

**KIDEM TAZMİNATI FONU KANUN TASARISI ÇERÇEVESİNDE
KIDEM TAZMİNATI VE MUHASEBESİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Tezi
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı**

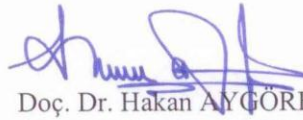
Umut UYAR

Danışman: Yard. Doç. Dr. Muhsin ÇELİK

**Haziran 2011
DENİZLİ**

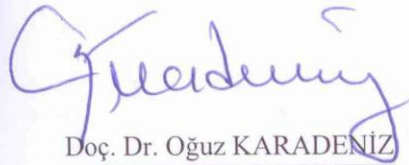
YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe & Finansman Bilim Dalı öğrencisi Umut UYAR tarafından Yard. Doç. Dr. Muhsin ÇELİK yönetiminde hazırlanan “**KIDEM TAZMİNATI FONU KANUN TASARISI ÇERÇEVESİNDE KIDEM TAZMİNATI VE MUHASEBESİ**” başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 05.07.2011 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.



Doç. Dr. Hakan AYGÖREN

Jüri Başkanı



Doç. Dr. Oğuz KARADENİZ

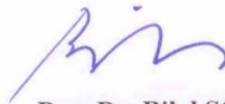
Jüri Üyesi



Yard. Doç. Dr. Muhsin ÇELİK

Jüri Üyesi

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 05/08/2011 tarih ve ...12/15... sayılı kararıyla onaylanmıştır.



Doç. Dr. Bilal SÖĞÜT
Müdür

TEŐEKKÜR

Bu tezin hazırlanmasında değerli görüş ve yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Yard. Doç. Dr. Muhsin ÇELİK'e ve bana bu çalıőmam boyunca yardımlarını esirgemeyen, kaynaklara ulaőmamda bana yardımcı olan değerli hocalarım başta Doç. Dr. Hakan AYGÖREN olmak üzere, Doç Dr. Oğuz KARADENİZ ve Yard. Doç. Dr. Handan KUMAŞ'a, ayrıca bilgisini ve yardımlarını benimle paylaőmaktan çekinmeyen araştırma görevlisi arkadaőım Sinem Güler KANGALLI'ya, sevgili arkadaőlarıma ve son olarak hayatım boyunca desteklerini esirgemeyen aileme teőekkürü bir borç bilirim.

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atfedildiğini beyan ederim.

İmza :

Öğrenci Adı Soyadı : Umut UYAR

ÖZET

KIDEM TAZMİNATI FONU KANUN TASARISI ÇERÇEVESİNDE

KIDEM TAZMİNATI VE MUHASEBESİ

Uyar, Umut

Yüksek Lisans Tezi, İşletme ABD

Tez Yöneticisi: Yrd. Doç. Dr. Muhsin ÇELİK

Haziran 2011, 90 Sayfa

19. yy. sanayi devriminden beri çalışanların, işlerin hakları ile işverenlerin maliyetleri azaltma çabası daima çatışmıştır. İşçiler her zaman daha uygun koşullar, daha tatmin edici ücretler, rahat bir emeklilik talebi içerisindeyken; işverenler önemli bir maliyet unsuru olan işçi ücretlerinin azaltılması, maliyetleri bir kademe daha nasıl azaltılabileceği üzerine yoğunlaşmıştır.

Türkiye İş Hukuku literatürüne 1936 yılında giren kıdem tazminatı kavramı da işçilerin daha rahat bir emeklilik istekleri ile işverenlerin maliyet düşürme çabaları ile çelişerek günümüze kadar gelmiştir. Kıdem tazminatının niteliği hakkında oldukça çeşitli görüşler bulunmaktayken, Türkiye İş Hukuku'nda zamanla giderek içeriği genişletilen, zaman zaman siyasi bir vaat aracı olan, işçiler açısından önemli bir hak olmuştur. İşveren açısından ise, zamana yayılması gerekirken, tek kalemde yüklü bir biçimde ödenmesi gereken bir maliyet unsuru olmuştur. Bu noktada işverenler azaltılmasını hatta kaldırılmasını savunurken, işçi tarafları korunmasını hatta daha da haklar eklenmesini savunmuşlardır. Kıdem Tazminatı Fonu kavramı bu tartışmalar sonucunda oluşmuştur. Fon kavramı ile kıdem tazminatının maliyet yükü yıllara hatta aylara bölünerek, tek kalemde maliyetleri birden yükselten bir ödemenin önüne geçilmek amaçlanmış; işçi açısından da kıdem tazminatı hakkının devlet güvencesine alınması fırsatı tanınmıştır. Türkiye şartlarında olumsuz sonuçlara yol açacağı tartışmaları da beraberinde gelmiştir. Tez'de kıdem tazminatı fonunun yasalaşması durumunda muhasebesinin nasıl yapılması gerektiği üzerine önerilerin yanı sıra, kıdem tazminatı fonunun en önemli tartışma konusu olan prim oranı hakkında bir aktüerya hesaplaması ve duyarlılık analizi hesaplamaları incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kıdem Tazminatı, Kıdem Tazminatı Fonu, Prim Oranı Aktüerya Hesaplaması.

ABSTRACT

SEVERANCE PAY AND ACCOUNTING

UNDER SEVERANCE PAYMENT FUND LEGISLATION DRAFT

Uyar, Umut

M. Sc. Thesis in Business Administration

Supervisor: Assist. Prof. Dr. Muhsin Çelik

June 2011, 90 Pages

After the industrial revolution, there is a conflict between employees and employers about workers' rights and production costs. Employees always want more suitable working situations, good salary and comfortable retirement conditions. In contrast, employers always want fewer salaries which are an important cost item.

Severance pay became a main discussion issue in 1936 in Turkish Business Law literature and it has been going on. Since that year, severance pay has been a conflict between employees who want more comfortable retirement conditions and employers who want less productions costs. Severance payment has an important point about labor costs. In Turkish Business Law history, severance pay always rises in favor of employees. But it has an importance about employers that severance pay is a large amount of money for production costs and it has to been decreased. On these discussions, Severance Pay Fund issue has come up. Fund has benefits for employees that the payment has a government guarantee; it has benefits for employers that the large amount of money for production costs are divided by years or months. However, some people argue that severance pay fund became unfavorable situations in Turkish economical conditions.

In this thesis, I have studied severance pay fund accounting system when the legislation draft became a severance payment law. Also I studied an actuarial calculation and sensitivity analysis for one of the main discussion issues of severance pay fund premium rate.

Keywords: Severance Pay, Severance Payment Fund, Actuarial Calculation.

ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar DİZİNİ.....	viii
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	ix

BİRİNCİ BÖLÜM MEVZUAT VE HUKUKİ ÇERÇEVE

1. Kıdem Tazminatının Tanımı ve Hukuki Niteliği	1
1.1.Kıdem tazminatının tanımı	1
1.2.Kıdem tazminatının hakkında hukuki görüşler	2
1.2.1.Ücret olduğu görüşü	3
1.2.2.Tazminat olduğu görüşü	3
1.2.3.İkramiye olduğu görüşü	4
1.2.4.İşsizlik sigortası olduğu görüşü.....	4
1.2.5.İş güvencesi olduğu görüşü	4
1.2.6.Kendine özgü bir nitelik taşıdığı görüşü	5
2.Kıdem Tazminatının Tarihsel Gelişimi	5
2.1.1936 tarihli 3008 sayılı İş Kanunu	6
2.2.1950 tarihli 5518 sayılı Kanun	7
2.3.1952 tarihli 5868 sayılı Kanun	8
2.4.1967 tarihli 931 sayılı İş Kanunu	9
2.5.1971 tarihli 1475 sayılı İş Kanunu	9
2.6.1975 tarihli 1927 sayılı Kanun	10
2.7.1475 sayılı İş Kanununda yapılan diğer düzenlemeler	14
2.8.1999 tarihli 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu	16
2.9.2003 tarihli 4857 sayılı İş Kanunu	17
3.Kıdem Tazminatı Fonu Kanun Tasarısı	20
3.1.Amacı ve Kapsamı	21
3.2.Hukuki Yapısı ve Yönetimi	22
3.3.Fon İlişkisinin Kurulması ve Bildirim	24
3.4.Fon Tarafından Ödenecek Kıdem Tazminatı	24
3.5.Primler	26
4.Kıdem Tazminatı Fonu Yararları ve Sakıncaları	27
5.Kıdem Tazminatı'nın Dünya Uygulamaları	31

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE VE VERGİ AÇISINDAN KIDEM TAZMİNATI

1.Muhasebe Temel Kavramları	36
2.Kıdem Tazminatının Miktarı ve Hesaplanması	39
2.1. Kıdem Tazminatının Miktarı	39
2.2. Kıdem Tazminatının Hesaplanması	40
3.Kıdem Tazminatı ile İlgili Vergi ve Kesinti Boyutu	42
3.1. Gelir Vergisi Boyutu	43
3.2. Damga Vergisi Boyutu	43
3.3. Veraset ve İntikal Vergisi Boyutu	44
3.4. Sosyal Sigorta Primi Boyutu	45
4.Tek Düzen Hesap Planında Kıdem Tazminatı Muhasebesi	45
4.1.Tek Düzen Hesap Planında Kullanılan Hesaplar	46
4.1.1.Bilanço Hesapları	46
4.1.2.Maliyet ve Gelir Tablosu Hesapları	47
4.1.3.Nazım Hesaplar	49
4.2.Kıdem Tazminatı Muhasebe Uygulamaları	49
5.TMS-19 Standardına Göre İşten Çıkarma Tazminatları	57
6.Kıdem Tazminatı Fonu Muhasebesi Önerileri	59

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KIDEM TAZMİNATI FONU AKTÜERYA HESAPLAMASI

1.Kavramsal Çerçeve	65
2.Veri Seti ve Model Tanımı	66
3.Bulguların Yorumu ve Duyarlılık Analizi	72
SONUÇ	80
KAYNAKLAR	83
ÖZGEÇMİŞ	88

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1 İş Kanunu'nda yıllar itibari ile değişimler	15
Tablo 2.1. Kıdem Tazminatı Bordro Örneği	51
Tablo 3.1 Hesaplamalara İlişkin Veri Setine Ait Gözlemler (2000-2010)	77
Tablo 3.2. Değişkenler Arası Korelasyon Katsayıları	78
Tablo 3.3 Regresyon Modeli ile tahmin edilen Ortama Aylık Ücret Verileri	82
Tablo 3.4 Öngörülen enflasyon oranları ve hesaplanan faiz oranları	84
Tablo 3.5 Belirlenen Prim oranlarınca ayrılacak Yıllık Prim Tutarları	85
Tablo 3.6 Kıdem Tazminatı Fonunda Birikecek Tutarın Yıllar İtibariyle Toplam Değeri	86
Tablo 3.7 Avusturya'da Kıdem Tazminatı Fonu'nun Değerlendirildiği Finansal Araçlar	87
Tablo 3.8 Duyarlılık Analizi sonucunda getiride meydana gelen %1'lik artışa karşılık prim oranındaki düşüş hesaplaması	88
Tablo 3.9 Duyarlılık analizi sonucunda getiri değişimine karşılık prim oranı değişimi..	88

SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

ARIMA	:	Autoregressive Integrated Moving Average
CDS	:	Credit Default Swap
DİSK	:	Devrimci İş Sendikaları Konfederasyonu
DRP	:	Default Risk Premium
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
HDK	:	Hukuk dairesi kararları
KTF	:	Kıdem Tazminatı Fonu
LP	:	Liquidity Premium
MRP	:	Maturity Risk Premium
PRIM	:	Prim Oranı
SGK	:	Sosyal Güvenlik Kurumu
SIS	:	Sigortalı İşçi Sayısı
SSK	:	Sosyal Sigortalar Kurumu
TCMB	:	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TİS	:	Toplu İş Sözleşmeleri
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TÜİK	:	Türkiye İstatistik Kurumu
UCRT	:	Ortalama Aylık Ücret

BİRİNCİ BÖLÜM

MEVZUAT VE HUKUKİ ÇERÇEVE

1. Kıdem Tazminatının Tanımı ve Hukuki Niteliği

1.1.Kıdem tazminatının tanımı

İş hukuku, genel olarak incelendiğinde işçi ve işveren arasındaki ilişkiyi belirleyen ve düzenleyen bir hukuk dalıdır. İş Kanunu ise bu hukuk dalının temel kaynağıdır. İş Kanununun ikinci bölümünde iş sözleşmesi başlığıyla bireysel iş ilişkileri düzenlenmiştir. Kıdem tazminatı konusu da, iş hukukumuzda 14. Madde ile düzenlenen bir haktır (Uluğ, 2007:5; Süzek, 2005:549).

Kıdem tazminatı kavramının tarihsel gelişimine geçmeden önce bir kavram açıklaması yapılması gereklidir. Kıdem tazminatı 1936 yılı 3008 sayılı İş Kanunundan beri çalışma hayatında gündemde olan bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Yasada açık bir tanımlama olmamasına karşın çeşitli kaynaklarda çeşitli şekillerde, Yargıtay kararları ve öğretilerdeki tartışmalarda kıdem tazminatının tanımı ve varoluş nedeni bir ölçüde açığa kavuşturulmuştur (Şafak, v.d. 1985:96).

4857 sayılı İş Kanununda kıdem tazminatı konusu, 1475 sayılı eski İş Kanununun 14. maddesi aynen bırakılarak düzenlenmiştir. Söz konusu Kanuna göre kıdem tazminatı “Kanunen sayılı hallerde iş sözleşmesi sona eren işçiye, işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir.” şeklinde belirtilmiştir. Bu maddeden yapabileceğimiz çıkarım ise, İş Kanununa tabi, en az bir yıllık çalışma süresini tamamlamış her işçiye; “Ahlaki ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve benzerleri” (4857 sayılı İş Kanunu Madde 25/II) maddesi uyarınca işveren tarafından; “İşçinin haklı nedenle derhal fesih hakkı” (4857 sayılı İş Kanunu Madde 24/I-II) maddesi uyarınca işçi tarafından iş sözleşmesi sonlandırılmadıkça, işe başladığı tarih temel alınarak, her tam yıl için işverence 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödeneceği öngörülmüştür (Sürmeli, 1981:15).

Kıdem tazminatı kavramının literatürdeki diğer bir tanımı Uluslararası Çalışma Örgütü’nün (ILO) 158 sayılı sözleşmesinde yer almaktadır. ILO tarafından 1982 yılında kabul edilmiş olan 158 sayılı sözleşmenin, hizmet ilişkisine son verilmesi hakkında sözleşme başlığı altında 12. maddesinin 1-a bendinde “hizmet ilişkisine son verilen bir

işçiye doğrudan işveren tarafından veya işverenlerin katkısıyla oluşturulmuş bir fondan ödenecek kıdem tazminatı” şeklinde bir tanım yapılmıştır. Söz konusu tanımda kıdem tazminatı, işine son verilen işçiye, gerekli şartları taşıyorsa, iş sözleşmesini sonlandırma anında ödenen ücret olarak tanımlanmaya çalışılmıştır (Ünsal, 2008).

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi 25.06.2009/3611 numaralı kararına göre kıdem tazminatı ise “İşverene ait bir ya da birkaç işyerinde belli bir süre çalışmış bir işçinin işini kaybetmesi halinde, işinde yıpranması, yeni bir iş edinmede karşılaşacağı güçlükler ve işyerinde sağladığı katkı göz önüne alınarak, geçmiş hizmetleri karşılığı işveren tarafından işçiye Kanuni esaslar çerçevesinde verilen toplu paraya kıdem tazminatı denilmektedir.” şeklinde tanımlanmaktadır (Yargıtay 9. HD. 25.06.2009, E.2008/3611, K.2009/18066, “ictihatevi.com” Erişim Tarihi: 14.10.2010).

Kıdem tazminatı öğretide ise, işçinin yıpranma karşılığı, işyerine bağlılığının karşılığı, işyerinde geçmiş bulunan emeğin karşılığı, işsizlik veya ihtiyarlılık sigortası karşılığı, işçinin işini kaybetmesinin karşılığı gibi bir çok biçimlerde değerlendirilmiştir. Buna karşın kıdem tazminatı ile ilgili öğretisel bir tanım yapmak gerekirse “İş Kanununa has, işçinin işini kaybetme olgusuna dayalı, kıdem esası üzerine kurulu özel bir tazminat türü” olarak tanımlamak mümkündür (Şafak, v.d. 1985:97).

Son yıllardaki, kıdem tazminatı ile ilgili yürürlükteki yasa hükümleri incelendiğinde varılabilecek diğer bir tanım ise, “Hizmet sözleşmesi belirli hallerde sona eren işçiye ya da mirasçılara, duruma göre aynı ya da farklı işverenler nezdindeki hizmet süreleri dikkate alınarak ödenmesi gereken bir miktar paradır.” Ancak tarihsel süreç içerisinde hak edilme koşulları, hesaplanma şekli ve ödenmesi konusunda birçok değişikliğe uğramış bir konudur (Akyiğit, 2010: 27).

1.2. Kıdem tazminatı hakkında hukuki görüşler

Yasalarca öngörülen asgari bir çalışma süresini tamamlayan işçiye, iş sözleşmesinin yine Kanunda öngörülen belirli nedenlerle sona ermesi durumunda işçiye veya mirasçılara ödenmesi gereken kıdem tazminatı hukuki niteliği ve işlevi konusunda yukarıda da görüldüğü üzere tam anlamıyla bir tanım ve fikir birliği yoktur (Akyiğit, 2010; Narmanlıoğlu, 1998:25; Süzek, 2005:549). Yürürlüğe alındığı tarihten beridir, işçinin Kanuni hakkı ama işverenin de maddi yükü olarak görülen kıdem

tazminatı çok çeşitli değişikliklere uğramıştır. Söz konusu değişiklikler çerçevesinde kıdem tazminatının işlevleri kısaca şöyle açıklanabilir:

1.2.1. Ücret olduğu görüşü

Bu görüşe göre kıdem tazminatı, işçinin işyerinde çalışmasının karşılığı ve ödenmesi belirli şartların gerçekleşmesi kapsamında olan, ileriye bırakılmış bir ücret ya da ücretin bir parçasıdır (Uluğ, 2007:6).

Ancak kıdem tazminatının korunması ve ödenme biçimi ile zaman aşımı konularına dikkat edilecek olursa, bu düşüncenin doğruluğu sorgulanmaktadır. Yargıtay'ın bu konudaki görüşü, kıdem tazminatının iş hukukuna özgü, yasadan doğan bir tazminat olduğu ve ücret kavramının içinde düşünülmemeyeceğidir (Yargıtay HGK 25.02.2004 119/95, "ictihatevi.com" Erişim Tarihi: 14.10.2010). Bunun yanı sıra, kıdem tazminatı ücret niteliğinde olması durumunda, iş sözleşmesinin her türlü feshi halinde ödenmesi gerekirken; iş sözleşmesinin belirli fesih durumlarında kıdem tazminatı ödenmektedir. Ayrıca ücretler gelir vergisine tabi tutulmaktadır, fakat kıdem tazminatları için ayrı bir düzenleme yapılmıştır (Ergin, 1989:36).

1.2.2. Tazminat olduğu görüşü

Uygulama, öğretisi ve işveren çevrelerince kıdem tazminatının kusurdan bağımsız bir tazminat niteliği taşıdığı görüşü hakimdir (Akyiğit, 2010: 31). Bu görüşe göre kıdem tazminatı, işçinin iş yerinde yıpranmasının ve işi kaybetmesinin oluşturduğu tehlikenin tazmin edilmesi olarak nitelendirilmektedir (Abbasgil, 2004: 53). Ayrıca Yargıtay'ın bu konudaki görüşü de aynı doğrultudadır. Kıdem tazminatının esas itibariyle işçinin işyerinde sadakatle çalışarak, hizmet etmesi nedeni ile yıpranması karşılığı geleceğini güvence altına almaya yönelik olduğu kabul edilmiştir (T.C. Yargıtay 9. HD. 19.02.1980 1980/1075-1278, "ictihatevi.com" Erişim Tarihi: 14.10.2010).

Diğer bir yandan bu görüşün, kıdem tazminatında tazminata ait bir öğelerin bulunmadığı, hatta bir zarar ya da kusur mevzu bahis olmadan kıdem tazminatının ödendiği gibi gerekçeler açısından eleştirilere maruz kalmaktadır (Akyiğit, 2010: 31). Ortada bir zarar söz konusu olmadığı için, işçinin bir işletmede yıpranması kıdem alması anlamına gelmektedir. Bunun karşılığında bir çeşit amortisman söz konusu olacaktır, fakat insanların amortismanından bahsedilemez. İşçinin kıdemi arttıkça ücreti de arttırılacağı için yıpranma karşılığı tazmin edilmiş olur (Ergin, 1989:31).

1.2.3 İkramiye olduğu görüşü

Bu anlayış, bir işverene yıllarca sadakat ile emek sunan işçinin ödüllendirilmesi gerektiğinden hareketle doğduğu anlaşılmaktadır (Akyiğit, 2010: 32). Anlayışın temeli 3008 sayılı İş Kanununa dayandırılabilir. Söz konusu Kanunun yürürlükte kaldığı yıllar boyunca, iş sözleşmesinin fesih nedeni ne olursa olsun, başka hiçbir şart koşulmadan, beş yıldan fazla çalışan her işçi için kıdem tazminatı ödenmekteydi. Dolayısıyla kıdem tazminatı bir ikramiye gibi algılanmaktaydı (Uluğ, 2007:8).

Günümüzde ise 14. maddenin anlamı gereği kıdem tazminatı ikramiye niteliğinde algılanmaya müsait değildir. İkramiye işçinin ödüllendirilmesi olduğuna göre, her iş sözleşmesinin feshinde kıdem tazminatının ödenmesi gerekir. Fakat kıdem tazminatı, işçinin işverene uzun yıllar hizmet vermesi, o iş yerine bağlılığı ve sadakati karşılığı verilen bir tazminat olmadığı görüşü literatürde karşıt görüş olarak yer almaktadır (Ergin, 1989:34).

1.2.4.İşsizlik sigortası olduğu görüşü

Kıdem tazminatının bir çeşit işsizlik sigortası olduğu anlayışının doğuşu 931 sayılı İş Kanununa dayanmaktadır. Söz konusu Kanunda “henüz işsizlik sigortasının da kurulmadığı göz önünde tutularak bu konunun sözü geçen sigortanın kuruluşu sırasında tekrar ele alınması uygun görülmüştür” hükmü yer almakta ve bu haliyle Kanun koyucunun kıdem tazminatını bir nevi işsizlik sigortası yerine koyduğu anlaşılmaktadır.

Ancak kıdem tazminatı alan bir işçinin işsiz kalması gerekmediği gibi işsiz kalan her işçiye kıdem tazminatı verilmemesi bu anlayışın çıkmazları arasındadır Ayrıca 4447 sayılı Kanun ile işsizlik sigortası uygulaması getirilirken kıdem tazminatında yapılan tek değişikliğin, işçiye kıdem tazminatı alma hakkı tanıyan bendin 4857 sayılı Kanuna eklenmesi (1475 sy. İş K. Md.14/I-5) kadar olmuş ve kıdem tazminatı fonu tavsiyesi ölçüsünde kalmıştır (Akyiğit, 2010: 32).

1.2.5. İş güvencesi olduğu görüşü

Bu anlayışta her şeyden önce anlatılmak istenenin iş güvenliği değil “iş güvencesi” olduğu belirtilmelidir. Düşüncenin çıkış noktası kıdem tazminatının yüklü bir meblağ tutacağı ve bu nedenle de işverenin iş sözleşmesini keyfi nedenlerden ötürü fesih etmesini önleyeceğidir (Akyiğit, 2010: 33).

Ancak, iyi niyetli olmayan işverenlerce bu iş güvencesi anlayışı, tam aksine güvencesizliğe de dönüştürülebilmektedir. Özellikle kıdem tazminatı hakkının bir senesini dolduran işçiye verilmesi noktasında, işverenlerce her sene işçilerin iş sözleşmelerinin fesih edilip tekrar yapılması şeklinde iş güvencesi kavramı ortadan kaldırılabilmektedir.

1.2.6.Kendine özgü bir nitelik taşıdığı görüşü

Kıdem tazminatının ister yasadan kaynaklanan (Yargıtay HGK 25.02.2004 119/95, “ictihatevi.com” Erişim Tarihi: 14.10.2010), ister iş sözleşmesinden doğan bir kavram olsun “kendine özgü” bir niteliğe sahip bulunduğu anlayışının hakim olduğu görüşür. Gerek Türk literatüründe gerekse yabancı literatürde kıdem tazminatının yukarıda sayılan sebepler ne olursa olsun kendine özgü bir kurum olduğu anlayışı yaygındır (Uluğ, 2007:9). Bu açıdan iş hukuku mevzuatında özel bir yeri olan kıdem tazminatı orijinal bir niteliğe sahiptir ve “kendine özgü” bir durum olduğunu kabul etmek Kanundaki düzenlemeye ters düşmemektedir (Ergin, 1989:41).

2.Kıdem Tazminatının Tarihsel Gelişimi

Kıdem tazminatı konusu, Kanun hükümleri ve Yargıtay kararları ile ilk Kanuna girdiği 1936 yılından bu yana oldukça büyük değişim göstermiştir. Değişimin hukuki boyutuna bakacak olursak; genel anlamda İş Kanun’larında 4857 sayılı Kanuna kadar oldukça farklı süreçlerden geçmiştir. Özel hukuk anlamında ise, Deniz İş Kanunu ve Basın İş Kanunu olmak üzere iki farklı hukuksal gelişim göstermiştir.

Özel Kanunlardaki değişim ve gelişimi, esasen 1975 yılında yayımlanan “1926 – 1927” sayılı Kanunlardan bu yana İş Kanunu ile arasında pek fazla fark kalmamasından dolayı, incelememiz dışında bırakmamız mümkündür (Karayalçın, 2006:5). Bu anlamda kıdem tazminatı konusunu daha net ortaya koyabilmek ve kıdem tazminatı fonu fikrinin ortaya çıkışını tespit edebilmek için Kanunların tarihsel değişimi ve gelişimini incelemekte büyük yarar vardır. Kıdem tazminatı ile ilgili düzenlemeleri şu şekilde bir tablo ile özetlemek mümkündür:

Tablo 1.1 İş Kanunu'nda yıllar itibari ile değişimler

Düzenleme Yılı	Kanun
08.06.1936	3008 sayılı İş Kanunu
25.01.1950	5518 sayılı Kanun
08.02.1952	5868 sayılı Kanun
28.07.1967	931 sayılı İş Kanunu
25.08.1971	1475 sayılı İş Kanunu
04.07.1975	1927 sayılı Kanun
17.10.1980	2320 sayılı Kanun
05.05.1981	2457 sayılı Kanun
10.12.1982	2762 sayılı Kanun
29.07.1983	2869 sayılı Kanun
25.08.1999	4447 sayılı Kanun
22.05.2003	4857 sayılı Kanun

Kaynak: Karayalçın (2006) ve Ergin (1989) uyarlanmıştır.

