

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI

TMS19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR
STANDARDININ YASAL MEVZUAT AÇISINDAN İNCELENMESİ
VE BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Turan DEMİRTUYİ

Tez Danışmanı
Prof.Dr.Gülümser ÜNKAYA

İSTANBUL-2013



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Yüksek Lisans Programı Y1112.070014 numaralı öğrencisi **Turan DEMİRTUYİ**'nin "TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Yasal Mevzuat Açısından İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 06.06.2013 tarih ve 2013/14 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından *g.b.a.f.i.* ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak *Kabul...* edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : *24.06.2013*

1) Tez Danışmanı: Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA

2) Jüri Üyesi : Doç. Dr. Fatma PAMUKÇU

3) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Mahmut DEMİRBAŞ

[Signature]

[Signature]

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

ÖN SÖZ

Çalışmamın konusu olan TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, işletmeler için çok önemli bir maliyet kalemi olan çalışan maliyetlerinin muhasebeleştirme esaslarını ortaya koymaktadır. TMS 19, çalışanlara sağlanan faydaları dört ana başlık altında düzenlemiştir. Bunlar; kısa vadeli faydalar, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar, diğer uzun vadeli faydalar ve işten çıkarma tazminatlarıdır.

Bu çalışmada TMS 19 Standardının ülkemizdeki yasal mevzuat açısından uygulanabilirliği incelenmiştir. Kısa vadeli sağlanan faydalar ile ülkemizdeki yasal mevzuat karşılaştırılmasında, kullanılan kavram isimleri dışında temel bir farklılığın bulunmadığı tespiti yapılmıştır. İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar, diğer uzun vadeli faydalar ile işten çıkarma tazminatlarının ülkemiz mevzuatı açısından değerlendirilmesinde, gerek sağlanan haklar bakımından gerekse hesaplama bakımından bir çok farklılığın bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Turan DEMİRTUYİ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
TABLO LİSTESİ	vi
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	vii
ÖZET	viii
ABSTRACT	x
GİRİŞ.....	1

1.BÖLÜM: ÇALIŞAN FAYDALARI İLE İLGİLİ TÜRKİYE'DEKİ YASAL

MEVZUAT3

1.1. İş Kanunu	3
1.1.1. İş Kanunu'nda Yer Alan Bazı Kavramlar	5
1.1.1.1.İşçi	5
1.1.1.2.İşveren	7
1.1.1.3.İş İlişkisi	9
1.1.1.4.Geçici İş İlişkisi	9
1.1.1.5.İş Sözleşmesi	10
1.1.2. İş Kanunu Uyarınca Yapılacak Bildirimler	11
1.1.3.Çalışma Süresi	12
1.1.4.İşçilikten Doğan Haklar	13
1.1.4.1.Ücret	13
1.1.4.1.1.Ücret Çeşitleri	14
1.1.4.1.2.Ücretin Ödenme Şekli	16
1.1.4.1.3.Ücretin Gününde Ödenmemesi Durumu ve Sonuçları	17
1.1.4.2.İzin	18
1.1.4.3. Hafta Tatili	19
1.1.4.4.Fesih Hakkı	19
1.1.4.5.İhbar Tazminatı	21

1.1.4.6.Kötü Niyet Tazminatı	21
1.1.4.7. Kıdem Tazminatı	21
1.2.Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu	25
1.3.Sendikalar Kanunu	29
1.4.657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu	30
1.5.Vergi Usul Kanunu Açısından Çalışanlar	31
1.6. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Çalışanlar	32
1.7.Türk Ticaret Kanunu Açısından Çalışanlar	33
1.8. Borçlar Kanunu Açısından Çalışanlar	34

2. BÖLÜM: TMS 19 ÇALIŞANLA RA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI.....36

2.1.Türkiye Muhasebe Standartları (TMS).....	36
2.1.1.TMS'lerin Amacı	39
2.1.2.TMS'lerin Kapsamı	40
2.1.3.TMS'lerde Yer alan Tanımlar	41
2.2.TMS 19 (IAS 19) Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı	43
2.2.1.TMS 19'un Amacı ve Kapsamı	45
2.2.2.TMS 19'da Yer Alan Tanımlar	47
2.2.3.Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar	51
2.2.3.1. Kısa Vadeli Faydaların Kapsam	51
2.2.3.2.Kısa Vadeli Ücretli İzinler	52
2.2.3.3.Ücretler	53
2.2.3.4.Kâr Paylaşımı ve İkramiye Planları	54
2.2.3.5.Parasal Olmayan Faydalar	55
2.2.3.6. Kısa Vadeli Faydaların Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi.....	56
2.2.4.İşten Ayrılma Sonrası Sağlanan Faydalar	57
2.2.4.1.Tanımlanmış Katkı Planları.....	58
2.2.4.1.1.Tanımlanmış Katkı Planlarının Kapsamı	59
2.2.4.1.2.Tanımlanmış Katkı Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi.....	60
2.2.4.2.Tanımlanmış Fayda Planları	61

2.2.4.2.1.Tanımlanmış Fayda Planlarının Hesaplanmasında Kullanılan Bazı Kavramlar	62
2.2.4.2.2.Tanımlanmış Fayda Planlarının Kapsamı	68
2.2.4.2.3.Tanımlanmış Fayda Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi	69
2.2.4.3. İşten Ayrılma Sonrası Fayda Planı Çeşitleri	71
2.2.4.3.1.Çok Sayıda İşverenin Dahil Olduğu Fayda Planları	71
2.2.4.3.2.Devlet Planları	72
2.2.4.3.3.Sigorta Edilen Faydalar	73
2.2.4.4.Fayda Planı Varlıkları	73
2.2.4.5.Fayda Planlarında Yapılan Azaltma ve Ödemeler	74
2.2.5.Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar	75
2.2.5.1.Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydaların Kapsamı.....	76
2.2.5.2.Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydaların Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi.....	76
2.2.6.İşten Çıkarma Tazminatları	77
2.2.6.1.İşten Çıkarma Tazminatlarının Kapsamı	77
2.2.6.2.İşten Çıkarma Tazminatlarının Muhasebeleştirilmesi	77
2.2.7.TMS 19'a Göre Finansal Durum Tablosunda(Bilanço) Yer Alacak Hususlar...78	
2.2.8 .TMS 19'a Göre Gelir Tablosunda Yer Alacak Hususlar.....	79
2.2.9.Mali Tabloların Açıklanması ve Dipnotlar	80

3.BÖLÜM: TMS 19 İLE ÇALIŞANLARLA İLGİLİ TÜRKİYEDEKİ MEVCUT

MEVZUATIN KARŞILAŞTIRILMASI.....	84
3.1.İşçi Kavramının Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi	85
3.2.İşveren Kavramının Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi	87
3.3.Ücret Kavramının Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi.....	87
3.4.İzinlerin Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi	88
3.5.Özendirici Ücret Eklerinin Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi	91
3.6.Parasal Olmayan Faydaların Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi.....	92

3.7.İşten Çıkarma Tazminatının Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi.....	93
3.8.Kıdem Tazminatı Kavramının Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi.....	94
3.9.Plan Varlıklarının Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi.....	103
3.10.Hisse Bazlı Ödemeler Standardının (TFRS 2) Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi	104
4.BÖLÜM: KONUYA YÖNELİK BİR UYGULAMA	106
4.1.Uygulamanın Konusu ve Amacı	106
4.2.Uygulamanın Yöntemi	106
4.3.Uygulamaya İlişkin Varsayım ve Sorular	106
4.4.Değerlendirme ve Sonuçlar	107
4.4.1.Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydaların Muhasebeleştirilmesi.....	107
4.4.2.İzin Ücretlerinin Muhasebeleştirilmesi	111
4.4.3.Kıdem Tazminatlarının Muhasebeleştirilmesi	115
4.4.4.Tanımlanmış Fayda Planlarında Fon Oluşturma	119
4.4.5.Çalışanlara Sağlanan Faydaların Kâr/Zarara Toplam Etkisi	123
5.BÖLÜM: SONUÇ	125
Tablo 5: 2012 Yılı TMS 19 ve Kanunlara Göre Hesaplanmış Kıdem Tazminatı.....	128
Tablo 6: 2013 Yılı TMS 19 ve Kanunlara Göre Hesaplanmış Kıdem Tazminatı.....	131
KAYNAKÇA	134

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Çalışanlara Ödenen Kısa Vadeli Faydalar	108
Tablo 2: Yıllık Birikimli Ücretli İzinler	112
Tablo 3: 2012 ve 2013 Yıllarında TMS 19 ve Kanunlara Göre Hesaplanan Kıdem Tazminatları	117
Tablo 4: TMS 19'a Göre Çalışan Haklarının Kâra Etkisi	124
Tablo 5: 2012 Yılı TMS 19 ve Kanunlara Göre Hesaplanmış Kıdem Tazminatı	128
Tablo 6: 2013 Yılı TMS 19 ve Kanunlara Göre Hesaplanmış Kıdem Tazminatı	131

SİMGELER VE KISALTMALAR

UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMS 19	: Türkiye Muhasebe Standardı 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
KGMSK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
UMS 19	: Uluslararası Muhasebe Standardı 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 24	: Türkiye Muhasebe Standardı 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 37	: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
THP	: Tek Düzen Hesap Planı
FİFO	: First In First Out

ÖZET

Maliyet muhasebesinin önemli bir kalemini oluşturan personel maliyetlerinin, muhasebeleştirilmesi, tam ve gerçeğe uygun bir şekilde mali tablolara yansıtılması işletme yönetimi ve mali tablolar üzerinde yatırım kararı verecek olanlar için son derece önemlidir. Ekonomik faaliyetlerin çeşitlenmesi, sermayenin küreselleşmesi tam, gerçeğe uygun ve şeffaf mali tablolara olan ihtiyacı daha çok artırmıştır. Ancak, ülkelerin çalışanlarla ilgili mevzuatları ile muhasebe sistemlerinin farklı olması, bu ihtiyacı daha çok önemli kılmış ve ortak standartlar konusu gündeme gelmiştir. Uluslar arası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları bu ihtiyaç üzerine oluşturulan standartlardır. Bu çerçevede çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirme ilkelerini UMS 19 ortaya koymuştur. Bu çalışmanın konusunu oluşturan TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ise UMS 19' un birebir çevirisi niteliğindedir.

Ülkemiz muhasebe sistemini uluslar arası muhasebe ve finansal raporlama sistemine uyumlaştırmak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, şimdiki adıyla, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Uluslar arası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının birebir çevirisini yaparak uyumlaştırmada önemli bir adım atarak Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını yayınlamıştır. Bu standartların her biri değişik tarihlerde İMKB'de işlem gören şirketlerde uygulanmaya başlanmıştır. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ise 2006 tarihinden beri yürürlüktedir.

Bu çalışmanın konusu olan "TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı" işletmeler için çok önemli bir maliyet kalemi olan çalışan maliyetlerinin muhasebeleştirme esaslarını ortaya koymaktadır. TMS 19, çalışanlara sağlanan faydaları; kısa vadeli faydalar, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar, diğer uzun vadeli faydalar ve işten çıkarma tazminatları olarak dört gruba ayırmıştır.

Bu çalışmada TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının ülkemiz mevzuatı çerçevesinde uygulanabilirliği saptanmaya çalışılmıştır. Öncelikle, Ülkemiz mevzuatı ile TMS 19 literatür araştırmasıyla ortaya konulmuş, karşılaştırmalar yapılmış son olarak örnek uygulamayla benzer ve çelişen yönler ortaya konulmaya çalışılmıştır. Sonuç olarak, TMS 19, çalışan haklarını, geleneksel muhasebe

yöntemden farklı olarak daha geniş bir çerçevede kavramsallaştırmıştır. Ayrıca, TMS 19, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar açısından ülkemizdeki mevzuatla uyumlu olmakla birlikte, uzun vadeli faydalar bakımından, kimi farklılıklar göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Çalışanlara Sağlanan Faydalar, Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı.

ABSTRACT

For those who are responsible of business management and investment decisions according to the financial statements, accurate and realistic representation of the of employee costs which constitute an important booking item of cost accounting on the financial statements is very important.

The variety of economic activities and globalization of capital have increased the need for accurate, realistic and transparent financial statements. However, as the regulations of countries about employees and their accounting systems differ this need is more important and general standards have become an important issue. International Financial Reporting Standards are the standards applied as a result of that need. IAS 19 has set the accounting principles of employee benefits within that framework. TAS 19, The Standards of Employee Benefits, which is the subject of this study is the exact translation of IAS 19.

The Turkish Accounting Standards Board, now called *Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority*, initiated an important step and published Turkish Accounting Standards and Turkish Financial Reporting Standards using the exact translation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in order to adjust our country's accounting system to international accounting and financial reporting system. These standards were applied in different dates by the firms that are registered to İstanbul Stock Exchange. TAS 19 The Employee Benefits has been effective as of 2006.

The subject of this study 'TAS 19 The Standards of Employee Benefits' sets the standards for the accounting system of employee costs which is an important cost item for firms. TAS 19 has categorized the Employee Benefits in four sections as; short term benefits, post employment benefits, other long term benefits and termination benefits.

In this study the applicability of TAS 19 Standards of Employee Benefits and its harmony with the legislation has been searched. First of all, TAS 19 and the legislation of our country have been explained by case studies, comparisons have been made and finally similar and contrasting aspects have been shown with an application example. As a result, TAS 19 has viewed employee rights in a wider

perspective compared to traditional accounting applications. Furthermore, although TAS 19 is compatible with Turkish legislation in terms of short term benefits, it shows some differences in terms of long term benefits.

Key Words: Employee Benefits, Turkish Accounting Standards, TAS 19
Employee Benefits.

Giriş:

Uzun süredir, dünyada, muhasebe çevreleri, ortak bir muhasebe çerçevesi oluşturma çabası içindedirler. Buna yönelik olarak atılan en önemli adım ise, Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları oluşturmak olmuştur. Zaman içerisinde globalleşen iş çevrelerinin bu ortak amaca ilgisinin artmasıyla birlikte ülkeler de bu standartlara, muhasebelerini uyumlaştırmaya yönelmişlerdir.

İşletmeler, sermaye yoğun ya da emek yoğun da olsa, işgücü sayesinde çalışabilmektedirler. Zira direkt ya da endirekt iş gücü ve bununla beraber yönetimdeki insanlar ile işletme sahipleri olmadan bir teşebbüsün varlığından söz etmek olanaklı olmayacaktır. Yönetici, direkt işçi, endirekt işçi ya da memur ayrımı yapmadan, işletmeye fikren ya da bedenen katkıda bulunan tüm işletme üyelerinin çalışanlar olarak adlandırılması doğru olacaktır. Bu çalışanların tamamı, işletme için değer oluştururken aynı zamanda işletmenin maliyet unsurlarından biri olmaktadır. Bu sebeple, muhasebenin önemli konularından biri haline gelmektedirler. Zira, işletmelerden yüklü nakit çıkışlarına neden olabilmektedirler.

Çalışmamızın konusunu oluşturan TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, temeli Uluslararası Muhasebe Standardı 19 Çalışan Haklarına dayanan, hatta bunun birebir çevirisi olan bir standarttır. Sözünü ettiğimiz standartlara uyumlaştırma çabaları içerisinde, ülkeleri en çok güçlüğe düşürebilecek bir standart olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun sebebi de, ülkede çalışanlarla ilgili mevzuatın dayandığı pek çok temelin olmasıdır. Bunlar, iş hukukuna ait kanunlar olabileceği gibi, toplu sözleşmeler ve hükümet kararları da olabilmektedir.

Bu çalışmada, ülkemizdeki muhasebe standartlarına uyum çabaları içerisinde, TMS 19 standardına uyum sırasında, ülke mevzuatı ve geleneksel tekdüzen muhasebe standartlarıyla uyumun sağlanıp sağlanmadığı ortaya

koyulmaya çalışılacaktır. Bu, literatür araştırmasıyla desteklenecek aynı zamanda bir işletme örneği ile rakamsal sonuçlar ortaya konulacaktır.

1. BÖLÜM: ÇALIŞAN FAYDALARI İLE İLGİLİ TÜRKİYE’DEKİ YASAL MEVZUAT

Uluslararası ekonomik alanda yaşanan en önemli gelişmelerden birisi olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanabilirliği, en çok tartışılan standartlardan biri “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” (Employee Benefits) standardıdır. Bunun en önemli sebebi ülkelerdeki çalışanlarla ilgili yasal mevzuatın birbirinden farklılık göstermesidir. Özellikle Ülkemizde, İş Kanunu, Sosyal Sigortalar Kanunu, Devlet Memurları Kanunu gibi çalışma koşullarını, saatlerini ve ücretlerini belirleyen kanunların yanı sıra, muhasebe ve raporlama alanlarında da vergi hukuku, ticaret hukuku ile Maliye Bakanlığı’nın tebliğleri ve raporlama ile ilgili standartlar çalışanlarla ilgili mevzuat olarak ön plana çıkmaktadır. Gelişimi, ülkelerin değişim ve gelişimiyle paralel olan iş hukuku, ülkelerin sosyal, ekonomik ve siyasal yapılarıyla yakın ilişki içindedir.

1.1. İş Kanunu

4857 Sayılı İş Kanunu 1475 sayılı İş Kanunu’nun yerine; 10 Haziran 2003 tarih ve 25134 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 4857 sayılı İş Kanunu ile, işçi-işveren ilişkileri, çalışma koşulları, çalışanların sosyal güvenlik ile ilgili hakları gelişen şartlar ışığında yeniden güvence altına alınmıştır.

4857 Sayılı Kanun’a duyulan ihtiyacın sebepleri, ekonomik, sosyal ve siyasal koşullar, uygulamada ortaya çıkan sorunlar, esnekleşme ihtiyacı, Avrupa Birliği ve Uluslararası Çalışma Örgütü normlarına uyum sağlama gereği olarak sayılabilir.¹

¹ Haluk Hâdi Sümer, **İş Hukuku**, 14.baskı, Konya, Mimoza Yayınları, 2008, s.6.

İş Kanunu'nun temel amacı, işçileri korumaktır. Kanun bu yönüyle, işyerinde çalışan işçilere kendilerine tanınan pek çok haktan yararlanabilme olanağı vermektedir.² Çalışanların işverenler karşısında zayıf konumda olmaları çalışanların haklarının yasalarla güvence altına alma gereğini ortaya koymuştur.

4857 Sayılı İş Kanunu'nun gerekçesinde “.... dünyada görülen yeni mikro ekonomik teknoloji gelişiminin çalışma hayatını etkilediği, bu yeni teknoloji nedeniyle çalışma türlerinin yaygınlaştığı, işin düzenlenmesinde yeni çalışma modellerinin ortaya çıktığı, kısa süreli, çağrı üzerine çalışma, ödünç iş ilişkisi, iş paylaşımı modelleri, belirli süreli hizmet sözleşmeleri uygulamalarının yaygınlaştığı...” ifade edilmektedir.³

İş Kanunu'nun tamamen kapsamı dışında bulunan işler; tarım işleri, hava taşıma işleri, deniz taşıma işleri, el sanatı işleri ve ev işleridir. Diğer bir deyişle, İş Kanunu'nun hiçbir hükmü bu işler için uygulanamaz.⁴ Elliden az işçi çalıştırılan tarım ve orman işlerinin yapıldığı işyerlerinde de İş Kanunu uygulanamaz. Hava taşımacılığının yapıldığı yer için İş Kanunu hükümleri uygulanamazken, bununla ilgili yer taşımacılığı işlerinde bu Kanun hükümleri uygulanır. Deniz taşımacılığıyla ilgili işlere Deniz İş Kanunu uygulanırken, gemiye kadar olan faaliyetlerin yapıldığı kıyı/kara işlerinde İş Kanunu hükümleri uygulanır. El sanatları işlerinin ancak ev dışında bir atölyede ve dışarıdan birinin katılımıyla yapılması şartıyla İş Kanunu hükümleri uygulanır. Ev işleri evin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapıldığı için İş Kanunu hükümleri uygulanmaz.⁵ 4857 Sayılı İş Kanunu'nun istisnaları düzenleyen 4.maddesi incelediğinde; Kanunun, Deniz ve Basın İş Kanunu kapsamına giren işler, aile ekonomisi içinde kalan tarım ve orman işleri, dışarıdan kimsenin katılımı olmadan yapılan el sanatları işleri, ev hizmetlerinde çalışanlar ile rehabilite edilenler ve sporcular dışında kalan bütün çalışanları kapsadığı görülmektedir.

² Ercan Güven, Ufuk Aydın, **Bireysel İş Hukuku**, Eskişehir, 2010, s.36.

³ Mustafa Kumlu, “İş Kanunu'nun Temel Felsefesi”, **Mess, Merccek Dergisi**, 9(34), Nisan, 2004, s. 12.

⁴ Sümer, a.g.e., s.33.

⁵ Sümer, a.g.e., s.34.

1.1.1. İş Kanunu'nda Yer Alan Bazı Kavramlar

1.1.1.1. İşçi

4857 Sayılı İş Kanunu'na göre “*Bir iş sözleşmesine dayanarak çalışan gerçek kişiye işçi denir.*” Bu tanıma göre, işçi niteliğinin kazanılması için önemli olan işçinin yaptığı işin niteliği değil, içinde bulunduğu hukuki ilişkidir.⁶

İşçi olmanın unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

İşin sözleşmeye dayanarak görülmesi: İş Kanunu'na göre işçi sayılmanın esası iş sözleşmesine dayanır. Çalışanın gerçek kişi olması da şüphesiz zorunludur.⁷ Bu iş sözleşmesinin, hür irade ile kabul edilmiş olması gereklidir.⁸ İş Kanununa göre işçiden söz edebilmek için çalışanın özgür iradesiyle akdedilmiş bir iş sözleşmesinin varlığı temel gerekliliktir. Ayrıca istisna ve vekalet sözleşmelerine dayanarak iş görme işçi olmayı sağlayan bir unsur değildir. Önemle belirtmek gerekir ki yapılan işin, İş Kanunu kapsamında olması gerekmektedir. İş Kanunu'nun kapsamı dışında tutulan bir işte çalışan kimseler iş(hizmet) sözleşmesine dayanarak çalışsalar bile İş Kanunu bakımından işçi sayılmazlar.⁹ Örneğin Deniz veya Basın İş Kanunu kapsamında çalışanlar, gördükleri iş itibarıyla işçi olmayı gerektirdiği halde, İş Kanununa göre işçi sayılmazlar.

Herhangi bir işte çalışmak: Bu unsura göre kişinin hangi işte çalıştığıнын bir önemi yoktur. İşin sözleşme ile sabitlenmiş olması işçi niteliği taşıması için yeterlidir.¹⁰ Böylece, işin bedenen ya da fikren yapılması arasında önemli bir fark yoktur.¹¹ Burada çalışan kişinin yaptığı işin, iş sözleşmesine dayanıyor olması önemli olup, yapılan işin çok önemli veya az önemli bir iş olması ile yapılan işin yüksek eğitimi gerektiren fikri bir iş olması veya az eğitim gerektiren beden işi olması arasında işçi olmak açısından

⁶ Güven ve Aydın, a.g.e., s.47.

⁷ Ünal Narmanlıoğlu, **İş Hukuku: Ferdi İş İlişkileri**, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1988, s.88.

⁸ Gürbüz Erdoğan, **İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2009, s.16

⁹ Narmanlıoğlu, a.g.e., s.88.

¹⁰ Güven ve Aydın, a.g.e., s.47.

¹¹ Erdoğan, a.g.e., s.16.

herhangi bir fark yaratmamaktadır. Dolayısıyla bir inşaat mühendisi ile inşaatta çalışan duvar örme ustası arasında işçi olmak açısından herhangi bir fark bulunmamaktadır.

Ücret karşılığında çalışmak: İş Kanunu'na göre, ücret karşılığı çalışmak işçi sayılmak için zorunluluktur. Ancak, ücret karşılığı çalışmak tek başına yeterli bir unsur değildir. Ücretin sözleşme ile belirlenmiş olması gereklidir. Diğer bir ifadeyle, birine yardım amaçlı yapılan işler ücret karşılığı olmaması sebebi ile yardım eden kişiye işçi denmesi mümkün değildir.¹² Vekalet sözleşmesine göre ödenen ücretler de İş Kanunu'na göre ücret niteliğinde değildir.

İşin işverenin işyerinde yapılması: Kanunda açık olarak belirtilmese de, Kanunun 1, 2 ve 3. maddelerindeki hükümlerden, işin yapıldığı yer işverene ait değilse bu durumda İş Kanunu'nda belirtilen işçiden bahsedilemeyeceği anlaşılmaktadır. Buna göre, kendi bürosunda çalışan bir avukatın ya da muhasebecinin işçi sayılmayacağı sonucuna ulaşılabilir.¹³ İş yerinin işverene ait olması gerekli olmakla birlikte bu işyerinin sabit bir işyeri olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Öte yandan bir kimsenin sosyal sigortalar anlamında sigortalı olması, onun işçi olduğu sonucunu doğurmayabilir.¹⁴ Diğer bir deyişle, sosyal sigortalara kayıtlı bir kişi, aynı zamanda işçi niteliğinin gereği olan sözleşme ile çalışmıyor olabilir. Zira 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na göre sigortalı sayılanlar daha geniş bir şekilde tanımlanmıştır.

Bunların dışında, işin sürekli ya da süreksiz olması işçi olup olmama hususunu etkilememektedir.¹⁵ 4857 Sayılı İş Kanunu, 30 günden az süren işleri süreksiz iş, 30 günden uzun süren işleri de sürekli iş olarak tanımlamıştır. Dolayısıyla İş Kanunu kapsamındaki sürekli ve süreksiz işlerde çalışanları, her halükarda işçi olarak tanımlamak gerekir.

İşçinin, ücret isteme, iş, alet ve malzeme verilmesini isteme, işyerinde koruyucu önlemler alınmasını isteme ve buluşuna karşılık ödül isteme hakları

¹² Erdoğan, a.g.e., s.17.

¹³ Narmanlıoğlu, a.g.e., s.89.

¹⁴ Güven ve Aydın, a.g.e., s. 48.

¹⁵ Narmanlıoğlu, a.g.e., s.89.

vardır¹⁶. Bu hakları sözleşmeyle daraltmak mümkün olmadığı gibi, iyi niyet kuralları çerçevesinde işverenin bütün çalışanlarına eşit davranma sorumluluğu bulunmaktadır.

İşçinin hakları yanında sorumluluklarını da aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:¹⁷

- İş sözleşmesi yapılırken gerçeğe uygun olmayan bilgiler vererek işvereni yanıltmaması,
- İşveren ya da işverenin aile üyelerinin şeref ve haysiyetlerine yönelik sözler sarf etmemesi,
- Başka bir işçiye tacizde bulunmaması,
- İşverene ya da onun aile üyesinden birine sataşmaması ve uyuşturucu madde ya da alkol kullanarak işe gelmemesi,
- İşverenin güvenini kötüye kullanmaması,
- Hırsızlık yapmaması, meslek sırlarını ifşa etmemesi,
- Yedi günden fazla hapisle cezalandırılan ya da cezası ertelenmeyen bir suç işlememesi,
- İzin almaksızın veya haklı sebebe dayanmaksızın ardı ardına iki iş günü veya bir ay içinde iki defa tatil günü ertesindeki iş günü veya bir ayda üç iş günü işine devamsızlık yapmaması,

İşçinin yukarıda belirtilen kurallara riayet etmemesi, aynı zamanda işverene tek taraflı iş sözleşmesini bildirimsiz feshetme hakkını vermektedir.

1.1.1.2. İşveren

4857 Sayılı İş Kanunu'na göre "*işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiye yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlara işveren*" denir.

¹⁶ Faruk Andaç, **İş Hukuku**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2008, s.37.

¹⁷ Andaç, a.g.e., s.39.

Bu maddeye göre, Kanun, işvereni tanımlarken işçi tanımından yola çıkmış ve Kanuna göre işçi sayılanları çalıştıranların işveren olarak tanımlanacağını vurgulamıştır.¹⁸ Ticari, zirai bir işletmesi veya mesleki bir faaliyeti olduğu halde işçi çalıştırmayanlar işveren olarak nitelendirilemezler. İşçi, her ne kadar gerçek kişi olmak zorunda ise de işveren gerçek ya da tüzel kişi olabilir.¹⁹ Böylece, işveren gerçek kişi ya da, şirket, dernek, vakıf, kooperatif, sendika, devlet v.b. olabilir.²⁰ Hatta adi ortaklığı gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler ile apartman yönetimleri de işveren olabilirler.

