

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜNDE MEYDANA
GELEBİLECEK YANLIŞLIKLAR VE ORTAYA
ÇIKARILMASI**

İbrahim Halil GÜLYAPRAĞI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Banu Tarhan MENGİ**

İSTANBUL, 2018

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜNDE MEYDANA
GELEBİLECEK YANLIŞLIKLAR VE ORTAYA
ÇIKARILMASI**

**İbrahim Halil GÜLYAPRAĞI
(Enstitü No:162008020)**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Banu Tarhan MENGİ**

İSTANBUL, 2018

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜNDE MEYDANA
GELEBİLECEK YANLIŞLIKLAR VE ORTAYA
ÇIKARILMASI**

**İbrahim Halil GÜLYAPRAĞI
(Enstitü No:162008020)**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

**Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :
Tezin Savunulduğu Tarih : 17.05.2018**

**Tez Danışmanı : Doç. Dr. Banu Tarhan Mengi
Marmara Üniversitesi**

Diğer Jüri Üyeleri :

**Dr. Öğretim Üyesi Hüseyin Mert
Okan Üniversitesi**

**Doç. Dr. Hakan Taştan
Okan Üniversitesi**

İstanbul, 2018

ÖNSÖZ

İşletmelerde personel ve ücret döngüsü, işe alım süreci ve personelin ücretinin ödenmesi işlemlerinden oluşmaktadır. İşletmelerin kurumsallaşma sürecinde çok önemli aşamalardan biri olan personel ve ücret döngüsü, işletmeler açısından ayrı bir öneme sahiptir. Ekonomik açıdan büyüyen işletmelerde özellikle kurumsallaşma ile birlikte personel istihdamı ücretlerin ödenmesi süreçleri işletmeler açısından önemi artan bir konu olmuştur. Bu yüzden işletme yönetimi tarafından belirlenen personel istihdamı ve ücretlerin ödenmesi süreçlerinin işletme amaçları doğrultusunda planlanması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Doğru bir biçimde işleyen bir personel ücret döngüsü işletmelerde bu alanlarda ortaya çıkması muhtemel hata ve hilelerin gerek önlenmesi gerekse mümkün olduğunca hızlı biçimde ortaya çıkarılabilmesi açısından da büyük önem arz etmekte ve işletmeleri bu konuda meydana gelebilecek zararlardan da koruma imkanı sunmaktadır.

Bu çalışmamda beni teşvik ederek, destekleyen ve güvenini hiçbir zaman eksik etmeyen çok kıymetli hocam Doç. Dr. Banu Tarhan Mengi'ye katkılarından dolayı teşekkür ediyorum.

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ.....	İ
İÇİNDEKİLER.....	İİ
SAYFA NO.....	İİ
ÖZET	Vİİ
ABSTRACT	Vİİİ
KISALTMALAR.....	İX
TABLO LİSTESİ	Xİ
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. ÜCRET VE ÜCRET BORDROSU KAVRAMLARI.....	2
2.1. ÜCRETİN TANIMI VE ÖNEMİ	2
2.1.1 Ücretin Tanımı	2
2.1.2. Ücretin Ekonomik Yönü.....	3
2.1.3. Ücretin Çalışanlar Açısından Önemi	4
2.1.4. İşverenler Açısından Ücretin Önemi.....	4
2.2. ÜCRETİN UNSURLARI	4
2.2.1. Ücretin Bir İş Karşılığında Ödenmesi.....	5
2.2.2. Ücretin Para Olarak Ödenmesi	5
2.2.3. Ücretin İşveren ya da Üçüncü Kişiler Tarafından Yapılması	6
2.3. ÜCRET İLE İLGİLİ KAVRAMLAR.....	7
2.3.1. Dar(Çıplak) Anlamda Ücret.....	7

2.3.2. Geniş(Giydirilmiş) Anlamda Ücret	8
2.3.3. Brüt Ücret- Net Ücret	8
2.3.4. Aylık(Maktu) Ücret.....	8
2.3.5. Asgari Ücret.....	9
2.4. İŞ KANUNUNDA ÜCRET TÜRLERİ	10
2.5. ÜCRET İLE İLGİLİ HESAPLAMALAR.....	14
2.5.1. Gelir Vergisi Kesintisi.....	14
2.5.1.1. Gelir Vergisi Kesintisini Belirleyen Unsurlar	14
2.5.1.1.1. İstisna ve Muafiyet.....	14
2.5.1.1.2. İndirimler	15
2.5.1.1.2.1. Asgari Geçim İndirimi(AGİ)	16
2.5.1.1.2.2. Sakatlık İndirimi	16
2.5.1.2. Gelir Vergisinin Hesaplanması ve Oranlar.....	17
2.5.2. Damga Vergisi Kesintisi	17
2.5.2.1 Damga Vergisinin Hesaplanması ve Oranları	18
2.5.3. Sosyal Sigorta Prim Kesintisi.....	20
2.5.3.1. Prime Esas Kazanç	20
2.5.3.2. Prime Esas Kazanç İstisnaları	20
2.5.3.2.1. Kıdem Tazminatı	21
2.5.3.2.2. İhbar tazminatı	21
2.5.3.2.3. Aynı Yardımlar	22
2.5.3.2.4. Yolluk(Harcırah) Yardımları	22
2.5.3.2.5. Çocuk ve Aile Yardımları.....	22
2.5.3.3 Sosyal Sigorta Prim Oranları ve Hesaplanması.....	23
2.5.4. İşsizlik Sigortası Prim Kesintisi	24
2.5.4.1 İşsizlik Sigortası Prim Oranları ve Hesaplanması	24
2.5.5. Sosyal Güvenlik Destek Primi Kesintisi	25
2.5.5.1 Sosyal Güvenlik Destek Primi Oranı ve Hesaplanması	25
2.6. ÜCRET BORDROSUNUN TANIMI VE ÖNEMİ	26
2.6.1. Ücret Bordrosu Yükümlülükleri	26
2.6.2. Ücret Bordrosunun Şekli.....	27
2.6.2.1. Ücret Bordrosunda Bulunması Gereken Asgari Bilgiler	27
2.6.2.2. Ücret Bordrosunun Eksik Düzenlenmesinin Sonuçları	30
2.6.2.3. Ücret Bordrosunun Yanıltıcı Biçimde Düzenlenmesi	31
2.6.3. SGK Mevzuatında Ücret Bordrosu	32
2.6.4. İş Kanununda Ücret Bordrosu	33
2.6.5. Vergi Mevzuatında Ücret Bordrosu	34
BÖLÜM 3. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE DÖNGÜ KAVRAMI	36
3.1. KONTROL KAVRAMI	36

3.2. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE ÖNEMİ	39
3.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİ OLUŞTURAN UNSURLAR.....	39
3.3.1. Kontrol Ortamı.....	40
3.3.2. Risk Değerlendirmesi.....	41
3.3.3. Kontrol Faaliyetleri.....	42
3.3.4. Bilgi ve İletişim	42
3.3.5. İzleme	43
3.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİLERİ.....	44
3.4.1. İç Kontrolün - Yönetime İlişkisi	44
3.4.2. İç Kontrol - İç Denetçi İlişkisi	45
3.4.3. İç Kontrol - Bağımsız Denetçi İlişkisi.....	46
3.5. DÖNGÜ KAVRAMI VE KULLANILAN DÖNGÜLERİN FAYDALARI.....	48
BÖLÜM 4. PERSONEL ÜCRET DÖNGÜSÜ	50
4.1. PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜNE GENEL BAKIŞ	50
4.2. PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜNDE KONTROLLER	51
4.3. PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜ SÜRECİNDE KULLANILAN BELGELER.....	53
4.3.1. İş Başvuru ve Bilgi Formu.....	53
4.3.2. Çalışılacak İşin Genel Özellikleri	54
4.3.3. Çalışma Zaman Kartları	54
4.3.4. Ödeme Belgeleri	55
4.3.5. Bordro Bilgileri.....	55
4.4. PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜNÜN UYGULANMASI.....	56
4.4.1. İşe Alma.....	56
4.4.2. Ücretin Belirlenmesi ve Bordro Hazırlama	58
4.4.3. Ödeme.....	59
4.4.4. Vergi ve Primlerin Ödenmesi.....	59
4.5. PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜNDE MADDİLİK TESTLERİ	60

BÖLÜM 5. YANLIŞLIK KAVRAMI VE PERSONEL VE ÜCRET

DÖNGÜSÜNDE MEYDANA GELEBİLECEK

YANLIŞLIKLARIN ORTAYA ÇIKARILMASI..... 63

5.1. YANLIŞLIK KAVRAMI 63

5.1.1. Hile Kavramı ve Tanımı 63

5.1.2. Hile Üçgeni..... 65

5.1.3. İşletme İçi Hile Türleri 67

5.1.3.1. Çalışan Hileleri..... 68

5.1.3.2. Yönetim Hileleri..... 69

5.1.3.3. Yolsuzluk 70

5.1.4. Hilenin Yapılma Süreci..... 70

5.1.5. Hileye Karşı Alınması Gereken Önlemler 70

5.1.6. Hata Kavramı ve Tanımı..... 71

5.2. ÜCRET BORDROSU YANLIŞLIKLARI VE YAŞANAN

RİSKLER..... 73

5.2.1. Ücret Bordrosu Hataları..... 73

5.2.1.1. Bordroda Bulunması Gereken Bilgilerde Eksiklik 74

5.2.1.2. Ulusal Bayram ve Genel Tatil Günü Çalışma Ücretinin Hatalı Hesaplanması 76

5.2.1.3. AĞİ Hesaplamalarıyla ilgili Hatalar..... 79

5.2.1.4. Kıdem ve İhbar Tazminat Hesaplarının Hatalı Yapılması 83

5.2.1.5. Fazla Mesailerin Yanlış Hesaplanması 89

5.2.2. Bordro Sürecinde Yapılabilecek Hileler 90

5.2.2.1. Fazla Mesai Sütununun Bordroda Boş Bırakılması 91

5.2.2.2. Ücretlerin Bordroda Düşük Gösterilmesi 92

5.2.2.3. Bordrolardaki Saat ve Ücretlerde Sahtecilik 93

5.2.2.4. Bordrolardaki Hayali Çalışanlar..... 94

5.2.2.5. Gereksiz Fazla Mesailer 96

5.3. BORDRO DÖNGÜSÜ DENETİMİ 98

5.3.1. Ay İçerisindeki İşlemlerin Kontrolü..... 98

5.3.1.1. Normal Çalışan Emekli Çalışan Ayrımı..... 102

5.3.1.2. İşçi Haklarının Tamamıyla Bordroda Yansıtılması..... 107

5.3.2. Aylık Sigorta Prim ve Hizmet Belgeleri 109

5.3.3. Bordroların Kanunlara Uygunluğunun Denetimi 113

BÖLÜM 6. ÖZEL BİR ŞİRKETTE PERSONEL VE ÜCRET	
DÖNGÜSÜNDE YAPILAN YANLIŞLIKLAR VE	
ORTAYA ÇIKARTILMASI.....	120
6.1. UYGULAMANIN AMACI	120
6.2. ŞİRKET İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....	120
6.3. ŞİRKET İÇERİSİNDEKİ PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜ	
SÜRECİ VE DENETİMİ	123
BÖLÜM 7. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	130
KAYNAKÇA	132
ÖZGEÇMİŞ.....	145

ÖZET

PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜNDE MEYDANA GELEBİLECEK YANLIŞLIKLAR VE ORTAYA ÇIKARILMASI

İşletmeler günümüzde faaliyetlerine devam ederken pek çok riskle de mücadele etmek zorunda kalmaktadırlar. Karşı karşıya kalınan riskleri ortaya çıkaran yanlışlıklar gerek işletme çalışanları gerekse işletme dışı diğer kişiler tarafından yapılabilmektedir. Bu yanlışlıklar işletmelerin çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmasıyla ve maddi /manevi zararlara uğramasıyla sonuçlanmaktadır.

Personel ve ücret döngüsünde ortaya çıkan yanlışlıklar, çalışanların bilgisizliği, dikkatsizliği veya özensizliğinden kaynaklanabileceği gibi, işletme çalışanları tarafından yapılan hileli işlemler nedeniyle de meydana gelebilmektedir. İşletmenin iç kontrol sistemindeki bir açıklık ya da iç kontrol sisteminin yetersizliği nedeniyle önlenemeyen ve ortaya çıkarılmayan bu hata ve hileler işletmelere önemli zararlar vermektedir.

Bu çalışmada personel ve ücret döngüsünde meydana gelebilecek yanlışlıklar, bu yanlışlıkların önlenmesi ve ortaya çıkarılması detaylı biçimde incelenmiştir. Ücret kavramı ile ilgili genel bilgiler verildikten sonra, ücret bordrosu ile ilgili tanımlamalar kanunlar çerçevesinde ele alınmıştır. Daha sonra işletmelerdeki iç kontrol sistemi ile ilgili açıklamalar yapılmış, iç kontrol sisteminin işletmelerde meydana gelebilecek yanlışlıklar üzerindeki etkisi açıklanmıştır. Personel ve ücret döngüsü ile ilgili genel bilgilerin verilmesinin ardından, çalışmanın son bölümünde ücretlerle ilgili yanlışlıklar detaylı biçimde ele alınmış olup, yanlışlıkların ortaya çıkarılması ve önlenmesi için yapılması gerekenler bir örnek uygulama ile ele alınmıştır.

Anahtar kelimeler : Ücret, Ücret Bordrosu, İç Kontrol, Hata, Hile
Tarih :

ABSTRACT

DETECTION OF ERRORS AND FRAUD IN THE PAYROLL AND PERSONNEL CYCLE

Nowadays,while businesses are continuing their activities, they have to struggle with many risks. The mistakes that are exposed to the risks faced can be made by people work in company or other people. These inaccuracies result in businesses facing various sanctions and suffering material/ moral damages.

The mistakes that occur in personnel and wage cycle can be caused by the ignorance, carelessness or lack of knowledge of the employees, as well as due to fraudulent transactions made by the employees of the business. These mistakes and tricks which can not be prevented or unstoppable due to an openness in the internal control system of the company or the inadequacy of the internal control system, cause significant damage to the business.

In this study, the mistakes that may occur in personnel and wage cycle, prevention and identification of these mistakes are examined in detail. After giving general information about the wage concept, the definitions related to the wage payroll have been handled within the framework of the laws.Later, explanations were made about the internal control system in the business and the effect of the internal control system on the mistakes that may occur in the business is explained. After giving general information about the personnel and wage cycle, in the last part of the study, the mistakes related to wages have been handled in detail, and the necessary

things to be done in order to find out and prevent mistakes are handled with a sample application.

Key words: Wage, Wage Payroll, Internal Control, Mistakes, Trick

Date:

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners(Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği)
AGİ	: Asgari Geçim İndirimi
AİP	: Analitik İnceleme Prosedürleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants(Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
BES	: Bireysel Emeklilik Sistemi
COSO	: The Committe of Sponsoring Organization (Sponsorluk Örgüt Komitesi)
ÇSGB	: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GSS	: Genel Sağlık Sigortası
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
INTOSAI	: Uluslararası Sayıştaylar Birliği
İK	: İnsan Kaynakları
İKY	: İnsan Kaynakları Yönetimi
ILO	: International Labour Organization(Uluslararası Çalışma Örgütü)
İSMMMOM	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
PEK	: Prime Esas Kazanç
SGDP	: Sosyal Güvenlik Destek Primi

SGK	: Sosyal Güvenlik Kanunu
SSGSSK	: Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
SSK	: Sosyal Sigortalar Kanunu
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu



TABLO LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 1 : 2018 Asgari Geçim İndirimi Tutarları	: 16
Tablo 2 : 2018 Sakatlık İndirim Tutarları	: 17
Tablo 3 : 2018 Gelir Vergisi Oranları	: 17
Tablo 4 : SGK Prim Kesinti Oranları	: 20
Tablo 5 : 2018 Yılı Sigorta Primi Alt ve Üst Sınırlar	: 23
Tablo 6 : 2018 Yemek Çocuk ve Aile Yardımları Tutarları	: 24
Tablo 7 : Ücret Bordrosunda Bulunması Gereken Asgari Bilgiler	: 30
Tablo 8 : Hile Üçgeni	: 66
Tablo 9 : Hile Türleri	: 68
Tablo 10 : 2018 Yılı Asgari Geçim İndirimi Hesaplama	: 83





BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Günümüzde, işletmeler üzerinde yapılan yanlışlıkların verdiği zararlar ekonomik sistemleri olumsuz yönde etkilemektedir. Yapılan bu yanlışlıklar çeşitli hata ve hilelerden oluşmaktadır. Bu yanlışlıklarla ilgili olarak yapılan mücadelede yapılan çalışmalar bu yanlışlıkları tam anlamıyla ortadan kaldırmamaktadır. Bunun nedeni ise işletmelerde yapılan hata ve hileleri yapmanın çeşitli yollarının olması ve işletmelerdeki zayıf iç kontrol sistemlerinden kaynaklanmaktadır. İşletme çalışanlarından bazıları düşüncelerini ve yeteneklerini kötü niyetle kullanması sonucunda yanlışlıklar ortaya çıkmakta bunun sonucunda ise işletmeler maddi ve manevi zararlarla karşı karşıya kalmışlardır. Yapılan yanlışlıkların önüne geçebilmek amacıyla her işletme kendi iç kontrol sistemlerini oluşturmakla birlikte, kimi zaman iç kontroller yeterli düzeyde olduğundan dolayı yapılacak olan yanlışlıkların önü kapanmış, kimi zaman ise iç kontrol sistemlerinin yetersiz olması sonucunda yapılan yanlışlıkların yapılması kolaylaşmıştır. İç kontrol sistemlerinin yeterli düzeyde olması işletmede yapılan yanlışlıkları yüzde yüz engelleyememektedir. Çünkü hata ve hileleri yapmak için en ufak fırsatı değerlendiren hilekarlar yapmak istediklerini başarılı bir şekilde yapmaktadır.

Bu tez çalışmamızın amacı, personel ve ücret döngüsünde personelim işe alınması ve ücretinin ödenmesi süreçlerinde meydana gelen işlemlerin hangi süreçlerden oluştuğu ve işletmelerin geleceği açısından ne kadar önemli ve gerekli olduğunu belirlemek olup, yapılabilecek yanlışlıkların ortaya çıkarılması ve yanlışlıklar sonucunda işletmelerin karşı karşıya kalacakları yaptırımların tespit edilmesidir.

BÖLÜM 2.ÜCRET VE ÜCRET BORDROSU

KAVRAMLARI

2.1.ÜCRETİN TANIMI VE ÖNEMİ

2.1.1 Ücretin Tanımı

Ücret kavramı çok boyutlu bir kavram olmasından dolayı, etki ettiği her alanda bölgelere, sektörler ve ülkelere göre farklı anlamlar yüklenmiş bunun sonucu olarak ücrete ilişkin değişik tanımlamalar ortaya çıkmıştır. Ücret, işgörenlerin çalışması sonucu elde ettikleri maddi ve maddi olmayan bütün menfaatlerdir. Para ile ödenen ve para cinsinden ölçülebilen maddi karşılıkları ifade etmek için de kullanılabilir(Mucuk, 2008, 342).

Yaşamını sürdürmek zorunda olan insanlar ihtiyaçlarını karşılamak için çalışmak zorundadırlar. Maddi ya da manevi olan bu ihtiyaçlara bakıldığında maddi ihtiyacın karşılanabilmesi için bir gelire ihtiyaç duyulmaktadır. Bu da insanların çalışmasını zorunlu hale getirmektedir(Topalhan, 2014, 26-27).

Ücret ekonomik ve toplumsal olaylarda çeşitli kesimler tarafından açıklanmış ve çeşitli tanımlamalarla ifade edilmiş olan bir kavramdır. Genel olarak iktisadi açıdan; “emeğin fiyatı”, çalışan açısından bir gelir unsuru olmasının yanında işveren açısından bir maliyet unsuru olarak açıklanmaktadır. Ücretle ilgili yapılan açıklamalar ve sunulan görüşler ise ücretin gelir ve maliyet unsurları dikkate alınarak yapılmıştır(Talas, 1997, 34) (Zaim, 2005, 71-72).

Ücret, ekonomik bakımdan çalışanın bakmakla yükümlü olduğu ailesi için bir gelir kaynağı olduğundan dolayı önem kazanmıştır. Bu bakımdan ücret çalışan kesimin hayat seviyesi ve satın almadaki gücünü gösteren bir özelliğe sahiptir. Böylece ücretlerin artması çalışanın hayat seviyesini arttırıp satın alma gücünü kuvvetlendirecektir(Zaim, 1974, 8). O halde, ücret kavramı sadece ekonomik

bakımdan açıklanan bir kavram olmayıp, önemli bir sosyal yöne de sahiptir. Bu da gelir dağılımında adalet kavramının önem kazanmasını sağlamıştır.

Ücret kavramına kanunlarımızda da yer verilmiştir. 1982 Anayasa'sında 55. maddesinde ücretin emeğin karşılığı olduğu belirtilmiştir. “Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre yapılan bir ödemenin ücret olarak ele alınıp alınmayacağı çeşitli unsurlara bağlıdır. Bunlardan biri, ücretin bir iş ve bir hizmet karşılığı ödenmesidir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre ödeme bir iş karşılığı yapılmamışsa ücret olarak kabul edilmemektedir.

İş Kanunu'nda ücret, hizmet akdinin temel unsuru olması ve devlet müdahalesi ve toplu iş sözleşmeleri ile korunması nedeniyle ele alınmıştır. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 32/1. maddesine göre ücret, “genel anlamda bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutar” olarak tanımlanmıştır.

2.1.2. Ücretin Ekonomik Yönü

Ücretin ekonomik yönü çalışanı en çok ilgilendiren yanıdır, çünkü çalışanlar ihtiyaçlarını aldıkları ücretlerle karşılamaktadır. Bu nedenle işletmelerin çalışanlarına ihtiyaçlarını karşılayabileceği seviyede ücret ödemesi yapması, işletme yönetiminin temel amacıdır(Ataay,1985, 30).

Bu nedenle hakkaniyet gereği çalışanlara ödenecek ücretlerin işletme imkânları ölçüsünde ve ülkenin sosyal ve ekonomik durumu da göz önüne alınarak çalışanın rahat bir hayat sürmesine yetecek seviyede tespit edilmesi gerekmektedir.

2.1.3. Ücretin Çalışanlar Açısından Önemi

İşletme çalışanları, emekleri ile üretime katılmaktadırlar. Emeklerinin karşılığı olarak ise işverenden elde ettikleri ücretler onların tek gelir kaynağıdır. Çalışma hayatı boyunca işçiler yaşamlarını sürdürebilmek için çalışmakta olup ücret geliri elde etmektedirler. Bu da ücretin çalışanlar açısından önemini arttırmaktadır.

2.1.4. İşverenler Açısından Ücretin Önemi

Ücret iş yapmanın bir maliyet unsuru olarak işverenler açısından önemli bir kavramdır. İşverenlerin çalışanlara verdiği ücret, işletmeler açısından önemli bir maliyet unsurudur.

Bu sebeplerden dolayı çalışma yaşamında sürekliliğin sağlanması ve verimliliğin artmasına bağlı olarak işletmeler açısından kar maksimizasyonunun da sağlanması için işletme yönetimlerinde üzerinde titiz bir şekilde durulmuş olup, geliştirilen ücret politikaları ile işletme hedeflerini gerçekleştirmişlerdir(Ataay, 1985, 31-32).

2.2. ÜCRETİN UNSURLARI

Bir ödemenin ücret ya da başka bir gelir unsuru olarak sayılabilmesi için gelir vergisi bakımından vergilendirilip vergilendirilemeyeceği için bazı tespitlerin yapılması gerekmektedir. Vergilendirme anlamında ücret adı altında yapılan her türlü ödeme gelir vergisi kapsamına girmekte ve kaynağını oluşturmaktadır. GVK 'da yer alan tanıma göre bir ödemenin ücret sayılabilmesi için(Gib, 2016, 2):

- İşverene tabi olarak çalışma
- Çalışmanın belli bir işyerine bağlı olarak yapılması
- Çalışma karşılığı bir ödeme yapılması gerekmektedir.

İş Kanunu'nun 32. maddesinin 1. fıkrasında yapılmış olan tanıma göre ücretin 3 unsuru bulunmaktadır. Bunlar;

- Bir iş karşılığında ödenme
- Para ile ödeme
- İşveren ya da üçüncü kişiler tarafından ödenmesi

2.2.1. Ücretin Bir İş Karşılığında Ödenmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ifade edildiği gibi ücretin unsurlarından biri de bir iş karşılığında ödenmesidir. İşveren tarafından ücret olarak verilecek olan gelirin mutlaka ifa edilmiş ya da edilecek bir hizmet karşılığında verilmesi gerekmektedir.

Bir ödemenin hizmet karşılığında yapılıp yapılmadığı konusunda ise İş Kanunu ve İş sözleşmesi devreye girmektedir. Ücret gelirinden söz edebilmek için mutlaka işçi ile işveren arasında yazılı bir sözleşme olmak zorundadır.

İş Kanunu bir iş karşılığı olmadan yapılan ücretlerden söz etmiştir. Bunlar 'sosyal ücret' olarak ifade edilmektedir. Bir iş ya da hizmet karşılığı olmadan yapılan ücret ödemeleri hafta tatili, ulusal bayramlar, genel tatiller, yıllık izinli günler sayılabilmektedir. İşverenin hizmet karşılığı olmadan yapmış olduğu bu türden ödemelere sosyal ücret adı verilmektedir. Bunların dışında kanunlarda da anlaşıldığı üzere işçinin çalışmadan alabileceği bir ücret bulunmamakta olup işverenin işçiye çalışmadan ücret ödemesi yapması mümkün olmayıp aksi durumda yapılan ödeme ücret olarak nitelendirilmeyecektir(Aktay vd, 2009, 130).

2.2.2. Ücretin Para Olarak Ödenmesi

İşveren ya da üçüncü kişiler tarafından çalışana ödenen ücret geliri para olarak ödenmelidir. Ödeme Türk parası ile yapılmalıdır. Ödenen ücretin yabancı para cinsinden ödenmesi işçi ve işveren tarafından karşılıklı olarak kararlaştırılmışsa ödemenin yapılacağı gündeki kur baz alınır ve Türk lirası ile ödenir. Çalışana yapılan ücret niteliğindeki her çeşit ödeme (prim, ikramiye) yine aynı şartlara sahiptir(ÇSGB, 2013, 5).

Çalışanın yaptığı hizmetin sonucu olarak işveren tarafından verilen ücretin para ile ödenmesi zorunluluğu işçi ve işveren açısından önemlidir. Bu sayede işverenin aynı olarak ödeme yapmasına imkân veren sistemler sonucunda ortaya çıkan sakıncalar yok edilmiştir.

İş Kanunu'nda bu konuyla ilgili olarak yapılan düzenleme 32. madde ile şöyle açıklamıştır; “ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkak kural olarak, Türk parası ile işyerinde veya özel olarak açılan bir banka hesabına ödenir.” şeklinde açıklanmıştır. Buna göre çalışana, ücreti para yerine geçen mal veya eşya ile yani aynı olarak ödenemeyecektir. Bu madde hükmüyle işçinin zarara uğramasının önüne geçilmek istenmiştir.

2.2.3. Ücretin İşveren ya da Üçüncü Kişiler Tarafından Yapılması

Ücretin unsurlarından sonuncusu ise ücretin işveren ve üçüncü kişiler tarafından ödenmesidir. Yani ücret işverenle beraber istisnai olarak üçüncü bir kişi tarafından da ödenebilmektedir.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda da bu konuda hüküm bulunmaktadır. Borçlar Kanunu'nun 83. maddesinde; Borcun, bizzat borçlu tarafından ifa edilmesinde alacaklının menfaati bulunmadıkça borçlu, borcunu şahsen ifaya mecbur değildir.” şeklinde ifade edilmiştir. Borçlar Kanunu'nda yer alan bu madde ücretin ödenmesi şeklini belirlemiştir. Ücretin üçüncü kişiler tarafından da ödenebilmesi sağlanmıştır.

İş Kanunu'nda ücretin işveren veya üçüncü kişiler tarafından ödenmesi ücretin unsurunu oluşturmaktadır. İşverenin iş sözleşmesinden doğan temel borcu olan ücretin ödenmesi İş Kanunu 32. maddesine göre, işveren dışında üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ifade edilen tutardır.

2.3. ÜCRET İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Ücret kavramı çok karmaşık bir kavram olması nedeniyle farklı şekillerde tanımlamaları yapılmaktadır. Ücret kavramının anlaşılmasının sağlanması amacıyla ücret kavramı çeşitli şekillerde ifade edilmektedir. Dar anlamda(çıplak) ücret, Geniş anlamda(giydirilmiş) ücret, Nominal ücret, Brüt ücret, Net ücret, Asgari ücret, Aynı ve nakdi ücret gibi ücret çeşitleri bulunmaktadır(Aksoy,2010, 82).

Ancak uygulamada en çok kullanılanlara baktığımızda bazılarının önem kazandığı görülmekte olup aynı zamanda açıklanması gereği duyulmaktadır.

2.3.1. Dar(Çıplak) Anlamda Ücret

Yapılan işin karşılığında ödenen asıl ücrete denir. Asıl, temel, çıplak ücret olarak ifade edilen ücrettir. Dar anlamda ücret belirli bir zaman diliminde üretilen miktarın parasal karşılığını ifade etmektedir(Demir, 2005, 102).

İş Kanunu 8. maddesi temel ücretin varlığı halinde ücret eklerinin olmasından bahsetmektedir, yani temel ücretin dışındaki diğer ödemeleri ücret eki olarak ifade etmektedir.

Düzenlenen haller dışında işçinin haklarına ilişkin olarak ücretin temel alınarak yapılması esas benimsenmiştir. Örneğin, işçi ücretlerine yapılacak zamlarda temel ücret baz alınarak yapılmalıdır. İkramiye, yıllık izin, hafta tatili ücreti, ulusal bayram ve genel tatillerde yapılan ücret hesaplamalarında dar anlamda ücret söz konusu olmaktadır.

2.3.2. Geniş(Giydirilmiş) Anlamda Ücret

Geniş anlamda ücret kavramı giydirilmiş ücret olarak ifade edilmektedir. Giydirilmiş ücret ise asıl ücret geliri ile birlikte ücret ekleri ile aynı ve nakdi sosyal ödemelerin toplamını ifade eder(Demir, 2005, 102).

Giydirilmiş ücret çalışanın bir aylık ücreti ile o işyerinden sağlanan parayla ölçülebilen, sürekli menfaatlerin toplamı ile de ifade edilmektedir. Kişinin almış olduğu son brüt ücret tutarına ek olarak düzenli şekillerde verilen ödemelerin tümü olarak ifade edilmektedir. Kıdem tazminatının hesaplanmasında dikkate alınan ücrettir.

Geniş anlamda ücret İş Kanunu'nda düzenlenen hallerde söz konusu olmaktadır. İş kanununun 32. maddesinde iş sözleşmesi sona erdiğinde asıl ücret ile işçinin kazandığı diğer menfaatlerin de tam ödenmesi esası benimsenmiştir. Geniş anlamda ücret, işçinin asıl ücretine ek olarak aldığı ücret benzeri ödemeler ile aynı ve nakdi yardımlardan oluşmaktadır.

2.3.3. Brüt Ücret- Net Ücret

İş Kanunu'nun 32. maddesinde brüt ücret ve net ücret kavramlarına yer verilmiştir. Brüt ücret, yürürlükte bulunan hükümlere göre vergi, sosyal güvenlik primi gibi kanuni kesintiler yapılmadan önceki ücrettir.

Net ücret ise belirtilen kanuni kesintiler yapıldıktan sonra kalan tutar yani işçinin eline geçen tutar olarak ifade edilmektedir.

2.3.4. Aylık(Maktu) Ücret

Ücretin maktu olarak ödenmesi her ay sabit olarak izin olsun ya da olmasın hastalık olsun ya da olmasın veya herhangi bir sebep olsun ya da olmasın hafta tatili, ulusal bayram ve genel tatil gibi ücretlerin de içinde olduğu tutardır. Bu türden ücret

ödemelerinde çalışanın eline her ay sabit bir tutar geçmiş olmaktadır(Şakar, 2010, 657).

2.3.5. Asgari Ücret

Devletin yetkili organlarınca çalışana ödenecek olan en az ücretin saptanması olarak tanımlanmaktadır. 25540 sayılı Asgari Ücret Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesine göre asgari ücret, “işçilere normal bir çalışma günü karşılığı ödenen ve işçinin gıda, konut, giyim, sağlık, ulaşım ve kültür gibi zorunlu ihtiyaçlarını günün fiyatları üzerinden asgari düzeyde karşılamaya yetecek ücrettir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Asgari ücret çalışan ve ailesinin ekonomik ve sosyal koşullara göre insanca yaşamasını sağlayacak insanlık onuruyla bağdaşacak olan ücret olarak ifade edilir. Asgari ücret kişilerin yaşama ve çalışma şartlarının düzelmesini sağlamaya yönelik olan ücrettir(İzmirlioğlu, 2010, 29).

Anayasamızın 55. maddesinde, “devlet, çalışanlarının yaptıkları işe uygun, adaletli bir ücret almaları için gerekli tedbirleri alır. Asgari ücretin tespitinde çalışanların geçim şartı ile ülkenin ekonomik ve sosyal yönü göz önünde bulundurulur.” ifadesi yer almaktadır.

İş Kanunu'nun 39. maddesinde; iş sözleşmesi ile çalışan ve bu kanun kapsamında olan veya olmayan her türlü işçinin ekonomik ve sosyal durumlarının düzenlenmesi için Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca Asgari Ücret Tespit Komisyonu aracılığı ile ücretlerin asgari sınırları en geç iki yılda bir belirlenir. Komisyon kararları kesindir. Kararlar resmi gazetede yayınlanır.

ILO'ya göre asgari ücret, işçiye uygun yaşama normları sağlayacak bir ücretin garanti edilmesidir. Asgari ücret ödenebilecek olan en düşük ücrettir şeklinde açıklanmıştır.

2.4. İŞ KANUNUNDA ÜCRET TÜRLERİ

İş mevzuatımızda ücretlerin ödenme şekillerinin hangi esaslara göre belirlenip hesap edileceği çeşitli sistemlerle belirlenmektedir. İş Kanunu'nda ücret türleri; Parça başı ücret, akord ücret, götürü ücret ve yüzdelere göre ücret olarak düzenlenmişken, 17.07.1964 tarihli 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 77. maddesinde ücretin yanı sıra; prim, ikramiye, kardan pay alma ve komisyon ücreti şeklinde asıl ücrete ek ücretler düzenlenmiştir.

Bu ücret türlerinden zamana göre ücret, akort ücret ve yüzdeye göre ödenen ücretler uygulamada asıl ücret olarak ödenirken, prim, ikramiye, komisyon ücreti ve kardan pay alma asıl ücretlere yapılan ek ödemeler olarak karşımıza çıkmaktadır(Çelik, 2011, 145).

Asıl ücretlerin başında zamana göre ödenen ücret gelmektedir. Bu ücret türü ise iş yerinde geçirilen zamana bağlı olarak gerçekleşir. Çalışanın belirli bir süre iş yerinde bulunması sonucu kararlaştırılan ücreti alması esasına dayanır. Üretim miktarı verimlilik gibi hususlar dikkate alınmaz(Çetiner, 2007, 84). Bu ücret türü çalışanın performansının etkinliğini dikkate almadığından motive edici bir etkisi yoktur. Bu sistem kullanıldığında çalışanlar çalışmalarını karşılığında alacakları ücretleri önceden bildiklerinden kendilerini güvende hisseder. Bu yönüyle personele alacağı ücretle ilgili olarak bir güvence sağlamaktadır. Bu ücret sisteminin kullanılmasıyla birlikte denetimin iyi olmadığı durumlarda personel tarafından işlerin yavaşlatılması ihtimalinin olduğu ya da çalışanın verimliliğini arttırmaması sakıncalı bir durumun ortaya çıkması sonucunu ortaya çıkarmaktadır(Aksoy, 2010, 116).

Zamana göre ücret sistemi aşağıdaki yerlerde kullanılır:(Ergül, 2006, 97)

- Çeşitli işlerin yapılması gerektiğinde
- Denetim, bekçilik gibi işlerde işçinin bulunmasının gerektiği işlerde
- Hız yerine daha çok dikkat ve özen gerektiren işlerde kullanılabilir.

Ücret sistemlerinden bir diğeri ise parça başı ücrettir. Bu sistemde ise ücret belirlenirken yapılan işin yapılması için belirli bir zaman dilimine bakılmaksızın üretilen parça miktarına bakılmaktadır ve ücret üretilen miktar üzerinden hesaplanmaktadır. Bu ücret sisteminde verime dayalı olarak hesaplanan bu ücret sisteminin son derece adil bir yöntem olduğu görülmektedir. Parça başı ücret sisteminde uygulamada en yaygın kullanımı parça başı(akord) ücrettir. Yapılan ödeme işin sonucuna göre yani işçi tarafından üretilen mal miktarına göre belirlenmektedir. İşin tam karşılığı olması işçi tarafından daha çok çalışmaya neden olduğundan işçinin yıpranması söz konusu olabilmektedir. Ücretin yapılan işin miktarı ile ölçülmesi işveren tarafından işçiye az işin verilmesine neden olması sebebiyle işçi açısından avantajlı bir durum değildir(Çağlayan, 2008, 16).