2.1. 1936 tarihli 3008 sayılı İş Kanunu

Kıdem tazminatına, Cumhuriyet tarihinde ilk olarak bu Kanunda yer verilmiştir. Kanun hazırladığı dönemler hakkında kısaca bir yorum getirmek gerekirse; Kanunun hazırlanış dönemlerinde hakim olan görüşlerin tamamı yöneticilerin ve devlet adamlarının görüşlerinden oluşmaktadır. Tabandan gelen istekler veya baskı sonucu oluşturulmuş fikirlerden meydana gelmemektedir. Devletçilik ilkesi altında milli menfaatlerin önde tutularak hazırlanan bir Kanundur (Ergin, 1989:14; Başterzi; 1995:327).

3008 sayılı Kanununun 13. maddesinde kıdem tazminatı düzenlemesi yapılmıştır. Buna göre “Bilumum işçiler hakkındaki fesihlerde, beş yıldan fazla olan her bir tam iş senesi için ayrıca 15 günlük ücret tutarında tazminat dahi verilir” maddesi yer almaktadır. Kıdem tazminatı ile ilgili Kanun maddesinde yer alan bu hak, görülüyor ki “fesih tazminatı” olarak nitelendirilmiştir (Karayalçın, 2006:5).

Kanun maddesinin bu şekli nedeniyle fesihden ne anlaşılması gerektiği konusu bir tartışma ortamı doğurmuştur. İlk zamanlar sadece işveren tarafından iş sözleşmesinin feshi durumda ödeneceği görüşü hakimken; sonradan iş sözleşmelerinin bütün fesih hallerinde, işveren ya da işçinin feshetmiş olmasına bakmaksızın, kıdem tazminatı verilebileceği görüşü benimsenmiştir (Ergin, 1989:15). Bu görüşün

benimsenmesi Yargıtay'ın 03.11.1948 tarihli ve 11/7 içtihadı birleştirme kararı ile oluşturulmuştur.

Kıdem tazminatının iş sözleşmesinin her türlü feshi halinde ödenmesi görüşüne, 02.06.1949 yılında çıkarılan 5417 sayılı İhtiyarlılık Sigortası Kanununun 40. maddesi ile bir sınırlama getirilmiştir. Ancak bu sınırlama 1951 yılında 5752 sayılı Kanun ile kaldırılarak ihtiyarlılık aylığı alanlara da kıdem tazminatı alma yolu açılmıştır.

Ayrıca 1949 tarihli tevhide içtihat kararı ile bu dönemde, mücbir sebeplerle iş sözleşmesi feshi hallerinde kıdem tazminatı söz konusu olamayacağı hükmü getirilmiştir.

Özetle, 3008 sayılı Kanun 13. maddede yer alan kıdem tazminatı konusu, ihtiyarlılık sigortasından yararlanma düzenlemesi ve mücbir sebeple iş sözleşmesinin feshine ilişkin düzenleme dışında geniş kapsamlı bir değişikliğe uğramadan 1950 tarihli 5518 sayılı Kanuna kadar yürürlükte kalmıştır.

2.2. 1950 tarihli 5518 sayılı Kanun

5518 sayılı Kanunun 13/6 maddesi gereğince kıdem tazminatının, iş sözleşmesinin ancak belirli sebeplerle feshi halinde ödenebileceği şekline bir sınırlama getirilmiştir.

5518 sayılı Kanunun 13/6 maddesinde getirilen düzenleme şöyledir: “İş akdinin işveren tarafından bu madde veya 16. maddenin I ve III numaralı fıkralarına göre ve işçi tarafından ise, 15. maddenin I ve II numaralı fıkralarına dayanılarak veya askerlik hizmeti dolayısıyla feshedilmesi halinde üç yıldan fazla çalışmış olmak şartıyla ise başladığından itibaren her bir tam iş yılı için işçiye 15 günlük ücret tutarında tazminat verilir.

İşçilerin kıdemleri iş akdinin devam etmiş veya fasılalarla yeniden akdedilmiş olmasına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya müteaddit iş yerlerinde çalıştıkları süreler nazara alınarak hesaplanır.

İşyerinin intikali veya diğer bir suretle bir işverenden başka bir işverene geçmesi halinde, işçinin kıdemi, işyerindeki hizmetleri toplamı üzerinden hesaplanır. Kıdem tazminatı ise, bu intikal devresindeki işverene aittir. İşyeri, intikal ile beraber devam

ettiği takdirde (hilafına hüküm olmadıkça) kıdem tazminatı yeni işverene ait olur. Aynı kıdem süresi için bir defadan fazla tazminat ödenmez.”

Söz konusu Kanun maddesinde getirilen düzenlemeleri kısaca özetlemek gerekirse (Karayalçın, 2006:6; Başterzi, 1995:328):

Kıdem tazminatının ödenmesi gerektiren fesih halleri, işverenin işçinin sağlık durumu dolayısıyla, işçinin bir haftadan fazla çalışmasını engelleyen mücbir sebepler nedeniyle iş sözleşmesini feshetmesi, işçinin sağlık sebepleri veya aile üyelerinden birinin ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan halleri nedeniyle iş sözleşmesini feshetmesi halleri ve askerlik hizmeti nedeniyle feshetme konuları açısından genişletilmiştir.

İşyerinin devir veya intikali durumlarında, işçinin işyerindeki hizmetlerinin toplanması ve yeni işverenin esas itibari ile kıdem tazminatlarından sorumlu olması düzenlemesi getirilmiştir.

İşçinin çalıştığı süre içerisinde, aynı kıdem süresi için sadece bir defa kıdem tazminatı ödenebileceği, mükerrer ödeme yapılamayacağı hükmü getirilmiştir.

Ayrıca bu düzenleme ile işçinin kıdem tazminatına hak kazanabilme süresi önceki Kanundaki 5 yıllık şarttan 3 yıla indirilmiştir.

2.3. 1952 tarihli 5868 sayılı Kanun

1952 tarihli 5868 sayılı Kanun ile kendinden önceki 5518 sayılı Kanunun 13/6 maddesine şöyle bir ekleme yapılmıştır: “Münhasıran ihtiyarlık sigortası aylık, veya toptan ödeme alma gayesiyle iş akdini fesheden işçi, bu fıkroda yazılı bulunan tazminata hak kazanır. Ancak sigortadan aylık veya toptan ödeme almak için akdi fesheden işçiye verilecek tazminatın hesabında 1 Nisan 1950 tarihinden itibaren evvelki hizmet süreleri nazara alınır. İşçinin bu fıkra hükmünden faydalanabilmesi için 5417 sayılı Kanuna göre, aylık veya toptan ödeme yapılması için sigorta idaresine müracaat etmiş olduğunu, bu idareden aldığı bir belge ile teşvik etmesi şarttır.”

Bu değişiklikle ihtiyarlık sigortasından aylık veya toptan ödeme şeklinde faydalanmak amacıyla iş sözleşmesinin feshi halinde, kıdem tazminatından yararlanma imkanı hak sahiplerine ancak 1 Nisan 1950 tarihinden önceki hizmet sürelerinin hesaba dahil edilebilmesi bakımından getirilmiştir (Tunçomağ, 1979:916).

2.4. 1967 tarihli 931 sayılı İş Kanunu

931 sayılı İş Kanunu yürürlüğe girdiği tarih itibari ile 3008 sayılı İş Kanununu yürürlükten kaldırmıştır. Söz konusu Kanunun 14. maddesinde kıdem tazminatı ilk kez başlı başına tek bir madde halinde yer almış ve yeniden düzenlenmiştir.

Kanunun kıdem tazminatı başlığı taşıyan 14. maddesinin 2. bendi şöyledir: “Hizmet akdinin 17. maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında işveren tarafından veya 16. maddenin I ve II numaralı bentlerinde gösterilen sebeplerle işçi tarafından veya muvazzaf askerlik dolayısıyla fesih halinde üç yıldan fazla çalışmış olmak koşuluyla ise başladığından itibaren her bir tam yıl için işçiye on beş günlük ücreti tutarında bir tazminat verilir. Altı aydan fazla süreler yıla tamamlanır.”

Bu değişiklikleri kısaca özetleyecek olursak önceki Kanunda yer alan askerlik hizmeti dolayısıyla fesih ibaresi, kıdem tazminatı bakımından “muvazzaf askerlik” için söz konusu olabileceği kabul edilmiştir. İşçinin ölümü durumunda 3008 sayılı Kanunda mirasçılara kıdem tazminatı verilmemekteydi. Ancak 931 sayılı Kanun ile kıdem tazminatının Kanuni varislerine ödenebileceği hükmü getirilmiştir. Böylece kıdem tazminatının mahiyeti önemli ölçüde değiştirilmiştir. Ayrıca daha önce tazminata hak kazanmada “altı aydan fazla süreler yıla tamamlanır” hükmü getirilmesi ile tazminat süre ve ödemelerinin hesaplanmasında kolaylık sağlanmıştır. (Uluğ, 2007:49; Ergin, 1989:18; Karayalçın, 2006:6; Oğuzman, 1975:55).

2.5. 1971 tarihli 1475 sayılı İş Kanunu

Bugünkü yürürlükte olan kıdem tazminatı uygulaması esas olarak 1971 tarihli 1475 sayılı İş Kanununun 14. maddesine dayanmaktadır. Günümüze kadar geçen zaman içerisinde oldukça fazla değişikliğe uğramasına karşın, temelde güncelliğini korumaktadır.

1475 sayılı Kanunun 14. maddesinin 1971 tarihindeki ilk şekli şöyledir: “Hizmet akdinin 17. maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında işveren tarafından veya 16. maddenin I ve II numaralı bentlerinde gösterilen sebeplerle işçi tarafından veya muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla feshi halinde üç yıldan fazla çalışmış olmak şartı ile işe başladığından itibaren her tam yıl için işçiye 15 günlük ücreti tutarında tazminat verilir. Altı aydan fazla süreler yıla tamamlanır.

İhtiyarlılık aylığı bakımından bağlı buldukları kurum veya sandıklardan aylık veya toptan ödeme almak amacıyla hizmet akdini fesih eden işçiler de yukarıdaki fıkra yazılı bulunan tazminatı almaya hak kazanır.

İşçinin bu fıkra hükmünden faydalanabilmesi için aylık veya toptan ödemeye hak kazanmış bulunduğunu kendisine aylık bağlanmasını veya toptan ödeme yapılması için ihtiyarlılık sigortası bakımından bağlı bulunduğu kuruma veya sandığa müracaat etmiş olduğunu belgelemesi şarttır.

İşçilerin kıdemleri, hizmet akdinin devam etmiş veya fasılalarla yeniden akdedilmiş olmasına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya değişik işlerinde çalıştıkları süreler göz önüne alınarak hesaplanır. İşyerlerinin devir ya da intikali veya diğer bir sebeple işverenden başka bir işverene geçmesi veya başka bir yere nakli halinde işçinin kıdemi işyerindeki hizmetlerinin toplamı üzerinden hesaplanır. Kıdem tazminatı ise, bu intikal devresindeki işverene aittir. İşyerinin intikali ile beraber iş devam ettiği takdirde kıdem tazminatı, hilafına hüküm olmadıkça yeni işverene aittir.

Aynı kıdem süresi için bir defadan fazla kıdem tazminatı ödenemez. İşçinin ölümü halinde bu tazminat tutarı Kanuni varislerine ödenir. Bu süre hizmet akitleri ve toplu iş sözleşmeleri ile arttırılabilir.”

Kıdem tazminatı açısından 931 sayılı Kanun ile 1475 sayılı Kanun arasında önemli bir fark yoktur. Temel farklar iki noktada gerçekleşmektedir (Uluğ, 2007:50):

- a) Emeklilik sebebi ile kıdem tazminatına hak kazanan işçilerin sadece 1 Nisan 1950'den önceki sürelerin nazara alınacağına dair sınırlandırıcı hüküm kaldırılmıştır.
- b) “Bu süre hizmet akitleri ve toplu iş sözleşmeleri ile arttırılabilir” hükmü ile, 15 günlük kıdem tazminatı süresinin arttırılabileceği hükme bağlanmıştır.

2.6. 1975 tarihli 1927 sayılı Kanun

Kıdem tazminatı konusu ile ilgili 1475 sayılı İş Kanunu madde 14'e 1927 sayılı Kanun ile önemli eklemeler ve değişiklikler yapılmıştır. 1927 sayılı Kanun ile madde 14 şu şekli almıştır:

“Bu Kanuna tabi işçilerin iş sözleşmelerinin:

1-İşveren tarafından bu Kanunun 17. maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında,

2-İşçi tarafından bu Kanunun 16. maddesi uyarınca,

3-Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,

4-Bağlı buldukları, Kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı ya da toptan ödeme almak amacıyla,

Feshedilmesi veya işçinin ölümü sebebiyle son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren iş sözleşmesinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır.

İşçilerin kıdemleri, iş sözleşmesinin devam etmiş veya fasılalarla yeniden akdedilmiş olmasına bakmaksızın aynı işverenin bir veya değişik iş yerlerinde çalıştıkları süreler göz önüne alınarak hesaplanır. İşyerlerin devri, intikali veya herhangi bir sebeple bir işverenden başka bir işverene geçmesi veya başka bir yere nakli halinde işçinin kıdemi, işyeri veya işyerlerindeki iş sözleşmelerinin toplamı üzerinden hesaplanır. Bu Kanunun yayın tarihinden itibaren işyerinin devri veya herhangi bir suretle el değiştirmesi halinde işlenmiş kıdem tazminatlarından her iki işveren sorumludur. Ancak işyerini devrenden işverenlerin bu sorumlulukları işçiyi çalıştırdıkları süreyle ve devir sırasından işçinin aldığı ücret seviyesi ile sınırlıdır. Bu Kanunun yayımından önce işyeri devrolmuş veya herhangi bir nedenle el değiştirmişse devir sözleşmesinin aksine bir hüküm yoksa işlenmiş kıdem tazminatlarından yeni işveren sorumludur.

İşçinin birinci bendin 4. fıkrasından yararlanabilmesi için aylık veya toptan ödemeye hak kazanmış bulunduğunu ve kendisine aylık bağlanması veya toptan ödeme yapılması için yaşlılık sigortası bakımından bağlı bulunduğu kuruma veya sandığa müracaat etmiş olduğunu belgelemesi şarttır. İşçinin ölümü halinde bu şart aranmaz.

T.C. Emekli Sandığı Kanunu ve Sosyal Sigortalar Kanunu veya yalnız Sosyal Sigortalar Kanununa tabi olarak sadece aynı ya da değişik kamu kuruluşlarında geçen hizmet sürelerinin birleştirilmesi suretiyle Sosyal Sigortalar Kanununa göre yaşlılık veya malullük aylığına ya da toptan ödemeye hak kazanan işçiye, bu kamu

kuruluşlarında geçirdiği hizmet sürelerinin toplamı üzerinden son kamu kuruluşu işverenince kıdem tazminatı ödenir. Yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarında işçinin iş sözleşmesinin önceden bu maddeye göre kıdem tazminatı ödenmesini gerektirmeyecek şekilde sona ermesi suretiyle geçen hizmet süreleri kıdem tazminatının hesabında dikkate alınmaz. Ancak bu tazminatın T.C. Emekli Sandığına tabi olarak geçen hizmeti süresine ait kısmı için ödenecek miktar, yaşlılık veya malullük aylığının başlangıç tarihinde T.C. Emekli Sandığı Kanununun yürürlükteki hükümlerine göre emeklilik ikramiyesi için öngörülen miktarlardan fazla olamaz. Bu maddede geçen kamu kuruluşları deyimi, genel, katma ve özel bütçeli idareler ile 468 sayılı Kanunun 4. maddesinde sayılan kurumları kapsar.

Aynı kıdem süresi için birden fazla kıdem tazminatı veya ikramiye ödenemez. Kıdem tazminatının hesaplanması, son ücret üzerinden yapılır. Parça başına, akort, götürü veya yüzde usulü gibi ücretin sabit hallerde son bir yıllık süre içerisinde ödenen o süre içerisinde çalışılan günlere bölünmesi ile bulunacak ortalama ücret bu tazminatın hesabında kullanılır. Ancak, son bir yıl içerisinde işçi ücretine zam yapıldığı takdirde, tazminata esas ücret, işçinin işten ayrılma tarihi ile zammın yapıldığı tarih arasında alınan ücretin aynı süre içerisinde çalışılan günlere bölünmesi ile hesaplanır.

13. maddenin (c) bendinde sözü geçen tazminat ile bu maddede yer alan kıdem tazminatına esas olacak ücretin hesabında 26. maddenin 1. fıkrasında yazılı ücrete ilaveten işçiye sağlanmış olup para ve para ile ölçülmesi mümkün akdi ve Kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulur.

Kıdem tazminatına esas olacak 30 günlük ücret tutarının beher yıl için nazara alınacak miktarı 1475 sayılı İş Kanununa göre tespit edilmiş olan günlük asgari ücretin 30 günlük tutarının yedi buçuk (7,5) katından fazla olamaz. İşçinin ölümü halinde yukarıdaki hükümlere göre doğan tazminat tutarı, Kanuni mirasçılara ödenir. Bu maddede belirtilen kıdem tazminatı ile ilgili 30 günlük süre iş sözleşmeleri veya toplu iş sözleşmeleri ile işçi lehine değiştirilebilir.

Kıdem tazminatından doğan sorumluluğu işveren özel şahıslara veya sigorta şirketlerine sigorta ettiremez. İşveren sorumluluğu altında ve sadece yaşlılık, emeklilik, malullük, ölüm ve toptan ödeme hallerine mahsus olmak kaydıyla devlet veya Kanunla kurulu kurumlarda veya %50 hissedenden fazlası devlete ait bir bankada veya bir kurumda

işveren tarafından kıdem tazminatı ile ilgili bir fon tesis edilir. Fon tesisi ile ilgili konular Kanunla düzenlenir.”

Yasanın son halini yukarıdaki şekli ile almasıyla, kıdem tazminatı konusunda önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişiklikleri kısaca özetlemek gerekirse şöyledir (Karayalçın, 2006:8):

Kıdem tazminatı ödenecek haller açısından, işyerinde bir haftadan fazla süre ile işin durmasını gerektiren zorlayıcı sebeple iş sözleşmesinin işçi tarafından feshedilmesi halinde de kıdem tazminatı ödenecektir (m.14, fıkra 2)

Belirli bir süre çalışma şartı açısından, 931 sayılı Kanun ile 3 yıla indirilmiş olan süre bu Kanunla kaldırılmıştır. Kıdem tazminatı almaya hak kazanması için işçinin en az 1 yıl çalışmış olması şartı getirilmiştir. Böylece kıdem tazminatı hak kazanma süresi 3 yıldan 1 yıla indirilmiş olmuştur

Her geçen tam yıl için ödenecek kıdem tazminatı tutarı, 15 günlük ücret tutarından 30 günlük ücret tutarına çıkarılmış (m.14, fıkra 2). Kıdem tazminatı hesabında 30 günlük, son ücret üzerinden hesap yapılması hükmü getirilmiştir (m.14, fıkra 10). Ayrıca kıdem tazminatının hesabında kullanılacak bu 30 günlük sürenin, iş sözleşmeleri ve toplu iş sözleşmeleri ile işçi lehine değiştirilebileceği hükmü getirilmiş ve Kanunda bir esneklik sağlanmıştır (m.14, fıkra 15)

Kıdem tazminatına esas olacak 30 günlük ücret tutarının beher yıl için dikkate alınacak miktarı “günlük asgari ücretin 7,5 katı” ile sınırlandırılmış (m.14, fıkra 13) ve böylece ilk defa kıdem tazminatına bir tavan getirilmiştir (Uluğ, 2007:50).

Kıdem tazminatının sorumluluğu konusunda kamu ve özel kuruluşlar açısından ayrı ayrı düzenleme hükümleri getirilmiştir. Kamu kuruluşları açısından, değişik kamu kuruluşlarında geçen hizmet süreleri birleştirilir ve işçinin çalıştığı son kamu kuruluşu işvereni kıdem tazminatının sorumlusu olması düzenlemesi getirilmiştir (m.14, fıkra 5). Özel işletmelerde ise, aynı işverende ve/veya aynı işyerinde geçen hizmet sürelerinin toplanması düzenlemesi getirilmiştir. Ayrıca, işletmenin el değiştirmesi halinde, Kanunun yayınlanma tarihinden önceki devirler için yeni işveren sorumlu tutulmuş; Kanunun yayınlanma tarihinden sonraki devirler için her iki işveren de sorumlu

tutulmuştur (m.14, fıkra 3). Böylece işletmenin devri halinde işçilerin kıdem tazminatı hakları da belirli bir düzenleme sınırında koruma altına alınmış olmuştur.

Kıdem tazminatından doğan sorumluluğun sigorta ettirme yasağı altına alınması da diğer bir eklemedir. Buna göre işveren bu sorumluluğunu özel şahıslara veya sigorta şirketlerine sigorta ettiremeyeceği hüküm altına alınmıştır (m.14 fıkra 16).

1975 sayılı 1927 sayılı Kanun ile konumuz açısından önemli diğer bir yenilik ise kıdem tazminatı için “fon” kavramından ilk kez bahsedilen Kanun olmasıdır. 1927 sayılı Kanun ile 1475 sayılı Kanunun 14. maddesine kıdem tazminatı için bir fon kurulması ve bu fonla ilgili hükümlerin Kanunun ile düzenlenmesi hükmü getirilmiştir (Tunçomağ ve Centel, 2005:219). Söz konusu fonun %50’den fazla hissesi devlete ait bir bankada veya kurumda oluşturulması eklemesi yapılarak, fonun devlet garantisinde ve yönetiminde olması gerektiği düşüncesi verilmeye çalışılmıştır.

2.7. 1475 sayılı İş Kanununda yapılan diğer düzenlemeler

1927 sayılı Kanunun ile 1475 sayılı Kanunun 14. maddesine büyük ölçüde şekil verilmiştir. Fakat zaman içerisinde gerek Anayasa Mahkemesi gerek yasama organınca çeşitli iptaller, düzeltmeler ve eklemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler şöyledir: 1980 tarihinde 2320 sayılı Kanun, 1981 tarihinde 2457 sayılı Kanun, 1982 tarihinde 2762 sayılı Kanun, 1983 tarihinde 2869 sayılı Kanun.

2320 sayılı Kanunun 17.10.1980 tarihinde kabul edilmiş ve 14. Madde fıkra 13’ü şu şekilde değiştirmiştir: “Ancak toplu sözleşmelerle ve iş sözleşmeleri ile belirtilen sürelerle hesaplanan kıdem tazminatının yıllık miktarı, 1475 sayılı İş Kanununa göre tespit edilmiş bulunan günlük asgari ücretin 30 günlük tutarının 7,5 (yedi buçuk) katından fazla olamaz.” Bu hüküm Anayasa Mahkemesinin 25.01.1979 tarih E. 1975/14 K. 1979/6 sayılı iptal kararına istinaden getirilmiş bir düzenlemedir. Anayasa Mahkemesi söz konusu karar ile kıdem tazminatının üst sınırını belirleyen fıkrayı iptal etmiştir. 2320 sayılı Kanun ile ayrıca, kıdem tazminatı konusunda yasanın çizdiği çerçevenin dışına çıkılması halinde İş Kanununun 98. maddesine eklediği bir hükümle altı aydan iki yıla kadar hapis ve 20 bin Türk Lirasından, 50 bin Türk Lirasına kadar ağır para cezası getirilmiştir.

2457 sayılı Kanun 08.05.1981 tarihinde kabul edilmiştir. Kanunla kurulmuş kurum ve kuruluşlarda çalışan personelin kıdem tazminatı niteliğindeki ödemelerinin de

tavan sınıra tabi olacağı, aksi bir tutumun 98. maddedeki cezai yaptırımını gerektireceği esası getirilmiştir. Getirilen geçici maddeler ile 12.09.1980-23.10.1980 tarihleri arasında isten ayrılanların tavanı asan kıdem tazminatlarının eksik ödenmesi, ödenmişse geri alınmaması öngörülmüş, ayrıca bunların vergilendirilmesine ilişkin hükümler getirilmiştir (Uluğ, 2007:51).

2762 sayılı Kanun 10.12.1982 yılında kabul edilmiş ve Kanununun 14. maddesinin 13. fıkrasını şöyle değiştirmiştir: “ancak toplu sözleşmelerle ve iş sözleşmeleri ile belirlenen kıdem tazminatının yıllık miktarı devlet memurları Kanununa tabi en yüksek devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesini geçemez.” Böylece kıdem tazminatına ait üst sınıra ilişkin ölçü, en yüksek devlet memurunun bir yılı için alacağı emeklilik ikramiyesi ile sınırlandırılmış olmuştur.

2869 sayılı Kanun 29.07.1983 yılında kabul edilmiştir. 14. madde bu Kanunla 1. ve 11. fıkralarında değişikliğe uğramıştır. Fıkra 1’deki değişiklik şöyledir:

“1-İşveren tarafından bu Kanununun 17. maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında,

2-İşçi tarafından bu Kanununun 16. maddesi uyarınca,

3-Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,

4-Bağlı buldukları, Kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı ya da toptan ödeme almak amacıyla,

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

Fıkra 11’deki değişiklik şöyledir:

“13. maddenin (c) bendinde sözü geçen tazminat ile bu maddede yer alan kıdem tazminatına esas olacak ücretin hesabında 26. maddenin 1. fıkrasında yazılı ücrete

ilaveten işçiye sağlanmış olup para ve para ile ölçülmesi mümkün akdi ve Kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulur. Kıdem tazminatının zamanında ödenmemesi sebebiyle açılacak davanın sonucunda hakim gecikme süresi için ödenmeyen süreye göre mevduata uygulanan en yüksek faizin ödenmesine hükmeder. İşçinin mevzuattan doğan diğer hakları saklıdır.”

Bu iki değişiklik 1475 sayılı Kanun 14. Maddede temel anlamda iki değişiklik meydana getirmiştir. Birincisi, kadın işçilerin evlendikten sonra bir yıl içerisinde kendi arzuları ile işten ayrılmaları durumunda kıdem tazminatından yararlanmalarını sağlamıştır. İkincisi ise, zamanında ödenmeyen kıdem tazminatları için, ödenmeyen süreye göre mevduata uygulanan en yüksek faizin ödenmesi esasını getirmiştir. Böylece kıdem tazminatlarının gecikme faizleri Kanuni bir hükme bağlanmıştır.