İşveren, işçiye verdiği emir ve talimatlar ile işçinin yapacağı işi somutlaştırır ve işçiye koordine eder. Bu nedenle işveren, işyerinde yönetim hakkına da sahip kişidir.²¹ Bu yönetim hakkını kuşkusuz, işçilerin kişilik hakları ile iş sözleşmesinin kapsamı belirlemektedir. Buna göre; İşverenin yetkileri, kural koyabilme, idare, disiplin cezası verme olarak sayılabilir. Aşağıda bu yetkiler açıklanmıştır:²²

- **Kural koyabilme yetkisi:** İşveren, işyeri iç yönetmelikleri ile, çalışma saati, sağlık ve güvenlikle ilgili kurallar koyabilir.
- **İşverenin idare yetkisi:** İşveren ancak yasalarla sınırlı bir şekilde işyerini idare edebilir. Genel olarak, işyerinin idaresi ve yönlendirilmesi işverene aittir.
- **Disiplin cezası verme yetkisi:** İşletmenin iyi bir şekilde işletilmesi ve çalışma şartlarına uyumu sağlayabilmek adına, işveren gözetim görevini üstlenir. Bu çerçevede disiplin cezası vermek işveren yetkisidir.

İşverenin İş Kanunu'na göre yükümlülükleri, işyerini bildirme, eşit davranma, çalışma koşullarını gösteren yazılı belge verme, çalışma belgesi verme, denetim ve teftiş yükümlülükleri ile işçi sağlığı ve güvenliği ile ilgili yükümlülükler ve ücretle ilgili yükümlülükler sayılabilir.²³ İşyerini bildirme,

¹⁸ Narmanhoğlu, a.g.e., s.102.

¹⁹ Erdoğan, a.g.e., s.18.

²⁰ Nuri Çelik, **İş Hukuku Dersleri**, 22.bası, İstanbul, Beta, 2009, s.40.

²¹ Sümer, a.g.e., s.16.

²² Andaç, a.g.e., s.43.

²³ Andaç, a.g.e., s.44.

devlete karşı bir yükümlülük iken, diğer sayılan yükümlülüklerin tamamı işçiye karşı yükümlülüklerdir.

1.1.1.3. İş İlişkisi

4857 Sayılı İş Kanunu'na göre, "*işçi ile işveren arasında kurulan ilişkiye iş ilişkisi*" denir. Diğer bir ifadeyle, işveren ve işçi arasında, iş sözleşmesinden kaynaklı karşılıklı bir borç ilişkisidir. Her ne kadar iş sözleşmesi iş ilişkisi için yeterli olsa da özel durumlar göz önünde bulundurulmalıdır. Örneğin kıdem tazminatının hesabında işçinin işe başlamasının esas alınacağı, sözleşme feshinde ise işe giriş tarihindeki olayın özelliklerine göre tespit yapılır.²⁴ İş ilişkisi esasen karşılıklı her iki tarafa borç yükleyen bir iş sözleşmesinin kurulmasıyla ortaya çıkmaktadır.

1.1.1.4. Geçici İş İlişkisi

4857 Sayılı İş Kanunu'na göre "*İşveren, devir sırasında yazılı rızasını almak suretiyle bir işçiyi; holding bünyesi içinde veya aynı şirketler topluluğuna bağlı başka bir işyerinde veya yapmakta olduğu işe benzer işlerde çalıştırılması koşuluyla başka bir işverene iş görme edimini yerine getirmek üzere geçici olarak devrettiğinde geçici iş ilişkisi gerçekleşmiş olur*". İşçi ile işveren arasındaki iş sözleşmesi devam etmekle beraber, işçi iş edimini yeni sözleşme ile geçici iş ilişkisi kurulan işverene karşı yerine getirecektir.²⁵ Kanun asıl işverene bağlı çalışan işçilerin, geçici iş ilişkisiyle alt işverene bağlı çalışmalarını yasaklamıştır. Bir işçi en fazla altı ay süreyle ve iki defa geçici iş ilişkisiyle görevlendirilebilir.

²⁴ Nizamettin Aktay, Kadir Arıcı, E. Tuncay Kaplan, **İş Hukuku**, Ankara, Seçkin, 2006, s.80.

²⁵ Erdoğan, a.g.e., s.33.

1.1.1.5. İş Sözleşmesi

İş sözleşmesi, belirli veya belirsiz bir süre içinde işçi ve işverene hak ve ödevler yükleyen, iş ilişkisinin niteliğine göre belirli kurallar ihtiva eden iki taraflı, sürekli bir borç ilişkisi, bir özel hukuk akdidir.²⁶ İşçi bizzat kendisi iş göreceği için işçinin kişiliği, yetenekleri sözleşmenin vazgeçilmez unsurlarıdır.

4857 Sayılı İş Kanunu'na göre "*İş sözleşmesi, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) da ücret ödemeyi üstlenmesinden oluşan sözleşmedir.*" İş Hukuku da iş sözleşmesinin kurulmasıyla oluşan iş ilişkilerini düzenleyen kurallar bütünüdür.²⁷

4857 Sayılı İş Kanunu'na göre iş sözleşmesinin türleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Belirli Ve Belirsiz Süreli İş Sözleşmeleri: İş ilişkisinin belirli bir süreye bağlı olarak tespit edilmediği durumda yapılan sözleşme belirsiz süreli iş sözleşmesidir. Buna karşılık, belirli bir işin ya da belirli bir olgunun ortaya çıkmasına, veya belirli bir sürenin geçmesine bağlı olarak işveren ve işçi arasında yapılan süreli sözleşmedir (İş Kan. m.11).

Tam Süreli ve Kısmi Süreli İş Sözleşmeleri: İşçinin normal haftalık çalışma süresinin, tam süreli iş sözleşmesiyle çalışan emsal işçiye göre önemli ölçüde daha az belirlenmesi durumunda sözleşme kısmî süreli iş sözleşmesidir (İş Kan. m. 13). Ancak, Kanun'da tam süreli iş sözleşmesinin tanımı yapılmamıştır. Burada haftalık yasal çalışma süresi olan 45 saat veya işletmenin çalışma şartlarına göre normal çalışma süresi olarak kabul edilen sürede yapılan işleri yapmak üzere yapılan sözleşmeleri, tam süreli iş sözleşmesi olarak kabul etmek mümkündür.

Sürekli Ve Süreksiz İş Sözleşmeleri: İş Kanunu'na göre, nitelik açısından, en çok otuz gün süren işler süreksiz iş, bundan fazla süren işler sürekli iş sayılmaktadır. Buna göre, otuz iş gününden daha az sürede bitirilebilecekken daha uzun süren işler süreksiz, daha uzun sürede bitecekken otuzar günden iki posta halinde çalışılan iş sürekli iş sayılacaktır.

²⁶ Aktay, Arıcı, Kaplan, a.g.e., s.81.

²⁷ Sümer, a.g.e., s.37.

Deneme Süreli İş Sözleşmeleri: İş Kanunu'na göre, taraflar birbirlerini tanıma ya da işyerine adapte amacıyla sözleşmeye bir deneme süresi koyabilirler. Taraflar memnuniyetsizlik durumunda iş sözleşmesini sona erdirebilirler.²⁸ Deneme süresi en çok iki ay olabilir. İşçinin deneme süresine ilişkin ücret ve diğer hakları saklıdır.

Takım Sözleşmesi: Birden çok işçinin meydana getirdiği bir takımı temsilen, bu işçilerden birinin takım kılavuzu sıfatıyla işverenle yaptığı sözleşmedir. Özellikle, inşaat işlerinde sık karşılaşılan bir sözleşme türüdür. Buna göre bir çok işçi bir takımı meydana getirir ve temsilen bir işçi, takım kılavuzu sıfatıyla işverenle sözleşme yapar.²⁹ Takıma dahil her bir işçinin hak ve sorumluluklarını gösteren yazılı bir sözleşme yapma zorunluluğu vardır.

4857 Sayılı İş Kanunu'nda mevsimlik iş sözleşmesine ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak, iş hukuku literatüründe belirli bir mevsimde görülecek işleri yapmak üzere yapılan sözleşmelere, mevsimlik iş sözleşmesi denilmektedir. Mevsimlik işlere ilişkin iş sözleşmeleri, belirsiz süreli iş sözleşmesi kabul edilirler.³⁰ Bu sözleşmelerin uygulama alanı daha çok mevsime bağlı tarımsal işlerdir.

1.1.2. İş Kanunu Uyarınca Yapılacak Bildirimler

İş Kanunu'na göre, öngörülen bildirimlerin ilgiliye yazılı olarak ve imza karşılığında yapılması gerekir. Bildirim yapılan kişi bunu imzalamazsa, o yerde tutanakla tespit edilir. Ancak, 7201 Sayılı Kanun kapsamına giren tebligat, anılan Kanun hükümlerine göre yapılır (İş. Kan. m.109).

Bildirimler iki şekilde yapılır:³¹

- 7201 Sayılı Tebligat Kanunu dışında yapılan bildirimler,
- 7201 Sayılı Kanuna göre yapılan bildirimler.

²⁸ Aktay, Arıcı, Kaplan, a.g.e., s.95.

²⁹ Kenan Tunçomağ ve Tankut Centel, **İş Hukukunun Esasları**, 5.bası, İstanbul, Beta, 2008, s.76.

³⁰ Aktay, Arıcı, Kaplan, a.g.e., s.94.

³¹ Turgut Aşçı, "Denetçi Yardımcılarına Verilen İş Ve İşçi Mevzuatı" **Meslek Kursu Notları**, Ankara, 2011, s.18., (Erişim) <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/4857.pdf>, 12 Aralık 2012

1.1.3. Çalışma Süresi

Çalışma süresi kavramı, İş Kanunu'na İlişkin Çalışma Yönetmeliğinde şöyle tanımlanmıştır: “*Çalışma süresi, işçinin çalıştığı işte geçirdiği süredir. İş Kanunu'nun 66. maddesinin birinci fıkrasında yazılı süreler de çalışma süresinden sayılır. Aynı kanunun 68. Maddesi uyarınca verilen ara dinlenmeleri ise çalışma süresinden sayılmaz*” (m.3/1). Buna göre, çalışma süresi işçinin işte filen çalıştığı süreyi ifade etmez. İşçinin işverenin emri altında çalıştığı süre, çalışma süresi olarak kabul edilir.³²

4857 Sayılı İş Kanun'da çalışma süresi ile ilgili şu ifade yer alır: “*Genel bakımdan çalışma süresi haftada en çok kırkbeş saattir. Aksi kararlaştırılmamışsa bu süre, işyerlerinde haftanın çalışılan günlerine eşit ölçüde bölünerek uygulanır. Tarafların anlaşması ile haftalık normal çalışma süresi, işyerlerinde haftanın çalışılan günlerine, günde onbir saati aşmamak koşulu ile farklı şekilde dağıtılabilir. Bu halde, iki aylık süre içinde işçinin haftalık ortalama çalışma süresi, normal haftalık çalışma süresini aşamaz. Denkleştirme süresi toplu iş sözleşmeleri ile dört aya kadar artırılabilir.*” Bu Kanun ile, 1475 Sayılı Kanun'un, ekonomik ve sosyal gelişmeler doğrultusunda ve iş yerinin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde taraflarca düzenleme yapma imkanı vermeyen çalışma sürelerine ilişkin kati hükümleri terk edilmiştir.³³ Esnek saatlerle çalışma, ekonomik rekabetin zorunlu kıldığı bir sonuçtur.

Yukarıdaki çerçeveye içinde kalmak şartıyla, kural olarak, işçinin hangi süre içinde amaçlanan işi yapacağını belirlenmesi, yönetim hakkı gereği işverene aittir. Burada önemli olan iki aylık süre içinde haftalık ortalama çalışma süresinin 45 saatin üstüne çıkmamasıdır. İşin durumuna göre örneğin üç vardiya işçi çalıştırmak suretiyle azami sürenin üstüne çıkılabilir ancak her grubun haftalık çalışma süresi 45 saati aşamaz.³⁴ Kanun, azami çalışma süresini temel olarak hem günlük hem de haftalık olarak sınırlamıştır.

³² Sümer, a.g.e., s.125.

³³ Aktay, Arıcı, Kaplan, a.g.e., s.228.

³⁴ Aktay, Arıcı, Kaplan, a.g.e., s.229.

Günlük azami çalışma süresini aşmamak kaydıyla haftalık çalışma süresi 45 saati aşsa dahi iki aylık ortalama 45 saatlik haftalık çalışma süresinin aşılması gerekir.

1.1.4. İşçilikten Doğan Haklar

İşçinin haklarına yukarıda kısaca değinmiştik. Bu kısımda işçi haklarına daha geniş yer verilecek ve açıklamalar yapılacaktır.

1.1.4.1. Ücret

Ücret ödeme borcu, işçinin hizmet borcu ile karşılaştırılabilir ve işverenin iş sözleşmesinden doğan başlıca borcu ve işçinin başlıca hakkıdır. Ücret bununla birlikte iktisadi bir kavramdır.³⁵ Çünkü işçi gördüğü iş karşılığında ekonomik bir menfaat elde etmektedir.

İş Kanunu'na göre, "*ücret, bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.*" (İş Kan.m.32) Diğer bir deyişle, ücret, yapılan işin karşılığıdır. İş de işveren tarafından maddi ya da manevi bir ihtiyacı gideren faaliyetler olarak ifade edilebilir.³⁶ Genellikle işin görülmesiyle işveren de ekonomik bir menfaat elde etmektedir. Ücret çalışmanın karşılığıdır. Çalışma karşılığı olmayan ücretler bu kuralın istisnasını oluşturur.³⁷ İşçinin çalışmadığı durumlarda işverenin ödediği ücretler Kanun'da ayrıca belirtilmiştir. Bunlar genel olarak işçinin fiilen çalışmadığı zamanlarda hak kazandığı ücretlerdir. Ücretli yıllık izin, bu konuya örnek olarak gösterilebilir.

4857 Sayılı İş Kanunu'na göre; "*Ücret, kural olarak, Türk parası ile işyerinde veya özel olarak açılan bir banka hesabına ödenir. Ücret yabancı para olarak kararlaştırılmış ise ödeme günündeki rayice göre Türk parası ile ödenebilir. Emre muharrer senetle (bono ile), kuponla veya yurtda geçerli*

³⁵ Çelik, a.g.e., s.140.

³⁶ Erdoğan, a.g.e., s.51.

³⁷ Narmanlıoğlu, a.g.e., s.194.

parayı temsil ettiği iddia olunan bir senetle veya diğer herhangi bir şekilde ücret ödemesi yapılamaz. Ücret en geç ayda bir ödenir. İş sözleşmeleri veya toplu iş sözleşmeleri ile ödeme süresi bir haftaya kadar indirilebilir. İş sözleşmelerinin sona ermesinde, işçinin ücreti ile sözleşme ve Kanundan doğan para ile ölçülmesi mümkün menfaatlerinin tam olarak ödenmesi zorunludur. Meyhane ve benzeri eğlence yerleri ve perakende mal satan dükkan ve mağazalarda, buralarda çalışanlar hariç, ücret ödemesi yapılamaz. Ücret alacaklarında zamanaşımı süresi beş yıldır.”

İş Kanunu'nda ve Yargıtay kararlarında iki tür ücretten bahsedilmektedir:³⁸

- Genel anlamda ücret: Bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır. Bu ücret işçinin asıl ücretidir. Bu ücretin diğer isimleri, “Baz ücret”, “Kök ücret”, ”Çıplak ücret” ya da “ Temel ücret”tir.
- Geniş anlamda ücret: Yasa ve sözleşme ile işçiye sağlanan para veya para ile ölçülmesi mümkün menfaatlerin asıl ücrete eklenmesi ile oluşan ücrettir.

Ücretin özelliklerini kısaca şu şekilde sıralayabiliriz:³⁹

- Ücret, bir iş karşılığıdır,
- Ücret, parayla ödenen tutarı kapsar,
- Ücret, işveren ya da üçüncü kişiler tarafından sağlanan parasal tutardır.

1.1.4.1.1. Ücret Çeşitleri

Ücret çeşitleri ya da diğer bir deyişle ücret sistemleri, zaman ücreti, akort ücret, götürü ücret, yüzde usulü ücret, komisyon ücreti, kârdan pay alma, prim ve ikramiyeler olarak sayılabilir.⁴⁰ Bu ücret çeşitlerinin tanımlarına daha geniş olarak aşağıda yer verilmiştir:

³⁸ Aşçı, a.g.e., s.25.

³⁹ Güven ve Aydın, a.g.e., s.118.

⁴⁰ Güven ve Aydın, a.g.e., s.120.

Zamana bağılı ücret: Belirli bir çalışma süresine göre belirlenen ücrettir. Zaman ölçüsü, saat, gün, hafta, ay olabilir. Belirli bir işin bitirilmesine bağılı değildir.⁴¹ Zamana bağılı ücret en eski ücret belirleme yöntemidir. Ekonomik faaliyetin çeşitlenmesi ve rekabetin artmasıyla performans dayalı ücret belirleme yöntemlerine ihtiyaç duyulmuştur.

Akort (parça başı) ücret: Üretilen iş veya hizmetin sonucunda oluşan nitelik ve miktara göre belirlenen ücrettir. Üretilen parça, büyüklük, uzunluk, ağırlık, sayı gibi ölçülere göre tespit edilir.⁴² Bu ücretleme modelinde işçinin hak edeceği ücret, üretimle ilişkilendirilmiştir.

Götürü ücret: Belirli bir süre içerisinde bitirilmesi beklenen, genellikle karışık, birbirlerinden farklı öğelerden oluşan ve birim başına tespit edilemeyen işler, götürü usule göre ücretlendirilir. İşin bitirilmesi, işin sonucunun alınması götürü işlerde ön plana çıktığı için, götürü ücretler akort ücretlerden farklılık göstermektedir.⁴³ Götürü ücretleme sisteminde işin tamamı için ödenecek ücret bir defada belirlenmektedir.

Yüzde Usulü Ücret: Buna göre, işçinin ücreti servis yaptığı müşteri tarafından hesap pusulasına eklenen bir yüzde ile ödenir.⁴⁴ Bu ücretleme sistemi daha çok alkol ve eğlence işletmelerinde görülmektedir.

Kârdan pay alma: Bazı işyerlerinde, çalışanların, işyerinde üretimlerini artırmak, işe motivasyonlarını sağlamak amacıyla, ücret gelirlerine ek olarak devamlılık arz eden şekilde işletme kârından pay verilebilmektedir. Ancak işçilerin kar payından yararlanabilmeleri için bilanço yılı sonunda iş yerinin kar etmiş olması lazımdır.⁴⁵ Kardan pay alma sistemi, asıl ücretten ziyade ek ödemler için uygulandığı görülmektedir.

Komisyon ücreti: Özellikle ticari işletmelerde görülür. İşçinin sattığı mal ya da hizmet miktarına göre sayı ya da yüzde olarak hesaplanır. Diğer bir deyişle yapılan işin hacmine göre bu ücret belirlenir.⁴⁶ Akort ücret sistemi

⁴¹ Erdoğan, a.g.e., s.51.

⁴² Erdoğan, a.g.e., s.51.

⁴³ Kamil Turan, **Ferdi İş Hukuku**, Ankara, Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1993, s.90.

⁴⁴ Güven ve Aydın, a.g.e., s.121.

⁴⁵ Turan, a.g.e., s.92.

⁴⁶ Güven ve Aydın, a.g.e., s.122.

üretim işletmelerinde görülürken, komisyon ücret sistemi ise ticari işletmelerde ciroyu artırmak amacıyla uygulanmaktadır.

Primler: Çalışana, sayı, miktar ya da niteliğe göre iyi olan bir hizmeti karşılığı yapılan ek ödemedir.⁴⁷ İşletmeler pazar payını veya ciroyu artırmak amacıyla, çalışanlara asıl ücretleri yanında performanslarına bağlı olarak prim adı altında ek ödemeler yapmaktadırlar.

İkramiyeler: İşverenin, çalışanların ifa ettiği işten memnun olduğunu göstermek ya da belirli ve özel günleri kutlamak amacıyla yapılan ödemelerdir.⁴⁸ İkramiyeler, işletmelerin teşvik politikası gereği belirli sürelerde ödenebileceği gibi özel günlere mahsus olarak da ödenebilir.

İş Kanunu'nda yer alan ücretin saptanmasına bağlı ücret çeşitleri şunlardır:⁴⁹

- Asgari ücret,
- Yarım ücret,
- Fazla çalışma ücreti,
- Ulusal bayram ve genel tatil ücreti,
- Hafta tatili ücreti,
- Yıllık izin ücreti.

1.1.4.1.2. Ücretin Ödenme Şekli

Ücret, prim, ikramiye kural olarak, Türk parası ile işyerinde veya özel olarak açılan bir banka hesabına ödenir. Ücret yabancı para olarak kararlaştırılmış ise ödeme günündeki rayice göre Türk parası ile ödenir.⁵⁰

İşçinin ücret, prim, ikramiye ve bu nitelikteki her çeşit istihkakının özel olarak açılan banka hesaplarını yatırılmak suretiyle ödenmesine ilişkin diğer usûl ve esaslar anılan bakanlıklarca müştereken çıkarılacak yönetmelikle

⁴⁷ Erdoğan, a.g.e., s.53.

⁴⁸ Turan, a.g.e., s.93.

⁴⁹ Aşçı, a.g.e., s.28.

⁵⁰ Güven ve Aydın, a.g.e., s.126.

düzenlenir.⁵¹ Çıkan yönetmeliğe göre on ve daha fazla işçi çalıştıran işyerleri, maaş ödemelerini banka sistemi üzerinden yapmak zorundadırlar.

Bono ile, kuponla veya yurtda geçerli parayı temsil ettiği iddia olunan bir senetle veya diğer herhangi bir şekilde ücret ödemesi yapılamaz.⁵² Kanun'un, işçinin temel geliri olan ücretin nakden ödenmesini zorunlu tutması, işçinin alacağını güvenceye almak istemesinden kaynaklanmaktadır.

İş sözleşmesinin sona ermesinde, işçinin bütün menfaatlerinin paracinsi olarak ödenmesi zorunludur. Bunun için ücret ödeme günü beklenmez.⁵³ İş sözleşmesinin sona ermesi işçinin bütün hak ve alacaklarını müeccel hale getirdiği gibi nakden ödeme zorunluluğunu da doğurmaktadır.

İşveren, işçinin ücretini yatırdığı andan itibaren sorumluluğu üzerinden atmış olacaktır. Bankadan kaynaklanan sorunlar işvereni bağlamamaktadır. İşçi ücretleri en geç bir ayda ve çalıştıktan sonra ödenir.⁵⁴ Banka sistemi üzerinden yapılan ödemeler işverenin bordroyu imzalatma ve çalışana hesap pusulası verme sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

İş Kanunu'nda avanstan söz edilmemekle beraber, Borçlar Kanunu hükümlerine dayanarak, işçi gerekliliğini ispatlaması halinde ücretinden avans isteyebilir.⁵⁵ İşçilere avans olarak ödenen tutarlar ay sonunda işçinin hak ettiği ücretten mahsup edilecektir.

1.1.4.1.3. Ücretin Gününde Ödenmemesi Durumu ve Sonuçları

İş Kanunu'na göre, ücreti ödeme gününden itibaren yirmi gün içinde mücbir bir neden dışında ödenmeyen işçi, iş görme borcunu yerine getirmekten kaçınabilir. Ayrıca, İş Kanunu'nda işçinin ücretinin tam ve doğru olarak hesaplanmaması veya ödenmemesi durumunda işçinin sözleşmeyi feshetme hakkı da bulunmaktadır. Gününde ödenmeyen ücretler için

⁵¹ Sümer, a.g.e., s.78.

⁵² Çelik, a.g.e., s.112.

⁵³ Erdoğan, a.g.e., s.54.

⁵⁴ Güven ve Aydın, a.g.e., s.129-130.

⁵⁵ Çelik, a.g.e., s.152.

mevduata uygulanan en yüksek faiz oranı uygulanır.⁵⁶ Ücretlerin zamanında ödenmemesi nedeniyle, çalışanların kişisel kararlarına dayanarak iş görme borcunu yerine getirmemeleri sayısal olarak toplu bir nitelik kazansa dahi grev olarak nitelendirilemez. Bu işçilerin bu nedenle iş akitleri çalışmadıkları için feshedilemez ve yerine yeni işçi alınamaz, bu işler başkalarına yaptırılamaz (İş Kan.m.34).

1.1.4.2. İzin

İşçinin her yıl, gelir korkusu olmadan belirli bir süre dinlenebilmesi hem kendisi hem iş performansı hem de toplum için faydalıdır. İşçinin bu süre zarfında başka bir işte çalışması Kanunca yasaklanmıştır.⁵⁷ Burada amaçlanan gerçekten işçinin dinlenmesinin sağlanmasıdır.

İş kanuna göre, işyerinde işe başladığı günden itibaren, deneme süresi de içinde olmak üzere, en az bir yıl çalışmış olan işçilere yıllık ücretli izin verilir. Yıllık ücretli izin hakkından vazgeçilemez. Niteliklerinden ötürü bir yıldan az süren mevsimlik veya kampanya işlerinde çalışanlara bu Kanunun yıllık ücretli izinlere ilişkin hükümleri uygulanmaz.

İşçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi, hizmet süresi bakımından,⁵⁸

- Bir yıldan beş yıla kadar (beş yıl dahil) olanlara ondört günden,
- Beş yıldan fazla onbeş yıldan az olanlara yirmi günden,
- Onbeş yıl (dahil) ve daha fazla olanlara yirmialtı günden,

az olamaz. Ancak onsekiz ve daha küçük yaştaki işçilerle elli ve daha yukarı yaştaki işçilere verilecek yıllık ücretli izin süresi yirmi günden az olamaz. Yıllık izin süreleri iş sözleşmeleri ve toplu iş sözleşmeleri ile artırılabilir.

Yıllık izin, her tam yıl için hesaplanır, yıldan eksik süreler için yıllık izin verilmez. Yıllık iznin süresi, iznin kullanıldığı yıla göre değil, tamamlanan hizmet yılına göre tespit edilir. Her hizmet yılına ait yıllık izin, gelecek hizmet

⁵⁶ Aktay, Arıcı, Kaplan, a.g.e., s.132.

⁵⁷ Sümer, a.g.e., s.146.

⁵⁸ Sümer, a.g.e., s.149.

yılı içinde kullanılır.⁵⁹ İşveren tarafından yıl içinde verilen ve yıllık izin mahiyetinde olmayan ücretli veya ücretsiz hastalık ve dinlenme izinleri gibi izinler yıllık ücretli izin hakkından mahsup edilemez.

1.1.4.3. Hafta Tatili

Hafta tatili hakkı, 02.01.1924 tarih ve 394 Sayılı Hafta Tatili Hakkında Kanun'la düzenlenmiştir. Söz konusu Kanunun birinci maddesinde, nüfusu on bin veya on binden fazla olan şehirlerde bulunan bütün işyerlerinin haftada bir gün tatili yapmaları mecburi tutulmuştur. Anılan Kanunun ikinci maddesinde ise, resmi daireler dahil tüm işyerlerinde işçilerin haftada altı günden fazla çalıştırılması yasak edilmiştir. 4857 Sayılı İş Kanunu kapsamında olan işçiler ise, işyerinin bulunduğu yerin nüfusu, onbinin altında olsa dahi, hafta tatili hakkından yararlanabilecektir.⁶⁰ Dolayısıyla İş Kanunu bakımından önemli olan işin, Kanun kapsamında olması önem arz etmektedir.

Hafta tatili günü kural olarak pazar günüdür. Ancak hafta tatilinden istisna edilen iş yerlerinde pazar günleri çalıştırılan işçilere, değişimli olarak o hafta içinde başka bir gün, hafta tatili olarak verilir.⁶¹

1.1.4.4. Fesih Hakkı

Hukuk sistemi, tarafların anlaşarak karşılıklı iş sözleşmesini sona erdirebileceklerini ve bununla birlikte iki taraftan birinin tek taraflı bu sözleşmeyi sona erdirebileceğini işaret etmiştir.⁶² Hukuk, tek taraflı fesih hakkını kişi özgürlüğü bağlamında değerlendirmektedir. İşçi ve işveren arasında kurulmuş olan iş ilişkisini devam ettirmek istemeyen tarafın bozma yetkisine fesih hakkı denir.⁶³ Belirsiz süreli iş sözleşmelerinin süre verilerek

⁵⁹ Aşçı, a.g.e., s.39 .

⁶⁰ Tunçomağ ve Centel, a.g.e., s.162.

⁶¹ Sümer, a.g.e., s.143.

⁶² Aktay, Arıcı, Kaplan, a.g.e., s.170.

⁶³ Aşçı, a.g.e., s.51.

sona erdirilmesinde olduğu gibi, belirli veya belirsiz süreli iş sözleşmelerinin işçi ya da işveren tarafından haklı nedenlerle süre verilmeksizin sona erdirilmesinde söz konusudur.⁶⁴ Tarafların fesih hakkının haklı bir dayanağı olmayabileceği gibi, haklı bir dayanağı da olabilir.

Fesih, bozucu yönüyle yenilik meydana getiren bir durumdur ve hak sahibinin bu anlamda irade açıklamasıyla hüküm ifade eder.⁶⁵ İrade açıklamasının karşı tarafça öğrenildiği tarih fesih bildirimının başlangıç tarihi olacaktır.

4857 Sayılı İş Kanunu'na göre fesih hakkı üç şekilde kullanılır.

- Haksız nedenle süreli (Bildirim önelli) fesih,
- Haklı nedenle süreli (Bildirim önelli) fesih,
- Haklı nedenle derhal (Bildirim önelsiz) fesih.

