet	Evet	Evet
7.	İzin harçlığı	Evet	Evet	Evet
8.	İş Kanunu'nda belirtilen yıllık izinlerin kullandırılmamış olması nedeniyle, bu kanuna göre ödenen ve kullandırılmayan izin gün sayısına göre hesaplanan izin ücretleri	Evet	Evet	Evet
9.	Her türlü ikramiyeler (Temettü ikramiyeleri, yılbaşı, bayram ikramiyesi dahil)	Evet	Evet	Evet
10.	Her türlü primler (Temininde güçlük zammı, kıdem zammı, jestiyon, seyahat ve satış primi dahil.)	Evet	Evet	Evet
11.	Gece zammı ve vardiya primleri	Evet	Evet	Evet
12.	İş riski zamları	Evet	Evet	Evet
13.	İdari yargı tarafından verilen kararlara istinaden sigortalılara fiilen çalışmadıkları süreler için ücret ve benzeri nitelikte yapılan ödemeler	Evet	Evet	Evet
14.	Hizmet akdinin feshinin geçersizliği halinde yapılacak ödemeler	Evet	Evet	Evet
15.	Seyyar görev tazminatı, iş sonu tazminatı, keşif ücreti	Hayır	Evet	Evet
16.	Mali sorumluluk tazminatı ve kasa tazminatı	Hayır	Evet	Evet
17.	Murakıplık ücreti (Sigortalı ise)	Evet	Evet	Evet
18.	Murakıplık ücreti (Sigortalı değil ise)	Hayır	Evet	Evet
19.	Huzur hakları (Sigortalı ise) (GVK 61/4)	Evet	Evet	Evet
20.	Huzur hakları (Sigortalı değil ise) (GVK 61/4)	Hayır	Evet	Evet
21.	Yılbaşı harçlığı	Evet	Evet	Evet
22.	Yılbaşı ikramiyesi	Evet	Evet	Evet
23.	Toplu iş sözleşme farkları	Evet	Evet	Evet
24.	Makam tazminatı	Evet	Evet	Evet
25.	Belli bir hizmet yılını doldurup işten ayrılanlara ödenen jübile ikramiyesi, maaş vb. ödemeler (GVK 61/2)	Evet	Evet	Evet
26.	Tabi afet yardımı	Evet	Evet	Evet
27.	Aile yardımı (Aylık asgari ücretin %10'unu geçemez)	Hayır	Evet	Evet
28.	Aile yardımı (Limiti aşan kısım)	Evet	Evet	Evet
29.	Öğrenim ve dinlenme yardımı (Nakdi)	Evet	Evet	Evet
30.	Askerlik yardımı	Evet	Evet	Evet
31.	Sünnet yardımı	Evet	Evet	Evet
32.	Evlenme ve doğum yardımı (İki maaşa kadar) (GVK 25/5)	Hayır	Hayır	Evet
33.	Evlenme ve doğum yardımı (İki maaşı aşan kısmı)	Hayır	Evet	Evet
34.	Ölüm yardımı (Personelin anası veya babasının, eşinin, çocuğunun ölümünde verilen) (GVK 25/1)	Hayır	Hayır	Evet
35.	Engellilik veya hastalık nedeniyle verilen tazminat (İşe başlatmama tazminatı dahil) (GVK 25/1)	Hayır	Hayır	Evet
36.	Personel lehine yaptırılan şahıs sigortası primlerinin işverence karşılanması (*) (Aylık asgari ücretin %30'unu geçemez) (**) (Sınır brüt ücretin %15'i olup, yıllık asgari ücret tutarını geçemez).	Hayır(*)	Hayır(**)	Evet
37.	Personel lehine yaptırılan şahıs sigortası primlerinin işverence karşılanması (*) (Limiti aşan kısım) (**) (Limiti aşan kısım)	Evet(*)	Evet(**)	Evet

38.	Bireysel emeklilik sisteminde işverenlerce çalışanlar adına ödenen primler. (*) (Aylık asgari ücretin %30'unu geçemez) (**) (Aylık brüt ücretin %15'ini ve yıllık asgari ücret tutarını geçemez. Sınırın altındaki tutar işverence; ücretle ilişkilendirilmeksizin doğrudan gider yazılır.)	Hayır(*)	Hayır(**)	Evet
39.	Bireysel emeklilik sisteminde işverenlerce çalışanlar adına ödenen primler. (*) (Limiti aşan kısım) (**) (Limiti aşan kısım bordro ile ilişkilendirilip vergilendirilir.)	Evet(*)	Evet(**)	Evet
40.	Çocuk parası veya tahsil yardımı (Prime esas kazanç açısından maksimum iki çocuk için asgari ücretin %2'sine kadar) (GVK 25/4'e göre ise devletçe verilen zam miktarı kadari ile vergiye tabi değildir. Ayrıca 2010 yılından itibaren çocuk sayısı sınırlaması kaldırılmıştır.)	Hayır	Hayır	Evet
41.	Çocuk parası veya tahsil yardımı (Limiti aşan kısım)	Evet	Evet	Evet
42.	Personelin toplu olarak işe gidip gelmesinin sağlanması, (Personel servisi) (GVK 23/10)	Hayır	Hayır	Hayır
43.	Mavi kart, akbil, abonman bileti verilmesi (Personelin evinden işe gidip gelmesi için)	Hayır	Evet	Evet
44.	Yol parası (Personelin işe gidiş gelişi için)	Evet	Evet	Evet
45.	Giyecekler (Elbise, elbise dikiş ücretinin karşılanması, ayakkabı vs.)	Hayır	Evet	Hayır
46.	Giyecekler (İş kıyafetlerinin verilmesi ve tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri) (GVK 27/2 ve 27/3)	Hayır	Hayır	Hayır
47.	Giyecekler (Elbise, elbise dikiş ücreti, ayakkabı, iş kıyafetleri için nakit ödeme yapılırsa)	Evet	Evet	Evet
48.	Sair aynı yardımlar (Firma mamulleri, dışarıdan satın alınan yiyecek, yakacak vs.)	Hayır	Evet	Evet
49.	İşyerinde yedirilen yemek, yoğurt, meşrubat vs. (GVK 40/2)	Hayır	Hayır	Hayır
50.	Dışarıda yenilen yemek (Limit dahilinde) (GVK 23/8)	Hayır	Hayır	Hayır
51.	Dışarıda yenilen yemek (Limiti aşan kısım)	Hayır	Evet	Hayır
52.	Yemek parası (Asgari ücretin %6'sına kadar)	Hayır	Evet	Evet
53.	Yemek parası (Limiti aşan kısım)	Evet	Evet	Evet
54.	Konut (Lojman) tahsisi (GVK 23/9 ve 40/2)	Hayır	Hayır	Hayır
55.	Konut kira yardımı (Nakdi)	Evet	Evet	Evet
56.	Yakacak yardımı (Ayni)	Hayır	Evet	Evet
57.	Yakacak yardımı (Nakdi)	Evet	Evet	Evet
58.	Tedavi ve ilaç giderleri (GVK 40/2)	Hayır	Hayır	Hayır
59.	Harcırahlar (Limit dahilinde) (GVK 24/2)	Hayır	Hayır	Evet
60.	Harcırahlar (Limiti aşan kısım)	Hayır	Evet	Evet
61.	Kıdem tazminatı (Tavanı aşamaz) (GVK 25/7)	Hayır	Hayır	Evet
62.	İhbar tazminatı	Hayır	Evet	Evet
63.	Sözleşmeli stajyer ücreti	Hayır	Hayır	Evet
64.	Sözleşmeli Avukat - Doktor ücreti	Hayır	Evet	Evet
65.	Bilirkişi, resmi arabulucu, eksper, yarışma jürisi üyelerine verilen ücretler (GVK 61/5) İş akdi uyarınca yapılan ödemelerde kesintiler ödemenin mahiyetine göre değişir)	Hayır	Evet	Evet
66.	Uçuş Tazminatı (GVK 29/2)	Evet	Hayır	Evet
67.	Sporcu transfer ücreti (GVK 61/6)	Hayır	Evet	Evet
68.	2089 sayılı çırak, kalfa, ustalık kanunu hükümlerine tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri (GVK 25/12)	Hayır	Hayır	Hayır
69.	2089 sayılı çırak, kalfa, ustalık kanunu hükümlerine tabi çırakların asgari ücreti aşan ücretleri	Hayır	Evet	Hayır
70.	3038 sayılı kanuna göre aday çırak, çırak ve öğrencilere ödenen ücretler	Hayır	Hayır	Hayır

Kaynak: Divan Bağımsız Denetim YMM A.Ş., Çalışanlara Yapılan Ödemelerde Sigorta Primi ve Vergi Kesintileri, 2017, <http://www.divandenetim.com.tr/images/pratik-bilgiler/51376.pdf> (21 Mart 2017).

1.3.1.2. Hizmet Sözleşmesiyle İşverene Bağlı Çalışanların (4/1 (a) 'lılar) Sigorta Prim Oranları

5510 sayılı Kanun'un 79. maddesinde belirtildiği üzere Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK); çalışanlara sağladığı kısa/uzun vadeli faydaların, genel sağlık sigortasının ve kurumca yapılan diğer ödemelerin finansmanı sağlamak üzere ilgililerden (çalışanlar, özel sektör ve kamu işverenleri ve bağımsız çalışanlar) prim almak zorundadır. Bu kapsamda bir hizmet sözleşmesiyle bir ya da daha fazla işverene bağlı olarak çalışanların 4/1 (a) 'lıların sigorta prim oranları 01/01/2019 tarihi itibarıyla şöyledir:

Tablo 5: 4/1 (a) Kapsamındaki Sigortalıların Prim Oranları

Hizmet Akdine Tabi Olanlar Açısından Prim Oranları (5510 Sayılı Kanunun 4/1 (a) Bendi Kapsamında Olanlar)			
Sigorta Kolu	İşveren Payı (%)	Çalışan Payı (%)	Toplam (%)
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm	11	9	20
Kısa Vadeli Sigorta Kolları	2	-	2
Genel Sağlık Sigortası	7,5	5	12,5
İşsizlik Sigortası	2	1	3
Toplam	22,5	15	37,5
Fiili Hizmet Süresi Eklenerek İşlerde Çalışanlar İçin Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortası Prim Oranı (Hizmet Akdine İstinaden Çalışanlar İçin)			
60 Gün Eklenerek İşler	12	9	21
90 Gün Eklenerek İşler	21,5	9	21,5
180 Gün Eklenerek İşler	14	9	23
Sosyal Güvenlik Destek Primi Oranı¹⁹⁵			
(4/a kapsamındakiler için)	İşveren Payı (%)	Çalışan Payı (%)	Toplam (%)
	22,5+2	7,5	32

Kaynak: İşveren Prim Oranları, 2019, http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/calisan/isveren/isveren_prim_oranlari (2 Ocak 2019).

¹⁹⁵ Sosyal güvenlik destek prim; çalışanın emekli olduktan sonra tekrar bir işte sigortalı olarak çalışması durumunda çalışan ve işverenden alınan primdir.

1.3.1.3. Sigorta Prim Teşvikleri

Devlet; çalışan istihdamını arttırmak, kayıt dışı istihdamı azaltmak ve işyerlerinin ekonomik olarak ayakta kalabilmelerini sağlamak üzere gerek vergi alacaklarının gerekse sigorta prim alacaklarının bir kısmından ya da tamamından geçici süreyle veya sürekli olarak belirli koşullar çerçevesinde vazgeçebilir. Bu kapsamda aşağıdaki istihdam amaçlı işveren sigorta teşviklerine değinilecektir.

1.3.1.3.1. Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortası İşveren Primi Oranı Üzerinden Beş Puanlık İndirim

5510 sayılı Kanun'un 81. maddesinin (ı) bendi gereği, 4/1 (a) 'lı sigortalıların; tabloda yer alan malullük, yaşlılık ve ölüm sigorta primlerinin işveren tarafından ödenmesi gereken oranının beş puanlık kısmı; işverenin sigorta primlerini ve bildirgelerini zamanında vermesi ve primlerini ödemesi ayrıca Sosyal Güvenlik Kurumu'na idari para cezası, gecikme zammı ve gecikme cezası bulunmaması şartıyla hazinece karşılanır. Kamu kuruluşlarına ait işyerleri, Kamu İhale Kanunu ile alım yapım işleri yapan işyerleri, sosyal güvenlik destek primi kesintisi yapılan çalışanlar bu indirimden yararlanamaz. Yine kanun maddesine göre; indirimden faydalanan işverenler yararlanmış olduğu bu teşvik tutarını gider olarak vergiye tabi mali kar/zarar hesaplamasına dahil edemez.

Ayrıca 81. maddeye eklenen ek fıkraya (21/05/2013-6486/5 md.) göre; 4/1 (a) kapsamında sigortalı çalışan istihdam eden özel sektör işyerlerinde yukarıdaki beş puanlık teşvike ilaveten altı puana kadar ek puan eklemeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır. Cumhurbaşkanı; bu teşvikin uygulama süresini ve ilave puan uygulanacak illeri (sosyo-ekonomik gelişmişlik endeksi çerçevesinde) kendisi belirler.

1.3.1.3.2. İşsizlik Sigortası Kanun'unun Geçici 10. Maddesi Kapsamında İşveren Prim Teşviki

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun Geçici 10. maddesinde işveren prim teşviki hakkında detaylı bilgiler sunulmaktadır. Kanun maddesine göre; işverenin bu teşvikten yararlanabilmesi için aşağıdaki koşulların tamamının mevcut olması şarttır:

- Bu teşvik 31.12.2020 tarihine kadar işe alınan sigortalı çalışanlar için geçerlidir.
- İşe alınan çalışan 18 yaşından büyük olmalıdır.
- İşe alınan çalışan; işe giriş tarihinden önceki altı aya ilişkin sürede sigortalı olmamalıdır.
- İlgili işte fiilen çalıştırılıyor olmalıdır.
- İşyeri özel sektöre ait olmalıdır.
- Sigortalı, aynı döneme ilişkin sigortalı sayısının ortalamasına ek olarak çalıştırılıyor olmalıdır.
- İşverenin, SGK'ya prim, gecikme zammı ve gecikme cezası bulunmamalıdır.
- Prim ve hizmet belgeleri zamanında verilerek, bunlara ilişkin primler zamanında ödenmelidir¹⁹⁶.

Sigortalının işyerinde çalıştırılan aynı döneme ilişkin sigortalı sayısının ortalamasına ek olarak çalıştırılıyor olma şartı; karşımıza ortalama sigortalı sayısının nasıl hesaplanacağı sorusunu çıkarmaktadır. Ortalama sigortalı sayısı, teşvik kapsamında işe alınmak istenen sigortalının, işe başlatıldığı tarihten önceki aydan başlanarak geriye dönük son altı aylık döneme ait SGK'ya verilen APHB'de belirtilen sigortalı sayısının aritmetik ortalamasıdır. Çıkan ortalama sayı küsuratlı ise; virgülden sonraki son iki sayı 50'nin altındaysa (0,01 – 0,49) sayı yuvarlanmaz, 50 ve 50'nin üzerindeyse (0,50 – 0,99) sayı bir üst sayıya yuvarlanır. Hesaplamayla ilgili dikkat edilmesi gereken diğer hususlar ise şöyledir:

¹⁹⁶ İzmir Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü, İstihdama Yönelik İşveren Sigorta Primi Teşvikleri, 2017, <http://www.izmirmmb.org.tr/dosyalar/duyurular/%C4%B0stihdam%C4%B1%20art%C4%B1rmaya%20y%C3%B6nelik%20i%C5%9Fverenlere%20uygulanan%20te%C5%9Fvikler%20.pdf> (5 Mart 2017), s.18-24.

- Geriye dönük son altı ay içerisinde sigortalı çalıştırılmamış ve bu yüzden de bildirim yapılmamış aylar var ise; son altı ay içerisinde bildirim yapılmış toplam sigortalı sayısı, yine son altı ay içerisindeki bildirim yapılmış ay sayısına bölünerek ortalama sigortalı sayısı hesaplanır.
- SGK'ya yeni tescil edilmiş bir işyerinin ya da son altı ay içerisinde sigortalı çalıştırmamış bir işyerinin ortalama sigortalı sayısı sıfırdır. Bu tür işyerlerinde, çalıştırılan sigortalıların tamamı üzerinden işveren diğer şartlar sağlamak şartıyla bu teşvikten yararlanabilir.
- Hesaplamaya işyerinde çalışan tüm sigortalılar dahildir (Emekli olup 4/1 (a) kapsamında çalışanlar ya da ücretsiz izne ayrılanlar gibi)
- Ortalama işçi sayısı her ay yeniden hesaplanır ve önceki aylarda teşvikten yararlanarak çalıştırılan sigortalılar da ortalama işçi sayısına dahil edilir¹⁹⁷.

Kanun'un Geçici 10. maddesinin belirtildiği üzere; yukarıdaki şartlar sağlanarak çalıştırılan sigortalıların 5510 sayılı Kanun uyarınca, prime esas kazançları kapsamında hesaplanan işveren hissesine ait sigorta primi tutarı, çalışanın işe başlatıldığı tarihten itibaren teşvike ilişkin aşağıda belirtilen diğer şartlar ve süreler boyunca İşsizlik Sigortası Fonu'ndan karşılanacaktır.

Söz konusu teşvike ilişkin diğer şartlar ve destek unsurunun uygulanma süresi, kanunun aynı maddesinin 2. fıkrasında belirtilmiştir:

- “a) 18 yaşından büyük ve 29 yaşından küçük erkekler ile 18 yaşından büyük kadınlardan;**
- 1) Mesleki yeterlik belgesi sahipleri için kırksekiz ay süreyle,
 - 2) Mesleki ve teknik eğitim veren orta veya yüksek öğretimi veya Türkiye İş Kurumunca düzenlenen işgücü yetiştirme kurslarını bitirenler için otuzaltı ay süreyle,
 - 3) (1) ve (2) numaralı alt bentlerde sayılan belge ve niteliklere sahip olmayanlar için yirmidört ay süreyle,

¹⁹⁷ Umdu, Ersin; “4447 Sayılı Kanunun Geçici 10. Maddesindeki Teşvikte Ortalama Sigortalı Sayısının Hesaplanması ve Teşvikten Yararlanma”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.107, (Eylül Ekim 2011), s.213-217.

b) 29 yaşından büyük erkeklerden (a) bendinin (1) ve (2) numaralı alt bentlerinde sayılan belge ve niteliklere sahip olanlar için yirmidört ay süreyle,

c) (a) ve (b) bentleri kapsamına girenlerin Türkiye İş Kurumuna kayıtlı işsizler arasından işe alınmaları halinde ilave olarak altı ay süreyle,

ç) 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında çalışmakta iken, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra mesleki yeterlik belgesi alanlar veya mesleki ve teknik eğitim veren orta veya yüksek öğretimi bitirenler için oniki ay süreyle,

d) 18 yaşından büyüklerden bu fıkranın (a), (b) ve (ç) bentlerine girmeyenlerin Türkiye İş Kurumuna kayıtlı işsizler arasından işe alınmaları halinde altı ay süreyle, uygulanır”¹⁹⁸.

Kanun’a göre; indirimden faydalanan işverenler yararlanmış olduğu bu teşvik tutarını; gider ve maliyet unsuru olarak vergiye tabi mali kar/zarar hesaplamasına dahil edemez.

1.3.1.3.3. İşsizlik Sigortası Kanun’unun Geçici 17. Maddesi Kapsamında Prim Teşviki

9 Şubat 2017 tarihinde 29974 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 687 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu’na Geçici 17. madde ve Geçici 18. maddeler eklenerek; 1 Şubat 2017 tarihinden başlamak üzere, özel sektör işverenlerinin yaratacakları ilave istihdam karşılığında, onlara Geçici 17. madde çerçevesinde sigorta primi desteği ve Geçici 18. madde çerçevesinde de gelir vergisi stopaj desteği verilmesi kararlaştırılmıştır¹⁹⁹.

Teşvike ilişkin Geçici 17. maddede hangi koşullarda işverenlerin bu teşviklerden yararlanacağına değinilmektedir. Teşvikten yararlanma şartları şöyledir:

¹⁹⁸ 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 25.08.1999, Resmi Gazete Tarihi: 08.09.1999, Resmi Gazete Sayısı: 23810, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4447.pdf> (5 Mart 2017), Geçici m.10/2.

¹⁹⁹ Altaş, Mustafa Bahadır; “KHK ile Yeni İstihdama Vergi ve Prim Teşviki”, *Alomaliye.com*, 10 Şubat 2017, <http://www.alomaliye.com/2017/02/10/istihdama-vergi-ve-prim-tesviki/> (5 Mart 2017).

- Teşvik 01.02.2017 tarihinden 31.12.2017 tarihine kadar özel sektör işverenleri tarafından İŞKUR'a kayıtlı işsizlerin işe alınması kapsamaktadır.
- Bu işe alınan kimseler işe başladıkları tarih öncesindeki son üç ayda SGK'ya prim belgeleri ya da beyannamelerle sigortalı olarak bildirmemiş olmalılar. Yani son üç ayda sigortalı olarak çalışmış olmamaları gerekir.
- Bu sigortalılar, Aralık 2016 ayına ait çalışanların SGK'ya bildirildiği aylık prim ve hizmet belgesindeki sigortalı sayısına ilave olarak çalıştırılıyor olması gerekir.

Yukarıdaki şartları sağlayan sigortalının işe başladığı tarihten teşvik süresinin bitiş tarihine (31.12.2017) kadar olan *“aylık prim ödeme gün sayısının 22,22 TL ile çarpılması sonucunda bulunacak tutar, bu işverenlerin Sosyal Güvenlik Kurumuna ödeyecekleri sigortalı hisseleri dahil tüm primlerden mahsup edilmek suretiyle işverene destek ödemesi yapılır ve destek tutarı Fondan karşılanır²⁰⁰.”*

4447 sayılı Kanun'un Geçici 18. Maddesinde de belirtildiği üzere; Geçici 17. madde kapsamında belirtilen tüm şartları sağlayarak çalıştırılan sigortalının *“ücretlerinin 2017 yılında uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarının prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmı, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir²⁰¹.”*

Geçici 18. madde kapsamında çalıştırılan sigortalıların ücret ödemelerinde aylık brüt asgari ücret üzerinden (prim ödeme gün sayısına denk düşen tutar üzerinden) hesaplanan damga vergisi de beyan edilmez ve ödenmez²⁰². Bu teşvikten yararlanan işverenler, aynı sigortalı çalışan için bu teşvikten yararlanma süresince diğer sigorta prim teşvikleri, indirimi ve desteklerinden yararlanamaz.

²⁰⁰ 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 25.08.1999, Resmi Gazete Tarihi: 08.09.1999, Resmi Gazete Sayısı: 23810, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4447.pdf> (5 Mart 2017), Geçici m.17/1.

²⁰¹ 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 25.08.1999, Resmi Gazete Tarihi: 08.09.1999, Resmi Gazete Sayısı: 23810, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4447.pdf> (5 Mart 2017), Geçici m.18/1.

²⁰² Burdur Ticaret ve Sanayi Odası, 2017 Yılında Uygulanacak İstihdam Teşviki, 22 Şubat 2017, <http://butso.org.tr/tr/duyurular/692-2017-yilinda-uygulanacak-istihdam-tesviki> (5 Mart 2017).

1.3.1.3.4. İşsizlik Sigortası Kanun'unun Geçici 19., 20. ve 21. Maddeleri Kapsamında Prim ve Vergi Teşviki

21 Mart 2018 tarihinde kabul edilip, 27 Mart 2018 tarihindeki 30373 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7103 sayılı Kanun ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu’na Geçici 19., 20. ve 21. maddeler eklenmiştir. Geçici 19. ve 20. maddelerde prim desteğine; Geçici 21. maddede ise vergi desteğine değinilmektedir.

Geçici 19. maddede, çalışan ve işverenlerin hangi şartlarda ve zaman aralığında bu teşvikten yararlanabileceğine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Geçici 19. maddenin 1. fıkrasına göre, teşvikten yararlanma şartları ve zaman koşulları şu şekildedir:

- Teşvik 01.01.2018 - 31.12.2020 tarih aralığında olmak üzere; özel sektör işverenleri tarafından İŞKUR’a kayıtlı işsizlerin, 5510 sayılı Kanun’un 4/1-a maddesi kapsamında istihdam edilmesini ele almaktadır.
- İşe alınacak kimselerin, işe girecekleri aydan evvelki üç aylık süre zarfında, toplam on günden fazla 4/1-a, 4/1-b (isteğe bağlı sigortalılık hariç) ve 4/1-c kapsamında SGK’ya sigortalı olarak bildirilmemiş olmaları gerekmektedir.
- Bu kapsamda işe alınacakların, işe alınacakları yıldan önceki takvim yılında, istihdam edilecekleri işyerinin çalıştırmış olduğu sigortalı sayısı ortalamasına ilaveten istihdam edilmeleri gerekmektedir.

Yukarıdaki şartları çerçevesinde çalışanların istihdam edilmesi halinde, çalışanın prim ödeme gün sayısı ile günlük brüt asgari ücret tutarının çarpımı sonucu bulunacak tutarı geçmemek şartıyla, işçi ve işverenin prime esas kazançları üzerinden ödeyecekleri primlerin tamamı, işverenlerin her ay SGK’ya ödeyecekleri tüm sigorta primlerinden mahsup edilerek, işverene prim desteği olarak verilir. Bu destek tutarı İşsizlik Sigortası Fonu’ndan karşılanır.

Bu madde kapsamında sağlanacak olan prim desteği 12 ay süreyle uygulanır ve bu süre de 2020 yılı Aralık ayını geçemez. 12 aylık süre; yararlanacak çalışan kadın ise ve işe giriş tarihinde 18 yaşından büyükse ya da erkek ve 18 yaşından büyük fakat 25

yaşından küçükse veya SGK'ya engelli olarak kayıtlı sigortalı ise 18 ay olarak uygulanır²⁰³.

Geçici 20. madde ise; Geçici 19. maddenin kapsamını daha da daraltmaktadır. Buna göre; 2017 yılında işletme tarafından çalıştırılan ve SGK'ya bildirilen ortalama sigortalı sayısı 1-3 olan, faaliyet alanı imalat sektörü olan ve kendi sektöründe ustalık belgesine sahip olan özel sektör işyerlerini teşvik kapsamına almaktadır. Bu kriterlerin yanında işyerinin aşağıdaki şartlarında sağlanması durumunda, bu madde kapsamındaki teşvikten yararlanabilecektir. Buna şartlar ise şöyledir:

- Teşvik 01.01.2018-31.12.2018 tarih aralığında olmak üzere yukarıdaki kriterlere uyan işyerlerinin; İŞKUR'a kayıtlı işsizleri, 5510 sayılı Kanun'un 4/1-a maddesi kapsamında çalıştırması gerekmektedir.
- İşe alınacakların, işe başlayacakları aydan evvelki üç aylık süre içerisinde, on günü geçen sürede 4/1-a, 4/1-b ve 4/1-c kapsamında (4/1-b kapsamındakilerden isteğe bağlı sigortalılar hariç) SGK'ya sigortalı olarak bildirilmiş kişiler arasında olmamaları gerekmektedir.
- İşe alınacakların, ilgili işyeri tarafından 2017 yılında SGK'ya bildirilen sigortalı sayısının ortalamasına ek olarak işe alınmış olmaları gerekmektedir.

Yukarıdaki kriterleri sağlayan işyerlerine; 5510 sayılı Kanun'da belirtilen (82. maddesinde) çalışanların prime esas kazançlarının alt sınırı üzerinden, işçi ve işveren adına hesaplanan sigorta prim tutarlarının tamamı, bu teşvikten yararlanacak işverenlerin SGK'ya ödeyecekleri tüm prim borçlarından mahsup edilerek, işverene İşsizlik Sigortası Fonu'ndan prim desteği olarak sağlanmış olacaktır. Bu prim desteğine ilaveten, 2018 yılı Aralık ayı/dönemini geçmemek üzere; prim desteği sağlanan sigortalının, ilgili aya ait prim ödeme gün sayısı, 53,44 TL'lik tutar ile çarpılarak bulunacak tutar da SGK tarafından ücret desteği adı altında ve İşsizlik Sigortası Fonu'ndan karşılanmak üzere işverene ödenir.

²⁰³4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 25.08.1999, Resmi Gazete Tarihi: 08.09.1999, Resmi Gazete Sayısı: 23810, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4447.pdf> (25 Şubat 2019), Geçici m.19/1-2.

Geçici 21. madde ise; Geçici 19. ve 20. Maddeler çerçevesinde çalıştırılan ücretlilerin, prim ve ücret desteği sağlanan aylarla sınırlı olmak üzere, sağlanılacak vergi teşviklerine değinilmektedir. Buna göre;

“Bu Kanunun geçici 19 uncu ve geçici 20 nci maddeleri kapsamında işe alınanların ücretlerinin, ilgili yılda uygulanan asgarî ücretin aylık brüt tutarının prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgarî geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmı, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.

Bu madde kapsamında yapılan ücret ödemelerine ilişkin düzenlenen kâğıtlara ait damga vergisinin aylık brüt asgarî ücretin prim ödeme gün sayısına isabet eden kısmı beyan edilmez ve ödenmez”²⁰⁴.

1.3.1.3.5. 2019 Yılı Asgari Ücret Destek Tutarı

2016 yılında net asgari ücretin 1.000 TL’den 1.300 TL’ye çıkarılması ve işverene olan maliyetinde de 442 TL’lik bir artış göstermesi nedeniyle,14 Ocak 2016 tarihinde kabul edilen 6661 sayılı kanunla, işveren üzerindeki bu yükün hafifletilmesi için 5510 sayılı Kanun’a Geçici 68. madde eklenmiştir. Madde kapsamında;

a) 2015 yılındaki aynı aya ait prime esas günlük 85 TL, aylık ise 2.550 TL ve altında kazanca sahip sigortalıların yine 2015 yılı aynı aya ait toplam prim ödeme gününün üzerine çıkmamak üzere toplam prim gün sayıları;

b) 2016 yılında ilk defa tescil edilerek 5510 sayılı Kanun kapsamına alınan işyerlerinde ise kuruma bildirilen sigortalıların toplam prim ödeme günlerinin

Ocak-Aralık 2016 döneminde günlük 3,33 TL ile çarpılmak suretiyle bulunacak tutar, işverenlerce SGK’ya ödenecek sigorta primlerinden düşülür, bu tutar Hazinece karşılanır²⁰⁵.

²⁰⁴4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 25.08.1999,Resmi Gazete Tarihi: 08.09.1999, Resmi Gazete Sayısı: 23810, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4447.pdf> (25 Şubat 2019), Geçici m.21/1-2.

²⁰⁵ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 31.05.2006,Resmi Gazete Tarihi: 16.06.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26200, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5510.pdf> (5 Mart 2017), Geçici m.68/1.

2017 yılında da devlet vermiş olduğu bu desteği devam ettirmiş ve bu amaçla 6770 sayılı Kanun 18 Ocak 2017 tarihinde kabul edilmiş ve 27 Ocak 2017’de Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Bu kanunla 5510 sayılı Kanun’a Geçici 71. madde eklenmiştir. 5510 sayılı Kanun’un Geçici 71. maddesinde;

“Bu Kanunun 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında haklarında uzun vadeli sigorta kolları hükümleri uygulanan sigortalıları çalıştıran işverenlerce;

a) 2016 yılının aynı ayına ilişkin Kuruma verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde prime esas günlük kazancı Bakanlar Kurulunca belirlenen tutar ve altında bildirilen sigortalıların toplam prim ödeme gün sayısını geçmemek üzere, 2017 yılında cari aya ilişkin verilen aylık prim ve hizmet belgelerinde veya muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde bildirilen sigortalılara ilişkin toplam prim ödeme gün sayısının,

b) 2017 yılı içinde ilk defa bu Kanun kapsamına alınan işyerlerinden bildirilen sigortalılara ilişkin toplam prim ödeme gün sayısının,

2017 yılı Ocak ile Aralık ayları/dönemleri için Bakanlar Kurulunca tespit edilen günlük tutar ile çarpımı sonucu bulunacak tutar, bu işverenlerin Kuruma ödeyecekleri sigorta primlerinden mahsup edilir ve bu tutar Hazinece karşılanır²⁰⁶.”

hükmüne yer verilmiştir. 22/2/2017 tarihli ve 29987 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6/2/2017 tarihli ve 2017/9865 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Eki Kararı çerçevesinde 2017 yılına ilişkin prime esas günlük kazanç 110 TL ve günlük destek tutarı da 2016 yılında olduğu gibi 3,33 TL olarak belirlenmiştir²⁰⁷.

2018 yılında ise bu teşvik; 2018 Ocak – Eylül (9 ay) ayları ile sınırlı olmak üzere uygulanmıştır. Bu kapsamda 7103 sayılı Kanun 21 Mart 2018 tarihinde kabul edilmiş ve 27 Mart 2018’de Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Bu kanunla 5510 sayılı Kanun’a Geçici 75. madde eklenmiştir. Geçici 75. maddenin 2. fıkrasında “2018 yılı Ocak ile Eylül ayları/dönemleri için Bakanlar Kurulunca tespit edilen günlük tutar ile çarpımı sonucu bulunacak tutar, bu işverenlerin Kuruma ödeyecekleri sigorta

²⁰⁶ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 31.05.2006, Resmi Gazete Tarihi: 16.06.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26200, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5510.pdf> (5 Mart 2017), Geçici m.71/1-2.

²⁰⁷ 06.02.2017 Tarih ve 2017/9865 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Eki Kararı, Resmi Gazete Tarihi: 22.02.2017, Resmi Gazete Sayısı: 29987, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/02/20170222.pdf> (6 Mart 2017), s.51.

primlerinden mahsup edilir ve bu tutar İşsizlik Sigortası Fonundan karşılanır.” yer alan hüküm çerçevesinde teşvik 9 ay uygulanmıştır. 20/06/2018 tarihli ve 30454 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 09/04/2018 tarihli ve 2018/11668 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Eki Kararı çerçevesinde 2018 yılına ilişkin prime esas günlük kazanç 120 TL ve günlük destek tutarı da 2017 yılında olduğu gibi 3,33 TL olarak belirlenmiştir²⁰⁸.

2018 yılında 9 ay verilen asgari ücret desteğinin, 2019 yılında 12 ay boyunca verileceği Cumhurbaşkanı tarafından ifade edilmiştir. Bu kapsamda sigortalı çalışan sayısı 500’ün altında olan işyerleri için asgari ücret desteği sigortalı işçi başına aylık 150 TL olacak iken; 500 ve üzeri sigortalı işçi çalıştıran işyerlerine ise sigortalı işçi başına 101 TL asgari ücret desteği verilecektir²⁰⁹. Nitekim 5510 sayılı Kanun’a 18/01/2019 tarihinde Geçici 78. madde eklenmiş ve o maddede; çalışan sayısı beş yüzün altındaki işyerlerine için günlük 5 TL, çalışan sayısının 500 ve üzerinde olması durumunda da ilgili işyerlerine günlük 3,36 TL destek verileceği belirtilmiştir.

1.3.2. Kısa Vadeli Sigorta Kolları Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar

5510 sayılı Kanun’un 3. maddesindeki tanımlar kısmında sosyal sigortaların kısa ve uzun vadeli olmak üzere sigorta kollarına ayrıldığı ifade edilmektedir. Kısa vadeli sigorta kollarının; meslek hastalığı ve iş kazası kapsamında sağlanan sigortayla hastalık ve analık sigortasından oluştuğu vurgulanmıştır. Uzun vadeli sigorta kollarından kasıt ise yine tanımda da geçtiği üzere ölüm, yaşlılık ve malullük sigortalarıdır²¹⁰.

²⁰⁸09.04.2018 Tarih ve 2018/11668 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Eki Kararı, Resmi Gazete Tarihi: 20.06.2018, Resmi Gazete Sayısı: 30454, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180620.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180620.htm> (6 Ocak 2018), m.1.

²⁰⁹Asgari Ücret Desteği 2019 Ne Kadar?, <http://www.muhasibetr.com/askari-ucet-destegi/> (6 Ocak 2019).

²¹⁰ Topaloğlu, Sıddık ve Çinkı, Faruk; **İş Kazası ve Meslek Hastalığı**, Ankara: Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, 2014, s.24.

1.3.2.1. Kısa Vadeli Sigorta Kollarının Tanımları

İş kazası; 5510 sayılı Kanun'un 13. maddesinde belirtilen şartlar çerçevesinde gerçekleşen kazaları kapsamaktadır. Kazanın iş kazası mahiyetinde sayılabilmesi için kaza sonucunda sigortalının direkt ya da belirli bir zaman sonrasında gerek bedenen gerekse ruhen engelli hale gelmesi gerekmektedir. Ayrıca kazanın aşağıdaki şartlar çerçevesinde gerçekleşmesi gerekmektedir:

- Kaza sigortalının işyerinde bulunduğu anda gerçekleşmişse,
- Kazanın sigortalı çalışanın görevli olarak işveren tarafından işyeri dışında bir yere gönderilmesi sebebiyle asıl işini yapmaksızın geçirdiği bir anda meydana gelmesi halinde,
- Kazanın, 5510 sayılı Kanun'un 4/1 (a) bendi kapsamında çalıştırılan emziren kadın sigortalının çocuğuna süt verirken meydana gelmesi durumunda,
- Kazanın işyeri tarafından sağlanan bir taşıtla sigortalının işe geliş gidişi esnasında gerçekleşmesi durumunda iş kazası sayılır.

4/1 (a) kapsamında çalıştırılan sigortalının iş kazası geçirmesi durumunda; kazanın işveren tarafından kolluk kuvvetlerine hemen SGK'ya ise kazanın meydana geldiği günden sonraki 3 işgünü içerisinde bildirilmelidir. 4/1 (b) kapsamındaki sigortalılar ise 1 ayı geçmemek üzere rahatsızlığın kazayı SGK'ya bildirmesine engel kalmadığı günden sonraki en geç 3 işgününün bitimine dek bildirmelidir²¹¹.

5510 sayılı Kanun'un 14. maddesinde ise meslek hastalığı tanımlanmıştır. Kanun'a göre meslek hastalığı; sigortalı çalışanın yaptığı işin özelliğinden ötürü tekrar eden bir nedenle ya da işin gerçekleştirilme koşulları sebebiyle geçici ya da sürekli olarak yaşadığı hastalık, ruhsal ve bedensel olarak engellilik halleridir²¹².

²¹¹ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 31.05.2006, Resmi Gazete Tarihi: 16.06.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26200, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5510.pdf> (21 Mayıs 2017), m.13.

²¹² 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 31.05.2006, Resmi Gazete Tarihi: 16.06.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26200, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5510.pdf> (21 Mayıs 2017), m.14/1.

5510 sayılı Kanun'un 4/1 (a) ve 4/1 (b) bentleri kapsamındaki sigortalıların yukarıda açıklanan iş kazası ya da meslek hastalığına girmeyen ancak çalışanın iş gerçekleştirmesine engel teşkil eden rahatsızlıklar hastalık halidir²¹³. Analık hali ise;

“4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamındaki sigortalı kadının veya sigortalı erkeğin sigortalı olmayan eşinin, kendi çalışmalarından dolayı gelir veya aylık alan kadının ya da gelir veya aylık alan erkeğin sigortalı olmayan eşinin gebeliğinin başladığı tarihten itibaren doğumdan sonraki ilk sekiz haftalık, çoğul gebelik halinde ise ilk on haftalık süreye kadar olan gebelik ve analık haliyle ilgili rahatsızlık ve engellilik halleri analık hali kabul edilir²¹⁴.”

1.3.2.2. Kısa Vadeli Sigorta Kolları Kapsamında Sağlanan Faydalar

5510 sayılı Kanunun 16. maddesinin 1-3. fıkralarında, iş kazası ya da meslek hastalığı sigortası ile hastalık ve analık sigortası kapsamında sigortalılara sağlanan haklar şu şekilde sayılmıştır:

- Geçici iş göremezlik ödeneği (Geçici iş göremezlik süresi boyunca günlük olarak),
- Sürekli iş göremezlik geliri,
- Meslek hastalığı ya da iş kazası sonucu ölen sigortalının yakınlarına gelir bağlanması (Ölüm geliri bağlanması),
- Gelir bağlanmış kız çocuklarının evlenmeleri durumunda evlenme ödeneği verilmesi,
- Meslek hastalığı ya da iş kazasından dolayı ölen sigortalının yakınlarına cenaze ödeneği verilmesi,
- Hastalık veya analık durumuna bağlı olarak gerçekleşen iş göremezlik süresi boyunca günlük olarak geçici iş göremezlik ödeneğinin ödenmesi. Yine doğum öncesindeki 1 yıllık süre içerisinde asgari 120

²¹³ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 31.05.2006, Resmi Gazete Tarihi: 16.06.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26200, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5510.pdf> (21 Mayıs 2017), m.15/1.

²¹⁴ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 31.05.2006, Resmi Gazete Tarihi: 16.06.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26200, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5510.pdf> (21 Mayıs 2017), m.15/2.

gün prim ödenmesi (kısa vadeli sigorta kolları kapsamında) şartıyla emzirme ödeneğinin ödenmesi.

5510 sayılı Kanunun 17. maddesinin 1. ve 2. fıkralarına göre, yukarıdaki ödeneklerin hesabında esas alınacak günlük kazanç; iş göremezliğin başladığı ya da doğum veya iş kazasının olduğu tarihten evvelki 12 ay içerisindeki son 3 ayda çalışanın prime esas kazançlarının toplam tutarının bu kazançların kazanıldığı prime esas gün sayısına bölünmesi yoluyla hesaplanır. Eğer sigortalı 12 aylık sürede çalışmamış ise çalıştığı ay içerisinde meslek hastalığı ya da iş kazası sebebiyle iş göremez hale gelirse, ödenek hesabında esas alınacak günlük kazanç; işçinin işe başladığı tarih ile iş göremez hale geldiği tarih aralığında elde ettiği kazanç toplamının, bu aralıktaki çalıştığı gün sayısına bölünmesi yoluyla hesap edilir. Çalışanın işe başladığı gün iş kazası geçirmesi durumunda aynı ya da emsal durumunda bulunan başka bir sigortalının günlük kazancı dikkate alınır.

1.3.2.2.1. Geçici İş Göremezlik Ödeneği

SGK tarafından yetkilendirilen sağlık kurulları ya da hekimlerden istirahat raporu alan bir çalışana;

- Meslek hastalığı ya da iş kazasından kaynaklı iş göremezliğe uğrayan çalışana her gün için geçici işsizlik ödeneği ödenir,
- Sigortalı çalışanın hastalanması nedeniyle iş göremez hale gelmesi durumunda, hastalandığı ve bundan dolayı iş göremez hale geldiği tarihten önceki 1 yıllık süre içerisinde asgari 90 günlük sigorta primi (kısa vadeli) bildirmesi koşuluyla; geçici iş göremezliğin başladığı tarihin 3. gününden itibaren her gün için geçici işsizlik ödeneği ödenir,
- Sigortalı çalışanın analık durumu halinde, doğum öncesindeki 1 yıllık süre içerisinde asgari 90 günlük sigorta primi (kısa vadeli) bildirmesi koşuluyla; doğum öncesi 8 hafta ve doğum sonrası 8 hafta olmak üzere; çoğul gebelik durumunda ise doğum öncesi 10 hafta ve doğum sonrası

8 hafta olmak üzere çalışmadığı günler için geçici işsizlik ödeneği ödenir²¹⁵.

Yukarıdaki durumlarda yapılacak ödemeler, yatarak tedavilerde günlük kazancın yarısı kadar; ayaktan tedavilerde ise 2/3 kadarı ödenir. Yukarıdaki durumların biri ya da birkaçı çalışanda birleşirse, hepsi için ayrı ayrı değil, en yüksek ödenek çalışana ödenir²¹⁶.

1.3.2.2.2. Sürekli İş Göremezlik Geliri

Çalışanın meslek hastalığına yakalanması veya iş kazası geçirmesinden dolayı hastalık ve engellilik durumunun ortaya çıkması sebebiyle SGK tarafından yetkilendirilen sağlık kurullarının vermiş olduğu raporlara dayanarak meslekte kazanma gücünün asgari olarak %10 oranında azaldığı belirlenen sigortalı, bu gelire hak kazanır²¹⁷. Bu gelir kendi içerisinde sürekli tam iş göremezlik ve sürekli kısmi iş göremezlik olarak 2 türde ödenir. Sigortalı çalışanın %100 oranında meslekte kazanma gücünü yitirmesi halinde, sürekli tam iş göremezlik hali kabul edilir ve kişiye aylık kazancının %70'i oranında (bu aylık kazancın nasıl hesaplanacağı 5510 sayılı Kanunun 17. maddesinde belirtilmiştir.) sürekli gelir bağlanır. Sigortalının meslekte kazanma gücündeki kayıp oranı %10 ile %99,99 aralığında bir kayıp oranı ise bu durum sürekli kısmi iş göremezlik olarak kabul edilir ve sigortalıya tam iş göremezlik durumuna göre hesaplanan gelirin sigortalının iş göremezlik derecesi oranı nispetindeki tutarı iş göremezlik geliri sürekli olarak ödenir. Kısmi iş göremez hale gelen sigortalı başka bir kimsenin sürekli bakımına muhtaç halde ise gelir bağlama oranı %100 oranında uygulanır²¹⁸.

²¹⁵5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 31.05.2006,Resmi Gazete Tarihi: 16.06.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26200, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5510.pdf> (6 Kasım 2017), m.18/1-a-b-c.

²¹⁶5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 31.05.2006,Resmi Gazete Tarihi: 16.06.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26200, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5510.pdf> (6 Kasım 2017), m.18/3, 5.

²¹⁷ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 31.05.2006,Resmi Gazete Tarihi: 16.06.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26200, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5510.pdf> (7 Kasım 2017), m.19/1.

²¹⁸Özdamar, Murat ve Çakar, Erden; “Sosyal Güvenlik Hukukunda Sigortalılara Sürekli İş Göremezlik Geliri Ödenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.113, (Eylül Ekim 2012), s.270.

1.3.2.2.3. Ölen Kişinin Hak Sahiplerine Gelir Bağlanması, Evlenme ve Cenaze Ödeneklerinin Ödenmesi

5510 sayılı Kanunun 20. maddesine göre; sigortalının meslek hastalığına ya da iş kazasına bağlı bir sebepten ötürü ölmesi durumunda; ölen kişinin hak sahiplerine aylık kazancın (5510 sayılı Kanunun 17. maddesi çerçevesinde hesaplanan) %70'i oranında, yine 5510 sayılı Kanunun 34.maddesi hükümleri kapsamında gelir bağlanır. Bu gelir her yıl 5510 sayılı Kanunun 55. maddesinin 2. fıkrasında belirtildiği üzere güncellenir.

Sigortalının meslek hastalığı ya da iş kazası geçirmesinden dolayı meslekte kazanma gücünü %50 ya da üzerinde bir oranda kaybetmesi sebebiyle sürekli iş göremezlik geliri almakta iken ölmesi durumunda; ölüm sebebinin meslek hastalığı ya da iş kazasından kaynaklanıp kaynaklanmadığına bakılmaksızın yine aylık kazancın (5510 sayılı Kanunun 17. maddesi çerçevesinde hesaplanan) %70'i oranında yukarıdaki hükümler çerçevesinde hak sahiplerine gelir bağlanır. Ancak %50'nin altında bir oranda meslekte kazanma gücünü kaybeden ve bu çerçevede sürekli iş göremezlik geliri almakta iken ölen sigortalının; ölüm sebebinin meslek hastalığına ya da iş kazasına bağlı olmaması durumunda; hak sahiplerine, sigortalıya ölümü öncesi ödenen sürekli iş göremezlik geliri kadar 5510 sayılı Kanunun 34.maddesi çerçevesinde gelir bağlanır.

5510 sayılı Kanunun 37. maddesine göre; evlenmeleri sebebiyle hak sahibi sıfatıyla almış oldukları aylık ya da gelirlerinin kesilmesi gereken kız çocuklarına; bir defaya mahsus olarak evlenmeleri ve talepte bulunmaları durumunda gelir ya da aylıklarının 2 yıllık tutarı evlenme ödeneği adı altında peşin ödenir. Bu ödeneği alan hak sahibinin gelir ya da aylığının kesildiği andan itibaren 2 yıl içerisinde tekrar hak sahibi olması durumunda, 2 yıllık sürenin bitimine kadar gelir ya da aylık bağlanmaz.

Yine 5510 sayılı Kanunun 37. maddesinin 3.fıkrasına göre; sürekli iş göremezlik geliri, yaşlılık, malullük, ya da vazife malullüğü aylığı alırken ya da kendisi için asgari 360 gün uzun vadeli sigorta kolları primi bildirilmiş sigortalının ölmesi halinde; hak sahiplerine cenaze ödeneği ödenir. Bu ödenek SGK'nın belirlediği ve bakanın onayladığı tarife üzerinden ödenir. Ödenek önce sigortalının eşine, eşinin

olmaması durumunda çocuklarına, çocuklarının olmaması durumunda ana babasına, onların da olmaması durumunda kardeşlerine ödenir.

1.3.3. Uzun Vadeli Sigorta Kolları Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar

5510 sayılı Kanun'un 3. maddesindeki uzun vadeli sigorta kollarının; ölüm, yaşlılık ve malullük sigortalarını kapsadığı belirtilmiştir. Yine aynı kanunun 81. maddesinin 1. fıkrasında prim oranı %20 (sigortalının prime esas kazancının) olarak belirlenmiş; bu oranın %9'unu sigortalının, %11'ini ise işverenin ödeyeceği belirtilmiştir.

1.3.3.1. Uzun Vadeli Sigorta Kollarında Sağlanan Faydalar

1.3.3.1.1. Malullük Sigortası ve Malullük Aylığı

5510 sayılı Kanuna göre; uzun vadeli sigorta kolları kapsamına giren malullük sigortası; sigortalının ilk defa işe başladığı tarihten sonra meslekte kazanma gücünün (meslek hastalığı ya da iş kazası yüzünden ortaya çıkan kayıp) veya çalışma gücünün bir kısmını ya da tümünü yitirmesi neticesinde malul hale gelmesiyle oluşabilecek gelir kayıplarını önleme amaçlı oluşturulmuş bir sigorta koludur²¹⁹. Sigortalının bu sigortadan faydalanabilmesi için meslekte kazanma gücünün ya da çalışma gücünün asgari %60'ını kaybettiğini SGK'ya bağlı sağlık kurulunca belgelendirmesi ve ortaya çıkan bu engel halinin sigortalının ilk defa çalışmaya başlamasının ardından oluşması gereklidir²²⁰.

5510 sayılı Kanunun 26. maddesine göre; malul hale gelen sigortalıya malullük aylığı bağlanabilmesi için sigortalının sadece malul sayılması yeterli değildir. Malul olmanın yanında asgari 10 yıllık sigortalı olması ve toplamda 1800 gün uzun vadeli sigorta kollarına (yaşlılık, ölüm ve malullük sigortası primi) ait primin bildirilmiş olması gerekmektedir. Başkasının sürekli bakımına muhtaç olacak şekilde malullük hali yaşayanlarda, sigortalılık süresi aranmamakta ve sadece 1800 günlük primin bildirilmiş

²¹⁹ Yelmen, Yunus; "5510 Sayılı Kanuna Göre 4(a) 4(b) ve 4(c) Sigortalılarının Malullük Hali İle Malullük Sigortasından Sağlanan Yardımlar", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı. 104, (Mart Nisan 2011), s.249.

²²⁰ Demirdizen, Özer; "Sosyal Güvenlik Sisteminde Engelli Sigortalılara Sağlanan Pozitif Ayrıcalıklar", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.123, (Mayıs Haziran 2014), s.177.

olması yeterli olmaktadır. Yine kanunun 27. maddesine göre; malullük aylığına hak kazanan sigortalıların aylığı, prim gün sayısı üzerinden hesaplanır. 9000 günden az prim gün sayısına sahip sigortalıların aylığı 9000 gün üzerinden; 9000 gün ve üzerinde prim gün sayısına sahip olanların ise prim ödeme gün sayısına göre; aynı kanunun 29. maddesinde belirtilen yaşlılık aylığı hesaplama hükümlerine göre hesaplanır. Sigortalının başka bir kimsenin sürekli bakımına muhtaç olması durumunda; 29. madde hükümlerine göre belirlenen aylık bağlama oranına ilaveten 10 puan eklenir. Bir işverene bağlı sigortalı olarak çalışanlarda (4/1-a'lılarda) prim gün sayısı 9000 gün olarak değil, 7200 gün olarak uygulanır.

1.3.3.1.2. Yaşlılık Sigortası ve Yaşlılık Aylığı

Yaşlılık; kişinin yaşamının son dönemine denk gelen, çalışma gücünün azalmasına bağlı olarak gelir kaybının olduğu ve bireyin sağlık harcamalarının arttığı bir biyolojik dönemdir. İşte sigortalı çalışanın bu dönemde karşılaşılabileceği riskleri minimize etmek adına yaşlılık sigortası oluşturulmuştur²²¹. Bu sigorta ile sigortalıya sağlanacak temel yardım, yaşlılık aylığının bağlanmasıdır. Fakat istisnai bir durum olarak da sigortalıya toptan ödeme yapılabilir. Bu yardımların dışında bu sigorta kapsamında sağlık yardımı ve vergi iadesi gibi yardımlar da sağlanmaktadır²²².

5510 sayılı Kanunun 28. maddesinde, yaşlılık sigortasından sağlanan 2 haktan bahsedilmektedir. Bun haklardan birincisi, sigortalıya yaşlılık aylığının bağlanması, ikincisi ise, yine sigortalıya toptan ödeme yapılmasıdır. 5510 sayılı Kanuna göre ilk defa sigortalı sayılanlar için; kadın çalışanlarda 58 yaş, erkek çalışanlarda ise 60 yaşını doldurmuş bulunmaları ve asgari 9000 gün uzun vadeli sigorta kolları primi (yaşlılık, malullük ve ölüm sigortası primi) bildirilmesi şartıyla, bu sigortalılara yaşlılık aylığı bağlanır. Ancak bir hizmet sözleşmesiyle işverene bağlı olarak çalışan sigortalılarda (4/1-a'lılarda); prim gün sayısı 9000 gün olarak değil 7200 gün olarak uygulanır.

²²¹ Erol, Selahattin; “Yaşlılık Sigortası ve Emeklilik Yaşı Tartışması”, **Kilis 7 Aralık Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.1, Sayı.1, (Haziran 2011), s.40.

²²² Camkurt, Mehmet Zülfi; “Yaşlılık ve Yaşlıların Sosyal Güvenliği Kapsamında 65 Yaş Aylığı Bağlanması İşlemleri”, **Kamu-İş Dergisi**, Cilt.13, Sayı.3, (2014), s.79.

Yine 28. maddenin 2. fıkrasının (b) bendinde; kadınlar için 58, erkekler için ise 60 yaşını doldurma şartının kademeli olarak 2048 yılına kadar 65 yaşına çıkarılması öngörülmektedir. Aynı maddenin 4. fıkrasında; çalışanın ilk defa sigortalı olarak çalışmaya başladığı tarihin öncesinde malul olması nedeniyle malullük aylığından yararlanamaması durumunda; asgari 15 yıldan beri sigortalı olması ve adına asgari 3960 günlük uzun vadeli sigorta kolları primi (yaşlılık, malullük ve ölüm sigortası primi) bildirilmiş olması koşuluyla, kendisine yine yaşlılık aylığı bağlanır. Aynı maddenin 5. fıkrasında ise, SGK'ya bağlı sağlık kurulunca verilen rapor sonucunda, çalışma gücündeki kayıp oranının %50 ile %59 arasında bir oranda olduğu tespit edilen sigortalıya; asgari 16 yıllık sigortalı bulunmaları ve adına 4320 gün uzun vadeli sigorta kolları primi (yaşlılık, malullük ve ölüm sigortası primi) bildirilmesi şartıyla, yaş şartı beklenmeksizin yaşlılık aylığına hak kazanır. Çalışma gücündeki kayıp oranının %40 ile %49 aralığında bir oranda olduğu tespit edilen sigortalıya ise; asgari 18 yıllık sigortalı bulunmaları ve adına 4680 gün uzun vadeli sigorta kolları primi (yaşlılık, malullük ve ölüm sigortası primi) bildirilmesi şartıyla, yine yaş şartı beklenmeksizin yaşlılık aylığına hak kazanır.

5510 sayılı Kanunun 29. maddesinde yaşlılık aylığının hesaplanma biçiminden bahsedilmektedir. Buna göre yaşlılık aylığı; sigortalının aylık bağlanma oranı ile ortalama aylık kazancının çarpılması sonucu hesaplanan tutardır. 29. maddenin 2. fıkrasında, ortalama aylık kazanç ne olduğuna ve nasıl hesaplandığına dair bilgiler verilmektedir. Buna göre ortalama aylık kazanç;

“Sigortalının her yıla ait prime esas kazancının, kazancın ait olduğu yıldan itibaren aylık talep tarihine kadar geçen yıllar için, her yıl gerçekleşen güncelleme katsayısı ile güncellenerek bulunan kazançlar toplamının, itibarî hizmet süresi ile fiilî hizmet süresi zammı hariç toplam prim ödeme gün sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanan ortalama günlük kazancın otuz katıdır”²²³.