2.8. 1999 tarihli 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu

25.08.1999 tarihinde kabul edilen İşsizlik Sigortası Kanunu¹ ile İş Kanunu madde 14'e 5 numaralı yeni bir bent eklenmiştir. Söz konusu bent sigortalıların yaş ve prim ödeme gün sınırını düzenlemekte, kanuna kıdem tazminatı almaya hak kazanma amacıyla yeni bir fesih durumu eklemektedir. 5 numaralı söz konusu bent şu hükümleri içermektedir: “506 Sayılı Kanununun 60. maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı Kanunun Geçici 81 inci maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılmaları nedeniyle.” Bentte bahsedilen 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu² madde 60 (A) bendinin eski hali; “Sigortalının; a) Kadın ise 50, erkek ise 55 yaşını doldurmuş olması ve en az 5000 gün veya, b) Kadın ise 50, erkek ise 55 yaşını doldurmuş olması, 15 yıldan beri sigortalı bulunması ve en az 3600 gün yahut, c) Kadın ise 50, erkek ise 55 yaşını doldurmamış olmakla beraber, kadın ise 20, erkek ise 25 yıldan beri sigortalı bulunması ve en az 5000 gün, malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi ödemiş olması şarttır.” hükümlerini içermektedir. Sigortalının yaş ve prim ödeme şartlarını içeren 506 sayılı Kanununun 60.maddesi (A) bendi 25.08.1999 tarihli düzenleme ile şu şekle dönüşmüştür: “Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra ilk defa sigortalı

¹ 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, 08.09.1999 tarihli 23810 sayılı Resmi Gazete, Kabul Tarihi: 25.8.1999

² 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu, 31.07.1964 tarihli 11766-1177 sayılı Resmi Gazete, Kabul Tarihi: 17.07.1964

olarak çalışmaya başlayanların yaşlılık aylığından yararlanabilmesi için; a) Kadın ise 58, erkek ise 60 yaşını doldurmuş olması ve en az 7000 gün veya, b) Kadın ise 58, erkek ise 60 yaşını doldurmuş olması, 25 yıldan beri sigortalı bulunması ve en az 4 500 gün, malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi ödemiş olmaları şarttır.”

2.9. 2003 tarihli 4857 sayılı İş Kanunu

22.5.2003 tarihinde kabul edilen 4857 sayılı İş Kanunu³, kıdem tazminatı açısından yeni bir düzenleme getirmemiştir. Sadece Geçici 6. Madde ile işçilerin kıdem tazminatı hakları düzenlemesi yapmıştır. Bu maddeye göre “Kıdem tazminatı için bir kıdem tazminatı fonu kurulur. Kıdem tazminatı fonuna ilişkin Kanunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar işçilerin kıdemleri için 1475 sayılı İş Kanununun 14 üncü maddesi hükümlerine göre kıdem tazminatı hakları saklıdır.” 1475 sayılı İş Kanunundan alınan 14. madde kıdem tazminatı düzenlemesinin son hali ise şöyledir:

“Bu Kanuna tabi işçilerin hizmet akitlerinin:

1. İşveren tarafından bu Kanunun 25. maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında,
2. İşçi tarafından bu Kanunun 24. maddesi uyarınca,
3. Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,
4. Bağlı buldukları Kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla;
5. 506 sayılı Kanunun 60. maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı Kanunun geçici 81 inci maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleriyle işten ayrılmaları nedeniyle,

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

³ 4857 sayılı İş Kanunu, 10.06.2003 tarihli 25134 sayılı Resmi Gazete, Kabul Tarihi: 22.5.2003

İşçilerin kıdemleri, hizmet akdinin devam etmiş veya fasılalarla yeniden akdedilmiş olmasına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde çalıştıkları süreler göz önüne alınarak hesaplanır. İşyerlerinin devir veya intikali yahut herhangi bir suretle bir işverenden başka bir işverene geçmesi veya başka bir yere nakli halinde işçinin kıdemi, işyeri veya işyerlerindeki hizmet akitleri sürelerinin toplamı üzerinden hesaplanır. 12.7.1975 tarihinden itibaren işyerinin devri veya herhangi bir suretle el değiştirmesi halinde işlemiş kıdem tazminatlarından her iki işveren sorumludur. Ancak, işyerini devreden işverenlerin bu sorumlulukları işçiyi çalıştırdıkları sürelerle ve devir esnasındaki işçinin aldığı ücret seviyesiyle sınırlıdır. 12.7.1975 tarihinden evvel işyeri devir olmuş veya herhangi bir suretle el değiştirmişse devir mukavelesinde aksine bir hüküm yoksa işlemiş kıdem tazminatlarından yeni işveren sorumludur.

İşçinin birinci bendin 4. fıkrası hükmünden faydalanabilmesi için aylık veya toptan ödemeye hak kazanmış bulunduğunu ve kendisine aylık bağlanması veya toptan ödeme yapılması için yaşlılık sigortası bakımından bağlı bulunduğu kuruma veya sandığa müracaat etmiş olduğunu belgelemesi şarttır. İşçinin ölümü halinde bu şart aranmaz.

T.C. Emekli Sandığı Kanunu ve Sosyal Sigortalar Kanununa veya yalnız Sosyal Sigortalar Kanununa tabi olarak sadece aynı ya da değişik kamu kuruluşlarında geçen hizmet sürelerinin birleştirilmesi suretiyle Sosyal Sigortalar Kanununa göre yaşlılık veya malullük aylığına ya da toptan ödemeye hak kazanan işçiye, bu kamu kuruluşlarında geçirdiği hizmet sürelerinin toplamı üzerinden son kamu kuruluşu işverenince kıdem tazminatı ödenir.

Yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarında işçinin hizmet akdinin evvelce bu maddeye göre kıdem tazminatı ödenmesini gerektirmeyecek şekilde sona ermesi suretiyle geçen hizmet süreleri kıdem tazminatının hesabında dikkate alınmaz.

Ancak, bu tazminatın T.C. Emekli Sandığına tabi olarak geçen hizmet süresine ait kısmı için ödenecek miktar, yaşlılık veya malullük aylığının başlangıç tarihinde T.C. Emekli Sandığı Kanununun yürürlükteki hükümlerine göre emeklilik ikramiyesi için öngörülen miktardan fazla olamaz.

Bu maddede geçen kamu kuruluşları deyimi, genel, katma ve özel bütçeli idareler ile 468 sayılı Kanunun 4. maddesinde sayılan kurumları kapsar. Aynı kıdem süresi için bir defadan fazla kıdem tazminatı veya ikramiye ödenmez.

Kıdem tazminatının hesaplanması, son ücret üzerinden yapılır. Parça başı, akort, götürü veya yüzde usulü gibi ücretin sabit olmadığı hallerde son bir yıllık süre içinde ödenen ücretin o süre içinde çalışılan günlere bölünmesi suretiyle bulunacak ortalama ücret bu tazminatın hesabına esas tutulur.

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

13. maddesinde sözü geçen tazminat ile bu maddede yer alan kıdem tazminatına esas olacak ücretin hesabında 32. maddenin birinci fıkrasında yazılı ücrete ilaveten işçiye sağlanmış olan para ve para ile ölçülmesi mümkün akdi ve Kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulur. Kıdem tazminatının zamanında ödenmemesi sebebiyle açılacak davanın sonunda hakim gecikme süresi için, ödenmeyen süreye göre mevduata uygulanan en yüksek faizin ödenmesine hükmeder. İşçinin mevzuattan doğan diğer hakları saklıdır.

Bu maddede belirtilen kıdem tazminatı ile ilgili 30 günlük süre hizmet akitleri veya toplu iş sözleşmeleri ile işçi lehine değiştirilebilir.

Ancak, toplu sözleşmelerle ve hizmet akitleriyle belirlenen kıdem tazminatlarının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azamî emeklilik ikramiyesini geçemez.

İşçinin ölümü halinde yukarıdaki hükümlere göre doğan tazminat tutarı, Kanuni mirasçılara ödenir. Kıdem tazminatından doğan sorumluluğu işveren şahıslara veya sigorta şirketlerine sigorta ettiremez. İşveren sorumluluğu altında ve sadece yaşlılık, emeklilik, malullük, ölüm veya toptan ödeme hallerine mahsus olmak kaydıyla Devlet veya Kanunla kurulu kurumlarda veya %50 hissedenden fazlası Devlete ait bir bankada veya bir kurumda işveren tarafından kıdem tazminatı ile ilgili bir fon tesis edilir. Fon tesisi ile ilgili hususlar Kanunla düzenlenir.”

4857 sayılı İş Kanununda kıdem tazminatı konusunun yeni bir düzenlemeye tabi tutulmamasının çeşitli sebepleri mevcuttur. Bu sebepleri 4857 sayılı İş Kanunun genel gerekçelerinden şu şekilde özetlemek mümkündür: “Politik düşüncelerin de etkisiyle kıdem tazminatı İş Kanununun en uzun maddesi haline dönüştürülürken bu hakkın kapsamı olağanüstü genişletilmiştir. Böylece işsizlik sigortasının işlevini de ülkemizde kıdem tazminatının üstleneceği düşünülmüştür. Hatta kıdem tazminatının ağırlaştırılmasının iş güvencesi alanında bile etkili olacağı ileri sürülmüştür. Kıdem tazminatı, iş güvencesi ve işsizlik sigortası nitelikleri bakımından birbirlerinden farklı kurumlardır. Son yıllarda işsizlik sigortasının Türk sosyal güvenlik sistemi içinde yer alması, iş güvencesi alanındaki girişimler kıdem tazminatı ile ilgili hükümlerin yeni esaslara göre düzenlenmesini zorunlu kılmıştır.” (Tunçomağ, 1979:925).

Diğer bir deyişle, 25 Ağustos 1999 tarihinde kabul edilen 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu’yla, 1 Haziran 2000 tarihinden itibaren Türkiye’de işsizlik sigortası hükümlerinin uygulanması kabul edilmiştir. Bu durumda kıdem tazminatının bir işsizlik sigortası olduğu görüşü ortadan kalmıştır. İşsizlik sigortasının kabulü ile kıdem tazminatının normal çizgisinde kalmasında yarar görülmüştür (Tunçomağ, 1979:925). Ayrıca, önceki Kanunda da belirtilen, kıdem tazminatı için Kanunla düzenlenmiş bir Kıdem Tazminatı Fon Yasası’nın düzenlenmesi vurgusu yer almıştır. Fonun oluşturulması ile 1475 sayılı Kanunun 14. maddesinin yeni bir düzenlemeye kavuşması hedeflenmiştir.

3. Kıdem Tazminatı Fonu Kanun Tasarısı

Kıdem tazminatı konusu Türk iş hukuku mevzuatında 1936 yılından beri mevcut olan bir konudur. 3008 sayılı İş Kanununun 13. maddesi içerisinde bir fıkra olarak başlayan konu, 4857 sayılı Kanun içerisinde 14. madde olarak en uzun Kanun maddesi haline gelmiştir. Kuşkusuz bu gelişmenin politik ve sosyoekonomik nedenleri mevcuttur (Kutal, 2004; Dilik, 2002).

Yıllar itibari ile kıdem tazminatındaki bu gelişmeyi, konunun ilgili tarafları çeşitli yorumlarla karşılamaktadır. İşverenler açısından, işsizlik ve yaşlılık sigortasının bulunmadığı bir dönemde hukukumuza girmiş olan kıdem tazminatı, iş güvencesinin sağlanamadığı bir ortamda bir tür iş güvencesi olarak görülmekte ve yıllar itibari ile amacını aşan bir hal almaktadır (Özkösem, 2010). Zaman içerisinde konu dünyada

eşine rastlanmayacak bir hal almış ve işletmeler üzerine ağır bir mali yük getirerek, istihdam yaratılmasını engelleyici bir nitelik kazanmıştır (Pirler, 2004).

İşçi ve işçi sendikaları açısından ise, kıdem tazminatı konusu işçinin Kanundan kaynaklanan ve yıllar itibari ile yıpranmasıyla elde ettiği bir hakkı olarak nitelendirilmektedir.

Tüm bu tartışma ortamı içerisinde kıdem tazminatı haklarının genişletilmesi çalışmaları esnasında, 1962 yılında III. Çalışma Meclisi'nde işverenler tarafından Kıdem Tazminatı Fonu kurulması talebi ortaya atılmıştır (Kutal, 2004; Tunçomağ ve Centel, 2005; Ünal, 2005). Bu fikir işverenlerin tavsiyesi üzerine 1975 yılında İş Kanununa “İşveren sorumluluğu altında ve sadece yaşlılık, emeklilik, malullük, ölüm ve toptan ödeme hallerine mahsus olmak kaydıyla devlet veya Kanunla kurulu kurumlarda veya %50 hissedenden fazlası devlete ait bir bankada veya bir kurumda işveren tarafından kıdem tazminatı ile ilgili bir fon tesis edilir. Fon tesisi ile ilgili konular Kanunla düzenlenir.” şeklinde bir madde eklenmesini sağlamıştır. İşverenler yıllar itibari ile katlanarak büyüyen ve kendileri için ağır bir yük haline gelen kıdem tazminatı ödemelerini, bu şekilde yıllara hatta aylara bölmek kaydıyla, hafifletmeyi amaçlamaktadırlar.

Türk iş hukuku mevzuatı 2003 yılından itibaren 4857 sayılı İş Kanunu ile etkin bir iş güvencesini, 4447 sayılı Kanun ile de işsizlik sigortasını uygulamaya başlamıştır. Bu iki Kanunun uygulamaya girmesi ile kıdem tazminatı konusunun gözden geçirilmesi gerekliliği giderek kuvvet kazanmıştır (Pirler, 2004). 4857 sayılı İş Kanununda yer alan kıdem tazminatı için Kanunla düzenlenmiş bir Kıdem Tazminatı Fon Yasası'nın düzenlenmesi vurgusu ile de, kıdem tazminatı fonu Kanun tasarısı oluşturulma kararı alınmıştır. Bunun üzerine 26.06.2002 yılında, İş Kanunu ön tasarısını hazırlayan 9 öğretim üyesinin oluşturduğu bilim kurulu, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'na bir taslak sunmuştur (Uluğ, 2007).

3.1. Amacı ve Kapsamı

Kanun tasarısı 22 maddeden oluşmakta ve kıdem tazminatının, kurulacak bir fondan belirlenen esaslara göre hak sahiplerine ödenmesini düzenlemektedir.

Kanun tasarısının birinci bölümünde genel esaslar üzerinde durulmuştur. Kanunun amacı “Bu Kanunun amacı kapsamına giren işçilere ve hak sahiplerine

belirtilen esaslara göre kurulacak Kıdem Tazminatı Fonundan hak edecekleri kıdem tazminatının ödenmesi ve bu tazminatın güvence altına alınmasıdır.” şeklinde belirlenmiştir. Kanun kapsamı ise “Bu Kanun, 1475 sayılı İş Kanunu, 854 sayılı Deniz İş Kanunu, 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre hizmet akdine dayalı olarak çalışan işçilerle bunları çalıştıran işverenleri ve ölen işçilerin hak sahiplerini kapsar.” şeklindeki madde ile belirtilmiştir. Daha sonra da fonun hukuki yapısı ve yönetimi ile ilgili maddelerle devam edilmiştir. Tasarının ikinci bölümünde “Kıdem Tazminatı Fonu ile İlişkinin Kurulması ve Bildirim” başlığı altında fon ilişkisinin başlangıcı ve işçi ve/veya işverenlerin fona ilişkin bildirim şartları açıklanmıştır. Tasarının üçüncü bölümünde fon tarafından ödenecek kıdem tazminatını ile ilgili hak kazanma, tazminatın miktarı, zaman aşımı süreleri, başvuru ve ödeme konularını hakkında hükümler yer almıştır. Tasarının dördüncü bölümünde “Primler” başlığı altında, primlerin alınması, prime esas alınacak ücret, primlerin ödenmesi konusundaki hususlar ve tüm bu işlemler içinde Sosyal Sigortalar Kurumu’nun görev ve sorumlulukları belirtilmiştir. Tasarının beşinci bölümü ise çeşitli hükümlerden oluşmaktadır. Bunlar; işverenin sorumlulukları, fonun kontrol ve denetleme yetkisi, ilgili yönetmelikler, uyuşmazlık hallerinde çözüm yeri, sözleşme hükümleri, yürürlük ve yürütme maddeleri olarak belirtilmiştir.

3.2. Hukuki Yapısı ve Yönetimi

Kıdem tazminatı fonunun öncelikle hukuku yapısı 3. maddede belirlenmiştir: “Bu Kanunun gerektirdiği görev ve hizmetler için mali kaynak sağlamak, piyasa şartlarında kaynakları değerlendirmek, Kanunun öngördüğü ödemelerde bulunmak üzere devlet güvencesi altında Kıdem Tazminatı Fonu kurulmuştur. Kıdem Tazminatı Fonu, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı’na bağlı, özel hukuk hükümlerine tabi, mali ve idari yönden özerk, özel bütçeli ve tüzel kişiliğe sahip bir kamu kuruluşudur. Bu Fon bütçe kapsamı dışındadır, gelirlerinden hiçbir şekilde kesinti yapılamaz ve genel bütçeye gelir kaydedilemez. Fon, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından denetlenir. Fonun gelir ve giderleri üçer aylık dönemler halinde 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış, denetim yetkisine sahip meslek mensubu yeminli mali müşavirlere denettirilerek denetim raporlarının sonuçları Resmi Gazetede ilân edilir. Fon, Muhasebe-i Umumiye Kanununa, Devlet İhale Kanununa ve Sayıştay’ın vize denetimine tabi değildir. Fonun malları, İcra ve İflas Kanunu ile Türk Ceza Kanunu

bakımından devlet malı hükmünde olup, alacakları devlet alacağı derecesinde ayrıcalıklıdır. Fon, damga vergisi hariç her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.”

Kısaca özetleyecek olursak, kıdem tazminatı fonu tüzel kişiliği olan bir kamu kuruluşu olarak kurulacaktır. Fonun bünyesinde toplanan mali kaynaklar devlet güvencesi altında, her hangi bir sebeple bütçe ve/veya başka bir yere kesinti ya da gelir olarak aktarılamayacak ve piyasa şartlarında değerlendirilebilecektir. Ayrıca söz konusu madde ile fonun denetiminin nasıl ve ne zamanlarda yapılacağı ve her türlü vergiden muaf tutulacağı konusunda da hükümler belirtilmektedir.

Fonun yönetimi konusu ise Kanun tasarısının 4. maddesinde belirtilmiştir: “Kıdem Tazminatı Fonu, Yönetim Kurulu tarafından işletilir ve yönetilir. Fon Yönetim Kurulu Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanının önerisi üzerine müşterek kararname ile atanacak bir temsilci ile en fazla işvereni temsil eden işveren konfederasyonu tarafından seçilen iki ve en fazla işçiyi temsil eden işçi konfederasyonunca seçilen bir üyeden oluşur. Üyelerin görev süresi dört yıldır. Süreleri biten üyeler yeniden seçilebilir. Üyeliklerde süre dolmadan herhangi bir sebeple boşalma olduğu takdirde, boşalan üyelikler için bunların görev sürelerini tamamlamak üzere atama veya seçim yapılır. Fon yönetim kuruluna müşterek kararname ile atanan temsilci başkanlık eder. Yönetim kurulu üye tamsayısının salt çoğunluğu ile toplanır. Kararların oluşumunda oyların eşitliği halinde başkanın bulunduğu taraf çoğunlukta sayılır. Fon Yönetim Kurulunda görev alacak üyelere aranacak nitelikler ve bunların mali haklarına ilişkin hususlar hakkında 4447 sayılı Kanunun 53 üncü maddesinin 3 üncü ve 4 üncü fıkraları uygulanır. Fon yönetim kurulu bu Kanunun gerektirdiği görev ve hizmetleri yerine getirmek için belirlediği iş organizasyonu çerçevesinde merkezde ve taşrada hizmet akdine dayanarak işçi çalıştırır.”

Tasarı maddesi fonun yönetiminin toplam 4 üyeden oluşan bir “Kıdem Tazminatı Fonu Yönetim Kurulu” tarafından yapılacağını belirtmektedir. Bu dört üye, biri devleti temsilen Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından, ikisi en fazla işvereni temsil eden işveren konfederasyonu tarafından, sonuncusu da en fazla işçiyi temsil eden işçi konfederasyonu tarafından seçilecektir. Fon yönetim kurulunda görev alacak üyelerin nitelikleri açısından da 4447 sayılı işsizlik fonu Kanununa atıfta bulunulmuştur.

3.3. Fon İlişkisinin Kurulması ve Bildirim

Fon ile ilişkinin başlaması üzerine düzenleme tasarının 5. maddesinde belirtilmektedir: “Bu Kanunun 2. maddesine göre Kanunun kapsamına girenler bu Kanunun yürürlük tarihinden itibaren, yeni işe alınanlar ise işe başladıkları tarihten itibaren kendiliğinden Kıdem Tazminatı Fonuna tabi olurlar.”

Bu maddeye göre, 1475 sayılı İş Kanunu, 854 sayılı Deniz İş Kanunu, 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanunu kapsamına giren tüm işçileri kapsamakta ve Kanunun yürürlük tarihinden itibaren ilişkilerini otomatik olarak başlatmaktadır.

Tasarıda bildirim konusu da 6. Madde ile açıklanmıştır: “506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinin kapsamına giren sandık üyeleri dahil olmak üzere bu Kanunun kapsamına giren işçiler ve bunların çalıştığı işyerleri için Sosyal Sigortalar Kanununun 8 inci ve 9 uncu maddelerine göre yapılması zorunlu olan bildirimler bu Kanun bakımından da yapılmış sayılır. İşverenler bu Kanun hükümlerine göre kıdem tazminatına hak kazanan işçi veya hak sahiplerini, hak kazandıkları tarihten itibaren 7 gün içerisinde Fona bildirmek zorundadırlar. İşverenin kıdem tazminatına hak kazananları süresi içinde Fona bildirmemesi sonucu Fonun fazladan yapacağı ödemeler ve masraflar karşılığı işveren tarafından ödenir. Hak kazandıkları tarihte herhangi bir işyerinde çalışmayanlar veya onların hak sahipleri, hak kazandıkları tarihten itibaren fona başvurabilirler.” Söz konusu maddede belirtilen hükümler, işçilerin ve işverenlerin kıdem tazminatına hak kazanıldığı durumda fona nasıl bildirim yapacağı konusunu düzenlemektedir.

3.4. Fon Tarafından Ödenecek Kıdem Tazminatı

Kanun tasarısının üçüncü bölümü ödenecek kıdem tazminatının şartlarını içermektedir. Bu bölümdeki Kanun maddelerinde hak kazanma, tazminatın miktarı, zaman aşımı süreleri, başvuru ve ödeme konularını hakkında hükümler yer almaktadır.

Tasarının 7. maddesinde fon tarafından ödenecek olan kıdem tazminatına hak kazanma koşulları şöyle belirtilmiştir: “Bu Kanunun kapsamına giren işçiler,

a) Bağlı oldukları kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik, malullük aylığı bağlanması yahut toptan ödeme almak amacıyla hizmet akitlerini feshetmeleri halinde,

- b) İşverence hizmet akdinin feshedilmesi durumunda işçinin hak kazandığı yaşlılık, emeklilik, malullük aylığı veya toptan ödeme almak amacıyla ilgili kuruma veya sandığa başvurması halinde,
- c) Adına en az 10 yıl Fona prim ödenen işçinin isteği halinde,
- d) İşçinin ölümü halinde Kanuni mirasçıları, kıdem tazminatına hak kazanırlar.

Yaşlılık, emeklilik aylığı almakta iken çalışmaya başlamakla aylığı kesilen ve 506 sayılı Kanunun 63 üncü maddesinin 1 inci ve 2 inci fıkralarına göre yeniden hesaplanacak aylık bağlanması için talepte bulunan ve hizmet akdini fesheden işçiye, daha önce tazminat aldığı tarihten sonra fona prim ödenen süreler için de kıdem tazminatı ödenir. Haklarında Sosyal Güvenlik Destek Primi ödenenler için sadece malullük aylığı şartlarının gerçekleşmesi veya ölüm halinde kıdem tazminatı ödenir.”

Söz konusu tasarı maddesine göre, işverenin iş sözleşmesini feshetmesi veya işçinin ölümü hallerinde; ayrıca 10 yıl prim ödemesi yapan işçinin isteği halinde fondan işçiye veya mirasçılarına ödeme yapılabilmektedir. Önceki kıdem tazminatı düzenlemelerinden farklı olarak karşımıza çıkan nokta 10 yıllık isteğe bağlı ödeme konusu olmaktadır.

Ödenecek kıdem tazminatının miktarı konusu ise tasarının 8. maddesinde düzenlenmiştir: “İşçilere veya hak sahiplerine Fona prim ödenmiş olan her tam yıl için prim hesabına esas olan ücretinin otuz günü tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için veya toplam prim ödeme süresi bir yılın altında kalanlar için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır. Kıdem tazminatına esas alınacak ücret, işçinin çalıştığı ve adına prim yatırılan son takvim yılının ortalamasıdır. Prim ödenen toplam süre bir yılın altında ise, prim yatırılan ayların ortalaması esas alınır. Aynı kıdem süresi için birden fazla kıdem tazminatı ödenmez. Kıdem tazminatının hesabında ve primlerin tahsilinde esas alınacak ücretlerin en az miktarı İş Kanununun 33 üncü maddesine göre belirlenen asgari ücret, üst sınırı ise Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre ödenecek azami emeklilik ikramiyesi miktarıdır.” Tasarıda yer alan kıdem tazminatı miktarı düzenleme, 1475 sayılı İş Kanunundaki 14. maddede yer alan hükümler büyük ölçüde korunarak devam ettirilmeye çalışılmıştır.

Kıdem tazminatı hakkına ilişkin zaman aşımı düzenlemesi tasarının 9. maddesinde yer almaktadır: “Kıdem tazminatına hak kazanıldığı tarihten itibaren on yıl içinde Fona başvurarak kıdem tazminatının ödenmesini talep etmeyen işçi veya hak sahibinin hakkı zamanaşımına uğrar. Fon, ancak kıdem tazminatına hak kazanıldığı tarihteki kıdem tazminatı miktarını ödemekle yükümlü olup ayrıca faiz ödemez.” Buna göre zaman aşımı süresi 10 yıl olarak öngörülmüştür.

Tasarının 10. maddesinde yukarıda yer alan nedenler çerçevesinde fondan kıdem tazminatı alan işçinin, yeniden işe başlaması durumu düzenlenmiştir: “Bu Kanuna tabi Fondan kıdem tazminatı alındıktan sonra hizmet akdi yapılarak işe başlanması halinde Fon ile ilişki yeniden ve kendiliğinden doğar. Yeniden işe başlanması halinde daha önce kıdem tazminatı ödenen süreler dikkate alınmaz.”

Tasarının üçüncü bölümünün son maddesi olarak fona başvuru ve ödeme koşulları hükümlerine yer verilmiştir: “Kıdem tazminatının ödenebilmesi için işçinin bağlı olduğu kurum veya sandık tarafından yaşlılık, emeklilik, malullük aylığı veya toptan ödemeye hak kazandığını, ölümü halinde ise hak sahiplerinin Kanuni mirasçılığını kanıtlayan belgeler ile başvurmaları şarttır. Adına en az 10 yıl fona prim ödenen işçi, kıdem tazminatı isteğini yazılı olarak fona bildirir. Başvuru ile ilgili belgelerin Fona verilmesinden itibaren otuz gün içinde ödenmeyen kıdem tazminatına Kanuni faiz yürütülür.”

3.5.Primler

Kanun tasarısında fona ödenecek aylık prim tutarlarının belirlenmesi konusunda 13. maddede bir takım düzenlemeler getirilmiştir: “Kıdem Tazminatı Fonuna ödenecek aylık prim miktarı bu maddenin 2’nci fıkrası hükümlerine göre hesaplanacak aylık kazancın % 3’ünü geçmemek koşulu ile Fon yönetim kurulunun önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca belirlenir. İşverenlerin her ay için ödeyecekleri Kıdem Tazminatı Fonu primlerinin hesabına esas olacak ücretler, prim belgeleri, primlerin ödenmesi, ödenmeyen primler ve cezalar için düzenlenecek belgeler, yeni işverenin sorumluluğu, teminatın ve hak edişlerin prim borcuna karşılık tutulması, yersiz olarak alınan primlerin geri verilmesi hususlarında Sosyal Sigortalar Kanununun 77, 79, 80, 81, 82, 83 ve 84’üncü maddelerinin hükümleri uygulanır. Bu Kanuna göre kıdem tazminatına hak kazanılan haller dışında işçinin Fon ile ilişkisinin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde o ana kadar işverenden kesilen Kıdem Tazminatı Fonu primleri iade edilmez.

