

**T.C.**  
**NIĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**BANKACILIK VE FİNANS ANABİLİM DALI**

**ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR (TMS-19) İLE  
EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME  
VE RAPORLAMA (TMS-26) STANDARTLARININ İLGİLİ  
YASAL MEVZUATLAR ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan**  
**Remziye YILMAZ**

**Niğde**  
**Kasım, 2021**



**T.C.**  
**NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**BANKACILIK VE FİNANS ANABİLİM DALI**

**ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR (TMS-19) İLE**  
**EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME**  
**VE RAPORLAMA (TMS-26) STANDARTLARININ İLGİLİ**  
**YASAL MEVZUATLAR ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan**

**Remziye YILMAZ**

Danışman: Doç. Dr. Seçkin ARSLAN

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Ayberk Nuri BERKMAN

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Dursun KELEŞ

**Niğde**

**Kasım, 2021**

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Çalışanlara Sağlanan Faydalar (TMS-19) İle Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama (TMS-26) Standartlarının İlgili Yasal Mevzuatlar Çerçevesinde İncelenmesi**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 26/11/2021

Remziye YILMAZ



## ÖNSÖZ

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olarak ifade edilen muhasebe uygulamalarıyla ilgili düzenlemelerin temeli, İngiltere’de bulunan, International Accounting Standards Board (IASB) tarafından yayınlanan uluslararası muhasebe standartlarının dilimize tercüme edilmiş hali olup Türkiye de dâhil dünya üzerinde birçok ülke tarafından uygulanmaktadır.

Bu çalışmada Çalışanlara Sağlanan Faydalar (TMS-19) ve Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standartları (TMS-26) incelenmiştir. Öncelikle Türkiye’deki yasal mevzuatlar ile muhasebe standartları çerçevesinde çalışanlara sağlanan faydalar, incelenmiş ve bu hususlara ilişkin muhasebe uygulamaları örnekler aracılığı ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın konusunun belirlenmesinde ve hazırlanma sürecinin her aşamasında; bilgilerini, tecrübelerini esirgemeyen ve her fırsatta yardımcı olan değerli hocalarım Sayın Doç. Dr. Seçkin ARSLAN’a, Dr. Öğr. Üyesi Ayberk Nuri BERKMAN’a ve Dr. Öğr. Üyesi Dursun KELEŞ’e teşekkürü bir borç bilirim.

Remziye YILMAZ  
26 Kasım 2021-Niğde

**ÖZET**  
**ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR (TMS-19) İLE EMEKLİLİK**  
**FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA**  
**(TMS-26) STANDARTLARININ İLGİLİ YASAL MEVZUATLAR**  
**ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ**

**YILMAZ, Remziye**  
**Bankacılık ve Finans Anabilim Dalı**  
**Tez Danışmanı: Doç. Dr. Seçkin ARSLAN**  
**Kasım, 2021, 118 Sayfa**

Finansal tabloların hazırlanması sürecinde işletmelerin karşı karşıya kaldığı birçok ilke, kural ve düzenleme bulunmaktadır. Bununla birlikte ekonomik faaliyetlerdeki çeşitlilik ile sermayenin de globalleşmesi, finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanma gereksinimi arttırmıştır. Çalışmanın konusunu işletme çalışanlarına ilişkin muhasebe işlemleri oluşturmaktadır. Bu hususta her ülkenin kendine özgü yasal mevzuatları ile muhasebe sistemleri bulunmaktadır. Sermayenin globalleşmesi ve beraberinde güvenilir ve gerçeğe uygun finansal bilgi ihtiyaçları, söz konusu hususlarda da ortak bir muhasebe dilinin gereksinimini ve önemini artırmış, bu çerçevede işletmelerin çalışanlarına özgü standartlar da oluşturulmaya başlanmıştır. Bu çalışma; “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” (TMS-19) ile “Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama” (TMS-26) standartlarında yer alan açıklamalar ile bu açıklamalar çerçevesinde işletme çalışanları ile ilgili gerçekleştirilmesi gereken muhasebe uygulamalarını içermektedir.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; Türkiye’de ki mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde işletme çalışanlarına sağlanan faydalar ele alınmıştır. İkinci bölümde; “Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı (TMS-19)” dört başlık halinde; çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar olmak üzere ele alınmış, daha sonra “Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama” (TMS-26) ve “Hisse Bazlı Ödemeler Finansal Raporlama Standardına” (TFRS 2) ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Son bölümde ise; çalışanlara sağlanan faydaların raporlaması ve ölçümlerine ilişkin örnekler söz konusu muhasebe standartları bakımından değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı (TMS-19), Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı (TMS-26), Hisse Bazlı Ödemeler Finansal Raporlama Standardı (TFRS 2).



## ABSTRACT

### INVESTIGATION OF EMPLOYEE BENEFITS (TAS-19) AND ACCOUNTING AND REPORTING STANDARDS IN RETIREMENT BENEFIT PLANS (TAS-26) IN THE FRAMEWORK OF RELEVANT LEGISLATION

YILMAZ, Remziye

Department of Banking and Finance Supervisor:

Assoc. Prof. Seçkin ARSLAN

November, 2021, 118 Pages

There are many principles, rules and regulations that businesses face during the preparation of financial statements. However, the diversity in economic activities and the globalization of capital have increased the need to prepare financial statements in a realistic way. The subject of the study is the accounting transactions related to the employees of the enterprise. In this regard, each country has its own legal regulations and accounting systems. The globalization of capital and the accompanying needs for reliable and truthful financial information have increased the need and importance of a common accounting language in these matters, and within this framework, standards specific to the employees of the enterprises have begun to be established. This work; It includes the explanations in the "Benefits Provided to Employees" (TMS-19) and "Accounting and Reporting in Retirement Benefit Plans" (TMS-26) standards and the accounting practices that should be carried out regarding the employees of the enterprise within the framework of these explanations.

This study consists of three parts. In the first part; Within the framework of the current legal regulations in Turkey, the benefits provided to the employees of the enterprise are discussed. In the second part; "Employee Benefits Standard (TMS-19)" is under four headings; short-term benefits, post-employment benefits, other long-term benefits and termination benefits, and then "Accounting and Reporting in Retirement Benefit Plans" (TAS-26) and "Share-Based Payments Financial Reporting Standard" (TFRS 2) explanations are included. In the last part; Examples of reporting and measurement of employee benefits have been evaluated in terms of the aforementioned accounting standards.

**Keywords:** Turkish Accounting Standards (TAS), Employee Benefits (TAS-19), Accounting and Reporting in Pension Benefit Plans (TAS-26), Share Based Payments (TFRS-2).

## İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ .....	i
ONAY SAYFASI.....	ii
ÖNSÖZ .....	ii
ÖZET .....	iv
ABSTRACT.....	vi
TABLOLAR LİSTESİ .....	vii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	viii
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE Kİ YASAL MEVZUATLAR ÇERÇEVESİNDE ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

1.1. 4857 SAYILI İŞ KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR.....	3
1.1.1. İş Hukuku ve Gelişimi.....	3
1.1.2. İş Kanunu'nda Yer Alan Temel Kavramlar .....	5
1.1.2.1. İşçi Kavramı.....	5
1.1.2.2. İşveren Kavramı.....	6
1.1.2.3. İş İlişkisi.....	9
1.1.2.4. İşyeri.....	9
1.1.2.5. İş Sözleşmesi ve Türleri.....	10
1.1.2.5.1. Sürekli ve Süreksiz İş Sözleşmeleri.....	10
1.1.2.5.2. Tam ve Kısmi Süreli İş Sözleşmeleri .....	11
1.1.2.5.3. Belirli ve Belirsiz Süreli İş Sözleşmeleri.....	12
1.1.2.6. Deneme Süreli İş Sözleşmesi.....	13
1.1.3. 4857 Sayılı İş Kanunu Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar.....	14
1.1.3.1. Ücret Kavramı.....	14
1.1.3.2. Hafta Tatili .....	16

1.1.3.3. Ulusal Bayram Tatili ve Genel Tatil .....	17
1.1.3.4. Yıllık İzinler .....	18
1.1.3.5. İş Sözleşmesinin Feshi ve İhbar Tazminatı.....	20
1.1.3.6. Kötü Niyet Tazminatı.....	21
1.1.3.7. Kıdem Tazminatı.....	22
1.2. 5510 SAYILI SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR .....	23
1.2.1. İşçi Ücreti ve Alt Kalemleri Üzerinden Yapılacak Prim Kesintileri, Prim Oranları ve Devlet Tarafından Sağlanan Prim Teşvikleri.....	24
1.2.1.1. Sigorta Prime Tabi Olan/Olmayan Kazançlar .....	24
1.2.1.1.1. Prime Tabi Olan Kazançlar.....	25
1.2.1.1.2. Kısmen Prime Tabi Olan Kazançlar .....	26
1.2.1.1.3. Prime Tabi Olmayan Kazançlar.....	27
1.2.1.2. Sigorta Prim Teşvikleri .....	27
1.2.1.2.1. Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortası İşveren Primi Oranı Üzerinden Yapılan İndirim.....	28
1.2.1.2.2. İşsizlik Sigortası Kanunu'nun Geçici 10. Maddesi Kapsamında İşveren Prim Teşviki.....	28
1.2.1.2.3. İşsizlik Sigortası Kanunu'nun Geçici 17. Maddesi Kapsamında Prim Teşviki .....	29
1.2.1.2.4. İşsizlik Sigortası Kanunu'nun Geçici 19. 20. ve 21. Maddeleri Kapsamında Prim ve Vergi Teşviki .....	30
1.2.1.2.5. 2021 Yılı Asgari Ücret Destek Tutarı.....	31
1.2.2. Kısa Vadeli Sigorta Kolları Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar	31
1.2.2.1. Kısa Vadeli Sigorta Kollarının Tanımları .....	32
1.2.2.2. Kısa Vadeli Sigorta Kolları Kapsamında Sağlanan Faydalar .....	32
1.2.2.2.1. Geçici İş Göremezlik Ödeneği.....	33
1.2.2.2.2. Sürekli İş Göremezlik Geliri.....	34
1.2.3. Uzun Vadeli Sigorta Kolları Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar....	34
1.2.3.1. Malullük Sigortası ve Malullük Aylığı .....	35

1.2.3.2. Yaşlılık Sigortası ve Yaşlılık Aylığı.....	36
1.2.3.3. Ölüm Sigortası ve Ölüm Aylığı.....	36
1.2.4. Genel Sağlık Sigortası Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar .....	37
1.3. 4447 SAYILI İŞSİZLİK SİGORTASI KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR.....	38
1.4. 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR.....	39
1.4.1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. Maddesi Gereği Gelir Vergisinden İstisna Ücretler.....	39
1.4.2. Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. Maddesi Gereği Gelir Vergisinden Müstesna Ücretler.....	40
1.4.3. Asgari Geçim İndirimi.....	40

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE

#### ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

2.1. MUHASEBE VE MUHASEBE STANDARTLARI KAVRAMI .....	41
2.2. MUHASEBE STANDARTLARININ ÖNEMİ.....	42
2.3. TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI.....	43
2.3.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Tarafından Yapılan Çalışmalar..	45
2.3.2. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	46
2.3.3. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	46
2.3.4. Türkiye Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimî Örgütünün Yaptığı Çalışmalar .....	47
2.3.5. Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar .	47
2.3.6. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	48
2.3.7. Maliye Bakanlığı Başkanlığında Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonunun Yaptığı Çalışmalar.....	48

2.3.8. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	49
2.3.9. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun Yaptığı Çalışmalar	49
2.3.10. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	50
2.3.11. Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) Muhasebe Standartları İle İlgili Düzenlemeler .....	51
2.3.12. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Çalışmalar .....	52
2.4. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN PROBLEMLER.....	53
2.4.1. Uygulama Esnasında Karşılaşılan Genel Problemler .....	53
2.4.2. Meslek Mensuplarının Bilgi ve Eğitimi ile İlgili Problemler.....	54
2.4.3. Yasal Nitelik Kazandırılmasında Yaşanan Problemler .....	54
2.5. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI (TMS-19) .....	54
2.5.1. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Amacı .....	55
2.5.2. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Kapsamı.....	55
2.5.3. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında (TMS-19) Yer Alan Tanımlar	56
2.5.4. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Türleri .....	59
2.5.4.1. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar .....	59
2.5.4.2. İş İlişkisi Sonrasında Sağlanan Faydalar .....	63
2.5.4.3. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar.....	68
2.5.4.3.1. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydaların Kapsamı .....	68
2.5.4.3.2. Kıdeme Bağlı İzinler.....	69
2.5.4.3.3. Jübile ve İhbar Tazminatları .....	69
2.5.4.3.4. Uzun Süreli İş Görmezlik Nedeniyle Sağlanan Faydalar	70
2.5.4.4. İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar ...	70
2.6. EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA STANDARDI (TMS-26) .....	72

2.6.1. Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardının Kapsamı .....	72
2.6.2.Emeklilik Fayda Planlarından Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardında Yer Alan Tanımlar .....	72
2.6.3.Tanımlanmış Katkı Planları.....	73
2.6.4. Tanımlanmış Fayda Planları.....	74
2.6.5. Taahhüt Edilen Emeklilik Faydalarının Aktüeryal Bugünkü Değeri .....	74
2.6.5.1. Cari Maaş Düzeyi Yaklaşımı .....	74
2.6.5.2. Öngörülen Maaş Düzeyi Yaklaşımı .....	75
2.6.6. Aktüeryal Değerlemenin Sıklığı.....	75
2.6.7. Plan Varlıklarının Değerlemesi .....	75
2.6.8. Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardında Yer Alan Açıklamalar .....	76
2.7. HİSSE BAZLI ÖDEMELER STANDARDI (TFRS-2) .....	78
2.8. TÜRKİYE’DE EMEKLİ OLMA ŞARTLARI .....	81
2.9.EMEKLİ FAYDA PLANLARININ BOBİ FRS ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ.....	84

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALARIN

#### MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1.ÇALIŞANLARA SAĞLANAN KISA VADELİ FAYDALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .....	86
3.1.1.Ücret, Maaş, Sosyal Güvenlik Katkılarının Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi .....	87
3.1.1.1. Asgari Geçim İndirimi ve Muhasebeleştirilmesi .....	89
3.1.1.2. Bireysel Emeklilik Sisteminin (BES) Muhasebeleştirilmesi .....	89
3.1.1.3. Ücretli Yıllık İzin, Ücretli Hastalık İzni ve Muhasebeleştirilmesi ...	90
3.2.ÇALIŞMA DÖNEMİ SONRASINDA SAĞLANAN FAYDALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .....	91

3.2.1. Tanımlanmış Fayda Planlarının Muhasebeleştirilmesi .....	93
3.2.2. Tanımlanmış Katkı Planlarının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi .....	99
3.3.ÇALIŞANLARA SAĞLANAN DİĞER UZUN VADELİ FAYDALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .....	100
3.4.İŞ İLİŞKİSİNİN SONA ERDİRİLMESİNDEN DOLAYI SAĞLANAN FAYDALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	102
<b>SONUÇ .....</b>	<b>106</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>108</b>



## TABLULAR LİSTESİ

<b>Tablo 2.1:</b> Kıdem Tazminatının TMS-19, VUK, TTK ve BOBİ FRS'ye Göre Karşılaştırılması.....	68
<b>Tablo 2.2:</b> Erkekler İçin Emeklilik Yaş Şartları.....	81
<b>Tablo 2.3:</b> Kadınlar İçin Emeklilik Yaş Şartları.....	82
<b>Tablo 2.4:</b> Engelliler İçin Emeklilik Yaş Şartları.....	83
<b>Tablo 2.5:</b> Türkiye de Geçerli Olan Finansal Raporlama Çerçevesi.....	85



## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AGİ</b>	: Asgari Geçim İndirimi
<b>APHB</b>	: Aylık Prim ve Hizmet Belgesi
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>BES</b>	: Bireysel Emeklilik Sistemi
<b>BİST</b>	: Borsa İstanbul A.Ş.
<b>BOBİ FRS</b>	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
<b>ÇSGB</b>	: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
<b>IASB</b>	: International Accounting Standards Board
<b>İŞKUR</b>	: Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü
<b>KAYİK</b>	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları
<b>KOBİ</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
<b>KÜMİ FRS</b>	: Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>SSK</b>	: Sosyal Sigortalar Kurumu
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TL</b>	: Türk Lirası
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Kurumu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>Vd</b>	: ve diğerleri
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Dünyada sanayi devrimi ile çok büyük üretim işletmeleri kurulmuş, büyük ölçekli üretimler meydana gelmiştir. Bu durum sonucunda ise bu işletmelerde çalışanlar arasında olası olumsuzluklara karşı tedbir almada devletler çeşitli yollara başvurmuştur. Ülkemizde ise çalışanlar ile işverenler arasındaki ilişkiyi düzenlemek için dönemin ihtiyaçları çerçevesinde, günümüzdeki iş hayatındaki kurallar oluşmuştur. Ülkemizde iş hayatı dönemi başladığında öncelikle devletçi ekonomi modeli uygulanmaya başlanmış, daha sonraki dönemlerde ise çoğulcu, sendikal hakları destekleyen, uluslararası boyutta kabul edilebilir düzenlemeler kabul edilmiştir (Ünsal ve Çakıcı, 2019: 379).

Çalışma kapsamında yer alan ve önemli bir bölümünü oluşturan Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının (TMS-19) temelini 19 No'lu "Çalışan Hakları" Uluslararası Muhasebe Standardı oluşturmaktadır. Söz konusu standardın, uluslararası alanda uyarılma ve uyumlaştırma gerektirmesi, ülkeleri bu hususta zorluğa sürükleyebilecek bir standart olarak ortaya çıkmaktadır. Bunun nedeni ise, ülkede çalışanlarla alakalı düzenlenen birçok mevzuatın olmasıdır. Bu düzenlemeler iş hukuku ile ilgili kanunlar, toplu sözleşmeler ve hükümet kararları da olabilir. TMS-19, işletmelerin çalışanlardan fayda sağlayıp karşılığında bir yılı kapsayan dönem içerisinde çalışana ödemesi gereken kısa vadeli faydaları, çalışma döneminden sonraki dönem için tanımlanmış katkı planı, tanımlanmış fayda planlarını, başta işten çıkarma tazminatları olmak üzere iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı meydana gelen faydaları ve bu faydalara yönelik düzenlemeleri kapsamaktadır (Kızıl, 2019: 1).

Bu çalışmada, ülkemizdeki mevcut muhasebe standartların arasında yer alan TMS-19 ile TMS-29'un, ülke mevzuatı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde ele alınmış ve bu hususlar ilgili ortaya çıkabilecek muhasebe işlemleri detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Bu çalışmada öncelikle; ülkemizde kabul edilen ve uygulanan mevzuatlara göre çalışanlara sağlanacak faydalar üzerinde durulmuştur. Bu çerçevede İş Kanunu, Sendikalar Kanunu, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, İşsizlik Sigortası Kanunu ve Gelir Vergisi Kanun'unda yer alan çalışanların ve işverenlerin hakları açıklanmıştır. Daha sonra ise; Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının

(TMS-19) sağladığı faydaların ölçüm ve muhasebeleştirme esasları ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Sonrasında da destekleyici standartlar arasında yer alan Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama (TMS-26) hakkında açıklamalara yer verilmiştir.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE Kİ YASAL MEVZUATLAR ÇERÇEVESİNDE

#### ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

İşverenler ile işi yapanlar arasında bağımlı bir hukuki ilişkinin olması iş hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Bu çerçevede çalışmanın birinci bölümünde çalışanlar ile işverenlerin sorumlulukları ve hakları mevcut hukuki düzenlemeler dikkate alınarak açıklanmıştır.

#### 1.1. 4857 SAYILI İŞ KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

Çalışan kişileri; bağımlı ve bağımsız çalışan şeklinde ikiye ayırmak mümkündür. İş Kanunu'nda işi yapan kişiler ile yaptıran kişiler arasında büyük bir bağımlılık vardır. Bağımlı çalışan kişiler; işçi, memur ile diğer kamu çalışanlarından oluşmaktadır. Memurların ve kamu sektöründe çalışan diğer kişilerin durumu, idare hukukundaki düzenlemelere bağımlıdır; iş hukuku, işi yapan kişi ile yaptıran kişiler arasındaki ilişkiyi düzenlemektedir. İş ilişkilerinde; işçilerin işverene karşı bağımlı çalışma mecburiyeti bulunmaktadır. Bundan dolayı da iş hukuku bağımsız çalışan kişilerin (avukat, doktor vb.) iş ilişkilerini düzenlemez. Fakat bağımsız çalışan kişilerin de belirli bir ücret ile işverene bağımlı çalışmaları söz konusu olduğunda söz konusu durum iş kanunu kapsamına girmektedir.

##### 1.1.1. İş Hukuku ve Gelişimi

İş hukuku, çalışma hayatının en önemli unsuru olan iş yapan ve işi yaptıran arasındaki hizmet sözleşmesine ilişkin bağımlı ilişkiyi düzenlemektedir. Bir başka ifade ile hizmet sözleşmesi temel alınarak işi yapan, işi yaptıran, işçi ile işveren örgütleri ve devlet arasındaki çalışma hayatına ilişkin kuralları içeren düzenlemelerdir (Akyiğit, 2014: 49).

İş hukukunun kapsamını genellikle ticari amaç içeren işler oluşturmaktadır. Örneğin, bir bireyin hobi amaçlı resim yapması iş hukuku kapsamında iş olarak sayılmazken, kâr elde etmek amacı ile sergi salonlarında resimlerini sergilemesi iş olarak kabul edilmektedir (Demirtuyı, 2013: 4).

İş hukukunun özelliklerine bakıldığında, temel amacının çalışan kişilerin korunması olduğu, çalışan kişilerin yararına göre yorumlandığı, çalışan kişilerin kişilikleriyle de ilgilenerek, çalışan kişinin iş hayatında yönetime katılablmesinin şartlarını belirlediği görölmektedir (Taşkın, 2016: 109).

İnsanlık tarihinin başlangıcından günümüze kadar insanlar hep çalışma ve çalışma şartlarıyla karşı karşıya kalmıştır. Kişiler gereksinimlerini ve yaşamlarını devam ettirebilmek için emeklerini satmaktadır. Bu durumda eski dönemlerde belirli kurallar oluşturulmadan meydana gelen iş hayatı, zamanla karşılaşılan haksızlıkları, zorlukları ve eşitsizlikleri de beraberinde getirerek, günümüzdeki mevcut düzenlemelerin meydana getirilmesine olanak sağlamıştır.

İş hukuku ile ilgili ilk gelişmeler, sanayi devrimi ile beraber ortaya çıkmıştır. Sanayi devrimi ile beraber köylerden şehir merkezlerine göç eden kişiler, şehir merkezlerinde kurulan fabrikalarda çalışmaya başlayarak yeni bir sınıfı oluşturmuştur. Devlet müdahalesinden uzak kurulan bu düzen işçi ile işveren arasında çıkar çatışmalarına neden olmuş, her iki tarafta iş hayatında düzenlemelere ihtiyaç duymuştur. Bununla beraber iş hukuku kuralları gündeme gelmiş böylelikle iş sözleşmeleri ortaya çıkmıştır.

Türkiye’de iş hukukunun işleyiş evrelerini; Tanzimat Dönemi’nden önce, Tanzimat Dönemi’nden sonra ve Cumhuriyet Dönemi olmak üzere üç farklı dönemde değerlendirmek mümkündür (İkizler, 2012: 101).

Tanzimat Dönemi’nden önce iş hayatındaki kuralları temelde örf ile adetler, Tanzimat Dönemi’nde ise yazılı normların en önemlisini Polis Nizamnamesi oluşturmaktadır. Ancak Polis Nizamnamesi’nin çalışma hayatını düzenleme noktasında yeterli olamadığı ifade edilebilir (Tunçomağ ve Centel, 2013: 49 ). Tanzimat Dönemi’nde yapılan düzenlemelerden bazıları ise belli çalışan grubuna yönelik olmuştur. 1867 yılında çıkarılan Dilaver Paşa Nizamnamesi ve 1869 yılında çıkarılan Maadin Nizamnamesi ile birlikte işçilerin iş hayatına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. 1867 yılında iş hayatında serbest iş sözleşmesi değerlendirilmiş, iş sözleşmelerinde işi yapan kişinin ücret karşılığında verdiği hizmeti, emeğin kiralanması şeklinde nitelendirerek iş hayatını düzenleyen kuralları oluşturmuştur.

Tanzimat Dönemi'nde önemli hukuk kurallarından bir diğerini ise 1909 yılında çıkarılan Tatil-i Eşgal Kanunu oluşturmaktadır. Bu kanun kapsamında toplu iş hukuku çerçevesinde normları belirlenmiş ve Cumhuriyet Dönemi'nin ilk yıllarına kadar uygulanmıştır (İkizler, 2012: 101).

Cumhuriyet Dönemi'nde ise 3008 sayılı İş Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun kuralları iş hayatını hem kişisel olarak hem de grup şeklinde ele almıştır. Bu kanundan sonra 1946 yılında Cemiyetler Kanunu'nda yer alan sendika kurma yasağı kaldırılmıştır. 1953 yılında 854 sayılı Deniz İş Kanunu, 1952 yılında 5953 sayılı Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanun kabul edilmiştir. 1961 yılında, 1961 Anayasası ile grev ve lokavt yasağı kaldırılmıştır. 1963 yılında 274 sayılı Sendikalar Kanunu ile 275 sayılı Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanunu kabul edilmiştir. 3008 sayılı Kanun'un içeriğinin sürekli olarak revize edilmesi ile karmaşık bir yapı oluşmuş ve yeni düzenlemeleri de içeren söz konusu kanun bütün işlevlerini 931 sayılı İş Kanunu'na devretmiştir. Ancak 1967 yılında 931 sayılı İş Kanunu Anayasa'nın 85. maddesinde, belirtilen ilkelere, sosyal devlet, sosyal ve iktisadi haklar ile ödevler bölümüne aykırı olduğu düşüncesiyle, yine Anayasa'nın 149. ve 150. maddelerinde bulunan şekil hataları nedeni ile Anayasa Mahkemesi tarafından yürürlükten kaldırılmıştır. 931 sayılı Kanun'dan sonra kabul edilen 1475 sayılı İş Kanunu ise otuz iki yıl boyunca kullanılarak, yerini 2003 yılında çıkarılan 4857 sayılı İş Kanunu'na bırakmıştır.

### **1.1.2. İş Kanunu'nda Yer Alan Temel Kavramlar**

İş Kanunu'nun ikinci maddesinin tanımlar kısmında bazı kavramlara yer verilmiş olup, bu kavramlara ilişkin bilgiler aşağıda ifade edilmiştir.

#### **1.1.2.1. İşçi Kavramı**

İşçi kavramı iş hukukunun temel kavramları arasındadır. İşçi kavramı her şeyden önce işi yapan kişileri ele alarak işi yaptıran kişiler ile olan ilişkiyi düzenlediği için kanunda önemli bir yere sahiptir. İş Kanunu'nun ikinci maddesi de işçi kavramının tanımı ile başlamaktadır. Bu duruma göre "iş sözleşmelerine bağlı olarak çalışan gerçek kişilere işçi" denilmektedir. Buradan da anlaşılacağı gibi İş Kanunu işi yapan kişiyi açıklarken, iş sözleşmesi kavramına da vurgu yapmaktadır.

İş sözleşmesi kavramı ise, İş Kanunu'nun sekizinci maddesinde, "Bir tarafın bağımlı olarak iş yapmasını, diğer tarafın ise ücret ödemeyi kabul etmesinden meydana gelen sözleşme" olarak tanımlanmaktadır. Buna yönelik olarak Sendikalar Kanunu'nda işçi kavramının sınırları genişletilmiştir (Şahin Emir, 2006: 127).

Bir bireyin işçi olarak adlandırılabilmesi için iş akdinin varlığı ve tarafların kendi istekleri doğrultusunda kabul ettikleri bir sözleşme ilişkisinin bulunması mecburidir.

İş sözleşmesinin ise özel sektördeki işi yaptıran kişilerle bu sektörde işi yapan kişiler arasında olması gerektiği savunulmaktadır. Kamu sektöründe çalışan işçiler bulunduğu için dikkat edilmesi gereken husus işe alınma işleminin idari bir işlem yani atama sonucu ile mi yoksa bir sözleşme ile mi yapıldığıdır. Kamu sektöründe memurlar, çalışma şartları önceden yasa yoluyla kesin olarak belirlenen kamu hukukuna göre çalıştırılmak üzere atanır. İşçiler ile işverenler arasında yapılan sözleşmelerde iş kanunlarına bağlı kalınarak çalışma şartlarında değişikliğe gidilebilmektedir (Reisoğlu, 2014: 31).

#### **1.1.2.2. İşveren Kavramı**

4857 sayılı İş Kanunu'nun ikinci maddesinde işveren kavramı "işçi çalıştıran gerçek ya da tüzel kişi" şeklinde tanımlanmıştır. İşveren kavramına bakıldığında; kanunun işçi tanımlarına bağlı kalmaya devam ettiği, yalnızca tarafın değiştiği anlaşılmaktadır. İşveren gerçek kişi olmadığı durumlarda; şirket, vakıf, dernek, vb. kamu veya özel hukuk tüzel kişisi olabilmektedir. İş yapan kişinin; iş akdinden kaynaklı işi gerçekleştirme, sadakat ve işi yaptıran kişinin isteklerine uyma gibi borçları vardır. Bundan dolayı işi yaptıran kişi ise işi yapan kişilerden hizmet bekleyen ve bu doğrultuda talimat veren kişilerdir (Çelik, 2013: 19)

İşverenin; işi yapan kişiden işi yapmasını isteme yetkisiyle işi yapan kişiye talimat verebilme hakkı farklı kişilerde de olabilmektedir. İşin yapılmasını beklemek ve talimat vermek işverene özgüdür (Tunçomağ ve Centel, 2013: 50).

İşveren; işyeri yöneticisi sıfatı ile işyerindeki çalışma koşullarını belirlemektedir. İşyeri ile ilgili normları işveren belirlemektedir. İşverenin ücret ödeme, yıllık izin hakkı tanıma, işçilere yönelik uygun çalışma koşullarını sağlama, işçileri korumak gibi yükümlülükleri bulunmaktadır. Aynı zamanda, işyerinde çalışan kişilerin hem

sağlıklarını hem de güvenliklerini korumaya ilişkin olarak gerekli tedbirleri de almak mecburiyetindedir (Gürbüz, 2020: 23).

- **Asıl İşveren**

Hızla gelişen sanayileşme ile teknolojik gelişmeler neticesinde işveren, kaliteli üretim yapmak için, uzmanlaşma yoluna gitmektedir. İşletmeler, başarılı ya da uzman oldukları alanların dışındaki işlerini, daha ekonomik olması nedeni ile başka işverenlere yaptırma yoluna gitmekte böylece bir asıl işveren alt işveren ilişkisi oluşmaya başlamaktadır (Çelik, Caniklioğlu ve Canpolat 2018: 97)

Asıl işveren, sahip olduğu işyerinde devam ettirdiği işin bir kısmının, belirli ölçüler doğrultusunda başka bir işverene veren taraf olarak tanımlanmaktadır. İş Kanunu'nun ikinci maddesinde yer verilen; “diğer işveren ile iş alan kişi arasında kurulan ilişkiye asıl işveren-alt işveren ilişkisi denilmektedir.” ifadesindeki diğer işveren, asıl işveren olmaktadır (Çelik vd. 2018: 98).

Alt İşverenlik Yönetmeliği'nin üçüncü maddesinde; asıl işveren; işyerinde mal ya da hizmet üretimine yönelik yardımcı işleri ya da asıl işin bir kısmında şirketin ve işin gerekliliği ile teknolojik sebep ile uzmanlık isteyen işleri diğer işverene yükleyen, asıl işte kendisi de işçi çalıştıran gerçek ya da tüzel kişiyi veya tüzel kişiliği olmayan kurumlardır (4857 Sayılı Kanun, Madde 7).

Buradaki tanımda da görüldüğü gibi, asıl işverenler işin bütününe hiçbir işverene verememektedir. Asıl işveren–alt işveren ilişkisinden söz edebilmek için asıl işverenin artık işveren sıfatına sahip olmaması gerekmektedir (Çelik vd. 2018: 101).

- **Alt İşveren**

Herhangi bir işyerinde işverene ait işçilerin çalıştırılması esastır. Fakat alt işveren uygulamasında, bazen bir işyerinin belirli kısmında, asıl işverenin dışında başka işverenin de yasal şartlar altında işçi çalıştırabildiği görülmektedir. Bazen daha ekonomik olması, bazen iş paylaşımı nedeniyle ve bazen de uzmanlaşma neticesinde hem kaliteli hem de seri üretim yapabilmek için asıl işveren-alt işveren ilişkisi kurulmaktadır.

Alt işveren kavramı doğrudan 4857 sayılı İş Kanunu'nda tanımlanmamakla birlikte kanunun ikinci maddesinde; bir işverenden, işyerinde mal ya da hizmete yönelik

yardımcı işlerde ya da asıl işin bir kısmında destek istenmektedir. Diğer bir ifade ile alt işveren, asıl işverene bağlı, işin bir kısmında kanunda belirtilen koşulları sağlamak kaydı ile kendisine iş akdiyle bağlı çalışanlar çalıştırma mecburiyeti olan taraftır (4857 Sayılı Kanun, Madde 2).

İş hukukunda alt işverene yönelik kararlara 2008 yılında yürürlüğe giren Alt İşverenlik Yönetmeliği'nde yer verilmiştir. Yönetmeliğin üçüncü maddesinde alt işveren; işyerinde mal veya hizmete yönelik yardımcı işlerde ya da asıl işte teknolojik sebeplerle ya da uzmanlık isteyen işlerde bu iş için görevlendirdiği çalışanlarını yalnızca bu işyerinde çalıştıran gerçek/tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan bir kurum olarak tanımlanmaktadır.

Alt işverenle asıl işveren arasındaki işveren kavramının hukuksal yönden hiçbir ayrımı bulunmamaktadır. Alt işveren asıl işverenin emirleri altında değildir. Alt işveren farklı bir işverendir. Bu nedenle işveren kavramına yönelik bütün düzenlemeler, alt işverenler için de geçerlidir (Çankaya ve Çil, 2009: 9)

Diğer işverenler gibi alt işverenlerin de mal ya da hizmet üretimi için oluşturdukları işyerlerini bildirim yapma sorumluluğu bulunmaktadır. Ayrıca cezai yükümlülükleri de vardır. Yalnızca işverenleri birbirlerinden ayırarak, aralarındaki hukuksal ilişkinin belirtilmesi amacı ile biri alt diğeri ise asıl olarak adlandırılmaktadır. Alt işverenin bağımsız farklı bir işyeri özelliği taşıması nedeniyle çalıştırdıkları kişiler, alacakları ücretleri alt işverenden almaktadır. Alt işverenin işçileri ile asıl işveren arasında sözleşme ile alakalı bir ilişki bulunmamaktadır. İki işveren de kendi hesabına faaliyet göstermektedir (Narmanlıoğlu, 2008: 6).

- **İşveren Vekili Kavramı**

İşveren vekili, iş hukukunu ilgilendiren bir kavram olmasına rağmen, iş hukukunun genelinde kabul görmüş, ortak bir işveren vekili tanımı yoktur (Akyiğit, 2018: 71). İşveren vekili kavramı; Türk İş Hukuku, Bireysel İş Hukuku, Toplu İş Hukuku ile Sosyal Güvenlik Hukuku çerçevesinde incelendiğinde, bütün alanlarda ilgili kanuna yönelik hizmet veren birbirlerinden ayrı çeşitli işveren vekili açıklamaları bulunmaktadır. Bununla beraber; bütün işveren vekili tanımlarında ortak noktaların, işveren adına hareket etme hakkına sahip olduğu anlaşılmaktadır (Ekmekçi, 1997: 8).

İşveren vekilini dar anlamda bir temsilci olarak tanımlamak, sahip olduğu yönetim ve imza yetkileri açısından doğru bir yaklaşım değildir (Yılmaz, 2012: 127).

İş Kanunu yönünden bakıldığında; bir kişinin işveren vekili sıfatını taşıyabilmesi için, elinde bulunan yetkinin sınırları önemli değildir (Akyiğit, 2018: 57). Yönetimin hangi basamağında bulunduğu veya yetkilerinin düzeylerine bakmadan işveren vekili, kendisine bağlı olan çalışanlara karşı işverenin yetkisini temsil etmektedir. Bununla beraber; işveren vekili sıfatını alması, işveren vekilinin işveren karşısındaki borç ve haklarının yok olmadığı gibi işverenin yetkisine bağlılığını da kaldırmamaktadır. Bu nedenle; işveren vekili, sadece kendine bağlı çalışanlara karşı işveren sıfatındadır (Akyiğit, 2018: 58).

Genel itibari ile işveren vekilliği; sınırları işveren tarafından belirlenen, üçüncü kişilere sınırlandırılması hukuken mümkün olan, bir şirketin yönetiminde sadece işverenin yapabildiği hukuki işlemlerin işveren adına üçüncü kişiler tarafından yapılmasına olanak sağlayan temsil yetkisidir (Yılmaz, 2012: 131).

### **1.1.2.3. İş İlişkisi**

İş Kanunu'nun ikinci maddesinde iş ilişkisi "işçi ve işveren arasındaki ilişki şeklinde tanımlanmaktadır" (4857 Sayılı Kanun, Madde 2). Söz konusu maddede, bir iş sözleşmesine dayanarak bir işçinin çalışmalarından söz edilmiştir. Fakat işçi kavramının tespit edilmesinde önemli kriter, iş sözleşmesi dışındaki iş ilişkisidir. Bu nedenle iş ilişkisinin oluşması için mutlaka bir iş sözleşmesi yapılması gerekli değildir. İş kanunundaki iş sözleşmesinin iş ilişkisi şeklinde ifade edilmesi daha doğru olmaktadır.