Parça başı ücretin en önemli özelliği üretim miktarıyla ödenen ücret arasında olumlu bir ilişki bulunmasıdır. Bu sistemde ne kadar çok üretim yapılırsa o kadar çok ücret alacağını bilerek hareket eden çalışanı daha fazla üretmeye teşvik eder. Buna bağlı olarak da verimlilik yükselir(Bursal, Ercan, 1999, 137).

Parça başı ücretin avantajları ve dezavantajlarına bakıldığında:(Ergül, 2006, 98)

Avantajları

- İşçi açısından bakıldığında normal üretim düzeyini aşan ve daha çok parça üreten işçiler ürettikleri her bir parçalık fazla üretim başına ücret alacaklarından diğer çalışanlara göre ücretleri artacaktır.
- Çalışmaya özendirici bir yöntem olması yönüyle ise işveren açısından olumludur.

Dezavantajları

- İşçiler arasında bir rekabetin oluşmasına neden olabilir.

- İşveren tarafından üretimin artması istendiğinden fazla üretim sonucu kalitenin düşmesi söz konusu olabilir.
- İşçi tarafından yapacağı her fazla üretim ücret gelirini arttırdığından işçinin fazla çalışma isteği yıpranmasına neden olabilir.
- Parça Başı Ücret sistemi her işletme tarafından kullanılamaz. Bu sistem ancak üretilen birimlerin ölçülmesi veya sayımı kolay olan üretimler için söz konusu olabilmektedir.

Parça Başına Ücret sisteminin zararlarının giderilmesi için ve işçilerin korunmasına yönelik olarak Borçlar Kanunu 411. madde ile bazı düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre işçilerin belli bir miktar işin garanti edilmesini isteme hakkı verilmiştir.

İş Kanunu'nda 24. maddede parça başı ücret ile ilgili düzenlemeye bakıldığında ise ücretin parça başına ya da iş tutarı üzerinden ödenmesine karar verilip işveren tarafından işçiye yapabileceği sayı ve tutardan az işin verilmesi durumunda aradaki farkın zaman esasına göre belirlenerek ödenmesi gerektiği, ödenmediği takdirde işçinin sözleşmeyi feshetme hakkına sahip olduğu belirtilmiştir.

Yüzde usulü ya da götürü ücret sisteminde ise ücretin tamamını ya da belli bir kısmının hizmet alan üçüncü kişiler tarafından yapılan ödemelerin belli bir yüzdesinin kesilmesi sonucu işveren tarafından işçiye ödenmesi olarak ifade edilir. Bu şekilde belirlenmiş ücret sisteminde ücretlerin toplanmasından ve işçilere dağıtılmasından işveren sorumludur(Tuncay, 1991, 286).

İşçiye ödenen ücretlerden asıl ücretin dışında olan yine işveren ya da üçüncü kişiler tarafından kanunlar ve iş sözleşmelerine dayanılarak bazı sebeplerle ve belli isimler altında yapılan ödemeler ek ücret olarak adlandırılmaktadır(Esener, 1978, 165).

İkramiye, işçiye işveren tarafından verilen ek ücrettir. İşçinin işyerinde yapmış olduğu katkıdan dolayı işverenin ise duyduğu memnuniyeti göstermek için

işçi-işveren bağıllığını belirtmek için ya da özel olaylardan dolayı yılbaşı, bayram, doğum günü, işyeri kuruluşu gibi nedenlerle verilen ücrettir(Demir, 2009, 74). İkramiye ödemesi toplu iş sözleşmesi ya da iş sözleşmesiyle ödenme şartı olmadığı sürece işveren ödeyip ödememekte serbesttir. İşveren tarafından tek seferlik verilen ikramiye adı altındaki ödemeler işyeri koşulu olarak değerlendirilemez. İşçinin ikramiye ödemesi isteyebilmesi için işyerinde bir uygulama haline gelmiş olması gerekmektedir(Çelik, 2011, 152).

Prim, işçinin normal şartlarda üstün bir çaba göstermesi sonucu olarak ve sahip olduğu niteliklerden dolayı bir başarı elde ettiği zaman işveren tarafından ödüllendirilmek amacıyla yapılmış olan özel bir ödemedir(Turan, 1993, 93).

Prim ödemesi işçi tarafından üstün gayret sonucunda ödenmesi nedeniyle ikramiye ile karıştırılabilmektedir. Primin, işin gelişmesini sağlamak ve nitelikli işçilere ödenme amacının olması nedeniyle zamana göre ücretin sakıncalarının yok edilmesi amacıyla olması primi ikramiyeden ayırmaktadır(Korkusuz, 2004, 13).

Komisyon, 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 4958 Sayılı Kanunla değişen 77. maddesinde bahsi geçen komisyon ise, işverene iş sözleşmesi ile bağlı bulunan işçinin, yaptığı veya aracılık ettiği iş ve işverene sağladığı çıkar üzerinden belirli bir yüzdenin hesaplanarak işçiye ödenmesi şeklindeki ücrettir(Çağlayan, 2008, 16).

Kardan pay alma, ek ücretler olarak adlandırılan son ücret türüdür. Bu ücret türü işletmenin elde etmiş olduğu kara işçinin belli bir oranda katılması imkânını veren ücret türüdür(Süzek,2010, 313). Kardan pay alma şeklinde yapılan ödemeler işçinin işçi olma sıfatını değiştirmez ya da şirkete ortak olması gibi bir durumu ortaya çıkarmaz. Kardan pay alan işçiler kötü yönetimden dolayı sorumlu olmayacağı da yer almaktadır(Demir, 2009, 144).

2.5. ÜCRET İLE İLGİLİ HESAPLAMALAR

2.5.1. Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'na göre gerçek kişilerin elde etmiş oldukları ücretler ilgili kanun hükümleri uyarınca gelir vergisine tabi tutulmuştur. Ancak ücret gelirin vergilendirilmesinde bazı gelirlerin indirim konusu yapılabileceği ve bazılarının istisna ve muaf tutulabileceği kanunla belirtilmiştir.

2.5.1.1. Gelir Vergisi Kesintisini Belirleyen Unsurlar

Gelir vergisi kesintisini belirleyen unsurlar vergi matrahının azalması ile ödenecek vergi miktarının düşmesi sonucunu meydana getirmektedir. Gelir Vergisi kesintisi çeşitli indirim istisna ve muafiyetler sonucunda söz konusu olabilmektedir. Prim, aidat, hayat sigortası, tazminat ve yardımlar, sakatlık indirimi gibi indirimlerden oluşmaktadır.

2.5.1.1.1. İstisna ve Muafiyet

GVK'da bazı ekonomik ve sosyal nedenlerle gerçek kişilerin elde ettiği bazı gelirler, G.V'den istisna ya da muaf tutulmuştur. Bunlar:

- Köylerde ve son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri,
- Gelir Vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri,
- Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri,
- Köy muhtarları ile köylerin kâtip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri

- Hizmetçilerin ücretleri (hizmetçiler; evlerde, bahçelerde, apartmanlarda dadılık, bahçıvanlık kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.)
- Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamında değildir. GVK'na göre diğer ücretler arasındadır.
- Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde ceza ve ıslah evlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler
 - Çıraklık ve Meslekî Eğitim Kanununa tâbi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.
 - Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla) gelir vergisinden istisna edilmiştir.
 - Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar gelir vergisinden müstesnadır.

2.5.1.1.2. İndirimler

Gerçek kişiler tarafından elde edilen ücretler bilindiği gibi gelir vergisine tabidir. Ücret, Bir işverene bağlı olarak çalışana; hizmet karşılığı verilen para, para yerine geçen değerler ile aynı olarak sağlanan menfaatlerdir. Elde edilen bu ücretler vergilendirilirken safi tutarları üzerinden vergiye tabi tutulur. Ücret gelirinin safi tutarı ise işveren tarafından sağlanan menfaatlerden gerekli indirimler yapıldıktan sonraki kalan tutar olarak adlandırılmaktadır. Ücret gelirinden yapılabilecek indirimler:

- Asgari Geçim İndirimi
- Sakatlık İndirimi
- Şahıs Sigorta Primleri
- Emekli aidatı ve Sosyal Sigorta Primi
- Sendikalara Ödenen Aidatlar

2.5.1.1.2.1. Asgari Geçim İndirimi(AGİ)

Gelir Vergisi Kanunu'na göre asgari geçim indirimi; çalışan işçinin gelirini elde ettiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarı üzerinden mükellefin; kendisi için %50, çalışmayan eşi için %10, ilk iki çocuk için %7,5, üçüncü çocuk için %10 ve diğerleri için %5 oranındadır. AGİ ilgili kanun hükümleri çerçevesinde gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine girmektedir.

Çalışanın asgari geçim indirimden yararlanabilmesi için gelir vergisi kesintisi yapılmak zorundadır aksi takdirde asgari geçim indiriminden yararlanamaz. Örneğin; kapıcıların almış olduğu ücretler gelir vergisinden istisna olduğundan dolayı asgari geçim indiriminden yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.

Tablo 1 : 2018 Asgari Geçim İndirimi Tutarlar

MEDENİ DURUM	AYLIK TUTAR	MEDENİ DURUM	AYLIK TUTAR
Bekar	152,21 TL		
Evli eşi çalışmayan	82,66 TL	Evli eşi çalışan	152,21 TL
Evli eşi çalışmayan 1 çocuklu	205,49 TL	Evli eşi çalışan 1 çocuklu	175,05 TL
Evli eşi çalışmayan 2 çocuklu	228,32 TL	Evli eşi çalışan 2 çocuklu	197,88 TL
Evli eşi çalışmayan 3 çocuklu	258,76 TL	Evli eşi çalışan 3 çocuklu	228,32 TL
Evli eşi çalışmayan 4 çocuklu	258,76 TL	Evli eşi çalışan 4 çocuklu	243,54 TL
Evli eşi çalışmayan 5 çocuklu	258,76 TL	Evli eşi çalışan 5 çocuklu	258,76 TL

2.5.1.1.2.2. Sakatlık İndirimi

Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddesinde belirtildiği üzere, asgari çalışma gücünü belli ölçülerde kaybeden çalışanlar için geçerli sakatlık indirimine ilişkin tutarlar her yıl için belirlenmektedir. Sakatlık derecelerinin tespit şekli ve uygulanması Maliye, Gümrük, Sağlık, Sosyal Yardım ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarınca hazırlanacak olan yönetmelikle belirlenir.

Sakatlık indirimi 3 derecede belirlenir. İlgili kanun hükümleri gereği çalışma kabiliyetinin asgari; %80'ini kaybetmiş kişiler 1. derece sakat, %60'ını kaybetmiş kişiler 2. derece sakat, %40'ını kaybetmiş kişiler 3. derece sakat olarak değerlendirilirler(Gib)

Tablo 2 : 2018 Sakatlık İndirim Tutarları

Birinci Derece Sakatlar	İkinci Derece Sakatlar	Üçüncü Derece Sakatlar
1000 TL	530 TL	240 TL

2.5.1.2. Gelir Vergisinin Hesaplanması ve Oranlar

Gelir Vergisi gelir tutarının(matrah), gelir vergisi oranıyla çarpılması şeklinde hesaplanır. Gelir arttıkça vergi oranı artmaktadır. Gelir vergisi oranları her yıl Maliye Bakanlığı tarafından güncellenir. Belirlenen bu oranlara gelir vergisi dilimleri adı verilir. Gelir vergisi hesaplanırken yıl içindeki matrahlar toplanır ve bu matrah toplamalarına karşılık gelen dilime göre oran belirlenir(Gib)

Tablo 3 : 2018 Gelir Vergisi Oranları

14.800 TL'ye kadar	%15
34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220, fazlası	%20
120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, fazlası	%27
120.000 TL'den fazlasının 120.000 TL'si için 29.280, fazlası	%35

2.5.2. Damga Vergisi Kesintisi

Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre kanuna ekli 1 sayılı tabloya giren kâğıtlar damga vergisine tabidir. Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre “ kâğıtlar terimi ile imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri” ifade eder. Belirtilen şartlara sahip

olan kâğıtların nispi olarak mı maktu olarak mı vergilendirileceği 1 sayılı tabloya bakılarak tespit edilir.

Bir kâğıdın Damga Vergisine tabi olabilmesi için;

- Damga Vergisi Kanununa 1 sayılı tablosunda yazıyor olması gerekmektedir.
- Yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen veya elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belge olmalıdır.
- Bu belgeler herhangi bir hususu ispat edici nitelikte olmalıdır. Söz konusu şartlara sahip olan belgeler damga vergisine tabi olmaktadır. Belirtilen hususları taşımayan belgeler ise damga vergisine tabi olmayacaktır.

2.5.2.1 Damga Vergisinin Hesaplanması ve Oranları

488 sayılı Damga Vergisi Kanununda, tablolarda belirtilen damga vergileri iki türde hesaplanıp tahsil edilmektedir(m.10).

Maktu damga vergisi: Kağıt üzerindeki bedel ne olursa olsun belirli bir TL karşılığı ödenen vergidir.

Nispi damga vergisi: Kağıt üzerindeki bedele 488 nolu Damga Vergisi Kanununun ekli tablolarında belirtilen oranların uygulanması sonucu damga vergisi tutarının hesaplanmasıdır.

Ayrıca ilgili kanunun 14. maddesinin birinci fıkrasında yer alan her bir kağıttan alınacak damga vergisine ilişkin üst sınır yeniden değerlendirilme oranında arttırılmış ve 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren 2.135.949,3 TL olmuştur. 1.1.2018 tarihinden itibaren bazı kağıtlar için uygulanacak olan damga vergisi oran ve tutarları aşağıdaki gibidir:

- 1) Akitlerle ilgili kağıtlar

A) Belli bir parayı ihtiva eden kağıtlar:

- Mukavelenameler, Temliknameler, Taahhütnameler (Binde 9,48)
- Kira mukavelenameleri(mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden (Binde 1,89)
- Kefalet, Teminat ve rehin senetleri (Binde 9,48)
- Fesihnameler (Belli parayı ihtiva eden bir kağıda taalluk edenler dahil) (Binde 1,89)

B) Belli parayı ihtiva etmeyen kağıtlar:

- Tahkimnameler (58,8)
- Turizm işletmeleri ile seyahat acentelerinin aralarında düzenledikleri kontejan sözleşmesi (330,3 TL)

2) Kararlar ve mazbatalar

- Meclislerden, resmi heyetlerden ve idari davalarla ilgili olmayarak Danıştaydan verilen mazbata, ilam ve kararlarla hakem kararları:
 - a) Belli parayı ihtiva edenler (Binde 9,48)
 - b) Belli parayı ihtiva etmeyenler (58,8 TL)

3) Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar

- Makbuz senedi (20,3 TL)
- Taşıma senedi (0,60 TL)
- Konşimentolar, Rehin senedi (12 TL)
- Deniz ödöncü senedi (Binde 9,48)

4) Makbuzlar ve diğfer kağıtlar

- Maaş, ücret, huzur hakkı, ikramiye, harcırah ve tazminat gibi her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar 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 7,59)

2.5.3. Sosyal Sigorta Prim Kesintisi

2.5.3.1. Prime Esas Kazanç

Prime esas kazanç Sosyal Güvenlik Hizmet dökümünde yer alan ve maaşın brüt kazancını ifade eden kazanç tutarıdır. Bu tutar emeklilik hesaplamasında çok büyük bir öneme sahiptir. Emeklilik hesaplanırken ortalama prime esas kazanç hesap edilmektedir. Örneğin; 2018 yılında asgari ücretli birinin maaşı 1.603 TL ise bu ücretlinin prime esas kazancı ise 2.029,5 olarak hesaplamaya yansır.

Tablo 4: 2018 Yılı Sigorta Primi Alt ve Üst Sınırlar

Günlük Kazanç Alt Sınırı	Günlük Kazanç Üst Sınırı	Aylık Kazanç Alt Sınırı	Aylık Kazanç Üst Sınırı
67,63	507,36	2.029,5	15.221,4

Hak edilen ayda prime esas kazançta dâhil edilen ücretlerden bazıları şunlardır;

- Zaman birimine göre: Fazla çalışma, Ulusal Bayram-Genel Tatil, Yıllık izin ücreti
- İş Birimi Esasına göre: Yüzde usulü ile ücret, Profesyonel futbolcuya ödenen ücret
- Zam ve Tazminatlar: İş güclüğü tazminatı, Ağır vasıta tazminatı, Yabancı dil tazminatı, İş riski zammı
 - Huzur Hakları:
 - Sigortalılara istirahatlı iken ödenen ücretler:
 - Prim, ikramiye gibi o ay içinde yapılan ödemeler:
 - İşveren tarafından özel sağlık sigortaları ve BES'e ödenen tutarlar.

2.5.3.2. Prime Esas Kazanç İstisnaları

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na göre: Aynı yardımlar ölüm, doğum, evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev

tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile kurumca tutarları yıllar itibariyle belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortaları ile BES'e ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin %30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları prime esas kazançta tabi tutulmaz. Prime esas kazanç istisnalarından bazıları aşağıda açıklanmıştır.

2.5.3.2.1. Kıdem Tazminatı

Çalışana işveren tarafından tek sefere mahsus olarak verilen kıdem tazminatı prime esas kazançlar içerisinde sayılmamıştır. Kıdem tazminatına hak kazanabilmek için çalışan işçinin en az bir yıl çalışmış olması gerekmekte ayrıca işine işveren tarafından son verilmiş olması gerekmektedir.

Kıdem tazminatı her bir yıl için işçinin bir aylık brüt ücretine ek olarak yemek yardımı, eğitim yardımı, sağlık yardımı, devamlı ödenen primler gibi ödemelerde dikkate alınarak kıdem tazminatı hesaplanır. Kıdem tazminatında binde 7,59 oranında damga vergisi kesintisi yapılır.

2.5.3.2.2. İhbar tazminatı

İş Kanunu 17. maddesinde düzenlenmiş olan ihbar tazminatı ise diğer bir istisnadır. İşçi ile işveren arasında yapılan belirsiz süreli iş sözleşmesinde sözleşmenin feshedilmesi söz konusu olduğunda sözleşmenin feshinden önce diğer tarafa haber verilmesi gerektiği açıklanmaktadır. İşçinin kıdemine göre belli süreler sonunda yapılan akdin feshedilmiş sayılacağı ve haber verme şartına uymayan tarafın diğer tarafa haber verme süresine ilişkin olarak ortaya çıkacak olan bedeli (ihbar tazminatı) ödemek zorunda olduğu belirtilmiştir. Bu ücretin alınmasından sonra çalışanın işyeri ile herhangi bir ilişkisi kalmadığından yapılan bu ödeme ücret niteliğinde olmayıp prim hesabında dikkate alınmayacaktır. İhbar tazminatında yüzde 15 oranında gelir vergisi ve binde 7,59 oranında damga vergisi kesintisi yapılmaktadır.

2.5.3.2.3. Ayni Yardımlar

İşverenler bazen çalışanlarına mal olarak ayni yardımlarda bulunmaktadır. Elbise, ayakkabı gibi ayni yardımlarda bulunmaktadır. Yapılan bu ayni yardımların tutarları dikkate alınmadan prime esas kazançta dikkate alınmayacaktır. Sözü edilen bu yardımlar SGK priminin dışındadır. Ayni yardımlar nakden ödenirse(kömür parası, erzak parası) prime esas kazanç hesabında dikkate alınır.

2.5.3.2.4. Yolluk(Harcırah) Yardımları

6246 Sayılı Harcırah Kanunu'nda yer verilen harcırah; ödenmesi gereken yol masrafı, gündelik aile masrafı ve yer değiştirme masrafından birini, bir kaçını veya tamamını şeklinde tanımlanmış ve devamında harcırahın, yol masrafı, aile masrafı ve yer değiştirme masraflarını ihtiva edebileceği belirtilmiştir.

Çalışanlara iş sözleşmelerine dayanarak ve işveren tarafından çalışanın geçici bir görevle başka bir yere gitmesi yada yerinin değiştirilmesi sonucu verilen yolluklar prime esas kazançta dikkate alınmaz.

2.5.3.2.5. Çocuk ve Aile Yardımları

İşverenin çalışanlarına çocuk zammı/yardımları ya da aile zammı/yardımları adı altında yaptığı yardımların her dönem devletçe belirlenen oranlarda SGK ve Gelir Vergisi istisnaları bulunmaktadır.

Çocuk yardımı, işverenin işçilerine kendi insiyatifinde ödediği ya da iş sözleşmelerinde belirtilen hükümlerle ödemek zorunda olduğu yardımdır. Çalışanın çocukları başına karşılık verilmektedir. İşveren tarafından yapılan bu yardım, hesaplanan tutarlarda SGK ve vergi matrahından istisna edilmektedir.

Aile yardımı da çocuk yardımı gibi zorunlu ödenen bir yardım değildir. Ancak iş sözleşmelerine hüküm konulmuşsa bu hükümlere istinaden işveren tarafından ödenmesi gereken bir yardımdır. İşveren tarafından aile yardımı adı altında ödenen yardımlar SGK primlerinde istisna olmasına rağmen gelir vergisinden

indirilmesi sadece memurlara ödenen yardımlar için geçerlidir. Özel sektörde yapılan aile yardımlarının vergi matrahından indirilmesi söz konusu değildir.

Çocuk ve aile yardımları ile ilgili düzenleme 5510 sayılı Sosyal Güvenlik Kanununda şu şekilde belirtilmiştir;(m.80/3-b)

“Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı, veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile kurumca tutarları yıllar itibariyle belirlenecek yemek çocuk ve aile zamları işveren tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplam asgari ücretin %30’unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmaz.” şeklinde açıklanmıştır.

Tablo 5: 2018 Yemek Çocuk ve Aile Yardımları Tutarları

Dönem	Çocuk Zammı(Aylık)	Aile Zammı(Aylık)
01.01.2018-31.12.2018	40,58	202,9

2.5.3.3 Sosyal Sigorta Prim Oranları ve Hesaplanması

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu hükümlerine göre işçilerin gelirlerinden sigortalılar ve onları çalıştıran işverenler adına kısa ve uzun vadeli sigorta kolları ile genel sağlık sigortası belirtilen oranlar üzerinden prim kesilmesi esasını düzenlemiştir. Prime esas kazançların hesabında hak edilen ücretin brüt toplamı esas alınır(5510 sayılı kanun m. 80)

Hizmet akdine tabi olanlar açısından 5510 Sayılı Kanun’un 4/1 a bendi kapsamında olanlar açısından yapılacak olan prim kesintileri normal ve emekli çalışanlar için aşağıdaki gibidir:

Tablo 6: SGK Prim Kesinti Oranları

	NORMAL		EMEKLİ	
	ÇALIŞAN		ÇALIŞAN	
	İşveren	İşçi	İşveren	İşçi
SOSYAL GÜVENLİK DESTEK PRİMİ			22,5	7,5
KISA VADELİ SİGORTA KOLLARI PRİMİ	2		2	
MALÛL.YAŞL. VE ÖLÜM SİG. PRİMİ	11	9		
GENEL SAĞLIK SİGORTASI PRİMİ	7,5	5		
İŞSİZLİK SİGORTASI PRİMİ	2	1		
TOPLAM	22,5	15	24,5	7,5

2.5.4. İşsizlik Sigortası Prim Kesintisi

İşsizlik sigortası prim kesintisi bir işyerinde çalışan işçinin çalışırken, çalışma istek, yetenek, sağlık ve yeterliliğinde olmasına rağmen, kendi istek ve kusuru dışında işini kaybedenlere, uğrayacakları gelir kayıplarını kısmen de olsa karşılayarak kendilerinin ve aile fertlerinin yaşadıkları kişilerin zor duruma düşmelerini önleyen, sigortacılık tekniği ile faaliyet gösteren, devlet tarafından kurulan zorunlu bir sigorta koludur. 4447 sayılı kanunda yukarıdaki şekilde tanımlanan işsizlik sigortası prim kesintisi kanunda belirtildiği şekilde çalışanın işten ayrılması söz konusu olduğunda faydalanılacaktır.

2.5.4.1 İşsizlik Sigortası Prim Oranları ve Hesaplanması

Bu uygulamada çalışanın çalıştığı dönemde İşsizlik Sigortası Fonu'na kişinin ücretinden kesilen sigortalı payları, işveren payları ve devlet tarafından ödenen katkı İşsizlik Sigortası Fonuna aktarılıp kişi işsiz kaldığında ise kişiye bu fondan işsizlik ödeneği ödenmektedir. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 80 ve 82. maddelerinde belirtilen prime esas aylık brüt kazançları

üzerinden çalışan payı %1, işveren payı %2, devlet katkısı ise %1 şeklinde hesaplanır.

2.5.5. Sosyal Güvenlik Destek Primi Kesintisi

Genç işsizliğin azaltılmasına yönelik olan SGDP kesintisi herhangi bir sosyal güvenlik statüsünden emekli ve yaşlılık aylığı alanların iş sözleşmesi ile çalışmaları ve vergi mükellefi olmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunmaları sonucu bu kişilerin prim ödeme yükümlülüğü olarak ifade edilebilmektedir. Çalışanların SGDP'ye tabi olup olmadıkları hesaplanırken ilk defa sigortalı olunan tarih dikkate alınarak hesaplama yapılır.

- 4/a sigortalılar açısından SGDP uygulaması 06/05/1986 tarihinde başlamış olup bu tarihten sonra yaşlılık aylığı bağlanan sigortalıların yeniden çalışmaya başlamaları halinde SGDP ödeme zorunluluğu getirilmiştir.
- Bağ-kur, Emekli sandığı ya da banka sandıklarına göre emekli olup 4/a kapsamında çalışmaya başlayanlar da 06/05/1986 tarihinden itibaren SGDP'ye tabi olmuştur.
- 01/10/1999 tarihinden itibaren 4/a kapsamında yaşlılık aylığı bağlandıktan sonra serbest avukat veya noter olarak çalışmalarını sürdürenlerin aylıklarından sosyal yardım zammı dâhil %15 SGDP kesintisi yapılır.
- Bağ-kur ya da 4/b sigortalılarından emekli olduktan sonra Bağ-kur çalışması olanlar hakkında SGDP uygulaması ilk olarak 08/09/1999 tarihinden itibaren başlamış olup %10 SGDP kesintisi yapılır.

2.5.5.1 Sosyal Güvenlik Destek Primi Oranı ve Hesaplanması

Sosyal Güvenlik Destek Primi, prime esas kazanç üzerinden % 7,5 çalışan payı ve % 22,5 işveren payı olmak üzere % 30 oranında sosyal güvenlik destek primi alınmaktadır.

2.6. ÜCRET BORDROSUNUN TANIMI VE ÖNEMİ

Ücret Bordrosu, ücret ve ücret üzerinden yapılan yasal kesintilerin gösterildiği belge olarak tanımlanır. İşverenler çalışanları için ücret bordrosu düzenlemek zorundadırlar. Usulüne uygun düzenlenen ücret bordrolarında yapılan Damga Vergisi ve Gelir Vergisini Maliye Bakanlığına; SGK Primi İşçi Payı, İşsizlik Sigortası İşçi Payı, SGK Primi İşveren Payı, İşsizlik Sigortası İşveren Payları ise Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmek zorundadır. Vergi Usul Kanunu'nda Ücret Bordrosu, İş Kanununda Ücret Hesap Pusulası ve SSGSSK'da ise Ücret Tediye Bordrosu düzenlenmiştir.

İşveren işyerinde veya bankaya yaptığı ödemelerde işçiye ücret hesabını gösterir imzalı veya işyerinin özel işaretini taşıyan bir pusula vermek zorundadır. Bu pusulada ödemenin günü ve ilişkin olduğu dönem ile fazla çalışma, hafta tatili, bayram ve genel tatil ücretleri gibi asıl ücrete yapılan her çeşit eklemeler tutarının ve vergi, sigorta primi, avans mahsubu, nafaka icra gibi her çeşit kesintinin gösterilmesi gerekir. Yargılamada işçilik alacaklarının ispatı hususunda ücret bordroları önemli bir yere sahiptir. Yargıtay'ın görüşü ücret bordrolarının usulüne uygun düzenlenmesi, bordrodaki bilgilerin doğru olması, işçinin ihtirazı kayıt koymadan imzalanması halinde imzalanan ayla ilgili alacağı bulunduğunu iddia edemeyeceği şeklindedir.

2.6.1. Ücret Bordrosu Yükümlülükleri

İşverenin ücret bordrosu düzenleme zorunluluğu kanunlarımızda açıkça belirtilmiştir. Buna göre işveren Vergi Usul Kanunu'na göre ücret bordrosu, İş Kanunu'na göre Ücret Hesap Pusulası, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortasına göre ücret tediye bordrosu düzenlemek zorundadır. İşveren her ay düzenli olarak sayılan bu yasal belgeleri düzenlemekle sorumludur. Düzenlenmeyen ücret bordroları için kanunda işveren aleyhine idari para cezaları öngörülmektedir. İspat gücü bakımında yargı mercilerince delil niteliğinde olan bu belgeler bazen işçi

açısından bazen de işveren açısından kesin delil belgesi ve ispat aracı olarak kullanılmaktadır.

İşveren tarafından hazırlanması bir zorunluluk olan ücret bordroları çalışanın maaşının ve maaşından yapılan kesintilerin gösterildiği bir belgedir. Bu belgede bulunması gereken bilgiler İş Kanunu, Vergi Mevzuatı ve 5510 sayılı SSGSSK'da farklı şekillerde belirtilmektedir. Buna göre işveren, belgelerini Sosyal Güvenlik Kurumuna sunarken 5510 sayılı kanuna göre ücret tediye bordrolarının imzalı olması gerekmekte olup, Vergi Usul Kanunu açısından incelenen belgeler ise bu kanuna göre düzenlenmesi gerekmektedir. İşveren bu belgeleri düzenlerken gerekli bilgilerin eksiksiz olması konusunda dikkatli olmalıdır aksi takdirde düzenlenen bordrolar geçersiz sayılmaktadır.

2.6.2. Ücret Bordrosunun Şekli

Ülkemizde işverenler tarafından düzenlenen işçiye ücretinin ayrıntısını gösteren ve işverenlerin düzenlemek zorunda oldukları ücret bordrolarının İş Kanunu, Sosyal Güvenlik Kanunu ve Ticaret Kanunlarında farklı format ve bilgiler dâhilinde düzenlenmektedir.

2.6.2.1. Ücret Bordrosunda Bulunması Gereken Asgari Bilgiler

İşçinin ücretinin ödendiğini ispat etme yükümlülüğü işverene aittir. İşveren tarafından düzenlenen ücret bordroları ya da ücret hesap pusulaları düzenlenirken bordro üzerinde bulunması gereken asgari bilgiler yer almaktadır. İşçi açısından bir gelir olup işveren açısından ise önemli bir maliyet unsuru olduğundan ücret bordrosu düzenlenirken ücret miktarı ve ücretten yapılan kesintilerin doğru şekilde hesaplanması bordronun geçerliliği açısından önemlidir.

5510 sayılı SGK mevzuatının 102. maddesi ücret bordrosunun taşınması gereken unsurlara yer vermiştir. Düzenlenen aylık ücret tediye bordrolarında;

- İşyeri sicil numarası
- Bordronun ilişkin olduğu ay
- Sigortalının adı, soyadı
- Sigortalının Sosyal Güvenlik Sicil Numarası(T.C. Kimlik Numarası)
- Ücret Ödenen Gün Sayısı
- Sigortalının Ücreti(aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücret)
- Ödenen ücret miktarı
- Ücretin alındığına dair sigortalının imzası bilgilerinin mutlaka olması gerekmektedir.

Ödenen ücret tutarı ve ücretin alındığına dair sigortalının imzasının bulunması zorunludur. Bankadan yapılan ödemelerde imza şartı aranmaz.

4857 sayılı İK'nun 37. maddesinde “Ücret Hesap Pusulası” kavramına yer verilmiştir. Buna göre, işveren işyerinde veya bankaya yaptığı ödemelerde işçiye ücret hesabını gösterir imzalı ve işyerinin özel işaretini taşıyan bir pusula vermek zorundadır. Bu pusulada;

- Ödemenin günü ve ilişkin olduğu dönem ile
- Fazla çalışma, hafta tatili, bayram ve genel tatil ücretleri gibi asıl ücrete yapılan her çeşit eklemeler tutarının ve
- Vergi, sigorta primi, avans mahsubu, nafaka ve icra gibi kesintilerin ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir. Bu işlemler damga vergisi ve her çeşit resim ve harçtan muaftır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücretler üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro düzenlenmez. Vergi Usul Kanunu'na göre ücret bordrosunda en az aşağıdaki bilgiler gösterilmelidir:

- Hizmet erbabının adı, soyadı
- Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası

- Birim ücret(Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti)
- Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre
- Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı
- Bordronun hangi aya ait olduğu gösterilmek şartıyla işverenler tarafından istenilen şekilde düzenlenebilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 4857 sayılı İş Kanunu ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre Ücret Bordrosu ve Ücret Hesap Pusulasında bulunması gereken asgari bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir(Aslan, 2013).

Tablo 7: Ücret Bordrosunda Bulunması Gereken Asgari Bilgiler

ASGARİ BİLGİLER	213 Sayılı Vergi Usul Kanunu	4857 Sayılı İş Kanunu	5510 Sayılı SSGSSK
İşçinin Adı Soyadı	X	X	X
İlgili Olduğu Dönem	X	X	X
İşyerinin Sicil Numarası			X
Sigortalının TC Kimlik Numarası			X
Sigortalının Sosyal Güvenlik Sicil numarası			X
Çalışma Süresi	X		X
Ücreti (aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücret)	X		X
Fazla Çalışma Ücreti		X	
Hafta Tatili Ücreti		X	
Bayram Ücreti		X	
Genel Tatil Ücreti		X	
Diğer her türlü Eklmeler		X	
Sigorta Primi		X	
Hesaplanan Vergi	X	X	
Avans Mahsubu		X	
Nafaka Kesintisi		X	
İcra Kesintisi		X	
Her Çeşit Kesinti		X	
Ücret Ödenen Gün Sayısı			X
Ödenen Ücret Tutarı Toplam	X		X
Ödeme Günü	X	X	
İşveren(yetkili kişi) İmzası	X	X	
İşçinin İmzası	X		X

2.6.2.2. Ücret Bordrosunun Eksik Düzenlenmesinin Sonuçları

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde “Sigortalının ücretinin eksik gösterilmesi halinde söz konusu ücret bordrosu “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı

belge” olarak tanımlanıyor. Bu durumda da işverenler hakkında 1,5 ile 3 yıl arasında hapis cezası öngörülüyor. Madde hükmünde de belirtildiği gibi bu belgelerin eksik düzenlenmesi yok hükmünde sayılmıştır.

5510 sayılı kanununun 102/e/5 maddesinde işverenler tarafından sunulan belgelerle ilgili daha önceden belirlenmiş olan zorunlu unsurlara ilişkin, belgelerle ilgili olarak herhangi bir eksikliğin olması durumunda ücret tediye bordrosunun geçerli olmayacağı ve geçerli olmayan her bir ücret tediye bordrosu için ise aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezasının uygulanmasına yer verilmiştir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 102/b maddesi gereği “ilgili kanunun 37. maddesine aykırı olarak ücrete ilişkin hesap pusulası düzenlemeyen veya işçi ücretleri üzerinden 38. maddeye aykırı olarak ücret cezası veren veya yaptığı ücret kesintisinin sebebini ve hesabını bildirmeyen, 52. maddedeki belgeyi vermeyen işveren veya işveren vekiline dört yüz elli TL idari para cezası verilir.” şeklinde belirtilmiştir.

2.6.2.3. Ücret Bordrosunun Yanıltıcı Biçimde Düzenlenmesi

Ücret Bordrosu VUK'ta düzenlenmiştir. Ücret Bordrosunun yanıltıcı biçimde düzenlenmesinin sonucu olarak bu belgeler yine Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen belge sahteciliği nedeniyle kaçakçılık suçunun oluşmasına elverişli belgelerdir.

VUK'un 359. maddesinin (b) fıkrasındaki belge sahteciliğine ilişkin olarak suçun ücret bordrosu açısından oluşumu için vergi kanunları uyarınca düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan bu belgelerin;

- Asıl ve suretlerinin
- Tamamen veya kısmen
- Sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması yeterlidir.

Ayrıca, ücret bordrosu açısından VUK'un 359. maddesinde a-2 fıkrasında yanıltıcı belge ile ilgili olarak bu belgeleri düzenleme veya kullanma suçunun

oluşumu için, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtabilecek ücret bordrosunun düzenlenmesi veya bu nitelikte düzenlenmiş belgenin kullanılması gerekir şeklindedir.

2.6.3. SGK Mevzuatında Ücret Bordrosu

Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 105. maddesinde “işverenlerin, SGK’ya verecekleri prim belgesinde yazılı olanları doğrulayıcı nitelikte olmak ve 5510 sayılı kanunun 102. maddesinin (e) bendinin beş numaralı alt bendinde sayılan hususları içerecek şekilde aylık ücret tediye bordrosu düzenlemek zorunda oldukları belirtilmiştir.