İşverenler Kıdem Tazminatı Fonuna ilişkin prim yükümlülükleri nedeniyle işçilerin ücretlerinden herhangi bir indirim veya kesinti yapamazlar. Kıdem Tazminatı Fonuna işverenlerce ödenen primler, kazancın tespitinde gider olarak kabul edilir. Sosyal Sigortalar Kurumu bir ay içinde tahsil ettiği primler ile gecikme zammı, faiz ve cezaları ayrı ayrı göstermek suretiyle tahsil edildiği ayı izleyen ayın 15'ine kadar Kıdem Tazminatı Fonuna aktarır. Uygulamaya ilişkin hususlar Sosyal Sigortalar Kurumu ile Fon yönetimi arasında düzenlenen bir protokol ile belirlenir.”

Söz konusu tasarı maddesine göre, kıdem tazminatı fonu için toplanacak olan primler Sosyal Sigortalar Kurumu aracılığı ile tahsil edilecektir. Fon yönetimi ve Kurum arasında düzenlenecek olan bir protokol çerçevesinde ilgili konular belirlenecektir.

İşverenlerin prim yükümlülükleri nedeniyle işçi ücretlerinden herhangi bir kesinti yapmaları yasaklanmıştır, buna karşılık işverenlerin ödedikleri primleri kazancın tespitinde gider olarak kaydetmeleri mümkün kılınmıştır (Kutal, 2004).

Tasarı maddesinin diğer bir önemli noktası ise, primlere konu olacak yüzdelerin belirlenmiş olmasıdır. Buna göre aylık kazancın %3'ünü geçmeyecek şekilde bakanlar kurulu tarafından hesaplanacak olan bir prim oranından bahsedilmektedir. Oranın %3 sınırı altında bırakılması bilimsel bir çalışmanın sonucu değildir (Kutal, 2004), uygulamada bazı sakıncaları doğurabilecektir. Lakin kıdem tazminatı fonu sistemine benzer bir sisteme 2002 yılında geçiş yapmış olan Avusturya'da primler konusunda bir takım problemler oluşmuştur. %1.53 olarak belirlenmiş olan katkı oranı ya da primler, işçilerin daha az kıdem tazminatı ödemeleri almasına neden olacağı görüşünü doğurmuştur. Bilimsel çalışmalar sonucunda prim oranlarının %5'e kadar yükseltilebilmesi önerisi Avusturya'da yapılan çalışmalarda öne çıkan temel öneri olmuştur (Koman, v.d. 2005).

4.Kıdem Tazminatı Fonu Yararları ve Sakıncaları

Kıdem tazminatı fonu Türk iş hukuku mevzuatını yaklaşık 50 yıldır meşgul eden bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Konunun bu kadar uzun bir süredir, Kanun maddeleri içerisinde dahi yer almasına rağmen sonuca bağlanmamasının birçok sebebi mevcuttur. İlişkili tarafların çekinceleri ve anlaşılmadıkları noktalar, bu kadar uzun yıllardır konunun Kanun haline gelememesine neden olmuştur. Söz konusu tartışmaları

kıdem tazminatı fonunun yararlı ve sakıncalı noktaları başlığı altında toplamak mümkündür.

Öncelikle kıdem tazminatı fonunun yararlarından bahsedecek olursak:

- a) Ekonomik kriz dönemlerinde işverenler, işçilerin bir kısmını işten çıkarmak zorunda kalmaktadır. Bu işçilerin kıdem tazminatı yükleri işletmelerin kendini toparlamasına olanak vermemektedir. Bu anlamda işletmelerin batması istihdamın daralmasına neden olacağı için, ağır kıdem tazminatı yükünün bir fona devredilmesi olumlu bir gelişme olarak karşımıza çıkmaktadır. Kısacası Kıdem Tazminatı Fonu'nun yasalaşması durumunda kıdem tazminatı ödemeleri garanti altına alınmış olacaktır (Balcı ve Ersöz, 1997)
- b) Kıdem tazminatı ödeme konusu işletmeler açısından kuşkusuz bir risktir. Özel sektörde faaliyet gösteren bir işletmenin risklerini yönetmesi şarttır. Bu açıdan, kıdem tazminatı riskini prim ödemek suretiyle belirli bir zaman dilimine yaymak işletmeler açısından rasyonel bir çözüm yolu olmaktadır (Kutal, 2004).
- c) Kıdem tazminatı yüksek yargı kararlarında ücret olarak kabul edilmemektedir (Yargıtay HGK 25.02.2004 119/95, "ictihatevi.com" Erişim Tarihi: 14.10.2010). Dolayısıyla ücret alacaklarına ilişkin öncelikli alacaklı olma durumu söz konusu olmamaktadır. İşletmenin tavsiyesi durumunda kıdem tazminatı hakkı bulunan işçilerin bu haklarını alabilme olasılıkları da oldukça düşük bir konuma gelmektedir. Bu anlamda kıdem tazminatlarının bir fona devredilmesi durumu işçilerin bu haklarının garanti altına alınması anlamına gelecektir.
- d) Kıdem tazminatı fonu Kanun tasarısında belirtildiği üzere, işçilerin farklı işyerlerinde geçen kıdemlerinin tümüyle kıdem tazminatı almaya hak kazanacak olmaları reform niteliğinde bir değişiklik olarak nitelendirilmektedir. İşçi ister kendi isteği, ister işveren tarafından iş sözleşmesini feshetmiş olsun, toplam 10 yıllık prim ödeme süresi zarfı sonrasında istediği zaman kıdem tazminatını fondan alabilecektir (Kutal, 2004). Böylece işçilerin mevcut uygulamada kıdem tazminatı alamamaları nedenleri arasında yer alan "her sene giriş-çıkış yaptırma" uygulamasının önüne geçilmiş olacaktır (Karadeniz, 2011:119).

- e) Fonun bir başka yararı olarak da, toplanan kaynağın ülke yararına nemalandırılması olarak karşımıza çıkmaktadır. Kaynağın iyi işletilmesi halinde, hem ülke ekonomisi, hem de kaynak sahibi olan işçiler kuvvetlenmiş olacağı görüşü hakimdir.
- f) Kıdem tazminatlarının bir fona devredilmesi, işverenleri gereksiz ve karmaşık maliyet hesapları yapmaktan kurtaracağı da ayrı bir görüş teşkil etmektedir (Tuncay, 2004). Ayrıca fiilen bir kıdem tazminatı prim ödemesi yapılacağı için kanunen kabul edilen bir gider sayılacağından, kıdem tazminatı fonu primleri vergi matrahından düşülebilecektir (Balcı ve Ersöz, 1997).
- g) Kıdem Tazminatı Fonu'nun yasalaşması mevcut uygulamada sorun teşkil eden diğer bir konu olan karşılık ayırmaya da çözüm olacaktır. Zira Kıdem tazminatı karşılığının yasal olarak gider kabul edilememesi ve sadece ödendiği yıl itibariyle gider kabul edilmesi, işletmeler açısından ciddi sorunlara yol açmaktadır. Yıllarca kıdem tazminatı karşılığı ayırmayan işletmeler, özellikle ekonomik kriz dönemlerinde işçilerin toplu olarak işten ayrılmasıyla birlikte, yüksek kıdem tazminatı yükleri ile karşı karşıya kalmakta; bu dönemlerde kıdem tazminatlarını ödeyebilseler bile, kriz döneminde büyük bir olasılıkla zarar ettikleri için kıdem tazminatını gider olarak düşmenin bir yararını görememektedirler (Kabakçı Karadeniz, 2011:285). Bu açıdan kıdem tazminatının prim usulünde yıllara yayılarak ödenmesi ve zamanında gider olarak kaydedilebilmesi işletmeler açısından çok daha olumlu bir uygulama olacaktır.

Kıdem tazminatı fonunun kurulması konusunda, yıllardır uzlaşlamayan bazı sakıncalar da mevcuttur. Bunları sıralamamız gerekirse:

- a) Sakınca olarak bahsedebileceğimiz ilk konu güven konusudur. Bu konuda yapılan çalışmalar, başta işçi kesimi olmak üzere birçok konuyla ilişkili taraf yaklaşık 40 senelik bir mevzu olan kıdem tazminatı konusuna güven problemi ile yaklaşmakta olduğunu göstermektedir. Konuyla ilgili tüm taraflar kurulacak olan fonun siyasetten arındırılmış objektif bir yönetime sahip olması gerektiği savunmaktadır (Karadeniz, 2011:251). Türkiye'de geçmiş tarihlerde başta Sosyal Güvenlik Kurumu mal varlığı olmak üzere birçok konuda devlete

güvenenler zararlı çıkmıştır ve bu olumsuz deneyim kurulacak olan bir kıdem tazminatı fonuna karşı da güvensizlik yaratmaktadır (Kutal, 2004).

- b) Fonun gelecekte ödeme gücünü içine düşebileceği düşüncesi de bir başka sakıncalı noktayı oluşturmaktadır.
- c) Fonda toplanan mali kaynağın amaçları dışında kullanılabilme ihtimali ise, gerek işçi gerekse işveren kanadının taşıdığı çekincelerden biridir. Kanun tasarısı içerisinde herhangi bir nedenle kaynağın, bütçeye ya da başka bir yere gelir olarak kaydedilemeyeceği hususu belirtilmiş olsa da, tarafların taşıdığı kuşku diğer bir sakıncayı oluşturmaktadır.
- d) Primlerin ödenmesi konusunda bir takım işverenlerin ödemeleri geciktirme, eksik ödeme yapma veya hiç ödememe gibi hareketlerde bulunabileceği, özellikle işçi tarafında ciddi çekincelere yol açmaktadır.
- e) Yeni sisteme geçilmesi ile işçiye ödenecek kıdem tazminatının koşulları neredeyse tümüyle değişmektedir. İşçi her işten çıktığında, askere gittiğinde, kadın işçiler için evlendiğinde kıdem tazminatı alamayacak; işçi en az 10 yıllık çalışma süresini doldurmadan kıdem tazminatından bahsedemeyecektir (Tezel, 2011:35). Bu değişiklikler işçilerin kafasında soru işareti oluşturmakta ve şüphesiz işçileri tedirgin edebilmektedir.
- f) Sakıncalardan bir diğeri ise DİSK uzmanları tarafından hazırlanan raporda yer almaktadır. Raporda bir piyasa gerçeği olarak kıdem tazminatının kayıt dışı ekonomide dahi uygulandığına dikkat çekilmektedir. Bu açıdan, kıdem tazminatında getirilecek bu tip bir değişiklik kayıt dışı çalışan işçi kesimi açısından ciddi olumsuzluklar taşıyacağı konusunda önemli bir sakınca göstermektedir (Çoban, 2010).
- g) Diğer bir açıdan bakacak olursak, mevcut uygulamada kıdem tazminatı karşılıkları ayrılması gerekirken çoğu işveren bu karşılıkları ayırmamaktadır. Bu da karşılıklar hesabında biriken paranın sıfır sermaye maliyetli bir finansman kaynağı olmasına neden olmaktadır. Kıdem tazminatı fonunun yasalaşması durumunda işverenler, bu sıfır sermaye maliyetli kaynak yerine belirli bir

sermaye maliyeti olan ikame kaynaklara yönelmek zorunda kalacaktır. Bu durum da ağırlıklı ortalama sermaye maliyetinin artmasına neden olacaktır.

5.Kıdem Tazminatı'nın Dünya Uygulamaları

Dünya üzerinde özellikle 2000'li yıllardan sonra ekonomik ve sektörel anlamda önemli değişimler yaşanmaktadır. Bazı iş kolları ciddi önem kazanırken, eskiden revaçta olan iş kolları önemini kaybetmektedir. Küreselleşmenin etkisiyle teknoloji yoğun çalışan ve gelişmeleri takip edebilen iş kolları önem kazanmaya başlamıştır. Örnek olarak ülkemizde emek yoğun çalışan tekstil sektörü, bir zamanlar ciddi derecede yüksek kar payları ve geniş pazar imkanları ile revaçta olan bir iş kolu olarak görülmekteydi. Fakat son yıllarda özellikle uzak doğu ülkelerinin bu alanda hakim olmaya başlaması ülkemizdeki tekstil işletmelerinin cazibesini kaybetmesine neden olmuştur. Diğer bir taraftan 2008 yılında tüm dünyayı sarsan ekonomik kriz, dünya üzerinde de birçok iş kolunun cazibesini kaybetmesine neden olmuş, yeni iş kollarının gündeme gelmesini sağlamıştır. Krizler sonucu zorlaşan rekabet şartları da ayakta kalan iş kollarında işverenleri maliyetleri düşürme yönlü önlemler almaya itmiştir. Tüm bunların bir sonucu olarak da işçi çıkarma, işletmelerin iflas etmesi ya da çeşitli sebeplerle kıdem tazminatı konusu gerek ülkemizde gerekse dünyada bu uygulamayı kullanan diğer ülkelerde gündemi uzun süre meşgul etmiştir.

158 sayılı ILO sözleşmesine göre, kıdem tazminatına hak kazanılması için asgari bir sınırın konulması aykırılık taşımakta, kıdem tazminatının miktarı genellikle tüm dünyada kıdeme göre değişmektedir.

Kıdem tazminatı konusu bazı ülkelerde doğrudan yasal düzenlemelere sahipken, bazılarında toplu iş sözleşmeleri aracılığıyla getirilebileceği konusunda hükümlere sahiptir. Bangladeş, Kamboçya, Çin, Dominik Cumhuriyeti, Ekvator Ginesi, Etiyopya, Hindistan, Endonezya, Lübnan, Malezya, Mali, Fas, Nijer, Peru, Rusya, Suudi Arabistan, İspanya, Tayland, Tunus, Birleşik Arap Emirlikleri, Venezuela ve Zaire gibi ülkelerde kıdem tazminatı konusu ile ilgili yasal düzenlemeler ya dorudan hükümler ya da toplu iş sözleşmeleri yönünde hükümler bulunmaktadır. Azerbaycan, Küba, Madagaskar, Polonya, Portekiz gibi ülkelerde ise iş sözleşmesinin sadece belirli sebeplerde bozulması halinde kıdem tazminatı ödenmesi yönünde hükümler vardır. Meksika gibi az sayıda ülkede ise ciddi davranış bozuklukları nedeniyle işçinin işten çıkarılması durumunda bile kıdem tazminatı uygulanmaktadır (Uluğ, 2007:10). ILO'nun

İstihdamı Koruma Düzenlemeleri Mevzuatı veri tabanı (Eplex) incelendiğinde ise, dünya üzerinde kıdem tazminatını uygulayan ülke sayısı 62 olarak karşımıza çıkmaktadır (Kumaş, 2011:71).

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) incelendiğinde kıdem tazminatı konusunda neredeyse hiçbir düzenleme olmadığı görülmektedir. ABD’de tüm istihdam özel bir sözleşme hükmü aksini belirtmedikçe tamamen geçici veya isteğe bağlıdır. Tüm işçiler geçici işçi statüsünde çalışmaktadır ve bu çalışanların herhangi bir sebeple veya hiçbir sebep olmaksızın herhangi bir zamanda işten çıkarılabileceği anlamına gelmektedir. Özel sektör çalışanlarının yüzde seksen beşinin isteğe bağlı yani geçici olduğu ABD’de bireysel işten çıkarmalardan sadece cüzi bir koruma sağlanabilirken, toplu işten çıkarmalar konusunda hiçbir koruma sağlanamamaktadır. Fabrika kapatma veya toplu işten çıkartma durumlarında çalışanlar nadiren tebligat hakkına sahip olurlar ve kıdem tazminatı gibi bir hakları kesinlikle olmamaktadır. İşveren işten çıkarma konusunda oluşan yükümlülüğün hiçbirini üstlenmez, aksine tüm yük işçiler üzerine yüklenmiştir (Uluğ, 2007:23).

Uzak doğudan ise Japonya’nın istihdam sistemini incelendiğinde ilk göze çarpan kural “Hayat Boyu İstihdam” anlayışı olarak görülmektedir. Japonya’da çalışma hakkı anayasal bir düzenlemeye sahiptir ve devletin çalışmaya istekli olan herkes için iş sağlama yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu açıdan Japon sistemi bir sosyal devlet uygulamasına sahiptir. Kanunlar genellikle işçilerin işten çıkarılmasını önleyici düzenlemelere sahiptir. İşverenlerin sorunlar karşısında son çare olarak dahi işçi çıkarmamaları yönünde gerek geleneksel, gerekse mevzuat itibari ile bir anlayış mevcuttur. Tüm bu önlemlere rağmen eğer işten çıkarmak kaçınılmaz ise, işveren önemli bir toptan kıdem tazminatı ödemesi sağlamak zorunda kalabilir. Bunun yanında sosyal sorunlar aracılığı ile yeni bir işe yerleştirilinceye kadar işsizlik ödeneklerinden faydalanma hakları mevcuttur (Uluğ, 2007:16). Bu anlamda Japonya’da açıkça bir kıdem tazminatının varlığından bahsedilemezken, bir iş güvencesi sisteminden bahsedilebilmektedir.

Mevzuatımızı ve yasalarımızı giderek uyumlu hale getirmeye çalıştığımız Avrupa ülkelerinde de kıdem tazminatı konusunda dünya’da olduğu gibi değişik uygulamalar göze çarpmaktadır. İngiltere’de iş güvenliği konusu yasal düzenlemelere sahiptir ve işten çıkarmanın yükü işveren üzerine daha fazla bir biçimde yüklenmektedir

(Uluğ, 2007:36). İki yıllık hizmetten sonra 18-22 yaş için sene başına 1 haftalık ücret, üzeri için ise sene başına 1,5 haftalık ücret ödemesi yapılmaktadır. Fransa’da iki yıllık hizmetten sonra sene başına aylık ücretin onda biri; işçinin on yıllık hizmet süresini tamamlamasının ardından her fazla yıl için ayrıca aylık ücretin on beşte biri ödeme yapılmasını öngörmüştür (Özkösem, 2010; Fransız İş Kanunu Mad.1234-2). Almanya’da sistem işçinin sürekli istihdam hakkı olduğunu savunur ve çalışanlara işten çıkarılmaya karşı oldukça fazla koruma sağlamaktadır. Bu anlamda, diğer Avrupa ülkelerinde olduğu gibi net olarak düzenlenmiş bir kıdem tazminatı sistemi yoktur. İşçinin haklı sebeple işten çıkarılması durumunda ise, işletmenin finansal sağlamlığını dahi içine alacak bir hesaplama işlemi ile kıdem tazminatı ödenebilir. Ödenen tazminatın yükü işverenden çok sosyal fonlar üzerine yüklenmiştir (Uluğ, 2007:32). İşçinin işten çıkarılmasını izleyen 3 hafta içerisinde yasal yollara gidilmemiş ise istihdam edilen her bir yıl için ücretin yarısı kadar kıdem tazminatına hak kazanabilmektedir (Kumaş, 2011:73; Almanya İstihdam Hakkı Yasası Mad. 135,155,162). İspanya’da ise hizmet akdi geçerli bir sebep ile feshedilen bir işçiye, işveren yanında çalıştığı her bir yıl için 20 günlük ücretinin tazminat olarak ödenmesi gerekmektedir. Kanun İspanya’da bir kıdem tazminatı tavan düzenlemesine de giderek bu tazminatın en fazla, işçinin 12 aylık ücreti ile sınırlı olacağını da düzenlemiştir. Bir yıldan arta kalan çalışma süresinde ise ülkemizdekine benzer bir uygulama getirmiştir (Limoncuoğlu, 2010:51).

Avrupa Birliği ülkelerinde kıdem tazminatı konusunda değişik uygulamaların olduğu söylenmişti, konumuz itibari ile kıdem tazminatı fonunu uygulayan ülkelere bakıldığında Avusturya, İtalya, Brezilya ve Şili olmak üzere dört ülke kıdem tazminatı fonu uygulamaktadır (Kumaş, 2011:78).

Avusturya, 2001 yılında “Kıdem Tazminatı Reformu” uygulaması adı altında çalışmalar başlatıldığında, Avusturya’da kıdem tazminatı hak edilebilmesi için işçinin aynı iş yerinde en az 3 yıl çalışmış olması gerekmektedir. 3 ile 5 yıllık çalışma karşılığında iki aylık ücret; 5 ile 10 yıl arasında çalışma durumunda üç aylık ücret; 10 ile 15 yıl arasında çalışma durumunda dört aylık ücret; 15 ile 20 yıl arasında çalışma durumunda altı aylık ücret; 20 ile 25 yıl arasında çalışma durumunda dokuz aylık ücret; 25 ve daha fazla yıl çalışma durumunda ise on iki aylık ücret tutarında kıdem tazminatı ödenmesi öngörülmekteydi (EIRO, 2001; Limoncuoğlu, 2007). 2002 yılında yeniden

düzenlenen kendi tabirlerine göre “İstihdam Koruma Mevzuatı” sonucunda kıdem tazminatı konusunun bir fon aracılığı ile düzenlenmesine karar verilmiştir. Sistem gereği, işveren tarafından işçi brüt ücretlerinin her ay %1,53’ü kadarının fona yatırılmasına karar verilmiştir. Bunun sonucunda işçilerin kıdem tazminatı hakları belirli bir tasarruf işlemine dönüştürülmüş ve işverenden bağımsız biçimde işçi ile fon arasındaki bir mesele haline getirilmiştir. Türkiye’deki kıdem tazminatı fonu Kanun tasarısından farklı olarak Avusturya’da kurulan kıdem tazminatı fonu, işçilere emeklilik dönemlerinde bir toplu ödeme yapmasının yanında emekli aylığı olarak da kıdem tazminatı ödemesi yapılabilmesi seçeneği getirmiştir (Hofer, 2006). Avusturya’da sistemin 2002 yılında yürürlüğe girmesi, günümüze kadar geçen süreçte konu üzerinde çeşitli çalışmaların da yapılabilmesine olanak sağlamıştır. Yapılan çalışmalar incelendiğinde ortaya çıkan en çarpıcı sonuç aylık prim ödeme yüzdesi olan %1,53’lük oranın sistem itibari ile yetersiz olduğu görüşüdür. Prim oranlarının en az %5 olması önerisi Avusturya’da yapılan çalışmalarda öne çıkan temel sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır (Koman, v.d. 2005). Tüm açılardan bakıldığında Avusturya kıdem tazminatı sistemi gerekli incelemeler yapılarak Türkiye mevzuatına yerleştirilmeye çalışılan kıdem tazminatı fonu sistemine bir model ya da örnek temsil edebilecek durumdadır.

İtalya, kıdem tazminatı fonu uygulamasını kullanan ikinci Avrupa ülkesidir. İtalya’da kamu ve özel sektörde çalışan bir kişiye, belirli veya belirsiz süreli ayrımı yapılmadan ve iş sözleşmesinin herhangi bir nedenle feshinde kıdem tazminatı ödenmektedir. Kıdem tazminatı uygulaması kısaca TFR olarak bilinen İtalya, 1999 yılında yapılan bir düzenleme ile çalışanlara devlet yönetiminde olan fonlarını, toplu iş sözleşmesi düzenlemesi zorunluluğu ile ikinci basamaktaki sosyal güvenlik sistemi içinde yer alacak yine devlet kontrolünde olan bir fona aktarma hakkı tanınmıştır. Sistem uyarınca, işverenler her ay için, işçi ücretinin 2/27’sini, yani yaklaşık % 7,4’ünü keserek bir fonda toplamak zorundadırlar. Ancak bu paranın içinde kesilecek yüzde 0,5’lik bir kesim ise ayrı olarak “Garanti Fonu”na yatırılmak zorundadır. İşçinin hizmet sözleşmesi sona erdiği zaman, kendi ücretinden kesilerek fona aktarılan bu para, Kanunda da belirtilen değerlendirme oranı ile birlikte işçiye ödenmek durumundadır. Değerleme oranı ise yıllık enflasyon oranının 3/4’ünün % 1,5 oranında artırılması ile bulunmaktadır (Limoncuoğlu, 2010:54).

Brezilya, kıdem tazminatı fonu uygulaması yapan diğer bir ülkedir. Ülkede, 1966 yılında kurulan 1990 yılında yeniden düzenlenen “Hizmet Süresi Uzunluğu Garanti Fonu (HSGF)” ile işten çıkılma durumunda işçiler bir fonun garantisi altına alınmıştır (Kumaş, 2011:83). Sistem uyarınca, işverenlerin işe aldıkları işçi adına bankada bir FGTS hesabı açmaları zorunluluğu bulunmaktadır. İşveren, çalışanların maaşının her ay yüzde 8,5’ini bu hesaba yatırmaktadır. Bu hesaplar, bir devlet bankası olan Caixa Econômica Federal tarafından yönetilmekte ve işçinin hizmet akdinin haklı olmayan bir sebeple feshi halinde işçi, yatan parayı ve hizmet süresi boyunca yapılmış değerlendirmeyi alma hakkını kazanmaktadır (Limoncuoğlu, 2010:59).

Şili’de 2002 yılında yeni işsizlik sigortası programı ile işsizlik sigortası ve kıdem tazminatı sigorta dalları birleştirilmiş ve sigorta katkıları işçi ve işveren tarafından yapılan bir fon oluşturulmuştur (Kumaş, 2011:86). Şili’de kıdem tazminatı iş sözleşmesinin nedensiz biçimde feshi ile hak edilebilmektedir. İşçiye, her hizmet yılı ve altı ayı aşan her hizmet yılı için son 30 günlük ücretine eşdeğer kıdem tazminatı ödenmektedir. Bir yıl ve daha uzun süreli çalışan işçi için kıdem tazminatı üst sınırı, 330 gün olarak belirlenmiştir (Şili İş Kanunu Mad. 163).

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE VE VERGİ AÇISINDAN KIDEM TAZMİNATI

1. Muhasebe Temel Kavramları

Muhasebe sistemi düşünülüp yaratılmış bir kurama dayanmaktan çok mevcut uygulamanın dayandığı düşünce biçimini araştırarak, uygulamanın nasıl olması gerektiğini ortaya çıkarmaya çalışır. Böylece mevcut uygulamanın daha iyi anlaşılması için çaba sarf ederken, onun gelişmesini mümkün kılacak bilgi alanını da oluşturur (Sevilengül, 2009:16). Kısacası muhasebe sistemi durağan görülmesine rağmen, kendi içerisinde oldukça dinamik bir yapıya sahiptir. Bu dinamik yapı içerisinde ortaya çıkan yeni durumların muhasebeye ilişkin konuları sürekli olarak değişikliğe uğratması nedeniyle bir takım kuralların yaratılması gereklidir. Bu kurallar, muhasebe sisteminin temelini oluşturmalı ve her yeni durum karşısında yapılan yorumlara temel teşkil etmelidir. Bu sebeplerle 1 Sayılı Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği'ne göre bir takım temel kavramlar belirlenmiştir. Bu kavramlar şöyledir:

- a) Sosyal sorumluluk kavramı
- b) Kişilik kavramı
- c) İşletmenin sürekliliği kavramı
- d) Parayla ölçülme kavramı
- e) Maliyet esası kavramı
- f) Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı
- g) Tutarlılık kavramı
- h) Tam açıklama kavramı
- i) İhtiyatlılık kavramı
- j) Önemlilik kavramı
- k) Özün önceliği kavramı
- l) Dönemsellik kavramı

Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesinde ve sunumunda; belli kişi ya da grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini ifade eder.