Haksız nedenle süreli fesih belirsiz süreli iş sözleşmelerine uygulanır. Kural olarak belirli süreli bir iş sözleşmesi gibi, süresiz bir iş için yapılmış bir sözleşme de bu yolla feshedilemez.⁶⁶ Sözleşmenin belirli süreli olması halinde taraflar ancak haklı bir nedenin varlığı halinde sözleşmeyi feshedebilirler.

Bildirimli fesih, belirsiz süreli ve sürekli iş sözleşmelerinde başvurulabilen ve sözleşmeyi belirli bir süre geçtikten sonra sona erdiren irade beyanıdır.⁶⁷ Bildirimli fesih, tarafların ihbar tazminatı hakkını ortadan kaldırmaktadır. Feshe yönelik irade açıklamasının, taraflar arasında şüpheye yer vermeyecek kadar net olması gereklidir.⁶⁸ Tarafların hak ve sorumlulukları yapılan irade beyanına göre doğacaktır.

Bildirimsiz fesih, taraflardan birinin iş sözleşmesini, haklı sebeplerle derhal sona erdirmesidir.⁶⁹ Bildirimli fesihten farkı, haklı bir sebep zorunluluğu ve sözleşmeyi derhal sona erdirme özelliğidir.

⁶⁴ Çelik, a.g.e., s.188.

⁶⁵ Aktay, Arıcı, Kaplan, a.g.e., s.171.

⁶⁶ Narmanlıoğlu, a.g.e., s.235

⁶⁷ Sümer, a.g.e., s.93.

⁶⁸ Aktay, Arıcı, Kaplan, a.g.e., s.171.

⁶⁹ Sümer, a.g.e., s.106.

1.1.4.5. İhbar Tazminatı

İhbar tazminatı, belirsiz süreli bir iş sözleşmesini süreli fesih yolu ile fesheden tarafın bildirim sürelerine uymadığı; işçi ise birden işten ayrıldığı, işveren ise bu süreye ait ücreti peşin olarak vermediği durumlarda ortaya çıkan bir tazminat türüdür.⁷⁰ Belirtilen bu durumlar, haksız fesih olarak da adlandırılmaktadır. Haklı bir gerekçe olmadığı sürece, tarafların fesih bildirim sürelerine uymaları yada o süreye ilişkin ihbar tutarını peşin ödemeleri gerekir.

1.1.4.6. Kötü Niyet Tazminatı

Kötü niyet tazminatı, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 18, 19, 20 ve 21 inci maddelerinin uygulama alanı dışında kalan işçilere aynı Kanunun 17 inci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca tanınmış bir tazminat hakkıdır. Bu tazminat, iş güvencesi hükümlerinin dışında kalan işçilerin belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinde meydana gelir.⁷¹ İş sözleşmelerinin feshinde tarafların haklı bir sebep sunmaları gerekmemeyle birlikte, iyi niyet kurallarına aykırı bir şekilde sözleşmeyi de feshedemezler.

1.1.4.7. Kıdem Tazminatı

4857 Sayılı İş Kanunu, bir yandan işçinin korunması ilkesini benimserken, diğer taraftan işletme ve işverenin de korunması gereğini dikkate alarak, işverenlere ekonomik ve teknolojik gelişmelerin getirdiği önlemleri alabilme olanağı tanımıştır.⁷² İşletmeler yeni koşullar çerçevesinde zaman zaman personel planlaması yaparak işçi çıkışlarını gerçekleştirebilmektedir. Burada hem işletmenin devamlılığını sağlayacak

⁷⁰ Güven ve Aydın, a.g.e., s.206.

⁷¹ Aktay, Arıcı, Kaplan, a.g.e., s.178.

⁷² Savaş Taşkent, **İş İlişkisinin Sona Ermesi ve Kıdem Tazminatı Açısından Yargıtayın 2009 Kararlarının Değerlendirilmesi**, s. 157., (Erişim)<http://www.kamuis.org.tr/pdf/yargitaykarsemineri2009.pdf> 16 Mayıs 2013

hem de işçinin haklarını dengeleyecek bir mekanizmaya ihtiyaç vardır. Bu mekanizma, kıdem tazminatı olarak mevzuatımızda yer bulmuştur.

İş sözleşmesinin sona ermesiyle birlikte işverenin işçi ile ilgili başka yükümlülükleri ortaya çıkmaktadır. Bunlardan en önemlisi işçinin kıdem tazminatı hakkıdır.⁷³ Kıdem tazminatı, işverenin kendi lehine fesih yapması durumunda işçiyi koruma amacıyla, işçinin yeni bir iş bulana kadarki sürede mağdur duruma düşmemesi düşüncesinden ortaya çıkmıştır.⁷⁴ Başka bir ifadeyle, kıdem tazminatı, kanunda belirtilen asgari çalışma süresini dolduran işçinin, iş sözleşmesinin kanunda sayılan nedenlerden biriyle sona ermesi halinde işverence işçiye ya da mirasçılara ödenen paradır.⁷⁵ Kıdem tazminatı, her koşulda işten çıkarılan işçiye ödenen bir ödeme değildir. Kanunda sayılan sebeplerle iş sözleşmesi son bulmuşsa ancak, kıdem tazminatı hakkı doğar.

Kıdem tazminatı, işten çıkarılma/ayrılma sonrası işçilere belli bir güvence sağladığından sosyal ve ekonomik açıdan gerekli bir kurumdur. Kıdem tazminatının yararlı bir kurum olduğu herkes tarafından kabul edilmemekte, özellikle işveren çevreleri sözü edilen tazminatın ortaya çıkardığı sakıncalar üzerinde ısrarla durmaktadırlar.⁷⁶ Kıdem tazminatı ilkin Batı Avrupa ülkelerinde işsizlik güvencesi olarak toplu iş sözleşmelerinde yer almıştır. Ancak tarihsel süreç içinde ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerle kıdem tazminatı kurumunun kapsamı değişmiştir. Türk İş Hukuku öğretisine göre kıdem tazminatı kanunen sayılı hallerde iş sözleşmesi sona eren işçiye belirli bir süre çalışmış olması şartıyla, hizmet süresine ve ücretine göre değişen miktarda işveren tarafından ödenmesi gereken bir paradır.⁷⁷ Kıdem tazminatına hak kazanabilmek için en az bir yıl çalışmış olmak gerekir.

Kıdem tazminatına hak kazanılmasında belli bir süre çalışma şartı önemli bir unsurdur. Kıdem yani "işte eskilik" tazminatı, iş sözleşmesinin yasalarda belli edilmiş nedenlerden dolayı taraflarca sona erdirilmesi ya da

⁷³ Güven ve Aydın, a.g.e., s.239.

⁷⁴ Turan, a.g.e., s.164.

⁷⁵ Çelik, a.g.e., s.298.

⁷⁶ Narmanlıoğlu, a.g.e., s.333.

⁷⁷ Hamdi Mollamahutoğlu, **İş Hukuku**, Ankara, 2.baskı, Turhan Kitapevi, 2005, s.610.

kendiliğinden sona erdirilmesi durumunda işverenin kıdemli işçisine ve onun mirasçılara (Kıdem x ücret) duruma göre, ödemekle yükümlü bulunduğu paradır.⁷⁸ İşçi ölse dahi, kıdem tazminatına hak kazanmış ise yasal mirasçıları bu haktan yararlanacaklardır.

Kıdem tazminatının hukuki niteliğini açıklayan farklı görüşler olarak, tazminat, ikramiye bir nevi işsizlik sigortası, kendine has (sui generis) bir ödeme, ücretin geciktirilmiş kısmı, iş gücünün amortismanı, işçilerin işyerine bağlılıklarının karşılığı ve işçinin işini kaybetmesinin karşılığı olduğuna dair çok farklı görüşler mevcuttur.⁷⁹ Kıdem tazminatının hukuki dayanağını belirtilen kavramların hepsine dayandırmak mümkündür. Kıdem tazminatının hukuki niteliği hakkında pek çok görüş türetilmiş olmakla beraber, kıdem tazminatını belirli bir kalıba sokulamayan kendine özgü bir kurum olarak kabul etmek gerektiği literatürde belirtilmektedir.⁸⁰

4857 Sayılı İş Kanunu'nun 120 inci maddesi ile yürürlüğü devam ettirilen 1475 Sayılı İş Kanunu'nun 14 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanabilmesi için;

- İşçi, İş Kanunu'na göre işçi sayılmalıdır.
- İşçi, İş Kanunu kapsamında olan iş veya işyerinde çalışmış olmalıdır.
- İşçinin hizmet süresi en az bir tam yıl (=365 gün) olmalıdır.
- İş sözleşmesi kanunda belirtilen sebeplerle sona ermiş olmalıdır.

4857 Sayılı İş Kanunu kapsamına giren işçilerden 1475 Sayılı Kanunun 14.maddesinde sayılı şartları sağlayanlar ancak kıdem tazminatından faydalanabilmektedirler. Deniz İş Kanunu ile Basın İş Kanunundaki kıdem tazminatına ilişkin düzenlemelerden yararlanmak için bu Kanunlar kapsamında işçi olmak gerekeceği ise malumdur.⁸¹ Bununla

⁷⁸ F.Kerim Anadolu, "Kıdem Tazminatı Koşulları ve İşçinin Kıdeminin Hesaplanması", s.4., (Erişim) http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler/F.%20Kerim%20ANADOLU/239-264.pdf 21 Nisan 2013

⁷⁹ Turan, a.g.e., s.166.

⁸⁰ Güven ve Aydın, a.g.e., s.241.

⁸¹ Mollamahmutoğlu, a.g.e., s.614.

birlikte, İş Kanunu'na tabi olsalar bile süresiz bir işte çalışanlar kıdem tazminatından yararlanamazlar.⁸² Ayrıca belirli süreli iş sözleşmesine göre çalışan işçilerin sözleşmelerinin, belirlenen sürenin sonunda bitmesi halinde, kıdem tazminatı hakkı doğmaz.

Kıdem tazminatı hesaplanırken, aynı işverenin işçiyi çalıştırdığı değişik işyerlerindeki sürelerin toplamı alınır. İş sözleşmesinin geçerli olduğu dönemin tamamı kıdem hesabından sayılır. Eğer işçiye herhangi bir fesih bildiriminde bulunulmadan işyeri el değiştirdiyse, yeni işveren işyerini kıdem tazminatlarıyla birlikte devralmış olur.⁸³ Devreden işverenin sorumluluğu devir tarihinden itibaren iki yıl süreyle devam eder

Kıdem tazminatı almaya hak kazanan işçiye, iş sözleşmesinin devamı süresince, işe başladığı tarihten itibaren her geçen tam yıl için otuz günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Kıdem tazminatı, işçinin son brüt ücreti üzerinden hesaplanır.⁸⁴ Kıdem sona ermesi, süreli fesihte bildirim süresinin son bulunduğu, derhal fesihte ise bildirim ulaştığı an ile olur.⁸⁵

İşçinin gıda, konut, sağlık, yakacak, ve aydınlatma gibi zorunlu ihtiyaçlarını karşılayabilecek miktarda olmak üzere iş karşılığında para ve aynı olarak yapılan ve arızı olmayan ödemelerin, hizmet karşılığı ödenen primler ve bu içerikteki yıllık ikramiyeler kıdem tazminatı hesaplanırken dikkate alınacaktır.⁸⁶ Ancak süreklilik arz etmeyen arızı nitelikteki ödemeler, kıdem tazminatının hesaplanmasına esas teşkil eden ücrete dahil edilmeyecektir.

4857 Sayılı İş Kanunu, 1475 sayılı İş Kanunu'nun tazminat maddesini düzenleyen 14.maddesi dışında, diğer bütün maddelerini yürürlükten kaldırmıştır. 4857 Sayılı İş Kanunu'nun geçici 6.maddesinde ise kıdem tazminatı fonunun kurulacağı ve söz konusu fonun kurulmasına kadar 1475 Sayılı yasanın 14.maddesine göre kıdem tazminatı haklarının saklı

⁸² Güven ve Aydın, a.g.e., s.242.

⁸³ Erdoğan, a.g.e., s.83.

⁸⁴ Sümer, a.g.e., s.122.

⁸⁵ Güven ve Aydın, a.g.e., s.251.

⁸⁶ Aktay, Arıcı, Kaplan, a.g.e., s.225.

tutulacağı öngörülmüştür.⁸⁷ Ancak 2013 yılının başlarında işsizlik fonunun kurulmasına ilişkin tartışmalar yeniden hız kazanmış olmakla birlikte işçi sendikalarının itirazları sonucu hükümet, işsizlik fonunun kurulmasına ilişkin yaptığı çalışmayı rafa kaldırmıştır.

1.2. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

Ülkeler, sosyal riskleri giderebilmek amacıyla sosyal güvenlik politikaları oluştururlar. Sosyal güvenlik konusu tarihsel gelişim içinde kapsamında önemli değişimler göstermiştir. Ülkemizin sosyal güvenlik sistemi de dünyadaki gelişmelerle paralel şekilde gelişmiştir. Ülkemizde sosyal güvenlik hakkı kaynağını anayasadan almaktadır. Dünyada sosyal güvenliğin çağdaş eğilimleri ise iki ana kolda yürümektedir. Bunlar kişiler açısından ve riskler açısından sosyal güvenlik kapsamının genişletilmesidir.⁸⁸ Ülkemizde Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile çalışanlar güvence altına alınmıştır.

5510 sayılı Kanun'un amacı, *"...sosyal sigortalar ile genel sağlık sigortası bakımından kişileri güvence altına almak; bu sigortalardan yararlanacak kişileri ve sağlanacak hakları, bu haklardan yararlanma şartları ile finansman ve karşılama yöntemlerini belirlemek; sosyal sigortaların ve genel sağlık sigortasının işleyişi ile ilgili usûl ve esasları düzenlemektir."* şeklinde belirtilmiştir. 5510 Sayılı Kanun, sosyal sigorta bakımından ve genel sağlık sigortası bakımından kanundan yararlanma tabanını genişletmiştir.

Bu Kanun'un kapsamı, *"...sosyal sigortalar ile genel sağlık sigortasından yararlanacak kişileri, işverenleri, sağlık hizmeti sunucularını, bu Kanunun uygulanması bakımından gerçek kişiler ile her türlü kamu ve özel hukuk tüzel kişilerini ve tüzel kişiliği olmayan diğer kurum ve kuruluşlar"* olarak belirtilmiştir.

⁸⁷ Sarper Süzek, **İş Hukuku**, 7.baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 2011, s.680.

⁸⁸ Mustafa Kılıçoğlu, **Sosyal Güvenlik Hukuku'nda Borçlanma**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002, s.36.

5510 sayılı Kanun'a göre sigortalı "Kısa ve/veya uzun vadeli sigorta kolları bakımından adına prim ödenmesi gereken veya kendi adına prim ödemesi gereken kişiyi" ifade eder.

Bu kanuna göre, işveren, işçi ve kamu görevlisi olan ve sigortalı olan kişileri çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlardır.⁸⁹

Kanunda yer alan diğer tanımlar aşağıdaki gibidir:

" Sosyal sigortalar: Kısa ve uzun vadeli sigorta kollarını,

Kısa vadeli sigorta kolları: İş kazası ve meslek hastalığı, hastalık ve analık sigortası kollarını,

Uzun vadeli sigorta kolları: Malûllük, yaşlılık ve ölüm sigortası kollarını,

Hak sahibi: Sigortalının veya sürekli iş göremezlik geliri ile malûllük, vazife malûllüğü veya yaşlılık aylığı almakta olanların ölümü halinde, gelir veya aylık bağlanmasına veya toptan ödeme yapılmasına hak kazanan eş, çocuk, ana ve babasını,

Genel sağlık sigortası: Kişilerin öncelikle sağlıklarının korunmasını, sağlık riskleri ile karşılaşmaları halinde ise oluşan harcamaların finansmanını sağlayan sigortayı

Genel sağlık sigortalısı: Bu Kanununun 60 ıncı maddesinde sayılan kişileri,

.....genel sağlık sigortalısının, sigortalı sayılmayan veya isteğe bağlı sigortalı olmayan, kendi sigortalılığı nedeniyle gelir veya aylık bağlanmamış olan;

a) Eşini,

b) 18 yaşını, lise ve dengi öğrenim veya 5/6/1986 tarihli ve 3308 sayılı Meslekî Eğitim Kanununda belirtilen aday çıraklık ve çıraklık eğitimi ile işletmelerde meslekî eğitim görmesi halinde 20 yaşını, yüksek öğrenim görmesi halinde 25 yaşını doldurmamış ve evli olmayan çocukları ile yaşına bakılmaksızın bu Kanuna göre malûl olduğu tespit edilen evli olmayan çocuklarını,

⁸⁹ Andaç, a.g.e., s.43.

c)Geçiminin genel sağlık sigortalısı tarafından sağlandığı Kurumca belirlenen kriterlere göre tespit edilen ana ve babasını,

Hizmet akdi: 22/4/1926 tarihli ve 818 sayılı Borçlar Kanununda tanımlanan hizmet akdini ve iş mevzuatında tanımlanan iş sözleşmesini veya hizmet akdini,

Ücret: 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) ve (c) bendi kapsamında sigortalı sayılanlara saatlik, günlük, haftalık, aylık veya yıllık olarak para ile ödenen ve süreklilik niteliği taşıyan brüt tutarı,

Asgarî ücret: 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu gereğince 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen bir aylık brüt ücreti,

Ay: Ücretleri; her ayın 15'inde ödenen 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) ve (c) bentleri kapsamındaki sigortalılar için, ayın 15'inden ertesi ayın 15'ine kadar geçen, diğer sigortalılar için ise ayın 1'i ilâ sonu arasında geçen ve otuz gün olarak değerlendirilen süreyi,

Yıl: Ücretleri; her ayın 15'inde ödenen 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) ve (c) bentleri kapsamındaki sigortalılar için, 15 Ocak tarihinden ertesi yılın 15 Ocak tarihine kadar geçen, diğer sigortalılar için ise 1 Ocak ilâ 31 Aralık tarihleri arasında geçen ve 360 gün olarak değerlendirilen süreyi,

Gelir: İş kazası veya meslek hastalığı halinde sigortalıya veya sigortalının ölümü halinde hak sahiplerine, yapılan sürekli ödemeyi,

Aylık: Malûllük, yaşlılık ve ölüm sigortaları ile vazife malûllüğü halinde yapılan sürekli ödemeyi,

Ödeme dönemi: Bu Kanuna göre bağlanan gelir ve aylıkların, ödeme tarihinden takip eden ödeme tarihine kadar geçen süreyi,

Tarımsal faaliyet: Kendi mülkünde, ortaklık veya kiralamak suretiyle başkalarının mülkünde veya kamuya mahsus mahallerde; ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yoluyla yahut doğrudan doğruya tabiatan istifade etmek suretiyle bitki, orman, hayvan ve su ürünleri elde edilmesini ve/veya bu ürünlerin yetiştiricileri tarafından; muhafazasını, taşınmasını veya pazarlanmasını,

Kurum Sağlık Kurulu: Kurumca yetkilendirilen sağlık hizmeti sunucularının sağlık kurullarınca düzenlenecek raporlardaki teşhis ve bu

teşhise dayanak teşkil eden belgeleri incelemek suretiyle, çalışma gücü kaybı ve meslekte kazanma gücü kaybı oranlarını, erken yaşlanma halini, vazifelerini yapamayacak şekilde meslekte kazanma gücü kaybını ve malûllük derecelerini belirlemeye yetkili hekimlerden ve/veya dış hekimlerinden oluşan kurulları,

Kamu idareleri: 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen kamu idareleri ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların bağlı idare, ortaklık, müessese ve işletmeleri ve yukarıda belirtilenlerin ödenmiş sermayesinin % 50'sinden fazlasına sahip oldukları ortaklık ve işletmelerden Türk Ticaret Kanununa tabi olmayanlarla özel kanunlarına göre personel çalıştıran diğer kamu kurumlarını,

Sağlık hizmeti: Genel sağlık sigortalısı ve bakmakla yükümlü olduğu kişilere 63 üncü madde gereği finansmanı sağlanacak tıbbî ürün ve hizmetleri,

Kişiyeye yönelik koruyucu sağlık hizmeti: Kişilerin hastalıktan korunması veya sağlıklı olma halinin sürdürülmesi amacıyla, kişiyeye yönelik olarak finansmanı sağlanacak sağlık hizmetlerini,

Aile hekimi: Sağlık Bakanlığı tarafından aile hekimi olarak yetkilendirilen ve Kurum ile sözleşme yapmış hekimleri,

Sağlık hizmeti sunucusu: Sağlık hizmetini sunan ve/veya üreten; gerçek kişiler ile kamu ve özel hukuk tüzel kişilerini ve bunların tüzel kişiliği olmayan şubelerini,

Katılım payı: Sağlık hizmetlerinden yararlanabilmek için, genel sağlık sigortalısı veya bakmakla yükümlü olduğu kişiler tarafından ödenecek tutarı,

Sığınmacı ve Vatansız: İçişleri Bakanlığı tarafından sığınmacı veya vatansız olarak kabul edilen kişileri,

Peşin sermaye değeri: Kurumca, bu Kanunun ilgili maddelerinde belirtilen giderlerin yaş, kesilme ihtimali ve Kurumca belirlenecek iskonto oranı dikkate alınarak hesaplanan tutarı,

Vazife malûllüğü: Bu Kanunun 47 nci maddesinde tarif edilen vazife ve/veya harp malûllüğü hallerini,

Uluslararası sosyal güvenlik sözleşmeleri: Ülkemizin taraf olduğu sosyal güvenlik sözleşmelerini, ifade eder.”

İşverenlerin, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na ve İşsizlik Sigortası Kanunu'na göre, işyerini bildirme yükümlülüğü, çalıştırılan sigortalının bildirilme yükümlülüğü, prim belgeleri ile ilgili yükümlülüğü, muayene için verilecek belge ile ilgili yükümlülüğü vardır⁹⁰.

Genel olarak 5510 Sayılı Sosyal Sigorta ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'na bakıldığında, sadece çalışanların değil, toplumun önemli bir kesiminin sosyal sigorta ve genel sağlık sigorta kapsamına alındığı görülmektedir. Kanun çalışan hakları bakımından incelendiğinde, çalışanlara emeklilik veya yaşlılık aylığı bağlama, ölüm aylığı, geçici iş göremezlik ödeneği ile sağlık sigortası hakkı sağladığı görülmektedir.

1.3. Sendikalar Kanunu

Sendikalar Kanunu'na göre işveren kavramı, İş Kanunu'na göre daha geniş alınmaktadır. Buna göre, gerçek ve tüzel kişilerden başka, tüzel kişiliği olmayan kamu kuruluşlarına da işveren denilmektedir. Ayrıca, adi şirkette emeğini koyarak ortak olanlar dışındaki ortaklar da işveren sayılır.⁹¹

Sendikalar Kanunu'na göre işverenin; işçileri bildirme, sendikaya üye olma hürriyetinin teminatı ile ilgili, işçi ve işveren ilişkilerindeki yasaklar ile ilgili yükümlülükleri vardır.⁹² Bunlara göre, işveren, işe aldığı ve işten çıkardığı işçileri 15 gün içinde Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'na bildirmek zorundadır. İşveren, işçinin belirli bir sendikaya üye olup olmamasıyla işe alınmayı bağdaştıramaz. İşverenler işçilerin sendika ve konfederasyonlarına, işçiler de işverenlerin kurduğu bu türden kuruluşlara üye olamazlar.⁹³ Eğer sendikal faaliyetleri nedeniyle işçinin sözleşmesi feshedilmiş ise, işçiye, 2821 sayılı Sendikalar Kanununun 31 inci maddesi

⁹⁰ Andaç, a.g.e., s.49-51.

⁹¹ Çelik, a.g.e., s.42.

⁹² Andaç, a.g.e., s.48.

⁹³ Andaç, a.g.e., s.48.

uyarınca tanınmış bir tazminat hakkı doğar.⁹⁴ Sendikalar Kanunu ile işçilere sağlanan en önemli hak, toplu sözleşme ve grev yapma hakkıdır. Bu yasal haklar ile işçilerin ekonomik ve sosyal hakları elde etmede pazarlık gücü artmıştır.

1.4. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu

İşçi ile benzeşen bir kavram olarak, “memur” kavramı da ele alınmalıdır. Anayasa’ya göre ,”...devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve doğrudan kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler memurlar... eliyle görülür.” Bilindiği gibi memurların görev ve yetkileriyle ilgili ana düzenleme, 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu’dur.⁹⁵

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu, devletin genel idare hizmetlerinde çalışan memurların atanmalarını, görevde yükselme esaslarını, niteliklerini, görev ve yetkileri ile aylıklarını düzenlemektedir.

657 Sayılı Kanun’a göre;

“A) Memur:

Mevcut kuruluş biçimine bakılmaksızın, Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerince genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenler, bu Kanunun uygulanmasında memur sayılır.

Yukarıdaki tanımlananlar dışındaki kurumlarda genel politika tespiti, araştırma, planlama, programlama, yönetim ve denetim gibi işlerde görevli ve yetkili olanlar da memur sayılır.

B) Sözleşmeli personel:

Kalkınma planı, yıllık program ve iş programlarında yer alan önemli projelerin hazırlanması, gerçekleştirilmesi, işletilmesi ve işlerliği için şart olan, zaruri ve istisnai hallere münhasır olmak üzere özel bir meslek bilgisine ve ihtisasına ihtiyaç gösteren geçici işlerde, (Değişik ibare: 25/06/2009-5917

⁹⁴ Aşçı, a.g.e., s. 57 .

⁹⁵ Güven ve Aydın, a.g.e., s.49.

S.K./47.mad) Bakanlar Kurulunca belirlenen esas ve usuller çerçevesinde kurumun teklifi ve Devlet Personel Başkanlığının görüşü üzerine Maliye Bakanlığınca vizelenen pozisyonlarda, mali yılla sınırlı olarak sözleşme ile çalıştırılmasına karar verilen ve işçi sayılmayan kamu hizmeti görevlileridir." şeklinde değiştirilmiştir."

657 sayılı kanunda ücret yerine aylık ifadesi kullanılmıştır. Buna göre, aylık, 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi kurumlarda görevlendirilen memurlara hizmetlerinin karşılığında, kadroya dayanılarak ay itibariyle ödenen parayı ifade eder. Devlet memurlarına aylık ödemesi çalışmadan önce, yani peşin olarak ödenir.⁹⁶ Kamuda, genel idare hizmeti kapsamına girmeyen işlerde ise, İş Kanunu'na tabi işçiler çalıştırılmaktadır. Çalışanlara sağlanan ekonomik haklar bakımından Devlet Memurları Kanunu ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu benzerlik göstermektedir.

1.5. Vergi Usul Kanunu Açısından Çalışanlar

VUK' madde 238'e göre işveren ücret bordrosu düzenlemek zorundadır.

Kanuna göre;

"Ücret bordrolarında en az aşağıdaki malumat yazılır.

1- Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü (Ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan iş verenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir);

2- Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası;

3- Birim ücreti (Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti);

4- Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre;

5- Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı"

Bu zorunluluk İş Kanunu'nda da belirtilmektedir. Bordro olarak da adlandırılan hesap pusulasında, ödeme tarihi, asıl ücret tutarı, asıl ücrete yapılan her türlü ekleme ve kesintilerin gösterilmesi zorunludur (İş Kan. m.37)

⁹⁶ Güven ve Aydın, a.g.e., s.130.

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

1.6. Gelir Vergisi Kanunu Açısından alışanlar

Gelir Vergisi açısından bir ödemenin ücret ya da başka bir gelir unsuru olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği aşağıda sayılan üç unsurun birlikte varlığına göre belirlenecektir. Buna göre söz konusu unsurlar:⁹⁷

Bir işverene tabi olma: İşveren tanımı daha önce yapılmıştı. Buna göre, işveren, çalışanı işe alan, iş gördürme amacıyla çalıştıran kişilerdir. Çalışanın işverene, fiili olarak ya da kanun, tüzük, yönetmelik veya sözleşmelere göre bağlı olabilmektedir.

Belli bir iş yerine bağlı olma: İş yerine hukuki anlamda bağlı olması çalışanın ücretinin vergilendirilebilmesi gereklidir. İş yeri, işçi ve işverenin maddi ya da maddi olmayan unsurları birlikte ürettikleri yerdir.⁹⁸

Hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması: deme, ancak bir hizmet karşılığı ise ücret sayılır ve vergilendirilir. Ödemenin vergilendirilebilmesi için, nakit (haftalık, aylık vb.), ayın (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) veya para ile temsil edilebilen menfaatler (konut, araç sağlanması gibi) şeklinde olması gerekir.

cret gelirlerinin vergilendirilmesinde ilke olarak gerçek usul kabul edilmiştir. Gerçek ücretten kasıt, gerekli indirimler yapıldıktan sonraki safi tutardır. Buna göre aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonraki tutar gerçek creti verecektir:⁹⁹

- Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri,

⁹⁷cret Kazançları Rehberi,
(Erişim)<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2012ucetrehber.pdf>, 12 Aralık 2012

⁹⁸ Andaç, a.g.e., s.55.