### **1.1.2.4. İşyeri**

İş Kanunu'nun ikinci maddesinde; işveren tarafından mal veya hizmet üretmek için hem maddi hem de maddi olmayan faktörlerle birlikte çalışanın örgütlendiği birim işyeri olarak adlandırılmaktadır. Buradaki tanımdan da anlaşıldığı gibi amacı mal ya da hizmet üretmek olan işyerinin işçi ile işveren arasındaki iş sözleşmesinden doğan borçlarını yerine getirdiği yer olarak ta tanımlanmaktadır (Sümer, 2020: 91).

### **1.1.2.5. İş Sözleşmesi ve Türleri**

İş hukuku öncelikli olarak çalışanlar ile işverenler arasındaki ilişkileri düzenlemektedir. Bu nedenle çalışan ile işveren iş hukukundaki önemli kavramlar arasında yer almaktadır. 4857 sayılı İş Kanunu'nun ikinci maddesinde bir iş sözleşmesine göre çalışan gerçek kişiye işçi denilmektedir. İş sözleşmesi ise söz konusu kanunun sekizinci maddesinde tanımlanmaktadır. İş sözleşmesi, çalışan kişinin bağımlı şekilde iş görmeyi, işverenin de ücret ödemeyi kabul etmesi ile oluşan sözleşmedir. Buna göre belirli bir tutar karşılığında çalışmaya, iş sözleşmesinde yer verilmiştir (4857 Sayılı Kanun, Madde 8).

4857 sayılı İş Kanunu öncesindeki dönemlerde yapılan düzenlemelerde iş sözleşmesi kavramı açık bir şekilde tanımlanmadığı için Borçlar Kanunu'nda yer alan hizmet akdine yönelik tanım, esas alınmıştır. Bu açıdan, Borçlar Kanunu, iş sözleşmesini, "hizmet akdi, bir mukaveledir ki onunla işçi, muayyen veya gayri muayyen bir zamanda hizmet görmeyi ve iş sahibi dahi ona bir ücret vermeyi taahhüt eder" biçiminde tanımlanmaktadır (4857 Sayılı Kanun, Madde 313). Fakat burada belirtilen tanımda, bağımlılık kavramına vurgu yapılmadığı görülmektedir.

Türk hukukunda hizmet sözleşmesi ile iş sözleşmesi terimleri, hukuki bakımdan benzerlik taşımakla birlikte, Türk hukuk sistemleri dışındaki hukuk sistemlerinin, bu konuda ayrıma gittiği tespit edilmiştir.

İş Kanununun dokuzuncu maddesinde sözleşme serbestisi ilkesine yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Bu maddeye göre iş sözleşmesi, kanunlar doğrultusunda getirilen sınırlar saklı kalınması şartıyla, gereksinimlerine uygun bir şekilde düzenlenebilmektedir.

4857 sayılı İş Kanunu'nda aşağıda belirtildiği gibi iş sözleşmesi türlerine yer verilmiştir. Böylelikle, sözleşmelerde çalışanların hakları yasal yollarla güvence altına alınmaya çalışılmıştır.

#### **1.1.2.5.1. Sürekli ve Süreksiz İş Sözleşmeleri**

İş Kanunu'nun onuncu maddesi, işleri sürekli ve süreksiz iş şeklinde ikiye ayırmaktadır. Buna göre, özellikleri açısından en fazla 30 iş günü süren işler süreksiz iş,

30 iş gününden fazla süren işler ise sürekli iş şeklinde tanımlanmıştır (4857 Sayılı Kanun, Madde 10). Bu açıdan, İş Kanunu'nda sürekli bir işin yapılmasına karar alındığı iş sözleşmeleri, "sürekli iş sözleşmesi", süreklilik arz etmeyen durumlarda yapılan iş sözleşmeleri ise "süreksiz iş sözleşmesi" olarak ifade edilmektedir.

İş sözleşmesinde belirtilen süreklilik ayrımı, iş sözleşmesinin de devam ettirilebilir özelliği ile birbirinden ayırt edilmelidir. İş sözleşmesinde yapılmasına karar verilen iş süreksiz bir iş olması halinde, iki taraf arasında sürekli bir borç ilişkisi doğmaktadır. Bu doğrultuda, sürekli ve süreksiz iş sözleşmesi ayrımı, yalnızca yapılmasına karar verilen işin ne kadar uzun olduğuna göre belirlenmiş bir ayrım olup, iş sözleşmesinin devamlılık niteliğini yok eden bir özellik değildir.

İş sözleşmesinin konusu olan bir işin sürekli ya da süreksiz olması, nesnel ölçülere göre belirlenmelidir. İşin sürekli ya da süreksiz olması, tarafların isteklerine göre belirlenmemektedir. Örneğin, karar verilen iş, objektif şekilde, yani özelliği nedeni ile 30 iş gününden fazla devam ediyor ise sürekli bir iş olmaktadır. İşverenin, ilgili işi grup çalışması ile 10 iş gününde bitirmek istemesi, işin ve iş sözleşmesinin özelliğini değiştirmez. Başka bir ifade ile 30 günden kısa veya uzun olması halinde sözleşme belirli süreli olarak tanımlanabilecektir. Bununla beraber, işin özelliğinin hangi ölçüdeki süreyi gerektirdiği de genel olarak önceden belirlenmemektedir. Bununla birlikte, her olayda durumun nitelikleri ele alınarak, yapılacak işte kaç kişiye ihtiyaç duyulduğu ve bu kişilerin yapılacak işi ne kadar sürede bitirebileceğini tahmin etmesi ve değerlendirmesi gerekmektedir.

Bir sözleşmenin sürekli veya süreksiz olması, belirli süreli iş sözleşmesi bakımından önemlidir. Başka bir ifade ile bir işin 30 günden fazla devam etmesi, belirli süreli iş sözleşmeleri için de geçerli olmaktadır. Fakat bu noktada sürekli ya da süreksiz olduğunu kararlaştırmak için işin özelliğine bakılması gerekir. Uygulamada genel olarak sürekli ve süreksiz iş sözleşmeleri belirli süreli iş şeklinde kabul edilmektedir (Kulat, 2011: 7).

#### **1.1.2.5.2. Tam ve Kısmi Süreli İş Sözleşmeleri**

İş sözleşmesi, yasada belirtilen hem haftalık hem de günlük iş sürelerine uygun şekilde tam gün çalışma temeline dayanarak yapılabilir. Böyle bir durumda, tam süreli iş sözleşmesi söz konusudur. Fakat gerek işsizliğin en aza indirilmesi gerekse de iş

koşullarının iyileştirilmesi, kısmi süreli çalışma temelinin kabul edilmesinin mecburi kılınmaktadır. Bu tarz, kısmi süreli çalışmalar işgücünün yeterli olmadığı durumlarda, çalışanların mesleki ya da mesleki olmayan ek işlerde çalışmalarına da imkân sunmaktadır. Böylece, yapılan iş sözleşmeleri, kısmi süreli iş sözleşmesi şeklinde tanımlanmaktadır.

Kısmi süreli çalışma; farklı türlerde, örneğin haftanın belli zamanlarında tam gün, haftanın bütün günleri belli bir süre, haftada bir veya birkaç gün içerisinde belli bir süre olarak belirlenebilmektedir.

Tam süreli iş sözleşmelerine ait genel özellikteki yasaların, kısmi süreli iş sözleşmelerinde de kullanılabileceğine yönelik herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. İlgili yasaya göre, kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışan kişinin kıdemi, sözleşmenin başlama ve bitiş süreleri arasında olan zamanının göz önüne alınması ile hesaplanmaktadır. Bununla ilgili olarak, İş Kanunu'nun 13. maddesinde, kısmi süreli iş sözleşmesine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Fakat kısmi çalışmaya bağlı iş sözleşmesinde çalışan haklarının hesaplanma yöntemleri net bir şekilde ifade edilmemiştir.

Kısmi süreli iş sözleşmelerinde, işveren isterse bir işi birden fazla kısmi süreli çalışanla birlikte ya da daha az sayıda tam süreli çalışanla yapabilmekte olup bu hususta işverenin iradesine müdahalede bulunulmamaktadır.

Bir iş sözleşmesinin belirli süreli, belirsiz süreli olmasının kısmi süre açısından etkisi bulunmamaktadır. Kısmi süreli iş sözleşmesi, belirli süreli olabildiği gibi belirsiz süreli de olabilmektedir. Başka bir ifade ile İş Kanunu'nun 11. maddesinde bulunan şartların mevcut olması durumunda, kısmi süreli iş sözleşmesinin belirli süreli olmasına engel olan düzenlemeler yoktur.

#### **1.1.2.5.3. Belirli ve Belirsiz Süreli İş Sözleşmeleri**

İş Kanunu'nun 11. maddesinde hem belirli hem de belirsiz iş sözleşmeleri aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

İş ilişkisinin bir süreye bağlı olarak yapılmadığı hallerde sözleşme belirsiz süreli olarak sayılmaktadır. 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 ise belirli süreli iş sözleşmesidir (4857 Sayılı Kanun, Madde 11).

11. maddede önemli bir neden olmadan belirli süreli iş sözleşmelerinin birden fazla art arda yenilenmemesi gerektiği ifade edilmektedir. Eğer art arda yenileme yapılmaktaysa böyle durumlarda bu sözleşmelerin başlangıcından itibaren belirsiz süreli iş sözleşmesi sayılacağı belirtilmektedir. Ancak bir sebep olmaması halinde kanun bu sözleşmelerin belirli süreli olabilme niteliğini devam ettireceğini ifade etmektedir.

Belirli süreli iş sözleşmelerinde; taraflar arasında belirlenen bir sürenin net olması ve bu süre sonunda da ihbar gerekmeden sözleşmenin bitmesi gerekmektedir. Sözleşmenin süresi ile ilgili iki ay sonra veya en çok bir yıla kadar gibi tereddüt içeren ifadelerin bulunması sözleşmenin belirli süreli değil, belirsiz süreli sözleşme şeklinde olduğunu göstermektedir. Belirli süreli iş sözleşmelerinde; gerçekleşmesi kesin ancak gerçekleşme zamanı net belli olmayan bir olay gösterilebilir. Fakat burada tarafların özellikle çalışanın yapması gereken işleri net bir şekilde anlayabilmesi gerekmektedir. Hem yapılan işle ilgili nesnel bir veri yok hem de bir süre verilmediyse o iş sözleşmesi belirsiz süreli iş sözleşmesi şeklinde tanımlanmaktadır.

Belirsiz süreli iş sözleşmelerinde çalışan ve işverenin, ihbar sürelerine uyulması şartı ile iş sözleşmelerini feshetme hakkı bulunmaktadır. Fakat sözleşmeye bir hüküm konularak, belli bir süre boyunca bildirimli fesih hakkı yok olabilir. Bu durumda iş sözleşmesi asgari süreli iş sözleşmesine dönüşmüş olacaktır. Bu sözleşmelerde taraflar sözleşmenin ilk belli olan süresinde bildirimli fesih hakkını kullanmayacaklarını, bu hakkı sadece söz konusu süre sonunda kullanılabileceklerini belirleyebilir (Yiğit, 2012: 108).

#### **1.1.2.6. Deneme Süreli İş Sözleşmesi**

Taraflar birbirlerini tam anlamı ile hem tanımak hem de hizmet sözleşmesinin temellerini sağlam bir şekilde atabilmek için sözleşme yapılırken deneme süresi koyabilir. Deneme süresi bitiminde bütün taraflar memnun kalabildikleri doğrultuda sözleşmelerine devam edebilir (Dal, 2006: 73). İş Kanunu'nun 15. maddesine göre bu tür iş sözleşmelerinde deneme süresi en çok iki ay olabilmektedir. Toplu iş sözleşmelerinde ise bu süre dört aya kadar uzatılabilmektedir. Deneme süresinde taraflar bildirim

sürelerine gerek duymadan iş sözleşmesini tazminatsız bir şekilde feshedebilmektedir. Çalışan kişinin çalıştığı günlere yönelik hem ücret hem de diğer hakları ise saklı kalmaktadır.

### **1.1.3. 4857 Sayılı İş Kanunu Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar**

İş Kanunu çerçevesinde çalışana sağlanan faydalar işverenin borçları şeklinde ifade edilmektedir. Bu bağlamda işverenin borçları arasında, bazı hakları (hafta tatili, genel tatil, yıllık izin vb.) sağlama yükümlülüğü bulunmaktadır.

#### **1.1.3.1. Ücret Kavramı**

Ücret kavramı, temel ücret haricinde, işveren ya da üçüncü kişiler tarafından çalışana, kanunlar ya da sözleşmelerden kaynaklanan nedenler ile ödenen para ya da para niteliği taşıyan ödemeler şeklinde tanımlanmıştır. Temel ücret, yapılan işlerin karşılığında parayla ödenen tutardır (4857 Sayılı Kanun, Madde 32). İş Kanunu bazı durumlarda çalışana sadece temel ücrete göre ödeme yapılacağı şartını getirmiştir. Hafta tatili, ulusal bayram, genel tatil ile yıllık izin ücretleri bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Temel ücretten farklı olarak belli tazminatların hesaplanmasında ya da yapılan işin bitmesi durumunda yapılan diğer ödemelerde temel kabul edilen ücret ise geniş anlamda ücret olarak tanımlanmaktadır. Buradan anlaşıldığı gibi, temel ücret bir kurala bağlı olarak, geniş anlamdaki ücret ise istisnai durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bundan dolayı, Yargıtay kararlarında bu düşünce bağlamında yola çıkılarak; fazla mesai, hafta tatili, genel tatil ve yıllık iznin hesabında temel ücretin esas alınması gerektiği belirtilmektedir. Öte yandan, iş sözleşmesiyle öngörülen çalışan haklarında temel olan ücret, tam tersi karar alınmamış ise temel ücret olacaktır. Temel ücretin tamamlama özelliğinde olan ücret eklerine yönelik, aksi düzenleme yapılmadığı takdirde, temel ücrete yönelik kurallar uygulanmaktadır (Eyrenci, Taşkent ve Ulucan, 2019: 169).

Bu durumda ihbar, kıdem, kötü niyet ile iş güvencesinde boşa giden süreye ait en fazla dört aya kadar ücretler tazminat hesabında tutulur. Ayrıca fesih bildirim sürelerine ait ücretin peşin ödenmesi durumunda bu ücrete ek olarak, hem çalışana sağlanan hem de para ile ölçülen, sözleşme ya da kanundan meydana gelen menfaatler göz önüne alınmalıdır. Bunlara ek olarak, iş kazaları ile meslek hastalıklarından kaynaklanan tazminat beklentilerinde de çalışanın giydirilmiş ücreti üzerinden hesaplama yapılmaktadır. Bu durumda, kanunda, iş sözleşmesinde veya toplu iş sözleşmesinde aksi

belirtilmediği takdirde, tazminatlar ile peşin ödemeler dışında ücret, ücret zammı veya ücret ölçüt alınarak yapılan ödemelerde temel ücret esas alınmalıdır.

Yukarıda yapılan tanımlar doğrultusunda; İş Kanunu, iş sözleşmesi veya toplu iş sözleşmesine dayanılarak temel ücrete eklenebilecek yan unsurlar aşağıdaki gibidir:

- Primler,
- İkraniyeler,
- Kârdan Pay Verilmesi ve
- Provizyondur.

Prim; işçinin işi yaptıktan sonra hem nitelik hem de nicelik bakımından göstermiş olduğu başarının karşılığını alması amacı ile temel ücrete ek olarak verilen ödemelerdir (Gürbüz, 2020: 53).

İkraniye; çalışanın işverene olan bağlılığına ve çalışan kişinin işyerindeki motivasyonunun artırılmasına yönelik yapılan bir ödemedir. Bu ödemeler genel olarak dini bayramlarda ve yılbaşlarında yapılmaktadır (Çelik, 2012: 80).

Kârdan pay verme; genel olarak işletmeler içinde büyük sorumluklar üstlenen yönetici pozisyonundaki bireylere sağlanan ödemelerdir. Bazı işletmeler ise şirket kârı üzerinden belli bir oranda bütün çalışanlarına, ücretlerine ek olarak kâr payı ödemesi yapmaktadır (Çelik, 2012: 81).

Provizyon diğer bir ifade ile komisyon ücreti; işçinin yaptığı iş sonucunda, işverene sunduğu katkılarının değeri üzerinden belli bir tutarda işveren tarafından işçilere ödenen karşılıktır (Erol, 2012: 5).

Temel ücrete ek olarak işçiye sosyal bakımdan destekte bulunmak amacıyla yapılan nakdi ve aynı diğer ödemeler ise aşağıda ifade edilmiştir.

- |                    |                          |                      |
|--------------------|--------------------------|----------------------|
| - Yemek Yardımı,   | - Ulaşım Yardımı,        | - Ölüm Yardımı,      |
| - Giyecek Yardımı, | - Askerlik Yardımı,      | - Çocuk Yardımı,     |
| - Evlenme Yardımı, | - Konut ve Kira Yardımı, | - Eğitim Yardımı,    |
| - Seyahat Yardımı, | - Aile Yardımı,          | - Doğum Yardımı,     |
| - Yakacak Yardımı, | - Sağlık Yardımı,        | - Sigorta Parasıdır. |

### 1.1.3.2. Hafta Tatili

Hafta tatili, İş Kanunu'nun 46. maddesinde, 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller ile ilgili Kanunu'nun 3. maddesinde ve Türk Borçlar Kanunu'nun 421. maddesinde yer almaktadır. Temelinde dini olan fakat sanayi devrimiyle beraber fazla iş yaşamında bulunan çalışanların, dinlenme, aileleri ile vakit geçirme ve sosyalleşme arzusu bu durumun önüne geçmiştir (Eyrenci vd. 2019: 170).

Ulusal Bayram Genel Tatiller Hakkında Kanun'un 3. maddesinde hafta tatilinin pazar günleri olacağı, bu tatilin cumartesi günü en geç saat 13.00'da başlaması gerektiği ifade edilmektedir (4857 Sayılı Kanun, Madde 3). Türk Borçlar Kanunu'nda ise benzer şekilde haftalık tatilin bir kural olarak pazar günü olduğu, fakat şartlara göre pazar günü dışında tam çalışma günü verilmek koşulu ile çalışanın hafta tatilini kullanılabileceği belirtilmiştir (4857 Sayılı Kanun, Madde 421).

İş Kanunu'nun 46. maddesinde ise haftalık tatilin hangi gün yapılacağı belirlenmemiş; iş kanunu çerçevesinde iş yerlerinde, çalışanların hafta tatilinden önce 63. maddede belirtilen çalışma günlerinde çalışılmak şartı ile yedi günlük bir sürede kesintisiz en az 24 saat izin verilebileceği düzenlenmiştir. Her ne kadar iş kanununda haftalık tatilin pazar günü yapılacağı belirlenmişse de öğretilde haklı olarak; haftalık tatilin çalışanın sosyalleşmesine katkı sağlayabilmesi için belirlenen bir günde kullanılmasının önemli olduğu vurgulanmaktadır.

Türk Borçlar Kanunu'nun 421. maddesi göz önünde bulundurulduğunda, kural olarak haftalık tatilin pazar günü yapılması gerektiği, şartlar olanak sağlamaz ise haftalık tatilin başka bir günde kullanılabileceği belirtilmiştir (Çelik, 2018: 17).

Bazı işyerlerinde ise pazar günüyle beraber cumartesi günlerinin de tatil olacak şekilde haftanın beş gün çalışıldığı görülmektedir. Böyle bir durumda, cumartesi günleri de tatil gününe eklenecektir. Yargıtay ise işyerinde cumartesi günü çalışma yapılmasını ya da yapılmamasını işverenin yönetim hakkı çerçevesinde olduğu, kişisel ya da toplu iş sözleşmeleri ile cumartesi günlerinin net bir şekilde haftalık tatil olarak düzenlenmedikçe çalışma günü kabul edileceğini ifade etmiştir (Eyrenci vd. 2019: 169).

### 1.1.3.3. Ulusal Bayram Tatili ve Genel Tatil

Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkındaki Kanun'da ulusal bayram ve genel tatil günleri açık bir şekilde belirtilmiştir. Buna göre;

i. 1923 yılında Cumhuriyet'in ilan edildiği 29 Ekim günü "Ulusal Bayram"dır. Bayram 28 Ekim günü saat 13.00'ten itibaren başlamakta ve 29 Ekim günü boyunca devam etmektedir.

ii. Aşağıda sayılan resmi ve dini bayram günleri, yılbaşı günü, 1 Mayıs ve 15 Temmuz günleri genel tatil günleridir.

#### - Resmi Bayram Günleri:

- 23 Nisan "Ulusal Egemenlik ve Çocuk Bayramı",
- 19 Mayıs "Atatürk'ü Anma, Gençlik ve Spor Bayramı",
- 30 Ağustos "Zafer Bayramı"dır.

#### - Dini Bayram Günleri:

- Ramazan Bayramı; arife günü saat 13.00'dan itibaren 3,5 gün,
- Kurban Bayramı; arife günü saat 13.00'dan itibaren 4,5 gündür.

Yukarıda ifade edilen resmi ve dini bayram günleri dışında; 1 Ocak "Yılbaşı Tatili", 1 Mayıs "Emek ve Dayanışma Günü" ve 15 Temmuz ise "Demokrasi ve Millî Birlik Günü" genel tatil günleri olarak ilan edilmiştir.

Ulusal, resmi ve dini bayram günlerinde, yılbaşında, 1 Mayıs ve 15 Temmuz tarihlerinde 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 hükümleri saklıdır.

iii. Hafta tatili pazar günüdür. Bu tatil 35 saatten az olmamak üzere cumartesi günü en geç saat 13.00'dan itibaren başlamaktadır (2429 Sayılı Kanun).

İş Kanunu'nun 44. maddesinde genel tatil günleri ya da ulusal bayram günlerinde çalışanlarının iş yapıp yapmayacağına hizmet sözleşmesi ile ya da toplu iş sözleşmesi ile karar verilir. Fakat sözleşmelerde bu konu hakkında hüküm bulunmaması halinde söz konusu günlerde iş yapılabilmesi için işçinin onay vermesi gerekmektedir. İş Kanunu'nun

47. maddesinde; işçiler, genel tatil günleri ya da ulusal bayram günlerinde çalışmazlar ise, çalışmadıkları gündeki ücretleri tam alacakları, söz konusu günlerde tatil yapmadan çalışmaya devam etmeleri halinde ise her gün için ek olarak bir günlük ücret ödeneceği belirtilmektedir (Güner, 2012: 276).

#### **1.1.3.4. Yıllık İzinler**

İşyerinde çalışmaya başlayan kişinin işe başladığı süreden itibaren, deneme süresi de dâhil olmak üzere, en az 1 yıl çalışan kişilere yıllık ücretli izin verilmektedir. Çalışanlar yıllık ücretli izin hakkından vazgeçememektedir. Çalışanlara verilen yıllık ücretli izin süresi;

- Hizmet süresi; 1 ile 5 yıl arası çalışan kişilere 14 günden,
- Hizmet süresi; 5 ile on 15 arası çalışan kişilere 20 günden,
- Hizmet süresi; 15 yıldan daha fazla çalışan kişilere ise 26 günden az olmamaktadır.

Fakat 18 yaşından küçük çalışanlara ve 50 yaşından daha yukarı yaştaki çalışanlara verilen yıllık ücretli izin süresinin 20 günden daha az olması mümkün değildir (4857 Sayılı Kanun, Madde 53).

**i. Yıllık ücretli izne hak kazanma ve izni kullanma dönemi;** Yıllık ücretli izin hakkına sahip olmak için gerekli sürenin hesap edilmesinde çalışanların, aynı işverenin bir ya da birden fazla işyerinde çalıştıkları sürelerin toplamının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. İşverenin bu kanun kapsamına dâhil olan işyerinde çalışanlarının aynı işverene ait işyerlerinde bu kanun kapsamına dâhil olmadan geçirdikleri süreler de dikkate alınmaktadır (4857 Sayılı Kanun, Madde 54).

Çalışanlar yukarıda belirtilen fıkralar ile 55. madde doğrultusunda hesaplanacak her hizmet yılına karşılık, yıllık iznini gelecek hizmet yılı içerisinde kullanabilmektedir.

**ii. Yıllık izin bakımından çalışılmış gibi sayılan haller;** Aşağıdaki belirtilen süreler ise yıllık ücretli izin hakkının hesabında çalışılmış gibi sayılmaktadır:

- Çalışanın yaşadığı kaza ya da herhangi bir hastalık nedeni ile çalışmaya devam edemediği günlerde,

- Çalışanın hastalığının tedavi edilemeyecek olması ve çalışmasının tehlikeli olmasının sağlık kurulunca tespit edilmesi durumunda,
- Kadın çalışanların İş Kanunu'nun 74. Maddesi gereği hem doğum yapmadan önce hem de doğumdan sonra çalışmadığı günlerde,
- Çalışan kişinin mesleği askerlik olan ya da herhangi bir kanuni neden ile görevlendirilmesi nedeniyle işe gidemediği günlerde,
- Çalışanın işyerinde zorlayıcı nedenlerden dolayı işin aralıksız olarak bir haftadan fazla tatil yapılması neticesi olarak kişinin çalışmadan geçirdiği zamanın on beş günü ile
- İş Kanunu'nun 66. maddesinde söz konusu olan zamanlar yıllık izin açısından çalışılmış gibi sayılmaktadır.

### **iii. Yıllık ücretli iznin uygulanması,**

- Yıllık ücretli izin işveren tarafından bölünmemekte,
- İşveren tarafından yıl içerisinde verilen diğer ücretli ve ücretsiz izinler ya da dinlenme ile hastalık izinleri yıllık izinden düşürülememekte,
- Yıllık ücretli izin günlerine denk gelen ulusal bayram, hafta tatili ile genel tatil günleri izin olarak sayılmamakta,
- Yıllık ücretli izinleri işyerinin bulunduğu yerden farklı bir yerde bulunacak kişilere istemeleri halinde ve bu durumu belgelemek şartıyla hem gidiş hem de dönüşte yolda geçirilen zamanı karşılamak üzere işveren tarafından en fazla dört gün ücretsiz izin verilmesi gerekmektedir (4857 Sayılı Kanun, Madde 56).

**iv. Yıllık izin ücreti,** İşveren, yıllık ücretli iznini kullanan bütün çalışanlara, yıllık izin dönemine yönelik ücretini söz konusu çalışanın iznine başlamadan önce peşin ya da avans şeklinde ödemek mecburiyetindedir (4857 Sayılı Kanun, 57).

Yıllık ücretli izine denk gelen hafta tatili, ulusal bayram ile genel tatil ücretleri ise ayrıca ödenmektedir.

**v. İzinde çalışma yasağı,** Yıllık ücretli iznini kullanan çalışanın izin süresinde ücret karşılığında başka işte çalıştığı tespit edilirse, izin süresinde çalışana ödenen bu ücret işveren tarafından tekrar alınabilmektedir (4857 Sayılı Kanun, Madde 58).

**vi. Sözleşmenin sona ermesinde izin ücreti:** İş Kanunu'nun 59. maddesinde iş sözleşmesinin, herhangi bir neden ile bitmesi durumunda çalışanın elde ettiği ve kullanmadığı yıllık izinlerine ait olan ücreti, sözleşmenin bittiği dönemdeki ücretinden kişiye ya da hak sahiplerine ödenmelidir. Bu ücrete yönelik zaman aşımı iş sözleşmesinin bittiği dönemden itibaren başlamaktadır. Çalışan kişinin bunu isteme hakkı açısından zaman aşımı süresi borçlar kanunu tarafından tespit edilmektedir. Bundan dolayı, borçlar kanunundaki ücrete yönelik beş yıllık zaman aşımı süresinin işletmeye başladığı tarih iş sözleşmesinin bittiği tarihtir.

İşveren tarafından iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda, İş Kanunu'nun 17. maddesine göre bildirim süresi ile İş Kanunu'nun 27. maddesine göre çalışana verilmesi zorunlu olan yeni iş bulma izinleri yıllık ücretli izin süreleriyle iç içe girmemektedir.

#### **1.1.3.5. İş Sözleşmesinin Feshi ve İhbar Tazminatı**

İş Kanunu'nda bildirimli ve bildirimsiz olmak üzere iki farklı fesih türünden söz edilmektedir. Bildirimli fesihte; belirsiz süreli iş sözleşmelerinin, taraflardan bir kişinin karşı taraftaki kişiye, kanun kapsamında olan süre kadar zaman vererek, bu sürenin bitmesi ile sözleşmeyi sonlandırmasıdır. Bildirimsiz fesih ise; İş Kanunu'nun 24. ve 25. maddelerinde yer alan nedenler ile sözleşmenin süresinin sona ermesi veya bildirim süresini beklemeden bir an önce bitirilmesidir (Aktay, Arıcı ve Tuncay Kaplan, 2009: 39).

İş Kanunu'nun 17. maddesinde, iş sözleşmelerinin feshindeki bildirim sürelerinden söz edilmektedir. Belirsiz süreli sözleşmelerin feshinde, çalışanın ve işverenin iş sözleşmesini fesheden taraf ile ilgili bildirim sürelerine yönelik fesih yapması kararı yer almaktadır. İki ile sekiz hafta arasında değişen bildirim süreleri asgari süreler olup, iş sözleşmesi ya da toplu iş sözleşmesi ile bu süreler arttırılabilmektedir (Mortaş ve Koç, 2010: 127). Bildirim süreleri; çalışan kişinin çalışma zamanı, altı aydan daha az ise iki hafta; altı ay ile bir buçuk yıl arasındaysa dört hafta, bir buçuk yıl ile üç yıl arasındaysa altı hafta ve üç yılın üzerindeyse sekiz hafta olmalıdır (Aktay vd. 2009: 40).

İşveren çalıştırdığı kişiye İş Kanunu'nun 27. maddesi kapsamında bu bildirim sürelerince iş saatleri içerisinde günlük en az iki saat olmak üzere yeni bir iş araması için hiçbir ücret kesintisi yapmadan izin vermek zorundadır. Çalışan kişi isterse verilen izinleri işten çıkacağı günden önceki günlere denk getirerek ve işverene bildirerek bir arada kullanabilir. İzin saatinde izin hakkı tanınmayan kişiye yapılacak ödemenin, izin saatlerinde yaptığı iş ile ilgili alacağı ücrete ek olarak %100 zamlı şekilde uygulanması gerekmektedir.

Bildirim süresi vermeyerek veya bu süreyi eksik şekilde vererek ya da fesihte ihbar süresine ilişkin ödemenin eksik ödenmesi veya hiç ödenmemesi halinde yapılan fesih usulsüz fesih olarak tanımlanmaktadır. Burada usulsüz feshi yapan taraf işveren de çalışan da olabilir. Böylelikle, usulsüz fesih yapan taraf, diğer tarafa; ihbar tazminatı ödemek mecburiyetindedir (Süzek, 2013: 364). Yargıtay ihbar tazminatını, belirsiz süreli iş akdinin geçerli bir nedene dayanmadan karşı tarafa bildirim süresi tanımadan fesheden tarafın diğer tarafa ödemesi gereken tazminat şeklinde ifade etmektedir.

İş Kanunu'nun 17. maddesinde ödenecek tazminatlarla bildirim sürelerine ait peşin ödenecek ücretin hesaplanmasında yine aynı kanunun 32. Maddesinde belirtilen ücrete ek olarak çalışana sağlanmış para ya da parayla ölçülebilen menfaatlerin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

#### **1.1.3.6. Kötü Niyet Tazminatı**

Kötü niyet tazminatı, İş Kanunu'nda yalnızca iş güvencesinden faydalanamayan çalışanlar için öngörülmüştür. Medeni Kanun'un ikinci maddesinde, hakların dürüstlük kuralına uygun şekilde kullanılması ve fesih hakkının da bu doğrultuda kullanılması gerekmektedir. Fakat bu hüküm ile yetinmeyen İş Kanunu'nda, fesih hakkının dürüstlük kuralına uygun olarak kullanılmamasına yönelik farklı bir yaptırım düzenlemiştir (Sümer, 2020: 97).

Fesih hakkının kötüye kullanılması hem işveren hem de çalışan için mümkündür. İş Kanunu'nun 17. maddesinde kötü niyet tazminatı ile ilgili yapılan düzenleme işveren ile sınırlıdır. Yapılan düzenlemelerde konuya açıklık getirilmiş ve söz konusu kanunun 18, 19, 20 ve 21. maddelerinin uygulama alanı dışındaki çalışan kişilerin iş sözleşmesinin fesih hakkının kötüye kullanılıp bitirilmesi durumunda, çalışana bildirim süresinin üç katı kadar tazminat ödenmektedir. Ayrıca fesih için bildirim koşuluna uyulmaması

durumunda ise ek tazminat ödemesi yapılması gerekmektedir. Bu hükme göre iş güvencesine tabi olmayan çalışanlar, iş sözleşmelerini işveren tarafından kötü niyetli feshedilmesi durumunda bildirim süresinin üç katına kadar kötü niyet tazminatı almaya hak kazanmaktadır. İşveren hem bildirim sürelerine uyum sağlamamış hem de fesih hakkını kötüye kullanmış ise verilen sürenin dört katı kadar tazminat ile karşı karşıya kalabilmektedir (Süzek, 2013: 365 ). Yargıtay'a göre ise kötü niyet tazminatı, düzenleniş şekli itibari ile ancak çalışanlar tarafından işverenden istenilebilen tazminattır (Akyiğit, 2018: 77).

### **1.1.3.7. Kıdem Tazminatı**

Kıdem tazminatı ilk olarak İş Kanunu'nda düzenlenmiştir. Kıdem tazminatının ilk hali ile günümüzdeki hali arasında farklılıklar bulunmaktadır. Kıdem tazminatı ile ilgili ilk yapılan düzenlemede iş sözleşmesinin fesih sebebi ne olursa olsun beş yıldır çalışan kişiye her hizmet yılı için 15 günlük ücret hesaplanarak ödemenin yapılması amaçlanmıştır (Limon, 2015: 148). Kıdem tazminatı uygulaması, çalışanın iş sözleşmesiyle işverene dürüstlük kuralı çerçevesinde iş hayatına devam etmesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Topaloğlu ve Camkurt, 2008: 41).

Özellikle son dönemlerde sürekli olarak tartışılan bir konu olan kıdem tazminatında, tazminat niteliğinin bulunamadığı görülmektedir. Bunun nedeni ise tazminatın genellikle haksız fiilin giderimi olarak ifade edilmesidir. İşte bu nedenlerle işverenler, çalışanlara hiçbir haksızlık yapmamalarına karşın iş sözleşmesi biten çalışanlara bu düşünce çerçevesinde ilgili tazminatı ödemek mecburiyetinde olmalarını eleştirmektedir.

Kıdem tazminatının ekonomik faktörleri, işçi ve işveren arasındaki temel anlaşmazlıklardan birini oluşturabilmektedir. Özellikle işverenin kıdem tazminatının maliyetlerinden uzak durmak amacı ile hem hukuki hem de ahlaki bulunmayan davranışlar sergileyebildiği görülmektedir (Burtan Doğan ve Anğay Yıldırım, 2016: 22).

Kıdem tazminatı, iş sözleşmesi herhangi bir şekilde biten çalışana işveren tarafından yapılan bir ödeme şeklinde tanımlanmaktadır. Kıdem tazminatı çalışanın hayatının sona ermesi durumunda ise kanuni mirasçılara ödenmelidir. Kıdem tazminatı ile ücret ödemeleri birbirinden farklı kavramlardır. Bunun nedeni ise ücretin yapılan işin karşılığı olarak ödenmesidir. Bu hususla ilgili olarak yapılan çalışmalarda en çok görüş

ayrılığı yaşanan konulardan bir tanesi de kıdem tazminatı düzenlemeleridir. Bazı çalışmalarda kıdem tazminatı yıpranma payı olarak görülmekteyken, bazı çalışmalarda ise işe başlama esnasında işleyen ama hak edilmesi için iş akdinin feshi söz konusu olduğundan gecikmiş bir hak olarak nitelendirilmektedir.

## **1.2. 5510 SAYILI SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR**

Sosyal güvenlik kavramı; toplumdaki her bir bireyin veya toplumun tamamının gereksinim duyduğu ve yerine getirilmesi zorunlu olan sosyal bir sorumluluktur. Bu ihtiyaç; bireylerin gelecekte hayatlarında karşılaşılabileceği istenmeyen olaylara karşı birey ve toplumun korunması amacıyla ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda sosyal güvenlik; bireylerin yaşayabileceği yaşlanma, sakat kalma, annelik, çocuk yetiştirme ve sağlık sorunları gibi sosyal risklerin neden olduğu gelirden meydana gelen azalmalara veya bireylerin giderlerinde meydana gelen artışlara karşı güvence sağlanmasıdır. Sosyal güvenlik kavramıyla birlikte sosyal sigorta kavramı da bu kapsam içinde ele alınmaktadır (Gümüş, 2012: 6).

Türkiye’de, kamu sektöründe memur statüsünde çalışanlar, 1950 yılında, memurların emekliliğe ayrıldıkları zamanları doğru yönetmek için Emekli Sandığı’nı kurmuşlardır. Daha sonra bir işletmeye bağlı olan işçi statüsünde çalışanların emekli ve sağlanan diğer sosyal güvenlik gereksinimlerinin karşılanması için Sosyal Sigortalar Kurumu kurulmuştur. Bireyin kendi namına ve hesabına bağlı olmadan çalışan işçilerin ihtiyaç duyduğu sosyal güvenlik faydalarının sağlanması için de 1971 yılında Bağ-Kur kurulmuştur (Aksoy ve Tanrıöven, 2007: 108).