Ücret Tediye Bordrosunda bulunması gereken zorunlu unsurlardan herhangi birini ihtiva etmeyen (imza şartı yönünden makbuz mukabilinde veya banka kanalıyla yapılan ödemeler hariç) ücret tediye bordroları geçerli sayılmamaktadır. 5510 sayılı kanuna göre geçersiz olan her bir Ücret tediye bordrosu için aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanmaktadır.(m.102/1 e-5)

Uygulanacak olan cezanın üst sınırı:

- Bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin on iki katı,
- Diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin altı katı,
- Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için aylık asgari ücretin üç katı ceza uygulanır.

2.6.4. İş Kanununda Ücret Bordrosu

İşveren işyerinde veya bankaya yaptığı ödemelerde işçiye ücret hesabını gösterir imzalı veya işyerinin özel işaretini taşıyan bir pusula vermek zorundadır.(İş.Kanunu, m. 37)

Bu pusulada ödemenin günü ve ilişkin olduğu dönem ile fazla çalışma, hafta tatili, bayram ve genel tatil ücretleri gibi asıl ücrete yapılan her çeşit eklemeler tutarının ve vergi, sigorta primi, avans mahsubu, nafaka ve icra gibi her çeşit kesintilerin gösterilmesi gerekir. Bu işlemler damga vergisi ve her çeşit resim ve harçtan muaftır (İş.Kanunu, m. 37).

İlgili kanun maddesine göre Ücret Hesap Pusulasının unsurları:

- Pusulanın imzalı ve işyerinin özel işaretinin taşıyabilir nitelikte
- Asıl ücrete dâhil edilecek eklemeler tutarının (genel tatil, fazla çalışma)
- Vergi, sigorta primi, nafaka, avans mahsubu gibi yapılan kesintilerin gösterilmesi gerekmektedir.

İş Kanunu'nun 37. maddesinde görüldüğü gibi işçiye işveren tarafından hak ettiği ücretin ayrıntısını gösterir bir belge verme zorunluluğu bulunmaktadır. Ücret hesap pusulasında işçi, ücretiyle ilgili her türlü ayrıntıyı görebilmekte olup aldığı ücretten yapılan kesintiler hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Ücret Hesap Pusulası işveren tarafından her ay düzenli olarak düzenlenmesi gereken bir belgedir. İşveren tarafından işçiye verilen bu belge işçi tarafından imzalatılarak bir nüshası işçide bir nüshası ise işverende kalmaktadır. Bu belgenin işverence düzenlenmeyip işçiye verilmemesi işçi tarafından işverene karşı bir güven eksikliğinin oluşmasına sebep olabilmektedir. İşçi tarafından imzalanmış olan ücret hesap pusulası işçi tarafından kabul edilmiş ve herhangi bir eksikliğin olmadığı anlamına geldiğinden imzalanmadan önce pusuladaki bilgilerin doğruluğunun kontrol edilmesi işçi tarafından bilinmesi gereken önemli bir husustur.

Ücret Hesap Pusulaları gerek işçi tarafından gerekse işveren tarafından yargı yollarında kesin delil niteliğinde olup yargılamada kullanılmaktadır. İşverenin imzalı ücret hesap pusulalarını kendi lehine kullanabilmesi söz konusu olabilmektedir. İmzalanmış ücret bordroları iki taraf içinde doğruluğu kabul edilmiş sayılıp kayıtlara alınmaktadır. Sahteliği İspat edilinceye kadar imzalı ücret hesap pusulası işveren lehine kesin delil niteliğinde olacaktır.

İş Kanunu'nda düzenlenmesi zorunlu olan ücret hesap pusulasının düzenlenmeyip işçiye verilmemesi halinde kanununun 102/b maddesi gereği idari para cezası uygulanacaktır(İş.Kanunu, m. 102/b).

Sonuç olarak işveren tarafında her ay düzenli olarak hazırlanan ücret hesap pusulası, işçi tarafından imzalanması gerekmektedir. Ücret hesap pusulası işçi tarafından ise ücretlerin pusulada gösterildiği şekliyle doğru olup olmadığının ve ileride ortaya çıkabilecek anlaşmazlıklara karşı imzalanmadan önce kontrol edilmesi işçi lehine sonuç doğuracaktır. İşçi tarafından imzalı her ücret hesap pusulası işveren lehine kesin delil niteliği taşımaktadır.

2.6.5. Vergi Mevzuatında Ücret Bordrosu

Vergi Usul Kanunu'nda ücretin ayrıntısının gösterildiği yasal belge ücret bordrosu olarak düzenlenmiştir. Ücret Bordrosu Vergi Usul Kanunu 238. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; İşverenler her ay ödedikleri ücretler için Ücret bordrosu tutmaya mecburdur. Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için ücret bordrosu düzenlemez(GVK m. 23).

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan ücret bordrosu işveren tarafından her ay düzenlenmesi gereken zorunlu belgelerdendir. İşveren tarafından düzenlenmesi gereken ücret bordrosu herhangi bir şekil şartına bağlı olmayıp işverenler tarafından zorunlu bilgilerin bulunması şartıyla istenildiği şekilde işçinin

gerçek ücreti üzerinden düzenlenebilmektedir. Ücret Bordroları işçinin gerçek ücreti üzerinden hesaplanmalı ve bu ücret üzerinden belgelenmelidir. Gerçek ücret üzerinden belgelenmeyen Ücret Bordroları kaçırılan vergiler nedeniyle yanıtıcı belge niteliğinde olup kayıt dışı ekonominin göstergesi olarak belirtilmektedir. Yanıtıcı belge şeklinde düzenlenen ücret bordroları devlet açısından vergi kayıplarının yaşanmasına neden olmaktadır. Yasalar karşısında delil olarak kullanılabilen ücret bordrolarının gerçeği yansıtması gerekmektedir. Gerçeği yansıtmayan ücret bordroları işçi tarafından işveren aleyhine yasalar önünde delil niteliğinde olmaktadır.

BÖLÜM 3. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE DÖNGÜ

KAVRAMI

3.1. KONTROL KAVRAMI

Kontrol kavramı, işletme yönetimi açısından işletmenin beş temel fonksiyonundan biridir. İşletmelerin, tedarik, üretim, pazarlama, personel, muhasebe ve finans gibi tüm fonksiyonlarını kapsar ve işletme ile ilgili faaliyetleri içine alır. İşletmenin beş temel fonksiyonu vardır. Bunlar:(Çetin, 2001, 24)

- Planlama
- Örgütlenme
- Yürütme
- Koordinasyon
- Kontrol olmak üzere beş temel unsurdan oluşmaktadır.

İşletme yönetimi açısından kontrol kavramının asıl amacına bakıldığında işletmede faaliyetlerin sürdürülmesi bakımından bazı zayıf noktaların tespit edilmesi ya da çıkabilecek olumsuzluklarla ilgili olarak önlem alıp tekrarının olmaması için yapılan faaliyetlerdir. Bu nedenle kontrol kavramı işletmeler açısından ölçme, değerlendirme, tartma gibi fonksiyonlara sahiptir(Doyrangöl, 2002, 2).

İç kontrol kavramı ise işletmenin hedeflerine ulaşması için yüzde yüz güvence vermeyen işletme yönetimi ve çalışanlar tarafından gerçekleştirilen süreçlerdir. İç kontrol faaliyetlerinin işletme hedefleri doğrultusunda düzenli, ekonomik, etkili, hata ve hilelerden uzak; yasalara uygun davranma konularında işletmelerin korunmasını sağlamak üzere güvenilir mali bilgilerin elde edilmesine yönelik bilgiler vermek amacıyla konulmuş kurallar bütünüdür. İç kontrol faaliyetleri hedeflere ulaşabilmek için kesin güvence vermeyip makul güvence vermektedir(Saltık, 2007, 5).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'ne göre iç kontrol; bir örgütün yönetiminin ayrılmaz bir parçası olup; faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik, bütçenin uygulanması, mali tablolar ile ilgili raporlar da dahil olmak şartıyla mali raporlama ve iç ile dış kullanıma ilişkin diğer raporların güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk amaçlarının gerçekleştirilmesi konusunda, işletme faaliyetlerinde devamlılık temelinde bir takım eylem ve hareket olan makul güvence sağlayan tepe yönetiminin önemli bir parçasıdır(Demirtaş, 2005, 169).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu 55. maddesinde iç kontrol; “idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.”

İç kontrol sistemlerinden COSO(Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission) uygulanmakta olan iç kontrol sistemlerinden en önemlisi olarak kabul edilmektedir. Amerika'da beş bağımsız meslek örgütü tarafından kurulmuştur. Bu beş meslek örgütü ise;

- Amerikan Muhasebeciler Birliği(AAA)
- Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Birliği(AICPA)
- Uluslararası Finans Yöneticileri(FEI)
- İç Denetçiler Enstitüsü(IIA)
- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü(IMA)

Amerika'da 1985 yılında kurulan bu komite hileli finansal raporlamayla mücadele amacıyla kurulmuştur(Türedi vd., 2014, 142).

1992 yılında COSO tarafından İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve (Internal Control Integrated Framework) yayınlanmıştır. İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve;

Etkinlik ve verimlilik, Yasa ve mevzuata uygunluk, Finansal tabloların güvenilirliği başlıkları adı altında yayınlanmıştır. COSO tarafından yayınlanan İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve geniş kesimler tarafından kabul görmüş ve birçok kesim tarafından uygulanmaktadır(COSO, 2004).

Son olarak 2004 yılında iç kontrol yapısını geliştirerek finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak amacıyla başarılı şekilde hedeflerin gerçekleşmesinde ortaya çıkabilecek risklere karşı çıkabilecek risk boyutunu Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçevesini açıklamıştır(COSO, 2004).

İşletme yönetimi tarafından belirlenen iç kontrol ile ilgili olarak hedeflenen; çalışanlar arasındaki ilişkilerin uygun, verimli ve etkin bir biçimde faaliyette bulunma, işletme varlıklarının kötü kullanımının önlenmesi ve hasarların oluşmasının engellenmesi ve yürürlükteki mevzuata uygun işlemler yapmayı hedeflediği görülmektedir(Arcagök ve Erüz, 2006, 152). İç kontrolün uygulanması aşamasında tepe yönetimine başta olmak üzere tüm işletme çalışanlarına yardımcı olan bir süreci ifade ettiğini görmekteyiz. İç kontrol ile amaçlanan durumların neler olduğuna baktığımızda bazı sonuçlar ortaya çıkmaktadır:

- İşletme verimliliğinin artırılması ve belirlenmiş olan prosedürlere uygunluğun sağlanması
 - İşletme varlıklarının korunmasına yardımcı olunması
 - İşletmenin gelir sağlama amacı düşünülerek kaynaklarının etkin kullanımının sağlanması
 - Mali raporların güvenilirliğinin sağlanması
 - Yasalarla belirlenmiş kurallara uygunluğun sağlanmasıdır.

Sonuç olarak iç kontrol işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde faaliyetlerin etkinlik derecelerini görebilme açısından çalışan kesimin verimliliği üzerinde etkili olabilme çabası olarak ifade edilebilir. Bunun sonucu olarak işletme yönetimine

doğru zamanda doğru bilginin aksamadan doğrudan doğruya gelmesi sağlanabilmekte bu da verimliliği artırıp amaca ulaşma noktasında etkili olmaktadır.

3.2. İÇ KONTROL SİSTEMİ VE ÖNEMİ

İç Kontrol Sisteminin çeşitli şekillerde uygulanmakta olan şekilleri bulunmaktadır. Her işletme kendi faaliyetiyle ilgili çeşitli sistemler benimsemiştir ve faaliyetlerini bu sistemler üzerinden yürütmektedir.

İç kontrol sistemi işletmenin amacının gerçekteşmesine yönelik olarak sahip olduğu işletme varlıklarının korunması, etkinliğin artırılması muhasebe raporlarının güvenilirliğini sağlamaya yönelik olarak işletmenin yapısının belirlenmesine yönelik bir uygulama olarak tanımlanabilir(Cook ve Winkle, 1980, 198). İç kontrol sistemi bir diğer tarafta işletmelerde ortaya çıkabilecek olan hata ve hilelerin ya da risklerin önlenmesi için yönetim tarafından oluşturulan sistemler bütünü olarak da tanımlanmaktadır(Erol, 2008, 231-232).

Etkili ve doğru tasarlanmış bir iç kontrol sayesinde işletme yönetimi doğru ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşabilmekte ve daha sağlıklı kararların alınabilmesi sağlanmaktadır(Tuan ve Memiş, 2007, 3).

Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları karşısında şirketlerde iç kontrol sisteminin öneminin daha da arttığı göze çarpmaktadır. Etkin ve verimli, bir iç kontrol sistemi işletme faaliyetlerinin doğruluğu ve amaçlara ulaşma noktasında çok önemli bir faktör olduğu görülmektedir(Alağöz, 2008, 95).

3.3. İÇ KONTROL SİSTEMİNİ OLUŞTURAN UNSURLAR

İç Kontrol Sistemi, işletme tepe yönetimi tarafından belirlenmiş olan ve faaliyetlerdeki etkinliliği artırmak için yönetim tarafından belirlenmiş olan prosedürlerin uygulanması aşamalarını belirleyen sistemlerdir.

COSO iç kontrol yapısı birbirinden bağımsız olmayan zincir halkaları gibi iç içe geçmiş beş bileşenden oluşmaktadır. Bunlar;

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerlendirmesi
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

3.3.1. Kontrol Ortamı

İç kontrolün unsurlarından biri olan kontrol ortamı diğer unsurların temeli niteliğindedir. İşletmenin hedeflenen amaca ulaşabilmesi için yani başarılı olabilmesi kontrol ortamıyla yakından ilişkilidir(Doyrangöl, 2002, 47).

Kontrol ortamı bileşeni maddi bir kavramdan çok manevi bir öneme sahiptir. İşletme çalışanlarının kontrol bilincini etkileyen, geliştiren sistematik bir düzenin oluşmasına temel oluşturur. Kontrol kavramı denildiğinde faaliyetlerin gerçekleştirildiği ortam düşünülmelidir. İşletmenin kontrol bilincinin oluşması bakımından temel oluşturur(Türedi ve Karakaya, 2015, 69).

Maliye Bakanlığının yayımlamış olduğu İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar'a göre de kontrol ortamını oluşturan unsurlar aşağıdakilerden oluşmaktadır:

- İşletme yöneticileri ve çalışanların iç kontrole ilişkin bakış açılarının olumlu olması
- İşletme yöneticileri ile çalışanların meslek etik değerlerine ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olmaları
- Performansa dayalı bir yönetim anlayışı içinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek alanında uzman kişilerin bu alanda değerlendirilmesinin sağlanması

- İdare ile ilgili olarak örgütün yapısı ile görev ve sorumlulukların açık bir şekilde belirlenmesi sağlanmalıdır.

3.3.2. Risk Değerlendirmesi

İç kontrol sisteminin unsurlarından bir diğeri ise risk değerlendirmedir. Risk değerlendirme, işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyen önemli bir takım olayları tespit ve analiz edip daha sonra bunlara uygun önlemler alma sürecidir(Akyel, 2010, 87).

İşletmenin çevresel koşulları devamlı olarak değişmekte olduğundan, risk değerlendirmesi süreklilik temelinde tekrarlanan bir süreç olmalıdır. Risk değerlendirmesi değişen koşulları, fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek, değişen risklere uyum sağlamak üzere iç kontrolde değişiklik yapmayı ifade eder(INTOSAI GOV 9100, 2004, 19).

İşletmelerin karşılaşılabileceği riskler iç kaynaklardan olabileceği gibi dış kaynaklardan da olabilmektedir. Risk, işletmeler açısından hedeflere ulaşma yolunda ortaya çıkan her türlü olumsuz durumu ifade etmektedir(M.Ü, Temmuz 2014). COSO'nun iç kontrol sistemlerinden olan risk değerlendirmesi faaliyetine yönelik olarak ortaya koyduğu ilkeler;

- Hedeflerin Belirlenmesi
- Risklerin Belirlenmesi ve Analiz Edilmesi
- Hile Riskinin Değerlendirilmesi
- Risklerde Meydana Gelebilecek Değişimlerin İzlenmesi

Sonuç olarak risk değerlendirme işletme faaliyetini sürdürürken hedeflerine ulaşabilmek için çıkabilecek risklerin belirlenmesi planlanması ve tedbirlerin alınması sürecidir. İşletme yönetimi tarafından belirlenmiş olan bu risklere karşı alınan önlemlerin etkinliğinin dönemler itibarıyla kontrol edilmesi işletme açısından önemli bir süreç olarak görünmektedir.

3.3.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, öngörülen bir riskin etkisini ya da olasılığını azaltmayı, idarenin amaç ve hedeflerine ulaşma olasılığını artırmayı amaçlayan eylemlerdir. Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi risk değerlendirmesinin tamamlanmasına bağlıdır. İşletme yönetimi, görevlerin ve hedeflerin gerçekleştirileceğine ilişkin makul güvence elde etmek için risk yönetimini esas almak suretiyle kontrol faaliyetlerini planlamalı, bunları organize etmeli ve yönlendirmesini sağlaması gerekmektedir. Kontrol faaliyetleri, hem mali hem de mali olmayan kontrolleri kapsamakta olup idarenin tüm faaliyetleri için bir bütün olarak tasarlanıp uygulanması gerekmektedir(Kamu İç Kont. Rehberi, 2014, 58).

Kontrol faaliyetleri beş farklı şekilde meydana gelmektedir(ACFE, 2010, 48).

- Bağımsız kontroller
- İşletme belgelerinin saklanması ve belgelere erişimin kolay olması
- Yapılan işlemlerde doğruluk
- Görevlerin açık bir şekilde ayrımının yapılmış olması
- Bilgi ve belgelerin yeterli kullanımının sağlanması

3.3.4. Bilgi ve İletişim

Bilgi ve iletişim işletmelerde faaliyetlerin sürdürülmesi açısından önemli bir yere sahiptir. İşletmeler gerek iç ilişkide çalışanlar arasında dış ilişkide ise müşteri çevresi ile doğru, güvenilir bilgileri zamanında elde etmeleri açısından işletme yönetiminin kontrol faaliyetlerinde dikkate alınmaktadır(Gönen,2009, 200).

İç kontrol sisteminden olumlu sonuç alınabilmesi için öncelikle işletmenin bütün departmanlarına bilginin zamanında ulaşması gerekmektedir. İşletmede çalışanlar görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için bilgiler anında sınıflandırılıp kaydedilmelidir. Ancak bu şekilde işleyen bir sistemde güvenilir bilgiye zamanında ulaşılabilir(Şayıştay Dergisi, 2012).

Bilgi ve iletişim sisteminin ne şekilde olacağı konusunda işletmelerin hacimleri göz önüne alınmaktadır. Bilgi ve iletişimin yazı ile olabileceği gibi sözlü de gerçekleştirilmesi mümkündür(Doyrangöl, 2001, 55).

COSO raporunda yer alan iç kontrol ile ilgili bütünlük çerçevesine göre bilgi ve iletişim standardında dikkat edilmesi gereken üç ilke bulunmaktadır:(COSO, 2011, 91)

- Firmalar, iç kontrolün diğer bileşenlerinin çalışmasını destekleyecek nitelikteki önemli ve kaliteli bilgileri üretir ya da bu bilgileri üçüncü kişilerden tedarik eder.
- Kurumlar, iç kontrolün diğer bileşenlerinin çalışmasını destekleyecek, iç kontrolle ilgili hedeflerin ve sorumlulukların da dahil olduğu verileri işletme dahilinde paylaşacaktır.
- Organizasyonlar, üçüncü kişilerle iç kontrolün bileşenlerini ilgilendiren meseleler hakkında devamlı iletişim halindedirler.

3.3.5. İzleme

İç kontrol sisteminin istenilen şekilde devam ettirilmesi için belirlenmiş olan bu sistemlerin belirli aralıklarla izlenmesi ya da gözlenmesi sürecini ifade eder. Yapılan gözlemler sonucunda iç kontrol sistemi ile ilgili olarak bazı değişiklikler yapılması gerekliliği ortaya çıkabilmektedir.

İşletmenin hedeflerine ulaşması noktasında uygulamış olduğu iç kontrol sisteminin işletme yönetiminin amacı doğrultusunda ilerlediğinin kontrolü açısından önemlidir. İşletme yönetimi tarafından uygulanan iç kontrol sisteminin işletmenin karşı karşıya olduğu riskler ya da ileride karşısına çıkabilecek risklere karşı uyumlu olması istenmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi bu risklere uyum sağlıyor olması gerekmektedir(Akyel, 2010, 88).

İşletme yönetimince belirlenmiş olan iç kontrol sistemleri kurumun amacı, teknolojik gelişmeler, üretim süreçlerinde meydana gelen değişimler sonucunda yeniden düzenlenmesi sonucunu meydana getirmektedir.

Sürekli gelişim, izleme, değerlendirme ve iç kontrol sürecinin yenilenmesi ile sağlanabilir. İzleme, iç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, kontrollerin tasarımı ve isleyişinin ya da alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir(Saltık, 2007, 17).

3.4. İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİLERİ

İç Kontrol Sistemi çeşitli açılardan değerlendirildiğinde başta işletme yönetimi olmak üzere şirket içindeki iç denetçi ve bağımsız denetçiye etkisi olabilmektedir.

3.4.1. İç Kontrolün - Yönetime İlişkisi

İç kontrol sistemi, işletmenin kurumsal kimliğinin önemli bir ögesini oluşturmaktadır. İşletmelerde meydana gelebilecek hata ve hilelerin ortaya çıkarılması da iç kontrol sistemi ile doğrudan ilgilidir. Kurumsal yönetimin bir parçası olarak iç denetim görevi risk yönetimini ve iç kontrollerin gelişmesini sağlarken, iç kontrol kurumsal yönetimin etkin hale gelmesini sağlar(Göçen, 2010, 109-111).

İşletmelerin giderek büyümesi ve idare edilebilirliğinin zorlaşması ile beraber yönetim kontrollerinin farklılaşması ve yönetim açısından bazı sorunların yaşanması sebebiyle kurumsal yönetim daha fazla gündeme gelen bir konu haline gelmiştir. İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin etkinliği ve uygulanabilirliği hedeflere ulaşılmasını kolaylaştıracaktır. Etkin bir iç kontrol sistemi kurumsal yönetimin etkinlik ve başarısında önemli olmaktadır(Baskıcı, 2012, 115-116) İyi bir iç kontrol

ile işletme yönetiminin beklediği amaçlara baktığımızda aşağıdaki sonuçlara ulaşabiliriz(Güredin, 2007, 19):

- Güvenilir bilgilere ulaşılmasını sağlar
- İşletme varlıklarının ve kayıtlarının korunmasını sağlar
- Verimliliğin arttırılmasına katkıda bulunur
- İşletme yönetiminin belirlemiş olduğu politikalara katkı sağlar.

3.4.2. İç Kontrol - İç Denetçi İlişkisi

İç kontrol ve iç denetim birbirleri ile yakından ilişkili fakat ayrı iki kavramdır. İç denetim faaliyeti risk yönetimi ile kontrol süreçleri ve yönetsel süreçlerin denetimini kapsayacak şekilde yapılmalıdır İç kontrol sistemi ise örgütsel hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda ve ilgili hususlarda makul güvence sağlamak üzere örgüt bünyesinde tesis edilmiş sistemler bütünüdür. İç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına, amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür.

İç kontrol sisteminin başarılı ve etkin olabilmesi için işletmelerde iç denetim elemanlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Yöneticiler tarafından belirlenmiş olan iç kontrol sistemlerinin hedeflere ulaşma noktasında etkin olup olmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir.

İç denetim faaliyeti işletme içerisinde kurulmuş olan iç denetim biriminde çalışan ve işletmenin bir çalışanı olan iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir(Oksay ve Acar, 2007, 27).

İç denetim işletme tepe yönetimi ve yönetim kurulu tarafından oluşturulmuş olan hedefler çerçevesinde işletme fonksiyonlarının bir tamamlayıcısıdır. İç denetçinin amacı, İşletme varlıklarının zararlara karşı korunması ve işletme faaliyetlerinin hedeflenen amaçlara uygun olarak yapıldığının araştırılmasıdır.

İşletmelerdeki amacı iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek olan iç denetçi işletmenin faaliyetini sürdürürken karşısına çıkacak olan olumsuzluklara karşı tedbir alınmasını sağlayan bir nitelik taşır. İç kontrolün etkin olması noktasında işletme tepe yönetimine yardımcı olmaktadır(Doyrangöl, 2007, 305).

İç denetim faaliyetleri gerekli kontrollerin ardından işletme yönetiminin sorumluluklarının ve yükünün hafifletilmesini, kaynakların korunması ve mali tablo bilgilerinin güvenilirliğinin sağlanması yönetim süreçleriyle ilgili olarak etkinliğin değerlendirilmesi ve geliştirilmesini amaçlamaktadır. İç denetçi çalışma alanına baktığımızda aşağıdaki gibi sıralayabiliriz(Memiş, 2007, 462).

- İç kontrolün etkinliğinin ölçülmesi
- Kayıtların güvenilirliğinin kontrol edilmesi
- Hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek
- Üst yönetime bağlı olarak görev almak,
- Raporlama prosedürlerini yerine getirmek.

3.4.3. İç Kontrol - Bağımsız Denetçi İlişkisi

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçiler, eğitimleri, deneyimleri ve/veya bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekteki kişilerdir(Güredin, 2007, 348)

Bağımsız denetim sürecinde iç kontrolün varlığı ve etkinliği işletmeler açısından çok önemlidir. İç kontrolün oluşturulmasında dikkate alınan unsurlar ve iç kontrolün etkinliği işletme açısından değer yaratan ve koruyan bir işlevdir. İç kontrol sisteminin etkin olması bağımsız denetim sürecini olumlu etkiler. Denetimin en önemli faydası ise karar verme sürecinde karar vericilere kullanılacak bilgilere ne ölçüde güvenileceği konusunda makul güvence vermesidir. İç kontrol sisteminin

amaçlarıyla da uyumlu olan denetimin yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir(Kavut vd, 2009, 18).

- Mali tablolara olan güveni artırır
- Hile ve yolsuzluklara eğilimi azaltır,
- Muhasebe kayıtlarında hatalı işlemlerin azalmasına yardımcı olur
- İşletmelerin şeffaflığına katkı sağlar ve piyasadaki güvenilirliğini yükseltir,
- Kredi kurumlarının kredi değerlemede karşılaştıkları bilgi riskini azalar,

İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin iyi bir derecede oturmuş olması ve uygulanıyor olması buna bağlı olarak iyi bir iç denetim faaliyetinin olması bağımsız denetçi tarafından yapılacak olan denetimlerde denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin oluşması hususunda ve yapılacak denetimin türü ve zamanı konusunda yardımcı olabilmektedir(Güredin, 2007, 318). İşletmelerde yönetim tarafından kurulmuş olan iç kontrol sistemlerinin uygulanıyor olması bağımsız dış denetçilerin yapacakları denetimin kapsamı açısından da önemli bir paya sahip olduğu görülmektedir. İşletme sahipleri işletmenin bazı yanlışlıklara düşmesinin engellenmesi için kurulmuş olan iç kontrol sistemlerini görmek için yönetimden raporlar almaktadır. Bunun sonucunda ise iç kontrol sistemlerine bağlı olarak bağımsız denetçiler tarafından finansal tablolar ve bu tabloların değerlendirilmesi açısından çeşitli bilgiler istenmektedir. Bu durum bağımsız dış denetimde iç kontrol sisteminin önemini ortaya koymaktadır(Kepekçi, 2004, 10).

Bağımsız dış denetçi faaliyetlerini sürdürürken işletmenin iç kontrol sistemi anlaşılmalıdır, iç kontrol sisteminin anlaşılabilmesi için ise denetimin amaç ve kapsamının belirtilmiş olması gerekmektedir(Carmichael ve Willingham, 1996, 149).

3.5. DÖNGÜ KAVRAMI VE KULLANILAN DÖNGÜLERİN FAYDALARI

Döngü kavramı Türk Dil Kurumunda herhangi bir olayın birden fazla tekrarlanması şeklinde açıklanmıştır. Bu kavram personel ve ücret döngüsü ile ilişkilendirilirse, işletmelerde personelin istihdam edilmesi ve ücretinin ödenmesi sürecinde işletme yönetimi tarafından belirlenmiş olan kriterlerin birbirini takip etme süreci şeklinde açıklanabilir.

İşletmeler tarafından belirlenmiş olan genel olarak kabul edilen döngüler çeşitli sınıflara ayrılmıştır. Denetim faaliyetleri aşamasından işletmenin fonksiyonları göz önüne alınarak oluşturulan işletmenin döngüleri çeşitli gruplara ayrılmıştır. Uygulamada işletme içerisinde uygulanan döngüler ise aşağıdaki gibidir(Bozkurt, 2015, 247).

- Satış ve Tahsilat Döngüsünün Denetimi
- Satın Alma ve Ödeme Döngüsünün Denetimi
- Stok ve Üretim Döngüsünün Denetimi
- Personel ve Ücret Döngüsü
- Kaynak Elde Etme ve Geri Ödeme Döngüsü

Yukarıda açıklanan beş döngü yaklaşımı işletmelerde denetim aşamasında denetim elemanları açısından denetim aşamasında çok önemli bir etkinliğe sahiptir. Bu aşamada her bir döngü kendi içerisinde ayrı ayrı denetime tabi tutulmakta ve etkinlikleri ve verimlilikleri tespit edilmektedir. Ayrı ayrı belirlenmiş olan bu döngüler sayesinde denetim uygulanırken bilgiler daha erken elde edilmekte ve denetimin kolaylaşması sağlanmaktadır(Erdoğan, 2012, 163).

Kısaca işletmeler tarafından kullanılan bu döngüler sayesinde işletmenin kontrol faaliyetlerinin etkinliği daha kolay sağlanmakta olup etkinlik düzeyinin

artması sağlanmaktadır. Her döngü kendi içerisinde çeşitli süreçlerden oluşmakta olup her birinin ayrı ve kendine özgü düzenlemeleri olmaktadır.

Satış ve Tahsilat Döngüsünü Denetimi; Satış ve tahsilat döngüsünün denetimi ile amaçlanan bu döngüde yer alan hesap bakiyelerinin GKGMİ(Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine) uygun olup olmadığı hakkında bilgi sahibi olmaktır. İşletme faaliyetleri ne olursa olsun temel hedef satış olduğundan, denetim çalışmalarında bu döngü önemli bir yere sahiptir(Bozkurt, 2015, 247).

Satın Alma ve Ödeme Döngüsü; İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında, ihtiyaç duyulan mal veya hizmetlerin, satıcı işletmelerden alınması ve alınan mal veya hizmet bedellerinin ödenmesi süreçlerini ifade eder(Messier, Glover ve Prawitt, 2008, 412-413). Mal ve hizmetlerin satın alınması ve faturaların ödenmesi işlemleriyle birlikte ele alınıp, elde etme ve harcama faaliyeti olarak ifade edilmektedir. Bu döngüde yer alan mal ve hizmet alımları işletmenin satın almayla ilgili olarak bütün işlemleri ifade etmektedir(Elitaş ve Kiracı, 2010, 48).

Stok ve Üretim Döngüsü; İşletmelerin satmak ve üretimde kullanmak amacıyla elde ettiği ilk madde ve malzeme ticari mal, yarı mamul, mamul gibi varlıklardan oluşmaktadır. Stoklar özellikle üretim ve ticaret işletmelerinde önemli rol oynayan aktif kalemler arasında bulunmaktadır(Bozkurt, 2015, 307).

Kaynak Elde Etme ve Geri Ödeme Döngüsü; İşletmeler kuruluşlarından itibaren yaşamları süresince varlıklarını koruyabilmek amacıyla çeşitli yollarla çeşitli türlerde kaynağa ihtiyaç duymaktadırlar. Kaynaklar işletmelerin kişiliği açısından ne türden olursa olsun bir borç niteliğindedir. Genel olarak işletmelerde varlıkların elde edilmesi için ihtiyaç duyulan kaynaklar iki ana bölüme ayrılır. Bunlar; Yabancı Kaynaklar, Öz Kaynaklar(Bozkurt, 2015, 339).

Konumuz gereği bu çalışmada “Personel ve Ücret Döngüsü” yaklaşımı ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

BÖLÜM 4. PERSONEL ÜCRET DÖNGÜSÜ

4.1. PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜNE GENEL BAKIŞ

Personel ve ücret döngüsü personelin işe alınması ve ücretinin ödenmesi süreçlerinden oluşmaktadır(Bozkurt, 2015, 331). Bu bölümde insan kaynakları uygulamalarından personelin işe alınması ve ücretinin ödenmesi süreçleri ele alınacaktır.

Personel ve Ücret Döngüsü işletme içerisinde İnsan kaynakları departmanı ile ilgilidir. İnsan kaynakları departmanı diğer departmanların işgören ihtiyacını sağlaması ve ücretlerin ödenmesi bakımından da önemlidir. Yani insan kaynakları işletmelerin mamül ya da hizmet üretimi aşamasında hedeflerine ulaşabilmek için kullanmak zorunda olduğu kaynaklardan olan insan faktörünü ifade etmektedir(Kahveci, 2012, 3). İnsan kaynakları personelin işe nasıl alındığı, nasıl geliştiği, nasıl yönetilip motive edildiği ve ücret ödeme sistemlerinin ne şekilde yapıldığıyla ilgili bir yönetim sürecidir(Gelinas ve Dull, 2008, 499)

İşletmelerin insan kaynağının önemini kavramasıyla insan sermayesi günümüz modern yönetimine göre stratejilerin oluşturulmasında birincil faktör olarak kullanılmaktadır. İşletmenin bütün faaliyet alanında bulunan insan sermayesi büyük bir titizlik içerisinde seçilip geliştirilir bunun sonucu olarak işletme sahip olduğu insan sermayesi ile fark yaratacak, çalışanların işe gelişip tatmin ve motivasyonu artacaktır(İşevi ve Çelme, 2005, 257).

Ücret döngüsü ise şirketin faaliyeti dışında personele yapılan ödemelerle ilgili bir sistemdir. Ücret döngüsü süreci doğası gereği aşağıdaki nedenlerden dolayı bazı özel prosedürler gerektirmektedir(Hall, 2011, 266):

- Çalışma şekline göre personelin ücretinin hesaplanması ve ödenmesi(haftalık, saatlik, parça başına ve belli bir işi tamamlamak)

- Her personel için ayrı ayrı bordrolar hazırlanmalı ve bordrolar dikkatli bir şekilde kontrol edilmeli çünkü bordro birleştirmeleri çeşitli hilelerin yapılmasına neden olmaktadır.

4.2. PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜNDE KONTROLLER

İnsan kaynakları yönetiminde personelin seçilmesi ve ücret ödemesinin doğru ve eksiksiz hesaplanması bu noktada önemlidir. Personel ve ücret döngüsünün işletmenin personel istihdamıyla başladığını ve bordrosunun hazırlanıp ücretinin ödenmesiyle sona erdiğini yukarıda belirtmiştik.

İnsan kaynakları işletmedeki bütün bölümler için personelin istihdam edilmesi bakımından önemlidir. İstenilen niteliklere uygun personelin bulunması ile seçilmesi ve doğru personelin alınması insan kaynaklarının asıl işlevi haline gelmiştir.

COSO İç Kontrol Sisteminde İnsan Kaynakları Yönetimi aşağıdaki şekilde gerçekleşmektedir.

- Personelin işe alınması
- Performans değerlendirme
- Eğitim
- Ücretleme
- Disiplin

uygulamalarını kapsadığı görünmektedir. COSO, personelin işe alınması sırasında nitelikli, becerikli işe uygun olan çalışanların tercih edilmesini uygun bulmaktadır. Performans değerlendirme ve eğitim aşamasında ise alınacak personele görevlerinin neler olduğunu hangi tür sorumluluklarının olacağı belirtilir. Bu sorumluluklar çerçevesinde eğitimler ve imkanlar verilmektedir. Yapılan eğitimler işe başlayan personelin başarılı olması ve kısa zamanda uyum sağlaması bakımından önemlidir. Ücretleme konusu personel alım sürecinde iki taraf içinde önemlidir. Ücret,

personelin performans ve çalışma isteğini arttıran bir faktör olarak çalışan açısından, bir maliyet unsuru olarak ise işletme açısından önemlidir.

COSO, verimliliğin artırılması etkinliğin sağlanması amacıyla insan kaynakları ilke ve standartlarını kabul etmiştir. Örneğin, yetenekli ve nitelikli personelin işe alınması ve sorumluluklarını yerine getirmesi işletme faaliyetlerini hızlandıracağı aksamaların ise azalacağı sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu da işletme açısından risklerin azalmasını sağlayacaktır.

İç kontrol sistemi personel ve ücret döngüsüne uygulanırken yapılan işlemlerin hata, eksiklik ve yolsuzluklardan uzak olacağı beklenmektedir. Kontrol sistemlerinin denetimi yapan kişi tarafından tanınması gerekmekte olup daha sonra bazı testlerin uygulanmasıyla sistemin etkinliği değerlendirilmektedir.