⁹⁹ (Erişim)<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2012ucetrehber.pdf>, 12 Aralık 2012)

- OYAK ve benzeri kamu kurumlarınca yapılan yasal kesintiler,
- Sosyal güvenlik destekleme primi,
- Şahıs sigorta primleri,
- Bireysel emeklilik katkı payları,
- Sendikalara ödenen aidatlar (işçi ve memur sendikaları),
- Sakatlık indirimi.

1.7. Türk Ticaret Kanunu Açısından Çalışanlar

6102 Sayılı TTK, 4857 Sayılı İş Kanunu ile paralel olarak, 157 –158 ve 178. maddelerinde, çalışanların korunması amacına yönelik çeşitli hükümler getirmiştir. TTK 178. Madde şu şekildedir:

“(1) Tam veya kısmi bölünmede, işçilerle yapılan hizmet sözleşmeleri, işçi itiraz etmediği takdirde, devir gününe kadar bu sözleşmeden doğan bütün hak ve borçlarla devralana geçer.

(2) İşçi itiraz ederse, hizmet sözleşmesi kanuni işten çıkarma süresinin sonunda sona erer; devralan ve işçi o tarihe kadar sözleşmeyi yerine getirmekle yükümlüdür.

(3) Eski işveren ile devralan, işçinin bölünmeden evvel muaccel olmuş alacakları ile hizmet sözleşmesinin normal olarak sona ereceği veya işçinin itirazı sebebiyle sona erdiği tarihe kadar geçen sürede muaccel olacak alacaklarından müteselsilen sorumludur.

(4) Aksi kararlaştırılmadıkça veya hâlin gereğinden anlaşılmadıkça, işveren hizmet sözleşmesinden doğan hakları üçüncü bir kişiye devredemez.

(5) İşçiler muaccel olan ve birinci fıkrada öngörüldüğü şekilde muaccel olacak alacaklarının teminat altına alınmasını isteyebilirler.

(6) Devreden şirketin bölünmeden önce şirket borçlarından dolayı sorumlu olan ortakları, hizmet sözleşmesinden doğan ve intikal gününe kadar muaccel olan borçlarla, hizmet sözleşmesi normal olarak sona ermiş olsaydı muaccel hâle gelecek olan veya işçinin itirazı sebebiyle hizmet sözleşmesinin

sona erdiği ana kadar doğacak olan borçlardan müteselsilen sorumlu olmakta devam ederler.”

Buna göre, şirket birleşmesi söz konusu olduğunda, çalışanlar şirketin birleşmesinden itibaren 3 ay içinde alacaklarının güvence altına alınmasını isteme hakkına sahiptirler. Buna karşılık, şirket, alacağın tehlikeye düşmediğini; denetçiden talep edeceği bir raporla, ispat ederek söz konusu güvenceyi vermektan kaçınabilir.¹⁰⁰ Bu düzenleme, işçilerin alacaklarını güvence altına alan, İş Kanunu'nundaki koruyucu düzenlemelere paralellik göstermektedir.

Yine 6102 sayılı TTK'da çalışanlara yönelik olarak 522. Maddede:

“Esas sözleşmede şirketin yöneticileri, çalışanları ve işçileri için yardım kuruluşları kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya bu amacı taşıyan kamu tüzel kişilerine verilmek üzere yedek akçe ayrılabilir.

Yardım amacına özgülünen yedek akçelerin ve diğer malların şirketten ayrılması suretiyle bir vakıf veya kooperatif kurulması zorunludur. Vakıf senedinde, vakıf malvarlığının şirkete karşı bir alacaktan ibaret olacağı da öngörülebilir.

Şirketin bu amaca özgüllediği yedek akçeden başka, yöneticilerden, çalışanlardan ve işçilerden aidat alınmışsa, iş ilişkisinin sonunda, vakıf senedine göre yapılan ayırmadan yararlanamadıkları takdirde çalışanlara ve işçilere hiç değilse ödedikleri tutarlar ödeme tarihinden itibaren kanuni faiziyle birlikte geri verilir.” ifadesi yer almaktadır.

1.8. Borçlar Kanunu Açısından Çalışanlar

Borçlar Kanunu, işçinin iş sözleşmesine bağlı olarak korunmasına dair önemli bir çerçeve oluşturmuştur. Kanunda öncelikle hizmet sözleşmesi tanımlanmıştır: Buna göre: *“Hizmet sözleşmesi, işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle işgörmeyi ve işverenin de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.”*

¹⁰⁰(Erişim)http://www.kobitek.com/yeni_turk_ticaret_kanunu_sirketlerimize_neler_getirdi_2bolum_12.Aralik_2012

Dolayısıyla, bu yeni Borçlar Kanunu'nda eski Kanun'a göre bir yenilik getirilmiş, İş Kanunu'ndaki bağımlılık kelimesi dahil edilmiştir.

Borçlar Kanunu, tıpkı İş Kanunu'nda olduğu gibi işçinin ve işverenin yükümlülüklerini sıralamış, böylece hem işçiyi hem işvereni koruma altına almıştır. Buna göre, işçinin borçları, bizzat çalışma borcu, özen ve sadakat borcu, üçüncü kişiden işveren için aldığı şeyleri teslim ve bunlarla ilgili hesap verme borcu, gerektiğinde ve uygun durumda fazla çalışma borcu, düzenlemelere ve talimatlara dürüstlük kuralları ölçüsünde uyma borcu olarak sıralanabilir.

Ayrıca, işçinin işin niteliği göz önünde bulundurulmak şartıyla işverene verdiği her türlü kusurdan da sorumlu olduğu düzenlenmiştir (Borçlar Kan.m. 400).

İşverenin borçları ise, ücret ödeme, işçiye iş için gerekli araçları ve malzemeyi sağlamak, işin görülmesinin gerektirdiği her türlü harcamayı ödemek, iş için kullanılan bir taşıma aracıyla ilgili giderleri ödemek, işçinin kişiliğini korumak, cezanın tek taraflı olmaması, tatil ve izin sağlama, hizmet belgesi verme olarak sıralanmıştır. Yine zorunlu harcamaların kısmen veya tamamen işçi tarafından bizzat karşılanmasına ilişkin anlaşmalar geçersizdir, şeklindeki Kanun'da yer alan ifade ise, işçiyi korumaya yönelik bir başka düzenlemedir.

Yine TTK'daki gibi, Borçlar Kanunu'nda da işyerinin tamamı veya bir bölümü hukuki bir işlemle başkasına devredildiğinde, hizmet sözleşmelerinin, bütün hak ve borçları ile birlikte devralana geçeceği belirtilmiştir.

2. BÖLÜM: TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI

2.1. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)

Dünyadaki küreselleşme süreci mal piyasaları ile sermaye ve para piyasalarının gelişmesini sağlamıştır. Bu gelişmenin vardığı temel sonuç ekonomik açıdan piyasaların daha örgütlü, şeffaf ve işleyiş ilkeleri bakımından ortak standartları oluşturma ihtiyacıdır. Bu ihtiyaç pek tabii olarak ilkin muhasebe alanında kendini göstermiştir. Ulusal ve uluslararası düzeyde muhasebe alanındaki standartlaşma ihtiyacını bir çok açıdan değerlendirmek mümkündür.

Ekonomik işlemlerin çeşitlenmesi ve karmaşık oluşu, uluslar arası muhasebe standartlarının kapsamını genişletmiştir. Standartlar genel olarak ekonomik olayların muhasebeleştirilmesi konusunda kesin hükümler getirmemektedir. Temel felsefe olarak mali tabloların değerinin doğru ve gerçeği yansıtması önemlidir.

İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili olarak muhasebenin, tüm paydaşlara (ortaklara, potansiyel yatırımcılara, alacaklılara, yöneticilere, kredi kuruluşlarına ve devlete) bilgi sağlama fonksiyonu yanında sermaye piyasaları açısından da kamuyu aydınlatmada çok önemli bir yeri vardır.¹⁰¹ Mali tablolar aracılığıyla ilgili tarafların okumasına sunulan bilgilerin, muhasebe biliminin temel ilkeleri ve kavramları esas alınarak üretilmesi gerekmektedir. Bu nedenle muhasebe, benzer olayları aynı şekilde göstermeli, muhasebenin ürettiği bilgiler doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalı, böylece, belirli formlardaki finansal tablo ve

¹⁰¹ Saim Üstündağ, “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 1, Nisan, 2000, s.31.

raporları belirli standartlara göre hazırlayarak paydaşlara ulaştırılmalıdır.¹⁰² Bu çerçevede hazırlanmış mali tablolar ancak karar alıcılara faydalı olabilecektir.

Tam ve gerçeğe uygun finansal raporlama, işletmenin hedeflerini gerçekleştirmek için işletme yöneticilerine sağlıklı bilgi sağlarken, finansal tabloların diğer bilgi kullanıcılarının alacakları kararların doğru ve etkin olmasını sağlayarak, ekonomide kaynakların dağılmasına da yardımcı olur.¹⁰³ Şeffaf ve belli standartlar dahilinde yayınlanan mali veriler, ekonomide karar alıcıların yanlış ekonomik karar almalarını önleyeceğinden ekonomik gelişme de ivme kazanacaktır.

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarının yöntemini belirleyerek hem uygulayıcılar açısından, hem de finansal tablo kullanıcıları açısından finansal bilgilerin güvenilir, doğru, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktadır.¹⁰⁴ Bu noktada, öncelikle muhasebe ve mali tablo üreten kişilerin muhasebe standartlarını kavramış olmaları çok önemlidir.

Uluslar arası muhasebe standartları, öncelikle ekonomik işlemlerin muhasebeleştirilmesi açısından ortak bir dil oluşturma ihtiyacından doğmuştur. Geçmişte muhasebe standartları ve uygulamaları ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmekteydi. Bu farklılıkların sebepleri ise; hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna bağlı olarak finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, muhasebe bilgilerinin kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır.¹⁰⁵ Bugün ekonominin küreselleşmesi ve uluslar arası örgütlerin ve kurumların ortak bir mevzuat oluşturma çabaları ile ülkeleri arasındaki mevzuat farklılıkları azalmıştır. Muhasebe alanında ise uluslar arası muhasebe standartları ortak standartlar meydana getirmektedir.

¹⁰² Başak Ataman Akgül, Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliği’ne İlişkin Bir Araştırma**, 2.baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2004, s.4.

¹⁰³ Ercan Bayazıtlı, “TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 8, Ocak, 2003, s.15.

¹⁰⁴ Baki Yılmaz, “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 7, Sayı 13, 2007, s.140.

¹⁰⁵ Üstündağ, a.g.m., s.36.

Ulusal muhasebe standartlarının oluşma süreci de uluslar arası standartlarının gelişmesi paralelinde olmaktadır. Burada standartların oluşturulması konusunda kimlerin etkili olması gerektiği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşleri kamu sektörü tarafından yasama yoluyla, özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla ve kamu sektörünün düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi yoluyla olmak üzere üç ana başlık altında incelemek mümkündür.¹⁰⁶ Bu görevi ülkemizde ise, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu üstlenmiştir.

Ülkemizde, 2005 yılı başından itibaren bankalar ve halka açık şirketler finansal tablolarını uluslararası finansal raporlama standartlarına uyumlu olarak düzenlemek zorunda olmuşlardır.¹⁰⁷ Global muhasebe uygulamalarında uyumlaştırma çabalarının ve uluslararasılaşmanın artmasıyla birlikte Türkiye’de de uluslararası muhasebe standartlarıyla tam uyumlu bir muhasebe standartları seti oluşturulma zorunluluğu doğmuştur. Türkiye muhasebe standartları, geçmişten günümüze vergi ve kredi tabanlı olarak oluşturulan kural temelli örneklerinden farklı olarak ilke temelli standartlar dizisi olarak oluşturulmuştur. Diğer bir ifadeyle Türkiye’de muhasebe uygulamaları, yasalara uygun muhasebe hizmeti vermek amacına yönelik yapılmıştır.¹⁰⁸ Türkiye muhasebe standartları, uluslararası muhasebe standartlarını takiben, yorumlarıyla ve uygulama tebliğleriyle birlikte bir bütündür. Türkiye Muhasebe Standartları, 01/01/2006 tarihinden itibaren geçerli olmuştur.

Muhasebe standartları, mali tablolar ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esaslar ve yöntemlerden oluşur. Bu standartlar ekonomideki tüm sektörlerle ilgili olabileceği gibi, sadece bir sektörü de ilgilendirebilir.¹⁰⁹ Örneğin TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı

¹⁰⁶ Başak Ataman Akgül, Hüseyin Akay, a.g.e., s.5.

¹⁰⁷ Yüksel Koç Yalkın, Volkan Demir ve Defne Demir, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 76, Kasım, 2006, s.291.

¹⁰⁸ Semih Hüseyin Tokay, “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Türkiye Muhasebe Standartlarının Muhasebe Uygulamaları ve İlgili Vergi Yasaları İle Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, Nisan, 1999, s.50.

¹⁰⁹ Yüksel Koç Yalkın, “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, Haziran, 2002, s.2.

tüm sektörleri ilgilendirirken, TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ise sadece inşaat sektörünü ilgilendirmektedir.

2.1.1. TMS'lerin Amacı

Temelde, paydaşlara veya potansiyel yatırımcılara, daha saydam ve karşılaştırılabilir finansal tablolar hazırlanmasını öngören uluslararası standartlara uyum amacıyla ülkemizde Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama standartları oluşturulmuştur.

Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacın sebepleri, uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek, mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak, işletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak, uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak olarak sayılabilir. Buna göre, muhasebe standartlarının özellikleri:¹¹⁰

- Finansal konularda, işletmeler ve ülkeler arasında ortak bir dil oluşturması,
- Standartların tamamının aynı kavramsal çerçevede aynı ilkelere dayanması,
- Karşılaştırılabilir ve tutarlı finansal raporlar hazırlanmasında yön gösterici olmaları,
- Farklı durumlara esnek yaklaşımlar sunmaları,
- Açık ve anlaşılır olmaları,
- Üst finansal kurumlar ve meslek örgütleri tarafından oluşturulmuş ve destekleniyor olmalarıdır.

¹¹⁰ Murat Kiracı ve Tunç Köse, "IASC, FASB ve TMMOB'ün Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma", **Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi**, 3(1), Haziran, 2002, s.49.

2.1.2. TMS'lerin Kapsamı

Türkiye muhasebe standartları, finansal tablolarda yer alan her bir kalemin kaydedilmesinde, oluşturulmasında ve değerlendirilmesinde yol gösterici niteliğe sahiptir. Bu standartlar, temel muhasebe ilkeleri ışığında kullanılabilir olan tüm ölçütleri belirlemede, ancak bunu kullanıcılarına bir kuraldan çok bir tercih olarak sunmaktadır. Muhasebe ilkeleri genel olarak muhasebe standartları aracılığıyla uygulamaya geçirilir ve muhasebe politikalarının belirlenmesine esas olur.¹¹¹ Uluslar arası muhasebe standartları bu ilkeler çerçevesinde somutlaşmıştır. Uluslar arası muhasebe standartlarının ülkemizdeki uygulamasında ise, tam set ve KOBİ TFRS ayrımı yapılmıştır. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bütün şirketlere mali tablolarını TFRS ye uygun düzenleme zorunluluğu getirilmekle birlikte, yine aynı Kanun'la denetim kapsamına girecek şirketlerin kapsamı Bakanlar Kuruluna yetki verilerek daraltılmıştır.

Standartların her biri, her ekonomik olay sonucunda yapılacak muhasebeleştirme veya raporlama için standartlar belirleme yoluna gitmemiştir. Genel olarak standartların anlaşılmasında yine standartların dışında yayınlanan kavramsal çerçeve önemli bir işlev görmektedir. Buna göre finansal bilgilerin kullanıcılara faydalı olabilmesi için ilgili olayları sunması yeterli değildir. Ayrıca açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları, gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunum tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır.¹¹² Gerçeğe uygun sunum için eğer mali tablolarda yer alan kalemler yeterli olmuyorsa, gerekli açıklamalar dipnotlarda verilmelidir.

TMS/TFRS'nin kavramsal çerçevesinde aşağıdaki varsayımlar ve kavramlar öne çıkmaktadır.¹¹³

¹¹¹ Feriştah Sönmez, "11 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı- Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (UMS-14 ile Karşılaştırmalı Olarak)", **Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Ağustos, 2004, s.1.

¹¹² Şeref Demir, **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları: VUK Değerleme Yaklaşımı**, Seçkin Yayınevi, 2012, s.35.

¹¹³ Orhan Çelik, "Muhasebe Kuramı Ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Gelişme ve Toplum Araştırma Merkezi**, No: 52, Ocak, 2003, s.11., (Erişim) http://www.politics.ankara.edu.tr/eski/dosyalar/tm/SBF_WP_52.pdf 08 Ocak 2013

Temel Varsayımlar:

- Tahakkuk Varsayımı
- Süreklilik Varsayımı

Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri:

- Anlaşılabilirlik
- İhtiyaca Uygunluk
- Önemlilik
- Güvenilirlik
- Gerçeğe Uygun Temsil
- Özün Önceliği
- Tarafsızlık
- İhtiyatlılık
- Tam Açıklama
- Karşılaştırılabilirlik

2.1.3. TMS'lerde Yer Alan Tanımlar

Türkiye muhasebe standartlarında yer alan tanımlar, standartların daha iyi anlaşılabilmesi amacıyla açıklayıcı maddeler olarak görülebilirler. Bu tanımlar, uluslar arası kabul görmüş olmaları bakımından işletme ve muhasebeciler için finansal tabloların hazırlanması ve sunumu ile birlikte bilgi kullanıcılarına da finansal tabloları/ raporları aynı dilde okuma imkânı sunmaktadır. TMS'lerde yer alan bazı tanımlar şunlardır:

“Genel amaçlı finansal tablolar (“finansal tablolar” olarak anılacaktır): Bir işletmenin, belirli bilgi ihtiyaçları doğrultusunda uyarlanmış finansal tablo hazırlamasına gerek duymayan kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanan mali tablolardır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS'ler): Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan Standartlar ve Yorumlardır. Bu Standartlar şunları içerir:

(a) Türkiye Finansal Raporlama Standartları,

(b) Türkiye Muhasebe Standartları,

(c) TMS Yorumları ve TFRS Yorumları.

Önemlilik: Finansal tablo kalemleri, bireysel veya topluca, bu finansal tablolara göre karar alan kullanıcıların ekonomik kararlarını etkiliyorsa o zaman bu kalemlerin ihmal edilmesi veya yanlış raporlanması önemlidir. Önemlilik, mevcut koşullar içinde değerlendirilen ihmal veya yanlış raporlamanın boyutuna ve niteliğine bağlıdır.

Kalemin boyutu, niteliği veya her ikisi birlikte belirleyici faktör olabilir. Bir ihmalin veya yanlış raporlamanın kullanıcıların ekonomik kararlarını etkileyip etkilemeyeceğinin ve bunun önemli olabileceğinin değerlendirilmesi, bu kullanıcıların özelliklerinin dikkate alınmasını gerektirir.

Dipnotlar: Finansal durum tablosunda (bilançoda), kapsamlı gelir tablosunda, bireysel gelir tablosunda (sunulmuşsa), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akım tablosunda yer alan bilgilere ilave bilgiler içerir. Dipnotlar, bu tablolarda yer alan kalemlerin metinsel açıklamalarını veya açılımlarını ve bu tablolarda raporlanan muhasebeleştirme kriterlerini sağlamayan kalemlerle ilgili bilgileri sağlar.

Diğer kapsamlı gelir (özkaynaklara yansıtılan kâr veya zararlar): Diğer TFRS'ler tarafından gerekli kılındığında ya da izin verildiğinde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere) kalemlerini kapsar.

Sahipler: Özkaynak olarak sınıflandırılan araçları elinde bulunduranlardır.

Kar ya da zarar: Toplam gelirden diğer kapsamlı gelir unsurları dışındaki giderlerin indirilmesidir.

Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri: Cari dönemde ya da önceki dönemlerde diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş olan cari dönemde kar ya da zararda yeniden sınıflandırılan tutardır.

(Toplam) Kapsamlı gelir: Ortakların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler dışındaki işlem ve diğer olaylar sonucu belirli bir dönemde özkaynaklardaki değişimdir.

(Toplam) Kapsamlı gelir, “kar ya da zararın” ve “diğer kapsamlı gelirin” bütün bileşenlerini kapsar.”

2.2.TMS 19 (IAS 19) Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı

İşletmeler için işçilik maliyetleri finansal hesaplamalarda özel bir yer tutar. Bu sebeptendir ki muhasebe finans bilimi bu konuya ayrıcalıklı olarak değinmiştir. İşçilik maliyetlerinin bir kısmı doğrudan çalışma ile ilişkili olurken bir kısmı ise çalışanın insani özelliklerinin göz önünde tutulmasıyla kendisine sendikal olarak ya da mevzuatın öngördüğü şekilde verilen haklardan kaynaklanmaktadır. Bu durumda işçiye çalışması karşılığı verilen ücretlerin yanısıra çalışmadığı ya da çalışmadığı durumlarda öngörölmüş sabit bir ücret ya da aynı haklar da mevcuttur.

Muhasebe ve finans açısından ise gerek sabit gerek değışken işçiliklerin hesaplanması, nakdi ve aynı tutarların belirlenmesi, çalışmadıkları ya da çalışmadıkları (yıllık izin, hastalık izni, eğitim ya da benzeri mazeret izinleri) dönemlerde tahakkuk eden ücretler ile çalışma dönemi sonrası hak edecekleri ücretler ayrı birer maliyet unsuru olarak ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple finansal raporlama/muhasebe standartlarında bu konu özellikli olarak ele alınmıştır.

Çalışanlara sağlanan faydaların bir tarafında çalışanlar bulunurken diğer tarafında da işverenler bulunmaktadır.¹¹⁴ Diğer bir anlatımla, bu standart hem çalışanların haklarını gözetecek hesaplamaların yapılmasını sağlar hem de işveren için oluşacak maliyetlerin raporlanmasını öngörür.

Bu standart, çalışanlarla ilgili olarak sağlanan tüm hakların kapsamının belirlenmesi, kaydedilmesi, ölçülmesi ve değerlemesini göstermektedir. Ancak, standardın uygulanabilirliği tabana yayılmamıştır. Çünkü, bu standart, ülkelerin çalışma ile ilgili kanunları ile sınırlı olarak uygulanabilir. Diğer bir deyişle TMS 19 çalışanlara sağlanan faydalar standardı, personel maliyetinin

¹¹⁴ Mehmet Süzük, “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Uygulamaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Uzmanlık Yeterlilik Tezi**, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, 2011, s.2.

raporlanması konusunda genel bir çerçeve çizmekle birlikte, ulusal mevzuatlarda işçilere sağlanan haklar, standardın kapsamını belirlemektedir. Yasal düzenlemeler ile çalışanların haklarının kapsamı farklılaştırılabilir. Yine de sağlanan bütün hakları standardın çizdiği çerçeve içinde raporlamak mümkündür.

TMS 19'un temeli olan UMS 19 ile ilgili en büyük yenilik 1998 yılında yapılarak, standart, bugünkü halini almıştır.¹¹⁵ 2000-2002 yıllarında sınırlı yenilikler gerçekleşmiştir. 2004 yılında hisseye dayalı ödemeler standardıyla ilişkilendirilmiştir ve son revize edilmiş haliyle 2006 tarihinden itibaren yürürlüktedir.¹¹⁶ Dolayısıyla, işverenler tarafından çalışanlara verilen hisse senetleri ile ilgili faydalar bu standardın kapsamı dışında kalmaktadır ancak bu standartla ilişkilidir.¹¹⁷ Söz konusu standartla alakalı diğer bir standart da UMS 26 Emeklilik Hakları standardıdır. "UMS 26 Emeklilik Hakları Standardı, ilgili işverenin finansal tablolarında yer alan emeklilik faydalarının maliyetinin belirlenmesini düzenler. Dolayısıyla, bu Standart TMS 19'u tamamlar."¹¹⁸ 19 Nolu Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı (TMS 19), Türkiye Muhasebe Standardı Kurulu (TMSK) tarafından 30.03.2006 tarih ve 26124 sayılı resmi gazetede yer alarak yürürlüğe girmiştir. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ile UMS 19 Çalışan Faydaları Standardı uyumludur.¹¹⁹ TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı yürürlüğe girdikten bugüne kadar toplam 7 tebliğle birtakım değişikliklere uğramıştır. Dördüncü, beşinci ve yedinci değişiklikler doğrudan TMS 19 tarafından yapılmıştır. Birinci değişiklik YTL para biriminden TL para birimine geçiş için yapılmış olup, ikinci ve üçüncü değişiklikler TMS 1, altıncı değişiklik ise TFRS 13 Standardında yapılan değişikliğin, TMS 19'a yansıtılması amacıyla yapılmıştır. Yedinci değişiklik TMS 19'un Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından

¹¹⁵ Cüneyt Morgül vd., **Çalışanlara Sağlanan Faydalar/TMS-19; Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, 2007, s.594.

¹¹⁶ Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2007, s.281.

¹¹⁷ Mevlüt Karakaya, "Çalışanlara Sağlanan Kısa Süreli Faydalar Kapsamındaki İzin Ücretlerinin TMS-19'a Göre İncelenmesi", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt 1 Sayı 2, Eylül, 2008, s.6.

¹¹⁸ Bkz. Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 26.

¹¹⁹ Morgül vd., a.g.e., s.594.

yayımlanan yeni halinin mevzuatımıza kazandırılmasına ilişkin olup, esas itibariyle 31/12/2013 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Sözü edilen yeni TMS 19'un erken uygulanma imkanı da bulunmaktadır. Standardın yeni halinin uygulanması durumunda, 30/3/2006 tarihli ve 26124 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan ve bu çalışmanın konusu olan TMS 19 yürürlükten kalkacaktır.

2.2.1. TMS 19'un Amacı ve Kapsamı

Bir standardın iyi anlaşılacak amaca uygun ve tutarlı bir biçimde uygulanması, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacının karşılanması açısından büyük önem arz etmektedir.¹²⁰ Bu bakımdan TMS 19, günümüze kadar uygulanan çalışan hakları hesaplarından farklılık göstermesi sebebiyle açıklanması, yorumlanması ve uygulama örnekleriyle desteklenmesi gereken bir standarttır.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar ya da UMS 19 Çalışan Faydaları (Employee Benefits); personele sağlanan haklar ile ilgili muhasebe politikalarının ve açıklamalarının belirlenmesini amaçlamaktadır.¹²¹ Diğer bir deyişle, TMS 19 Çalışan Hakları ya da TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, çalışan hakları planlarıyla ilgili muhasebe ilkelerini kurar.

“Bu Standarttaki hükümler, işverenler tarafından, “TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler” Standardı kapsamı dışında çalışanlara sağlanan her türlü faydanın muhasebeleştirilmesine uygulanır. Bu standarttaki hükümler çalışanlara sağlanan fayda planlarının raporlanmasını düzenlemez.”(TMS 19 M.1-2). Diğer bir ifadeyle, sadece, işverenler tarafından çalışanlara verilen hisse senetleri ile ilgili faydalar bu standardın kapsamı dışında kalmaktadır. Bu konuda TFRS 2 No'lu Standarttan yararlanılmaktadır.¹²² Bilindiği üzere günümüzde işletmeler hedeflerini gerçekleştirmek üzere özellikle üst düzey

¹²⁰ Nergis Nevruz Dursun ve Ganite Kurt, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve IMKB'de İşlem Gören Şirketlerde Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, Mayıs, 2008, s.96.

¹²¹ Morgül vd., s.594.

¹²² Karakaya, a.g.m., s.6.

yöneticilerine, işletmenin özkaynaklarındaki hisse senetlerinden veya işletmenin hisse senetlerinin değer artışına göre faydalar sağlayabilmektedirler. Sağlanan faydalar hisse senetleri olabileceği gibi hisse senetleri değer artışına endeksli nakit ödemeler de olabilir. Çalışanların hizmetlerine karşılık özkayanağa dayalı sağlanan faydalar TFRS 2 kapsamında muhasebeleştirilmektedir.

Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamına çalışanların hizmetleri karşılığında, çalışma öncesi ve çalışma sonrası sağlanan tüm haklar girmektedir. Bu standardın amacı ise, personele sağlanan haklar ile ilgili muhasebe politikalarının ve açıklamalarının belirlenmesidir.¹²³ Çalışanlara sağlanan faydaların kaynağı tek tek çalışanlar ile işverenler arasında yapılan sözleşmelerden veya işçi temsilcileri ile işverenler arasında yapılan toplu iş sözleşmelerinden doğabileceği gibi yasa veya sektöre ilişkin düzenlemelerden de doğabilir. Bu düzenlemelerin dışında, bazen işverenler ile çalışanlar arasında yazılı herhangi bir sözleşme olmadığı halde, o işyerinin çalışanlar lehine fayda sağlayan geçmişten gelen gayri resmi uygulamaları, çalışanlar açısından zımni bir hak doğurabilir.