Bireylerin ihtiyaçlarını karşılamak için oluşturulan sosyal sigorta uygulamaları; 1990’lı yıllardan itibaren resmi olmayan istihdamın artması, sosyal güvenlik uygulamalarından herkesin yararlanamaması, erken yaşta emeklilik ve beraberinde getirdiği aktif ve pasif sigortalı sayısındaki dengesizlik, sosyal sigortalar kurumlarında faaliyet sonucu açıkların ortaya çıkması ve kurumlar arası standartların sağlanamaması gibi pek çok sorunla karşı karşıya kalmıştır (Ünsal, 2019: 395). Oluşan bu sorunları ortadan kaldırmak için yapılan çalışmalar sonucunda, 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu 25 Ağustos 1999 tarihinde TBMM’de kabul edilerek 8 Eylül 1999 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. 4447 sayılı Kanun ile birlikte sosyal sigorta

kurumlarınca kazanılan gelirlerde arttırıcı, giderleri azaltıcı ve bunun sonucunda oluşan finansman açıklarının daha makul seviyeye indirmeye yönelik değişiklikler yapılmıştır. Bunun sonucunda değişime uğrayan bazı faydalar için ise sigorta prim oranları, prim gün sayıları, prime esas kazançlar ve emeklilik yaşı yükseltilmiş ayrıca işsizlik sigortası fonu oluşturulmuştur.

Hükümet oluşumuna devam eden sosyal sigorta kuruluşlarını tek bir isim adı altında birleştirme amaçlı olarak ikinci yenilikçi çalışmalarına ise 2002 yılında başlamıştır. Emekli Sandığı, Bağ-Kur'un ve Sosyal Sigortalar Kurumu'nun (SSK) varlık ve faaliyetleri, 31 Mayıs 2006 tarihinde TBMM'de kabul edilen ve 16 Haziran 2006 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak 01 Ocak 2007 tarihinde yürürlüğe giren 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) adı altında birleştirilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu bu kanun ile ilgili yürütmeyi durdurma kararı sonucu 5510 sayılı Kanun'da 5754 sayılı Kanun ile çeşitli düzenlemeler yapılarak değişikliğe gidilmiş ve 5510 Sayılı Kanun 01 Ekim 2008 tarihinde yürürlüğe girmiş, ülkemiz sosyal güvenlik kanunu yaklaşımında ortak bir sonuç yakalanarak birlik sağlanmıştır (Yüksel Arabacı ve Alper, 2010: 103).

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

Yapılan düzenlemeler sonucunda kısa ve uzun vadeli sigorta kolları bakımından sigortalı sayılanların üç kısma ayrılması 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4. maddesinin 1. fıkrasında belirtilmiştir. Bunlar (Ünsal, 2019: 63);

- Bir ya da daha fazla çalışanı bünyesinde barındıran işletmeler tarafından sözleşme ile çalıştırılanlar,
- Yapılan hizmet sözleşmelerine bağlı kalmadan kendi namına ve hesabına bağlı olmadan çalışan işçiler ile mahalle ve köy muhtarları ile
- Yukarıda belirtilenler kapsamında olmayan kamu çalışanlarıdır.

#### **1.2.1.1. Sigorta Prime Tabi Olan/Olmayan Kazançlar**

Çalışanların ve işverenlerin SGK'ya ödemesi gereken primler, sigortalı işçinin kazancının tamamı üzerinden işlem görmekte, asgari ücret üzerinden ücret alanlar için belirli oranlar kullanılarak hesaplanmakta ve prime tabi günlük gelirin alt ve üst sınırları

tespit edilmektedir. 5510 sayılı Kanun'un 82. maddesinin birinci fıkrasına göre; prime göre esas alınan günlük gelirin taban sınırı, asgari ücretin otuzda biri, prime tabi günlük gelirin tavan sınırı ise, asgari ücretin günlük tutarının 7,5 katı olarak belirlenmiştir (Özhan, 2013: 28).

#### **1.2.1.1.1. Prime Tabi Olan Kazançlar**

5510 sayılı Kanun'un 80. maddesinin birinci fıkrasına göre çalışanların, sigortalıların prime dayalı gelirlerinin nelerden meydana geldiği ve bu gelirlerin nasıl hesaplandığı açıklanmıştır. Bu hesaplama göre prime dayalı olan gelirlerin hesaplanmasında;

- Kullanım hakkı sağlanan ücretler,
- Prim, ikramiye ve bu kapsamda yer alan her türlü hak ediş ile o ay içerisinde işletme tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortaları ve bireysel emeklilik sistemine ödenen tutarlar,
- İdare veya yargı makamlarının verdiği kararlar çerçevesinde belirtilen alt maddelerde açıklanan kazançlar niteliğinde olmak şartıyla sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin, brüt toplamı esas alınmalıdır (Özdamar, 2009: 315).

5510 sayılı Kanun'un üçüncü maddesine göre ücret ile ilgili olarak, İş Kanunu'nda yer alan açıklamaya benzer olacak nitelikte, özel sermayeli işletmeler veya kamu sektöründe sigortalı olarak çalışan personele saatlik, günlük, haftalık, aylık veya bir yılı kapsayacak devamlılık özelliği bulunan ve para ile ödenebilen brüt meblağ olarak tanımlama yapılmıştır. Ücret ile ilgili yapılan tanımlamalarda sürdürülebilirliğe değinilmiş olsa bile fazla mesai ücretlerinin de devamlılık göstermese bile ücret kavramı kapsamında değerlendirildiği görülmektedir. İş görenin bir aylık net ücretinin yanı sıra, hafta sonu veya herhangi bir gün kullanmış olduğu tatilin ücreti, bir yıl içerisinde kullanılan genel tatil ücreti, ulusal ve dini bayram ücreti, yıllık izin ücreti de sigorta primine dâhil edilmektedir. Bununla birlikte ücret kapsamında bazı zam ve tazminatlar ücret niteliğine tabi olduğundan prime esas kazançta dâhil edilmektedir (Özdamar, 2009: 316).

### 1.2.1.1.2. Kısmen Prime Tabi Olan Kazançlar

5510 sayılı Kanun'un 80. maddesinin üçüncü fıkrasının b bendinde yapılan açıklamaya göre; Sosyal Güvenlik Kurumu'nun belirlediği tutarları her yıl yeniden düzenlenecek olan çocuk, aile ve yemek yardımı ile işletmelerce çalışan sigortalı çalışanlar namına bireysel emeklilik sistemine veya özel sağlık sigortalarına sağlanan katkı paylarının asgari ücretin %30'unu geçmeyecek tutarları, prime esas kazancın tespitinde dikkate alınmamaktadır (Ünsal, 2019: 104).

#### • Çocuk Yardımı

5510 sayılı Kanun'un üçüncü maddesinde çocuk yardımı hakkında yapılan açıklamalarda sigortalı çalışanın;

- 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 ile
- Yaşına bakılmaksızın 5510 sayılı Kanun'a göre malul olduğu belirlenen evli olmayan çocukları kastedilmektedir (Ünsal, 2019: 58).

#### • Aile Yardımı

Sigorta kapsamında çalışana aile yardımı olarak yapılmış olan ödemelerin; sigorta kapsamında olan eşin, yaptırılması zorunlu sigortalı bir işte çalışmamakta olması ve SGK'dan yardım ya da aylık belirli bir ücret almaması halinde aylık asgari ücretin %10'una denk gelen tutarı, prime dayalı aylık gelire dâhil edilmemektedir. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda belirtilen sözleşmeli personel statüsündeki (4/1 (C)) sigortalı çalışanlarda ise aynı nitelikteki şartlara sahip eşi için bir ayda elde ettiği asgari ücretin %20'si oranındaki pirim, prime esas aylık gelire dâhil edilmeyecektir (Umdu, 2011:211).

- **Yemek Yardımı**

Sigorta kapsamında çalışan personellere, yemek parası adı altında sağlanan faydaların; işletme tarafından işyeri ve ek binalarda yemek ihtiyacının karşılanmaması şartıyla, asgari ücretin günlük tutarının %6'sının, bir ay içerisinde yemek yardımının yapılacağı gün sayısı ile çarpımı sonucunda elde edilecek sonucu sigorta primine dâhil edilmeyecek olup bundan dolayı prim kesintisi yapılmamaktadır. İşletme tarafından ödenecek aylık yemek yardımının belirlenen tutarını aşması durumunda ise istisna tutarını aşan kısmı prime dayalı kazançta eklenmektedir (Gümüş, 2010: 13).

### **1.2.1.1.3. Prime Tabi Olmayan Kazançlar**

5510 sayılı Kanun'un 80. maddesinde prime tabi olmayan kazançlar hakkında yapılacak ödemeler aşağıdaki gibi açıklanmıştır (Kır, 2016: 50). Bunlar;

- Yardımlar,
- Görev ve yolluk harcamaları yardımları,
- İhbar ve kasa tazminatları,
- Sağlanan kıdem tazminatları,
- Kıdem tazminatı sonucunda yapılan toplu ödemeler,
- Doğum, ölüm ve evlenme durumlarında yapılan yardımlar,
- İş ilişkisi sonu tazminatları ile
- Ar-Ge ve keşif ödeneğidir.

Söz konusu kanunda yapılan açıklamaya göre maddeler halinde sıralanan açıklamaların kısmen ya da tamamının prime dâhil edilmeyen ücretler haricinde yapılan tüm ödemeler prime esas olan kazançta eklenmektedir (Kır, 2016: 52).

### **1.2.1.2. Sigorta Prim Teşvikleri**

Hükümet; çalışan sayılarını arttırmak, resmi olmayan istihdamı aza indirmek ve işletmelerin finansal olarak güçlü kalabilmesini sağlamak için hem vergi alacaklarının hem de sigorta prim alacaklarının belirli bir oranda ya da tamamından sürekli olmayan bir süreyi kapsayacak şekilde veya sürekli olarak belirlenmiş koşullar kapsamında vazgeçebilir. Bu doğrultuda istihdamı arttırmak amacıyla işletme sigorta teşvikleri aşağıdaki gibi sınıflamaya tabi tutulmuştur.

### **1.2.1.2.1. Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortası İşveren Primi Oranı Üzerinden Yapılan İndirim**

5510 sayılı Kanun'un 81. Maddesinin 1 bendinde yer alan açıklamaya göre, 4/1-a bendi kapsamında sigortalı çalışanların; malullük, yaşlılık ve ölüm sigorta primlerinin işletme tarafından karşılanması gereken oranının beş puanlık bölümü; hazine tarafından karşılanmaktadır. Ancak işletmenin sigorta primleri ile beyannameleri zamanında vermesi ve ödemesi, Sosyal Güvenlik Kurumu'na idari para cezası, gecikme zammı ve gecikme cezasının olmaması gerekmektedir. Kamu kurumlarına ait çalışma kuruluşları, Kamu İhale Kanunu ile beraber satın alım ve yapım yapan kurumları, sosyal güvenlik kapsamında verilen destek primi kesintisi hakkında yapılmakta olan çalışanlar bu indirimden yararlanamamaktadır. Aynı zamanda kanunda yer alan maddeye göre; indirimden fayda sağlanan bazı işletmeler faydalanmış olduğu bu teşvik tutarı maliyet kalemi olarak vergiye tabi kâr/zarar hesaplamasına ilave etmektedir (www.izmirmmmb.org.tr: 2021).

### **1.2.1.2.2. İşsizlik Sigortası Kanunu'nun Geçici 10. Maddesi Kapsamında İşveren Prim Teşviki**

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nda yer alan belirli bir süreyi kapsayan 10. maddede yapılan açıklamada; prim yardımı ile ilgili ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir. Buna göre; işletmenin bu faydadan yararlanabilmesi için aşağıdaki yer alan maddelerin tamamının işletme tarafından sağlanmış olması gerekmektedir (www.izmirmmmb.org.tr: 2021)

- Sağlanacak olan bu faydanın belirlenmiş olan tarihe kadar işletmeye girişi olan sigortalı işçiler kapsama dâhil edilmesi,
- Çalışmaya başlayan personelin 18 yaşından büyük olması,
- Çalışmaya başlayan personelin; işe alındığı tarihinden altı ay önceki süreyi kapsayan dönemde sigortalı olmaması,
- Bulunduğu işletmede fiilen faaliyette olması,
- İşletmenin özel sermayeli bir kuruluş olması,
- Sigortalı çalışan, aynı dönem içerisinde sigortalı çalışan mevcudunun ortalamasına dâhil olarak çalıştırılıyor olması,

- İşletmenin, Sosyal Güvenlik Kurumu'na prim, geç kalma zammı ve geç ödeme cezası bulunmaması ve

- Prim ve hizmetle ilgili hazırlanmış belgelerin zamanında verilerek, bu belgelerle alakalı sağlanacak prim ödemelerinin zamanında yapılması gerekmektedir.

Ancak bu madde hükümleri; 21 Nisan 2005 tarihli ve 5335 sayılı Kanun'un 30. maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait işyerleri ile 8 Eylül 1983 tarihli ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa, 4 Ocak 2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa ve uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden yapılan alım ve yapım işleri ile 4734 sayılı Kanundan istisna olan alım ve yapım işlerine ilişkin işyerleri, sosyal güvenlik destek primine tabi çalışanlar ve yurt dışında çalışan sigortalılar hakkında uygulanmamaktadır.

5510 sayılı Kanun gereğince yapılan kontrol ve denetimlerde, çalıştırdığı kişileri sigortalı olarak bildirmedeği tespit edilen işverenler, bir yıl süreyle bu maddeyle sağlanan destek unsurlarından yararlanamaz. Söz konusu kanunda yer alan açıklamaya göre; yapılan indirimlerden yararlanan işletmeler, faydalanmış olduğu bu yardım tutarını; gider ve maliyet kalemi olarak vergiye dâhil kâr/zarar hesaplamasına dâhil etmemektedir.

### **1.2.1.2.3. İşsizlik Sigortası Kanunu'nun Geçici 17. Maddesi Kapsamında Prim Teşviki**

Söz konusu düzenleme 09 Şubat 2017 tarihinde 29974 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun kapsamında yer alan 687 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile İşsizlik Sigortası Kanunu'na belirli bir süreyi kapsayan Geçici 17. madde ve 18. maddeler dâhil edilerek; 01 Şubat 2017 tarihinden itibaren kamu harici işletmelerin oluşturacakları ek istihdam karşılığında, işletmelere Geçici 17. madde kapsamında sigorta primi teşviki ve Geçici 18. madde kapsamında da Gelir Vergisi Stopajı desteği verilmesine karar verilmiştir.

Teşvikle alakalı düzenlemeleri içeren Geçici 17. maddede işverenlerin ne ve hangi koşullarda işletmelerin bu teşviklerden faydalanacağı açıklanmaktadır. Buna göre;

- Kanunda yer alan teşvik 01 Şubat 2017 tarihinden itibaren 31 Aralık 2017 tarihine kadar özel sektördeki işletmeler aracılığı ile Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü'ne (İŞKUR) kayıtlı olup çalışmayan kişilerin işe alınması,

- İşe alınan çalışanlar, çalışmaya başlamış oldukları tarihten önceki üç ayda SGK'ya prim için hazırlanan belgeler ya da beyannamelerle sigorta kapsamında olarak bildirmemiş olması ve

- Sigortalı çalışanların, işe başladıkları dönem içerisinde çalışanların Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirmiş olduğu bir aylık prim ve hizmet belgesindeki sigortalı işçi sayısına ek olarak karşılık alınması gerekmektedir.

Aylık prim ödeme gün sayısının 22,22 TL ile çarpılması sonucunda elde edilecek tutar, bu işverenlerin Sosyal Güvenlik Kurumuna ödeyecekleri sigortalı hisseleri dâhil tüm primlerden mahsup edilmek suretiyle işverene destek ödemesi yapılmakta ve destek tutarı İşsizlik Fonu'ndan karşılanmaktadır.

#### **1.2.1.2.4. İşsizlik Sigortası Kanunu'nun Geçici 19. 20. ve 21. Maddeleri Kapsamında Prim ve Vergi Teşviki**

27 Şubat 2018 tarihinde yayımlanan 30373 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 7103 sayılı Kanun ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'na dâhil edilen sürekliliği olmayan 19, 20 ve 21. maddeler kanuna dâhil edilmiştir. Sadece belirli bir döneme ait olan 19. ve 20. maddelerde değinilen prim desteğine; Geçici 21. maddede yapılan açıklamada ise sağlanacak vergi faydası açıklanmıştır. Diğer bir Geçici madde olan 19. maddede, çalışanların ve işletmelerin faydaları ne gibi şartlara bağlı ve hangi zaman kapsamında teşvikten faydalanabileceğiyle ilgili bilgilere yer verilmiştir. Geçici olarak nitelendirilen 19. maddenin 1. fıkrasında yapılan açıklamalara bakılarak, teşvikten yararlanma şartları ve zamanın kapsamı aşağıdaki gibi özetlenmiştir.

- Sağlanması planlanan teşvik 01 Ocak 2018 tarihinden 31 Aralık 2020 tarihine kadar olmak üzere; özel sektördeki işletmelerce İŞKUR'a kayıtlı işsizlerin, 5510 sayılı Kanun'un 4/1-a maddesi kapsamında istihdam edilmesini,

- Çalışmaya dâhil edilecek bireylerin, çalışmaya başladıkları aydan önceki üç aylık dönem içinde, toplam iki haftalık süre bandında 4/1-a, 4/1-b ve 4/1-c kapsamında SGK'ya sigorta kapsamında çalışan olarak bildirilmemiş olmaları ve

- Çalışmaya başlayacak kimselerin, işe başladıkları dönemden önceki üç aylık süre içerisinde, toplamı 14 günden fazla 4/1-a, 4/1-b ve 4/1-c kapsamında SGK'ya sigortalı olarak bildirilmemeleri gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen maddelerde geçen şartlar kapsamında çalışanların istihdam edilmesi durumunda, işçinin prim karşılığı sağlanma gün kadari günlük brüt asgari ücretin çarpılması sonucu elde edilecek tutarı aşmaması şartıyla, çalışan ve işverenin prime esas elde ettiği faydalar üzerinden ödemeleri gereken primlerin tümü, işletmelerin her ay SGK'ya ödeyecekleri sigorta primlerinden ayrı tutularak, işletmeye prim desteği sağlanmakta, sağlanacak bu faydanın tutarı ise İşsizlik Sigortası Fonu'ndan karşılanmaktadır (Ünsal, 2019: 68).

#### **1.2.1.2.5. 2021 Yılı Asgari Ücret Destek Tutarı**

16 Ağustos 2021 tarihli SGK Genelgesi ile yararlanılacak olan asgari ücret desteğinin koşulları açıklanmıştır. Asgari ücret desteği 7333 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 16. maddesi ile 5510 sayılı Kanuna geçici 85. maddesinde yer almaktadır.

2021 yılında, 2021 yılı öncesi tescil edilen işyerleri için prime esas günlük kazancı 147 TL, toplu iş sözleşmesi uygulanan özel sektör işverenlerine ait işyerleri için 294 TL ve Linyit ve Taşkömürü çıkarılan işyerleri için 392 TL ve altında olan, 2021 yılında tescil edilen işyerleri için ise uzun vadeli sigorta kollarına tabi tüm sigortalıların çalışma gün sayısının; günlük 2,50 TL ile çarpılması sonucu bulunacak tutar kadar asgari ücret desteği sağlanacaktır.

#### **1.2.2. Kısa Vadeli Sigorta Kolları Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar**

5510 sayılı Kanun'da yer alan 3. madde kapsamında yapılan tanımlar çerçevesinde sosyal sigorta faydalarının kısa ve uzun vadeli olarak sigorta çeşitlerine göre dağılım gösterdiği açıklanmıştır. Kısa vadeli olan sigorta çeşitlerinin; meslek kaynaklı yaşanan hastalığın ve iş kazası sonucu meydana gelen zararları azaltmak için sağlanan sigortayla hastalık ve analık sigortası kapsamında ortaya çıktığı görülmektedir. Uzun vadeli sigorta çeşitleri ile ilgili ise ölüm, yaşlılık ve malullük sigortaları ele alınmıştır.

### **1.2.2.1. Kısa Vadeli Sigorta Kollarının Tanımları**

İşyerinde yaşanabilecek olan iş kazası; 5510 sayılı Kanun'un 13. maddesinde belirtilen şartlar kapsamında gerçekleşmesi beklenen kazaları içermektedir. Yaşanan kazanın iş kazası olarak nitelendirilebilmesi için meydana gelen kaza neticesinde sigortalı çalışanın kazanın üzerinden belirli bir sürenin geçmesi sonucunda hem bedensel hem de psikolojik olarak engelli duruma düşmesi gerekmektedir. Aynı zamanda yaşanan kazanın da açıklanan şartlar çerçevesinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (Karaahmetoğlu, 2016: 71):

- İş kazasının yaşandığı anda sigortalı çalışan işyerinde olması,
- Bir işverene bağlı olarak çalışan sigortalının, görevli olarak işyeri dışında başka bir yere gönderilmesi nedeniyle asıl işini yapmaksızın geçen zamanlarda, kazanın meydana gelmesi durumunda,
- Meydana gelen kazanın, 5510 sayılı Kanun'da yer alan 4/1 (a) bendi çerçevesinde yer alan emziren kadın sigortalı çalışanın çocuğuna süt verirken ortaya çıkması sonucunda,
- Yaşanan kazanın işletme tarafına ait olan bir araçla sigortalı çalışanın işyerine gelişi esnasında gerçekleşti ise iş kazası sayılmaktadır.

4/1-a bendinde sigortalı çalışanın iş kazası yaşaması sonucunda; kazanın işletme tarafından hemen gerekli kurumlara, ise kazanın yaşandığı günden sonra 3 iş günü içerisinde ise SGK'ya bildirilmesi gerekmektedir. 4/1-b bendi kapsamı çerçevesinde sigortalı çalışanlar 1 ayı geçmeyecek süre ile yaşanan rahatsızlığı kazayı SGK'ya bildirmesine hiçbir engel olmadığı zamandan sonraki en geç 3 iş gününün sonunda bildirilmesi gerekmektedir (Ünsal, 2019: 74).

### **1.2.2.2. Kısa Vadeli Sigorta Kolları Kapsamında Sağlanan Faydalar**

5510 sayılı Kanun kapsamında 16. maddede yer alan 1-3. fıkralarında, yaşanan iş kazaları ya da meslek hastalıklarının güvencesi için yapılan sigorta ile hastalık ve analık sigorta çerçevesinde sigortalı çalışanlara sağlanan faydalar aşağıdaki şekilde özetlenmiştir (İzmirlioğlu, 2019: 3):

- Geçici olarak çalışanın çalışmama durumunda sağlanan ödenek,

- Devamlı iş göremezlik ödeneği,
- Meslek kaynaklı ortaya çıkan hastalık durumu ya da iş kazası sonucu yaşamını yitiren sigortalı çalışanın ailesine verilecek ödenek,
- Gelir bağlanan kız çocuklarının evlenmeleri sonucunda sağlanacak olan evlenme ödeneği,
- Meslek hastalığı ya da iş kazasından dolayı ölen sigortalının yakınlarına verilecek cenaze ödeneği ve
- Hastalık veya analık durumuna bağlı olarak gerçekleşen iş göremezlik süresi boyunca günlük olarak geçici iş göremezlik ödenekleridir. Yine doğum öncesindeki 1 yıllık süre içerisinde asgari 120 gün prim ödenmesi (kısa vadeli sigorta kolları kapsamında) şartıyla emzirme ödeneği ödenmektedir.

5510 sayılı Kanun'un 17. maddesi içerisinde yer alan 1. ve 2. fıkralarındaki açıklamaya göre, yukarıda açıklanan ödeneklerin tutarının belirlenmesinde önemli kalem olan günlük kazanç; iş göremezliğin başlama tarihi veya doğma ya da yaşanan iş kazası tarihten önceki 1 yıl içerisindeki son 90 günde çalışanın prime dayalı gelirlerinin toplam tutarını bu kazançların elde edildiği prime dayalı gün sayısı ile bölünerek hesaplanmaktadır. Ayrıca sigortalı olarak çalışma süresi 12 aydan az ise çalıştığı mevcut ay çerçevesinde meslek hastalığı ya da iş kazası nedeniyle çalışamaz duruma gelirse, sağlanacak ödenek hesabında esas alınması gereken günlük gelir; çalışanın, çalışmaya başladığı tarih ile iş göremez duruma geldiği tarih arasında kazandığı gelir toplamının, bu süre kapsamında çalışılan gün sayısına bölünmesi yöntemiyle hesap edilmektedir. Çalışanın işe başladığı gün meydana gelen iş kazası durumunda da benzer ya da aynı durumda bulunmakta olan başka bir sigortalı çalışanın günlük geliri hesaba katılmaktadır (İzmirlioğlu, 2019: 78).

#### **1.2.2.2.1. Geçici İş Göremezlik Ödeneği**

Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından görevlendirilen sağlık kuruluşları veya doktorlardan dinlenme raporu alan bir çalışana;

- Mesleği sonucu yakalandığı hastalığı veya çalışma sonucu yaşanan iş kazası kaynaklı çalışamama durumuna düşen personele her gün için geçici olması şartıyla işsizlik ödeneği,

- Sigortalı işçinin sağlık sorunları yaşaması sonucu iş göremez duruma gelmesi sonucu, hastalık yaşadığı ve bu nedenle çalışamaz duruma gelmeden önceki tarihten 12 aylık süre zarfında en az 3 aylık sigorta primi ödenmesi koşuluyla; geçici iş göremezliğin ardından 3. gününden başlayarak her gün için sürekliliği olmayan işsizlik ödeneği,

- Sigortalı işçinin anne olması durumunda, doğum yapmadan önceki 12 aylık süre zarfında en az 3 aylık sigorta primi ödenmesi şartıyla; doğumdan önce 2 aylık ve doğumdan sonra 2 aylık olmak üzere ikiz gibi farklı gebelik durumlarında ise doğumdan önce 70 gün ve doğumdan sonra da 70 günlük olmak üzere çalışmadığı gün kadar geçici çalışan ödeneği faydası sağlanmaktadır.

#### **1.2.2.2. Sürekli İş Göremezlik Geliri**

İş görenin yaptığı iş sonucunda sağlık sorunları yaşaması ya da iş sonucu kaza yaşaması sonucu hastalık ve engellilik durumu meydana gelmesi nedeniyle SGK aracılığıyla atanan sağlık kurumlarının çıkarmış oldukları raporlara istinaden meslekte elde etme gücünün en az %10 bazında aza indiği belirlenen sigortalı çalışanlar bu geliri elde etmeye hak kazanmaktadır. Sigortalı işçinin %100 bandında iş yerinde gelir elde etme gücünü kaybetmesi durumunda ise sürekli tam çalışmama durumu dikkate alınarak bireye aylık gelirinin %70'ini karşılayan oranda sürekli ücret ödenir.

İş kazası veya meslek hastalığı geçirmesi sonucu meslekte kazanma gücünü %10-%99,9 arasında kaybetmiş işçiye ise sürekli kısmi iş göremezlik geliri bağlanmaktadır. Sürekli tam iş göremezlik geliri üzerinde iş göremezlik derecesi oranı hesaplanır ve hesaplanan bu tutar sürekli kısmi iş göremezlik geliri olarak ödenir. (Aylık gelirinin %70'i üzerinden iş göremezlik oranı tutarı hesaplanır). İşçi başkasının bakımına muhtaç ise bu oran %100 üzerinden hesaplanır (Özdamar ve Çakar, 2012: 272).

#### **1.2.3. Uzun Vadeli Sigorta Kolları Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar**

5510 sayılı Kanun'un üçüncü maddesinde 12 aydan fazla zamanı kapsayan sigorta kollarını diğer bir ifade ile ölüm, yaşlılık ve malullük sigortalarını içerdiği açıklanmıştır. Aynı zamanda bu kanunda yer alan 81. maddenin 1. fıkrasında prim oranı %20 olduğu, açıklanan bu oranın %9'unu sigortalı çalışanın, %11'ini ise işletmenin ödeyeceği ifade edilmiştir.

Uzun vadeli sigorta kollarında sağlanan faydalar iki başlık altında incelenebilir. Bunlardan birincisi malullük sigortası ve malullük aylığı diğeri ise yaşlılık sigortası ve yaşlılık aylığıdır.

### **1.2.3.1. Malullük Sigortası ve Malullük Aylığı**

5510 sayılı Kanun'da belirtilen açıklamalara göre 12 aydan daha uzun dönemi kapsayan sigorta kolları kapsamında işlem gören malullük sigortası; sigortalı çalışanın ilk işe başladığı zamanı hesaba katarak, iş yaparken kazanma yeteneğinin ya da çalışma gücünün belirli bir kısmını ya da tümünü kaybetmesi sonucunda malul hale düşmesi sonucunda ortaya çıkacak gelir kayıplarının önüne geçmek için meydana getirilen bir sigorta koludur. Sigortalı çalışanın bu sigorta kolunun sağladığı faydalardan yararlanabilmesi için meslekte gelir elde etme ya da çalışma gücünün en az %60'ını kaybettiğini SGK'ya bağlı sağlık kurumları tarafından raporlandırması ve oluşan bu engel durumunun sigortalı çalışanın ilk çalışmaya başladığı tarihten sonra ortaya çıkması gerekmektedir (Şen, 2019: 251).

5510 sayılı Kanun'un 26. maddesine göre; malul duruma düşen sigortalı çalışana düzenli malullük aylığı sağlanabilmesi için çalışanın yalnızca malul olarak anılması yeterli olmamaktadır. Malul durumu oluşmasının yanı sıra en az 120 aylık sigortalı çalışan ve toplamda 60 ay uzun vadeli sigorta kollarına ait primin ilgili kurumlara aktarılmış olması gerekmektedir. Ancak bir başka kimsenin devamlı bir bakımına ihtiyaç duyulan malullükte, sigortalı kaldığı süresi aranmamakta ve yalnızca 60 aylık primin ilgili kurumlara ödenmiş olması gerekmektedir. Aynı kanunda yer alan 27. maddeye göre; malullük aylığı kapsamında sağlanacak olan faydadan yararlanmaya hak kazanan sigortalı çalışanların aylık maaşı, prim gün sayısına dayanarak hesaplanmaktadır. 25 yıldan az prim gün sayısı kadar çalışan sigortalı işçilere bağlanacak aylık 25 yıl üzerinden; 25 yıl ve daha fazla prim gün çalışmış olanların ise prim ödemeye başlanması gün sayısına hesaba dâhil edilerek; yine aynı kanun kapsamında 29. maddede yer alan yaşlılık aylığının belirlenmesi şartları dikkate alınarak hesaplanır. Sigortalı çalışanın diğer kişilerin bakımına ihtiyaç duyduğu zamanlarda; 29. madde gerekliliklerine göre belirlenmiş olan aylık ödeneği oranına ek olarak 10 puan ilave edilmektedir. Bir işletme bünyesinde bulunan sigortalı güvencesi kapsamında çalışanlarda prim sayısı 25 yıl olarak değil, 20 yıl olarak uygulanmaktadır.

### **1.2.3.2. Yaşlılık Sigortası ve Yaşlılık Aylığı**

Sigorta kapsamında çalışan kişinin yaşlılık döneminde ortaya çıkabilecek riskleri en aza indirmek amacıyla yaşlılık sigortası oluşturulmuştur. Yaşlılık sigortası çerçevesinde sigortalıya sağlanmış olunacak temel fayda, yaşlılık aylığının bağlanmasıdır. Ancak bazı durumlar haricinde bir durum olarak da sigortalı çalışana toptan ödeme sağlanabilmektedir. Yapılan bu faydaların dışında yaşlılık sigortası çerçevesinde sağlık faydası ve vergi iadesi gibi yardımlar da verilmektedir (Ünsal, 2019: 80).

5510 sayılı Kanun'un 28. maddesi kapsamında, yaşlılık sigortasında yardım edilecek iki hak üzerinde durulmuştur. Belirtilen bu haklardan ilki, sigortalı çalışana yaşlılık aylığının diğeri ise toptan yapılacak ödemenin sağlanmasıdır. 5510 sayılı Kanunda yer alan hükümlere göre ilk defa sigortalı işçi statüsünde görülenler için; kadın çalışanlarda 58 yaş, erkek çalışanlarda ise 60 yaşını tamamlamış olmaları ve en az 25 yıl uzun vadeli sigorta kolları primi bildirilmesi koşuluyla, yaşlılık aylığı yardımı yapılmaktadır.

5510 sayılı Kanun'un 31. maddesi gereği sigortalı çalışanın yaş şartını tamamlamış olmasına rağmen kapsamda yer alan diğer şartları tamamlayamamasından kaynaklı yaşlılık ve malullük faydası sağlanmaması durumunda ise kendisi tarafından yazılı olarak istekte bulunulması halinde, ödemesini yaptığı uzun vadeli sigorta kollarıyla ilgili primlerin ortaya çıkan güncel tutarı, sigortalı çalışana toptan ödenmektedir.

### **1.2.3.3. Ölüm Sigortası ve Ölüm Aylığı**

Sigortalı bir çalışanın ölümü, yaşamını yitiren bireyin ailesini finansal ve sosyal yönden önemli derecede etkilemektedir. Hayatını kaybeden kişinin üzerinde hakkı bulunan bireylerin bu olumsuz durumu en aza indirmek amacıyla ölüm sigortası kavramı ortaya çıkmıştır. Belirtilen bu sigorta kolu, 12 aydan daha uzun sürede fayda sağlayan sigorta kollarından bir tanesidir. Ölüm sigortasının uygulanmasındaki amaç, sigortalı çalışanın ölmesi durumunda; ailesinde meydana gelecek mağduriyetlerin etkilerini azaltmaktır. Ölüm sigortası çerçevesinde hak sahiplerine ya da ailesine; ölüm aylığı, evlenme yardımı, ölüm anında toptan ödeme yapma ve cenaze masraf yardımı şeklinde faydalar sağlanmaktadır. Kanunda yer alan 32. maddenin 2. fıkrası kapsamında yapılan açıklamaya göre; ölüm aylığının bağlanacak kişinin ölen bireyin üzerinde hak sahipleri

arasında seçilebilmesi için; ölen sigortalı çalışan namına en az 60 ay uzun vadeli sigorta kollarıyla alakalı primin ilgili kurumlara bildirilmiş olması ya da bir işletmeye hizmet sözleşmesi karşılığında bağlı kalan sigortalılar için; borç kalma süreleri dâhil edilmeden en az 5 yıldır sigorta güvencesi kapsamında olup, sonuçta da en az 30 ay uzun vadeli sigorta kollarına ilişkin prim ödemesinin sağlamış olması gerekmektedir (İzmirlioğlu, 2019: 16).

#### **1.2.4. Genel Sağlık Sigortası Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar**

Genel sağlık sigortası; bireylerin isteklerine ve finansal gücünü dikkate alınmadan, gelecek dönemlerde meydana gelecek sağlık sorunları riskine karşı toplum içindeki tüm bireylerin ihtiyaç duydukları sağlık gereksinimlerini karşılamak amacıyla her bireyin eşit ve etkin bir şekilde faydalanabileceği sağlık sigortasıdır. Uygulanacak sistem olmakla birlikte, prim ödenmesinin kontrolü yapılmadan her birey bu sigortadan faydalanmaktadır. Bunun sonucunda bireylerin herhangi bir sosyal güvence kapsamında olmasa da bu sigorta kapsamına dâhil edilmektedir.

5510 sayılı Kanun'un 62. maddesine göre sigortalının bakmakla yükümlü olduğu kişiler genel sağlık sigortası sahiplerinin yanı sıra sağlık hizmetleri ve sigorta kapsamında sağlanan diğer yardımlardan da yararlanabilmektedir. Sağlık hizmetleri ile genel sağlık sigortası kapsamında sağlanan diğer menfaatler ile SGK'nın sigortalılardan sigorta amacıyla tahsil ettiği primler arasında bağlantı yoktur. Sigortalı çalışanlar ile kanununun 63. maddesinde aile fertlerinin sağlıklarını korumak, hastalandıklarında sağlığına kavuşmaları ve meslek hastalıkları nedeniyle ihtiyaç duydukları sağlık hizmetlerini karşılamak amacıyla verdikleri sağlık hizmetleri ve diğer menfaatler hakkında bilgiler yer almaktadır. İlgili kanun maddesi çerçevesinde SGK tarafından finanse edilen sağlık hizmetleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Durgut ve Kaya, 2013: 183).

- Bireylerin hasta olup olmadığına bakılmaksızın, sağlanan koruyucu sağlık hizmetleri ve sağlığa zararlı madde bağımlılığını engelleme amaçlı koruyucu sağlık hizmetleri,

- Ayakta veya hastanede yatış süresinde hastalanırsa (ağız ve diş tedavisi dâhil); hekim tarafından sağlanan tanı kapsamında yapılan tanı yöntemi, tedavi ve tıbbi müdahale, rehabilitasyon ve hasta takibi, muayene, klinik muayene, laboratuvar tetkik ve test hizmetleri; doku, kök hücre, organ nakli ve hücre tedavisi kapsamında verilen tıbbi

bakım hizmetleri; doktor tarafından belirlenen çerçevede verilen tedavi ve tıbbi hizmetler ile acil sağlık hizmetleri,

- Doğum izni nedeniyle yatırılacak veya hastaneye kaldırılacaklar ile analiz, muayene, klinik muayene, tedavi, tıbbi müdahale ve diğer tedavi, tıbbi bakımlar ile

- Kemik iliği, ilaçları, kan ve kan ürünleri, aşılar, insan kullanımına özel tıbbi cihazlar, tıbbi sarf malzemeleri, protez temini, montaj, onarım, yenileme ve garanti sonrası bakım hizmetleri yukarıdaki ifade edilen tedavi ve teşhisler için verilen hizmetler arasındadır.