Kişilik kavramı, işletmenin sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir görüşe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

İşletmenin sürekliliği kavramı, işletmenin faaliyetlerini belirli bir süreye bağlı kalmaksızın sürdüreceğini ifade eder. İşletmenin ömrünün, sahiplerinin ya da ortaklarının ömrüyle sınırlı olmadığı anlamına gelmektedir.

Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansımaları ifade eder. Muhasebe işlemleri daima ulusal para birimine göre yapılır.

Maliyet esası kavramı, para mevcudu, alacaklar ve maliyet belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler dışında, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde etme maliyetlerinin esas alınması gerektiğini ifade eder.

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gerektiğini ifade eder.

Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Uygulamada seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerektiğini ifade eder.

Tam açıklama kavramı, mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olarak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

İhtiyatlılık kavramı, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklere dikkat edilmesi gerektiğini ifade eder. Bu kavram gereği işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırabilirler, muhtemel gelir ve karları için ise gerçekleşme dönemine kadar herhangi bir işlem yapmazlar.

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nisbi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayandırılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gerektiğini ifade eder.

Dönemsellik kavramı, işletmenin süreklilik kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Başta kamu maliyesi olmak üzere, ortaklar, çalışanlar, kredi kuruluşları olmak üzere birçok kişi ve kuruluş, işletme çalışmaları sonucunda ulaşılan sonuçları bilmek istemektedir. Bu nedenle, işletmenin sonsuz kabul edilen ömrü belirli dönemlere bölünür ve her dönemin bağımsız raporlaması oluşturulur. Oluşturulan her döneme ait hasılat, gelir ve karlar, aynı döneme ait maliyet gider ve zararlar ile karşılaştırılır ve raporlanır.

Kıdem tazminatı konusunun muhasebe sisteminde yer almasını muhasebenin temel kavramları ile açıklamak mümkündür. Kıdem tazminatı para ile ifade edilmesinden ötürü *parayla ölçülebilme kavramı* içerisinde bir maliyet unsuru olarak yer alır. *Özün önceliği kavramı* gereği, aslen vergi yasalarında kıdem tazminatı ödendiği andan itibaren Kanunen kabul edilen gider olarak kabul edilmesine rağmen, kıdem tazminatı ile ilgili maliyetleri her dönem görebilmek açısından karşılık ayrılması yöntemiyle gider olarak kayıt altına alınmaktadır. En önemlisi ve muhasebede uygulamada sorun olarak karşımıza çıkan noktası ise *dönemsellik kavramı* gereği kıdem tazminatı ödemelerine ilişkin karşılıkların her dönem sonunda ayrılması ve o dönemin maliyeti içerisinde yer alması gereklidir. Son olarak da *tutarlılık kavramı* gereğince yapılan tüm dönemsel kıdem tazminatı gider karşılık ayrımlarının her sene düzenli olarak yapılması gerekmektedir.

Kıdem tazminatı yükü yıllar itibari ile oluşan bir gider olması nedeniyle, dönemsellik kavramı gereğince ilgili dönemlerin hasılatları ile karşılaştırılması şarttır. Söz konusu ilkeler, özellikle dönemsellik ilkesi, gereğince davranılmadığı takdirde kıdem tazminatı yükünün dönemler itibari ile finanse edilmesi olanaklı hale gelmeyecektir. Ayrıca mali tablolarda tam açıklama kavramı gereği olan işletmenin o döneme ilişkin faaliyetlerinin sonucu doğru bilgi ilgili taraflara verilemeyecektir. Başka bir deyişle mali tablolarda gerçeği yansıtmayan bilgilerin yer alması ile sonuçlanacaktır (Sürmeli, 1981:67).

Kıdem tazminatının muhasebesi noktasında nasıl bir aşamaya sahip olduğu sonraki konularda ayrıntılıca incelenecektir.

2.Kıdem Tazminatının Miktarı ve Hesaplanması

Kıdem tazminatının muhasebesi öncesinde, nasıl hesaplanacağı ve tavan miktarları konusunda bilgi vermek yararlı bulunmaktadır.

2.1. Kıdem Tazminatının Miktarı

Önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere 1475 sayılı İş Kanunu'nun kıdem tazminatı ile ilgili maddesi olan 14. madde halen yürürlüktedir. Söz konusu Kanun maddesinin kıdem tazminatının hesaplanması konusundaki kısmı şöyledir: "... işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır." Kıdem tazminatının hesaplamasında geçen ücret, işçinin aldığı son çıplak ücret ve ilaveten işçiye sağlanmış olan para ve para ile ölçülebilen tüm değerler içine katılmış şekilde olan giydirilmiş 30 günlük ücrettir. Sözleşmeden doğmayan ve süreklilik taşımayan ödemeler kıdem tazminatına yansıtılacak nitelikte ödemeler değildir (Maç ve Büyükyaka, 2004; Çelik, 2009:318).

Kanunda geçen şekli ile kıdem tazminatı, işçinin her bir yıllık hizmeti için en az 30 günlük giydirilmiş ücreti olsa da, bu miktar hizmet akdi veya toplu iş sözleşmeleri (TİS) ile arttırılabileceği yine Kanun maddesinde ve yargı kararlarında geçmektedir (T.C. Yargıtay 9. HD. 22.11.2006-9890/30806; 01.10.2007-1866/28586, "ictihatevi.com" Erişim Tarihi: 14.10.2010). Fakat bu artırımın belirli bir üst sınırı bulunmaktadır. 1475 sayılı Kanunun yürürlükte olan 14. maddesine, 10.12.1982 tarih ve 2762 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme gereğince "Toplu sözleşmelerle ve hizmet akitleriyle belirlenen kıdem tazminatları yıllık miktarı Devlet Memurları Kanunu'na

tabi en yüksek Devlet Memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek emeklilik ikramiyesini geçemez” hükmü yer almaktadır. Bu durumda en yüksek Devlet Memuru Başbakanlık Müsteşarı olduğu için işçiye ödenecek yıllık kıdem tazminatı miktarı, ona bir hizmet yılı için ödenecek emeklilik ikramiyesini aşamayacaktır (Akyiğit, 2010: 616).

Kanun ve yargı kararları çerçevesinde kıdem tazminatının miktarının belirlenmesinde iki ayrı durum söz konusudur (Akyiğit, 2010: 614; Çelik, 2009: 321):

1. *Tavan Aşılıyorsa:* İşçinin 30 günlük ücret tutarı veya sözleşme ile arttırılan miktarı kıdem tazminatı için Kanunda belirlenen tavanı aşılıyorsa, bu durumda hesaplama tavadan yapılır. Hesaplama işçinin ücreti baz alınmaz.
2. *Tavan Aşılmıyorsa:* Kıdem tazminatı, işçinin bir günlük giydirilmiş ücretinin 30 katının kıdem yılı/yılları ile çarpılması sonucu bulunan miktardan ibaret olacaktır. Sözleşmeyle arttırılmış bir ücret söz konusu ise işçinin günlük ücretinden bu tutar baz alınacaktır.

2.2. Kıdem Tazminatının Hesaplanması

Kıdem tazminatının hesaplanması boyutunda Kanunda geçen giydirilmiş ücret kavramından bahsetmek gerekmektedir. Giydirilmiş ücret ihbar, kıdem ve kötü niyet tazminatları ile peşin ödenen paranın ve iş güvencesinde boştaki süre ücretinin hesabında kullanılır (Akyiğit, 2008: 158). İşçiye çalıştığı iş karşılığı ödenen ücret ile birlikte iş karşılığı olmadan sağlanan para ve parayla ölçülebilen ekonomik menfaatlerden oluşur. Söz konusu ekonomik menfaatlerin giydirilmiş ücrete dahil edilebilmesi için süreklilik özelliği taşıması gerekir (Centel, 1998; Anadolu, 2003; Tunçomağ ve Centel, 2005: 226).

Söz konusu bilgiler ışığında kıdem tazminatının hesaplanmasını bir örnek yardımı ile açıklamak daha doğrudur:

Kıdem Tazminatı Hesaplama Örneği:

Tablo 2.1. Kıdem Tazminatı Bordro Örneği

KIDEM TAZMİNATI BORDROSU	
İŞVERENİN	
FİRMA ÜNVANI	ABC SAN VE TİC A.Ş.
ADRESİ	DENİZLİ 20100 Merkez/Denizli
SSK SİCİL NO
VERGİ DAİRESİ VERGİ DAİRESİ
VERGİ SİCİL NO
İŞÇİNİN	
ADI - SOYADI	ALİ ALMAZ
SİGORTA SİCİL NO
ADRESİ	20100 Merkez/Denizli
TELEFONU
İŞE GİRİŞ TARİHİ	12.11.2004
İŞTEN ÇIKIŞ TARİHİ	06.12.2010
ÇALIŞMA SÜRESİ	6 YIL , 0 AY, 25 GÜN
TAZMİNATA ESAS MATRAH	
EN SON ALDIĞI 30 GÜNLÜK BRÜT ÜCRET	942,86
Normal	657,20
Haftalık Tatil	136,92
Yol	20,00
Yemek	20,00
Prim	108,74
EN SON ALDIĞI GÜNLÜK BRÜT ÜCRET	31,43
GÜNLÜK KAZANÇLAR TOPLAMI	31,43
KIDEM TAZMİNATINA ESAS KAZANÇ TOPLAMI(TABAN)	760,50
KIDEM TAZMİNATINA ESAS TAVAN ÜCRET	2.517,01
KIDEM TAZMİNATINA ESAS ALINACAK AYLIK TUTAR	942,86
BRÜT KIDEM TAZMİNATI	5.721,74
DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİ	37,76
NET ÖDENECEK KIDEM TAZMİNATI	5.683,97

Örnekte, ABC SAN VE TİC A.Ş. bünyesinde 6 yıl 25 gün çalışan Ali Almaz'ın Kıdem Tazminatı Bordrosu bulunmaktadır. Söz konusu örnekteki Kanunen giydirilmiş

ücret olarak nitelendirilen ücret “en son aldığı 30 günlük brüt ücret” başlığı karşısında gösterilmiştir. İşçiye çalıştığı iş karşılığı ödenen ücret ile birlikte iş karşılığı olmadan sağlanan para ve parayla ölçülebilen ekonomik menfaatlardan oluşan giydirilmiş ücretin içerisinde örnekte, iş gününde normal çalışma ücreti, hafta tatillerine karşılık gelen ücret, iş karşılığı olmayan yol ve yemek yardımları, parayla ölçülebilen diğer menfaatlardan oluşan prim alt başlıkları yer almaktadır. Giydirilmiş ücretin 30 günlük süreye bölünmesi ile bulunan “günlük ücret” kıdem tazminatının hesaplanmasında temel alınan ücret olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre kıdem tazminatı tutarı tavanı aşmadığı varsayımı altında şu formül yardımıyla hesaplanır (Akyiğit, 2010: 614):

$$\text{“Toplam Kıdem Tazminatı} = \text{Kıdem yıl sayısı} \times \text{Günlük ücret} \times 30\text{”}$$

Ancak kıdem süresi uygulamada her zaman tam yıl olmayabilir. Bu nedenle 1475 sayılı Kanununun 14. maddesi “... Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır” hükmü ile “artık süreler” için de bir düzenleme getirmiştir. Söz konusu artık süre düzenlemesi de şu formül yardımıyla hesaplanabilir (Akyiğit, 2010: 614):

$$\text{“Artık Süre Kıdem Tazminatı} = (\text{Artık süre} \times \text{Bir yıllık kıdem tazminatı tutarı}) / 365\text{”}$$

Belirtilen formüller ışığında ABC işletmesinin Ali Almaz için ödemesi gereken kıdem tazminatı tutarı hesaplaması şöyle olacaktır:

$$\text{Kıdem Tazminatı} = 6 \text{ yıl} \times 31,43\text{TL} \times 30 \text{ gün} = 5657,20 \text{ TL}$$

$$\text{Artık Süre Kıdem Tazminatı} = (27 \text{ gün} \times 942,86\text{TL}) / 365 \text{ gün} = 64,54 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam Kıdem Tazminatı} = 5657,40 \text{ TL} + 64,58 \text{ TL} = \mathbf{5721,74 \text{ TL}}$$

3.Kıdem Tazminatı ile İlgili Vergi ve Kesinti Boyutu

Kıdem tazminatı ödemesi ile ilgili vergisel boyut ayrı bir çerçeve içerisinde değerlendirilmiştir. Kıdem tazminatı hakkındaki görüşler içerisinde ücret olduğu görüşüne getirilen eleştirilerden biri de bu noktadan doğmaktadır. Ücretler vergiye tabi bir gelir olarak kabul edilirken, kıdem tazminatı ayrı bir sistem içerisinde düşünülmüştür (Ergin, 1989:36). Diğer bir durumda da, çalışan ücretinden her ay yasal kesinti niteliğinde SGK prim kesintisi yapılırken, kıdem tazminatı için böyle bir yasal

düzenleme mevcut değildir. Bu durumda kıdem tazminatından yapılabilecek veya yapılamayacak kesintileri açıklamak gerekmektedir.

3.1. Gelir Vergisi Boyutu

Kıdem tazminatının gelir vergisi ilişkisi 31.12.1960 tarihli 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu⁴ ile düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun tarihsel süreçte oldukça değişime uğramıştır. Son olarak 17/10/1980 tarihli 2320/2 madde gereğince yapılan düzeltme sonucunda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 25/7. madde ile kıdem tazminatının gelir vergisi boyutu uygulanmaktadır. Buna göre “1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz) Gelir Vergisinden müstesnadır (GVK. 25/7)” Konumuz itibari ile Kanun maddesinden anlaşıldığı üzere 1475 sayılı İş Kanununun 4857 sayılı İş Kanununa aynen devreden 14. maddesi gereğince çalışanların hak kazandığı kıdem tazminatı gelir vergisinden muaf tutulmaktadır.

Söz konusu muafiyet kıdem tazminatının tavanı aşması durumunda bir yorum farklılığı doğurmaktadır. Yürürlükte olan İş Kanunu 14. maddede kıdem tazminatı tavanı aşılması durumunda herhangi bir cezai yaptırım bulunmadığı için, hüküm nisbi emredici niteliğe bürünmüştür. Bu nedenle iş sözleşmesi veya toplu iş sözleşmesi ile tavanın aşılarak kıdem tazminatı ödenebileceği görüşleri mevcuttur. Böyle bir durumda kıdem tazminatı hak ederek iş akdi sona eren bir çalışanın hak ettiği tavan tutar üzerinden aldığı para, kıdem tazminatı adı altında alınmış olsa dahi gelir vergisine tabi tutulacaktır. Tavanı aşan kısım kıdem tazminatı değil prim olarak değerlendirilecektir (Maç ve Büyükyaka, 2004; Cenk, 2005).

3.2. Damga Vergisi Boyutu

Kıdem tazminatı ödemesinin damga vergisi boyutu 01.07.1964 tarihli 488 sayılı Damga Vergisi⁵ Kanunu ile düzenlenmiştir. Söz konusu Kanunda kıdem tazminatı adı altında özel bir düzenleme bulunmamaktadır, ancak temel olmak üzere 54 Seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği ile 01.01.2011 tarihinden itibaren geçerli olan ve

⁴ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 tarihli 10700 sayılı Resmi Gazete, Kabul Tarihi: 31.12.1960

⁵ 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 11.07.1964 tarihli 11751 sayılı Resmi Gazete, Kabul Tarihi: 01.07.1964

Kanunda ekli bulunan 1 sayılı tablonun “IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar” başlığı altındaki b bendi hükümleri uygulanmaktadır. Söz konusu madde “Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar; (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar; binde 6,6 oranında damga vergisine tabidir” hükümleri içermektedir. Maddeden de anlaşılacağı gibi, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralardan, dolayısıyla kıdem tazminatı ödemelerinden binde altı oranında damga vergisi kesintisi yapılmaktadır. Buna göre damga vergisi şu formül yardımı ile hesaplanabilir:

$$“Damga Vergisi Kesintisi = Toplam Kıdem Tazminatı Tutarı X 0,0066”$$

Kanun maddesi gereği ödenecek damga vergisini bir önceki konudaki kıdem tazminatı hesaplama örneğine uyguladığımız takdirde, çalışan Ali Almaz’ın ödeyeceği damga vergisi tutarı:

$$“Damga Vergisi Kesintisi = 5.721,74 TL X 0,0066 = 37,76 TL”$$

3.3. Veraset ve İntikal Vergisi Boyutu

İşçinin ölümü sonucunda kıdem tazminatının yasal mirasçılara ödeneceği İş Kanunu 14. madde 14. bendinde 17.10.1980-2320/1 maddede yapılan değişiklik gereğince “İşçinin ölümü halinde yukarıdaki hükümlere göre doğan tazminat tutarı, Kanuni mirasçılara ödenir” hükmü ile düzenlenmiştir. Buna göre kıdem tazminatı yasal mirasçılara ödenirken, 08.06.1959 tarihli 7338 sayılı Veraset ve İntikal Kanunu⁶ kapsamına girmektedir. Söz konusu Kanunun 4/g maddesi gereğince “...emekli sandıklarından (veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri, Veraset ve İntikal Vergisinden müstesnadır” hükmü kıdem tazminatı ödemesi konusunda kullanılmaktadır. Buna göre kıdem tazminatı yasal mirasçılara ödenmesi durumunda Veraset ve İntikal Vergisinden muaf tutulacaktır.

⁶ 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 15.06.1959 tarihli 10231 sayılı Resmi Gazete, Kabul Tarihi: 08.06.1959

3.4. Sosyal Sigorta Primi Boyutu

Kıdem tazminatından kesinti yapılacağı tartışılabilir bir diğer başlık da ‘‘Sosyal Sigorta Primi’’ konusudur. Bu konu 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu⁷ ile dzenlenmiştir. Söz konusu kanunun 80. maddesi b bendine göre ‘‘...kıdem tazminatı ve kıdem tazminatı sayılabilecek toplu ödemeler, prime esas kazançta tabi tutulmaz’’ hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereğince kıdem tazminatı ödemesi açıkça sosyal sigorta primlerinden ayrı bir nitelikte tutulmaktadır. Kıdem tazminatından herhangi bir sebeple sigorta primi kesintisi yapılması söz konusu değildir.

4. Tek Düzen Hesap Planında Kıdem Tazminatı Muhasebesi

Tek Düzen Hesap Planı, Maliye Bakanlığı’nın 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete ’de yayınlanan 1 sayılı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren Türkiye muhasebe uygulamalarında kullanılmaya başlamıştır. Tek Düzen Hesap Planı’na göre işletmeler muhasebe uygulamalarında, aynı temel kavramlardan hareket etmeli, aynı genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymalı, bilanço esasına tabi tüm işletmeler aynı hesap planını kullanarak mali tablo düzenlemelidir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007).

Tek Düzen Hesap Planı içerisinde kıdem tazminatı ile ilgili konuya bakılacak olursa, tüm muhasebe uygulamalarında olduğu gibi alternatifli bir uygulama sürecine sahip olduğu görülmektedir. Kısaca kıdem tazminatının muhasebesi şu aşamalardan oluşmaktadır (Mert ve Çakıcı, 2011):

⁷ 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 16.06.2006 tarihli 26200 sayılı Resmi Gazete, Kabul Tarihi: 31.05.2006

1. Kıdem tazminatı karşılığının ayrılması
2. Nazım hesaplara gerekli kaydın yapılması
3. Gelecek dönemde ödenecek kıdem tazminatı karşılıklarının belirlenmesi
4. Kıdem tazminatının hesaplanması
5. Kıdem tazminatının,
 - a. Ödenmesi
 - b. Ödenmemesi durumunda iptal edilmesi

Tek Düzen Hesap Planı'nda yukarıdaki aşamaların uygulama esnasında bir takım hesaplar kullanmamız gerekecektir. Bu hesapları Bilanço Hesapları, Maliyet ve Gelir Tablosu Hesapları ve Nazım Hesaplar şeklinde üç ana grup halinde gruplandırabiliriz.

4.1.Tek Düzen Hesap Planında Kullanılan Hesaplar

4.1.1.Bilanço Hesapları

Kıdem tazminatı muhasebesinde kullanılan Tek Düzen Hesap Planı hesaplarından ilki 472.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI hesabıdır. Belirlenen esaslar çerçevesinde ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları bu hesapta izlenmektedir. Belirlenen esaslardan kasıt olarak, İş Kanunu çerçevesinde hesaplanan kıdem tazminatları, Emekli Sandığı Kanunu çerçevesinde hesaplanan emeklilik ikramiyeleri, çeşitli mevzuat veya sözleşme gereği çalışanların işletmeden ayrılmaları durumunda kıdemlerine bağlı olarak ödenecek karşılıklardan bahsetmek mümkündür.

Hesabın işleyiş şeklinde ise, dönem sonunda çalışmakta olan personelin hak ettiği kıdem tazminatının mevcut karşılığı aşan miktarı, ilgili gider hesabına borç yazılırken, bu hesaba alacak yazılmaktadır. Borçlandırılacak gider hesabının seçimi işletme türüne ve çalışanın görev aldığı bölüme göre farklılık göstermektedir (Sevilengül, 2009:576). İşletme eğer üretim faaliyetinde bulunuyorsa üretim hesaplarının borçlandırılması, ticari faaliyette bulunan bir işletme ise çalışanın faaliyette bulunduğu bölüme ait gider hesaplarının borçlandırılması gerekmektedir. Bu hesabın

kullanılmasında dikkat edilmesi gereken husus, hesaba gelecek yıllarda ödenmesi beklenen tahmini kıdem tazminatlarının karşılık olarak kayıt edilmesidir.

İzleyen dönemde ödenmesi beklenen kıdem tazminatı karşılık tutarları 472.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI hesabının borcuna, kıdem tazminatı muhasebesinde kullanılan diğer bir bilanço hesabı olan 372.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI hesabının alacağına kaydedilir. Tahakkuk esasına göre 472 numaralı hesaba kaydedilen kıdem tazminatı karşılıkları, bir yıl içerisinde ödeneceği öngörüldüğü takdirde 372 numaralı hesaba aktarılır.

Kıdem tazminatı konusunda kullanılacak diğer hesaplar ise, 335.PERSONELE BORÇLAR ve 360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR hesaplarıdır. 335 numaralı hesabın kullanımı uygulamaya göre değişiklik arz edebilir. 335 numaralı hesap kıdem tazminatının çalışana tahakkuk etmesi halinde alacaklandırılır, ilgili karşılık hesabı borçlandırılır. Ödenmesi durumunda ise 335 numaralı hesaptaki bakiye borçlandırılarak kayıt yapılır. 360 numaralı hesabın kıdem tazminatı ile ilişkisi ise, daha önce de değinildiği gibi kıdem tazminatından kesilebilen tek vergi olan damga vergisi noktasıdır. İşletmenin sorumlu sıfatı ile personeline ilişkin ödemesi gereken bir vergi olan damga vergisi 360 numaralı hesapta izlenmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:320). Kıdem tazminatı hesaplandıktan sonra ödenmesi gereken damga vergisi 360 numaralı hesabın alacak tarafına kaydedilir, ödeme yapıldığı zaman ise hesap borçlandırılır.

4.1.2.Maliyet ve Gelir Tablosu Hesapları

Tek Düzen Hesap Planı sistemine göre maliyet hesapları uygulamada esneklik sağlama amacı ile iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler büyük defterde fonksiyon esasına göre gruplandırılırken, 7/B seçeneğinde ise çeşit esası benimsenmiştir. Bu ayırım işletmelerin organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre gider hesabı kullanmasını kolaylaştırmak amacı ile yapılmıştır. Kıdem tazminatı ile gider hesapları ilişkisini anlatırken 7/A seçeneği benimsenmiştir.

7/A seçeneğine göre kıdem tazminatının gider hesaplarına aktarılması safhasında çalışanların faaliyette bulunduğu bölümler büyük önem taşımaktadır. Örneğin, araştırma ve geliştirme bölümünde çalışan bir kişinin kıdem tazminatının muhasebesi ile üretim

bölümünde çalışan ustabaşının kıdem tazminatının muhasebesi aynı hesaplardan oluşmamaktadır. Gider hesaplarının kullanımında önemli olan ayırım hususu bu noktada meydana gelmektedir. Kıdem tazminatı muhasebesinde 7/A seçeneğine göre kullanılacak gider hesapları ise şöyledir:

- 730.GENEL ÜRETİM GİDERİ: Üretim yapan işletmelerdeki, üretimle ilgili bölümlerde çalışan personel
- 740.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ: Hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde çalışan personel
- 750.ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ: İşletmelerin AR-GE bölümlerinde çalışan personel
- 760.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ: İşletmelerin pazarlama, satış veya dağıtım bölümlerinde çalışan personel
- 770.GENEL YÖNETİM GİDERİ: İşletmelerin yönetimle ilgili tüm bölümlerinde çalışan personel

Her çalışana ait kıdem tazminatının muhasebesi, kendi bölümüne ait gider hesabının borç tarafına kaydedilerek yapılır. Gider hesapları dönem sonunda yansıtma hesapları aracılığı ile finansal tablolara aktarılır. Ancak kıdem tazminatının Kanunen kabul edilebilir nitelikte olması için fiilen ödenmesi gerekmektedir. Fiilen ödeme dışındaki karşılık ayırma yöntemi ile yapılan gider kayıtları, Kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmektedir ve vergi yasalarına göre vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir (Kaval, 1994).

Yıllar itibari ile karşılık ayrılmış tahmini kıdem tazminatı ödemesini gerektirmeyecek bir şekilde çalışanın işten ayrılması halinde, öncelikle yıllarda söz konusu personel/personeller için hesaplanmış ve 472-372 numaralı hesaplarda kaydedilmiş olan tutarlar, bu hesaplara borç olarak kaydedilirken, 679.DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR hesabına alacak olarak kaydedilir. 679 numaralı hesap kıdem tazminatının iptali konusunda önerilebilecek Gelir Tablosu hesaplarından biridir.

4.1.3.Nazım Hesaplar

Fiilen ödenmeyen kıdem tazminatı için karşılık ayrılması uygulaması ile beraber, söz konusu karşılıkların Kanunen kabul edilmeyen gider olmasından kaynaklı nazım hesaplarda da izlenmesi ve dönem sonunda vergi matrahına ilave edilmesi gerekmektedir.