Aynı kanun maddesinin 3. fıkrasında ise; aylık bağlanma oranının nasıl hesaplandığına dair bilgiler verilmiştir. Buna göre aylık bağlama oranı;

²²³ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 31.05.2006, Resmi Gazete Tarihi: 16.06.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26200, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5510.pdf> (15 Kasım 2017), m.29/2.

“Sigortalının malullük, yaşlılık ve ölüm sigortalarına tâbi geçen toplam prim ödeme gün sayısının her 360 günü için %2 olarak uygulanır. Bu hesaplamada 360 günden eksik süreler orantılı olarak dikkate alınır. Ancak aylık bağlama oranı %90'ı geçemez”²²⁴.

5510 sayılı Kanunun 31. maddesinde; sigortalının yaş şartını tamamladığı halde diğer şartları tamamlayamamasından dolayı yaşlılık ve malullük aylığı bağlanamaması durumunda; kendisinin yazılı isteği halinde, ödemiş olduğu uzun vadeli sigorta kollarına ilişkin primlerin (yaşlılık, malullük ve ölüm sigortası primlerinin) yıllar itibarıyla gerçekleşen güncelleme katsayıları ile çarpılması sonucu ortaya çıkan güncel tutar, sigortalıya toptan ödenir.

1.3.3.1.3. Ölüm Sigortası ve Ölüm Aylığı

Ölüm, hayatını kaybeden kimsenin ailesini ekonomik ve sosyal yönden ciddi şekilde etkilemektedir. Ölen kimsemin hak sahipleri üzerindeki bu olumsuz etkiyi en aza indirmek amaçlı olarak, ölüm sigortası kavramı ortaya konulmuştur²²⁵. Bu sigorta türü, uzun vadeli sigorta kollarından bir tanesidir. Bu sigortanın uygulanma amacı, sigortalının ölümü durumunda; hak sahiplerinin yaşayabilecekleri mağduriyetlerin etkilerinin azaltılmasıdır. Bu saikle bu sigorta kapsamında hak sahiplerine; ölüm aylığı, evlenme yardımı, ölüm toptan ödeme ve cenaze yardımı adı altında faydalar sağlanmaktadır²²⁶.

Kanunun 32. maddesinin 2. fıkrasına göre; ölüm aylığının ölen kişinin hak sahiplerine bağlanabilmesi için; ölen sigortalı adına asgari 1800 gün uzun vadeli sigorta kollarına ilişkin prim (yaşlılık, malullük ve ölüm sigortası primi) bildirilmiş olmalı ya da bir işverene hizmet sözleşmesiyle bağlı çalışan sigortalılar (4/1-a'lılar) için; borçlanma süreleri hariç olmak üzere en az 5 yıldır sigortalı olup, toplamda da asgari 900 gün uzun vadeli sigorta kollarına ilişkin primin bildirilmiş olması gerekmektedir.

²²⁴ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 31.05.2006, Resmi Gazete Tarihi: 16.06.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26200, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5510.pdf> (15 Kasım 2017), m.29/3.

²²⁵Demirdizen, Özer; “Ölüm Aylığı Bağlanmasında Kız Çocuklarının Hak Sahibi Olabilme Koşulları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.128, (Mart Nisan 2015), s.231.

²²⁶Yorulmaz, Çiğdem; “Ölüm Sigortası”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl:68, Sayı.2010/3, (2010), s.289.

Kanunun 33. maddesinde ölüm aylığının nasıl hesaplanacağına, 34. maddesinde ise hak sahiplerine paylaştırılacağına değinilmiştir. Buna göre;

Sigortalının ölmeden önce kendisine bağlanan, almakta olduğu yaşlılık ve malullük aylığının tutarının;

Eğer sigortalı öldüğünde kendisine henüz yaşlılık ve malullük aylığı bağlanmamışsa, uzun vadeli sigorta kollarına ilişkin prim ödeme gün sayısı 9000 günün altında ise 9000 gün üzerinden, prim ödeme gün sayısı 9000 gün ve üzerinde ise prim ödediği gün sayısına göre (4/1-a kapsamındaki sigortalılarda prim gün sayısındaki 9000 gün kriteri 7200 gün olarak uygulanır) hesaplanan aylık bağlama oranı ile ortalama aylık kazancının çarpımı neticesinde bağlanılacak aylık tutarının;

- Dul eşine %50'si bağlanır. Fakat aylık bağlanmış çocuk yoksa tutarın %75'i bağlanır.
- Çocuklardan;
 - ✓ Lise ve dengi bir eğitim kurumunda okuyanlar için 20 yaşını, yüksek öğrenimde okuyanlar için 25 yaşını, okumayanlar için 18 yaşını doldurmayanların,
 - ✓ Çalışma gücündeki kaybın en az %60 olduğu kurum sağlık kurulu kararıyla belgelendirilen ve malul olduğu anlaşılanların,
 - ✓ Yaş kriteri aranmaksızın evli olmayan ya da evlendikten sonra boşanan veya dul kalan kızların

her birine aylık tutarının %25'i bağlanır.

- Yukarıda belirtilen çocuklardan; anne ve babasız kalanlarla (sonradan bu duruma düşenler dahil) sigortalının ölümü halinde geride kalan eşin evlenmesi halinde ya da kendisinden başka ölüm aylığı alan başka bir hak sahibinin bulunmaması durumunda her biri için aylık tutarının %50'si bağlanır.

Yukarıdaki kapsamda hak sahiplerine ödenecek ölüm aylığının toplam tutarı, sigortalıya ödenecek aylığın tutarını geçemez. Bu sebeple konulan sınırın geçilmemesi adına, gerekirse ödenecek aylıklarda orantılı şekilde indirimler yapılır.

1.3.4. Genel Sağlık Sigortası Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Genel sağlık sigortası; bireylerin isteğine ve ekonomik gücüne bakılmaksızın, gelecekte olabilecek hastalık ihtimaline karşı toplumdaki tüm bireylerin sağlık ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik herkesin eşit ve etkin bir şekilde yararlanabileceği sağlık sigortasıdır. Bu sistem zorunlu bir sistem olup, prim ödenip ödenmediğine bakılmaksızın herkes bu sigortadan yararlanır. Bu sebeple kişilerin herhangi bir sosyal güvencesi olmasa da resen bu sigorta kapsamına alınmaları söz konusudur²²⁷.

5510 sayılı Kanunun 62. maddesine göre; bu sigortada kapsamında sağlanan sağlık hizmetleri ve diğer faydalardan genel sağlık sigortalısının yanında sigortalının bakmakla yükümlü kişiler de faydalandırılır. Genel sağlık sigortası kapsamında sunulan sağlık hizmetleri ve diğer faydalar ile bu sigortanın finansmanı amaçlı SGK'nın sigortalılardan topladığı prim tutarları arasında bir bağlantı kurulamaz.

Kanunun 63. maddesinde bu sigorta kapsamında bulunan sigortalılara ve onların bakmakla yükümlü olduğu kişilerin sağlıklarını korumaları, hastalık durumunda sağlıklarını tekrar geri kazanmaları, meslek hastalığı, analık ve iş kazası nedeniyle ihtiyaç duyulan sağlık hizmetlerinin karşılanması için sağlanan sağlık hizmetleri ve diğer sağlanan faydaların ne olduğuna ilişkin bilgiler verilmektedir. Bu kapsamda finansmanı SGK tarafından sağlanacak sağlık hizmetleri şöyle sıralanmıştır:

- Bireylerin hasta olup olmadığına bakılmaksızın, sağlanan koruyucu sağlık hizmetleri ve sağlığa zararlı madde bağımlılığını engelleme amaçlı koruyucu sağlık hizmetleri.
- Bireylerin hastalanmaları durumunda (ağız ve diş tedavileri dahil olmak üzere) ayakta ya da yatarak; doktor tarafından yapılacak muayene, klinik muayeneler, laboratuvar tahlil, tetkik vb. tanı

²²⁷Sosyal Güvenlik Kurumu, **Genel Sağlık Sigortası**, Yayın No:79, 2013/12, Ankara, 2013, s.1.

yöntemleriyle, hekim tarafından konulan teşhis kapsamında gerçekleştirilecek tedavi ve tıbbi müdahalelerle, rehabilitasyon ve hasta takip hizmetleri; doku, kök hücre, organ nakli ve hücre tedavileri kapsamında sağlanan sağlık hizmetleri; doktor kararı çerçevesinde yapılan tedavi ve tıbbi bakımlar; acil sağlık hizmetleri.

- Analık nedeniyle ayakta ya da yatarak yapılacak; tahlil, tetkik, muayene, klinik muayene ve yapılacak tedavi ve tıbbi müdahaleler ile diğer tedavi ve tıbbi bakımlar.
- Evli olan ancak çocuk sahibi olmayan sigortalı kadın ise kendisinin, sigortalı erkek ise karısının deneme sayısı 3'ü geçmeyecek şekilde yardımcı üreme yöntemi tedavilerinden (tüp bebek tedavisinden) yararlanabilmesi için şu şartlara haiz olmaları gerekmektedir:
 - ✓ Normal yollarla çocuk sahibi olamadığının fakat yardımcı üreme yöntemleri yardımıyla çocuk sahibi olabileceğinin SGK tarafından yetkilendirilen sağlık kurulları tarafından tıbbi açıdan mümkün görülmesi,
 - ✓ Yaşın 23'ten büyük, 39'dan küçük olması,
 - ✓ Son 3 yıl içinde çocuk sahibi olmak için sağlanan diğer tedavi yöntemlerinden sonuç alınmadığının SGK tarafından yetkilendirilen sağlık kurulları tarafından belgelenmesi,
 - ✓ Tedavinin uygulanacağı tıbbi merkezin SGK ile sözleşmesinin bulunmuş olması,
 - ✓ Asgari 5 yıllık genel sağlık sigortalısı olması (ya da sigortalının bakmakla yükümlü bulunduğu kişi) ve 900 gün bu kapsamda prim gün sayısının olması.
- Yukarıda belirtilen sağlık hizmetlerinin tedavi ve teşhisleri için zorunlu olabilecek kemik iliği, ilaç, kan ve kan ürünleri, aşı, kişi kullanımına özgü tıbbi cihaz, tıbbi sarf malzemeleri, protez, ortezlerin; sağlanması, takılması, onarılması, yenilenmesi ve garanti süresi sonrası bakım hizmetleri.

Kanunun 64. maddesinde ise bu sigorta kapsamına girmeyen yani finansmanı SGK tarafından sağlanmayacak sağlık hizmetleri sıralanmıştır. Bu hizmetler şunlardır:

- Yukarıda sayılan sağlık hizmetleri dışında estetik amacıyla yapılan (ortodontik diş tedavileri dahil) sağlık hizmetleri.
- Alternatif, tamamlayıcı, geleneksel tıp uygulamaları.
- Sağlık Bakanlığı tarafından sağlık hizmeti olarak kabul edilmeyen hizmetler.
- Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsat ve izin verilmeyen sağlık hizmetleri.

1.4. 4447 SAYILI İŞSİZLİK SİGORTASI KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

Kişinin çalışma isteği ve yeteneği olduğu halde, mevcut durumda ücret ve çalışma şartlarına bağlı olarak, hayatlarını idame ettirmeye yeterli iş bulamamaları durumuna işsizlik denilmektedir²²⁸. Günümüzün en önemli sorunlarından birisi olan işsizlik; toplumu gerek ekonomik gerekse sosyo-psikolojik olmak üzere birçok yönden etkilenmekte ve yıpratmaktadır. İşsizliği azaltarak bu olumsuzlukların etkilerini en aza indirmek amaçlı olarak devletler politikalar geliştirmekte ve bu amaçla istihdamı arttırmak amaçlı aktif ve pasif politikalar uygulamaktadırlar. İstihdamı arttırıcı, işsizliği azaltıcı pasif politikaların en başında işsizlik sigortası gelmektedir²²⁹.

İşsizlik sigortası; bağımlı çalışan kimsenin çalışma istek ve yeteneği olduğu halde, gelirinin; sosyo-ekonomik sebeplerle isteği dışında kesilmesi sonucu, yaşam ve geçim ihtiyaçlarını karşılamak amaçlı, katılımın zorunlu olduğu ve sigortacılık tekniği ile yönetilen devlet tarafından sosyal güvenlik sistemi içerisinde kurulmuş bir sosyal sigorta koludur²³⁰. Bu sigorta kolunun konusu geçici süre için işsiz kalmış olan işsizlerdir. Ücret çalışanların işsiz kalmaları durumunda, hayatlarını devam ettirebilmeleri için bu sigorta sistemi geliştirilmiştir. Bu sisteme her sigortalı çalışanın katılımı zorunludur²³¹.

1999 yılında mecliste 25 Ağustos'ta kabul edilerek, 9 Eylül'de resmî gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu ile köklü değişimlere gidilmiş olup; emeklilik yaşı kadınlarda 58'e, erkeklerde ise 60 yaşa çıkarılmış ve en önemli yenilik olan işsizlik sigortası, kanun ile birlikte çalışma hayatımıza girmiştir. Bu sigorta; çalışanın işsiz kalması durumunda, olası riskleri karşılayabilme, zorunlu prim ödemeye dayanması, devlet tarafından kurulması ve işsiz kimsenin tekrar işe yerleştirilmesi gibi özelliklere sahiptir. Sigortanın kurulma tarihi 1

²²⁸Saraç, Coşkun; "İşsizlik Sigortası Edim Koşulları", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:13, Sayı.1, (2011), s.1.

²²⁹Görücü, İbrahim; Aybıyık, Nihat ve Koç, Muzaffer; "Türkiye'de İşsizlik Sigortası Uygulaması ve Sonuçları", **e-Journal of New World Sciences Academy (NWSA)**, Cilt:7, Sayı.2 (2012), s.128.

²³⁰ Uğur, Suat; "Türkiye'de İşsizlik Sigortasının Gelişimi", **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt:9, Sayı.2 (2011), s.99.

²³¹ Andaç, Faruk; **İşsizlik Sigortası**, 2. Baskı, Ankara: TÜHİS Yayınları, 2010, s.58.

Haziran 2000 olup, 2002 yılının mart ayından itibaren işsiz kalanlar bu sigorta kapsamında işsizlik ödeneği almaya başlamışlardır²³².

4447 sayılı Kanun'un 47. maddesindeki tanımlarda işsizlik sigortası;

*“Bir işyerinde çalışırken; çalışma istek, yetenek, sağlık ve yeterliliğinde olmasına rağmen, herhangi bir kasıt ve kusuru olmaksızın işini kaybeden sigortalılara işsiz kalmaları nedeniyle uğradıkları gelir kaybını belli süre ve ölçüde karşılayan, sigortacılık tekniği ile faaliyet gösteren zorunlu sigorta”*²³³.

olarak tanımlanmıştır.

İşsizlik sigortasının uygulanması aşamasında; primlerin toplanmasından sorumlu olan kurum Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) olup, diğer iş ve işlemlerin yerine getirilmesinden sorumlu, görevli ve yetkili olan kurum ise Türkiye İş Kurumu (İŞKUR)'dur²³⁴. İşsizlik sigortasının finansmanı kapsamında işçi, işveren ve devletin ödemesi gerekli prim oranları Kanun'un 49. maddesinde belirtilmiştir. 5510 sayılı Kanunda belirtilen aylık brüt kazancın (prime esas); işsizlik sigortası işçi payı %1, işveren payı %2 ve devlet payı da %1 olarak belirtilmiştir.

1.4.1. İşsizlik Sigortası Kanunu'ndan Yararlanma Şartları ve Sağlanan Faydalar

Kanunun 48. maddesinin 6. fıkrasında, bu kanun kapsamında Türkiye İş Kurumu (İŞKUR) tarafından sağlanan faydalara değinilmiştir. Buna göre gerekli şartları taşıyan sigortalı işsizlere İŞKUR;

- İşsizlik ödeneği ödemekte,
- Yeni iş bulmakta,
- Faal işgücü hizmetleri doğrultusunda kurs ve programlar düzenlemektedir.

²³²Uğur, Suat; *Türkiye'de İşsizlik Sigortasının Gelişimi*, s.101.

²³³ 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 25.08.1999, Resmi Gazete Tarihi: 08.09.1999, Resmi Gazete Sayısı: 23810, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4447.pdf> (1 Aralık 2017), m.47.

²³⁴ Andaç, Faruk; *İşsizlik Sigortası*, s.229.

- Yine işsizlik sigortası fonunun bir önceki yılında toplanan prim gelirlerinin %30'u (Bu oran Cumhurbaşkanı kararı ile %50'ye kadar çıkarılabilir.); istihdamı arttırmak, işsizlik riskini azaltma amaçlı çalışanların niteliklerini yükseltmek, gelecekte teknolojik gerekçelerle işsiz kalabilecek çalışanları diğer alanlara yönlendirmek, istihdamı koruyucu tedbirleri uygulamak, danışmanlık ve işe yerleştirme hizmetleri temin etmek amacıyla kullanılabilir.

İşsizlik sigortası kapsamında işsizlerin yukarıdaki faydalardan yararlanabilmesi için belli şartları yerine getirmeleri gerekmektedir. Bunlardan ilki; çalıştığı süre boyunca adına işsizlik sigortası primi ödenme zorunluluğudur. Kanunun 50. maddesinin 2. fıkrasına göre; hizmet sözleşmesinin bitmesinden önceki son 120 gün içerisinde aralıksız çalışarak prim ödeyenlerden son 3 yıllık süre içerisinde;

- Sigortalı olarak 600 gün çalışmış ve adına bu süre boyunca işsizlik sigortası primi ödenen işsizlere 180 gün,
- Sigortalı olarak 900 gün çalışmış ve adına bu süre boyunca işsizlik sigortası primi ödenen işsizlere 240 gün,
- Sigortalı olarak 1080 gün çalışmış ve adına bu süre boyunca işsizlik sigortası primi ödenen işsizlere 300 gün olarak işsizlik ödeneği ödenir²³⁵.

İşsizlik ödeneğinden yararlanmanın ikinci şartı ise işin kaybedilmesinin aşağıdaki hallerden biri sebebiyle gerçekleşme zorunluluğudur. Bu haller;

- İşverence iş sözleşmesinin ihbar sürelerine uyularak feshedilmesi,
- Sigortalının; sağlık sebeplerine, işverenin İş Kanunu'nda belirtilen ahlak ve iyi niyete aykırı davranış göstermesine ya da işyerinde bir haftayı aşacak şekilde işin durmasına neden olacak zorlayıcı sebeplere dayanarak sözleşmeyi feshetmesi,

²³⁵ 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 25.08.1999, Resmi Gazete Tarihi: 08.09.1999, Resmi Gazete Sayısı: 23810, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4447.pdf> (1 Aralık 2017), m.50/2.

- Sağlık sebeplerinden dolayı ya da işyerinde çalışanın çalışmasına bir haftayı aşacak şekilde engel olacak zorlayıcı sebebin ortaya çıkması durumunda sözleşmenin işverence feshedilmesi,
- Belirli süreli iş sözleşmesinin bitimi nedeniyle sigortalının işsiz kalması,
- İşyerinin el değiştirmesi, kapanması, kapatılması nedeniyle sigortalının işten çıkarılması,
- Özelleştirme nedeniyle iş sözleşmesinin sona ermesi²³⁶.

1.4.2. İşsizlik Ödeneğinin Miktarı ve Ödeme Zamanı

İşsizlik ödeneği miktarı iki unsura bağlı olarak belirlenmektedir. İlk olarak ödenecek ödenek miktarının, işsizlik süresince kişinin asgari geçim ihtiyaçlarını karşılayabilmesi kriteridir. Buradaki amaç; işsizi hem tembelliğe yönlendirmemek hem de yoksul halde kalmayacak şekilde geçimini temin etmesini sağlamaktır. İkinci unsur ise; ödenecek miktarının, sigortanın ödeme gücü çerçevesinde belirlenmesi zorunluluğudur. Uluslararası Çalışma Teşkilatı (ILO)'na göre işsizlik ödeneği tutarı, işsizin son aylığın en az %45 olmalıdır. Dünyada genelinde ödenen işsizlik ödenekleri çalışanların aylık ortalama kazancının %40 ile %75 arasında değişim göstermektedir²³⁷.

Ülkemizde ise bu tutar 4447 sayılı Kanunun 50. maddesinin 1. fıkrasında belirtilmiştir. Buna göre günlük işsizlik ödeneği;

Sigortalının son dört aylık prime esas kazançları dikkate alınarak hesaplanan günlük ortalama brüt kazancının yüzde kırkıdır. Bu şekilde hesaplanan işsizlik ödeneği miktarı, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 39 uncu maddesine göre onaltı yaşından büyük işçiler için uygulanan aylık asgari ücretin brüt tutarının yüzde seksenini geçemez²³⁸.

²³⁶Uğur, Suat; *Türkiye'de İşsizlik Sigortasının Gelişimi*, 103-104.

²³⁷Andaç, Faruk; *İşsizlik Sigortası*, s.114-115.

²³⁸ 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 25.08.1999, Resmi Gazete Tarihi: 08.09.1999, Resmi Gazete Sayısı: 23810, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4447.pdf> (20 Aralık 2017), m.50/1.

İşsizlik ödenekleri işsiz kalan sigortalının İŞKUR'a başvurusunu takip eden ayı sonuna kadar neticelendirilir. Ödenek tutarı her ayın beşinde işsize aylık olarak ödenir. Bu ödenekten damga vergisi istisna olmak üzere, herhangi bir kesinti (vergi vb.) yapılmaz²³⁹.



²³⁹ 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, Kabul Tarihi: 25.08.1999, Resmi Gazete Tarihi: 08.09.1999, Resmi Gazete Sayısı: 23810, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4447.pdf> (20 Aralık 2017), m.50/3.

1.5. 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

Gelir Vergisi Kanun’una göre; gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde bu gelir sayılan kazanç ve iratlar belirtilmekte olup, gelir türleri içerisinde ücret gelirleri de yer almaktadır.

Çalışanlara sağlanan faydalar açısından ücret ve ücret eklerinin vergilendirilme durumu ve bu kapsamda devlet tarafından çalışanlara sağlanan istisna, indirim durumlarına değinilecektir.

Ücret sözcüğünün gelir vergisi açısından karşılığı ile günlük yaşamdaki kullanımı arasında farklı anlamlar bulunmaktadır. Günlük yaşamda ücret, bir mal ya da hizmete ödenecek bedel anlamında kullanılmakta iken; gelir vergisi çerçevesinde ücret, işverenlere bağımlı çalışanların sunmuş oldukları hizmet karşılığı taraflarına yapılan ödemeleri ifade eder²⁴⁰.

Gelir Vergisi Kanunu’nda ücret; *“işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler”*²⁴¹ olarak sayılmıştır. Yine tanımın devamında ücretin; ikramiye, tazminat, ödenek, prim, zam, huzur hakkı, gider karşılığı, kasa tazminatı, avans, tahsisat, aidat ya da başka isimlerle ödenmiş olmasının ücretin niteliğini değiştirmeyeceği ifade edilmektedir. Bu tanımdan hareketle vergisel açısından ücretin unsurları; işverene bağlı olma, hizmete karşılık ödeme yapılması ve çalışanın işyerine bağlı olması olarak sayılabilir²⁴².

Ücret ve ücret eklerinin tamamı vergilendirmeye tabi tutulacaktır. Fakat ücretin vergilendirilmesinde bazı unsurlar; istisna, müstesna ve muaf tutulup, indirim konusu yapılabileceği, bu sebeple de vergi matrahı hesaplamasına dahil edilemeyeceği ya da

²⁴⁰ Kızılot, Şükrü ve Taş, Metin; **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s.239.

²⁴¹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31.12.1960, Resmi Gazete Tarihi: 06.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10700, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (22 Mart 2017), m.61.

²⁴² Mutluer, Kamil; “Ücret, Diğer Kazanç ve İratlar”, Fethi Heper (Ed.), **Türk Vergi Sistemi** içinde (89-110), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2009, s.91.

ilgili unsur üzerinden vergi alınmayacağı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23-36. maddelerinde belirtilmiştir²⁴³.

1.5.1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. Maddesi Gereği Gelir Vergisinden İstisna Ücretler

Kanun'un 23. maddesinde yer alan ücretler üzerinden gelir vergisi kesilmemekte, gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. İstisna kapsamındaki ücretlerden bazıları şunlardır:

- Köyler ya da son yapılan nüfus sayımı neticesinde nüfusu 5.000 kişiyi aşmayan belediye sınırları içinde faaliyet yürüten ve özellikle el dokuması halı kilim üreten işyerlerinde çalışan işçilerin ücretleri,
- Gerçek usulde vergiye tabi olmayan ya da gelir vergisinden muaf olan çiftçilerin yanından çalışan işçilere ödenen ücretler,
- Köy bütçesinden muhtar, imam, korucu veya bekçilere ödenen ücretler,
- Özel kişilerce evlerde, apartmanlarda, bahçelerde ya da ticari olmayan yerlerde çalıştırılan bahçıvan, dadı, süt nine, kapıcı ya da orta hizmetçiliği yapanların ücretleri (mürebbiyeler hariç),
- Sanat okullarında, darülaceze atölyelerinde, ceza ve ıslah evlerinde çalışan öğrencilere, düşkünlere, hükümlü ve tutuklulara ödenen ücretler,
- İşverenler tarafından çalışanlara yemek verilmesi yoluyla sağlanan menfaatler (Yapılacak ödeme, işçinin çalıştığı günler için olmalı ve 2019 yılı için çalışan başına yemek bedeli 19 TL'yi aşmamalıdır. Ayrıca bu istisnadan yararlanılabilmesi için yemek bedelinin çalışana nakit olarak değil, yemek verme hizmetini sunan mükelleflere yapılması zorunludur. Ödemenin üst sınırını (üst sınır 2019 yılı için 19 TL) aşan kısmı ve çalışana verilen nakden ödemeler ücret olarak vergilendirilir.),
- Çalışanların işyerlerine toplu olarak gidip gelmeleri için işverenlerce yapılan taşıma giderleri,

²⁴³Özhan, Denizhan Burak; a.g.e., s.20.

- Emekli, dul, yetim ve maluliyet aylıkları,
- 3308 sayılı Kanun'a tabi olan çıraklara denen ücretler (asgari creti aşmayan kısmı),
- Yabancı ülkelerin sosyal güvenlik kurumlarınca ödenen emekli, dul, yetim ve maluliyet aylıkları²⁴⁴,

1.5.2. Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. Maddesi Gereği Gelir Vergisinden Müstesna cretler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde sayılan unsurlar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Müstesna tutulan tazminat ve yardımlara örnek olarak:

- Ölüm, hastalık, işsizlik ve engellilik nedenleriyle tazminat ve yardım adı atında yapılan demeler (işe başlatmama tazminatı dahil olmak üzere),
- Çalışanlara denen ve devletçe verilen miktarı aşmayan ocuk zamları²⁴⁵. Devletçe verilen miktar hesaplamasında; 0-6 yaş grubu çocuklar için (72. ay dahil) "500 X Aylık Katsayı", diğer çocuklar için ise "250 X Aylık Katsayı" formülü kullanılmaktadır²⁴⁶. Enflasyon rakamlarının açıklanmasının ardından 2019 yılının ilk 6 ayında belirlenen aylık katsayısı 0,13055958 olarak gncellenmiřtir²⁴⁷. Formülde ilgili katsayı yerleştirildiğinde 2019 yılı ilk 6 aylık gelir vergisinden müstesna ocuk yardımı tutarı 0-6 yaş grubu için 65,2 TL, diğer çocuklar için ise 32,6 TL'dir. Bu tutarı aşan yardımlar gelir vergisine tabidir. 2010 yılından itibaren ocuk yardımındaki 2 olan ocuk sayısı sınırı kaldırılmış ve sınırı aşmamak kaydıyla ocuk sayısı

²⁴⁴193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31.12.1960, Resmi Gazete Tarihi: 06.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10700, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (22 Mart 2017), m.23.

²⁴⁵193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31.12.1960, Resmi Gazete Tarihi: 06.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10700, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (22 Mart 2017), m.25/1.

²⁴⁶ocuk Yardımı, 2017, <https://www.vergiportali.com/KContent.aspx?id=509> (1 Nisan 2017).

²⁴⁷ Maaş Katsayısındaki Artışlar Memur ve Emekliye Nasıl Yansıyacak, <https://www.memurlar.net/haber/800654/maas-katsayısındaki-artislar-memur-ve-emekliye-nasil-yansiyacak.html> (6 Ocak 2019).

ve yaşına bağlı olarak yapılacak çocuk yardımları gelir vergisinden müstesna tutulmuştur²⁴⁸.

- Çalışanlara evlenme ve doğum nedeniyle yapılan yardımlar,
- Sigortalılara, sosyal sigorta kurumlarınca yapılan ödemeler,
- Yardım sandıklarının kendi üyelerine yapmış oldukları evlenme, doğum, ölüm, hastalık, engellilik vb. nedenlerle yapılan ödemeler²⁴⁹.

1.5.3. Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Ücretten Yapılacak İndirimler

Ücretin gerçek net değeri, işverence çalışana para ve ayınlarla sağlanan faydalar toplamından bazı indirimlerin yapılması sonucu kalan miktardır. Bu indirimler şunlardır:

- Devlet Memurları Kanunu'na yapılan kesintilerle (190. madde kapsamında) OYAK vb. devlet kurumlarınca yapılan kesintiler,
- Emekli sandıklarına ve 506 sayılı Kanun'un geçici 20. maddesinde ifade edilen sandıklara ödenen prim ve aidatlar,
- Çalışanlarca sendikalara ödenen aidatlar,
- *“Sigortanın Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50’si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.”*²⁵⁰
- Sosyal güvenlik destekleme primi,
- İşsizlik sigortası primi,

²⁴⁸ Eş ve Çocuk Yardımı Ne Kadar Olacak, 2016, <http://www.memurlar.net/haber/533135/es-ve-cocuk-yardimi-ne-kadar-olacak.html> (8 Nisan 2017).

²⁴⁹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31.12.1960, Resmi Gazete Tarihi: 06.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10700, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (1 Nisan 2017), m.25/1-9.

²⁵⁰ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31.12.1960, Resmi Gazete Tarihi: 06.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10700, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (1 Nisan 2017), m.63/1.

➤ Engellilik indirimi²⁵¹.

1.5.3.1. Engellilik İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesinde engellilik oranları ve bu oranlar üzerinden 2019 yılı için yararlanılacak engellilik indirim tutarı şu şekilde tablolastırılabilir:

Tablo 6: 2019 Yılı İçin Geçerli Engellilik İndirimi Tutarları

Engellilik Durumu	Yararlanılacak İndirim Tutarı (2019)
Birinci Derece Engelliler İçin (Çalışma gücünün asgari %80'ini kaybeden engelliler)	1.200 TL
İkinci Derece Engelliler İçin (Çalışma gücünün asgari %60'ini kaybeden engelliler)	650 TL
Üçüncü Derece Engelliler İçin (Çalışma gücünün asgari %40'ini kaybeden engelliler)	290 TL

Kaynak: 305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmî Gazete Tarihi: 31/12/2018, Resmî Gazete Sayısı: 30642 (3. Mükerrer), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181231M3-12.htm> (2 Ocak 2019), m.3/2-c.

Ücretli çalışan kişinin kendisi engelli ise, yukarıdaki engellilik oranına göre, engellilik indirim tutarı gelir vergisine tabi ücret matrahından indirilir. Bu indirimden sadece engelliler değil, onlara bakmakla yükümlü olan çalışanlar da yararlanır²⁵².

²⁵¹ T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, 2017, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2017_ucretgeliri.pdf (1 Nisan 2017), s.9.

²⁵² T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, 2017, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2017_ucretgeliri.pdf (1 Nisan 2017), s.12.

1.5.4. Asgari Geçim İndirimi

Ülkemizdeki asgari geçim indirimi uygulaması 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur. Bu uygulama; çalışanların ücretlerine ilişkin gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanarak ödemeleri gereken gelir vergisinden, çalışanın medeni hali ve çocuklarının durumu dikkate alınarak, yıllık brüt asgari ücret üzerinden hesaplanan indirim tutarının indirilmesi mantığına dayanan bir uygulamadır²⁵³. Bu uygulama; ücret gelirleri gerçek usulde vergiye tabi tutulan gerçek kişilerin yararlanabileceği bir uygulamadır. Bu sebeptendir ki ücret gelirleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmayan ücretli çalışanların bu uygulamadan yararlanması söz konusu değildir. Ücretlerinden gelir vergisi kesintisi yapılmayan çalışanlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/6. maddesinde belirtildiği üzere kapıcılık, bahçıvanlık gibi özel işlerde çalıştırılanlardır. Bu işlerde çalışanlar AGİ uygulamasından yararlanamazlar²⁵⁴.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde asgari geçim indiriminin uygulanma ve hesaplanma şekline değinilmektedir. Kanun kapsamında asgari geçim indirimi şu şekilde hesaplanmaktadır:

16 yaşından büyük sanayi kesiminde çalışan işçiler için uygulanan ve yılın başında belirlenmiş asgari ücretin (asgari ücretin ocak-haziran ve temmuz-aralık dönemleri olmak üzere 6 ayda bir belirlenmesi durumunda ocak-haziran döneminde geçerli olan asgari ücret tutarı kastedilmektedir.) 12 ile çarpılması sonucu yıllık brüt tutarına;

- Çalışan mükellefinin kendisi için %50,
- Eşi çalışmıyorsa ya da herhangi bir geliri yoksa %10²⁵⁵,
- İlk 2 çocuk için çocuk başına %7,5,
- 3. çocuk için %10,
- Diğer çocuklar için %5

²⁵³ Arıkan, Yahya; "2008 Yılı Başından İtibaren Uygulanacak Asgari Geçim İndiriminin Usul ve Esasları", 2008, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/ya/AsgariGecimIndirimi.pdf> (2 Nisan 2017), s.1.

²⁵⁴ Türkay, İmdat; **150 Soruda Asgari Geçim İndirimi Uygulaması (İşverenler ve Çalışanlar İçin)**, 1. Baskı, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Sirküler Rapor Serisi, Seri No:2013-4, 2013, s.20.

²⁵⁵ 265 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre; eşi ücret geliri elde edenler dışındaki tüm eşler bu kapsamda değerlendirilir. Örneğin; emekli maaşı alan çalışan eşleri de "eşi çalışmıyor ya da herhangi bir geliri" yok statüsünde değerlendirilir.

Oranları olmak üzere, çalışanın medeni ve aile durumu dikkate alınarak belirlenen indirim oranının uygulanması neticesinde bulunacak tutarın GVK. 103. maddesindeki gelirin vergilendirilmesinde kullanılan vergi tarifesinin, ilk vergi dilimi için geçerli olan oranıyla (bu oran %15'tir) çarpılması sonucu yıllık asgari geçim indirimi (AGİ) tutarı hesaplanır. Çıkan tutarın 12'ye bölünmesi neticesinde ise her aya düşen AGİ tutarı hesaplanır. Orta çıkan AGİ tutarı çalışanın ödemesi gereken gelir vergisinden mahsup edilir. AGİ tutarının gelir vergisinden fazla olması durumunda iade yapılmaz²⁵⁶.

“İndirimin uygulamasında çocuk tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, eş tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder”²⁵⁷.

Çalışan ücretliler, çocuk sayılarını, medeni durumunu ve eşinin çalışma ve gelir durumunu işe başladıklarında aile durum bildirimi ile işverene bildirmek durumundadırlar. Daha önce bildirdikleri durumlarında bir değişiklik söz konusu olursa (evlenme, ölüm, doğum, boşanma gibi) bir ay içerisinde işverene bu değişiklikleri bildireceklerdir. İşveren; değişiklikler kendisine bildirildiği tarih itibarıyla asgari geçim indirimini tekrar hesaplayarak uygular²⁵⁸.

Çalışan ücretlinin engelli olmasından kaynaklı engellilik indiriminden faydalanması durumunda; gelir vergisi matrahı hesaplamasında bu indirim matrahtan mahsup edilecek, kalan matrah üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır. Bu gelir vergisinden çalışanın hak ettiği aylık asgari geçim indiriminin düşülmesi sonucu kalan kısım devlete ödenecektir. Ancak asgari geçim indirim tutarının gelir vergisi tutarını geçmesi halinde, mahsup edilecek tutar ödenecek gelir vergisi tutarını aşamayacağı için

²⁵⁶ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31.12.1960, Resmi Gazete Tarihi: 06.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10700, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (2 Nisan 2017), m.32/2.

²⁵⁷ 265 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 12.04.2007, Resmi Gazete Sayısı: 26720, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.11751&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=265> (2 Nisan 2017), m.2/3.

²⁵⁸ T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, 2017, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2017_ucretgeliri.pdf (2 Nisan 2017), s.32.

çalışan sadece asgari geçim indirimi tutarı kadar yararlanabilecektir. Arada oluşan fark da sonraki dönemlere yansıtılmayacaktır²⁵⁹.

1.5.4.1. Asgari Geçim İndirimi ve Ücret Hesaplama Örnekleri

Örnek 1: X firmasında brüt asgari ücretle (2.558,40 TL) çalışan bir işçi; evli, eşi çalışan ve 2 çocuk sahibidir. Çocukların tamamı AGİ hesaplamasında dikkate alınma şartlarını taşımaktadır. Asgari geçim indirimi tutarı hesaplaması şöyledir:

2019 Yılında Asgari Ücret Yıllık Brüt Tutarı (2.558,40 TL x 12 Ay)	30.700,80 TL
Çalışan Mükellefin AGİ Oranı *Kendisi İçin %50 *Mükellefin Eşi İçin %0 *İlk 2 Çocuk İçin (%7,5+%7,5) %15	65%
AGİ'ye Esas Tutar (30.700,80 TL x %65)	19.955,52 TL
AGİ Tutarı (Yıllık) (19.955,52 TL x %15)	2.993,33 TL
AGİ Tutarı (Aylık) (2.993,33 TL / 12 Ay)	249,44 TL

Örnek 2: Üçüncü derece engellik indiriminden yararlanan bir ücretli çalışan evli, eşi çalışmayan ve 3 çocuk sahibidir. Çalışanın aylık brüt ücreti 2.700 TL olup, 2019 yılı takvim yılı başında geçerli brüt asgari ücret tutarı 2.558,40 TL'dir. Buna göre çalışan mükellefin asgari geçim indirimi ve gelir vergisi hesaplaması şöyle yapılacaktır:

²⁵⁹265 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 12.04.2007, Resmi Gazete Sayısı: 26720, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.11751&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=265> (2 Nisan 2017), m.5.

2019 Yılında Asgari Ücret Yıllık Brüt Tutarı (2.558,40 TL x 12 Ay)	30.700,80 TL
Çalışan Mükellefin AGİ Oranı *Kendisi İçin %50 *Mükellefin Eşi İçin %10 *İlk 2 Çocuk İçin (%7,5+%7,5) %15 *3. Çocuk İçin %10	85%
AGİ'ye Esas Tutar (30.700,80 TL x %85)	26.095,68 TL
AGİ Tutarı (Yıllık) (26.095,68TL x %15)	3.914,35 TL
AGİ Tutarı (Aylık) (3.914,35TL / 12 Ay)	326,20 TL

Çalışanın Aylık Brüt Ücreti	2.700,00 TL
SGK İşçi Kesintileri *SGK İşçi Payı (2.700TL x %14) 378 TL *İşsizlik Sig. İşçi Payı (2.700 TL x %1) 27 TL	405 TL
Engellilik İndirimi (Üçüncü Derece 2019 Yılı İçin)	290 TL
Gelir Vergisi Matrahı	2.005,00 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	300,75 TL
Mahsup Edilecek AGİ Tutarı	326,20 TL
AGİ Mahsubu Sonrası Ödenecek Gelir Vergisi	-
Yararlanılan AGİ Tutarı	300,75 TL

Mahsup edilecek asgari geçim indirimi miktarı hesaplanan gelir vergisi tutarını geçemeyeceği için sadece 300,75 TL'lik tutardan asgari geçim indirimi olarak yararlanılacak olup; 25,45 TL'lik (326,20 TL –300,75 TL) fark sonraki dönemlere devredilmeyecektir.

Örnek 3: Mart 2019 ayında bir işyerinde 15 gün çalışan bir asgari ücretli çalışanın işçi; evli eşi çalışmayan, tek çocuk sahibidir. Mart ayı çalışması karşılığı, çalışan mükellefin asgari geçim indirimi ve gelir vergisi hesaplaması şöyle yapılacaktır:

2019 Yılında Asgari Ücret Yıllık Brüt Tutarı (2.558,40 TL x 12 Ay)	30.700,80 TL
Çalışan Mükellefin AGİ Oranı *Kendisi İçin %50 *Mükellefin Eşi İçin %10 *1 Çocuk İçin (%7,5) %7,5	67,5%
AGİ'ye Esas Tutar (30.700,80TL x %67,5)	20.723,04TL
AGİ Tutarı (Yıllık) (20.723,04 TL x %15)	3.108,46 TL
AGİ Tutarı (Aylık) (3.108,46TL / 12 Ay)	259,04 TL

Çalışanın Nisan Ayı Brüt Ücreti (15 Günlük) (2.558,40 TL / 30 Gün) x 15 Gün	1.279,20 TL
SGK İşçi Kesintileri *SGK İşçi Payı (1.279,20 TL x %14)179,09TL *İşsiz.Sig. İşçi Pay. (1.279,20 TL x %1)12,79 TL	191,88 TL
Gelir Vergisi Matrahı	1.087,32 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	163,10 TL
Mahsup Edilecek AGİ Tutarı	259,04 TL
AGİ Mahsubu Sonrası Ödenecek Gelir Vergisi	-
Yararlanılan AGİ Tutarı	163,10 TL

Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinin 2. fıkrası gereği; gelirin kısmi döneme ait olması durumunda, asgari geçim indirimi hesaplamasında ay kesirleri tam ay sayılır ve aylık asgari geçim indirimi tutarı esas alınır. Örnekte de aylık asgari geçim indirimi esas alınmıştır. Ancak aylık asgari geçim indirimi tutarı, hesaplanan gelir vergisi miktarından fazla olamayacağı için, ücretli çalışan asgari geçim indirimi tutarından sadece gelir vergisi miktarı kadar yararlanabilecek (163,10 TL'lik kısım kadar), fazlalık kısmının iadesi yapılmayacak ve sonraki dönemlere devredilmeyecektir.

Örnek4²⁶⁰: Aylık esas ücreti 4.275 TL olan bir çalışanın Mart 2019 ayına ait ücret hesaplamasında dikkate alınacak ücret ekleri, çalışma bilgileri ve medeni/özel bilgileri şu şekildedir:

- Çalışan; evli, eşi çalışmayan ve 3 çocuk sahibidir. Çocuğunun birisi 20 günlük olup, birisi 7 yaşında, bir diğeri ise 10 yaşındadır.
- Çalışana çalıştığı her gün için 20 TL yemek yardımı (Setcard) yapılmaktadır. Çalışan ilgili ayda 21 gün fiili çalışmıştır.
- İşverence çalışanın aylık brüt ücretine ilaveten aylık 175 TL çocuk yardımı, 300 TL de aile yardımı ödemesi yapılmaktadır.
- İşverence çalışana eşinin yeni doğum yapması nedeniyle ilgili ayda 600 TL doğum yardımı ödemesi yapılmıştır.
- Çalışan tarafından aylık 250 TL şahıs sigorta primi ve yine çalışan tarafından 400 TL bireysel emeklilik sistemine (BES'e) katkı payı primi ödenmektedir. Ayrıca işveren tarafından çalışan adına aylık 300 TL bireysel emeklilik sistemi katkı payı primi ödenmektedir.
- Çalışan günlük 7,5 saat olmak üzere haftanın 6 günü (45 saat) çalışmakta olup, 1 gün hafta tatili yapmaktadır. Çalışan ilgili ayda ilaveten 17 saat fazla mesai yapmıştır.
- Çalışan eşinin doğum yapması sebebiyle yasa gereği kendisine verilen 5 gün ücretli izne (İş Kanunu Ek Madde 2) ilaveten 1 günlük de ücretsiz izin kullanmıştır.
- Çalışan 1 hafta tatili gününde işyerindeki yoğunluk nedeniyle tatil yapmamış ve çalışmıştır.

Yukarıdaki verilerden hareketle işçinin Mart 2019 ayına ait ücret hesaplaması şöyle olacaktır:

²⁶⁰Bu örnek Özhan, Denizhan Burak; “Ücret, Ücret Bordrosu Düzenleme Esasları ve Konunun Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge ile İlişkilendirilmesi”, **ÇSGB İş Teftiş Kurulu Başkanlığı İş Müfettişi Yardımcılığı Etüdü**, Ankara, 2013 adlı eserinin 39-42. sayfalarındaki örneklerinden esinlenerek türetilmiştir.

Çocuk Yardımı

5510 sayılı Kanun'un madde 80/1-b bendi ve İşveren Uygulama Tebliği 7.7.2 uyarınca en fazla 2 çocuk için çocuk başına brüt asgari ücretin %2'si prime tabi değil. 1 çocuk için 51,17 TL (2.558,40 TL x %2) olmak üzere en fazla 2 çocuk için prime esas kazanca tabi olmayan tutar 102,34 TL. O halde 175 TL – 102,34 TL = **72,66 TL** prime esas kazanca ilave edilecek tutardır.

2019 yılı ilk 6 aylık gelir vergisinden müstesna çocuk yardımı tutarı 0-6 yaş grubu için 65,20 TL, diğer çocuklar için ise 32,60 TL'dir. Bu tutarı aşan yardımlar gelir vergisine tabidir. Çalışanın 0-6 yaş grubunda olan çocuğu için 65,20 TL, diğer çocukları için ise 65,20 TL (32,60 x 2 çocuk) olmak üzere toplam 130,40 TL gelir vergisinden müstesnadır. Bu tutarı aşan **44,60 TL** (175 TL –130,40 TL) gelir vergisine tabidir.

Yemek Yardımı

5510 sayılı Kanun ve İşveren Uygulama Tebliği 7.7.1 uyarınca günlük asgari ücretin (16 yaşından büyüklere için) %6'sının, ay içinde yemek yardımı yapılacak gün sayısı (fiili çalışılan gün sayısı) çarpımı neticesinde bulunacak tutarı sigorta primine tabi olmayacaktır. Bu kapsamda günlük asgari ücretin %6 'sı 5,12 TL (85,28 TL x %6) prime esas kazanca tabi olmayacak olup; tutarı aşan kısım prime tabi olacaktır. O halde 20 TL – 5,12 TL = 14,88 TL günlük ve ayda 21 gün çalışıldığı için 14,88 TLx21 gün = **312,48 TL** prime esas kazanca aylık bazda dahil edilecek tutardır.

GVK madde 23/1-8 numaralı bendine göre; 2019 yılı için yemek yardımı, işçinin çalıştığı günler için olmalı ve 2019 yılı için çalışan başına yemek bedeli 19 TL'yi aşmamalıdır. Ayrıca bu istisnadan yararlanılabilmesi için yemek bedelinin çalışana nakit olarak değil, yemek verme hizmetini sunan mükelleflere yapılması zorunludur. Ödemenin üst sınırını aşan kısmı ve çalışana verilen nakden ödemeler ücret olarak vergilendirilir. Buna göre günlük 20 TL – 19 TL = 1 TL'lik yemek yardımı ve aylık bazda 1 TLx21gün = **21 TL**'lik tutar vergiye tabidir.

Aile Yardımı

5510 sayılı Kanun ve İşveren Uygulama Tebliği 7.7.3 uyarınca sigortalı çalışana aile yardımı adı altında yapılacak ödemelerin; sigortalı eşinin, zorunlu sigortalı olmayı gerektirecek bir işte çalışmıyor olması ve SGK'dan gelir veya aylık almaması halinde aylık asgari ücretin %10'u oranındaki tutarı, prime esas aylık kazanca ilave edilmeyecektir. Aylık brüt asgari ücretin %10'u olan 255,84 TL (2.558,40 TL x %10) prime esas kazanca ilave edilmez. Üzerindeki tutar olan **44,16 TL** (300 TL – 255,84 TL) ise prime esas kazanca ilave edilir.

Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) göre; yapılacak aile yardımı adı altındaki tüm ödemeler vergilendirilir. O halde gelir vergisine tabi olan aile yardımı tutarı **300 TL**'dir.

Doğum yardımı

5510 sayılı Kanun'un 80/1-b bendi gereği; bu yardımlar prime esas kazanca tabi tutulmaz.

GVK madde 25/1-5 numaralı bendine göre bu tür yardımların çalışanın 2 aylığına kadar olan kısmı vergiden müstesnadır.

Bireysel Emeklilik Sistemi (BES) ve Şahıs Sigortalarına Ödenen Primler (İşverence Ödenen)

5510 sayılı Kanun'un 80/1-b bendi gereği; işverence çalışan sigortalılar adına bireysel emeklilik sistemine ya da özel sağlık sigortalarına ödenen katkı paylarının aylık bazda asgari ücretin %30'unu geçmeyen tutarları sigorta prime tabi değildir ve prime esas aylık kazanca ilave edilmeyecektir. 2019 yılı için asgari ücretin %30'u 767,52 TL'ye takabül etmekte olup (2.558,40 TL x %30), işverence çalışana adına ödenen BES tutarının 300 TL olması ve belirtilen sınırın altında kalması nedeniyle bu ödemeler prime esas kazanca tabi tutulmaz.

GVK madde 40/1-9 numaralı bendi gereği işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile GVK madde 63/3-1 numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak şahıs sigortaları prim ödemelerinin toplam tutarı,

ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını da aşamayacaktır. Çalışanın ücretinin (esas/çıplak ücret, yemek yardımı, çocuk yardımı, aile yardımı gibi sürekli nitelikteki ödemelerin toplamı kastedilmektedir.) %15'i $[(4.275 \text{ TL} + 175 \text{ TL} + 357 \text{ TL} + 300 \text{ TL}) \times \%15]$ 766,05 TL'ye tekabül etmekte olup, işverence çalışan adına ödenen 300 TL'lik BES ve çalışan tarafından ödenen 250 TL'lik şahıs sigorta primi toplamı 550 TL yapmakta ve kanunda belirtilen sınırın altında kalmaktadır. Bu kapsamda çalışanca ödenen 250 TL'lik şahıs sigorta primi çalışanın ödeyeceği gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır. İşverence çalışan adına ödenen 300 TL'lik BES priminin tamamı yasada belirtilen %15'lik sınırın altında kalması nedeniyle **ücretle ilişkilendirilmeksizin** işverence doğrudan gider olarak indirilecektir. Çalışanın kendi adına BES'e ödediği primler ise herhangi bir istisna ve indirim tabi değildir. Çünkü devlet; 6327 sayılı Kanun'un 29. maddesinde de belirtildiği üzere bu tür katılımcıların BES adı altında kendi hesaplarına yatırdıkları katkı paylarının yüzde yirmibeşine denk gelen tutarı ilaveten devlet katkısı olarak katılımcıların hesaplarına aktarmaktadır. Bu yüzden ayrıca ücretin hesabında vergiye tabi tutar üzerinden indirim yapılması mümkün değildir.

Fazla Mesai Ücreti

484,50 TL (19 TL x 17 saat x 1,5). İş Kanunu'na göre haftalık 45 saati aşan çalışma fazla mesaidir. İş Kanunu madde 41/2'ye göre; fazla çalışma karşılığı ödenmesi gereken ücret, saat başına düşen normal çalışma ücretinin miktarının yüzde elli fazlasıdır. Fazla mesai ücreti hem sigorta primine esas kazanca hem de gelir vergisine tabidir.

Hafta Tatilinde Çalışma Karşılığı Ödenen Ücret

213,75 TL (142,50 TLx1,5) Hafta tatilinde çalışan işçiye ilaveten çalıştığı gün başına günlük ücretin 1,5 katı ücret ödenir.

Tablo 7: Ücret Hesaplama Tablosu

		Sigorta Primine Esas Kazanca Tabi Tutar	Gelir Vergisi Matrahına Tabi Tutar
Prime Tabi Aylık Kazancın Alt Sınırı	2.558,40 TL (Aylık brüt asgari ücret)		
Prime Tabi Aylık Kazancın Üst Sınırı	19.188 TL (Aylık asgari ücretin 7,5 katı)		
Günlük Asgari Ücret	85,28 TL (2.558,4/30 gün)		
Çalışanın Aylık Esas/Çıplak Ücreti	4.275 TL	4.275 TL	4.275 TL
Çalışanın Günlük Ücreti	142,5 TL (4.275 TL/ 30 gün)		
Çalışanın Saatlik Ücreti	19 TL (142,5 TL / 7,5 saat)		
Çocuk Yardımı	175 TL	72,66 TL	44,60 TL
Yemek Yardımı	420 TL (20 TL x 21 gün)	312,48 TL	21 TL
Aile Yardımı	300 TL	44,16 TL	300 TL
Doğum Yardımı	600 TL	0 TL	0 TL
Bireysel Emeklilik Sistemi (BES) ve Şahıs Sigortalarına Ödenen Primler	300 TL	0 TL	(250 TL)
Fazla Mesai Ücreti	484,50 TL (19 TLx17 saatx1,5)	484,50 TL	484,50 TL
Ücretsiz 1 Günlük İzin Sebebiyle Çalışan Ücretinden Kesilecek Tutar	(142,50TL)	(142,50TL)	(142,50TL)
Hafta Tatili Çalışma Karşılığı Ödenen Ücret	213,75 TL (142,50 TLx1,5)	213,75 TL	213,75 TL
Sigorta Primine Esas Kazanç Top.	5.260,05 TL (4.275 TL + 72,66 TL + 312,48 TL + 44,16 TL + 484,50 TL - 142,50 TL + 213,75 TL)		
SGK İşçi Payı	736,41 TL (5.260,05 TL x %14)		
İşsizlik Sig. İşçi Payı	52,60 TL (5.260,05TL x %1)		
Gelir Vergisi Matrahı	4.157,34TL (4.275 TL + 44,60 TL + 21 TL + 300 TL – 250 TL + 484,50 TL - 142,50 TL + 213, 75 TL –736,41 TL –52,60 TL)		

Gelir Vergisi	623,60 TL (4.157,34 TL x %15)
Asgari Geçim İndirimi (AGİ)	326,20 TL (2019 yılı için evli, eşi çalışmayan ve 3 çocuklu bir işçiye ödenecek tutar)
Ödenecek Gelir Vergisi	297,40 TL (623,60 TL – 326,20 TL)
Damga Vergisi Matrahı	6.325,75 TL (4.275 TL + 175 TL + 420 TL + 300 TL + 600 TL + 484,50 TL - 142,50 TL + 213,75 TL)
Damga Vergisi	48,01 TL (6.325,75 TL x 0,00759)
Kesintiler Toplamı	1.134,42 TL (736,41 TL + 52,60 TL + 297,40 TL + 48,01 TL)
Net Ücret	5.191,33 TL (6.325,75 TL - 1.134,42 TL) (Yemek yardımı dahil)
SGK İşveren Payı	815,31 TL (5.260,05TL x %15,5)
İşsizlik Sig. İşv. Payı	105,20 TL (5.260,05TL x %2)

Yevmiye kaydı ise şu şekilde yapılacaktır:

31.03.2019			
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.			
760.01 Brüt Ücret	6.325,75	7.246,26	
760.02 SGK İşveren Payı	815,31		
760.03 İşsiz. Sig. İşv. Payı	105,20		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			
136.01 AGİ	326,20	326,20	
335 PERSONELE BORÇLAR			5.191,33
335.01 Net Ücret	4.771,33		
335.02 Yemek Yar.	420,00		
360 ÖDEN. VER. VE FONLAR			
360.01 Gelir Ver.	623,60		671,61
360.02 Damga Ver.	48,01		
361 ÖDEN. SOS. GÜV. KES.			1.709,52
361.01 SGK İşv. Payı	815,31		
361.02 SGK İşçi Payı	736,41		
361.03 İşs. Sig. İşv. Payı	105,20		
361.04 İşs. Sig. İşçi Payı	52,60		
Ücret tahakkuk kaydı			

Bir sonraki ay yapılacak kayıtlar:

a-) Çalışanın ücreti ödenirken:

01.04.2019			
335 PERSONELE BORÇLAR		4.771,33	
335.01 Net Ücret 4,771,33			
102 BANKALAR			4.771,33
Ücret ödemesi			

b-) Verilen yemek kartındaki tutarın tamamının kullanıldığında:

03.04.2019			
335 PERSONELE BORÇLAR		420,00	
335.01 Yemek Yardımı			
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER			420,00
108.01 Yemek Kartları/Setcard			
Yemek yardımı			

c-) Sigorta prim ödemesinin kaydı:

23.04.2019			
361 ÖDEN. SOS. GÜV. KES.		1.709,52	
361.01SGK İşv. Payı815,31			
361.02SGK İşçi Payı 736,41			
361.03İşs. Sig. İşv. Payı 105,20			
361.04İşs. Sig. İşçi Payı 52,60			
770 GENEL YÖNETİM GİD.		35,70	
770.02Beyan. Dam. Ver.			
770.02.01 APHB35,70			
102 BANKALAR			1.745,22
Sigorta prim ödemesi			

d-) Vergi stopajının ödenmesi kaydı:

23.04.2019			
360 ÖDEN. VER. VE FONLAR			
360.01 Gelir Ver.	623,60	671,61	
360.02 Damga Ver.	48,01		
770 GENEL YÖNETİM GİD.			
770.02 Beyan. Dam. Ver.		48,00	
770.02.02 Muhtasar	48,00		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			326,20
136.01 AGİ	326,20		
102 BANKALAR			393,41
Vergi stopaj ödemesi			

İşverence çalışan adına ödenen 300 TL'lik BES priminin ödemesi kaydı:

.../03/2019			
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.			
760.04 İşçi Adına BES Ödemesi		300,00	
102 BANKALAR			300,00
İşverence işçi adına ödenen bes			

İşverence çalışan adına ödenen 300 TL'lik BES priminin tamamı yasada belirtilen %15'lik sınırın altında kalması nedeniyle **ücretle ilişkilendirilmeksizin** işverence mali karın tespitinde doğrudan gider olarak indirilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

Muhasebede adil sunum, ortak hukuk muhasebesini karakterize eder ve işletme dışı yatırımcıların karar verme ihtiyaçlarına yöneliktir. Finansal tablolar; yatırımcıların yönetim performansını değerlendirmesine ve gelecekteki nakit akışlarını ve kârlılığını öngörmesine yardımcı olmak için tasarlanmıştır. Finansal tablolarda yer alan kapsamlı açıklamalar, bu amaçlarla ilgili ek bilgiler sağlar. Finansal raporlama standartları oluşturulmasının amacı, muhasebedeki raporlamanın adil sunumunu sağlamaktır. Bu sebeple standartlar, uluslararası sermaye piyasalarında faaliyet yürüten şirketler açısından oldukça önemlidir²⁶¹.