Öncelikle çalışanlara sağlanan faydalar kapsamına, çalışanlara veya onlara ekonomik açıdan bağımlı olan kimselere sağlanan faydalar girmektedir. Bu faydalar; doğrudan çalışana, eşine, çocuklarına, kendisine ekonomik olarak bağlı olan kişilere veya sigorta şirketleri gibi diğer taraflara yapılan ödemeler (eşya veya hizmet sağlanması) şeklinde olabilir. Çalışan kişinin sürekli veya süreksiz iş sözleşmesine tabi olması, tam zamanlı veya kısmi zamanlı çalışıyor olması bu standart kapsamına girmek açısından bir fark oluşturmamaktadır. TMS 19 açısından çalışanlar ifadesinin kapsamına işletmenin yönetim kurulu üyeleri ile diğer yönetici pozisyonunda çalışan kişiler de girmektedir.

TMS 19'da çalışanlara sağlanan faydalar; çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar, çalışanlara

¹²³ Akgül ve Akay, a.g.e., s.104.

sağlanan diğer uzun dönemli faydalar ve işten çıkarma tazminatları olmak üzere dört grupta incelenmektedir.¹²⁴

Çalışanlar için fayda meydana getiren haklar, işveren için ise bir maliyet unsurudur ve çalışanların talep ettikleri haklar genişledikçe bu yeni fayda unsurlarının nasıl muhasebeleştirileceği daha karmaşık hale gelmiştir.¹²⁵ İşten ayrılma sonrası fayda sağlayan fayda planları, hesaplama bakımından en karmaşık fayda planlarıdır. Bu açıdan bakıldığında, TMS 19 işverenler için, çalışanların gerçekleşen ve beklenen maliyet unsurlarının raporlanmasıyla ilgilidir.

2.2.2. TMS 19'da Yer Alan Tanımlar

Çalışanlara sağlanan faydalar standardının anlaşılabilmesi için, geniş açıklamalara geçmeden, belli başlı tanımların verilmesi gerekmektedir. Standartta geçen ifadelerin tanımları, Standardın 7.maddesinde aşağıdaki gibi verilmiştir:

“Çalışanlara sağlanan faydalar: Çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedeldir.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar: Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödeme günü gelecek olan faydalardır (işten çıkarma tazminatı dışındaki).

İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar: Çalışmanın (iş akdinin) tamamlanmasından sonra ödenebilir hale gelen faydalardır (işten çıkarma tazminatı dışındaki).

İşten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlar: Bir işletmenin bir veya birden fazla çalışanı için sağladığı, çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalara ait resmi veya gayri resmi düzenlemelerdir.

Tanımlanmış katkı planları: Bir işletmenin ayrı bir işletmeye (fona) sabit bir katkı payı ödediği ve söz konusu fonun, cari ve önceki dönemlerde, çalışanların sunmuş oldukları hizmet ile ilgili olarak çalışanlara sağlanan

¹²⁴ Gençoğlu, a.g.e., s.281.

¹²⁵ Süzük, s.2.

faydaların tamamını ödemeye yeterli varlığının bulunmaması durumunda, işletmenin ek katkı payı ödemek konusunda herhangi bir yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün olmayacağı, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır.

Tanımlanmış fayda planları: *Tanımlanmış katkı planları dışında kalan, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır.*

Çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planları: *Aşağıdaki koşulları sağlayan, tanımlanmış katkı planları (devlet planları dışındaki) veya tanımlanmış fayda planlarıdır (devlet planları dışındaki);*

(a) *Ortak kontrol altında bulunmayan çeşitli işletmeler tarafından katkıda bulunulmak suretiyle oluşturulan varlıkları içeren ve*

(b) *Katkı ve fayda düzeyi, ilgili çalışanları istihdam eden işletmenin kimliğine bakılmaksızın belirlenen ve bu varlıkların kullanımıyla birden fazla işletmenin çalışanına fayda sağlayan.*

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar: *Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödenmeyecek olan faydalardır (çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalar ile işten çıkarma tazminatları dışındaki).*

İşten çıkarma tazminatları: *Aşağıda belirtilenlerden herhangi biri sonucunda ödenebilir duruma gelen faydalardır:*

(a) *Normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi,*

(b) *Çalışanın gönüllü olarak, söz konusu faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi.*

Giydirilmiş (Kazanılmış) personel sosyal hakları: *Gelecekte istihdam edilmeye bağlı olmayan, çalışanlara sağlanan faydalardır.*

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri: *Cari ve önceki dönemlerde çalışanlarca sunulan hizmet sonucunda ortaya çıkan gelecekte ödenmesi beklenen yükümlülüğün, plan varlıkları düşülmeden önceki bugünkü değeridir.*

Cari hizmet maliyeti: Cari dönemde çalışan tarafından sunulan hizmet sonucunda, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artıştır.

Faiz maliyeti: İlgili faydaların ödenmesine bir dönem yaklaşılması nedeniyle, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde bir dönem boyunca meydana gelen artıştır.

Plan varlıkları:

(a) Uzun vadeli emeklilik fonları tarafından elde tutulan varlıkları ve

(b) Özellikli sigorta poliçelerini, kapsar.

Uzun vadeli emeklilik fonlarının sahip olduğu varlıklar: Aşağıda tanımlanan varlıklardır.

(raporlayan işletme tarafından ihraç edilen devredilemez finansal araçlar dışındaki):

(a) Yasal olarak, raporlayan işletmeden ayrı olan ve yalnızca, çalışanlara sağlanan faydaları ödemek veya fonlamak için kurulmuş olan bir işletme (veya fon) tarafından elde tutulan varlıklar ve

(b) Yalnızca, çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesi ve fonlanmasında kullanılan, raporlayan işletmenin kendi kreditorlerinin kullanımı için (adi hisse başına kazanç şeklinde dahi olsa) uygun olmayan ve aşağıdaki hususlardan herhangi biri dışında, raporlayan işletmeye geri dönmesi mümkün olmayan varlıklar:

(i) Fonda kalan varlıkların, ilgili planın veya raporlayan işletmenin çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerinin tamamını karşılamakta yeterli olması veya

(ii) Çalışanlara halihazırda ödenmiş durumda bulunan faydaların karşılanması amacıyla, varlıkların raporlayan işletmeye geri dönmesi.

Özellikli sigorta poliçesi: Raporlayan işletmenin ilişkili tarafı niteliğinde ("TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları" Standardında tanımlanan) olmayan bir sigorta şirketi tarafından ihraç edilen ve gelirleri aşağıda belirtilen özellikleri taşıyan sigorta poliçeleridir:

(a) Yalnızca, tanımlanmış fayda planlarına ilişkin olarak çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesinde veya fonlanmasında kullanılabilir ve

(b) Raporlayan işletmenin kreditorlerinin (adi hisse başına kazanç şeklinde dahi olsa) kullanımı için uygun değildir ve aşağıdaki durumlardan herhangi biri dışında, raporlayan işletmeye ödenemez:

(i) Gelirlerin, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüğün tamamının karşılanmasında ihtiyaç duyulmayan çeşitli fazla varlıklar içermesi veya

(ii) Çalışanlara halihazırda ödenmiş durumda bulunan faydaların karşılanması amacıyla, varlıkların raporlayan işletmeye geri dönmesi.

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Plan varlıkları yatırım getirisi: Plan varlıklarından kaynaklanan faiz, temettü ve söz konusu yatırımlara ilişkin gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpları ile birlikte, bunlardan kaynaklanan diğer gelirlerden, planın yönetiminden kaynaklanan maliyetler (tanımlanmış fayda yükümlülüğünü ölçmek için kullanılan aktüeryal varsayımlarda dikkate alınanlar hariç olmak üzere) ile plana ilişkin vergilerin düşülmesi sonucunda bulunan tutardır.

Aktüeryal kazanç ve kayıplar:

(a) Aktüeryal varsayımla gerçekleşen arasındaki fark düzeltmeleri (önceki aktüeryal varsayımlar ile gerçekleşen arasındaki farkların etkisi) ile

(b) Aktüeryal varsayımlardaki değişikliklerin etkilerinden oluşur.

Geçmiş hizmet maliyeti: İşten ayrılma sonrası sağlanan faydaların veya çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların başlaması veya değişime uğraması nedeniyle cari dönemde sonuçlanan, çalışanın geçmiş dönemlerde sunduğu hizmetlerine ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişimdir. Geçmiş hizmet maliyeti pozitif (faydalar ortaya çıktığında veya değiştirildiğinde ve böylece tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri arttığında) veya negatif (mevcut faydalar değiştirildiğinde ve böylece tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri azaldığında) olabilir.”

2.2.3. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar

İşletmeler, iş gördürme amacıyla aldıkları çalışanlara, bu hizmetlerinin karşılığını verme yükümlülüğü altına girerler. Bu yükümlükler belirli dönemler halinde çalışanlara verilmek zorunda olan ödemeleri ve destekleri kapsar. Bunlardan çalışma dönemi içinde ve kısa zamanda yerine getirilenler ise TMS 19'da Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar olarak anılırlar.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaları diğerinden ayıran temel özellik, çalışanların kendilerine düşen hizmeti ifa etmeleri ile kesinlik kazanmaları, en geç izleyen on iki ay içinde ödenecek olmaları ve ödenmemişler ise kısa vadeli bir borç olarak iskonto edilmelerine gerek olmamalarıdır.¹²⁶ Bu TMS 19'da şu şekilde ifade edilmektedir: "Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, çalışanların sundukları hizmete isabet eden dönemin sonundan itibaren oniki ay içinde tamamı ödenecek faydalardır."¹²⁷ Bu faydalar için aktüeryal hesaplamalar yapma ihtiyacı yoktur. Kısa vadeli sağlanan faydalar, cari dönemde veya cari dönemden sonraki on iki ay içinde nakden veya diğer(aynı, kar payı gibi) bir şekilde ödenebildiğinden cari dönemde nakden ödeme şartı bulunmamaktadır.

2.2.3.1. Kısa Vadeli Faydaların Kapsamı

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, şu şekilde ifade edilebilir:¹²⁸

- Maaşlar, ücretler ve sosyal sigorta yardımları: Bunlar, çalışanın hizmeti ile ilişkilendirilebilen ve oniki aydan önce ödenecek olan tutarlar olarak tanımlanmaktadır.
- Çalışanların hizmet sunduğu dönemi takip eden oniki ay içinde meydana gelmesi beklenen kısa süreli ücretli izinleri (ücretli yıllık ya da ücretli hastalık izni): Bu izinlerden, takip eden yılın sonuna kadar kullanılması söz konusu olan ücretli izinler,

¹²⁶ Remzi Örtten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, 6. baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2012, s.300.

¹²⁷ Gençoğlu, a.g.e., s.282.

¹²⁸ Karakaya, a.g.m., s.6.

sağlanan kısa vadeli faydalar içerisinde yer alacaktır. Bu izinler iskonto edilmemiş tutarları üzerinden kaydedilirler.

- Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde ödenecek kâr paylaşımı ve ikramiyeleri. Standart, kâr dağıtımını kâr paylaşımı olarak değil gider olarak kabul edilmesi gerektiğine vurgu yapmaktadır.
- Mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç veya ücretsiz indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler gibi.)

2.2.3.2. Kısa Vadeli Ücretli İzinler

İzin ücretleri ağırlıklı olarak çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalardandır. Bilindiği gibi çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içerisinde kullanılması beklenen ücretli izinler standarda göre çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar içerisinde yer almaktadır. Örneğin 2008 yılına ait ücretli izinler o yıl içerisinde kullanılabilirdi gibi bir sonraki yıla da aktarılabilir.¹²⁹ Standartta herhangi bir belirleme yapılmamış olmakla birlikte cari dönemden sonraki on iki ay içinde kullanılmayan izin ücretlerini çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar olarak nitelendirmek gerekir.

TMS 19'a göre, işletme, çalışanlarının ücretli izinlerinin kısa vadeli faydalarının beklenen maliyetini, ücretli izin hakkının birikmesi ve birikmemesi durumlarına göre finansal tablolarına yansıtır.¹³⁰ Biriken ücretli izinler finansal tablolarda yükümlülük olarak yer alırken, birikmeyen ücretli izinler için herhangi bir kayıt yapmaya gerek bulunmamaktadır. Biriken ücretli izinler, mevcut döneme ilişkin hakların kullanılmaması halinde geleceğe taşınan ve gelecek dönem içerisinde kullanılabilen izinlerdir.¹³¹ Biriken ücretli izinlere yıllık ücretli izinler örnek gösterilebilir. Bu izinler giydirilmiş olabileceği gibi, kazanılmamış/giydirilmemiş de olabilir.

¹²⁹ Karakaya, a.g.m., s.8.

¹³⁰ Süzük, s.9.

¹³¹ Süzük, s.9.

TMS 19'ün 13.maddesinde biriken ücretli izinler, çalışanların işten ayrılmaları halinde nakit ödeme hakkı sağlıyorsa giydirilmiş ücretli izinler, nakit ödeme hakkı sağlamıyorsa giydirilmemiş ücretli izinler olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla çalışanların ücretli izin haklarının giydirilmiş veya giydirilmemiş bir hak olması ilgili yükümlülüğün ölçüm şeklini etkilemektedir. Giydirilmemiş izin haklarının muhasebeleştirilmesinde, çalışanların işten ayrılma olasılıkları dikkate alınmaktadır. Çalışanlara karşı henüz “kazanılmamış biriken ücretli” izin yükümlülüğü olan işletme, ihtiyatlı davranarak bu yükümlülüğü finansal tablolarda tam açıklama gereğince göstermelidir.

Birikmeyen ücretli izinler, kullanılmadıkları durumlarda çalışan tarafından ileriye taşınmayan izinlerdir. Bu izinler genellikle, hastalık veya doğum izinleri gibi izinlerdir.¹³² Kullanılmadıkları zaman çalışanlara yeni bir hak sağlamadıkları gibi işletmeler için de yükümlülük doğurmazlar. Diğer bir deyişle, birikmeyen izin ücretlerine ilişkin haklar cari dönemde iznin kullanılmaması durumunda ortadan kalkmaktadır.¹³³ Kullanılmayan bu izinler için herhangi bir muhasebeleştirme işlemi yapılmaz.

2.2.3.3. Ücretler

Ücret kavramının kapsamının zaman içinde değişmesi ve genişlemesi sonucu, ücret kavramı yerine, “çalışan hakları” veya “çalışanlara sağlanan faydalar” kavramları kullanılmaya başlanmıştır.¹³⁴ Gerçekten TMS 19 çalışanlara sağlanan faydalar standardı, çalışanlara sağlanan menfaatlerle ilgili çok geniş bir çerçeve çizmiş olup, çalışanlara sağlanan her türlü menfaatin muhasebeleştirilmesi yolunu açmıştır.

“Ücretlerle ilgili tutarların nasıl muhasebeleştirileceği konusunda, standart, tahakkuk eden giderlerin borç, peşin ödenen giderlerin varlık olarak bilançoda gösterilmesini; halihazırda ödenmiş tutarların ise gider olarak

¹³² Süzük, s.10.

¹³³ Karakaya, a.g.m., s.17.

¹³⁴ Süzük, s.2

muhassebeleştirilmesini öngörmektedir.”¹³⁵ Diğer bir ifade ile tahakkuk edip de ödenmeyen faydalar işletmenin borcu olarak, avans biçiminde peşin ödenen faydalar ise işletmenin varlığı olarak alacak hakkı şeklinde muhassebeleştirilmektedir. Cari döneme ait ödenen faydalar ise cari dönem gideri olarak hesaplara yansıtılmaktadır. TMS 19’da öngörülen bilgiden yola çıkılarak bu açıklamanın Tek Düzen Muhasebe Sisteminin öngördüğünden farklı olmayan bir yaklaşımı ortaya koymakta olduğunu belirtebiliriz. Nitekim, tahakkuk etmiş bir net ücret, “Personele Borçlar” olarak alacaklı tarafa kaydedilir ve ödenene kadar bu şekilde takip edilir. Peşin ödenmiş tutardan kastın “verilen avanslar” olduğu sonucu çıkartılabilir. Elbette burada borç olarak ifade edilen ücret net ücrettir ve kesintiler kayıtlarda ayrı olarak gösterilecektir.

2.2.3.4. Kâr Paylaşımı ve İkramiye Planları

“Standart, kâr paylaşımına ve ikramiye dağıtımına ilişkin tahmini maliyetlerin muhassebeleştirilmesini öngörmektedir. Ancak bunun için bazı koşulların oluşması gerektiğinin altı çizilmektedir. Buna göre, işletme, bu ödemelere ilişkin yasal veya zımni kabulden doğan mevcut bir yükümlülüğün bulunması ve bu yükümlülüğün makul bir biçimde tahmin edilebilmesi durumunda kâr dağıtımı veya ikramiye ile ilgili tahmini maliyetleri finansal tablolarına yansıtmalıdır.”¹³⁶ Örneğin bir işletme pazar payını büyütme için pazarlama departmanı çalışanlarına, belirlenen hedefi yakalamaları halinde karın belli bir yüzdesini, kar payı olarak onlara ödeyeceğini taahhüt edebilir. Dolayısıyla çalışanların belirlenen hedefi yakalamaları halinde, işletmenin çalışanlara sağlanan fayda maliyeti artmış ve işletmenin karı azalmış olacaktır.

İşletme, yasal olarak ikramiye ödeme yükümlülüğü altında olmasa da ikramiye ödeme geleneği oluşturmuş olabilir. Bu durumda, zımni kabulden doğan bir yükümlülük altına girmiş olur.

¹³⁵ Süzük, s.8.

¹³⁶ Süzük, s.11.

İşletmenin, ikramiye ve kâr paylaşımı konularında tahminde bulunabilmesi için,

“(a) Planın resmi koşullarının, sağlanacak faydanın hesaplanmasına ilişkin bir formül içermesi;

(b) İşletmenin dağıtılacak tutarı finansal tabloların yayımlanması için yetki almadan önce belirlemiş olması veya

(c) Geçmiş uygulamaların, işletmenin zımni kabulden doğan yükümlülüklerine ilişkin açık bir kanıt sağlaması, gereklidir” (TMS 19 m.20). Standarda göre finansal tabloların gerçeği yansıtabilmesi için, çalışanlara sağlanacak ikramiye ve kar paylaşımı planlarının ölçülebilir olması ve ödenme olasılığının olması gerekir.

“Kâr dağıtımı ve ikramiye planlarına ilişkin yükümlülük, işletme sahipleri ile yapılan sözleşmeden değil, çalışanın hizmetinden kaynaklanır. Dolayısıyla, işletme, kâr dağıtımı ve ikramiye planlarının maliyetini net kârın dağıtılması işlemi olarak değil, gider olarak muhasebeleştirir” (TMS 19 m.21). Bu maddeye göre, tıpkı ücret öderken gider kaydı yapılması gibi düşünülmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Böylece, işletme çalışana hizmeti karşılığında bir ödeme yapmış olmaktadır. TMS 19’ a göre, çalışanların kar payına hak kazanması, çalışanların sunduğu hizmetle direkt ilişkili olduğundan, direkt gider yazılması gerekmektedir. Oysa mevzuatımıza göre, her kime olursa olsun dağıtılan kar tutarını, gider yazmak mümkün değildir.

2.2.3.5. Parasal Olmayan Faydalar

TMS 19’da parasal olmayan faydalar, sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler şeklinde örneklendirilmiştir (TMS 19 m.4).

“TMS 19 da, bu faydaları çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar kapsamında kabul etmektedir. Bu nedenle, anılan faydalar da basit olarak, gerçekleştikleri dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir.”¹³⁷ Ancak

¹³⁷ Süzük, s.12.

standart aynı olarak sağlanan bu tür faydaların değerinin bilinmemesi halinde, nasıl bir yöntemle değerlerinin tespit edileceğine ilişkin özel bir belirlemede bulunmamıştır. Genel olarak muhasebe standartları gerçeğe uygun değeri esas aldığından ve TMS 19 da gerçeğe uygun değerden bahsettiğinden, çalışanlara sağlanan bu aynı yardımları gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirmek gerekmektedir.

2.2.3.6. Kısa Vadeli Faydaların Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmesi, diğer faydaların muhasebeleştirilmesine göre daha basittir. Standart kısa vadeli faydalar için yükümlülük ve maliyetin ölçülmesinde aktüeryal hesaplamalara yer olmadığını belirtmektedir.¹³⁸ Dolayısıyla cari dönemde veya cari dönemi takip eden on iki ay içinde çalışanlara sağlanan faydaların cari dönem mali tablolarına, aktüeryal hesaplama yapılmadan aşağıdaki şekilde yansıtılması gerekmektedir:

“Verilen hizmet karşılığında ödenen kısa vadeli faydaların tutarı işletme için tahakkuk eden bir gider olup, borç kaydı ile muhasebeleştirilmektedir. Ancak;

- Ödenmiş olan tutarın ödenmesi gereken tutardan fazla olması durumunda (örneğin avans verilmesi gibi) fazla ödenen tutar ileride mahsup edilmek üzere bilançoda varlık olarak,
- Eğer söz konusu faydalar başka bir muhasebe standardı tarafından bir varlığın maliyetine eklenmesini işaret etmekte ise, bu takdirde fayda varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.”¹³⁹

Standartta göre, bir hesap dönemi boyunca çalışanın sunduğu hizmetlere karşılık gelen tutarlar, gider olarak muhasebeleştirilir. Ödenmiş tutarlar düşüldükten sonra kalan kısım ise (tahakkuk eden giderler) iskonto edilmeden yükümlülük olarak mali tablolarda gösterilir. Ödenen bedel, iskonto edilmemiş tutarın üzerindeyse, bu tutar (peşin ödenen gider) ileride

¹³⁸ Karakaya, a.g.m., s.10.

¹³⁹ Süzük, s.7.

mahsup edilecekse varlık olarak muhasebeleştirilir.¹⁴⁰ Ayrıca Standarda göre peşin ödenen giderlerin varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için gelecekte çalışanların hizmetlerine karşılık mahsup edilme olasılığının olması gerekir.

Standardın çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmesi yaklaşımı ile, tek düzen hesap planının çalışanların kısa vadeli maliyetlerini muhasebeleştirilmesi yaklaşımı arasında, kullanılan kavramların isimleri ile geleceğe taşınan ücretli izinlerin muhasebeleştirilmesinde bir farklılık bulunmaktadır. Tek düzen hesap planı uygulamasında üretim işletmelerinde gelecekte kullanılacak ücretli izinler üretimin maliyetine dahil edilerek muhasebeleştirilirken, üretim işletmeleri dışında kalan işletmelerde çalışanların geleceğe taşınan ücretli izinleri için bilançoda borç tahakkuk ettirilmemektedir. Oysa TMS 19'a göre tek düzen hesap planından farklı olarak, biriken ücretli izinlerin, giydirilmiş ücret veya giydirilmemiş ücret(personelin işten çıkma ihtimali dikkate alınarak) durumuna göre, bilançoda borç tahakkuk ettirilmektedir.

2.2.4. İşten Ayrılma Sonrası Sağlanan Faydalar

Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar, çalışmanın tamamlanmasından sonra ödenebilir olan faydaları ifade etmektedir. Çalışma dönemine ilişkin fayda planları, tanımlanmış fayda planları ve tanımlanmış katkı planları olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Bu ayrımın kesin olarak belirlenmesi bireysel emeklilik planlarına dahil olanlar ile yönetenlerin karşılıklı sorumluluklarının ve bu fonların muhasebe standartlarının belirlenmesi, ABD'de 1974 yılında yürürlüğe giren ERISA- Çalışanlara Emeklilik Gelirini Güvence Yasası sayesinde olmuştur.¹⁴¹

İşten ayrılma sonrası sağlanan faydaların temel özelliği, çalışma dönemi sona erdikten sonra(bu çalışanın sigortadan da emekli olmasını gerektirmez) ödenmesi ve bir defalık olabildiği gibi, dönemlere dağılıyor da olabilmesidir. Bunlar personelin belirli bir süre işletmede çalışmasının ve

¹⁴⁰ Gençoğlu, a.g.e., s.282.

¹⁴¹ Gençoğlu, a.g.e., s.284.

katkısının karşılığı olarak ödenirler ve işveren ile işçi arasında bir iş akdine dayandığı gibi bazı ülkelerde olduğu gibi yasal zorunlulukta(kıdem tazminatı gibi) veya işletmenin uygulamalarından kaynaklı zımni kabulden kaynaklanan bir hak da olabilir. Sebebi ne olursa olsun işçinin, içinde bulunulan dönemde veya önceki dönemlerde çalışması karşılığında işletmeden bir alacağı veya hakkı doğmaktadır. İş gören bu hakkını işletmeye yaptığı katkı veya sağladığı hizmetin bir karşılığı olarak alacaktır. Dolayısıyla işçi hizmet verdikçe, işverenin işçiye karşı yükümlülüğü doğmaktadır.¹⁴² İşletmeler bu yükümlülüklerini tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planları şeklinde tanımlayarak işten ayrılma sonrası fayda sağlayan planlar oluştururlar.

2.2.4.1. Tanımlanmış Katkı Planları

Tanımlanmış katkı planlarında çalışanlar, belirli bir süre prim ödeyerek emeklilik maaşını almayı hak etmektedir.¹⁴³ Bu primleri, işveren ödeyebileceği gibi, çalışanların katılımını da gerektirebilir. Tanımlanmış katkı planları, işletmenin ayrı bir işletmeye (fona) sabit katkılar ödediği ve fonun cari veya geçmiş dönemlerdeki çalışanlara sağlanan tüm faydaları ödeyecek yeterli varlıklara sahip olmaması durumunda, daha fazla katkı ödemesi konusunda herhangi bir kanun veya zımni kabulden doğan yükümlülüğe sahip olmadığı fayda planlarıdır.¹⁴⁴ İşletme, prim ödeyerek sorumluluktan kurtulmaktadır. Çalışma dönemi sonrasında çalışana sağlanacak faydanın tutarı, sigorta şirketine ödenen katkı tutarları ve bunlardan gelen yatırım gelirleri ile belirlenir.¹⁴⁵

¹⁴² Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.301.

¹⁴³ Gençoğlu, a.g.e., s.284.

¹⁴⁴ Sami Karacan ve Mustafa Savcı, “Türkiye Muhasebe Standartları-19 (TMS-19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı 22, 2011/2, s.137.

¹⁴⁵ Karacan ve Savcı, a.g.m., s.137.

2.2.4.1.1. Tanımlanmış Katkı Planlarının Kapsamı

Tanımlanmış katkı planlarında yükümlülüğü ödeme riski tamamen üçüncü bir tarafa yansıtılmış olduğu için bilançoda bu yük ile ilgili bir kalem bulunmaz. Bu yükü yansıtabilmek için işletme dışı organa ödenen tutarlar ödenildiği zaman, ödenilme bile borçlanıldığı zaman dönemin Gelir Tablosu'na yansıtılır.¹⁴⁶ İşten ayrılma sonrası sağlanacak faydaların gelecekteki maliyetleri için bilançoda herhangi bir yükümlülük yer almaz.

Tanımlanmış katkı planları, her bir katılımcının bireysel bir hesabının olduğu, elde edeceği faydanın yalnızca bu hesaba yapılan katkıya ve bu hesaba ilgili harcama, yatırım getirisi ile hak kayıplarına bağlı olduğu planlardır.

Tanımlanmış katkı planlarında işveren ve bazı durumlarda çalışanlar, her dönem belirli bir katkıyı emeklilik fonuna aktarır ve bu katkı genellikle çalışanın maaşına bağlı olarak belirlenir.¹⁴⁷ Dolayısıyla, katılımcının gelecekte yararlanacağı faydalar, fonun verimliliği ve yatırım kazançları ile birlikte işverenin, katılımcının veya her ikisinin ödediği katkı payları ile saptanır.

Tanımlanmış katkı planları, işletmenin veya çalışanların ayrı bir işletmeye veya fona yaptıkları katkılar dışında, çalışanların hizmeti ile ilgili olarak, fonun çalışanlara sağladığı faydaları ödemeye yeterli varlığının olmaması durumunda, işletmenin ek katkı payı ödemek konusunda herhangi bir yasal veya zımni doğan bir sorumluluğunun olmayacağı bir fayda planıdır. Dolayısıyla işletmenin sorumluluğu fona katkıda bulunmayı taahhüt ettiği miktarla sınırlı olacaktır. Aktüeryal risk ve yatırım riski çalışana aittir. Bir başka deyişle, fon emeklilik haklarını ödeyemez duruma gelirse, işletmenin bu konuda herhangi bir sorumluluğu olmayacaktır. Tanımlanmış katkı planlarında, emeklilik hakkı olarak ödenecek tutarlar, fona yapılan katkı ve bu katkı üzerinden kazanılan yatırım kazançlarından oluşmaktadır.¹⁴⁸ Bu

¹⁴⁶ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.302.