### **1.3. 4447 SAYILI İŞSİZLİK SİGORTASI KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR**

Kişinin alıŐma iradesine ve yeteneğine sahip olmasına rağmen, mevcut ücret ve çalışma koŐullarına göre yaşamını sürdürecek yeterli iş bulamaması işsizlik olarak adlandırılmaktadır. İŞsizlik günümüzün en önemli sorunlarından biridir; toplumu hem ekonomik hem de sosyal olarak pek çok yönden olumsuz etkilemektedir. Hkmetler iŐsizliđi azaltarak bu olumsuz etkileri en aza indirecek politikalar oluŐturarak istihdamı artırmaya çalışmaktadır. İstihdamı artırmaya ve iŐsizliđi azaltmaya yönelik pasif politikalar arasında işsizlik sigortası ilk sırada yer almaktadır. İŞsizlik sigortası; bakmakla yükümlü olunan kişinin çalışma iradesi ve kabiliyetine sahip olmasına rağmen geliri, sosyal güvenlik sistemi içerisinde devlet tarafından kurulmuş bir sosyal sigorta dalıdır. Bu sigorta branŐının hedefi geçici iŐsizliktir. Bu sigorta sistemi, ücretli işçilerin işsizlik durumunda yaŐamaya devam edebilmesi için geliŐtirilmiŐtir. Her sigortalı çalışan bu sisteme katılmak zorundadır (Kocabaş ve Canbey zgler, 2019: 280).

İŞsizlik sigortasının uygulama aşamasında; Sosyal Güvenlik Kurumu, sigorta primlerinin tahsil edilmesinden sorumlu kurum olarak, diğer görev ve iŐlemlerden sorumlu kurum ise İŞKUR, işsizlik sigortası finansmanı kapsamında çalışanlar, işverenler ve devlet tarafından ödenen sigorta prim oranını düzenlemektedir. 5510 sayılı Kanun'da belirtilen aylık brüt kazancın (prime esas); işsizlik sigortası işçi payı %1, işveren payı %2 ve devlet payı da %1 olarak belirtilmiştir (Akyol, 2018: 37).

İŞsizlik Sigortası Kanunu'nun 48. maddesinin 6. fıkrasında İŞKUR'un sağladığı faydalar yer almaktadır. Bu faydalardan bazıları;

- İşsizlik ödeneği,
- Çalışanların meslek eğitimi ve
- Aktif işgücü hizmetlerine uygun kurs/programa katılma imkânlarıdır.

#### **1.4. 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR**

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan açıklamalara göre, kişilerin kazançları, Gelir Vergisine tabi tutulmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. Maddesinde yer alan açıklamaya göre gelir sayılan kazanç ve iratlar belirtilip, farklı gelir türleri içerisinde ücret gelirleri de dâhil edilmektedir. Çalışanlara sağlanacak faydalar çerçevesinde ücret ve ücret ilavelerinin vergilendirilmesi sonucu hükümet tarafından çalışanlara sağlanan bazı durumlar hariç, indirim durumları da açıklanmaktadır. Ücret kelimesinin gelir vergisi çerçevesinden tanımı ile günlük yaşamdaki kullanımı arasında farklılıklar vardır. Günlük hayatta ücret, bir mal ya da hizmete karşılık ödenecek bedel anlamı olarak kullanılmakta iken; Gelir Vergisi Kanunu açısından ücret, işletmelere bağlı işçilerin sunmuş oldukları hizmet ve emek karşılığında kendilerine yapılan ödemeleri ifade etmektedir (Ünsal, 2019: 92).

##### **1.4.1. Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. Maddesi Gereği Gelir Vergisinden İstisna Ücretler**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde yer alan ücretler üzerinden gelir vergisi kesilmemekte, gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. İstisna kapsamındaki ücretlerden bazıları aşağıdaki gibidir:

- Mahallelerde ya da yapılan son sayım sonucunda nüfusun 5.000 kişiden fazla olmaması durumlarda bir belediye yetki alanı içerisinde çalışmalarını yürüten ve özellikle el dokuması el emeği üreten işletmelerde işçilerin ücretleri,
- Gerçek anlamda vergiye dâhil edilmeyen veya gelir vergisinden muaf olan çiftçilere bağlı olarak çalışanlara ödenmesi gereken ücretler,
- Köy bütçesinden köyde çalışan muhtar, imam, korucu veya bekçilere ödenen ücretler,

- Farklı bireylerin evlerde, sitelerde, parklarda ya da ticari kabul edilmeyen yerlerde iş gösterilen bahçıvan, bakıcı, sütanne, kapıcı yapanların ücretleri,
- Sanat ve teknik okullarında, darülaceze eğitim alanlarında, ceza ve ıslah evlerinde çalışanların öğrencilere, düşkünlere, hükümlü ve tutuklulara sağlanacak fayda kapsamında ödenen ücretler,
- İşletmeler tarafından çalışanlara yemek hizmeti verilmesi amacıyla sağlanan faydalar ile
- İş görenlerin işletmelerine toplu olarak gitmeleri ve dönmeleri için işletme tarafından katlanılan taşıma giderleridir.

#### **1.4.2. Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. Maddesi Gereği Gelir Vergisinden Müstesna Ücretler**

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 altında yapılan ödemeler ile çalışanlara ödenen ve devletçe verilen tutarı aşmayan çocuk zamları verilebilir.

#### **1.4.3. 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 uygulamadır.

Bu uygulama; ücret gelirleri gerçek usulde vergiye tabi tutulan gerçek kişilerin yararlanabileceği bir uygulamadır. Bu sebeple 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. maddesinde belirtildiği üzere kapıcılık, bahçıvanlık gibi özel işlerde çalıştırılanlardır. Bu işlerde çalışanlar bu uygulamadan yararlanamaz.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE**

#### **ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR**

Muhasebe sisteminden elde edilmesi beklenen sonuç sağlıklı bilgilerin üretilmiş olmasıdır. Bundan dolayı muhasebe; benzerlik gösteren olayları aynı şekilde aktarabilmeli, belirli standartlara uygun şekilde hazırlayabilmeli ve aynı zamanda belli finansal raporlar oluşturmalıdır. Bunun durumun uygulanabilmesi için ise hem doğru ve anlamlı muhasebe standartları oluşturulmalı hem de bu standartların iyi bir şekilde uygulanması gerekmektedir.

#### **2.1. MUHASEBE VE MUHASEBE STANDARTLARI KAVRAMI**

Muhasebe, herhangi bir işletmenin sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların temin edilmesini sağlayan kaynaklar ile ilgili finansal özelliğe sahip parasal olayların, düzenli ve sistemli bir şekilde kayıtlarını tutarak, sınıflayan, özetleyen, raporlayan, analiz eden yorumlayan ve yöneticilere sunan bir bilim dalı olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebe biliminde temel olarak kabul görülen üç unsur vardır. Bu unsurlar; temel kavramlar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartlardır. Temel kavramlar ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri finansal tabloların hazırlanmasında esas alınmaktadır. Günümüzde önemi her geçen gün artarak temel kavramlar ile ilkeleri de tamamlayan ve muhasebe uygulamalarına yön veren bir diğer unsur ise muhasebe standartlarıdır. Muhasebe uygulamalarının belirli kurallara uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Böylece muhasebe kavramlarından ve ilkelerinden yola çıkılarak muhasebe standartlarının da gelişimi sağlanmıştır (Ataman Akgül ve Akay, 2004: 26).

Standart kavramı genel anlamı ile belirli ölçülere, yasalara, kullanıma ve birden çok ölçüye uygun nitelikteki karşılaştırma ölçüsü olarak ifade edilmektedir. Muhasebe kavramı açısından değerlendirildiğinde ise standart kavramı, muhasebe uygulamalarına yön veren kuralların tamamı şeklinde ifade edilebilir.

Muhasebe standartları hem işletmelerin yapacağı muhasebe kayıtlarında hem de hazırlayacakları finansal raporlarda, meydana gelebilecek farklılıkları azaltan önemli düzenlemelerdir. Muhasebe standartları, işletmelerin gereksinim duyduğu sonuçları

doğru, tarafsız, tam, kıyaslanabilir, güvenilir ve anlaşılabilir olacak şekilde sunan ve finansal tabloların hazırlanması sürecinde uygulanması gereken kurallar olarak ifade edilebilir (Bostancı, 2002: 12).

## 2.2. MUHASEBE STANDARTLARININ ÖNEMİ

Ülkelerdeki muhasebe uygulamaları incelendiğinde, her ülkenin kendine özgü muhasebe kural, ilke ve uygulamalara sahip olduğu görölmektedir. Günümüzde de ekonomilerin küreselleşmesi, teknolojik gelişmelerin hızla artması ve bunun gibi birçok gelişme ülkeler arasındaki sınırları ortadan kaldırmaya başlamıştır.

Finansal raporlama ve muhasebe uygulamaları çerçevesinde uluslararası alanda yapılan bu gelişmeler, beraberinde bazı problemlerin ya da farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu durum sonucunda da ülkeler arasında muhasebe uygulamalarından kaynaklanan farklılıklar, bazı ülkeler için dezavantajlı durumların oluşmasına yol açmıştır. Ülkelerin ekonomik sistemleri, sermaye sahipleri, yapısal düzenlemeler, işletmelerin ortaklıkları, hukuki düzenleri, kültürel faktörleri gibi birçok husus ülkelerin sahip oldukları muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların nedenleri arasında gösterilebilir (Çankaya, 2007: 130).

Bu farklılıklar neticesinde işletmelerin finansal verilerinin karşılaştırılmaması, yatırım yapan kişilerin yabancı sermaye piyasalarında yatırım yapmasını sınırlamakta, farklı raporlama sorumlulukları sebebiyle de işletmelerin finansman maliyetlerinin artmasına yol açmaktadır (Bostancı, 2002: 2).

Bu nedenlerden dolayı ülke ekonomisi ve işletmeler bakımından ortak bir muhasebe düzenlemelerinin uygulanması büyük önem arz etmektedir. Bu çerçevede hazırlanacak muhasebe standartlarının işletmeler için neden önemli olduğunu aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür (Ataman Akgül ve Akay, 2004: 28).

- İşletmelerin finansal performanslarını ayrı dönemlerde karşılaştırabilme ve bu karşılaştırmalar neticesinde önemli konularda doğru ve net karar alabilmelerine yardımcı olmak,

- İşletme denetimlerinin daha kolay yapılmasına yardımcı olmak,

- İşletme yönetimine faaliyet gösterilen dönemler ile ilgili daha kolay inceleme imkânı sağlayarak aynı veya benzer sektördeki işletmelerin finansal performanslarının net bir şekilde karşılaştırılabilmesine ve yorumlanmasına yardımcı olmak ve

- İşletmelerin finansal performanslarının daha doğru incelenmesi ve analizi sonucu ileriye yönelik daha gerçekçi planların oluşturulmasına yardımcı olmaktır.

Yukarıda da belirtildiği gibi gerek ülke ekonomisi bakımından gerekse işletmeler bakımından muhasebe standartları doğru bir şekilde uygulanarak hayata geçirilmesi önemlidir.

### **2.3. TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARI**

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişim süreci incelendiğinde, söz konusu standartlar ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından gündeme gelmiş ve ilk adımlar gelişmiş ülke örnekleri göz önünde bulundurulup uygulamaya başlanmıştır (C. Elitaş , ve B.L. Elitaş, 2010: 50). Türkiye’de muhasebe uygulamaları ile ilgili olarak ilk başlarda Fransa’daki uygulamalar örnek alınmıştır. Daha sonra ise Almanya’daki uygulamalar, 1950 yılından sonra ise Amerika’daki muhasebe düzenlemelerinden etkilenilmiştir. 1987’li yıllardan sonra ise Avrupa Birliği’ne üye olma süreci ile Avrupa Birliği düzenlemeleri belirleyici ülkemizdeki muhasebe uygulamaları için düzenleyici olmuştur. Günümüzde ise bu düzenlemelerin yerini dünya genelinde “Uluslararası Muhasebe Standartları” almıştır (Sağlam, 2001: 3).

Finansal tabloların en önemli ve temel amacı, üzerinden vergiye dâhil olacak kârın belirlenmesi olmamalıdır. Vergi odaklı muhasebe anlayışının kabul edildiği Türkiye’de muhasebe standartlarının kullanıma başlanmasıyla beraber yeni bir döneme geçilmiştir. İlk olarak muhasebeden beklenen hedef değişmiştir. Muhasebe mesleğinin en önemli hedefleri arasında verginin hesaplanacağı kazanç oluştururken, muhasebe standartlarının hedefi doğru ve güvenilir finansal raporlama oluşturabilmektir (Gücenme Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, 2013: 86).

Türkiye’de muhasebe uygulamalarına genel olarak Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile Vergi Usul Kanunu’ndaki (VUK) hükümlerin yön verdiği fakat bu konulardaki hükümlerin ihtiyaçları karşılamadığı durumlarda, yasal konuma sahip olan belirli

kurumların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirmeye yönelik çalışmalarda bulunduğu görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları'nın içerik olarak değerlendirilip birbirleri ile ilgili olan farklılıkları dikkate alındığında, belirgin farklar olduğu ortaya çıkmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları'nın daha yararlı ve ilke bazlı bilgiler sunduğu ifade edilebilir.

26 Ağustos 2014 tarih ve 29100 sayılı Resmî Gazete'de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun kararı ile Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;

• Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler,

- Yatırım kuruluşları,
- Kolektif yatırım kuruluşları,
- Portföy yönetim şirketleri,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları,
- Varlık kiralama şirketleri,
- Merkezî takas kuruluşları,
- Merkezî saklama kuruluşları,
- Veri depolama kuruluşları ile

• Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan işletmelerden aşağıda sayılı üç maddeden en az ikisini sağlayanlar;

- Aktif toplamı 15 milyon TL ve üstü,
- Yıllık net satış hasılatı 20 milyon TL ve üstü
- En az 50 çalışanı olan,

• Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;

- Bankalar,
- Finansal kiralama şirketleri,

- Faktöring şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Finansal holding şirketleri,
- Finansal holding şirketleri,
- Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanun'da tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler ile

- Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşlarıdır.

• Sigortacılık Kanunu ile 28 Mart 2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ve

• Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler, Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadırlar. Bunlar dışında kalan işletmelerin, kurum ve kuruluşların Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulamaları tercihlerine bırakılmıştır ([www.deloitte.com.tr](http://www.deloitte.com.tr)).

### **2.3.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Türkiye'de muhasebenin gelişimine destek olan kurumlardan birisi de 1942 yılında kurulmuş olan Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği'dir. Bu derneğin adı 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği olarak değiştirilmiştir (Usta, 2007: 50).

Muhasebenin standartlaşması adına ülkemizde gerçekleştirilen ilk önemli adım, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin uluslararası muhasebe standartlarını Türkçe'ye çevirip yayınlanmasıyla başlamıştır. Dernek, 1977 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC) kurucu üye olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne (IASB), 1999 yılında Akdeniz Ülkeleri Muhasebeciler Federasyonu'na ve 2004 yılında ise Uluslararası Muhasebe Eğitmenleri ve Araştırmacılar Birliği'ne katılmış olup günümüzde de çalışmalarına devam etmektedir (Erol Fidan ve Cinit, 2013: 41).

### **2.3.2. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Türkiye’de muhasebenin gelişimine önemli rol oynayan bir diğer düzenleme ise Tekdüzen Muhasebe Sisteminin oluşturulmaya başlamasıdır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından 1968 yılında yayımlanmış olup, 1972 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Öncelikle Kamu İktisadi Teşebbüsler için zorunlu tutulsa da daha sonraki yıllarda da diğer işletmelerce de kabul görerek kullanım alanı giderek yaygınlaşmıştır (Kötüoğlu, 2008: 16).

### **2.3.3. Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Bankalar, kendi arasındaki muhasebe uygulamalarında, tekdüzeliği sağlamak için çeşitli çalışmalarda bulunmuştur. Türkiye Bankalar Birliği tarafından Tekdüzen Hesap Planı’na ait açıklamalar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (Çelik, 2013: 21);

- Türkiye’de olan her banka için finansal tabloların düzenlenmesinde tekdüzen sağlamaktadır.
- Tekdüzen Hesap Planı’nda kullanılan desimal sistem sayesinde yöntemi bankacılıktaki muhasebe uygulamalarının anlaşılır bir şekilde kayıt altına alınarak, standart bilançoların ve kâr ve zarar tablolarının düzenlenmesine katkı sağlamaktadır.
- Bankaların denetlenmesinde ve gözetlenmesinde ihtiyaç duyulan bilgilerin güvenilir bir şekilde hazırlanmasına imkân sağlamaktadır.
- Bankalardan beklenen sayısal veriler yine aynı şekilde Tekdüzen Hesap Planı’nda yer alan hesaplar aracılığı ile anlamı hale gelmektedir.
- Bankalar tarafından bankacılık sektörüne özgü kendi faaliyet alanlarındaki uygulamalara göre oluşturulmuş Tekdüzen Hesap Planı sayesinde daha spesifik muhasebe kayıtları ile işlemlerin kayıt altına alınmasına olanak sağlanmaktadır.

2006 yılında çıkarılan “Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ile bankaların, eski adı Türkiye Muhasebe Standardı Kurulu yeni adı ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın esas aldığı açıklanmıştır (Güleryüz, 2014: 16).

#### **2.3.4. Türkiye Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimî Örgütünün Yaptığı Çalışmalar**

1987 yılında kurulan bu komisyon Türkiye Muhasebe Standartları'nı oluşturmakla görevlendirilmiştir. Bu doğrultuda söz konusu kurum aracılığı ile toplamda kırk üç tane muhasebe standardı oluşturulmuştur. Kurul tarafından onaylanan standartlar ana başlıklar haline aşağıdaki gibidir (Gökdeniz, 1996: 22):

- Raporlama Bilanço Formu Standardı,
- Raporlama Kâr ve Zarar Tablosu Formu Standardı,
- Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,
- Denetim Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standardıdır.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin kurulması ile birlikte bu örgüt, faaliyetlerine belirli bir zaman için ara vermiş, muhasebe standartlarının sadece bir kurumun gerçekleştirmesi üzerine Türkiye Muhasebe Standartlar Kurulu'nun kurulmasını ilke olarak benimsemiştir (Erol Fidan ve Cinit, 2013: 57).

#### **2.3.5. Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

1962 yılında Sigorta Murakabe Kurulu adı ile kurulan bu kurul, ülkemizde özel sigortacılık sektöründe işlem gören hem gerçek hem de tüzel kişilerin kamunun yerine denetimini yapmak üzere sigorta denetleme uzmanı, aktüer, sigorta denetleme uzman yardımcısı ile aktüer yardımcısından oluşmaktadır. Sigorta Murakabe Kurulu, 1963 yılından 1994 yılına kadar özerk bir kurul olarak, 1994 yılından sonra ise önce Başbakanlık daha sonra başkanlık sistemine geçilmesiyle birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde faaliyetlerine devam etmiştir. 18 Ekim 2019 tarihinde Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun kurulmasıyla faaliyetlerine son verilmiştir.

Sigorta muhasebesi bir uzmanlık muhasebesidir. Finansal muhasebesinin ilke, esas ve kurallarına göre özel muhasebe hesaplarının kullanımını gerektiren bir muhasebe dalıdır. Sigorta şirketleri diğer ticari işletmeler gibi farklılık arz etmeyen temel muhasebe işlemlerinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan hesaplar kullanmaktadır. Ancak; sigortacılık sektöründe tek tip finansal tabloların hazırlanmasına

imkân tanınması, işletmelerin yükümlülüklerini yerine getirebilmesinin ve finansal güçlerinin izlenebilmesi, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinin muhasebe kayıtlarında ve raporlamalarında tekdüzeliğin sağlanması amacıyla 30 Aralık 2004 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ yayınlanmıştır. Sigortacılık muhasebe sistemi ile sektöre özgü Tekdüzen Hesap Planı; bilanço ve gelir/gider tablosunun tek bir çeşit olarak düzenlenmesine fırsat verilmiş, sigorta işletmelerinde muhasebe kayıtlarında ve finansal tablolarının hazırlanmasına tekdüzen sağlanmıştır (Oğlakçı, 2016: 12 ve Dalkılıç, 2008: 56).

### **2.3.6. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), bankaların faaliyetleri ile ilgili iş ve işlemleri bağımsız bir şekilde denetlemek ve düzenlemek için 1999 yılında çıkarılan Bankalar Kanunu ile faaliyetlerine başlamıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu bankacılık ile ilgili konularda çok sayıda düzenleme yapmıştır. Bu kurum bankaları denetleyen bağımsız denetim firmalarından, faaliyetlerini sürdürürken Avrupa Birliği’nin düzenlemelerine ve uluslararası muhasebe standartlarına yönelik işlem yapmalarını istemiştir (Kocamaz, 2012: 110, Akın ve Ece, 2010: 28)

BDDK tarafından, 2002 yılında Muhasebe Uygulama Yönetmeliği yayımlanmıştır. Bu yönetmelikte bankacılık sektörü ile ilgili on dokuz adet muhasebe standardı yer almaktadır (İbiş ve Özkan, 2006: 34). Fakat 2006 yılında yayımlanan “Bankaların Konsolide Finansal Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Tebliğ” ile kurumun yayınladığı standartlar kaldırılmış, banka finansal tablolarının Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanması ve sunulması gerektiği ifade edilmiştir (Cavlak, 2015: 91).

### **2.3.7. Maliye Bakanlığı Başkanlığında Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonunun Yaptığı Çalışmalar**

1990 yılında ülkemizdeki birçok kesimden yetkililerin katılımlarıyla kurulan bu komisyonun en önemli hedefi, farklı uygulamalara son vermek için kesimlerin tamamını bağlayan tek taraflı bir muhasebe düzeni oluşturmaktır (Başpınar, 2005: 40). Geçmişte muhasebe ilke, kural veya düzenlemeler ile ilgili birbirinden farklı, düzenlemelerin uygulandığı görülmüştür (Akgün, 2007: 127).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile ifade edilen farklılıkların giderilmesi amacıyla aşağıda belirtilen hususlarda; (Arıkan, 1996: 82):

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Finansal tablolar ilkeleri,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile
- Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi ile ilgili olarak birlik sağlanmıştır.

### **2.3.8. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Sermaye Piyasası Kurulu, 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu'nun amacı, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak birey, kurum veya kuruluşların iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemektir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun 15 Kasım 2003 tarihinde 25290 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan kararı ile uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumlu muhasebe standartları uygulamaya konulmuştur (Aksoy, 2005: 190).

Bu uygulamaya tabi olanlar işletmeler arasında; hisse senedi borsada işlem gören işletmeler, aracı kurumlar, portföy yatırım işletmeleri ve bağlı ortaklıkları ile yatırım ortakları yer almaktadır.

### **2.3.9. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun Yaptığı Çalışmalar**

1989 yılında yayımlanan Muhasebe Meslek Kanunu'na göre ülkemizde muhasebe mesleğini düzenlemek üzere Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin açılması kararı alınmıştır (Can ve Gör, 2011: 6).

1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na üye olmuştur. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ise 1994 yılında Türkiye Serbest

Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından kurulmuştur (Kötüoğlu, 2008: 17). Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, 1994 yılında öncelikle uyumlaştırmaya yönelik çalışmalara başlamıştır (Hatunoğlu, Uçaktürk ve Kılı, 2013: 54).

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, finansal raporlarda sunulan bilgilerin; doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve toplum yararını gözeten muhasebe ve denetim standartlarını dikkate alınarak hazırlanmasını esas almaktadır (Başpınar, 2005: 39). Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun muhasebe standartlarının oluşturulması ile elde edeceği amaçlar bu çerçevede aşağıda özetlenmiştir (C. Elitaş ve B.L. Elitaş, 2010: 155).

- Dünya genelinde çalışma faaliyetleri olan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının hazırlanması ile birlikte muhasebede tekdüzeni sağlamak,
- Hem finansal raporların oluşturulmasında hem de üçüncü şahıslara sunulmasında temel alınan muhasebe standartlarını kullanım düzeyini en üst seviyelere taşımak,
- Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki uyumu sağlamak,
- Türkiye ekonomisini ve ihtiyaçlarını birlikte düşünmek,
- Finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında kanunlar ile muhasebe standartları ve uygulamalarının uyumlaştırmak için faaliyetlerde bulunmak ile
- Türkiye'deki muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkeleri çerçevesinde muhasebe standartlarının gelişimini sağlamaktır.

### **2.3.10. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 2002 yılında çalışmalarına başlamıştır (Cavlak, 2015: 35). Böylelikle ülkemizde muhasebe standartları ile ilgili çalışmaları yürütme ve oluşturma yükümlülüğü tek bir kurula verilmiştir. TMSK'nın kuruluş nedeni, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca yönelik şekilde, güvenilir, gerçeğe uygun, kıyaslanabilir ve anlaşılabilir özellikte hazırlanabilmesi için ulusal muhasebenin prensiplerinin gelişmesini ve kabul görmesini

sağlayacak ve devletin faydası için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını yayımlamak ve belirlemektir (Akarçay Ögüz ve İbiş, 2003: 252).

Türkiye muhasebe standartları; TMSK tarafından yayımlanan muhasebe standartları ile finansal raporlama standartlarından oluşmaktadır. Söz konusu standartlar, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayımladığı uluslararası muhasebe standartları ile uluslararası finansal raporlama standartlarının Türkçe'ye çevrilmesi ile oluşturulmuştur. Söz konusu standartlar Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Türkiye Muhasebe Standartlar Kurulu; kavramsal çerçeve dışında, kırk bir tane Türkiye Muhasebe Standart kodunu kullanarak muhasebe standartlarını yayımlamıştır (Akdoğan, 2006: 17).

### **2.3.11. Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) Muhasebe Standartları İle İlgili Düzenlemeler**

Ülkemizde şirket ortaklıklarına, muhasebe işlemlerine, finansal bilgilere ve finansal tablolara yönelik hükümlerde Türk Ticaret Kanunu'nda da yer verilmiştir (Üstündağ, 2000: 38).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 2011 yılında genel hükümleri de dâhil olmak üzere Resmi Gazete'de yayımlanmış, 2012 yılından itibaren ise uygulamaya konulmuştur. Merkezi vergi olan muhasebe anlayışından ayrılarak merkezi bilgi olan muhasebe anlayışına geçiş için önemli basamak olan Türk Ticaret Kanunu, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini uygulama haline getiren finansal raporlama standartları ile uyumlu finansal raporlama yapılmasını, raporlanmış olan bu tabloların ise denetim koşulları çerçevesinde denetimini öngörmektedir (Gürdal, 2013: 2).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile vergi kanunları esasına göre tutulan muhasebenin yerine, işletmelerin yönetimine ve ilgili çıkar sahiplerine işletmenin finansal durumu ile ilgili uluslararası finansal raporlama standartları dâhilinde veri sunmak ön planda tutulmuştur (Savun, 2014: 21).

Türk Ticaret Kanunu'nda işletmelerin bağımsız dış denetime tabi tutulmasının gerekliliği işletmeler ve muhasebeciler için önemli bir karardır. Belirli şartları taşıyan limited ve anonim şirketlerin bağımsız denetimi zorunlu kılınmıştır (Erol Fidan ve Cinit, 2013: 40).

### **2.3.12. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Çalışmalar**

Türkiye Muhasebe Standartlar Kurulu, gerek muhasebe gerekse denetim standartları ile ilgili önemli çalışmalarda bulunmuştur. Fakat kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) haricindeki işletmelere yönelik standartların uygulanması, daha geniş çaplı bir düzenlemenin yapılmasını gerekli kılmaktadır. Eski Türk Ticaret Kanunu'nda da muhasebe standartlarının uygulanmasını sağlayan düzenlemeler olmadığı için yaptırım gücü açısından daha çok Vergi Usul Kanunu (VUK) etkili olmuştur. 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yasalaşması ile beraber muhasebe ile ilgili konularda Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na vurgu yapılmıştır. Bu süreçte 2011 yılında TMSK'nın ismi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) olarak değiştirilmiştir (Dağışan, 2013: 21).

KGK'nun en önemli hedefi, işletmelerin hem gerçeğe hem de ihtiyaca uygun, kıyaslanabilir finansal tablolar sunmalarının sağlanmasına yardımcı olmaktır (KGK, 2017).

Bilişimde kullanılan araçlarının hızlı bir şekilde yaygınlaşması iktisadi faaliyetleri birçok yönden etkilemiş, sermaye ve para piyasaları dünya çapında kolaylıkla bir araya gelebilme olanağına sahip olmuştur. Önceden yalnızca kendi ülkelerinde faaliyette bulunan işletmelerin; uluslararası finansal piyasalardan fayda sağlayabilmeleri ve yatırım yapan kişi ya da kurumların akılcı yatırım kararı verebilmeleri için dünya genelinde hem kaliteli hem de ortak finansal raporlama diline gereksinim duyulmuştur. Daha önce de ifade edildiği gibi işletmelerin bu gereksinimlerini karşılamak için ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) oluşturulmuş, Türkiye'de de bu standartlarla uyumlu olarak Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) yayımlanmıştır. Kurum 2014 yılında Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın uygulama boyutunu bağımsız denetim boyutundan ayırarak, diğer ülkelerdeki uygulamalarda olduğu gibi öncelikle KAYİK'ler ile sınırlı tutmuştur. Daha sonra bağımsız denetime tabi olup belirli limitlerin üzerinde işlem yapan işletmeler için Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları olan (BOBİ FRS)'leri yayımlanarak kullanım alanını genişletmiştir. Hatta Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS) da şu an için taslak olarak yayımlanmıştır.

İlgili kesimlerin görüşleri alındıktan sonra yakın gelecekte KÜMİ FRS'nin de yürürlüğe girmesiyle birlikte muhasebe standartlarının kullanım alanının daha da genişleyeceği açıkça görülmektedir. Aynı zamanda, TMS, TFRS ve BOBİ FRS'ye muhasebeleştirme yapmak zorunda olmayan işletmelerinde kendi isteklerine göre bu standartları uygulamalarına izin verilmiştir. Bu standartları uygulamayan işletmelerin ise kurum düzenleme yapıncaya kadar geçerliliği devam eden ve finansal raporlama çerçevesi olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre muhasebe işlemleri ile raporlama yapmalarına karar verilmiştir (KGK, 2017).

## **2.4. TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ UYGULANMASINDA KARŞILAŞILAN PROBLEMLER**

Muhasebe ve finans alanında uluslararası sınırların neredeyse ortadan kalktığı, küresel ticaretin vazgeçilmez bir hâl aldığı günümüz dünyasında muhasebe biliminde ortak bir dil oluşturma amacıyla oluşturulan bu standartları, uygulama konusunda ülkeler, hem sosyal hem ekonomik nedenlerden dolayı bazı sorunlarla karşı karşıya kalmıştır. Bu sorunlar ise aşağıda belirtilen başlıklarda kısaca özetlenmiştir.

### **2.4.1. Uygulama Esnasında Karşılaşılan Genel Problemler**

Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları; kuramsal ve karmaşık bir yapıya sahiptir. Dilinin ağır olması, devamlı değişiklikler ve güncellemelerin yapılması, gerçeğe uygun değer yaklaşımlarındaki karmaşıklıklar beraberinde standartlar ile ilgili bilgiye sahip olan çalışanlara olan ihtiyacı arttırmıştır. Standartların kabul edilme aşamasında yaşanan bazı problemleri ise aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Hatipoğlu, 2009: 102):

- Uzun İngilizce cümlelerin yer alması,
- Yer alan terimlerdeki çelişkili, çeşitli kavramlarda bile farklı olmayan terimlere yer verilmesi,
- Çeviri yapılırken de kolay olmayan terimlerin kullanılması çeviride karşılaşılan zorluklar arasındadır.

Yukarıda ifade edilen bu hususlar ile ilgili eğitimin ve bilgi düzeyinin yeterli olmaması, vergi kanunlarının standartlar ile uyumsuzluğu, vergi kanunlarında sürekli değişikliğe gidilmesi, standartlar ile ilgili açıklamaların yeterli ve anlaşılır olmaması, Tekdüzen Muhasebe Sisteminden farklı bir anlayış ile hazırlanan standartlara geçişin hızlı olması ülkemizde TMS, TFRS ve BOBİ FRS'ye geçişte karşılaşılan sorunların başında yer almaktadır (Gönen ve Uğurluel, 2007: 231)

#### **2.4.2. Meslek Mensuplarının Bilgi ve Eğitimi ile İlgili Problemler**

TMS ve TFRS hakkında bilgi sahibi olan yeterli çalışan ihtiyacı, yaşanan en temel sorunlar arasındadır. Standartların işletmelere ait finansal işlemlerde dikkate alınmasında muhasebecilerin rolü büyüktür. Bu yüzden standartlara geçiş sürecinde muhasebe çalışanlarının eğitim önceliği en başta gelmelidir (Gönen ve Uğurluel, 2007).

#### **2.4.3. Yasal Nitelik Kazandırılmasında Yaşanan Problemler**

Muhasebe standartlarının yasal niteliklere sahip olması ve bir bağlayıcılığının olması uygulanabilirliği bakımından önemlidir (Akdoğan, 2006: 14). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu aracılığı ile oluşturulmaya başlanan muhasebe ve finansal raporlama standartları ilk etapta yalnızca tavsiye niteliğindedir; daha sonra yasal değişiklikler yapılmış ve bazı işletmeler için zorunlu tutulması TTK'nın 2012 yılında faaliyete geçmesiyle sağlanmıştır.

TTK'nın yürürlüğe girmesi, finansal faaliyetlerde önemli değişikliklere imkân sağlamıştır. TMS ve TFRS'ler belirli şartları taşıyan limited ve anonim şirketler için zorunlu hale gelmiştir. İşletmeler; TMS'ler ile finansal gelecek stratejileri belirlemişlerdir. Türkiye'de faaliyette bulunan işletmelerin vergi merkezli muhasebe sisteminin yerine bilgi merkezli muhasebe sisteminin seçilmesine olanak sağlanmıştır (Gücenme Gençoğlu ve Ertan 2012: 86).

#### **2.5. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI (TMS-19)**

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı (TMS-19), 31 Aralık 2005 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 30 Mart 2006 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

### **2.5.1. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Amacı**

Standart, mevcut bir işin veya işletmenin yöneticileri tarafından çalışma esnasında, iş ilişkisinin bitmesinde ve sonrasında işe verilen emek ve hizmetin karşılığında yapılan ödemelerin ya da çalışanlara sağlanan faydaların raporlamasına ilişkin tekdüzeliğin bir kural çerçevesinde sağlanmasını amaçlamaktadır. İşveren ve işletmeler için önemli bir gider kalemi olan personele ait giderler hakkında finansal tablo okuyucularına ihtiyaç duydukları bilgilerin anlaşılır bir şekilde sunulmasını gerekmektedir. TMS-19, çalışanlara sağlanan yalnızca kıdem tazminatı veya ihbar tazminatı adı altında yapılan ödemeleri değil, ücretler, ikramiyeler ve izin gibi her türlü ödemeleri kapsamaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2020: 533).

İşletmelerin, Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı (TMS-19) gereğince; personeline sağladığı emek ve hizmet karşılığında gelecekte ödemesi gereken faydalara ilişkin borç ve yükümlülükler ile bu faydalar karşılığında çalışanın işletmeye sunmuş olduğu emek ve hizmetlerin karşılığı olan giderler için gerekli muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Ünsal ve Çakıcı, 2019: 381).

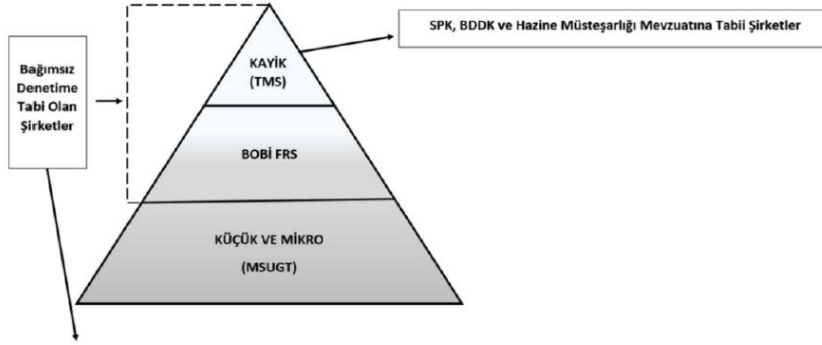
### **2.5.2. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Kapsamı**

Küreselleşen dünyada iktisadi alanda meydana gelen önemli gelişmelerden bir tanesi de uluslararası muhasebe standartlarının kabulü ve uygulanmasıdır. TMS'ler arasında yer alan Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı (TMS-19), uygulamada zorluk yaşanan standartlardan bir tanesidir. Çünkü söz konusu standardı kabul eden ülkelerin ekonomik yapıları incelendiğinde, her ülkenin kendi çalışanları ile ilgili kendine özgü farklı yasal düzenlemelere sahip olduğu görülmektedir (Demirtuyı, 2013: 45).

Yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları şu an için finansal tablo hazırlayan bütün işletmeler tarafından uygulanamamakla birlikte, zamanla kademeli olarak uygulama alanının genişletileceği düşünülmektedir. Şekil 2.1'de hangi işletmelerin TMS, BOBİ FRS ve MSUGT'ye tabi olduğu gösterilmiştir. Bu çerçevede SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığına tabi olan ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar TMS'lere göre finansal tablo hazırlamak zorundadır. Bağımsız denetime tabi olup KAYİK kapsamında değerlendirilemeyen diğer bir ifade ile Şekil 2.1'de belirtilen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan işletmeler bağımsız denetime tabi olup, BOBİ FRS'ye göre

finansal tablo hazırlamak durumundadır. Bilanço esasına göre defter tutan diğer işletmeler ise MSUGT'ye göre finansal tablo hazırlamalıdır.