Sermaye ve para piyasalarının gelişmesi, şirket faaliyetlerinin uluslararası boyut kazanması, finansal raporlama sonucu üretilen bilgilerin güvenilir, karşılaştırılabilir, tam ve anlaşılabilir olma zorunluluğunu beraberinde getirmektedir²⁶². UFRS/IFRS, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kısaltmasıdır. Bu standartlar başlangıçta iki hedefe ulaşmak amacıyla geliştirilmeye başlanmıştır. Bunlardan ilki; yüksek kalitede standartlar oluşturmak, diğeri ise finansal tabloların hazırlanması ve sunumunda küresel uyumluluğu sağlamaktır. Yatırımcıların, analistlerin ya da tedarikçilerin, farklı ülkelerdeki şirketlerin performanslarını; farklı raporlama yöntemleri, bilançolar ve muhasebe kuralları ile anlamaya çalışmaları oldukça zor bir durumdur. Raporlamada uluslararası standartların oluşturulması; yukarıda bahsedilen farklılıkları ortadan kaldıracak, şirketlerin bildirmiş oldukları performanslarına olan güvenirliliği arttıracaktır²⁶³. Bu standartlar, işletmelere finansal olayları kaydetmede ayrıntılı bilgiler sunmakta bir nevi kullanım kılavuzu görevi üstlenmektedir. Standartlar, muhasebe uygulamalarının yöntemini tespit ederek raporlamada ortak bir dil

²⁶¹ Choi, Frederick D.S. and Meek, Gary K.; **International Accounting**, 7. Baskı, New Jersey: Prentice Hall, 2011, p.40.

²⁶² Bekçi, İsmail ve Özdemir, Ozan; “Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt.11, Sayı.2 (2006), s144.

²⁶³ Antill, Nick and Lee, Kenneth; **Company Valuation Under IFRS**, 2. Baskı, Great Britain: Harriman House Ltd, 2008, p.xxi.

oluşturmaktadır²⁶⁴. Standartlar çerçevesinde sunulan bilgiler sadece yukarıda bahsi geçen grupları değil aynı zamanda işletme çalışanlarını da iki sebepten dolayı etkilemektedir. İlk olarak çalışanlar bu bilgiler doğrultusunda işverenle adil ve açık olarak toplu pazarlık (ücret pazarlığı) yapabilmekte, ikinci olarak da geleceğe dönük olarak iş güvencelerinin değerlendirmelerini yapabilmektedirler²⁶⁵.

2.1. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GELİŞİMİ

2.1.1. Finansal Raporlama Standartlarının Dünyadaki Gelişimi

Ekonomik ticaretin uluslararası boyuta taşınmasıyla beraber, ulusal muhasebe sistemine göre hazırlanan finansal bilgiler, uluslararası kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılayamaz hale gelmiştir. Bu durum gerek işletmeleri gerekse yatırımcıları olumsuz etkilemiştir. Muhasebeyi düzenleyen otoriteler bu olumsuzluğu ortadan kaldırmak amaçlı olarak finansal muhasebe ve ana çıktılarını iyileştirme yoluna gitmişlerdir. Bu amaçla, yerel muhasebe standartları ve uygulamalarının uluslararası ölçekte uyumsallaştırılması hedeflenmiştir. Amaç; ulusal ve uluslararası karar vericilere karşılaştırılabilir, güvenilir ve nispeten homojen bir bilgi ürünü sağlayan uluslararası muhasebe standartları ve uygulama setine sahip olmaktır²⁶⁶.

1970’li yıllarda muhasebe standartlarının oluşumu ile ilgili önemli gelişmeler ortaya çıkmaya başladı. 1969 yılında İngiliz Muhasebe Standartları Komitesi (ASC)’nin temeli atılmış ve 1973 yılında da ABD’de FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) kurulmuştur. IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)’nin selefi olan IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) iki ingiliz muhasebeci Douglas Morpeth ve Sir Henry Benson’un 1972 yılında Avustralya’nın Sidney kentindeki 10. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde yaptıkları bir konuşmanın ardından 1973 yılında kurulmuştur²⁶⁷. IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi); Fransa, Almanya, Hollanda, Japonya, Avustralya, Meksika, Kanada, İrlanda, ABD ve Birleşik Krallık ’tan

²⁶⁴Alkan, Gönül İpek ve Doğan, Onur; “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın Finansal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri: İMKB’de Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.54 (2012), s.88.

²⁶⁵ Alexander, David; Britton, Anne and Jorissen, Ann; **International Financial Reporting and Analysis**, 3. Edition, United Kingdom: Thomson, Ltd, 2007, p.6.

²⁶⁶Zeghal, Daniel and Mhedhbi, Karim; “An Analysis of The Factors Affecting the Adoption of International Accounting Standards By Developing Countries”, **The International Journal of Accounting**, Issue.41 (2006), p.373-374 .

²⁶⁷ Dick, Wolfgang and Missonier-Piera, Franck; **Financial Reporting Under IFRS**, 1. Edition, United Kingdom: John Wiley & Sons, Ltd, 2010, p.313.

profesyonel muhasebe kuruluşlarının bir araya gelip anlaşma yapmasıyla kurulmuştur. Bu kuruluşu kurmadaki amaç; uluslararası düzeyde finansal raporlama oluşturmak maksadıyla kabul edilebilir muhasebe standartları geliştirmektir²⁶⁸.

1977 yılında Almanya'nın Münih kentinde yapılan 11. Dünya Muhasebe Kongresi'nde önemli bir karar alınarak IFAC'ın (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun) 45 ülkeden toplamda 63 muhasebe kuruluşunun iştirakiyle kuruluşu sağlanmıştır²⁶⁹. 1982 yılında ise IASC ile IFAC arasında bir anlaşma yapılmış olup, bu anlaşma gereği, muhasebe standartları konusunda yapılacak olan çalışmalarda koordineli hareket etme kararı alınmıştır. Yine IFAC üyelerinin IASC üyeleri olarak kabul edilmesi noktasında da anlaşmaya varılmıştır ve durum iki kuruluşun tek çatı altında toplanması sağlamıştır. Bunun sonucu olarak IASC, IFAC bünyesinde özerk konumda çalışan bir komite olarak 2001 yılına kadar faaliyetine devam etmiştir²⁷⁰. IASC ilk kez 1975 yılında standart yayımlamaya başlamış ve yayımlamış olduğu bu standartlara Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) ismini vermiştir. IASC toplam 41 standart yayımlamış olup, yayınladığı standartların bazılarını zaman içerisinde güncellemiş ya da uygulamadan kaldırmıştır²⁷¹.

IASC, temel standartların oluşturulmasında başarılı olmasına rağmen öne çıkan problemler nedeniyle tam anlamıyla hedeflerine ulaşamadı. IASC'nin karşılaştığı sorunlardan ilki, yayınladığı standartların çoğunun muhasebe işlemlerinde alternatif seçimler sunması ve yorumlara açık olması sebebiyle uygulayıcıların hazırladığı finansal tabloların uluslararası boyutta karşılaştırılması zorlaşmıştı. Bir diğer problem ise, uyum elde etmek için uygulama yetki ve mekanizmalarına sahip değildi. Üçüncü problem ise, IASC üyelerinin ulusal standart belirleyicilerini etkileme ve ikna etme kabiliyetleri yeterli değildi. Son olarak ise IASC profesyonel muhasebe kurumlarının etkisi altındaydı. Yani IASC belirli çıkar gruplarının doğrudan etkisi altında olması

²⁶⁸Mirza, Abbas Ali and Ankarath, Nandakumar; **International Trends in Financial Reporting Under IFRS**, 1. Baskı, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2013, p.4.

²⁶⁹Çelik, Serpil; "Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi SBE, 2013), s.32.

²⁷⁰Bekçi, İsmail ve Özdemir, Ozan; a.g.e., s.145.

²⁷¹Çelik, Ercan; "Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nın Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi düzeylerinin Tespitine Yönelik bir Araştırma", (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi SBE, 2012), s.23.

sebebiyle bağımsızlığı hakkında soru işaretleri oluşmuştu²⁷². Bu problemlerin oluşmasıyla beraber bunlara çözüm olarak 2001 yılına gelindiğinde ise IASC yeniden yapılanmaya giderek IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) ismini almıştır. IASB'nin çıkaracağı tüm muhasebe standartlar ise IFRS'i (Uluslararası Muhasebe Standartları'nı) oluşturacaktır²⁷³.

Bu kurulun amacı; finansal tabloların küresel boyutta karşılaştırılabilir, şeffaf, anlaşılabilir, yüksek kalitede sunumu için muhasebe standartları geliştirmektir. Bu sebeple tüm dünyada uygulanabilecek küresel ölçekli muhasebe standartları seti oluşturma hedefindedir²⁷⁴.

Ekim 2002'de Avrupa'daki IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) ile ABD'deki FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu), aralarındaki farklılıkları ortadan kaldırarak yüksek kalitede ortak muhasebe standartları oluşturmak amacı ile Norwalk Mutabakatı'nı imzalamışlardır. Mutabakat sözleşmesi; iki kurum arasındaki kısa vadede farklılıkları azaltmayı amaçlamış ve uzun vadede ortak projelerin (performans raporlaması, işletme kombinasyonları, gelir tanıma gibi) geliştirilmesi taahhüdünü kapsamaktadır²⁷⁵.

2005 yılında Avrupa Birliği tarafından borsada faaliyet gösteren şirketler için IFRS uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Bu durum IFRS'in dünyada kabul görme hızını arttırmıştır. Birçok asya ülkesi IFRS'i kabul etmiş ya da bunu kabul etme aşamasına gelmiştir. 2007 yılında Çin; nispeten küçük farklılıklar olsa da IFRS'i benimsemiştir²⁷⁶. Bu standartların etkili olabilmesi için bir çeşit izleme ve uygulama komitesinin varlığı şarttır. IASB'nin bunu sağlamak için doğrudan yetkileri ve prosedürleri bulunmamaktadır. Fakat standartların uygulandığı ülkelerde bazı mekanizmalar zaten mevcuttur ya da oluşturulmaktadır. IASB, bu noktada yaptırım sağlamak için ülkelerin ulusal organlarına güvenmek durumundadır. Bunun ilk adımı da

²⁷²Hussey, Roger; **Fundamentals of International Financial Accounting and Reporting**, USA: World Scientific Publishing, 2011, p.34.

²⁷³Gökçen, Gürbüz; Ataman, Başak ve Çakıcı, Cemal; **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2016, s.6.

²⁷⁴Çelik, Ercan; a.g.e., s.24.

²⁷⁵Epstein, Barry J. and Jermakowicz, Eva K.; **2010 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, 1. Edition, United Kingdom: John Wiley & Sons, Inc, 2010, p.9.

²⁷⁶Antill, Nick and Lee, Kenneth; a.g.e., p.xxi.

iç denetim de dahil olmak üzere kontrol sistemlerinin standartların uygulanmasını sağlamasıdır. Bu da bağımsız denetçiler yoluyla gerçekleştirilir²⁷⁷.

2.1.2. Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye’deki Gelişimi

Ülkemizde muhasebe standartlarının gelişim ve uygulaması devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerden etkilenilerek onlardan aktarılan yasalar ile muhasebe uygulamaları gerçekleştirilmiştir. Ülkemiz muhasebe uygulamalarında ilk olarak Fransız mevzuatının etkisi görülmüş, devamında ise Alman mevzuatı baskın hale gelmiştir. 1950’li yıllardan itibaren ise ABD ile olan sıkı ilişkiler neticesinde Amerikan sisteminin etkisinde kalınmıştır. Ülkemizin 1987 yılında Avrupa Birliği’ne tam üye olmak amaçlı başvurmasıyla Avrupa Birliği düzenlemelerinin etkileri görülmüş ve günümüze doğru ise Uluslararası Muhasebe Standartları ile birebir etkileşim halinde kalınmıştır.²⁷⁸

Muhasebe standartları oluşturma amaçlı birçok kurum ve kuruluş çalışmalar gerçekleştirmiştir. Türkiye Bankalar Birliği, Sermaye Piyasası Kurulu, Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan çeşitli kurumlar, Türk Standartları Enstitüsü bu kapsamda birçok çalışma gerçekleştirmiştir. 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı Kanun çerçevesinde muhasebecilik mesleği özel bir yapıya kavuşturulmuş ve TÜRMOB kurulmuştur. 1994 yılına gelindiğinde ise; TÜRMOB tarafından ülkemizde işletmelerin finansal tablolarının ortak standartlar çerçevesinde oluşturulmasını sağlama amaçlı olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK’in 1996 tarihli toplantısında, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu 11 adet Türkiye Muhasebe Standardı oluşturulmuştur²⁷⁹. 2003 yılına kadar TMUDESK 23 adet standart yayımlamıştır. Fakat bu standartların uygulanması noktasında yasal yaptırımın bulunmaması sebebiyle beklenen başarı sağlanamamıştır. 1999 yılında 4487 sayılı Kanun ile finansal raporlamada çok başlılığa son verecek, kamu tüzel kişiliğine sahip, ülkemiz muhasebe standartlarının oluşturabilmesi için Türkiye Muhasebe

²⁷⁷Hussey, Roger and Ong, Audra; **International Financial Reporting Standards Desk Reference**, 1. Edition, United Kingdom: John Wiley & Sons, Inc, 2005, p.20.

²⁷⁸Başpınar, Ahmet; “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı.146 (Mayıs-Ağustos 2004), s.46.

²⁷⁹Yılmaz, Baki; “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulaması”, **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt.7, Sayı.13, (Ocak 2007), s.142.

Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Bu kurul 7 Mart 2002’de faaliyete geçmiş ve TMSK’nın tüm görevlerini devralarak, ülkemizde muhasebe standartlarının oluşturulmasında tek yetkili kuruluş olmuştur²⁸⁰. TMSK, IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) ile lisans anlaşması yapmış ve bu kapsamda; uluslararası muhasebe standartlarının, bir kavramsal çerçevenin, uluslararası finansal raporlama standartlarının ve bunların yorumlarının çevirisini yapmış ve yayımlamıştır²⁸¹.

Finansal raporlama standartlarının uygulanmasında Türkiye’de iki engel öne çıkmaktaydı. İlki bu standartların Türkiye’de uygulamasında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)’nın geniş icra yetkisinin bulunmamasıydı. İkincisi ise; muhasebecilerin ve bağımsız denetim firmalarının personellerinin eğitim problemi²⁸².

Finansal raporlamada başlıca hedef, işletme sahiplerinin, ilişkide olduğu tarafların ve yatırımcıların ihtiyaç duyduğu bilgileri karşılamasıdır. Gelecekle ilgili isabetli karar alınmasında ya da geçmişte verilen kararların doğruluğunun değerlendirilmesinde finansal tabloların önemi oldukça yüksektir. 2005 yılından itibaren IASB/UMSK tarafından yayımlanan UMS/UFRS’ler Avrupa’da borsada işlem gören işletmeler tarafından kullanılmaya başlanmıştır. Yine Türkiye dahil birçok ülkede de bu standartlara uyum için çalışmalar başlatılmıştır. SPK’nın Seri: XI, No:25 Tebliği 1 Ocak 2005 tarihinden ile 9 Nisan 2008 tarihine kadar uygulanmıştır. Sonrasında ise bu işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken UMS/UFRS’lere göre hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. 2011 yılına gelindiğinde ise TMSK’nın tüm yetki ve görevleri Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)’na devredilmiştir. KGK tüm UMS/UFRS’lerin tercümesi olan TMS/IFRS’leri revize etmiştir. 6102 sayılı TTK’nın yürürlüğe girmesiyle beraber, TMS/IFRS’lere çerçevesinde finansal tablo hazırlayacak işletmelerin kapsamı genişletilmiştir. Buna göre; TTK’nın 1534. maddesinde sayılan şirketler ile Bakanlar Kurulu kararı çerçevesinde bağımsız denetime

²⁸⁰Erol, Mikail ve Aslan, Muhsin; “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Sayı.12, (Ocak 2017), s.67.

²⁸¹Kocamaz, Hilal; “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşumu ve Gelişim Süreci”, **KSÜ İİBF Dergisi**, Cilt.2, Sayı. 2, (2012), s.111.

²⁸²United Nations Conference on Trade and Development, **Practical Implementation of International Financial Reporting Standards: Lessons Learned**, New York and Geneva: United Nations Publication, 2008, s.142.

tabi olacak işletmelerin TMS/TFRS'lere uygun finansal tablo hazırlanma zorunluluğu getirilmiştir²⁸³.

IASB 2009 yılında UMS/UFRS'lerden ayrı şekilde KOBİ'ler için sadeleştirilmiş KOBİ Muhasebe Standartları'nı hazırlamıştır. 2010 yılında TMSK 35 standarttan oluşan bu seti Türkçe'ye çevirmiş ve KOBİ TFRS olarak isimlendirmiştir. Bu standart setinin oluşturulmasındaki amaç, tam set UMS/UFRS'lerin pratikteki uygulamasında yaşanan zorluk ve karmaşıktır. Tam set TMS/TFRS 2000 sayfadan oluşurken KOBİ TFRS sadece 230 sayfadan oluşmaktadır. Sadece maddi sadeleştirmeyle sınırlı kalınmamış, içeriğe dönük olarak da sadeleştirmeler yapılmıştır. KOBİ'leri ilgilendirmeyen kısımlar standart setine dahil edilmemiştir²⁸⁴.

²⁸³Gençoğlu, Ümit Gücenme; Özerhan, Yıldız ve Karabınar, Selahattin; **Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, 1. Baskı, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2013, s.1.

²⁸⁴Gençoğlu, Ümit Gücenme; Özerhan, Yıldız ve Karabınar, Selahattin; a.g.e., s.20-22.

2.2. TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI

İşletmelerin çalışanlarına sunmuş oldukları faydalar gerek çalıştıkları zaman diliminde gerekse çalışma sonrası zaman diliminde olabilmektedir. İşletmeler açısından çalışanlarına sağlamış oldukları bu faydaların işletmenin mali yapısına olan etkisi oldukça önemlidir. Bu sebeple bu faydaların amacına uygun ve doğru raporlanması kaçınılmaz bir zorunluluktur. Fakat bu zorunluluğa rağmen ülkemiz uygulamasında işletmelerin bu konuya yeterli dikkat ve özeni göstermediği, bunun sonucu olarak da sağlıklı bir raporlama yapılmadığı gözlemlenmektedir²⁸⁵. Bu durumun altında yatan 2 ana neden bulunmaktadır. İlk neden, sağlanacak bu faydaların, özellikle de uzun dönemde sağlanacak faydaların tespit edilerek cari (içinde bulunulan) dönem tablolarına yansıtılabilmesi için oldukça zor ve karmaşık olan aktüeryal varsayımlara (ortalama ömür, çalışma süresi, iskonto oranı, sunulacak sağlık hizmetlerinin maliyeti, bağlanılacak emekli maaşı vb.) göre tahminlerin yapılması gerekliliğidir. Buna bağlı olarak zaman içerisinde aktüeryal varsayımlarda meydana gelebilecek sapmalar aktüeryal kazanç ve kayıplara sebebiyet verecektir. İkinci neden ise, çalışanlara uzun dönemli ve/veya çalışmanın sona ermesinin ardından sağlanacak faydaların tespitinin ve raporlanmasının oldukça karmaşık ve zor olmasıdır. Bu 2 nedenden dolayı işletmeler çalışanlara sağlanan fayda planı yapmamaktadırlar. Ülkemizdeki işletmeler bu 2 nedene ilaveten, çalışanlarına uzun dönemde sağlanacak faydalara ilişkin yükümlülüklerini (ihbar ve kıdem tazminatı haricinde) Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK)'na her ay sigorta primi ödeyerek devretmişlerdir. Bu durum da raporlamaya yansımaktadır²⁸⁶.

2.2.1. Standardın Amaç ve Kapsamı

Bu standart; çalışanlara işletme tarafından sağlanan faydaların açıklayıcı bir şekilde muhasebeleştirilmesine ve raporlanmasına ilişkin hususları belirlemektedir. İşletmelerin bu standart çerçevesinde; çalışanına, çalışması karşılığında gelecekte ödemesi gereken faydalara ilişkin borçlarını ve bu faydalar karşılığında çalışanın

²⁸⁵Gençoğlu, Ümit Gücenme; Özerhan, Yıldız ve Karabınar, Selahattin; a.g.e., s.475.

²⁸⁶Yalçın, Erhan; **Yorum Açıklama ve Örneklerle Uluslararası Finansal Raporlama (TMS – TFRS)**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s.823-824.

işletmeye sunduğu hizmetlerin gerçekleşmesi durumunda ise ortaya çıkan bu giderleri muhasebeleştirilmesi gerekir²⁸⁷.

Standarda göre çalışanlara sağlanan faydalar şu şekilde sınıflandırılmıştır:

- Kısa vadeli faydalar,
- İş ilişkisi (çalışma dönemi) sonrası sağlanan faydalar,
- Diğer uzun vadeli faydalar,
- İş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı sağlanan faydalar²⁸⁸

Yukarıda belirtilen faydalar TMS 19 kapsamında değerlendirilirken; hisse bazlı çalışanlara sağlanan faydalar TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı çerçevesinde muhasebeleştirilir. Emeklilik fayda planlarının raporlamasını TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı düzenler. Çalışanlara sağlanan faydalara bir bütün olarak bakacak olursak, bu faydaları düzenleyen standartlar olarak TMS 19, TMS 26 ve TFRS 2'yi sayabiliriz²⁸⁹.

2.2.2. Tanımlar

2.2.2.1. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Tanımları

Çalışanlara Sağlanan Faydalar: İşletme çalışanlarına, çalışanların bakmakla mükellef oldukları kişilere ya da diğer hak sahibi kimselere sağlanan faydalardır. Bu faydalar; direkt çalışana sağlanabileceği gibi çalışanın eş, çocuk, bakmakla mükellef olduğu kişi ya da sigorta şirketleri gibi diğer taraflara ödemeler yoluyla sağlanabilir²⁹⁰.

²⁸⁷ TMS 19, **Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı**, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Ankara, 2018, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_19_2018.pdf (23 Mayıs 2018), paragraf 1,

²⁸⁸ TMS 19, paragraf 5.

²⁸⁹ Durgut, Mehmet; “İnsan Kaynaklarına Yönelik Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi ve Türkiye’deki Uygulama Boyutu: İMKB Örneği”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, 2012), s.47.

²⁹⁰ Akbulut, Akın; **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**, 1. Baskı, Ankara: Mizampaj Baskı -Cilt, 2015, s.833.

Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar: Çalışanların çalıştıkları dönemin bitiminden itibaren on iki ay içinde yerine getirilmesi düşünülen (iş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı sağlanan faydalar hariç olmak üzere) faydalardır²⁹¹.

İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar: Bu faydalar iş ilişkisinin sona ermesinin ardından ödenebilir duruma gelir. Kısa vadeli faydalar ile iş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı faydalar bu faydalar kapsamında değerlendirilemez²⁹².

Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar: Kısa vadeli faydalar, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı faydalar ve iş ilişkisi sonrası sağlanan faydalar haricinde çalışanlara sağlanan tüm faydalardır²⁹³.

İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Kaynaklı Sağlanan Faydalar: Bu faydalar, aşağıda belirtilen durumlardan herhangi birisinin gerçekleşmesiyle ödenebilir hale gelen faydalardır. Bu durumlar:

- İşletmenin normal emeklilik tarihinden önce işletme kararı ile çalışanın işine son vermesi (ülkemizdeki karşılığı ihbar tazminatıdır.)
- Çalışanın belirli faydalar karşılığında gönüllü olarak işten ayrılması halinde ödenen bedellerdir²⁹⁴.

2.2.2.2. Plan Varlıklarının Sınıflandırılmasına İlişkin Tanımlar

Tanımlanmış Katkı Planları: İşletmenin başka bir işletmeye (bu işletme bir fon olabilir) çalışan adına iş ilişkisi sonrasında fayda sağlamak üzere sabit katkılarla ödeme yapmasına ilişkin planlardır. Ödeme yapılan işletmenin (fonun) çalışanlara sağlanan faydaların tümünü ödemeye yeterli varlığının olmaması halinde, çalışanı adına

²⁹¹Demir, Ahmet; TMS/TFRS Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları – Yorumlar Açıklamalar Örnekler ve Monografiler, 1. Baskı, İstanbul: Çağdaş Yayıncılık, 2013, s.650.

²⁹²TMS 19, paragraf 8.

²⁹³TMS 19, paragraf 8.

²⁹⁴Gençoğlu, Ümit Gücenme; Özerhan, Yıldız ve Karabınar, Selahattin; a.g.e., s.476.

bu fona kaynak aktaran işletmenin ilave katkı payı ödeme gibi herhangi bir zımmi ya da hukuki yükümlülüğü yoktur.²⁹⁵.

Bu planlar, ülkemizdeki bireysel emeklilik sistemi ve devletçe uygulanması zorunlu olan sosyal güvenlik sistemine (SGK'ya işletmelerce prim ödemesi yapılması) prim/katkı payı ödenmesine benzemektedir. İşletme; çalışanlara sağlanacak bu uzun vadeli faydalara karşılık bir fona ödemede bulunarak, gelecekteki yükümlülüklerinden tümüyle kurtulmakta, sorumluluğu bu fona devretmektedir. Bu sebeple işletmenin gelecekle ilgili aktüeryal hesaplama yapması söz konusu olmayacağı için aktüeryal kazanç ya da kayıp yaşaması da söz konusu olamaz. Yine katkı planları kapsamındaki yükümlülükler, iskonto edilmemiş değerleri üzerinden muhasebeleştirilir. Dolayısıyla bu yükümlülükler basit bir hesaplamayla ölçülebilir²⁹⁶.

Tanımlanmış Fayda Planları: Tanımlanmış katkı planları haricindeki iş ilişkisi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır. Türkiye'de kıdem tazminatı iş sözleşmesinin sonunda işletme tarafından ödendiği için bu yönüyle tanımlanmış fayda planı kapsamında değerlendirilebilir²⁹⁷.

İş İlişkisi Sonrasında Fayda Sağlayan Planlar: İşletmenin bir ya da daha fazla çalışanı adına sağladığı, iş ilişkisinin sonrasına ilişkin sağlanacak faydalara ait gerek resmi gerekse gayri resmi düzenlemelerdir²⁹⁸.

2.2.2.3. Tanımlanmış Net Fayda Borcuna (Varlığına) İlişkin Tanımlar

Gerçeğe Uygun Değer: Ölçüm tarihinde gerçekleşecek bir işleme ilişkin olarak; varlığın satışından elde edilecek ya da borcun devrinde ödenecek fiyattır²⁹⁹.

Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğünün Bugünkü Değeri: İşletme çalışanlarının sundukları hizmetlere karşılık olarak hak ettikleri faydalara (içinde

²⁹⁵Demir, Ahmet; a.g.e., s.650.

²⁹⁶Özdemir, Fevzi Serkan ve Varıcı, İdris; "TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Müessesesi ve Muhasebe Kayıtları: İlk geçiş Yönüyle Örnek İşletme Uygulaması", **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Sayı.29, (Nisan 2015), s.163-164.

²⁹⁷Gençoğlu, Ümit Gücenme; Özerhan, Yıldız ve Karabınar, Selahattin; a.g.e., s.475.

²⁹⁸Demir, Ahmet; a.g.e., s.682.

²⁹⁹TMS 19, paragraf 8.20.

bulunulan dönem ve öncesine ilişkin olarak hak ettikleri faydalar) ilişkin ortaya çıkan ve işletmece gelecekte ödenmesi beklenen yükümlülüğün bugünkü değeridir³⁰⁰.

Plan Varlıkları: Çalışanlara uzun dönemde sağlanacak faydalara ilişkin olarak oluşturulan fonların sahip oldukları varlıkları ile nitelikli sigorta poliçelerini içine alan varlıklardır. Bu varlıklar yalnızca tanımlanmış fayda planı çerçevesinde çalışanlara sağlanan faydaları ödeyebilmek ya da fonlayabilmek için kullanılabilirler³⁰¹.

Tanımlanmış Net Fayda Borcu (Varlığı): Bugünkü değeri hesaplanmış tanımlanmış fayda yükümlülüğünden; işletmenin varsa plan varlıkları bu varlıkların gerçeğe uygun değerinin çıkarılmasıyla ortaya çıkan açık ya da fazladır³⁰².

2.2.2.4. Tanımlanmış Fayda Maliyetine ilişkin Tanımlar

Cari Dönem Hizmet Maliyeti: Cari (içinde bulunulan) döneme ilişkin çalışanların hizmetleri sonucunda tanımlanmış fayda yükümlülüğünün hesaplanan bugünkü değerinde gerçekleşen artıştır³⁰³.

“Geçmiş dönem hizmet maliyeti: Bir planın değişmesinden (tanımlanmış fayda planının başlamasından, iptal edilmesinden veya değişikliğe uğramasından) veya küçülmesinden (işletme tarafından plan dahilindeki çalışan sayısının önemli ölçüde azaltılmasından) dolayı çalışanların geçmiş dönemlerdeki hizmetlerine ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişimdir”³⁰⁴.

Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar: Fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişikliklerdir. Bu değişikliklerin iki nedeni olabilir. İlk neden, aktüeryal varsayımların tahmin edildiği şekilde gerçekleşmemesi sonucu, aktüeryal varsayım ile fiili (gerçekleşen) durum arasındaki farkların etkisiyle yapılan fark

³⁰⁰Demir, Ahmet; a.g.e., s.650.

³⁰¹TMS 19, paragraf 8.17-19.

³⁰²TMS 19, paragraf 8.14.

³⁰³Demir, Ahmet; a.g.e., s.650.

³⁰⁴TMS 19, paragraf 8.22.

düzeltilmeleridir. İkinci neden ise aktüeryal varsayımlarda değişikliğe gidilmesinin yarattığı etkidir³⁰⁵.

Plan Varlıklarının Getirisi: Plan varlıklarından kazanılan temettü, faiz ve diğer gelirler ile bu varlıkların gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş tüm kazanç ya da kayıplarından, bu plan varlıklarının yönetimi sebebiyle ortaya çıkan maliyetler ile planın kendisine ilişkin ödenmesi gereken vergilerin düşülmesi sonucu bulunan tutardır³⁰⁶.

2.2.3. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Sınıflandırılması

Çalışanlara sağlanan faydalar standart gereğince 4 gruba ayrılmaktadır. Her bir grup, farklı faydaları bünyesinde barındırdığından farklı özelliklere haizlerdir. Bu yüzden her grubun ölçüm ve muhasebeleştirilmesi farklıdır. Bu sebeple standartta ayrı ayrı düzenlenmiştir³⁰⁷.

2.2.3.1. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar

“Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, tamamının hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklendiği aşağıdakiler gibi kısa vadeli faydaları içerir:

- *Ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkıları,*
- *Ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni,*
- *Kârdan pay verilmesi ve primler ile*
- *Mevcut çalışanlar için sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, konut, araç, ücretsiz veya indirimli olarak verilen mal ve hizmetler gibi)”³⁰⁸.*

Yukarıda sayılan faydalara ilişkin işletmeye ait yükümlülük ve maliyetler kısa dönemli olduğu için ilgili faydaların ölçüm ve muhasebeleştirme aşamasında bugünkü değerine indirgeme durumu söz konusu değildir³⁰⁹. Kısa dönemli faydalar kapsamında çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yapılan ödemelerin tamamının niteliği ve adı ne

³⁰⁵ TMS 19, paragraf 8.25.

³⁰⁶ TMS 19, paragraf 8.26.

³⁰⁷ Güler, İbrahim; **Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS Uygulaması**, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s.674.

³⁰⁸ TMS 19, paragraf 9.

³⁰⁹ Akbulut, Akın; a.g.e., s.840.

olursa olsun gerek kanuni zorunluluk gerek iş sözleşmesine istinaden gerekse işverenin kendi isteği doğrultusunda ödensin; faydalar ödendiği dönemde değil çalışanların fayda sağladığı, işletmenin kendisinden yararlandığı dönemde maliyet olarak muhasebeleştirilir³¹⁰. Faydaların bugünkü değerini hesaplamaya gerek olmadığı için, aktüeryal varsayımlar yapılmaz. Bu sebeple muhasebeleştirme esnasında aktüeryal kazanç ve kayıplar söz konusu olamaz. Kısa dönemli faydaların iskonto edilmeksizin kayıtlara alınması ve ölçümü söz konusudur³¹¹.

2.2.3.1.1. Ücret, Maaş, Sosyal Güvenlik Katkılarının Ölçümü, Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Uygulaması

Çalışanlara bir hesap dönemi süresince işletmeye sundukları hizmetler karşılığı olarak ödenmesi düşünülen kısa vadeli faydaların iskonto edilmemiş tutarından mevcut ödenmiş tutarlar çıkarıldıktan sonra kalan tutar, borç olarak (gider tahakkuku olarak) muhasebeleştirilir. Ödenen tutarın, kısa dönemli faydaların iskonto edilmemiş tutarından büyük olması halinde, fazla ödenen tutar ya gelecekte ödenecek faydalara mahsup edilir ya da geri alınmasını sağlayacak tutarda varlık olarak (peşin ödenen gider olarak) kayıtlara alınır. Çalışana, gelecekte alacağı ücretlerden mahsup edilmek üzere verilen borç paraların bilanço aktifinde varlık olarak Personel Avansları Hesabında raporlanması buna örnek olarak verilebilir. Çalışanlara sağlanan bu faydaların tamamının doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmesi esastır. Fakat diğer standartların zorunlu koşması durumunda bu faydalar varlık maliyetine dahil edilir. Örneğin; TMS 2 Stoklar Standardında, stok maliyetinin dönüştürme maliyetlerini içerdiğini belirtmektedir. Bu nedenle üretimde kullanılan işçilik de dönüştürme maliyetleri kapsamında olduğu için bu maliyetin stok maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Aynı durum TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı için de geçerlidir (Montaj işçiliğinin ücretinin maddi duran varlık maliyetine ilave edilmesi gibi.)³¹². Standart, çalışan hizmetini ifa ettiği zaman ödemelerin giderleştirilmesine ya/ya da stok veya maddi duran varlık maliyetine eklenmesine izin vermektedir³¹³.

³¹⁰Demir, Ahmet; a.g.e., s.683.

³¹¹Akbulut, Akın; a.g.e., s.840.

³¹²Gençoğlu, Ümit Gücenme; Özerhan, Yıldız ve Karabınar, Selahattin; a.g.e., s.477.

³¹³Akbulut, Akın; a.g.e., s.839.

Vergi mevzuatı kapsamında ücretlerin nasıl ölçüleceğine ve muhasebeleştirileceğine tezimizin birinci bölümünde değinilmişti. Tekrar değinecek olursak vergi açısından ücret vb. ödemeler tahakkuk ettiklerinde dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Böylelikle safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir (GVK 40/1). Ücret ödemelerinin üretilen emtia veya duran varlığın maliyetine eklenmesi halinde ise; emtianın satılması ya da duran varlığa amortisman ayrılması suretiyle safi kazancın tespitinde gider olarak indirilmektedir.

Vergi mevzuatı açısından; ücret vb. ödemelerin mukayyet (kayıtlı) değer ile değerlemesi esastır. Bu sebeple iskonto uygulamasına ve aktüeryal varsayımlara izin verilmemektedir³¹⁴. Mukayyet değerın tanımı VUK'un 265. maddesinde, iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında sunulan hesap değeri olarak yapılmıştır. TMS/TFRS'de bu kavram yer almamakla birlikte, standartlardaki brüt (iskonto edilmemiş) defter değeri VUK'daki mukayyet değer ifadesini karşılamaktadır³¹⁵. Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalardan ücretin ölçüm ve muhasebeleştirilmesinde vergi mevzuatı ile standartların aynı sonuçlara ulaştığını, farklılıkların olmadığını söyleyebiliriz.

Örnek: Ünsal işletmesi bir üretim işletmesi olup; işyerinde 2 kişi üretim bölümünde 1 kişi de yönetim bölümünde olmak üzere 3 kişi asgari ücretli olarak çalıştırılmaktadır. İşletme tarafından 10 Mayıs 2019 tarihinde işçilerin her birine gelecek aylardaki ücretlerinden kesilmek üzere 2.000 TL avans ödemesi yapılmıştır. Brüt asgari ücret 2.558,40 TL olup, SGK işçi payı %14, SGK işveren payı %15.50, işsizlik sigortası işçi payı %1, işsizlik sigortası işveren payı %2, gelir vergisi oranı %15 ve damga vergisi oranı 0,00759'dur. İşçilerin tamamı bekar olup 2019 yılı için yararlanacakları asgari geçim indirimi tutarı kişi başı191,88 TL'dir. Buna göre gerekli hesaplamalar ve muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

³¹⁴Demir, Ahmet; a.g.e., s.684.

³¹⁵Demir, Şeref; **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları – VUK Değerleme Yaklaşımı**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, s.67.

Brüt Aşgari Ücret	7.675,20 TL (3 kişi için 2.558,40 x 3 = 7.675,20 TL)
SGK İşçi Payı	1.074,53 TL (7.675,20TL x %14)
İşsizlik Sig. İşçi Payı	76,75 TL (7.675,20TL x %1)
Gelir Vergisi Matrahı	6.523,92TL (7.675,20 TL – 1.074,53 TL – 76,75 TL)
Gelir Vergisi	978,59 TL (6.523,92 TL x %15)
Aşgari Geçim İndirimi (AGİ)	575,64 TL (2019 yılı için bekar ve çocuksuz bir işçiye ödenecek tutar191,88 TL'dir. 3 kişi için = 191,88 x 3 = 456,63 TL)
Ödenecek Gelir Vergisi	402,95 TL (978,59 TL - 575,64 TL)
Damga Vergisi	58,25 TL (7.675,20 TL x 0,00759)
Kesintiler Toplamı	1.612,48 TL (1.074,53 TL + 76,75 TL + 402,95TL + 58,25 TL)
Net Ücret	6.062,72 TL (7.675,20 TL - 1.612,48 TL)
SGK İşveren Payı	1.189,66 TL (7.675,20 TL x %15,5)
İşsizlik Sig. İşv. Payı	153,50 TL (7.675,20 TL x %2)

Yevmiye kaydı ise şu şekilde yapılacaktır:

10.05.2019			
196 PERSONEL AVANSLARI			
196.01 Bay X 2.500		7.500,00	
196.02 Bay Y 2.500			
196.03 Bay Z 2.500			
	102 BANKALAR		7.500,00
Personele avans ödemesi			
31.05.2019			
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ		6.012,24	
720.01 Brüt Ücret 5.116,80			
720.02 SGK İşveren Payı 793,10			
720.03 İşsiz. Sig İşv. Pay. 102,34			
770 GENEL YÖNETİM GİDER.		3.006,12	
770.01 Brüt Ücret 2.558,40			
770.02 SGK İşveren Payı 396,55			
770.03 İşsiz. Sig İşv. Pay. 51,17			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		575,64	
136.01 AĞİ 575,64			
	335 PERSONELE BORÇLAR		6.062,72
	335.01 Bay X 2.020,90		
	335.01 Bay Y 2.020,90		
	335.01 Bay Z 2.020,90		
	360 ÖDEN. VER. VE FONLAR		1.036,84
	360.01 Gelir Ver. 978,59		
	360.02 Damga Ver. 58,25		
	361 ÖDEN. SOS. GÜV. KESİNTİ.		2.494,44
	361.01 SGK İşv. Payı 1.189,66		
	361.02 SGK İşçi Payı 1.074,53		
	361.03 İşs. Sig. İşv. Payı 153,50		
	361.04 İşs. Sig. İşçi Payı 76,75		
Ücret tahakkuk kaydı			

İşçilere ay sonu ücret ödemesi yapılırken verilen avans mahsup edilir. Verilen avans tutarı işçi ücretinin üzerinde olduğu için aradaki fark gelecek ay ücretinden mahsup edilmek üzere aktifte (bilançoda) bekletilir.

31.05.2019		
335 PERSONELE BORÇLAR		
335.01 Bay X 2.020,90	6.062,72	
335.01 Bay Y 2.020,90		
335.01 Bay Z 2.020,90		
196 PERSONEL AVANSLARI		
196.01 Bay X 2.020,90		6.062,72
196.01 Bay Y 2.020,90		
196.01 Bay Z 2.020,90		
Avansın ücretten mahsubu		

Ay sonunda 770 no.lu gider hesabı yansıtma hesapları vasıtasıyla gelir tablosuna (kar/zarar tablosuna aktarılır.)

31.05.2019		
632 GENEL YÖNETİM GİDER.		
632.01 İşçilik Giderleri	3.,006,12	
771 GEN. YÖN. GİD. YAN. HESAB.		
Gider hesabının kapatılması		3.006,12

TMS 2 Stoklar Standardı paragraf 10' a göre stok maliyetlerinin; satın alma maliyetlerini, stoğun mevcut konum ve duruma getirilmesi için katılan maliyetleri ve dönüştürme maliyetleri içerdiğini belirtmektedir. Bu kapsamda üretimde kullanılan işçilik de dönüştürme maliyetleri kapsamında olduğu için bu maliyetin stok maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Örneğimizdeki direkt işçilik maliyetleri de direkt gider yazılmak yerine stok maliyetine (varlık maliyetine) dahil edilmesi gerekir. İlgili stok varlığının satılması durumunda ise gelir tablosu hesaplarından satılan mamul maliyeti hesabına aktarılarak mamul maliyeti gideri olarak gelir tablosuna yansıtılmış olur. Maliyet dönemi sonunda şöyle bir kayıt yapılacaktır:

151 YARI MAMUL-ÜRETİM HES.	6.012,24	
721 DİREK. İŞÇ. GİD. YANS. HES.		6.012,24
Üretim hesabına aktarma		

2.2.3.1.2. Ücretli İzinlerin Ölçümü, Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Uygulaması

İşletmeler çalışanlarına tatil, askerlik, kısa süreli iş göremezlik, jüri hizmet, doğum, hastalık vb. birçok nedenden dolayı izin kullandırmakta ve izinli dönemlere ilişkin ücret ödemesinde bulunabilmektedir. Standart, ücretli izinleri birikimli ve birikimsiz ücretli izinler olarak iki şekilde sınıflandırmaktadır³¹⁶.

Birikimli ücretli izinler; çalışanın içinde bulunduğu dönemde tümüyle kullanmadığı, bu nedenle ileri döneme taşınan ve gelecek dönemde çalışan tarafından kullanılabilen izinlerdir. Birikimli ücretli izinler; ***hak kazandırıcı olan ve hak kazandırıcı olmayan*** şeklinde iki alt gruba ayrılır³¹⁷. Hak kazandırıcı (giydirilmiş) izinler; çalışanın işten ayrılması durumunda, kullanmamış olduğu izin haklarından dolayı tarafına nakit ödeme yapılmasını isteme hakkına sahip olduğu izinlerdir. Hak kazandırıcı olmayan (giydirilmemiş/kazanılmamış) izinler ise; çalışanın işten ayrılması durumunda, kullanmamış olduğu izin hakları ile ilgili olarak tarafına nakit ödeme yapılmasını isteme hakkının olmadığı izinlerdir³¹⁸.

Çalışanların ücretli izin haklarını arttıracak şekilde çalışmaları, işletme açısından geleceğe dönük yükümlülüğün doğmasına neden olur. Çalışanın birikimli izin hakkını kullanmadan ayrılabilme ihtimali, işletmeye yükümlülük yükler ve bu yükümlülüğün de finansal tablolara yansıtılması gereklidir. İşletme; birikimli ücretli izinden kaynaklı yükümlülüğünü cari dönem sonu itibarıyla tahmini ek tutar olarak ölçer ve bu ölçümü finansal tablolarına yansıtır³¹⁹. Bu iznin hak kazandırıcı olmaması yükümlülüğün ölçümünü etkiler fakat yine de bu yükümlülük muhasebeleştirilir³²⁰.

Birikimli ücretli izinlerde; çalışanların sunduğu hizmetlerin ileri tarihteki ücretli izin haklarında bir artış meydana getirmesi durumunda, bu durum ek tutar olarak

³¹⁶ TMS 19, paragraf 14.

³¹⁷ Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap; **IFRS / IAS ile Uyumlu TMS / TFRS**, 3. Baskı, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2015, s.499.

³¹⁸ Güler, İbrahim; a.g.e., s.675.

³¹⁹ Güler, İbrahim; a.g.e., s.675.

³²⁰ TMS 19, paragraf 15.

ölçölüp muhasebeleştirilir. Eğer birikimsiz ücretli izin söz konusu ise bu izinler kullanıldığında muhasebeleştirilir³²¹.

Standart gereği birikimli ücretli izinler için ayrılan karşılıklar, Vergi Usul Kanunu'ndaki dönemsellik ilkesi gereği ve Gelir Vergisi Kanunu açısından, kanunen kabul edilmeyen gider (geçici fark) olarak değerlendirilir ve mali karın hesabında ticari kara ilave edilir³²².

Örnek ³²³ : X işletmesinin 31.12.2018 tarihi itibarıyla 8 kişi yönetici pozisyonunda, 112 kişi de işçi pozisyonunda olmak üzere toplam çalışan sayısı 120 kişidir. Çalışanların 2020 yılının bitimine kadar işten çıkarılmayacakları/ayrılmayacakları varsayılmakta ve her bir çalışanın 14 günlük yıllık ücretli izin hakkı bulunmaktadır. Çalışanların yıllık ücretli izin haklarını; izni kullanabilme hakkının olduğu yıl içerisinde kısmen veya tamamen kullanmadıkları takdirde, kullanılmayan kısmı devam eden yılda kullanabilme hakları bulunmaktadır. İşletme politikası gereği; cari yılda kullanılmayan birikimli yıllık ücretli izinlerin takip eden yılda da kullanılmaması durumunda, bu haklar çalışanlara nakit olarak ödenmektedir. Yıllık izin kullandırılırken geçen yıldan bir birikim olması halinde, izinler FIFO (ilk giren ilk çıkar) yöntemine göre kullandırılmaktadır. Yani çalışanlara öncelikle geçmiş dönemde hak ettiği izinler kullandırılmakta ardından da cari yılın izni kullandırılmaktadır. 2018 yılı için yönetici pozisyonunda çalışanların günlük ortalama net ücreti 120 TL, işçi pozisyonunda çalışanların günlük ortalama net ücreti ise 65 TL'dir. Çalışanlarla yapılan sözleşme gereğince; 2019 yılında yönetici ücretlerinde %15, işçi ücretlerinde %12'lik bir artış, 2020 yılında ise yönetici ücretlerinde %16, işçi ücretlerinde ise %14 oranında bir artış yapılacaktır. Yıllara ilişkin çalışanların yıllık izin hakları ve kullanma durumları şu şekilde gerçekleşmiştir:

³²¹TMS 19, paragraf 15 ve 18.

³²²Demir, Ahmet; a.g.e., s.695.

³²³Durgut, Mehmet; a.g.e., s.117-130; Akbulut, Akın; a.g.e., s.848-849; Demir, Ahmet; a.g.e., s.695. ve Örtten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın; **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, 9. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2016, s.169-171.

	Çalışan Sayısı	2018 Yılında Kullanılmayan (Biriken) Ortalama Yıllık İzin (Gün)	2019 Yılındaki İzin Hakları (Gün)	2019 Yılında Kullanılan Ortalama Yıllık İzin (Gün)
Yönetici	8	12	14	9
İşçi	112	4	14	16

İstenen: 2018 ve 2019 yıllarına ait biriken yıllık ücretli izin yükümlülüklerini hesaplayarak TMS 19 Standardı çerçevesinde gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız.

Çözüm: Yıllık ücretli izinlere ilişkin olarak işletme yükümlülüğü hesaplanırken, ücretlerdeki gelecek yıllar içerisinde meydana gelen artışlar dikkate alınır. Yargıtay da kararlarında kullanılmayan yıllık ücretli izinlerin hesabında çalışanın güncel ücretini dikkate almıştır³²⁴. Bu sebeple 2018 yılında kullanılmayan birikimli yıllık ücretli izin yükümlülüğü hesaplanırken, 2019 yılı günlük net ücretleri dikkate alınır. Aynı şekilde 2019 yılında kullanılmayan birikimli yıllık ücretli izin yükümlülüğü hesaplanırken de 2020 yılı günlük net ücretleri dikkate alınır. Yıllık artış oranları 2018 yılı ücretlerine uygulandığında 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin günlük net ücretler şu şekilde oluşacaktır:

	2018 Yılı Günlük Ortalama Net Ücret (TL) (a)	2019 Yılı Günlük Ücret Artış Oranı (%) (b)	2019 Yılı Günlük Ortalama Net Ücret (TL) (a x 1,b) (c)	2020 Yılı Günlük Ücret Artış Oranı (d)	2020 Yılı Günlük Ortalama Net Ücret (TL) (c x 1,d) (e)
Yönetici	120	15	138	16	160,08
İşçi	65	12	72,8	14	82,99

³²⁴Durgut, Mehmet; a.g.e., s.118.

2018 yılında kullanılmayan (devreden) ücretli izinlere ilişkin yükümlülük şu şekilde hesaplanacaktır:

	Çalışan Sayısı (a)	2018 Yılında Kullanılmayan (Biriken) Ortalama Yıllık İzin (Gün) (b)	2019 Yılı Günlük Ortalama Net Ücret (TL) (c)	2018 Yılından Devreden Birikimli Yıllık Ücretli İzin Yükümlülüğü (TL) (axbxc)
Yönetici	8	12	138	13.248,00
İşçi	112	4	72,8	32.614,40
Toplam Yükümlülük				45.862,40

İşçi pozisyonunda çalışanlar işletmenin üretim departmanında çalıştırılmaktadır. Standart gereği işletme birikimli ücretli izinden kaynaklı yükümlülüğünü şu şekilde muhasebeleştirir:

31.12.2018		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		32.614,40
730.01 İşçi Ücret Giderleri		
730.01.02 Birikimli Yıllık Ücretli İzin		
770 GENEL YÖNETİM GİDER.		13.248,00
770.01 Yönetici Ücret Giderleri		
770.01.02 Birikimli Yıllık Ücretli İzin		
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALAR İLİŞKİN KARŞILIKLAR		45.862,40
374.01 Birikimli Ücretli İzinler		
374.01.01 İşçi	32.614,40	
374.01.02 Yönetici	13.248,00	
Birikimli yıllık ücretli izin için karşılık		

Birikimli yıllık ücretli izinlere ilişkin olarak ayrılan karşılıklar çalışanlara ödendiği zaman vergi kanunlarımız tarafından gider kabul edileceği için karşılık ayrıldığı aşamada vergi hesaplamada gider olarak kabul edilmemektedir. Bu nedenle ortaya ertelenen vergi varlığı (alacağı) çıkmaktadır. Fark geçici bir fark olup, çalışana

ödeme yapıldığında gider kabul edilecek³²⁵ ve vergi hesabında gelecekte ödenecek vergi borcundan mahsup edilecektir. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı gereği (paragraf 24,57-60) yıl sonunda, ertelenen vergi varlığı ile ilgili şu şekilde bir kayıt yapmak gerekecektir³²⁶:

31.12.2018 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI 691 D.K.V.V.D.Y.Y.K. 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı 45.862,40 TL x %22³²⁷ = 10.089,73 TL	10.089,73 10.089,73
--	---

2019 yılında, 2018 yılından biriken ve 2019 yılında da kullanılmayan izinlere ilişkin ödemeler yapılacaktır. İşçi pozisyonunda çalışanlara, 2018 yılından biriken ücretli yıllık izinlerinin tamamı kullandırılmıştır. Yöneticilerin ise 2018 yılında biriken ortalama 12 günlük izinlerinden 2019 yılında ortalama 9 gününü kullandıkları, 2018 yılından kalan ortalama 3 günlük izinlerini kullanmadıkları tespit edilmiştir. (FIFO yöntemi gereği 2019 yılında ortalama 9 gün kullanılan izinlerin tamamının 2018 yılından biriken 12 günlük izin süresinden kullanıldığı varsayılır.)

Yöneticilerin 2018 yılından biriken ve 2019 yılı içerisinde de kullanmadıkları ortalama 3 günlük ücretli yıllık izinlerin hesaplaması ve çalışanlara ödenmesine ilişkin kayıt şöyle olacaktır:

³²⁵ Akbulut, Akın; a.g.e., s.849.

³²⁶ Remzi ÖRTEN, Hasan KAVAL ve Aydın KARAPINAR'ın **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları** (2016) kitabının 169-171. sayfalarında TMS 12 Gelir Vergileri Standardı kapsamında kullandığı hesaplardan yararlanılmıştır. Tek düzen Hesap Planında 284 Ertelenmiş Vergi Varlığı (Alacağı) ve 484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (Borcu) Hesapları bulunmamakla beraber, yazarlar bu hesapları kullanmayı uygun bulmuşlardır.

³²⁷ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32 nci maddesinde belirtildiği üzere, kurum kazançlarına uygulanan %20 kurumlar vergisi oranı, yine Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 10. Madde gereğince "kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanır" hükmü gereği kurumlar vergisi oranı %22 olarak alınmıştır.

Ödenecek Yükümlülük Tutarı = 3 Gün X 8 Kişi X 138,00 TL³²⁸ = 3.312,00 TL

31.12.2019		
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR	3.312,00	
374.01 Birikimli Ücretli İzinler		
374.01.02 Yönetici 3.312,00		
102 BANKALAR		
Kullanılmayan izin bedellerinin ödenmesi		3.312,00

374 Çalışanlara Sağlanacak Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabının ana ve alt hesap görünümüleri şu şekilde olacaktır:

374 ÇSFİK		374.01.01 İşçi		374.01.02 Yönetici	
3.312,00	45.862,40		32.614,40	3.312,00	13.248,00
	42.550,40				9.936,00

2019 yılı sonunda ise 2019 yılında biriken ve 2020 yılına devreden ücretli yıllık izin hesaplanacaktır. Günlük ortalama ücretin hesabında 2020 yılı günlük ortalama ücret dikkate alınacaktır. Buna göre;

	Çalışan Sayısı (a)	2019 Yılında Kullanılmayan (Biriken) Ortalama Yıllık İzin (Gün) (b)	2020Yılı Günlük Ortalama Net Ücret (TL) (c)	2019 Yılından Devreden Birikimli Yıllık Ücretli İzin Yükümlülüğü (TL) (a x b x c)
Yönetici	8	14	160,08	17.928,96
İşçi	112	2	82,99	18.589,76
Toplam Yükümlülük				36.518,72

³²⁸Yöneticilerin 2018 yılı günlük alacağı ortalama net ücret tutarıdır.

31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla işletmenin biriken ücretli yıllık izinlere ilişkin toplam yükümlülüğü 36.518,72 TL olarak gerçekleşmiştir. 45.862,40 TL'lik 31 Aralık 2018 tarihli biriken ücretli izin yükümlülüğünün 3.312 TL'lik kısmı yöneticilerin kullanmadığı izinler sebebiyle kendilerine ödendiğinden 374 Çalışanlara Sağlanacak Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabının alacak kalanı 42.550,40 TL olarak gerçekleşmiştir.