Tek Düzen Hesap Planında nazım hesaplar için belirli bir emredici düzenleme bulunmamakta, bu hesaplar 9 numaralı başlık altında işletmelerin kullanım inisiyatiflerine bırakılmaktadır. Ancak Akdoğan ve Sevilengül (2007) nazım hesapların kullanımı ile ilgili bir öneri getirmişlerdir. Buna göre kıdem tazminatı konusunda kullanılacak ilk hesap 950.KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER hesabıdır. Söz konusu hesap, önceki konularda geçtiği üzere kıdem tazminatı karşılık ayrılma ve dönem giderlerine aktarılma işlemleri gerçekleştirildikten sonra, karşılıkların Kanunen kabul edilmeyen gider olması nedeniyle, karşılık tutarında borçlandırılır. Kullanılacak diğer bir nazım hesap ise 951.KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER KARŞILIĞI hesabıdır. Bu hesaba da, karşılık ayırma işlemi ardından karşılık tutarı kadar alacak bakiyesi kaydedilir. Kıdem tazminatının fiilen ödenmesinin ardından söz konusu 950 ve 951 numaralı hesaplar ters kayıt işlemi ile kapatılmaktadır.

4.2.Kıdem Tazminatı Muhasebe Uygulamaları

Kıdem tazminatının mevcut uygulamada nasıl işlediğinin ve hangi hesapların kullanıldığının açıklanmasından sonra, konuyu birkaç örnek ile somut hale getirmekte fayda vardır.

Uygulama Örneği-1:

İşletmede çalışan personelin hak ettiği toplam kıdem tazminatı 175 aylıktır. Ortalama aylık kıdem tazminatı 1.850TL olarak hesaplanmıştır. Geçmiş yıllardan devreden kıdem tazminatları 238.490TL'dir. Personellerin 2/3'ü pazarlama, kalan kısmı ise yönetim bölümlerinde çalışmaktadır. İzleyen yılda emekli olan personele 27.500TL ödeneceği tahmin edilmektedir. 15.02.201. tarihinde emekli olacağı tahmin edilen personele ödeme çek kesilerek yapılacaktır (Sevilengül, 2009:576).

- Öncelikle toplam kıdem tazminatı tutarının ve hangi gider yerlerine ne kadar kaydedileceğinin hesaplanması gereklidir. Buna göre:

175 ay X 1.850TL – 238.490TL= 85.260TL Cari dönem kıdem tazminatı karşılığı

85.260TL X 2/3 = 56.840TL

Pazarlama bölümü çalışanları payı

85.260TL X 1/3 = 28.420TL

Yönetim bölümü çalışanları payı

1	31.12.2010		
	760.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	56.840	
	770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	28.420	
	472.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI		85.260
Karşılık ayırma kaydı			

- Gerekli maliyet hesapları kullanılarak ayrılan karşılığın ardından, fiilen ödemenin henüz yapılmaması nedeni ile nazım hesaplara kayıt yapılması gereklidir.

2	31.12.2010		
	950.KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	85.260	
	951.KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER KARŞILIĞI		85.260
Nazım hesaplara kayıt			

- İzleyen yılda emekli olan personele 27.500TL ödeneceği tahmin edildiğine göre, söz konusu tutarın 372 numaralı hesaba aktarılması gerekmektedir.

3	31.12.2010		
	472.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	27.500	
	372.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI		27.500
Cari dönemde ödenecek kıdem tazminatı karşılığı			

- 15.02.201. tarihinde personelin kıdem tazminatı ödemesi yapılması durumunda, damga vergisini de içeren, yapılması gereken yevmiye defteri kaydı şöyledir:

4a	15.02.2010		
	372.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	27.500	
	103.VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		27.318,5
	360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		181,5
	Kıdem tazminatının ödenmesi		

- 15.02.201. tarihinde personelin kıdem tazminatı ödemesi gerektirmeyecek bir şekilde işten çıkmış olsaydı yevmiye defteri kaydı şöyle olacaktı:

4b	15.02.2010		
	372.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	27.500	
	679.DİĞER OLAĞANDIŞ GELİR VE KARLAR		27.500
	Kıdem tazminatının ödenmemesi		

- Vergi yasasına göre kıdem tazminatı ödemesinin fiilen gerçekleşmesi dolayısıyla nazım hesaplarda izlenen Kanunen kabul edilmeyen gider bakiyesinin de ters kayıt işlemi ile kapatılması gerekmektedir.

5	12.01.2003		
	951.KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER KARŞILIĞI	27.500	
	950.KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER		27.500
	Nazım hesapların kapatılması		

Uygulama Örneği-2:

Bir fabrikada 2002 yılı başında, o yıl işçilerin hak edeceği toplam kıdem tazminatı artışı 720.000TL olarak hesaplanmıştır. Ayrıca 2002 yılı sonunda personelin sicil kayıtlarının incelenmesi sonucunda, Ahmet Gül adlı işçinin 2003 yılında emeklilik yaş haddini dolduracağı ve bu işçinin 2002 yılı sonuna kadar yıllar boyu birikmiş toplam kıdem tazminatı tutarının 40.000TL olacağı belirlenmiştir. Bu işçi 12.01.2003 tarihinde işten ayrılmış ve 42.000TL kıdem tazminatı almaya hak kazanmıştır (Büyükmirza, 2009:176).

- İşletmede kıdem tazminatına konu olan işçilerin tamamı üretim bölümünde çalışmaktadır. Bu durumda karşılık ayrılması için yapılması gereken yevmiye defteri kaydı şöyledir:

1	01.01.2002		
	730.GENEL ÜRETİM GİDERİ	720.000	
	472.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI		720.000
	Karşılık ayırma kaydı		

- Gerekli maliyet hesapları kullanılarak ayrılan karşılığın ardından, fiilen ödemenin henüz yapılmaması nedeni ile nazım hesaplara kayıt yapılması gereklidir.

2	01.01.2002		
	950.KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	720.000	
	951.KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER KARŞILIĞI		720.000
	Nazım hesaplara kayıt		

- Ahmet Gül adlı işçinin 2003 yılında emeklilik yaş haddini dolduracağı bilindiğine göre, söz konusu işçiye ait kıdem tazminatı tutarının 372 numaralı hesaba aktarılması gerekmektedir.

3	31.12.2002 472.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	40.000	
	372.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI Cari dönemde ödenecek kıdem tazminatı karşılığı		40.000

- Ahmet Gül, 12.01.2003 tarihinde işten ayrılmış ve 42.000TL kıdem tazminatı almaya hak kazanmıştır. Bu durumda ödenecek tazminatın 40.000TL tutarlık kısmı ayrılmış olan karşılıklardan ödenirken, 2.000TL tutarlık kısmı fiilen ödeneme yapılması dolayısıyla o dönemin gideri olarak kaydedilmelidir.

4	12.01.2003 372.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	40.000	
	730.GENEL ÜRETİM GİDERİ 100.KASA 360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Cari dönemde ödenecek kıdem tazminatı	2.000	41.748 252

- Vergi yasasına göre kıdem tazminatı ödemesinin fiilen gerçekleşmesi dolayısıyla nazım hesaplarda izlenen Kanunen kabul edilmeyen gider bakiyesinin de ters kayıt işlemi ile kapatılması gerekmektedir.

5	12.01.2003 951.KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER KARŞILIĞI	40.000	
	950.KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER Nazım hesapların kapatılması		40.000

Uygulama Örneği-3:

Bir üretim işletmesi olan K. A.Ş.'nin 1994 yılı bilançosuna göre ayrılmış olan kıdem tazminatı karşılıkları tutarı 10.000 TL olup, bu tutarın personelin çalıştığı bölümlere göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

Direkt işçilikle ilgili pay	:	6.000TL
Endirekt işçilikle ilgili pay	:	2.000TL
AR-GE bölümü payı	:	300TL
Pazarlama S. ve D. payı	:	1.000TL
Genel Yönetim payı	:	700TL

1995 yılı sonunda işletmede çalışan personel sayısında herhangi bir değişiklik olmamıştır. 1995 yılı sonu ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları tutarı 8.000TL daha yükselmiş olup, bölümlere dağılımı aşağıdaki gibi olmuştur:

Direkt işçilikle ilgili pay	:	4.800TL
Endirekt işçilikle ilgili pay	:	1.600TL
AR-GE bölümü payı	:	240TL
Pazarlama S. ve D. payı	:	800TL
Genel Yönetim payı	:	560TL

1996 yılı haziran ayı sonunda makine başına çalışan muhtelif sayıda işçi işten ayrılacaktır. Bu işçilerle ilgili 31.12.1995 tarihi itibari ile ayrılmış olan karşılık tutarı 1.250TL olup, kendilerine ödenen tutar 1.475TL'dir. 1996 yılının ağustos ayında AR-GE bölümünde çalışan muhtelif sayıda personelin kıdem tazminatı almayı gerektirmeyecek şekilde iş akitleri fesih edilmiştir. Bu kişilerle ilgili ayrılmış olan kıdem tazminatı karşılık tutarı 120TL'dir (Mert ve Çakıcı, 2011).

- Öncelikle 1995 yılı kıdem tazminatlarını belirtilen tutarlar ve gider yerleri ışığında muhasebe kayıtlarına geçirmek gerekmektedir.

1	31.12.1995		
	720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	4.800	
	730.GENEL ÜRETİM GİDERİ	1.600	
	750.ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERİ	240	
	760.PAZARLAMA SAT.VE DAĞ.GİDERİ	800	
	770.GENEL YÖNETİM GİDERİ	560	
	472.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI		8.000
	Karşılık ayırma kaydı		

- Gerekli maliyet hesapları kullanılarak ayrılan karşılığın ardından, fiilen ödemenin henüz yapılmaması nedeni ile nazım hesaplara kayıt yapılması gereklidir.

2	31.12.1995		
	950.KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	8.000	
	951.KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER KARŞILIĞI		8.000
	Nazım hesaplara kayıt		

- Haziran ayında işten ayrılacak olan işçiler için ayrılmış olan kıdem tazminatı karşılıklarının 372 numaralı hesaba aktarılması gerekmektedir.

3	31.12.1995		
	472.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	1.250	
	372.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI		1.250
	Cari dönemde ödenecek kıdem tazminatı karşılığı		

- Ödenecek olan kıdem tazminatlarının haziran ayı içerisinde hesaplanmasından sonra da tahakkuk kaydı yapılabilmektedir.

4	30.06.1996		
	372.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	1.250	
	720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	225	
	335.PERSONELE BORÇLAR Ödenecek kıdem tazminatının tahakkuk kaydı		1.475

- Haziran ayında işten ayrılan personelin kıdem tazminatlarının fiilen ödenmesi sonucunda da ödeme ve damga vergisi kesintilerinin yevmiye kayıtlarının yapılması gereklidir.

5	30.06.1996		
	335.PERSONELE BORÇLAR	1.475	
	100.KASA		1.466,15
	360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR Kıdem tazminatı ödemesi		8,85

- Vergi yasasına göre kıdem tazminatı ödemesinin fiilen gerçekleşmesi dolayısıyla nazım hesaplarda izlenen Kanunen kabul edilmeyen gider bakiyesinin de ters kayıt işlemi ile kapatılması gerekmektedir.

6	30.06.1996		
	951.KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER KARŞILIĞI	1.475	
	950.KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER Nazım hesapların kapatılması		1.475

- Ağustos ayı içerisinde kıdem tazminatı ödenmeyecek şekilde AR-GE bölümünde çalışan personelin iş akitleri fesih edilmiştir. Söz konusu personel için ayrılmış olan kıdem tazminatı karşılıklarının da iptal edilmesi gereklidir.

7	30.08.1996 472.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	120	
	679.DİĞER OLAĞANDIŞ GELİR VE KARLAR Kıdem tazminatının ödenmemesi (iptali)		120

- Son olarak iptal edilen kıdem tazminatı karşılıkları için nazım hesaplarda izlenen bakiyenin de ters kayıt yöntemi ile iptal edilmesi gerekmektedir.

6	30.08.1996 951.KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER KARŞILIĞI	120	
	950.KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER Nazım hesapların kapatılması		120

5.TMS-19 Standardına Göre İşten Çıkarma Tazminatları

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye'deki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamalara son vermek amacıyla, 4487 sayılı Kanun ile kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) aracılığıyla çağdaş dünya uygulamalarına ayak uydurabilmek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS), resmi olarak Türkçe 'ye çevrilmesiyle oluşmuş standartlardır.

“Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-19)” 26124 sayılı Resmi Gazete'nin 30.03.2006 tarihinde yayınlanması ile yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu standardın amacı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir. Standarda göre çalışanlara sağlanan faydaların kapsamı, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar (TMS-19, madde 4/a), çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar (TMS-19, madde 4/b), çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar (TMS-19, madde 4/c) ve işten çıkarma tazminatları (TMS-19, madde 4/a) başlıklarını içermektedir.

Kıdem tazminatı kavramı TMS-19 çerçevesinde “işten çıkarma tazminatı” olarak adlandırılmıştır. İşten çıkarma tazminatı, normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi ve çalışanın gönüllü olarak söz konusu faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi sonucunda ödenebilir duruma gelen faydalardır. Standart işten çıkarma tazminatını, çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alır; çünkü söz konusu durumda yükümlülük doğuran olay, çalışanın hizmeti değil işten çıkarılmasıdır (TMS-19, madde 132).

TMS-19, işten çıkarma tazminatlarının muhasebeleştirilmesi konusunda bir takım yenilikler getirmektedir. Buna göre, bir veya bir grup çalışanın işine normal emeklilik tarihlerinden önce son verilmesi veya gönüllü olarak işten ayrılmayı teşvik etmek amacıyla yapmış olduğu teklifte işten çıkarma tazminatı borç ve gider olarak muhasebeleştirilebilmektedir. Standart ayrıca işten çıkarmayı işletmenin sadece ve sadece detaylı bir resmi planı olduğunda işten çıkarma için gerçekçi bir olasılığı bulunduğu çalışanın işten çıkarılabileceğini belirtmektedir. Söz konusu detaylı planın; işlerine son verilecek çalışanın yerini, görevini ve yaklaşık sayısını, her bir görev sınıf ve niteliği itibarıyla ödenecek işten çıkarma tazminatını ve planın yürürlüğe konulacağı zamanı asgari olarak içermesi gerektiğini vurgulamaktadır (TMS-19, madde 134).

İşten çıkarma tazminatının hesaplanması noktasında da standart bir takım yenilikler getirmektedir. Standardın 139. maddesinde “139. İşten ayrılma tazminatları, raporlama dönemi sonundan on iki ay sonra tekabül ediyorsa, 78. paragrafta belirtilen iskonto oranıyla iskonto edilirler.” açıklaması yer almaktadır. Türkiye’de halen uygulamada olan kıdem tazminatının hak edilme şartlarında bir yıllık çalışma süresini doldurmuş olma koşulu yer almasından dolayı söz konusu standardın 78. maddesi uygulanmalıdır. Standardın kıdem tazminatı uygulamasına getirdiği diğer bir yenilik de bu noktada oluşmuştur.

TMS-19 78. maddede, standardın aktüerya hesaplamalarına yer verilmektedir. “Aktüeryal varsayımlar: iskonto oranı” başlığı altında yer alan 78. madde, işten ayrılma sonrasında oluşan faydaların bugünkü değerinde kayıt edilmesi gerekliliğinden kaynaklanan bilgiler içermektedir. Gelecekte oluşacak olan işten çıkarma tazminatı, bugünkü değerine iskonto edilerek hesaplanmalıdır. İskonto oranından kasıt, önemli bir

etkiye sahip bir aktüeryal varsayımdır. İskonto oranı paranın aktüeryal veya yatırım riskini değil, zaman değerini yansıtır (TMS-19, madde 79).

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde TMS-19 işten çıkarmanın belirli, resmi, sebeplere dayandırılması gerektiğini vurgulamaktadır. Önceden resmi bir plan oluşturulmasını ve bu plan çerçevesinde işten çıkarma tazminatlarının bugünkü değerine aktüeryal varsayımla iskonto edilmesini önermektedir. Türkiye'deki kıdem tazminatı uygulamasına bu açılardan değişiklik ya da yenilik getirmektedir.

6.Kıdem Tazminatı Fonu Muhasebesi Önerileri

Önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere, 4857 sayılı İş Kanununda kıdem tazminatı için Kanunla düzenlenmiş bir Kıdem Tazminatı Fon Yasası'nın düzenlenmesi vurgusu ile 26.06.2002 tarihinde Kıdem Tazminatı Fonu Kanun Tasarısı oluşturulmuştur. Tasarı'nın mevcut olmasına rağmen halen yasalaşmamış durumdadır. Bu bölümde Kıdem Tazminatı Fonu Kanun Tasarısı'nın yasalaşması durumunda muhasebesinin nasıl yapılması gerektiği konusunda bir takım öneriler sunulmaktadır.

Kanun tasarısındaki açıklamalardan önce Yeni Türk Ticaret Kanunu⁸ kıdem tazminatı ve kıdem tazminatı fonu konusunda nelerden bahsetmektedir hususunda açıklama yapmak da gerekmektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu muhasebe ve muhasebe uygulamaları ile ilgili uygulamaya dönük esnek bir yapı belirlemiştir. Bunu da işleyiş konusunda Türkiye Muhasebe Standartları'na mümkün olan her noktada atıf yaparak yapmıştır. Böylece zaman içerisinde geçerliliğini kaybetmemeyi amaçlamıştır. Kanun içerisinde kıdem tazminatı konusunda açık bir hüküm bulunmasa da, muhasebe ile ilgili tüm alanlarda uygulamayı Türkiye Muhasebe Standartları'na bırakması, bu konuda da TMS-19'u işaret edeceği şeklinde yorumlanabilecektir.

Kıdem Tazminatı Kanun Tasarısı'na gelinecek olursa bilindiği üzere, Kanun tasarısında fona ödenecek aylık primlerden bahsedilmektedir. Tutarlarının belirlenmesi konusundaki hükümler tasarının 13. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu tasarı maddesine göre prim adı altında fona ödenecek tutarlar, hesaplanacak aylık kazancın % 3'ünü geçmemek koşulu ile Fon yönetim kurulunun önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca belirlenmektedir. İşverenler Kıdem Tazminatı Fonuna ilişkin prim yükümlülükleri

⁸ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 tarihli 27846 sayılı Resmi Gazete, Kabul Tarihi: 13.01.2011

nedeniyle işçilerin ücretlerinden herhangi bir indirim veya kesinti yapmaları söz konusu değildir. Bu maddenin uygulamadaki karşılığı Sosyal Sigortalar Kurumu'na prim ödemesi yaparken kullanılan sisteme karşılık gelmektedir. Son olarak da, Kıdem Tazminatı Fonuna işverenlerce ödenen primler, kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmektedir. Böylece kıdem tazminatı karşılığı ayırmak şekliyle yapılan, kıdem tazminatı yükünün dönemsel kavramına göre dağıtımından kaynaklanan Kanunen kabul edilmeyen gider sorunu aşılmış olmaktadır. Fona her ay ödenecek primler, fiilen ödenmelerinden de kaynaklanan bir mantıkla, gider olarak kabul edilmektedir.

Maliyet hesaplarında 7/A seçeneğine göre giderler büyük defterde fonksiyon esasına göre gruplandırılırlar. Bu durumda Tek Düzen Hesap Planı'nda, uygulanan karşılık ayırma işlemi fonun yasalaşması ile beraber gerekliliğini kaybedecektir. Fonksiyon esasına göre her bir maliyet hesabına "Kıdem tazminatı Fonu Primleri" adı altında bir alt hesap açmak yeterli olacaktır. Personelin hangi bölümde çalıştığına göre maliyet hesaplarına bakiye aktarımı mümkündür. Bu bilgiler ışığında maliyet hesaplarına fon ile ilgili bakiye kaydı yapılmak istenirse kullanılacak hesap önerileri şöyledir:

- 730.GENEL ÜRETİM GİDERİ
730.002.Kıdem Tazminatı Fonu Primleri
- 740.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740.002.Kıdem Tazminatı Fonu Primleri
- 750.ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
750.002.Kıdem Tazminatı Fonu Primleri
- 760.PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
760.002.Kıdem Tazminatı Fonu Primleri
- 770.GENEL YÖNETİM GİDERİ
770.002.Kıdem Tazminatı Fonu Primleri

Kıdem Tazminatı Fonu Kanun Tasarısı'nın primlerle ilgili olan 14. maddesinde belirtildiği üzere primler, Sosyal Sigortalar Kurumu tarafından işverenlerden tahsil edilecek ve 15 gün içerisinde fona aktarmaktadır. İşverenlerin kıdem tazminatı fonu primlerini Sosyal Sigortalar Kurumu'na ödemeleri, muhasebe açısından da

361.ÖDECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ hesabının kullanılmasını uygun kılmaktadır. Söz konusu hesabın hali hazırda kullanılmakta olan alt hesaplarına “Kıdem tazminatı Fonu Primleri” adı altında bir alt hesap eklenerek fona ödenen primin muhasebesi yapılabilir. 361 numaralı hesap, kullanımda olan alt hesapları (Sevilengül, 2009:798) ve kıdem tazminatı fonu eklemesi ile şu şekli alacaktır:

- 361.ÖDECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

361.001.SSK Primleri

361.002.SSK İşveren Payları

361.003.İşsizlik Sigortası Primleri

361.004.İşsizlik Sigortası İşveren Payları

361.005.Kıdem Tazminatı Fonu Primleri

Kıdem Tazminatı Fonu Kanun Tasarısı'nın yasalaşması ile birlikte Tek Düzen Hesap Planı içerisinde bulunan 372 ve 472 numaralı kıdem tazminatı karşılık hesaplarının ve Kanunen kabul edilmeyen gider olarak izlenmesi gereken nazım hesapların da kullanımına gerek kalmayacaktır. Fon ile ilgili kullanılması önerilen hesaplar bir örnek yardımıyla daha net açıklanabilir:

Uygulama Örneği-4:

ABC A.Ş.'de çalışmakta olan işçilerin aylık brüt ücretleri ve çalıştıkları bölümler aşağıdaki gibidir:

Üretim Bölümü:

Ali Kumbasar : 1.000TL

Veli Aşıkoğlu : 1.250TL

Pazarlama Bölümü:

Kadir Aşıkoğlu : 1.500TL

Yönetim Bölümü:

Osman Gedikli : 2.000TL

Çalışanların aylık brüt ücretlerinden her ay belirli oranlarda sosyal güvenlik kesintileri yapılmaktadır. Yapılan sosyal güvenlik kesintileri, SSK Primi (%14), İşsizlik Sigortası

Fonu (%1), Gelir Vergisi (%15), Damga Vergisi (%0,6) ve Kıdem Tazminatı Fonu Primi (%3) şeklinde oluşmaktadır. Ücretler 31.03.2011 tarihinde tahakkuk etmiş, 01.04.2011 tarihinde işletmenin bankadaki hesabından çalışanların hesabına virman yapılmıştır. Hesaplanan vergi ve primler ise 20.04.2011 tarihinde nakit olarak ödenmiştir.

- Öncelikle her çalışandan ne kadar kesintinin yapılacağı ücret pusuları yardımıyla hesaplanmalıdır.

ALİ KUMBASAR	(TL)	VELİ AŞIKOĞLU	(TL)
Brüt Ücret	1.000	Brüt Ücret	1.250
SSK Primi (%14)	140	SSK Primi (%14)	175
İşsizlik Sigortası Fonu (%1)	10	İşsizlik Sigortası Fonu (%1)	12,5
Gelir Vergisi (%15)	150	Gelir Vergisi (%15)	187,5
Damga Vergisi (%0,66)	6,6	Damga Vergisi (%0,66)	8,25
Kıdem Tazminatı Fonu Primi (%3)	30	Kıdem Tazminatı Fonu Primi (%3)	37,5
NET ÜCRET	663,40	NET ÜCRET	829,25
KADİR AŞIKOĞLU			
KADİR AŞIKOĞLU	(TL)	OSMAN GEDİKLİ	(TL)
Brüt Ücret	1.500	Brüt Ücret	2.000
SSK Primi (%14)	210	SSK Primi (%14)	280
İşsizlik Sigortası Fonu (%1)	15	İşsizlik Sigortası Fonu (%1)	20
Gelir Vergisi (%15)	225	Gelir Vergisi (%15)	300
Damga Vergisi (%0,66)	9,9	Damga Vergisi (%0,66)	13,2
Kıdem Tazminatı Fonu Primi (%3)	45	Kıdem Tazminatı Fonu Primi (%3)	60
NET ÜCRET	995,10	NET ÜCRET	1326,80

- Belirlenen sosyal güvenlik kesintisi tutarları sonrasında 31.03.2011 tarihindeki ücret tahakkuk kaydı yapılmalıdır.

1	31.03.2011		
	730.GENEL ÜRETİM GİDERİ		2.250
		
	730.004.Kıdem Tazminatı Primi 67,5		
	760.PAZARLAMA SAT. VE DAĞ. GİD.		1.500
		
	760.004.Kıdem Tazminatı Primi 45,0		
	770.GENEL YÖNETİM GİDERİ		2.000
		
	770.004.Kıdem Tazminatı Primi 60,0		
	360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		900,45
	360.001.Gelir Vergisi 862,50		
	360.002.Damga Vergisi 37,95		
	361.ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNT.		1.035,00
361.001.SSK Primi 805,00			
361.002.İşsizlik Sigortası Fonu 57,50			
361.003.Kıdem Tazminatı Fonu 172,50			
335.PERSONELE BORÇLAR		3.814,55	
335.001.Ali Kumbasar 663,40			
335.002.Veli Aşikoğlu 829,25			
335.003.Kadir Aşikoğlu 995,10			
335.004.Osman Gedikli 1326,80			
Ücret ve vergi tahakkuk kaydı			

- 01.04.2011 tarihinde ise banka yolu ile çalışanlara aylık ücretleri ödenmiştir.

2	01.04.2011		
	335.PERSONELE BORÇLAR		3.818
	335.001.Ali Kumbasar 663,40		
	335.002.Veli Aşikoğlu 829,25		
	335.003.Kadir Aşikoğlu 995,10		
	335.004.Osman Gedikli 1326,80		
	102.BANKALAR		3.818
Aylık net ücretlerin ödenmesi			

- 20.04.2011 tarihinde ise hesaplanan vergi ve primler nakit olarak ödenmiştir.

3	20.04.2011		
	360.ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	900,45	
	360.001.Gelir Vergisi	862,50	
	360.002.Damga Vergisi	37,95	
	361.ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNT.	1.035,00	
	361.001.SSK Primi	805,00	
	361.002.İşsizlik Sigortası Fonu	57,50	
	361.003.Kıdem Tazminatı Fonu	172,50	
	100.KASA		1.935,45
	Vergi ve primlerin ödenmesi		

Hesaplanan 172,50 TL'lik kıdem tazminatı fonu prim tutarı, 361 numaralı hesap yardımı ile Sosyal Sigortalar Kurumu'na aktarıldığı için, işletmenin muhasebe açısından kıdem tazminatı ile ilgili herhangi başka bir işlem yapmasına gerek kalmamıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KIDEM TAZMİNATI FONU AKTÜERYA HESAPLAMASI

1.Kavramsal Çerçeve

Kıdem tazminatı fonunun kurulması uzun süredir Türkiye gündemini meşgul eden bir konudur. Kıdem tazminatının geçmiş yıllar boyu kat ettiği değişim ile beraber, tartışmalı bir konu olmasına rağmen “Kıdem Tazminatı Kanun Tasarısı” 26.06.2002 tarihinde hazırlanabilmiştir. Ancak hazırlanan Kanun tasarısı gerek politik gerekse alt yapı sorunları nedeniyle günümüze kadar tasarı olmaktan öteye geçememiştir. Zira dünya uygulamalarına bakıldığında da kıdem tazminatı şeklinde bir uygulaması bulunan ve bu uygulamayı bir fona devredebilmiş sınırlı sayıda ülke bulunmaktadır (Kumaş, 2011:78).