**Şekil 2.1:** TMS-BOBİ FRS-MSUGT'ye Tabi İşletme Ölçütleri (Güleç, 2018:903)



- Aktif toplamı 200 milyon TL ve üstü
- Yıllık net satış hasılatı 400 milyon TL ve üstü
- Ortalama çalışan sayısına ilişkin eşik değer ise 250 ve üstü olarak dikkate 2021 yılından itibaren dikkate alınmaya devam edilecektir.

TMS-19, çalışanların sağlamış oldukları emek ve hizmetleri karşılığında, çalışanların, çalışma öncesi ve sonrasında faydalanması gereken tüm hakları içermektedir. Genel olarak bu standardın amacı, işçi haklarının ilgili muhasebe politikalarınca yapılacak açıklamalarla belirtilmesidir (Kızıllı, 2019: 7).

### 2.5.3. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında (TMS-19) Yer Alan Tanımlar

TMS-19'un açık ve anlaşılır bir hale getirilmesi için ihtiyaç duyulan tanımlara aşağıda yer verilmiştir (TMS-19, Madde 8):

• **Çalışanlara sağlanan faydalar:** çalışan tarafından işletmeye sağlanan emek veya hizmetler sonucunda ya da iş ile ilişkisinin sona erdirilmesi nedeniyle işveren tarafından çalışana sağlanan haklar veya bedellerin bütünü,

• **Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar:** çalışana sağlanacak olan faydanın tamamının bir yıllık raporlama döneminden sonraki on iki ay içerisinde yerine getirilmesi beklenen faydalar,

**İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar:** çalışanın iş ile olan ilişkisinin sona ermesi halinde çalışana verilebilir hale gelen haklar ve faydalar,

• **Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar:** çalışanlara kısa vadede sağlanmış olan ve iş ilişkisinin sona erdirilmesi veya sonrasında sağlanan faydalar dışındaki diğer tüm faydalar,

**İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar:** aşağıda verilmiş olan seçeneklerden birinin oluşması sonucunda işveren tarafından çalışanın işine son verilmesi sonucu sağlanan faydalardır. Bunlar;

- Yasal yürürlüğe göre belirlenmiş olan emeklilik süresinden önce çalışanın iş akdine son verilmesine ilişkin işletme kararı ile
- Çalışanın iş akdine son verilmesi karşılığında teklif edilen faydaların çalışan tarafından kabul edilmesi olarak ifade edilmektedir.

• **İş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlar:** işletmenin, bünyesinde bulundurduğu bir ya da birden fazla çalışanına iş ilişkisi sonrasında, sağlanacak resmi veya gayri resmi faydaları,

• **Tanımlanmış katkı planları:** işveren tarafından, başka bir fona sabit katkılar ödediği iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlardır. Bu plan türünde personelin cari ve önceki dönemler içerisinde işletmeye sağlamış olduğu hizmetle ilişkili, çalışanlara sağlanması amaçlanan faydaların tümünün karşılanması için mevcut fonun yeterli olmadığı durumlarda, işletmenin katkıda bulunması için herhangi bir hukuki yükümlülüğü yoktur.

• **Tanımlanmış fayda planları:** çalışanlara sağlanan katkı payları hariç, iş ilişkisinin sona ermesinden sonra çalışana sağlanması planlanan faydaları,

• **Çok sayıda işverenin dâhil olduğu fayda planları:** işletmeler tarafından ortak kontrol altında olmayan birden fazla işletmenin katkıda bulunmak amacıyla ortaya koydukları varlıkları bir havuzda toplayan ve bu varlıkları, sağlayacakları katkı ve fayda seviyesinin çalışanları istihdam eden işletmelerin türüne bakılmadan belirlenmesi temeline dayanarak, birden fazla işletmenin çalışanlarına fayda sağlamak üzere kullanan tanımlanmış katkı planları (devlet planları hariç) ya da tanımlanmış fayda planlarıdır.

• **Tanımlanmış net fayda borcu (varlığı):** Tanımlanan net fayda varlığının, varlığın üst sınırı ile sınırlandırılmasından kaynaklı ortaya çıkan etkiye göre düzenlenen açık veya fazlayı,

- **Açık veya fazla:** Tanımlanmış fayda yükümlülüğünden plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin çıkarılması sonucu hesaplanan tutarı,

- **Varlık tavanı:** Planda yapılan geri ödemeler ya da planda ileride meydana gelebilecek katkılardaki azalmalar şeklinde oluşan ekonomik faydaların bugünkü değeri,

• **Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri:** Çalışanların cari ve önceki dönemlerdeki hizmetleri sonucu ortaya çıkan yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla gelecekte beklenen ödemelerin bugünkü değeri,

• **Plan varlıkları;** çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalara yönelik fonlar tarafından elde tutulan varlıklar ile nitelikli sigorta poliçelerini,

• **Çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalara yönelik fonlar tarafından elde tutulan varlıklar:** aşağıdaki seçeneklerde belirtilen tanımlardır.

- Hukuki olarak raporlayan işletmeden bağımsız ve sadece çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesi için oluşturulan fon ve benzeri yapı tarafından elde edilen varlıkları,

- Sadece çalışanlara sağlanmış olan faydaların ödenmesinde kullanılabilen, raporlayan işletmenin kendi alacaklılarının kullanılamayacağı ve faydaların raporlandığı işletmeye geri dönüşünün mümkün olmadığı varlıkları,

• **Gerçeğe uygun değer:** piyasadaki katılımcılar arasında, belirlenen tarihte gerçekleşmesi muhtemel olan bir işlemde, bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenmesi planlanan fiyatı,

• **Cari dönem hizmet maliyetleri:** işletme çalışanlarının içinde bulunulan dönem içerisindeki hizmetlerinin karşılığı olarak ortaya çıkan tanımlanmış faydaların bugünkü değerinde meydana gelen artışları,

• **Geçmiş dönem hizmet maliyetleri:** mevcut bir planda meydana gelen değişimlerden ya da planda ortaya çıkan azalmalardan kaynaklı çalışanların önceki dönemlere ait olan hizmetlerine karşılık tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artış veya azalışları,

• **Tanımlanmış net fayda borcuna ilişkin net faiz:** içinde bulunulan dönem içerisinde tanımlanmış olan net fayda borcunda (varlığında) belirli zamanın geçmesinden kaynaklı değişikliği,

• **Aktüeryal kazanç ve kayıplar:** tanımlanmış fayda yükümlülüğünden kaynaklı varlıkların bugünkü değerinde meydana gelen değişiklikleri,

• **Plan varlıklarının getirisi:** plan varlıklarından kaynaklı faiz, temettü gibi gelirler ile plan varlıklarının gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş artış veya azalışlarından,

- planlanan varlıklarının yönetiminden elde edilen maliyetler ile

- tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini bulmak için kullanılan aktüeryal varsayımlarda kullanılan vergiler hariç, planın kendisine ilişkin ödenecek vergilerin düşülmesi sonucu ortaya çıkan tutardır.

#### **2.5.4. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Türleri**

Çalışanlara hizmetleri karşılığında sağlanan faydalar, nitelik ve değerlendirme özelliklerine daha öncede ifade edildiği gibi beş gruptan oluşmaktadır. Bu seçeneklerden çalışanın uyguladığı bir işin veya sağladığı faydanın bir karşılığı olarak işletmenin hisse senetlerinin verilmesi durumunda Hisse Bazlı Ödemeler Standardı (TFRS-2) ile kayıt altına alınıp düzenlenmektedir. Bu kapsam dışında kalan faydalar ise aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır (Örten vd. 2020: 534):

i. Çalışanlar tarafından, hizmetin sağlandığı dönemi takip eden bir yıl içerisinde tam olarak meydana gelmesi beklenen kısa vadeli faydalar,

ii. Çalışanın işten ayrılması sonrasında sağlanan faydalar,

iii. Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ile

iv. Çalışanın iş akdinin sona ermesi sonrasında sağlanan faydalardır.

##### **2.5.4.1. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar**

TMS-19, çalışanların faydalanması için oluşturulan kısa vadeli faydaları, çalışanların hizmet verdikleri bir dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir durumda olabilecek faydalar (işten çıkarma tazminatı hariç) olarak tanımlamaktadır (Kır, 2016: 8). Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar iki gruba ayrılmıştır. Bunlar (Ünsal, 2019: 122):

• Çalışanların hizmetlerini sağladıkları dönemin sonundan sonraki on iki ay içerisinde tamamı ödenecek olan faydalar;

- Ücretler, maaşlar,
- Geçici iş göremezlik ödenekleri,
- Hafta tatil ve izin ücretleri,
- Kâr payı paylaşımı ve dağıtılan ikramiyeler,
- Ücretli yıllık ve hastalık izinleri, tedavi giderleri,
- Sosyal sigortalar işveren primleri, işsizlik ödenekleri,
- Bireysel emeklilik ve özel sigorta prim ödemeleri,
- Ücrete tabi olmayan ya da indirimli satışı yapılan gıda ve benzeri yardımlar ile
- Ulaşım ve barınma hizmetlerinden oluşmaktadır.

• Çalışanın iş ile olan ilişkisinin sona ermesinin ardından ödenebilir hale gelen faydalar ise

- Çalışana emeklilik sonrasında sunulan sağlık yardımı,
- Çalışana emeklilik sonrasında sunulan hayat sigortası,
- Çalışana emeklilik maaşı ile
- Diğer emeklilik faydaları olarak ifade edilebilir.

- **Ücret ve Maaş:** İşletmelerin, kurum ve kuruluşların çalışanlarının sunmuş oldukları emekleri veya hizmetleri karşılığında çalışanlarına ödedikleri bedel ücret olarak ifade edilmektedir. Ücretler, bir işletmenin üreteceği mamul ve hizmet için kullanılan bedensel ve zihinsel insan gücüne eşdeğer olup iktisadi açıdan emek kullanmak için katlanılan maliyetlerdir. Maaşın, ücretten farkı çalışanlara sağlanan primler ve komisyonları da kapsamış olmasıdır (Kızıllı, 2019: 12).

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 61. maddesinde yer alan bilgiye göre ücret, bir işletmede işverene tabi olan personelin sunduğu hizmet sonucunda personele ödenen para ve para ile nitelendirilebilecek faydalardır. Ücretin huzur hakkı, zam, prim, ikramiye kârın öngörülen yüzdeler bir kısmı, tazminat ve benzeri başka isimlerle de nitelendirilmesi, ücretin adını ve işlevini değiştirmemektedir (GVK, Madde 61).

TMS-19 ücret ile ilgili olarak, gerçekleşen giderlerin borç, peşinen önceden ödenen giderlerin varlık olarak finansal durum tablosuna kaydedilmesini; mevcut

durumda ödenen tutarların ise gider olarak muhasebeleştirilmesini ifade etmektedir. Başka bir ifade ile tahakkuk edip de ödemesi gerçekleşmeyen faydalar, işletmenin borcu, avans şeklinde peşin olarak ödemesi yapılan faydalar ise işletmenin varlığı olarak alacak hakkı şeklinde muhasebeleştirilmektedir. Bir cari dönem içerisinde kayda alınan faydalar ise cari dönem gideri olarak ilgili hesaplara işlenmektedir. TMS-19'da belirtilen bilgiler çerçevesinde bu açıklamanın Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile benzerlik gösterdiği görülmektedir (Kır, 2016: 53).

- **Parasal Olmayan Faydalar:** TMS-19'da parasal olmayan faydalar, sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler şeklinde örneklendirilmiştir (TMS-19, Madde 4).

TMS-19 çalışanlara sağlanan bu faydaları kısa vadeli faydalar olarak kabul etmektedir. Standart kapsamına giren yükümlülüklerin ve maliyetlerin belirlenmesi için kullanılan aktüeryal varsayımlar olmadığı için ve aktüeryal kazanç ya da gider olasılığı bulunmadığından, çalışanların faydalanmış olduğu kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmesi işlemi genel olarak kolay kabul edilmektedir. Ayrıca personele sağlanmış olan kısa vadeli faydalar iskonto edilmeksizin ölçülmektedir. Bu nedenle, sunulan faydalar, gerçekleştikleri dönemde ya gider olarak muhasebeleştirilmekte ya da bir varlığın maliyetine dâhil edilmektedir. (TMS-19, Madde 8).

**İkramiyeler, Kâr Payı Ve Ücretli İzinler:** TMS-19'a göre ikramiye, kâr payı ve izinlerin muhasebeleştirilmesi için kâr paylaşımına ve ikramiye dağıtımına ilişkin tahmini maliyetlerinin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Bu muhasebeleştirilmenin gerçekleşmesi için işletme bu ödemelere ilişkin yasal olarak kabul edilen mevcut bir sorumluluğun bulunması ve bu yükümlülüğün kabul edilebilir şekilde tahmin edilebilmesi sonucunda kâr dağıtımı veya ikramiye ile ilgili tahmini maliyetlerin finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. İşletme aynı zamanda yasal yükümlülüklerin dışında kendi bünyesinde bir ikramiye ödeme geleneğinin oluşması durumunda ise zımni bir yükümlülük sahibi olmaktadır (Demirtuyı, 2013: 53). İşverenin, ikramiye ve kâr paylaşımı konularında tahminde bulunabilmesi için,

- Planın resmi koşullarının, sağlanacak faydanın hesaplanmasına ilişkin bir formül içermesi,

- İşletmenin dağıtılacak tutarı, finansal tablolarında yayımlanması için yetki almadan önce belirlemiş olması,
- Geçmiş uygulamaların, işletmenin zımni kabulden doğan yükümlülüklerine ilişkin açık bir kanıt sağlaması gerekmektedir (TMS-19, Madde 20).

TMS-19'a göre finansal tabloların gerçeği yansıtabilmesi için, çalışanlara sağlanacak ikramiye ve paylaşım planlarının tahmin edilebilir, ölçülebilir ve ödenme ihtimalinin olması yani kârın oluşması gerekmektedir.

Günümüzde modern çalışma koşullarında çalışanlara bir haftalık süre içerisinde bir gün, bir yıllık süreçte ise belirli bir süre dinlenme fırsatının verilmesi hem sağlık hem ekonomik hem de mental açıdan zorunluluk haline gelmiştir. İşletme çalışanlarının sosyal hakkı olan yıllık ücretli izinler sayesinde çalışanların ihtiyaç duydukları dinlenme eylemi karşılanmakta bunun sonucunda da çalışanların bedensel ve ruhsal yorgunluğunu giderilerek daha sağlıklı ve dinlenmiş olarak işe dönmeleri amaçlanmaktadır. Ayrıca yıllık izin, toplum sağlığına ve ekonomiye önemli ölçüde katkı sağlayan bir uygulama olarak kabul edilmektedir. Yıllık ücretli izinlerin ekonomik etkileri, çalışanların yıllık ücretli izinlerinin işletmenin finansal tablolarında gösterilmesi zorunluluğunu da beraberinde getirmektedir (Çelik, 2018: 44).

Bu çerçevede TMS-19'a göre, işletme personellerinin ücretli izinlerinden kaynaklanan kısa vadeli faydalarının beklenen maliyetini, ücretli izin hakkının birikmesi ve birikmemesi durumlarına göre işletmenin finansal tablolarına yansıtılmaktadır (Çelik, 2018: 45).

Çalışan açısından biriken ücretli izinler, mevcut döneme ilişkin hakların çalışan tarafından kullanılmaması halinde ileri tarihe taşınan ve gelecek dönem içerisinde kullanılabilen izinlerdir (TMS-19, Madde 13).

İşletmeler, kurumlar ya da kuruluşlar; tatil, hastalık, kısa vadeli çalışma, anne, baba veya askerlik gibi çeşitli nedenlerden kaynaklı olmak üzere çalışana izin kullandığı zaman dilimi boyunca tahakkuk eden ücretini ödeyebilir. Finansal durum tablosunun düzenlenme tarihi itibarıyla biriken kullanılmamış izinler bulunması halinde ise bu izinlerin tahmini maliyeti de ek bir yükümlülük olarak finansal tablolarda yer almaktadır (TMS-19, Madde 13). Aynı zamanda işletmeler, biriken ücretli izinlerin tahmini

maliyetlerini finansal durum tablosu tarihi itibariyle birikmiş kullanılmayan haklara ilişkin olarak ödenmesi gereken ek tutarlar olarak ölçülebilmektedir (TMS-19, Madde 14).

#### **2.5.4.2. İş İlişkisi Sonrasında Sağlanan Faydalar**

Çalışmayı yani iş akdini tamamladıktan sonra ödenebilir duruma gelen faydalardır. İşten ayrılma sonrasında sağlanan fayda planları ise, bir işletmenin bir ya da daha fazla çalışanına sağladığı, çalışma sonrası döneme ait faydalara ilişkin resmi ya da gayri resmi düzenlemelerdir. İşten ayrılma sonrasında fayda sağlanan planlar iki başlık altında toplanabilir. Bunlar;

##### **• Tanımlanmış Katkı Planları:**

İşletmeler, çalışan kişilere gelecekte yapılacak ödemeleri devletin kurduğu ya da işverenlerin kurduğu bir kuruma aktarmakta ve böylelikle doğabilecek olası bütün risklerden de kaçınabilmektedir. Tanımlanmış katkı planlarında çalışan kişiler, belli bir süre prime tabii tutularak emeklilik maaşlarını hak etmektedir. Sorumluluğun tamamının üçüncü tarafa yansıtılmış olmasından dolayı da bilançoda bununla ilgili bir her hangi kalem bulunmamaktadır. Burada işletmelerin yükümlülüğü varlığa fayda sağlamayı üstlendiği tutar ile sınırlı tutulmaktadır. Aktüeryal risk ve yatırım riski çalışan kişilerin yükümlülüğündedir. İşletme dışında bulunan organlara ödenecek tutarlar ödendiğinde ya da borçlanıldığında gelir tablosuna yansıtılmaktadır (Örten vd. 2020: 536).

##### **• Tanımlanmış Fayda Planları:**

Genel olarak emeklilik maaşı şeklinde olan faydalar, tanımlanmış fayda planlarıdır. Bu planlar, çalışan kişilere emeklilik zamanlarında belli bir tutarda ödemenin yapılmasını garanti etmektedir. Bu nedenle tanımlanmış fayda planı kapsamında ödenecek faydalar; hem işletmeye getireceği yükümlülüğün artması hem yükümlülüklerin ödenmesine ayrılan varlıkların getirisinde düşüş beklenmesi hem de aktüeryal kayıp veya varlıkların doğru yatırımlara yönlendirilmemesi sonucu meydana gelebilecek getiri kaybı riski bulundurmaktadır. Getiri kaybı riski plana dâhil olmakta ve işletme üzerinde kalmaktadır (Akbulut, 2015: 840).

TMS-19'a göre kıdem tazminatı iş ilişkisinin sona ermesinden sonra ortaya çıkan bir fayda olduğundan kıdem tazminatının tanımlanmış fayda planlarının içinde olması gerektiği düşünülmektedir.

#### - Kıdem Tazminatı

Ülkemizde iş kanunu ile ilgili yapılan düzenlemeler sonucunda yaklaşık 32 yıldır uygulanmakta olan 1475 sayılı İş Kanunu 4857 sayılı İş Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle kaldırılmıştır. Ancak yürürlükten kaldırılan 1475 sayılı İş Kanunu'nun kıdem tazminatı hakkında düzenlemeleri içeren 14. maddesinin işlevi halen devam etmektedir. Kıdem tazminatının ne olduğu ve hangi durumlarda ödeneceği hakkında birçok görüş ve düşünce mevcut olup bu görüşler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018: 18):

- Çalışana sağlanan tazminatın ücret olduğunu savunanlar, ödenen ücretin az olduğunu, çünkü çalışanın sunduğu hizmet karşılığında kıdem tazminatından faydalanma hakkının olduğunu, ancak iş sözleşmesinin sona erdirilmesinin ardından ödenmesi nedeniyle geç kalınmış bir ödeme olduğunu savunmaktadır.
- Kıdem tazminatının aslının tazminat olduğu düşüncesini savunanlar ise, çalışanın çalışma süresinde zarar ve yıpranması düşüncesine dayanarak tazminat olduğunu savunmaktadır.
- Çalışana yapılan kıdem tazminatı ödemesinin işsizlik sigortası kapsamında olduğunu iddia edenler, iş güvenliği ve işsizlik sigortası gibi faydaların yapıldığını iddia etmektedir. Çünkü çalışanın iş ile ilişkisinin sonra erdirilmesi durumunda tazminat ödemek zorunda kaldıkları düşüncesi hâkimdir.
- Kıdem tazminatının çalışana ödenen ikramiye olduğu düşüncesi ise, çalışanın işletmeye bağlılığının bir sonucu olduğu düşüncesinden ortaya çıkmaktadır.

Açıklanan bu hususlar dikkate alındığında, iş kanununa göre en az on iki ay süre ile aynı işletme bünyesinde hizmet sunması nedeniyle çalışan işçinin haklı sebeplerden dolayı işinden ayrılır ya da işveren tarafından haksız sebeplerle iş ile olan ilişkisini kesildiğinde kıdem tazminatı alabilmektedir.

Çalışanlara sağlanmış olan bu faydalar iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu faydalardan birincisi; çalışanın emekli olması ile çalışanın iş ilişkisinin sona erdirilmesi halinde ortaya çıkan faydadır. Bu durum sonucunda, tazminatın gerekliliği belirtilmektedir. İkinci fayda ise; bazı durumlarda çalışan, işini kendi menfaati için sonlandırmakta ve faydalarından yararlanmaktadır. Örneğin, çalışanlara sağlanacak olan emeklilik teşviki, çalışanın hak etmiş olduğu ödenekten daha fazla ücret ödendiği ya da çalışanın işini değiştirmesi nedeniyle başka bir seçenek ortaya çıktığında meydana gelmektedir. Bir işin işlevinde bir değişiklik yaşandığında, çalışana belirli bir tutarda tazminat için bir pozisyon veya çalışmakta olduğu pozisyondan daha düşük bir pozisyon önerilebilir. İş görenin iş ile ilişkisini kesmesi durumunda tazminat hakkı varsa, sağlanan fayda bu gruba girebilecek bir faydadır (Çelik, 2018: 46).

TMS-19'a göre, kıdem tazminatı sorumluluğu çalışanın işine son verme sonucunda ödemesi yapılan olarak değil, iş ilişkisinin kesilmesinden önce sağlanan faydalar grubuna girmektedir. İşten çıkarma tazminatları, işletmeye ekonomik olarak yarar sağlamamakta ve doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmektedir (Şener ve Kayıhan, 2020: 4).

Kıdem tazminatının muhasebeleştirilmesi yapılırken daha kolay bir yol olarak kabul edilen tanımlanmış katkı planlarının da hesaplama dâhil edilmesi gerekmektedir. Bunun nedeni raporlama yapan işletme tarafından bir dönem içerisindeki yükümlülüğü, işletmenin ilgili olan dönüğe yaptığı katkı ile belirlenmektedir. Bunun sonucu olarak, burada belirtilen yükümlülük veya giderleri belirlemek için aktüeryal olasılıklara ihtiyaç olmayıp ve aktüeryal kâr ya da zarar olasılığı da ortadan kalkmaktadır. Aynı zamanda bu yükümlülükler, çalışanın sunmuş olduğu hizmet süresinin sona ermesinden sonra on iki aylık süre içerisinde yapılması gerekenler hariç, iskonto edilmemiş meblağlar ile ölçülmektedir. Tanımlı katkı planları yöntemi, prim ödeme sisteminin bir versiyonu olup Türkiye'de sosyal güvenlik primleri ile benzerlik göstermektedir. Ödemesi yapılan primler işletmenin katkısını oluşturmaktadır (Çelik, 2018: 41).

Kıdem tazminatından sağlanacak faydalar işletme ya da şahsın kendi namına işlem yapan muhasebeciler, uzun bir zaman dilimi için kıdem tazminatı uygulamalarını gerçekleştirmektedir. Aynı zamanda TMS-19'da kıdem tazminatı ödeneği için birden fazla seçenek sunulmuş hem ölçüm hem de muhasebe açısından önemli gelişmeler yer

almaktadır. Ortaya çıkan bu yeniliklerin başında ise kıdem tazminatı yükümlülüğünün aktüeryal boyutunun ve paranın zaman değerinin dikkate alınmasıdır (Ünsal, 2019: 382).

- **Aktüeryal Varsayımlar:** İşletmenin iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların maliyetini hesaplamak için gerçeğe yakın olarak yürüttüğü tahminlerdir. Finansal varsayımlar ile iskonto oranı, gelecekteki maaş zammı, ödenecek vergiler ile kıdem tazminatı hesaplanmakta ve bu tutara göre karşılık ayrılmaktadır.

- **İskonto oranı;** özel sektör tahvillerinden raporlama dönemi sonundaki piyasa getirilerine bakılarak belirlenir. Söz konusu piyasanın olmadığı durumlarda devlet tahvillerinin raporlama dönemi sonundaki piyasa getirileri kullanılır. İskonto oranı, aktüeryal riski veya yatırım riskini değil paranın zaman değerini yansıtmaktadır.

TMS-19’da aktüeryal kazanç ve kaybın finansal tablolarda muhasebeleştirilmesinde işletmelere iki seçenek sunulmuştur. Bunlardan ilki dönemin kar/zarar raporunda muhasebeleştirilmesi iken, ikinci seçenek özkaynaklar hesap sınıfında muhasebeleştirilmesidir. Yapılan çalışmada özkaynaklarda muhasebeleştirilmenin daha doğru bir tercih olduğu ifade edilmektedir.

12 Mart 2013 tarihli Resmi Gazete’de söz konusu durum ile ilgili yapılan değişiklik ile birlikte kıdem tazminatı için karşılıklar gerçekleştiği anda özkaynaklarda muhasebeleştirilmektedir. Bu tarihten önce koridor yaklaşımı ile aktüeryal kazanç ve kayıpların önceden belirlenen sınırı geçmesi halinde gelir tablosunda raporlanacağı belirtilmiştir. Koridor yaklaşımındaki sınır tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri ile plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinden büyük olanının %10’unu geçmesi durumunda gelir tablosunda gösterilmesi gerektiğidir (Morais, 2010: 46).

BOBİ FRS’nin 19. Bölümünde “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” başlığına yer verilmiştir. Kıdem tazminatı için ayrılan karşılıklar da bu bölümde ele alınmıştır. Ait olduğu dönem için gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanan kıdem tazminatı, esas ücret üzerinden hesaplanarak finansal durum tablosunda bir yükümlülük olarak gösterilmektedir (Cavlak ve Ataman, 2017: 162).

Kıdem tazminatı karşılığı, Vergi Usul Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu’na (KVK) göre; kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirildiğinden ancak ödenmesi durumunda gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Finansal raporlama standartlarında

gider olarak kabul edilen ancak VUK'a göre gider olarak kabul edilmeyen bu durum karşısında işletmelerde ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmaktadır.

1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde yer alan kıdem tazminatı hesaplaması yapılırken bazı hükümler göz önünde bulundurulmalıdır. Bunlar (Çelik, 2018: 41):

- Çalışanın işe başladığı tarihten sonra uygulanan hizmet sözleşmesinin devam etmesi durumunda, bir yılı kapsayan tam istihdam için kıdem tazminatı ödenmektedir. Yapılan ödemeler, başlanıldığı tarihten itibaren bir yıl boyunca artış gösteren dönemler için oran aynı kalmaktadır.

- Çalışanların iş yerindeki mevkileri, aynı işverenin bir ya da farklı işletmede çalıştığı zamanlar göz önünde bulundurularak, hizmet sözleşmesinin halen geçerli olup olmadığı veya gelişmelere bakılarak yeni bir sonuç çıkacağına bakılmaksızın hesaplama yapılmaktadır.

- Çalışana fayda sağlayacak bir işverenin ya da başka bir işin işletmeye devrinden kaynaklı işverenin devri ya da çalışanın rütbe, işletmede veya işletmedeki hizmet sözleşmelerinde kullanılan sürenin toplamı dikkate alınarak hesaplanmaktadır.

- Ödemesi hala yapılmamış olan, gider ya da yüzde yöntemi gibi parasal değerlerin değişken olduğu zamanlarda, ortalama ücret, son on iki ay içinde ödemesi yapılan ücretin bölünmesiyle hesaplanan kıdem tazminatı esasına göre hesaplanmaktadır.

- Çalışanların hak ettiği kıdem tazminatı alacağı dönem içerisinde bir ücretlendirme yapıldığında, temel ücret, çalışanın iş ile ilişkisinin kesilmesi ile ödemesi yapılan maaşın ödenen maaşının aynı tarihte iş gününe bölünmesi yoluyla hesaplanmaktadır.

- Kıdem tazminatı çalışana belirtilen zamanda ödemesi yapılmadığı takdirde, hâkim, kıdem tazminatı için uygulanacak en yüksek faiz oranını uygulamaktadır.

**Tablo 2.1:** Kıdem Tazminatının TMS-19, VUK, TTK ve BOBİ FRS'ye Göre Karşılaştırılması

<b>TMS-19</b>	İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar içinde; tanımlanmış fayda planlarının içinde yer alan kıdem tazminatı, çalışanın iş akdinin bitiminden sonra yararlandığı faydadır. İşveren için gelecekte ödenmesi gereken bir gider olduğundan finansal tablolarda yer almalıdır.
<b>VUK</b>	Kıdem tazminatı kanunen kabul edilmeyen giderdir. Daha önceki dönemlerde karşılık ayrılan kıdem tazminatları izleyen yılda "Diğer İndirimler" bölümünde gösterilerek indirim konusu yapılmalıdır.
<b>TTK</b>	Kıdem tazminatının gider olarak muhasebeleştirilmesi ve ticari kârın gerçek tutarının tespit edilmesi gerekir.
<b>BOBİ FRS</b>	Dönemsellik kavramı gereğince işverenin öngörülen kıdem tazminatı için karşılık ayırarak, muhasebeleştirilmesi ve finansal durum tablosunda göstermesi gerekir.

#### **2.5.4.3. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar**

Çalışanlara sağlanacak olan diğer uzun vadeli faydaların belirlenmesinde ve uygulanmasındaki belirsizlikler diğer faydalara göre daha azdır. Çalışanlara sağlanacak uzun vadeli faydaların başlaması ve başlanılan faydaların ilerleyen dönemde değiştirilmesinin, işletmeler için önemli tutarlarda hizmet maliyetine yol açacağı düşünülmektedir. TMS-19'da işletmeler için fayda planları hariç farklı planlara da yer verilmiştir. Bu planlardan en önemlisi grup planlama yöntemidir. Bu planlamanın amacı, aynı gruptaki her bir yöneticinin planda bulunan varlıklarını toplayarak yapmış oldukları yatırım ve yönetim giderlerini aza indirmektir. Grup yönetim planlarının, planın belirtilen kuralları göz önüne alınarak, standartta kullanılan bilgilere uygun olarak tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planları olarak sınıflandırılması gerekmektedir (Çelik, 2018: 46).

##### **2.5.4.3.1. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydaların Kapsamı**

TMS-19'da, uzun döneme ait olan ya da finansal durum tablosunun yayınlandığı tarihten itibaren sonraki on iki ay boyunca ödemesinin yapılmaya başlandığı faydalar olup bu faydalar aşağıda belirtilmiştir (TMS-19, Madde 126).

- Uzun dönem çalışma süresi sonrasında çalışanın hak ettiği özel izin, emeklilik maaşı gibi ayrıcalıklar,
- Uzun dönem çalışma sonrasında çalışanın hak ettiği jübile ödeneği ve benzeri ikramiyeler,
- Uzun süreli iş göremezlik tazminatları,

- İşletme personelinin çalışmasının sona erdirilmesinin ardından ya da finansal durum tablosu tarihi itibarıyla on iki ay sonra alınması başlanacak olan kâr payları, primler ve ikramiyeler ile

- İşletme personelinin kazandıktan sonra on iki veya daha uzun bir süre ödemek üzere ertelenen hak ve menfaatleridir.

Çalışana sağlanmış olan bu faydaların değişime uğraması ya da yeni faydaların dâhil edilmesi nadir olarak geçmiş dönemleri de kapsayacak şekildedir. Bunun sonucu olarak faydaların hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinin diğer yöntemlere göre kolay olduğu belirtilmektedir (Örten vd. 2020: 537).

#### **2.5.4.3.2. Kıdeme Bağlı İzinler**

İzinler konusu, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 53. maddesinde verilen bilgilere göre, bir işletmede işe başladığı tarihten itibaren en az on iki ay çalışan işçilere, kıdemlerine göre yıllık izin verilmektedir. Aynı zamanda çalışanlara sağlanacak olan yıllık ücretli izin süresi (Kızıl, 2019);

- Sunulan hizmet süresi 1 yıl ile 5 yıl arasında olan çalışanlara 14 gün,
- Sunulan hizmet süresi 5 yıldan fazla olan ve 15 yıldan az olan çalışanlara 20 gün,
- Hizmet süresi 15 yıl ve daha fazla olan çalışanlar için ise en az 26 gün olmalıdır.

#### **2.5.4.3.3. Jübile ve İhbar Tazminatları**

Jübile çalışanın belirli bir dönem içerisinde hizmet süresini tamamlayıp, işveren tarafından işten ayrılan çalışana teşekkür anlamında ödenen ikramiyedir. İhbar tazminatı ise çalışana belirli sebeplerden ötürü iş ile olan ilişkisini kesmesi durumunda hiçbir bildirimde bulunmadan ya da ihbar süresi sona ermesi durumunda işverenin ödemek zorunda olduğu tazminattır (Parlakkaya, 2010: 282).

Yayınlanmış bildirim süresine bağlı kalmayan çalışan veya işveren ihbar tazminatından faydalanabilir. İşletme, hiçbir bildirimde bulunmadan çalışanın işine son verdiğinde ihbar tazminatı ödemek zorunda olduğu gibi; aynı şekilde çalışan da kanunda belirtilen sürelerde işletmeye bildirimde bulunmaksızın işinden ayrılırsa işverene ihbar tazminatı ödemek zorundadır. İhbar tazminatının amacı, çalışanın işten ayrılma isteğinin

ve işverenin de işten çıkarma düşüncesinin karşılıklı olarak ifade edilmesini sağlamaktır (Kızıl, 2019: 23)

#### **2.5.4.3.4. Uzun Süreli İş Görmezlik Nedeniyle Sağlanan Faydalar**

Çalışanın sürekli olarak iş göremezlik geliri, hizmet esnasında karşılaşılan iş kazası ya da meslekten kaynaklı olarak ortaya çıkabilecek hastalıklar sonucunda kazanma gücünü %10 oranında kaybeden sigortalı işçiye ödenmesi zorunlu olan bir ürettir. Bu gelir, meslekteki kazanma gücünün kaybedilmesi oranına göre tespit edilir. Tam iş göremezlik durumunda 5510 sayılı Kanun'un 17. maddesinde belirtilen tespit edilen aylık kazancın % 70'i kadar gelir bağlanmaktadır. Kısmi çalışma durumlarında ise sağlık sigortasına sahip çalışanlara verilecek gelir aynı şekilde hesaplanmakta ve iş göremezlik oranında ödeme yapılmaktadır. Eğer iş kazası sonucu sigortalı işçi başkasının bakımına muhtaç hale gelmiş ise bağlanacak ödenek prime esas kazancının %100'ü olarak hesaplanmaktadır (Durgut ve Kaya, 2013: 23).

#### **2.5.4.4. İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar**

Çalışanın iş akdinin sona erdirilmesi sonucunda çalışana teşvik amacıyla ve bunun sonucunda ihtiyari olarak yapılan ödeme ya da sağlanan faydalardır. Bu özellikleri itibariyle çalışanlara sağlanacak diğer ileri vadeli faydalardan veya kıdem tazminatlarından ayrı değerlendirilmektedir. Bunlar (Örten vd. 2020: 538):

- İşletmede yer alan bir çalışanın veya bir çalışma grubunun tamamına ya da bir kısmının ilişkisine son verilmesi nedeniyle emeklilik süresi dolmadan emekli edilmesi ve
- Erken emeklilik teşviki sonucu yasal olarak bir yükümlülüğü bulunmayan ihtiyari ek ödemeleri kapsamaktadır.

Çalışana sağlanacak olan bu faydalar çoğu zaman karşılığın tamamının ödenmesi şeklinde yapılmaktadır. Aynı zamanda; personelin iş ile olan ilişkisini kesmesi karşılığında çalışana daha fazla kıdem tazminatı ödenmesi, işten ayrıldıktan sonra çalışanın yeni işte çalışmaya başlayana kadar ya da belirli bir süreye kadar işletme tarafından çalışana ödeme yapılması gibi harcamalar bu faydalar kapsamında değerlendirilmektedir. Bu faydalar kapsamında işletme tarafından çalışana yapılan ödemelerin, çalışanın işletmeye sunmuş olduğu hizmet ile de ilgisinin olmadığı

belirtilmiştir. Bu durumun neticesinde faydanın muhasebeleştirilmesi diğer faydaların muhasebeleştirilmesinden daha farklı olmaktadır (Ünsal, 2019: 169).