2019 yılındaki kullanılmayan biriken ücretli yıllık izin yükümlülüklerinin toplam tutarı 36.518,72 TL olarak hesaplanmıştır. 2018 yılı ile kıyaslandığında yükümlülük tutarı 6.031,68 TL (42.550,40 TL – 36.518,72 TL) azalmıştır. Bunun en önemli sebebi işçilerin 2019 yılında 2018 yılından biriken 4 günlük izinle beraber toplam 18 günlük izin hakkının 16 günü kullanmaları ve 2020'ye biriken/devreden izin süresinin bir önceki yıla kıyasla 4 günden 2 güne düşmesiyle bağlantılıdır. Yani işçilerin 2018 yılında biriken 4 günlük izin hakları bulunurken, 2019 yılında biriken izin süresi 2 güne düşmüştür. Yukarıdaki ifadeleri aşağıdaki tabloda birleştirecek olursak:

	2019 Yılından Devreden Birikimli Yıllık Ücretli İzin Yükümlülüğü (TL)	2018 Yılından Devreden Birikimli Yıllık Ücretli İzin Yükümlülüğü (TL)	2019 Yılına İlişkin İlave Yükümlülük (TL)
Yönetici	17.928,96	9.936,00	7.992,96
İşçi	18.589,76	32.614,40	-14.024,64
Toplam	36.518,72	42.550,40	-6.031,68

Tabloya bakıldığında toplam yükümlülük tutarında önceki yıla kıyasla bir azalış görülmektedir. Bunun en önemli nedeni işçilerin biriken yıllık ücreti izin haklarını kullanmalarından kaynaklıdır. Fakat durum yöneticilerde tam tersini göstermektedir. Yöneticilerin önceki yıla kıyasla biriken ücreti yıllık izinlerine ilişkin işletme yükümlülüğünde bir artışın olduğu görülmektedir.

31.12.2019 tarihinde yukarıdaki hesaplamaların ardından yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

770 GENEL YÖNETİM GİDER. 770.01 Yönetici Ücret Giderleri 770.01.02 Birikimli Yıllık Ücretli İzin	31.12.2019	7.992,96	7.992,96
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALAR İLİŞKİN KARŞILIKLAR 374.01 Birikimli Ücretli İzinler 374.01.01 Yönetici 7.992,96			
Birikimli yıllık ücretli izin için karşılık			
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR 374.01 Birikimli Ücretli İzinler 374.01.02 İşçi 14.024,64	31.12.2019	14.024,64	14.024,64
AKTİF/PASİF HESAP			
Çalışanların ücretli izin haklarını kullanmaları			

374 Çalışanlara Sağlanacak Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabının ana ve alt hesap görünümüleri şu şekilde olacaktır:

374 ÇSFİK		374.01.01 İşçi		374.01.02 Yönetici	
3.312,00	45.862,40	14.024,64	32.614,40	3.312,00	13248,00
14.024,64	7.992,96				7.992,96
17.336,64	53.855,36	14.024,64	32.614,40	3.312,00	21.240,96

374 no.lu hesabın alacak kalanı 2018 yılı sonu itibarıyla 45.862,40 TL iken 2019 yılı sonu itibarıyla 36.518,72 TL olarak gerçekleşmiştir. Toplamda 9.343,68 TL (45.862,40 TL – 36.518,72 TL) ayrılan karşılığın gerçekleştiği görülmektedir. 374 no.lu hesapta bulunan tutarlar vergi mevzuatımız açısından geçici bir fark oluşturduğu için ilgili karşılık tutarları gerçekleştiğinde verginin hesaplanmasında mali kar hesaplanırken gider olarak kabul edilecek ve indirilecektir. İlgili karşılık tutarının gerçekleşmesi

sebebiyle işletmenin daha önce çalışanlara sağlanacak faydalara ilişkin karşılıklar kapsamında devletten olan vergi alacağı (varlığı) da kanunen kabul edilen gider tutarı kadar iptal edilecektir/azaltılacaktır. 9.343,68 TL'lik kanunen kabul edilen gidere dönüşen karşılığın %22'lik kurumlar vergisi oranına tekabül eden tutar olan 2.055,61 TL'si artık gerçekleştiği için ertelenen vergi varlığı (alacağı) olmaktan çıkmaktadır. Bu nedenle ertelenen vergi alacağının ilgili tutar kadar azaltılması gerektirir. Yapılacak yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

31.12.2019			
691 D.K.V.V.D.Y.Y.K. 691.12 Ertelen. Vergi Varlığı İptali (-)		2.055,61	
	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		2.055,61
9.343,68 TL x %22 = 2.055,61 TL			

Birikimsiz ücretli izinler ise geleceğe aktarılmayan izinlerdir. Bu izinler içinde bulunulan döneme ilişkin hakkın tümüyle kullanılmadığı ve işçinin işten ayrılması durumunda kullanmadığı izin hakları için tarafına nakit ödeme yapılmasını isteme hakkının olmadığı anda ortadan kalkar³²⁹. Bu izinlere; hastalık izinleri (kullanılmayan izin hakkının ilerideki izin hakkını arttırmadığı sürece), askerlik izinleri, doğum izinleri örnek olarak gösterilebilir. Çalışanın sunmuş olduğu hizmet faydanın tutarını arttırmayacağı için; izin zamanından evvel bir borç ya da gideri işletmenin muhasebeleştirilmesi söz konusu değildir³³⁰. Birikimsiz ücretli izinler kullanıldığı anda muhasebeleştirilir³³¹.

³²⁹Kızıl, Ahmet; Fidan, Mehmet M.; Kızıl, Cevdet ve Keskin, İrem; **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Uygulamalar, Yorumlar, Muhasebeleştirme**, 1. Baskı, İstanbul: Der Kitabevi, 2013, s.233.

³³⁰TMS 19, paragraf 18.

³³¹TMS 19, paragraf 13/b.

Örnek: İşletmenin satış mağazasında çalışanın eşinin doğum yapması nedeniyle yasa gereği (İş Kanunu Ek Madde 2) kendisine Ağustos 2019 ayı içerisinde 5 günlük ücretli izin verilmiştir. Standart gereği birikimsiz ücretli izin kullanıldığında muhasebeleştirilir. Ağustos ayındaki ücret tahakkuk kaydında, kullanılan iznin ücretli izin olması sebebiyle bir önceki ayda yapılan kayıttan farklı bir şey yapılmayacaktır. İşletme tarafından çalışanlara sağlanan yemek yardımı varsa, ücretli izin süresince bu yardım ödenmeyecek ve çalışana işletme tarafından doğum yardımı ödemesi yapılıyorsa bu ödeme tutarı da o aydaki ücretine yansıtılacaktır. Bu durumla ilgili ayrıntılı örnek uygulamaya çalışmamızın birinci bölümünde değinilmiştir. Bu yüzden ayrıntılı hesaplamalar yapılmayacak olup; sadece ücret tahakkuk kaydı gösterilecektir:

31.08.2019			
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		XXX	
760.01 Brüt Ücret			
760.02 SGK İşveren Payı			
760.03 İşsiz. Sig. İşv. Pay.			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		XXX	
136.01 AGİ			
335 PERSONELE BORÇLAR			XXX
335.01 Net Ücret			
335.02 Yemek Yar.			
360 ÖDEN. VER. VE FONLAR			
360.01 Gelir Ver.			XXX
360.02 Damga Ver.			
361 ÖDEN. SOS. GÜV. KES.			
361.01 SGK İşv. Payı			XXX
361.02 SGK İşçi Payı			
361.03 İşs. Sig. İşv. Payı			
361.04 İşs. Sig. İşçi Payı			
Ücret tahakkuk kaydı			

2.2.3.1.3. Kardan Pay Verilmesi ve Prim Planlarının Ölçümü, Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Uygulaması

TMS 19 paragraf 19'a göre işletmeler; çalışanları için prim ödeme planları ya da kardan pay verme planları hazırlayabilir. Bu planlara ilişkin çalışanlara yapılacak ödemelerin beklenen maliyetlerinin muhasebeleştirilebilmesi için 2 durumun gerçekleşmesi gerekmektedir. İlk olarak geçmişteki olaylar neticesinde işletmenin yapacağı ödemelerle ilgili hukuki veya zimmi kabulden kaynaklı mevcut bir yükümlülük olmalıdır. İkinci olarak da bu yükümlülüğün güvenilir olarak tahmin edilebilme zorunluluğudur. Bu yükümlülük; kardan pay verme ve prim ödemelerini gerçekleştirmekten başka gerçekçi bir alternatif olmadığına söz konusu olur.

TMS 19 paragraf 23-24 çerçevesinde, çalışanın hizmetinden kaynaklı olarak kendisine işletme tarafından prim ödemesi ve kardan pay verilmesine ilişkin yükümlülükler, kar dağıtımı olarak muhasebeleştirilmez, gider olarak muhasebeleştirilir. Eğer prim ödemeleri ya da kardan pay verilmesine ilişkin ödemeler raporlama dönemini takip eden bir yıl içerisinde ödenmesi beklenmiyor, daha uzun bir zaman diliminde ödenmesi planlanıyor ise bu faydalar çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar olarak değil, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar başlığı altında sınıflandırılır.

Örnek: X İşletmesi belirlediği politika gereği her dönem elde edilen karın %5'ini bir sonraki yıl içerisinde çalışanlarına dağıtmaktadır. 31/12/2019 tarihinde işletme, dönem karını 14.474.340 TL olarak hesaplamıştır. Buna göre yapılacak yevmiye kaydı şöyle olacaktır:

770 GENEL YÖNETİM GİDER. 770.06 Personele Kardan Pay Verilmesi	31.12.2019	723.717,00	
	374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALAR İLİŞKİN KARŞILIKLAR 374.02 Kardan Pay Verme, Prim Plan.		723.717,00
14.474.340 TL X %5 = 723.717 TL			

Yukarıdaki gider henüz gerçekleşmediği için vergi açısından mali karın hesaplanmasında gider olarak indirilemez. Bu yüzden işletmenin devletten ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) doğar ve dönem sonunda şu kaydın yapılması gerekir:

31.12.2019		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	159.217,74	
691 D.K.V.V.D.Y.Y.K. 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı		159.217,74
723.717,00 TL x %22= 159.217,74 TL		

2.2.3.2. Çalışanlara İş İlişkisi Sonrası (Çalışma Dönemi Sonrası) Sağlanan Faydalar

İş sözleşmesinin bitiminin ardından ödemeleri başlayan faydalardır. Bu sebeple bu faydalar, ileriki dönemlerde ya da uzun dönemde kazanılan faydaları barındırır³³². Bu faydalar; emeklilik ikramiyesi ve emeklilik maaşı gibi emeklilik faydaları ile çalışma dönemi ardından sağlanan sağlık yardımı ve hayat sigortası gibi faydaları içerir³³³. Bu faydalar; iş sözleşmesinin tamamlanmasının ardından, işten çıkarma tazminatı haricinde ödenebilir duruma gelen faydalardır. Bu tür faydaların en önemli özelliği, iş ilişkisi bittikten sonra (Bu durum çalışanın SGK'dan emekli olması zorunluluğunu barındırmaz.) ödenmesi ve tek seferlik ödeme olabileceği gibi (kıdem tazminatı ödemesi örnek verilebilir) dönemler halinde de ödenebiliyor olmasıdır³³⁴.

İş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlar; tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları olmak üzere ikiye ayrılır³³⁵:

2.2.3.2.1. Tanımlanmış Katkı Planları, Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin, çalışma dönemi sonrasında çalışanlarına yapılacak ödemeler için; devlet kurumuna (SGK'ya) ya da başka bir özel işletmeye ait kuruma (bu kurum bir fon olabilir) sabit katkılarla ödemede bulunmasına ilişkin planlardır³³⁶. Bu planlarda işletme, gelecekte çalışanlara sağlanacak faydalar kapsamındaki ödemelere ilişkin riskleri, devlet ya da başka özel kurumlara (fona) devrediyor³³⁷. Yani çalışana gelecekte, devlet ya da özel kuruluşlarca ödenecek faydaların bir kısmının ödenmemesi durumunda işletmenin ilave katkı payını karşılaması gibi bir yasal zorunluluğu yoktur³³⁸.

Bu planların ülkemizdeki uygulama karşılığı; işletmelerce, çalışanlar adına bireysel emeklilik sistemine ve SGK'ya yapılan prim/katkı ödemeleridir. İşletme

³³²Örten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın; a.g.e., s.293.

³³³TMS 19, paragraf 26.

³³⁴Örten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın; a.g.e., s.293.

³³⁵TMS 19, paragraf 27.

³³⁶Demir, Ahmet; a.g.e., s.650.

³³⁷Örten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın; a.g.e., s.294.

³³⁸Gençoğlu, Ümit Gücenme; Özerhan, Yıldız ve Karapınar, Selahattin; a.g.e., s.475.

çalışana sağlanacak uzun vadeli faydalar kapsamında bir kuruma/fona ödeme yapmakta ve geleceğe ilişkin bu kapsamdaki yükümlülüklerinin tümünü ödeme yaptığı kuruma/fona devretmektedir³³⁹.

Tanımlanmış katkı planlarının muhasebeleştirilmesi oldukça basit olup; kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmesine benzemektedir³⁴⁰. İşletmenin yükümlülüğü, çalışan adına işletmenin, ilgili dönemde devlet kurumu ya da özel kuruluşa (fona) yapacağı katkı tutarı kadardır. Bu sebeple işletmenin yükümlülüğünü ölçmek için aktüeryal varsayımlar oluşturmaya gerek kalmamakta ve dolayısıyla da aktüeryal kazanç ve kaybin oluşma durumu bulunmamaktadır. Yine yıllık raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde yerine getirilmesi planlanmayan yükümlülükler dışındaki tüm yükümlülükler iskonto edilmeden ölçülür. Eğer varsa raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde yerine getirilmesi planlanmayan, bunlar da iskonto edilmiş tutarlarıyla ölçülür. İşletme ölçmüş olduğu bu yükümlülüklerden ödemiş olduğu kısmı düştükten sonra, kalanını gider tahakkuku (borç) olarak muhasebeleştirir. Çalışanlara bu kapsamda sağlanan faydalar doğrudan gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak diğer standartların (TMS 2 ve TMS 16 gibi) zorunlu koşması halinde, ilgili faydalar varlık maliyetine dahil edilir. İşletme, katkı planı kapsamında gider olarak muhasebeleştirdiği tutarları, her dönem kamuoyuna açıklamak zorundadır³⁴¹.

Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması

Vergi mevzuatımız açısından bakıldığında da Gelir Vergisi Kanunu 40/2 ve 40/9 maddeleri gereği; tanımlanmış katkı planları kapsamında (SGK prim ödemeleri, bireysel emeklilik sistemine yapılan ödemeler ile emekli ve yardım sandıklarına yapılan katkı ödemeleri) sağlanan faydaların tamamına ilişkin işletme tarafından yapılan ödemeler safi kazancın tespitinden gider olarak indirilebilmektedir. Yine hem vergi mevzuatımız hem de standartlar tanımlanmış katkı planlarının, mukayyet (kayıtlı) değerle değerlemesini benimsemekte, aktüeryal varsayımlara izin vermemektedirler. Bu

³³⁹Özdemir, Fevzi Serkan ve Varıcı, İdris; a.g.e., s.163.

³⁴⁰Gökçen, Gürbüz; Ataman, Başak ve Çakıcı, Cemal; a.g.e., s.385.

³⁴¹ TMS 19, paragraf 50-53.

bakımından standart ile vergi mevzuatı açısından muhasebeleştirmede bir fark bulunmamaktadır³⁴².

Örnek: Ünsal ticaret işletmesi; Nisan 2019 tarihinde işyerinde (pazarlama mağazasında) 5 kişi çalıştırmaktadır. Çalışanların her birine aylık brüt 2.800,00 TL ödenmektedir. Ayrıca işveren tarafından, çalışanların her biri adına aylık 500,00 TL bireysel emeklilik sistemine katkı payı primi ödenmektedir. SGK işçi payı %14, SGK işveren payı %15.50, işsizlik sigortası işçi payı %1, işsizlik sigortası işveren payı %2, gelir vergisi oranı %15 ve damga vergisi oranı 0,00759'dur. İşçilerin tamamı bekar olup 2019 yılı için yararlanacakları asgari geçim indirimi tutarı kişi başı 191,88 TL'dir (2019 yılı brüt asgari ücret 2.558,40 TL'dir.). Buna göre gerekli hesaplamalar ve muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

Çözüm:

Brüt Ücret (Toplam)	2.800,00 TL (5 kişi için 2.800,00 TL X 5 = 14.000,00 TL)
SGK İşçi Payı	1.960,00 TL (14.000 TL x %14)
İşsizlik Sig. İşçi Payı	140,00 TL (14.000 TL x %1)
Gelir Vergisi Matrahı	11.900,00 TL (14.000 TL – 1.960,00 TL – 140,00 TL)
Gelir Vergisi	1.785,00 TL (11.900,00 TL x %15)
Asgari Geçim İndirimi (AGİ)	959,40TL (2019 yılı için bekar ve çocuksuz bir işçiye ödenecek tutar191,88 TL'dir. 5 kişi için = 191,88 x 5 = 959,40 TL)
Ödenecek Gelir Vergisi	825,60 TL (1.785,00 TL – 959,40 TL)
Damga Vergisi	106,26TL (14.000,00 TL x 0,00759)
Kesintiler Toplamı	3.031,86 TL (1.960,00 TL + 140,00 TL + 825,60 TL + 106,26 TL)
Net Ücret	10.968,14 TL (14.000,00 TL – 3.031,84 TL)
SGK İşveren Payı	2.170,00 TL (14.000,00 TL x %15,5)
İşsizlik Sig. İşv. Payı	280 TL (14.000,00 TL x %2)

³⁴² Demir, Ahmet; a.g.e., s.696.

Standartlar ve vergi mevzuatı açısından kayıtlarda bir farklılık bulunmamakla beraber yevmiye kayıtları şu şekilde olacaktır:

30.04.2019			
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.			
760.01 Brüt Ücret	14.000,00	18.950,00	
760.02 SGK İşveren Payı	2.170,00		
760.03 İşsiz. Sig. İşv. Pay.	280,00		
760.04 Çalışan adına BES			
Ödemeleri	2.500,00		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		959,40	
136.01 AGİ	959,40		
335 PERSONELE BORÇLAR			
335.01 Net Ücret	10.968,14		10.968,14
360 ÖDEN. VER. VE FONLAR			
360.01 Gelir Ver.	1.785,00		1.891,26
360.02 Damga Ver.	106,26		
361 ÖDEN. SOS. GÜV. KES.			
361.01 SGK İşv. Payı	2.170,00		4.550,00
361.02 SGK İşçi Payı	1.960,00		
361.03 İşs. Sig. İşv. Payı	140,00		
361.04 İşs. Sig. İşçi Payı	280,00		
374 ÇALIŞANLARA			
SAĞLANACAK DİĞER			2.500,00
FAYDALARA İLİŞKİN			
KARŞILIKLAR			
374.03 İş İlişkisi Sonrası Sağlanan			
Faydalar			
374.03.01 Tanımlanmış Katkı			
Planları	2.500,00		
Ücret tahakkuk kaydı			

3 Mayıs 2019 tarihinde tanımlanmış katkı planı kapsamındaki SGK prim ödemeleri ve BES ödemeleri ile işçi ücret ödemesi ve vergi ödemeleri topluca yapılmıştır. Buna göre:

03.05.2019			
335 PERSONELE BORÇLAR		10.968,14	
335.01 Net Ücret	10.968,14		
360 ÖDEN. VER. VE FONLAR		1.891,26	
360.01 Gelir Ver.	1.785,00		
360.02 Damga Ver.	106,26		
361 ÖDEN. SOS. GÜV. KES.		4.550,00	
361.01 SGK İşv. Payı	2.170,00		
361.02 SGK İşçi Payı	1.960,00		
361.03 İşs. Sig. İşv. Payı	140,00		
361.04 İşs. Sig. İşçi Payı	280,00		
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR		2.500,00	
374.03 İş İlişkisi Sonrası Sağlanan Faydalar			
374.03.01 Tanımlanmış Katkı Planları	2.500,00		
770 GENEL YÖNETİM GİD.		83,70	
770.02 Beyan. Dam. Ver.			
770.02.01 APHB	35,70		
770.02.01 Muhtasar	48,00		
102 BANKALAR			19.033,70
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			959,40
136.01 AGİ	959,40		
Ücretlere ilişkin tüm ödemelerin gerçekleştirilmesi			

2.2.3.2.2. Tanımlanmış Fayda Planları, Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Tanımlanmış fayda planları adıyla çalışanlara sağlanan faydalar; iş ilişkisi sonrasına ilişkin faydalardan tanımlanmış katkı planları dışındaki diğer tüm faydalardır. Bu faydalardan en bilineni de kıdem tazminatıdır. Bu faydalar; işletmenin iş ilişkisi sonrasında bizzat kendisinin ödemesini taahhüt ettiği yükümlülükleridir. Bu sebeple işletmelerin bu faydalar için bugünden planlama yapması ve plan çerçevesinde karşılık ayırması gerekmektedir³⁴³.

TMS 19 paragraf 55-56 çerçevesinde; işletmenin bu planlar kapsamındaki yükümlülüğünü ve katlanacağı giderleri ölçebilmesi için; plan başlangıcında aktüeryal varsayımlarda bulunması gereklidir. Aktüeryal varsayımlardan dolayı, gelecekte aktüeryal kazanç ya da kaybın gerçekleşme olasılığı olduğundan, bu planların muhasebeleştirilmesi oldukça karmaşıktır. İşletmenin, bu planlar kapsamında geleceğe dönük yükümlülükleri fonlanmamış olabilir. Fakat işletme isterse, kendisi tarafından ya da dışarıdan başka bir işletmeye/fona yapacağı katkılarla, bu yükümlülüklerinin bir kısmını ya da tamamını fonlayabilir. İşletme tarafından fonlanan yükümlülüklerinin vadeleri geldiğinde ödenmesi; sadece fonun yatırım performansına ve finansal durumuna bağlı olmayıp, aynı zamanda işletmenin fondaki oluşabilecek açıkları kapatma istek ve kabiliyetlerine de bağlıdır. Bu sebeple; plana ilişkin yatırım riski ya da aktüeryal riskler işletmeye aittir. Dolayısıyla, işletmenin plan kapsamında muhasebeleştirdiği yükümlülük (gider) tutarının, işletmenin ilgili dönemde sağlayacağı katkı tutarına eşit olması zorunlu değildir.

Tanımlanmış fayda planları aşağıdaki adımlar izlenerek muhasebeleştirilir:

- Çalışanların, önceki dönemler ve cari dönemdeki çalışmalarına binaen, hak ettikleri faydanın işletmeye yüklediği nihai maliyeti güvenilir olarak tahmin etmek için bir takım aktüeryal teknikler kullanılır. Bu sebeple, işletmenin bu yükümlülüğünü tespit etmek için aktüeryal varsayımlar (ölüm ve işten ayrılma oranı gibi demografik varsayımlar

³⁴³Akbulut, Akın; a.g.e., s.865.

ile iskonto oranı, gelecekteki maaş artışları gibi finansal varsayımlar) yapılır.

- Tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin (çalışanların hak ettikleri faydaların) bugünkü değeri ile işletmenin cari dönem hizmet maliyetini (yükümlülüğünü) tespit etmek maksadıyla ilgili faydalar iskonto edilir.
- Faydalara ilişkin işletme yükümlülüklerini fonlayabilmek için oluşturulan plan varlıklarının, cari dönemdeki gerçeğe uygun değeri bulunur. Bulunan tutar; tanımlanmış fayda yükümlülüğünden (fayda yükümlülüklerinin iskonto oranı ile bugünkü değerine çekilmiş tutarları kastediliyor) çıkarılır. Ortaya çıkan açık ya da fazla tutar, “*tanımlanmış net fayda varlığının varlık tavanı ile sınırlandırılması sonucunda ortaya çıkan etkiye göre düzeltilmesiyle bulunan tutar olarak tanımlanmış net fayda borcu (varlığı) tutarını*³⁴⁴” gösterir. İşletme bu tutarı, finansal durum tablosuna (bilançosuna) yansıtır.

İşletme, aşağıdaki kalemlere ilişkin tutarları, **kar ya da zararda (gelir tablosunda)** muhasebeleştirir:

- Cari dönem hizmet maliyeti.
- Geçmiş hizmet maliyeti ve yerine getirme esnasında oluşan kazanç ya da kayıplar.
- Tanımlanmış net fayda borcu ya da net fayda varlığına ait net faiz³⁴⁵.

“Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen” ve aşağıdaki unsurları içeren tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümlerinin belirlenmesi:

- Aktüeryal kazanç ve kayıplar,
- Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, plan varlıklarının getirisi ve

³⁴⁴TMS 19, paragraf 57/b.

³⁴⁵TMS 19, paragraf 57-63.

- *Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, varlık tavanından kaynaklanan etkideki her türlü değişiklik³⁴⁶.*

2.2.3.2.2.1. Tanımlanmış Fayda Yükümlülüklerinin Bugünkü Değeri, Cari Dönem Hizmet Maliyeti, Faiz Maliyeti ve Geçmiş Dönem Hizmet Maliyeti

İşletme, tanımlanmış fayda planına ilişkin nihai yükümlülüğünü, iskonto oranı ile bilanço tarihine indirgeyerek, bu yükümlülüğün bugünkü değerini bulur. Fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri; cari hizmet maliyeti, önceki yıl birikmiş yükümlülük tutarı ve faiz maliyetinden oluşmaktadır. Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri; çalışma dönemi bitiminde en son alacağı tahmin edilen son brüt ücretin hak ettiği yıl sayısı ile çarpılması sonucu ortaya çıkan tutarın (toplam yükümlülük tutarının), **(1 + iskonto (faiz) oranı)^{vadeye kalan süre}**ye bölünmesiyle hesaplanır³⁴⁷.

Cari dönem hizmet maliyeti; çalışanlarca cari dönemde sunulan hizmet karşılığında, çalışanın hak ettiği faydalar kapsamında işletmenin çalışana olan yükümlülüğünün bugünkü değerinde, cari dönem sebebiyle meydana gelen artıştır³⁴⁸. Bu maliyetin; bir dönem boyunca çalışanın, çalıştığı birime olan katkısından ötürü meydana gelmesi sebebiyle, çalışan hangi birimde çalışmışsa, maliyette o birime ait olacak ve gider olarak kaydedilecektir. Dolayısıyla bu maliyet dönem sonunda gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilecektir³⁴⁹.

Geçmiş Dönem Hizmet Maliyeti

Bu maliyet; plandaki küçülme ya da değişikliklerden kaynaklı olarak işletmenin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün (çalışanların geçmiş dönemlerdeki hizmetleri kapsamındaki işletme yükümlülüğü) an itibarıyla bugünkü değerinde ortaya çıkan değişimdir³⁵⁰. TMS 19 paragraf 106'da bu maliyet değişiminin pozitif ya da negatif olabileceği belirtilmiştir. Standarda göre; çalışanlara sağlanacak faydaların

³⁴⁶ TMS 19, paragraf 57/d.

³⁴⁷ Demir, Ahmet; a.g.e., s.689.

³⁴⁸ Örtün, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın; a.g.e., s.303.

³⁴⁹ Özdemir, Fevzi Serkan ve Varıcı, İdris; a.g.e., s.167.

³⁵⁰ TMS 19, paragraf 102.

oluşturulması ya da değiştirilmesi neticesinde işletme yükümlülüğünün (tanımlanmış fayda yükümlülüğü) bugünkü değerinde bir artış söz konusu ise geçmiş dönemlere ilişkin işletmenin hizmet maliyeti pozitif olacaktır. Fakat faydaların iptal edilmesi ya da değiştirilmesi sebebiyle işletme yükümlülüğünün bugünkü değerinde bir azalma oluşmuş ise, bu durumda geçmiş dönemlere ilişkin işletmenin hizmet maliyeti negatif olacaktır.

Faiz maliyeti; çalışanlara ödenecek faydalara bir dönem yaklaşılmaması sebebiyle, işletmenin fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde oluşan artıştır³⁵¹. Faiz maliyeti, iskonto oranıyla (*dönem başında belirlenen*) anılan döneme ait yükümlülüğün (Bir önceki yılda, bugünkü değer formülüyle hesaplanmış fayda yükümlülük tutarı kastedilmektedir.) çarpımıyla hesaplanır³⁵². Faiz giderlerinin finansman giderlerinde muhasebeleştirilmesi, kullanım karşılığı oluşan faiz mantığından hareketle uygundur³⁵³.

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün nihai maliyeti; ölüm oranı, son maaşlar, çalışan katkısı, işten ayrılma oranı gibi birçok değişkenden etkilenebilir. Bundan dolayı, ilgili planın nihai maliyeti net olmayıp, uzun süre boyunca belirsizliğin devam etmesi beklenir. Cari dönem hizmet maliyetini (yükümlülüğünü) ve fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerini ölçmek için aşağıda belirtilenlerin uygulanması gereklidir:

- Aktüeryal değerlendirme yönteminin kullanılması,
- Faydaların hizmet dönemleriyle bağlantılarının kurulması,
- Aktüeryal varsayımların yapılması.

Aktüeryal Değerleme Yöntemi:

İşletme aktüeryal değerlendirme yöntemi olarak **öngörülen yükümlülük yöntemini** kullanır. Bu yöntemle; fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerini, cari dönem hizmet maliyetini ve geçmiş dönem hizmet maliyetini hesaplar. Bu yöntemde her bir hizmet

³⁵¹Demir, Ahmet; a.g.e., s.689.

³⁵²Gençoğlu, Ümit Gücenme; Özerhan, Yıldız ve Karabınar, Selahattin; a.g.e., s.483.

³⁵³Özdemir, Fevzi Serkan ve Varıcı, İdris; a.g.e., s.167.

dönemine ilişkin ek faydalar ayrı ayrı ölçülür ve bu parçalar nihai yükümlülüğü oluşturur³⁵⁴.

Faydanın Hizmet Dönemleriyle İlişkilendirilmesi:

İşletme; yukarıdaki hesaplamayı/ölçümü yapabilmek için faydaları hizmet süreleriyle ilişkilendirir. Bu ilişkilendirme, fayda planı formülündeki öngörü doğrultusunda yapılır. Yani faydanın hem cari dönemle hem de cari dönem dahil önceki dönemlerle ilişkilendirilmesi gerekir³⁵⁵.

Aktüeryal Varsayımlar:

TMS 19 paragraf 76'da aktüeryal varsayımlara değinilerek, bu varsayımların sınıflandırma ve açıklamaları yapılmıştır. Standarda göre işletme; bu varsayımlarla, gelecekte (çalışma dönemi sonrası) çalışanlara sağlanacak faydalara ilişkin nihai yükümlülüklerini en doğru şekilde belirlemeyi amaçlar. Çünkü işletme, bu varsayımlarla nihai yükümlülüklerini belirleyen değişkenlerle ilgili tahminlerde bulunur.

Standarda göre aktüeryal varsayımlar, demografik varsayımlar ve finansal varsayımlar olarak ikiye ayrılır:

a) Demografik Varsayımlar: İleride faydaya hak kazanabilecek işletme çalışanlarının, gelecekteki özelliklerine ilişkin işletmece yapılan varsayımlar/tahminlerdir. Bu varsayımlar şunları kapsar:

- Çalışanların ölüm oranı,
- Çalışanların erken emeklilik, iş göremezlik ve işten ayrılma oranları,
- Çalışanın bakmakla yükümlü olduğu kimsesi varsa bunlardan faydaya hak kazanabileceklerin oranı,
- Sağlık planlarındaki tazminat oranları,

³⁵⁴TMS 19, paragraf 66-68.

³⁵⁵TMS 19, paragraf 70-71

- Fayda kapsamında çalışanlara yapılacak ödeme seçeneklerinden her birinin çalışanlarca seçilme oranı.

b) Finansal Varsayımlar: Bu varsayımlar şu kalemlerle ilgili yapılır:

- İskonto oranı,
- Çalışanların fayda düzeyleri ve geleceğe ilişkin maaşları,
- Çalışanın sağlık faydası söz konusu ise tazminat masrafları dahil, gelecekte yapacağı sağlık harcamaları,
- Raporlama tarihinden evvelki hizmetlerle ilgili katkılar ya da hizmetlerden ötürü sağlanan faydalar üzerinden ödenen vergiler.

TMS 19 paragraf 77'ye göre, aktüeryal varsayımlar birbirleriyle uyumlu ve tarafsız olmalıdır. Standarda göre, aşırı ihtiyatlı ya da ihtiyatsız olan varsayımlar tarafsız olarak kabul edilemez. Paragraf 78'de bu varsayımların; iskonto oranları, maaş artış oranları ve enflasyon oranları arasındaki ekonomik ilişkileri doğru yansıttıkları ölçüde uyumlu olabileceği belirtilmiştir.

*“İşletme, iskonto oranı ve diğer finansal varsayımları, **reel (enflasyona göre düzeltilmiş)** olarak yapılan tahminler daha güvenilir olmadığı sürece, nominal olarak belirler. Yüksek enflasyonlu ekonomiler (bakınız: "TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Standardı) ile faydanın endekse bağlı olduğu ve aynı para biriminden, aynı vadeye sahip endekse bağlı tahviller için derin bir piyasanın bulunduğu durumlar, varsayımların reel olarak belirlenebileceği durumlara örnek olarak gösterilebilir³⁵⁶.”*

Aktüeryal Varsayımlar: Ölüm Oranı

İşletme; fayda yükümlülüğü kapsamındaki çalışanların, çalıştıkları süre içerisindeki ve sonrasındaki ölüm oranlarını en doğru şekilde tahmin ederek bu varsayımı belirler. İşletme yükümlülüğünün nihai maliyetini doğru şekilde tahmin edebilmek için ölüm oranlarında gelecekte beklenen değişimleri de hesaba katar. Örnek olarak; yıllar itibarıyla insan ömrünün uzaması nedeniyle işletmenin standart ölüm oranı tablosunu güncellemesi verilebilir³⁵⁷.

³⁵⁶ TMS 19, paragraf 79.

³⁵⁷ TMS 19, paragraf 81-82.

Aktüeryal Varsayımlar: İskonto Oranı

Gelecekte çalışanlara sağlanacak fayda nakit akışlarının bugünkü değerini hesaplamak için kullanılan iskonto oranı, faydaların finansmanı maksadıyla kullanılması beklenen yatırımların uzun vadeli getiri oranı esas alınarak belirlenmelidir³⁵⁸. İskonto oranı, yükümlülüğünün bugünkü değerinin tespitinde oldukça önemli bir etkiye sahip varsayımdır. Bu oran, yatırım riski ve aktüeryal riskten ziyade sadece paranın zaman değerini yansıtır. Ayrıca işletmenin kendisine has kredi riskini ya da aktüeryal varsayımlar dışında farklı sonuçların oluşabilme riskini yansıtmaz. İskonto oranı, çalışanlara ödenecek fayda ödemelerinin tahmini zamanlamasını ortaya koyar³⁵⁹.

İskonto oranı belirlenirken raporlama dönemi sonundaki özel sektör tahvilleri içerisindeki yüksek kaliteli tahvillerin piyasa getirilerine bakılır. Bu gibi tahvilleri için derin bir piyasanın olmadığı ülkelerde; raporlama dönemi sonundaki devlet tahvillerinin piyasa getirileri, iskonto oranının belirlenmesinde kullanılır. Fakat çalışanlara sağlanacak faydalara ilişkin ödemenin vadesine kadar kalan süre ve para biriminin ilgili tahvillerin vade ve para birimleriyle uyumluluk göstermesi gerekmektedir. İşletmede çalışanlara ödenecek faydaların vadelerinin farklı olması ve çalışan sayısının fazla olması halinde, ortalama bir vade bulunur ve iskonto oranı olarak devlet tahvillerinin bu vadeye uygun bileşik getirisi kullanılabilir³⁶⁰.

Aktüeryal Varsayımlar: Maaşlar, Sağlık Harcamaları ve Faydalar

İşletme; tanımlanmış fayda yükümlülüğünü ölçerken aşağıdaki unsurları dikkate alarak bu yükümlülüğünü belirlemelidir. Bu unsurlar:

- Çalışma dönemi sonu itibarıyla çalışanlara ödenmesi planlanan yükümlülük tutarı,

³⁵⁸ Reddick, Christopher G. and Coggburn, Jerrell D.; **Handbook of Employee Benefits and Administration**, 1. Baskı, U.S.: CRC Pres Taylor&Francis Group, 2008, p.289.

³⁵⁹ TMS 19, paragraf 83-84.

³⁶⁰ Ökten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın; a.g.e., s.301-302.

- Çalışanlara ödenecek fayda yükümlülüklerinin tahmini maaş artış oranları,
- Üçüncü kişiler ya da çalışanlarca yapılan ve faydaların işletme açısından nihai yükümlülüğünü düşüren katkılar³⁶¹.

Aktüeryal Kazanç/Kayıp

Aktüeryal kazançlar ve kayıplar, geçmiş aktüeryal varsayımlar ile fiili olarak gerçekleşen varlıklar arasındaki farklar ve aktüeryal varsayımlardaki değişikliklere yönelik düzeltmeleri içermektedir³⁶². İşletme tarafından demografik ve finansal varsayımların tutmaması neticesinde ortaya çıkan farklar, aktüeryal kazanç ya da kaybı oluşturur. İskonto oranındaki değişiklik, fayda sağlanacak personel sayısındaki değişiklik ya da ücret oranlarının farklılaşması gibi sebepler aktüeryal kazanç ya da kaybın ortaya çıkmasına neden olan faktörlere örnek olarak gösterilebilir³⁶³. Bahsi edilen tahmin ve varsayımların izleyen dönemde birebir gerçekleşmemesinden dolayı ortaya çıkan tutar farkı, aktüeryal kazanç ya da kayıp şeklinde muhasebeleştirilmektedir³⁶⁴.

Aktüeryal kazanç ya da kayıplar dönem kar/zararı ile ilişkilendirilmeden diğer kapsamlı gelir/gider üzerinden öz sermaye içerisinde muhasebeleştirilecektir³⁶⁵.

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Açısından Kıdem Tazminatının Sınıflandırılması

TMS 19 paragraf 164; kıdem tazminatını, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı çalışana sağlanan bir fayda olarak sınıflandırmak yerine; iş ilişkisi sonrasında çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında ele almaktadır. Çünkü standart, kıdem tazminatının çalışanın işten ayrılma nedeni gözetilmeksizin kendisine ödenmesi gereken bir fayda olduğunu kabul etmektedir. Yani standarda göre, kıdem tazminatı kapsamında yapılacak ödeme kesin fakat ödemenin zamanı kesin değildir.

³⁶¹TMS 19, paragraf 87.

³⁶²Bragg, Steven M.; **The Vest Pocket Guide to IFRS**, 1. Baskı, New Jersey: John Wiley&Sons, Inc, 2010, s.213-214.

³⁶³Özdemir, Fevzi Serkan ve Varıcı, İdris; a.g.e., s.170.

³⁶⁴Örten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın; a.g.e., s.304.

³⁶⁵Özdemir, Fevzi Serkan ve Varıcı, İdris; a.g.e., s.170.

Standart ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması

Standart; çalışanlara tanımlanmış fayda planları çerçevesinde sağlanacak faydaların gerçeğe uygun değerle ölçümünü esas almıştır. Gerçeğe uygun değerden kasıt ise bugünkü değerdir. Faydaların bugünkü değeri hesaplanırken, bir plan oluşturulması ve bu planda da birtakım tahminlerin olması sebebiyle; bilanço tarihi itibarıyla işletmenin tanımlanmış fayda yükümlülüğü, kesin bir yükümlülük değildir. Vergi mevzuatı da işletmenin fayda yükümlülüklerinin mukayyet (kayıtlı) değerle değerlemesini esas almaktadır. Vergi mevzuatının değerlemede esas aldığı mukayyet değer, kesin bir tutar iken; standardın esas aldığı gerçeğe uygun değer, kesin bir tutar değildir. İşletmenin tanımlanmış fayda yükümlülüğü kapsamında değerlendirilen kıdem tazminatı da standarda göre bugünkü değeri ile değerlendirir³⁶⁶. Ortaya çıkan yükümlülük tutarı; Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) 288. maddesinde yer alan *“Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir”*³⁶⁷ hükmü gereğince *“mukayyet değerince pasifleştirilerek”*³⁶⁸ karşılık olarak giderleştirilir. Fakat giderleştirilen bu tutar Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) 40. maddesinde gider olarak indirilecek kalemler arasında belirtilen *“İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar”*³⁶⁹ hükmü gereğince; tazminat çalışana ödendiğinde, kanunen kabul edilen gider sayılır. Henüz ödenmediyse bu tutar, indirilebilir geçici bir farktır. Ticari kardan mali kara ulaşırken kanunen kabul edilmeyen gider kapsamında değerlendirilir ve işletme açısından ertelenmiş vergi varlığı/alacağı doğurur³⁷⁰.

³⁶⁶Demir, Ahmet; a.g.e., s.696.

³⁶⁷213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Kabul Tarihi: 04.01.1961, Resmi Gazete Tarihi: 12.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10705, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (17 Aralık 2018), m.288/1.

³⁶⁸213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Kabul Tarihi: 04.01.1961, Resmi Gazete Tarihi: 12.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10705, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (17 Aralık 2018), m.288/2.

³⁶⁹193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31.12.1960, Resmi Gazete Tarihi: 06.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10700, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (17 Aralık 2018), m.40/3.

³⁷⁰Şen, Güliz Fulya; *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Vergisel Açından İncelenmesi ve Ertelenmiş Vergi Uygulaması*, 1. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s.130.

Örnek: X İşletmesinde yönetici olarak görev yapmakta olan Hasan ÜNSAL, 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla X işletmesindeki 5 yıllık çalışma süresini tamamlamış olacaktır. Çalışan için daha önceden TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı kapsamında kıdem tazminatı karşılığı ayrılmamıştır. Çalışanın emekliliğine 3 yıl kalmış olup, 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla emekli olacaktır ve bu süre zarfında işletmeden ayrılmayacağı düşünülmektedir. Çalışanın 2017 yılı için brüt ücreti 3.500,00 TL'dir. 2018, 2019 ve 2020 yılları için çalışanın ücretinde yıllık %14 oranında artış yapılacağı tahmin edilmiştir. Yıllar itibariye nominal faiz ve enflasyon oranları aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

	2017	2018	2019	2020
Nominal Faiz Oranı	%16	%23	%21	%19
Enflasyon Oranı	%12	%19	%15	%13

2018 yılında çalışanın ücretinde bir önceki yılın beklentisinin aksine %14 olarak değil %20 olarak artış gerçekleştirilmiştir. 2019 ve 2020 yıllarında da çalışanın ücretinde, yıllık %20 oranında artış yapılmıştır.

İstenen: Geçmiş dönemlerde karşılık ayrılmayan kıdem tazminatları dahil olmak üzere işletmenin kıdem tazminatlarına ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüklerini yıllar itibarıyla hesaplayarak muhasebeleştiriniz. Ayrıca geçici farklar sebebiyle ortaya çıkacak ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğüne ilişkin muhasebe kayıtlarını da yapınız.

Çözüm: Çalışana kıdem tazminatı ödemesi en son almış olduğu brüt ücret üzerinden damga vergisi kesintisi yapıldıktan sonra gerçekleştirilir. Bu sebeple örneğimizdeki çalışanın 2020 yılı sonunda emekliliğe hak kazanması nedeniyle kıdem tazminatı ödemesi de 2020 yılı brüt ücreti üzerinden ödenecektir. Mevcut toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü ise; emekli olmadan önce alacağı son brüt ücretin kıdem tazminatı hak ettiği yıl sayısı ile³⁷¹ çarpılması sonucu ortaya çıkan tutarın **(1 + iskonto (faiz) oranı)^{vadeye kalan süre}**ye bölünmesiyle hesaplanır. Bu tutar işletmenin güncel kıdem tazminatı yükümlülüğünü gösterir.

Nominal faiz oranı; enflasyon artı reel (gerçek) faiz oranından oluşur³⁷². Buradan hareketle reel (gerçek) faizin, nominal faizden enflasyon oranının çıkarılmasıyla hesaplanabileceği varsayılabilir³⁷³. TMS 19 paragraf 79’da iskonto oranının ve maaş (ücret) artış oranı gibi diğer finansal varsayımların, yüksek enflasyonlu ekonomilerde nominal olarak değil reel olarak belirlenebileceğine değinilmektedir. Bu sebeple enflasyonun beklenen etkilerinden arındırılmış iskonto oranının (reel/net iskonto oranı) ve maaş (ücret) artış oranının belirlenerek hesaplamaların yapılması gerekir. Reel iskonto oranı şu formül ile hesaplanır:

$$[(1 + \text{Nominal Faiz Oranı}) / (1 + \text{Enflasyon Oranı})] - 1^{374}$$

	2017	2018	2019	2020
Nominal Faiz Oranı	%16	%23	%21	%19
Enflasyon Oranı	%12	%17	%15	%13
Reel/Net İskonto Oranı (Ya da Reel Faiz Oranı) % = [(1 + Nominal Faiz Oranı) / (1 + Enflasyon Oranı)] -1	(1,16/1,12) -1 =%3,57	(1,23/1,17) - 1 = %5,13	(1,21/1,15) -1 = %5,22	(1,19/1,13) -1 = %5,31

³⁷¹Çalışan çalıştığı herbir yıl için 1 aylık brüt ücreti tutarında kıdem tazminatına hak kazanır. Yıl artıklarında da orantısız olarak hesaplama yapılır.

³⁷² Aydın, Nurhan; “Finansal Sistem ve Finansal Piyasalar”, Aydın, Nurhan (Ed.), **Sermaye Piyasaları ve Finansal Kurumlar** içinde (1-17), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2010, s.11.

³⁷³Okka, Osman; **Finansal Yönetime Giriş**, 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayıncılık, 2006, s.21.

³⁷⁴Durgut, Mehmet; a.g.e., s.153.

2017 Yılı Hesaplamaları:

Çalışanın 2017 yılı brüt ücreti 3.500,00 TL'dir. 2020 yılına kadar 3 defa yıllık ücretinin %14 oranında arttırılacağı varsayılmıştır. Kıdem tazminatı son alınan brüt ücret üzerinden hesaplandığı için 2017 yılındaki ücretin yıllık %14'lük artışlarla 2020 yılındaki yani 3 defa ücret artışı yapılmış son hali hesaplanır. Hesaplama yapılırken reel ücret artış oranları dikkate alınarak enflasyonun etkisinden arındırılmış bir hesaplamanın yapılması sağlanacaktır. Buna göre **reel ücret artış oranı** şu şekilde hesaplanacaktır:

$$[(1 + \text{Nominal Ücret Artış Oranı}) / (1 + \text{Enflasyon Oranı})] - 1$$

$$\text{Reel Ücret Artış Oranı} = (1,14/1,12) - 1 = \%1,79$$

$$^{375}\text{2020 yılındaki ücreti (reel)} = 3.500,00 \text{ TL (Brüt Ücret)} \times 1,0179^3 \\ = 3.691,33 \text{ TL}$$

Personelin 2017 yılı itibarıyla (2017 yılı dahil) hak ettiği kıdem tazminatı tutarı 5 yıllık çalışması karşılığı 5 aylık ücreti kadardır. O halde 2017 itibarıyla işletmenin toplam yükümlülüğü net iskonto oranı uygulanarak şu şekilde hesaplanacaktır:

$$(3.691,33 \text{ TL} \times 5 \text{ ay}) / 1,0357^3 = 18.456,65 / 1,0357^3 = 16.613,11 \text{ TL}$$

16.613,11 TL, 2017 yılı ve öncesini kapsamak üzere 5 yıla ait yükümlülük toplamıdır. Bu tutarın 3.322,62 TL'si (16.613,11 TL / 5) 2017 yılına aittir. Kalan 13.290,49 TL ise (16.613,11 TL – 3.322,62) 2017 yılı öncesine aittir.

İşletme; kıdem tazminatı karşılığını ilk defa hesaplayabilir ya da başka bir esasa göre kıdem tazminatı hesaplarken TMS 19 çerçevesinde hesaplamaya başlayabilir. Bu durumda işletme aşağıda belirtilen iki seçenektan birini seçerek (seçtiği tercihini bir daha değiştiremez) tespit ettiği tutarı muhasebeleştirir.

³⁷⁵Özdemir, Fevzi Serkan ve Varıcı, İdris; a.g.e., s.177.

- Ya TMS 8 standardı uyarınca söz konusu tutarı; bilançodaki geçmiş yıllar karlarından ya da olağanüstü yedeklerden karşılar.
- Ya da geçmişe dönük olan ilk defa hesaplanmış yükümlülüğü beş yılı geçirmemek üzere her yıl eşit taksitte itfa eder³⁷⁶.

Örneğimizde de ilk defa hesaplama söz konusu olduğundan işletme ikinci seçeneği tercih ederek geçmiş yıllara ait yükümlülüğü 2017 yılı dahil 4 yıl içerisinde itfa edecektir.

O halde geçmiş yıllara ait olan ve henüz karşılık ayrılmayan 13.290,49 TL'lik kıdem tazminatını her yıl 3.322,62 TL (13.290,49 TL / 4 Yıl) olarak 4 yılda itfa edecektir.

³⁷⁶Örten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın; a.g.e., s.307.

2018 Yılı Hesaplamaları:

2018 yılına gelindiğinde ücret artışı %14 oranında değil %20 oranında gerçekleşmiştir ve 2020 yılına kadar da %20 oranında artacağı varsayılmıştır. Bu veriler çerçevesinde 2018 yılına ilişkin hesaplamalar şu şekilde yapılacaktır:

Personelin 2018 yılı brüt ücret bir önceki yıla göre %20 artışla

$$= 3.500,00 \text{ TL} \times 1,20 = 4.200 \text{ TL} \text{ olmuştur.}$$

2019 ve 2020 yıllarında da %20 artışın olacağı tahmin edilmiştir ve 2018 yılı enflasyon oranının %17 olduğu dikkate alınarak;

Reel Ücret Artış Oranı = $(1,20/1,17) - 1 = \%2,56$ olarak hesaplanmıştır.

Personelin 2018 yılı itibarıyla (2018 yılı dahil) hak ettiği kıdem tazminatı tutarı 6 yıllık çalışması karşılığı 6 aylık ücreti kadardır. O halde 2018 itibarıyla işletmenin toplam yükümlülüğü şöyle hesaplanacaktır:

$$\begin{aligned} \text{2018 Yılı Toplam Yükümlülük} &= (4.200 \times 6 \text{ ay} \times 1,0256^2) / 1,0513^2 \\ &= 26.506,76 \text{ TL} / 1,0513^2 = 23.982,99 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\text{2017 Yılı Toplam Yükümlülük Tutarı} = 16.613,11 \text{ TL}$$

$$\text{2018 Yılına Ait Yükümlülük Tutarı} = 23.982,99 - 16.613,11 = 7.369,88 \text{ TL}$$

$$\text{Cari Dönem Hizmet Maliyeti} = 4.200 \text{ TL} \times 1,0256^2 / 1,0513^2 = 3.997,16 \text{ TL}$$

$$\text{Faiz Maliyeti} = 16.613,11 \text{ TL} \times \%5,13 = 852,25 \text{ TL}$$

$$\text{Aktüeryal Kayıp} = (7.369,88 - 3.997,16 - 852,25) = 2.520,47 \text{ TL}$$

2019 Yılı Hesaplamaları:

2019 yılına gelindiğinde ücret artışının 2018 yılında olduğu gibi yine %20 oranında gerçekleştiği görülmüştür ve 2020 yılında da %20 oranında artış olacağı varsayılmıştır. Bu veriler çerçevesinde 2019 yılına ilişkin hesaplamalar şu şekilde yapılacaktır:

Personelin 2019 yılı brüt ücret bir önceki yıla göre %20 artışla

$$= 4.200,00 \text{ TL} \times 1,20 = 5.040 \text{ TL} \text{ olmuştur.}$$

2020 yılında da %20 artışın olacağı tahmin edilmiştir ve 2019 yılı enflasyon oranının %15 olduğu dikkate alınarak;

Reel Ücret Artış Oranı = $(1,20/1,15) - 1 = \%4,35$ olarak hesaplanmıştır.

Personelin 2019 yılı itibarıyla (2019 yılı dahil) hak ettiği kıdem tazminatı tutarı 7 yıllık çalışması karşılığı 7 aylık ücreti kadardır. O halde 2019 itibarıyla işletmenin toplam yükümlülüğü şöyle hesaplanacaktır:

$$\text{2019 Yılı Toplam Yükümlülük} = (5.040 \times 7 \text{ ay} \times 1,0435^1) / 1,0522^1$$

$$= 36.814,68 \text{ TL} / 1,0522^1 = 34.988,29 \text{ TL}$$

$$\text{2018 Yılı Toplam Yükümlülük Tutarı} = 23.982,99 \text{ TL}$$

$$\text{2019 Yılına Ait Yükümlülük Tutarı} = 34.988,29 - 23.982,99 = 11.005,30 \text{ TL}$$

$$\text{Cari Dönem Hizmet Maliyeti} = 5.040 \text{ TL} \times 1,0435^1 / 1,0522^1 = 4.998,33 \text{ TL}$$

$$\text{Faiz Maliyeti} = 23.982,99 \text{ TL} \times \%5,22 = 1.251,91 \text{ TL}$$

$$\text{Aktüeryal Kayıp} = (11.005,30 - 4.998,33 - 1.251,91) = 4.755,06 \text{ TL}$$

2020 Yılı Hesaplamaları:

2020 yılına gelindiğinde ücret artışının 2019 yılında olduğu gibi yine %20 oranında gerçekleştiği görülmüştür. Bu veriler çerçevesinde 2020 yılına ilişkin hesaplamalar şu şekilde yapılacaktır:

Personelin 2020 yılı brüt ücret bir önceki yıla göre %20 artışla

$$= 5.040,00 \text{ TL} \times 1,20 = 6.048 \text{ TL} \text{ olmuştur.}$$

Personelin 2020 yılı itibarıyla (2020 yılı dahil) hak ettiği kıdem tazminatı tutarı 8 yıllık çalışması karşılığı 8 aylık ücreti kadardır. O halde 2020 itibarıyla işletmenin toplam yükümlülüğü şöyle hesaplanacaktır:

$$\text{2020 Yılı Toplam Yükümlülük} = 6.048 \text{ TL} \times 8 = 48.384,00 \text{ TL}$$

$$\text{2019 Yılı Toplam Yükümlülük Tutarı} = 34.988,29 \text{ TL}$$

$$\text{2020 Yılına Ait Yükümlülük Tutarı} = 48.384,00 - 34.988,29 = 13.395,71 \text{ TL}$$

$$\text{Cari Dönem Hizmet Maliyeti} = 6.048,00 \text{ TL}$$

$$\text{Faiz Maliyeti} = 34.988,29 \text{ TL} \times \%5,31 = 1.857,88 \text{ TL}$$

$$\text{Aktüeryal Kayıp} = (13.395,71 - 6.048,00 - 1.857,88) = 5.489,83 \text{ TL}$$

Yukarıdaki hesaplamaları bir arada sunacak olursak:

	2017	2018	2019	2020
Hak Edilen Toplam Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü (İskontosuz) –Reel Ücret Artış Oranına Göre (a)	$3.500 \times 1,0179^3 \times 5$ = 18.456,65 TL	$4.200 \times 1,0256^2 \times 6$ = 26.506,76 TL	$5.040 \times 1,0435^1 \times 7$ = 36.814,68 TL	6.048×8 = 48.384,00 TL
Personel Brüt Ücreti	3.500,00 TL	4.200, TL	5.040,00 TL	6.048,00 TL
Reel Ücret Artış Oranı	%1,79	%2,56	%4,35	
Reel (Net) İskonto Oranı (b)	%3,57	%5,13	%5,22	%5,31
Hak Edilen Toplam Kıdem Tazminatı Yükümlülüğünün Bugünkü Değeri (İskontolu) (c)	$18.456,65 / 1,0357^3$ = 16.613,11 TL	$23.982,99 / 1,0513^2$ = 23.982,99 TL	$36.814,68 / 1,0522^1$ = 34.988,29 TL	48.384,00 TL
Bir Önceki Yıl Birikmiş Yükümlülük Tutarı (d)	13.290,49 TL	16.613,11 TL	23.982,99 TL	34.988,29 TL
Cari Dönem Yükümlülüğü (e) (c-d)	3.322,62 TL	7.369,88 TL	11.005,30 TL	13.395,71 TL
Cari Dönem Hizmet Maliyeti (f)	-	$4.200 \times 1,0256^2 / 1,0513^2$ = 3.997,16 TL	$5.040 \times 1,0435^1 / 1,0522^1$ = 4.998,33 TL	6.048,00 TL
Faiz Maliyeti (g)	-	$16.613,11 \times 0,0513$ = 852,25 TL	$23.982,99 \times 0,0522$ = 1.251,91 TL	$34.988,29 \times 0,0531$ = 1.857,88 TL
Aktüeryal Kazanç/Kayıplar (h) (e-f-g)	-	2.520,47	4.755,06	5.489,83

770 GEN YÖN. GİD.	31.12.2017		
770.07 Kıdem Tazminatı Karşılığı		3.322,62	
659 DİĞER OLAĞ. GİD. VE ZAR.			
659.04 Önceki Dönem Gid. Zar.		3.322,62	
659.041 Kıdem Taz. Karşılığı			
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞ.			6.645,24
Kıdem tazminatı karşılığı			

Kıdem tazminatı henüz ödenmediği için ortaya çıkan gider mali karın hesaplanmasında dikkate alınmaz. Fakat fark geçici bir farktır.