Kıdem tazminatı konusuna uluslararası muhasebe standartları çerçevesinden bakmamız gerekirse de TMS-19 “Çalışanlara sağlanan Faydalar” standardına ulaşmak gerektiği önceki bölümlerde açıklanmıştır. TMS-19 78. madde kapsamında kıdem tazminatı konusunda belirli aktüeryal hesaplamalardan bahsedilmektedir. Bu aktüerya hesaplama işlemleri gelecekte oluşacak olan işten çıkarma tazminatını, bugünkü değerine iskonto edilerek hesaplanması gerektiği noktasında vurgu yapmaktadır. Aynı standardın 79. maddesinde de iskonto oranının paranın aktüeryal veya yatırım riskini değil, zaman değerini yansıttığından bahsedilmektedir.

Kıdem tazminatı fonu Kanun tasarısında da söz konusu aktüerya işlemlerinden bahsedilmektedir. Kanun tasarısının fona ödenecek aylık prim tutarlarının belirlenmesi konusunda 13. maddesine göre fona ödenecek aylık prim miktarı aylık kazancın % 3’ünü geçmemek koşulu ile Fon yönetim kurulunun önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca belirleneceği belirtilmiştir. Ancak 2005 yılında Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından düzenlenen 9. Çalışma Meclisi Toplantısı’nda Kıdem Tazminatı Kanun Tasarısı’nın hazırlanmasında görev almış olan Prof. Dr. Metin Kutal’ın sunumunda belirttiği üzere oranın %3 sınırının altında bırakılması bilimsel bir çalışmanın sonucu değildir ve uygulamada bazı sakıncaları doğurabilecektir. 1980 öncesinde Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı’na yapılan aktüeryal hesaplamalar sonucu prim oranı %2,8 olarak hesaplanırken; İşveren Komisyonları’na yapılan hesaplamalar sonucunda %8 olarak bulunmuştur. Ancak Kutal (2004), verilerin birisinde dahi yapılacak değişikliğin aktüeryal hesapların yeniden yapılması gerekliliğini doğuracağını, zira aktüeryal

hesaplamalarda kullanılacak değişkenlerin ciddi belirsizlikler içermesinin tasarımın oluşturulması aşamasında sadece tahmini bir sınır belirlenmesi olanağını sağladığını vurgulamaktadır.

Türkiye gündemindeki bu tartışmalar dışında uluslararası literatürde kıdem tazminatı fonu sistemine 2002 yılında geçiş yapmış olan Avusturya’da primler konusunda bir takım problemler oluştuğuna yapılan çalışmalar sonucunda ulaşılmıştır. Avusturya’da %1.53 olarak belirlenmiş olan katkı oranı ya da primler, işçilerin belirlenen süre sonunda öngörülenden daha az kıdem tazminatı almasına neden olacağı görüşünü doğurmuştur. Bilimsel çalışmalar sonucunda prim oranlarının %5’e kadar yükseltilmesi gerektiğini göstermiştir (Koman, v.d. 2005).

Tüm bu tartışmalar ve belirsizlikler, kıdem tazminatı fonu için ödenecek prim oranı konusunda bir aktüeryal hesaplama yapma gereği doğurmuştur. Bu noktada kıdem tazminatı fonunu etkileyen değişkenler belirlenerek, belirtilen prim oranlarında 10 sene sonucunda fonun ne kadarlık bir ödeme yapabileceği senaryoları tartışılmadır.

2. Veri Seti ve Model Tanımı

Kıdem Tazminatı Fonu’nu (KTF) etkileyen üç adet değişken mevcuttur (Aygören, 2011:257). Bunlar, sigortalı işçi sayısı (SIS), ortalama aylık ücret (UCRT) ve prim oranı (PRIM) olarak karşımıza çıkmaktadır. Tüm bu değişkenler fonun büyüklüğünü ve miktarını doğrudan etkilemektedir. Fonun büyüklüğünün hesaplanabilmesi ve gerekli aktüeryal hesapların yapılabilmesi için bu değişkenlerin her birinin tahmin edilmesi gerekmektedir. Hesaplamalarda Kıdem Tazminatı Fonu bağımlı değişken; SIS, UCRT ve PRIM bağımsız değişkenler olarak tanımlanmakta ve aralarındaki ilişki eşitlik 1’deki gibi ifade edilebilmektedir:

$$KTF = y = f(SIS, UCRT, PRIM) \quad (1)$$

Kıdem Tazminatı Fonu’nun hesaplanabilmesi için değişkenlerle yapılması gereken işlem de eşitlik 2’de gösterilmiştir:

$$KTF = SIS * UCRT * PRIM \quad (2)$$

Aktüerya hesaplarının yapılmasında, işçi ve işveren açısından önemli olan nokta prim oranının belirlenmesidir. Bu nedenle tahminlerde sigortalı işçi sayısının (SIS)

tahminine ihtiyaç duyulmamaktadır. Yapılacak hesaplamalar 1 (bir) işçi için ödenecek prim tutarı üzerinden yapılabilecektir. Dolayısıyla yapılması gereken eşitlik 2'deki işlem eşitlik 3 haline dönüşmektedir:

$$KTF = UCRT * PRIM \quad (3)$$

Fon büyüklüğünü ve aktüeryal hesaplamaları etkileyen en önemli faktör ortalama aylık ücrettir. İşçiye ödenecek kıdem tazminatının tutarının belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle hesaplamalara dahil edilecek ortalama aylık ücretin doğru tahmin edilmesi gerekmektedir (Aygören, 2011:258).

Ücretin tahmin edilmesinin aşamasından sonra ödenecek prim oranının hesaplanması gereklidir. Zira aktüeryal hesaplamalarda kullanılacak nakit akımları ücretlerden ayrılacak olan primlerdir. Yapılacak aktüeryal hesaplamalarda prim oranı için çeşitli senaryolar üretilecek ve bu senaryolardan hangisinin uygun olacağı üzerinde yorum getirilmeye çalışılacaktır.

Hesaplamalarda kullanılmak üzere, Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB), Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) veri tabanlarından;

- Sigortalı İşçi Sayısı
- Ortalama Kazanç (Aylık)
- Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
- Gayri Safi Yurt İçi Hasıla Büyüme Hızı
- Enflasyon

çekilen veriler kullanılmıştır. Geçmiş 2000-2010 dönemlerine ait söz konusu veriler Tablo 3.1'de gösterilmektedir. Gözlemlenen veriler ışığında 2000-2010 döneminde sigortalı işçi sayısı yıllık ortalama %5,56 büyüme göstermiştir. Yine aynı dönemde ortalama aylık ücretler de %15,67 oranında büyüme göstermiştir. Gözlemlenen enflasyon verileri de, 2000 yılında %39 olarak gerçekleşen enflasyon 2001'de krizin etkisiyle %68,50'e yükselmiş, sonraki on yılda %6,40'a kadar gerilemiştir. Türkiye

Gayri Safi Yurtiçi Hasılası (GSYİH) 2000 yılında 166.658.021 TL olarak gerçekleşmiş, 2010 yılında ise 1.105.101.110'ye kadar yükselmiştir.

Tablo 3.1 Hesaplamalara İlişkin Veri Setine Ait Gözlemler (2000-2010)

	Sigortalı İşçi Sayısı	Ortalama Kazanç (Aylık) (TL)	GSYİH (TL)	GSYİH Büyüme Hızı (%)	Enflasyon (%)
2000	5.254.125	268	166.658.021	%59,34	%39,00
2001	4.886.881	377	240.224.083	%44,14	%68,50
2002	5.223.283	558	350.476.089	%45,90	%29,70
2003	5.615.238	726	454.780.659	%29,76	%18,40
2004	6.181.251	793	559.033.026	%22,92	%9,30
2005	6.918.605	857	648.931.712	%16,08	%7,70
2006	7.818.642	916	758.390.785	%16,87	%9,70
2007	8.554.686	1.008	843.178.421	%11,18	%8,40
2008	9.163.639	1.104	950.534.251	%12,73	%10,10
2009	8.950.211	1.232	953.973.862	%0,36	%6,50
2010	9.914.976	1.285	1.105.101.110	%15,84	%6,40

Kaynak: Tuik, TCMB, SGK

Aktüerya hesaplamalarında kullanılmak üzere öncelikle ortalama aylık ücretin tahmin edilmesi gerekmektedir. Ücretin tahmin aşamasında kullanılacak olan değişkenler arasında korelasyon katsayılarının hesaplanması gerekmektedir. Korelasyon katsayısı değişkenler arası ilişkinin kuvvet derecesini ve yönünü ölçmek için kullanılan bir istatistik ölçüdür (Newold, 2009:479; Waller, 2008:335). Ortalama aylık ücret (UCRT) ile gayri safi yurt içi hasıla arasındaki korelasyon ölçüsü, kurulacak olan modelin anlamlılığını test etmiş olacaktır.

Tablo 3.2. Değişkenler Arası Korelasyon Katsayıları

	SIS	UCRT	GSYİH
SIS	1,00	0,89	0,95
UCRT		1,00	0,99
GSYİH			1,00

Tablo 3.2’de değişkenler arası korelasyon katsayıları verilmiştir. Söz konusu korelasyon katsayılarına göre ortalama aylık ücret ve gayri safi yurt içi hasıla arasında %99’luk pozitif yönlü bir korelasyon ilişkisi bulunmaktadır. Bu da gayri safi yurt içi hasıla kullanılarak kurulacak olan bir ortalama aylık ücret basit doğrusal regresyon modelinin oldukça açıklayıcı olacağını göstermektedir. Analizler bir adet işçi üzerinden yapılacağı için sigortalı işçi sayısı (SIS) değişkenin modele dahil edilmesine gerek görülmemektedir.

Regresyon modeli ölçülebilen bir veya daha fazla değişkenin üzerinde etkili olduğu düşünölen diğer bir değişkenle arasındaki ilişkinin değerlendirildiği bir modeldir. Etkisinin olduğu düşünölen değişkene bağımsız değişken, etkilenen değişkene ise bağımlı değişken adı verilmektedir. Değişimlerin bir değişken tarafından açıklanması durumu basit doğrusal regresyon olarak adlandırılır (Guriş ve Çağlayan 2010:77; Gujarati, 2010). Modelin fonksiyonel şeklinin doğrusal olması nedeni ile doğrusal olarak adlandırılmaktadır. İki değişken arası ilişkiyi doğrusal varsayarak açıklayan regresyon modellerine basit doğrusal regresyon modeli denir. Ortalama aylık ücretin tahmini için kullanılacak olan basit doğrusal regresyon modeli eşitlik 4’te gösterildiği gibidir (Ashenfelter, v.d. 2003:125):

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X + \varepsilon \quad (4)$$

Söz konusu modeldeki değişkenleri tanımlamak gerekirse;

Y : Bağımlı değişken olan UCRT değişkenini

X, X_1, \dots, X_k : Bağımsız değişken olan GSYİH değişkenini

β_0 : Modeldeki sabitini

$\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_k$: İlgili bağımsız değişkenlerin katsayılarını

ε : Hata terimidir. Ortalaması 0 (sıfır) varyansı σ^2 olan normal dağılıma sahip rassal değişken ($\varepsilon \sim N(0, \sigma^2)$)

göstermektedir.

Ortalama aylık ücretin tahmini ardından aktüerya hesaplamaları yapılacak olan döneme ilişkin belirlenecek prim oranları senaryoları çerçevesinde fon büyüklüğünün hesaplanması gereklidir. Böylelikle on sene içerisinde (2011-2021) ne kadar prim oranında fona ödeme yapılması sonucunda, işçinin ne kadar kıdem tazminatı almaya hak kazanacağı hesaplanmış olacaktır. Aktüerya hesaplaması fonda biriken tutarın her yıl nemalandırılması yoluyla yapılmalıdır. Nemalandırma hesaplamalarında eşitlik 5 ve 6'dan yararlanılacaktır:

$$AGD = PRIM \frac{(1+i)^n - 1}{i} \quad (5)$$

$$GD = PRIM (1+i)^n \quad (6)$$

Eşitlik 5 ve 6'da fona her yıl yatırılacak prim tutarların gelecekteki değeri anüite yöntemi ile hesaplanmaya çalışılmaktadır (Ercan ve Ban, 2005:68). Hesaplamalar belirli bir faiz oranı (i) üzerinde yapılmaktadır. TMS-19 madde 79'da bahsi geçen iskonto oranı ile analizde kullanılan faiz oranı aynı rakamı ifade etmektedir. Burada gelecekte fonun bir işçi için ödeme yapacağı varsayımı altında aktüerya hesapları yapılacağı için iskonto oranı yerine faiz oranı kavramı kullanılmıştır. Bu noktada gelecekteki faiz oranının da tahmin edilerek hesaplamalara dahil edilmesi gerekmektedir. Hesaplamalarda kullanılacak olan faiz oranı "Nominal Faiz Oranı" olarak adlandırılmaktadır. Nominal faiz oranı eşitlik 7'de de gösterildiği gibi, reel faiz oranı, enflasyon oranı, borcun ödenmemesi risk primi (Default Risk Premium – DRP), nakde çevrilebilirlik risk primi (Liquidity Premium – LP) ve vade risk primi (Maturity Risk Premium – MRP) toplamından oluşmaktadır (Brigham ve Ehrhardt, 2010:192).

$$Nominal Faiz Oranı = (Reel Faiz Oranı) + (Enflasyon Oranı) + (Risk Primi) \quad (7)$$

Risk primleri ülkenin ekonomik durumuna göre değişiklik gösteren bir kavramdır. Her ülke için farklı bir risk primi oranı belirlemek mümkündür. Hesaplamalarda kullanacağımız üç çeşit risk primi mevcuttur. DRP, bir borcun geri ödenmeme olasılığından kaynaklanan risktir. Aktüerya hesaplamalarına konu olan işlem devletle ilgili bir borç olmasından ötürü DRP sıfır olarak risk primine dahil edilmektedir. LP, söz konusu fon ile ilgili gerçek piyasa değerinde nakde dönüştürülebilme zamanından kaynaklanan risk olarak kabul edilmektedir. Fonun nakde

dönüştürülebilme hızı da oldukça yüksek yani sifıra çok yakın bir rakam olacağı için bu risk de sıfır olarak kabul edilmektedir. Son olarak MRP yani vadeden kaynaklanan riske bakmak gerekecektir. Normal bir ekonomide, kısa vadede devletin yatırım araçlarının vadeden kaynaklanan riski oldukça düşüktür. Ancak söz konusu fon en az 10 yıllık bir yatırım süresini içermesinden dolayı nominal faiz oranına vade risk primini dahil etme zorunluluğu doğacaktır (Brigham ve Ehrhardt, 2010:195). Bu noktada kullanacağımız risk primi oranı devlet tahvilleri takası için belirlenen sözleşme takas oranı (Credit Default Swap – CDS) olmaktadır. Türkiye açısından CDS yani risk primi yaklaşık olarak %3 alınmıştır.

Nominal faiz hesaplamalarında kullanacağımız ikinci değişken ise Reel Faiz Oranı'dır. Reel faiz oranı ülke içerisindeki büyüme oranı ile aynı doğrultuda gerçekleşmektedir. Bu nedenle ortalama büyüme rakamını varsayım olarak reel faiz oranı gibi alınabilir. Hesaplamalarda Türkiye tahminleri için büyüme oranının dolayısıyla reel faizin %5 olduğu varsayılmıştır.

Nominal faiz hesaplamalarında kullanılacak son değişken enflasyon oranıdır. Enflasyon oranının gelecek 2011-2021 dönemlerine ilişkin öngörüsünün yapılmasının ardından, söz konusu dönemlere ilişkin nominal faiz oranı hesaplanabilecektir. 2011-2021 dönemleri için enflasyon öngörüsü ARIMA(1,1,12) (Autoregressive Integrated Moving Average) modeli ile yapılmıştır. Enflasyon serisi için ARIMA(p,m,q)'nın modellenmesinde Box-Jenkins süreci baz alınmıştır. Buna göre, Box-Jenkins sürecinin ilk aşamasında serinin durağanlığı kontrol edilmiştir. Enflasyon serisinin grafiğinde trendin yanı sıra çok da belirgin olmayan mevsimselliğin olduğu gözlemlenmiştir. Serinin grafiğine bakarak durağanlığı ile ilgili vereceğimiz karar güvenilir olmayacağından serinin korelogramı (otokorelasyon fonksiyonu) incelenmiştir. Serinin korelogramı yavaş bir hızda azalarak yatay eksenini uzun gecikmelerde kestiğinden serinin düzey halinin durağan olmadığına karar verilmiştir. Ayrıca, Genişletilmiş Dickey-Fuller Birim Kök Testi (Augmented Dickey-Fuller Unit Root Test) de yapılarak serinin düzey halinin durağan olmadığına karar verilmiştir; bu nedenle serinin birinci mertebeden farkı alınarak fark serisinin durağanlığı incelenmiş ve serinin birinci mertebeden farkı alındığında serinin durağan olduğuna karar verilmiştir. İkinci

aşamada, kalıntıları beyaz gürültülü olan⁹ mümkün olduğunca en düşük dereceden ARIMA(1,1,12) modeli seçilmiştir. Box Jenkins sürecinin üçüncü aşamasında ise ARIMA(1,1,12) modeli maksimum olabilirlik yöntemiyle tahmin edilmiştir. Dördüncü aşamada, tahmin edilen ARIMA(1,1,12) modelinin veriyle uyumluluğu kontrol edilmiş; bu amaçla, AIC (Akaike Information Criteria), SIC (Schwarz Information Criteria) ve otokorelasyon (LM), değişen varyans testlerinden yararlanılmıştır. Sürecin son aşamasında ise, belli bir dönem üzerinden öngörü yapılarak öngörü performansı alternatif olarak belirlenen diğer ARIMA modellerinin öngörüsüyle karşılaştırılmıştır. Sonuç olarak, belirlenen ARIMA modelleri arasında en iyi öngörü modelinin ARIMA(1,1,12) olduğuna karar verilmiştir (Akgül, 2003:35; Enders, 2010:49).

ARIMA(1,1,12) modeli 8 numaralı formülde olduğu gibi ifade edilmiştir:

$$\Delta enf_t = \mu + \rho \Delta enf_{t-1} + \theta_1 \varepsilon_t + \theta_2 \varepsilon_{t-1} + \theta_3 \varepsilon_{t-2} + \dots + \theta_{12} \varepsilon_{t-12} + w_t \quad (8)$$

Burada,

Δenf : Birinci mertebeden farkı alınmış enflasyon serisini

$\varepsilon_t \dots \varepsilon_{t-12}$: Hareketli ortalama süreçlerini

w : Hata terimini ifade etmektedir.

3. Bulguların Yorumu ve Duyarlılık Analizi

Aktüerya hesaplamalarını yapabilmek için kurulan modeller ışığında bir takım tahminler yapılmıştır ve bu tahminlerden elde edilen sonuçlar ile aktüerya hesaplamaları için son nokta olan bir işçinin 10 yıl sonunda elde edeceği kıdem tazminatı tutarı hesaplanmaya çalışılmıştır.

Öncelikle eşitlik 4'teki regresyon modeli hesaplamaları sonucunda şu bulgulara ulaşılmıştır:

$$Y_t = 90.54 + 0.00000113X_t \quad r^2 = 0.9738$$

$$(36.42) \quad (0.000000056) \quad F_{1,11} = 408.69$$

⁹ Sıfır ortalama ve sabit varyansla birbirinden bağımsız ve özdeş bir biçimde dağılan hata terimleri "beyaz gürültülü hata terimi" olarak adlandırılır.

$$t = (2.49) \quad (20.22)$$

$$p = (0.03) \quad (0.000)$$

Görüldüğü üzere bağımlı değişken UCRT ve bağımsız değişken GSYİH arasında kurulan modelin r^2 değeri 0,9738 gibi oldukça yüksek bir değere sahiptir. Ayrıca istatistiksel anlamlılık açısından t değeri de oldukça yüksek değere sahiptir ve p değerlerinin 0.05 anlamlılık düzeyinin altında olduğu görülmektedir. Doğrusal regresyon modeline alternatif olarak tam logaritmik ve yarı logaritmik regresyon modelleri de tahmin edilmiş; ancak bu modellere ilişkin elde edilen bulgular iktisadi beklentiye uymadığından analiz doğrusal regresyon modeli ile yapılmıştır. Regresyon modeli ile tahmin edilen ortalama aylık ücret verileri Tablo 3.3'te verilmiştir.

Tablo 3.3 Regresyon Modeli ile tahmin edilen Ortama Aylık Ücret Verileri

Tahmin Yılları	Ortama Aylık Ücret Tahminleri
2011	1402
2012	1497
2013	1597
2014	1704
2015	1819
2016	1941
2017	2071
2018	2211
2019	2359
2020	2517
2021	2686

Ortalama aylık ücretlerin tahmini prim hesaplamalarında bir işçi için ödenecek prim tutarının belirlenmesinde önemli bir veri olmaktadır. Zira yine tahmin edilecek faiz oranı ile ortalama aylık ücretin belirlenen prim oranı senaryoları ışığında 10 yıl sonraki kıdem tazminatı tutarına ulaşmasını sağlayacaktır.

İkinci olarak ARIMA modelleri ile öngörülen enflasyon oranlarının eşitlik 7'de yerine konulması ile belirtilen nominal faiz oranları hesaplanması gerekmektedir. Buna göre Tablo 3.4'te ilgili dönemler için öngörülen enflasyon oranları ve hesaplanan nominal faiz oranları yer almaktadır.

Tablo 3.4 Öngörülen enflasyon oranları ve hesaplanan faiz oranları

Yıllar	Öngörülen Enflasyon Oranları	Hesaplanan Yıllık Nominal Faiz Oranları
2011	4.72%	12.96%
2012	5.50%	13.77%
2013	5.36%	13.63%
2014	5.09%	13.35%
2015	4.85%	13.09%
2016	4.62%	12.85%
2017	4.42%	12.64%
2018	4.23%	12.44%
2019	4.06%	12.26%
2020	3.90%	12.10%
2021	3.75%	11.94%

Tablo 3.4'te görüldüğü üzere, enflasyon oranı %3 ile %6 arasında dalgalı bir seyir izlemeye devam eden bir şekilde tahmin edilmiştir. Hesaplanan faiz oranlarına bakılacak olur ise T.C. Maliye Bakanlığı'nın Parasal Sınırlar ve Oranlar Hakkında Genel Tebliği'nde yer alan %9 faiz oranı ve T.C. Merkez Bankası'nın 01.01.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 20.12.2010 tarihinde yayınladığı Tebliği'nde belirtilen %15 faiz oranı arasında bir seyir izleyen şekilde tahmin edildiği görülecektir.

Öngörülen edilen faiz oranları, ortalama aylık ücretler ve eşitlik 5 – 6 kullanılarak belirlenen prim oranı senaryoları ile bir işçinin on yıl sonucunda alacağı kıdem tazminatı tespiti yapılabilecektir.

Tablo 3.5 Belirlenen Prim oranlarınca ayrılacak Yıllık Prim Tutarları

Tahmin Yılları	Ayrılacak Prim Oranları – Aylık Prim Tutarları						
	0.02	0.03	0.04	0.05	0.06	0.07	0.08
2011	26	39	51	64	77	90	112
2012	28	42	56	70	84	98	120
2013	30	45	60	75	90	105	128
2014	32	48	64	80	96	112	136
2015	34	51	68	85	102	119	146
2016	36	55	73	91	109	127	155
2017	39	58	78	97	116	136	166
2018	41	62	83	104	124	145	177
2019	44	66	88	111	133	155	189
2020	47	71	94	118	142	165	201
2021	50	76	101	126	151	176	260

Tablo 3.5'teki veriler incelendiği takdirde, senaryo olarak belirlenen prim oranları “%2, %3, %4, %5, %6, %7” olduğu görülmektedir. Belirlenen bu prim oranlarının tahmin edilen ortalama aylık ücret verileri ile çarpımı sonucunda bir işçi için fona yatırılması gereken aylık prim tutarlarına ulaşılmaktadır. Prim tutarları her yıl için aylık sabit tutarları ifade etmekte ve TMS-19'da belirtilen aktüerya hesaplamaları ile belirlenen aylık kıdem tazminatı giderleri için kullanılacak tutarları göstermektedir. Aylık prim tutarlarının eşitlik 5 ve 6 yardımı ile gelecekteki değer hesaplamasına tabi tutulması sonucunda ise 2021 yılı yani 10 yıl sonunda kıdem tazminatı fonunda birikmesi gereken tutara ulaşılmış olacaktır.

Tablo 3.6 Kıdem Tazminatı Fonunda Birikecek Tutarın Yıllar İtibariyle Toplam Değeri

Tahmin Yılları	Prim Oranları - Fonda Birikecek Tutarlar						
	0.02	0.03	0.04	0.05	0.06	0.07	0.08
2011	356	534	712	890	1068	1246	1425
2012	787	1180	1573	1966	2360	2753	3146
2013	1305	1957	2609	3262	3914	4566	5219
2014	1912	2868	3825	4781	5737	6693	7649
2015	2625	3937	5249	6562	7874	9186	10499
2016	3455	5182	6909	8637	10364	12092	13819
2017	4417	6625	8833	11042	13250	15458	17667
2018	5526	8289	11053	13816	16579	19342	22105
2019	6801	10202	13602	17003	20404	23804	27205
2020	8261	12391	16522	20652	24783	28913	33043
2021	9884	14826	19768	24710	29652	34594	39536

Regresyon Modeli ile tahmin edilen ücretler, ARIMA Modeli ile öngörülen enflasyon oranları ışığında hesaplanan nominal faiz oranları ve belirlenen prim oranı senaryoları ile eşitlik 5 ve 6 yardımıyla hesaplanan kıdem tazminatı fonunda yıllar itibari ile birikecek tutarlar Tablo 3.6'da gösterilmiştir. Buna göre %2'lik prim oranı ayrılması sonucunda 10 yıl sonunda fonda 9.884 TL birikirken; prim oranı %8'e çıkarıldığında 10 yıl sonunda fonda 39.536 TL birikmektedir. Aradaki 30.000 TL'lik fark prim oranının tespitinin ne kadar önemli olduğunu açıkça göstermektedir.

Aktüerya hesaplamalarına göre tahmin edilen değerler ışığında karar vermek gerekirse kıdem tazminatı prim oranı Aygören (2011)'in çalışmasında belirtildiği gibi %5 ile %6 aralığında olması gerekmektedir. Zira 10 yılın sonunda %6 prim oranından fona aktarılan tutarların gelecekteki değeri 29.652 TL olmaktadır ki, hesaplanan ortalama aylık ücretlerden 10 yılın sonunda mevcut uygulamada alınması hak kazanılan kıdem tazminatı tutarı 26.860 TL olarak karşımıza çıkmaktadır. Prim oranında elde edilen bu tespit, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nca yapılan aktüeryal hesaplamalar sonucu hesaplanan %2,8'lik prim oranının üzerinde; işveren Komisyonları'nca yapılan hesaplamalar sonucunda %8 olarak bulunan prim oranının da altında gerçekleşmiştir. Aktüeryal hesaplamalar göstermektedir ki Kutal (2004)'te

belirtildiği üzere Kıdem Tazminatı Kanun Tasarısı'nda belirtilen %3'lük prim oranı bilimsel bir aktüeryal hesaplama sonucu değildir. Bilimsel hesaplamalar prim oranının %6 civarında olması gerektiğini göstermektedir.