¹⁴⁷ Gençoğlu, a.g.e., s.287.

¹⁴⁸ Gençoğlu, a.g.e., s.286.

sistemde işten ayrılma sonrası dönemde, çalışanların muhatabı işveren değil, emeklilik şirketi veya fondur. İşverenin, bağlanacak aylığın veya ödenecek ikramiyenin miktarı konusunda herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

2.2.4.1.2. Tanımlanmış Katkı Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi

Tanımlanmış katkı paylarının muhasebeleştirilmesi aktüeryal hesaplamaları gerektirmemesi nedeniyle basit olmakla birlikte muhasebeleştirilmenin yöntemi TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre önem arz etmektedir. Örneğin Gelir Tablosu, ya Satış Maliyeti esasına veya Toplam Maliyet esasına göre düzenlenecektir. Eğer Satış Maliyeti esasına göre düzenlenmişse, çalışanlara sağlanan faydalar üretim, pazarlama satış-dağıtım, genel yönetim gibi fonksiyonlara dağıtılmakta ve dolayısıyla bir işletmenin toplam personel maliyeti görülebilir olmaktan çıkmaktadır. Gelir Tablosunda bu tür açıklayıcı bilgiler bulunmuyor ise dipnotlarda gösterilmesi gerekmektedir. Toplam Maliyet esasına göre düzenlenen Gelir Tablolarında ise bu giderler fonksiyonlara göre dağıtılmadan raporlandığından ek bir bilgiye ihtiyaç duyulmamaktadır.¹⁴⁹

Tanımlanmış katkı planlarının muhasebeleştirilmesi tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesine göre daha basittir. Çünkü tanımlanmış katkı planlarına ilişkin olarak kayıtlanacak olan gider, işletmenin bir dönem boyunca ödediği nakde eşittir ve gider olarak muhasebeleştirilir. Bir muhasebe dönemi boyunca işletmenin tanımlanmış katkı planına ilişkin olarak ödemesi gereken katkı payı işletme tarafından herhangi bir iskontoya tabi tutulmaksızın ödenmiş katkı payı düşüldükten sonra kalan tutar ise, yükümlülük olarak muhasebeleştirilecektir. Bilanço tarihinden önce ödenen katkı, ilgili hizmet için tanımlanan katkı payını geçiyorsa ve işletme bu tutarı ileride mahsup edebilecekse bilançoda varlık olarak muhasebeleştirir.¹⁵⁰

¹⁴⁹ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.305.

¹⁵⁰ Gençoğlu, a.g.e., 286.

Tanımlanmış katkı planlarına örnek olarak ülkemizdeki sosyal güvenlik sistemini örnek göstermek mümkündür. Sosyal güvenlik mevzuatına göre kimlerin sigorta kapsamına gireceği ve ödenecek katkı payları tutarları belirlenmiştir. Buna göre emeklilik maaşı için, işverenler ve çalışanlar her ay düzenli olarak belli bir oran dahilinde(işveren prim payı: %11, işçi prim payı:9) sosyal güvenlik sistemine prim ödemektedirler. Genel Sağlık Sigortası için ise, hem çalışılan dönem hem de çalışma sonrası dönem için(işveren prim payı:%7,5, işçi prim payı:%5) olarak ödenmektedir. Ödenen bu tutarlar cari dönemin gideri olarak gelir tablosunda yer almaktadırlar.

2.2.4.2. Tanımlanmış Fayda Planları

Tanımlanmış fayda planları ise en zor planlardır. Tanımlanmış fayda planlarında aktüeryal risk ile yatırım riski işletme üzerindedir. Çünkü bu planda işletmenin yükümlülüğü, sadece plana katkıda bulunduğu pay ile sınırlı değildir. İşletme, çalışma dönemi sonrasında çalışanlarına sağlamayı taahhüt ettiği tüm faydalara katlanmak zorundadır. Dolayısıyla, yalnızca katkı payı ödemekle sorumlu olmayan işletme, aynı zamanda, katkılarının getirisini ve hatta önceki uygulamaları nedeniyle işletme politikası haline gelmiş faydaları da garanti etmektedir. Örneğin, işletme, geçmiş yıllarda enflasyonun gelecek faydalar üzerinde yaratmış olduğu erozyonu engellemek için yaptığı düzeltmeleri, tüm çalışanları için uygulamak zorundadır.¹⁵¹ Diğer bir ifade ile işletme, çalışanlarına işten ayrılma sonrası dönemde sağlayacağı faydalarla ilgili olarak oluşacak aktüeryal kazanç ve kayıpların sorumluluğunu üstlenmektedir.

Tanımlanmış fayda planları, tanımlanmış katkı planları dışındaki çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır. Bu planlarda emeklilik hakkı olarak ödenecek tutarlar genelde çalışanların kazançlarına ve/veya hizmet sürelerine bağlı olan bir formüle dayanılarak hesaplanır. Tanımlanmış

¹⁵¹ Süzük, s.16.

Fayda planlarında işletmenin sorumluluğu fona katkıda bulunmayı taahhüt ettiği miktarla sınırlı değildir. Aktüeryal risk ve yatırım riski işletmeye aittir.¹⁵²

2.2.4.2.1.Tanımlanmış Fayda Planlarının Hesaplanmasında Kullanılan Bazı Kavramlar

Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğünün Bugünkü Değeri: İşten ayrılma sonrası fayda planlarının nihai maliyeti birçok değişkenden etkilenebilmektedir. İşletmenin, çalışanların işten ayrılma sonrası sağlanan fayda maliyetlerini tahmin edebilmesi için, çalışanların işten ayrılacakları tarihte alacakları son maaşları, personel işten ayrılma ve ölüm oranları, tıbbi maliyet eğilimleri ile plan varlıklarının yatırım getirileri gibi bir çok değişkenin bilinmesine ihtiyaç vardır. İşten ayrılma sonrası fayda planlarının nihai maliyeti belirsizdir ve bu belirsizlik uzun bir süre boyunca devam edebilmektedir. İşten ayrılma sonrası fayda sağlayan planların gerçeğe uygun bugünkü değerini saptayabilmek için bazı hesaplama yöntemlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Standart bu yöntemleri;

- “Bir aktüeryal değerlendirme yönteminin uygulanması,
- Faydanın hizmet süresine bağlanması,
- Aktüeryal varsayımlar yapılması, olarak saymıştır”(TMS 19 m.63)

Aktüeryal Değerleme Yöntemi: Tanımlanmış fayda planlarının maliyeti, çalışanların cari ve geçmiş dönemlerde sundukları hizmetler karşılığında, çalışma dönemi sonrasında hak ettikleri faydaların toplamı olarak ortaya çıkmakla birlikte, bu maliyetlerin(tanımlanmış fayda yükümlülüğü) bugünkü değerlerinin tespit edilerek cari dönem mali tablolarına aktarılması önem arz etmektedir. TMS 19, tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değeri ile cari hizmet maliyeti ve mümkün olması durumunda geçmiş hizmet maliyetini belirleyebilmek için öngörülen yükümlülük yönteminin kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Bu yöntemde

¹⁵² Gençoğlu, a.g.e., s.288.

çalışanların gerek geçmiş hizmet maliyetleri gerekse gelecekte oluşacak maliyetleri her bir hizmet yılına yansıtılmaktadır(TMS 19 m.64-65).

Faydanın Hizmet Dönemine Bağlanması: Tanımlanmış fayda yükümlülüğü ile cari hizmet maliyeti ve koşulların varlığı halinde geçmiş hizmet maliyetlerin bugünkü değerinin belirlenmesinde, işletme ilgili faydayı plan varlığının fayda formülüne göre hizmet süresine bağlamaktadır. Örneğin 20 yıl sonra faydaya hak kazanılacak bir planda, 20 yıl sonra çalışanın alacağı maaş tahmin edilerek, bu tutar belirlenen bir iskonto oranıyla her bir hizmet yılıyla ilişkilendirilerek her yılın hizmet maliyeti tespit edilmektedir. Ancak çalışanların gelecek dönemlerdeki hizmetlerinin katkısı, geçmiş dönem hizmet katkılarında daha fazla ise standart, fayda formülünden farklı bir formülün uygulanmasına olanak sağlamaktadır. Buna göre, çalışan hizmetinin plan kapsamında ilk fayda sağlamaya başladığı tarihten, çalışanın daha fazla hizmetinin, maaş artışları haricinde, önemli tutarda ek faydalara sebep olmayacağı tarihe kadar doğrusal hesaplanır. İşten ayrılma sonrası dönemde ödenmesi beklenen yükümlülük tutarı, esasen çalışanın ilk fayda sağlamaya başladığı tarihten, işten ayrılacağı tarihe kadar gelecek dönemlerde sağlayacağı faydalar ile direkt ilişkilidir (TMS 19 m.67-69).

Tek düzen hesap planında cari dönem kıdem tazminatı gideri muhasebeleştirilirken, cari yılın maaşı baz alınarak işlem yapılırken, TMS 19'a göre çalışanın işten ayrılacağı tarihte elde edeceği ücret baz alınarak, bir iskonto oranı ile raporlama dönemine getirilerek elde edilen tutar mali tablolara yansıtılmaktadır. Tek düzen hesap planına göre, sadece geçmiş hizmet dönemi baz alınarak muhasebeleştirme yapıldığı halde, TMS 19' a göre ise, henüz çalışmamış dönemlerin çalışan maliyetleri de hesaplama dahil edilmektedir.

Aktüeryal Varsayımlar: Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini tespit edebilmek için öngörülen yükümlülük yöntemi ile birlikte başka verilere daha ihtiyaç duyulmaktadır. Bu veriler geleceğe ilişkin tahminler olup, aktüeryal varsayımlar olarak tanımlanmaktadır. Aktüeryal varsayımlar, işten ayrılma sonrası sağlanacak faydaların nihai maliyetini belirleyecek en iyi

tahminlerdir. Bu varsayımları aşağıdaki şekilde ikiye ayırmak mümkündür(TMS 19 m.73):

- Mevcut ve eski çalışanların gelecekteki özelliklerine ilişkin demografik varsayımlar: Bunlar, çalışma sırası ve sonrasındaki ölümler, işten ayrılma, maluliyet ve erken emeklilik oranları, plan üyeleriyle onlara ekonomik olarak bağlı olan, faydaya hak kazanabileceklerin oranı ve tıbbi planlardaki talep oranları.
- Finansal varsayımlar: Çalışanların gelecekteki maaş ve fayda düzeyleri, iskonto oranı, tıbbi fayda maliyetleri ve plan varlıklarının beklenen yatırım getiri oranı.

Standart, aktüeryal varsayımların önyargısız ve karşılıklı uyum içinde olması gerektiğini belirtmektedir. Önyargısız olmayı, mantıksız veya aşırı muhafazakar olmama olarak tanımlarken, karşılıklı uyumu ise enflasyon oranları, maaş artış oranları, plan varlıklarının yatırım getiri oranları ve iskonto oranları gibi unsurlar arasındaki ekonomik ilişkileri yansıtma olarak belirtmektedir.

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin bulunmasında aktüeryal varsayımların en önemli unsurlarından bir tanesi olan 'iskonto oranı' kullanılmaktadır. Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri, raporlama dönemi sonundaki yüksek kaliteli kurumsal senetlerin piyasa getirileri baz alınarak bulunmaktadır. Tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin vadesi, bu uzun vadeli senetlerin vadeleri ile tutarlı olmalıdır. Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin bulunmasında işletmeye uygun derin piyasası olan kurumsal senetlerin bulunmaması halinde, devlet tahvillerinin piyasa getirileri dikkate alınacaktır. İskonto oranı paranın aktüeryal veya yatırım riskini değil, zaman değerini göstermektedir. İşletmeye kredi verenlerin işletmeye özgü belirledikleri kredi oranından da farklı bir orandır.

İskonto oranı, faydaya ilişkin yükümlüklerin tahmini ödeme zamanlarını yansıtır. İşletmeler uygulamada genellikle ilgili faydanın ödeneceği para birimini, zamanlamasını ve tutarını yansıtan tek bir ağırlıklı ortalama iskonto oranını kullanmak suretiyle hesaplama yaparlar. Bazı durumlarda tüm fayda

ödemelerinin tahmini vadeleriyle uyan yeterince uzun vadeli senetlerin olduğu derin bir piyasa olmayabilir. Bu gibi durumlarda, işletme cari piyasadaki daha kısa vadeli ödemeleri iskonto etmeye uygun oranları kullanır ve cari faiz oranlarını getiri eğrisi boyunca yayarak daha uzun vadeler için gereken iskonto oranlarını tahmin eder(TMS 19 m. 78-81).

Standart, faiz maliyetini dönemin başında belirlenen iskonto oranıyla, anılan dönem için tanımlanmış fayda yükümlülüğünün, yükümlülükteki önemli değişiklikleri de dikkate almak suretiyle hesaplanan bugünkü değerinin çarpımıyla hesaplar. Diğer bir anlatımla faiz maliyeti, ilgili faydaların ödenmesine bir dönem yaklaşılması nedeniyle, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde bir dönem boyunca meydana gelen artıştır(TMS 19 m.82).

İşten ayrılma sonrası sağlanan faydaların tespitinde, gelecekte öngörülen maaş artışları, raporlama dönemi sonu itibariyle planın koşullarında ortaya çıkan faydalar, tanımlanmış fayda planlarını gelecekte etkileyecek devlet faydalarının düzeyinde meydana gelen değişiklikler gibi aktüeryal değişkenler etkili olmaktadır. Gelecekteki maaş artışlarının tahmininde enflasyon, kıdem, terfi ve iş piyasasındaki arz ve talep gibi faktörler etkili olurken, tıbbi maliyetler ile ilgili varsayımlarda hem enflasyon hem de tıbbi hizmetlerin maliyetlerinde gelecekte öngörülen değişiklikler ile tıbbi faydalardan yararlanacak kişilerin yaşı, cinsi, sayısı ve coğrafi konum gibi faktörler belirleyici olmaktadır. İşletmeler tıbbi maliyetleri, ya kendi geçmiş tecrübelerinden yada sigorta şirketleri, tıbbi hizmet sağlayıcıları veya diğer kaynaklardan elde ettiği tarihi bilgiler ışığında tahmin ederler(TMS 19 m.83-90).

Aktüeryal Kazanç ve Zararlar: TMS 19, İşten ayrılma sonrası sağlanan fayda planlarının muhasebeleştirilmesinde aktüeryal hesaplamalara başvurmayı öngörmektedir. Buna göre tanımlanmış fayda planlarının bugünkü değerinin bulunmasında, maaş artış oranları, faiz oranları ve işten ayrılma oranları gibi faktörler en gerçekçi şekilde tahmin edilerek hesaplamalar yapılmaktadır. Ancak fayda planlarına ilişkin gelecekteki bazı verilerin belirsizliği, tahmin edilen değerler ile gerçekleşen değerler arasında

farkların oluşmasına neden olmaktadır. Oluşan bu farklar ise aktüeryal kazanç ve aktüeryal kayıp kavramlarını gündeme getirmektedir. Standardın 94.maddesinde aktüeryal kazanç ve zararlar, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerindeki artış veya azalışlardan veya ilgili plan varlıklarının bugünkü değerindeki artış veya azalışlardan meydana gelen fark olarak tanımlanmaktadır. Aşırı yüksek veya düşük personel devir hızı, erken emeklilik veya ölüm, enflasyon, tıbbi maliyetlerdeki artışlar, sosyal yardım artışları, iskonto oranındaki değişiklikler ile plan varlıklarının beklenen getirisiyle gerçekleşen getirisi arasındaki farklar, aktüeryal kazanç veya kayıplara örnek göstermek mümkündür.

Standart aktüeryal kazanç veya kayıpların muhasebeleştirilmesinde esnek bir yaklaşım sergilemektedir. Önceki raporlama dönemi sonu itibariyle muhasebeleştirilmemiş toplam net aktüeryal kazanç veya zararın bir kısmı koridor yöntemine göre muhasebeleştirilebilecektir. Buna göre işletme, aktüeryal kazanç veya zararı, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün anılan tarihteki bugünkü değerinin %10'u veya anılan tarihteki plan varlığının gerçeğe uygun değerinin %10'nundan büyük olanını aşması halinde, aşan kısım sınırlı kalmak üzere muhasebeleştirilecektir. Burada Standard, işletmeye işten ayrılma sonrası planları oluştururken, %10'luk bir yanılma payı vermektedir. Çünkü yıllar içerisinde pozitif veya negatif şekilde oluşan küçük aktüeryal farklar birbirlerini karşılayacaktır. Öte yandan standart muhasebeleştirmede %10'luk koridor yöntemini kesin kural olarak belirlememiştir. İsteyen işletmelere, aktüeryal kazanç veya kayıplarını oluşturdukları dönemde tamamını muhasebeleştirebilme olanağını da sağlamaktadır. Oluşan kazanç veya kayıp, kapsamlı gelir tablosuna yansıtılacaktır. Tek düzen hesap planımızda Aktüeryal Kazançlar veya Aktüeryal Kayıplar adlı hesaplar bulunmadığından, 649/659 hesaplarına Aktüeryal Kazançlar veya Aktüeryal Kayıplar alt hesapları eklenebilir.¹⁵³ Standart oluşan farkları, dönem gideri olarak muhasebeleştirmenin yanında, tanımlanmış fayda esaslı planların tamamı ile aktüeryal kazanç veya

¹⁵³ Örtten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.314.

kayıpların tamamına uygulanmak üzere, oluşacak kazanç ve kayıpları diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirme imkanı da tanınmıştır. Bu durumda Bilanço'da özkaynaklar altında '555 Aktüeryal Kazanç Kayıpları' isimli kaleme takip edilebilecektir. Bu hesap aktüeryal kazanç olduğunda alacak, aktüeryal kayıp olduğunda ise borç yazılacaktır.¹⁵⁴

Cari hizmet maliyeti: Çalışanların cari dönemde sunduğu hizmet karşılığında sağladıkları faydaların maliyeti olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak bu maliyet çalışanların ayrılacakları tarihte alacakları maaş üzerinden hesaplandığı için, uzun vadeli tahvillere uygulanan bir iskonto oranı ile bugüne getirilmesi gerekmektedir.

Faiz maliyeti: İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar, koşula bağlı faydalar (belli bir sürenin geçmesi) olduklarından, çalışanlar tarafından hemen elde edilmezler. Faydanın ödenmesine bir dönem yaklaşılması durumunda, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde bir dönem boyunca meydana gelen artıştır.

Geçmiş Hizmet Maliyeti: Standart geçmiş hizmet maliyetini, işten ayrılma sonrası sağlanan faydaların veya diğer uzun vadeli faydaların başlaması veya değişime uğraması nedeniyle cari dönemde sonuçlanan, çalışanların geçmiş dönemlerde sunduğu hizmetlerine ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişim olarak tanımlamıştır. Diğer bir deyişle geçmiş hizmet maliyeti, mevcut bir fayda planı kapsamında geçmiş hizmetlere ilişkin ödenecek faydalarda değişiklik yapılması durumunda veya faydaları geçmiş dönemlere ilişkilendiren yeni bir fayda planı oluşturulması durumunda ortaya çıkar. Yeni bir plandan dolayı, geçmiş hizmet maliyetinin ortaya çıkması durumunda, işletme ortaya çıkan tutarı, ilgili faydaya hak kazanılacak ortalama süreye kadar eşit tutarlı gider olarak muhasebeleştirir. Tanımlanmış fayda planlarında değişiklik yapılması sonucunda oluşan geçmiş hizmet maliyetleri ise, derhal değişikliğin gerçekleştiği dönemin mali tablolarına yansıtılır. Geçmiş hizmet maliyetleri pozitif olabileceği gibi negatif de olabilir. Pozitif geçmiş hizmet maliyeti

¹⁵⁴ Örtgen, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.314.

tanımlanmış fayda yükümlülüğünü artırırken, negatif geçmiş hizmet maliyeti tanımlanmış fayda yükümlülüğünü azaltmaktadır.

Standart, geçmiş hizmet maliyetlerine dahil edilmeyen unsurları da belirlemiştir. Buna göre, geçmiş dönemlere ilişkin varsayılan ile gerçekleşen maaş artışları arasındaki farklar, isteğe bağlı fayda artışlarının az yada fazla tahmin edilen tutarları, finansal tablolarda muhasebeleştirilmiş olan aktüeryal kazançlardan doğan fayda iyileştirmelerine ilişkin tahminler, çalışanların faydaya hak kazanmak için gereken yükümlülükleri yerine getirdiklerinde hak kazanılan fayda artışı (ki bu cari hizmet maliyetidir) ve gelecekteki hizmet için ödenecek faydayı azaltan değişikliklerin etkisi geçmiş hizmet maliyeti olarak kabul edilmemektedir(TMS 19 m.96-98).

2.2.4.2.2. Tanımlanmış Fayda Planlarının Kapsamı

İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalara örnek olarak, standardın 4/b bendinde, emeklilik maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık sigortası sayılmıştır. Standartta yer alan bu ifadelerden anlaşılacağı üzere, işten ayrılma sonrası sağlanan faydaların kapsamı oldukça geniştir. Emeklilik aylıkları ile emeklilikte sağlanan sağlık sigortaları ile yasalar gereği bağlanan malullük aylıkları, bireysel emeklilik hakları, çalışma sonrası sağlanan konut yardımları, aynı yardımlar gibi bir çok hakkı çalışanlara hak olarak sağlamak mümkündür. Burada yasalar, emek piyasasının koşulları, çalışanların örgütlülük durumu, firmaların kurumsal olup olmadıkları çalışanlara çalışma sonrası dönemde sağlanan faydaların düzeyini ve çeşitliliğini etkileyebilecektir. Standartta işten ayrılma sonrası sağlanan faydalara ilişkin olarak, işletmelerin açık yükümlülükleri dışında, zımni yükümlülüklerle de yer verilmiştir. Sağlanan bu faydaların tamamı, tanımlanmış katkı planları veya diğer uzun vadeli fayda planları içinde yer almıyorsa, tanımlanmış fayda planları içinde değerlendirmek gerekmektedir.

Tanımlanmış fayda planları, tanımlanmış katkı planlarından hem işletmenin sorumluluğu açısından, hem de sağlanan faydaların

muhasebeleştirilmesi açısından farklılık göstermektedir. Tanımlanmış fayda planlarında faydaların ödenmesi ile ilgili olarak sadece fonun finansal durumu yatırım performansı değil, işletmenin kendisi de sorumluluk altındadır. Bu yüzden işletme planla ilgili olarak ortaya çıkabilecek aktüeryal ve yatırım risklerini dikkate almalıdır. Bunun sonucunda, tanımlanmış fayda planlarına ilişkin gider sadece fona yapılacak katkılar değil, tanımlanmış fayda planına ilişkin riskleri de içermektedir.¹⁵⁵ Tanımlanmış fayda planları ile ilgili yükümlülük ve gider tutarlarının belirlenmesinde aktüeryal varsayımların yapılması gerekmektedir.¹⁵⁶ Bu varsayımlar; fayda planlarına ilişkin iskonto oranı, maaş artış oranı, işten ayrılma oranı, tıbbi maliyet oranları vb. faktörlerden oluşmaktadır.

2.2.4.2.3. Tanımlanmış Fayda Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi

Tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesinde bir dizi sorunla karşılaşılır. En temel problem, tanımlanmış faydaların, aktüeryal varsayımlara dayanılarak tahmin edilmesidir. Şirket, çalışanların şirkette ne kadar süre çalışacağını tahmin etmek zorundadır. Çünkü çalışanların, son ücretleri ve ne kadar çalışacakları, işten ayrılma sonrası sağlanacak fayda tutarını belirleyecektir. Bu tahminler, fona aktarılabilecek miktarın belirlenmesini sağlayacaktır.

Aktüeryal kazanç ve kayıpların ortaya çıkma olasılığı bulunması nedeniyle, bu planların maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi işlemi karmaşıktır. Bu tür fayda planları çalışanların ilgili hizmetleri yerine getirmelerinden uzunca bir süre sonra kapatılabileceğinden, bunlarla ilgili yükümlülükler iskonto edilmek suretiyle değerlemeye tabi tutulur.¹⁵⁷

Muhasebeleştirmede aşağıdaki sıra izlenir:

- Çalışanların cari veya önceki dönemlerde yerine getirmiş oldukları hizmete karşılık elde ettikleri getirinin güvenilir bir

¹⁵⁵ Gençoğlu, a.g.e., s.288.

¹⁵⁶ Gençoğlu, a.g.e., s.288.

¹⁵⁷ Gençoğlu, a.g.e., s.288.

şekilde tahmin edilmesi için aktüeryal teknikler kullanılır. Bu durum, işletmeler tarafından cari ve önceki dönemlerle ilişkilendirilebilir fayda tutarlarının belirlenmesi ve bu faydaların maliyetini etkileyebilecek demografik ve finansal değişkenler hakkında tahminler yapılmasını gerektirir.

- Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri ile cari hizmet maliyetinin belirlenebilmesi için, ilgili faydaların öngörülen yükümlülük yönteminin kullanılması suretiyle iskonto edilmesi,
- Plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi,
- Aktüeryal kazanç ve zararların toplam tutarları ile muhasebeleştirilmesi gereken kazanç ve kayıpların belirlenmesi
- Plana ilişkin herhangi bir yenilik veya değişiklik olması halinde, ortaya çıkan geçmiş hizmet maliyetlerinin belirlenmesi,
- Planın sona ermiş veya kapsamının daraltılmış olması halinde ortaya çıkan kazanç ve kayıpların belirlenmesi.

“Aktüeryal varsayımlar, çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydaların nihai maliyetini belirleyen değişkenlerle ilgili en iyi tahminlerdir. Aktüeryal varsayımların, ihtiyatsız ve aşırı derecede ihtiyatlı olmaması, tarafsız ve birbiriyle uyum içinde olması gerekir.”¹⁵⁸ Bu varsayımların sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için, işletmenin içinde yer aldığı sektörün örgütlü ve gelişmiş olması gerekir. Ayrıca hesaplamaların yapılabilmesi için sektöre ilişkin istatistikî verilere ulaşabiliyor olmak gerekmektedir.

“Aktüeryal hesaplamada kullanılacak iskonto oranı, yüksek kaliteli özel sektör tahvillerinin bilanço tarihindeki piyasa getirileri referans alınarak belirlenir. Bu tür tahvillerin derin bir piyasasının bulunmaması halinde, devlet tahvillerinin bilanço tarihindeki piyasa getirileri esas alınır.”¹⁵⁹ Tanımlanmış fayda planları kapsamında sağlanacak faydalar 12 ay içinde ödense dahi iskonto edilerek muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

¹⁵⁸ Raif Parlakkaya, “Yasal Mevzuat ve TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı ve Muhasebe Uygulaması”, **Selçuk Üniversitesi, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 13, Yıl 10, Sayı 19, 2010, s.283.

¹⁵⁹ Parlakkaya, a.g.m., s.283.

2.2.4.3. İşten Ayrılma Sonrası Fayda Planı Çeşitleri

TMS 19, işten ayrılma sonrası sağlanan fayda planlarını, planların içeriği açısından tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planları olarak tanımlarken, planların çeşitleri bakımından da çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planları, devlet planları ve sigorta edilen faydalar olarak üçe ayırmaktadır.

2.2.4.3.1. Çok Sayıda İşverenin Dahil Olduğu Fayda Planları

Bu fayda planlarında, işletmeler ortak bir fayda planı oluştururlar ve çalışan, hangi işyerine mensup olduğuna bakılmaksızın bu plandan faydalandırılır. Çalışanların hangi işletmede çalışıyor olduğu, ne işletmelerin yapacağı katkı miktarı ile ne de çalışanların elde edeceği fayda düzeyi ile ilişkilidir.¹⁶⁰ İşletmeler genellikle bunları, tanımlanmış fayda planlarıyla benzer şekilde muhasebeleştirirler. Çünkü çalışanlara karşı yükümlülük açısından katılımcıların aktüeryal ve yatırım riskleri bulunmaktadır. Ancak eğer planlara ilişkin yeterli bilgiye ulaşmak mümkün değilse, açıklama yapmak kaydıyla tanımlanmış katkı planı olarak muhasebeleştirilirler (TMS 19 m.29-30).

Çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planlarında, işletmeler, plan devam ettikçe ödemelerine devam etmek zorundadırlar. Diğer taraftan çalışanların kazanmış olduğu haklar, çalışanların hizmet sürelerine göre tespit edilir.

Çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planlarından nispeten farklılaşan plan türü grup idare planlarıdır. TMS 19 madde 33'e göre, "Grup idare planı, sadece yatırım amaçları açısından katılımcı işletmelerin varlıklarının aynı havuzda toplanması, yatırım yönetim ve idare giderlerinin azaltılması amacıyla her bir işverenin bireysel planlarının birleştirildiği, ancak bunun yanı sıra anılan işletmelerin kendi çalışanlarının bireysel faydaları

¹⁶⁰ Süzük, s.16.

açısından ilgili işletmelerin her birinin tek başına nazara alındığı planlardır.” Diğer bir deyişle ortak bir havuzda planlar birleştirilmekte ise de, her işletmenin çalışanın bireysel çalışma süresi ve aktüeryal hesaplamaları işletmeleri ayrı ayrı bağlar. Dolayısıyla işletmeler birbirlerinin aktüeryal veya yatırım risklerinden etkilenmemektedirler.