31.12.2017		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	1.461,95	
691 D.K.V.V.D.Y.Y.K. 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı		1.461,95
6.645,24 TL x %22 ³⁷⁷ = 1.4961,95TL		

Yukarıdaki kayıtların ardından 2017 yılı sonunda kıdem tazminatı ile ilgili bilanço hesaplarının büyük defter görünümleri şu şekilde olacaktır:

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI
31.12.2017 6.645,24	31.12.2017 1.461,95

2018 yılı yevmiye ve büyük defter kayıtları:

31.12.2018		
555 AKTÜERYAL KAZ. VE KAY.	2.520,47	
770 GEN YÖN. GİD.	3.997,16	
770.07 Kıdem Tazminatı Karşılığı		
770.07.01 Cari Dönem Hiz. Mal		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	852,25	
780.04 Kıdem Taz. Faiz Mali.		
659 DİĞER OLAĞ. GİD. VE ZAR.	3.322,62	
659.04 Önceki Dönem Gid. Zar.		
659.041 Kıdem Taz. Karşılığı		
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞ.		10.692,50
Kıdem tazminatı karşılığı		

³⁷⁷ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32 nci maddesinde belirtildiği üzere, kurum kazançlarına uygulanan %20 kurumlar vergisi oranı, yine Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 10. Madde gereğince "kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanır" hükmü gereği kurumlar vergisi oranı %22 olarak alınmıştır.

31.12.2018	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	2.352,35	
	559 ERTELENMİŞ VERGİ DİĞER KAPSAMLI GELİR GİDER ETKİSİ		554,50
	691 D.K.V.V.D.Y.Y.K.		1.797,85
	691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı		
	8.172,03 TL x 0,22 = 1.797,85 TL		
	2.520,47 TL x 0,22 = 554,50 TL		

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI				284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI			
	31.12.2017	6.645,24		31.12.2017	1.461,95		
	31.12.2018	10.692,50		31.12.2018	2.352,35		
555 AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR				559 ERT. VERGİ DİĞER KAPSAMLI GELİR GİD.ETKİSİ			
31.12.2018	2.520,47			31.12.2018	554,50		

2019 yılı yevmiye ve büyük defter kayıtları ise şu şekilde yapılacaktır:

31.12.2019	555 AKTÜERYAL KAZ. VE KAY.	4.755,06	
	770 GEN YÖN. GİD.	4.998,33	
	770.07 Kıdem Tazminatı Karşılığı		
	770.07.01 Cari Dönem Hiz. Mal		
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.251,91	
	780.04 Kıdem Taz. Faiz Mali.		
	659 DİĞER OLAĞ. GİD. VE ZAR.	3.322,62	
	659.04 Önceki Dönem Gid. Zar.		
	659.041 Kıdem Taz. Karşılığı		
	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞ.		14.327,92
	Kıdem tazminatı karşılığı		

31.12.2019	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	3.152,14	
	559 ERTELENMİŞ VERGİ DİĞER KAPSAMLI GELİR GİDER ETKİSİ		1.046,11
	691 D.K.V.V.D.Y.Y.K.		2.106,03
	691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı		
	9.572,86 TL x 0,22 = 2.106,03 TL		
	4.755,06 TL x 0,22 = 1.046,11 TL		

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI			284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		
	31.12.2017	6.645,24	31.12.2017	1.461,95	
	31.12.2018	10.692,50	31.12.2018	2.352,35	
	31.12.2019	14.327,92	31.12.2019	3.152,14	
555 AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR			559 ERT. VERGİ DİĞER KAPSAMLI GELİR GİD.ETKİSİ		
31.12.2018	2.520,47		31.12.2018	554,50	
31.12.2019	4.755,06		31.12.2019	1.046,11	

2020 yılı yevmiye ve büyük defter kayıtları ise şu şekilde yapılacaktır:

31.12.2020			
555 AKTÜERYAL KAZ. VE KAY.		5.489,83	
770 GEN YÖN. GİD.		6.048,00	
770.07 Kıdem Tazminatı Karşılığı			
770.07.01 Cari Dönem Hiz. Mal			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		1.857,88	
780.04 Kıdem Taz. Faiz Mali.			
659 DİĞER OLAĞ. GİD. VE ZAR.		3.322,62	
659.04 Önceki Dönem Gid. Zar.			
659.041 Kıdem Taz. Karşılığı			
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞ.			16.718,33
Kıdem tazminatı karşılığı			
31.12.2020			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		3.678,03	
559 ERTELENMİŞ VERGİ DİĞER KAPSAMLI GELİR GİDER ETKİSİ			1.207,76
691 D.K.V.V.D.Y.Y.K.			
691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı			2.470,27
11.228,50 TL x 0,22 = 2.470,27 TL			
5.489,83 TL x 0,22 = 1.207,76 TL			

İzleyen yılda kıdem tazminatının ödeneceği tahmin ediliyorsa, ödenecek bu tutar 372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları'na aktarılır³⁷⁸. Çalışan 2021 yılında emekli olup işten ayrılacağı için artık kıdem tazminatı ödemesi uzun vadeli bir karşılıktan kısa vadeli bir karşılığa dönüşmüştür. Bu sebeple yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

³⁷⁸ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s.590.

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞ.	31.12.2020	48.384,00	
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞ.			48.384,00

Yapılan işlemlerin büyük defterler üzerindeki yıllar itibarıyla etkileri şöyledir:

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI			284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		
	31.12.2017	6.645,24	31.12.2017	1.461,95	
	31.12.2018	10.692,50	31.12.2018	2.352,35	
	31.12.2019	14.327,92	31.12.2019	3.152,14	
	31.12.2020	16.718,33	31.12.2020	3.678,03	
31.12.2020	48.384,00	48.384,00		10.644,47	
555 AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR			559 ERT. VERGİ DİĞER KAPSAMLI GELİR GİD.ETKİSİ		
31.12.2018	2.520,47		31.12.2018	554,50	
31.12.2019	4.755,06		31.12.2019	1.046,11	
31.12.2020	5.489,83		31.12.2020	1.207,76	
	12.765,36			2.808,37	

Çalışan 3 Ocak 2021 yılında emekli olmuş ve damga vergisi kesintisi sonrasında kıdem tazminatı ödemesi yapılmıştır. (Damga vergisi oranı 0, 00759'dur)

372 KIDEM TAZMİNATI KARŞ.	03.01.2021	48.384,00	
102 BANKALAR			48.016,77
360 ÖDEN. VER. VE FONLAR			367,23
360.02 Damga Ver.			
D.V.= 48.384,00 X 0,00759 = 367,23			

Kıdem tazminatı ödendiği için artık ertelemeye konu tutarlar kanunen kabul edilir hale gelmiştir. Bu sebeple ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerinin iptali yapılacaktır.

03.01.2021			
691 D.K.V.V.D.Y.Y.K. 691.13 Ertelen. Vergi Varlığı İptali (-)	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	10.644,47	
			10.644,47

Öz kaynaklarda raporlanan aktüeryal net kayıp artık yükümlülük ödendiği için ilgili hesapta tutulmayacak ve 570/580 Geçmiş Yıllar Karları/Zararları hesabına alınarak kapatılacaktır.

03.01.2021			
559 ERTELENMİŞ VERGİ DİĞER KAPSAMLI GELİR GİDER ETKİSİ		2.808,37	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		9.956,99	
	555 AKTÜERYAL KAZ. VE KAY.		12.765,36

2.2.3.3. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar

TMS 19 paragraf 153'e göre bu faydalar; çalışanlara sağlanacak faydalara ilişkin ödemelerin, çalışanın hizmet sunduğu yıllık hesap döneminden sonraki on iki ay içinde yapılmasının beklenmediği, daha uzun bir sürede ödemelerinin gerçekleştirilmesinin düşünüldüğü faydalardır. Bu faydalara örnek olarak aşağıdaki durumlar verilebilir:

- Özel izin ya da kıdeme bağlı izin şeklindeki uzun vadeli ücretli izinler,
- Uzun süreli olarak çalışanın iş görememesi nedeniyle sağlanan faydalar,
- Kıdeme bağlı ya da jübile kapsamında sağlanan diğer faydalar,
- Prim ve kardan pay verilmesi,
- İş ya da hizmet karşılığında ertelenmiş ödemeler.

2.2.3.3.1. Muhasebeleştirme ve Ölçme

Bu kapsamda sağlanan faydaların ölçümü, tanımlanmış fayda planlarının ölçümüne benzemektedir. Fakat bu faydalardaki belirsizlikler, emeklilik fayda planlarındaki (çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalardaki) belirsizliklere nazaran daha azdır yani daha tahmin edilebilir türdendir. Bu nedenle bu faydalara ilişkin aktüeryal kazanç ya da kayıplar ile geçmiş hizmet maliyetlerinin ölçümünde daha basit kurallar uygulanır. Bu şekilde ölçülen aktüeryal kazanç ya da kayıplar ile geçmiş hizmet maliyetleri hemen muhasebeleştirilir³⁷⁹. Bu faydaların muhasebeleştirilmesinin çalışma dönemi sonrasında çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesinden farkı; yeniden ölçümlerin (tanımlanmış net fayda borcu ya da varlığına ilişkin) diğer kapsamlı gelir yerine kar ya da zararda muhasebeleştirilmesidir³⁸⁰. Bunun dışında diğer yönler bakımından ölçüm ve muhasebeleştirilmesi, tanımlanmış fayda planlarının ölçüm ve muhasebeleştirilmesine benzemektedir. Buna göre; işletmenin bilanço tarihindeki bu faydalar kapsamındaki bugünkü değerini hesaplamış olduğu tanımlanmış fayda

³⁷⁹Greuning, Hennie Van; Scott, Darrel and Terblanche, Simonet; **International Financial Reporting Standards a Practical Guide**,6. Baskı, Washington, D.C.: The International Bank for Reconstruction And Development / The World Bank, 2011, p.277.

³⁸⁰TMS 19, paragraf 154, 156.

yükümlülüğünden yine bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değeri hesaplanmış plan varlıklarının tutarı düşülerek, bilançoda borç olarak raporlanır. Bugünkü değer ve gerçeğe uygun değer ölçümü, iş ilişkisi (çalışma dönemi) sonrasında sağlanan faydalar bölümünde belirtildiği şekilde gerçekleştirilmektedir³⁸¹.

TMS 19 paragraf 156'ya göre; işletmeler, aşağıdaki kalemlere ilişkin tutarların net toplamını kar ya da zararda muhasebeleştirir. Fakat başka bir standardın, bu kalemlerin varlık maliyetine eklenmesini zorunlu tutması ya da izin vermesi durumunda, bu kalemlere ilişkin tutarları varlık maliyetine dahil eder/edebilir. Bu kalemler:

- *“Hizmet maliyeti (bakınız: 66 - 112 nci paragraflar),*
- *Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faiz (bakınız: 123-126'nci paragraflar) ve*
- *Tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümleri (bakınız: 127-130 uncu paragraflar)³⁸²”*

Standart ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması

Bu faydalar, çalışanın henüz ekonomik ve hukuki tasarrufunda bulunmayan bir gelirin, işveren tarafından gider olarak kaydedilmesiyle raporlanmaktadır. Standart gereği gider olarak muhasebeleştirilen bu karşılığın, vergi matrahı hesaplanırken gelirlerden indirilebilmesi için VUK ya da diğer vergi kanunlarında mutlaka özel bir hükümle belirtilmesi gerekmektedir. Vergi kanunları incelendiğinde bu faydaların gider olarak indirilebileceğine ilişkin bir hükme rastlanmamaktadır. Bu nedenle henüz kesinleşmemiş ve ödenmemiş bu faydaların giderleştirilen tutarları ticari kazançtan indirilemez ve işletme açısından ertelenmiş vergi varlığı doğurur³⁸³.

³⁸¹Akbulut, Akın; a.g.e., s.883.

³⁸²TMS 19, paragraf 156.

³⁸³Akbulut, Akın; a.g.e., s.884.

2.2.3.4. İş İlişkinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar

Bu faydalar; çalışanın işletmeye sunduğu hizmetlerinin karşılığı olarak kendisine sağlanan faydalar kapsamında değerlendirilmez. TMS 19 paragraf 159' a göre bu faydalar; çalışanın iş akdinin sonlandırılması sebebiyle sağlanan faydalardır. Bu nedenle standart bu faydaları, TMS 19 kapsamındaki diğer üç faydadan ayrı olarak açıklamaktadır. Çalışan, bu faydaları iki şekilde hak edebilir. İlk olarak, işletmenin çalışanın işine son verilmesi yönünde aldığı karar sebebiyle hak edebilir. Diğer hak ediş sebebi ise, çalışanın işine son verilmesi karşılığında kendisine, işletme tarafından sunulan tekliflere ilişkin faydaları kabul etmesi neticesinde ortaya çıkar.

TMS 19 paragraf 160'a göre bu kapsamda çalışanlara sağlanacak faydalar; işletmenin, çalışana herhangi bir teklifi olmaksızın, çalışanın kendi isteği üzerine ya da yasalar kapsamındaki zorunlu emeklilik hükümleri nedeniyle işine son verilmesinden kaynaklı çalışanlara sağlanan faydaları kapsamaz. Çünkü bu faydalar iş ilişkisi (çalışma dönemi) sonrasında sağlanan faydalar kapsamında ele alınır.

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı faydalar şu şekilde ifade edilebilir:

- İşletme tarafından çalışanların bir kısmının ya da tamamının işine, çalışanların normal (zorunlu/yasal) emeklilik süresinden önce son verilmesi nedeniyle yapılan ödemeler ile,
- Çalışanları erken emekli olmaya teşvik etmek amaçlı olarak, yasal (zorunlu) olmaktan ziyade ihtiyari olarak işletme tarafından yapılan ek ödemelerdir.

Bu faydalar genellikle toplu ödeme biçiminde yapılmaktadır. Bunun dışında; çalışanın işi bırakması karşılığında kendisine daha fazla kıdem tazminatı ödenmesi, işi bıraktıktan sonra yeni iş buluncaya kadar ya da belirli bir süreye kadar işletmece ödeme yapılması, işletmece bazı masraflarının karşılanması gibi ödemeler bu faydalar kapsamında değerlendirilir. Bu faydalar kapsamında işletme tarafından yapılan ödemelerin, çalışanın işletmeye sunduğu hizmetlerle hiçbir ilgisi yoktur. Yani çalışanın,

işletmedeki üretime sunduğu çabalar neticesinde ödenen bir fayda değildir. Bu sebeple de muhasebeleştirilmesi diğer faydaların muhasebeleştirilmesinden farklıdır³⁸⁴.

TMS 19 paragraf 164'te, emeklilik ikramiyesi ve kıdem tazminatının hangi fayda kapsamında değerlendirileceğine değinilmiştir. Çalışanlara sağlanan birtakım faydalar vardır ki, bunların ödenmesi kesin olmakla beraber (asgari hizmet süresi ya da herhangi bir hak kazandırıcı şarta bağlı olarak), bu ödemelerin ne zaman yapılacağı kesin değildir. Bu faydalar, çalışanların işten ayrılma sebepleri dikkate alınmaksızın kendilerine ödenir. Kıdem tazminatı ve emeklilik ikramiyesi buna güzel bir örnektir. Bu faydaların, çalışanın işletmeye sunduğu hizmetleri karşılığında ödenen faydalar olmaları nedeniyle, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı sağlanan faydalar olarak değil, iş ilişkisi (çalışma dönemi) sonrasında sağlanan faydalar kapsamında değerlendirilir.

2.2.3.4.1. Muhasebeleştirme ve Ölçme

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı çalışanlara sağlanan faydaların nasıl ölçüleceği TMS 19 paragraf 168'de belirtilmiştir. İşletme; bu faydaların ölçümünü ve daha sonraki değişimlerin ölçümünü, sağlanan faydanın niteliğine göre yapar. Buna göre; iş ilişkisi (çalışma dönemi) sonrasında sağlanan faydaların iyileştirilmesi (çalışanın işi bırakması karşılığında kendisine daha fazla kıdem tazminatı ödenmesi gibi) biçiminde ise, bu durumda bu faydaların ölçümleri iş ilişkisi (çalışma dönemi) sonrasında sağlanan faydalara ilişkin standardın belirlediği hükümler çerçevesinde yapılır. Aksi takdirde;

- İş ilişkisinin sonlandırılması sebebiyle çalışana sağlanan faydalara ilişkin ödemenin tamamının, muhasebeleştirildiği yıllık hesap dönemini izleyen on iki ay içinde yerine getirilmesi bekleniyorsa, bu faydaların ölçümleri, iş görenlere sağlanan kısa vadeli faydalar bölümündeki hükümler çerçevesinde yapılır.

³⁸⁴Örten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın; a.g.e., s.296.

- Muhasebeleştirildiği yıllık hesap dönemini izleyen on iki ay içinde yerine getirilmesi beklenmiyorsa; bu faydaların ölçümleri, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar bölümündeki hükümler çerçevesinde yapılır.

Bu faydalar işletme tarafından ilan edildiğinde ya da işçilere açık veya zımni olarak ödeneceği vaat edildiğinde, artık işletme açısından bir yükümlülük doğmuştur. Bu yükümlülüğün işletmenin finansal tablolarında gösterilmesi gerekmektedir. Eğer bu yükümlülüğe ilişkin işletmenin yapacağı ödeme güvenilir olarak ölçülemiyorsa, işletme bu yükümlülüğünü TMS 37 Standardı çerçevesinde uygun şekilde dipnotlarda belirtmelidir³⁸⁵. Bu faydaların muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümler şöyledir:

“İşletme, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalarla ilgili olarak, aşağıdaki tarihlerden hangisi önce ise o tarihte bir borç ve gideri muhasebeleştirir:

(a) İşletmenin söz konusu faydalara ilişkin teklifini artık geri alamayacağı tarih ve

(b) İşletmenin, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalara ilişkin ödemeleri de içeren TMS 37 kapsamındaki yeniden yapılandırma maliyetlerini muhasebeleştirdiği tarih.

Çalışanın işletme tarafından önerilen faydalar karşılığında kendi isteği ile işten ayrılmayı kabul etmesi sonucu ödenecek iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar için, işletmenin söz konusu faydalara ilişkin teklifini artık geri alamayacağı tarih:

(a) Çalışanın teklifi kabul ettiği tarihten veya

(b) İşletmenin teklifini geri alabilmesine ilişkin bir sınırlamanın (örneğin, hukuki, düzenleyici veya sözleşme hükümleri veya başka bir sınırlama) yürürlüğe girdiği tarihten ya da teklif yapıldığında söz konusu sınırlama mevcut ise teklif yapıldığı tarihten,

önce olanıdır³⁸⁶”.

³⁸⁵Örten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın; a.g.e., s.296.

³⁸⁶TMS 19, paragraf 165, 166.

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı çalışanlara sağlanan faydaların diğer faydalardan en önemli farkı, çalışanın işletmedeki hizmetlerine karşılık olarak değil, işine son verilmesinden dolayı sağlanan faydalar olmasıdır. Bu faydalar; sözleşmeye, kanuna ya da işletmenin kurum içinde oluşturduğu iç uygulamalarına göre bir ödeme taahhüdüne dayanır. Standarda göre; işletme, bilanço tarihini izleyen bir yıl içerisinde faydaların tamamını ödemeyi taahhüt ediyorsa; bu taahhüt edilen tutar, mukayyet değerle bilançoda borç karşılığı ayrılarak gösterilir. Fakat faydanın tamamının ya da bir kısmının, bilanço tarihini izleyen bir yılın üzerinde bir sürede ödenmesi taahhüt ediliyorsa; bu fayda bilanço tarihinde iskontoya tabi tutularak, bilançoda borç karşılığı ayrılır.

Standart ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması

Vergi mevzuatımız, bu faydaların ödenme zamanının bir yılı aşp aşmamasına bakılmaksızın mukayyet değerle değerlemesini kabul etmektedir. Bu faydalar, çalışanın işyerindeki hizmetleri dolayısıyla sağlanan faydalar değildir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1. fıkrası (1) numaralı bendinde; herhangi bir giderin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilmesi için, ticari kazanca ulaşmak ve idame ettirmek maksatlı yapılması şartını koşmaktadır. Bu fayda kapsamındaki işletme giderlerinin, sırf işten çıkarmayı teşvik ve işletme içi uygulamalar nedeniyle yapılması halinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilir. Yapılan fayda ödemelerinin vergi mevzuatımız açısından gider olarak safi kazancın tespitinde indirilebilmesi için; Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1. Fıkrası (3) numaralı bendinde belirtildiği üzere, işle ilgili olması ve kanun/sözleşme/ılam kapsamında ödenmesi (İş Kanunu kapsamında ödenmesi gibi.) gerekmektedir.

İhbar tazminatı da iş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında değerlendirilir. Fakat ihbar tazminatı bir tazminat olmaktan öte ücretin bir unsuru gibi olduğundan, ücret niteliğinde kabul edilir ve ödenmesi koşuluyla (GVK madde40/3) safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir³⁸⁷.

³⁸⁷Akbulut, Akın; a.g.e., s.888-891.

Vergi mevzuatımız açısından yukarıdaki açıklamaları toparlayacak olursak, bu kapsamda çalışanlara sağlanan faydalar;

- Sırf işten çıkarmayı teşvik ya da kurum içi uygulamalar nedeniyle yapılıyorsa, bu kapsamdaki ödemeler kanunen kabul edilmeyen sürekli farklar kapsamında değerlendirilir ve ertelenmiş vergi varlığı söz konusu olmaz.
- İşle ilgili kanun/sözleşme/ılam kapsamında ödenmesi planlanıyorsa (ihbar ve kötü niyet tazminatları gibi), ödeneceği zamana kadar ayrılan karşılıklar kanunen kabul edilmeyen gider (geçici farklar) sayılır ve ertelenmiş vergi varlığı doğurur. Ödeme gerçekleştiğinde ise artık safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.

Örnek: Ünsal Ticaret İşletmesi'nin 55 çalışanı bulunmaktadır. İşletme; satış departmanında 7 ay önce işe aldığı çalışanını, geçerli bir sebep olmaksızın ve ihbar sürelerine uymadan işten çıkarmıştır. Çalışan, işletmeye karşı işe iade davası açmıştır. Mahkeme, çalışanın iş akdinin işveren tarafından geçersiz bir sebebe dayanarak sonlandırıldığını tespit etmiştir. Çalışana, çalıştırılmadığı 3 aylık süre için doğmuş bulunan ücret vb. haklarının ödenmesine ve işe iadesine karar vermiştir. Çalışanın işveren tarafından işe başlatılmaması durumunda ise; 6 aylık ücret tutarında işverenin işe başlatmama tazminatı ödemesine ve hak ettiği ihbar tazminatının çalışana ödenmesine hükmetmiştir.

Çalışan mahkeme kararının ardından 10 günlük yasal sürede işyerine işe başlamak üzere başvurmuş olmasına rağmen, işletme tarafından işe başlatılmamıştır. Çalışanın brüt ücret tutarı 4.000 TL olup; 2019 yılı için yararlanacağı asgari geçim indirimi tutarı 191,88 TL'dir.

İstenen: İşveren tarafından çalışana yapılacak tüm ödemeleri ve kesintileri hesaplayarak muhasebe kayıtlarını yapınız.

Çözüm:

4857 sayılı İş Kanunu'nun 18-21. maddeleri çerçevesinde; otuz ya da üzerinde işçi çalıştıran işletmelerde; altı ay ve üzeri kıdemi olan çalışanların belirsiz süreli iş sözleşmeleri, işveren tarafından geçerli bir sebep olmaksızın feshedilirse; çalışanlar bu feshin geçersiz olduğunu ileri sürerek mahkemeye başvurup işe iade davası açabilirler. Mahkeme, feshin geçersiz bir sebebe dayalı olduğuna hükmederse, çalışanın işe iadesine karar verebilir. Bu durumda mahkeme kararı kesin oluncaya kadar çalıştırılmadığı süre için (en çok dört aylık süre kadar) çalışana ücret vb. haklarının ödenmesine hükmeder. İşveren, işçinin başvurusu üzerine bir ay içinde çalışanı işe başlatmazsa, bu durumda çalışana en az dört aylık en fazla sekiz aylık ücreti kadar da işe başlatmama tazminatı ödemekle yükümlü olur. Ayrıca ödemediği ihbar ve varsa kıdem tazminatlarını da öder.

Örneğimizde; işçi işe iade davasını kazandığı halde, işveren tarafından işe başlatılmamıştır. Bu durumda aşağıdaki faydalara hak kazanmıştır:

- 3 aylık çalıştırılmadığı süre için ücreti,
- 6 aylık işe başlatmama tazminatı,
- 4 haftalık ihbar tazminatı³⁸⁸.

Çalışanın, çalıştırılmadığı süreye karşılık kendisine ödenecek **3 aylık ücreti**; gelir vergisi, damga vergisi ve sigorta primine tabidir. İşveren Uygulama Tebliği'ndeki:

“İşçinin işe iadesi için kesinleşen mahkeme veya özel hakem kararının kendisine tebliğinden itibaren on iş günü içinde işe başlamak üzere başvurmuş olması kaydıyla, işe başlatılsın veya başlatılmasın bu nitelikteki işçilere çalıştırılmayan süre için ödenen en çok dört aya kadar ücret ve diğer haklar, akdin feshedildiği aydan başlanılarak ilgili ayların prime esas kazançlarına dahil edilerek işsizlik sigortası primi de dahil olmak

³⁸⁸ 4857 Sayılı İş Kanunu, madde17/2'ye göre; kıdemi altı ay ile birbuçuk yıl arasında olan bir çalışan için ihbar süresi 4 haftadır.

üzere tüm sigorta kollarına ait primler kesilecek ve bu süreler hizmetten sayılacaktır³⁸⁹.”

hüküm gereği; sigorta prim kesintisi yapılacaktır.

Aynı şekilde bu **3 aylık ücret**, Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesi gereği ücret olduğundan, gelir vergisi ve damga vergisi kesintileri yapılacaktır.

Çalışana işe başlatmama sebebiyle ödenecek **işe başlatmama tazminatı** ise; yine Gelir Vergisi Kanunu’ndaki “*Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar gelir vergisinden müstesnadır*”³⁹⁰ hükmü çerçevesinde gelir vergisinden müstesnadır. Tazminat üzerinden sigorta prim kesintisi ise Sigorta İşleri Daire Bakanlığı’nın 16-330 Ek Genelgesi’nde belirtilen;

“İşçiyi başvurusu halinde bir ay içinde işe başlatmayan işverence işçiye ödenen ve mahkeme veya özel hakemce belirlenen en az dört, en çok sekiz aylık ücreti tutarındaki tazminatın, niteliği itibarıyla ücret sayılabilecek bir kazanç durumunda olmaması, esasen işe başlatılmayan sigortalının, başlatılmama nedeniyle sigortalılık vasfının da kalmaması, ödenecek paraların işçiyi himaye gayesine ve işverene işe başlatmama nedeniyle verilen bir medeni ceza niteliğinde olması nedenleriyle, anılan tazminatın prime tabi tutulmaması³⁹¹”

Hüküm gereği yapılmayacaktır. Sadece damga vergisine tabi olacaktır.

İhbar tazminatı ise; İşveren Uygulama Tebliği’ndeki:

“4857 sayılı Kanunun 17’nci maddesinde, belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi gerektiği, işçinin kıdemine göre değişen süreler sonunda iş sözleşmesinin feshedilmiş sayılacağı, bildirim şartına uymayan tarafın, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminatı (ihbar tazminatı) ödemek zorunda olduğu belirtilmiştir. Bu durumda sigortalının işyeri ile hukuki ilişkisi iş sözleşmesinin feshi ile sona

³⁸⁹ İşveren Uygulama Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 01.09.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28398, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.16563&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=i%C5%9Fveren%20uygulama> (26 Aralık 2018), m.7.3.

³⁹⁰ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 31.12.1960, Resmi Gazete Tarihi: 06.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10700, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (26 Aralık 2018), m.25/1-1.

³⁹¹ SSK Ek Genelgesi 16-330 (İş Sözleşmesi Feshedilen Sigortalıların Görevlerine İade Edilmelerine İlişkin Kararlar ve Hizmet Tespit Kararları), 08.03.2005, <http://www.kocaelismmmo.org.tr/v3/tr/Archive4.asp?m1=2&m2=6&m3=21&m4=509> (26 Aralık 2018), m.2.1-a.

ermiş olduğundan, ödenen tazminat, ücret niteliğinde olmadığı için prime esas kazançta da dahil edilemeyecektir³⁹².”

hüküm çerçevesinde sigorta primine tabi olmayacaktır. Ancak gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılacaktır.

Not: Çalışan işyerinde asgari bir yıl çalışmadığı için kıdem tazminatı almaya hak kazanamamıştır.

İşletme tarafından ödenecek ücret ve tazminat giderleri; Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesinin 1. fıkrasındaki (1) numaralı bentteki *“Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir”* ve aynı kanunun 40. maddesinin 1. fıkrasındaki (3) numaralı bendindeki *“İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir”* hükümleri gereğince ödendiklerinde kanunen kabul edilen gider sayılırlar.

TMS 19 Paragraf 168’e göre; kısa vadede ödenecek tazminat ve ücret ödemelerinin ölçüm ve muhasebeleştirilmesi, muhasebeleştirildiği yıllık hesap dönemini izleyen on iki ay içinde yerine getirilmesi bekleniyorsa, iş görenlere sağlanan kısa vadeli faydalar bölümündeki hükümler çerçevesinde yapılır. Kısa vadeli olduğu için de bu ücret ve tazminatlar için herhangi bir iskonto oranı uygulanmaz ve mukayyet değerle değerlendirilir. Bu açıdan standart ve vergi uygulamasının kayıtları benzerlik göstermektedir.

Açıklamalar doğrultusunda yapılacak hesaplamalar ve muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

³⁹² İşveren Uygulama Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 01.09.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28398, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.16563&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=i%C5%9Fveren%20uygulama> (26 Aralık 2018), m.7.8.5-1.

3 aylık ücretten yapılacak yasal kesintiler ve ödenecek net tutar:

Brüt Ücret Toplamı	12.000 TL (3 ay için 4.000 TL x 3 ay)
SGK İşçi Payı	1.680 TL (12.000TL x %14)
İşsizlik Sig. İşçi Payı	120 TL (12.000 TL x %1)
Gelir Vergisi Matrahı	10.200TL (12.000 TL – 1.680 TL – 120 TL)
Gelir Vergisi	1.530 TL (10.200TL x %15)
Asgari Geçim İndirimi (AGİ)	575,64TL (2019 yılı için bekar ve çocuksuz bir işçiye ödenecek tutar191,88 TL'dir. 3 ay için = 191.88 x 3 = 575,64 TL)
Ödenecek Gelir Vergisi	954,36 TL (1.530 TL –575,64 TL)
Damga Vergisi	91,08TL (12.000 TL x 0,00759)
Kesintiler Toplamı	2.845,44 TL (1.680 TL + 120 TL + 954,36TL + 91,08 TL)
Net Ücret	9.154,56 TL (12.000 TL –2.845,44 TL)
SGK İşveren Payı	1.860 TL (12.000 TL x %15,5)
İşsizlik Sig. İşv. Payı	240 TL (12.000 TL x %2)

6 aylık tazminat ve yapılacak damga vergisi kesintisi:

Toplam Tazminat Tutarı: 4.000 TL x 6 ay = 24.000 TL

Damga Vergisi Kesintisi: 24.000 TL x 0,00759 = 182,16 TL

Net Tazminat tutarı: 24.000 TL – 182,16 TL = 23.817,84 TL

İhbar Tazminatı ve Yapılacak gelir vergisi ve damga vergisi kesintileri:

İhbar Süresi: 4 hafta / 28 gün

İhbar Tazminatına Esas Ücret: 4.000 TL

İhbar Tazminatı (Brüt): 3.733,33 TL [(400 TL / 30 Gün) x 28 gün]

Gelir Vergisi Kesintisi: 560 TL (3.733,33TL x 0,15)

Damga Vergisi Kesintisi (%0,759): 28,34 TL (3.733,33 TL x 0,00759)

Ödenecek İhbar Tazminatı (Net):3.144,99 TL (3.733,33– 560 – 28,34)

Mahkeme kararı kesinleştğinde ve işletme çalışanı işe başlatmama kararı aldığında şu şekilde bir kayıt yapacaktır:

	05.04.2019		
760 PAZ. SAT.DAĞ. GİDER.			
760.01 Ücret Ödemeleri		41.833,33	
760.011 Brüt Ücret 12.000			
760.012 SGK İşveren Payı 1.860			
760.013 İşsiz. Sig. İşv. Pay. 240			
760.02 Tazminat Ödemeleri			
760.021 İşe Başlatmama 24.000,00			
760.022 İhbar Tazminatı 3.733,33			
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		575,64	
136.01 AGİ 575,64			
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALAR İLİŞKİN KARŞILIKLAR			36.117,39
374.02 Aylık ücret 9.154,56			
374.03 İşe Baş. Taz. 23.817,84			
374.04 İhbar Taz. 3.144,99			
360 ÖDEN. VER. VE FONLAR			
360.01 Gelir Ver.			
360.011 Ücret 1.530,00			2.391,58
360.012 İhb. Tazminat 560,00			
360.02 Damga Vergisi 301,58			
361 ÖDEN. SOS. GÜV. KESİNTİ.			
361.01 SGK İşv. Payı 1.860			3.900,00
361.02 SGK İşçi Payı 1.680			
361.03 İşs. Sig. İşv. Payı 240			
361.04 İşs. Sig. İşçi Payı 120			
Mahkeme kararına ilişkin karşılık ayırma			

Çalışana ödemeler yapıldığında şu kayıt yapılacaktır:

16.04.2019		
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR	36.117,39	
374.02 Aylık ücret 9.154,56		
374.03 İşe Baş. Taz. 23.817,84		
374.04 İhbar Taz. 3.144,99		
102 BANKALAR		
Eski çalışana ücret ve tazminat ödemeleri		36.117,39

c-) Bir sonraki aydaki sigorta prim ve vergi ödemelerinin kaydı:

23.05.2019		
360 ÖDEN. VER. VE FONLAR	2.391,58	
360.01 Gelir Ver.		
360.011 Ücret 1.530,00		
360.012 İhb.Tazminatı 560,00		
360.02 Damga Vergisi 301,58		
361 ÖDEN. SOS. GÜV. KESİNTİ.	3.900,00	
361.01 SGK İşv. Payı 1.860,00		
361.02 SGK İşçi Payı 1.680,00		
361.03 İşs. Sig. İşv.Payı 240,00		
361.04 İşs. Sig. İşçi Payı 120,00		
770 GENEL YÖNETİM GİD.	83,70	
770.02 Beyan. Dam. Ver.		
770.02.01 APHB 35,70		
770.02.02 Muhtasar 48,00		
102 BANKALAR		5.799,64
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		
136.01 AGİ 575,64		575,64
Sigorta prim ve vergi ödemeleri		

2.3. TMS 26 EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA STANDARDI

2.3.1. Standardın Kapsamı

Çalışanlar; iş hayatları sona erdikten sonra aylık ödemeler şeklinde ya da toplu olarak para alabilmek maksadıyla çalıştıkları zamanda, bazı oluşumlara (yardımlaşma kurumu ya da yardımlaşma ve dayanışma sandığı gibi) ödeme yapabilirler. Kendisine ödeme yapılan oluşum ise, bu ödemeleri değerlendirerek ve nemalandırarak, çalışanlara iş hayatları sonrasında yapacağı ödemelere ilişkin kaynak yaratmaya çalışır. Bu sebeple, emekliliğinde kendisine fayda sağlanması maksadıyla ödemelerde bulunan çalışanın doğru bilgilendirilmesi oldukça önemlidir³⁹³.

Emeklilik fayda planlarıyla ilgili finansal tablolar hazırlanırken bu standart çerçevesinde finansal tabloların hazırlanması gerekmektedir. Emeklilik fayda planları; bazen süper emeklilik planları, bazen emeklilik planları veya emeklilik fayda planları şeklinde isimlendirilebilmektedir³⁹⁴. “*Bu Standart emeklilik fayda planını, katılımcıların işverenlerinden ayrı olarak raporlama yapan bir işletme olarak ele alır. Bu Standartta aksi öngörülmemiş olmadıkça, diğer tüm Standartlar emeklilik fayda planlarının finansal tablolarına uygulanır*”³⁹⁵. Ülkemizdeki Ordu Yardımlaşma Kurumu (OYAK), emeklilik fayda planını raporlayan işletmeye güzel bir örnektir. Standart; bu gibi kurumların, emeklilik fayda planları çerçevesinde hazırlayacağı finansal raporların düzenlenme esaslarını içerir³⁹⁶.

TMS 26, emeklilik fayda planının tüm katılımcılar çerçevesinde muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasını düzenler. Katılımcıların emeklilik fayda haklarının taraflarına münferit olarak raporlanmasını düzenlemez. TMS 19; işverenin

³⁹³Gençoğlu, Ümit Gücenme; Özerhan, Yıldız ve Karabınar, Selahattin; a.g.e., s.494.

³⁹⁴ TMS 26, **Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı**, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Ankara, 2019, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2026.pdf> (25 Mart 2019), Paragraf 1-2.

³⁹⁵TMS 26, paragraf 2.

³⁹⁶Gençoğlu, Ümit Gücenme; Özerhan, Yıldız ve Karabınar, Selahattin; a.g.e., s.494.

kendi çalışanlarının emeklilik fayda maliyetlerini tespit ederek, finansal tablolarına yansıtma esaslarını düzenler. Bu sebeple TMS 26, TMS 19’u tamamlar niteliktedir³⁹⁷.

TMS 26 paragraf 7 çerçevesinde bu standart, çalışan ve işverenlerin devletin sosyal güvenlik kurumlarına çalışan adına yaptıkları ödemeleri kapsamına almaz. Yine TMS 19’un kapsamına giren ertelenmiş ücretler, kıdem tazminatları, çalışanlara uzun süreli sağlanan faydalar, işten çıkarılma planları, özel erken emeklilik planları, ikramiye planları, sağlık planları, refah planları vb. çalışanlara sağlanan diğer faydalara ilişkin düzenlemeleri de içermez.

Tanımlanmış katkı planları ya da tanımlanmış fayda planları, emeklilik fayda planlarını oluşturur. Bu planların büyük bir kısmı, emeklilik fayda planlarının ödenmesi amacıyla katkı paylarının yatırılacağı bir fonun oluşturulmasını gerektirir. Fonun ayrı bir hukuki kişiliği olabilir veya olmayabilir³⁹⁸. Bu fonlar, fon varlıklarının yönetiminden ayrı hareket eden bağımsız kişilerce idare edilebilir. Bu kişilere bazı ülkelerde müteveli heyeti de denilmektedir³⁹⁹.

2.3.2. Standarda İlişkin Tanımlar

TMS 26 paragraf 8-11’de standarda ilişkin terimlerin tanımları ve açıklamaları yapılmıştır. Bu terimler ve tanımları şu şekildedir.

➤ **Emeklilik Fayda Planları:** Çalışanların hizmetlerinin bitiminde ya da hizmet bitimi sonrasında (bir kerede ya da yıllık gelir şeklinde) işverenlerince sağlanacak faydaların ya da işletmenin fayda sağlamak maksatlı yaptığı katkıların, işletme uygulamalarına dayanılarak ya da bir belgede belirtilen koşullar çerçevesinde, emeklilik öncesinde belirlenebildiği ya da bu fayda ve katkıların tahmin edilebildiği anlaşmalardır. Bu planların çoğu bir fonun oluşturulmasını sağlar. Bu fona katılım payları yatırılır ve katılım payları üzerinden hizmet bitimi ya da hizmet bitiminden sonra hak ettikleri faydalar ödenir. Bu kapsamda kurulan fonlar, fon varlıklarının yönetiminden ayrı olarak bağımsız hareket eden taraflarca yönetilebilir. Bu taraflar kimi

³⁹⁷TMS 26, paragraf 3-4.

³⁹⁸TMS 26, paragraf 5.

³⁹⁹Gençoğlu, Ümit Gücenme; Özerhan, Yıldız ve Karabınar, Selahattin; a.g.e., s.495.

lkelerde müteveli heyeti olarak isimlendirilir. Be sebeple bu standartta bahsi geçen müteveli kavramı; bir vakfın kurulup kurulmadığıyla ilgilenmeden, fonu idare eden tarafları ifade etmek maksatlı kullanılmaktadır.

Kimi emeklilik fayda planlarında, işverenlerin haricinde katkı sağlayanlar olabilir. TMS 26, bu tür planların da finansal tablolara yansıtılmasında uygulanır.

Emeklilik fayda planlarının; birbirinden farklı ayırt edici özelliklere sahip olan, tanımlanmış fayda planları ya da tanımlanmış katkı planları olarak kendi içerisinde iki türü bulunur. Fakat bazen, her iki planında özelliklerine sahip karma planlar olabilir. Standart bu karma planları tanımlanmış fayda planları olarak değerlendirir.

➤ **Tanımlanmış Katkı Planları:** Çalışanlara emeklilik faydası şeklinde ödenecek tutarların, kurulan fona yapılan katkılar ve yapılan katkılar üzerinden sağlanan yatırım kazançları vasıtasıyla belirlendiği emeklilik fayda planlarıdır.

➤ **Tanımlanmış Fayda Planları:** Çalışanlara emeklilik faydası şeklinde ödenecek tutarların, çoğu zaman çalışanların hizmet süreleri ve kazançlarına bağlı olarak geliştirilen bir formül doğrultusunda belirlendiği emeklilik fayda planlarıdır.

➤ **Fonlama:** Çalışanlara gelecekte emeklilik faydası şeklinde yapılacak ödemelere ilişkin yükümlülüklerin karşılanması maksadıyla, işveren işletmenin haricindeki bir işletmeye (kurulan fona) varlık devri faaliyetidir.

➤ **Katılımcılar:** Oluşturulan emeklilik fayda planının üyeleri ile yine bu plan kapsamında sağlanan faydalardan yararlanma durumu olan diğer kişilerdir.

➤ **“Sağlanacak Faydalarda Kullanılabilecek Net Varlıklar:** *Planın varlıklarından, taahhüt edilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değerleri dışındaki yükümlülükler düşüldükten sonra kalan varlıklardır*⁴⁰⁰”.

⁴⁰⁰TMS 26, paragraf 8.

➤ **Taahhüt Edilen Emeklilik Faydalarının Bugünkü Aktüeryal Değeri:**

Çalışanlara (mevcut ve geçmişte çalışanlar); işletmeye sunmuş oldukları hizmetlere binaen, çalışma süreleri bitiminde ya da çalışma süreleri bittikten sonra, emeklilik fayda planı kapsamında ödeneceği tahmin edilen yükümlülük tutarının bugünkü değeridir⁴⁰¹.

2.3.3. Tanımlanmış Katkı Planları

Bu planlar; katılımcılara emeklilik faydası şeklinde ödenecek tutarların, ilgili fona yapılan katkılar (katılımcının, işverenin veya her ikisinin katkısı) ile bu katkılardan elde edilen yatırım kazançları (fonun verimliliği) vasıtasıyla tespit edildiği emeklilik fayda planlarıdır⁴⁰². Bu plana örnek olarak OYAK mensubu bir kimsenin her ay ödediği katkı payı ile bu katkı payının nemalandırılmasına (fonun faaliyet verimliliği) ilişkin plan verilebilir⁴⁰³.

Tanımlanmış katkı planlarında, şu anki katkı payı ile gelecekteki katkı payları ve fonun verimliliğinde (yatırım gelirlerinde) ciddi değişiklikler olması durumunda, gelecekte ödenecek faydalar bir aktüeryal değerlemeye tabi tutulabilir. Fakat normal koşullarda, tanımlanmış katkı payları aktüeryal bir değerlemeye tabi tutulmaz. Katılımcılar; planın işleyişinin, gelecekte elde edilecek fayda tutarlarını direkt olarak etkilemesi sebebiyle bu işleyişle yakından ilgilenirler. Ödemiş oldukları katkı paylarının ilgili fona aktarılıp aktarılmadığını ve bu fondan fayda sağlayacak tarafların haklarının korunması için fonun yeterli bir kontrole tabi tutulup tutulmadığını bilmek isterler. İşveren burada katkı planının verimli ve adil bir şekilde işlemesiyle ilgilenir.

Tanımlanmış katkı planlarına yönelik raporlama yapılmasındaki amaç, planın içeriğiyle ilgili ve plandaki yatırımların performansı ile ilgili periyodik olarak bilgi vermektir. Bu amacın gerçekleşmesi için finansal tabloların aşağıdaki hususları içermesi gerekir:

⁴⁰¹ TMS 26, paragraf 8.

⁴⁰² Küçük, Muzaffer; “Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama (TMS 26) (Vergi Uygulaması ve Muhasebe Standardı Karşılaştırması)”, *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 2012, <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/19982/> (25 Mart 2019).

⁴⁰³ Gençoğlu, Ümit Gücenme; Özerhan, Yıldız ve Karabınar, Selahattin; a.g.e., s.495.

- Dönemde gerçekleşen ve önemlilik arz eden faaliyetlere ilişkin açıklamalarla, planın koşul ve içeriği ve planın üyeliğine yönelik herhangi bir değişikliğin etkisini içermesi gerekir.
- Finansal tablolar; yatırım performanslarını, döneme ait işlemleri ve dönem sonundaki planın finansal durumuna ait tabloları içermelidir.
- Yatırım politikalarına yönelik açıklamaları içermelidir⁴⁰⁴.

2.3.4. Tanımlanmış Fayda Planları

Bu planlar; katılımcılara hizmetlerinin bitiminde ya da hizmet bitiminden sonra ödenecek emeklilik fayda tutarlarının, çoğu zaman çalışanın hizmet süreleri ve/veya kazançlarına bağlı olarak geliştirilen bir formül doğrultusunda belirlendiği ya da tahmin edilebildiği planlardır. Bu nedenle bir aktüer tarafından; belirli aralıklarla bu planların finansal durumunun değerlendirilmesine, plana ilişkin varsayımların gözden geçirilmesine ve ileriki dönemlerde yapılacak katkı payı tutarlarına yönelik önerilerin yapılmasına gerek vardır⁴⁰⁵.

TMS 26 paragraf 17'ye göre tanımlanmış fayda planlarına yönelik finansal tablolarda aşağıdaki hususlar gösterilmelidir:

- Katılımcılara sağlanacak faydalar için kullanılabilecek net varlıklar,
- Çalışana emeklilik fayda hakları kapsamında çalışana hizmet bitimi ya da hizmet bitimi sonrasında ödenmesi taahhüt edilen faydalara ilişkin tutarların, kazanılmış haklar ve kazanılmamış haklar ayırımına tabi tutularak hesaplanmış bugünkü değerleri,
- Net varlıklar ile hesaplanan aktüeryal yükümlülük arasında ortaya çıkan fark (fazla ya da açık),

TMS 26 paragraf 18'e göre; emeklilik fayda planları kapsamında çalışana ödenmesi taahhüt edilen faydalara ilişkin tutarların bugünkü aktüeryal değerleri

⁴⁰⁴TMS 26, paragraf 14-16.

⁴⁰⁵Küçük, Muzaffer; "Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama (TMS 26) (Vergi Uygulaması ve Muhasebe Standardı Karşılaştırması)", *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 2012, <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/19982/> (25 Mart 2019).

hesaplanırken, hesaplamada kullanılan yöntem açıklanmalıdır. Yine çalışanın bugünkü maaşları ya da gelecekteki tahmini maaşları dikkate alınarak, planda belirtilen koşullar kapsamında şu ana kadar verilen hizmetlere yönelik taahhüt edilen faydalar dikkate alınır. Taahhüt edilen faydaların bugünkü aktüeryal değerlerine önemli derecede etki edebilecek aktüeryal varsayımlardaki değişikliklerin plana olan etkisi de açıklanmalıdır.

TMS 26 paragraf 19-20'ye göre; finansal tablolar, katılımcılara sağlanacak faydalar için kullanılacak net varlıklar ile emeklilik faydası kapsamındaki yükümlülüklerin bugünkü aktüeryal değerleri arasındaki ilişkiyi açıklamalıdır. Ayrıca taahhüt edilen emeklilik faydalarına yönelik fonlama politikasını da açıklamalıdır. Emeklilik fayda planları kapsamında ödenmesi taahhüt edilen faydalara ilişkin ödemeler; planın uygulama verimliliğine, yatırım performansına, finansal durumuna bağlıdır. Yine gelecekte katılımcıların katkı payı yatırma gücü de taahhüt edilen faydalara ilişkin ödemeleri etkiler.

Tanımlanmış fayda planları için raporlamaya gidilmesindeki amaç, plan tarafından sağlanan faydalar ile biriken kaynaklar arasındaki zaman içindeki bağın değerlendirilmesine katkı sağlayacak bilgilere ulaşmaktır. Raporlama, buna ek olarak planın mali kaynakları ve işleyişi ile ilgili periyodik olarak bilgi sağlar. Bu amaçlara ulaşmak için finansal tabloların aşağıdaki hususları barındırması gerekir. Bu hususlar:

- Planı etkileyebilecek, dönem içinde gerçekleşen ve önemlilik arz eden faaliyetlere yönelik açıklamalar bulunmalıdır.
- Planın koşul ve içeriğinde ya da planın üyeliğindeki herhangi bir değişikliğin etkileri açıklanmalıdır.
- Döneme ilişkin işlemleri, planın dönem bitimindeki finansal durumunu gösteren tabloları ve yatırım performansını göstermelidir.
- Yatırım politikalarına yönelik açıklamaları barındırmalıdır.
- Ayrı bir rapor olarak ya da ilgili tabloların bir bölümünde, aktüeryal bilgilere yer verilmesi gerekir⁴⁰⁶.

⁴⁰⁶TMS 26, paragraf 22.

2.3.5. Tanımlanmış Emeklilik Faydalarının Aktüeryal Bugünkü Değeri

Emeklilik faydaları kapsamında beklenen ödemelere ilişkin bugünkü değer hesaplanırken, katılımcıların cari dönem maaş düzeyleri ya da emekliliğine kadar olan sürede tahmin edilen maaş düzeyleri kullanılır. Hesaplama, cari dönem maaş düzeyi ya da öngörülen maaş düzeyi yaklaşımlarının seçilme nedenleri farklılık gösterir.

Cari Dönem Maaş Düzeyinin Seçilme Nedenleri:

- Daha az varsayım içermesi nedeniyle, taahhüt edilen faydalara ilişkin ödemelerin bugünkü aktüeryal değeri daha nesnel hesaplanabilir.
- Maaş artışlarıyla ilintili olarak; emeklilik faydalarında meydana gelecek artışlar, maaş artışının yapıldığı tarihte planın yükümlülüğünü oluşturur.
- Planın kesintiye uğraması ya da bitirilmesi halinde; ödenecek yükümlülük tutarları, bu yaklaşımla hesaplanmış bugünkü aktüeryal değere daha yakındır.

Öngörülen Maaş Düzeyinin Seçilme Nedenleri:

- Finansal bilgiler, tahmin ve varsayımlara bakılmaksızın işletmenin sürekliliği ilkesi çerçevesinde hazırlanmalıdır.
- Nihai ödeme planlarında ödenecek olan emeklilik fayda yükümlülükleri, emeklilik tarihindeki ya da bu tarihe yakın bir tarihteki maaşlar esas alınarak belirlenir. Bu sebeple de maaşların, yatırım getiri oranlarının ve yapılacak olan katkı paylarının öngörülmesi gereklidir.
- Eğer planın fonlamanın büyük bir kısmı öngörülen maaşlara göre yapıldıysa ve öngörülen maaşlar dikkate alınmazsa; bu durumda, aşırı fonlanmamış plan aşırı fonlanmış gibi veya olması gerekenden eksik fonlanmış plan yeterli düzeyde fonlanmış gibi finansal raporlamaya yansıtılabilir⁴⁰⁷.

⁴⁰⁷TMS 26, paragraf 23-25.

“Birçok ülkede aktüeryal değerleme, üç yılda birden daha sık bir sürede yapılmaz. Finansal tabloların düzenlendiği tarihte, herhangi bir aktüeryal değerlemenin yapılmamış olması durumunda, en yakın tarihli değerleme işlemi esas alınır ve söz konusu değerlemenin tarihi açıklanır”⁴⁰⁸.

2.3.6. Plan Varlıklarının Değerlemesi

Emeklilik fayda planı çerçevesindeki yatırımların gösterimi gerçeğe uygun değerleri ile yapılır. Eğer bu yatırımlar pazarlanabilir menkul kıymetler ise, gerçeğe uygun değer olarak dikkate alınacak tutar bu menkul kıymetlerin piyasa değeridir. Gerçeğe uygun değerın tespitinin mümkün olmadığı plan yatırımlarında, tespit edememenin gerekçeleri açıklanır⁴⁰⁹.

⁴⁰⁸TMS 26, paragraf 27.

⁴⁰⁹TMS 26, paragraf 32.

2.4. TFRS 2 HİSSE BAZLI ÖDEMELER STANDARDI

2.4.1. Standardın Amaç ve Kapsamı

Bu standart, işletmenin hisse bazlı ödeme işlemlerine ilişkin olarak yapması gereken finansal raporlama hususlarını düzenlemektedir⁴¹⁰. Bu sebeple de standart, hisse bazlı ödeme işlemi yapan bir işletmenin muhasebeleştirme kurallarını açıklar ve finansal raporlaması hakkında derinlemesine bilgi akışı sağlar⁴¹¹. Bahsi geçen hisse bazlı ödeme işlemleri, şu işlemleri içermektedir:

- Hisse bazlı ödeme anlaşması doğrultusunda tedarikçiden (işletme çalışanları da dahil olmak üzere) yaptığı mal ya da hizmet alım işlemleri,
- Başka bir grup işletmesinin; hisse bazlı ödeme anlaşması kapsamında, mal ya da hizmetleri satın aldığı, tedarikçiyle yapmış olduğu işlemi gerçekleştirme yükümlülüğüne katlandığı işlemler⁴¹².

Standart; mal ya da hizmet alımlarına ilişkin yapılacak ödemelerin aşağıdaki şekillerde gerçekleşmesi durumunda devreye girmektedir:

- Özkaynaklardan ödeme yapılması,
- Özkaynağın fiyatındaki değişime bağlı olarak yapılan hesaplamalar neticesinde gerçekleştirilen nakit ödemeler,
- Ödemenin; özkaynaktan ya da nakit olarak gerçekleştirilmesi alternatifinin, işletme ya da karşı işletmeye (tedarikçiye) ait olduğu işlemler⁴¹³.

İşletmeye ait olan özkaynağa dayalı finansal aracı (hisse senetleri gibi) elinde bulunduran taraflarla (çalışanlar dahil) işletmenin yaptığı işlemler, standart tarafından hisse bazlı ödeme işlemi olarak değerlendirilmemektedir. Örneğin; sermaye arttırımı

⁴¹⁰ TFRS 2, **Hisse Bazlı Ödemeler Standardı**, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Ankara, 2019, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TFRS/TFRS_2.pdf (7 Nisan 2019), paragraf 1.

⁴¹¹ Varol, Naim; “Vergi Mevzuatı Açısından TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardının Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.80 (Ekim 2018), s.92.

⁴¹² Gençoğlu, Ümit Gücenme; Özerhan, Yıldız ve Karabınar, Selahattin; a.g.e., s.676.

⁴¹³ Varol, Naim; a.g.e., s.92.

gibi sebeplerle ilave olarak özkaynağa dayalı finansal aracın ihraç edilmesi durumunda, işletmenin bu finansal araçları (hisse senetlerini), özkaynağa dayalı finansal araçları elinde bulunduran taraflara, gerçeğe uygun değerinin altında bir fiyatla alım hakkı vermesi, hisse bazı ödeme işlemi olarak değerlendirilmemektedir⁴¹⁴.

TFRS 2 paragraf 5'e göre; bu standart, hisse bazlı ödeme ile mal ve hizmet alım işlemlerinde uygulanır. Mallardan kasıt ise; stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile finansal olmayan varlıklardır. İşletme birleşmeleri kapsamında edinilen mallar, bu standardın kapsamına girmemektedir.

2.4.2. Standartta Bahsi Geçen Terimlere İlişkin Tanımlar

Standardın EK-A bölümünde, standartta adı geçen terimlerin açıklamaları yapılmaktadır. Bu terimlerin bazılarının açıklamaları şu şekilde yapılmıştır:

Nakit Olarak Ödenen Hisse Bazlı Ödemeler

İşletmenin; mal ya da hizmetlerin tedarikçisine, bu almış olduğu mal ya da hizmetler karşılığında nakit ödemede bulunarak ya da diğer varlıkların transfer edilmesi biçiminde yapacağı ödemeye ilişkin bedelin, işletme ya da grup işletmesinin sahip olduğu özkaynağa dayalı finansal araçlarının (Bu finansal araçlara hisse senetleri ve hisse senetlerinin opsiyonları dahildir.) değerleri (fiyatları) baz alınarak tespit edildiği hisse bazlı ödeme işlemleridir.

Özkaynağa Dayalı Finansal Araç

İşletmenin varlıklarından tüm borçlarının düşürülmesinin ardından, varlıklarında bir payı/hakkı belirten sözleşme (hisse senetleri gibi).