TMS-19'un 164. maddesinde, çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında emeklilik ikramiyesi ve kıdem tazminatının hangi fayda havuzunda değerlendirileceği açıklanmıştır. Çalışanlara sağlanan faydalardan bazılarının ödemesinin kesin ancak ödemelerin hangi tarihte yapılacağı kesin değildir. Bu tür faydalar, çalışanların çalıştıkları işten ayrılma nedenleri dikkate alınmadan çalışanlara ödenir. Kıdem tazminatı ve emeklilik ikramiyesi bu oluşuma bir örnektir. Çalışanın işverenine sağlamış olduğu hizmetlerin karşılığında çalışana sağlanan faydalar olmaları nedeniyle, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı sağlanan faydalar olarak değil, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar kapsamında değerlendirilmektedir (Ünsal, 2019: 169). İş akdinin sona ermesinin ardından çalışana sağlanan en önemli faydalar işsizlik maaşı ve kıdem tazminatıdır.

İşsizlik sigortası primlerinin toplanmasından Sosyal Güvenlik Kurumu, İŞKUR ve diğer yetkili kurumlar sorumludur. Aynı zamanda İŞKUR'un faaliyetleri arasında; işverenlerin ve İşsizlik Sigortası Fonu'na devri gerçekleşen devlet desteklerinin, fon yönetim kurulu açısından incelenmelerine ilişkin gerekli tüm işlemleri yapmak, primlerin bireysel kayıtlarını saklamak, Sosyal Sigorta Kurumu'na ihtiyaç duyulan hastalık ve doğum sigortası primlerinin mevcut ödemelerini yapmak, işsiz kalan bireylere mesleki eğitim verilerek bireylerin ilgili işlemlerini takip etmek, işsizlik ödeneği sağlanmasına ilişkin gerekli işlemi yapmak için kanunla verilen görev ve sorumlulukları yerine getirmek için İşsizlik Sigortası Daire Başkanlığı kurulmuştur. İşsizlik primi ödenmesi için şartlar aşağıdaki gibi belirtilmiştir (www.iskur.gov.tr: 2021).

- Sigortalı ve işsizlik sigortası primi ödeyerek 600 gün çalışan sigortalı işsizler için 180 gün,
- Sigortalı ve işsizlik sigortası primi ödeyerek 900 gün çalışan sigortalı işsizler için 240 gün,
- Sigortalı ve işsizlik sigortası primi ödeyerek 1080 gün çalışan sigortalı işsizlere 300 gün işsizlik yardımı hakkı tanınmaktadır.

İşsizlik maaşı bir dönem içerisinde her ayın sonunda işsiz bireyin kendisine ödenmektedir. İlk işsizlik yardımının yapılması, bireyin başvuru tarihinden sonra gelen ayın son günü yapılmaktadır (Kızıl, 2019: 25).

## **2.6. EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA STANDARDI (TMS-26)**

Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı (TMS-26), bir grup şeklinde bütün katılımcılara göre muhasebeleştirilme ve raporlama işlemlerini düzenlemektedir. Katılımcıların emeklilik fayda haklarının kişisel raporlanması ile ilgili değildir. TMS-26 ile TMS-19 benzer konular hakkında açıklamalara yer veren standartlar olduğu için genel olarak karıştırılmaktadır. Fakat TMS-26 işletmenin finansal raporlama konularında planın kendisinin raporlanmasını ele alırken, TMS-19 çalışanların sahip olduğu faydaların maliyetinin muhasebeleştirilmesi üzerinde durmaktadır. Bu yüzden, TMS-26, TMS-19'un bir parçasını oluşturmaktadır.

### **2.6.1. Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardının Kapsamı**

Emeklilik şirketlerine katkı payı ödeyen kişi ya da kurum yöneticileri, oluşturulan fonun ya da planın işleyiş biçimi ile ilgili doğru verilere ulaşmak istemektedir. Bu standart ilgili olduğu planın yatırım pozisyonu, gelirleri, giderleri ve yükümlülükleri ile ilgili raporlamanın nasıl yapıldığı hakkında bilgiler vermektedir.

Emeklilik fayda planları; tanımlanmış katkı planları ya da tanımlanmış fayda planları olarak sınıflandırılabilir. Emeklilik fayda planlarının çoğunluğu, katkı paylarının yatırıldığı ve emeklilik faydalarının ödendiği, sigorta şirketleri aracılığıyla yapılan varlık yatırımlarını içermektedir.

### **2.6.2. Emeklilik Fayda Planlarından Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardında Yer Alan Tanımlar**

Emeklilik Fayda Planlarından Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardında kullanılan tanımlar aşağıdaki gibi özetlenmiştir (TMS-26, Madde 8):

**i. Emeklilik Fayda Planları:** Bir işletmenin çalışanlarına, sunmuş oldukları hizmetlerin hemen bitiminde ya da bitiminden sonra sunacağı faydaların ya da bu faydalara yönelik katkıların; bir belgede yer verilen koşullara ya da işletme uygulamalarından yola çıkarak emeklilik döneminden önce belirlenebildiği ya da tahmin edilebildiği anlaşmalar olarak ifade edilebilir.

**ii. Tanımlanmış Katkı Planları:** Emeklilik faydası olarak ödenecek tutarların, fona yapılan katkılar ile bu katkılardan sağlanan yatırım kazançları aracılığı ile belirlendiği planlardır.

**iii. Tanımlanmış Fayda Planları:** Emeklilik faydası olarak ödenecek tutarların, genel olarak, çalışan kişilerin kârları ya da hizmet verdiği sürelerle göre bir formül ile hesaplandığı planlardır.

**iv. Fonlama:** Gelecek dönemlerde emeklilik faydalarına yönelik olarak yapılacak olan ödemeler ile ilgili yükümlülüklerin karşılanması amacıyla, işveren işletmenin dışında kalan bir işletmeye varlıkların devredildiği işlemlerdir.

**v. Katılımcılar:** Emeklilik fayda planının üyeleri ile plan tarafından temin edilen faydalardan yararlanabilecek bireylerdir.

**vi. Sağlanacak Faydalarda Kullanılabilecek Net Varlıklar:** Planın varlıklarından, üstlenilen emeklilik haklarının bugünkü aktüeryal değerleri haricindeki yükümlülükler çıkarıldıktan sonra kalan varlıklardır.

**vii. Taahhüt Edilen Emeklilik Faydalarının Bugünkü Aktüeryal Değeri:** Çalışmaya devam eden kişiler ile geçmiş dönemde çalışan kişilere, verdikleri hizmetten dolayı emeklilik fayda planı kapsamında ödenmesi varsayılan tutarların bugünkü değeridir.

**viii. Kazanılmış Haklar:** Emeklilik fayda planı kapsamında hizmetin sürekliliği koşuluna bağlı olmayan faydalardır.

### **2.6.3. Tanımlanmış Katkı Planları**

Tanımlanmış katkı planına yönelik raporlamanın amacı, plan ile ilgili ve planda yer verilen yatırımların performansına dair veriler sunmasıdır. Bu noktadaki hedef, genel olarak aşağıdaki konuları kapsayan finansal tabloların hazırlanması ile gerçekleştirilir (Gücenme Gençoğlu vd. 2013: 475). Bunlar;

- Dönem içerisinde meydana gelen önemli faaliyetlere yönelik açıklamalar ve plana, planın üyeliği ile durum ve içeriğine yönelik değişikliğin etkisi;

- Döneme ait işlemleri ve yatırım performansı ile planın dönem sonundaki finansal durumu hakkında bilgi veren tablolar ve
- Yatırım politikalarına yönelik açıklamalar yapan finansal tablolardır.

#### **2.6.4. Tanımlanmış Fayda Planları**

Tanımlanmış fayda planlarına yönelik raporlamanın amacı; hem biriken kaynak hem de plan tarafından sağlanan faydalar arasında zaman içerisindeki ilişkinin değerlendirilmesinde faydalı olan, planın işleyişi ve finansal kaynaklar ile ilgili veriler sunmaktır. Tanımlanmış fayda planları genel olarak, aşağıdaki konuları kapsayan finansal tablolar hazırlanmak amacı ile gerçekleştirilir:(TMS-26, Madde 22)

- Dönem içerisinde meydana gelen önemli faaliyetlere yönelik açıklamalar ve plana, planın üyeliği ile koşul ve içeriği ile ilgili değişikliğin etkisini;
- Döneme yönelik işlemleri ve yatırım performansı ile planın dönemin sonunda finansal durumu hakkında bilgi veren tabloları;
- Söz konusu tabloların bir kısmında ya da farklı bir rapor aracılığı ile aktüeryal bilgiyi ve
- Yatırım politikaları ile ilgili açıklamaları kapsamaktadır.

#### **2.6.5. Taahhüt Edilen Emeklilik Faydalarının Aktüeryal Bugünkü Değeri**

Emeklilik faydasından beklenen ödemelerin bugünkü değeri, katılımcı kişilerin dönem maaş düzeyleri ya da emeklilik dönemine kadar olan zamanda öngörülen maaş düzeyleri kullanılarak hesaplanabilmekte ve raporlanabilmektedir (TMS-26, Madde 23).

##### **2.6.5.1. Cari Maaş Düzeyi Yaklaşımı**

Cari maaş düzeyi yaklaşımının kabul görülmesinin nedenleri aşağıda belirtilmiştir (Gücenme Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, 2013: 400).

- Planda yer verilen her katılımcıya ait olan tutarların toplamı olan üstlenilen emeklilik faydalarının aktüeryal bugünkü değeri böylelikle daha doğru hesaplanabilmektedir. Bunun nedeni, öngörülen maaş düzeyinin kullanılması ile kıyaslandığında daha az varsayım içermesidir.

- Maaş artışı ile ilgili olarak emeklilik faydalarındaki artışlar, maaş artışının gerçekleştiği dönemde planın yükümlülüğü olmakta ve

- Cari maaş düzeyi ile hesaplanan üstlenilen emeklilik faydalarının aktüeryal bugünkü değeri, planın kesintiye uğraması ya da sonlandırılmasında ödenecek tutar ile yakından ilgilidir.

#### **2.6.5.2. Öngörülen Maaş Düzeyi Yaklaşımı**

Öngörülen maaş düzeyi yaklaşımının kabul görülmesinin nedenleri ise aşağıda ifade edildiği gibidir:

- Finansal bilgiler, varsayımlara bakılmadan, işletme devamlılığı ilkesine bağlı olarak hazırlanmalıdır.

- Nihai ödeme planlarında, emeklilik faydaları, emeklilik döneminde ya da yakın dönemdeki maaşlar göz önünde bulundurularak belirlenir. Bundan dolayı maaşlar, katkı payları ve yatırım getiri oranları tahmin edilmek zorundadır.

- Fonlamanın büyük bölümünün tahmin edilen maaşlara bağlı olması durumunda, tahmin edilen maaşların göz önünde bulundurulmaması halinde plan aşırı fonlanmamış iken aşırı fonlanmış veya olması gerekenden eksik fonlanmış iken istenilen seviyede fonlanmış gibi raporlanması sonucunu doğurabilir.

#### **2.6.6. Aktüeryal Değerlemenin Sıklığı**

Birçok ülkede aktüeryal değerlendirme, üç yıl içerisinde bir kereden fazla yapılmamaktadır. Finansal tabloların düzenlendiği dönemde, herhangi bir aktüeryal değerlemenin yapılmaması sonucunda, en yakın dönemli değerlendirme ele alınmakta ve ilgili değerlemenin dönemi açıklanmaktadır (TMS-26, Madde 27).

#### **2.6.7. Plan Varlıklarının Değerlemesi**

Emeklilik fayda planına yönelik yatırımlar gerçeğe uygun değerleriyle gösterilir. Pazarlanabilir menkul kıymetler bakımından gerçeğe uygun değer piyasa değeri olarak tanımlanmaktadır. Gerçeğe uygun değere ulaşılmasının imkânsız olduğu plana ilişkin yatırımlarda, gerçeğe uygun değerlerin tespit edilememesinin nedenlerinin açıklanması gerekir (TMS-26, Madde 32).

Pazarlanabilir menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değeri, menkul kıymetlerin raporlama dönemindeki değeri ile döneme yönelik yatırım performansının kullanım açısından en uygun ölçüm yöntemi olması nedeniyle piyasa değeridir. Sabit itfa değeri olan ve ilgili planın yükümlülüklerinin bütününe ya da belirli bölümünü karşılamak için satın alınan menkul kıymetler, itfasına kadar sabit getirisi olduğu tahminine göre en son itfa değeriyle gösterilebilir. Plana yönelik yatırımların gerçeğe uygun değerine ulaşmasının imkânsız olmadığı durumlarda; bir işletmenin toplam sahipliği gibi, gerçeğe uygun değerın hangi nedenler ile kullanılmadığı açıklanır. Yatırımların piyasa değerinin ya da gerçeğe uygun değerinin haricinde bir değer ile gösterildiği durumlarda ise genel olarak gerçeğe uygun değer de açıklanır. Fonun faaliyetlerinde kullanılan varlıklar, bu duruma yönelik olarak uygulanabilen standart hükümlerine göre muhasebeleştirilmektedir (Gücenme Gençoğlu vd. 2013: 478).

#### **2.6.8. Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardında Yer Alan Açıklamalar**

Tanımlanmış fayda planı ya da tanımlanmış katkı planı olup olmadığına bakılmadan, emeklilik fayda planına yönelik finansal tablolarda aşağıdaki hususlara yer verilmiştir (TMS-26, Madde 34):

- Sağlanacak faydalarda kullanılabilen net varlıklar değişim tablosu,
- Uygulanması önem arz eden muhasebe politikalarının kısaltılmış hali ve
- Söz konusu planın açıklaması ve dönem içerisinde plana yönelik değişikliklerin etkisidir.

Emeklilik fayda planları yoluyla hazırlanan raporlar, uygulanabilirliğinin mümkün olduğu durumda, aşağıdaki konuları içermektedir:

- i. Sağlanacak faydalarda kullanılabilen net varlıklar tablosu;
  - Uygun bir şekilde sınıflandırılmış dönem sonu varlıkları,
  - Varlıkların değerlendirme esaslarını,
  - Sağlanacak faydalarda kullanılacak net varlıkların % 5'ini ya da bir türdeki menkul kıymetlerin % 5'ini geçen yatırıma yönelik ayrıntıları,
  - İşverenlerin dâhilinde yapılan yatırımların detaylarını,

Üstlenilen emeklilik faydalarının aktüeryal bugünkü değeri haricindeki yükümlülükler;

**ii.** Sağlanacak faydalarda kullanılabilen net varlıklar değişim tablosu;

- İşveren katkıları,
- Çalışan katkıları,
- Faiz ya da kâr payı gibi yatırım gelirleri,
- Diğer gelirler,
- Fayda ödemeleri ya da borçları
- Yönetim giderleri,
- Diğer giderler,
- Gelir üzerindeki vergiler,
- Yatırımların elden çıkarılmasından dolayı kâr ve zararlar ile yatırımların değerindeki değişimler ile
- Diğer planlardan ve diğer planlara yapılan transferler olarak ifade edilebilir.

**iii.** Tanımlanmış fayda planları bakımından, söz konusu plan şartlarında üstlenilen faydalar dikkate alınarak şu ana kadar yapılan hizmetler için cari ya da varsayılan maaş düzeyleri göz önünde bulundurularak hesaplanan emeklilik faydalarının aktüeryal bugünkü değeri; bu veriler, finansal tablolar ile bir bütün olarak yorumlanacak, bunlar ile birlikte bir aktüeryal raporda da yer verilebilir.

**iv.** Tanımlanmış fayda planları bakımından, yapılan önemli aktüeryal tahminlerle üstlenilen emeklilik faydalarının aktüeryal bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılan yöntemle yönelik açıklamaları içermektedir.

Emeklilik faydasına yönelik plan ile ilgili bir rapor, finansal tabloların bir parçası ya da farklı bir rapor olarak ilgili planın bir tanımını içermektedir. Bu tanım aşağıda belirtilen hususları içerisinde bulundurabilir:

- İşverenler ile ilgili çalışan gruplarının isimlerini,
- Emeklilik faydalarından yarar sağlayan katılımcılar ile yarar sağlaması mümkün olan diğer katılımcıların sayısını;
- Söz konusu planın türünü;

- Katılımcıların plana katkı sağlayıp sağlamadığına ilişkin açıklamayı,
- Katılımcılara taahhüt edilen emeklilik faydalarının tarifini;
- Planın her koşulda sona ermesi şartlarının belirtilmesi olarak ifade edilebilir.

Kullanan kişilerin kolay bir şekilde ulaşabileceği, söz konusu planın açıklandığı diğer belgelere atıfta bulunulması ile yalnızca sonradan meydana gelen değişikliklere yönelik verilerin sunulması da mümkündür.

## **2.7. HİSSE BAZLI ÖDEMELER STANDARDI (TFRS-2)**

Hisse Bazlı Ödemeler Standardı (TFRS-2)'nin amacı; hisse bazlı ödeme işlemleri gerçekleştiren bir işletmenin yapması gereken finansal raporlamaya yönelik konuların düzenlenmesidir. TFRS-2, işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkileri, çalışan kişilerin hisse senedi opsiyon hakkına sahip işlemlere bağlı giderleri de içerisinde bulundurarak, kâr ya da zararıyla finansal durumunda belirtilmesini mecburi tutar olarak açıklanmıştır.

TFRS-2'nin ikinci maddesinde ise hisse bazlı ödemelerin kapsamı hakkındaki bilgilere yer verilmiştir. Bunlar;

**i.** İşletmenin, öz kaynağına bağlı finansal araçlar karşılığında mal ya da hizmet sağladığı, öz kaynağına bağlı hisse bazlı ödeme işlemleri,

**ii.** İşletmenin mal ya da hizmet sağladığı satıcılarına, elde ettiği mal ya da hizmet karşılığında, hisse senedi ya da diğer öz kaynağına dayalı finansal araçların değerine bağlı olarak belirlenen tutarda borç yüklendiği, nakit ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri,

**iii.** İşletmenin mal ya da hizmet sağladığı ve buna yönelik anlaşmanın, işletmenin ya da satıcının, anlaşma konusu mal ya da hizmet karşılığının nakit şekilde ya da işletmenin öz kaynağına dayalı finansal araçlar ihraç etmesi yolu ile ödenmesi imkânlarına sahip olduğu işlemleri kapsamaktadır.

Fakat TFRS-2'nin ikinci maddesinde açıklandığı gibi söz konusu standart, bir işletmenin karşılığında mal ya da hizmet sağladığı hisse bazlı ödeme işlemlerinde uygulanmaktadır. Mallar; stoklar, sarf malzemeleri, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ile diğer finansal olmayan varlıkları içermektedir. Ancak İşletme Birleşmeleri Standardının (TFRS-3) uygulandığı, işletme birleşmelerinde teslim alınan

net varlıkların bir kısmı şeklinde edinilen mallara TFRS-2 uygulanmamaktadır. Bundan dolayı işletme birleşmelerinde, teslim alınan ve kontrolünün sağlanması karşılığında ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçlar TFRS-2'nin kapsamında değildir. Fakat teslim alınan, çalışan kişilere, kendi finansal statüleri oranında ihraç ettiği özkaynağa dayalı finansal araçlara TFRS-2 uygulanmaktadır. Benzer olarak, hisse bazlı ödeme anlaşmalarında, işletme birleşmeleri ya da öz kaynağın tekrardan yapılandırılması işlemi neticesinde meydana herhangi bir değişiklik, TFRS-2'ye uygun bir şekilde muhasebeleştirilir (TFRS-2, Madde 5).

Aynı zamanda işletmenin, Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum Standardının (TMS-32) sekizinci ile onuncu paragrafları ile Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardının (TMS-39) beşinci paragrafları kapsamı içerisinde olan hisse bazlı ödeme işlemleri yolu ile sağladığı mal ya da hizmetlere yönelik sözleşmelerden meydana gelen işlemlere de TFRS 2 uygulanmamaktadır (TFRS-2, Madde 6).

TFRS-2 'de belirtilen bazı terim ile tanımlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

**i. Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri;** işletme ile ilgili mal ve hizmeti, bunların, hisse senetleri ya da diğer özkaynağa dayalı finansal araç değerlerinden belirlenen karşılıklara yönelik borcunu, nakit ya da diğer varlıkların söz konusu tedarikçiye ödenmesi amacı ile sağladığı işlemleri ifade eder.

**ii. Çalışanlar ve benzer hizmetleri sağlayan diğerleri;** işletmeye bireysel hizmet sunan ve aşağıdaki şartlardan herhangi birini sağlayan kişileri ifade etmektedir.

- Hukuki ya da vergisel açıdan çalışan olarak kabul gören,
- Hukuki ya da vergisel açıdan çalışan olarak kabul görülenlerle aynı şekilde işletmenin istekleri doğrultusunda çalışan,
- Sağladıkları hizmetlerin çalışan kişilerin verdiği hizmetlerle benzerlik gösterenleri ifade etmektedir.

**iii. Öz kaynağa dayalı finansal araç;** İşletmenin bütün borçları düşüldükten sonra varlıklarında bir hakkı gösteren sözleşmelerdir.

**iv. İhraç edilmiş özkaynağa dayalı finansal araç;** işletme tarafından hisse bazlı ödeme anlaşmalarıyla başka bir tarafa sağlanan, işletmenin özkaynağa dayalı koşullu veya koşulsuz finansal aracı sağlama hakkıdır.

**v. Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri;** işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlar karşılığında hem mal hem de hizmet sağladığı hisse bazlı ödeme işlemleridir.

**vi. İçsel değer;** Karşı tarafın onaylama ya da alma hakkına sahip olduğu hisse senetleriyle karşı tarafın bu senetler için ödeyeceği fiyat arasındaki farktır.

**vii. Hisse bazlı ödeme anlaşması;** işletme ile diğer taraf arasında hisse bazlı ödeme işlemine yönelik yapılan sözleşmelerdir. Böylelikle, karşı tarafa işletmenin hisse senetlerinin veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçların fiyatlarının temel alındığı tutarlar karşılığında işletmenin nakit ya da diğer varlıklarını sağlama, ya da belirli hakediş şartlarının oluşturulması dâhilinde işletmeye özkaynağa dayalı finansal araçlar alma hakkı tanınır.

**viii. Hisse bazlı ödeme işlemleri;** işletmenin öz kaynağa dayalı finansal araçlar karşılığında mal ya da hizmet sağladığı veya işletmenin hisse senetlerinin ya da diğer öz kaynağa dayalı finansal araçlarının fiyatları esas alınarak mal ya da hizmet sağladığı işlemlerdir.

**ix. Hisse senedi opsiyonu;** hamiline, belli bir dönem için işletmenin hisse senetlerini sabit veya daha önceden belirlenebilecek olan fiyattan sağlama sorumluluğunu değil, ancak hakkını veren sözleşmedir.

**x. Piyasa koşulu;** belli bir hisse senedi fiyatına ya da hisse senedi opsiyonunda belli bir içsel değere ulaşılması veya işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarının diğer işletmelerin özkaynağa dayalı finansal araçlarının piyasa fiyatlarına yönelik bir endeks karşısındaki piyasa değerine göre belirlenmiş amaca erişilmesi gibi öz kaynağa dayalı finansal aracın kullanım fiyatının, hak edişinin ya da kullanılmasının bağlı olduğu, işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarının piyasa değeri ile ilgili olan performans koşuludur. Piyasa koşulu, karşı tarafın belli bir hizmet dönemini tamamlamasını gerektirir.

**xi. Hizmet koşulu;** işletmeye hizmetin sağlanması sırasında karşı tarafın belli hizmet dönemini tamamlaması gereken bir hakediş koşuludur. Sebebine bakılmadan, hakediş dönemi sırasında karşı tarafın hizmet sağlamayı bitirmesi durumunda koşul sağlanmamış olmaktadır. Hizmet koşulu bir performans amacının karşılanmasını gerektirmemektedir.

## 2.8. TÜRKİYE’DE EMEKLİ OLMA ŞARTLARI

Türkiye’de emeklilik şartları erkek, kadın ve engelli olmak üzere farklılaştırılmıştır. Günümüz şartlarında sigorta primlerinin yüksek oluşundan dolayı işverenlerin sigortasız işçi çalıştırma oranı oldukça yüksektir. İşsizlik oranının artması ile beraber iş bulmakta oldukça zor hale gelmiştir. Aşağıdaki Tablo 2.2, Tablo 2.3 ve Tablo 2.4’te emeklilik ile ilgili şartlar belirtilmiştir.

**Tablo 2.2: Erkekler İçin Emeklilik Yaş Şartları**

Sigorta Primi Başlangıç Tarihi	Yıl Şartı/Prim Gün Sayısı	Emeklilik Yaşı Şartı
01.01.2009-2023	01 Ocak 2009 tarihinden itibaren 7100 güne her yılbaşında +100 gün	60
31.12.2008-2009	7100 gün	
09.09.1999-31.12.2008	7000 gün	
24.11.1998- 08.09.1999	25 yıl-5975 gün	58
24.05.1997-23.11.1998	25 yıl-5900 gün	57
24.11.1995-23.05.1997	25 yıl-5825 gün	56
24.05.1994-23.11.1995	25 yıl-5750 gün	55
24.11.1992-23.05.1994	25 yıl-5675 gün	54
24.05.1991-23.11.1992	25 yıl-5600 gün	53
24.11.1989-23.05.1991	25 yıl-5525 gün	52
24.05.1988-23.11.1989	25 yıl-5450 gün	51
24.11.1986-23.05.1988	25 yıl-5375 gün	50
24.05.1985-23.11.1986	25 yıl-5300 gün	49
24.11.1983-23.05.1985	25 yıl-5225 gün	48
24.05.1982-23.11.1983	25 yıl-5150 gün	47
24.11.1980-23.05.1982	25 yıl-5075 gün	46
24.05.1979-23.11.1980	25 yıl-5000 gün	45
09.09.1976-23.05.1979	25 yıl-5000 gün	44
08.09.1976 ve öncesi	25 yıl-5000 gün	Yaş sınırı yok

Erkekler için emeklilik yaş şartlarına bakıldığında 1999, 2008 ve 2009 yıllarında emeklilik yaşı 60 yaş iken önceki yıllardaki emeklilik şartlarında yaş sınırı

düşmüş, buna paralel olarak çalışma yılı değişmezken prim gün sayılarında da düşüşler gözlemlenmiştir.

**Tablo 2.3: Kadınlar İçin Emeklilik Yaş Şartları**

Sigorta Primi Başlangıç Tarihi	Yıl Şartı/Prim Gün Sayısı	Emeklilik Yaşı Şartı
31.12.2008-2009	7100 gün	58
09.09.1999-2008	7000 gün	
24.05.1999-08.09.1999	20 yıl/5975 gün	56
24.05.1998-23.05.1999	20 yıl/5975 gün	55
24.05.1997-23.05.1998	20 yıl/5975 gün	54
24.05.1996-23.05.1997	20 yıl/5900 gün	53
24.05.1995-23.05.1996	20 yıl/5825 gün	52
24.05.1994-23.05.1995	20 yıl-5750 gün	51
24.05.1993-23.05.1994	20 yıl-5675 gün	50
24.05.1992-23.05.1993	20 yıl-5600 gün	49
24.05.1991-23.05.1992	20 yıl-5525 gün	48
24.05.1990-23.05.1991	20 yıl-5450 gün	47
24.05.1989-23.05.1990	20 yıl-5375 gün	46
24.05.1988-23.05.1989	20 yıl-5300 gün	45
24.05.1987-23.05.1988	20 yıl-5225 gün	44
24.05.1986-23.05.1987	20 yıl-5150 gün	43
24.05.1985-23.05.1986	20 yıl-5075 gün	42
24.05.1984-23.05.1985	20 yıl-5000 gün	41
09.09.1981-23.05.1984	20 yıl-5000 gün	40
01.04.1981-08.09.1981	20 yıl-5000 gün	38
01.04.1981 ve öncesi	20 yıl-5000 gün	Yaş şartı aranmaz

Kadınlar için emeklilik yaş şartlarına bakıldığında 09 Eylül 1999 yılından 2009 yılının sonuna kadar sigorta primi başlangıç tarihi olanların emeklilik yaşı 58 yaş iken, önceki yıllarda sigorta primi başlayanların 20 yıl prim yılı baz alınırken yaş sınırında düşüşler görülmüştür.

Erkek ve kadın emeklilik yaş şartlarında göze çarpan yaş sınırının erkeklerde daha fazla olmasıdır. Türkiye ortalama yaşanan yaş sınırına bakıldığında erkeklerin 75,9 yıl kadınların ise 81,30 yıl yaşadığı tespit edilmiştir. Bu durum Türkiye’de bireylerin emeklilik döneminin en fazla 5-10 yıllık bir süreyi kapsadığını göstermektedir.

**Tablo 2.4: Engelliler İçin Emeklilik Yaş Şartları**

<b>Sigorta Primi Başlangıç Tarihi</b>	<b>3.Derece %40-%59</b>	<b>2.Derece %60-%79</b>	<b>1.Derece %80 ve üzeri</b>
05.08.1991 ve daha önce	15 yıl/3600 gün	15 yıl/3600 gün	15 yıl/3600 gün
06.08.1991-05.08.1994	16 yıl/3760 gün	15 yıl 8 ay/3680 gün	15 yıl/3600 gün
<b>Sigorta Primi Başlangıç Tarihi</b>	<b>3.Derece %40-%59</b>	<b>2.Derece %60-%79</b>	<b>1.Derece %80 ve üzeri</b>
06.08.1994-05.08.1997	17 yıl/3920 gün	16 yıl 4 ay/3760 gün	15 yıl/3600 gün
06.08.1997-05.08.2000	18 yıl/4080 gün	17 yıl/3840 gün	15 yıl/3600 gün
06.08.2000-05.08.2003	19 yıl/4240 gün	17 yıl 8 ay/3920 gün	15 yıl/3600 gün
05.08.2003-30.09.2008	20 yıl/4400 gün	18 yıl/4000 gün	15 yıl/3600 gün
<b>Sigorta Primi Başlangıç Tarihi</b>	<b>3.Derece %40-%59</b>	<b>2.Derece %60-%79</b>	<b>1.Derece %80 ve üzeri</b>
01.10.2008-31.12.2008	18 yıl/4 bin 100 gün	16 yıl/3 bin 700 gün	15 yıl/3 bin 700 gün
01.01.2009-31.12.2009	18 yıl/4 bin 200 gün	16 yıl/3 bin 800 gün	15 yıl/3 bin 800 gün
01.01.2010-31.12.2010	18 yıl/4 bin 300 gün	16 yıl/3 bin 900 gün	15 yıl/3 bin 900 gün
01.01.2011-31.12.2011	18 yıl/4 bin 400 gün	16 yıl/4 bin gün	15 yıl/3 bin 960 gün
01.01.2012-31.12.2012	18 yıl/4 bin 500 gün	16 yıl/4 bin 100 gün	15 yıl/3 bin 960 gün
01.01.2013-31.12.2013	18 yıl/4 bin 600 gün	16 yıl/4 bin 200 gün	15 yıl/3 bin 960 gün
01.01.2014-31.12.2014	18 yıl/4 bin 680 gün	16 yıl/4 bin 300 gün	15 yıl/3 bin 960 gün
01.01.2015'ten sonra	18 yıl/4 bin 680 gün	16 yıl/4 bin 320 gün	15 yıl/3 bin 960 gün

Bir bireyin engelli sayıla bilmesi için iş gücünün az %40'ını kaybetmesi gerekmektedir. Sağlık raporuna göre engellilik dereceleri;

- % 80 ve üzeri 1. derece
- %60-%79 arası 2. derece
- %40-%59 arası 3. derece olarak belirlenir.

Engellilerin emekli olabilmeleri ile ilgili koşullar, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortalar Kanunu'nun yaşlılık sigortasından sağlanan haklar ve yararlanma şartlarını düzenleyen 28. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre 28. maddedeki yaşlılık sigortasından sigortalıya sağlanan haklar şunlardır:

- i. Yaşlılık aylığı bağlanması ile
- ii. Toptan ödeme yapılmasıdır.

Tablo 4'te de görüldüğü gibi engellilik derecesi arttıkça emeklilik prim günü azalmaktadır.

## 2.9. EMEKLİ FAYDA PLANLARININ BOBİ FRS ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

BOBİ FRS, çalışmanın daha önceki bölümlerinde de belirtildiği gibi bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS'yi uygulamayan ve belirli limitlerin üzerinde işlem gören işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken uygulaması zorunlu olan finansal raporlama standardıdır.

29 Temmuz 2017 tarihinde 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan BOBİ FRS, 1 Ocak 2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Kamu Gözetimi ve Denetimi Standartları Kurumu tarafından hazırlanarak yürürlüğe girmiştir.

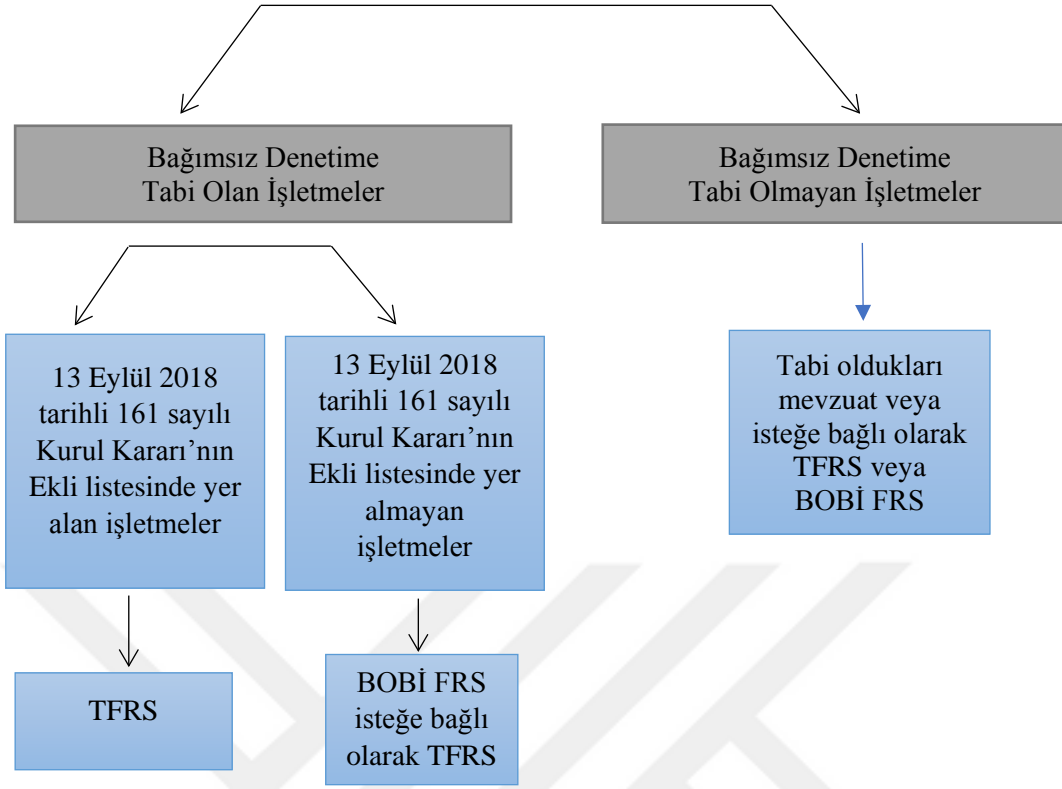
01 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında en az 2 yıl tercihen TFRS'yi uygulayan işletmelerin BOBİ FRS'yi uygulamaları mümkündür. Bunun yanında 01 Ocak 2018 tarihinden önce TFRS'yi uygulamayı tercih eden işletmelerin en az 2 yıl art arda TFRS'yi uygulama şartı bulunmamakla beraber istedikleri zaman BOBİ FRS'yi uygulayabilmektedir. BOBİ FRS'ye tabi işletmelerin hazırlaması gereken finansal tablolar;

- Finansal Durum Tablosu,
- Kâr/Zarar Tablosu,
- Nakit Akış Tablosu,
- Öz Kaynak Değişim Tablosu,
- Muhasebede bazı açıklayıcı bilgilerin yer aldığı dipnotlar ve karşılaştırmalı bilgilerden oluşmaktadır.

Finansal raporların hazırlanmasında; tam set muhasebe standartları ile BOBİ FRS arasındaki en temel farklılık BOBİ FRS'de kapsamlı gelir tablosunu bölümünün düzenlenmesine gerek olmamasıdır.

Finansal durum tablosunda kısa ve uzun vadeli kaynaklar içinde kıdem tazminatı karşılıkları başlığı yer almaktadır. BOBİ FRS Bölüm 19'da yer alan kıdem tazminatı karşılıkları TMS-26'nın karşılığı olarak görülmektedir. BOBİ FRS kıdem tazminatı hesaplamasında finansal durum tablosunda yer verirken kolaylaştırıcı yöntemler kullanmıştır.

**Tablo 2.5:** Türkiye de Geçerli Olan Finansal Raporlama Çerçeveleri



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Muhasebe standartlarının ve finansal raporlamanın en önemli amacı, işletmenin faaliyetleri ile ilgili doğru, güvenilir, ihtiyaca uygun veriler sunmaktır. Çalışmanın bu bölümünde ise, TMS-19'a ilişkin hesaplamalar ve muhasebeleştirme işlemleri ele alınmaktadır.

#### 3.1. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN KISA VADELİ FAYDALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışanlara sağlanacak olan faydalar kapsamında, çalışan bireylerin sunmuş oldukları hizmetin verildiği bir yıl içerisindeki raporlama döneminden itibaren on iki aylık süre dilimi içerisinde karşılanması beklenen kısa vadeli faydalar çalışmanın daha önceki bölümlerinde de belirtildiği gibi;

- Ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkıları,
- Ücretli yıllık ve hastalık izinleri,
- Kârdan pay verilmesi ve primler ile
- Mevcut çalışanlar için sağlanan parasal olmayan faydalar sağlanması şeklindedir (Ünsal, 2019: 122).