2.2.4.3.2. Devlet Planları

Devlet Planları, ulusal, yerel devlet yönetimleri veya sadece bu amaç için kurulmuş, sosyal güvenlik kurumu gibi bir organizasyon tarafından yürütülür.¹⁶¹ Raporlayan işletmenin plan üzerinde herhangi bir değişiklik yapma hakkı yoktur. İşletmeler tarafından oluşturulmakla beraber devlet tarafından desteklenen planlar “devlet planları” değildirler. Devlet planları da çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planları gibi muhasebeleştirilirler.

“Devlet planları da, devam ettikçe öde, şeklinde düzenlenir. Böylece, katkılar, aynı döneme denk gelen faydaları ödemeye yetecek belirli bir düzeyde tutulur ve cari dönem boyunca kazanılan gelecek dönemlere ilişkin faydalar gelecekte yapılan katkılar üzerinden ödenir”(TMS 19 m.38). Örneğin 2013 yılında emeklilere ödenen toplam ödeme tutarı baz alınarak, katkı tutarları belirlenmektedir. Dolayısıyla işletmenin bugün ödediği katkı tutarları bugünün emeklilerin finansmanında kullanılırken, bugünkü çalışanların gelecekte emekli olmaları halinde ise, emekli maaşları gelecekte çalışacak kişilerin maaşlarına göre ödenecek katkılardan karşılanmaktadır.

“İşletmenin yükümlülüğü yalnızca döneme isabet eden ödemeleri yerine getirmesi olup, işletmenin devlet planının üyelerini istihdam etmeyi durdurması durumunda, kendi çalışanlarınca ileriki yıllarda kazanılan faydaları ödeme yükümlülüğü de bulunmaz. Bu nedenle devlet planları genelde, tanımlanmış katkı planları olarak adlandırılır”(TMS 19 m. 38). Yani, işletmenin gelecek döneme ilişkin ödeme yapma zorunluluğu devlet planına dahil değildir.

¹⁶¹ Süzük, s.17.

2.2.4.3.3. Sigorta Edilen Faydalar

İşletme, çalışanlara sağlanacak faydayı sigorta ettirmiş olabilir. Böylece sigortanın karşılamadığı miktarı kendi karşılamak zorunda kalmayacağı durumlarda, söz konusu fayda tanımlanmış katkı planı gibi muhasebeleştirilir. Ancak çalışanlara sağlanacak faydaların vadesinde doğrudan işletme tarafından ödenmesi veya sigortacının çalışanlara sağlanacak faydaların tamamını ödememesi veya eksik ödemesi halinde işletme sorumlu tutulabiliyorsa bu planlar çalışanlara sağlanan fayda planı olarak nitelendirilir(TMS 19 m.39).

2.2.4.4. Fayda Planı Varlıkları

TMS 19 çerçevesinde işletmeler, işten ayrılma sonrası sağlanan fayda planlarını finanse etmek amacıyla plan varlıklarını oluştururlar. Bu varlıklar uzun vadeli emeklilik fonları tarafından elde tutulan varlıklar ile özellikli sigorta poliçelerinden oluşmaktadır. Standart, uzun vadeli emeklilik fonlarını, raporlayan işletmeyle herhangi ilişkisi olmayan, yalnızca çalışanlara sağlanan faydaları değerlendirmek veya fonlamak için kurulmuş olan işletmeler olarak tanımlamıştır. Özellikli sigorta poliçesini ise, raporlayan işletmenin ilişkili tarafı niteliğinde olmayan bir sigorta şirketi tarafından ihraç edilen ve tanımlanmış fayda planlarının ödenmesinde veya fonlanmasında kullanılan poliçe olarak tanımlamıştır. Dolayısıyla bir işletmenin plan varlıklarından bahsedebilmek için bu varlıkların ya bir emeklilik fonunun ihraç ettiği bir varlık olması gerekir yada özellikli bir sigorta poliçesi olması gerekmektedir. Bir emeklilik şirketine veya bir fona ödenen katkı paylarından oluşan bu varlıklar üzerinde çalışanlara sağlanan faydaların finansmanı dışında işletmenin tasarruf hakkı bulunmamaktadır. İşletmenin tasarruf hakkını kullanılabilmesi için çalışanlara karşı herhangi bir yükümlülüğünün kalmamış olması gerekir. Ayrıca standart, işletme iflas etse dahi ticari alacaklılarınca, plan varlıklarına haciz koyma

olanağının olmaması gerektiğini belirtmektedir. Standartın 102-104. maddelerinde plan varlıklarının gerçeğe uygun değerlerinin tespitine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Standart gerçeğe uygun değeri, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın alışı veya satışı yapılırken ortaya çıkan tutar olarak belirlemiştir. Piyasa fiyatının bulunmadığı durumlarda, ilgili plan varlığının gerçeğe uygun değeri tahmin edilir. Plan varlıklarından beklenen nakit akışları, vadeleri ve plan varlıklarına ilişkin risk ile iskonto oranları dikkate alınarak plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin tespiti yoluna gidilmektedir(TMS 19 m.102).

Diğer yandan Standart 104A,104B ve 104C maddelerinde, plan varlığı olmadığı halde plan varlıklarına benzeyen tazminatları açıklamıştır. Buna göre tazminatlar; tanımlanmış fayda yükümlülüğünün tamamı veya bir kısmının başka bir tarafça karşılanacağını neredeyse kesin olduğu durumlarda işletme tazminat hakkını ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirir. İşletme ilgili varlığı gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirir. Standart özellikli sigorta poliçesi niteliğinde olmayan ve ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilen tazminatı hakkını fayda yükümlülüğünün belirlenmesinde indirim olarak dikkate alınmasına izin vermemektedir. Son olarak Standart, plan varlıkların yatırım getirisini, plan varlıklar üzerinden elde edilen faiz, kar payı ve diğer gelirler ile plan varlıkların gerçekleşen veya gerçekleşmeyen kazanç ve zararların toplamından her tür vergisel ve yönetsel giderlerin düşülmesi ile ulaşılan tutar olarak tanımlamaktadır. İşletme, plan varlıkların beklenen getirisi ile gerçekleşen getirisi arasındaki farkı muhasebeleştirmelidir. Bu fark, %10 koridor sınırını aşan aktüeryal kazanç veya zararlara eklenmelidir.(TMS 19 m.105-107)

2.2.4.5. Fayda Planında Yapılan Azaltma ve Ödemler

İşletmeler, süreç içinde işletmenin menfaati doğrultusunda yeni politikalar oluşturarak, fayda planlarında köklü değişikliklere gidebilmektedir. Standart azaltmayı, işletmenin plan dahilindeki çalışan sayısında önemli bir azaltma yapmayı açıkça taahhüt etmesi durumunda veya işletmenin

tanımlanmış fayda planının koşullarını değiştirmesi ve böylece mevcut çalışanların gelecekteki hizmetlerinin önemli bir bölümünün ileride hiçbir faydaya hak kazandırmaması veya sadece daha küçük tutarda faydaya hak kazandıracak olması durumunda azaltmadan bahsedilebilecektir. İşletme azaltmaya gitmeden önce aktüeryal varsayımları ve plan varlıklarını da dikkate alarak, tanımlanmış fayda yükümlülüğünü yeniden tespit edecektir.

Ödeme ise tanımlanmış fayda planını kapsamındaki bir faydanın tümü veya bir kısmı açısından her türlü yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülükleri ortadan kaldıran bir işleme girişilmesi sonucunda meydana gelir. Plan katılımcılarına veya hak sahiplerine, bunların işten ayrılma sonrası sağlanan belirli faydaları elde etme haklarına karşılık toplu bir nakit ödeme yapılması buna örnek verilebilir. Fayda planlarında azaltma veya ödeme yapılması halinde, tanımlanmış fayda yükümlülüğü ve plan varlıklarının bugünkü değerinde bir değişiklik meydana gelecektir. Azaltmanın, çalışanların gelecekte verecekleri hizmete karşılık oluşacak faydaya etkisi olmaktadır. Dolayısıyla azaltmanın geçmiş hizmete ilişkin etkisi negatif geçmiş hizmet maliyetidir(TMS 19 m.109-115).

2.2.5. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar

Bu faydalar, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar ile işten ayrılma sonrası faydalar dışında kalan çalışan faydalarını kapsar. “İşten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planların belirlenmesindeki belirsizliğin olduğu kadar belirsizliğe tabi değildir”(TMS 19 m.127). Diğer uzun vadeli faydaların maliyeti, işten ayrılma sonrası fayda sağlayan planların maliyetine göre daha düşüktür. Diğer uzun vadeli faydalar kapsamında sağlanan faydalar, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar yanında, çalışanları teşvik edici nitelikte sağlanan ek faydalardır.

2.2.5.1. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydaların Kapsamı

TMS 19, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaları, emeklilik faydaları ile işten çıkarma tazminatları dışında kalan ve çalışanların işten ayrıldığı dönemi takip eden on iki aylık süreden sonra ödenebilir hale gelecek faydalar olarak tanımlamaktadır. Standart, bu faydalara örnek olarak aşağıdaki faydaları göstermektedir.¹⁶²

- Uzun süreli ücretli izinler veya görevler
- Jübile gibi uzun vadeli faydalar
- Uzun dönemli maluliyet faydaları
- Çalışanların kar payı, ikramiye ve her türlü ertelenmiş tazminatı, hizmet sundukları dönemi izleyen on iki ay ve sonrasındaki bir dönem içinde elde edebilecekleri durumlar.

2.2.5.2. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydaların Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

TMS 19, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların ölçme ve muhasebeleştirilmesinde tanımlanmış fayda planlarına uygulanan muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemlerinin kullanılacağını belirtmektedir. Ancak burada yapılacak hesaplama daha basittir. Buna göre, yerine getirilecek yükümlülüğün bilanço tarihindeki bugünkü değerinden plan varlıkların gerçeğe uygun değerinin çıkarılması sonucu bulunacak net değer muhasebeleştirilir. Bulunan net değer, başka bir standart tarafından bir varlık maliyetine eklenmesini gerektirmiyorsa gider olarak muhasebeleştirilir.¹⁶³ İşten ayrılma sonrası fayda sağlayan planlardan farklı olarak, aktüeryal kazanç ve kayıplar hemen muhasebeleştirilir ve koridor yöntemi uygulanmaz.

¹⁶² Süzük, s.34.

¹⁶³ Süzük, s.34.

2.2.6. İşten Çıkarma Tazminatları

Bu tazminatın diğer faydalardan ve tazminatlardan ayrılmasının nedeni, yükümlülük doğuran olayın; çalışanın hizmeti değil işten çıkarılması olmasıdır.

2.2.6.1. İşten Çıkarma Tazminatlarının Kapsamı

Bir işletme, işten çıkarma tazminatlarını sadece aşağıdakilerden birini taahhüt etmiş olduğu durumlarda borç ve gider olarak muhasebeleştirir:¹⁶⁴

- Bir çalışanın veya bir grup çalışanın işine normal emeklilik tarihlerinden önce son verilmesi
- Gönüllü olarak işten ayrılmayı teşvik amacıyla yapmış olduğu teklifte işten çıkarma tazminatı sağlaması

2.2.6.2. İşten Çıkarma Tazminatlarının Muhasebeleştirilmesi

“İşten çıkarma tazminatları işletmeye ekonomik olarak yarar sağlamaz ve derhal gider olarak muhasebeleştirilir” (TMS 19 m. 137). İşten çıkarma tazminatlarının muhasebeleştirilmesi durumunda, aynı zamanda, emeklilik faydalarında veya çalışana sağlanan diğer faydalar açısından da bir azaltma yapılır. İşten ayrılma tazminatları, bilanço tarihinden oniki ay sonraya tekabül ediyorsa, belirlenen iskonto oranıyla iskonto edilir. Çalışanlara gönüllü olarak işten ayrılmaları teklif edilmesi durumunda, işten çıkarma tazminatları teklifi kabul edecek çalışan sayısına göre ölçülür.¹⁶⁵ Örneğin bir işletme, 2012 yılında yaptığı bir plan çerçevesinde beş işçinin işine son verecek ise ve aynı yıl veya on iki ay içinde işten ayrılma tazminatlarını ödeyecek ise, işten ayrılma tazminatlarını 2012 mali tablolarına yansıtacaktır. İşten ayrılma tazminatlarını on iki ayı aşan bir dönemde ödeyecek ise bu

¹⁶⁴ Gençoğlu, a.g.e., s.306.

¹⁶⁵ Gençoğlu, a.g.e., s. 306.

durumda, işten ayrılma tutarını iskonto ederek 2012 mali tablolarına yansıtacaktır.

2.2.7. TMS 19'a Göre Finansal Durum Tablosu(Bilanço)nda Yer Alacak Hususlar

İşten ayrılma sonrasına fayda planlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak standardın 54.maddesinde bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre tanımlanmış fayda borcu olarak muhasebeleştirilmesi gereken tutar aşağıda yer alan tutarların net toplamıdır.

- Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün raporlama dönemi sonu itibariyle bugünkü değerine,
- Bir önceki dönem muhasebeleştirilmeyen aktüeryal kazançlar eklenir veya aktüeryal zararlar çıkarılır,
- Henüz muhasebeleştirilmeyen geçmiş hizmet maliyetleri düşülür,
- Plana ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesinde doğrudan kullanılacak plan varlıklarının raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değeri düşülür.

Bu şekilde bulunacak net tutar fayda planının yükümlülüğü olarak bilançonun pasifinde yer alacaktır. Öte yandan bulunacak net tutarın negatif çıkması da mümkündür. Standart, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün negatif çıkması durumunda izlenecek yöntemi de belirlemiştir. Buna göre 54.maddeye göre bulunan tutar ile muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kayıpların net bugünkü tutarları ile geçmiş hizmet maliyetleri ile plandan yapılan geri ödemeler ile veya plana gelecekte yapılacak katkılardaki azalışlar şeklinde ortaya çıkan ekonomik yararların bugünkü değerlerinin toplamı karşılaştırılır. Bu iki tutardan hangisi küçükse bilançoda o tutar gösterilecektir.

Öncelikle tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin belirlenmesinde, hiçbir plan varlığının gerçeğe uygun değerinin düşülmediği

brüt yükümlülük tutarı esas alınması gerekir. Bir işletme, tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değeri ile plan varlıklarının gerçeğe uygun değerini, finansal tablolara yansıtılmış tutarlar ile raporlama dönemi sonundaki tutarları arasında önemli ölçüde farklılık oluşmayacak şekilde düzenli sıklıkta tespit etmesi gerekmektedir.

TMS 19, işten ayrılma sonrasına ilişkin önemli nitelikteki tüm fayda yükümlülüklerinin ölçülmesinde yetkin bir aktüerin kullanımını zorunlu tutmamakla birlikte, bunu teşvik eder. İşletmeler, uygulamaya yönelik sebeplerden ötürü, yükümlülüklerle ilişkin ölçme işlemlerinin ayrıntılı bir şekilde yapılabilmesini teminen raporlama dönemi sonundan önce yetkin bir aktüer kullanabilir. Ancak, söz konusu ölçme işlemlerinin sonuçları, raporlama dönemi sonuna kadar olan dönemde ortaya çıkan önemli nitelikteki işlemler ve diğer önemli değişiklikler (piyasa fiyatlarındaki ve faiz oranlarındaki değişiklikleri içeren) çerçevesinde güncellenir(TMS 19 m. 56-57).

Öte yandan raporlama dönemini takip eden 12 ay içinde çalışanlara sağlanacak faydalar, iskontoya tabi tutulmadan bilançoda borç olarak gösterilmekte, avans niteliğinde fazla olarak yapılan ödemeler ise alacak olarak bilançoda yer alacaktır.

2.2.8. TMS 19'a Göre Gelir Tablosunda Yer Alacak Hususlar

Standardın 61.maddesinde, çalışanlara sağlanan faydalardan, kar/zarara yansıtılacak olanları belirtilmiştir. Çalışanlara sağlanan faydalar, diğer standartlar gereği, stoklar veya maddi duran varlıklar maliyetlerine eklenmesini gerektirmiyorsa, dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarılacaktır. Buna göre, aşağıda belirtilenler gelir tablosuna yansıtılacaktır:¹⁶⁶

- Cari hizmet maliyeti,

¹⁶⁶ Süzük, s.24.

- Faiz maliyeti ile plan varlıkları ve tazminat haklarından beklenen getiri,
- İşletmenin muhasebe politikalarının gerektirdiği aktüeryal kazanç ve zararlar,
- Geçmiş hizmet maliyeti,
- Herhangi bir azaltma veya ödemenin etkisi,
- Kar veya zarar olarak muhasebeleştirilmemiş olan ve tanımlanmış faydanın eksi çıkması nedeniyle daha düşük tutarın kullanılması sonucu ortaya çıkan fark.

Standart, işletmelere aktüeryal kazanç ve kayıplarını Diğer Kapsamlı Gelir de gösterme tercihini de sunmaktadır.

2.2.9. Mali Tabloların Açıklanması ve Dipnotlar

Bilindiği üzere mali tablolardan işletme yönetimi, ortaklar, potansiyel yatırımcılar ve devlet gibi kişiler, kurumlar yararlanmaktadırlar. Ancak ekonomik faaliyetlerin çeşitlenmesi ve ülkelerin sınırlarını aşan bir niteliğe kavuşması, mali tabloları daha karmaşık bir hale getirmiştir. Ülkelerin muhasebe sistemlerinin farklılığı da mali tabloları okuyup yorumlamayı zorlaştıran başka bir nedendir. Bugün mali tabloları okuyup yorumlama bile ihtisas gerektiren bir durumdur. Uluslar arası muhasebe standartları, ülkeler arasındaki ortak bir muhasebe dili oluşturma ihtiyacının bir sonucudur. Finansal tablolarda sunulan mali verilerin dışında, dipnotlarda mali verileri açıklayıcı bilgilere yer verilmesi de daha önemli hale gelmiştir. Bu çerçevede, TMS 19'da çalışanlara sağlanan faydaların finansal tablolarda nasıl sunulacağı ve açıklanacağına yer verilmiştir. Buna göre, çalışanlara sağlanan faydalarla ilgili olarak, Bilanço ve Gelir Tablosu'nda veya dipnotlarda özet olarak aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekmektedir.

“Standarttaki hükümler, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara ilişkin olarak özel açıklamalar yapılmasını gerektirmemektedir. Ancak, diğer standartların gerektirdiği durumlarda anılan konular hakkında da açıklama

yapılır. Örneğin, “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” Standardı üst düzey yöneticilere sağlanan faydaların; “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı ise çalışanlara sağlanan faydaların açıklanmasını gerekli kılmaktadır” (TMS 19 m. 23).

Bir işletme, tanımlanmış katkı planları için gider olarak muhasebeleştirdiği tutarı kamuoyuna açıklaması gerekir. “Bir işletme, kilit yönetici personeli için tanımlanmış katkı planlarına ödemiş olduğu katkıları “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” standardının gerekli kıldığı durumlarda açıklar” (TMS 19 m. 46-47).

Bilindiği gibi, Türkiye Muhasebe Standartları’nda önemlilik çerçevesinde mahsuplaştırılmaya izin verilmemektedir. Ancak standardın öngördüğü koşullar altında mahsuplaştırma kabul edilebilmektedir. Bu durumun dipnotlarda açıklanması zorunludur. “Bir işletme, bir planla ilgili bir varlığı başka bir planla ilgili borçla sadece ve sadece aşağıdaki koşullarda mahsuplaştırır:

(a) İşletmenin bir plandaki fazlalığı başka bir plandaki borcu ödemek için kullanabilmesine yönelik yasal bir hakkının olması ve

(b) İşletmenin yükümlülükleri net olarak ödeme veya bir plandaki fazlalık ile diğer plandaki yükümlülüğü aynı zamanda gerçekleştirme eğilimi olması” (TMS 19 m.116)

Karşılaştırma ve tam açıklama, Türkiye Muhasebe Standartlarının önemli kavramlarından biridir. Buna göre, paydaşların tam ve karşılaştırmalı bilgilere ulaşmaları sağlanmalıdır. TMS 19’a göre de zaman içerisinde planlarda olabilecek değişikliklerin açıklanması gerekmektedir.

“Bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının tanımlanmış fayda planlarının özelliklerini ve dönem boyunca anılan planlarda olacak değişikliklerin finansal etkilerini değerlendirmelerini sağlayacak bilgiyi kamuoyuna açıklamalıdır.” (TMS 19 m.120)

“Bir işletmenin birden fazla tanımlanmış fayda planına sahip olması durumunda, kamuoyuna yapılan açıklamaları en uygun grupta yapılarak veya her biri için ayrı ayrı yapılır. Grupları birbirlerinden aşağıdaki kriterler çerçevesinde ayırmak yararlı olabilir:

(a) *Planların coğrafi konumları, örneğin, yerli planların yabancı planlardan ayrılması veya*

(b) *Planların birbirinden önemli derecede farklar içeren risklere tabi olup olmadığı, örneğin, sabit maaşa dayalı tazminat planlarının, son maaşa dayalı tazminat planları ile emeklilik sonrası tıbbi fayda planlarından ayrıştırılması.*

Bir işletme kamuoyuna yapmış olduğu açıklamalarını gruplar bazında toplam olarak yaparsa, bu açıklamalar ağırlıklı ortalama veya nispeten dar aralıklı şekillerde olur” (TMS 19 m.122).

“TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı tarafından gerekli kılınmış olduğu durumlarda, aşağıdakiler hakkında da açıklama yapılır:

(a) *İşten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlarla ilişkili tarafla gerçekleştirilen işlemler ve*

(b) *Üst düzey yönetici personel için işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar” (TMS 19 m.124).*

“TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı tarafından gerekli kılınmış olduğu durumlarda, işletmenin işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan plan yükümlülüklerinden doğan koşullu borçlarına ilişkin olarak açıklama yapılır” (TMS 19 m.125).

Ayrıca, plan türlerinin genel bir tanımının yapılması; örneğin plan, sabit maaşa dayalı tazminat planı mı, son maaşa dayalı tazminat planı mı yoksa işten ayrılma sonrası fayda sağlayan tıbbi plan mı olduğu açıklanması gerekmektedir. Aktüeryal kazanç ve kayıplar ile ilgili işletmenin muhasebe politikası, kar/zarar olarak muhasebeleştirilen cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti, geçmiş hizmet maliyeti ile aktüeryal kazanç ve kayıplar, uygulanan iskonto oranı ile plan varlıklarının beklenen yatırım getirisinin açıklanması gerekmektedir.

Çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planlarından katkı planı olarak muhasebeleştirilenlerin, katkı planı olarak muhasebeleştirilmenin nedeninin açıklanması, yine çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planlarında diğer katılımcılardan kaynaklı bir riskin varlığı halinde de bu risklerin açıklanması gerekir. Ortak kontrol altında bulunan işletmeler,

tanımlanmış fayda planlarına ilişkin mali tablolarında, ortak kontrol altında bulunan bir plana dahil olduklarını ve ortak kontrol altında olmalarından doğan yükümlülüklerini açıklamaları gerekmektedir. Ortak kontrol altında bulunan işletmeler aynı zamanda ilişkili taraf konumunda olduklarından, bu hususun kamuoyuna açıklanması gerekir.

3.BÖLÜM: TMS 19 İLE ÇALIŞANLARLA İLGİLİ MEVCUT MEVZUATIN KARŞILAŞTIRILMASI

Finansal tabloların sadece var olan durumu yansıtması, bilgi kullanıcıları için yeterli değildir. Çoğu işletmenin çalışan haklarının kaydedilmesi ve raporlanmasında eski uygulamalara devam etmesi sebebiyle TMS 19 un yol göstericiliğinden yararlanmak zorunlu hale gelmiştir.

Ülkemizde kanunlar, muhasebeleştirme ve ölçme konusunda farklı değerlendirmeler yapılmaktadır. Örneğin kıdem tazminatı ya da ücretlerin hesaplanması ve ölçülmesinde iş hukukuna ait (İş Kanunu, Devlet Memurları Kanunu, Basın İş Kanunu, Sendikalar Kanunu, Sosyal Güvenlik Kanunu) kanunların yanı sıra vergi kanunlarının ve muhasebe ile ilgili düzenlemelerin ele alınması gerekmektedir. Çalışanlara sağlanan faydaları muhasebeleştirmede ve finansal raporlamada ise günümüze kadar süregelen tekdüzen muhasebe sisteminin ön planda olduğu görülmektedir. Ortak bir raporlama dili olarak finansal raporlama standartları, her biri ayrı kanuna dayalı çalışan hesaplarını ortak olarak görmüş ve “çalışan hakları” adı altında toplamıştır. Bunun yanı sıra, kurumlar, işten ayrılma sonrası faydaların kayıtlanması ve raporlanmasında yöneticilerin ve politikacıların baskısı ile karşılaşmakta bu da değerlendirmelerini etkilemektedir.

TMS 19’da çalışanların, işletmenin faaliyetlerinin yürümesi amacıyla sundukları hizmetler karşılığında, işletme tarafından sağlanan her türlü bedel çalışanlara sağlanan fayda olarak tanımlanmıştır.

Bu bölümde, birinci bölümde geniş olarak yer verdiğimiz iş hukuku ve vergi hukuku içerisinde yer alan çalışan hakları ve yükümlülükleri ile TMS 19’ da belirtilen çalışan haklarının birbiri ile ilişkisi ve çelişen

yönlerine kavramsal başlıklar altında ve zaman zaman örneklerle değinilecektir.

3.1. İşçi Kavramının Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi

İş Kanunu açısından değerlendirme yapılırken işçi kavramı kullanılmaktadır. Buna göre önceki bölümlerde de ifade edildiği gibi işçi, bir iş sözleşmesine dayanarak çalışan gerçek kişiye denmektedir. Kanun, çalışan haklarını ifade derken işçiye yönelik ifadeler kullanmakta diğer çalışanları bu haklar dışında tutarak diğer kanunlara yöneltmektedir. Örneğin, bir hizmet akdine dayanarak çalışan kaptan, zabıt ve tayfalara yönelik kanun Deniz İş Kanununu, gazeteciler ile ilgili durumlar için Basın İş Kanunu geçerlidir.¹⁶⁷ Çalışanlara sağlanan faydalar bağlamında Deniz İş Kanunu ve Basın İş Kanunu kapsamına giren çalışanların haklarını irdelemek mümkün olmakla birlikte, bu çalışmada İş Kanunu kapsamına giren çalışanlarla sınırlı kalınmıştır.

İşçinin, iş hukukunda yer alan borçları, iş görme borcu, sadakat borcu ve işverenin talimatlarına uyma borcudur.¹⁶⁸ Bunun yanında daha önce de belirtildiği gibi iş hukukuna göre işçinin ücret isteme, iş, alet ve malzeme verilmesini isteme, işyerinde koruyucu önlemler alınmasını isteme ve buluşuna karşılık ödül isteme hakları vardır.¹⁶⁹ İşçilerin, bu hakların yanında iş sağlığı ve güvenliğine ilişkin hakları vardır.

Sendikalar Kanunu'nda iş akdine dayanılarak çalışanlara işçi deneceği belirtilmiş ve bunun yanı sıra taşıma, yayın, ve adi şirket sözleşmelerine göre çalışanlar da işçi olarak kabul edilmiş ve işçi kavramı genişletilmiştir.¹⁷⁰ Sendikalar Kanunu'nun bu kapsam genişliği, TMS 19 Standardının kapsamına daha yakın görülmektedir.

¹⁶⁷ Sarper Süzek, *İş Hukuku*, 7. basım, İstanbul, Beta, 2011, s.122.

¹⁶⁸ Sümer, a.g.e., s.16.

¹⁶⁹ Andaç, a.g.e., S.37.

¹⁷⁰ Süzek, a.g.e., s.123.

İşçi ve memur kavramı ayrımı hem anayasal açıdan hem de kanunlar açısından günümüze kadar süregelmiştir. Anayasa ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre, memurlar, devlet, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerin genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini yerine getirmekle görevlendirilmiş, atamaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödemeleri ve diğer çalışma koşulları kanunla düzenlenen kişilerdir.¹⁷¹ Belirtmek gerekir ki, memur ve işçi ayrımı, TMS 19 açısından bir önem taşımamaktadır.

İşçi ile memur arasındaki fark, işe alınmanın bir idari işlem yani atama yoluyla mı yoksa sözleşme (iş akdi) ile mi yapıldığı ve çalışma koşullarının önceden tek taraflı olarak belirlenmiş değişmez bir statü ile mi yoksa pazarlıkla mı saptandığıdır. Memurlar kanunla belirlenmiş statülerini anlaşma ile değiştiremezken, işçiler değiştirme olanağına sahiptirler. İşçilere olduğu gibi memurlara da toplu görüşme yapma hakkı tanınmışken memurların grev ve lokavtla desteklenmiş bir toplu pazarlık hakkı yoktur. Memurlar, devamlı statüde işe alınırlar. Ancak disiplin cezası olması durumunda işten çıkartılabilirler.