İhraç Edilmiş Özkaynağa Dayalı Finansal Araç

Hisse bazlı ödeme anlaşmalarıyla işletme tarafından başka bir tarafa sağlanan, işletmeye ait özkaynağa dayalı finansal aracı koşullu ya da koşulsuz elde etme hakkıdır.

⁴¹⁴TFRS 2, paragraf 4.

Gerçeğe Uygun Değer

İstekli ve bilgili gruplar arasında, karşılıklı pazarlık ortamında, bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi halinde ortaya çıkması gereken tutardır.

İhraç Tarihi

İşletme ile tedarikçilerin (çalışanlar dahil) hisse bazlı ödeme anlaşmasındaki ilke ve koşullarda mutabakata vardıkları tarihtir. Bu tarihte; işletme, diğer tarafa kendi özkaynağına dayalı finansal araçlarını ya da diğer varlıklarını, gerekli hakediş şartları gerçekleştiğinde paraya çevirme hakkı verir. İşletmenin hissedarları tarafından anlaşmanın onaylanması koşulu varsa, bu durumda ihraç tarihi, hissedarlarca onaylamanın yapıldığı tarihtir.

İçsel Değer

Karşı tarafın onaylama ya da koşullu/koşulsuz alma hakkının bulunduğu hisse senetleri ile bu senetler için ödeyeceği fiyat arasındaki farktır. Örneğin; hisse senetlerinin kullanım fiyatı 15 TL ve gerçeğe uygun değeri 20 TL ise, bu hisse seneti opsiyonunda 5 TL'lik içsel değer vardır.

Piyasa Koşulu

Standart, piyasa koşulunun 2 durumunda gerçekleşeceğini açıklamaktadır:

- Hisse senetinin belirli bir fiyata ulaşması ya da hisse seneti opsiyonunda istenilen içsel değer oluşması,
- İşletmenin sahip olduğu özkaynağa dayalı finansal araçlarının, öteki işletmelerin sahip olduğu özkaynağa dayalı finansal araçların değerine nazaran, piyasa fiyatında hedeflenen ve arzulanan değere (fiyata) ulaşılması durumunda da piyasa koşulu gerçekleşmiş olur.

Piyasa koşulu aslında, bu tür finansal araçların istenilen performansa ulaşması şartıdır.

Ölçüm Tarihi

İşletmenin ihraç etmiş olduğu özkaynağa dayalı finansal araçlarının, bu standardın amacı doğrultusunda, gerçeğe uygun değerinin ölçüldüğü tarihtir.

Hisse Seneti Opsiyonu

Opsiyon sahibine, belirli bir dönemde işletmeye ait hisse senetlerini, belirlenebilir veya sabit bir fiyattan satın alma hakkı veren sözleşmedir. Bu hak aynı zamanda bir yükümlülük değildir. Opsiyonun kullanım hakkı, opsiyon sahibinin inisiyatifindedir.

2.4.3. Muhasebeleştirme ve Ölçme

Hisse bazlı ödeme işlemleri çerçevesinde alınan mal ya da hizmetlerden, mallar alındıkça ve hizmetler sağlandıkça işletme tarafından muhasebeleştirilmesi yapılır. İşlemler gerçekleştirilirken; özkaynaktan karşılanarak mal ya da hizmet elde edilmesi halinde özkaynaklarda, hisse bazlı ödeme işleminin nakit olarak gerçekleştirilmesi yoluyla mal ya da hizmet elde edilmesi halinde ise borçlarda işlemler neticesinde meydana gelen artışlar muhasebeleştirilir. Hisse bazlı ödeme işlemleri kapsamında alınan mal ya da hizmetlerin, işletme tarafından varlık olarak muhasebeleştirilmesinin uygunluğunun kabul edilmemesi durumunda, bu kalemler gider olarak muhasebeleştirilir⁴¹⁵.

TFRS'lerin büyük bir kısmı, işletmelerin varlık ve yükümlülüklerinin ölçümü ve raporlamasını gerçeğe uygun değerle yapmasını istemektedir. Fakat; özkaynağa dayalı finansal araçların, mal ve hizmetlerin, çalışanlara sağlanan hisse bazlı ödemelerin gerçeğe uygun değerlerinin ölçümünün nasıl yapılacağı konusunda ortadaki tek açıklayıcı ifade, TFRS'nin gerçeğe uygun değer tanımıdır. Tanımda da gerçeğe uygun değer; istekli ve bilgili taraflar arasında, karşılıklı pazarlık ortamında, bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi halinde ortaya çıkması gereken tutar olarak ifade edilmiştir⁴¹⁶. TFRS 2 paragraf 16'ya göre; özkaynağa dayalı finansal araçların ölçüm

⁴¹⁵TFRS 2, paragraf 7-8.

⁴¹⁶Daştan, Abdülkerim ve Abdioğlu, Hasan; "Hisse Bazlı Ödemeler Standardı ve Muhasebe Uygulamaları", **Balıkesir Üniversitesi-Bandırma İİBF Akademik Fener Dergisi**, (2008), s.79.

tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değerleri, varsa bu finansal araçların piyasa fiyatları aracılığıyla ölçülür. TFRS 2 paragraf 17'ye göre; bu özkaynağa dayalı finansal araçların piyasa fiyatları yoksa, gerçeğe uygun değer, tanımdaki şartlar çerçevesinde bir değerlendirme tekniği vasıtasıyla tahmin edilir. Değerleme tekniğinin, finansal araçların değerlemesi noktasında genel kabul görmüş yöntemlerle tutarlı olması ve gerçeğe uygun değer tanımındaki her türlü varsayım ve unsuru içermesi gerekir. Bu ifadelerden de anlaşılacağı üzere standart, değerlendirme tekniklerine ilişkin herhangi bir değerlendirme modeline atıf yapmamaktadır. Uygulamada kullanılan en önemli opsiyon fiyatlama modelleri şunlardır:

- Black-Scholes-Merton Modeli,
- Monte-Carlo Modeli
- Binomial Olasılık Modeli⁴¹⁷

Gerçeğe uygun değer ölçüm zamanı, hisse bazlı ödeme işleminin çeşitine göre değişkenlik göstermektedir. Buna göre hisse bazlı ödeme işlemi;

- Özkaynağa dayanan finansal araçlarla yapılıyorsa, yalnızca ihraç (verilme) tarihinde,
- Özkaynağın fiyatındaki değişim doğrultusunda yapılan hesaplamalar neticesinde nakit olarak yapılıyorsa, her raporlama döneminde,
- Özkaynak ya da nakit alternatifli ödeme imkânı sunması halinde; özkaynaktan yapılması durumunda ihraç (verilme) tarihinde, nakit ödenmesi durumunda ise her raporlama döneminde yapılır⁴¹⁸.

⁴¹⁷Varol, Naim; a.g.e., s.93-94.

⁴¹⁸ Daştan, Abdülkerim ve Abdioğlu, Hasan; a.g.e., s.80.

2.4.3.1. Özkaynaktan Karşılanan Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirilmesi

Hisse bazlı ödeme işlemlerinde; özkaynağa dayalı finansal araçlarla ödeme yapılıyorsa yapılan bu işlemler, ihraç (verilme) tarihinde gerçeğe uygun değeriyle ölçülür⁴¹⁹. Fakat bu finansal araçların gerçeğe uygun değerleri güvenilir olarak ölçülemiyorsa, bu durumunda işletme; alınan mal ya da hizmetleri ve bu sebeple özkaynakta meydana gelen artışı, mal ya da hizmetlere ait gerçeğe uygun değerden ölçer. Bu durumda gerçeğe uygun değer ölçüm zamanı ise; işletmenin malları elde ettiği tarih ya da hizmetin sunulduğu tarihtir. Mal ya da hizmetlere ait gerçeğe uygun değer de güvenilir olarak ölçülememesi durumunda; ölçüm, özkaynağa dayalı finansal araçlara ait gerçeğe uygun değer referans gösterilerek, dolaylı olarak yapılabilir⁴²⁰.

Standart; ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülememesi halinde, gerçeğe uygun değerde istisnai bir durum yaratarak, serbestlik sağlamaktadır. Gerçeğe uygun değer güvenilir biçimde ölçümlenememesi durumunda standart, içsel değer kullanılması istemektedir. Bu bakımdan içsel değer en net tanımı, hisse senetinin kullanım fiyatıyla gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır. Çoğu zaman verilme tarihindeki bu değer sıfır olmaktadır. Bu sebeple standart, içsel değeri dikkate alarak ölçümü yapılan hisse bazlı ödeme işlemlerinin tümünün, işlem gerçekleşene kadar her raporlama döneminde oluşan kayıp ya da kazançların ölçümünün tekrarlanmasını istemektedir. Yine mal ve hizmetlerin değerleri dikkate alınarak gerçeğe uygun değer belirleniyorsa, bu durumda yapılan iskonto ya da buna benzer indirimler de dikkate alınmalıdır⁴²¹.

Çalışanlara; özkaynağa dayalı finansal araçlarla (hisse senetleri ve hisse senedi opsiyonları gibi) yapılan ödemeler genellikle, ücretlerine ve kendilerine sağlanan diğer faydalara ilave olarak, ücret paketlerinin bir ögesi olarak verilir. Çalışanın ücret paketinin bir ögesi karşılığında, işletmeye sunduğu hizmetler doğrudan ölçülememektedir. Yine özkaynağa dayalı finansal araçlara ait gerçeğe uygun değer

⁴¹⁹ Civan, Mehmet; Kara, Ekrem; Körpi, Mehmet ve Karaca, Cengizhan; **KOBİ TFRS Kapsamında Finansal Raporlama Uygulamaları**, 1. Baskı, Gaziantep: Yaşar Cevizli Mağazaları (YCM), 2012, s.306.

⁴²⁰TFRS 2, paragraf 10 ve 13.

⁴²¹Daştan, Abdülkerim ve Abdioğlu, Hasan; a.g.e., s.79-80.

direkt ölçülmeden, toplam ücret paketine ait gerçeğe uygun değer de ölçülememektedir. Buna ilaveten, özkaynağa dayalı finansal araçlarla (hisse senedi ve hisse senedi opsiyonu gibi) yapılan ödemeler bazen, esas ücretin ögesi olarak değil de ikramiye sözleşmesinin bir parçası şeklinde yapılabilir. Örneğin; çalışanın performansını arttırma amaçlı emeklerini ödüllendirme ya da hizmette kalmaları için verilen teşvikler gibi. Çalışanın ücretine, ek faydalar kazanmak adına bu kapsamda ilave ödemeler yapılabilir. Bahsi geçen ek faydalara ait gerçeğe uygun değerlerin tespiti muhtemelen zordur. Bu zorluk sebebiyle; işletme, bu ek faydalara ait gerçeğe uygun değeri tespit ederken, özkaynağa dayalı finansal araçlara ait gerçeğe uygun değeri dikkate alır. Bu araçlara ait gerçeğe uygun değer in ölçüm tarihi ise, ihraç (verilme) tarihidir⁴²².

Hizmet alım işlemleri kapsamındaki özkaynağa dayalı finansal araçlara ilişkin haklar, hak sahiplerine (çalışanlara) hemen geçiyorsa, karşı tarafın (çalışanın) belirli bir hizmet süresini ifa etme zorunluluğu bulunmaz. Aksine ilişkin bir kanıt bulunmadıkça da işletmenin karşı tarafa verdiği özkaynağa dayalı finansal araçlara binaen, alması gereken hizmetleri aldığı varsayılır. Bu durumda işletme, bu hizmetlerin tümünü, bunlara karşılık özkaynakta oluşan artışla beraber ihraç edildikleri tarihte muhasebeleştirir. Eğer finansal araçlar üzerindeki haklar; hizmeti sunana, belirli bir hizmet süresini ifa ettiğinde geçiyorsa, bu durumda hizmetler karşı tarafça işletmeye sunuldukça muhasebeleştirilir. Yani hakediş dönemi boyunca özkaynakta oluşan artışlar muhasebeleştirilir⁴²³.

Özkaynak araçlarıyla ödemenin yapılması, belirli bir hakediş koşuluna bağlanabilir. Örneğin; çalışanlara hisse seneti ya da buna benzer (hisse seneti opsiyonu gibi) finansal araçların verilmesi, işletmenin karında belirli bir artışa ulaşılması veya hisse senetlerinin fiyatında hedeflenen artışa ulaşılması gibi çeşitli performans koşullarının gerçekleşmesi şartına bağlanabilir. İşte bu koşullara, piyasa koşulları haricindeki hakediş koşulları denilmektedir. Bu koşullar; finansal araçların gerçeğe uygun değerlerinin ölçüldüğü tarihte dikkate alınmaz. Bu koşullar, ödeme işleminin tutarının ölçümünde dikkate alınan özkaynak araç sayısının düzeltilmesi yoluyla hesaplamaya dahil edilir. Böylece; hisse bazlı ödeme kapsamında muhasebeleştirilen

⁴²² TFRS 2, paragraf 11-12.

⁴²³ TFRS 2, paragraf 14-15.

tutar, esas itibarıyla hak edilen özkaynağa dayalı finansal araç sayısına bağlı olur. Bu sebeple de piyasa koşulları haricindeki hak ediş koşulları gerçekleşmezse (performans koşulunun sağlanmaması ya da çalışanın belirli bir süre işyerinde çalışmaması gibi) alınan mal ya da hizmetlere ilişkin tutarlar, finansal araçların hak edilmemesi sebebiyle finansal tablolara yansıtılmaz⁴²⁴.

Finansal araçlara ilişkin gerçeğe uygun değer tespit edilirken, piyasa koşulları da (hissenin hedeflenen piyasa fiyatı vb.) dikkate alınır. Fakat; ilgili piyasa koşulunun gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın, piyasa koşulu haricindeki hakediş koşullarının karşılanması halinde, alınan mal ya da hizmetler muhasebeleştirilir⁴²⁵. Hakediş tarihinden sonra finansal araç üzerinde sahip olunan hakkın sonradan yitirilmesi gibi nedenlerle işletme, özkaynakta herhangi bir düzeltmede bulunmaz. Fakat bu durum, özkaynak içerisinde aktarma yapmaya engel değildir⁴²⁶.

Örnek ⁴²⁷: Ünsal İşletmesi'nde 01.01.2019 tarihinde ürünün reklam ve pazarlama departmanında çalışan, işletme açısından oldukça önemli role sahip 15 çalışanı bulunmaktadır. Bu çalışanlara; ürünün reklam ve pazarlama maliyetini düşürme ve en az 3 yıl işletmede çalışma (31.12.2021 tarihine kadar) koşullarıyla, hisse senedi opsiyonu verilecektir. Üretim maliyetinin düşürülme oranları ve oranları yakalamamanın karşılığında verilecek hisse senedi opsiyonu sayısı şu şekilde belirlenmiştir:

- Ürününün reklam ve pazarlama maliyeti bir önceki yıla göre ortalama asgari %5 oranında düşürülürse, çalışan başına 2.000 adet hisse senedi opsiyonu,
- Ürün reklam ve pazarlama maliyeti bir önceki yıla göre ortalama %5 - %15 oran aralığında düşürülürse, çalışan başına 4.000 adet hisse senedi opsiyonu,

⁴²⁴ TFRS 2, paragraf 19.

⁴²⁵ TFRS 2, paragraf 21.

⁴²⁶ TFRS 2, paragraf 23.

⁴²⁷ Güler, İbrahim; a.g.e., s.814-816.

- Ürün reklam ve pazarlama maliyeti bir önceki yıla göre ortalama %15 - %25 oran aralığında düşürülürse, çalışan başına 5.000 adet hisse senedi opsiyonu,
- Ürün reklam ve pazarlama maliyeti bir önceki yıla göre ortalama %25 oranının üzerinde düşürülürse, çalışan başına 7.000 adet hisse senedi opsiyonu,

verilecektir.

Hisse senedi opsiyonunun fiyatlamasında Black-Scholes-Merton modeli kullanılmış olup; bu modele göre, hisse senedi opsiyonunun ihraç (verilme) tarihindeki gerçeğe uygun değeri 6 TL olarak hesaplanmıştır⁴²⁸.

İlgili 15 çalışanın %20'sinin, hak ediş dönemi sürecinde işten ayrılacağı tahmin edilmiştir. 2019 yılı sonunda 1 işçi işten ayrılmıştır ve %20 oranında işten ayrılma olacağı varsayımı korunmuştur. 2020 yılı sonunda ise 1 işçi daha işten ayrılmış ve hak ediş süreci sonunda %20 oranında işten ayrılma olacağı varsayımı korunmaya devam etmiştir. 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla ise; 3 çalışan daha işletmeden ayrıldığı görülmüş ve toplamda 10 çalışan hakediş şartlarını sağlamıştır. Çalışanların, ürün reklam ve pazarlama maliyeti düşürme oranları yıllar itibarıyla şu şekilde gerçekleşmiştir:

- 31.12.2019 tarihinde bir önceki yıla göre %28 oranında azalma,
- 31.12.2020 tarihinde bir önceki yıla göre %12 oranında azalma,
- 31.12.2021 tarihinde bir önceki yıla göre %17 oranında azalma

Yıllar itibarıyla yapılacak hesaplamalar ve muhasebe kayıtları şöyle olacaktır:

Hisse bazlı ödeme işlemlerinde; özkaynağa dayalı finansal araçlarla ödeme yapılıyorsa yapılan bu işlemler, ihraç (verilme) tarihinde gerçeğe uygun değeriyle

⁴²⁸ TFRS 2, paragraf 16-17'ye göre; hisse senedi opsiyonunun gerçeğe uygun değeri, varsa bu opsiyonunun piyasa fiyatları vasıtasıyla ölçülür. Piyasa fiyatının olmaması halinde, değerlendirme tekniği aracılığıyla (opsiyon fiyatlama modelleriyle) gerçeğe uygun belirlenir. Örneğimizde; hisse senedi opsiyonunun piyasa fiyatının olmadığı varsayılarak, gerçeğe uygun değerinin, opsiyon fiyatlama modeliyle belirlendiği varsayılmıştır.

ölçülür. Buna göre hisse senedi opsiyonlarının ihraç (verilme) tarihinde gerçeğe uygun değerleri şu şekilde hesaplanacaktır:

31.12.2019 tarihinde yapılacak hesaplama ve kayıtlar:

31.12.2021 tarihinde çalışanların %20'sinin ayrılacağı varsayıldığı için, hisse senedi opsiyonunu almaya hak kazanacak personel sayısı 12 kişi $[15 - (15 \times \%20)]$ olacaktır. Ayrıca 31.12.2019 tarihinde, ürünlerin reklam ve pazarlama maliyetinde ortalama %28 oranında azalma olduğu için çalışan başına 7.000 adet hisse senedi opsiyonu verilecektir.

$$12 \text{ kişi} \times 7.000 \text{ adet}^{429} \times 6 \text{ TL} \times 1/3^{430} = 168.000 \text{ TL}$$

31.12.2019		
760 PAZ. SAT.VE DAĞ. GİD. 760.04 Personel Hisse Senedi Ops.	168.000,00	
529 DİĞER SERMAYE YEDEK. 529.01 Personel Hisse Sen. Ops.		168.000,00

Hisse bazlı ödeme kapsamında hakediş dönemi içerisinde yapılan gider kayıtları, henüz çalışana ödeme gerçekleşmediği ve çalışanın da bunu hak etmemesi nedeniyle, vergi hesaplamasında gider olarak kabul edilmemektedir. Bu nedenle ortaya ertelenen vergi varlığı (alacağı) çıkmaktadır. Fark geçici bir fark olup, çalışanın hakedişi gerçekleştiğinde, vergi hesabında gelecekte ödenecek vergi borcundan mahsup edilecektir. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı gereği (paragraf 24,57-60) yıl sonunda, ertelenen vergi varlığı ile ilgili şu şekilde bir kayıt yapmak gerecektir:

⁴²⁹ Maliyeti bir önceki yıla göre, ortalama %25 oranının üzerinde düşürüldüğü için, çalışan başına 7.000 adet hisse senedi opsiyonu verilecektir.

⁴³⁰ 1/3 oranının kullanılmasının sebebi henüz 3 yıllık sürecin sadece 1 yılının hakedişinin gerçekleşmiş olmasıdır.

31.12.2019		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	36.960,00	
691 D.K.V.V.D.Y.Y.K. 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı		36.960,00
168.000 TL x %22 ⁴³¹ = 36.960 TL		

31.12.2020 tarihinde yapılacak hesaplama ve kayıtlar:

31.12.2021 tarihinde çalışanların %20'sinin ayrılacağı varsayımı korunduğu için, toplamda bu tarih itibarıyla 2 kişinin işten ayrılmasına rağmen, hisse senedi opsiyonunu almaya hak kazanacak personel sayısı yine 12 kişi $[15 - (15 \times \%20)]$ olacaktır. Ayrıca 31.12.2020 tarihinde, ürünlerin reklam ve pazarlama maliyetinde ortalama %12 oranında azalma olduğu için çalışan başına 4.000 adet hisse senedi opsiyonu verilecektir.

$$12 \text{ kişi} \times 4.000 \text{ adet} \times 6 \text{ TL} \times \frac{2}{3} = 192.000 \text{ TL}$$

$$\text{İlgili yılda yazılacak gider} = 192.000 \text{ TL} - 168.000 \text{ TL} = 24.000 \text{ TL}$$

31.12.2020		
760 PAZ. SAT.VE DAĞ. GİD. 760.04 Personel Hisse Senedi Ops.	24.000,00	
529 DİĞER SERMAYE YEDEK. 529.01 Personel Hisse Sen. Ops.		24.000,00

Ertelenen vergi varlığı ile ilgili yapılacak kayıt:

⁴³¹ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesin de belirtildiği üzere, kurum kazançlarına uygulanan %20 kurumlar vergisi oranı, yine Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 10. Madde gereğince "kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanır" hükmü gereği kurumlar vergisi oranı %22 olarak alınmıştır.

31.12.2020		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	5.280,00	
691 D.K.V.V.D.Y.Y.K. 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı		5.280,00
24.000 TL x %22 = 5.280 TL		

31.12.2021 tarihinde yapılacak hesaplama ve kayıtlar:

31.12.2021 tarihi itibarıyla çalışanlardan 5 kişinin işten ayrılmış ve 10 kişi hisse senedi opsiyonunu almaya hak kazanmıştır. Ayrıca 3 hakediş sürecinde; 2019 yılında %28, 2020 yılında %12 ve 2021 yılında da %17 oranında bir önceki yıla göre ürünlerin reklam ve pazarlama maliyetinde azalma olmuş ve 3 yılın ortalaması ise %19 $[(\%28+\%12+\%17) / 3]$ oranında gerçekleştiği için çalışan başına 5.000 adet hisse senedi opsiyonu verilecektir. Buna göre yapılacak hesaplamalar:

$$10 \text{ kişi} \times 5.000 \text{ adet} \times 6 \text{ TL} = 300.000 \text{ TL}$$

$$\text{İlgili yılda yazılacak gider} = 300.000 \text{ TL} - 168.000 \text{ TL} - 24.000 = 108.000 \text{ TL}$$

31.12.2021		
760 PAZ. SAT.VE DAĞ. GİD. 760.04 Personel Hisse Senedi Ops.	108.000,00	
529 DİĞER SERMAYE YEDEK. 529.01 Personel Hisse Sen. Ops.		108.000,00

Ertelenen vergi varlığı ile ilgili yapılacak kayıt:

31.12.2021		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	23.760,00	
691 D.K.V.V.D.Y.Y.K. 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı		23.760,00
108.000 TL x %22 = 23.760 TL		

İlgili opsiyonlar 15.01.2019 tarihinde kullanılmıştır. Nominal değeri 2 TL olan 50.000 adet (10 kişi x 5.000 adet) hisse senedi ihracı gerçekleştirilmiştir.

$$50.000 \text{ adet} \times 2 \text{ TL} = 100.000,00 \text{ TL}$$

15.01.2022		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	100.000,00	
500 SERMAYE		100.000,00

Hisse senetlerinin toplam nominal değeri 529 no.lu hesaptan mahsup edilecektir.

15.01.2022		
529 DİĞER SERMAYE YEDEK. 529.01 Personel His. Sen. Ops.	100.000,00	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		100.000,00

Hisse senedi opsiyonları kullanıldığı yani hak edişler gerçekleştiği için giderler artık kanunen kabul edilebilir gider haline gelmişlerdir. Bu nedenle ertelenen vergi varlığı kapatılacaktır ve işletmenin ödeyeceği vergiden mahsup edilecektir. 284 no.lu hesapta biriken 66.000 TL'lik tutar (36.960 TL + 5.280 TL + 23.760 TL) kapatılacaktır.

15.01.2022		
691 D.K.V.V.D.Y.Y.K. 691.13 Ertelen. Vergi Varlığı İptali (-)	66.000,00	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		66.000,00

2.4.3.2. Nakit Olarak Ödenen Hisse Bazlı Ödemelerin Ölçüm ve Muhasebeleştirilmesi

Hisse bazlı ödeme işleminin nakit olarak yapılması halinde, alınan mal ya da hizmetler karşılığında işletmenin üstlendiği yükümlülük (borç) tutarı, üstlenilen yükümlülüğün gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Yükümlülük ödenene kadar; her raporlama dönemi bitiminde ve yükümlülüğün ödendiği tarihte, işletme ilgili yükümlülüğün gerçeğe uygun değerini tekrar ölçer ve varsa gerçeğe uygun değerde bir değişiklik, bunu da finansal tablolarının dönem kar/zararında muhasebeleştirir⁴³². Örneğin; işletme, çalışanlarına ücret paketlerinin bir unsuru olarak, kendi hisse senetlerinin gelecekte belirli bir fiyata ulaşmasına binaen, nakit ödeme taahhüdünde bulunarak çalışanlarına hisse senedi değer artışı kapsamında bir hak vermesi, bu başlık kapsamında değerlendirilen bir ödemedir. Yine, gelecekte çalışanın tercihiine bağlı olarak ya da zorunlu olarak, işletme hisseleri üzerinde, çalışanın bedelini nakit tahsil edebileceği bir hak verilebilir (Buna; hisse senedi opsiyonunun kullanılması neticesinde, işletme çalışanlarına hisse senedi ihracı dahildir.)⁴³³

İşletme, kendisine sunulan hizmet karşılığında yükleneceği borcu, çalışanları tarafından ilgili hizmetler sunuldukça muhasebeleştirir. Aksine bir kanıt olmadıkça, çalışana hisse senedinin değer artışı kapsamında verilen hak karşılığında, çalışanın işletmeye sunacağı hizmetlerin, işletmece elde edildiği varsayılır. Bu sebeple; alınan hizmetler karşılığında ortaya çıkan borçlar hemen muhasebeleştirilir. Dolayısıyla çalışanın belirli bir hizmet süresini bitirmesi gerekmez. Hisse senedi değer artışı kapsamında çalışana sağlanan hakkın, çalışanın belirli bir süre işletmeye hizmet sunması şartına bağlanması halinde; işletme borcunu, çalışan hizmetleri sundukça muhasebeleştirir⁴³⁴.

TFRS paragraf 33A'ye göre; nakit ödeme kapsamında yapılacak hisse bazlı ödeme işleminde, ödeme belirli hak ediş koşullarının gerçekleşmesi şartına bağlı olabilir. Hisse senedinin fiyatında hedeflenen artışa ulaşılması, işletmenin karında

⁴³² TFRS 2, paragraf 30.

⁴³³ Güler, İbrahim; a.g.e., s.806.

⁴³⁴ TFRS 2, paragraf 32.

istenen büyümenin sağlanması gibi çeşitli performans koşullarının gerçekleşmesi şartı olabilir.

TFRS 2 paragraf 33E'ye göre; vergi mevzuatları, çalışana yapılan hisse bazlı ödemelere ilişkin olarak vergi stopajının yapılmasını ve yapılan stopajın vergi otoritelerine ödenmesini zorunlu koşabilir. Bu vergi stopajı yerine getirilirken, çalışana verilecek özkaynak aracından, vergi otoritesine ödenecek vergi yükümlülüğünün parasal tutarında özkaynak aracının stopajı gerçekleştirilebilir.

Örnek⁴³⁵: Bir işletmede çalışanların gelecek 3 yılda işte kalmaları şartıyla kendilerine kişi başı 250'şer adet nakit şekilde ödenecek olan hisse değer artış hakkı verilecektir. Hisse değer artış hakkına ilişkin olarak, ödenecek yükümlülüğün (borcun) hesabında baz alınacak yıllara ait işletmenin hisse senedinin gerçeğe uygun değerleri ve içsel değerleri şu şekilde oluşmuştur:

Yıllar	Hisse Senedinin Gerçeğe Uygun Değeri	Hisse Senedinin İçsel Değeri
31.12.2019	9 TL	-
31.12.2020	11 TL	-
31.12.2021	12 TL	11 TL
31.12.2022	14 TL	13 TL
31.12.2023	-	16 TL

Hak ediş tarihi 31.12.2021 olup, 01.01.2019 tarihinde işletmenin 500 çalışanı vardır. İlk yıl 40 çalışan işletmeden ayrılmış olup, ikinci ve üçüncü yılda 70 çalışanın daha işten ayrılacağı düşünülmüştür. İkinci yılda ise 50 çalışan daha işten ayrılmıştır ve üçüncü yılda ayrılacak çalışan sayısı 30 olarak tahmin edilmiştir. Üçüncü yılda ise 60 çalışan işten ayrılmıştır. 31.12.2021 tarihinde 180 çalışan hakkını kullanmıştır. 31.12.2022 tarihinde ise 90 çalışan daha hakkını kullanmıştır. 31.12.2023 tarihi itibarıyla ise kalan 80 çalışanın tamamı hakkını kullanmıştır.

⁴³⁵ Varol, Naim; "Vergi Mevzuatı Açısından TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardının Muhasebeleştirilmesi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.80 (Ekim 2018) s.102-105.

Çalışanlara ödemeler yapılırken %15 oranında gelir vergisi stopajı yapılmıştır.

Çözüm: TFRS 2 paragraf 30'a göre; nakit olarak yapılan hisse bazlı ödeme işlemlerinde işletmenin yükümlülüğü, üstlenilen borcun gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Bu yükümlülük, ödenene kadar her raporlama döneminde gerçeğe uygun değerle ölçülür. Gerçeğe uygun değerde bir değişme olursa bu da kar/zararda muhasebeleştirilir. Buna göre:

31.12.2019 tarihinde yapılacak hesaplamalar ve kayıtlar:

Dönem içerisinde 40 çalışan ayrılmış ve gelecek iki yılda da 70 çalışanın ayrılacağı tahmin edilmiştir. Bu sebeple hisse değer artışından 390 çalışanın (500 çalışan – 110 çalışan) yararlanacağı tahmin edilmektedir. İşletmenini yükümlülüğü:

$$390 \text{ çalışan} \times 250 \text{ adet} \times 9 \text{ TL} \times 1/3 \text{ yıl}^{436} = 292.500,00 \text{ TL}$$

31.12.2019		
760 PAZ. SAT.VE DAĞ. GİD. 760.04 Çalış. His. Değ. Artış Hak.	292.500,00	
435 PERSONEL BORÇLAR. 435.01 Çalış. His. Değ. Artış Hak.		292.500,00

Ertelenen vergi varlığı ile ilgili yapılacak kayıt:

31.12.2019		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	64.350,00	
691 D.K.V.V.D.Y.Y.K. 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı		64.350,00
292.500TL x %22 ⁴³⁷ = 64.350 TL		

⁴³⁶ 1/3 yıl şu an çalışanların hak ettikleri yani gerçekleşen hizmet süreleridir.

⁴³⁷ Kurumlar vergisi oranı

31.12.2020 tarihinde yapılacak hesaplamalar ve kayıtlar:

İlk iki yıl 90 çalışan ayrılmış olup, üçüncü yılda da 30 çalışanın daha ayrılacağı tahmin edilmiştir. Buna göre; hisse değer artışından 380 çalışanın (500 çalışan – 120 çalışan) yararlanacağı tahmin edilmektedir. İşletmenin yükümlülük olarak kaydedeceği tutar ve kaydı:

$$380 \text{ çalışan} \times 250 \text{ adet} \times 11 \text{ TL} \times \frac{2}{3} \text{ yıl}^{438} - 292.500,00^{439} = 404.167,00 \text{ TL}$$

31.12.2020	
760 PAZ. SAT.VE DAĞ. GİD. 760.04 Çalış. His. Değ. Artış Hak.	404.167,00
435 PERSONEL BORÇLAR. 435.01 Çalış. His. Değ. Artış Hak.	404.167,00

Ertelenen vergi varlığı ile ilgili yapılacak kayıt:

31.12.2020	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	88.916,74
691 D.K.V.V.D.Y.Y.K. 691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı	88.916,74
404.167 TL x %22 = 88.916,74 TL	

⁴³⁸ 2/3 yıl şu an çalışanların hak ettikleri yani gerçekleşen hizmet süreleridir.

⁴³⁹ Daha önce giderleştirdiği tutar

31.12.2021 tarihinde yapılacak hesaplamalar ve kayıtlar:

Dönem içinde 60 çalışan daha ayrılmış ve toplamda 350 çalışan (500 çalışan – 150 çalışan) hisse değer artışından hak kazanmıştır. İşletmenin yükümlülük olarak kaydedeceği tutar ve kaydı:

Hakkını kullanmayan çalışanlara ilişkin toplam yükümlülük

Ödemeye hak kazanan 350 çalışanın 170'i 2021 yılında hakkını kullanmamıştır. Buna göre onlara ilişkin işletme yükümlülüğü şu şekilde hesaplanacaktır:

$$170 \text{ çalışan} \times 250 \text{ adet} \times 12 \text{ TL} = 510.000,00 \text{ TL}$$

Daha önce 696.667,00 TL'lik yükümlülük finansal tablolara yansıtılmıştır. İşletmenin gelecek yıla yansıyacak olan yıl sonu toplam yükümlülüğü de 510.000,00 TL olduğu için, aradaki 186.667,00 TL'lik (696.667,00 TL – 510.000,00 TL) geçen yıldan giderleştirilen fark, hakkını kullanan çalışanlara ödenecektir.

Hakkını kullanan çalışanlara ilişkin toplam yükümlülük

Hisse değer artış haklarının ödenmesinde içsel değer dikkate alınacaktır⁴⁴⁰. Buna göre;

$$180 \text{ çalışan} \times 250 \text{ adet} \times 11 \text{ TL} \times = 495.000,00 \text{ TL}$$

495.000,00 TL'lik tutarın 186.667,00 TL'si geçmiş yıllarda giderleştiği için kalan tutar olan 308.333,00 TL (495.000,00 TL – 186.667,00 TL) giderleştirilecektir.

31.12.2021		
760 PAZ. SAT.VE DAĞ. GİD. 760.04 Çalış. His. Değ. Artış Hak.		308.333,00
435 PERSONEL BORÇLAR. 435.01 Çalış. His. Değ. Artış Hak.		308.333,00

⁴⁴⁰ Durgut, Mehmet; a.g.e., s.173.

180 çalışana ödeme yapılacağı için personele olan uzun vadeli borçlardan ödeme tutarı kadar olan kısım, kısa vadeli borçlara alınır. Ödeme yapılırken de %15 oranında gelir vergisi stopajı yapılacaktır.

31.12.2021		
435 PERSONEL BORÇLAR. 435.01 Çalış. His. Değ. Artış Hak.	495.000,00	
335 PERSONEL BORÇLAR. 335.02 Çalış. His. Değ. Artış Hak.		495.000,00

Ödemenin yapılması:

31.12.2021		
335 PERSONEL BORÇLAR. 335.02 Çalış. His. Değ. Artış Hak.	495.000,00	
102 BANKALAR 360 ÖDENECEK VERGİ VE FON. 360.01 Gelir Vergisi		420.750,00 74.250,00
Gel. Ver. = 495.000 X %15 = 74.250		

Ertelenen vergi varlığının 186.667,00 TL'si, artık ödemenin gerçekleşmesi sebebiyle işletmenin mali karından gider olarak indirilebilecektir. Ayrıca 308.333,00 TL'lik gider de geçici bir fark oluşmaksızın 2021 yılının giderleri içerisinde mali kardan indirilecektir.

31.12.2021		
691 D.K.V.V.D.Y.Y.K. 691.13 Ertelen. Vergi Varlığı İptali (-)	41.066,74	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		41.066,74
186.667,00 X %22 = 41.066,74		

31.12.2022 tarihinde yapılacak hesaplamalar ve kayıtlar:

Hakkını kullanmayan çalışanlara ilişkin toplam yükümlülük

31.12.2022 tarihinde 90 çalışan daha hakkını kullanmış ve hakkını kullanmayan çalışan sayısı 80'e düşmüştür. Buna göre onlara ilişkin işletme yükümlülüğü şu şekilde hesaplanacaktır:

$$80 \text{ çalışan} \times 250 \text{ adet} \times 14 \text{ TL} = 280.000,00 \text{ TL}$$

Geçen dönemden 510.000,00 TL'lik birikimli yükümlülük finansal tablolara yansıtılmıştı. İşletmenin gelecek yıla yansıyacak olan yıl sonu toplam yükümlülüğü de 280.000,00 TL olduğu için, aradaki 230.000,00 TL'lik (510.000,00 TL – 280.000,00 TL) geçen yıldan giderleştirilen fark, hakkını kullanan çalışanlara ödenecektir.

Hakkını kullanan çalışanlara ilişkin toplam yükümlülük

$$90 \text{ çalışan} \times 250 \text{ adet} \times 13 \text{ TL} = 292.500,00 \text{ TL}$$

292.500,00 TL'lik tutarın 230.000,00 TL'si geçmiş yıllarda giderleştiği için kalan tutar olan 62.500,00 TL (292.500,00 TL – 230.000,00 TL) giderleştirilecektir.

31.12.2022		
760 PAZ. SAT.VE DAĞ. GİD. 760.04 Çalış. His. Değ. Artış Hak.	62.500,00	
435 PERSONEL BORÇLAR. 435.01 Çalış. His. Değ. Artış Hak.		62.500,00

90 çalışana ödeme yapılacağı için personele olan uzun vadeli borçlardan ödeme tutarı kadar olan kısım, kısa vadeli borçlara alınır. Ödeme yapılırken de %15 oranında gelir vergisi stopajı yapılacaktır.

31.12.2022		
435 PERSONEL BORÇLAR. 435.01 Çalış. His. Değ. Artış Hak.	292.500,00	
335 PERSONEL BORÇLAR. 335.02 Çalış. His. Değ. Artış Hak.		292.500,00

Ödemenin yapılması:

31.12.2022		
335 PERSONEL BORÇLAR. 335.02 Çalış. His. Değ. Artış Hak.	292.500,00	
102 BANKALAR 360 ÖDENECEK VERGİ VE FON. 360.01 Gelir Vergisi		248.625,00 43.875,00
Gel. Ver. = 292.500 X %15 = 43.875		

Ertelenen vergi varlığının 230.000,00 TL'si, artık ödemenin gerçekleşmesi sebebiyle işletmenin mali karından gider olarak indirilebilecektir. Ayrıca 62.500,00 TL'lik gider de geçici bir fark oluşmaksızın 2022 yılının giderleri içerisinde mali kardan indirilecektir.

31.12.2022		
691 D.K.V.V.D.Y.Y.K. 691.13 Ertelen. Vergi Varlığı İptali (-)	50.600,00	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		50.600,00
230.000,00 X %22 = 50.600,00 TL		

31.12.2023 tarihinde yapılacak hesaplamalar ve kayıtlar:

Kalan 80 çalışan hakkını kullanmıştır. Bu 80 personel ait geçen dönemden 280.000,00 TL’lik birikimli yükümlülük finansal tablolara yansıtılmıştı. Buna göre yapılacak hesaplamalar ve kayıtlar şu şeklide olacaktır:

$$80 \text{ çalışan} \times 250 \text{ adet} \times 16 \text{ TL} \times = 320.000,00 \text{ TL}$$

320.000,00 TL’lik tutarın 280.000,00 TL’si geçmiş yıllarda giderleştiği için kalan tutar olan 40.000,00 TL (320.000,00 TL – 280.000,00 TL) giderleştirilecektir.

31.12.2023			
760 PAZ. SAT.VE DAĞ. GİD. 760.04 Çalış. His. Değ. Artış Hak.		40.000,00	
435 PERSONEL BORÇLAR. 435.01 Çalış. His. Değ. Artış Hak.			40.000,00

80 çalışana ödeme yapılacağı için personele olan uzun vadedeki borçlardan ödeme tutarı kadar olan kısım, kısa vadeli borçlara alınır. Ödeme yapılırken de %15 oranında gelir vergisi stopajı yapılacaktır.

31.12.2023			
435 PERSONEL BORÇLAR. 435.01 Çalış. His. Değ. Artış Hak.		320.000,00	
335 PERSONEL BORÇLAR. 335.02 Çalış. His. Değ. Artış Hak.			320.000,00

Ödemenin yapılması:

31.12.2023			
335 PERSONEL BORÇLAR. 335.02 Çalış. His. Değ. Artış Hak.		320.000,00	
102 BANKALAR 360 ÖDENECEK VERGİ VE FON. 360.01 Gelir Vergisi			272.000,00 48.000,00
Gel. Ver. = 320.000 X %15 = 48.000			

Ertelenen vergi varlığının 280.000,00 TL'si, artık ödemenin gerçekleşmesi sebebiyle işletmenin mali karından gider olarak indirilebilecektir. Ayrıca 40.000,00 TL'lik gider de geçici bir fark oluşmaksızın 2023 yılının giderleri içerisinde mali kardan indirilecektir.

31.12.2023		
691 D.K.V.V.D.Y.Y.K. 691.13 Ertelen. Vergi Varlığı İptali (-)		61.600,00
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		61.600,00
280.000,00 X %22 = 61.600,00 TL		

2.4.3.3. Nakit Alternatifli Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirilmesi

Karşı tarafa ya da işletmeye, borç veya alacağı, özkaynağa dayalı finansal araçlarla ya da nakit olarak ödeme alternatifi veren hisse bazlı ödeme işlemidir. Bu işlemde; mal ya da hizmet bedelinin, işletmeye ait özkaynağa dayalı finansal araçlar yoluyla ya da nakit ve benzeri bir varlıkla ödenmesi alternatifleri, işletmeye ya da karşı tarafa verilir. İşletme açısından olaya bakacak olursak; ödeme hangi alternatif kullanılarak yapıldıysa, ona uygun olarak muhasebeleştirilir. Yani, özkaynağa dayalı finansal araçla bir ödeme gerçekleştiriliyorsa bu çerçevede muhasebeleştirme yapılacakken, nakit ve nakit benzeri araçlarla ödeme yapılıyorsa nakit olarak ödemesi gerçekleştirilen hisse bazlı ödeme işlemleri kapsamında muhasebe kayıtları yapılacaktır⁴⁴¹.

Bu tür hisse bazlı ödeme işlemlerinde; söz konusu mal ya da hizmetlere ait gerçeğe uygun değerlerin direkt ölçüldüğü çalışanlar dışındaki taraflarla yapılan işlemlerde, mal ya da hizmetin alındığı an itibarıyla, bu mal ya da hizmetlere ait gerçeğe uygun değerle işletmenin borç unsuruna ait gerçeğe uygun değer arasında oluşan fark, bileşik finansal araçlara ait özkaynak unsuru olarak muhasebeleştirilir⁴⁴². Bileşik finansal araçlara ait gerçeğe uygun değer; borç unsuru ve özkaynak unsurunun gerçeğe uygun değerinin toplamından elde edilir⁴⁴³.

Çalışanlarla ilgili işlemleri de kapsayan diğer işlemler açısından, nakit ya da özkaynağa dayalı finansal araçlara yönelik hakların verilmesi ilke ve koşulları da dikkate alınarak, bileşik finansal araca ilişkin gerçeğe uygun değer, ölçüm tarihinde tespit edilir. Karşı tarafın işletmeye ait özkaynak unsurunu elde etmek amacıyla nakit tahsilat hakkından vazgeçmesinin gerekeceğini de dikkate alarak işletme, ilk başta borç unsuruna ait gerçeğe uygun değeri, devamında özkaynak unsuruna ait gerçeğe uygun değeri ölçer. Ödeme seçeneğinin karşı tarafça belirlenme seçeneğinin olduğu işlemlerde, genellikle bir ödeme seçeneğine ilişkin gerçeğe uygun değer, diğer ödeme seçenekleriyle aynı olacak biçimde yapılandırılmaktadır. Örneğin; nakit tahsilat ya da

⁴⁴¹ Daştan, Abdülkerim ve Abdioğlu, Hasan; a.g.e., s.84.

⁴⁴² TFRS 2, paragraf 35.

⁴⁴³ TFRS 2, paragraf 37.

özkaynağa dayalı finansal araçla tahsilat seçeneklerinden herhangi birini seçebilme opsiyonuna sahip karşı taraf olabilir. Böyle durumlarda, özkaynak unsuruna ilişkin gerçeğe uygun değer sıfırdır. Bundan dolayı da bileşik finansal araca ait gerçeğe uygun değer tutarı, borç unsuruna ait gerçeğe uygun değerle aynıdır. Aynı şekilde; ödeme alternatiflerinin gerçeğe uygun değerlerinin farklı olması halinde, özkaynak unsuruna ait gerçeğe uygun değer muhtemelen sıfırdan büyük olacaktır. Bu sebeple de bileşik finansal araçlara gerçeğe uygun değer, borç unsurlarının gerçeğe uygun değerinden büyük olacaktır⁴⁴⁴.

İşletme borca ilişkin gerçeğe uygun değeri, ödeme zamanında ölçer. Eğer nakit ödeme yapmıyor ve özkaynağa dayalı finansal araçlarla ödeme yapılıyorsa, bu durumda borç doğrudan özkaynağa nakledilir (Özkaynağa dayalı ihraç edilen finansal araçlara karşılık direkt özkaynağa nakledilir)⁴⁴⁵.

Alternatifi belirleme imkânı işletmede ise; işletmenin nakit ödenmesi gereken yükümlülüğü⁴⁴⁶ varsa, hisse bazlı ödeme işlemleri, nakit olarak ödenen işlemler kapsamında değerlendirilir ve muhasebeleştirilir. Nakit ödenmesi gereken yükümlülüğü yoksa, özkaynak esaslı ödeme kapsamında değerlendirilir ve muhasebeleştirilir⁴⁴⁷. Özkaynak esaslı ödeme çerçevesinde muhasebeleştirilen işlemin ödeme anında;

- İşletme ödemeyi nakit olarak gerçekleştirmeyi seçerse, yapılacak nakit ödeme, özkaynak esaslı bir hakkın tekrar satın alınması şeklinde muhasebeleştirilir (özkaynaktan düşürülür).
- Ödemeyi özkaynağa dayalı finansal araçla yapmayı seçerse, ek bir muhasebe kaydı yapmasına gerek kalmaz.
- İşletmenin, ödeme anında gerçeğe uygun değerlerden yüksek olanla ödeme alternatifini seçmesi halinde, ödenen fazla değer ek gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekir⁴⁴⁸.

⁴⁴⁴ TFRS 2, paragraf 37.

⁴⁴⁵ TFRS 2, paragraf 39.

⁴⁴⁶ TFRS 2 paragraf 41'e göre nakit ödenmesi gereken yükümlülükten kasıt; yasal olarak işletmenin hisse senedi ihraç etmesinin yasaklanması veya işletme politikası ve geçmiş uygulamalar sebebiyle, nakit ödeme yapmasının muhtemel olmasıdır.

⁴⁴⁷ Daştan, Abdülkerim ve Abdioğlu, Hasan; a.g.e., s.84-85.

⁴⁴⁸ TFRS 2, paragraf 43.

Örnek⁴⁴⁹: X İşletmesi, işletmede çalışan 4 üst düzey yöneticisine, 01.01.2019 tarihinde, 2 yıl boyunca işletmeden ayrılmamaları şartıyla 10.000 adet hisse senedi alma ya da 8.000 adet nakit şekilde ödenecek olan hisse değer artış hakkı vermektedir. Hisse senedinin gerçeğe uygun değeri süreç içerisinde şu şekilde gerçekleşmiştir.

Yıllar	Hisse Senedinin Gerçeğe Uygun Değeri
01.01.2019	7 TL
31.12.2019	8 TL
31.12.2020	10 TL

31.12.2020 tarihinde; 2 çalışan hisse senedi alma alternatifini seçmişken, diğer 2 çalışan ise nakit ödeme alternatifini seçmiştir.

Çözüm: TFRS 2 paragraf 37'ye göre; bileşik finansal araçlara ait gerçeğe uygun değer; borç unsuru ve özkaynak unsurunun gerçeğe uygun değerinin toplamından elde edilir. Çalışanlarla ilgili işlemleri de kapsayan diğer işlemler açısından, nakit ya da özkaynağa dayalı finansal araçlara yönelik hakların verilmesi ilke ve koşulları da dikkate alınarak, bileşik finansal araca ilişkin gerçeğe uygun değer, ölçüm tarihinde tespit edilir. Buna göre;

Özkaynak alternatifinin gerçeğe uygun değeri

$$= 10.000 \text{ adet} \times 7 \text{ TL} \times 4 \text{ çalışan} = 280.000 \text{ TL}$$

Nakit ödeme alternatifinin (borç unsurunun) gerçeğe uygun değeri

$$= 8.000 \text{ adet} \times 7 \text{ TL} \times 4 \text{ çalışan} = 224.000 \text{ TL}$$

Bileşik finansal aracın özkaynak unsurunun gerçeğe uygun değeri

$$= 280.000 \text{ TL} - 224.000 \text{ TL} = 56.000 \text{ TL}$$

⁴⁴⁹ Güler, İbrahim; a.g.e., s.819-823.

31.12.2019 tarihinde yapılacak hesaplamalar ve kayıtlar:

Nakit ödeme alternatifinin (borç unsurunun) gerçeğe uygun değeri

$$= 8.000 \text{ adet} \times 8 \text{ TL} \times 4 \text{ çalışan} \times \frac{1}{2}^{450} = 128.000 \text{ TL}$$

Giderleştirilecek özkaynak unsurunun gerçeğe uygun değeri

$$= 56.000 \text{ TL} \times \frac{1}{2} = 28.000 \text{ TL}$$

Giderleştirilecek bileşik finansal aracın gerçeğe uygun değeri

$$= 128.000 \text{ TL} + 28.000 \text{ TL} = 156.000 \text{ TL}$$

31.12.2019	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	156.000,00
435 PERSONEL BORÇLAR	128.000,00
435.01 Çalış. His. Değ. Artış Hak.	
529 DİĞER SERMAYE YEDEK.	28.000,00
529.01 Personel Hisse Sen. Ops.	
Nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri	

Ödemeler henüz gerçekleşmediği için vergi mevzuatımız açısından geçici fark ortaya çıkmıştır ve dönemde işletmenin 156.000 TL’lik gideri kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilecektir.

Ertelenen vergi varlığı ile ilgili yapılacak kayıt:

31.12.2019	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	34.320,00
691 D.K.V.V.D.Y.Y.K.	34.320,00
691.11 Ertelenmiş Vergi Varlığı	
156.000TL x %22 ⁴⁵¹ = 34.320 TL	

⁴⁵⁰ 1/2 oranının kullanılmasının sebebi henüz 2 yıllık sürecin sadece 1 yılının hakedişinin gerçekleşmiş olmasıdır.

⁴⁵¹ Kurumlar vergisi oranı

31.12.2020 tarihinde yapılacak hesaplamalar ve kayıtlar:

Giderleştirilecek nakit ödeme alternatifinin (borç unsurunun) gerçeğe uygun değeri

$$= 8.000 \text{ adet} \times 10 \text{ TL} \times 4 \text{ çalışan} - 128.000 \text{ TL} = 192.000 \text{ TL}$$

Giderleştirilecek özkaynak unsurunun gerçeğe uygun değeri

$$= 56.000 \text{ TL} \times \frac{1}{2} = 28.000 \text{ TL}$$

Giderleştirilecek bileşik finansal aracın gerçeğe uygun değeri

$$= 192.000 \text{ TL} + 28.000 \text{ TL} = 220.000 \text{ TL}$$

31.12.2020		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	220.000,00	
335 PERSONEL BORÇLAR		192.000,00
335.02 Çalış. His. Değ. Artış Hak.		
529 DİĞER SERMAYE YEDEK.		28.000,00
529.01 Personel Hisse Sen. Ops.		
Nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri		

Ödemeler 2020 yılında gerçekleşeceği için bu yıl ve bundan önceki yılda gerçekleşen giderler (geçici farklar) işletmenin mali karından indirilebilecektir. Yine 435 no.lu hesap artık kısa vadeli hale geldiği için 335 no.lu hesaba aktarılacaktır.

31.12.2020		
435 PERSONEL BORÇLAR.	128.000,00	
435.01 Çalış. His. Değ. Artış Hak.		
335 PERSONEL BORÇLAR.		128.000,00
335.02 Çalış. His. Değ. Artış Hak.		

Nakit ödeme alternatifini kullanan çalışanlar için yapılacak kayıt:

8.000 adet X 10 TL X 2 çalışan = 160.000 TL

31.12.2020		
335 PERSONEL BORÇLAR.	160.000,00	
335.02 Çalış. His. Değ. Artış Hak.		
102 BANKALAR		136.000,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.		
360.01 Gelir Vergisi		24.000,00
Gel. Ver. = 160.000 X %15 = 24.000		

Hisse senedi alma alternatifini seçen çalışanlar için yapılacak kayıt:

335 no.lu hesapta kalan tutar TFRS 2 paragraf 39 gereğince, 529 no.lu hesaba aktarılacaktır.

31.12.2020		
335 PERSONEL BORÇLAR	160.000,00	
335.02 Çalış. His. Değ. Artış Hak.		
529 DİĞER SERMAYE YEDEK.		160.000,00
529.01 Personel Hisse Sen. Ops.		

İşletme 2 çalışanı için, 1 TL nominal değerli 20.000 adet hisse senedi ihraç etmiştir.

31.12.2020		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	20.000,00	
500 SERMAYE		20.000,00

Hisse senetlerinin toplam nominal değeri 529 no.lu hesaptan mahsup edilecektir.

31.12.2020		
529 DİĞER SERMAYE YEDEK. 529.01 Personel His. Sen. Ops.	20.000,00	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		20.000,00

Geçen yıla ait ertelenen vergi varlığının 156.000,00 TL'si, artık ödemelerin gerçekleşmesi sebebiyle işletmenin mali karından gider olarak indirilebilecektir.

31.12.2020		
691 D.K.V.V.D.Y.Y.K. 691.13 Ertelen. Vergi Varlığı İptali (-)	34.320,00	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		34.320,00
156.000,00 X %22 = 34.320,00 TL		

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALARIN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE BİST'TE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERİN FİNANSAL TABLOLARI VE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI ÜZERİNDEN İNCELENMESİ

Gerek işletmeler açısından gerekse çalışanlar açısından, çalışanlara sağlanan faydaların finansal tablolara amacına uygun olarak doğru aktarımı oldukça önemlidir ve karmaşık bir süreçtir. Ayrıca çalışanlara uzun dönemde sağlanacak faydaların aktüeryal varsayımlar çerçevesinde objektif kriterlere göre tespit edilerek cari dönemin finansal raporlamasına doğru yansıtılması, oldukça zor ve karmaşıktır. Otoriteler bu zorluk ve karmaşıklığı aşmak ve tüm işletmelerde ortak raporlama dili oluşturmak için standartlar oluşturmuşlardır. Çalışanlara sağlanan faydaların raporlanmasına yönelik esasları düzenleyen temel standart olarak TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı yayımlanmıştır. Bunun yanında yine çalışanlara sağlanan faydaların raporlanmasına yönelik esasları düzenleyen TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı ile TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı da yayımlanmıştır. Bu standartlar çerçevesinde, örneklem olarak belirlenen işletmelerin finansal tabloları ve bağımsız denetim raporlarında sunulan çalışanlara sağlanan faydalar incelenmiş ve araştırma neticelendirilmiştir.

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Çalışanlara sağlanan faydalar hem çalışanlar açısından hem de işletmeler açısından oldukça önemlidir. Çalışanlar; kendilerine cari ve gelecek yıllarda sağlanacak faydaların objektif ölçütlerle tespit edilerek, bu faydalardan işletmeyi ilgilendiren kısımların işletmenin finansal raporlarına yansıtılmasını isterler. İşletme sahipleri açısından ise, cari ve gelecek dönemde çalışanlara yönelik yükümlülüklerinin doğru

tespit edilmesi gerek hukuki gerek kurumsal kimlik oluşumu gerekse işletmenin mali planlamasının doğru yapılması adına oldukça önemlidir. Bu araştırma ile borsada işlem gören şirketlerin çalışanlara sağlanan faydaları; TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler ve TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standartlarına göre nasıl raporladıkları yani bu standartların uygulama şekli açıklanmıştır.