Yukarıda belirtilen bu faydaların işverenlere ait sorumlulukları ve katlanması gereken maliyetleri 12 aydan daha kısa sürede sağlanması gerektiği için sağlanan bu faydaların ölçülmesi ve kayıtlara alınmasında bugünkü değerine indirilmesi söz konusu değildir. 12 aydan kısa sürede sağlanmış olan faydaların çalışanlara sağlanması için yapılan ödemelerin tümünün niteliği ve adı fark etmeksizin; gerek hukuki açıdan bir gereklilik olarak, gerek iş sözleşmesinden kaynaklanan ve gerekse de işletmenin kendi kararları sonucunda ödemesi yapılsın; sağlanmış olan faydalar karşılandığı dönem içerisinde değil çalışanların kendi faydalandığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Sağlanan bu faydaların bugünkü değerini ölçmeye ihtiyaç duyulmadığı için, aktüeryal olasılıkların hesaplanmasına gerek yoktur. Bu nedenle faydaların muhasebe işlemleri esnasında aktüeryal gelir ve zararları da mümkün

değildir. 12 aydan kısa olan faydalar iskonto edilmeden kayıtlara alınması ve ölçümü mümkündür (Kızıl, 2019: 56).

Söz konusu husus vergisel açıdan ele alındığında çalışanlara ilişkin ücret ve benzeri faydaların maliyet hesaplarına dâhil edilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu çerçevede TMS-19 vergi yasaları ile uyumludur. Başka bir ifadeyle, üretim işletmelerinde çalışanlar için katlanılan kısa vadeli faydalar, ilgili varlığın maliyetine dâhil edilmelidir (Demirtuyı, 2013: 107).

### **3.1.1. Ücret, Maaş, Sosyal Güvenlik Katkılarının Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi**

Çalışanlara bir cari dönem içerisinde çalıştıkları kuruma sunmuş oldukları hizmetler karşılığında ödenmesi planlanan 12 aydan kısa olan faydaların iskonto edilmeyen tutarından mevcut ödemesi yapılmayan ücretler düşürüldükten sonra kalan tutar, borçlandırılarak muhasebe kaydı yapılır. Ödemesi yapılan tutarın, kısa dönemli sağlanacak faydaların iskonto edilmeyen fiyatından yüksek olması durumunda, fazla ödemesi sağlanan fayda ya gelecekte ödemesi yapılacak faydalara mahsup edilir ya da geri alınmasını sağlayacak oranda varlık olarak muhasebeleştirilir. Çalışana ilerleyen zamanlarda kendisine sağlanacak olan ücretlerden hesaplanmak üzere ödenen borç paraların finansal durum tablosunun aktifinde varlık olarak Personel Avansları Hesabında raporlanması örnek olarak gösterilebilir. Çalışanlara sağlanacak olan bu faydaların tümünün doğrudan gider olarak muhasebe kayıtlarında gösterilmesi gerekmektedir.

TMS-19'un 11. maddesinde yer alan bilgilere göre, çalışan bir muhasebe dönemi içerisinde işverene hizmet sunduğunda, sağladığı bu hizmet için ödenmesi gereken çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların iskonto edilmeyen tutarın; diğer tüm TFRS'lerin bu faydanın varlık maliyetine eklenmesine izin vermeme ya da zorunlu tutmama halinde (TMS-2 Stoklar ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar), tüm masrafları gider olarak muhasebeleştirir (Kızıl, 2019: 48).

TMS-19'a göre bir yıldan kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydalar, işletme için gider olarak muhasebeleştirilmekte ve gelir tablosunda ilgili yerde raporlanmaktadır. TMS-19 ile vergi mevzuatımız arasında kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydalar açısından farklılık bulunmamaktadır (Ünsal, 2019: 122).

### ÖRNEK-1:

“A” Ticari İşletmesi 31 Mayıs 2021 tarihinde, idari işlerde 3.557,00 TL brüt ücretle çalışan, bekâr ve çocuğu olmayan bir personeline aylık ücret tahakkuk ettirmiş olup, ödemesini yapmıştır. Bu ödemeye ilişkin yapılacak hesap ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

<b>Brüt Ücret</b>	3.577,50 TL
<b>SGK İşçi Payı</b>	$3.577,50 \times \%14 = 500,85$ TL
<b>İşsizlik Sigortası Pirimi İşçi Payı</b>	$3.577,50 \times \%1 = 35,78$ TL
<b>Gelir Vergisi Matrahı</b>	3.040,87 TL
<b>Gelir Vergisi</b>	$3.040,88 \times \%18 = 456,13$ TL
<b>Damga Vergisi</b>	$3.577,50 \times 0,00759 = 27,15$ TL
<b>Asgari Geçim İndirimi</b>	268,31 TL
<b>NET ÜCRET</b>	<b>2.557,59 TL</b>
<b>SGK İşveren Payı</b>	$3.577,50 \times \%15,5 = 554,51$ TL
<b>İşsizlik Sigortası İşveren Payı</b>	$3.577,50 \times \%2 = 71,55$ TL

<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERİ</b> 770.01 Brüt Ücret 3.577,50 TL 770.02 SGK İşveren Payı 554,51 TL 770.03 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 71,55 TL <b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR</b> 136.01 Asgari Geçim İndirimi 268,31 TL <b>360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR</b> 360.01. Gelir Vergisi 456,13 TL 360.02. Damga Vergisi 27,15 TL <b>361. ÖDENECEK SGK KESİNTİLERİ</b> 361.01. SGK İşçi Primi 500,85 TL 361.02. SGK İşveren Pirimi 554,51 TL 361.03. İşsizlik Sig. İşçi Payı 35,78 TL 361.04. İşsizlik Sig. İşv. Payı 71,55 TL <b>335. PERSONELE BORÇLAR</b> 335.01. Asgari Geçim İndirimi 268,31 TL 335.02. İşçi Ücretleri 2.557,59 TL Ücret tahakkuku nedeniyle	<b>4.203,56 TL</b>  <b>268,31 TL</b>	<b>483,28 TL</b>  <b>1.162,69 TL</b>  <b>2.825,90 TL</b>
<b>335. PERSONELE BORÇLAR</b> 335.01. Asgari Geçim İndirimi 2.557,90 TL 335.02. İşçi Ücretleri 268,31 TL <b>102.BANKALAR HESABI</b> 102.01. “X” Bankası 2.825,90 TL İşçi ücretlerinin ödenmesi nedeniyle	<b>2.825,90 TL</b>	<b>2.825,90 TL</b>
<b>360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR</b> 360.01. Gelir Vergisi 456,13 TL 360.02. Damga Vergisi 27,15 TL <b>102. BANKALAR HESABI</b> 102.01. “X” Bankası 483,28 TL Vergi ödemesi nedeniyle	<b>483,28 TL</b>	<b>483,28 TL</b>
<b>361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ</b> 361.01. SGK İşçi Primi 500,85 TL 361.02. SGK İşveren Pirimi 554,51 TL 361.03. İşsizlik Sigortası İşçi Payı 35,78 TL 361.04. İşsizlik Sigortası İşveren Payı 71,55 TL <b>102. BANKALAR HESABI</b> 102. “X” Bankası 1.162,69 TL SGK primlerinin ödenmesi nedeniyle	<b>1.162,69 TL</b>	<b>1.162,69 TL</b>

### **3.1.1.1. Asgari Geçim İndirimi ve Muhasebeleştirilmesi**

Bulunduğu ülkenin belirlenen asgari ücreti üzerinden hesaplan tutar olup, çalışanın geçiminin devamını sağlayabilmesi için sahip olması gereken asgari tutara denk gelen gelir vergisinin çalışandan alınmayıp, çalışana tekrar iade edilmesi şeklinde kullanılmaktadır. Diğer bir ifade ile bir dönem içerisinde ya da bir yıl içinde çalışanların elde ettiği kazançtan ödemesi gereken gelir vergisinden devlet tarafından çalışanlara iade edilen tutardır.

Asgari geçim indirimi, yaşı 16'dan büyük olan çalışanlar için geçerli olmaktadır. Asgari geçim indiriminin hesaplaması yapılırken, çalışanın evlilik durumu, çocuk sayısı, çocuk yaşı seçenekleri hesaplamada dikkate alınmaktadır. 2008 yılından bu yana kullanılmakta olan asgari geçim indirimi, işletmenin yapılması planlanan asgari geçim ödemelerinin gerçekleşmesinde çalışan ile devlet arasında aracı olarak görev almaktadır. Gerçek usulde yapılan ücretlerin vergilendirilmesi yapılırken gerçek kişiler asgari geçim indiriminden faydalanmaktadır.

İşçiler bir işe başladığında, aile bildirim formu adı altında bir belgeyi doldurmak zorunda olup aile bilgilerini işletmeye iletmektedir. Aynı zamanda asgari geçim indirimi hesaplaması yapılırken, işçi için %50, işçinin çalışmayan eş için %10, ilk iki çocuk için çocuk başına %7,5 üçüncü çocuk için %10 ve sonrası için %5 indirim yapılır. Asgari geçim indirim tutarı, indirim matrahının %15 ile çarpılarak 12'ye bölünerek hesaplanmaktadır. Bu şekilde hesaplaması yapılan asgari geçim indirimi oranı aylık asgari ücrete dâhil edilerek hesaplanmış olan tutara karşılık gelen gelir vergisi çalışana iade edilmiş olur (Kızıl, 2019: 51).

### **3.1.1.2. Bireysel Emeklilik Sisteminin (BES) Muhasebeleştirilmesi**

Çalışanların mevcut çalışma süreleri boyunca ortaya koydukları tasarrufları uzun vadeli yatırımlara dönüştürerek, bireylerin geçim standartlarını muhafaza edebilecekleri gelir elde etmelerine olanak sağlayan özel bir emeklilik sistemidir. 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren başlayan bireysel emeklilik sistemi 45 yaşına gelmeden özel sektör çalışanları ile kamu personelleri, işverenleri tarafından, mevcut bireysel emeklilik sözleşmeleri olup olmasına dikkat edilmeden otomatik olarak katılımı sağlanmaktadır. Günümüzde birçok ülkede de uygulamaya konulan otomatik katılım sistemi ile çalışmaya dâhil edilen bireylerin, prime esas gelirlerinin %3' ü kadar katkı

payı tutarını her ay işverenleri tarafından bireysel emeklilik şirketine aktarılmaktadır (Çelik, 2018: 29). Ücret ödemelerinde bireysel emeklilik kesintisi yapılması durumunda Örnek-1'e ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERİ</b>		<b>4.203,56 TL</b>	
770.01 Brüt Ücret	3.577,50 TL		
770.02 SGK İşveren Payı	554,51 TL		
770.03 İşsizlik Sigortası İşveren Payı	71,55 TL		
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR</b>		<b>268,31 TL</b>	
136.01 Asgari Geçim İndirimi	268,31 TL		
<b>360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR</b>			<b>483,28 TL</b>
360.01. Gelir Vergisi	456,13 TL		
360.02. Damga Vergisi	27,15 TL		
<b>361. ÖDENECEK SGK KESİNTİLERİ</b>			<b>1.162,69 TL</b>
361.01. SGK İşçi Primi	500,85 TL		
361.02. SGK İşveren Primi	554,51 TL		
361.03. İşsizlik Sig. İşçi Payı	35,78 TL		
361.04. İşsizlik Sig. İşv. Payı	71,55 TL		
<b>335. PERSONELE BORÇLAR</b>			<b>2.718,59 TL</b>
335.01. Asgari Geçim İndirimi	268,31 TL		
335.02. İşçi Ücretleri	2.450,28 TL		
<b>369. ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER</b>			<b>107,31 TL</b>
369.01. BES Kesintisi	107,31 TL		
Ücret tahakkuku nedeniyle			

### 3.1.1.3. Ücretli Yıllık İzin, Ücretli Hastalık İzni ve Muhasebeleştirilmesi

TMS-19'un 15. maddesinde yer alan açıklamaya göre ücretli izin hakkı ikiye ayrılmıştır. Birikimli ücretli izin; bir cari döneme ait olan çalışanlara sunulan hakların tam olarak kullanılmaması durumunda ileri taşınabilecek ve sonraki dönemler içinde kullanılacak olan izinlerdir. Birikimli ücretli izin başka bir ifade ile çalışanın işten ayrılma durumunda kullanılmamış hakları, hak kazanabilir ya da hak kazandırmayan şekilde olabilir.

Çalışanların gelecekteki ücretli izin haklarını arttıran hizmetler sunmasıyla yükümlülük doğar. Çalışanların birikimli hak kazandırıcı olmayan izinlerini kullanmadan işten ayrılma olasılığı yükümlülüğün ölçümünü etkilemekle birlikte, ücretli izinler hak kazandırıcı olmasalar dahi, yükümlülük mevcuttur ve muhasebeleştirilir (TMS-19, Madde 14-16).

Birikimli olmayan ücretli izinler içinde bulunduğu bir dönemden sonraki tarihlere taşınmaz. Sağlanan bu izinler mevcut dönemle ilgili haklar tam olarak kullanılmadığı durumlarda ve çalışanlar işlerini bırakmış oldukları ve artık kullanmadıkları haklar için nakit olarak ücret talep etme hakkına sahip olmadıklarında kaybolmaktadır. Bu fayda, çoğu zaman hastalık dönemlerinde yapılan ödemeleri, doğum izni ve jüri ve askerlik için ücretli izin için geçerlidir. Çalışanın sunacağı

hizmetin, yardım tutarını etkilemeyeceğinden; işveren, izinin kullanım tarihinden önce herhangi bir gider ya da borç kabul etmemektedir (TMS-19, Madde 19).

### **ÖRNEK-2:**

“B” Ticari İşletmesi, 3.577,50 TL brüt ücretle çalışan bir personeline yıllık izin kullanım hakkından faydalanacağından çalışanın istemesi üzerine 15 Mayıs 2021 tarihinde aylık ücretinden mahsup edilmesi şartı ile 1.000,00 TL avans vermiştir. Çalışana verilen avansın ve sonraki aylarda işçi kazancından düşülen avansın kaydı aşağıdaki gibi yapılır;

<b>196. PERSONEL AVANSLARI</b> 196.01. “Y” Kişisi 1.000,00 TL	<b>1.000,00 TL</b>	
<b>102. BANKALAR HESABI</b> 102. “X” Bankası 1.000,00 TL		<b>1.000,00 TL</b>
Personele verilen avans nedeniyle		
<b>770. GENEL YÖNETİM GİDERİ</b> 770.01. Brüt Ücret 3.577,50 TL 770.02. SGK İşveren Payı 554,51 TL 770.03. İşsizlik Sigortası İşveren Payı 71,55 TL	<b>4.203,56 TL</b>	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR</b> 136.01. Asgari Geçim İndirimi 268,31 TL	<b>268,31 TL</b>	
<b>360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR</b> 360.01. Gelir Vergisi 456,13 TL 360.02. Damga Vergisi 27,15 TL		<b>483,28 TL</b>
<b>361. ÖDENECEK SGK KESİNTİLERİ</b> 361.01. SGK İşçi Primi 500,85 TL 361.02. SGK İşveren Primi 554,51 TL 361.03. İşsizlik Sig. İşçi Payı 35,78 TL 361.04. İşsizlik Sig. İşv. Payı 71,55 TL		<b>1.162,69 TL</b>
<b>335. PERSONELE BORÇLAR</b> 335.01. Asgari Geçim İndirimi 268,31 TL 335.02. İşçi Ücretleri 2.557,59 TL		<b>2.825,90 TL</b>
Ücret tahakkuk nedeniyle		
<b>335. PERSONELE BORÇLAR</b> 335.01. İşçi Ücretleri 2.557,59 TL	<b>2.557,59 TL</b>	
<b>102. BANKALAR HESABI</b> 102.01. “X” Bankası 1.825,90 TL		<b>1.557,59 TL</b>
<b>196. PERSONEL AVANSLARI</b> 196.01. “Y” Kişisi 1.000,00 TL		<b>1.000,00 TL</b>
Personel ücretlerinin ödenmesi nedeniyle		

## **3.2. ÇALIŞMA DÖNEMİ SONRASINDA SAĞLANAN FAYDALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar TMS-19'un beşinci maddesinde açıklandığı gibi;

- Emekli ikramiyeleri ve emekli maaşları ile
- İş ilişkisi sonrasındaki (sağlık yardımı vb.) faydalardır.

İşveren kişinin çalışan kişiye olan sorumluluğu, çalışan kişinin hizmet vermesi ile oluşmakta ve bu yükümlülüğün finansal tablolarda ya da dipnotlarda gösterilmesi gerekmektedir.

İşveren kişiler çalışan kişilerin iş sözleşmelerini, iş kanunundaki bildirim sürelerine uymayarak feshetmesi hususunda, bildirim sürelerinin ücretlerini çalışan kişilere ihbar tazminatı olarak ödemek zorundadır. İş Kanunu'nda belirtildiği gibi, ihbar tazminatının hesaplanma süreleri;

- 6 aydan daha az çalışan kişiler için 2 hafta,
- 6 aydan 1,5 yıl arası çalışan kişiler için 4 hafta,
- 1,5 yıl ile 3 yıl arası çalışan kişiler için 6 hafta,
- 3 yıldan daha fazla çalışan kişiler için 8 hafta olarak belirlenmiştir.

İhbar süresi belirtildiği andan itibaren, bu süreye denk gelen aylık brüt gelir, giydirilmiş aylık brüt ücretten hesaplanmaktadır. İhbar tazminatlarının ödenmesinde hem gelir vergisi hem de damga vergisi kesintileri yapılmaktadır.

### **ÖRNEK-3:**

“C” İşletmesi’nde 09 Mayıs 2021 tarihinde 1 yıldır işletmenin yönetim bölümünde çalışmakta olan ve aylık brüt ücreti 1.500,00 TL olan personeli için 1 aylık brüt ücret tutarı kadar ihbar tazminatı ödenmesi kararı alınmıştır.

<b>Günlük Ücret</b>	1.500,00 TL/30 gün	50,00 TL
<b>Haftalık Ücret</b>	50,00 TL x 7	350,00 TL
<b>Brüt İhbar Tazminatı</b>	4 x 350,00 TL	1.400,00 TL
<b>Gelir Vergisi</b>	1.400,00 TL x % 15	210,00 TL
<b>Damga Vergisi</b>	1.400,00 TL x 0,00759	10,63 TL
<b>Net İhbar Tazminatı</b>	1.400,00 TL – (210,00 TL + 10,63 TL)	1.179,37 TL

<b>770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>	<b>1.400,00 TL</b>	
770.01. İhbar Tazminatı 1.400,00 TL		
<b>360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR</b>		<b>220,63 TL</b>
360.01. Gelir Vergisi 210,00 TL		
360.01. Damga Vergisi 10,63 TL		
<b>335. PERSONELE BORÇLAR</b>		<b>1.179,37 TL</b>
335.05. İhbar Tazminatı 1.179,37 TL		
İhbar tazminatı nedeniyle		
<b>335. PERSONELE BORÇLAR</b>	<b>1.179,37 TL</b>	
335.01. İhbar Tazminatı 1.179,37 TL		
<b>102. BANKALAR HESABI</b>		<b>1.179,37 TL</b>
İhbar tazminatının ödenmesi nedeniyle		

### 3.2.1. Tanımlanmış Fayda Planlarının Muhasebeleştirilmesi

Tanımlanmış fayda planları muhasebeleştirilirken aşağıda belirtilen aşamalar izlenmelidir (Parlakkaya, 2010: 283):

**i.** Çalışanların cari ya da geçmiş dönemlerde yerine getirilen hizmetlere yönelik sağladıkları getirilerin güvenilir şekilde tahmin edilebilmesi için aktüeryal teknikler kullanılmaktadır. Bu durumda, işletmeler cari ve önceki dönemler ile ilişkilendirilebilen faydaların belirlenmesini ve bu faydaların maliyetlerini etkileyen finansal değişkenler ile ilgili tahminlerde bulunması gerektirmektedir.

**ii.** Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeriyle cari hizmet maliyetlerinin belirlenmesi için, söz konusu faydaların tahmin edilen yükümlülük yöntemlerinin kullanılması ile iskonto edilmesi aşağıda gösterilmiştir.

Plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri belirlenmektedir. Aktüeryal kazanç ile zararın toplam tutarlarıyla muhasebeleştirilecek olan hem kâr hem de zararlar belirlenmektedir. Plana yönelik yapılan değişiklikten dolayı meydana gelen geçmiş hizmet maliyeti belirlenmektedir. Planın bitmesi ya da kapsamının daraltılması durumunda meydana gelen kâr veya zararlar belirlenmektedir.

**iii.** Aktüeryal varsayımlar, çalışma döneminden sonra faydaların son maliyetlerini belirleyen değişkenler ile ilgili en iyi varsayımlardır. Aktüeryal varsayımların, adil ve birbiri ile uyumlu olması gerekmektedir. Bu tahminlerin doğru yapılması için, işletmenin içerisinde yer aldığı sektörün gelişmesi gerekmektedir. Aynı zamanda, hesapların yapılması için sektöre yönelik istatistiki bilgilere ulaşılabilmesi gerekir.

**iv.** Aktüeryal hesaplamalarında kullanılan iskonto oranları, kalitesi yüksek özel sektör tahvillerinin bilanço dönemindeki piyasa getirileri esas alınarak hesaplanmaktadır. Bu türden tahvillerin derin piyasasının olmaması durumunda ise devlet tahvillerinin bilanço dönemindeki piyasa getirileri temel alınmaktadır. Tanımlanmış fayda planları bağlamında yapılacak faydalar 12 ay içerisinde ödenmiş olsa da iskonto edilerek muhasebeleştirilmesi gerekir.

#### **ÖRNEK-4:**

“D” İşletmesinde çalışan Bay “Z” nin kıdem tazminatına ilişkin bilgileri aşağıda verilmiştir (Karacan ve Savcı, 2011: 139).

<b>Personel Adı</b>	Bay “Z”
<b>İlk İşe Giriş Tarihi</b>	01 Ocak 2010
<b>“D” İşletmesinde İlk İşe Giriş Tarihi</b>	01 Ocak 2015
<b>Kıdem Tazminatı Hesaplanacak Tarih</b>	31 Aralık 2019
<b>Son Aldığı Brüt Ücret</b>	3.000,00 TL
<b>01 Ocak 2015 Tarihine Kadar Toplam Hizmet Süresi</b>	5 yıl
<b>Prim Gün Sayısı Şartını Sağlayacağı Tarih</b>	01 Ocak 2035
<b>Bay “D”nin Emeklilik İçin Prime Esas Gün Şartı</b>	9.000 gün (25 yıl)

Bay “Z” nin önceki çalışmaları dikkate alındığında geçmişte 5 yıl çalıştığı görülmektedir. Bu çerçevede Bay “Z” nin toplam kıdem yılı 10 yıldır. Bay “Z” için öngörülen kıdem tarihi ise 31 Aralık 2019 tarihidir. Bay “Z” bu tarihte işten ayrılacak olsa (5 yıl x 3.000,00 TL) 15.000,00 TL kıdem tazminatı alacaktır. Ancak Bay “Z” nin henüz işten çıkacağı bir durum söz konusu olmadığı için hesaplanan bu tutarın bir anlamı şu an için bulunmamaktadır.

• Bay “Z” nin 15 yıl daha çalışması durumunda ise diğer bir ifade ile 01 Ocak 2035 tarihinde işten ayrıldıktan sonra kendisine ödeme yapılması beklenmektedir.

• Personele her yıl %5 zam yapılacağı düşünülmektedir. Kalan 15 yılı için toplam 15 yıl %5 zam yapılacağından;

Kıdem Tazminatına Esas Tutar=  $3.000,00 \text{ TL} \times (1,05)^{15} = 6.236,78 \text{ TL}$  olarak hesaplanmaktadır.

• Personelin “D” İşletmesinde 20 yıl çalışması sonucunda hak edeceği kıdem tazminatı tutarı;  $6.236,78 \text{ TL} \times 20 \text{ yıl} = 124.735,60 \text{ TL}$ ’dir.

01 Ocak 2015 ile 31 Aralık 2019 tarihleri arasında personelin 5 yıllık hizmetine ilişkin tutar ise;  $6.236,78 \text{ TL} \times 5 \text{ yıl} = 31.183,90 \text{ TL}$ ’dir. Geriye kalan 15 yıllık hizmetinin karşılığı olan  $6.236,78 \text{ TL} \times 15 \text{ yıl} = 93.551,70 \text{ TL}$  ise henüz hak edilmeyen kıdem tazminatı tutarıdır.

Bay “Z”nin geleneksel yöntemle göre kıdem tazminatının hesaplamasında öngörülen ücret zamları dikkate alınmadığı için kıdem tazminatı tutarı geleneksel

yönteme göre 3.000 TL x 5 yıl = 15.000 TL iken, TMS-19'a göre öngörülen ücret zamları dikkate alınarak kıdem tazminatı 31.183,90 TL olarak hesaplanmaktadır.

Aktüeryal yöntemi dikkate alarak kıdem tazminatı tutarını hesaplamak istediğimizde, tahmini faiz oranı ve tahmini enflasyon oranı da hesaplamaya dâhil edilecek ve iskonto oranının bulunması gerekmektedir. Faiz oranının %10, tahmini enflasyon oranının da %8 olduğu kabul edildiğinde;

İskonto Oranı =  $[(1+\text{Enflasyon Oranı})/(1+\text{Faiz Oranı})]^{\text{Emekliliğe Kalan Gün Sayısı}/360}$   
formülü ile hesaplanmaktadır (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2007: 628)

01 Ocak 2010 tarihinde ilk defa işe başlayan ve 31 Aralık 2019 tarihine kadar aksatılmadan primleri ödenen Bay “Z”nin bilanço tarihine kadar 360 gün x 10 yıl = 3.600 gün prim ödemesi gerçekleştirilmiştir. Bay “D”nin emeklilik için prime esas gün şartı ise 7.200 gündür. Dolayısıyla Bay “D”nin emekliliğine kalan gün sayısı 9.000 gün – 3.600 gün = 5.400 gündür. Yani personele ilişkin 5.400 gün (15 yıl) daha prim ödemesi gerekmektedir.

$$\text{İskonto Oranı} = [(1+\text{Enflasyon Oranı})/(1+\text{Faiz Oranı})]^{5.400/360}$$

$$\text{İskonto Oranı} = [(1+0,08)/(1+0,10)]^{5.400/360}$$

$$= [(1,08/1,10)]^{15} = (0,98)^{15} = 0,7385 = \%73,85\text{'tir.}$$

31 Aralık 2019 yılı itibariyle işletmenin bilançosunda yer alması gereken 5 yıllık iskonto edilmiş kıdem tazminatı yükümlülüğü; 31.183,90 TL x 0,7385 = 23.029,31 TL'dir. Dönem sonu itibariyle bilançoda yer alması gereken tutarın (6.236,78 x %73,85) 4.605,86 TL'si 2019 yılı için cari dönem hizmet maliyeti kalan (23.029,31 TL – 4.605,86 TL) 18.423,45 TL'si önceki dört yıla ilişkin hizmet maliyetidir. 23.029,31 TL'lik bu tutarın yıllar göstereceği değişimler bilanço, gelir tablosu ve özkaynaklar değişim tablosunda; faiz maliyeti, cari dönem hizmet maliyeti ve aktüeryal kazançlar ya da kayıplar olarak ayrıştırılması gerekmektedir.

2020 yılı sonunda Bay “Z” için öngörülen zam oranı %5 olarak gerçekleştiği takdirde ise 3.000,00 TL'lik maaşı 3.150,00 TL olacaktır. Personelin çalıştığı hizmet yılı 6 yıla çıkacak emekliliğine kalan süre 14 yıl olacaktır. Kıdem tazminatına esas

tutarı değişmeyeceğinden 6.236,78 TL olacaktır. Fakat iskonto oranı ise kalan emeklilik yılı 1 yıl azaldığından değişime uğrayacaktır.

$$\begin{aligned}\text{İskonto Oranı} &= [(1+\text{Enflasyon Oranı})/(1+\text{Faiz Oranı})]^{14} \\ &= [(1+0,08)/(1+0,10)]^{14} \\ &= [(1,08/1,10)]^{14} \\ &= (0,9818)^{14} = 0,7732 = \%77,32' \text{ dir.}\end{aligned}$$

2015 yılı için dönem sonu değeri (6.236,78 TL x 6 yıl) x (0,7732) = 28.933,67 TL' dir.

2014 ve 2015 yılı için fark tutarı; 28.933,67 TL -23.029,31 TL = 5.904,36 TL' dir. Bu fark TMS-19'a göre 2 kısımdan oluşmakta olup bu tutarın bir kısmı faiz maliyeti diğer kısmı ise cari dönem hizmet maliyetidir.

Faiz oranı %10 olarak kabul edildiğinde 23.029,31 TL x %10 = 2.302,93 TL iken, kalan (5.904,36 TL – 2.302,93 TL) 3.601,43 TL de cari döneme ilişkin hizmet maliyetidir.

Aktüeryal kazanç ve kaybın hesaplanması ise; işletmenin ön gördüğü tahmin tutmadığında, ön görülen oranlar değişecek buna paralel olarak personelin alacağı kıdem tazminatı tutarı ve hesaplanan iskonto oranı da farklılık gösterecektir. Bu değişim aktüeryal kazanç ya da kayıp olarak değerlendirilecektir. Örneğimizde %5'lik zam olacağı düşüncesinin gerçekte %7 olarak gerçekleştiği varsayıldığında;

3.000,00 TL maaş bir sonraki yılda %7 zam ile birlikte 3.210,00 TL olacaktır. Bay "Z"nin işten ayrılacağı 01 Ocak 2030 tarihine kadar ise 14 kez maaşına zam yapılacağı düşünüldüğünde;

$$\begin{aligned}\text{Kıdem Tazminatına Esas Ücret} &= 3.210,00 \text{ TL} \times (1,07)^{14} \\ &= 3.210,00 \text{ TL} \times (1,07)^{14} = 8.277,09 \text{ TL olacaktır.}\end{aligned}$$

2020 yılı sonunda kıdemi 6 yıl olacağı için tutar, 8.277,09 TL x 6 yıl = 49.662,54 TL olacaktır. Enflasyonda beklenen değişimin tahmin edilenden farklı olduğunu ve faiz oranındaki değişimin tahmin edilen gibi olduğunu varsayıldığında; enflasyon oranının

%7'ye gerilediğini faiz oranının %10 olduğu varsayıldığında ise 49.662,54 TL'nin iskonto oranına göre indirgenmiş yeni değeri;

$$\begin{aligned} &= [(1+\text{Enflasyon Oranı})/(1+\text{Faiz Oranı})]^{\text{Emekliliğe Kalan Gün Sayısı}/360 \text{ Gün}} \\ &= [(1+0,07)/(1+0,10)]^{5.040 \text{ Gün}/360 \text{ Gün}} \\ &= 0,6787 = \% 67,87 \text{ sonucuna varılmaktadır.} \end{aligned}$$

2020 yılı sonu itibariyle bilançoda yer alacak yükümlülük tutarının, 6 yıllık net iskonto oranına göre  $49.662,54 \text{ TL} \times \% 67,87 = 33.705,97 \text{ TL}$  olduğu sonucuna varılacaktır.

2019 yılı sonundaki 23.029,31 TL değeri ile 2020 yılı sonundaki 33.705,97 TL'lik tutar karşılaştırıldığında, artış tutarı;

$33.705,97 \text{ TL} - 23.029,31 \text{ TL} = 10.676,66 \text{ TL}$  olup bu tutarın da faiz maliyeti, cari dönem maliyeti ile aktüeryal kazanç ya da kayıp olarak ayrıştırılması gerekmektedir.

Bu durumda faiz maliyeti tahmin edilen oranda gerçekleştiği için değişmeyerek 2.302,93 TL,

Cari dönem hizmet maliyeti; yeni ücret zammı ve iskonto oranı üzerinden hesaplanacağından  $3.210,00 \text{ TL} \times 0,6787 = 2.178,62 \text{ TL}$  ve

Aktüeryal kayıp ise gerçekleşen artış tutarından faiz maliyeti ve cari dönem hizmet maliyetinin çıkarılması ile bulunan tutardır. Buna göre;

$\text{Aktüeryal Kayıp} = 10.676,66 \text{ TL} - (2.302,93 \text{ TL} + 2.178,62 \text{ TL}) = 6.195,11 \text{ TL}$  dir.

### **TMS-19'a Göre Kıdem Tazminatı Karşılığının Muhasebeleştirilmesi;**

TMS-19'a göre uzun dönem kıdem tazminatı karşılıkları; 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabında izlenmektedir. 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabı ilk defa açıldığında alacaklandırılarak muhasebeleştirilmektedir. İşletme için gider niteliğinde olan kıdem tazminatı ilgili olduğu faaliyet hesabının borcunda izlenir (Karacan ve Savcı 2011: 145).

“D” İşletmesi personelinin Bay “Z” için yapmış olduğu kıdem tazminatı hesaplaması aşağıdaki gibidir.

31.12.2019 Tarihli Bilanço Dönemi Hesaplanan Kıdem Tazminatı	23.029,31 TL
31.12.2019 Tarihli Bilanço Dönemi Cari Dönem Hizmet Maliyeti	4.605,86 TL
31.12.2019 Tarihli Bilanço Dönemi İçin Önceki Dönemlere Ait Tutar	18.423,45 TL
Önceki Dönemlere İlişkin İtfa Payı (18.423,45 TL /5 yıl)	3.684,69 TL
Sonraki Dönemlere İtfa Edilecek Pay (18.423,45 TL – 3.684,69 TL)	14.738,76 TL
Ertelenmiş Vergi Varlığı (4.605,86 TL + 3.684,69 TL) x 0,20	1.658,11 TL

31.12.2020 Tarihi İtibariyle Kıdem Tazminatı Tutarındaki Artış	10.676,66 TL
Artışta Cari Dönem Hizmet Maliyetinin Payı	2.178,62 TL
Artışta Faiz Maliyetinin Payı	2.302,93 TL
Aktüeryal Kayıp	6.195,11 TL
Önceki Dönemler Arasında Döneme Düşen İtfa Payı	3.684,69 TL

Yukarıda hesaplaması yapılan tutarlara ilişkin olarak 31 Aralık 2019 tarihinde yapılması gereken yevmiye kaydı;

<b>770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b> 770.99 Kıdem Tazminatı Karşılıkları 4.605,86 TL	<b>4.605,86 TL</b>	
<b>681. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLAR</b> 681.99 Önc.Dön.Kıd.Taz.Karş. 3.684,69 TL	<b>3.684,69 TL</b>	
<b>472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI</b> Kıdem tazminatı karşılığı nedeniyle		<b>8.290,55 TL</b>

<b>289. ERTELENEN VERGİ VARLIĞI</b> <b>691. DÖNEM KARI VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.</b> Kıdem tazminatına ilişkin ertelen vergi varlığı nedeniyle	<b>1.658,11 TL</b>	<b>1.658,11 TL</b>
--	--------------------	--------------------

31 Aralık 2020 yılı tarihinde ise hesaplanan kıdem tazminatı hesaplamasında ortaya çıkan artışlara ilişkin yapılması gereken yevmiye kaydı; aşağıdaki gibidir;

<b>770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b> 770.99 Kıdem Tazminatı Karşılıkları 2.178,62 TL	<b>2.178,22 TL</b>	
<b>780. FİNANSMAN GİDERLERİ</b> 780.99 Kıd. Taz. Karş. Faiz Maliyeti 2.302,92 TL	<b>2.302,92 TL</b>	
<b>681. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLAR</b> 681.99 Önc.Dön.Kıd.Taz. Karş. 3.684,69 TL	<b>3.684,69 TL</b>	
<b>472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI</b> 2020 yılı sonunda hesaplanan kıdem tazminatındaki artış nedeniyle		<b>8.165,83 TL</b>

<b>289. ERTELENEN VERGİ VARLIĞI</b>	<b>1.633,17 TL</b>	
<b>691. DÖNEM KARI VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.</b> Kıdem tazminatı karşılığının ertelenen vergi etkisi nedeniyle (8.165,83 x0,20)		<b>1.633,17 TL</b>

Aktüeryal kazanç ve kayıpların özkaynaklara etkisine ilişkin yevmiye kaydı;

<b>553. TANIMLANMIŞ FAYDA PLANLARI YENİDEN ÖLÇÜM KAZANÇLARI (KAYIPLARI)</b>	<b>6.195,11 TL</b>	
<b>472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI</b> Kıdem tazminatı karşılıklarına ilişkin aktüeryal kayıplar nedeniyle		<b>6.195,11 TL</b>

### 3.2.2. Tanımlanmış Katkı Planlarının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

İşletmeler tanımlanmış katkı planlarını ölçebilmek için söz konusu yükümlülük ya da giderlerin döneme ait katkılarını belirlemektedir. Bu durum çalışan kişilerin hizmet verdiği dönemin sonunda itibaren bir yılda yerine getirilecek olanlar dışında, iskonto edilmemiş değerler ile ölçülecektir. İşletmeler tanımlanmış katkı planları için gider şeklinde muhasebeleştirilen tutarları kamuoyuna açıklamak zorundadır. Katkı planına ödenecek olan katkı tutarları aşağıda belirtilen şekilde muhasebeleştirilmektedir (Bozkurt, 2013: 19):

- Ödenen katkı payları düşürüldükten sonra, kalan tutar borçlandırılarak muhasebeleştirilmektedir. Ödenen katkı paylarının, raporlama dönemi bitiminden önce hizmet için ödenecek olan katkı payını geçmesi halinde, işletmenin gelecek dönemde yapılacak ödemeleri azalmakta ya da kalan paranın tekrar ödenmesi gerekmediği belirlenerek fazladan ödenmiş tutarlar şeklinde muhasebeleştirilmektedir.