Personel ve Ücret Döngüsü üzerinde kurulacak iç kontrol yapısı meydana gelebilecek hata ve yolsuzlukları önleme amacına yönelik olmaktadır. Döngünün oluşumunda meydana gelebilecek hata ve yolsuzluklar aşağıdaki şekillerde meydana gelebilir(Bozkurt, 2015, 335):

- İşletmede fiilen çalışmayan personele ödeme yapılabilir
- İşletmede çalışmadığı zamanın ücreti personele ödenebilir
- Personele normalde alması gerekenden daha fazla ödeme yapılabilir
- Üretim işletmelerinde mamulün maliyetine girmesi gereken ücret ödemelerinin doğrudan gider yazılması

Personel ve Ücret Döngüsünde, İç Kontrol sırasından denetçinin hedeflerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;(Bozkurt, 2015, 335)

- Geçerlilik: Yapılan ücret ödemelerinin fiili olarak gerçek personele yapıldığıyla ilgilidir.
- Yetkilendirme: Ücret ile ilgili olan işlemlerin uygun bir şekilde yetkilendirmelerin yapıp yapılmadığı ile ilgilidir.

- Bütünlük: Ücret hareketleri ile ilgili olarak var olan bütün işlemler kayıtlara geçmesi ile ilgilidir.
- Değerleme: Kayıtlarda yer alan ücret ile ilgili işlemler doğru zaman ve ücret haddine göre yapılmasıdır.
- Zamanlılık: Ücret ile ilgili işlemlerin zamanında yapılmasıdır.
- Sınıflandırma: Ücretlerin kaydedilmesi aşamasında her ücret ödemesinin ilgili olduğu hesaba kaydedilmesidir.
- Özetleme: Ücret işlemlerinin kayıtlarının uygunluğudur.

4.3. PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜ SÜRECİNDE KULLANILAN BELGELER

Personel döngüsü işe alınacak olan personelin istihdam edilmesi sürecidir. Burada işletme tarafından personel ile ilgili olarak bazı belgelere ihtiyaç vardır. Belgeler işçi ve işveren tarafından belirlenen şartlar göz önüne alınarak doldurulmalıdır.

4.3.1. İş Başvuru ve Bilgi Formu

Personelin istihdamı sürecinde işletme tarafından ilk yapılması gereken, iş başvuru ve bilgi formunun doldurulması olmaktadır. Bu formların belli bir formatı yoktur. İşletmeler tarafından istenilen formatlarda hazırlanabilmektedir. Personelle ilgili temel bilgilerin yer aldığı bu formlar personelin değerlendirilmesi açısından önemlidir.

İş Başvuru ve Bilgi Formunda bulunması gereken bazı bilgilere baktığımızda;

- Kişisel Bilgiler
- Eğitim Bilgileri
- Katılmış Olunan Kurs ve Seminerler

- Yabancı Dil ve Seviyeleri
- Askerlik Durumu
- Referans
- Çalışılmak İstenen Departman

4.3.2. Çalışılacak İşin Genel Özellikleri

İşe alınan personelin yapmakla yükümlü olduğu işler işçi ve işveren tarafından karşılıklı olarak belirlenmelidir. Yapılacak olan işin neler olduğunu kesin çizgilerle ayırmak mümkün değildir. Burada yapılması gereken işçinin yapması gereken mutad işlerin belirlenmesi olmaktadır.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 25/2 maddesinin (h) fıkrasında da bu konuda hükümler bulunmaktadır. Personelin görevini istenilen ya da belirtilen şekilde yapmaması yada gereken özeni göstermemesi işverene iş sözleşmesini haklı nedenle feshetme imkanı vermektedir. İşveren haklı olarak sözleşmeyi feshetmek istiyorsa bunu kanıtlamak zorundadır. Örneğin; bekçilik görevini yapmakla görevlendirilmiş bir işçinin görevi başındayken uyuması işverene iş sözleşmesini bitirme imkanı vermektedir. Ancak işverenin uyarısına rağmen işçinin yerine getirmemekte ısrar ettiği işin, işçinin görevi dahilinde olması gerekmektedir. Personelin görevi dahilinde olmayan bir işin yapılmasının ısrar edilmesi ve personel tarafından yapılmaması işverene iş sözleşmesinin feshi imkanını vermemektedir. Bu yönüyle de personelin işe alınması aşamasında yapılacak olan işin genel özelliklerinin belirlenmesi gerekmektedir.

4.3.3. Çalışma Zaman Kartları

Personelin işe giriş ve işten çıkış saatlerinin kontrol edilmesinde kullanılan kartlardır. Bu kartlar personelin hangi saatlerde işe giriş yaptığını ve çalışma saatlerine bağlı olarak çalışma performansını gösterdiğinden personelin alacağı ücretin hesaplanmasında önemlidir. Her kartta kartın kime ait olduğunu gösteren bilgiler bulunmaktadır.

Zaman kartları işletme tarafından yapılacak olan kısa süreli kontroller sonucunda bütün personele ait olan puantajın çok daha kısa sürelerle hazırlanmasına ve zamandan da tasarrufu sağlamaktadır. Puantajın alınmasından sonra ise ayrıntılı raporlar elde edilmekte bunun sonucu olarak her personel için etkinlik analizi yapılmaktadır.

4.3.4. Ödeme Belgeleri

Personele ödeme yapılırken verilen belgedir. İşçinin hak ettiği net ücreti gösteren bu belgede işçi tarafından brüt ücret ve bundan yapılan kesintiler görünmektedir. İşçiye imza karşılığı verilen bu belgeler işveren tarafından ispat aracı olarak kullanılması yönüyle önemlidir(Bozkurt, 2015, 333).

“İşveren işyerinde veya bankaya yaptığı ödemelerde işçiye ücret hesabını gösterir imzalı veya işyerinin özel işaretini taşıyan bir pusula vermek zorundadır. Bu pusulada ödemenin günü ve ilişkin olduğu dönem ile fazla çalışma, hafta tatili, bayram ve genel tatil ücretleri gibi asıl ücrete yapılan her çeşit eklemeler tutarının ve vergi, sigorta primi, avans mahsubu, nafaka ve icra gibi her çeşit kesintilerin ayrı ayrı gösterilmesi gerekir. Bu işlemler damga vergisi ve her çeşit resim ve harçtan muaftır.”(İş.Kanunu, m. 37).

4.3.5. Bordro Bilgileri

Çalışan işçinin alacağı ücretin belirlenmesi için gerekli olan bilgilerin verilmesi gerekmektedir. Çalışanın alacağı ücreti belirleyen bazı özel bilgileri alacağı ücretin belirlenmesi bakımından önemlidir.

Çalışan işçinin alacağı ücreti belirleyen unsurlar:

- Çalışanın evli ya da bekar olduğu
- Evli ise çocuğunun olmadığı bilgisi ya da çocuk sayısı
- Emekli ise emekli olduğunu
- Çalışan engelli ise ilgili belgelerle

- Sakatlık indiriminden yararlanıyorsa ilgili raporları teslim etmelidir.

Gerekli olan bordro bilgilerinin ilgili yerlere zamanında ve eksiksiz bildirilmesi ücret bordrolarının doğru hesaplanmasını sağlayacaktır.

4.4. PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜNÜN UYGULANMASI

Personel ve ücret döngüsünün uygulanması aşağıdaki şekillerde yapılmaktadır.

4.4.1. İşe Alma

Bir işletmede en önemli olan unsur insandır. Bu nedenle işletme açısından bu derece önemli olan insan faktörü ilgili bölümler tarafından doğru zamanda doğru kişinin alınmasını gerektirmektedir. İşe alınacak olan kişinin yapacağı iş ile ilgili olarak yeterli bilgisinin olmaması eğitim maliyetlerinin, iş kazalarının ve işletmedeki diğer personelin iş yükünü arttıracığından verimliliğin düşmesine de sebep olacaktır. Bu sebepler göz önüne alındığında işe uygun personelin alınmasının işletmeler açısından ne kadar önemli olduğu anlaşılmaktadır(Göktaş, 2009, 9).

İşe uygun personelin bulunması aşamasında istenilen nitelikteki adaylar için bir havuz oluşturulur ve adaylar bu havuzda toplanır. Personelin seçilmesi durumunda ise havuzda toplanan personel istenilen niteliklere uygun olup olmamasına göre ayrıştırılır. Bu aşamayı geçen personel artık işe alınmış sayılmaktadır. Seçme aşamasından sonra seçilen personel bazı programlara tabi tutulur ve bu programlar sonrasında insan kaynakları tarafından personelin boş pozisyona yerleşmiş sayıldığına karar verilmektedir(Tonus, 2013, 61). İşe alınacak olan personelin seçimi insan kaynakları açısından oldukça önem taşıyan bir süreçtir. İnsan kaynaklarının başarısının belirlenmesi işe alım sürecinde alınan personelin doğru tercih olup olmamasıyla ölçülmektedir. İnsan kaynakları planlaması sonucu

ortaya çıkan boş pozisyonlar ve boşalacak pozisyonlarla ilgili olarak kriterlerin belirlenmesi ile başlayan süreç işletmenin devamlılığı açısından önemlidir

Personel alım aşamasında işletmeler tarafından belirlenmiş olan kriterlere uygun olan personelin bulunmaması boşta bulunan kadroların doldurulmamasına neden olmakta bunun sonucu olarak ise istenilen özelliklere sahip olmayan kişilerin işe alınmasına neden olmaktadır. Yapılan yanlış personel seçimi işletmeler açısından gerek ücret ve maliyetler açısından gerek yapılacak olan denetimlerin artması bakımından ciddi olumsuzluklara neden olmaktadır. İşe alınan personelin istenilen yetkinlikte olmaması ve bunun sonucu olarak istenilen verimin alınamaması yanlış personelin alındığını göstermektedir(Barutçugil, 2004, 257).

İşe uygun personelin işletmeye alınmasının işletmeye sağlayacağı faydalara baktığımızda:(Avcı, 2017, 7)

- İşe yeni başlayan bir personel için ortama alışmak çok önemli bir faktör olup ve uzun bir süreç olduğu görülmektedir. Bunun için en nitelikli elemanın işe alınması sağlanmalı ve işe alışma faktörünün daha kısa sürede gerçekleşmesi sağlanmalıdır. İstenilen niteliklere sahip olmayan bir çalışan alınması sonucunda personelin işe alınma süreci uzamakta ve eğitimi için daha fazla zamanın ayrılması gerekmektedir. Bunun yerine nitelikli personelin tercih edilmesi ve eğitim için ise çalışan nitelikli personel tercih edilmeli daha kısa sürede daha da üst seviyeye çıkması sağlanmalıdır.

- İşletmenin yönetim kadrosunda bulunanların daha etkin ve verimli çalışması ve üretken olması beklenmektedir. Bunun için ise yöneticilerin altında çalışan personelin nitelikli olması yöneticilerin işlerini hafifletecek bu da verimin artmasına ve yöneticilerin zamanlarının artmasına neden olmaktadır.

Bu aşamada personelin işe alım sürecinde işletmeler açısından farklılıklar bulunmaktadır. İşe alım sırasında işe alınacak olan personel ile ilgili olarak bilgiler personel bilgi formları ile düzenlenmektedir.

4.4.2. Ücretin Belirlenmesi ve Bordro Hazırlama

Personelin alacağı ücretin belirlenmesi hem çalışan hem de işletme açısından önemlidir. İşletmelerde bu konu ile ilgilenecek ayrı bir bölümün olması işletmelerin faydalarına olacaktır. Ücret sistemleri işletmelerin ücret giderlerini etkilediğinden üzerinde durulması gereken bir konudur. Ücret sistemi işletmelerin ücret konusundaki uygulamalarının ne şekilde olduğu ve nasıl bir yol izlenmesi gerekliliğiyle ilgilidir. Ücretlerin ödenmesi ile birlikte başlayan ücret sisteminde bütün veriler değerlendirilmekte olup ücretin doğru şekilde iletildiği, yasal uygulamalara uyumluluk ve sosyal güvence ile birlikte ne miktarda ödemelerin yapılacağına dair uygulamalar ücret sistemi içerisindedir(Arslanalp, 2017, 36-37).

İşletmelerde çalışan personelin ücretinin ödenmesi ve bordroların uygulamada istendiği şekillerde düzenlenmesi görevi işletme içerisindeki ayrı bir çalışan kişi tarafından düzenlenmesi yapılacak hataların azalmasını sağlayacaktır. Çalışan personel genel olarak çalıştığı zamanın ücretini talep eder. Bunun belirlenmesinde ise personel zaman kartları çok önemli bir işleve sahiptir. Personel bilgilerinin yer aldığı bu kartlar personele yapılacak ödemeleri göstermesi bakımından önemlidir.

Bordro hazırlama aşamasında çalışanların fazla mesai, ikramiye, rapor, ya da prim ödemeleri gibi detaylarının düzenlenmesinin doğru şekilde yapılması ve hesaplanması işletmeler açısından çok önemli olmakta ve etkin bir iç kontrol sistemini gerektirmektedir. Bordrolar hazırlanırken personelden yapılacak prim kesintilerinin doğru hesaplanması gerekmekte ve gerçek ücretlerin ödenmesi sağlanmalıdır(Bozkurt, 2015, 334).

4.4.3. Ödeme

İşverenin ücret ödeme borcu ve buna karşılık işçinin iş görme borcu karşılıklı olarak yapılan iş sözleşmesinde açıkça belirtilmektedir. İşverenin bu yükümlülüğü, Borçlar Kanunu'nun 313. maddesinde ve 4857 sayılı İş Kanunu'nda ücretle ilgili olarak özel düzenlemelerden anlaşılmaktadır.

4857 sayılı İş Kanunu ücretleri ödenmeyen işçilere çalışmaktan kaçınabilme imkanı vermiştir. İlgili kanunda “ücret ödeme gününden itibaren 20 gün içerisinde mücbir sebepler dışında ödenmeyen işçi iş görme borcunu yerine getirmekten kaçınabilir” denilmektedir. Bu nedenle işçinin ücretinin ödenmesi İş Hukukunda hem işçi hemde işveren açısından önem arz etmektedir.

Personele yapılan ücret ödemelerinin gerektiği şekillerde yapılması işletmeler açısından önemli bir noktadır. “Hata ve yolsuzlukların önlenmesi için, ücret bordrolarının hazırlayanlar ile ödemeyi yapanlar aynı kişiler olmamalıdır”(Bozkurt, 2015, 334). Böylece gerek ücretlerin hesaplanması gerekse ücret ödemelerinin yapılması sırasında yapılabilecek yolsuzlukların önüne geçilmektedir.

4.4.4. Vergi ve Primlerin Ödenmesi

Personellerle ilgili olarak yapılan ödemelerden işçi sigorta primlerinin, işveren sigorta primlerinin, gelir vergisi ve damga vergisi kesintilerinin yapılmasını ifade etmektedir.

İşverenler tarafından yapılacak bu kesintileri sosyal güvenlik kurumu ve vergi dairesine karşı sorumlu olarak işverenlere verilmiştir. İşverenler her ay yapılan bu kesintileri vergi dairesine zamanında bildirmek zorundadırlar.

İşletme tarafından yapılan kesintiler her ay düzenlenen ücret bordrolarında da eksiksiz bir şekilde gösterilmelidir. Vergi Usul Kanunu, İş Kanunu ve Sosyal Güvenlik Kanunu'na göre düzenlenen bu bordroların bu konuda yetkilendirilmiş

uzman bir kişiye hazırlanması işletme açısından herhangi bir ceza ile karşılaşılması açısından son derece önemlidir. Bu nedenle hesaplamaların yapılması ve ödenmesi aşamasında işletme içerisinde bulunan etkin bir iç kontrol sistemi ile hatalar ya da yanlışlıklar en aza indirilebilmekte ve karşı karşıya kalınacak cezaların minimum seviyeye indirilmesi sağlanabilmektedir(Bozkurt, 2015, 334).

4.5. PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜNDE MADDİLİK TESTLERİ

Ücret giderleri işletmenin giderleri arasında önemli bir yer tuttuğundan dolayı işletmeler bu konu ile ilgili olarak iç kontrol yapılarına gereken önemi vermektedir. Risk açısından bakıldığında ise genellikle iç kontrol hedeflerinden geçerlilik ve bütünlük ilkeleriyle ilgili olarak riskler ortaya çıkabilmektedir. Çünkü işletmelerde vergiden kaçınmak için ücretlerin düşük gösterilmesi yoluna başvurulduğu görülmektedir. Bundan dolayı bu iki kavram önem kazanmaktadır. Maddilik testleriyle ilgili olarak personel ve ücret döngüsünde Analitik İnceleme Prosedürleri uygulanır ve tahakkuk eden ücretlerin yıl sonu bakiyeleri test edilir(Bozkurt, 2015, 337).

Günümüzde mali tablolardan yararlanan kesimin ve buna bağlı olarak denetime olan ihtiyacın artması, yaşanan ekonomik gelişmelerle birlikte muhasebe denetiminde meydana gelen gelişmeler çok sayıda karmaşıklığın oluşmasına ve bunun sonucu olarak hata ve hilelerin meydana gelmesine sebep olmuştur. Bu nedenle mali tablolarla ilgili olarak tabloların güvenilirlikleri araştırılırken her türlü mali ve mali olmayan bilgilerin dikkate alınması gerekliliği ortaya çıkmış ve bir takım analitik prosedürlerden yararlanmak zorunlu hale gelmiştir(Dönmez ve Ersoy, 2011, 22).

AICPA'nın yayınlamış olduğu 56 nolu denetim standardında (SAS:56) Analitik İnceleme Prosedürleri (AİP) "Çeşitli finansal ve finansal olmayan veriler ile işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesi ile elde edilen

bilgilerin, denetçi tarafından geliştirilen beklentilere uyup uymadığına bakılması işlemlerine analitik inceleme prosedürleri adı verilmektedir.” şeklinde tanımlanmıştır(Bozkurt, 2014, 151).

Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasıyla amaçlanan hedefler aşağıdakilerden oluşmaktadır:(Toroslu, 2012, 288)

- Denetlenecek işletmenin faaliyetlerine ve içinde bulunduğu sektöre ilişkin bilgi edinerek denetim çalışmasına ışık tutmak,
- İşletmenin faaliyetlerini sürdürebilme kabiliyetini ve mali sıkıntı yaşama sıklığını tespit ederek denetim riskini öngörmek,
- Mali tablolarda bulunabilecek olası hata, hile ve yanlışları ortaya çıkarmak,
- Daha az denetim testi uygulanmasını sağlayarak zaman ve maliyet tasarrufu sağlamak.

Personel ve Ücret döngüsünde analitik inceleme prosedürleri diğer döngüler kadar önemli ve ayrıntılı olmasa da çeşitli prosedürler uygulanmaktadır. Bununla ilgili bazı prosedürler aşağıdakilerden oluşmaktadır:(Bozkurt, 2015, 337)

- Denetlenen cari dönen ücret giderleri ile önceki dönemde gerçekleşmiş olan ücret giderlerinin karşılaştırılması
- Direkt işçilik giderleri ile satışların birbirine oranının önceki dönemlerle karşılaştırılması
- Denetlenen cari dönemde ücretlere ilişkin vergilerin önceki dönemlerdeki ücretlerin vergileriyle karşılaştırılması

Yukarıda sayılan analitik ilkelere bağlı olarak meydana gelebilecek olan hatalar ise aşağıdaki gibi olabilmektedir:

- Ücretlerle ilgili olan giderlerde yüksek veya düşük ücretlerin gösterilmesi söz konusu olabilir.

- Direk işçilik giderleriyle ilgili yüksek ve düşük göstermeler söz konusu olabilir.
- Vergilerle ilgili ortaya çıkabilecek dengesizlikler meydana gelebilmektedir.

Ücretlerle ilgili olarak hesaplardaki borç bakiyeleri diğer hesapların borç bakiyelerine oranla daha az önemliliğe sahiptir. İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkin olması denetçi tarafından uygulanacak olan maddilik testlerinde fazla ayrıntıya girmemesine ve zaman kaybının yaşanmamasını sağlayacaktır. Bu nedenle denetim aşamasında denetçi bu aşamada cari döneme ait tahakkuk etmiş ücretlerle ilgili bakiyelerin doğruluğuna bakmaktadır(Bozkurt, 2015, 337).

BÖLÜM 5. YANLIŞLIK KAVRAMI VE PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜNDE MEYDANA GELEBİLECEK YANLIŞLIKLARIN ORTAYA ÇIKARILMASI

5.1. YANLIŞLIK KAVRAMI

Yanlış kelimesi genel olarak yanlış davranış, yanlış iş, yanlış sanı, hata kavramlarıyla birlikte kullanılmaktadır(TDK). Yanlışlık kavramı ise incelendiğinde birçok anlamda kullanılmaktadır. Yanlışlık kavramını işletmeler açısından ele aldığımız zaman bu kavram genellikle kayıt yanlışlıkları, unutulma, tekrarlama ile bilanço yanlışlıkları, değerlendirme yanlışları şeklinde hesap ve kayıtlarda doğru olmayan yanıltıcı ve eksik bilgilerden oluştuğu görülmektedir. İşletmelerde yapılan yanlışlıklara baktığımızda ise bunların hata ve hile şeklinde ortaya çıktığı görülmektedir. Bu iki kavram her ne kadar aynı anlama geldiği düşünülse de birbirinden farklı kavramlar olduğu unutulmamalıdır. Hata ve hile kavramları arasındaki temel fark ise hatanın bilmeyerek istenmeden meydana geldiği hile ise bir plan yapılarak bilerek ve isteyerek meydana geldiği ve sonunda bir tarafın çıkar sağlaması şeklinde olmasıdır.

5.1.1. Hile Kavramı ve Tanımı

Hile kavramı işletmelerde giderek önemi artan ve işletmelerin denetiminde üzerinde durulan kavramlardan biridir. Hile çok geniş anlamlı bir kavramdır. Hileye ilişkin yapılan tanımlamalarda yolsuzluk, aldatma, usulsüzlük, dolandırıcılık gibi pek çok kavramdan söz edilmektedir.

Kelime karşılığı olarak hile kavramı “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, entrika ve çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma” anlamında kullanılmaktadır(Türkçe Sözlük, Cilt 1, Türk Tarih Kurumu Basım Evi, Ankara 1998, 995).

Hile, mali tablolarda bilerek ya da isteyerek yanlış bilgilerin açıklanması ve bilerek bir tutarın ya da açıklamanın mali tablolara yansıtılmaması şeklinde açıklanabilir(Alagöz, 2008, 115).

Muhasebede yapılan hileler beş unsurdan meydana gelmektedir(Howard vd, 1992, 49).

- Hileyi gerçekleştiren kişi(suçlu)
- Suçlunun hile yapmadaki isteği(kasıt)
- Birinin bir varlığın değerini göz ardı etmesi
- Varlığı göz ardı edilen kişinin suçun olduğu zamanda bunu farketmemesi
- Suçlunun bu hareketten çıkar sağlaması

Yukarıdaki unsurları belirttikten sonra hile ile ilgili olarak bir tanım yapılacaktır; “Maddi bir amaç için kasıtlı olarak yapılan bir davranış ya da tutumlar nedeniyle mağdur bir taraf yaratmak ve bu taraf üzerine zararlara neden olmaktır.” şeklinde açıklanabilir.

Yukarıdaki açıklamalarda da anlaşıldığı gibi hile kavramının söz konusu olabilmesi için kasıt unsurunun söz konusu olması gerekmektedir. Hileyi, hatadan ayıran en temel özellik kasıt unsurudur. Hukuki anlamda da pek çok alanda kullanılan hile kavramı aldatan, aldatılan ve fiil kavramları üzerinde şekillenmiştir. Yapılan bu fiil sonucunda ise bir menfaat bulunmaktadır(Saban, 2006, 59-60).

Hile sonucunda kesinlikle mağdur bir taraf bulunmaktadır. Buna dayanarak hile kavramının özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:(Bozkurt, 2009, 60)

- Kesinlikle kasıt unsuru vardır
- Mağdur olan taraf bir şekilde aldatılır
- Hileyi yapan taraf hileli eylemi gizlilik içerisinde yapar
- Hileyi yapan tarafın hile sonucunda çıkar sağlama amacı vardır
- Yapılan her hilede mağdur ya bir kişi ya da bir işletmedir.

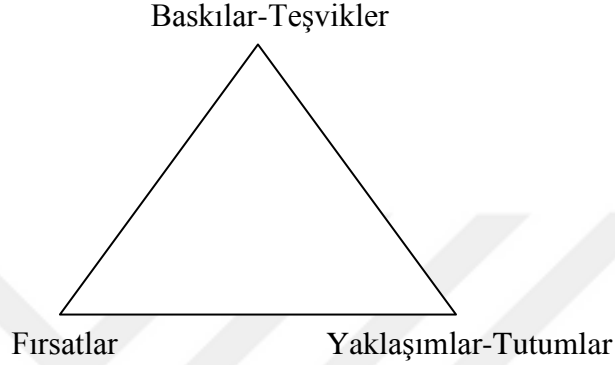
5.1.2. Hile Üçgeni

Kişileri hile yapmaya sürükleyen nedenler araştırıldığında, Donald R. Cressey tarafından zimmet suçu nedeniyle ABD’de hapiste olan 200 mahkum üzerinde yapılan araştırma karşımıza çıkmaktadır(O’Gara, 2004, 155-156). Donald R. Cressey, gerçekleştirdiği araştırma sonucunda bu kişilerin büyük çoğunluğunun finansal yükümlülüklerini yerine getirebilmek için hile yaptığı sonucuna ulaşmıştır. Bu unsurun dışında tüm mahkumlarda ortak olarak mevcut olan iki unsur daha bulunmaktadır. Bunlar, hileyi yapabilmek ve gizleyebilmek için kişilerin karşısına çıkmış bir fırsat ve kişilerin işledikleri suçta yaptıklarını haklı gösterebilecekleri bir nedendir(Wells, 2001, 89).

2002 yılında da SAS No.99, Donald.R.Cressey tarafından ortaya konan hile üçgenini şu şekilde desteklemiştir. “Bir hilenin meydana gelebilmesi için üç unsura ihtiyaç duyulmaktadır. İlk olarak yönetimin ya da çalışanların baskı altında olması bu kişilere hile yapmaları için bir fırsat sağlar. İkinci olarak işletmede kontrol faaliyetlerinin bulunmaması, kontrollerin etkin çalışmaması hilenin gerçekleştirilebilmesi için bir fırsat yaratır. Üçüncü unsur ise, hile eylemini gerçekleştiren kişinin bu eylemini haklı gösterebilmesidir”(AICPA, 2002).

Hile Üçgeni aşağıdaki şekilde üç kısımdan oluşmaktadır(Bozkurt, 2000, 64).

Tablo 8 : Hile Üçgeni



Hile kavramının oluşmasına sebep olan unsurdan ilki baskı unsurudur. İşletme çalışanları üzerinde çeşitli nedenlerle yapılan baskılardır. Örneğin, kişiyle ilgili olarak özel yaşamıyla ilgili olumsuzluklar, kötü alışkanlıkları olan bir kişinin paraya ihtiyaç duyması dolayısıyla hile yapması kaçınılmaz oluyor. Başlıca baskı unsurlarına baktığımızda:(Dauber vd, 2009, 88-91)

- İşletme yöneticilerine güç hedefler verilmesi
- Kişisel mali ihtiyaçlar
- Çalışanın beklentilerinin işletmeden karşılanmaması
- İşletmenin karlılığının ekonomik, endüstriyel ve operasyonel durumlar nedeniyle tehlikeye girmesi
- İşletme yöneticilerinin finansal durumunun, işletmenin finansal durumuna bağlı olması

Hile üçgeninin bir diğer unsuru ise fırsat unsurudur. İşletme çalışanlarının, hile yapılmasına olanak sağlayacak bir ortamın mevcut olması olarak ifade edilebilir. Örneğin, işletmede düzenli yapılan bir denetim faaliyetinin olmaması ve bunu çalışanın bilmesi sonucu olarak parayı rahatlıkla zimmetine geçirmesi. Bir işletmede hile yapmaya fırsat veren başlıca unsurlar şunlardır:(Baskan, 2013, 14)

- Hileli davranışı önlemeyi veya ortaya çıkartmayı sağlayan kontrollerin eksikliği,
- Yapılan işin kalitesini belirlemede eksiklik,
- Hile suçlularını cezalandırmada başarısızlık,
- Bilgiye erişim eksikliği, ilgisizlik ve kapasite yetersizliği,
- Denetim eksikliği.

Hile yapanın, psikolojik olarak yaptığı hileyi haklı çıkarma çabası ise hile üçgeninin üçüncü unsuru olan bahane olarak karşımıza çıkmaktadır. Hileli davranışa bahane bulunduğu zaman, baskı ve fırsat arasında bir köprü görevi görecektir. Kişiler suç davranışına girdiği zaman bunu haklı kılmaya yönelirler. Yaptıkları yanlışları doğrulamak için kendilerini ikna etme çabasına girerler. Örneğin, nakit para hırsızlığı yapan çalışanların niyetlerinin o parayı sonradan yerine koyma amacıyla aldıkları görülmektedir. Bu fiili yapan kişiler hırsızlık değil ödünç para ya da borç aldıklarını düşünürler(Erdoğan, 2006, 148). İşletmeler iç kontrol sistemlerini kurarken hile üçgenindeki unsurları kontrol altında tutacak önlemler olarak oluşturması ile kural ve ilkelere bağlı olarak çalışılması durumunda yapılacak olan hilelerin minimize olacağı düşünülmektedir.

5.1.3. İşletme İçi Hile Türleri

İşletmelerde yapılan hileler işten erken ayrılma ya da iş saatlerinde işyeri kurallarına aykırı şekilde yapılan basit hareketlerden, işletmeye ait olan mal yada paranın zimmete alınması gibi geniş bir alanı kaplayan bir kavramdır. Bu konuda önemli olan, çalışanların kendilerine ait olmayan herhangi bir şeyi izin almadan kullanıp sahip olmak istemeleridir. Hile olayının meydana gelmesinde ve hile olayına ciddi boyutlar kazandıran unsur ise çalışanların işletme içerisindeki pozisyonlarını sonuna kadar kullanmak istemeleridir.

Hile türlerine baktığımız zaman çalışanların işletme varlıklarını kendi çıkarları doğrultusunda kullanmaları şeklinde ortaya çıkabileceği gibi, işletme

yöneticilerinin faaliyet dönemi ile ilgili mali tabloları gerçeğe aykırı şekilde düzenleyip yansıtılmaları şeklinde de ortaya çıkabilmektedir.

İşletmelerde yapılan hileler 5 grupta incelenmektedir((Bozkurt,2009, 64).

Tablo 9 : Hile Türleri

Hile Türü	Kurban	Hileyi Yapan	Açıklama
Çalışan Hileleri	İşveren	Çalışanlar	Çalışanlar Hırsızlık Yapar
Yönetim Hileleri	Mali Tablo İlgilileri	Tepe Yöneticileri	Mali Tablolar Olduğundan Farklı Gösterilir
Yatırım Hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Değersiz ya da Hayali Yatırımlar Yaptırılır
Satıcı Hileleri	Alım Yapan İşletmeler	Satıcılar	Fiyatlar Şişirilir
Müşteri Hileleri	Satış Yapan İşletmeler	Müşteriler	Satıcılar Aldatılır

5.1.3.1. Çalışan Hileleri

İşletmelerin varlıkları ile kaynaklarını bilerek ve isteyerek yanlış kullanımı ya da çalışanın kişisel fayda sağlaması şeklinde meydana gelmektedir(Şimşek, 2001, 20).

- Çalışanın zimmetine para geçirmesi
- Banka kayıtları ile oynayarak çalışanın maddi fayda sağlaması
- İşletmeye ait olan demirbaş, sabit varlıkların hırsızlığı
- Rüşvet alınması, veya rüşvet verilmesi adına kurum varlığını kullanma
- Fazla mesai ücretleri ile oynayarak fazla ödeme alınması.

İşletmeler çalışanlar aracılığıyla varlıklarını devam ettirmektedir. Çalışanlar işletme içerisinde, genellikle kamuya kapalı olan ve şirketle ilgili olarak gizli veya özel bütün bilgilere erişimi olan önemli görevlerde bulunmaktadır. Bu durum işletmelerde istihdam edilen bu çalışanlara önemli görevlerin verilmesi sonucu ortaya

çıkılmıştır. Çalışan hileleri de denilen mesleki hileler bu konumlarda bulunan çalışanlar tarafından ortaya çıkmaktadır(Uncitral, 2013, 60).

Çalışan hileleri, işletme içerisindeki bir çalışanın işletme varlıklarına el koyarak işletme varlıklarını kural dışı kullanması ve işvereni kandırmasını ifade etmektedir. Çalışanların yaptığı bu hile doğrudan yapılabileceği gibi dolaylı olarak da yapılabilmektedir. Doğrudan yapılan hilelerde, çalışanlar işletmeden nakit para, stok ve demirbaş gibi varlıkları çalarak ya da hayali bir işletme kurarak gerçekleştirmektedir. Böylece çalışanın hileyi yaparken üçüncü bir kişiye ihtiyacı kalmamaktadır(Bozkurt, 2009, 65).

Dolaylı hileler ise, üçüncü bir tarafın olmasıyla gerçekleşmektedir. Dolaylı yapılan hilelerde çalışan rüşvet alarak hilenin gerçekleşmesine sebep olacaktır. Çalışan bu türden hilelerde menfaatini üçüncü kişilerden sağlamaktadır(Bozkurt, 2009, 64).

5.1.3.2. Yönetim Hileleri

İşletmelerdeki yönetim hileleri ise, genellikle yüklü miktarda zararların oluşmasına sebep olmaktadır. Genellikle üst yöneticilerin işletmenin mali tablolarında oynamalar yapması veya mali tabloları değiştirmeleri şeklinde gerçekleşmektedir. Bu türden hileler mali tablolarda sahtecilik olarak adlandırılmaktadır. Yöneticiler tarafından yapılan bu hileler sonucunda işletmenin durumu olduğundan daha iyi ya da daha kötü göstermektedir(Bozkurt, 2009, 65).

Yönetim hileleri başka bir tanımda şu şekilde açıklanmıştır; işletme yöneticilerinin işletmeyle ilgili olarak ortaya çıkan mali tablolarla ilgili olarak bu tablolara güvenip hareket eden tarafları yani hissedarlar, müşteriler, devlet kurumları, kredi verenleri ve diğer kişileri aldatmasıdır(Ramaswamy, 2007, 34).

Bu tür hileler yönetim kadrolarının etkin rol aldığı ve işletmenin zarara uğratılması sonucunu ortaya koyan hilelerdir. Yönetici tarafından işletme belgelerinin değiştirilerek kendilerine menfaat sağlamalarından oluşmaktadır.

5.1.3.3. Yolsuzluk

Ahlaki olmayan davranışlar, işletme çalışanın işletmenin faaliyetini sürdürürken işveren ya da üçüncü bir kişinin hakkının göz ardı edilerek yanlış bir yöntemler kendisine veya bir başkasına fayda sağlanması şeklinde gerçekleşmektedir. Bu şekilde yapılan eylemler işletmenin zararına bağlı olarak maliyetinin artmasına sebep olmaktadır. Yolsuzlukların oluşması sonucunda 3. kişilerin şirkete bakış açısı değişecek yatırımcıların güveninin yok olmasının yanında büyüme durmaktadır. Kaynak dağılımındaki bozulmalar meydana gelmekte ve işletme ile ilgili risklerin artmasına sebep olmaktadır(Bozkurt, 2009, 73).

5.1.4. Hilenin Yapılma Süreci

İşletmelerde yapılan hilelerin oluşumu belirli bir zaman diliminde gerçekleştiği görülmektedir. Aslında yapılan hileler sürekli olarak devam etmekte olup işletme yönetimindeki zayıflık ve iç kontrol eksikliğinin de sonucu olarak devam eden bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun sonucu olarak yapılan hile, yapan kişi bakımından artık normal bir fiilmiş gibi yapılmaya devam etmektedir. Yani yapılan hileler yapan kişi bakımından işletme yönetimindeki eksiklik ve yakalanmama duygusuyla yapılmaya devam eden bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır. Buda başlarda önemsiz ve ufak tutarlarda yapılan hilelerin zaman içerisinde büyüyüp işletme için önemli bir kayıp haline gelen hilelerin oluşmasına sebep olmaktadır(Kandemir, 2010, 19).

5.1.5. Hileye Karşı Alınması Gereken Önlemler

Bir işletmede yönetimin muhasebe hileleri ile ilgili olarak yaptığı en büyük hata, hile ile ilgili olarak gerekli önlemlerin alınmaması ve bunun sonucu olarak hile olayı meydana geldiği zaman ne yapabileceğinin bilinmemesidir. Oysa ki işletme yönetimi tarafından hileli fiilin gerçekleşme olasılığı önceden düşünülmeli ve gerekli önlemler alınmalıdır. Hileye karşı yetkili kişiler ile çalışanların bilgilendirilmesi gibi hileye karşı önceden hazırlıklı olunması ve gerekli önlemlerin alınması

gerekmektedir. İşletmelerde hile yapan kesim için uygulanacak olan yaptırımlar önceden belli edilmeli ve bu yaptırımlardan taviz verilmemelidir. Böylece hile yapma eğiliminde azalmalar olup yaptırımların caydırıcılığı ortaya çıkacaktır. Örneğin, hile yapan kişilerin aynı anda üst yönetime bildirilmesi ve idare tarafından takibe alınması aynı zamanda kanuni işlemlerin yapılması hile yapma konusunda caydırıcılık yaratabilmektedir(Duman, 2008, 356).