3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLILIĞI

Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulama zorunluluğu bulunan işletmeler, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1533. ve 1534. maddelerinde belirtilmiştir. Kanun hükmüne göre borsada işlem gören şirketler; portföy yönetim şirketleri, aracı kurumlar ile banka, sigorta ve reasürans şirketleri TMS/TFRS'leri ve yorumlarını uygulamakla yükümlüdürler. Bunun dışındaki işletmeler için tam set TMS/TFRS'leri uygulamak isteğe bağlıdır. Bununla birlikte KGK tarafından 29/07/2017 tarih ve 30138 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan tebliğe göre; 01/01/2018 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi olan işletmelerden tam set TMS/TFRS'leri uygulama zorunluluğu olmayan işletmelere Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'nı (BOBİ FRS'yi) uygulama zorunluluğu getirilmiştir. BOBİ FRS incelendiğinde ise çalışanlara sağlanan faydaların ayrıntılı raporlanmasına yönelik bir bölümün bulunmadığı görülmektedir. Bu sebeple araştırılmak istenen hedef kitle olarak sadece tam set TMS/TFRS'leri uygulayan işletmeler seçilmiştir. Seçilen grup içinde yer alan banka, sigorta ve reasürans şirketlerinin hesap planlarının farklı olması sebebiyle, işletmelerin karşılaştırılabilirliğinde problem yaşanabileceği düşüncesiyle; banka, sigorta ve reasürans şirketleri de kapsam dışında tutulmuştur. Bunların dışında borsada işlem gören şirketler içerisinde en fazla çalışan istihdam eden şirketlerden başlanarak 97 şirket araştırılmıştır.

3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırma, nicel araştırma yöntemi üzerine kurgulanmıştır. Nicel araştırmaya ilişkin olarak birçok tanım yapılmaktadır. Bir tanıma göre nicel araştırma; genellenebilir ve nesnel bilgiler üretmek amacıyla pozitif paradigma çerçevesinde yapılan çalışmalardır. Bu çalışmalar; dikkatli sayısallaştırmalar ve doğru ölçümler vasıtasıyla gerçeğin ortaya çıkarılabileceğini ve anlaşılabilceğini savunur⁴⁵². Bir başka tanıma göre nicel araştırma; deney, deneme ya da gözleme dayalı yapılan ampirik bir araştırmadır. Bu araştırmada gözlem ve ölçmelerin tekrarı söz konusudur. Sayısal ya da niceliksel bir araştırma yaklaşımıdır. Bu yaklaşım realist ve objektif modellere dayanır⁴⁵³.

Araştırmaya konu işletmeler seçilirken; işletmelerin borsada işlem görmeleri ve personel sayılarının yüksek olması kriterleri dikkate alınmıştır. Örneklem küme, toplam 97 işletmeden oluşmakta olup; bu şirketlerin istihdam ettiği çalışan sayısı toplamı 540.405 kişidir. Örneklem içerisindeki işletmelerin 01.01.2018-31.12.2018 hesap dönemine ait konsolide finansal tabloları ve bağımsız denetim raporlarına Kamuyu Aydınlatma Platformu üzerinden ulaşılmıştır. Yapılacak inceleme ile ilgili öncelikle Excel’de bir format geliştirilmiş ve çalışanlara sağlanacak tüm faydalara ilişkin elde edilmesi istenilen nicel ve nitel veriler belirlenmiştir. Ardından her işletmenin finansal tabloları ve bağımsız denetçi raporu, çalışanlara sağlanan tüm faydalar dikkate alınarak, tümüyle Excel’de oluşturulan format doğrultusunda ayrıntılı incelemeye alınmıştır. Elde edilen veriler Excel’e işlenmiştir. İnceleme içerik analizi şeklinde yapılmıştır.

İçerik analizi; yazılı, sözel ve diğer verilerin sistematik ve nesnel bir şekilde incelenmesine imkân sunan bilimsel bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımda, yazılı bilgilerin önemli içerikleri ve sunduğu mesajlar özetlenir⁴⁵⁴. İçerik analizinin başarılı olması için,

⁴⁵² Altun, Fatma ve Yazıcı, Hikmet; “Nitel ve Nicel Yöntemleri Kullanan Araştırmacıların Empatik Eğilimleri ve İşlevsel Olmayan Tutumları Arasındaki Farklılıklar”, **Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt.18, (2014), s.372-373.

⁴⁵³ Tunç, Taner; “Nicel Araştırma Yöntemleri ve Aşamaları”, *Bilgi Ustam*, , <https://www.bilgiustam.com/nicel-arastirma-yontemi-ve-asamalari/> (22 Mayıs 2019).

⁴⁵⁴ Sert, Gülşen; Kurtoglu, Meltem, Akıncı Ahmet ve Seferoğlu, S.Sadi; “Öğretmenlerin Teknoloji Kullanma Durumlarını İnceleyen Araştırmalara Bir Bakış: Bir İçerik Analizi Çalışması”, **XIV. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri**, Uşak: Uşak Üniversitesi, 1-3 Şubat 2012, 352-353.

incelenecek konuyla ilgili olarak net ölçütler belirlenmeli ve bu ölçütler istatistiksel olarak çözümlenebilmelidir⁴⁵⁵.

Excel’de toplanan veriler SPSS 22 (Statistical Package for Social Sciences / Sosyal Bilimler İstatistik Paketi) programına yüklenmiştir. Ardından frekans tabloları ve çapraz tablolamalarla araştırmaya yönelik genel bilgilerin sunumu yapılmıştır. Sonrasında nicel araştırma yönteminin tekniği olan deneysel teknik kısmına geçilmiştir. Bu teknikte iki veya daha fazla grubun diğer değişkenlerle olan etkileşimi araştırılmaktadır⁴⁵⁶. Araştırmada öne sürülen hipotezler bu teknikle test edilmiştir. Kullanılan testin adı F Testi (Varyans Analizi – ANOVA)’dır.

“Varyans analizi iki ya da daha fazla gruba ait ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığı ile ilgili hipotezleri test etmek için kullanılmaktadır. İki grubun ortalamaları arasındaki farkın anlamlı olup olmadığı t testi kullanılarak da incelenebilir. Eğer ikiden fazla grubun ortalamaları karşılaştırılacak ise F Testi diğer bir ismiyle Varyans Analizi (ANOVA, Analysis Of Variance) uygulanır. İkiden fazla grubun ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını test eden F testinin hipotezi aşağıdaki gibidir.

H₀ : $\mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \dots = \mu_N$ Yani ortalamalar arasında anlamlı fark yoktur

H_A : Ortalamalardan en az ikisi arasında anlamlı fark vardır.”⁴⁵⁷

Analizde hesaplanan p (Probability; Olasılık) değeri, gruplara ait ortalamalar arasında istatistiksel anlamlılığın varlığının olup olmadığını, anlamlılık varsa da bu farklılığın kanıtının düzeyini tespit etmek için kullanılan bir değerdir. Her istatistiksel testte bir “p” değeri hesaplanır. Bu “p” değeri bize, gruplara ait ortalamalar arasında anlamlı fark vardır denilmesi halinde hatalı karar verme olasılığını gösterir. Literatürde “p” değerinin 0,05’in altında olması, ileri sürülen hipotezin istatistiksel olarak anlamlı olduğunu bize gösterir. SPSS’de “p” değeri “Sig.” olarak verilmektedir. “Sig.”

⁴⁵⁵ Çilingir Ayşegül; “İletişim Alanında İçerik Analizi Yöntemi Kullanılarak Yapılan Yüksek Lisans ve Doktora Tezleri Üzerine Bir İnceleme”, *Erciyes İletişim Dergisi*, Cilt.5, Sayı.1, (2017), s.150.

⁴⁵⁶ Erdemir, Elif İrem; “Nicel ve Nitel Araştırma Yöntemleri Nelerdir?”, *Güncel Psikoloji*, , <https://www.guncelpsikoloji.net/arastirma-yontemleri/nicel-ve-nitel-arastirma-yontemleri-nelerdir-h6483.html> (22 Mayıs 2019).

⁴⁵⁷ SPSS Analizi; “F Testi-Varyans Analizi-ANOVA”, *SPSS Analizi*, , <http://spssanalizi.com/uygulama/f-testi-varyans-analizi-anova> (22 Mayıs 2019).

significance yani anlamlılık kelimesinin kısaltmasıdır⁴⁵⁸. P değerinin 0,05'in üzerinde olması halinde ise, ortalamalar arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı, dolayısıyla hipotezin reddedildiğini bize gösterir. Gruplara ait ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olması halinde; ANOVA testi, farklılığın nedeninin hangi grup veya gruplardan kaynaklandığını göstermez. Gruplar arası farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını bize post-hoc testi göstermektedir. Birçok post-hoc testi bulunmaktadır⁴⁵⁹. Araştırmada post-hoc testlerinden LSD testi kullanılmıştır.

3.4. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Bu uygulamanın yapılmasındaki amaç; çalışanlara sağlanan faydaların hesaplanma ve raporlamasında, işletmelerin çeşitli özellikleri baz alınarak, bu yönüyle bir farklılığın bulunup bulunmadığını test etmektir. İşletmelerin çeşitli özelliklerinden kasıt ise; çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılat tutarıdır. İşletmelerin bu özellikleri bakımından kurulan hipotezler test edilmiştir.

Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin olarak raporlanan işletme yükümlülükleri bize, çalışanlara sağlanacak faydaların büyüklüğü hakkında bilgi sunmaktadır. Çalışanlara sağlanacak faydalara ilişkin yükümlülük tutarı, tek başına faydaların büyüklüğünün bir göstergesi olamaz. İşletmenin büyüklüğü içerisindeki oranına bakarak yorum yapmak daha doğru olacaktır. Bu kriterler göz önüne alınarak ilk hipotez şu şekilde oluşturulmuştur:

1. Hipotez: İşletmenin bilançosunda raporladığı çalışanlara sağlanacak kısa ve uzun vadeli faydalara ilişkin yükümlülük toplamının aktif toplamına oranı, işletmenin özellikleri itibarıyla (çalışan sayısı, bölgesel dağılımı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.

Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin işletmenin dönem içinde katlandığı giderlerin büyüklüğü de çalışanlara sağlanan faydaların işletme boyutunda önemini göstermektedir. Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin gider tutarları, tek başına bu

⁴⁵⁸ Kul, Seval; "İstatistiksel Sonuçların Yorumu: P Değeri ve Güven Aralığı Nedir?", *Türk Toraks Derneği*, s.12, <https://www.toraks.org.tr/uploadFiles/book/file/1832014154715-113.pdf> (22 Mayıs 2019).

⁴⁵⁹ Kayri, Murat; "Araştırmalarda Gruplar Arası Farkın Belirlenmesine Yönelik Çoklu Karşılaştırma (Post-Hoc) Teknikleri", *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt.19, Sayı.1, (2009), s.52.

faidaların işletme içerisindeki önemini gösteremez. Bu giderlerin toplam giderler içerisindeki oranına bakılarak yapılacak yorumların daha sağlıklı olacağı düşünülmektedir. Bu açıklamalar doğrultusunda ikinci hipotez şu şekilde oluşturulmuştur:

2. Hipotez: İşletmenin faaliyet döneminde muhasebeleştirdiği çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki gider toplamalarının, işletmenin fonksiyonları açısından dönemde gerçekleşen giderleri toplamına oranı, işletmenin özellikleri itibarıyla (alışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.

Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin özellikle de uzun vadeli faydalara (tanımlanmış fayda planlarına) ilişkin olarak işletme yükümlülükleri hesaplanırken bir takım aktüeryal varsayımlar kullanılmaktadır. TMS 19 paragraf 76’da bu varsayımların demografik ve finansal varsayımlar olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla işletme ykmllklерinin hesabında dikkate alınan bu varsayımlar, işletmenin yükümlülük tutarına doğrudan etki etmektedir. Bu sebeple tezin üçüncü, dördüncü ve beşinci hipotezleri demografik ve finansal varsayımların işletmenin özellikleri itibarıyla (alışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık gösterip göstermediğinin sınanması üzerine kurulmuştur.

3. Hipotez: İşletmenin, alışanlara sağlanan faydaların hesabında dikkate aldığı aktüeryal varsayımlardan iskonto oranı, işletmenin özellikleri itibarıyla (alışan sayısı, bölgesel dağılımı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.

4. Hipotez: İşletmenin, alışanlara sağlanan faydaların hesabında dikkate aldığı aktüeryal varsayımlardan ücret/maaş artış oranı, işletmenin özellikleri itibarıyla (alışan sayısı, bölgesel dağılımı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.

5. Hipotez: İşletmenin, alışanlara sağlanan faydaların hesabında dikkate aldığı aktüeryal varsayımlardan çalışanların emekli olma (kıdem tazminatına hak kazanma) olasılığı, işletmenin özellikleri itibarıyla (alışan sayısı, bölgesel dağılımı,

aktif büyüklüğü, halka arz oranı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.

Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin işletme yükümlülük tutarına etki eden bir diğer etken ise, hesaplamalarda kullanılan aktüeryal değerlendirme yöntemidir. Dolayısıyla aktüeryal değerlendirme yöntemlerindeki farklılık, yükümlülük tutarlarında da farklılığa neden olmaktadır. Bu sebeple işletmelerin, bu yöntemleri tercih etmelerinin, özellikleri itibariye anlamlı olup olmadığını sınılamaya yönelik olarak 6. hipotez şu şekilde geliştirilmiştir:

6. Hipotez: İşletmelerce tercih edilen aktüeryal değerlendirme yöntemi, işletme özellikleri açısından (çalışan sayısı, bölgesel dağılımı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.

3.5. ARAŞTIRMA BULGU VE SONUÇLARI

3.5.1. Araştırmaya Yönelik Frekans Tabloları ve Çapraz Tablolamalar

Araştırma neticesinde işletmelerin genel özellikleri ve çalışanlara sağlanan faydalar özelinde bulgular aşağıda tablolar halinde sunulmaktadır.

İlk olarak araştırma kapsamına alınan işletmelerin bölgesel dağılımına değinilmiştir. İşletmelerin bölgesel dağılımında, şirketlerin merkezleri dikkate alınmıştır. Buna göre bölgesel dağılım şu şekilde oluşmuştur:

Tablo 8: İşletmelerin Bölgesel Dağılımı

Bölgeler	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Marmara	74	76,3	76,3
Ege	14	14,4	90,7
İç Anadolu	4	4,1	94,8
Akdeniz	3	3,1	97,9
Karadeniz	1	1,0	99,0
Güneydoğu Anadolu	1	1,0	100,0
Toplam	97	100,0	

İşletmelerin %76,3'lük gibi bir oranının şirket merkezi Marmara Bölgesi'nde bulunmaktadır. Marmara Bölgesi'ndeki işletmelerin ise %78'inin şirket merkezi ise İstanbul'dadır. Marmara Bölgesi'ndeki işletmelerin diğer yoğunlukla dağıldığı iller ise %13'lük oranla Kocaeli ve %6'luk oranla Bursa'dır. İşletmelerin ikinci yoğun olarak bulunduğu bölge ise Ege bölgesidir. Ege Bölgesi'ndeki işletmelerin %64'ünün merkezi İzmir'de bulunmaktadır. İşletmelerin üçüncü yoğun olarak bulunduğu bölge İç Anadolu Bölgesi olup, bu bölgede de işletmelerin yoğun olduğu merkez il Ankara'dır. Toplam 7 coğrafi bölgemiz dikkate alındığında, işletmelerin %88'inin Marmara ve Ege Bölgelerinde kümelendiği görülmektedir. Dikkat çekici husus ise, sadece Doğu Anadolu Bölgesi'nde şirket merkezi bulunan bir işletmenin örneklem kümedeki borsada işlem gören şirketler arasında yer almamasıdır.

Tablo 9: İşletmelerin Çalışan Sayıları

Çalışan Sayısı	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
1-499	22	22,7	22,7
500-999	13	13,4	36,1
1.000-4.999	33	34,0	70,1
5.000-9.999	12	12,4	82,5
10.000 ve üzeri	17	17,5	100,0
Toplam	97	100,0	

İşletmelerin %64'ünün çalışan sayısının 1.000'in üzerinde olduğu görülmektedir. Aynı şekilde %17,5'inin çalışan sayısı ise 10.000'in üzerindedir. Araştırma kapsamında incelenen 97 işletmenin toplamda istihdam ettiği çalışan sayısı 31.12.2018 tarihi itibarıyla **540.405 kişidir**. Araştırma örneklemine işletmeler alınırken, çalışan sayısı fazla olan işletmelerin seçimi kriteri ön planda tutulmuştur.

Tablo 10: Çalışan Sayılarının Bölgesel Dağılımı

Çalışan Sayısı	Bölge						Toplam
	Marmara	Ege	İç Anadolu	Akdeniz	Karadeniz	Güneydoğu Anadolu	
1-499	11	5	2	2	1	1	22
500-999	10	3	0	0	0	0	13
1.000-4.999	25	6	1	1	0	0	33
5.000-9.999	11	0	1	0	0	0	12
10.000 ve Üzeri	17	0	0	0	0	0	17
Toplam	74	14	4	3	1	1	97

Tablodan da görüleceği üzere çalışan sayısı 10.000'in üzerinde olan işletmelerin tamamının Marmara Bölgesinde olduğu görülmektedir. Çalışan sayısı 5.000-10.000 aralığında olan 12 işletmeden de 11'inin yine Marmara Bölgesi'nde olduğu görülmektedir. Buradan hareketle incelenen örneklem küme üzerinden çalışan

istihdamının gerek işletme sayısı gerekse işletmelerin çalıştırdığı işçi sayısının büyüklüğü bakımından en fazla Marmara Bölgesi'nde olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 11: İşletmelerin Sektörel Dağılımı

Sektörler	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Bilgisayar/Elektrik/Elektronik/Beyaz Eşya	10	10,3	10,3
Cam, Kimya, Temizlik, Kozmetik	4	4,1	14,4
Çimento, Hazır beton	10	10,3	24,7
Demir-Çelik, Metal, Makina	7	7,2	32,0
Gıda/İçecek	17	17,5	49,5
Havayolu Ulaştırma	4	4,1	53,6
İletişim (Telekomünikasyon)	3	3,1	56,7
İmalat Sanayi	10	10,3	67,0
İnşaat	2	2,1	69,1
Mobilya/Tekstil/Banyo/Seramik	2	2,1	71,1
Otomotiv/Taşıt/Parça /Yan Sanayi	10	10,3	81,4
Petrol/Enerji	10	10,3	91,8
Sağlık	4	4,1	95,9
Tekstil	4	4,1	100,0
Toplam	97	100,0	

İşletmelerin sektörel sınıflandırılması yapılırken göz önüne alınan kriter, işletmelerin faaliyet konusudur. Faaliyet konularına göre yapılan sınıflandırma neticesinde, örneklem kümedeki işletmelerin %17,5'inin gıda/içecek sektöründe faaliyette bulunduğu görülmektedir. En fazla çalışana sahip işletmelerden örneklem oluşturulması sebebiyle; çalışan istihdamında önemli etkiye sahip diğer sektörlerin bilgisayar/elektrik/elektronik/beyaz eşya, çimento/hazır beton, otomotiv/taşıt/parça/yan sanayi ve petrol/enerji sektörleri olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 12: Sektörlere Göre Çalışan İstihdamı

Sektörler	Çalışan Sayısı					Toplam
	1-499	500-999	1.000-4999	5.000-9.999	10.000 ve üzeri	
Bilgisayar/Elektrik/Elektronik/Beyaz Eşya	0	2	4	2	2	10
Cam, Kimya, Temizlik, Kozmetik	2	1	0	1	0	4
Çimento, Hazır beton	5	2	3	0	0	10
Demir-Çelik, Metal, Makina	2	0	4	0	1	7
Gıda/İçecek	2	2	5	4	4	17
Havayolu Ulaştırma	0	0	0	1	3	4
İletişim (Telekomünikasyon)	0	0	1	0	2	3
İmalat Sanayi	5	0	5	0	0	10
İnşaat	0	0	0	0	2	2
Mobilya/Tekstil/Banyo/Seramik	0	0	2	0	0	2
Otomotiv/Taşıt/Parça /Yan Sanayi	1	2	5	1	1	10
Petrol/Enerji	3	3	3	1	0	10
Sağlık	1	0	1	1	1	4
Tekstil	1	1	0	1	1	4
Toplam	22	13	33	12	17	97

Tabloda görüldüğü üzere gerek çalışan sayısının büyüklüğü gerekse işletme sayısı açısından en fazla istihdam sağlayan sektör gıda/içecek sektörüdür. Bunun dışında çalışan sayısının büyüklüğü açısından; bilgisayar/elektrik/elektronik/beyaz eşya sektörü ve havayolu taşıma sektörlerinin kitle istihdama katkısının büyük olduğu görülmektedir.

Tablo 13: İşletmelerin Halka Arz Oranı

Halka Arz Oranları	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
%20'nin Altında	21	21,6	21,6
%20-%50	59	60,8	82,5
%50'nin Üzerinde	9	9,3	91,8
Bilgi Yok	8	8,2	100,0
Toplam	97	100,0	

İşletmelerin halka arz oranlarının yüksek olması, işletme sermayesinin tabana yayıldığına göstergesidir. Bu tür işletmelerin ortak sayısı fazladır. Bu sebeple işletmeyle ilgili çıkar gruplarının sayısının fazlalığından söz edilebilir. Dolayısıyla ilgili işletmelerin finansal tablolarının; doğru, şeffaf, karşılaştırılabilir olması oldukça önemlidir. Bu yüzden olsa gerek ki, borsada işlem gören işletmelerin TMS/TFRS'leri ve yorumlarını uygulamaları zorunludur. Araştırmada, sermayesinin %50'den fazlasının halka arz olduğu işletmelerin oranı %9,3'tür. İşletmelerin %60,8'inin halka arz oranı %20-%50 aralığındadır. İşletmelerde ağırlıklı olarak halka arz oranının %50'nin altında olma sebeplerinden birisi, işletme sahiplerinin yönetimdeki karar alma ağırlığını kaybetmek istememeleri olabilir. Aynı şekilde halka arz oranının ağırlıklı olarak %20'nin üzerinde olma sebebi olarak da işletmelerin borçlanma maliyetlerine katlanmak istememeleri olabilir.

Tablo 14: İşletmelerin Halka Arz Oranlarının Sektörel Dağılımı

Sektörler	Halka Arz Oranı				Toplam
	%20'nin Altında	%20-%50	%50'nin Üzerinde	Bilgi Yok	
Bilgisayar/Elektrik/Elektronik/Beyaz Eşya	1	8	1	0	10
Cam, Kimya, Temizlik, Kozmetik	0	4	0	0	4
Çimento, Hazır beton	3	5	2	0	10
Demir-Çelik, Metal, Makina	2	4	1	0	7
Gıda/İçecek	3	12	2	0	17
Havayolu Ulaştırma	1	2	1	0	4
İletişim (Telekomünikasyon)	1	2	0	0	3
İmalat Sanayi	2	7	0	1	10
İnşaat	1	1	0	0	2
Mobilya/Tekstil/Banyo/Seramik	0	1	0	1	2
Otomotiv/Taşıt/Parça /Yan Sanayi	3	5	0	2	10
Petrol/Enerji	1	5	2	2	10
Sağlık	2	2	0	0	4
Tekstil	1	1	0	2	4
Toplam	21	59	9	8	97

Halka arz oranının %50 üzerinde olduğu işletmelerin ağırlıklı olarak gıda/içecek, çimento/hazır beton ve petrol/enerji sektörlerinde faaliyet gösterdikleri görülmektedir. Gıda/içecek, bilgisayar/elektrik/elektronik/beyaz eşya, cam/kimya/temizlik/kozmetik, çimento/hazır beton, imalat sanayi, otomotiv/taşıt/parça/yan sanayi ve petrol/enerji sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerin halka arz oranlarının diğer sektörlerle nazaran ağırlıklı olarak %20-%50 aralığında olduğu görülmektedir.

Tablo 15: İşletmelerin Aktif Büyüklüğü

Aktif Büyüklüğü	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
100.000.000 TL'nin Altında	4	4,1	4,1
100.000.000 TL- 500.000.000 TL Arasında	16	16,5	20,6
500.000.000 TL-1.000.000.000 TL Arasında	16	16,5	37,1
1.000.000.000 TL- 5.000.000.000 TL Arasında	32	33,0	70,1
5.000.000.000 TL'nin Üzerinde	29	29,9	100,0
Toplam	97	100,0	

Tablo 16: İşletmelerin Aktif Büyüklüklerine Göre Çalışan Sayılarının Dağılımı

İşletmenin Aktif Büyüklüğü	Çalışan Sayısı					Toplam
	1-499	500-999	1.000-4.999	5.000-9.999	10.000 ve üzeri	
100.000.000 TL'nin Altında	4	0	0	0	0	4
100.000.000 TL- 500.000.000 TL Arasında	10	4	2	0	0	16
500.000.000 TL- 1.000.000.000 TL Arasında	3	5	8	0	0	16
1.000.000.000 TL- 5.000.000.000 TL Arasında	5	3	17	3	4	32
5.000.000.000 TL'nin Üzerinde	0	1	6	9	13	29
Toplam	22	13	33	12	17	97

İşletmelerin %62,9'unun aktif büyüklüğünün 1 milyar TL'nin üzerinde olduğu görülmektedir. Tablo 16'ya bakıldığında, işletmelerin aktif büyüklükleri arttıkça istihdam ettikleri personel sayısının da arttığı görülmektedir.

Tablo 17: İşletmelerin Yıllık Satış Hasılat Aralığı

Yıllık Satış Hasılatı	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
100.000.000 TL'nin Altında	2	2,1	2,1
100.000.000 TL- 500.000.000 TL Arasında	18	18,6	20,6
500.000.000 TL- 1.000.000.000 TL Arasında	18	18,6	39,2
1.000.000.000 TL- 5.000.000.000 TL Arasında	24	24,7	63,9
5.000.000.000 TL'nin Üzerinde	35	36,1	100,0
Toplam	97	100,0	

İşletmelerin %60,8'inin yıllık satış hasılat tutarı 1 milyar TL'nin üzerindedir. Yukarıda belirtildiği üzere; işletmelerin %62,9'unun aktif büyüklüğü de 1 milyar TL'nin üzerindedir. Bu yönüyle bakıldığında, işletmelerin aktif büyüklükleriyle yıllık satış hasılatı tutarlarının birbirleriyle orantılı artış gösterdiğini söyleyebiliriz.

Tablo 18: Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Yükümlülük Topamlarının Aktif Toplamına Oranı

Oran	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
%1'in Altında	19	19,6	19,6
%1-2 Aralığında	32	33,0	52,6
%2-3 Aralığında	18	18,6	71,1
%3-4 Aralığında	10	10,3	81,4
%4-5 Aralığında	12	12,4	93,8
%5'in Üzerinde	6	6,2	100,0
Toplam	97	100,0	

İşletmelerin %71,1'inde çalışanlara sağlanan yükümlülüklerinin aktife oranı %3'nin altındadır.

Tablo 19: Faaliyet Dönemine İlişkin Muhasebeleştirilen Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamındaki Gider Toplamlarının İşletme Fonksiyonları Açısından Dönemde Gerçekleşen Giderlerin Toplamına Oranı

Oran	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
%5'in Altında	27	27,8	27,8
%5-10 Aralığında	36	37,1	64,9
%10-15 Aralığında	20	20,6	85,5
%15-20 Aralığında	2	2,1	87,6
%20-25 Aralığında	4	4,1	91,7
%25'in Üzerinde	8	8,2	100,0
Toplam	97	100,0	

İşletmelerin %64,9'unda, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin dönemde gerçekleşen giderlerin işletme fonksiyonları açısından dönemde gerçekleşen giderlere oranı %10'un altındadır. Bu oran işletmelerin %8,2'sinde %25'in üzerindedir. Sektörel olarak bu oranın yüksek olduğu işletmelerin; havayolu, telekomünikasyon, sağlık sektörlerinde yani hizmet sektörlerinde faaliyet gösterdikleri görülmektedir.

Bilindiği üzere TMS 19'da çalışanlara sağlanan faydalar 4 ana bölümlenmeye tabi tutulmuştur:

- Kısa vadeli faydalar,
- İş ilişkisi sonrası (çalışma dönemi sonrası) sağlanan faydalar,
- Diğer uzun vadeli faydalar,
- İş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı sağlanan faydalar⁴⁶⁰

İncelenen işletmelerdeki çalışanlara sağlanan faydaların analizi de bu bölümlenme dikkate alınarak yapılmıştır. Buna göre çalışanlara sağlanan faydalar ve içerikleri şu şekildedir:

⁴⁶⁰ TMS 19, paragraf 5.

Tablo 20: Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydaların İçeriği

Faydaların İçeriği	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Sadece İşçi Ücret-Maaşları	22	22,7	22,7
İşçi Ücret-Maaşları ve Biriken İzinler	41	42,3	64,9
İşçi Ücret-Maaşları ve Kardan Pay Verilmesi-Primler	12	12,4	77,3
Ücret-Maaşları, Biriken İzinler ve Kardan Pay Verilmesi-Primler	21	21,6	99,0
Fayda Bulunmamakta	1	1,0	100,0
Toplam	97	100,0	

Görüldüğü üzere çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; işçi ücretleri/maaşları, biriken izinler, kardan pay verilmesi ve primlerden oluşmaktadır. İşletmelerin %99'unun bu kapsamda çalışanlara karşı yükümlülüğü bulunmaktadır.

Tablo 21: İş İlişkisi Sonrası Çalışanlara Sağlanan Faydaların İçeriği

Faydaların İçeriği	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Sadece Tanımlanmış Fayda Planları	1	1,0	1,0
Tanımlanmış Fayda Planları ve Katkı Planları	96	99,0	100,0
Toplam	97	100,0	

Tabloya bakıldığında; iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların işletmelerce tanımlanmış katkı planı ve tanımlanmış fayda planlarından oluştuğu görülmektedir. Tanımlanmış katkı planları; işletmelerce işçi ve işveren payları adı altında Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK'ya) ödenen sosyal sigortalara ilişkin primlerdir. İşletmelerin bu primleri ödedikleri sürece bu kapsamda başka bir yükümlülüğü bulunmamaktadır. İşletmelerin tanımlanmış fayda planları kapsamındaki tek yükümlülüğü ise kıdem tazminatı yükümlülüğüdür. Tüm işletmelerin kıdem tazminatı yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu yükümlülüklerini aktüeryal değerlendirme yöntemleriyle

hesaplamış ve hesaplamaya ilişkin ayrıntılara çalışanlara sağlanan faydalar başlığı altında yer vermişlerdir. Hesaplama neticesinde oluşan **tüm aktüeryal kazanç ve kayıplar ait oldukları dönemde diğer kapsamlı gelir/gider olarak özkaynaklar içerisinde tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm kazanç/kayıpları olarak muhasebeleştirilmiştir**. Yine tüm işletmelerde kıdem tazminatı karşılığı için fonlama yapıldığına dair bir bilgiye rastlanılmamıştır.

Tablo 22: Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydaların İçeriği

Faydaların İçeriği	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Sadece Kıdem İşçiliği Teşvik Primi	13	13,4	13,4
Sadece Kullanılmayan Birikmiş İzinler	19	19,6	33,0
Kıdem İşçiliği Teşvik Primi ve Kullanılmayan Birikmiş İzinler	10	10,3	43,3
Fayda Bulunmamaktadır	55	56,7	100,0
Toplam	97	100,0	

İşletmelerin %56,7'sinde bu kapsamda bir fayda bulunmamaktadır. Geriye kalan işletmelerin %43,3'ünde ise, kıdem işçiliği teşvik primi ve kullanılmamış birikimli izinler başlığı altında çalışanlara sağlanacak diğer uzun vadeli yükümlülükler bulunmaktadır.

Tablo 23: İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar

Faydaların İçeriği	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Fayda Bulunmamaktadır	97	100,0	100,0

İşletmelerin tümünün bu kapsamda çalışanlarına karşı herhangi bir yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Çalışanlara sağlanan faydaların bilançodaki sunumunda, muhasebe standartlarının getirmiş olduğu ortak raporlama ve sunum dilini tüm işletmelerin finansal tablolarında görebilmekteyiz. Buna göre çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin işletmenin kısa vadeli yükümlülükleri bilançoda Kısa Vadeli Yükümlülükler altında 2 kalem içerisinde raporlanmaktadır. Bu kalemlerin isimleri şöyledir:

1- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar

2- Kısa Vadeli Karşılıklar/Yükümlülükler hesap grubu altında

*Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar/Yükümlülükler

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar hesap grubu altında personele ödenecek ücretler, Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödenecek sigorta primleri ve çalışanlardan kesilen gelir ve damga vergileri raporlanmaktadır.

Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar/Yükümlülükler hesabı altında ise; biriken izinler, kardan pay verilmesi, prim ve ikramiyeler ile cari yılda ödenecek olan kıdem tazminatı karşılıkları raporlanmaktadır.

Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin işletmenin uzun vadeli yükümlülükleri ise, bilançoda Uzun Vadeli Yükümlülükler içerisinde yer alan şu kalemler altında raporlanmaktadır:

Uzun Vadeli Karşılıklar/Yükümlülükler hesap grubu altında

*Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar/Yükümlülükler

Bu hesap altında; kıdem tazminatı karşılıkları, kıdem işçiliği teşvik primleri, uzun vadeli kullanılmamış izin karşılıkları ve çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli primler raporlanmaktadır.

Tablo 24: Aktüeryal Hesaplamalarda Aktüerden Yaralanma Durumu

	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	18	18,6	18,6
Bilgi Yok	79	81,4	100,0
Toplam	97	100,0	

İşletmelerin sadece %18,6'sı aktüerden yardım alarak çalışanlara sağlanan fayda yükümlülüklerini hesapladıklarını ifade etmiştir. Diğer işletmelerin finansal raporlarında, aktüerden yararlanma durumuna ilişkin herhangi bir bilgiye rastlanılmamıştır.

Tablo 25: Aktüeryal Hesaplamalarda Kullanılan Aktüeryal Değerleme Yöntemi

Aktüeryal Değerleme Yöntemi	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Öngörülen Yükümlülük/Birim Kredi Yöntemi	26	26,8	26,8
Projeksiyon Yöntemi	10	10,3	37,1
Yöntem Belirtilmemiş	61	62,9	100,0
Toplam	97	100,0	

İşletmelerin %37,1'i aktüeryal hesaplamada kullandığı yöntemi belirtmişken, kalan %62,9'u kullanılan yöntem hakkında bir bilgi sunmamıştır. Kullanılan aktüeryal yönteme ilişkin bilgi vermeyen işletmeler; hesaplamalarında bir takım aktüeryal varsayımlar (iskonto oranı, ücret/maaş artış oranı, emekli olma olasılığı gibi) kullanarak, cari dönem ve önceki dönemlere ilişkin yükümlülüklerini belirlemişler ve tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerlerini hesaplamışlardır. Bu açıdan bakıldığında TMS 19 paragraf 71'de belirtildiği üzere öngörülen yükümlülük yöntemini kullanmış oldukları aşıkardır.

Tablo 26: Çalışanların Ücret/Maaş Artış Oranları

Ücret/Maaş Artış Oranı	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Enflasyon Oranında	86	88,7	88,7
Reel %1,5	6	6,2	94,8
Nominal %11	1	1,0	95,9
Nominal %15	1	1,0	96,9
Bilgi Yok	3	3,1	100,0
Toplam	97	100,0	

İşletmelerini %88,7'sinde çalışanların ücret/maaş artış oranının enflasyon oranında olacağı varsayılmıştır. Bu açıdan bakıldığında bu işletmelerin, gelecek dönemlerde çalışanlarının ücretlerinde reel anlamda bir artış yapmayacakları söylenebilir. İşletmelerin sadece %6,2'si çalışan ücretlerinde reel artışa gideceğini varsaymıştır.

Tablo 27: Kullanılan İskonto Oranının Aralığı

İskonto Oranı	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Reel %1'in Altında	1	1,0	1,0
Reel %1-2 Aralığında	1	1,0	2,1
Reel %2-3 Aralığında	2	2,1	4,1
Reel %3-4 Aralığında	13	13,4	17,5
Reel %4-5 Aralığında	34	35,1	52,6
Reel %5-6 Aralığında	40	41,2	93,8
Reel %6'nın Üzerinde	3	3,1	96,9
Nominal %16,40	1	1,0	97,9
Nominal %21,50	1	1,0	99,0
Bilgi Yok	1	1,0	100,0
Toplam	97	100,0	

Aktüeryal hesaplamalarda dikkate alınan iskonto oranının işletmelerin %96,9'unda reel iskonto olduğu görülmektedir. Nominal faiz oranı; enflasyon artı reel (gerçek) faiz oranından oluşur⁴⁶¹. Buradan hareketle reel (gerçek) faizin yani reel iskonto oranının, nominal faizden enflasyon oranının çıkarılmasıyla hesaplanabileceği varsayılabilir⁴⁶². Bu bilgiler doğrultusunda reel (net) iskonto oranı şu şekilde hesaplanmaktadır:

$$[(1 + \text{Nominal Faiz Oranı}) / (1 + \text{Enflasyon Oranı})] - 1$$

Hesaplamalarda reel iskonto kullanılmasının sebebi; işletmelerin %6,2'sinin çalışan ücretlerinde reel artışa gideceğini varsaymaları ve %88,7'sinin, çalışanlarının ücret artışlarının enflasyon oranında olacağı varsayımını kabul etmeleridir. Buradan hareketle, çalışan ücretlerinin enflasyon oranında artmasıyla gelecekteki alım güçlerinin aynı olması sebebiyle, çalışanın kıdem tazminatına hak kazanacağı andaki ücretini hesap etmeye gerek kalmayacaktır. Dolayısıyla hesaplama çalışanın bugünkü ücreti üzerinden yapılacağı için, kullanılacak iskonto oranının da enflasyonun beklenen etkilerinden arındırılmış reel iskonto olması gereklidir.

İşletmelerin %89,7'sinde, kullanılacak reel iskonto oranının aralığı %3-6'dır. Reel iskonto oranının işletmelerce farklılık göstermesinin ana nedeni; işletmelerin dikkate aldığı nominal iskonto (faiz) oranlarının ve enflasyon oranlarının birbirini tutmamasıdır. İşletmelerin iskonto oranındaki farklılıklar aktüeryal hesaplamalarda da farklı sonuçların oluşmasına neden olmaktadır. Bu yönüyle bir birliktelik işletmelerce sağlanamamaktadır. Bu durumun, finansal raporların ortak sunum ve karşılaştırılabilirliğine ket vurduğu düşünülmektedir.

⁴⁶¹Aydın, Nurhan; a.g.e., s.11.

⁴⁶²Okka, Osman; a.g.e., s.21.

Tablo 28: Çalışanların Kıdem Tazminatına Hak Kazanma (Emekli Olma) Olasılıkları

Kıdem Tazminatına Hak Kazanma Oranı	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
%100	3	3,1	3,1
%95-99,99	35	36,1	39,2
%90-94,99	17	17,5	56,7
%85-89,99	3	3,1	59,8
%85'in Altında	1	1,0	60,8
Bilgi Yok	38	39,2	100,0
Toplam	97	100,0	

İşletmelerden %60,8'i çalışanlarının kıdem tazminatına hak kazanma oranları hakkında finansal raporlarında bilgi sunmaktadırlar. İşletmelerin bir kısmı bu bilgiyi direkt kıdem tazminatına hak kazanma oranı olarak vermekte iken, bir kısmı da çalışanların işten ayrılma oranı olarak vermektedir. Dolayısıyla çalışanların işten ayrılma oranını 1'den çıkarırsak kalan oran da bize çalışanların kıdem tazminatına hak kazanma oranını gösterir. Oran hakkında bilgi veren işletmelerin %93,2'sinde, çalışanların kıdem tazminatına hak kazanma oranı %90-%100 aralığındadır.

Tablo 29: Çalışanlara TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı Kapsamında Sağlanan Faydalar

Çalışanlara TFRS 2 Kapsamında Fayda Sağlanıyor mu?	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	1	1,0	1,0
Hayır	96	99,0	100,0
Toplam	97	100,0	

Sadece 1 işletme tarafından TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardı çerçevesinden çalışanlara fayda sağlanmaktadır. Bu fayda kapsamında çalışanlara özkaynağa dayalı ödeme yapılmaktadır.

Tablo 30: TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı Kapsamında Sağlanan Faydalar

Çalışanlara TMS 26 Kapsamında Fayda Sağlanıyor mu?	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Hayır	97	100,0	100,0

Tablodan da anlaşılacağı üzere, incelenen işletmelerde çalışanlara TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama standardı çerçevesinde bir fayda sağlanmamaktadır.

3.5.2. Hipotezlerin Sınanmasına Yönelik F (Anova) Testi

1. Hipotez olan “İşletmenin bilançosunda raporladığı çalışanlara sağlanacak kısa ve uzun vadeli faydalara ilişkin yükümlülük toplamının aktif toplamına oranı, işletmenin özellikleri itibarıyla (çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir” hipotezi, 0.05 anlamlılık düzeyinde yani %95 güven düzeyinde F (Anova) testine tabi tutulmuş ve sonuçlar şu şekilde oluşmuştur:

Tablo 31: 1. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları**Tests of Between-Subjects Effects**

Bağımlı Değişken: Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Yükümlülük Toplamlarının Aktif Toplamına Oranı

Source (Kaynak)	Type III Sum of Squares (Tip 3 Kareler Toplamı)	df (Serbestlik Derecesi)	Mean Square (Kareler Ortalaması)	F	Sig. ⁴⁶³ (p)
Corrected Model	177,973 ^a	63	2,825	2,410	,004
Intercept	245,611	1	245,611	209,506	,000
Bölgesel Dağılımı	11,920	4	2,980	2,542	,058
Çalışan Sayısı	24,142	4	6,035	5,148	,002
Halka Arz Oranı	10,984	3	3,661	3,123	,059
İşletmenin Aktif Büyüklüğü	22,167	4	5,542	4,727	,004
Yıllık Satış Hasılatı	5,464	4	1,366	1,165	,344
Bölge * Çalışan Sayısı	,000	0	.	.	.
Bölge * Halka Arz Oranı	,000	0	.	.	.
Bölge * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	,000	0	.	.	.
Bölge * Yıllık Satış Hasılatı	,000	0	.	.	.
Çalışan Sayısı * Halka Arz Oranı	16,106	4	4,026	3,435	,019
Çalışan Sayısı * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	6,073	3	2,024	1,727	,181
Çalışan Sayısı * Yıllık Satış Hasılatı	,200	1	,200	,171	,682
Halka Arz Oranı * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	1,200	1	1,200	1,024	,319
Halka Arz Oranı * Yıllık Satış Hasılatı	2,402	1	2,402	2,049	,162
İşletmenin Aktif Büyüklüğü * Yıllık Satış Hasılatı	,626	1	,626	,534	,470

R Squared = ,821 (Adjusted R Squared = ,481)_a Squared = ,821 (Adjusted R Squared = ,481)_a

⁴⁶³ “p” değeri bize, gruplara ait ortalamalar arasında anlamlı fark vardır denilmesi halinde hatalı karar verme olasılığını gösterir. Literatürde “p” değerinin 0,05’in altında olması, ileri sürülen hipotezin istatistiksel olarak anlamlı olduğunu bize gösterir. SPSS’de “p” değeri “Sig.” olarak verilmektedir. “Sig.” significance yani anlamlılık kelimesinin kısaltmasıdır

Çalışan sayısı ($p=0,002$ ve $p<0,05$) ve işletmenin aktif büyüklüğü ($p=0,004$ ve $p<0,05$) satırlarındaki p yani anlamlılık değerlerinin 0.05 'ten küçük oldukları görülmektedir. Bunun anlamı çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülük toplamalarının aktif toplamına oranının, çalışan sayısı ve işletmenin aktif büyüklüğüne ait ortalamalar itibarıyla **anlamlı farklılık gösterdiği**dir. Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülük toplamalarının aktif toplamına oranı; işletmelerin halka arz oranı, bölgesel dağılımı ve yıllık satış hasılatı gibi özellikleri itibarıyla anlamlı farklılık göstermemektedir. Bu durumda **hipotez kısmen kabul edilecektir**.

Alt gruplarda farklılığın hangi alt gruptan kaynaklandığını bize post-hoc testi göstermektedir. Birçok post-hoc testi bulunmakla beraber araştırmada LSD testi uygulanmıştır. Buna göre; çalışan sayısının alt grubundaki 1.000-4.999 ile 5.000-9.999 arasında sig. (p) değeri 0,008; 500-999 ile 5.000-9.999 arasında sig. (p) değeri 0,042 ve 5.000-9.999 ile 10.000 ve üzeri arasında sig. (p) değeri 0,043 olarak gerçekleşmiş ve $0,05$ anlamlılık düzeyinde bu alt gruplar arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmüştür.

Aynı şekilde çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülük toplamalarının aktif toplamına oranının, işletmelerin aktif büyüklüğüne ait aşağıda vurgulanan alt gruplar arasındaki ilişkiler bağlamında istatistiksel olarak anlamlı farklılık gösterdiği görülmüştür:

Tablo 32: İşletmenin Aktif Büyüklüğüne Ait Alt Gruplar Arasındaki İlişkinin Anlamlılık Düzeyi

Bağımlı Değişken: Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Yükümlülük Toplamlarının Aktif Toplamına Oranı
LSD

(I) İşletmenin Aktif Büyüklüğü	(J) İşletmenin Aktif Büyüklüğü	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
100.000.000 TL'nin Altında	100.000.000 TL-500.000.000 TL Arasında	-,4375	,60527	,475	-1,6689	,7939
	500.000.000 TL-1.000.000.000 TL Arasında	-,1875	,60527	,759	-1,4189	1,0439
	1.000.000.000 TL-5.000.000.000 TL Arasında	,5000	,57421	,390	-,6682	1,6682
	5.000.000.000 TL'nin Üzerinde	1,2500*	,57750	,038	,0751	2,4249
100.000.000 TL-500.000.000 TL Arasında	100.000.000 TL'nin Altında	,4375	,60527	,475	-,7939	1,6689
	500.000.000 TL-1.000.000.000 TL Arasında	,2500	,38281	,518	-,5288	1,0288
	1.000.000.000 TL-5.000.000.000 TL Arasında	,9375*	,33152	,008	,2630	1,6120
	5.000.000.000 TL'nin Üzerinde	1,6875*	,33719	,000	1,0015	2,3735
500.000.000 TL-1.000.000.000 TL Arasında	100.000.000 TL'nin Altında	,1875	,60527	,759	-1,0439	1,4189
	100.000.000 TL-500.000.000 TL Arasında	-,2500	,38281	,518	-1,0288	,5288
	1.000.000.000 TL-5.000.000.000 TL Arasında	,6875*	,33152	,046	,0130	1,3620
	5.000.000.000 TL'nin Üzerinde	1,4375*	,33719	,000	,7515	2,1235

1.000.000.000 TL- 5.000.000.000 TL Arasında	100.000.000 TL'nin Altında	-,5000	,57421	,390	-1,6682	,6682
	100.000.000 TL- 500.000.000 TL Arasında	-,9375*	,33152	,008	-1,6120	-,2630
	500.000.000 TL- 1.000.000.000 TL Arasında	-,6875*	,33152	,046	-1,3620	-,0130
	5.000.000.000 TL'nin Üzerinde	,7500*	,27760	,011	,1852	1,3148
5.000.000.000 TL'nin Üzerinde	100.000.000 TL'nin Altında	-1,2500*	,57750	,038	-2,4249	-,0751
	100.000.000 TL- 500.000.000 TL Arasında	-1,6875*	,33719	,000	-2,3735	-1,0015
	500.000.000 TL- 1.000.000.000 TL Arasında	-1,4375*	,33719	,000	-2,1235	-,7515
	1.000.000.000 TL- 5.000.000.000 TL Arasında	-,7500*	,27760	,011	-1,3148	-,1852

Based on observed means.

The error term is Mean Square(Error) = 1,172.

*. The mean difference is significant at the ,05 level

2. Hipotez olan “İşletmenin faaliyet döneminde muhasebeleştirdiği çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki gider toplamlarının, işletmenin fonksiyonları açısından dönemde gerçekleşen giderleri toplamına oranı, işletmenin özellikleri itibarıyla (çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi, 0.05 anlamlılık düzeyinde yani %95 güven düzeyinde F (Anova) testine tabi tutulmuş ve sonuçlar şu şekilde oluşmuştur:

Tablo 33: 2. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları**Tests of Between-Subjects Effects**

Bağımlı Değişken: İşletmenin Faaliyet Döneminde Muhasebeleştirdiği Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamındaki Gider Toplamlarının, İşletmenin Fonksiyonları Açısından Dönemde Gerçekleşen Giderleri Toplamına Oranı

Source (Kaynak)	Type III Sum of Squares (Tip 3 Kareler Toplamı)	df (Serbestlik Derecesi)	Mean Square (Kareler Ortalaması)	F	Sig. (p)
Corrected Model	160,283 ^a	63	2,544	2,029	,015
Intercept	178,745	1	178,745	142,523	,000
Bölge	6,991	4	1,748	1,393	,258
Çalışan Sayısı	33,283	4	8,321	6,635	,000
Halka Arz Oranı	,470	3	,157	,125	,945
İşletmenin Aktif Büyüklüğü	2,256	4	,564	,450	,772
Yıllık Satış Hasılatı	21,800	4	5,450	4,345	,006
Bölge * Çalışan Sayısı	,000	0	.	.	.
Bölge * Halka Arz Oranı	,000	0	.	.	.
Bölge * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	,000	0	.	.	.
Bölge * Yıllık Satış Hasılatı	,000	0	.	.	.
Çalışan Sayısı * Halka Arz Oranı	10,441	4	2,610	2,081	,106
Çalışan Sayısı * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	2,666	3	,889	,709	,554
Çalışan Sayısı * Yıllık Satış Hasılatı	1,250	1	1,250	,997	,325
Halka Arz Oranı * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	,093	1	,093	,074	,788
Halka Arz Oranı * Yıllık Satış Hasılatı	,702	1	,702	,560	,460
İşletmenin Aktif Büyüklüğü * Yıllık Satış Hasılatı	1,481	1	1,481	1,181	,285

a. R Squared = ,795 (Adjusted R Squared = ,403)

Çalışan sayısı ($p=0,000$ ve $p<0,05$) ve işletmenin yıllık satış hasılatı ($p=0,006$ ve $p<0,05$) satırlarındaki p yani anlamlılık değerlerinin 0.05 'ten küçük oldukları görülmektedir. Bunun anlamı işletmenin faaliyet döneminde muhasebeleştirdiği çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki gider toplamalarının, işletmenin fonksiyonları açısından dönemde gerçekleşen giderleri toplamına oranının; işletmenin çalışan sayısı ve yıllık satış hasılatına ait ortalamalar itibarıyla **anlamlı farklılık gösterdiği**dir. İşletmenin faaliyet döneminde muhasebeleştirdiği çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki gider toplamalarının, işletmenin fonksiyonları açısından dönemde gerçekleşen giderleri toplamına oranı; işletmelerin halka arz oranı, bölgesel dağılımı ve işletmenin aktif büyüklüğü gibi özellikleri itibarıyla anlamlı farklılık göstermemektedir. **Bu durumda hipotez kısmen kabul edilecektir.**

3. Hipotez olan “İşletmenin, çalışanlara sağlanan faydaların hesabında dikkate aldığı aktüeryal varsayımlardan iskonto oranı, işletmenin özellikleri itibarıyla (çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi, 0.05 anlamlılık düzeyinde yani %95 güven düzeyinde F (Anova) testine tabi tutulmuş ve sonuçlar şu şekilde oluşmuştur:

Tablo 34: 3. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları**Tests of Between-Subjects Effects**

Bağımlı Değişken: Aktüeryal Hesaplamada Kullanılan İskonto Oranı

Source (Kaynak)	Type III Sum of Squares (Tip 3 Kareler Toplamı)	df (Serbestlik Derecesi)	Mean Square (Kareler Ortalaması)	F	Sig. (p)
Corrected Model	109,952 ^a	63	1,745	2,204	,008
Intercept	943,841	1	943,841	1191,949	,000
Bölge	6,260	4	1,565	1,976	,121
Çalışan Sayısı	28,515	4	7,129	9,003	,000
Halka Arz Oranı	4,189	3	1,396	1,764	,173
İşletmenin Aktif Büyüklüğü	15,787	4	3,947	4,984	,003
Yıllık Satış Hasılatı	20,523	4	5,131	6,480	,001
Bölge * Çalışan Sayısı	,000	0	.	.	.
Bölge * Halka Arz Oranı	,000	0	.	.	.
Bölge * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	,000	0	.	.	.
Bölge * Yıllık Satış Hasılatı	,000	0	.	.	.
Çalışan Sayısı * Halka Arz Oranı	1,999	4	,500	,631	,644
Çalışan Sayısı * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	,734	3	,245	,309	,819
Çalışan Sayısı * Yıllık Satış Hasılatı	,000	1	,000	,000	1,000
Halka Arz Oranı * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	,093	1	,093	,117	,735
Halka Arz Oranı * Yıllık Satış Hasılatı	,044	1	,044	,055	,815
İşletmenin Aktif Büyüklüğü * Yıllık Satış Hasılatı	,370	1	,370	,468	,499

a. R Squared = ,808 (Adjusted R Squared = ,441)

Çalışan sayısı ($p=0,000$ ve $p<0,05$) işletmenin aktif büyüklüğü ($p=0,003$ ve $p<0,05$) ve işletmenin yıllık satış hasılatı ($p=0,001$ ve $p<0,05$) satırlarındaki p yani anlamlılık değerlerinin 0.05 'ten küçük oldukları görülmektedir. Bunun anlamı aktüeryal hesaplamada kullanılan iskonto oranının; işletmenin çalışan sayısı, aktif büyüklüğü ve yıllık satış hasılatına ait ortalamalar itibarıyla **anlamlı farklılık gösterdiği**dir. Aktüeryal hesaplamada kullanılan iskonto oranı, işletmelerin bölgesel dağılımı ve halka arz oranına ait ortalamalar itibarıyla anlamlı farklılık göstermemektedir. **Bu durumda hipotez kısmen kabul edilecektir.**

4. Hipotez olan “İşletmenin, çalışanlara sağlanan faydaların hesabında dikkate aldığı aktüeryal varsayımlardan ücret/maaş artış oranı, işletmenin özellikleri itibarıyla (çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi, 0.05 anlamlılık düzeyinde yani %95 güven düzeyinde F (Anova) testine tabi tutulmuş ve sonuçlar şu şekilde oluşmuştur:

Tablo 35: 4. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları

Tests of Between-Subjects Effects
Bağımlı Değişken: Ücret/Maaş Artış Oranı

Source (Kaynak)	Type III Sum of Squares (Tip 3 Kareler Toplamı)	df (Serbestlik Derecesi)	Mean Square (Kareler Ortalaması)	F	Sig. (p)
Corrected Model	43,882 ^a	63	,697	1,301	,207
Intercept	53,480	1	53,480	99,910	,000
Bölge	,547	4	,137	,255	,904
Çalışan Sayısı	3,245	4	,811	1,515	,220
Halka Arz Oranı	,739	3	,246	,460	,712
İşletmenin Aktif Büyüklüğü	10,580	4	2,645	4,941	,003
Yıllık Satış Hasılatı	4,813	4	1,203	2,248	,085
Bölge * Çalışan Sayısı	,000	0	.	.	.
Bölge * Halka Arz Oranı	,000	0	.	.	.
Bölge * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	,000	0	.	.	.
Bölge * Yıllık Satış Hasılatı	,000	0	.	.	.
Çalışan Sayısı * Halka Arz Oranı	7,792	4	1,948	3,639	,015
Çalışan Sayısı * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	,242	3	,081	,151	,928
Çalışan Sayısı * Yıllık Satış Hasılatı	,050	1	,050	,093	,762
Halka Arz Oranı * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	,059	1	,059	,111	,741
Halka Arz Oranı * Yıllık Satış Hasılatı	,063	1	,063	,118	,733
İşletmenin Aktif Büyüklüğü * Yıllık Satış Hasılatı	,059	1	,059	,111	,741

a. R Squared = ,713 (Adjusted R Squared = ,165)

İşletmenin aktif büyüklüğü ($p=0,003$ ve $p<0,05$) satırındaki p yani anlamlılık değerinin $0,05$ 'ten küçük oldukları görülmektedir. Bunun anlamı aktüeryal hesaplamada kullanılan ücret/maaş artış oranının; işletmenin aktif büyüklüğü itibarıyla **anlamlı farklılık gösterdiği**dir. Aktüeryal hesaplamada kullanılan ücret/maaş artış oranı; işletmelerin bölgesel dağılımı, halka arz oranı, çalışan sayısı ve yıllık satış hasılatına ait ortalamalar itibarıyla anlamlı farklılık göstermemektedir. **Bu durumda hipotez kısmen kabul edilecektir.**

5. Hipotez olan “İşletmenin, çalışanlara sağlanan faydaların hesabında dikkate aldığı aktüeryal varsayımlardan çalışanların emekli olma (kıdem tazminatına hak kazanma) olasılığı, işletmenin özellikleri itibarıyla (çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi, 0.05 anlamlılık düzeyinde yani $\%95$ güven düzeyinde F (Anova) testine tabi tutulmuş ve sonuçlar şu şekilde oluşmuştur:

Tablo 36: 5. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları**Tests of Between-Subjects Effects**

Bağımlı Değişken: Çalışanların Emekli Olma (Kıdem Tazminatına Hak Kazanma)
Olasılığı

Source (Kaynak)	Type III Sum of Squares (Tip 3 Kareler Toplamı)	df (Serbestlik Derecesi)	Mean Square (Kareler Ortalaması)	F	Sig. (p)
Corrected Model	215,912 ^a	63	3,427	,964	,561
Intercept	417,048	1	417,048	117,261	,000
Bölge	16,955	4	4,239	1,192	,333
Çalışan Sayısı	7,323	4	1,831	,515	,725
Halka Arz Oranı	9,532	3	3,177	,893	,455
İşletmenin Aktif Büyüklüğü	16,306	4	4,077	1,146	,352
Yıllık Satış Hasılatı	2,113	4	,528	,148	,962
Bölge * Çalışan Sayısı	,000	0	.	.	.
Bölge * Halka Arz Oranı	,000	0	.	.	.
Bölge * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	,000	0	.	.	.
Bölge * Yıllık Satış Hasılatı	,000	0	.	.	.
Çalışan Sayısı * Halka Arz Oranı	10,418	4	2,605	,732	,576
Çalışan Sayısı * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	4,514	3	1,505	,423	,738
Çalışan Sayısı * Yıllık Satış Hasılatı	1,800	1	1,800	,506	,482
Halka Arz Oranı * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	,726	1	,726	,204	,654
Halka Arz Oranı * Yıllık Satış Hasılatı	4,563	1	4,563	1,283	,266
İşletmenin Aktif Büyüklüğü * Yıllık Satış Hasılatı	1,337	1	1,337	,376	,544

a. R Squared = ,648 (Adjusted R Squared = -,024)

İşletmelerinin özellikleri itibarıyla yani anlamlılık değerlerinin 0,05'ten büyük oldukları görülmektedir. Bunun anlamı çalışanların emekli olma (kıdem tazminatına hak kazanma) olasılığının, işletmelerin bölgesel dağılımı, çalışan sayısı, halka arz oranı, aktif büyüklüğü ve yıllık satış hasılatına ait ortalamalar itibarıyla anlamlı farklılık göstermediğidir. **Bu durumda hipotez reddedilecektir.**

6. Hipotez olan “İşletmelerce tercih edilen aktüeryal değerlendirme yöntemi, işletme özellikleri açısından (çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi, 0.05 anlamlılık düzeyinde yani %95 güven düzeyinde F (Anova) testine tabi tutulmuş ve sonuçlar şu şekilde oluşmuştur:

Tablo 37: 6. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları**Tests of Between-Subjects Effects**

Bağımlı Değişken: Aktüeryal Değerleme Yöntemi

Source (Kaynak)	Type III Sum of Squares (Tip 3 Kareler Toplamı)	df (Serbestlik Derecesi)	Mean Square (Kareler Ortalaması)	F	Sig. (p)
Corrected Model	47,154 ^a	63	,748	,908	,637
Intercept	170,805	1	170,805	207,099	,000
Bölge	2,597	4	,649	,787	,542
Çalışan Sayısı	4,973	4	1,243	1,508	,223
Halka Arz Oranı	4,925	3	1,642	1,990	,135
İşletmenin Aktif Büyüklüğü	4,387	4	1,097	1,330	,279
Yıllık Satış Hasılatı	,687	4	,172	,208	,932
Bölge * Çalışan Sayısı	,000	0	.	.	.
Bölge * Halka Arz Oranı	,000	0	.	.	.
Bölge * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	,000	0	.	.	.
Bölge * Yıllık Satış Hasılatı	,000	0	.	.	.
Çalışan Sayısı * Halka Arz Oranı	3,502	4	,876	1,062	,391
Çalışan Sayısı * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	,378	3	,126	,153	,927
Çalışan Sayısı * Yıllık Satış Hasılatı	,200	1	,200	,242	,626
Halka Arz Oranı * İşletmenin Aktif Büyüklüğü	,237	1	,237	,287	,595
Halka Arz Oranı * Yıllık Satış Hasılatı	,253	1	,253	,306	,584
İşletmenin Aktif Büyüklüğü * Yıllık Satış Hasılatı	,015	1	,015	,018	,894

a. R Squared = ,634 (Adjusted R Squared = -,065)

İşletmelerin özellikleri itibarıyla p yani anlamlılık değerlerinin 0,05'ten büyük oldukları görülmektedir. Bunun anlamı işletmelerce tercih edilen aktüeryal değerlendirme yönteminin; işletmelerin bölgesel dağılımı, çalışan sayısı, halka arz oranı, aktif büyüklüğü ve yıllık satış hasılatına ait ortalamalar itibarıyla anlamlı farklılık göstermediğidir. **Bu durumda hipotez reddedilecektir.**



SONUÇ

Çalışanlar, bağımlı çalışanlar ve bağımsız çalışanlar olarak ikiye ayrılır. Bağımsız çalışanlar; kendi nam ve hesapları doğrultusunda, herhangi bir işverene bağlı olmadan çalışanlardır. Bağımlı çalışanlar ise bir işverene bağlı olarak çalışanlardır. Bağımlı çalışanlar çalıştıkları kurumlar dikkate alınarak; işçi, memur ve diğer kamu çalışanlarından oluşmaktadır. Memur ve diğer kamu çalışanlarının çalışma esasları ile hak ve yükümlülükleri idare hukukunda düzenlenmektedir. İşçilerin çalışma esasları ile hak ve yükümlülükleri ise iş hukukunda düzenlenmektedir. Tez çalışmasında iş hukuku kapsamındaki çalışanlar incelemeye alınmış ve bu çalışanlara sağlanan faydalar, ülkemiz mevzuatı ve finansal raporlama standartları çerçevesinde incelemeye alınmıştır.