- Stoklar (TMS-2) ve Maddi Duran Varlıklar (TMS-16) standartlarına yönelik söz konusu faydaların varlık maliyetlerine eklenememesi durumunda gider olarak muhasebeleştirilebilmektedir. Tanımlanmış katkı planları ödemesinin gerekmediği konularda iskonto oranı ile iskonto ettirilmektedir.

#### **ÖRNEK-5:**

“E” İşletmesi’nde 2020 yılında pazarlama bölümünde 7 personel çalışmaktadır. Çalışan personellere aylık brüt 3.000 TL ücret ödenmektedir. Aynı zamanda, çalışanlar adına aylık 600 TL bireysel emeklilik sistemine katkı payı primi ödenecektir. Çalışan personeller bekâr olup 2020 yılı içinde yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

<b>Brüt Ücret</b> (7 personel x 3.000 TL)	<b>21.000,00 TL</b>
<b>SGK İşçi Payı</b> (21.000 TL x % 14)	<b>2.940,00 TL</b>
<b>İşsizlik Sigortası İşçi Payı</b> (21.000 TL x % 1)	<b>210,00 TL</b>
<b>Gelir Vergisi Matrahı</b> (21.000 TL-2.940 TL -210 TL)	<b>17.850,00 TL</b>
<b>Gelir Vergisi</b> (17.850 TL x % 15)	<b>2.677,50 TL</b>
<b>Asgari Geçim İndirimi*</b> (220,73 TL x 7 personel)	<b>1.545,11 TL</b>
<b>Ödenecek Gelir Vergisi</b> (2.677,50 TL-1.545,11 TL)	<b>1.132,39 TL</b>
<b>Damga Vergisi</b> (21.000 TL x 0,00759 TL)	<b>159,39 TL</b>
<b>Kesintiler Toplamı</b> (2.940 TL + 210 TL + 1.132,39 TL + 159,39 TL)	<b>4.441,78 TL</b>
<b>Net Ücret</b> (21.000 TL - 4.441,78 TL)	<b>16.558,22 TL</b>
<b>SGK İşveren Payı</b> (21.000,00 TL x % 15,50 TL)	<b>3.255,00 TL</b>
<b>İşsizlik Sigortası İşveren Payı</b> (21.000 TL x % 2)	<b>420,00 TL</b>

\* 2020 yılı için bekâr bir personelin Asgari Geçim İndirimi 220,73 TL'dir.

<b>760. PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ</b>	<b>28.875,00 TL</b>	
760.01. Brüt Ücret	21.000,00 TL	
760.02. SGK İşveren Payı	3.255,00 TL	
760.03. İşsizlik Sigortası İşveren Payı	420,00 TL	
760.04. BES Ödemesi	4.200,00 TL	
<b>136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR</b>	<b>1.545,11 TL</b>	
136.01. Asgari Geçim İndirimi	1.545,11 TL	
<b>335. PERSONELE BORÇLAR</b>		<b>16.558,22 TL</b>
335.01. Net Ücret	16.558,22 TL	
<b>360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR</b>		<b>2.836,89 TL</b>
360.01. Gelir Vergisi	2.677,50 TL	
360.02. Damga Vergisi	159,39 TL	
<b>361.ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİSİ</b>		<b>6.825,00 TL</b>
361.01. SGK İşveren Payı	3.255,00 TL	
361.02. SGK İşçi Payı	2.940,00 TL	
361.03. İşsizlik Sigortası İşçi Payı	420,00 TL	
361.04. İşs. Sig. İşveren Payı	210,00 TL	
<b>374. ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALAR KARŞILIĞI</b>		<b>4.200,00 TL</b>
374.01. İş İliş. Sonrası Sağ. Fay.	4.200,00 TL	

<b>335. PERSONELE BORÇLAR</b>	<b>16.558,22 TL</b>	
335.01 Net Ücret	16.558,22 TL	
<b>360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR</b>	<b>2.836,89 TL</b>	
360.01. Gelir Vergisi	2.677,50 TL	
360.02. Damga Vergisi	159,39 TL	
<b>361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİSİ</b>	<b>6.825,00 TL</b>	
361.01 SGK İşveren Payı	3.255,00 TL	
361.02 SGK İşçi Payı	2.940,00 TL	
361.03 İşsizlik Sigortası İşveren Payı	420,00 TL	
361.04 İşsizlik Sigortası İşçi Payı	210,00 TL	
<b>374. ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALAR KARŞILIKLARI</b>	<b>4.200,00 TL</b>	
374.01. İş İliş. Sonrası Sağ. Fay.	4.200,00 TL	
<b>770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>	<b>102,50 TL</b>	
770.02. Beyan Damga Vergisi	43,70 TL	
770.03. Muhtasar	58,80 TL	
<b>102. BANKALAR HESABI</b>		<b>28.977,50 TL</b>
<b>136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR</b>		<b>1.545,11 TL</b>
136.01. Asgari Geçim İnd.	1.545,11 TL	

### 3.3. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN DİĞER UZUN VADELİ FAYDALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar, daha net ve bilanço dönemi itibari ile daha belirgin niteliktedir. Bu nedenle çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli

faydaların ölçülebilmesi daha kolaydır. Ortaya çıkan aktüeryal kazanç ya da zararlar ile önceki dönem hizmet maliyetleri hemen muhasebeleştirilmektedir.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların hesaplanması, ortaya çıkan yükümlülük tutarları, bilanço dönemindeki tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerinden bilanço dönemindeki plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri çıkarılarak hesaplanmakta ve borçlandırılarak kayıt altına alınmaktadır. Plan varlıklarının gerçeğe uygun değerlerinin tanımlanmış fayda yükümlülüğünden küçük olmaması durumunda söz konusu tutarlar bilançoda varlık şeklinde kaydedilir. Plan varlıklarının hesaplamalarda esas alınabilmesi söz konusu yükümlüklerin doğrudan ödenmesi ile alakalıdır (Akbulut, 2015: 841).

### **ÖRNEK-6:**

“F” İşletmesi’nde 15 yıl yönetim bölümünde çalışan ve cari dönemde 4.000,00 TL brüt ücret alan bir kişi 09 Mart 2020 tarihinde işten ayrılmıştır. İşletme, bu kişiye 4 haftalık maaşı kadar jübile ikramiye ödemesi yapma kararı almıştır. Bu duruma ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

<b>SGK İşçi Primi</b> (4.000 TL x % 14)	560,00 TL
<b>İşsizlik Sigortası İşçi Payı</b> (4.000 TL x % 1)	40,00 TL
<b>Gelir Vergisi Matrahı</b> (4.000 TL -600 TL)	3.400,00 TL
<b>Gelir Vergisi:</b> (3.400 TL x % 15)	510,00 TL
<b>Damga Vergisi</b> (4.000 TL x 0,00759 = 30,36 TL)	30,36 TL
<b>Kesintiler Toplamı</b> (560 TL + 40,00 TL+510 TL + 30,36 TL)	1.140,36 TL
<b>Net İkramiye</b> (4.000 TL-1.140,36 TL)	2.859,64 TL
<b>SGK İşveren Primi</b> (4.000 TL x % 20,5)	820,00 TL
<b>İşsizlik Sigortası İşveren Payı</b> (4.000 TL x % 2)	80,00 TL

09.03.2020			
<b>770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>		<b>4.900,00 TL</b>	
770.07. Jübile İkramiyesi	4.000,00 TL		
770.02. SGK İşveren Payı	820,00 TL		
770.03. İşsizlik Sigortası İşveren Payı	80,00 TL		
<b>360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR</b>			<b>540,36 TL</b>
360.01 Gelir Vergisi	510,00 TL		
360.02 Damga Vergisi	30,36 TL		
<b>361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ</b>			
361.01. SGK İşçi Primi	560,00 TL		<b>1.500,00 TL</b>
361.02. SGK İşveren Primi	820,00 TL		
361.03. İşsizlik Sig. İşçi Payı	40,00 TL		
361.04. İşs. Sig. İşv. Payı	80,00 TL		
<b>335. PERSONELE BORÇLAR</b>			<b>2.859,64 TL</b>
335.06. Jübile İkramiyesi	2.859,64 TL		
Jübile ikramiyesinin tahakkuku nedeniyle			

09.03.2020			
<b>335. PERSONELE BORÇLAR</b>		<b>2.859,64 TL</b>	
<b>102. BANKALAR HESABI</b>			
Jübile ikramiyesinin personele ödenmesi nedeniyle			<b>2.859,64 TL</b>

### 3.4. İŞ İLİŞKİSİNİN SONA ERDİRİLMESİNDEN DOLAYI SAĞLANAN FAYDALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

İş ilişkisinin sonlandırılması nedeni ile çalışanlara sağlanan faydalara yönelik ödemenin tamamı, muhasebeleştirilen yıllık hesap döneminden sonra bir yıl içerisinde yapılması bekleniyor ise, sağlanan faydaların ölçülmesi, işi yapan kişilere sağlanan kısa vadeli faydalar kapsamında, muhasebeleştirilmesi yıllık hesap döneminden sonra bir yıl içerisinde yapılması beklenmiyor ise diğer uzun vadeli faydalar kapsamında ele alınmaktadır.

Sağlanan bu faydaların işletme tarafından çalışan kişilere açık ya da zımni şekilde ödeneceği belirtildiğinde, işletme bakımından bir yükümlülük ortaya çıkmaktadır. Bu yükümlülüğün işletmenin finansal tablolarında belirtilmesi gerekmektedir. Eğer bu yükümlülüğe yönelik işletmenin ödeme güvenilir bir şekilde ölçülemiyor ise işletme yükümlülüğünü Karşılıklar, Koşullu Yükümlülük ve Koşullu Varlıklar (TMS-37) standardı kapsamında dipnotlarda belirtmesi gerekmektedir. Sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine yönelik hükümler ise aşağıda belirtilmiştir.

İşletme, iş ilişkisinin sona erdirilmesi nedeni ile bu faydalar ile ilgili olarak, aşağıda belirtilen tarihlerden önce olan o tarihte bir borç ve gideri muhasebeleştirir:

- İşletmenin ilgili faydalara yönelik tekliflerini geri alamayacağı tarih ve
- İşletmenin iş ilişkisinin sona erdirilmesi nedeni ile sağlanan faydalara yönelik ödemeler dâhil TMS-37 çerçevesindeki yeniden yapılandırma maliyetlerinin muhasebeleştiği tarihtir.

Çalışan kişinin işletme tarafından öneride bulunulan faydalar karşılığında kişinin isteği doğrultusunda işinin sonlandırılmasını onaylaması sonucunda ödenecek iş ilişkisinin sona erdirilmesi nedeni ile sağlanan faydalar için, işletmenin ilgili faydalara yönelik tekliflerini geri alamayacağı tarih ise;

- Çalışan kişinin teklifi kabul ettiği tarihten ya da

• İşletmenin teklifini geri alabilmesine yönelik sınırlamaların yürürlüğe girdiği tarihten veya teklif sırasında ilgili sınırlamalar mevcut olduğunda teklifin yapıldığı tarihten, önce olmalıdır.

İş ilişkisinin sona erdirilmesi nedeni ile çalışan kişilere sağlanan faydaların diğer faydalardan temel farkı, çalışan kişinin işletmedeki hizmetine karşılık değil, işinin sonlandırılması nedeni ile sağlanan faydalar olmasıdır. Sağlanan faydalar; sözleşmeye, kanuna veya işletmenin kurum içerisinde yapılan iç uygulamalara yönelik ödemeye dayanmaktadır. Standardın kapsamına göre; işletme, bilanço tarihini izleyen 12 ay içinde faydaların bütününe ödemeyi taahhüt ediyor ise; taahhüt edilen tutar, bağlı bulunan değer ile bilançoda borç karşılığı ayrılarak gösterilmektedir. Ancak faydanın bütününe veya bir bölümüne, bilanço tarihinden sonra 12 aydan fazla bir zaman diliminde ödenmesi taahhüt ediliyor ise; sağlanan fayda bilanço tarihinde iskontoya tabi olarak, bilançoda borç karşılığı ayrılmaktadır.

#### **ÖRNEK-7:**

“A” İşletmesi mevcut personelleri için 2019 yılında 250.000 TL kıdem tazminatı hesaplamıştır. “A” İşletmesi 03 Nisan 2020 tarihinde iş akdi fesh edilen personelleri için ise 70.000 TL kıdem tazminatı karşılığı ayırmıştır. İş akdi fesh edilen personeller için 17.000 TL Damga Vergisi kesildikten sonra kalan tutar personellerin hesabına aktarılmıştır. Yapılması gereken muhasebe kaydı;

31.12.2019		
770 Genel Yönetim Gideri 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplanan kıdem tazminatı nedeniyle	250.000 TL	250.000 TL
03.04.2020		
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Ödemesi kesinleşen kıdem tazminatı nedeniyle	70.000 TL	70.000 TL
03.04.2020		
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar 335 Personele Borçlar Damga Vergisi kesintisi yapıldıktan sonra personelin hak ettiği kıdem tazminatı nedeniyle	70.000 TL	17.000 TL 53.000 TL
03.04.2020		
335 Personele Borçlar 102 Bankalar Hesabı Kıdem tazminatının ödenmesi nedeniyle	53.000 TL	53.000 TL

Kıdem tazminatı ile ilgili olarak TMS-19'a göre karşılık ayırma şartı aranmazken, BOBİ FRS de uygulama kolaylığı sağlaması açısından önce karşılık ayrılarak muhasebe

kaydı yapılmakta, ödeme gerçekleştiği anda ise ödemeye ilişkin muhasebe kaydı yapılmaktadır.

BOBİ FRS'ye tabi ya da BOBİ FRS'yi kullanmayı tercih eden işletmelere bazı imkânlar verilmiştir. Bu imkânlardan biri kıdem tazminatı yükümlülüğünü ilk defa finansal tablolarına yansıtacak olan işletmeler geçiş tarihinden önceki raporlama dönemlerine ilişkin toplam kıdem tazminatı tutarlarını 10 yılı geçmemek üzere eşit tutarlarla "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemine yansıtılmaktadır.

Bu durumda Örnek 7'deki personelin iş akdinin fesih edilmediği durumda, karşılık tutarı 5 yıl boyunca finansal durum tablosuna yansıtılmak istenirse her yılın sonunda raporlanacak karşılık tutarı 50.000 TL (250.000 TL/5 yıl) olacaktır.

### **ÖRNEK-8:**

"B" İşletmesi'nde 40 personel çalışmaktadır. İşletme; satış bölümünde 9 ay önce işe başlayan çalışanını, herhangi bir neden olmadan ve ihbar sürelerine de uymadan işine son vermiştir. Söz konusu personel, işletmeye işe iade davası açmıştır. Mahkeme ise, çalışan kişinin iş akdinin işveren tarafından geçerli olmayan bir nedene bağlı olarak sonlandırıldığı kanaatine varmış ve personele çalıştırılmadığı 5 aylık zaman dilimi için (ücret gibi) hakların ödenmesi ve işe iade kararı vermiştir. Ayrıca çalışan kişinin işveren tarafından işe başlatılmaması ihtimalinde; 2 aylık ücret kadar işverenin işe başlatmama tazminatını karşılama ve ihbar tazminatının çalışan kişiye ödenmesi kararı alınmıştır.

Çalışanın mahkemenin verdiği karardan sonra on günlük yasal süre içerisinde iş başvurusu yapmış olmasına karşın, işletme söz konusu kararı kabul etmemiştir. Çalışan kişinin brüt ücreti 3.000 TL olup; 2020 yılı için Asgari Geçim İndirimi tutarı 220,73 TL'dir. İşveren tarafından çalışan kişiye yapılması gereken bütün hesaplara ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

<b>Brüt Ücret</b> (5 x 3.000 TL)	15.000,00 TL
<b>SGK İşçi Payı</b> (15.000 TL x %14)	2.100,00 TL
<b>İşsizlik Sigortası İşçi Payı</b> (15.000 TL x %1)	150,00 TL
<b>Gelir Vergisi Matrahı</b> (15.000 TL - 2.100 TL - 150 TL)	12.750,00 TL
<b>Gelir Vergisi</b> (12.750 TL x %15)	1.912,50 TL
<b>Asgari Geçim İndirimi</b> (220,73 TL x 5 yıl)	1.103,65 TL
<b>Ödenecek Gelir Vergisi</b> (1.912,50 TL - 1.103,65 TL)	808,85 TL
<b>Damga Vergisi</b> (15.000 TL x 0,00759)	113,85 TL
<b>Kesintiler Toplamı</b> (2.100 TL + 150 TL + 808,85 TL + 113,85 TL)	3.172,70 TL
<b>Net Ücret</b> (15.000 TL - 3.172,70 TL)	11.827,30 TL
<b>SGK İşveren Payı</b> (15.000 TL x %15,5)	2.325,00 TL
<b>İşsizlik Sigortası İşveren Payı</b> (15.000 TL x %2)	300,00 TL

<b>Toplam Tazminat Tutarı</b> (3.000 TL x 2 ay)	6.000,00 TL
<b>Damga Vergisi Kesintisi</b> (6.000 TL x 0,00759)	45,54 TL
<b>Net Tazminat Tutarı</b> (6.000 TL - 45,54 TL)	5.954,46 TL

<b>İhbar Tazminatına Esas Ücret</b>	3.000,00 TL
<b>İhbar Tazminatı Brüt</b> (3.000 TL/30 gün) x 28 gün (4 Hafta)	2.800,00 TL
<b>Gelir Vergisi Kesintisi</b> (2.800 TL x 0,15)	420,00 TL
<b>Damga Vergisi Kesintisi</b> (2.800 TL x 0,00759)	21,25 TL
<b>Ödenecek İhbar Tazminatı</b> (2.800 TL- 420 TL -21,25 TL)	2.358,75 TL

<b>760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ</b>	<b>26.425,00 TL</b>	
760.01. Ücret Ödemeleri		
760.011 Brüt Ücret	15.000,00 TL	
760.012. SGK İşveren Payı	2.325,00 TL	
760.013 İşs. Sig. İşv. Payı	300,00 TL	
760.02 Tazminat Ödemeleri		
760.021 İşe Başlatmama Tazminatı	6.000,00 TL	
760.022 İhbar Tazminatı	2.800,00 TL	
<b>136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR</b>	<b>1.103,65 TL</b>	
136.01 AGİ	1.103,65 TL	
<b>374.ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALAR İÇİN KARŞILIKLAR</b>		<b>20.140,51 TL</b>
374.02 Aylık Net Ücret	11.827,30 TL	
374.03 İşe Baş. Tazminatı	5.954,46 TL	
374.04 İhbar Tazminatı	2.358,75 TL	
<b>360. ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR</b>		<b>2.513,14 TL</b>
360.01 Gelir Vergisi		
360.011 Ücret (GV)	1.912,50 TL	
360.012 İhbar Tazminatı	420,00 TL	
360.02 Damga Vergisi	180,64 TL	
<b>361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİSİ</b>		<b>4.875,00 TL</b>
361.01 SGK İşveren Payı	2.325,00 TL	
361.02 SGK İşçi Payı	2.100,00 TL	
361.03 İşs. Sig. İşveren Payı	300,00 TL	
361.04 İşs. Sig. İşçi Payı	150,00 TL	
Mahkeme kararına ilişkin karşılık ayırma nedeniyle		

<b>374.ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR</b>	<b>20.140,51 TL</b>	
374.02 Aylık Ücret	11.827,30 TL	
374.03 İşe Başlatmama Tazminatı	5.954,46 TL	
374.04 İhbar Tazminatı	2.358,75 TL	
<b>102. BANKALAR HESABI</b>		<b>20.140,51 TL</b>
Eski çalışana yapılan ücret ve tazminat ödemeleri nedeniyle		

<b>360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR</b>	<b>2.513,14 TL</b>	
360.01. Gelir Vergisi		
360.011. Ücret	1.912,50 TL	
360.012. İhbar Tazminatı	420,00 TL	
360.02. Damga Vergisi	180,64 TL	
<b>361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİSİ</b>	<b>4.875,00 TL</b>	
361.01. SGK İşveren Payı	2.325,00 TL	
361.02. SGK İşçi Payı	2.100,00 TL	
361.03. İşsizlik Sigortası İşveren Payı	300,00 TL	
361.04. İşsizlik Sigortası İşçi Payı	150,00 TL	
<b>770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>	<b>102,50 TL</b>	
770.02. Beyan Damgası Vergisi		
770.02.01. Aylık Prim Hizmet Belgesi	43,70 TL	
770.02.02. Muhtasar	58,80 TL	
<b>102. BANKALAR HESABI</b>		<b>6.386,99 TL</b>
102.01. "X" Bankası	6.386,99 TL	
<b>136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR</b>		<b>1.103,65 TL</b>
136.01. AGİ	1.103,65 TL	
Sigorta primi ve vergi ödemeleri nedeniyle		

## SONUÇ

Türkiye muhasebe standartları ile Türkiye finansal raporlama standartlarının amacı, işletmelerin finansal durumları hakkında ilgililere doğru, güvenilir, zamanında ve anlaşılabilir finansal bilgiler üretmektir. Bu bilgilerin sağlıklı ve yararlı bilgiler şeklinde hazırlanması, küresel rekabetin yaşandığı ve bilgi kullanımının öneminin her geçen gün giderek arttığı günümüzde çok önemlidir.

Ülkelerin ekonomik sistemleri içerisinde en önemli yer tutan göstergelerden bir tanesi de istihdam verilerine ilişkin göstergelerdir. Bu nedenle istihdamın teşvik edilmesi, çalışanların sunduğu hizmetlerin ve emeklerin karşılığında elde ettikleri getirilerin ve hakların iyileştirilmesi ve çalışanlara belli yararların sağlanması gerekmektedir. Bu çalışmada temel olarak muhasebe standartları arasında yer alan Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı (TMS-19) hakkında bilgilere yer verilerek önemli hususlar örnekler aracılığı ile açıklanmaya çalışılmıştır.

TMS-19, çalışanlara sağlanan faydaların nasıl muhasebeleştirileceği ve finansal tablolarda ne şekilde açıklanacağı ile ilgili konuların ele alındığı bir muhasebe standardıdır. Bu standarda göre; çalışanların, işletmelere sundukları hizmetler karşılığında elde ettikleri faydaların muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara yansıtılması önem arz etmektedir. Çalışanlara sağlanan bu faydalar söz konusu standart çerçevesinde; kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar, diğer uzun vadeli faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar olmak üzere dört başlık altında incelenmektedir.

Çalışanlara iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardan tanımlanmış fayda planları da bu standart kapsamında ele alınması gereken bir unsurdur. Standarda göre bu tür planlara ilişkin plan varlıklarının ve işletme yükümlülüğünün hesaplanmasında gerçeğe uygun değer yaklaşımı kullanılmaktadır. Ayrıca bu tür planlara ilişkin yükümlülüklerin hesaplanmasında aktüeryal varsayımların yapılması ve öngörülen yükümlülük yöntemlerinin kullanılması gerekmektedir. TMS-19'a göre tanımlanmış fayda planlarına ilişkin elde edilen muhasebe sonuçlarının finansal durum tablosu ile kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda gösterilmesi bilgi muhasebesi açısından önemlidir.

Tanımlanmış fayda planları çerçevesinde hesaplanan aktüeryal kayıp ya da kazançların dönem kar/zararı ve diğer kapsamlı gelir tablosundan çıkarılıp finansal durum tablosunda özkaynaklar kaleminde gösterilmesinin daha uygun olacağına karar verilmiştir. Faiz maliyeti ve enflasyon oranı öngörülen şekilde kayda alındıktan sonra gerçekleşen faiz ve enflasyon oranı dikkate alınarak iki hesaplama arasındaki fark tutarı kayda alınmaktadır. Karşılık ayrılarak kayda alınan kıdem tazminatı tutarı gerçekleştiği dönemde aktüeryal kazanç ya da kayıp olarak muhasebeleştirilmektedir.

Sonuç olarak; günümüzde sürekli olarak yenilikler eklenerek gelişen muhasebe standartlarını göz önüne alacak olursak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin maalesef yetersiz olduğunu ve ek olarak raporlamaların çok sınırlı veya eksikliklerin olmasından dolayı da işletmelerin dipnotlara ihtiyaç duyduğu görülmektedir. Çalışanlara Sağlanan Faydalar ile Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standartlarının uygulamaya girmesiyle bu hususlarla ilgili finansal raporların daha doğru, gerçekçi finansal bilgiler içermesi, üretmiş olduğu finansal bilgilerin de şeffaf olması amaçlanmaktadır. TMS-19 ile TMS-26'nın kullanım alanının genişlemesi ile birlikte kıdem tazminatı karşılıklarının daha objektif hesaplanacağı ve kullanılacak hesaplarda daha şeffaf ve daha yararlı finansal bilgilerin üretilmesi sağlanacaktır.

## KAYNAKÇA

- Akarçay Öğüz, A. ve İbiş, C. (2003). *IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'ın Uygulanması Süreci*, İSMMM VI. Türkiye Denetim Sempozyumu, Antalya.
- Akbulut, A. (2015). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS/VERGİ Uygulamaları ve Sonuçları: Tam Set TMS/TFRS ve Vergi Uygulamalarının Örneklerle Analizi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara.
- Akdoğan, N. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(1), 1-28.
- Akgün, A. İ. (2007). *Vadeli İşlemlere Yönelik Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Aksoy, A. G. ve Tanrıöven, C. (2007). *Sermaye Piyasası Yatırım Araçları ve Analizi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aksoy, T. (2005). Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 71.
- Aktay, A. N., Arıcı, K. ve Kaplan, E. T. (2009). *İş Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Akyiğit, E. (2014). Stajyerlerin İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Bakımından Konumu, *Terazi Hukuk Dergisi*, 9(98), 44-54.
- Akyiğit, E. (2018). *İş Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Akyol, B. (2018). Güney Avrupa Refah Rejimi Ülkelerinde İşsizlik Sigortası Uygulamaları ve Türkiye İle Karşılaştırması, *Fırat Üniversitesi Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2(2), 1-44.

- Arıkan, Y. (1996). *Muhasebe Mesleğinin Dünü ve Bugünün Karşılaştırılması*, Mali Çözüm Dergisi.
- Ataman Akgül, B. ve Akay, H. (2004). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartları'nın Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, 148, 35-62.
- BDDK Tanıtım Kitapçığı, 2012.
- Bostancı, S. (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, *Mali Çözüm Dergisi*, 12, 59.
- Bozkurt, İ. (2013). *Türkiye Muhasebe Standartları: İhtiyaca Uygun Olarak Seçilmiş Standartların Örnekler Yardımıyla Sistemik Anlatımı*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Burtan Doğan, B. ve Anğay Yıldırım, E. (2016). Kıdem Tazminatı ve Ülke Örnekleri, *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(10), 16-31.
- Can, İ. ve Gör, Y. (2011). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı İlleri Örneği), *World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi*, 5.
- Cavlak, H. (2015). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Kurumsal Yönetim İlişkisi: Kurumsal Yönetim Endeksi'ne Tabi Şirketlerde Bir Anket Çalışması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Cavlak, H. ve Ataman, B. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153-168.

- Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 3(6), 127-148.
- Çankaya, O. G. ve Çil, Ş. (2009). *İş Hukukunda Üçlü İlişkiler*, Yetkin Yayınları, Ankara:
- Çelik, Ç. (2018). *TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, Türkiye Uygulamaları ve Yansımaları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul.
- Çelik, E. (2012). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 'nın Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Adana.
- Çelik, N., Caniklioğlu, N. ve Canbolat, T. (2018). *İş Hukuku Dersleri*, İstanbul.
- Çelik, S. (2013). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebesinin Temel Bakış Açısının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde.*
- Dağışan, Ö. (2013). *TMS-18 Hasılat Standardı: Özel Hastane İşletmesi Örneği*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon.
- Dal, E. (2006). İş Hukukunda Sözleşme Türleri, *Ankara Barosu Dergisi*, Eylül-Ekim-Kasım, 72-75.
- Dalkılıç, A. F. (2008). *Ulusal ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.
- Demirtuyı, T. (2013). *TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Yasal Mevzuat Açısından İncelenmesi Ve Bir Uygulama Örneği*, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.

- Durgut, M. ve Kaya, U. (2013). TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İMKB'deki Şirketlerde Uygulanma Düzeyinin Değerlendirilmesi, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 27(2), 179-205.
- Ekmekçi, Ö. (1997). İşveren ve İşveren Vekili Kavramları Üzerine, *İstanbul Barosu Çalışma Hukuku Komisyonu Bülteni*, 1, 7-19, İstanbul.
- Elitaş, C., Elitaş, B. L. (2010). *Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Üzerine Yorumlar ve Örnek Uygulamalar*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Erdoğan, G. (2009). *İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Erol Fidan, M. ve Cinit, H. (2013). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Kobi Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği), *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 59, 39-60, İstanbul.
- Erol, A. (2012). *Türk Hukukunda Ücret ve Ücretin Vergilendirilmesi*, İSMMMÖ Mevzuat Yayınları, İstanbul.
- Eyrenci, Ö., Taşkent S. ve Ulucan D. (2019). *Bireysel İş Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Gençoğlu, Ü. G., Özerhan, Y. ve Karabınar S. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları, Sakarya.
- Gökdeniz, Ü. (1996). Çevre Muhasebesi (Environmental Accounting-Green Accounting)", *Öneri Dergisi*, 1(5), 21-26.
- Gönen, S., Uğurluel, G. (2007). Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *Vergi Dünyası Dergisi*, (316), 229-236.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. ve Ertan, Y. (2012). Türkiye'de Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı İMKB 50 Endeksinde Bir Uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (56), 85-100.

- Güleç, Ö. F. (2018). Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların BOBİ FRS ve TFRS Açısından Değerlendirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10/4, s.901-921.
- Güteryüz, M. (2014). *Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na Göre İncelenmesi*, Okan Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Gümüş, E. (2010). *Türkiye'de Sosyal Güvenlik Sistemi: Mevcut Durum, Sorunlar ve Öneriler*, Seta Analiz.
- Gümüş, İ. (2012). Devlet Müdahalesi ve Piyasalaşma Kıskaçında Refah Devleti: Türkiye'de Sosyal Güvenlik Reformu, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Güner, E. (2012). Ulusal Bayram ve Genel Tatil Günlerinde Çalışma Hakkında Önemli Hususlar, *Mali Çözüm Dergisi*, (112), 275-282.
- Gürbüz, E. (2020). *İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Gürdal, K. (2013). TTK/TFRS, VUK Düzenlemeleri ve Maliyet Kontrolü, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(1), 1-26.
- Hatipoğlu, O. (2009). *Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon.
- Hatunoğlu, Z., Uçaktürk, M. ve Kılı, M. (2013). Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın Bilinirlik Düzeyi Üzerine Kahramanmaraş'ta Bir Alan Çalışması, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(1), 51-62.
- <https://www.alofinansalye.com>, Erişim Tarihi: 14 Nisan 2021.
- <https://www.deloitte.com>, Erişim Tarihi:10 Nisan 2021.
- <https://www.dunya.com>, Erişim Tarihi:15 Nisan 2021.
- <https://www.iskur.gov.tr>, Erişim Tarihi: 20 Nisan 2021.

<https://www.izmirmmmb.org.tr>, Erişim Tarihi: 19 Nisan 2021.

<https://www.kgk.org.tr>: 01 Nisan 2021.

<https://www.mevzuat.gov.tr>, Erişim Tarihi: 10 Nisan 2021.

İbiş, C. ve Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış. *Mali Çözüm Dergisi*, (74), 25-43.

İkizler, M. (2012). Türk Hukukunda Esnek Çalışma, Adalet Yayınevi, Ankara.

Izmirlioğlu, Ö. (2019). *İşverenlere Sağlanan Sosyal Sigorta Prim Teşviklerinin İstihdama Etkisi ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar: Denizli Örneği*, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli.

Karaahmetoğlu, A. (2016). Sosyal Güvelik Hukuku Açısından İş Kazası Sayılan Haller, [www.sekeris.org.tr](http://www.sekeris.org.tr).

Karacan, S. ve Savcı, M. (2011). TMS-19 Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (22), 126-151.

Kır, B. (2016). *Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ile İlgili Türkiye'deki Yasal Düzenlemeler ve Finansal Tablolara Etkisi*, Okan Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Kıymetli şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 462- 484.

Kızıl, Z. (2019). *TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Değerlendirilmesi ve Mevcut Uygulamalarla Karşılaştırılması*, Fırat Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Elazığ.

- Kocabaş, F. ve Canbey Özgüler, V. (2019). Pasif İşgücü Piyasası Politikaları: İşsizlik Ödeneği ve İşsizlik Yardımı Uygulamaları-Passive Labor Market Policies: Unemployment Benefits And Unemployment Assistance. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(28), 266-283.
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 105-120.
- Kötüoğlu, Ş. G. (2008). *Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye ve Amerikan Muhasebe Standartları’nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması*, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep.
- Kulat, Ç. (2011). *Belirli Süreli İş Sözleşmesinin Süresinden Önce Feshi ve Bunun Hukuki Sonuçları*. Kadir Has Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Limon, R. (2015). Türkiye’de Kıdem Tazminatının Tarihi Gelişimi ve Kıdem Tazminatı Fonu, *İş ve Hayat Dergisi*, 1(1), 147-170.
- Moraıs, A. (2010). Actuarial Gains And Losses: The Determinants Of The Accounting Method, *Pacific Accounting Review*.
- Mortaş, A ve Koç, M. (2010). İhbar Süresi ve Tazminatı. *Mali Çözüm Dergisi*, (99), 119-154.
- Narmanlıoğlu, Ü. (2008). *Asıl İşveren-Alt İşveren İlişkisinden Doğan Sorumluluklar*, Türk İş Hukukunda Üçlü İlişkiler.
- Oğlakçı, D. (2016). Maddi Duran Varlıkların UMS ve VUK’a Göre Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Konuyla İlgili Yapılan Örnek Çalışma. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar A. (2020). *Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara.

- Özdamar, M. (2009). 5510 Sayılı Kanuna Göre Sigorta Primine Esas Kazançların Hesaplanması, *Finansal Çözüm Dergisi*, 93, 315-316.
- Özdamar, M. ve Çakar, E. (2012). Sosyal Güvenlik Hukukunda Sigortalılara Sürekli İş Göremezlik Geliri Ödenmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, 269-283.
- Özhan, D. B. (2013). Ücret, Ücret Bordrosu Düzenleme Esasları ve Konunun Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge ile İlişkilendirilmesi. ÇSGB İş Teftiş Kurulu Başkanlığı İş Müfettişi Yardımcılığı Etüdü.
- Parlakkaya, R. (2010). Yasal Mevzuat ve TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı ve Muhasebe Uygulaması, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 10(19), 269-291.
- Reisoğlu, S. (2014). *Borçlar Hukuku: Genel Hükümler*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Sağlam, N. (2001). *Bölümsel Raporlama ve Uygulaması*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Sağlam, N., Şengel S. ve Öztürk, B. (2007). *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Savun, A. (2014). *Stoklar ve Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Standartlarının İşletmelerce Açıklanan Muhasebe Bilgi Düzeyine Etkisi; Türkiye'deki İşletmeler Üzerine Bir Uygulama*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana.
- Sümer, H. H. (2020). *İş Sağlığı ve Güvenliği Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Süzek, S. (2013). *İş Hukuku (Genel Esaslar-Bireysel İş Hukuku)*. Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Şahin Emir, A. (2016). Belirli Sözleşmesine İlişkin Sınırlamalar ve Esneklik Olanakları–Avrupa Birliği Örnekleriyle, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(1), 113-154, İzmir.
- Şen, M. (2019). Uzun Vadeli Sigorta Kollarında Hizmet Birleştirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, 29, 249-255.

- Şener, R. ve Kayhan, B. (2020). Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi Sorunu ve Kıdem Tazminat Fonu Çerçevesinde Bir Öneri, *İzmir YMMO Dergisi*, 2(1), 1-11.
- Şensoy, H. B. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartları'nın Türkiye'de Ki Durumu*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Taşkın, A. (2016). *Türk İş Hukukunda ve İşletme Yönetiminde Alt İşverenlik İlişkileri*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Topaloğlu, S. ve Camkurt, M. Z. (2008). İş Mevzuatında Kıdem Tazminatı, *TÜHİS İş Hukuku ve İktisat Dergisi*, 21, 2-3.
- Tunçomağ, K. ve Centel, T. (2013). *İş Hukukunun Esasları (Principles of Labour Law)*, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Umdü, E. (2011). 4447 Sayılı Kanunun Geçici 10. Maddesindeki Teşvikte Ortalama Sigortalı Sayısının Hesaplanması ve Teşvikten Yararlanma, *Çözüm Dergisi*, 211.
- Usta, H. (2007). *Muhasebe Mesleği İle İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Ünsal, M. A. (2019). *Türkiye'de Çalışanlara Sağlanan Faydaların Finansal Raporlama Standartları ve İlgili Mevzuat Çerçevesinde İncelenmesi ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Ünsal, M. A. ve Çakıcı, C. (2019). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının BİST'te İşlem Gören Şirketlerin Finansal Tabloları ve Bağımsız Denetim Raporları Üzerinden İncelenmesi, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(3), 379-396.

- Üstündağ, S. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 1(1), 31-57.
- Yılmaz, H. (2012). *Türk İş Hukukunda Bireysel İş İlişkileri Açısından İşveren Vekilliği*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yiğit, Y. (2012). Belirli Süreli İş Sözleşmesi Yapma Serbestisi ve Bu Serbestinin Sınırları, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(2), 101-166.
- Yüksel Arabacı, R. ve Alper, Y. (2010). Sosyal Güvenlik Reformunun Yaşlılık Ayıklarına Oranı: Yoksulluk Bir Sosyal Güvenlik Sistemi, *Amme İdaresi Dergisi*, 43(2), 101-117.