5.1.6. Hata Kavramı ve Tanımı

Arapça kökenli bir kelime olan hata kavramı Türkçe’de istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı şeklinde açıklanmıştır(www.tdk.gov.tr). Muhasebe sisteminde hata ise istenmeden meydana gelen olaylar şeklinde tanımlanmaktadır. Dolayısıyla muhasebe sürecinin içerisinde olan insan faktörü bu süreç içerisinde her zaman hata yapmaya elverişli bir durumdadır. Örnek verecek olursak bordro hazırlama sürecinde çalışan bir personelin dalgınlığına rast gelerek fazla mesai saatlerini yanlış hesaplayıp kaydetmesi ya da hiç kaydetmemesi “muhasebede hata” olarak ortaya çıkmaktadır. Burada önemli olan hata yapılırken bir kastın olmamasıdır. Bunun dışında insan faktörü her zaman hata yapabilmekte olup doğası gereği hatalar ortaya çıkabilmektedir(Kiracı, 2004, 7).

İşletmelerde istenmeden de olsa meydana gelen hatalara baktığımızda:(Hatunoğlu ve Diğerleri, 2012, 176)

- Çalışanların bilgisizliğinden kaynaklanan hatalar
- Çalışan tarafından raporların yorumlanması aşamasında yapılan hatalar
- Bilgi ve belgelerin işletme çalışanı tarafından eksik ya da yanlış olarak kaydedilmesinden kaynaklanan hatalardır.

İşletmelerde yapılan hatalar istenmeden, bilmeden ya da kasten yapılmamaktadır. Yapılan bu hatalar yapan açısından bazı sebeplerden dolayı yapıldığı görülmektedir. İşletmelerde yaşanan hata olaylarının nedenlerine

baktığımızda daha çok; dikkatsizlik, bilgisizlik, tecrübesizlik ve yorgunluk gibi sebeplerden dolayı meydana geldiği görünmektedir.

Dikkatsizlik: Dikkat, muhasebe departmanında görev yapan personelin dikkat etmesi gereken en önemli konulardan biridir. Yapılan muhasebe işlemleri sırasında gerekli mesleki özen ve sorumluluğun gösterilerek hareket edilmesi gerekmektedir.

Muhasebe ile ilgili işlemlerin kayıt altına alınması ve yapılan bu işlemlerle ilgili olarak gerekli özen ve sorumluluğun gösterilmesi hataların meydana gelmemesi bakımından önemlidir. Aksi durumda gerekli özen ve sorumluluğun gösterilmemesi durumunda ise çalışan tarafından unutkanlık, ilgisizlik ya da ihmal sonucu, yapılan işlemlerle ilgili olarak hatalar meydana gelmektedir. Düzenli bir muhasebe sisteminin olduğu bir işletmede yapılan hataların oluşmasına sebep olan söz konusu dikkatsizlikler yapıldıktan kısa bir süre sonra fark edilmekte ve düzeltme yoluna gidilmektedir. Oysa tam tersi durumda ise yapılan hatalar zarar gören üçüncü kişilerin itiraz da bulunmaları sonucu ortaya çıkmaktadır(Kirik, 2007, 39).

Bilgisizlik: Muhasebe departmanında görev alan personelin muhasebe kavramları, ilke ve esasları ile bu konuda düzenlenmiş yasal mevzuatı bilmeleri gerekmekte olup işletmenin muhasebe sistemi hakkında kendisine yetecek kadar bilgiye sahibi olması gerekmektedir. Aksi durumda bazı düzensizlikler söz konusu olmaktadır.

Günümüzde yaşanan bir takım gelişmelerle birlikte yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi güç ve karmaşık bir hal almıştır. Yaşanan bu durum karşısında bu gibi departmanlara iyi yetişmiş, kaliteli, dürüst personelin çalıştırılması işletmeler açısından büyük bir önem kazanmıştır. Uygulanmakta olan muhasebe ilke ve esaslarının takip edilip bu konudaki yasal düzenlemelerin bilinip takip edilmesi muhasebe ile ilgili yaşanabilecek hataların minimize edilmesini sağlayacaktır. Personelin hata yapmasını engellemek için yapılması gereken önlemlerden bir diğeri ise çeşitli eğitimler düzenleyerek çalışanların alanlarında bilgi sahibi olması sağlanmalıdır(Turançiftçi, 1998, 44-45).

Yorgunluk: Muhasebe belli bir zaman çerçevesinde yapılan ve yüksek tempo ile işleyen bir süreçtir. Bu nedenle muhasebe mesleğiyle uğraşan kişiler yoğun tempoda çalıştıklarından dolayı hatalar ya da yanlışlıklar yapmaları kaçınılmaz oluyor. Hata ve yanlışlıkların olmaması için ise işletme içerisinde görev ayrımı yani iş bölümü kesin çizgilerle ayrılmalı ve yaşanacak olan hata ya da yanlışlıklar en aza indirilmelidir.

Tecrübesizlik: İşletmelerde yaşanan hatalardan sonra meslek mensupları hatalara bağlı olarak tecrübe kazanmaktadırlar. İşletmelerde genellikle mesleğe yeni başlayan personel ile ilgili olarak hatalar meydana gelmektedir. Bu nedenle işe yeni başlayan personellerle ilgili olarak yanlarına tecrübeli çalışanların görevlendirilmesi sayesinde tecrübesizlik ve bilgisizlikten kaynaklı yaşanacak olan hataların minimize edilmesi sağlanacaktır(Kirik, 2007, 40).

5.2. ÜCRET BORDROSU YANLIŞLIKLARI VE YAŞANAN RİSKLER

5.2.1. Ücret Bordrosu Hataları

Ücret bordrosu, bir iş karşılığında işveren tarafından işçilere ödenen ücretleri, diğer ödemeleri ve bunlardan yapılan kesintilerin ayrıntılı gösterildiği tablolardır. İşveren tarafından her ay düzenli olarak hazırlanmak zorundadır. İnsan kaynakları yönetimi içerisinde önemli bir yer olarak bulunan ücret ödemeleri ücret bordroları ile tahakkuk edip ödenmektedir.

Bordroların düzenlenmesi aşamasında ve sonrasında ilgili kişiler tarafından bir takım ön hazırlıkların yapılmaması sonucunda bazı sorunlar çıkmakta ve bunun sonucu olarak şirketler çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadır. Bordro hazırlayıcılarının eğitilmeden ve yeterli donanımlara sahip olmadan bordrolama ile ilgili hesaplamalar yapmaları sonucunda ortaya çıkan hatalar tazminat, fazla mesai

gibi sonradan ortaya çıkan giderlerle karşı karşıya kalınmasına sebep olmaktadır(Gülsever, 2010).

Ücret Bordrosu 213 sayılı VUK, 4857 sayılı İş Kanunu ve 5510 sayılı Sosyal Güvenlik Mevzuatında ayrı ayrı düzenlenmiştir. Her üç kanunda da ücret bordrosu ya da ücret hesap pusulasının düzenlenmesi gereken şekiller ve bulunması gereken asgari bilgiler farklı olduğundan düzenlenme aşamasında bazı hataların yapılması kaçınılmaz olmaktadır. İlgili kanunlar çerçevesinde hazırlanan ücret bordroları işverenler tarafından eksiksiz düzenlenmeli ve eksik düzenlenmiş olan ücret bordrolarının hiç düzenlenmemiş sayılacağı unutulmamalıdır. Örneğin; SGK tarafından defter belge ve kayıtlar istenildiği zaman işveren tarafından verilmesi gereken 5510 sayılı kanuna göre ücret bordrosu düzenlemek ve bu ücret bordrolarının imzalı olması gerekmektedir. Defter kayıt ve belgeler vergi dairesi tarafından incelenecekse 213 sayılı VUK'a göre ücret bordrosu düzenlenmesi gerekmekte olup yine bordroların imzalanmış bir şekilde tutulması gerekmektedir. İş Kanunu'na göre hazırlanan bordroda ise ücret bordrolarının imzalı olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ücret bordrosu düzenlenirken yapılan belli başlı hatalar aşağıdaki gibidir(İş Kanunu, VUK, SGK).

5.2.1.1. Bordroda Bulunması Gereken Bilgilerde Eksiklik

Ücret bordroları işverenler tarafından ispat aracı olarak kullanıldığı daha önceden belirtilmişti. İspat aracı olarak kullanılmasının yanında İş Kanunu, Vergi Kanunu ve Sosyal Güvenlik Kanunu'nda eksik düzenlenmesi durumunda çeşitli yaptırımlar uygulanması bordroların istenilen şekillerde de düzenlenmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Düzenlenen ücret bordroları hangi kanuna göre düzenleniyorsa o kanundaki gerekli bilgilerin eksiksiz bulunmasına dikkat edilip bordrodaki bilgilerin işçi ve işveren tarafından kontrol edilmesini gerektirmektedir(ÇSGB, 2013, 47). Yargıtay 9. dairesinin 21.02.2012 tarih 353 sayılı kararında imzalı ücret bordrolarında, hafta tatili çalışması ve fazla mesai ile ilgili sütunlara yer verilmiş ve bu sütunlarda ödemeler yapıldığı gösterilmişse; davacı işçi tarafından daha fazla

çalıştığı ve bordronun gerçeği yansıtmadığı şeklinde bir ihtirazi kaydın yer almadığı bordroyla ilgili olarak bordroların ilgili olduğu aylara göre hafta tatili ve fazla mesailerin hesaplanması doğru olmaz şeklinde hüküm verilmiştir.

SSGSSK ve VUK'a göre düzenlenen ücret bordrolarındaki tutarların banka üzerinden veya makbuz karşılığı yapılan ödemeler söz konusu olması halinde bordro üzerinde imza şartı aranmamaktadır. Ancak İş Kanunu'na göre düzenlenen ücret hesap pusulalarının imzalı olması bordronun davalarda önemli bir ispat aracı olarak kabul edildiği görülmektedir. Bu da işveren tarafından yapılan ödemelerin makbuz karşılığı veya banka aracılığıyla ödenmesi halinde bile ücret hesap pusulalarının işçiye imzalatılarak verilmesinin, işveren lehine önemli bir ispat aracı olarak kullanılabilmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Yargıtay'ın ilgili kararlarına bakıldığından bordro üzerinde yapılan eksiklik olarak işçi aleyhine daha az vergi ve prim ödemek amacıyla işverenler tarafından işçi ücretlerinin düşük gösterilmesi dikkat çekmektedir. Böyle durumlarda ise söz konusu olan işçinin gerçek ücretinin tespitidir. İşçinin gerçek ücretinin tespit edilmesi çeşitli şekillerde yapılmaktadır. İşçinin işyerinde geçirdiği süre, işyerinin büyüklüğü yapılan işin önem kazandığı görülmektedir. Böyle durumlarda işçiyle ilgili olarak yapılan işin niteliğine göre çeşitli kuruluşlardan alınan emsal bedel dikkate alınarak karar verilmelidir şeklinde açıklanmaktadır.

Sonuç olarak işveren tarafından hazırlanan ücret bordroları ya da ücret hesap pusulaları ilgili kanunlar göz önüne alınarak düzenlenmeli ve eksik düzenlenen bordroların herhangi bir geçerliliğinin olmadığı unutulmamalıdır. İmzalı ücret hesap pusulalarının ihtirazi kaydın bulunmaması ve ücretinin ödendiği anlaşılması durumunda işçi lehine ispat aracı olarak kullanılmayacağı bilinmelidir.

5.2.1.2. Ulusal Bayram ve Genel Tatil Günü Çalışma Ücretinin Hatalı Hesaplanması

Ulusal bayram Türkiye’de 29 Ekim’dir. Genel tatil günleri ise resmi ve dini bayram günleri ile yılbaşdır.

Resmi bayram günleri;

- Ulusal Egemenlik ve Çocuk Bayramı(23 Nisan)
- İşçi Bayramı(1 Mayıs)
- Gençlik ve Spor Bayramı(19 Mayıs)
- Zafer Bayramı(30 Ağustos)
- Demokrasi Bayramı(15 Temmuz)

Dini bayram günleri ise;

Ramazan Bayramı 3,5 gün, Kurban Bayramı 4,5 gün, Yılbaşı tatili ise 1 Ocak’tır.

İş Kanunu’na göre ulusal bayram ve genel tatil günlerinde işçiler çalışmadıkları halde o güne ait çıplak ücretlerini tam olarak alır. Çalışması halinde işçiyi korumak için bir günlük ücret ilave olarak ödenmektedir.

Resmi ve özel bütün işyerlerinin, 29 Ekim’de kapatılması zorunludur. Diğer genel tatil günlerinde, sadece resmi daire ve kuruluşlar tatil edilir. Ulusal bayram ve genel tatil günlerinde işyerlerinde çalışılıp çalışılmayacağı toplu iş sözleşmesi veya iş sözleşmeleri ile kararlaştırılır. Sözleşmelerde bu konuda hüküm bulunmaması halinde söz konusu günlerde işçinin onayının alınması gerekmektedir.

Aylık ücretle çalışanların aldıkları ücretlerin içerisinde ulusal bayram ve genel tatil günlerine ait ücretleri de olduğundan ek bir ücret ödemesi yapılmamaktadır.

Saat ücreti ile çalışan işçilerin tatil günü ücreti saat ücretin 7,5 katıdır.

İşçi, dini bayram, ulusal tatil ve genel tatillerde çalışmasına rağmen işverenden herhangi bir ücret almamış ise dava yoluyla bu çalışma ücretlerini işverenden talep edebilir. İşveren, işçilere bu ücreti ödemediğini bordrolarla ispatlaması gerekmektedir. İşçinin bordrosunda tatil ücretlerinin ödendiğine dair herhangi bir rakam yok ise işçi bu tatillerde çalıştığını tanık yoluyla ispat edebilir. Ayrıca işçi resmi ve dini tatillerde çalışmasına rağmen işverenden herhangi bir ücret almıyorsa tek taraflı olarak iş sözleşmesini feshedebilir.

Yargıtay 7. Hukuk Dairesinin 22.09.2016 tarihli ve 2015/44209 E.2016/14714K sayılı kararında, işçinin yukarıda bahsedilen tatil günü çalışmasından kaynaklı alacağı için dava yoluna başvurması ve somut olayın ispatı incelenmiştir.

Davacı, davalı işyerinde muhasebeci olarak çalıştığını, iş sözleşmesinin işverence haksız olarak feshedildiğini belirterek kıdem ve ihbar tazminatı ile eksik ödenen ücret, fazla çalışma, hafta tatili, ulusal bayram, genel tatil ve yıllık izin alacağının davalılardan tahsilini talep etmiştir. Davalılar ise davanın reddine karar verilmesini istemişlerdir.

Mahkemece, toplanan deliller ve bilirkişi raporuna dayanarak davanın kısmen kabulüne karar verilmiştir. Davacının ulusal bayram ve genel tatillerde çalışma ücretine hak kazanıp kazanmadığı hususu taraflar arasında uyuşmazlık konusudur.

Yerel mahkemenin kararını inceleyen Yargıtay 7. Hukuk Dairesi, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 47. maddesinde, kanun kapsamındaki işyerleri bakımından, ulusal bayram ve genel tatil günü olarak kabul edilen günlerde çalışma karşılığı olmaksızın o günün ücretinin ödeneceği, tatil yapılmayarak çalışıldığında ise, çalışılan her gün için bir günlük ücretin ödenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. 2429 sayılı ulusal bayram ve genel tatiller hakkında kanunun 2. maddesinde, resmi ve dini bayram günleri ile yılbaşı gününün genel tatil günleri olduğu açıklanmıştır.

Ulusal bayram ve genel tatil günlerinde çalıştığını iddia eden işçi, bu iddiasını ispatla yükümlüdür. İşçinin imzasını taşıyan bordro sahteliği ispat edilinceye kadar

kesin delil niteliğindedir. Bir başka anlatımla bordrosunun sahteliği ileri sürülüp kanıtlanmadıkça, imzalı bordroda yer alan bayram ve genel tatil ücreti ödemesinin yapıldığı varsayılır. Bordroda ilgili bölümün boş olması ya da bordronun imzalı olmaması halinde işçi, ulusal bayram ve genel tatil günlerinde çalıştığını her türlü delille ispat edebilir.

Somut olayda davacı, genel tatil günlerinden olan kurban ve ramazan bayramında ilk gün hariç çalıştığını beyan ederek ulusal bayram ve genel tatil ücreti alacağı talebinde bulunmuştur. Davalı Ç..... Çimento San. ve Tic. A.Ş ise dini bayramlarda işyerinde çalışma olmadığını savunmuştur.

Mahkemece, davacının dini bayramların ilk günü hariç tüm ulusal bayram ve genel tatillerde çalıştığı kabulü ile hesaplama yapan bilirkişi raporuna itibarla hüküm konulmuştur. Ancak bu kararlar hatalıdır. Çünkü, daha önce denetimden geçen ve davacılar tarafından itiraz edilmeyen mahkeme kararlarına göre, davalı işyerinde dini bayramlarda çalışma yapılmadığı anlaşılmaktadır. Bu husus ulusal bayram ve genel tatil alacakları bakımından kesin delil oluşturur. Ayrıca aynı mahkemede açılan davalarda, farklı bilirkişilerden alınan raporlarda, aynı konuda farklı hesaplamaların varlığı da kabul edilemez.

Davalı işyerinde, davacı yönünden farklı bir çalışma usulü olduğuna dair dosyada bir delil de bulunmamaktadır. Hal böyle olunca, davacının dini bayramlarda ve arife gününde çalışmadığının kabulü ve ulusal bayram ile genel tatil alacağı hesabı yapılması gerekirken hatalı değerlendirme ile yazılı şekilde hüküm kurulması isabetsiz olup karar bozulmalıdır.

Sonuç olarak, ulusal bayram ve genel tatil olarak kabul edilen günlerde işçilere, işveren tarafından bir iş karşılığı olmaksızın bir gündelik tutarında ücret ödenir. Ayrıca tatil yapmayarak çalışırlarsa çalışılan her gün için bir günlük ücreti ödenir. İşçi, dini bayram, ulusal bayram ve genel tatillerde çalışmasına rağmen işverenden herhangi bir ücret almamış ise dava yoluyla bu ücretlerini talep edebilmektedir.

Açılan davada ulusal bayram ve genel tatil günlerinde çalışma olup olmadığı incelenirken, ilgili çalışma döneminde puantaj kaydı var ise sadece o kayıtlar esas alınarak belirleme yapılmalıdır. Ancak daha önce denetimden geçen ve davacılar tarafından itiraz edilmeyen mahkeme kararlarına göre, davalı işyerinde dini bayramlarda çalışma yapılmadığı anlaşılırsa bu husus, ulusal bayram ve genel tatil alacakları bakımından kesin delil niteliğindedir(Gökçe, 2017).

5.2.1.3. AGİ Hesaplamalarıyla ilgili Hatalar

Türkiye’de asgari geçim indirimi uygulamasına ilk defa 1950 yılında uygulamaya giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile başlanmıştır. İlk başlarda uygulanan kazanç vergisi ve iktisadi buhran vergilerinde de indirimler olmasına rağmen bunları asgari geçim indirimi şeklinde nitelendirmek doğru olmamaktadır(Pamak, 1978, 199).

Bütün gelir kategorileri ile ilgili olarak kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamanı asgari düzeyde sağlayacak gelirin vergi konusu olmaması anlamı gelmektedir(Bosnalı, 1997, 153). Adalet ilkesi gereği olarak vergi uygulamaları kişilerin ödeme gücü göz önünde bulundurularak belirlenmektedir. İnsanlar yaşamlarını devam ettirebilmeleri için belli bir gelire sahip olmaları gerekmektedir. Yaşamlarını devam ettirebilmeleri için gereken gelir seviyesinin üstündeki maddi olanaklardan vergi alınmalıdır. Diğer bir deyişle kişinin vergi ödeme gücünün hangi gelir seviyesinden sonra başlayacağını rakamsal olarak belirlenmesi gerekmektedir. Belirlenen bu alt düzeye ise minimum geçim düzeyi denilmekte olup vergisel açıdan ayrıcalık tanınması ise asgari geçim indirimi olarak adlandırılmaktadır.

Asgari geçim indirimi uygulamasının amaçlarından birisi de sosyal devletin asgari bir yaşam düzeyi sağlaması gerektiğidir. Sosyal devlet, vatandaşlarının asgari yaşama düzeyini sağlayan devlettir. Sosyal devlet vergi politikalarının uygulanması ile ilgili olarak ekonomiye müdahale ederek, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri gidermeye çalışır. Yani, sosyal devlet ilkesi gereği asgari yaşam düzeyinin vergi dışı bırakılması gerekir(Yakar, 2007, 229).

Ülkemizde asgari geçim indiriminin en önemli dayanağı anayasadır. 1982 Anayasası'nın başlangıç bölümünde, "Her Türk vatandaşının bu Anayasadaki temel hak ve hürriyetlerden eşitlik ve sosyal adalet gereklerince yararlanarak milli kültür, medeniyet ve hukuk düzeni içinde onurlu bir hayat sürdürme ve maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisine doğuştan sahip olduğu" belirtilmiştir.

Anayasamızın 73. maddesinde; "... herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." hükmü yer almaktadır.

Asgari geçim indiriminden;(www.gib.gov.tr)

- Ücretleri gerçek usulde vergilendirilen tam mükellef gerçek kişiler. (Diğer bir ifade ile ücretleri tevkif suretiyle vergilendirilen tam mükellef kişiler)
- Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirlerini yıllık beyanname ile bildirenler
- Gelir vergisi kanunu'nun 61. maddesi ücret kapsamında değerlendirilen ücret geliri elde edenler(Örneğin, sosyal güvenlik destekleme primi ödemek suretiyle çalışanlar ile kurumların yönetiminde görevli olanlar) yararlanır.

2018 yılı asgari geçim indirimi hesaplaması aşağıdaki şekilde yapılır;(GVK madde 32)

- Asgari geçim indirimi ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarına:

Mükellefin kendisi için %50

Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10

Çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5

Üçüncü çocuk için %10

Diğer çocuklar için %5

olmak üzere ücretlinin şahsi ve medeni durumu dikkate alınarak hesaplanan indirim oranlarının uygulanması sonucu bulunacak matrahın, gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine karşılık gelen %15 oranla çarpılması sonucu bulunan tutarın 12'ye bölünmesi sonucu her aya isabet eden tutar hesaplanır. Hesaplanan bu tutar ise ödenecek olan vergiden mahsup edilir. Ancak, ödenecek asgari geçim indirimi tutarı aylık asgari ücret üzerinden hesaplanan vergiden fazla olamaz.

Asgari geçim indiriminin yıllık tutarı her ücretli için takvim yılı başında geçerli olan asgari ücret üzerinden hesaplanan yıllık vergi tutarını aşamayacak ve ilgili yıl içerisinde asgari ücret tutarında meydana gelen değişiklikler, asgari geçim indirimi uygulamasında dikkate alınmayacaktır. Asgari geçim indirimi tutarının, ücretlinin aylık hesaplanan vergisinden fazla olması halinde, fazlalık dikkate alınmayacaktır. Dolayısıyla, ücretlinin yararlanacağı aylık asgari geçim indirim tutarı, aylık asgari ücret tutarı üzerinden hesaplanan aylık vergi tutarını aşamayacaktır.

2017 yılında asgari ücretin brüt tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarı aylık 226,63 TL olduğundan, çalışana verilecek olan asgari geçim indirimi de 226,63 TL'yi geçemeyecektir. Çalışanın bu tutarda asgari geçim indiriminden yararlanabilmesi için de hesaplanacak olan asgari geçim indirimi %85'e denk gelmektedir. Buna göre %85'lik bu oran 2 şekilde bulunabilir(Türkay, 2017, 290):

Evli, eşi çalışmayan ve 3 çocuklu bir ücretlinin asgari geçim indirim oranı aşağıdaki şekilde hesaplanır;

- Ücretlinin kendisi için %50
- Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10
- Çocuklardan her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için %7,5
- Üçüncü çocuk için %10

olmak üzere toplamda %85 oranında asgari geçim oranı hesaplanacaktır.

• Evli, eşi çalışan ve 5 çocuklu bir ücretlinin asgari geçim indirim oranı aşağıdaki şekilde hesaplanır;

- Ücretlinin kendisi için %50
- Çocuklardan her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için %7,5 olmak şartıyla toplam %15
- Üçüncü çocuk için %10
- Diğer çocuklar için %5 olduğundan son iki çocuk toplam %10

olmak üzere toplamda %85 oranında asgari geçim oranı hesaplanacaktır.

Örnek: Eşi çalışmayan ve 2 çocuğu bulunan ücretli Bay (C)'nin 2017 yılı Ocak ayına ait yararlanabileceği asgari geçim indirimi tutarı şu şekilde hesaplanacaktır(Vergi Rehberi, 2017).

2017 yılında asgari ücretin yıllık brüt tutarı $1.777,50 \times 12 = 21.330$ TL

Mükellefin asgari geçim indirimi oranı:

Mükellefin kendisi için %50

Mükellefin eşi için %10

Mükellefin çocukları için ($\%7,5 + \%7,5$) %15 olmak üzere toplamda %75 ($50+10+15$) asgari geçim indirim oranı hesaplanmaktadır.

Asgari geçim indirimine esas tutar ($21.330 \times \%75 = 15.997,50$ TL

Asgari geçim indiriminin yıllık tutarı ($15.997,50 \times \%15 = 2.399,62$ TL

Asgari geçim indiriminin aylık tutarı ($2.399,62/12 = 199,97$ TL

Asgari Geçim İndiriminin Hesaplanmasına İlişkin Tablo(Gib)

Asgari ücret; 2018 yılı için aylık brüt 2.029,5 TL, yıllık 24.354 TL olarak belirlenmiştir.

Tablo 10 : 2018 Yılı Asgari Geçim İndirimi Hesaplama

		MATRAH	İNDİRİM	AYLIK TUTAR
Ücretlinin Medeni Durumu	Oran%	Yıllık Brüt Asg. Ücret*Oran	Matrah**%15	İndirim/12
Bekar	50	12.177	1.826,55	152,21
Evli eşi çalışmayan	60	14.612,4	2.191,86	182,66
Evli eşi çalışmayan 1 çocuklu	67,5	16.438,95	2.465,84	205,49
Evli eşi çalışmayan 2 çocuklu	75	18.265,50	2.739,83	228,32
Evli eşi çalışmayan 3 çocuklu	85	20.700,90	3.105,14	258,76
Evli eşi çalışan	50	12.177	1.826,55	152,21
Evli eşi çalışan 1 çocuklu	57,5	14.003,55	2.100,53	175,04
Evli eşi çalışan 2 çocuklu	65	15.830,10	2.374,52	197,88
Evli eşi çalışan 3 çocuklu	75	18.265,50	2.739,83	228,32
Evli eşi çalışan 4 çocuklu	80	19.483,20	2.922,48	243,54
Evli eşi çalışan 5 çocuklu	85	20.700,90	3.105,14	258,76

2018 yılında çalışan bir ücretlinin medeni durumu, çocuk sayısı ve eşin çalışıp çalışmaması göz önüne alınarak alınabilecek en düşük ve en yüksek asgari geçim indirim tutarları gösterilmiştir. Yukarıdaki tabloya göre 2018 yılı aylık gelir vergisi tutarı 258,76 olduğundan, asgari geçim indirimi 2018 yılında 258,76 TL'yi geçemeyecektir.

5.2.1.4. Kıdem ve İhbar Tazminat Hesaplarının Hatalı Yapılması

Kıdem tazminatı 1475 sayılı İş Kanunu'nda 14. maddede belirtilmiştir ve asgari çalışma süresini dolduran işçinin iş sözleşmesinin yine yasada sayılan

nedenlerle sona erdirilmesi halinde, işçi ya da mirasçılarında kıdem ve ücreti dikkate alınarak işveren tarafından gerekli ödemenin yapılmasıdır(Göde, 2015, 3).

Kıdem tazminatına hak kazanabilmek için kanunda öngörüldüğü şekilde bazı koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu koşullar kıdem tazminatına hak kazanabilmek için bir arada gerçekleşmiş olması gerekmektedir. İş Kanunu'na tabi bir hizmet erbabının

- Bir iş sözleşmesinin olması,
- İşçinin işyerinde en az bir yıl çalışmış olması ve
- Kanunda belirtilen sebeplerle iş sözleşmesinin feshedilmiş olması ya da
- İşçinin ölümü gibi sebepler gerekmektedir. Bu koşullar hep birlikte sağlandığı takdirde işçi kıdem tazminatına hak kazanabilmektedir.

Kıdem tazminatına hak kazanabilmek için İş Kanunu'na tabi bir iş sözleşmesinin yapılması gerekmektedir. 4857 sayılı İş Kanunu'nun 4. maddesinde sayılan istisnalar kapsamındaki çalışanlar ile Borçlar Kanunu'na tabi çalışanlar iş sözleşmesi ile çalışsalar dahi kıdem tazminatına hak kazanamazlar. Buna göre evlerde çalışanlar yada el sanatlarıyla uğraşanların bu tazminatı alma hakkı yoktur. Yapılan iş sözleşmesinin tam ya da kısmi, belirli veya belirsiz, mevsimlik çalışma, çağrı üzerine çalışma olması kıdem tazminatı hakkı bakımından herhangi bir farklılık yaratmaz(Çil, 2004, 1900).

İşçinin kıdem tazminatı hakkının oluşabilmesi için diğer gerekli koşul ise azami bir yıl çalışmış olma şartıdır. İşçi tazminata hak kazanabilmek için bir yıl çalışmasının olması gerekmektedir(Süzek, 2003, 150).

Bir yıl çalışma şartı İş Kanunu'nda açıkça belirtilmediği için bir yıl kıdem şartı koşulunu İş Kanunu'nda 14. maddede geçen “İşçinin 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.” ifadesinden çıkartılmaktadır.

İşçinin fiilen işe başladığı tarihten itibaren kıdem tazminatı için süre başlamış olmaktadır. İşçinin çıraklıkta geçirmiş olduğu süreler kıdem tazminatı hesabında dikkate alınmaz. Ancak deneme süreleri kıdem tazminatı hesabında dikkate alınmaktadır. İş Kanunu madde 14/2; “işçilerin kıdemleri, hizmet sözleşmesinin devam etmiş veya fasıllarla yeniden akdedilmiş olmasına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya birden fazla değişik işyerlerinde çalıştıkları süreler göz önüne alınarak hesaplanır. İşyerinin devir veya intikali yahut her hangi bir suretle bir işverenden başka bir işverene geçmesi veya başka bir yere nakli halinde işçinin kıdemi, işyeri veya işyerindeki hizmet akitleri sürelerinin toplamı üzerinden hesaplanır.” İş Kanunu’na göre kıdem tazminatı almak isteyen bir çalışanın iş sözleşmesini kıdem tazminatına elverişli şekilde feshetmesi gerekmektedir.

İşçi tarafından kıdem tazminatına hak kazandıran haller;

- İşçinin ölümü sebebiyle fesih
- Muvazzaf askerlik sebebiyle fesih
- Kadın işçinin evlenmesi sebebiyle fesih
- Sağlık sebepleriyle fesih
- Emeklilik sebebiyle fesih
- Ahlak ve iyiniyet kurallarına uymayan nedenlerden dolayı fesih
- Zorlayıcı sebeplerle fesih

İşçinin kıdem tazminatı hesabında dikkate alınacak olan ücreti son ücrettir. Bu ücret iş sözleşmesinin feshedildiği andaki ücrettir.

Tazminata esas alınacak ücret, saat ücretin önce 7,5 ile ardından 30 ile çarpılması sonucu çıkarılmalıdır. Aksi halde ücretin tespitinde işçinin fiilen çalıştığı gün sayısı üzerinden hesaplanması doğru bir hesaplama olmaz(Orhan, 2011). Aylık sabit ücret ödenen hallerde ise, 30 gün için ödenen ücret bir aylık ücret olarak esas alınmalıdır. Feshin gerçekleştiği takvim ayının 30 günden daha az ya da fazla olması ayrı bir hesap yöntemini gerektirmez(Karabaş, 2006, 63). Kıdem tazminatının

hesaplanmasında bir diğ er önemli nokta ise iş ç inin sabit bir ücretle ç alış maması durumu olup bu konu İş Kanunu'nun 14/9. maddesinde açık ç a düzenlenmiştir. Böylece parç a baş ı, akord, götürü veya yüzde usulüne göre ç alış an iş ç inin tazminatının hesaplanmasında bir yılda almış olduğu toplam ücretin o süre iç erisinde ç alış tığ ı günlere bölünmesiyle bulunacak ortalama ücret kıdem tazminatının hesabında dikkate alınacak ücret olacaktır(Akyiğ it, 2008, 637).

Kıdem tazminatının hesaplanmasında esas alınacak olan ücret giydirilmiş(geniş anlamda) ücrettir. Giydirilmiş ücret ise asıl ücret geliri ile birlikte ücret ekleri ile aynı ve nakdi sosyal ödemelerin toplamını ifade eder(Demir, 2005, 102).

Kıdem tazminatının hesaplanması sırasında sadece damga vergisi kesintisi yapılır. Yapılacak damga vergisi kesintisi ise 2018 yılı için binde 7,59'dur.

İhbar tazminatı, iş sözleşmesinin sona ermesi sonucunda söz konusu tazminatlardan ikincisidir. İş Kanunu'nun 17 maddesinin 4. fıkrasında düzenlenen ihbar tazminatı bildirim süresine uymayan tarafın, diğ er tarafa ödemekle yükümlü olduğu bildirim süresine ilişkin ücretin karş ılığ ı olarak ifade edilmektedir. Usulsüz fesih durumunda fesih iş lemini gerçekleştiren iş ç i veya iş verenin feshin muhatabı olan diğ er tarafa ifayla yükümlü olduğu tazminat doktrinde ve uygulamada 'ihbar tazminatı' olarak ifade edilmektedir(Narter, 2015, 197). İş sözleşmesinin tarafları yasalarda belirtilen sürelerle uymak şartıyla iş sözleşmesini bildirimli fesih suretiyle sona erdirebilirler. İhbar sürelerine bağ lanan fesih yalnızca 'belirsiz süreli' iş sözleşmelerinde söz konusu olmaktadır. Tarafların, iş sözleşmesini yaparken bir süre ön görmeden bu sözleşmeden her zaman tek yanlı olarak cayabilecekleri hakkına sahip oldukları ve cayma iradesini belirtilen sürelerle sınırlı olarak kullanabilecekleri sözleşmelerdir(Tunçomağ ve Centel, 2008, 190).

İş Kanunu 17 maddesinde yer verilen fesih bildirim sürelerine ilişkin olarak ihbar tazminatı iş ç inin hizmet süresini dikkate alarak tespit etmektedir. Buna göre hizmet süresi arttık ç a hesaplanan ihbar tazminatı tutarı da artmaktadır. Yapılan

hesaplamaya göre işçinin; işi altı aydan az sürmüştü 2 hafta, işi altı ay ile bir buçuk yıl arasında sürmüştü 4 hafta, işi bir buçuk yıl ile üç yıl arası sürmüştü 6 hafta, işi üç yıldan fazla sürmüştü 8 hafta olarak hesaplanmaktadır

İhbar süresinin söz konusu olabilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir(Kılıç, 2010, 44-47):

- Ortada geçerli bir iş sözleşmesi olmalı
- Sözleşme belirsiz süreli olması
- Sözleşmenin sürekli olması
- Taraflardan birinin bildirimli fesih beyanında bulunması

İhbar sürelerinin hesaplanmasında bazı sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Hesaplamanın hangi günden itibaren başlayacağı ihbarın ne zaman yapılmış sayılacağı hafta hesabının ne şekilde yapılacağı işçi ve işveren açısından önemli durumlardır.

İhbar süreleri hesaplanırken haftaların hesaplanması sırasında, İş Kanunu'nda başka hüküm olmadığından Borçlar Kanunu'nun 76/2 maddesindeki hükmünden yararlanılmaktadır. Böylece ihbar sürelerinin hesaplanmasında haftanın hangi gününde fesih bildirim yapılmışsa son haftanın aynı gününde sözleşme sona erecektir. Fesih ile ilgili olarak bildirim süreleri, iradenin karşı tarafa ulaştığı anda başlamaktadır(Akyiğit, 2008, 617). Örneğin bir işyerinde 4 aydan beri belirsiz süreli iş sözleşmesiyle çalışan işçi (K) haklı bir neden olmadan bildirimli fesih hakkını kullanmak isterse bu çalışan 4 ay süre ile çalıştığı için iş sözleşmesi fesih iradesi işverene ulaştıktan 2 hafta sonra sona erecektir. Böylece 15 Mayıs günü bildirimli fesih yapan çalışanın sözleşmesi 29 Mayıs günü sona erer. Aksi durumda ise işveren tarafından bildirimli fesih söz konusu olduğunda işçinin (K) 4 aylık çalışma süresi karşılığı olan iki hafta sonra sözleşmesi sona erecektir.