Çalışanların işgücü piyasasındaki önemi, Sanayi Devrimi ile beraber günümüze kadar gelişerek devam etmiştir. Sanayi Devrimi öncesinde küçük atölyelerde, basit araç gereçler kullanılarak az sayıda çalışanla yapılan üretimlerin yerini; Sanayi Devrimi ile beraber büyük fabrikalarda, devasa makinelerle, çok sayıda çalışanın yer aldığı kitle üretimler devralmıştır. Sanayi Devrimi'nin ardından ilk zamanlarda sermayeyi elinde bulunduran işverenin, istihdam ettiği çalışanlarına karşı eli oldukça kuvvetliydi. Bunun sonucunda da ağır ve yıpratıcı koşullar altında bir çalışma hayatı şekillenmişti. Durumun halk arasında memnuniyetsizliğe yol açmasından dolayı devletler duruma müdahale etmiş ve güçsüz çalışanı güçlü işveren karşısında korumaya yönelik yasalar üretmişlerdir. İş hukukunun dünyadaki gelişimi bu şekilde başlamıştır. Ülkemiz açısından ise iş hukuku, başlangıçta devletçi ekonomi modelinden etkilenmiştir. Özel sektörün piyasadaki ağırlığının artmasıyla beraber, iş hukukunda da düzenlemelere gidilmiştir. Bunun sonucunda da çoğulcu, uluslararası düzeyde kabul edilebilir, sendikal hakları destekleyen, çağın gereklerini karşılayan bir yapıya bürünerek günümüze ulaşmıştır.

Ülkemizde iş hukukunu düzenleyen temel kanun 4857 sayılı İş Kanunu'dur. 4857 sayılı İş Kanunu öncesinde yürürlükte olan 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun kıdem tazminatına yönelik düzenlemeleri içeren ve halen yürürlükte olan 14. maddesi de çalışanlar açısından oldukça önemlidir. İş Kanunu çerçevesinde çalışanlara sağlanan

foydalar; ücret, hafta tatili, ulusal bayram ve genel bayram tatili, yıllık izinler, işe iade davası açma hakkı, işçinin işe iade davasını kazanması neticesinde işe başlatılmaması halinde işe başlatmama tazminatı alma hakkı, kötü niyet tazminatı, ihbar tazminatı, kıdem tazminatı vb. faydalar sayılabilir.

Çalışanlara yönelik düzenlemeleri içeren bir diğer kanun 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'dur. Bu kanun kapsamında da çalışanlara sağlanan faydalara örnek olarak; sendikal tazminat hakkı, toplu sözleşme ve grev hakkını verebiliriz.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu kapsamında çalışanlara sağlanan faydalar temel olarak 3'e ayrılır. Bu faydalar; kısa vadeli sigorta kolları kapsamında, uzun vadeli sigorta kolları kapsamında ve genel sağlık sigortası kapsamında çalışanlara ve/veya yakınlarına sağlanan faydalardır. Kısa vadeli sigorta kolları kapsamında çalışanlara ve/veya yakınlarına; geçici iş göremezlik ödeneği, sürekli iş göremezlik geliri, ölen kişinin hak sahiplerine gelir bağlanması, evlenme ve cenaze ödeneklerinin ödenmesi gibi faydalar sağlanmaktadır. Uzun vadeli sigorta kolları kapsamında çalışan ve/veya yakınlarına; malullük aylığı, yaşlılık aylığı ve ölüm aylığı şeklinde faydalar sağlanmaktadır. Genel sağlık sigortası kapsamında ise; yatarak ya da ayakta tedavi, tüp bebek tedavisi gibi faydalar sağlanmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında çalışanlara sağlanan temel faydalar olarak; asgari geçim indirimi, engellilik indirimi sayılabilir. Bunun dışında çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki ödemelerin bir kısmından ya da tamamından gelir vergisi kesintisinin yapılmamasına yönelik düzenlemeler de içermektedir.

Çalışanlara sağlanan faydalara yönelik düzenlemeler içeren bir diğer kanun ise, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'dur. Bu kanun kapsamında İŞKUR; sigortalı işsizlere işsizlik ödeneği ödemekte, yani iş bulmakta ve aktif işgücü hizmetleri çerçevesinde kurs ve programlar düzenlemektedir.

Uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde çalışanlara sağlanan faydalara yönelik ölçüm ve raporlama esaslarını düzenleyen 3 tane standart mevcuttur. Bu

standartlar; TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı'dır. Bu standartlardan esas itibarıyla çalışanlara yönelik faydaları düzenleyen ana standart TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı'dır. Bu standart kapsamında çalışanlara sağlanan faydalar; kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi (çalışma dönemi) sonrası sağlanan faydalar, diğer uzun vadeli faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı sağlanan faydalardır.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; on iki ay içerisinde yerine getirilmesinin/ödenmesinin beklendiği faydaları içerir. İşçi ücretleri/maaşları, sosyal güvenlik katkıları, ücretli yıllık izin ve hastalık izinleri, kardan pay verilmesi gibi faydalar bu kapsamda değerlendirilir. Bu faydalara ilişkin işletme yükümlülükleri; faydaların kısa dönemli olması sebebiyle, bugünkü değerine indirgenmez. Dolayısıyla aktüeryal varsayımlar olmadığı için aktüeryal kazanç/kayıplar da oluşmaz.

TMS 19 kapsamında çalışanlara iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar, iş akdinin bitiminden sonra ödemeleri başlayan faydalardır. Bu sebeple bu faydalar, ileri dönemlerde veya uzun dönemde hak edilen faydaları içerir. Bu faydalara örnek olarak; emeklilik maaşı, emeklilik ikramiyesi, kıdem tazminatı, çalışma dönemi sonrası hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi faydalar verilebilir. Bu faydalara ilişkin ödemeler dönemler halinde olabileceği gibi tek seferde de olabilir. Bu faydalar tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları olarak 2'ye ayrılır. Tanımlanmış katkı planları; iş ilişkisi sonrasında çalışanlara yapılacak ödemeler için özel bir işletmeye/kuruma/fona ya da devlet kurumlarına (SGK'ya) sabit katkılarla ödeme yapılmasına yönelik planlardır. İşletme, ilgili kuruluşlara çalışanlar adına ödemelerde bulunmakta ve yükümlülüklerin tümünü bu kurumlara/fona devretmektedir. Bu faydaların ölçüm ve muhasebeleştirilmesi, kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmesiyle aynıdır. Yani işletme yükümlülüklerini iskonto ederek bugünkü değerine indirgememektedir. Bu sebeple de aktüeryal varsayımlarda bulunması söz konusu olmamakta, aktüeryal kazanç/kayıplar oluşmamaktadır. Tanımlanmış fayda planları ise; iş ilişkisi sonrasında çalışanlara sağlanan tanımlanmış katkı planları dışında kalan tüm faydalardır. Bu faydalardan en bilineni kıdem tazminatıdır. Tanımlanmış fayda planlarına ilişkin

işletmenin yükümlülükleri, iskonto edilerek bugünkü değerine indirgenerek raporlanır. İşletme; öngörülen yükümlülük yöntemini kullanarak fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerini, cari dönem hizmet maliyetini, geçmiş dönem hizmet maliyetini, faiz maliyetini hesaplar. Her bir hizmet dönemine ilişkin ek faydalar ayrı ayrı ölçülür ve bu parçalar işletmenin nihai yükümlülüğünü oluşturur. İşletme, bu faydalara ilişkin yükümlülüğün bugünkü değerini hesaplarken bir takım aktüeryal varsayımlar kullanır. Bu aktüeryal varsayımlar demografik varsayımlar (çalışanın ölümü, emekli olma oranı, işten ayrılma oranı, sağlık planlarındaki tazminat oranları gibi) ve finansal varsayımlar (iskonto oranı, ücret/maaş artış oranı gibi) olarak 2'ye ayrılır. Dönemler itibarıyla bu varsayımlarda meydana gelen değişimler neticesinde de aktüeryal kazanç ya da kayıplar oluşur. İşletme, oluşan aktüeryal kazanç ya da kayıpları dönem karı/zararı ile ilişkilendirmeden direkt özkaynaklar içerisindeki diğer kapsamlı gelir/gider içerisinde muhasebeleştirir.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; çalışanın hizmet sunduğu hesap döneminden sonraki on iki ay içerisinde ödenmesinin beklenmediği, daha uzun sürede ödemesinin düşünüldüğü faydalardır. Bu faydalara örnek olarak; kıdeme bağlı izinler, özel izinler, kıdem işçiliği teşvik primleri ve kıdeme bağlı diğer faydalar verilebilir. Bu faydaların ölçüm ve muhasebeleştirilmesi tanımlanmış fayda planlarının ölçüm ve muhasebeleştirilmesine benzemektedir. Fakat bu faydalardaki belirsizlikler, tanımlanmış fayda planlarındaki belirsizliklere nazaran daha azdır. Bu sebeple bu faydalara ilişkin yükümlülüklerin ölçümünde daha basit kurallar uygulanır. Yine bu faydaların tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesinden temel farkı, tanımlanmış net fayda borcu ya da varlığına ilişkin yeniden ölçümlerin sonucunda ortaya çıkan farkların diğer kapsamlı gelir/gider yerine dönem kar/zararında muhasebeleştirilmesidir.

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı çalışanlara sağlanan faydalar, çalışanın işletmeye sağladığı hizmetleri sebebiyle kendisine sağlanan faydalar olarak değerlendirilmez. Bu faydalar, çalışanın iş sözleşmesinin sonlandırılmasından dolayı tarafına sağlanan faydalardır. Çalışanın kendi isteğiyle ya da yasalar doğrultusunda zorunlu emeklilik hükümleri sebebiyle işine son verilmesi nedeniyle sağlanan faydaları içermez. Bu faydalar iki türlü hak edilebilir. Ya işletme çalışanın işine kendisi son

verebilir ve bu yüzden çalışan faydaya hak kazanır ya da çalışanın işten çıkarılması karşılığında işletme tarafından kendisine sunulan teklifleri kabul etmesiyle bu faydalara hak kazanır. Bu faydalara örnek olarak ihbar tazminatları ve çalışanın işe iade davasını kazanmasına rağmen işe başlatılmaması durumunda ödenen işe başlatmama tazminatı verilebilir. Bu faydaların ölçüm ve muhasebeleştirilmesi ise, sağlanan faydaların niteliğine göre değişir. Eğer sağlanacak fayda; iş ilişkisinin sonrasında sağlanacak faydaların iyileştirilmesi biçiminde ise (daha fazla kıdem tazminatının ödenmesi gibi), bu faydaların ölçüm ve muhasebeleştirilmesi iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların ölçüm ve muhasebeleştirilmesiyle aynıdır. Bu faydalara ilişkin ödemeler yıllık hesap dönemini izleyen on iki ay içinde yapılacaksa, bu durumda faydaların ölçüm ve muhasebeleştirilmesi, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların ölçüm ve muhasebeleştirme hükümleri doğrultusunda yapılır. Ödemeler on iki ayın üzerinde bir sürede yapılacaksa, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara ilişkin hükümler doğrultusunda ölçüm ve muhasebeleştirme yapılır.

Çalışanlara sağlanan faydalara yönelik düzenlemeleri içeren bir diğer standart ise, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı'dır. Çalışanlar; iş hayatları sona erdikten sonra (emekli olduklarında) toplu olarak ya da aylık ödemeler şeklinde para almak maksadıyla, çalıştıkları sürede bazı oluşumlara/fonlara ödeme yapabilirler. Bu ödemelere ilişkin emeklilik fayda planları oluşturulur. Bu standart, emeklilik fayda planlarının muhasebeleştirme ve raporlamasını düzenler. Çalışan ve işverenin SGK'ya çalışan adına yaptıkları ödemeler bu standardın kapsamına girmez. Yine TMS 19'un kapsamına giren çalışanlara sağlanan faydalar da bu standardın kapsamında değerlendirilmez. Emeklilik fayda planları, tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları olarak ikiye ayrılır.

Çalışanlara sağlanan faydalara yönelik düzenlemeleri içeren üçüncü standart ise, TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı'dır. Bu standart; hisse bazlı ödeme yapan işletmelerin, bu ödemelerine ilişkin muhasebeleştirme kurallarını açıklar. Çalışanlara yönelik hisse bazlı ödemeler üç şekilde yapılabilir. Ya özkaynaklardan ödeme yapılır ya özkaynağın fiyatındaki değişime endeksli olarak yapılan hesaplamalar doğrultusunda nakit ödeme şeklinde olabilir ya da özkaynak veya nakit ödeme alternatifi işletme ya da

çalışana ait olabilir. Hisse bazlı ödemeler özkaynağa dayalı finansal araçlarla yapılıyorsa; bu işlemler, ihraç (verilme) tarihindeki ilgili finansal aracın gerçeğe uygun değeriyle ölçülür. Gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülemiyorsa işletme; aldığı mal ve hizmetler nedeniyle özkaynaklarda meydana gelen artışı, ilgili mal ve hizmetlerin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Standart; özkaynağa dayalı finansal aracın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi halinde, içsel değerinin kullanılmasını istemektedir. İçsel değer ise; hisse senetlerinin kullanım fiyatıyla gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır.

Çalışanlara sağlanan faydaların finansal tablolarda amacına uygun olarak objektif sunumunu işletme, çalışanlar ve çıkar grupları açısından oldukça önemlidir. Bu sebeple finansal raporlama standartlarında bu faydaların ölçüm ve muhasebeleştirme kuralları da belirtilmiştir. Tezin uygulama kısmında, finansal tablolarını finansal raporlama standartlarına uygun olarak sunma zorunluluğu bulunan borsada işlem gören şirketlerin bir bölümü incelemeye alınmıştır. TMS/IFRS'leri ve yorumlarını uygulama zorunluluğu bulunan borsada işlem gören şirketlerden; banka, sigorta ve reasürans şirketlerinin hesap planlarının farklı olması sebebiyle, işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğinde problem yaşanabileceği düşüncesiyle, bu işletmeler inceleme kapsamına alınmamıştır. Örneklem küme oluşturulurken, çalışan sayısı yüksek olan işletmelerin tamamı bu kümeye dahil edilmiştir. Toplamda 97 işletme incelenmiştir. İncelemeye alınan işletmelerin 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla çalışan sayısı 540.405 kişidir. Örneklem kümedeki işletmelerin 01.01.2018-31.12.2018 hesap dönemine ait konsolide finansal tabloları ve bağımsız denetim raporlarına Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) üzerinden ulaşılmıştır. İncelemeye alınan finansal tablolardan elde edilen nicel ve nitel veriler öncelikle Excel'de toplanmış ve sonrasında da SPSS (Statistical Package for the Social Sciences/Sosyal Bilimler için İstatistik Programı) 22 programına yüklenmiştir. Daha sonra frekans tabloları ve çapraz tablolamalarla elde edilen bulgular sunulmuştur. Geliştirilen hipotezler F – ANOVA testine (iki ya da daha fazla grubun diğer değişkenlerle olan etkileşim testi) tabi tutulmuştur. Testler sonucunda şu sonuçlara ulaşılmıştır:

➤ Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülük toplamlarının aktif toplamına oranının; işletmelerin çalışan sayısı ve işletmelerin aktif büyüklüklerine ait ortalamalar itibarıyla anlamlı farklılık gösterdiği görülmüştür. İşletmelerin halka arz oranı, bölgesel dağılımı ve yıllık satış hasılatı gibi özellikleri itibarıyla ise anlamlı bir farklılığın olmadığı görülmüştür.

➤ İşletmenin faaliyet döneminde muhasebeleştirdiği çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki gider toplamlarının, işletmenin fonksiyonları açısından dönemde gerçekleşen giderleri toplamına oranının; işletmelerin çalışan sayısı ve yıllık satış hasılatına ait ortalamalar itibarıyla anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. İşletmelerin halka arz oranı, bölgesel dağılımı ve işletmenin aktif büyüklüğü gibi özellikleri itibarıyla ise anlamlı bir farklılığın olmadığı görülmüştür.

➤ Aktüeryal hesaplamada kullanılan iskonto oranının; işletmelerin çalışan sayısı, aktif büyüklüğü ve yıllık satış hasılatına ait ortalamalar itibarıyla anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. İskonto oranının, işletmelerin bölgesel dağılımı ve halka arz oranına ait ortalamalar itibarıyla ise anlamlı bir farklılık göstermediği görülmüştür.

➤ Aktüeryal hesaplamada kullanılan ücret/maaş artış oranının; işletmelerin aktif büyüklüğüne ait ortalamalar itibarıyla anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Ücret/maaş artış oranının; işletmelerin çalışan sayısı, yıllık satış hasılatı, bölgesel dağılımı ve halka arz oranına ait ortalamalar itibarıyla ise anlamlı bir farklılık göstermediği görülmüştür.

➤ Aktüeryal varsayımlardan çalışanların emekli olma (kıdem tazminatına hak kazanma) olasılığının, işletmelerin özellikleri itibarıyla (çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, bölgesel dağılımı, halka arz oranı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermediği tespit edilmiştir.

➤ Aktüeryal değerlendirme yönteminin; işletmelerin bölgesel dağılımı, çalışan sayısı, halka arz oranı, işletmenin aktif büyüklüğü ve yıllık satış hasılatına ait ortalamalar itibarıyla anlamlı farklılık göstermediği görülmüştür.

İşletmelerin genel itibarıyla TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı'na uygun raporlama yaptıkları görülmekle birlikte, aktüeryal hesaplamalarda kullanılan varsayımlarla ilgili bazı işletmelerin ayrıntılı bilgi sunmadıkları görülmektedir. Kullanılan iskonto oranının hangi finansal varlık ve vadesi baz alınarak belirlendiğinin belli olmaması aktüeryal hesaplamalarda ciddi sayılabilecek farklılıklar oluşturmaktadır. Bu da işletmelerin finansal tablolarının objektif olarak karşılaştırılmasına gölge düşürmektedir. Bu olumsuz durum aşmak adına işletmelere, devletin belirlemiş olduğu kriterler çerçevesinde iskonto oranı belirleme zorunluluğu getirilebilir.

TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı kapsamında işletmelerin finansal tablolarında bir bilgiye rastlanılmamıştır. TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı kapsamında sadece bir işletmenin raporlama yaptığı gözlemlenmiştir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akbulut, Akın. **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**. 1. Baskı, Ankara: Mizampaj Baskı -Cilt, 2015.
- Aksoy, Ahmet ve Tanrıöven, Cihan. **Sermaye Piyasası Yatırım Araçları ve Analizi**, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.
- Aktay, Nizamettin, Arıcı, Kadir ve Kaplan, E. Tuncay Senyen. **İş Hukuku**. 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009.
- Alexander, David; Britton, Anne and Jorissen, Ann. **International Financial Reporting and Analysis**. 3. Edition, United Kingdom: Thomson, Ltd, 2007.
- Altuğ, Osman. **Maliyet Muhasebesi**. 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006.
- Andaç, Faruk. **İş Hukuku (Türk Çalışma Hukuku Uygulaması)**. 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2008.
- Andaç, Faruk. **İşsizlik Sigortası**. 2. Baskı, Ankara: TUIİS Yayınları, 2010.
- Antill, Nick ve Lee, Kenneth. **Company Valuation Under IFRS**. 2. Baskı, Great Britain: Harriman House Ltd, 2008.
- Aydın, Nurhan. “Finansal Sistem ve Finansal Piyasalar”, Aydın, Nurhan (Ed.). **Sermaye Piyasaları ve Finansal Kurumlar** içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2010, ss.1-17.
- Bragg, Steven M. **The Vest Pocket Guide to IFRS**. 1. Baskı, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2010.
- Choi, Frederick D.S. ve Meek, Gary K.. **International Accounting**. 7. Baskı, New Jersey: Prentice Hall, 2011.

Civan, Mehmet; Kara, Ekrem; Körpi, Mehmet ve Karaca, Cengizhan; **KOBİ TFRS Kapsamında Finansal Raporlama Uygulamaları**, 1. Baskı, Gaziantep: Yaşar Cevizli Mağazaları (YCM), 2012.

Çelik, Nuri. **İş Hukuku Dersleri**. 26. Baskı, İstanbul: Beta Basım, 2013.

Çolak, Mustafa ve Çolak, Mahmut. **4857 Sayılı İş Kanunu'na Göre Kıdem Tazminatı Uygulaması**. Türkiye Belediyeler Birliği Yayınları, http://www.tbb.gov.tr/online/yayinlar/4857_sayili_is_kanunu_na_gore_kidem_tazminatı_uygulaması/files/kidem_tazminatı.pdf (17 Aralık 2016).

Demir, Ahmet. **TMS/TFRS Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları – Yorumlar Açıklamalar Örnekler ve Monografiler**. 1. Baskı, İstanbul: Çağdaş Yayıncılık, 2013.

Demir, Şeref. **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları – VUK Değerleme Yaklaşımı**. 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014.

Dick, Wolfgang and Missonier-Piera, Franck. **Financial Reporting Under IFRS**. 1. Baskı, United Kingdom: John Wiley & Sons, Ltd, 2010.

Epstein, Barry J. and Jermakowicz, Eva K.. **2010 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**. 1. Edition, United Kingdom: John Wiley & Sons, Inc, 2010.

Erdoğan, Gürbüz. **İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku**. 4. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2009.

Erol, Ahmet. **Türk Hukukunda Ücret ve Ücretin Vergilemesi**. İstanbul: İSMIMO Yayınları, 147, Mevzuat Serisi:11, 2012.

Gall, Gregor. **Labour Unionism in the Financial Services Sector**. Great Britain: Ashgate Publishing Limited, 2008.

Gençoğlu, Ümit Gücenme; Özerhan, Yıldız ve Karabınar, Selahattin. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları**. 1. Baskı, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2013.

- Gökçen, Gürbüz; Ataman, Başak ve Çakıcı, Cemal. **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**. 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2016.
- Güler, İbrahim. **Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS Uygulaması**. 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012.
- Greuning, Hennie Van; Scott, Darrel and Terblanche, Simonet. **International Financial Reporting Standards a Practical Guide**. 6. Baskı, Washington, D.C.: The International Bank for Reconstruction And Development / The World Bank, 2011.
- Holzmann Robert ve Vodopivec, Milan. “Severance Pay under Review: Key Issues, Policy Conclusions, and Research Agenda”, Robert Holzmann and Milan Vodopivec (Ed.). **in Reforming Severance Pay an International Perspective**. Washington D.C.: World Bank, 2012, ss.1-15.
- Hussey, Roger. **Fundamentals of International Financial Accounting and Reporting**. USA: World Scientific Publishing, 2011.
- Hussey, Roger and Ong, Audra. **International Financial Reporting Standards Desk Reference**. 1. Edition, United Kingdom: John Wiley & Sons, Inc, 2005.
- Karacan, Esin. **İş Hukuku**. 2. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2011.
- Kızıllı, Ahmet; Fidan, Mehmet M.; Kızıllı, Cevdet ve Keskin, İrem. **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Uygulamalar, Yorumlar, Muhasebeleştirme**. 1. Baskı, İstanbul: Der Kitabevi, 2013.
- Kızıllı, Şükrü ve Taş, Metin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009.
- Karakaya, Mevlüt. **Maliyet Muhasebesi**. 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.
- Mirza, Abbas Ali ve Ankarath, Nandakumar. **International Trends in Financial Reporting Under IFRS**. 1. Baskı, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2013.

- Mutluer, Kamil. “Ücret, Diğer Kazanç ve İratlar”, Fethi Heper (Ed.). **Türk Vergi Sistemi** içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2009, ss.89-110.
- Okka, Osman. **Finansal Yönetime Giriş**. 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayıncılık, 2006.
- Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın. **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**. 9. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2016.
- Özerhan, Yıldız ve Serap Yanık. **IFRS / IAS ile Uyumlu TMS / TFRS**. 3. Baskı, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2015.
- Reddick, Christopher G. and Coggburn, Jerrell D. **Handbook of Employee Benefits and Administration**. 1. Baskı, U.S.: CRC Pres Taylor & Francis Group, 2008.
- Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**. 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.
- Süzek, Sarper. **İş Hukuku (Genel Esaslar-Bireysel İş Hukuku)**. 9. Baskı, İstanbul: Beta Basım, 2013.
- Şen, Güliz Fulya. **Uluslararası Muhasebe Standartlarının Vergisel Açıdan İncelenmesi ve Ertelenmiş Vergi Uygulaması**. 1. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.
- Topaloğlu, Sıddık ve Çınk, Faruk. **İş Kazası ve Meslek Hastalığı**. Ankara: Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, 2014.
- Tuncel, Ferhan. **Temel Hatlarıyla Kıdem Tazminatı**. 1. Baskı, Ankara: Türk Metal Sendikası Yayınları, 2011.
- Tunçomağ, Kenan ve Centel, Tankut. **İş Hukukunun Esasları**. 3. Baskı, İstanbul: Beta Basım, 2013.
- Türkay, İmdat. **150 Soruda Asgari Geçim İndirimi Uygulaması (İşverenler ve Çalışanlar İçin)**. 1. Baskı, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Sirküler Rapor Serisi, Seri No:2013-4, 2013.

Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu. **4857 Sayılı İş Kanunu ve Gerekçesi**. 4. Baskı, Ankara: Matsa Basımevi, 2009.

United Nations Conference on Trade and Development. **Practical Implementation of International Financial Reporting Standards: Lessons Learned**. New York and Geneva: United Nations Publication, 2008.

Yalçın, Erhan. **Yorum Açıklama ve Örneklerle Uluslararası Finansal Raporlama (TMS – TFRS)**. 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.



Raporlar/Etüdler/Rehberler/Bildiriler

Gürsel, Seyfettin ve İmamoğlu, Zümrüt. **Kıdem Tazminatı Reformu, Sorunlar ve Çözümler**. İstanbul: Betam-Bahçeşehir Üniversitesi Ekonomik ve Toplumsal Araştırmalar Merkezi, Temmuz 2012.

OECD. **Detailed Description of Employment Protection in OECD And Selected Non-OECD Countries 2008.** 2009, <http://www.oecd.org/employment/emp/42740165.pdf> (17 Aralık 2016).

Özhan, Denizhan Burak. “Ücret, Ücret Bordrosu Düzenleme Esasları ve Konunun Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge İle İlişkilendirilmesi”. **ÇSGB İş Teftiş Kurulu Başkanlığı İş Müfettişi Yardımcılığı Etüdü**. Ankara, 2013.

Sert, Gülşen; Kurtoğlu, Meltem, Akıncı Ahmet ve Seferoğlu, S.Sadi; “Öğretmenlerin Teknoloji Kullanma Durumlarını İnceleyen Araştırmalara Bir Bakış: Bir İçerik Analizi Çalışması”, **XIV. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri**, Uşak: Uşak Üniversitesi, 1-3 Şubat 2012, s.s.351-357.

Sosyal Güvenlik Kurumu. **Genel Sağlık Sigortası**, Yayın No:79, 2013/12, Ankara, 2013.

Tezler

- Çelik, Ercan. “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’nın Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi düzeylerinin Tespitine Yönelik bir Araştırma”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Çukurova Üniversitesi SBE, 2012.
- Çelik, Serpil. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Niğde Üniversitesi SBE, 2013.
- Demirtuyi, Turan. “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Yasal Mevzuat Açısından İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. İstanbul Aydın Üniversitesi SBE, 2013.
- Durgut, Mehmet. “İnsan Kaynaklarına Yönelik Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi ve Türkiye’deki Uygulama Boyutu: İMKB Örneği”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, 2012.
- Gümüş, İskender. “Devlet Müdahalesi ve Piyasalaşma Kıskaçında Refah Devleti: Türkiye’de Sosyal Güvenlik Reformu”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi SBE, 2012.
- Kulat, Çiğdem. “Belirli Süreli İş Sözleşmesinin Süresinden Önce Feshi ve Bunun Hukuki Sonuçları”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Kadir Has Üniversitesi SBE, 2011.
- Tekin, Oğuzhan. “5510 Sayılı Kanun ve Sosyal Güvenlik Reformu Kapsamında İsteğe Bağlı Sigortalılık”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Selçuk Üniversitesi SBE, 2010.

Uyar, Umut. “Kıdem Tazminatı Fonu Kanun Tasarısı Çerçevesinde Kıdem Tazminatı ve Muhasebesi”, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Pamukkale Üniversitesi SBE, 2011.



Sürekli Yayınlar

- Akbıyık, Nihat ve Koç, Muzaffer. “Kıdem Tazminatı ve Kıdem Tazminatı Fonunun İktisadi ve Sosyal Sonuçları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt.16, Sayı. 3, 2011, ss.253-284.
- Alkan, Gönül İpek ve Doğan, Onur. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın Finansal Rasyolara Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri: İMKB’de Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı.54, 2012, ss.87-100.
- Altun, Fatma ve Yazıcı Hikmet; “Nitel ve Nicel Yöntemleri Kullanan Araştırmacıların Empatik Eğilimleri ve İşlevsel Olmayan Tutumları Arasındaki Farklılıklar”, **Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt.18, (2014), ss.371-386.
- Arabacı, Rabihan Yüksel ve Alper, Yusuf. “Sosyal Güvenlik Reformunun Yaşlılık Aylıklarına Etkisi: Yoksulluk Yaratan Bir Sosyal Güvenlik Sistemi”, **Amme İdaresi Dergisi**. Cilt.43, Sayı.2, Haziran 2010, ss.101-117.
- Ayan, Serkan. “Belirli Süreli İş Sözleşmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt.54, Sayı.4, 2005, ss.431-487.
- Başpınar, Ahmet. “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**. Sayı.146, Mayıs-Ağustos 2004, ss.42-57.
- Bekçi, İsmail ve Özdemir, Ozan. “Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt.11, Sayı.2, 2006, s143-164.
- Bilgili, Abbas. “İşe İade Davası Lehine Sonuçlanan İşçinin İşe Başlatılmaması Durumunda İhbar Tazminatı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt.15, Özel Sayı, 2013, ss.847-868.

- Camkurt, Mehmet Zülfi. “Yaşlılık ve Yaşlıların Sosyal Güvenliği Kapsamında 65 Yaş Aylığı Bağlanması İşlemleri”, **Kamu-İş Dergisi**. Cilt.13, Sayı.3, 2014, ss.71-106.
- Cardinale, Mirko and Orszag, Mike. “Severance Pay and Corporate Finance: Empirical Evidence from a Panel of Austrian and Italian Firms.” **IZA Discussion Paper**. No.1383, 2004, pp.1-31.
- Çil, Şahin. “4857 Sayılı İş Kanunu’na Göre Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışma”, **Çalışma ve Toplum Dergisi**. 2007/3, ss.57-79.
- Çilingir Ayşegül; “İletişim Alanında İçerik Analizi Yöntemi Kullanılarak Yapılan Yüksek lisans ve Doktora Tezleri Üzerine Bir İnceleme”, **Erciyes İletişim Dergisi**, Cilt.5, Sayı.1, 2017, s.s.149-160.
- Daştan, Abdülkerim ve Abdioğlu, Hasan. “Hisse Bazlı Ödemeler Standardı ve Muhasebe Uygulamaları”, **Balıkesir Üniversitesi-Bandırma İİBF Akademik Fener Dergisi**. 2008, ss.72-103.
- Demirdizen, Özer. “Sosyal Güvenlik Sisteminde Engelli Sigortalılara Sağlanan Pozitif Ayrıcalıklar”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.123, Mayıs Haziran 2014, ss.177-183.
- Demirdizen, Özer. “Ölüm Aylığı Bağlanmasında Kız Çocuklarının Hak Sahibi Olabilme Koşulları”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.128, Mart Nisan 2015, ss.231-236.
- Doğan, Bahar Burtan ve Yıldırım, Evin Anğay. “Kıdem Tazminatı ve Ülke Örnekleri”, **Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt.6, Sayı.10, 2016, ss.16-31.
- Erol, Mikail ve Aslan, Muhsin. “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”, **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**. Sayı.12, Ocak 2017, ss.56-86.

- Erol, Selahattin. “Yaşlılık Sigortası ve Emeklilik Yaşı Tartışması”, **Kilis 7 Aralık Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt.1, Sayı.1, Haziran 2011, ss.40-65.
- Görücü, İbrahim; Aybıyık, Nihat ve Koç, Muzaffer. “Türkiye’de İşsizlik Sigortası Uygulaması ve Sonuçları”, **e-Journal of New World Sciences Academy (NWSA)**. Cilt:7, Sayı.2, 2012, s.127-160.
- Güner, Erol. “İşçinin Günlük Çalışmasının 11 Saati, Gece Çalışma Süresinin 7,5 Saati Aşması Fazla Çalışma mıdır?”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.102, Kasım Aralık 2010, ss.279-288.
- Güner, Erol. “Hak Kazanmadığı Yıllık Ücretli İznini Kullanan İşçi İşyerinden Ayrılrırsa İşveren İşçiden İzin Ücreti Talep edebilir mi?”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.103, Ocak Şubat 2011, ss.279-287.
- Güner, Erol. “Ulusal Bayram ve Genel Tatil Günlerinde Çalışma Hakkında Önemli Hususlar”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.112, Temmuz Ağustos 2012, ss.275-282.
- Hoffer, Helmut. “Reform of Severance Pay Law in Austria”, **Discussion Paper**. 30 Nov - 1 Dec 2006, ss.7-20.
- Holzmann, Robert, Yann Pouget, Milan Vodopivec ve Michael Weber. “Severance Pay Programs Around the World: History, Rationale, Status, and Reforms”, **IZA Discussion Paper**.No.5731, 2011, ss.1-77.
- Kandemir, Murat. “Evde Çalışma ve 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun Evde Hizmet Sözleşmesine İlişkin Hükümleri”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**. Cilt.72, Sayı.2, 2014, ss.143-166.
- Kaya, Mehmet ve Bahar Burtan Doğan. “Esnek Çalışma Modeli: Ev Eksenli Çalışma”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**. Cilt.15, Sayı.58, Yaz 2016, ss.1069-1099.

- Kayri, Murat; “Araştırmalarda Gruplar Arası Farkın Belirlenmesine Yönelik Çoklu Karşılaştırma (Post-Hoc) Teknikleri”, **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt.19, Sayı.1, 2009, ss.51-64.
- Klec, Gerald. “Flexicurity and the Reform of the Austrian Severance-Pay System”, **European Economic and Employment Policy Brief**. No.4,2007, ss.1-10.
- Kocamaz, Hilal. “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşumu ve Gelişim Süreci”, **KSÜ İİBF Dergisi**. Cilt.2, Sayı.2, 2012, ss.105-120.
- Koç, Muzaffer ve Görücü, İbrahim. “4857 Sayılı İş Kanunu’na Göre Kısmi Çalışma Uygulaması ve Sonuçları”, **Çalışma ve Toplum Dergisi**. 2011/1. ss.149-178.
- Korkmaz, Adem ve Hüseyin Avsallı. “Türkiye’de Asgari Ücretin Hukuksal Yönü”, **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt.4, Sayı.2, 2012, ss.151-162.
- Köseoğlu, Ali Cengiz ve Sibel Kabul. “4857 Sayılı İş Kanunu Bağlamında Çalışma Süresinin Aşılması: Fazla Çalışma”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**. Cilt.72, Sayı.2, 2014, ss.233-268.
- Limon, Resul. “Türkiye’de Kıdem Tazminatının Tarihi, Gelişimi ve Kıdem Tazminatı Fonu”, **İş ve Hayat Dergisi**. Sayı.1, 2015, ss.147-170.
- Limoncuoğlu, Siyami Alp. “Kıdem Tazminatı Fonu Tartışmaları Işığında Avusturya’da Kıdem Tazminatı Reformu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt.9, Özel Sayı, 2007, ss.289-317.
- Mert, Hüseyin ve Çakıcı, Cemal. “Tek Düzen Hesap Planına Göre Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.34, Ocak Şubat 1996, ss.50-57.
- Mortaş. Adem ve Koç. Muzaffer. “İhbar Süresi ve Tazminatı”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.99, Mayıs Haziran 2010, ss.120-156.

- Nurdoğan, Ali Kemal; Dur, Ali İhsan Burak ve Öztürk, Mustafa. “Türkiye’de ve Dünyada Kıdem Tazminatı Fonu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt.21, Sayı.4, 2016, ss.1153-1171.
- Özdamar, Murat. “5510 Sayılı Kanuna Göre Sigorta Primine Esas Kazançların Hesaplanması”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.93, Mayıs Haziran 2009, ss.313-324.
- Özdamar, Murat ve Çakar, Erden. “Sosyal Güvenlik Hukukunda Sigortalılara Sürekli İş Göremezlik Geliri Ödenmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.113, Eylül Ekim 2012, ss.269-284.
- Özdemir, Cumhur Sinan. “İş Sözleşmesinin Feshinde Usul ”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.98, Mart Nisan 2010, ss.225-236.
- Özdemir, Cumhur Sinan. “İşçilerde Yıllık Ücretli İzin Uygulaması ve Birikmiş İşçi İzinlerinin Kullandırımı”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.101, Eylül Ekim 2010, ss.269-280.
- Özdemir, Cumhur Sinan. “İş Kanunu Gereği Kıdem Tazminatına Hak Kazanamama Halleri”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.105, Mayıs-Haziran 2011, ss.329-338.
- Özdemir, Fevzi Serkan ve Varıcı, İdris. “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Müessesesi ve Muhasebe Kayıtları: İlk geçiş Yönüyle Örnek İşletme Uygulaması”, **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**. Sayı.29, Nisan 2015, ss.159-189.
- Öztürk, Mehmet Onat. “Kullandırılmayan Yıllık Ücretli İzin Hakkı Sebebiyle İş Kanunu Çerçevesinde Yapılan Ödemeler”, **Çalışma ve Toplum Dergisi**, Sayı: 35, 2012/4. ss.73-98.
- Parsons, Donald O. “Understanding Severance Pay”, **IZA Discussion Paper**. No.7641, September 2013, ss.1-28.

- Saraç, Coşkun. “İşsizlik Sigortası Edim Koşulları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt:13, Sayı.1, 2011, ss.1-26.
- Sert, Selin. “Çağrı Üzerine Çalışmaya Dayalı İş Sözleşmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**. Sayı.110, 2014, ss.335-356.
- Şakar, Müjdat. “Kıdem Tazminatı Fonu Kurulabilir mi?”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.137, Eylül Ekim 2016, ss.13-23.
- Tekin, Oğuzhan. “Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışma Ücretlerinin Sözleşmede Belirlenen Ücrete Dahil Edilmesi Sorunu”, **Çalışma Dünyası Dergisi**. 2015/2, ss.75-94.
- Topaloğlu, Sıddık ve Camkurt, Mehmet Zülfi. “İş Mevzuatında Kıdem Tazminatı”, **TÜHİS İş Hukuku ve İktisat Dergisi**. Cilt.21, Sayı. 2-3, Kasım 2007-Şubat 2008, ss.40-89.
- Topçu, Umut. “İşçinin Hafta Tatilinde Çalıştırılması Halinde Ücretinin Hesaplanması ve İdari Para Cezası”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.106, Temmuz Ağustos 2011, ss.315-322.
- Uğur, Suat. “Kıdem Tazminatında Fon Sistemi”, **Çimento İşveren Dergisi**. Cilt.23, Sayı.6, Kasım 2009, ss.4-18.
- Uğur, Suat. “Türkiye’de İşsizlik Sigortasının Gelişimi”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**. Cilt:9, Sayı.2, 2011, s.95-114.
- Umdü, Ersin. “4447 Sayılı Kanunun Geçici 10. Maddesindeki Teşvikte Ortalama Sigortalı Sayısının Hesaplanması ve Teşvikten Yararlanma”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.107, Eylül Ekim 2011, ss.211-218.
- Varol, Naim. “Vergi Mevzuatı Açısından TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardının Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. Sayı.80, Ekim 2018, ss.91-114.

- Yelmen, Yunus. “5510 Sayılı Kanuna Göre 4(a) 4(b) ve 4(c) Sigortalılarının Malullük Hali ile Malullük Sigortasından Sağlanan Yardımlar”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.104, Mart Nisan 2011, ss.249-258.
- Yılmaz, Baki. “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulaması”, **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**. Cilt.7, Sayı.13, Ocak 2007, ss.139-153.
- Yiğit, Yusuf. “Belirli Süreli İş Sözleşmesi Yapma Serbestisi ve Bu Serbestinin Sınırları”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt.14, Sayı.2, 2012, ss.101-166.
- Yorulmaz, Çiğdem. “Belirli Süreli İş Sözleşmesinin Tanımı, Şekil Şartı, Sözleşme Yapma Serbestisi ve Sınırları”, **Çalışma ve Toplum Dergisi**. Sayı.24, 2010/1, ss.203-220.
- Yorulmaz, Çiğdem. “Ölüm Sigortası”, **Ankara Barosu Dergisi**. Yıl:68, Sayı.2010/3, 2010, ss.289-309.
- Yukarıç, Nazlı Nil. “İş Hukukunda Ücret Alacakları”, **Ankara Barosu Dergisi**. Eylül-Ekim-Kasım 2006, ss.76-84.
- Zeghal, Daniel ve Mhedhbi, Karim. “An Analysis of The Factors Affecting the Adoption of International Accounting Standards by Developing Countries”, **The International Journal of Accounting**. Sayı.41, 2006, pp.373-386.

Web Adresleri

06.02.2017 Tarih ve 2017/9865 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Eki Kararı, Resmi Gazete
Tarihi: 22.02.2017, Resmi Gazete Sayısı: 29987,
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/02/20170222.pdf> (6 Mart 2017).

09.04.2018 Tarih ve 2018/11668 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Eki Kararı, Resmi
Gazete Tarihi: 20.06.2018, Resmi Gazete Sayısı: 30454,
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180620.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/06/20180620.htm> (6 Ocak 2019).

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Kabul Tarihi: 31.12.1960, Resmi Gazete Tarihi:
06.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10700,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (22 Mart 2017).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Kabul Tarihi: 04.01.1961, Resmi Gazete Tarihi:
12.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10705,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> (17 Aralık 2018).

265 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği. Resmi Gazete Tarihi: 12.04.2007, Resmi
Gazete Sayısı: 26720,
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.11751&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=265> (2 Nisan 2017).

305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 31/12/2018, Resmi
Gazete Sayısı: 30642 (3. Mükerrer),
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/12/20181231M3-12.htm> (2 Ocak 2019).

1475 Sayılı İş Kanunu. 1971.Resmi Gazete Tarihi: 01.09.1971, Resmi Gazete Sayısı:
13943,
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.1475&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch> (21 Aralık 2016).

- 2429 Sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanun. Resmi Gazete Tarihi: 19.03.1981, Resmi Gazete Sayısı: 17284, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2429.pdf> (3 Aralık 2016).
- 4447 İşsizlik Sigortası Kanunu. Kabul Tarihi: 25.08.1999, Resmi Gazete Tarihi: 08.09.1999, Resmi Gazete Sayısı: 23810, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4447.pdf> (5 Mart 2017).
- 4857 Sayılı İş Kanunu. 2003. Resmi Gazete Tarihi: 10.06.2003, Resmi Gazete Sayısı: 25134, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4857.pdf> (16 Ekim 2016).
- 5510 Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu. Kabul Tarihi: 31.05.2006, Resmi Gazete Tarihi: 16.06.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26200, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5510.pdf> (5 Mart 2017).
- 5520 Kurumlar Vergisi Kanunu. Kabul Tarihi: 13.06.2006, Resmi Gazete Tarihi: 21.06.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26205, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf> (25 Ağustos 2018).
- 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, Kabul Tarihi: 11.01.2011, Resmi Gazete Tarihi: 04.02.2011, Sayı: 27836, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098-20120704.pdf> (1 Ocak 2017).
- 6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu, Kabul Tarihi: 18.10.2012, Resmi Gazete Tarihi: 07.11.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28460, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6356.pdf> (22 Ocak 2017).
- Altaş, Mustafa Bahadır. “KHK ile Yeni İstihdama Vergi ve Prim Teşviki”, *Alomaliye.com*. 10 Şubat 2017, <http://www.alomaliye.com/2017/02/10/istihdama-vergi-ve-prim-tesviki/> (5 Mart 2017).

Anayasa Mahkemesi'nin 22.10.2014 tarihli ve E.: 2013/1, K.: 2014/161 sayılı Kararı'nın Gerekçesi, 11.11.2015, <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/basin/kararlarailiskinbasinduyurulari/genelkurul/detay/7.html> (22 Ocak 2017).

Arıkan, Yahya. "2008 Yılı Başından İtibaren Uygulanacak Asgari Geçim İndiriminin Usul ve Esasları", 2008, ss.1-12, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/ya/AsgariGecimIndirimi.pdf> (2 Nisan 2017).

Asgari Ücret Yönetmeliği, 01/08/2004, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.5454&sourceXmlSearch=&MevzuatIliski=0> (16 Kasım 2016).

Ataman, Üzeyir. "Kıdem Tazminatı Tartışmaları Üzerine", *Disk-Ar Dergisi*. 2014, Kış Sayısı, ss.94-107. http://disk.org.tr/wp-content/uploads/2014/02/DiSKAR_11.pdf (17 Aralık 2016).

Bilim Kurulu, **Kıdem Tazminatı Fonu Kanun Tasarısı Taslağı**, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Ankara, 2002, <http://docplayer.biz.tr/6173202-T-calisma-ve-sosyal-guvenlik-bakanligi-kidem-tazminati-fonu-kanun-tasarisi-taslagi.html> (1 Ocak 2017).

Burdur Ticaret ve Sanayi Odası. 2017 Yılında Uygulanacak İstihdam Teşviki. 22 Şubat 2017, <http://butso.org.tr/tr/duyurular/692-2017-yilinda-uygulanacak-istihdam-tesviki> (5 Mart 2017).

Çocuk Yardım. 2017, <https://www.vergiportali.com/KContent.aspx?id=509> (1 Nisan 2017).

Dal, Emel. "İş Hukukunda Sözleşme Türleri", *Ankara Barosu Dergisi*. Eylül-Ekim-Kasım 2006, ss.72-75. <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/hgdmakale/2006-3/17.pdf> (27 Ekim 2016).

Divan Bağımsız Denetim YMM A.Ş.. Çalışanlara Yapılan Ödemelerde Sigorta Primi ve Vergi Kesintileri. 2017.<http://www.divandenetim.com.tr/images/pratik-bilgiler/51376.pdf> (21 Mart 2017).

Erdemir, Elif İrem; “Nicel ve Nitel Araştırma Yöntemleri Nelerdir?”, *Güncel Psikoloji*, , <https://www.guncelpsikoloji.net/arastirma-yontemleri/nicel-ve-nitel-arastirma-yontemleri-nelerdir-h6483.html> (22 Mayıs 2019).

Eş ve Çocuk Yardımı Ne Kadar Olacak. 2016. <http://www.memurlar.net/haber/533135/es-ve-cocuk-yardimi-ne-kadar-olacak.html> (8 Nisan 2017).

İş Kanununa İlişkin Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışma Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi: 06.04.2004, Resmi Gazete Sayısı: 25425, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.6249&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=>(23 Kasım 2016).

İşveren *Prim Oranları*, http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/calisan/isveren/isveren_prim_oranlari (2 Ocak 2019).

İşveren Uygulama Tebliği, Resmi Gazete Tarihi: 01.09.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28398, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.16563&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=i%C5%9Fveren%20uygulama> (6 Mart 2017).

İzmir Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü. İstihdama Yönelik İşveren Sigorta Primi Teşvikleri. 2017. <http://www.izmirmmb.org.tr/dosyalar/duyurular/%C4%B0stihdam%C4%B1%20art%C4%B1rmaya%20y%C3%B6nelik%20i%C5%9Fverenlere%20uygulanan%20te%C5%9Fvikler%20.pdf> (5 Mart 2017).

ILO, Conditions of Work and Employment Programme – Part Time Work, June 2004, http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/---travail/documents/publication/wcms_170717.pdf (5 Kasım 2016).

- Kul, Seval; “İstatistiksel Sonuçların Yorumu: P Değeri ve Güven Aralığı Nedir?”, *Türk Toraks Derneği*, s.s.11-13
<https://www.toraks.org.tr/uploadFiles/book/file/1832014154715-113.pdf> (22 Mayıs 2019).
- Küçük, Muzaffer. “Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama (TMS 26) (Vergi Uygulaması ve Muhasebe Standardı Karşılaştırması)”, *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 2012, <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/19982/> (25 Mart 2019).
- Maaş Katsayısındaki Artışlar Memur ve Emekliye Nasıl Yansıyacak, <https://www.memurlar.net/haber/800654/maas-katsayisindaki-artislar-memur-ve-emekliye-nasil-yansiyacak.html> (6 Ocak 2019).
- Sabah Gazetesi Ekonomi Haberleri, “Güncel Kıdem Tazminatı Hesaplama, Kıdem Tazminatı Nasıl Alınır?”, *Sabah Gazetesi*, 19/02/2016, <http://www.sabah.com.tr/ekonomi/2016/02/19/guncel-kidem-tazminati-hesaplama-kidem-tazminati-nasil-alinir#commentContainer> (24 Aralık 2016).
- SPSS Analizi; “F Testi-Varyans Analizi-ANOVA”, *SPSS Analizi*, , <http://spssanalizi.com/uygulama/f-testi-varyans-analizi-anova> (22 Mayıs 2019).
- SSK Ek Genelgesi 16-330 (İş Sözleşmesi Feshedilen Sigortalıların Görevlerine İade Edilmelerine İlişkin Kararlar ve Hizmet Tespit Kararları), <http://www.kocaelismmmo.org.tr/v3/tr/Archive4.asp?m1=2&m2=6&m3=21&m4=509> (26 Aralık 2018)
- Şafak, Can. “4857 Sayılı İş Kanunu Çerçevesinde Kısmi (Parttime) Çalışma”, *kristalis*, ss.1-11. http://www.kristalis.org.tr/aa_dokuman/kismi_calisma.pdf (5 Kasım 2016).
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı. Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi. 2017.
http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2017_ucr_etgeliri.pdf (1 Nisan 2017).

TFRS 2, **Hisse Bazlı Ödemeler Standardı**, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Ankara, 2019, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TFRS/TFRS_2.pdf (7 Nisan 2019).

TMS 19, **Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı**, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Ankara, 2018, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_19_2018.pdf (23 Mayıs 2018).

TMS 26, **Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı**, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Ankara, 2019, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2026.pdf> (25 Mart 2019).

Tunç, Taner; “Nicel Araştırma Yöntemleri ve Aşamaları”, *Bilgi Ustam*, , <https://www.bilgiustam.com/nicel-arastirma-yontemi-ve-asamalari/> (22 Mayıs 2019).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Kanun No.: 2709, Kabul Tarihi: 7.11.1982, Resmi Gazete Tarihi: 09.11.1982-17863 Mükerrer, <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa82.htm> (3 Aralık 2016).

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 21.01.2009 Tarih, E.2007/34315, K.2009/567, “Kötü Niyet Tazminatı”, *Çalışma ve Toplum Dergisi*, Sayı: 22, 2009/3, ss.352-353, <http://www.calismatoplum.org/yargitay/yargitay22.htm> (11 Aralık 2016).

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 12.05.2011, E.2009/13882, K.2011/14451, “Ücret, Yol Primlerinin de Ücret Niteliğinde Olması”, *Çalışma ve Toplum Dergisi*, Sayı: 32, 2012/1, ss.375-377, <http://www.calismatoplum.org/sayi32/abc/9-29.pdf> (26 Şubat 2017).

Yıllık Ücretli İzin Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi: 03.03.2004, Resmi Gazete Sayısı: 25391,<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.5451&sourceXmlSearch=&MevzuatIliski=0> (3 Aralık 2016).