Diğer bir açıdan bakmak gerekirse, gerçek piyasada kıdem tazminatı fonunda biriktirilecek olan fon, aktüeryal hesaplamalarda kullanıldığı gibi sadece mevduat faizine tabi tutulmayacaktır, tutulmamalıdır. Hofer (2006) çalışmasında Avusturya'nın kıdem tazminatı için oluşturduğu fonun finansal tablo 3.7'deki gibi çeşitli yatırım araçlarında değerlendirildiğini göstermektedir.

Tablo 3.7 Avusturya'da Kıdem Tazminatı Fonu'nun Değerlendirildiği Finansal Araçlar

Fonun Yatırıldığı Araçlar	Yatırım Oranları
Euro Tahvil	%81.02
Gayrimenkul Yatırımı	%7.50
Euro Bazlı Hisse Senetleri	%6.06
Euro Dışı Tahvil	%3.73
Euro Dışı Hisse Senetleri	%1.69

Kaynak: Hofer (2006)

Fonda biriktirilen paranın çeşitli finansal araçlarda değerlendirilmesi sonucunda daha fazla getiri elde etmesi oldukça muhtemeldir. Bu noktada fonun da değerinin daha fazla artacağı ve prim oranının daha düşük bir seviyeye çekilebileceği sonucuna ulaşılabilmektedir. Söz konusu durumun testi için "Duyarlılık Analizi"ne başvurulması gerekmektedir.

Duyarlılık analizi, projelerin nakit akımlarını etkileyen faktörlerin hangilerinin önemli olduğunu belirlemede kullanılan sistematik bir yol olarak adlandırılır (Berk, 2005). Duyarlılık analizinin amacı, değişkenleri daha iyi bir şekilde tahmin edebilmek için üzerinde daha fazla çalışılabilecek alanları belirlemek konusunda faktörleri tanımlamaktır (Hirst, 1988). Duyarlılık analizinin basit olarak, tüm değişkenler sabit tutularak, sadece bir tane değişkende meydana gelebilecek sapmanın hesaplama sonuçlarını tahminini ne kadar etkilediğinin ölçülmesi şeklinde uygulanır. Aktüerya hesaplamalarında diğer tüm değişkenler sabit tutularak, fonun getirisinin %1'lik değişimi sonucunda prim oranının ne kadar değiştiği hesaplanmaya çalışılmıştır.

Tablo 3.8 Duyarlılık Analizi sonucunda getiride meydana gelen %1'lik artışa karşılık prim oranındaki düşüş hesaplaması

Yıl	Faiz Oranı	Diğer Yatırım Getiri Oranı (%1 Artış)	Faiz Fonda Biriken (Prim %6)	Diğer Yatırımla Fonda Biriken	Fark
2011	0.1296	0.1396	1068	1073	0.004
2012	0.1377	0.1477	2360	2380	0.009
2013	0.1363	0.1463	3914	3965	0.013
2014	0.1335	0.1435	5737	5840	0.018
2015	0.1309	0.1409	7874	8055	0.023
2016	0.1285	0.1385	10364	10655	0.028
2017	0.1264	0.1364	13250	13691	0.033
2018	0.1244	0.1344	16579	17218	0.039
2019	0.1226	0.1326	20404	21301	0.044
2020	0.1210	0.1310	24783	26009	0.049
2021	0.1194	0.1294	29652	31293	0.055
				Ortalama	0.029
				Yıllık Düşüş	0.0029

Duyarlılık analizi sonucunda, kıdem tazminatı için fonda 10 yıl süre ile biriktirilen tutarlar mevduat faizi dışında bir finansal yatırım aracında değerlendirilmesi durumunda; yatırım aracının mevduat faiz oranına göre her %1'lik ek getirisi, prim oranının %0,29 oranında düşmesini sağlamaktadır. Daha net ifade etmek gerekirse, fon yönetiminin faiz mevduatına göre piyasadan %1 daha fazla getiri elde edebilecek olması prim oranının %5,71'ye gerilemesini; 10 yıl sonunda fonda birikecek tutarın da 29.780 TL olmasını sağlayacaktır. Bu aşamadan sonra duyarlılık analizini bir kademe daha detaylandırmak gerekirse karşımıza Tablo 3.9'daki veriler çıkmaktadır.

Tablo 3.9 Duyarlılık analizi sonucunda getiri değişimine karşılık prim oranı değişimi

Getiri Değişim	-3%	-2%	-1%	0%	1%	2%	3%
Prim Oranı	6.89%	6.58%	6.29%	6.00%	5.71%	5.41%	5.10%

Getirideki değişimler Tablo 3.9’da görüldüğü üzere üç birim geriye ve 3 birim ileriye olarak duyarlılık analizine tabi tutulmuştur. Diğer değişkenler sabit durumda iken kıdem tazminatı fonu için ayrılması gereken prim oranları %5,10 ile %6,89 arasında bir dağılım göstermiştir. Bu analiz göstermektedir ki, kıdem tazminatı fonu kurulması durumunda yönetiminin, finansal açıdan uzman kişilerce yapılması büyük önem arz etmektedir. Zira Kutal (2004)’te belirtildiği gibi değişkenlerde yapılacak ufak bir değişiklik ciddi bakiye oynamalarına yol açabilmektedir.

SONUÇ

Kıdem tazminatı fonu son 30 yıldır Türkiye gündemini meşgul etmektedir. Kanun tasarısı konusundaki gelişmeler göstermektedir ki bir süre daha gündemi meşgul etmeye devam edecektir. Kanun tasarısı, avantajlarının yanında bir takım dezavantajlar da taşımaktadır. Ancak yeterli ön araştırmalar ve yetkin kişilerce yapılacak bir fon yönetimi kıdem tazminatı fonunun kurulması konusundaki dezavantajları ortadan kaldıracaktır.

Kıdem tazminatı fonu sistemi kurulması halinde, muhasebe uygulamalarında bir takım değişiklikler olması kaçınılmazdır. Tek Düzen Hesap Planı içerisinde birkaç hesabın kullanılmasına gerek kalmayacak, ikinci bölümde belirtildiği üzere Tek Düzen Hesap Planı içerisinde yer alan ana hesapların alt hesaplarına kayıt yapılması yeterli bir hale gelecektir. İşletmeler açısından, oldukça zor durumda kalmaya sebep veren Kanunen kabul edilmeyen gider sayılan karşılık giderleri meselesi ortadan kalkacak ve kıdem tazminatı ödemelerinin aylara bölünmesi sureti ile vergi avantajı sağlanmış olacaktır. Vergi avantajı sağlanırken sermaye maliyeti açısından bir dezavantaj da oluşmuş olacaktır. Sıfır sermaye maliyetli bir kaynak olan kıdem tazminatı karşılıkları hesabındaki paralar, fonun yasalaşması halinde Kıdem Tazminatı Fonu'na aktarılacağı için, işletmeler belli bir sermaye maliyeti olan ikame kaynaklara yönelmek zorunda kalacaktır. Bu durumda da işletmeler, vergi konusunda olumlu bir uygulama ile karşılaşırken, kaynak konusunda ağırlıklı ortalama sermaye maliyetlerindeki bir artış ile karşılaşacaktır. Ancak şahsi kanımız, bu dezavantajın uzun vadede çok da önemli bir ayrıntı olmayacaktır.

Maliyet muhasebesi açısından ise, kıdem tazminatı ödemelerinin prim usulüne bağlanması sonucunda, söz konusu prim ödemelerinin de dahil edilebildiği gerçek anlamda bir maliyet hesaplamasına olanak sağlanacaktır. Bu da uzun yıllar sonunda tek kaleme yüklü bir yekûn halinde gerçekleştirilen ve maliyetleri bir yıl için orantısız şekilde arttıran kıdem tazminatı ödemeleri yerine; orantılı bir biçimde aylara bölünmüş ağırlıklara sahip olan kıdem tazminatı ödemelerini oluşturacaktır. Yani işletmeler afaki maliyet hesaplarını daha da gerçek maliyet hesaplarına otomatik olarak dönüştürmüş olacaktır. Bu noktada önemli bir sorun olan kayıt dışı ekonominin de önüne geçilmiş olacaktır.

Kıdem tazminatı fonunun yasalaşması durumunda, piyasada önemli bir sorun olan işçilerin her sene işe giriş-çıkış yaptırılması uygulamasının da önüne geçilmiş olacaktır. Her ne kadar işçi hukuki yollardan işletmede kıdem tazminatı hak edecek süre çalıştığını kanıtlayarak kıdem tazminatı hakkını alabiliyor olsa da, birçok işçinin bu yollara başvurmaktan kaçınması, çekinmesi, ciddi bir biçimde hak mahrumiyeti yaşanmasına yol açmakta, kıdem tazminatı haklarını işverenin insafına bırakmaktadır. Fonun yasalaşması durumunda, işveren zaten her ay fona belirli bir prim oranında kıdem tazminatı payı ödeyecekti. Böylece işçilerin her sene sonunda giriş-çıkış yaptırılarak hak mahrumiyetine uğratılması uygulaması büyük ölçüde azalacaktır. Diğer bir yandan bilindiği üzere, birçok işletmenin iflas ilan etmesi nedeniyle işçilerin kıdem tazminatları alacakları şüpheli duruma düşmektedir. İşçi sendikaları uzlaşma, icra vs. gibi şekillerde kıdem tazminatı alacaklarını tahsil etme çabasına girse de öncelikli alacaklı olan devlet, alacağını tahsil ettikten sonra çoğu iflas eden işletmede işçilere kıdem tazminatı ödeyebilecek kadar aktif değer kalmamaktadır. Bu durumda işçi yıllarca çalışarak kıdemi ile hak ettiği tazminat hakkı alamamaktadır. Fonun yasalaşması işçilerin kıdem tazminatı haklarını devlet güvencesine almanın yanında, farklı işverenlerce farklı dönemlerde ödenebilmesi yönüyle de olumlu bir uygulama olacaktır.

Prim oranının belirlenmesi de kıdem tazminatı fonu konusunda ciddi bir önem taşıyan bir konudur. Aktüeryal hesaplamaların yapılması, TMS-19 içerisinde de işten çıkarma tazminatı adı altında kıdem tazminatı konusunda belirtilen bir aşama olarak göze çarpmaktadır. Bu nedenle üçüncü bölümde kıdem tazminatı fonu için prim oranı belirlenebilmesi amacıyla aktüeryal hesaplamalar yapılmıştır. Aktüerya hesaplamalarının yapılabilmesi için kıdem tazminatı bağımlı değişkeni ile ilişkide olan işçi sayısı, ortalama aylık ücret ve prim oranı bağımsız değişkenleri belirlenmiştir. İşçi sayısını bağımsız değişkeni bir işçi üzerinden hesaplama yapılacağı için modelde etkisiz eleman haline gelmiştir. Ortalama aylık ücretin 2011-2021 dönemleri için öngörülmesi noktasında basit regresyon modeli kullanılmıştır. Daha sonra aktüeryal hesaplamaların yapılabilmesi için belirli bir iskonto (faiz) oranına ihtiyaç duyulmuş ve nominal faiz oranının 2011-2021 dönemi için öngörüsü yapılmıştır. Elde edilen nominal faiz oranları anüitenin gelecekteki değeri formülleri ile 10 yıl sonrasının birikimi hesaplanmaya çalışılmıştır. Çalışmadaki prim oranının belirlenmesi esnasında senaryolardan yararlanılmıştır. Prim oranının %2'den %8'e kadar değişmesi durumunda kıdem tazminatı

fonunda 10 sene sonunda ne kadarlık bir birikim olacağı hesaplanmıştır. Yapılan bilimsel hesaplamalar sonucunda, prim oranının Kanun tasarısında belirtilen %3'lük orana değil, %6 civarında bir orana sahip olması gerektiğini göstermektedir.

Prim oranının tespitinin ardından, fonun getirisinin daha da artırılabilmesi üzerinde durulmuştur. Böyle bir durumda prim oranının nasıl bir değişim göstereceğinin tespit edilebilmesi için duyarlılık analizinden yararlanılmıştır. Duyarlılık analizi sonucunda, diğer tüm değişkenler sabitken, fonun getirisinde meydana getirilecek %1'lik bir artış, prim oranının %0,29 düşürülebileceğini göstermiştir. Bu da demek oluyor ki, fonun profesyonel yöneticilerce çeşitli yatırım araçlarında değerlendirilmesinin prim oranının daha da düşmesini sağlayabilecektir.

Sonuç olarak kıdem tazminatı fonunun taşıdığı olumlu yanlarına bakmak gerekirse: İşverenlerin sağlayacağı maliyet ve vergi avantajlarının yanında; işçiler açısından da yıllarca verdikleri emek sonucunda kıdemlerine istinaden hak kazandıkları tazminatlarının güvence altında olmasını sağlayacaktır. Fonun yasalaştığı kısa vadede olmasa da uzun vadede getirdiği yeniliklerin değeri ve yararlı tarafları daha da ön plana çıkacaktır. Ancak bu avantajların sağlanabilmesi için kanun tasarısının titizlikle tekrar elden geçirilmesi ve yasalaştığı takdirde kıdem tazminatı fonunun profesyonel yöneticilerce yönetilmesi gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- Abbasgil, C. (2004). *İş Hukukunda Bütün Yönleriyle Kıdem Tazminatı ve Uygulaması*, Yasa Yayınları, İstanbul.
- Akdoğan, N., Sevilengül, O. (2007), Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği'ne Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, *Ankara SMMM Odası Yayınları*, Sekizinci Baskı, Ankara.
- Akgül, I. (2003), *Zaman Serilerinin Analizi ve Arima Modelleri*, Der Yayınları, İstanbul.
- Akyiğit, E. (2008). *İş Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, 7. Baskı, Ankara.
- Akyiğit, E. (2010). *En Son Yargı Kararları Eşliğinde İş Kanunu, Deniz İş Kanunu Ve Basın İş Kanununda Kıdem Tazminatı*, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara.
- Anadolu, F. K. (2003), Kıdem Tazminatı Koşulları Ve İşçinin Kıdemini Hesaplanması, *Selçuk Üniversitesi sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:10, ss.239-264
- Ashenfelter, O., Levine, P.B., Zimmerman D.J. (2003), *Statistics and Econometrics: Methods and Applications*, John Wiley & Sons, USA.
- Aygören, H. (2011), Kıdem Tazminatı Fonu Üzerine Bazı Senaryolar, *Kıdem Tazminatı (Uygulamada Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri)*, Ed. Kamil Orhan, Handan Kumaş, Gazi Yayınevi, ss.257-268, Ankara.
- Balcı, Y., Ersöz, H. Y. (1997). Kıdem Tazminatı Fonu Bir Model Önerisi, *MÜSİAD Araştırma Raporları 22*, Çalışma Hayatı Sorunları ve Çözüm Önerileri Dizisi 2, UTESAV, İstanbul.
- Başterzi, S. (1995), Kıdem Tazminatı-İşsizlik Sigortası İlişkisi, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 44 Sayı 1-4, ss.313-334.
- Berk, N. (2005), *Finansal Yönetim* 8. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Brigham, E.F., Ehrhardt, M.C. (2011), *Financial Management: Theory and Practice*, 13. Edition, South-Western Cengage Learning, USA.
- Büyükmirza, K. (2009), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi – Tek Düzen Hesap Planına Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, Gazi Kitapevi, 14. Baskı, Ankara.
- Çelik, N. (2009). *İş Hukuku Dersleri*, Beta Yayınları, 22. Baskı, İstanbul.
- Cenk, R. (2005). Kıdem Tazminatı Tavanı Üzerinde Yapılan Ödemelerin 1475, 4857 Sayılı İş Kanunları ve Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:149.
- Centel, T. (1998), *İş Hukukunda Ücret*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Çoban, T. (2010). *İş Güvencesi ve Kıdem Tazminatı Fonu Yasa Taslakları Hakkında Rapor*, “<http://www.antimai.org/cy/diskkidem.htm>” Erişim Tarihi: 26.07.2010

- Dilik, S. (2002), Kıdem Tazminatı ve Oluşturulacak Fon Konusunda Bir Görüş, *Kamu-İş Sendikası Dergisi*, Cilt 7, Sayı 1
- Eiro (2001). *Reform of Severance Pay under Discussion*,
 “<http://www.eiro.eurofound.ie/2001/06/inbrief/at0106220n.html>“ Erişim Tarihi: 20.09.2010
- Enders, W. (2010), *Applied Econometric Time Series*, 3th Edition, Wiley, USA.
- Ercan, M.K., Ban, Ü. (2005), *Değere Dayalı İşletme Finansı: Finansal Yönetim*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Ergin, B. (1989). *Türk İş Kanununda Kıdem Tazminatının Geçirdiği Safhalar*, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Gujarati, D. N. (2010), *Temel Ekonometri*, çev. Ümit Şenesen, Gülay Günlük Şenesen, Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- Güriş, S., Çağlayan, E. (2010), *Ekonometri: Temel Kavramlar*, Der Yayınları, İstanbul.
- Hirst, I., R., C. (1988), *Bussines Invesment Decisions*, Philip Alan Publ. Ltd. – Oxford & New Jersey.
- Hofer, H. (2006). The Severance Pay Reform in Austria (Abfertigung Neu), CESifo DICE Report 4/2007.
- ILO (Uluslararası Çalışma Örgütü) Sözleşmesi Sayı: 158. 3999 sayılı yasa ile TBMM tarafından onanmış ve *Resmi Gazetenin* 21964 nolu sayısında 18.6.1994 tarihinde yayınlanmıştır.
- Kabakçı Karadeniz, H. (2011). Kıdem Tazminatının Vergi Boyutu, *Kıdem Tazminatı (Uygulamada Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri)*, Ed. Kamil Orhan, Handan Kumaş, Gazi Yayınevi, ss.271-292, Ankara.
- Karadeniz, O. (2011). Konusunda Yaşanan Sorunlar ve Kıdem Tazminatı Fonuna İlişkin Görüşleri, *Kıdem Tazminatı (Uygulamada Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri)*, Ed. Kamil Orhan, Handan Kumaş, Gazi Yayınevi, ss. 236-255, Ankara.
- Karadeniz, O. (2011). Türkiye’de Kıdem Tazminatı Uygulamasının Kapsam ve Yararlanma Koşulu Açısından Değerlendirilmesi: İşçilerin Ne Kadarı Kıdem Tazminatına Hak Kazanıyor ya da Alabiliyor?, *Kıdem Tazminatı (Uygulamada Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri)*, Ed. Kamil Orhan, Handan Kumaş, Gazi Yayınevi, ss. 103-129, Ankara.
- Karayağçın, Y. (2006). *Bilanço Hukuku Açısından Kıdem Tazminatı - 30 Yıl sonra Kıdem Tazminatı ve Fonu*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1713, Eskişehir.
- Kaval, H. (1994). Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, Vergilendirilmeyen Kazançlar ve Bunların Vergi Etkinliklerinin Muhasebeleştirilmesi, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 19, ss.11.

- Kaya, P.A. (2003), 4857 Sayılı İş Yasası'nın Türk İş Hukuku'nda Meydana Getirdiği Yenilikler, *Bursa Bilanço Dergisi*, Yıl 4, Sayı 48.
- Koman, R., Schuh, U., Weber, A. (2005). The Austrian Severance Pay Reform: Toward a Funded Pension Pillar, *Institute for Advanced Studies*, Avusturya.
- Kumaş, H. (Nisan 2011), Ülke Örnekleri İle Kıdem Tazminatı Uygulamalarına Genel Bir Bakış, *Kıdem Tazminatı (Uygulamada Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri)*, Ed. Kamil Orhan, Handan Kumaş, Gazi Yayınevi, ss. 67-100, Ankara.
- Kutal, M. (15-16 Eylül 2004). Kıdem Tazminatı Fonu, *Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı 9. Çalışma Meclisi Toplantısı Tebliğleri*, Ankara.
- Kutal, M. (2011). Türk İş Hukukunda Kıdem Tazminatı Sorunu ve Çözüm Önerileri, *Kıdem Tazminatı (Uygulamada Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri)*, Ed. Kamil Orhan, Handan Kumaş, Gazi Yayınevi, ss. 13-33, Ankara.
- Limoncuoğlu, S. A. (2007), Kıdem Tazminatı Fonu Tartışmaları Işığında Avusturya Kıdem Tazminatı Reformu, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 9, Özel Sayı, s. 289-317
- Limoncuoğlu, S. A. (2010). Karşılaştırmalı Hukukta Kıdem Tazminatı Uygulamaları, *Ankara Sanayi Odası Yayın Organı*, Ocak-Şubat, Ankara.
- Maç, M., Büyükyaka, C. (2004), Kıdem Tazminatının hangi hallede ve ne miktarda verilebileceği, yasaya aykırı olarak ödenen kıdem tazminatının durumu, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 66, ss. 53-60.
- Mert, H., Çakıcı, C. (2011), *Tek Düzen Hesap Planına Göre Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi*, “<http://sskvergi.blogcu.com/kidem-tazminati-ve-kayitlari/1616246>” Erişim Tarihi: 22.02.2011.
- Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği Sayı:1. 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı *Resmi Gazete Mükerrer Sayısı*
- Narmanlıoğlu, Ü.(1998), İş Hukuku, Ferdi İş İlişkileri, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir.
- Newold, P. (2009), *İşletme ve İktisat için İstatistik*, çev. Ümit Şenesen, Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- Oğuzman, M.K. (1975), 1927 Sayılı Kanun ile Kıdem Tazminatı Yönünden Getirilen Yenilikler ve Doğurduğu Sorunlar, *İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Türk Milli Komitesi ve ETTİA'nın İşbirliği ile Düzenlenen Seminer*, Eskişehir.
- Özkösemen, Z.B. (25.05.2010). *Kıdem Tazminatı Neden Var?* “<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/zeki/004/>” Erişim Tarihi: 28.06.2010.
- Pirler, B. (Eylül 2004). Kıdem Tazminatı Fonu, *İşveren Dergisi*, Cilt: 42, s.12.
- Sevilengül, O. (2009), *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, 15. Baskı, Ankara.

- Sürmeli, F. (1981). *Kıdem Tazminatının Finansmanı ve Muhasebeleştirilmesi*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.234/155, Eskişehir.
- Süzek, S. (2005). *İş Hukuku (Genel Esaslar – Bireysel İş Hukuku)*, Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.
- Şafak, C., Çalık, Ş., Yalçın, A. (1985). *Soru ve Yanıtlarıyla İş Yasası Uygulaması*, Beta Basım Yayım, 2. Baskı, İstanbul.
- Tezel, A. (2011). Kıdem Tazminatı Fonu Manifestosu, *Kıdem Tazminatı (Uygulamada Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri)*, Ed. Kamil Orhan, Handan Kumaş, Gazi Yayınevi, ss. 34-43, Ankara.
- T.C. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Kararları (01.10.2007). E.2007/1866, K.2007/28586 sayılı kararı,
“http://ictihatevi.com/documents?orgs%5B%5D=%5B%5D&ara=&page=26&per_page=25” Erişim Tarihi: 14.10.2010
- T.C. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Kararları (19.02.1980). E.1980/1075, K.1980/1278 sayılı kararı,
“[http://ictihatevi.com/documents?orgs\[\]=%5B%5D&ara=&page=62&per_page=250](http://ictihatevi.com/documents?orgs[]=%5B%5D&ara=&page=62&per_page=250)” Erişim Tarihi: 14.10.2010
- T.C. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Kararları (22.11.2006). E.2006/9890, K.2006/30806 sayılı kararı,
“[http://ictihatevi.com/documents?orgs\[\]=%5B%5D&ara=&page=7&per_page=250](http://ictihatevi.com/documents?orgs[]=%5B%5D&ara=&page=7&per_page=250)” Erişim Tarihi: 14.10.2010
- T.C. Yargıtay 9. Hukuk Dairesi Kararları (25.06.2009). E.2008/3611, K.2009/18066 sayılı kararı, *Çalışma ve Toplum Dergisi*, Sayı 23.
- T.C. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı (25.02.2004). E.2004/12-119 K.2004/95 sayılı kararı,
“[http://ictihatevi.com/documents?orgs\[\]=%5B%5D&ara=&page=16&per_page=250](http://ictihatevi.com/documents?orgs[]=%5B%5D&ara=&page=16&per_page=250)” Erişim Tarihi: 14.10.2010
- Tuncay, C. (Eylül 2004). Kıdem Tazminatı Fonu Çıkarılsın Artık Ama..., *İşveren Dergisi*, Cilt:42, s.12.
- Tunçomağ, K. (1979). *Kıdem Tazminatı, Kıdem Tazminatı Fonu ve İşsizlik Sigortasıyla İlgili Sorunlar*, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Milletlerarası Münasebetler Enstitüsü Yayınları, Hıfzı Timur’un anısına armağanı, İstanbul.
- Tunçomağ, K., Centel, T. (2005), *İş Hukuku Esasları*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Uluğ, G. (2007). *Kıdem Tazminatı: Türkiye ve Kanada Örneği* (Basılmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ünal, A. (2005), Yeni İş Kanunu ve Kıdem Tazminatı Fonu Tartışmaları, *Uludağ Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 6, Sayı: 8.

Ünsal, E. (Şubat 2008). Kıdem Tazminatı Fonu Yasa Tasarısı Taslağı Konusunda Bazı Düşünceler, *TÜHİS İş Hukuku ve İktisat Dergisi*, Cilt: 21, Sayı: 2-3, s. 31-39.

Waller, D.,L. (2008), *Statistics for Business*, Jordan Hill, Oxford.

www.tcmb.gov.tr

portal.muhasibat.gov.tr

www.sgk.gov.tr

www.tuik.gov.tr

ÖZGEÇMİŞ

UMUT UYAR

Doğum Tarihi: 27.03.1985

Medeni Hali: Bekar

Servergazi Mah. 105 Evler Sitesi B/2 Blok Kat:1 No:1 DENİZLİ

Cep Tel: 0536 556 20 53 – 0554 781 84 81

Ev Tel: 0258 373 06 92

E-Posta: umutuyar@hotmail.com, uuyar@pau.edu.tr

EĞİTİM BİLGİLERİ

- 2009- Halen Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Muhasebe&Finansman Tezli Y.Lisans Programı
- 2003–2007 Pamukkale Üniversitesi İşletme Bölümü Akademik Ortalama – 3.36/4.00 Bölüm Birincisi
- 1999–2003 TEV Anadolu Lisesi DENİZLİ

İŞ DENEYİMİ

- Nisan 2009 – Halen Pamukkale Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Araştırma Görevlisi
- 2007- 2009 Pekdemir Çiftliği Alışveriş Merkezleri Ltd Şti, Pekdemir AVM İdari İşler Yöneticisi

BECERİ VE YETENEKLER

Bilgisayar Bilgisi

İşletim Sistemleri : DOS, MS Windows
 Paket Programlar : MS Office, SPSS, Adobe Photoshop, Macromedia Freehand MX

İngilizce (UDS) : 66,750 (Mart 2010)
 ALES : 79,878 (Mayıs 2008)