İhbar tazminatı, çalışanın işyerindeki çalışma süresine göre uyulması gereken ihbar süreleri göz önünde tutularak hesaplanır. Her ne kadar İş Kanunu'nda ihbar

tazminatının hesaplanmasında hangi ücretin esas alınacağı belirtilmemişse de söz konusu ücretin hesaplanmasında usulsüz fesih anındaki ücretin kabul edilmesi uygun olur(Süzek, 2009, 471). Yargıtay'a göre de "ihbar tazminatının hesaplanmasında, fesih tarihindeki ücretin nazara alınarak yapılması gerekir." şeklindedir.

İhbar tazminatının hesaplanabilmesi için öncelikle çalışan işçinin işe giriş ve çıkış tarihlerinin yanında işçinin brüt ücretinin bilinmesi gerekir. Bu konularda bir anlaşmazlık söz konusu ise SGK'dan davacı işçinin sicil numarasının bildirilmesiyle söz konusu bilgiler talep edilmelidir.

Ayrıca Yargıtay kararlarına göre ihbar tazminatının hesabında İş Kanunu 32. maddesinde yazılı olan ücrete ek olarak işçiye sağlanmış para veya para ile ölçülebilir menfaatler de dikkate alınır. Ücret dışında kalan parasal hakların bir yılda yapılan ödemeler (ikramiyeler de buna dahil) toplamının 365'e bölünmesi suretiyle bir günlük ücrete eklenmesi gereken tutar belirlenir denilmektedir. Yargıtay'a göre ihbar tazminatı giydirilmiş brüt ücret üzerinden hesaplanır.

İhbar tazminatını bir örnekle açıklarsak;(Çalık, 2005, 133)

İşyerinde 6 yıl çalışmış ve iş sözleşmesi işveren tarafından bildirim sürelerine uyulmadan feshedilmiş olan bir işçinin brüt ücreti 1200 TL ise ve işçinin aylık brüt 80 TL yakacak, brüt 50 TL çocuk, brüt 20 TL ayakkabı yardımı olmak üzere toplam 150 TL sosyal yardım aldığı varsayılırsa, ihbar tazminatının hesabına esas günlük ücret;

Günlük brüt ücret: $1200 \text{ TL} / 30 \text{ gün} = 40 \text{ TL}$

Günlük brüt sosyal yardım: $150 \text{ TL} / 30 = 5 \text{ TL'dir.}$

Toplam giydirilmiş günlük brüt ücret: $40 \text{ TL} + 5 \text{ TL} = 45 \text{ TL}$ olacaktır.

İşçi 6 yıl çalıştığından 8 haftalık (56 günlük) ücreti tutarında ihbar tazminatına hak kazanacağından, ödenecek ihbar tazminatının miktarı: $45 \text{ TL} \times 56 \text{ gün} = 2520 \text{ TL}$ (Brüt) olarak bulunacaktır.

İş Kanunu'nun 17. maddesinde hafta olarak tayin edilen bildirim süresinin bir hafta yedi gün kabul edilerek, bulunacak toplam gün sayısının, işçinin tespit edilen günlük giydirilmiş son brüt ücreti ile çarpımı sonucu bulunan tutar, brüt ihbar tazminatını ifade etmektedir. İhbar tazminatından vergi hukuku bakımından, gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılmaktadır. Ancak sosyal güvenlik hukuku bakımından ihbar tazminatı, prime esas kazançta tabi değildir ve dolayısıyla prim kesintisi uygulanamaz(Demircioğlu, 2014, 127).

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu 80/I-b'ye göre ihbar tazminatından sigorta primi kesilmez. Bu maddeye göre "ölüm, doğum ve evlenme yardımları, yolluklar, kıdem, ihbar ve kasa tazminatları, aynı yardımlar ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca miktarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, sigorta primlerinin hesabına esas tutulacak kazançlar aylık tutarın tespitinde nazara alınmaz. Bunların dışında her ne ad altında ödeme yapılırsa yapılsın tüm ödemeler prime tabi tutulur(Dönmez, 2008, 105-106).

5.2.1.5. Fazla Mesailerin Yanlış Hesaplanması

İş Kanunu 41. maddesine göre açıklanan yönetmelikte "Fazla çalışma, yasada yazılı koşullar çerçevesinde haftalık 45 saati geçen çalışmalardır." şeklindeki açıklamaya göre fazla çalışmanın belirlenmesinde günlük çalışma esas alınmayıp haftalık çalışma süresi dikkate alınmıştır(İş Kanunu,m.41/1- Yönetmelik m.3).

İş Kanunu 63. maddesinde normal çalışma süresini 45 saat olarak belirlemiştir. Ancak 45 saatlik haftalık çalışma süresi günlük 11 saati geçmemek şartıyla çalışılan günlere farklı şekillerde dağıtılabileceğini kabul etmiştir. İşçilerin sağlıklarını tehlikeye atmamak amacıyla bir günlük 24 saat içerisinde işçiye aralıksız 12 saatlik bir dinlenme olanağı sağlanacak şekilde günlük çalışma süresi ara dinlenmeler dışında en fazla 11 saat olarak belirtilmiştir. Haftada 5 gün günlük 9 saat çalışılan iş yerleri için fazla çalışma süresi 2 saat iken, haftada 6 gün günlük 7,5 saat çalışılan işyerlerinde ise 3,5 saat fazla çalışma yapılabilmektedir.

Fazla çalışma süreleri yıllık olarak hesaplandığında ise 270 saatten fazla olamaz. Yarım saatten az olan çalışmalar yarım saat olarak hesap edilirken, yarım saatten fazla olan çalışmalar ise 1 saat olarak kabul edilmektedir. Her bir saatlik fazla çalışmanın karşılığı olarak verilecek olan ücret normal saat ücretin %50 arttırılmasıyla belirlenir(İş Kanunu 41/2 – Yönetmelik m.4).

Fazla saatlerle çalışmak için işçinin onayının alınması gerekmektedir. Fazla çalışma ihtiyacı olan işveren bu onayı her yılbaşında işçilerden yazılı olarak alır ve işçi özlük dosyasında saklar(İş Kanunu 41/7 – Yönetmelik 9). Ayrıca işveren, fazla çalışma yaptırdığı işçilerin çalışma saatlerini gösteren bir belge düzenlemeli ve imzalı bir suretini ise işçinin özlük dosyasında saklamalıdır. Fazla çalışma ücretleri de normal ücretler gibi ödenmek zorundadır ve 20 gün içerisinde ödenmelidir.

5.2.2. Bordro Sürecinde Yapılabilecek Hileler

Bordro hilelerinin tespit edilmesi aslında personelin işe alım sürecinde dikkat edilmesi gereken bir süreçtir. İşe alım sürecinde personelin özgeçmiş ve referanslarının dikkatli şekilde incelenmesi alınacak personel ile ilgili olarak doğru tespit yapılmasını sağlayacaktır. İşletme tarafından yeni personel alımında görevli personel ve bordrolama işini yapacak olan personelin farklı kişiler olması gerekmektedir. Ayrıca personel ile ilgili olan zaman kartları bağımsız kişiler tarafından kontrol edilmelidir. Bunun dışında dikkat edilmesi gereken diğer önemli bir husus ise bu işlerle ilgili olarak alınan personelin özgeçmiş ve referansları dikkatli şekilde incelenmesi işletme lehine olacaktır. Personel kayıtları sistemli bir şekilde gözden geçirilmeli, ücretlerin artması sebebiyle yapılan düzeltmeler incelenmeli, maaşlarla ilgili olarak bütçenin aşıp aşılmadığı kontrol edilmelidir. Bordroyla ilgili olarak yapılan hilenin ortaya çıkarılabilmesi için personelle ilgili olarak bazı dikkat çekici faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler aşağıdaki gibidir(Kandemir, 2010, 112):

- Hiç tatile çıkmayan personel

- Hiç hastalık izni almayan personel
- Hiç vergi kesintisi ve diğer indirimler yapılmayan personel
- Hiç sigorta numarası veya geçerli vergi numarası olmayan personel
- Hiç adresi olmayan ya da posta kutusu şeklinde adresi olan personel
- Diğer çalışanlar ile aynı adrese sahip olan ya da bir arkadaş/akrabasının adresini kullanan personel
- Telefon numarası olmayan personel
- Hesap numarası diğer çalışanlar ile aynı olan personel
- Komisyon oranlarında zaman içinde görülen değişiklikler
- Olağandışı ve açıklanması zor olan fazla mesai süreleri
- Olağandışı saatlik ücret değişiklikleri
- İşçilik giderlerinde olağandışı ve açıklanması zor artışlar

5.2.2.1. Fazla Mesai Sütununun Bordroda Boş Bırakılması

İşçinin ücret bordrosunda fazla çalışma sütunu bulunduğu halde bu sütunun boş bırakılması, işçinin fazla mesai yapmadığı anlamına gelmez. İşçi böyle bir bordroyu imzalamış olsa dahi fazla mesai hakkından vazgeçmesi söz konusu değildir.

İşçinin bordrosunda açıkça fazla çalışma yapmadığı belli olan veya bazı işçilerin fazla mesai ücretine hak kazandıkları yazılı şekilde tespit edildiği halde bordroda ücretin tahakkuk ettirilmediği durumlarda bordro “ihtirazi kayıt” ileri sürülerek imzalanmalıdır. Aksi durumda fazla mesai yaptığı halde bordroda ücreti tahakkuk ettirilmeyen işçi imzaladığı bordroya ihtirazi kaydı koymaması nedeniyle fazla mesai hakkının ortadan kalkmasına sebep olacaktır. Böyle durumlarda işçi fazla mesai alacağını ancak yazılı delil ile ispat etmek zorundadır(Kurt,2011).

İmzalı ücret bordroları ile fazla çalışma ücretinin ödendiği anlaşılıyorsa, işçinin bordrodakinden fazla çalışma yaptığı ileri sürülemez. Ancak işçi bordrodakinden fazla mesai yaptığını bordroya atmış olduğu ihtirazi kayıt olması koşuluyla her türlü delil ile ispatlayabilmektedir. İşçinin imzasını taşıyan bordrolar

sahteliği ispat edilinceye kadar kesin delil niteliğindedir. İmzalı ücret bordrosunun sahteliği ileri sürülüp kanıtlanmadıkça bordroda belirtilmiş olan fazla mesai ücretinin ödenmiş olduğu kabul edilmektedir. Bordroda fazla çalışma sütununun boş olması ve işçi tarafından bordronun imzalanmamış olması halinde işçi fazla çalışma ücretini her türlü delil ile ya da tanık beyanı ile ispat edebilir(Kurt, 2011).

5.2.2.2. Ücretlerin Bordroda Düşük Gösterilmesi

İşçinin aldığı ücretin SGK'ya düşük bildirilmesi kayıt dışı istihdam olup sigortasız işçi çalıştırmaktır. İşveren vergisel yükümlülüklerini azaltmak ve ilgili kurumlara daha az vergi ve prim ödemek amacıyla çalışanların ücretlerini düşük gösterme yoluna başvuruyorlar ve maliyetlerinin artmasını engelliyorlar(Destek; Sgk, 2014).

Uygulamaya bakıldığında, maliyeti düşürmek isteyen işverenlerin seçmiş olduğu bir diğer yöntem ise işçiyi asgari ücret üzerinden gösterip asgari ücret kadarlık kısmını bankadan verip artan kısmını ise elden verdikleri görülmektedir. Yapılan bu hilenin sonucunda ise işçinin emeklilik aylığında alacağı maaşın etkilenmesinin yanında işten ayrılan işçinin alacağı tazminatın düşük olması ve fazla mesai ücretlerinin işçinin aleyhine düşük olmasına sebep olacaktır. İşçinin bu durum karşısında haklı fesih imkanının olduğu unutulmamalıdır.

5510 sayılı kanunda açıkça belirtildiği gibi işçiler hangi ücreti alıyorsa Sosyal Güvenlik Kurumuna o ücret üzerinden bildirmelerinin yasal yükümlülük olduğu belirtilmiştir. Birçok işçi kesimi tarafından pek önemsenmeyen bu konu çalışanların SPEK miktarlarının yani prime esas kazanç tutarlarının ya da emekli olduklarında emeklilik maaşlarının yüksek ya da düşük olmasını önemli ölçüde etkileyecektir(Destek Sgk, 2014).

Bordroda işçinin ücretini düşük göstermenin kanunlardaki yaptırımlarına bakıldığında;

Vergi Usul Kanunu'na göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme sayılan gerçeğe aykırı bordrolar nedeniyle, işveren hakkında(Anonim şirketlerde yönetim kurulu hakkında 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası uygulanacaktır.(VUK Md. 359/a-2)

Ayrıca, bununla da yetinilmeyecek, ücretin vergisi de, üç kat ceza ve gecikme faizi ile birlikte istenecek. Tabi sigorta primi de cezalı olarak istenilecek. Bu maddeye göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi kaçakçılık sayılıyor. Ücret bordrosu da bir belgedir, çalışanı asgari ücretli gösterip, daha fazla maaş ödeyen bir işveren yanıltıcı belge düzenlemiş gibi cezalandırılacak.

4857 sayılı İş Kanunu'nda ise “İşveren tarafından işçinin ücreti kanun hükümleri veya sözleşme şartlarına uygun olarak hesap edilmez veya ödenmezse,” denilerek işçiye haklı nedenle derhal fesih hakkı tanımaktadır. İş Kanunu'nun 24. Maddesinin e fıkrası da işçinin bu nedenle işten derhal ayrılmasına ve birikmiş kıdem tazminatını da talep etmesine olanak sağlar.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi E.8001-K.12296 nolu kararında “ İşçinin çalıştığı süreye ait sigorta primleri tamamen ödenmemiş veya gerçek ücretine göre noksan ödenmiş ise, davacı işi kabul etmemekte ve iş akdini feshetmekte haklı olur. Böyle olunca da ihbar tazminatı alamaz ise de, kıdem tazminatına hak kazanır” demiştir. Görüldüğü gibi yüksek yargıda konuyla ilgili işçinin lehinde karar vermiştir.

5.2.2.3. Bordrolardaki Saat ve Ücretlerde Sahtecilik

Saat ve ücretlerle ilgili olarak gerçekleşen bordro hileleri işletmeler açısından son derece önemli bir konudur. Bu türden hilelerin yapılması saat miktarı ya da saat ücretiyle oynanarak zaman kartlarında oynamalar yapılarak hileler gerçekleştirilmektedir. Bu tür hilenin gerçekleşmesi aşağıdaki şekillerde gerçekleştirilmektedir:(Kandemir, 2010, 113)

- Zaman kartlarını onaylamakla görevli yetkilinin imzasının taklit edilmesi

- Onay vermekle görevli olan personel ile anlaşılması yani birlikte hareket edilmesi
- Onay vermekle görevli personelin dikkatsizliğinden ya da yoğunluğundan faydalanılması
- Zaman kartlarının saklanmasıyla ilgili olarak aksaklıklardan faydalanılması
- Personel ile ilgili izin süresinin yanlış bildirilmesi
- Olmayan bir personel adına zaman kartının düzenlenip saat ücretinin yüksek gösterilmesi

5.2.2.4. Bordrolardaki Hayali Çalışanlar

İşverenler tarafından sigortalı olarak bordroda gösterilen kişilerin işyerinde fiilen çalışmaları gerekmektedir. Aksi durumlar söz konusu olduğunda ise sahte sigortalılık söz konusu olmakta ve şirketler ağır cezalarla karşı karşıya kalmaktadır.

İşverenin sigortalı gösterdiği kişilerin fiilen çalışması şart. Kendi eşini bile sigortalı olarak bildiren işverenin mutlaka ücret vermesi gerekiyor. Aksi halde 'sahte sigortalılık' kapsamında ağır cezalarla karşı karşıya kalınmaktadır. Fiili çalışmanın söz konusu olmadığı sigortalılarda işlemin sahte sigortalılık kapsamında değerlendirildiği unutulmamalıdır. Eğer bir kişi işyerinde sigortalı olarak gösteriliyorsa bu kişinin fiilen orada çalışıyor olmasının yanında mutlaka ücretinin ödeniyor olması gerekmektedir(Bülbül, 2016).

Sosyal Güvenlik Kurumuna yapılan sahte sigortalılıklarla ilgili olarak yapılan amaçlarına baktığımızda farklı amaçların olduğu görülmektedir. Bu amaçlar(Gülsever, 2010):

- SSK Statüsünde Emeklilik: SSK 4-a statüsünde emekli olmak için aranan şartların Bağ-kur'dan emekli olma şartlarına göre daha avantajlı olduğundan dolayı tercih edilmektedir. Bazı işverenler erken emeklilikten faydalanabilmek için kendi işyerlerinde 4/a sigortalı çalışan olarak görülmeyi tercih etmektedirler.

- Emeklilik İçin Eksik Kalan Günleri Tamamlama: Emekli olmadan işsiz kalan kişilerin bu eksik günlerini tamamlamaları için sahte sigorta yapmayı tercih etmektedirler.

- Ağır Hastalık Tedavisi: Kanser, kalp ve böbrek yetmezliği gibi yüksek masraf gerektiren hastalıklar için bir yerden sigortalı gösterilip sağlıktan yararlanılmaktadır.

- Eş Durumu Tayini: Eşi memur olan kişiler eş durumu tayininden faydalanabilmek için fiilen çalışmadıkları halde sigortalı gösterilebilmektedirler.

- Asgari İşçilik Uygulaması: Asgari işçilik işverenin yapmış olduğu iş için Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirdiği çalışan sayısı, prim ödeme gün sayısı ve prime esas kazancın, kurumun yapacağı incelemeler sonucunda işin bitirilmesi için gereken sigortalı sayısı, prim gün sayısı ve PEK(Prime esas kazanç) tutarının altında olup olmadığının tespit edilmesidir.

Sahte sigortalılığın sonuçlarına baktığımızda ise sigortalı ve işveren açısından sonuçları bulunmaktadır. İşçi açısından sahte sigortalılık tespit edildiği anda iptal edilmektedir. Sahte sigortalı emekli olmuşsa kendisine kurum tarafından verilmiş olan gelirler iptal edilmekle beraber yasal faizi ile birlikte geri alınır. Sahte sigortalılık süresince ödenen primler ise sigortalıya geri verilmemekle birlikte kuruma gelir olarak kalmaktadır.

Sahte sigortalılığın işveren açısından sonucu ise; Sosyal Güvenlik Kurumuna sahte olarak bildirilen sigortalıya ait kısa vadeli sigorta kollarından(meslek hastalığı, iş kazası, analık) yapılan tüm masraflar 506 sayılı kanun'un 90. maddesi gereğince sahte sigortalıyı bildiren işverenden alınır. Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 21. maddesi gereğince işverenin işyeri kayıtları geçersiz sayılmaktadır(Karadeniz, Karadeniz, 2012).

Bu nedenle işverene 506 sayılı Kanun'un 140. maddesi gereğince:

- Bilanço esasına göre defter tutanlarda aylık asgari ücretin 12 katı

- Diğer defterleri tutanlarda aylık asgari ücretin 6 katı
- Defter tutmakla yükümlü olmayanlara, aylık asgari ücretin 3 katı tutarında idari para cezası uygulanır.

Yapılan sahte sigortalıkların karşısında yapılabilecek çözüm ise isteğe bağlı sigortalılıktır. 5510 sayılı yasanın 50. maddesinde “İsteğe Bağlı Sigortalılık; kişilerin isteğe bağlı olarak prim ödemek suretiyle uzun vadeli sigorta kollarına ve genel sağlık sigortasına tabi olmalarını sağlayan sigortalılık türüdür.”

İsteğe bağlı sigortalı olabilmek için aranan şartlar vardır. Bu sigortalılıktan Türkiye’de ikamet edenler ile Türkiye’de ikamet etmekte iken sosyal güvenlik sözleşmesi imzalamamış ülkelerdeki Türk vatandaşlarından(Kurt, 2016):

- 5510 sayılı yasaya tabi zorunlu sigortalı olmayı gerektirecek şekilde çalışmamak veya sigortalı olarak çalışmakla birlikte ay içerisinde 30 günden az çalışmak ya da tam gün çalışmamak
 - Kendi sigortalılığı dolayısıyla aylık bağlanmamış olmak
 - 18 yaşını doldurmuş olmak
 - İsteğe bağlı sigortalılık talep dilekçesiyle Sosyal Güvenlik Kurumuna başvuruda bulunmak

5.2.2.5. Gereksiz Fazla Mesailer

Yargıtay içtihatlarına göre işçilerin ücret alacağı ile ilgili davalarda fazla mesai ispatı önemlidir. Kural olarak fazla mesainin yapıldığı ile ilgili olarak ispat yükü işçide olup yapılan fazla mesainin ücretinin ödendiğinin ispatı ise işverene verilmiştir. İşçi fazla mesai yaptığını tanık ifadeleri ya da yazılı delillerle ispat edebilirken işveren ise ispat aracı olarak işçinin ihtirazi kayıt atmaksızın imzalamış olduğu bordro ile ispatlamaktadır. İşçi imzalamış olduğu bordroya rağmen fazla mesai yaptığını iddia ediyorsa ancak bunu yazılı delil ile ispatlamak zorundadır.

Uygulamaya bakıldığında işverenler işçinin ileride mahkeme yoluyla fazla mesai iddiasında bulunmasının önüne geçebilmek için bordro üzerinde gereksiz fazla mesai tahakkukları yapmaya başlamışlardır.

Yargıtay 7. Hukuk Dairesinin konu ile ilgili kararına bakıldığında:(Yargıtay 7. H.D. Esas No. 2013/22464 Karar No. 2014/5560: 2014)

DAVA: Taraflar arasında görülen dava sonucunda verilen hükmün, Yargıtayca incelenmesi davalı Aras Kargo AŞ. vekili tarafından istenilmekle, temyiz isteğinin süresinde olduğu anlaşıldı. Dosya incelendi, gereği görüldü:

1-Dosyadaki yazılara, hükmün dairemizce de benimsenmiş bulunan yasal ve hukuksal gerekçeleriyle dayandığı maddi delillere ve özellikle bu delillerin takdirinde bir isabetsizlik görülmemesine göre davalının aşağıdaki bendin kapsamı dışında kalan temyiz itirazlarının reddine.

2-Davacı vekili, kıdem ve ihbar tazminatı ile yıllık izin ve fazla çalışma ücreti alacaklarının tahsilini talep etmiştir.

Davalı davanın reddine karar verilmesini istemiştir.

Mahkemece davanın kısmen kabulüne karar verilmiştir.

Taraflar arasında davacı işçinin fazla çalışma ücretinin hesaplanması konusunda uyuşmazlık bulunmaktadır.

Davacı işçi fazla çalışma alacaklarının ödenmediğini iddia etmekte, davalı ise yapılan fazla çalışma karşılığı ücretlerin ödendiğini savunmaktadır.

İmzalı ücret bordrolarında fazla çalışma ücreti ödendiği anlaşılıyorsa, işçi tarafından gerçekte daha fazla çalışma yaptığının ileri sürülmesi mümkün değildir. Ancak, işçinin fazla çalışma alacağının daha fazla olduğu yönündeki ihtirazi kaydının bulunması halinde, bordroda görünenden daha fazla çalışmanın ispatı her türlü delille söz konusu olabilir. Buna karşın, bordroların imzalı ve ihtirazi kayıtsız

olması durumunda dahi, işçinin geçerli bir yazılı belge ile bordroda yazılı olandan daha fazla çalışmayı yazılı delille kanıtlaması gerekir. İşçiye bordro imzalatılmadığı halde, fazla çalışma ücreti tahakkuklarını da içeren her ay değişik miktarlarda ücret ödemelerinin banka kanalıyla yapılması durumunda da ihtirazi kayıt ileri sürülmemiş olması, ödenenin üzerinde fazla çalışma yapıldığının yazılı delille ispatlanması gerektiği sonucunu doğurmaktadır.

Somut olayda dosya içerisinde bulunan fazla çalışma hesabı yapılan dönemlere ilişkin davacı tarafından ihtirazi kayıt konulmadan imzalanan bir kısım bordrolarda fazla çalışma ücret tahakkukları bulunduğu ancak tahakkukların sembolik olduğu anlaşılmaktadır.

Dairemizin yerleşmiş içtihatlarına göre işverence işçilerin fazla çalışma ücreti talep etmesine engel olacak şekilde sembolik fazla çalışma tahakkukları yapılırsa bu aylar fazla çalışma hesabından dışlanmaz ancak yapılan fazla çalışma ödemeleri tespit edilen fazla çalışma ücreti alacağından mahsup edilir.

Mahkemece sözü edilen şekilde mahsup işlemi yapmayan bilirkişi raporuna itibar ederek hüküm kurulmuş olması hatalıdır.

SONUÇ: Temyiz olunan kararın, yukarıda yazılı nedenle bozulmasına, peşin alınan temyiz harcının istek halinde davalı Aras Kargo AŞ.'ne iadesine, 10.03.2014 gününde oybirliğiyle karar verildi.

5.3. BORDRO DÖNGÜSÜ DENETİMİ

5.3.1. Ay İçerisindeki İşlemlerin Kontrolü

Bordro sürecinde ay içerisinde yapılan işlemler; İşe giriş ve işten çıkış tarihlerinin kontrolü, ormal çalışan - emekli çalışan ayrımı, İşçi haklarının tamamıyla bordroda yansıtılması şeklinde sıralanabilir.

5510 sayılı kanunda işe alınan her personelin işe giriş bildirgesinin verilmesinin zorunlu olduğu ve bu personellerin işe girişlerinin işyerlerinin almış olduğu e-bildirge şifreleri ile yasal süresi içinde yapmaları gerektiğini açıklamıştır.

5510 sayılı kanun 8. maddesinde 4/1a kapsamında işe alınan personelle ilgili olarak işe girişlerinin ne zaman verilmesi gerektiği ile ilgili açıklama yapılmıştır.

İşverenler 4. maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı sayılan kişileri, 7. maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen sigortalılık başlangıç tarihinden önce, sigortalı işe giriş bildirgesi kuruma bildirmekle yükümlüdür. Ancak işveren tarafından sigortalı işe giriş bildirgesi:

- İnşaat, balıkçılık ve tarım işyerlerinde işe başlatılacak sigortalılar için, en geç çalışmaya başlatıldığı gün
- Yabancı ülkelere sefer yapan ulaştırma araçlarına sefer esnasında alınarak çalıştırılanlar ile kuruma ilk defa işyeri bildirgesi verilecek işyerlerinde; ilk defa sigortalı çalıştırmaya başlanılan tarihten itibaren bir ay içinde çalışmaya başlayan sigortalılar için, çalışmaya başladıkları tarihten itibaren en geç söz konusu 1 aylık sürenin dolduğu son güne kadar verilmesi yasal sürede verilmiş sayılmaktadır.
- Kamu idarelerince istihdam edilen 4447 sayılı “İşsizlik sigortası Kanunu’na göre işsizlik sigortasına tabi olmayan sözleşmeli personel ile kamu idarelerince yurt dışı görevde çalışmak üzere işe alınanlarda istisna kapsamındadır. Bu sigortalıların işe başladıkları tarihten itibaren 1 ay içinde, işe giriş bildirelerinin kuruma verilmesi halinde bildirimlerin yasal süresi içinde yapıldığı kabul edilecektir(5510, m.8/a,b,c).

Sigortalı işe giriş bildirelerinin şekil, içerik ve bildirelerin ne şekilde verileceği 5510 sayılı kanunda kurum tarafından yönetmelik ile çıkarılacağını hüküm altına almıştır. Kanundaki yetkiye dayanarak kurum tarafından işe giriş bildirelerinin e-bildirge yoluyla verileceği şeklinde düzenleme yapılmıştır. Sosyal sigortalar yönetmeliğinin 11. maddesine göre; İşverenler sigortalı olarak

çalıştırdıkları personele ait işe giriş bildirelerini 4/1-a kapsamında sigortalı sayılan bu çalışanları çalışmaya başlamadan önce Sosyal Güvenlik Kurumuna e-bildire yoluyla göndermeleri gerekmektedir.

Yanlış yapılan işe giriş bildireleri aynı gün içerisinde gece 23:59'a kadar iptal edilebilmektedir. Ancak bu konuda Sosyal Güvenlik Kurumu bir düzenlemeye gitmiştir. SGK tarafından 25.08.2016 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yönetmelikte;

Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine tabi sigortalı çalıştıran işverenler e-sigorta yoluyla yaptıkları bildirimleri bildirede belirtilen işe giriş tarihini takip eden ilk iş günü saat 23:59'a kadar e-sigorta yoluyla iptal edebilirler(Özdemir, 2016).

Süresi içinde verilmeyen işe giriş bildirelerinin yaptırımları 5510 sayılı kanunun 102. maddesinde açıklanmıştır. 5510 sayılı kanuna göre sigortalı işe giriş bildireleri kurum tarafından belirlenmiş olan yasal süre içerisinde şekil ve usul bakımından uygun verilmemesi durumunda, kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermek zorunlu olup da anılan ortamda göndermeyenler ile kanunda belirtilen süre içerisinde kuruma bildirimde bulunmayanlar 102. maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin 1 numaralı alt bendi gereğince her bir sigortalı için asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanacaktır.

İşe giriş bildirelerinin verilmediği, mahkeme tarafından, kurumun denetimi ve kontrolü ile görevli olanlar tarafından ya da kamu kurumlarının denetim elemanlarınca yapılan kontroller sonucu tespit edilmesi halinde her bir sigortalı için asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası verilmektedir(Yiğit, 2015).

Sigortalı işe giriş bildirelerinin yasal süresi sona erdiği tarihten itibaren 30 gün içinde işverenler tarafından kendiliğinden verilmesi durumunda veya tebliğ tarihinden itibaren en geç 15 gün içerisinde dörtte birinin dörtte üçünün ödenmesi

durumunda kalan kısım için pişmanlık indirimi gibi değerlendirilmekte olup tahsil edilmemektedir(Güney, 2013).

5510 sayılı kanunun 4/I-a kapsamındaki çalışanların sigortalılığı işten ayrıldıkları bir diğer ifadeyle hizmet akitleri sona erdiği tarihte biter. İşten çıkan 4/I-a kapsamındaki sigortalıların SGK'na bildirilmesi işe giren sigortalıların bildirilmesinde olduğu gibi işverene yüklenmiş bir sorumluluktur. Bu sorumluluk daha önceleri Bakanlık Bölge Müdürlüklerine ve İş-Kur'a verilen işten ayrılış bildirgesi ile yerine getirilmekteydi. 3 Ağustos 2009 tarihinden itibaren tek bildirme sistemine geçilmesiyle birlikte işten ayrılış bildirgesi SGK'ya e-sigorta yoluyla sigortalının işten ayrıldığı tarihten itibaren 10 gün içinde verilmeye başlanmıştır(Şakar, 2009, 139).

Örneğin; 15.06.2010 tarihinde işten ayrılan bir sigortalının işten çıkış bildirgesi en geç 25.06.2010 tarihinde verilmelidir.

İşten ayrılış bildirgesinin son verilme günü tatil gününe rastlıyorsa ilgili bildirimler takip eden ilk iş günü SGK'ya verildiği takdirde yasal süresinde verilmiş gibi sayılır.

Sigortalı işten ayrılış bildirgesinin verilmesinden sonra sigortalının işine tekrar dönmesi gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir. Bununla birlikte e-sigorta ile bildirilen işten ayrılış bildirimleriyle ilgili tarih hataları olabilir ve düzeltme amacıyla güncellenmesi ya da tamamen iptal edilmesi gerekebilmektedir. Yapılan bu iptal işlemlerinin e-sigorta sisteminde bildirilmiş olan işten çıkış tarihinden itibaren 10 gün içerisinde ya da çıkış tarihine bakılmaksızın işten ayrılış bildirgesinin verildiği gün içinde yapılır. İşten ayrılış bildirgesinde tarihin yanlış yazılması durumunda söz konusu tarihi düzeltmek söz konusu olmamaktadır. Bu durumlarda işten çıkış bildirgesinin önce iptal edilmesi gerekmekte olup daha sonra doğru tarihe göre işten ayrılış bildirgesi verilmelidir(Göktaş, 2010, 180).

İşten ayrılış bildirgesinin hiç verilmemiş olması, e-bildirge yoluyla verilmemesi(kağıt ortamda verilmesi) yada süresi dışında verilmesi durumunda asgari ücret tutarında ceza uygulanacağı 5510 sayılı kanunda belirtilmiştir.

5510 sayılı kanunun 102. maddesinin birinci fıkrasına 2009 yılında eklenen (j) bendi ile sigortalı işten ayrılış bildirgesi kurum tarafından belirtilen şekle ve usule uygun verilmemesi veya kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde, anılan ortamda göndermeyenler hakkında bir takvim ayında işlenen bu fiillerden dolayı tutmakla yükümlü bulunan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle verilmesi gereken ceza tutarını aşmamak koşuluyla her bir sigortalı için asgari ücretin 1/10'u tutarında idari para cezası uygulanmaktadır.

Kanunun 102. maddesinin ikinci fıkrası gereğince mahkeme kararına kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim, incelemelere ya da kamu idarelerinden alınan belgelere istinaden düzenlenenler hariç olmak üzere, sigortalı işten ayrılış bildirgesinin yasal süresi geçtikten sonra ilgililerce kendiliğinden 30 gün içerisinde verilmesi ve söz konusu cezaların ilgililerce yapılacak tebligat tarihini takip eden günden itibaren 15 gün içinde ödenmesi halinde öngörülen cezalar $\frac{1}{4}$ oranına karşılık gelen tutar üzerinden uygulanır. Kanunun beşinci fıkrası gereğince idari para cezalarının kuruma itiraz edilmeden veya yargı yoluna başvurulmadan önce tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde peşin ödenmesi halinde, bu defa bunun dörtte üçü tahsil edilir.

5.3.1.1. Normal Çalışan Emekli Çalışan Ayrımı

Ücret bordrosu düzenlerken dikkat edilmesi gereken konulardan biri de çalışan personelin emekli mi yoksa normal çalışan mı olduğudur. Burada üzerinde durulması gereken normal çalışanın bordrosunun normal olarak hazırlanması

gerektiği ancak emekli ücret bordrosunda bazı ayrıntıların gözden kaçmaması gerekmektedir.

5510 sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu ile meydana gelen reform yasasında üç farklı sigorta statüsü benimsenmiştir. Yasal dayanakları ise ilgili yasanın 4. maddesinin a,b ve c bendleri ile açıklanmıştır. Hizmet akdiyle çalışan normal sigortalı olan 4/a sigortalıları, bağımsız çalışan yani Bağ-kur sigortalısı olan 4/b sigortalıları ve kamu kurumlarında memur statüsünde çalışan 4/c sigortalıları olarak belirtilmiştir. 5510 sayılı reform yasasıyla birlikte sigortalıların bildirimleri de farklı esaslara dayanmaktadır. Normal çalışan olarak belirttiğimiz 4/a sigortalılarını bildirim yükümlülüğü işverenlerdedir. Yine 4/a statüsünde çalışıp emekli aylığı alan sigortalılar da işveren tarafından bildirimleri yapılmaktadır. Ancak dikkat edilmesi gereken emekli çalışanın emekliye mahsus prim koduyla sigorta giriş bildiriminin yapılması ve aylık prim ve hizmet belgesinin e bildirge yoluyla gönderilmesidir(Akçan, 2014).

İşçilerin işe giriş bildirgelerinin yapılacağı zaman emekli çalışan mı yoksa normal çalışan mı oldukları bordroların düzenlenmesi aşamasında önemlidir. Çalışan kişinin 4/a kapsamında normal bir çalışan olması tüm sigorta kollarına tabi olmasını gerektirirken yine 4/a kapsamında olup emekli aylığı almakta olan bir çalışan olması ise SGDP'ye tabi olmasını gerektirmektedir.

Normal çalışan bir sigortalı tüm sigorta kollarından faydalanmakta olup uzun ve kısa vadeli sigorta primleri her ay işveren tarafından Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmektedir. Asgari ücretli normal bir 4/a sigortalısının bordrosunun düzenlenmesinde aşağıdaki hesaplamalar yapılmaktadır.

Asgari ücretin netinin hesaplanması(Vergi Sirküleri;2018/8)

Asgari Brüt Ücret: 2.029,5

SGK Primi İşçi Payı (9+5) %14: (284,13)

İşsizlik Sigortası İşçi Payı %1: (20,30)

Gelir Vergisi Matrahı: (Asgari Brüt Ücret-İşçi Kesintileri): 1.745,37

Gelir Vergisi Kesintisi %15: (258,76)

Damga Vergisi %0,759: (15,40)

Asgari Geçim İndirimi(Bekar ve Çocuksuz): 152,21

Net Ücret: 1.603,12

İşçinin İşverene Maliyeti;

Asgari Ücret: 2.029,5

Sigorta Primi İşveren Payı %20,5: 416,04

İşsizlik Sigortası İşveren Payı %2: 40,59

İşverene Toplam Maliyet: 2.486,13

SGDP, belirli yaş, sigortalılık ve prim ödeme gün sayısını tamamladıktan sonra emeklilik veya yaşlılık aylığı almaya hak kazanan sigortalıların bu aylıklarının kesilmeden hizmet akdine bağlı olarak çalışmaları durumunda işverenler tarafından kendi adına ve hesabına tabi çalışmaları durumunda kendilerinden alınan primdir.

Sigortalı işe giriş bildirelerinin zorunlu olarak e-bildirge kapsamında bildirilmesi aşamasında sigorta iş kolunun seçimi sigorta kolunun seçimi bakımından önemli bir konudur. Emekli bir çalışan için sigorta kolunu “Sosyal Güvenlik Destek

Primi” yerine “Tüm Sigorta Kolları(zorunlu)” seçilmesi durumunda bildirgenin onaylanma aşamasında uyarı mesajı gelmekte ve seçtiğiniz sigortalılık kodundan dolayı sigortalının SGK’dan almakta olduğu aylığı kesilecektir” şeklinde ifade gelmektedir. İşveren tarafından bu mesaj dikkate alınmayıp işe giriş bildirgesi onaylanırsa bu veriler aynı günün akşamı 23:59’a kadar SGK sisteminde saklanır. İşveren bu işe giriş bildirgesini 23:59’a kadar iptal etmese ya da sigorta kolunu düzeltmese saat 24:00’da verilen işe giriş bildirgesi kesinleşir ve emekli sigortalının almış olduğu emekli aylığı takip eden aydan itibaren kesilir.

Sigortalı olarak çalışacak olanların hangi sosyal güvenlik destek primi uygulamasına tabi olacakları ve hangi kanun hükümlerinin geçerli olacağı ve hangi kanun maddelerinin uygulanacağı konusu ilk defa sigortalı olunan tarihe göre değişiklik göstermektedir. Sosyal Güvenlik Kurumu 4/a kapsamındaki SGDP uygulaması 06.05.1986 tarihinden itibaren uygulanmakta olan ve bu tarihten sonra yaşlılık aylığı bağlanan sigortalıları çalışmaya başlaması ve istekleri doğrultusunda SGDP’ye tabi olmaları sağlanmıştır. Bağ-kur, Emekli Sandığı ve banka sandıklarından emekli olup 4/a kapsamında çalışmaya başlayan sigortalılar yine 06.05.1986 yılından itibaren SGDP’ye tabi olmuşlardır.

01.10.1999 yılından itibaren 4/a kapsamında emekli maaşı almaya hak kazandıktan sonra serbest avukat veya noter olarak çalışmasını sürdürenlerin aylıklarından %15 oranında SGDP kesintisi yapılmaktadır.

Bağ-kur sigortalısı olan 4/b statüsündeki emekli olan sigortalılar ise emekli olduktan sonra Bağ-kur kapsamında çalışanlarla ilgili olarak SGDP uygulaması 08.09.1999 yılından itibaren başlamıştır. Bu kapsamdakilerden aylık maaşlarının %10’u kesilmektedir.

SSK, Emekli Sandığı ya da banka sandıklarına göre emekli aylığı alıp 4/b statüsünde çalışmaya başlayıp ticari kazanç ya da serbest meslek kazancı sebebiyle gerçek ya da basit usulde gelir vergisi mükellefiyeti olanlar 02.08.2003 yılından itibaren SGDP’ye tabi olmuşlardır.

SGDP'ye tabi bir sigortalının net ücretinin hesaplanması;(Dolmaz, 2017)

Brüt Asgari Ücret: 1.777,5

Sigorta Primi İşçi Payı %7,5: (133,31)

İşsizlik Sigortası İşçi Payı: 0

Gelir Vergisi Matrahı (1.777,5-133,31): 1.644,19

Gelir Vergisi % 15: (246,63)

Damga Vergisi %0.759: (13,49)

Asgari Geçim İndirimi: 133,31

Net Ücret: 1.517,38

İşçinin İşverene Maliyeti;

Brüt Asgari Ücret: 1.777,5

Sigorta Primi İşveren Payı %24,5:435,49

İşsizlik Sigortası İşveren Payı: 0

İşçinin Toplam Maliyeti: 2.212,99

Yukarıdaki hesaplamalarda da görüldüğü gibi 4/a statüsündeki normal bir çalışanla emekli bir çalışanın ücretinin hesaplanmasının farklı olduğu ve arasındaki farkın ise emekli çalışanın yani SGDP'ye tabi bir çalışanın prim hesabında “ işsizlik sigortası işçi payı ve işsizlik sigortası işveren payının” hesaplanmamasıdır.

5.3.1.2. İşçi Haklarının Tamamıyla Bordroda Yansıtılması

Hak kelimesi sağlanan menfaat anlamındadır. İşçinin hakkı ise İş Kanunu'na tabi olarak çalışan bir işçinin hem ilgili kanundan hem de ilgili mevzuatlardan doğan haklarını ifade etmektedir. İşçinin hakları da işe alınma sürecinde, çalışma esnasında ve işten çıkışta söz konusu olmakta ve üç bölümde incelenebilmektedir.

Sigortalının işe başlama sırasındaki hakkına bakıldığında çalışanın sigortaya bildirimini yapılması hakkı söz konusu olmaktadır. Buna göre sigortalının işe başlarken bir gün önceden Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirimini yapılması gerektiği ve işe giriş bildirgesinin verilmesi gerekmektedir.

İşçinin çalışma esnasındaki haklarına bakıldığında bu haklarla ilgili olarak İş Kanunu'nda da bununla ilgili birçok konu açıklanmıştır. Çalışan sigortalının işverenle iş ilişkisi kurulduktan sonra ortaya çıkan haklarından oluşmaktadır. Bununla ilgili olarak ilgili kanunda da açıklandığı gibi çalışma süreleri, tatil, dinlenme hakları, asgari ücret düzeyleri gibi çeşitli konularda işçinin hakları bulunmaktadır. Bu haklarla ilgili olarak işveren tarafından işçi aleyhine düzenlemeler yapılması mümkün olmamaktadır. İşçinin çalıştığı esnada sahip olduğu haklara baktığımızda:

- Eşit Davranılma
- Ücret Alma
- Yıllık Ücretli izin kullanma
- Hafta tatili kullanma
- Ulusal bayram ve genel tatilde çalışmama
- Ücretli mazeret izni kullanma
- İş sağlığı ve güvenliği önlemlerinin alınması

- Kadın işçilere analık, doğum sonrası ücretsiz izin, yarı zamanlı çalışma ve kısmi süreli çalışma hakkı
 - İhbar süresi kullanma
 - Yeni iş arama izni
 - Ücretin ödenmemesi halinde sözleşmeyi feshetme
 - Ücret hesap pusulası alma
 - Fazla mesai ücreti alma
 - Günlük 7,5 saatten fazla çalıştırılmama
 - Haftalık en fazla 45 saat çalışma
 - Gündüz 11 saatten fazla çalışmama ve geceleri 7,5 saatten fazla çalışmama
 - Yılda 270 saatten fazla mesai yaptırılmama
 - Ara dinlenmesi kullanma
 - Çalışma belgesi alma

İşçi ile işveren arasındaki önemli konulardan biri olan fazla mesai ücretlerinin işçi ücret bordrosunda ya da ücret hesap pusulasında açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

Ülkenin genel yararları yahut işin niteliği veya üretimin arttırılması gibi nedenlerle fazla çalışma yapılabilir. Fazla çalışma, kanundaki yazılı koşullar çerçevesinde, haftalık 45 saati geçen çalışmalardır(İş Kanunu, m.41).

- Her bir fazla çalışma için verilecek ücret normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının yüzde elli arttırılmasıyla ödenir.
- Haftalık çalışma süresinin 45 saatin altında belirlendiği durumlarda yukarıda belirtilen esaslar dahilinde uygulanan ortalama haftalık çalışma süresini aşan ve 45 saate kadar olan çalışmalar fazla sürelerle çalışmadır. Fazla sürelerle çalışmalarda, her bir saat fazla çalışma için verilecek olan ücret normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının yüzde 25 arttırılmasıyla ödenir.

- Fazla çalışma süresinin toplamı 270 saatten fazla olamaz.
- Fazla çalışma ve fazla sürelerle çalışmaların ne şekilde uygulanacağı çıkarılacak yönetmelikle gösterilir.

Fazla çalışma ve fazla sürelerle çalışma yapmak için işçinin yazılı onayının alınması gerekmektedir. Zorunlu nedenlerle ya da olağanüstü durumların söz konusu olduğu zamanlarda bu onay alma zorunluluğu bulunmamaktadır. Fazla çalışma ihtiyacı olan işyerlerinde işverenler tarafından her yıl işçilerden yazılı olarak onaylarının alınması ve işçi özlük dosyasında saklanması gerekmektedir. Yapılan bu fazla çalışmaların ya da fazla sürelerle çalışmanın tespiti için gerekli belgeler düzenlenmeli ve işçi tarafından imzalanıp bir nüshasının işçiye verilip diğer nüshasının ise özlük dosyasında saklanması gerekmektedir. Yapılan bu ödemeler ücret bordrosunda ve ücret hesap pusulasında açıkça gösterilmelidir(İki, 2014).

İş Kanunda açıklanmış olan işçinin çalışma şekillerinin yanında yine İş Kanunu'nda iş sözleşmesinin sona ermesinden sonra işçinin haklarını da düzenlemiştir. İşçinin işten ayrıldıktan sonraki hakları aşağıda açıklanmıştır(Baysal, 2017).

- Yıllık izin ücreti alma
- Kıdem tazminatı alma
- İhbar tazminatı alma
- Askerlik dönüşü işe başlatılmama tazminatı

5.3.2. Aylık Sigorta Prim ve Hizmet Belgeleri

Aylık sigorta prim bildireleri ile ilgili hususlar, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda 86 ve 91. maddelerinde düzenlenmiş olup Sosyal Sigorta Yönetmeliğinin 102 ve 103. maddeleri ile İşveren Uygulama Yönetmeliğinde düzenlenmiştir.

Aylık prim ve hizmet belgeleri Sosyal Güvenlik Kurumuna e- sigorta yoluyla yani elektronik ortamda bildirilir. Aylık prim ve hizmet bildirelerinin gönderilmesi ile ilgili olarak(Resmi Gazete; Tebliğ;27011:28.09.2008):

- İşyerinin özel sektöre ait bir işyeri olması halinde ilgili ayın bildirgesi ayı takip eden ayın 23'üne kadar gönderilmesi gerekmektedir.
- İşyeri resmi nitelikteki bir kurum ise sigortalılar ücretlerini ayın 15'i ile takip eden ayın 14'ü arasındaki çalışmaları karşılığında hak ettiklerinden, aylık prim ve hizmet belgeleri en geç çalışma döneminin sona erdiği tarihi izleyen ayın 7'sine gönderilmelidir.
- Aylık prim ve hizmet belgesinin gönderilmesi gereken tarihin son günü resmi tatile denk gelirse, ilgili ayı prim ve hizmet belgesi takip eden ilk iş gününe kadar uzar.
- Aylık prim ve hizmet bildireleri süresi içinde düzenlenip SGK'ya yasal süresi içinde gönderilmemesi halinde, elektronik ortamda gönderilmesi mümkün olmadığından, SGK'ya süresi dışında gönderilecek aylık prim ve hizmet belgeleri sosyal güvenlik kurumuna elden teslim edilir veya posta yoluyla gönderilir.

5510 sayılı kanuna göre aylık prim ve hizmet belgesinde belge türünün seçilmesinde bazı sigortalılarla ilgili olarak tüm sigorta kolları hükümleri, bazı sigortalılarla ilgili olarak ise 5. maddede öngörülen sigorta kolları hükümleri uygulanmaktadır. Buna göre aylık prim ve hizmet belgesinde yer alan "belge türü" bölümüne tüm sigorta kollarına tabi çalışanlar için "1- Hizmet Akdi ile Tüm Sigorta Kollarına Tabi Çalışanlar", yaşlılık ve emeklilik aylığı almakta iken yeniden sigortalı olarak çalışanlar için ise "2- Sosyal Güvenlik Destek Primine Tabi Çalışanlar" seçeneği işaretlenir. Her iki seçeneğinde seçilmesinin uygun olmaması durumunda ise diğer uygun belge türleri seçilir(Güney, 2013).

Sigortalı çalıştıran işverenler aylık primlerini düzenli ödemeleri ve kuruma herhangi bir borçlarının olmaması halinde bazı prim teşvikleri verilmektedir. Bu teşviklerden en fazla kullanılanı ise beş puanlık prim indirimi olup, bu indirimden

yararlanılabilmesi için kanun numarası bölümüne 05510 Say. Kan. MYÖ %5 seçeneğinin işaretlenmesi gerekir. Beş puanlık prim indirimi dışındaki teşviklerden yararlanmak için bazı özel şartlar arandığından, diğer teşviklerden ne şekilde yararlanılması gerektiği konusunda SGK tarafından yayınlanmış genelgelere bakmak gerekmektedir(Güney, 2013).

5510 sayılı kanun'un 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre sigortalı çalıştıran işverenler, yönetmelik ekinde yer alan sigortalının durumuna uygun prim ve hizmet belgesinde işverenle ilgili olarak:(28.09.2008, Resmi Gazete; Tebliğ;27011)

- Ad ve soyadı ya da unvanı
- İşyerinin adresi
- İşyeri iletişim bilgileri
- Vergi kimlik numarası ya da T.C kimlik numarası

Sigortalı ile ilgili olarak;

- Sosyal güvenlik sicil numarası
- İsim ve soyisim
- Prim ödeme gün sayıları
- Prime esas kazanç tutarı (hak edilen ücretlerle ilgili olarak ücret, prim, ikramiye gibi ayrı ayrı belirtilmelidir.)

• Ayın bazı günlerinde çalışmamış olmaları halinde, eksik gün sayısını ve eksik çalışma nedenlerini

- Ay içerisinde işten ayrılmış olanların işten çıkış nedenleri
- Sigorta primi, işsizlik sigortası primi ve aylık Sosyal güvenlik destek primleri

Belgenin;

- İlişkin olduğu ay ve yıl

- Belgenin mahiyeti(asıl, ek ya da iptal nitelikte olduğu)
- Türü
- Varsa kanun numarası

Aylık olarak düzenlenen prim ve hizmet belgeleri e-sigorta ile Sosyal Güvenlik Kurumuna gönderilmesi sırasında belgeyi gönderen işveren, alt işveren ya da geçici iş ilişkisi kurulan işverenlere ilişkin olarak ad, soyad ya da unvan, işyeri adresi, telefon numarası ve vergi kimlik numarası ya da Türkiye Cumhuriyet Kimlik Numarası bilgileri işyeri tescil kütüklerindeki bilgilere bakılarak, sistem üzerinden aylık prim ve hizmet belgelerine kaydedilip bu bilgilere göre verilmektedir. Söz konusu bilgilerde değişiklik olması durumunda ise bağılı olunan müdürlüğe başvuru yapılarak düzeltilmesi yapılmalıdır.

Sigortalı çalışanla ilgili olarak ilgili ay için ücret almaya hak kazandıkları süreler “Prim Ödeme Günü” bölümüne yazılmaktadır. Ay içerisinde hak ettiği ücret ise “Prime Esas Kazanç” bölümüne yazılmaktadır. Ay içerisinde işçiye ödenen prim, ikramiye ve bu nitelikteki kazançlar ilgili yerlerine yazılarak bildirilmektedir.

Sigortalı prim bildireleri ile ilgili olarak bazı hesaplamaların yapılması gerekmektedir:(Kurt, 2010, 267)

- Ay içerisinde tüm gün çalışan sigortalıların prim ödeme gün sayıları ilgili ayın kaç gün çektiğine bakılmaksızın(ayın 28, 29, 30, 31 çektiğine bakılmaksızın) 30 gün olarak kaydedilir.
- Ayın ilk gününde işe giren ve ilgili ayda tam gün çalışanlar hariç, ay içerisinde işe giren sigortalıları prim ödenecek günlerinin hesabında işe girdikleri tarih ile ayın kaç gün çektiğine bakılarak parmak hesabı yapılarak hesaplanır.
- Ay içerisinde işten ayrılan sigortalıların prim ödeme gün sayılarının hesabı yapılırken işten çıkış tarihleri ile ilgili ayın kaç gün çektiğine bakılarak yine parmak hesabı şeklinde hesaplanır

- Ayın son gününde çalıştıktan sonra işten ayrılan sigortalılar ilgili ayın tamamı için ücret almaya hak kazanırlar.

Aylık prim ve hizmet belgelerinin yasal süresi içerisinde verilmemesi halinde(Kurt, 2014):

- Belgenin asıl nitelikte olması durumunda aylık asgari ücretin 2 katını geçmemek şartıyla belgedeki sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin beşte biri kadar
- Belgenin ek nitelikte olması durumunda ise yine asgari ücretin iki katını geçmemek şartıyla ek belgedeki sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin sekizde biri tutarında idari para cezası verilir.
- Süresi dışında verilen aylık prim ve hizmet belgelerinden dolayı tahakkuk eden primler yasal süresi içinde ödenmemesi olması sebebiyle, ayrıca tahakkuk eden primlerin de faiziyle ödenmesi gerekecektir.

5.3.3. Bordroların Kanunlara Uygunluğunun Denetimi

İşverenler tarafından aylık olarak düzenlenen ücret bordroları, ücret tediye bordroları ve ücret hesap pusulaları düzenlenirken SGK, Vergi Mevzuatı, İş Kanunu'na uygun olması konusunda dikkatli olmaları gerekmektedir.

Sosyal Sigortalar Yönetmeliğinin 105. maddesinde; İşverenlerin, kuruma verdikleri prim belgesinde yazılı olanları doğrulayıcı nitelikte olmak ve kanunun 102. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin beş numaralı alt bendinde sayılan hususları içerecek şekilde aylık ücret tediye bordrosu düzenlemekle yükümlü oldukları hükmü yer almaktadır.

5510 sayılı kanun'un 102. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinin 5 numaralı alt bendine göre; İşverenler tarafından ibraz edilen aylık ücret tediye bordrosunda:

- İşyerinin sicil numarası
- Bordronun ilişkin olduğu ay

- Sigortalının adı, soyadı
- Sigortalının sosyal güvenlik sicil numarası
- Ücret ödenen gün sayısı
- Sigortalının ücreti
- Ödenen ücret tutarı
- Ücretin alındığına dair sigortalının imzasının bulunması zorunludur.

Ücret tediye bordroları ile ilgili olarak SGK tarafından yapılan denetimlerde dikkat edilmesi gereken bazı hususlar bulunmaktadır. Bununla ilgili olarak ücret tediye bordrosu ile ilgili olarak dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıdaki gibidir(Aksoy, 2015):

- Ücret tediye bordrolarının imzasız olması durumunda işveren tarafından hazırlanan ücret tediye bordrolarının ödemesi makbuz karşılığında ya da banka yoluyla ödemenin yapılması durumunda ücret tediye bordrosu geçerli sayılmaktadır..
- Yukarıda sayılan bulunması zorunlu olan unsurların ücret tediye bordrosunda bulunmaması durumunda ücret tediye bordroları geçerli olmaz geçerli olmayan her bir ücret tediye bordrosu için aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası uygulanır.
- İşyerinde fiilen çalıştığı tespit edilen sigortalıların bazılarının ücret tediye bordrosunda bulunmaması bordronun geçersizlik sebebidir.
- Sigortalılarla ilgili olarak ücretlerinin ilgili ücret tediye bordrosunda eksik ya da fazla yazılması durumunda ücret ödeme bordrosu geçersiz sayılmaktadır.
- Aynı döneme ait işçilik ücretlerine ilişkin farklı olarak düzenlenmiş olan birden çok ücret tediye bordrosu geçersiz sayılmaktadır.
- İşyerinin faaliyet dönemiyle ilgili olarak bir aya ilişkin olarak ücret tediye bordrosunun incelemeye sunulmaması ibraz etmeme nedeniyle idari para cezasını gerektirmektedir.
- Ücret tediye bordrolarının incelemeye sunulmaması halinde;

Bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için, aylık asgari ücretin 12 katı, diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar ise, aylık asgari ücretin 6 katı, defter tutmakla yükümlü olmayanlar ise, aylık asgari ücretin 3 katı tutarında idari para cezası uygulanır.

Vergi Usul Kanunu'nda 238. maddesi göre işverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu düzenlemek zorundadır. GVK'a göre vergiden muaf ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz.

Vergi usul kanunu 238. maddesine göre ücret bordrosu aşağıdaki bilgileri içermelidir:

- Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü(Ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan işverenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir.)
- Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası
- Birim ücreti(Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti)
- Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre
- Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı

Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır.

İşverenler ücret bordrolarının yukarıda yazılan esaslara göre diledikleri şekilde düzenleyebilirler.

VUK kapsamında düzenlenmesi öngörülen belgelerden biri olan ücret bordrosu kaçakçılık suçlarının oluşması bakımından elverişli bir belge olup bu suçların oluşması bakımından özellik arz etmektedir. Özellikle hizmet ilişkisinde gerçeğe aykırı olarak ücret bordrosunun oluşturulması söz konusu olabilmektedir.

İstihdam ilişkisine dayanılarak işveren tarafından gerçeğe aykırı olarak oluşturulan ücret bordrosunun VUK'un 359. maddesi gereğince kaçakçılık suçları kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, gerçekte hizmeti bulunmayan birinin adına ücret bordrosunun işveren tarafından düzenlenmesi Yargıtay kararlarında 5237 sayılı TCK'nın 294/2'nci maddesi kapsamında resmi evrakta sahtecilik yönünden değerlendirilmektedir(T.C. Yasalar,2004).

Gerçeğe aykırı şekilde düzenlenen ücret bordroları ile ilgili olarak suçun oluşumu için VUK 359. maddesinin (b) fıkrasındaki suçun oluşumu için vergi kanunları uyarınca düzenlenen ve saklama ile ibraz mecburiyeti olan bu belgelerin:

- Asıl veya suretlerinin
- Tamamen veya kısmen
- Sahte olarak düzenlenmesi ya da bu şekilde düzenlenen belgelerin kullanılması yeterlidir.

Ücret bordrosu ile ilgili olarak VUK'nun 359. maddesinin (a)-2 fıkrasındaki muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma suçunun oluşumu için gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durum mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde düzenlenmiş olup kullanılması gerekmektedir. Buna göre işveren tarafından hazırlanan ücret bordrosunun asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması durumunda VUK 359. maddesinin (b) fıkrası gereği sahte belge düzenleme ve kullanma suçu gündeme gelecektir. Örneğin; işverenin işçi çalıştırmamış olmasına rağmen gerçekte istihdam etmediği akrabası bay (A) için sahte ücret bordrosu düzenleyerek kayıtlara alması ve giderleştirmesi durumunda hem sahte belge düzenlemek hem de bu sahte belgeyi kullanmak yönünden iki ayrı kaçakçılık suçu oluşmuştur.

Bununla birlikte, gerçekte çalışan işçiyle ilgili olarak düzenlenmesi gereken ücret bordrosu yerine gider pusuları düzenlenerek yapılan ödemenin “muhtelif

hizmet” adı altında kayıtlara alınması ve belgelendirilmesi durumunda hem sahte belge düzenleme suçu hem de sahte belge kullanma bakımından mükellef bakımından iki ayrı suç oluşmaktadır. Örneğin; çalışan işçisiyle ilgili olarak her ay düzenlemek zorunda olduğu ücret bordrosu yerine vergi ve SGK primlerinin ödememek için bordro yerine gider pusulası düzenleyip kullanması fiilinde yine sahte belge düzenleme ve kullanma fiili söz konusudur. Böyle bir durumda yok edilen vergiler ile ilgili olarak 3 kat vergi ziyai cezası uygulanarak talep edilecektir. Ayrıca böyle bir durumda mükellef açısından uzlaşma yolu da kapalı olduğundan yine işveren 2 ayrı kaçakçılık suçuyla karşı karşıya kalacaktır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ya da kullanmak suçlarının işlenmesi durumunda sorumlunun mükellef olması zorunlu değildir. Öngörülen şekilde belgeler üzerinde işveren dışında bir çalışan, muhasebeci ya da işverenin vekili tarafından bu suç işlenebilir. Yargıtay 11. Ceza dairesi tarafından verilen bir kararda serbest muhasebeci olan sanığın, işyerinde çalışmayan kişiler adına çalışıyormuş gibi ücret bordrosu düzenleyip Sosyal Güvenlik Kurumuna vermesinden ibaret olan eyleminin 3568 sayılı kanunun 2-A maddesi kapsamındaki işlerden olması halinde aynı yasanın 47’nci maddesi aracılığıyla 5237 sayılı TCK’nın 204/2’nci maddesine uygun bir suçu oluşturduğu belirtilmiştir.(Yargıtay 11. Ceza Dairesi K. 2012/8893; E. 2011/13549)

Sonuç olarak Ücret bordrosu Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş belgelerden olup 459. maddesinde belirtilmiş olan “kaçakçılık suçları” kapsamında olan belge sahteciliği eylemleri üzerinden kaçakçılık suçları bakımından önem arz etmektedir. Bu konuyla ilgili olarak Yargıtay içtihadlarına bakıldığında da özellikle meslek mensuplarının bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması yönünden dikkat etmeleri gerekmektedir.

4857 sayılı İş Kanunu 37. maddesinde Ücret Hesap Pusulasını düzenlemiştir. Buna göre, İşveren işyerinde veya bankaya yaptığı ödemelerde işçiye ücret hesabını

gösterir imzalı veya işyerinin özel işaretini taşıyan bir pusula vermek zorundadır. Bu pusulada:(İş Kanunu, m.37).

- Ödemenin günü ve ilişkin olduğu dönem ile
- Fazla çalışma, hafta tatili,
- Bayram ve genel tatil ücretleri gibi asıl ücrete yapılacak her çeşit eklemeler tutarının ve vergi, sigorta primi, avans mahsubu, nafaka, ve icra gibi her çeşit kesintilerin ayrı ayrı gösterilmesi gerekir. B işlemler damga vergisi ve her çeşit resim ve harçtan muaftır.

Ücret hesap pusulası işçi ve işveren arasındaki ücretle ilgili olarak ücretin miktarı, yapılan eklentiler ile ödenip ödenmediği hususunda ileride ortaya çıkabilecek anlaşmazlıklarda ispat niteliği taşıyan bir belgedir. Konu ile ilgili olarak Yargıtay 9. Hukuk Dairesinin 24164/2008 tarihli kararında konuyla ilgili görüşünü açıklamıştır; “İşçi ücretlerinin işyerinde ödenmesi ya da banka hesabına yatırılması hallerinde ücret hesap pusulası türünde bir belgenin işçiye verilmesinin zorunlu olduğu 4857 sayılı İş Kanunu’nun 37. maddesi ile hükme bağlanmıştır. Usulünce düzenlenmiş olan bu belgeler, işçinin ücreti noktasında işverenden sadır olan yazılı delil niteliğindedir.”(Yargıtay 9. H.D. 24164/2008; E.27491)

İş Kanunu’nun 102. maddesinin (b) bendine göre; “aykırı olarak ücrete ilişkin hesap pusulası düzenlemeyen veya işçi ücretlerinde 38. maddeye aykırı olarak ücret kesme cezası veren veya yaptığı ücret kesintisi sebebini ve hesabını bildirmeyen, 52. maddedeki belgeyi vermeyen işveren ya da işveren vekiline 450 TL idari para cezası verilir.”

İşverenin, işçiye yapılan iş karşılığı ücret ödeme borcu bulunmaktadır. İşçinin imzasının alınacağı ücret hesap pusulası veya ücret bordrosu işverenin ücret ödeme yükümlülüğünü yerine getirdiğine ilişkin olarak makbuz niteliği taşımaktadır. Buna göre itiraz edilmeden imzalanan ücret bordrolarında yer alan bilgilerle ilgili olarak işçinin bordro üzerinde belirtilen haklarını tam olarak aldığını göstermektedir. Aksi

durumda ise işveren bordroyu imzalatmazsa, işçi alacağını her türlü delil ile ispatlama hakkına sahiptir. Uygulamada ücret bordrolarının imzasız olması işçi tarafından özellikle fazla mesai alacağının olduğuna dair iddialar ortaya çıkmakta ve bu durum işverenler tarafından sıkıntılı bir durum olmaktadır. Kanunlar açısından bordroların ya da pusulanın imzalanmasının zorunlu olmadığı durumlarda bile ilgili belgeler işçiye imzalatılmalıdır. İşçilere ıslak imza attırmanın mümkün olmaması durumunda 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu ile getirilen elektronik imza imkanından yararlanılmalıdır. Uygulamaya bakıldığında işverenler tarafından yapılan bir diğer yöntem ise işçiyi zor durumda bırakmak için ücret bordrosuna gerçekten olmayan birkaç saatlik fazla çalışma göstermekte olduklarından Yargıtay bu konuda bu uygulamaları göz önünde bulundurarak karar vermektedir.

İşçi çalıştığı süre içerisinde ve işten ayrıldıktan sonra dava açma hakkına sahiptir. İşçi ücret ve benzeri alacaklarda 5 yıl, kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı ile ilgili alacaklarda ise 10 yıllık zamanaşımı süresi bulunmaktadır(İş Kanunu, m. 32).

Sonuç olarak işveren tarafından düzenlenen ücret bordrosu ya da ücret hesap pusulaları ile ilgili olarak ilgili belgelerin düzenlenmemesi veya usulüne uygun olarak düzenlenmemesi sebebiyle ilgili kanunlar gereğince usulsüzlük cezası ve idari para cezaları verilmektedir. Uygulamada işverenler tarafından ücret hesap pusulalarının ya da ücret bordrolarının bazı zorluklar sebebiyle imzalatılmaması durumuna rastlanmaktadır. Ücret ile ilgili ödemeler banka üzerinden yatırıldığında ilgili belgelerin imzalanmasının öneminin kalmadığı durumu ortaya çıkmaktadır. Banka üzerinden yapılan ödemeler olsa dahi ücret hesap pusulası ve ücret bordrosunun imzalanması gerektiği unutulmamalıdır. İmzalı belgeler sadece mahkeme tarafından kabul edilmekte olup yapılan hesaplamaların doğru yapıldığına dair herhangi bir açıklama ya da imza yoksa işveren tarafından davanın kaybedilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Ücret bordrosu ya da ücret hesap pusulalarının imzalatılması işveren açısından fayda sağlamaktadır.

BÖLÜM 6. ÖZEL BİR ŞİRKETTE PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜNDE YAPILAN YANLIŞLIKLAR VE ORTAYA ÇIKARTILMASI

6.1. UYGULAMANIN AMACI

Uygulamanın amacı, çalışmamızın önceki bölümlerinde sözü edilen personel ve ücret döngüsünde meydana gelebilecek yanlışlıklar ve bu yanlışlıkların ortaya çıkarılması ana başlığı altında personel ve ücret döngüsünde personelin istihdamı süreci ve personelin ücretinin ödenmesi sürecinde yapılan yanlışlıklar ile bu yanlışlıkların ortaya çıkarılması hususlarının örnek bir uygulama ile incelenmesidir.

6.2. ŞİRKET İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Sevgi Çuval İmalat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi 13.07.2004 yılında çuval üretiminde faaliyet göstermek üzere Anadolu'da kurulan tek ortaklı bir üretim işletmesidir. Şirket üretimini yaptığı çuvaları Doğu Anadolu Bölgesi başta olmak üzere Marmara Bölgesi, Akdeniz ve Karadeniz bölgelerine satışını yapmakta olup aynı zamanda yılın ilk aylarında olmak üzere yurtdışına ihraç etmektedir.

Şehrin merkezine yakın olmakla birlikte ulaşım açısından da kolay bir konumda bulunan şirket üretim faaliyetinin gerçekleşmesi için iki katlı kapalı alana, bir yemekhane ve bir de idari binaya sahiptir. Ayrıca şirkette, çalışan personelin ve müşterilerin araçlarını park edebileceği bir de park alanı bulunmaktadır.

Şirkette haftanın 6 günü üretim yapılmaktadır. Şirket üretim faaliyetini 12'şer saatlik iki vardiya şeklinde sürdürmektedir. Yani şirkette 24 saat üretim

yapılmaktadır. Ayrıca gerekli olduğu zaman çalışanlar fazla mesai yapabileceği gibi yine isteğe bağlı olarak gerektiğinde pazar günleri de ücret karşılığında üretime devam edilmektedir.

Üretimde çalışan personeller günde 12 saat çalışmaktadır. İki vardiya şeklinde üretimin yapıldığı şirkette birinci vardiya sabah 07:00'da başlayıp akşam 19:00'a kadar devam etmektedir. İkinci vardiya ise akşam 19:00'da başlayıp sabah 07:00'a kadar üretim faaliyetini sürdürmektedir. İşletmede idari bölüm ve muhasebe-finans bölümleri ise sabah 08:00'da işe başlayıp akşam saat 17:00'a kadar çalışmaktadır.

Sipariş usulü çalışmakta olan şirkette yapılan çuvalar siparişe göre istenilen ebatlarda ve renklerde baskılı ve baskısız olmak üzere 100'e yakın çeşitte çuvalın üretimi yapılmaktadır. Üretim aşaması; iplik, dokuma ve konfeksiyon olmak üzere 3 aşamada yapılmaktadır. İplik bölümünde hammaddeler iplik şeklini aldıktan sonra dokuma bölümünde ise iplikler istenilen ebatlarda kumaş haline getirilmektedir. Dokuma bölümünde kumaş haline getirilen iplikler farklı renk ve ebatlarda demir çubuklara sarılarak konfeksiyon bölümüne gönderilmektedir. Buradaki konfeksiyon çalışanları tarafından makinalarda istenilen ebatlarda kumaşlar kesildikten sonra kenarlarının dikilmesinin ardından çuvaların üretimi tamamlanmış olmaktadır.

Şirkette çalışan personellerle ilgili olarak yabancı uyruklu çalışanların da olduğu görülmektedir. Çalışan personelin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı ve yabancı uyruklu olma dağılımına baktığımızda yabancı uyruklu çalışanların daha çok üretim bölümünde istihdam edildiği görülmektedir. Şirkette çalışan personelin uyruğuna baktığımızda ise dağılım aşağıdaki gibidir.

İşletmede çalışan T.C Vatandaşı ve Yabancı Çalışan Dağılımı

	Kadın	Erkek
Türkiye Cumhuriyeti	14	25
Yabancı Uruklu	3	6

İşletmede çalışan personellerin normal çalışan ya da emekli çalışan olma durumlarına baktığımızda ise işletme içerisinde emekli çalışanların da olduğu görülmektedir. Şirkette idare, muhasebe-finans ve üretim olmak üzere toplamda 48 çalışan bulunmaktadır. Bununla ilgili dağılım ise aşağıdaki gibidir.

İşletmedeki Normal ve Emekli Çalışan Sayısı

Normal Çalışan	46
Emekli Çalışan	2

Çalışanların eğitim durumu ve çalıştıkları bölüm aşağıdaki gibidir.

İşletmede Çalışan Çersonelin Eğitim Durumu

Görevi	İlköğretim	Lise	Üniversite
Yönetici			1
İdare			1
Muhasebe personeli			2
Finans personeli			2
Elektrik Mühendisi		1	
Ustabaşı		3	
Konfeksiyon bölümü	10		
Dokuma-İplik bölümü	22		
Temizlikçi	1		
Şoför	2		
Depo Sorumlusu	1		
Güvenlik	2		

6.3. ŞİRKET İÇERİSİNDEKİ PERSONEL VE ÜCRET DÖNGÜSÜ SÜRECİ VE DENETİMİ

İşletmeler farklı birimlerden meydana gelen oluşumlardır. Bu birimlerin farklı olması birbirlerinden bağımsız olduğu anlamına gelmemektedir. İşletmedeki bu birimler birbirleriyle iletişim halinde olmakla beraber sistemlerde birbirleriyle ilişkilidir.

Konumuz gereği bu bölümde işletmenin personel ve ücret döngüsü süreci ele alınacaktır. İşletmede personel ve ücret döngüsüne işe alım süreci ile başlanacaktır. Şirkette personel istihdamı ile ilgili olarak yapılan çalışmalara baktığımızda bu konuda herhangi bir insan kaynakları departmanının olmadığı gözlenmiştir. İşe alınan personel ile ilgili olarak iş başvuru formu ya da bilgi formu doldurulmamakta olup personel ihtiyacı tanıdıklar vasıtasıyla gerçekleşmektedir. İstihdam edilecek olan personel ile ilgili olarak herhangi bir çalışma yapılmamaktadır. Böyle bir uygulamanın olması insan kaynakları departmanına olan ihtiyacı azaltmakta ve herhangi bir çalışmanın yapılmasını engellemektedir. Personel istihdamıyla ilgili olarak işletmeye bazı önerilerde bulunulmuştur:

İşe alım süreci ile ilgili olarak işletme içerisinde bir insan kaynakları departmanının olmaması ihtiyaç duyulan personel ile ilgili yeterli bir planlamanın ve hazırlığın yapılmaması sonucunu doğurmakla beraber doğru personelin istihdam edilmesi olasılığını da azaltmaktadır. İşletmede personel istihdamının tanıdıklar vasıtasıyla gerçekleşmesi işletme açısından alınan personel ile ilgili olarak az da olsa istenilen verimin alınmaması sonucunu ortaya çıkarabilmektedir. Bu nedenle işletme ile ilgili olarak bir insan kaynakları departmanının bulunması alınacak personel ile ilgili olarak bir planlamanın yapılmasını sağlayacaktır. Ayrıca insan kaynakları departmanı tarafından istihdam edilen personelin belirli eğitimlerden geçmesi de alınacak olan personelin verimliliğini ve işe olan uyumunu arttıracaktır. Alınacak olan elemanların nitelikli olması iyi bir insan kaynakları departmanı planlaması ile gerçekleşebilecektir. Bunun sonucu olarak ise hem maliyet azalacaktır hem de

yönetim kadrosunun zamanının artması gerçekleşecektir. İşletme tarafından istihdam edilen personel ile ilgili olarak iş başvuru formlarının doldurulmaması işletme yetkililerinin personel ile ilgili olarak yapacağı değerlendirmelerini kısıtlayacaktır. Personel ile ilgili olarak iş başvuru ve bilgi formlarının doldurulması gerekliliği personel ile ilgili olarak yapılacak değerlendirmelerin daha doğru şekilde olmasını sağlayacaktır.

İşe alınan personel ile ilgili olarak diğer önemli konu ise işçi özlük dosyalarıdır. İşe alınan personele ait bilgiler muhasebe departmanına teslim edilir. Personele ait olan belgeler muhasebe çalışanları tarafından dosyalandıktan sonra saklanmaktadır. Gerek işçi açısından gerek işveren açısından önemli olan bu bilgiler, işçi açısından gerekli bilgilerin verilmesi işveren açısından ise bu bilgilerin saklanması ve bulundurulması zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır. İşletmede istihdam edilen personel ile ilgili olarak işçi özlük dosyaları incelendiğinde bazı eksiklikler dışında personele ait bordro bilgileriyle ilgili herhangi bir eksikliğin olmadığı tespit edilmiştir. Personel ile ilgili bilgiler özlük dosyaları ile muhafaza edilmektedir. Özlük dosyalarındaki bilgilerin belli aralıklarla güncellenmesi gerektiği hatırlatılmıştır. Çünkü özlük dosyasında meydana gelebilecek bazı değişiklikler her ay düzenlenen ücret bordrosundaki rakamların doğruluğunu etkileyecektir. Örneğin; personelin çocuk sayısında meydana gelen artış personel ile ilgili olarak düzenlenecek olan ücret bordrosundaki AGİ tutarını değiştirecektir. AGİ tutarının yanlış olması ücret bordrosunun hatalı olmasına sebep olacaktır. Hatalı ücret bordroları ise geçersiz olduğu sonucundan, işletme açısından personele ait bilgilerin belli aralıklarla güncellenmesi gerekliliğini zorunlu hale getirmektedir.

Personel ve ücret döngüsünün ikinci aşaması ise işe alınan personelin ücretinin ödenmesi sürecidir. Yani personelin sigortalılık başlangıcının yapılması, ücret bordrosunun düzenlenmesi ve ücretinin ödenmesi süreçlerinden oluşmaktadır. Personele yapılan ödemeler günlük olarak giriş ve çıkış saatlerinin yer aldığı imza formlarının imzalanmasıyla hesaplanmakta olup ücretleri imza formlarındaki verilere göre oluşturulmaktadır.

İşletmede bordro süreciyle ilgili olarak muhasebe departmanı ilgilenmektedir. Muhasebe departmanında çalışanlar ise 4 kişiden oluşmaktadır. 2 kişi üretimin yapıldığı binada 2 kişi ise fabrika dışındaki ek binada işlemleri gerçekleştirmektedir. Muhasebe bölümünde çalışan personelin görev dağılımı aşağıdaki gibidir.

Muhasebe Bölümündeki Personelin Listesi ve Görevi

Personelin Görevi	Personelin Adı
Kontrol ve Raporlama İşlemleri(Muhasebe Müdürü)	Mehmet Bey
Evrakların Kaydedilmesi	Merve Hanım
Personel Sigorta İşlemleri	Faruk Bey
Banka İşlemleri	Hakan Bey

Personel ile ilgili olarak ücretlerin ödenmesi gerek işletmeler açısından gerek personel açısından dikkat edilmesi gereken bir konudur. Personelin istihdamından sonra işe alınan personelin ücretinin ödenmesi işe alım sürecinde ödemelerin ne şekilde yapıldığı ve ayın kaçınıcı gününde verildiği ile ilgili bilgiler muhasebe departmanı tarafından sözlü olarak bildirilmektedir. Bu konuda yaptığımız gözlemler sonucunda işe alım sürecinde iş başvuru formları ile personelin alacağı ücretin, kaç saat çalışılacağı, tatil günleri gibi bilgilerin yazılı olarak belirlenmesi hem işletme açısından hem personel açısından çıkabilecek anlaşmazlıklara karşı yazılı delil niteliğinde olacağı hatırlatılmıştır.

Çalışan personel ile ilgili olarak sigortalılık durumlarına baktığımızda şirketteki çalışanlarla ilgili olarak sigortalılık durumlarına bakıldığında çalışanlar arasında 2 emekli ile birlikte bütün çalışanların sigortalılık işlemlerinin işe başlanıldığı gün yapıldığı görünmektedir. Çalışanlarla ilgili olarak her ay Sosyal Güvenlik Kurumu'na yapılan bildirimlerle ilgili normal çalışan ve emekli çalışan olarak bildirimlerin yapıldığı gözlenmektedir. Çalışan personel ile ilgili olarak düzenli bir şekilde her ay ücret bordrosu düzenlenmektedir. Çalışanlarla ilgili olarak sigortalılık işlemlerinin yapılmadığı ve bordro düzenlenmediği varsayımı ile işletmeye bazı önerilerde bulunulmuştur:

İşyerine ait SGK bildirgeleriyle ilgili olarak bazı çalışanların sigortasız olması ve bunun sonucu olarak sigortasız şekilde çalıştırılması işletme açısından çeşitli cezalarla karşı karşıya kalınacağı hatırlatılmıştır. İşletmede sigortasız çalışanlar mevcut olduğu düşünüldüğünde aşağıdaki cezalarla karşı karşıya kalınacağına ilgili çalışanlara hatırlatılmıştır.

Çalışan ile ilgili olarak sigortalı işe giriş bildirgesinin verilmemesi sonucu aşağıdaki cezai işlem uygulanmaktadır:(102/a-2)

İdari Para Cezası: $2.029,5 * 2 = 4.059$ TL şeklinde olmaktadır.

Sigortasız çalışanla ilgili olarak aylık prim ve hizmet belgesinin verilmemesi sonucunda ise aşağıdaki cezalar uygulanmaktadır:(102/c-4)

İdari Para Cezası (Her ay için): $2.029,5 * 2 = 4.059$ TL şeklinde olacaktır. Yani sigortasız işçi çalıştıran bir işveren her bir işçi için yıllık 48.696 TL para cezası ile karşı karşıya kalınmaktadır.

İşletme tarafından düzenlenen bordroların kanunlara uygunluğuna baktığımızda düzenlenen ücret bordroların İş Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Sosyal Güvenlik Kanununa uygunluğunun tespit edilmesidir. Ücret bordrosuyla ilgili olarak düzenlemeler her üç kanunda da ayrı ayrı düzenlendiği önceki bölümlerde belirtilmişti.

İşletme tarafından düzenlenen bordroların kanunlara uygunluğuna baktığımızda ise bordroların emekli ve normal çalışan şeklinde ayrı ayrı düzenlendiği görülmektedir. Bordro üzerinde gösterilen ücretlerin personele ait gerçek brüt ücret üzerinden gösterilmektedir. Ücretlerin gerçek brüt ücretler üzerinden gösterilmesi sonucu herhangi bir vergi kaybının söz konusu olmadığı gözlenmiştir. İşletmede düzenlenen bordrolarda ücretlerin düşük gösterilmesi söz konusu olduğu düşünüldüğünde aşağıdaki yaptırımlarla karşılanacağı hatırlatılmıştır:

4857 sayılı İş Kanunu'nun 102. maddesi şu şekildedir; “32. maddesinde belirtilen ücret ile işçinin bu kanundan veya toplu iş sözleşmesinden veya iş sözleşmesinden doğan ücret ödemelerini süresi içinde kasten ödemeyen veya eksik ödeyen, 39. maddesinde belirtilen komisyonun belirlediği asgari ücreti işçiye ödemeyen veya noksan ödeyen, ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakını zorunlu tutulduğu halde özel olarak açılan banka hesabına ödemeyen işveren, işveren vekili ve üçüncü kişiye her işçi ve her ay için yüz doksan bir (191) Türk Lirası idari para cezası verilir.”

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 102/c-4 bendine göre göre ise ücretin düşük gösterilmesinin yaptırımını 4059 TL idari para cezasıdır.

Herhangi bir aya ait ücret bordrosu ile ilgili olarak AGİ hesaplamaları ve fazla mesailerle ilgili bazı küçük rakamsal hatalar dışında bordroların kanunlar yönünden uygunluğu ile ilgili olarak herhangi bir olumsuzluğa rastlanmamıştır. Ücret bordrolarında çalışanlarla ilgili olarak fazla mesai, prim gibi ödemelerin yansıtıldığı ve ödemelerin yapıldığı görülmektedir. Düzenlenen ücret bordroları kanunlara uygun olarak personele imzalatılarak bir nüshası çalışana verilmekte bir nüshası saklanmaktadır. Düzenlenen ücret bordrolarının kanunlara uygun olmaması durumunda yaptırımları da kanunlara göre değişiklik göstereceği işletme çalışanlarına hatırlatılmıştır. Bordrolar kanunlara uygun olmaması durumunda aşağıdaki yaptırımların söz konusu olacağı belirtilmiştir;

Sosyal Güvenlik mevzuatına göre 5510 sayılı kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin beş numaralı alt bendinde sayılan hususları içerecek şekilde aylık ücret tediye bordrosu düzenlemek zorunda oldukları belirtilmiştir. İşletmemizde düzenlenen ücret tediye bordrolarının personele imzalatılmaması sonucu geçersiz ücret tediye bordroları için aylık asgari ücretin yarısı tutarında idari para cezası ile karşı karşıya kalınabileceği belirtilmiştir.

Ücret tediye bordrosu ile ilgili olarak cezanın üst sınırı ise aşağıdaki gibidir:

Bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin on iki katı, diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlar için aylık asgari ücretin altı katı, defter tutmakla yükümlü olmayanlar için aylık asgari ücretin üç katı ceza uygulanır.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 37. maddesinde, "İşveren işyerinde veya bankaya yaptığı ödemelerde işçiye ücret hesabını gösterir imzalı veya işyerinin özel işaretini taşıyan bir pusula vermek zorundadır." şeklinde düzenleme bulunmaktadır.

İş mevzuatına göre düzenlenen Ücret Hesap Pusulalarında işçi ile ilgili olarak fazla mesai, prim gibi ödemelerin hesaplanmadığı ya da eksik hesaplanmış olması ve düzenlenen pusulanın personele verilmemesi söz konusu olduğunda iş mevzuatına göre aşağıdaki sonuçları ortaya çıkmaktadır.

- Ücret hesap pusulalarının işçiye imzalatılmaması işçinin işverene olan güvenini zedeler.
- Ücret hesap pusulaları işçi ve işveren açısından yargı yollarından kesin delil niteliğindedir. Ancak imzasız ücret hesap pusulalarının hiçbir geçerliliğinin olmadığı belirtilmelidir.
- İş Kanunu'na göre düzenlenmesi ve işçiye verilmesi zorunlu olan ücret hesap pusulalarının işçiye verilmemesi 450 TL idari para cezasına sebep olmaktadır.(102/b)

Vergi Usul Kanunu'nda ise ücret bordroları için herhangi bir şekil şartı ön görülmemektedir. Gerekli bilgilerin olması durumunda ücret bordroları istenildiği şekilde düzenlenebilmektedir. Vergi mevzuatına göre düzenlenen ücret bordroları işçinin gerçek brüt ücreti üzerinden hesaplanmalıdır. İşçinin gerçek ücreti üzerinden düzenlenmeyen ücret bordroları düzenlenmemiş sayılmakta olup işveren tarafından delil olarak kullanılmamaktadır.

Örnek işletmemizde düzenlenen ücret bordrolarıyla ilgili olarak personelin haklarının bordroya doğru yansıtılmadığı hesaplamaların doğru yapılmadığı

düşünüldüğünde, düzenlenen ücret bordrolarının yanıtıcı belge niteliğinde olduğu, ispat aracı olarak kullanılabilirliğinin olmadığı hatırlatılmıştır.

Sonuç olarak geçersiz olan ücret bordroları için verilecek olan idari para cezası aşağıdaki gibidir:(102/e-5)

İdari Para Cezası (Her ay için): $2.029,5 / 2 = 1.014,75$ şeklinde olacaktır. Yani geçersiz olan ücret bordroları ile ilgili olarak yıllık ceza tutarı 12.174 TL olacaktır.

İşletmede yapılan ödemelerle ilgili olarak ise personele yapılan ücret ödemeleri işletmenin anlaşmalı olduğu bankaya çalışanların açmış oldukları şahsi hesaplarına gönderilmektedir. Bu konuda işletme çalışanlarına maaşların banka üzerinde hesaplara yatırılması gerektiği ve elden ücret ödemelerinin yapılmaması gerektiği üzerinde durulmuştur.

BÖLÜM 7. SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmelerde farklı yöntemler kullanılarak yanlışlıkların gerçekleştirildiği, yapılan bu yanlışlıkların kimi zaman çalışanlar, kimi zaman yöneticiler, kimi zaman da işletme sahipleri tarafından yapıldığı görülmektedir.

Personel ve ücret döngüsü açısından yapılan yanlışlıklara baktığımızda ise, personel döngüsü ile ilgili İşletmelerde önem düzeyi yüksek olan hatalar işletmelerin geleceğini tehlikeye düşürebilecek sonuçlar doğurmaktadır.

Personel ve ücret döngüsünde, en fazla işe alım sürecinde hatalar yapılmakta, bu süreçte yapılan hataların sürece dâhil edilmesiyle, çeşitli yanlışlıklar meydana gelmektedir. İşletmelerde istihdam edilen personel ile ilgili olarak işe alım sürecinde gerekli bütün bilgilerin eksiksiz bir şekilde alınması ve bunların kontrol edilmesi gerekmektedir. Eğer işletmede ayrı bir insan kaynakları departmanı bulunuyorsa alınan personel ile ilgili gerekli araştırmalar ya da ön hazırlıklar yapılmalı eksik bilgilerin kontrolü sağlanmalı ve yanlışlıkların yapılmasının önüne geçilmelidir.

Personel ve ücret döngüsünde yapılan bir diğer hata ise bordro ile ilgili olarak yapılan hatalardır. Bordro ile ilgili olarak yapılan hatalar ise bazen işe alım sürecindeki eksikliklerin devamı olarak bordroya yansımakta, bazen de direkt bordro üzerinde yapılan yanlış hesaplamalardan kaynaklanmaktadır. İşe alım sürecinde bordro bilgisi alınmayan personelin asgari geçim indiriminin yanlış olmasının personelin bordrosunun hatalı olmasına sebep olmaktadır. Ya da bordro üzerinde personel ile ilgili olarak fazla mesai ücretinin yanlış hesaplanması hatalı bordroların oluşmasına neden olmaktadır.

İşletmelerde yapılan yanlışlıkların önlenmesi için yapılabilecek muhtemel hatalar tespit edilmeli ve bunun sonucunda çeşitli tedbirlerin alınması ve kontrollerin sağlanmasıyla birlikte işletmenin zarar görmesi önlenmektedir. Yanlışlıklara karşı önlem kapsamında, organizasyon yapılarını sağlam bir şekilde kuran işletmeler, yapılabilecek yanlışlıkları en az seviyeye indirmelerinin sonucunda, bu yanlışlıkların

sebepe olduğu olağanüstü durumlara karşılaşmamaktadırlar. Yapılan yanlışlıkları en az seviyeye indiren işletmeler aynı zamanda, geleceğe yönelik olarak planlamalar yaparak kendi gelişimlerini hızlandırabilirler.



KAYNAKÇA

KİTAP - MAKALE

- ACFE, (2010), Association of Certified Fraud Examiners- “Fraud-Related Internal Controls.”
- AICPA, (2002). SAS No.99 Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. New York: AICPA
- Aktay N., Arıcı K., Kaplan E.T., (2009), İş Hukuku, Ankara
- Akyiğit, E., (2008), İş Kanunu Şerhi, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- Akyiğit, E., (2008), İş Kanunu Deniz İş Kanunu Ve Basın İş Kanunu’nda Kıdem Tazminatı, Seçkin Yayınevi, Ankara
- Alagöz, A., (2008), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü”, Güncel İşletmecilik Konuları
- Arcagök, S., Erüz, E., (2006); Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi, HUD Yayını, Ankara
- Ataay, İ., (1985); Ücret Tatmini ve Ücret Sistemleri , BANKSİS Yayın No.110, İstanbul
- Barutçugil, İ., (2004), İnsan Kaynakları Yönetimi, Kariyer Yayınevi, İstanbul
- Bozkurt, N., (2009), İşletmelerin Kara Deliği: Hile, Alfa Yayınevi, İstanbul
- Bozkurt, N., (2015), Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayım Dağıtım San. Ve Tic. Ltd Şti. 7. Baskı
- Bozkurt, N., (2014), Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, İstanbul
- Bursal, N., Ercan, Y., (1999) Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, Der Yayınları No:103, İstanbul

- Carmichael D.R.; Willingham j.; A. Schaller, (1996) “ Auditing Concepts and Methods, A Guide to Current Ththeory and Practice”, Sixth Edition The McGraw- Hill Companies,Inc
- Cook, John W., Gary M. Winkle, (1980) Auditing: Philosophy and Technique 2.Ed., Houghton Mifflin Company, Boston, Aktaran: Aksoy;”Basel II ve İç Kontrol”. COSO, Enterprise Risk Management Integrated Framework Executive Summary, September 2004. COSO, Internal Control Integrated Framework
- COSO İç Kontrol Sistemi’nde İnsan Kaynakları Yönetimi, Bütünleşik Çerçeve Doç. Dr. Gürhan Uysal Ondokuz Mayıs Üniversitesi, İİBF;sayfa 128) (Bu makale, EIASM (European Institute for Advanced Studies in Managment) ve Ramon Llull University ESADE Business School tarafından, 19-20 Nisan 2010 tarihinde, düzenlenen 25th Workshop on Strategic Human Resource Management çalıştayında sunulmak üzere kabul edilmiştir
- COSO, (2011), Internal Control-Integrated Framework
- COSO, (2004). Enterprise Risk Management- Integrated Framework, Application Techniques . COSO(Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission) (Öneri,Cilt 11,Sayı 42, Temmuz 2014, s.141-155) (Hasan Türedi, Filiz Gürbüz,Ümmügülsüm Alıcı;(COSO MODELİ İç Kontrol Yapısı
- COSO, (2013), Internal Control — Integrated Framework. COSO(Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission
- Çalık, Ş, (2005), Soru ve Yanıtlarla İş Sözleşmesinin Feshi ve İş Güvencesi, İstanbul
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, (2013), Ücret,Ücret Bordrosu Düzenleme Esasları ve Konunun Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge ile İlişkilendirilmesi, Ankara
- Çelik, N, (2011), İş Hukuku Dersleri, 24. Basım, Beta Yayınları, İstanbul
- Çetin, C, (2001), Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Güvence Sistemi (ISO 9000-2000 Revizyonu), İlke Süreç, Uygulama, 2.Baskı, Beta Basım A.Ş. İstanbul

- Çetiner, E, (2007), Maliyet Muhasebesi teori ve Uygulama, Gazi Kitabevi, Ankara
- Çil, S, (2004), *4857 Sayılı İş Kanunu Şerhi*, 2. Cilt, Turhan Kitabevi, Ankara
- Dauber, Nick, Marc H. Levine, Joel G. Siegel, Anique Ahmed, Ph.D. Qureshi, (2009), *Auditing Standards*, Thomson, Publ., USA
- Demir, F, (2005), *En Son Yargıtay Kararları Işığında İş Hukuku ve Uygulaması*, 4. Baskı, Birleşik Matbaacılık, İzmir
- Demir, F, (2009), *İş Hukuku ve Uygulaması*, 5. Bası, Barış Yayınları, İzmir
- Demircioğlu, A.M, (2014), *Sorularla 4857 sayılı İş Yasası*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Genişletilmiş 3. Baskı, İstanbul
- Doyrangöl, N.C, (2001), “Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu”, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul
- Doyrangöl, N.C, (2002), “Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu”, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul, s
- Doyrangöl, N.C, (2007), “İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, Türkiye’de Muhasebe Denetim Alanında Yayımlanan Araştırmalar (1995-2005) ve Seçme Yazılar, Edit: Şaban Uzay ve Seval Kardeş Selimoğlu, İSMMMOMO Yayınları No:82, İstanbul
- Dönmez, K, (2008), *Yücel, İş Hukukunda Tazminatlar*, Ankara
- Duman, Ö, (2008), *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, TESMER Yayınları, Yayın No:37
- Erdoğan, M. (2006), *Denetim Kavramsal Ve Teknolojik Yapı*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
- Erdoğan, M, (2012), *Denetim*, Anadolu Üniversitesi Yayını No:2618
- Ergül, H.F, (2006), *Kurumlarda ücret, ücret sistemleri ve ücret başarı ilişkisi*, Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Fazlı Ergül; Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi

- Esener, T, (1978), İş Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 3. Baskı, Ankara
- Gelinas, U.J., Dull, R.B.,(2008), Accounting Information Systems, Thomson Higher Education, United States Of America
- GİB, (2016), Ücretler İçin Vergi Rehberi
- Göçen, C.A, (2010), Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim : Parmalat Vakası, Mali Çözüm 97, İSMMMO Yayını
- Göktaş, M, (2010), Mali Çözüm Sayı: 98
- Güredin, E, (2007), Denetim ve Güvence Hizmetleri, 11.Baskı, Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd.Şti., İstanbul
- Hall, J., A.,(2011), Accounting Information Systems, United States Of America
- INTOSAI GOV 9100 (2004), Guidelines for International Control Standarts for the Public Sector, INTOSAI Professional Standards Committee Secretariat, Copenhagen k, Denmark
- İzmirlioğlu, A, (2010), Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı; Verimliliğe Dayalı Ücret Sistemlerine Geçiş Özel İhtisas Raporu, Ankara, 2010
- İşevi, A., Çelme, B., (2005), Bilgi Çağında Yeni Hazine: Entelektüel Sermayeye Rekabeti Yakalamak, Bilgi Dünyası
- Kamu İç Kontrol Rehberi, (2014)
- Karabaş, İ, (2006), Kıdem Tazminatı İhtilafları Ve Çözüm Yolları, Adalet Yayıncılık, Ankara
- Kavut, L., Taş, O., Şavlı, T, (2009), Uluslararası Denetim Standartları kapsamında Bağımsız Denetim, İSMMMO Yayını
- Kepekçi, C, (2004), Bağımsız Denetim, 5. Baskı, İstanbul: Avcıol Basım Yayıncılık
- Korkusuz, M.R, (2004), Uluslararası Sözleşmelerde ve Türk İş Hukukunda İşçilik Alacaklarının Korunması, Roma Yayınları, Ankara

- Kurt, R, (2010), Mali Çözüm, Sayı 97, Sigortalı Gün Sayısının SGK'ya Bildirilmesinde Dikkat Edilecek Hususlar
- Messier, William F., M.Glover Steven ve F.Prawitt Douglas, (2008) Auditing& Assurance Services A Sistematic Approach, 6.Basım, Newyork: McGraw-Hill
- Mucuk, İ, (2008), Modern İşletmecilik. İstanbul: Türkmen Kitapevi
- Narter, S.,(2015), Çalışanlar için Tazminatlar, Adalet Basım Yayım, 1. Baskı, Ankara
- O'Gara, John D. (2004). Corporate Fraud Case Studies in Detection and Prevention. New Jersey: John Wiley & Sons Inc. Hoboken
- Oksay, S. ve Acar, O., (2007), Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründ e Denetim,Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği Yayın No: 23, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, Ceyma Matbaacılık, İstanbul
- Pamak, M, (1978), Sosyal Adalet Açısından Türk Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensibi, Maliye Enstitüsü Konferansları 24. Seri
- R.Howard Davia, C.Patrick Coggins, John C. Wideman, Joseph T, (1992), Kanstantin, Management Accountant's Guide to Fraud Discovery and Control, John Wiley & Sons Inc.
- Ramaswamy, Vinita, (2007), "New Frontiers: Training Forensic Accountants Within
- Saltık, N., (2007), "İç Kontrol Standartları", Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara
- Süzek, S, (2009), İş Hukuku, 15. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul
- Süzek, S, (2003), İş Hukuku, 2.Basım, Beta Yayınları, İstanbul,
- Süzek, S, (2010), İş Hukuku, 5. Basım, Beta Yayınları, İstanbul
- Şakar, M, (2009), İş Hukuku Uygulamaları, Beta Yayınları, 8.B, İstanbul
- Şakar, M, (2010), İş Kanunu Yorumu; Yaklaşım Yayıncılık, Ankara

- Talas, C, (1997), Toplumsal Ekonomi: Çalışma Ekonomisi, İmge Kitabevi, Ankara
- Tonus, H. Z, (2013), Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi, İnsan Kaynakları Yönetimi,1. Baskı, Ocak, Eskişehir
- Topalhan, T, (2014), Ücret Teorileri ve Ücret Politikaları; Ankara Gazi Kitabevi, Ankara
- Toroslu, M.V., (2012), Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi, Seçkin Yayıncılık, İstanbul
- Tuncay, A.C, (1991) “Yüzde Usulü Ücret”, İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Türk Milli Komitesi 15. Yıl Armağanı, İstanbul
- Tunçomağ, K., Centel, T,(2008), İş Hukuku Esasları, Beta Yayınları, İstanbul
- Turan, K, (1993), Ferdi İş Hukuku, Cilt 2, Kamu-İş Yayını, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara
- Türkay, İ.,(2017), Asgari Ücret /Asgari Geçim İndirimi İlişkisi ve 2017 Yılı AGİ Tutarları, Yaklaşım, Şubat
- Uncitral, (2013), United Nations Commission On International Trade Law
- Wells, Joseph T. (2001), “Why Employees Commit Fraud”. Journal of Accountancy
- Yakar, S, (2007), “En Az Geçim İndirimi Ve Türkiye Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı 308, Nisan
- Zaim, S, (2005), Çalışma Ekonomisi, İşaret Yayınları
- Zaim, S, (1974), Türkiye’de Ücret ve Gelirler Siyaseti, Ankara, İşveren Sendikaları Konfederasyon Yay.

TEZLER

- Aksoy, M, (2010), Performans Değerleme ve Performansa Dayalı Ücretlendirmenin Analizi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi
- Arslanalp, C, (2017), Ücretlendirme Politikalarının Önemi: Bir Uygulama, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul
- Avcı, Ö, (2017), İşe Alım Süreçleri ve Sözsüz İletişim, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul
- Başkan, T.D., (2013), Muhasebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Etkinliği: Bir Uygulama, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi
- Baskıcı, Ç, (2012), İç Kontrol Sisteminin Kurumsal Yönetim Anlayışındaki Yeri: İMKB Şirketlerinde Bir Uygulama, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi
- Bosnalı, Ö, (1997), Gelir Dağılımı Açısından Mali Araçlar ve Asgari Geçim İndirimi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul
- Çağlayan, G, (2008), Türk Hukukunda Ücretin Korunması, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul
- Göde, M.H, (2015), Türkiye’de Kıdem Tazminatı Uygulamalarının Hukuki Sonuçları ve Dengeleyici Politikalar, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta
- Göktaş, S, (2009), İşe Alım Süreci ve Bir Uygulama, Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

- Kahveci, A., (2012), İnsan Kaynakları Yönetiminin İşletme Verimliliğine Etkisi, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Sivas
- Kandemir, C, (2010), Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetim Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Adana
- Kılıç, M.A, (2010), 4857 Sayılı İş Kanunundaki İhbar Süreleri ve Bunlara Uymamanın Yaptırımları, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul
- Kiracı, M., (2004), Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’de SPK’dan Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul
- Kirik, Z, (2007), Muhasebe Hata Ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyon Karahisar da Muhasebeciler Üzerinde Bir Araştırma, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir
- Şimşek, E.E, (2001), Türk Vergi Hukuk’unda Muhasebe Hileleri, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul
- Turañiftçi, B, (1998), Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Vergi Kanunları Yönünden Değerlendirilmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

DERGİLER

- Akyel, R., (2010), “Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin değerlendirilmesi”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt:17, Sayı:1, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F, Manisa, 2010
- Bozkurt, N., (2000) “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:92, Ağustos
- Demirtaş, M., (2005), “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 4, Sayı.7
- Dönmez, A., Ersoy, A.,(2011), “Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, Bilig Ahmet Yesevi Üniversitesi Dergisi, Sayı:56
- Elitaş, C. ve Kiracı, M., (2010), “Satın Alma Sürecinde Kontrol Testi ve Bir Nitelik Örneklemesi Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı.100, Temmuz-Ağustos 2010
- Erol, M., (2008), “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara(Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 13, Sayı 1,
- Gönen, S., (2009), “İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı:1
- Hatunoğlu Z., Koca, N., Kılılı, M., (2012); İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi; Cilt 9;Sayı 20
- Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi Cilt 2 Sayı 42 Temmuz 2014, s. 147

- Memiş, M.Ü., (2007), “Türkiye’deki İç Denetim Profiline Belirlenmesine İlişkin Bir Araştırma”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 1, Adana
- Saban, N., (2006) “Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı: 31, Temmuz
- Sayıştay Dergisi Sayı: 85/ Nisan-Haziran 2012
- Tuan, K. ve Memiş, M.Ü., (2007), İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:35
- Türedi, H., Gürbüz, F., Alıcı Ü., (2014), COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt 11, Sayı 42, Temmuz
- Türedi, H. ve Karakaya G., (2015), Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar 2015 Cilt:52 Sayı:602

Elektronik Yayınlar /İnternet

- WEB_1, (2011), Resul Kurt, İş ve Sosyal Güvenlik, Fazla mesai nasıl ispatlanacak, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/fazla-mesai-nasil-ispatlanacak/11300>, 12.09.2017
- WEB_2, (2012), Oğuz Karadeniz, Hülya K. Karadeniz, SGK’ya Sahte Sigortalı Bildirimi ve Sonuçları, archive.ismmmo.org.tr, SGK’ya Sahte Sigortalı Bildirimi ve Sonuçları, 14.09.2017
- WEB_3, (2017), Kıdem Tazminatı Hesaplamasında Giydirilmiş Ücret, <http://iskanunu.com/sizin-sorduklariniz/kidem-tazminati-hesaplamasinda-giydirilmis-ucret/>, 14.09.2017
- WEB_4, (2014), Şerif Akçan, Emekli Çalışanın İşe Giriş Bildirgesine Dikkat, <http://muhasebedr.com/emekli-calisanin-ise-giris-bildirgesine-dikkat/>, 14.09.2017

- WEB_5, (2016), Okan Güray Bülbül, Eşine Dostuna Sahte Sigorta Yapan İşveren Yandı, <http://www.aksam.com.tr/-okan-guray-bulbul/yazarlar/esine-dostuna-sahte-sigorta-yapan-isveren-yandi/>, haber-484855, 14.09.2017
- WEB_6, (2016), Taner Özdemir, İşe Giriş Bildirgesi İptal Süresi Esnetildi, <http://www.alosgk.com/2016/08/ise-giris-bildirgesi-iptal-suresi.html>, 15.09.2017
- WEB_7, (2017), Mehmet Uğur Yavuz, Sahte Sigortalılık Nedir, <http://www.sgkrehberi.com/haber/111299/sahte-sigortalilik-nedir.html>, 15.09.2017
- WEB_8, <http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/sikca-sorulan-sorular>, Gib, Asgari Geçim İndirimi, 15.09.2017
- WEB_9, (2010), Şakir Gülsever, Ücret Bodrosu Hataları ve Yasanan-Risklerin Önlenmesi, <http://www.ikpaylasim.com/ucret-bodrosu-hatalari-ve-yasanan-risklerin-onlenmesi/>, 15.09.2017
- WEB_10, (2014), Resul Kurt, Aylık Prim ve Hizmet Belgeleri Süreleri Geçtikten Sonra SGK'ya Nasıl Gönderilir?, <http://www.resulkurt.com/?haber,14169>, 15.09.2017
- WEB_11, (2014), Destek;Sgk, İşverenler Dikkat! Ücretin Bordroda Düşük Göstermenin Maliyeti Çok Ağır, <http://www.sgkdestek.com/isverenler-dikkat-ucretin-bordroda-dusuk-gosterilmesinin-maliyeti-cok-agir>, 16.09.2017
- WEB_12,(2017), Ramazan Dolmaz, 2017 Sosyal Güvenlik Destek Primine Tabi Çalışan Emekli Sigorta Prim Maliyeti, <http://www.sgkhocasi.com/2017-sosyal-guvenlik-destek-primine-tabi-calisan-emekli-sigorta-prim-maliyeti.html>, 21/10/2017
- WEB_13, (2016), Resul Kurt, İsteğe Bağlı Sigortada Püf Noktaları, <http://www.sgkrehberi.com/haber/1481/istege-bagli-sigortada-puf-noktalari.html>, 22/10/2017

- WEB_14,(2015), Hulusi Yiğit, SGK 4/A Sigortalı İşe Giriş Bildirgesinin Verilme Süresi, <http://www.sgkrehberi.com/haber/67178/sgk-4-a-sigortalı-ise-giris-bildirgesinin-verilme-suresi.html>, 22/10/2017
- WEB_15,(2013), Ahmet Güney, Sigortalı İşe Giriş Bildirgeleri Ne Zaman Nasıl Verilir, <http://www.sgkrehberi.com/haber/8054/sigortalı-ise-giris-bildirgelerine-zaman-ve-nasil-verilir.html>, 22/10/2017
- WEB_16, (2017), Mustafa Baysal, İşçilerin Hakları Neler, <https://iscidunyasi.com/iscilerin-haklari-neler/> 22/10/2017
- WEB_17, (2017), Kümülatif Gelir Vergisi Matrahının Taşınması, <https://iskanunu.com/sizin-sorduklariniz/kumulatif-gelir-vergisi-matrahinin-tasinmasi/>, 27/10/2017
- WEB_18, (2015), Ahmet Metin Aksoy, Ücret Tediye Bordrosu SGK Denetim Rehberi, [https://www.muhasibeweb.com/haber_detay.php?id=3931_Ucret-tediye-bordrosu-SGK-denetimi-rehberi.html](https://www.muhasibeweb.com/haber_detay.php?id=3931_Ucret_tediye-bordrosu-SGK-denetimi-rehberi.html), 27/10/2017
- WEB_19, (2010), Şakir Gülsever, Ücret Bordrosu Hataları ve Yaşanan Risklerin Önlenmesi, <http://www.ikpaylasim.com/Ücret>, 27/10/2017
- WEB_20, (2014), Vedat İlki, İşçisinden Fazla Çalışma Onayı Almayan İşveren Para Cezasına Katlanır, <https://aliteznel.com.tr/index.php?sid=yazi&id=6628>, 28/10/2017
- WEB_21, (2017), Gözde Gökçe, Bayram Tatilinde Çalışmanın İspatı, <https://www.isveiscidavalari.com/bayram-tatilinde-calismanin-ispati.html>, 28.10.2017
- WEB_22, (2017), Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi 2017, Yayın No: 246, www.gib.gov.tr/, Rehberler/GVK, 28.10.2017
- WEB_23, Kurt, R, (2011), İş ve Sosyal Güvenlik, Fazla Mesai Nasıl İspatlanacak, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/fazla-mesai-nasil-ispatlanacak/11300>, 25.12.2017
- Aslan, M., (2013), www.turkvergi.org, Ücret Bordrosu, Erişim.31.01.2013.
- WEB_24, <http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2017-12.aspx>

- WEB_25, www.tdk.gov.tr
- WEB_26, www.gib.gov.tr
- WEB_27, 28.09.2008, Resmi Gazete, Tebliğ, 27011

Kanunlar

- İş Kanunu
- Vergi Usul Kanunu
- Sosyal Güvenlik Kanunu
- İş Sağlığı ve Güvenlik Kanunu
- Gelir Vergisi Kanunu
- Damga Vergisi Kanunu

ÖZGEÇMİŞ

1990 yılında Şanlıurfa'da doğdum. İlk, orta ve lise eğitimimi Şanlıurfa'da okuduktan sonra 2010 yılında Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümüne başladım. Ayrıca 2011 yılında Açıköğretim Fakültesi Adalet Bölümüne kayıt yaptırarak 2013 yılında mezun oldum. Mali Müşavirlik mesleğine 2014 yılında mezun olduktan sonra aynı yıl Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik staj başlatma sınavını kazanıp stajımı başlatarak başladım. Şuan özel bir şirkette çalışmaktayım.