Bunların dışında kanunumuzda bir başka ayırım da sözleşmeli personel adı altında yapılmıştır.

TMS 19 ise işçi, memur ya da sözleşmeli ayrımı yapmamış, tüm işgörenleri çalışan adı altında toplamıştır. Son dönemde ülkemizde de bu ayrımı ortadan kaldıracak çalışmalar yapılmaktadır. TMS 19'da, "*Bir çalışan işletmeye tam zamanlı, yarı zamanlı, sürekli, iş bazında veya geçici hizmet sağlayabilir. Bu Standart açısından, 'çalışanlar' ifadesi kapsamına yönetim kurulu üyeleri ve diğer yönetici personel de girer.*" İfadesi kullanılmıştır. Böylece yasalarımızda yapılan ayırımın TMS 19'da yeri olmadığı açıkça belirtilmiştir. Ancak, standart hükümlerinin bazılarının uygulanabilmesi için ülke kanunlarının göz ardı edilmemesi gerektiği açık ve tartışmalı bir konudur.

¹⁷¹ Süzek, a.g.e., s.125.

3.2. İşveren Kavramının Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi

TMS 19, çalışan haklarının “işveren” tarafından sağlandığını vurgulamış ve bu faydaların yasalar tarafından işverene yükümlülük olarak düzenlendiğini ifade etmiştir. İşveren tanımına rastlanmamış bu tanımlama ülke kanunlarına ve düzenlemelerine bırakılmıştır.

Bilindiği gibi İş Kanunu, işvereni, gerçek veya tüzel kişi ya da tüzel kişiliği olmayan bir kurum ya da kuruluş olabileceğini ifade etmiştir. Ayrıca iş sözleşmesinin işçiyi bağlaması kadar işvereni de bağladığını vurgulamıştır. İş Kanunu’nda olduğu gibi Basın İş Kanunu, Deniz İş Kanunu’nda da işveren bu tür işlerde işçi çalıştıranlar olarak ifade edilmiştir.¹⁷²

Hem standart hem kanunlar açısından bir çıkarım yapmak gerekirse; işveren; çalışan haklarının yerine getirilmesini sağlamakla ve gerekli kesintilerin yapılması ile yükümlü, bu hakların muhasebeleştirmesini ve finansal tablolarında yayımlanmasını sağlama zorunluluğu olan her alandaki tanımı iş hukukunun farklı kanunlarında tanımlanmış gerçek, tüzel kişi veya diğer kurum ve kuruluşlardır.

3.3. Ücret Kavramının Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi

Ücret iş hukuku ile ilgili yasalarda üç unsurdan oluşacak şekilde tanımlanmış ve vergi yasalarında da ücretin vergilendirilmesine değinilmiştir. İş yasalarına göre ücret, iş, işveren, işçi ve işçinin sağladığı hizmetler unsurlarından oluşur. TMS 19, daha önce de belirttiğimiz gibi bu kalemleri ayrıntılı olarak tanımlamamıştır. Ücret ile ilgili olarak sadece oniki ay içinde ödenebilir olmalarını ifade etmekte ve çalışan hizmetinin karşılığı olduğunu ifade etmektedir. Standart, ücret oluştuğunda (tahakkuk

¹⁷² Süzek, a.g.e., s. 132.

ettiğinde) borç olarak pasifte, peşin ödenen ücretin ise varlık olarak gösterilmesini, ödendiği anda da giderleştirilmesini öngörür.

Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri ücret, gelir vergisine tabidir. Dolayısıyla işveren, çalışandan, ücreti üzerinden gelir vergisini kesmek ve belgelendirmek şartıyla devlete çalışan adına vergiyi ödemek zorundadır. Tek düzen muhasebe açısından ödenecek vergi ve fonlar hesabına kaydedilen vergi, ödeme döneminde işveren tarafından ödenir. TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre, dönem içinde çalışandan yapılan kesinti, ertelenmiş vergi borcu olarak yine TDHP'ndaki gibi kaydedilecektir ve ödeme dönemi geldiğinde işletme tarafından ödenecektir.

Daha önce de belirtildiği gibi ücret iş veren için yükümlülük, çalışan için ise temel ve sözleşmeden doğan bir haktır. Ücret iş karşılığında , işveren veya üçüncü kişiler tarafından para ile ödenir.¹⁷³

Standart, ülke kanunları çerçevesinde kayıt ve düzenleme yapmayı öngörür ve bu sebeple, Kanunlarda yapılan tanımlamalar ve sınırlar geçerlidir. 4857 sayılı İş Kanununda belirtildiği gibi “*Ücret, kural olarak, Türk parası ile işyerinde veya özel olarak açılan bir banka hesabına ödenir. Ücret yabancı para olarak kararlaştırılmış ise ödeme günündeki rayice göre Türk parası ile ödenebilir.*” Uygulamada, muhasebeleştirme ve raporlama kuralına göre de kayıt Türk parasına göre yapılır. Ancak TMS 19 ödeme birimi konusuna bir açıklık getirmemiştir.

3.4. İzinlerin Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi

Anayasal temele dayanan, çalışanların izin hakkı konusu, iş yasaları çerçevesinde sınırlandırılıp genişletilebilir. Çalışanların dinlenme hakları, sağlıklı ve verimli çalışmaları öngörülmüştür. İzinlerin hak olarak gözetilmesi, bu şekilde hem işverenleri hem çalışanları korumayı sağlamış olur. İzinlerin hem çalışanlara hem topluma olan etkileri ile birlikte topluma

¹⁷³ Sümer, a.g.e., s.38.

olan etkisi finansal tablolara yansımalarını ve izinlerin finansal durum ve sonuçlarının paydaşlara açıklanmasını gerektirmiştir.

İzinlerin yasalarla tespit edildiğini belirtsek de TMS 19'da birtakım ayrıntılar dile getirilmiştir ve bu ne vergi yasalarında ne de iş yasalarında yer almaktadır. Örneğin, biriken ücretli izin ve birikmeyen ücretli izin kavramları her ne kadar içerik olarak uygulansa da kavramsal olarak yalnızca sözkonusu standartta karşılaşılan terimlerdir.

İkinci bölümde standart maddesi içinde açıklaması verilen biriken ücretli izinler de giydirilmiş ve giydirilmemiş izinler olarak ikiye ayrılmaktadır. Giydirilmiş ücretli izinlerde çalışan eğer işten ayrılırsa, kullanmadığı izinlerin karşılığını parasal olarak alabilir. Giydirilmemiş ücretli izinlerde ise çalışan, işten ayrılırsa dahi kullanmadığı izinlerin karşılığını para olarak alamaz.

İş Kanunu'nda, *"işveren, yıllık ücretli izin kullanan her işçiye, yıllık izin dönemine ilişkin ücretini, ilgili işçinin izne başlamasından önce peşin olarak ödemek veya avans olarak vermek zorundadır."* Açıklaması yer alır. Buna göre işverene, çalışanın biriken ya da birikmeyen, giydirilmiş ya da değil tüm izinleriyle ilgili olarak bir yükümlülük doğar. Dolayısıyla, işveren bu borcu, finansal tablolarında göstermek zorundadır.

Her bilanço tarihi geldiğinde işletme, birikmiş izinlerin kullanılmayan kısımlarından ileriye aktarılanları tahmini maliyet olarak kaydeder ve finansal tablolarına yansıtır.

Standart dışında, muhasebe mevzuatında ve diğer yasalarda karşılaşılmamış bir diğer durum da, işletmenin sözleşme çerçevesinde ilk izinden ya da son izinden başlayarak kullanılmayan izinleri kaydetmesiyle ilgili bulunacağı tercihle ilgilidir. TMS 19, işletmenin aldığı karara göre, çalışan ücretli izinleriyle ilgili olarak son giren ilk çıkar ya da ilk giren ilk çıkar yöntemlerinden birini tercih ederek kayıt yapabileceğini öngörür.

İş Kanunu'na göre, çalışan hak kazanıp da kullanmadığı yıllık iznine ait ücretini iş akdi sona ererse isteyebilir. Çalışan işe devam ettiği sürece

izne karşılık gelen ücreti talep edemez.¹⁷⁴ Bu konuda çalışana alacak hakkı doğmadığından çalışanın işe devam ettiği sürece kullanmadığı izinlerin kullanmayacağı kısmının ücretine yönelik bir kayıt yapılamayacağı sonucu çıkartılabilir. Maliyeti tahmin edilen izin ücreti, çalışanın kullanacağı tahmin edilen ve iş akdinin izin verdiği izinler üzerinden hesaplanır. Dolayısıyla, işletme, izin hakkının ileriye taşınmasıyla ilgili hangi kararı benimsemişse buna göre LİFO ya da FİFO çerçevesinde kayıt yapılır ve finansal tablolarda gösterilir.

İşverenin gerçekleşmeden maliyet tahmininde bulunmayacağı ve herhangi bir kayıt yapmayacağı izinler ise birikmeyen (hastalık ve doğum izni gibi) ücretli izinlerdir. Bunun sebebi ise çalışanın hizmet faydasından bağımsız olan izinler olmalarıdır.

Hastalık izninin ne zaman kısa vadeli ne zaman uzun vadeli olacağına dair aşağıda iki örnek verilmiştir:

“Bir işletmenin çalışanlarının her biri, her yıl beş iş günü hastalık izni alma hakkına sahiptir. Kullanılmayan hastalık izinleri bir takvim yılı ileri taşınabilir. Bu durumda, hastalık izni personele sağlanan kısa vadeli bir faydadır; ücretli izin, ilgili personel hizmet verdiği dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde oluşacaktır.”¹⁷⁵

Bu iznin uzun vadeli faydaya nasıl dönüşeceğine dair örnek is şu şekilde verilmiştir:

“Koşullar 5.örnektekilerle aynıdır. Ancak, bu örnekte, kullanılmayan hastalık izni üç takvim yılı taşınabilmektedir. Birçok personelin 10 günden fazla kullanılmayan hastalık izni bulunmaktadır. Bu durumda, hastalık izni, ücretli hastalık izninin, ilgili personelin hizmet verdiği dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamen gerçekleşmesi beklenmediği için, çalışanlara sağlanan kısa

¹⁷⁴ Süzek, a.g.e., s.784.

¹⁷⁵ IFRS Vakfı, IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 28: Çalışanlara Sağlanan Faydalar, 2009, (Erişim) <http://www.ifrs.org/Documents/modul28.pdf>, 8 Şubat 2013, s.8.

vadeli olmayan bir faydadır. Hastalık izni, çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalar kapsamında muhasebeleştirilecektir.”¹⁷⁶

İş Hukuku'na ait kanunlar biriken birikmeyen gibi ayrıma gitmemiş de olsa, halihazırda iş sözleşmeleri ile izinlerin birikip birikmemesine yönelik maddeler yer alabilmektedir.

3.5. Özendirici Ücret Eklerinin Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi

Ücrete ek olarak bazı işletmeler, özendirici ücret planları düzenler. Bunlar hedeflenen çalışan verimliliğini artırır. Bu planlar, ikramiyeler ve kâr paylaşımları şeklinde olabilmektedir. Bu planların iş tatminini ve işe bağlılığı artıracağı öngörülebilir. Kâr paylaşımından kasıt, işletmedeki kazancın, önemli bir ortaklık hakkı sağlamamak kaydıyla bir kısmının çalışanlarla paylaşılmasıdır. Çalışanlarla kâr paylaşımı, hissedar kâr paylaşımı olarak değerlendirilemez ve muhasebe kaydı ortaklara kâr dağıtımı olarak yapılmaz, TMS 19'a göre, gider olarak muhasebeleştirilir. Çünkü çalışan burada ne bir ortak ne de ticari ilişki içinde olunan bir kişidir; burada sadece çalışana teşvik amacı güdüdür ve ödeme bir ücret ekidir.

“İkramiye, işverenin işçilere, yaptıkları işten duyduğu memnuniyeti veya işçi-işveren bağlılığını belirtmek için ya da bazı özel vesileler (yılbaşı, bayram, işyerinin kuruluş yıldönümü, evlenme, doğum gibi) nedeniyle verdiği ek bir ücrettir.”¹⁷⁷ Burada iş hukuku açısından yasal ve işletmenin özel vesileler sebebiyle kendiliğinden kabul ettiği bir ödemeden söz edilmektedir. Çalışanın hangi sebeplerle ve hangi dönemlerde ikramiyeye hak kazanacağı işveren tek başına karar verebileceği gibi iş sözleşmesi ve toplu iş sözleşmeleri ile belirlenebilir.¹⁷⁸ Bu tür teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarında yayımlanması konusu TMS 19

¹⁷⁶ IFRS Vakfı; Modül 28, s.8.

¹⁷⁷ Süzek, a.g.e., s.312.

¹⁷⁸ Öner Eyrenci, Savaş Taşkent ve Devrim Ulucan, **Bireysel İş Hukuku**, 3.baskı, Legal Yayıncılık, 2006, s.127.

için de önem teşkil etmiş ve ayrı bir standart maddesi olarak yer almıştır. TMS 19 da ikramiyelerin ve kâr paylaşımlarının tahmini maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için bu kabullerin gerekliliğini vurgulamaktadır. Diğer taraftan bu maliyetlerin finansal ve sayısal karşılıklarının bulunabilmesi için makul şekilde tahmin edilmesi gerektiğini öngörmektedir.¹⁷⁹

İş hukukunda değinilen ancak TMS 19'da ayrı bir madde olarak rastlamadığımız bir konu ise primlerdir. *“Prim, işçinin üstün bir çaba göstererek, nitelik ve nicelik açısından başarılı bir şekilde yapmış olduğu işin karşılığı olarak, ödüllendirilmesi amacıyla özendirilmeye yönelik ödenen ek bir ücrettir.”*¹⁸⁰ Primler, ücret ekleridir ve çalışanın başarılı bir hizmetinin karşılığıdır. İkramiyeler ise genel bir memnuniyet karşılığı ya da özel vesilelerle ödenir. Bu farka rağmen, TMS 19'da bu farklarla ilgili ayrıntılı bir açıklama yapılmamış olmasına rağmen ücret eki olarak tahmin edilmeli, muhasebeleştirilmeli ve finansal tablolarda gösterilmelidir. Prime benzer bir diğer ödeme İş Hukuku'nda komisyon ücreti olarak yer alır.

Bu ödemeler, TMS 19'a göre, kısa dönem ödemelerdir ve hizmeti izleyen ilk oniki ay içinde ödenmesi gereklidir.

3.6. Parasal Olmayan Faydaların Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi

Kurumlar, çalışanların iş ortamını iyileştirmek, motivasyonlarını, işe bağlılığı artırmak amacıyla ücret ve ücret ekleri dışında da faydalar sağlar. Bunlar, lojman, servis, gıda yardımı gibi parasal olmayan faydalar olabilir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre *“.... çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınları ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen...”* ifadesi ile ücret tanımlanmıştır. Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu'na göre, parasal olmayan faydaların para ile ölçülebilen kısımları da ücret olarak görülecektir. Bu faydaların bir kısmı ve belli bir haddin altında kalanlar

¹⁷⁹ Geniş bilgi için bakınız, bu tez, 2. Bölüm.

¹⁸⁰ Süzek, a.g.e., s.311.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre istisna olarak görülür. Bu istisna ise çalışandan kesilmesi gereken vergi ile ilgilidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, çalışanlara sağlanan aynı (parasal olmayan) yardımlar, işletme tarafından çalışanlara kullandırılan karşılıksız hizmet olarak görülmektedir. Ancak Maliye Bakanlığı'nın 9 Seri No'lu Tebliği'ne göre, aşağıdaki aynı yardımlar KDV'ye tâbi değildir:

- Personele iş yerinde verilen yemek,
- Personele sağlanan konut ve yakacak
- Personel toplu servisi
- Demirbaş olarak verilen giyim vs.

Damga vergisi Kanunu'na göre ise parasal olmayan yardımlar ücrettir ve damga vergisine tâbidir.

Türkiye Muhasebe Standartları, muhasebeleştirme ve finansal tablolarda ve eklerinde gösterimle ilgilidir. Bu durumda ülkede geçerli gelir vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi gibi vergi kanunları, her ülkede verginin farklı hesaplanmasını sağlar. Ancak bu, temelde standardın sunum esaslarından ayrılmış olduğu anlamına gelmez. TMS 12 Gelir Vergisi Standardı ile ilgili maddeler saklı kalmak kaydıyla, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına göre, bu parasal olmayan faydalar, kısa vadeli faydalardır ve olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir ve sunulur.

Burada ifade parasal olmayan faydalar, TMS 19'a göre emeklilik sonrası da sağlanmaya devam edebilir. Örneğin işveren emekliler için lojman desteği sağlıyor olabilir.

3.7. İşten Çıkarma Tazminatının Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi

Ülkemiz iş Hukuku'nda, işten çıkarma, ya da emeklilik dolmadan işten ayrılma "fesih" kavramı ile açıklanmaktadır. İş sözleşmesinin, taraflardan biri tarafından sona erdirilmesi ile açıklanmıştır. İş Kanunu'na

göre, işletme geçersiz bir sebeple iş sözleşmesini feshetmiş ve çalışan da kanunda öngörülen yollardan biriyle itirazda bulunmuşsa ve işveren de herhangi bir geçerli sebep gösterememişse işveren çalışana bir ay içinde işe başlatmak zorundadır. Eğer başlatmıyorsa, tazminat olarak en az dört ve en fazla sekiz aylık ücreti tutarında tazminat ödemekle yükümlüdür.¹⁸¹ Burada bahsedilen ise bir kıdem tazminatı değildir.

TMS 19'da işten çıkarma tazminatı iki şarta bağlanmıştır: Çalışan ya normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile işten çıkartılacak ya da çalışan gönüllü olarak, söz konusu faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar verecektir. TMS 19'a göre işten çıkarma tazminatı, çalışanın hizmetinden değil, işten çıkarılmasından kaynaklanmaktadır. Bu sebeple TMS 19'a göre, işten çıkarma tazminatları, işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamamaları nedeniyle gerçekleştikleri anda kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilir.

3.8. Kıdem Tazminatı Kavramının Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi

Kıdem tazminatı farklı alanlar açısından aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır:

İnsan kaynakları yönetimi açısından işçileri işyerine bağlamak amacıyla yapılan ödemelerdir.

Vergi hukuku bakımından kıdem tazminatı, işten çıkarma tazminatının karşılığı olarak görülmektedir.

Borçlar hukuku açısından kıdem tazminatı, gerçek bir tazminattır. Ayrıca çalışan olabilmek için gerekli olan sözleşme ifadesi borçlar hukukunun konusunu oluşturur.

Sosyal güvenlik hukuku açısından çalışanların işverenden elde ettiği sosyal bir güvencedir. Yine işçinin çalışmamasının ona olan zararı karşılığı olarak da sosyal güvenlik hukuku kapsamındadır denebilir.

¹⁸¹ Sümer, a.g.e., s.101.

4857 sayılı İş Kanunu, daha önce yürürlükte olan 1475 sayılı İş Kanununun maddelerini yürürlükten kaldırırken, kıdem tazminat konusunda bir değişikliğe gitmemiştir. Kanuna göre, kendi isteği ile işten ayrılan işçinin kıdem tazminatına hak kazanamaz. Ancak, emekliliğe ilişkin bazı hallerde bu mümkün hale getirilmiştir.¹⁸² “4447 sayılı Kanunla eklenen hükümlerle, emekliliğe ilişkin yaş dışındaki diğer koşullar gerçekleştiğinde kendi isteği ile işten ayrılan işçi, emekli olmasa da kıdem tazminatına hak kazanacaktır. Bu hakkın kazanılabilmesi için ilk işyerinden ayrılıyor olması ve aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir :

- Sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlamak,
- Her iki şartın yerine getirildiğini SGK'dan alınacak belge ile kanıtlamak ve
- Söz konusu belgeyi işverene sunarak yazılı kıdem tazminatı talebiyle işten ayrılmak gerekmektedir.”¹⁸³

Kıdem tazminatı miktarının hesaplanmasında devamlılık arz etmeyen arazi nitelikteki ödemeler göz önünde tutulmamaktadır.¹⁸⁴

Diğer faydalardan farklı olarak uzun vadeli faydalar, belirli bir birikim sonucu belirsiz bir dönemde ödenmesi gereken faydalar olmaktadır. Bu sebeple kurumların, kıdem tazminatı ile gelecek dönemde ödeyecekleri tutarları doğru tahmin edebilmeleri ve belirsizlikleri ortadan kaldırebilmeleri gerekmektedir. Bu sayede, doğru muhasebeleştirme ile dönem karını ya da zararını bir döneme yüklemekten uzaklaşmış ve finansal tabloların doğru ve açıklayıcı olma özelliğini sağlamış olacaktırlar. Diğer taraftan da işyerleri, bir çalışanın işten ayrılması ile karşılaşacağı toplu bir ödemedeki kaynaklanacak beklenmedik zarardan kaçınabilmiş olacaktır.

Kıdem tazminatı, işveren açısından gider, çalışan açısından ise bir gelirdir. Gelir olması sebebiyle normal şartlarda gelir ve damga vergisinin konusudur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesine göre, İş Kanunu'na

¹⁸² İş Kanunu'nun 14/1. maddesinin 4. bendi ile aynı maddeye 1999 yılında 4447 sayılı Kanunla eklenen bir hüküm ile

¹⁸³ Karacan ve Savcı, a.g.m., s.130.

¹⁸⁴ Karacan ve Savcı, a.g.m., s.133.

tabi kıdem tazminatı tutarının tamamı vergiden istisna tutulmuştur. Ancak burada istisna tutulan işçinin geliridir. Dolayısıyla işçinin tazminatından işveren tarafından herhangi bir gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır. Kıdem tazminatının İş Kanunu'na göre zaten bir tavan sınırı olduğu için gelir vergisi kanununda herhangi bir üst sınır belirlenmemiştir. Gelir vergisi Kanunu'nda yer alan hükme göre “ *hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz*” ibaresi yer almaktadır(GV. m.25/7). İşçi açısından gelir vergisinden istisna tutulan bu ödeme, işveren açısından bir giderdir ve ödendiği dönemde gider olarak sayılır. Diğer bir ifadeyle, işveren açısından kıdem tazminatı ödendiği dönemde vergisel açıdan kabul edilebilir bir gider olmaktadır. İşçi açısından kıdem tazminatı her ne kadar vergi kesintisinden istisna olsa da, işveren açısından yazılan gider, vergiden düşülebilen bir gider olmaktadır. Ancak kıdem tazminatı, muhasebe standartları gereğince dönemsel olarak karşılık ayrılan bir giderdir. Bu sebeple karşılık yazıldığı dönemlerde bu gider vergisel açıdan gider kabul edilmez ve matraha eklenir.

Bu noktada TMS 12 No'lu standarda da vurgu yapmak gerekecektir. Bu standarda göre, ortaya çıkma zamanı, vergi kanunlarınca öngörülen zamandan farklı olan gelir ya da giderler mali kâr hesaplanmasında farklılığa yol açar. Kıdem tazminatı karşılığının ayrıldığı dönemdeki muhasebe kârı vergi kârından düşük olur. Kıdem tazminatının ödendiği zaman ise fark ortadan kalkar.¹⁸⁵ Önceki dönemde indirimi kabul edilmeyen giderler, matraha ilave edildiğinden mali kâr yüksek çıkmakta, ödeme yapıldığında vergi yasalarınca indirilebilir duruma geldiğinde matrahtan düşülmektedir. Geçici farklar buna göre, iki durumda ortaya çıkar:

- Muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında varlık ve kaynakların değerlemesi farklı olduğunda ve
- Muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında gelir/giderlerin tanınması arasında zaman farkı olduğunda.

¹⁸⁵ Gücenme, a.g.e., s.91.

Cari dönemde, peşin ödenmiş kıdem tazminatından kaynaklı vergi, kıdem tazminatı ödenene kadar ertelenen vergi alacağı olarak kaydedilir.

“Kıdem tazminatının, çalışılan süreye bağlı olarak hak kazanılmasına rağmen, ödenmesinin belli şartlara bağlı olması ve genelde gelecek dönemlerde yapılması, diğer giderlerden farklı bir muhasebeleştirme uygulaması ortaya çıkarmaktadır.”¹⁸⁶

Ülkemizdeki uygulamalardan farklı olarak muhasebe standartlarına göre muhasebe kârı üzerinde düzeltme gerektiren işlemler kayıtlanmalı ve raporlanmalıdır. Fark, gelecek dönemde varlığın tahsili ya da giderleşmesi, borcun ödenmesi ya da gelir kaydedilmesi ile düzeltilir.

Buna göre, vergi kanunları açısından ülkemizdeki uygulamada ertelenen vergi varlığı/borcu kaydı yokken, standartlar açısından gider kabul edilmediğinde vergi matrahına eklenen tutarın vergilendirilen kısmı ertelenen vergi varlığı olarak kaydedilir ve gider kabul edildiği döneme kadar varlık olarak tutulur.

İşçi, işveren, ücret ve parasal olmayan faydalar, standart tarafından düzenlenmesi çerçevesi, ülke kanunları ile çelişmeyen faydalardır. Bununla birlikte çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalar açısından bir takım farklılıklarla karşılaşılmaktadır. Ülkemizde uygulanan kıdem tazminatı uygulaması, standart tarafından çeşitlendirilmiş ve bir fon oluşturmak ve aktüeryal hesaplarla güncel tutarı bulmak şeklinde tanımlanmıştır. Diğer bir ifadeyle kıdem tazminatı, çalışan tarafından ya da onun adına işveren tarafından biriktirilen bir sigorta fonu gibi açıklanmıştır.

Diğer taraftan Standart, TMS 19’da belirtilen katkıları toplayan ve bunları ödeyen işletmeden ayrı bir kurum olsun ya da olmasın standart hükümlerinin tüm işletmelerce uygulanması gerektiğini belirtmektedir. İkinci bölümde belirtildiği gibi, geleneksel muhasebeden farklı olarak, “standart, işletmenin işten ayrılma sonrası çalışanlara sağladığı faydalarla ilgili düzenlemeleri, “işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlar” olarak tanımlamakta ve bu planları tanımlanmış “katkı” planları ve

¹⁸⁶ Parlakkaya, a.g.m., s.270.

tanımlanmış “fayda” planları olmak üzere ikiye ayırmaktadır.”¹⁸⁷ Bu tanımlamalar, gerek hukuki gerek muhasebe düzenlemeleri bakımından “yeni” karşılaşılan kavramlardır. Planların ikiye ayrılmasının sebebi işverenin yükümlülüğünün her iki planda farklı olması ve buna bağlı olarak hesaplamaların da değişmesinden kaynaklanmaktadır.

TMS 19, işten çıkarılma ve istifa dışında, emeklilik sonrası faydaları, çalışma sonrası ödenebilen faydalar olarak ayırmaktadır. Bu da iş sonrası faydaların kesin bir gider olarak algılanmasını önlemektedir.¹⁸⁸ Standart, daha önceden de uygulanan muhasebe uygulama genel tebliğine uygun şekilde, ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramları gereğince kıdem tazminatı için ödenmeden önceki dönemlere yaygın olarak karşılık ayrılmasını onaylar. Önceki uygulamalarla, standart arasındaki fark kıdem tazminatının hesaplanması noktasında ortaya çıkar. “Çalışma dönemi sonrası faydaların geleceğe yönelik ödemeleri içeriyor olmasından dolayı, standart, işletmenin cari dönem yükümlülüğünün daha gerçekçi olması için izlenecek yöntemleri de açıklamaktadır.”¹⁸⁹

Kıdem tazminatı hesaplanırken, dikkate alınacak ülkemiz kanun maddeleri aşağıda verilmiştir:¹⁹⁰

“1- 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.

2- İşçilerin kıdemleri, hizmet akdinin devam etmiş veya fasılalarla yeniden akdedilmiş olmasına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde çalıştıkları süreler göz önüne alınarak hesaplanır.

3- İşyerlerinin devir veya intikali yahut herhangi bir suretle bir işverenden başka bir işverene geçmesi veya başka bir yere nakli

¹⁸⁷ Süzük, s.14.

¹⁸⁸ Parlakkaya, a.g.m., s.270.

¹⁸⁹ Süzük, s.15.

¹⁹⁰ Mehmet Kaygusuzoğlu, “Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 47, 2010, s.177.

halinde işçinin kıdem, işyeri veya işyerlerindeki hizmet akitleri sürelerinin toplamı üzerinden hesaplanır.

4- Aynı kıdem süresi için bir defadan fazla kıdem tazminatı veya ikramiye ödenmez.

5- Kıdem tazminatı alınan son ücret üzerinden hesaplanır.

6- Parça başı, akort, götürü veya yüzde usulü gibi ücretin sabit olmadığı hallerde son bir yıllık süre içinde ödenen ücretin o süre içinde çalışılan günlere bölünmesi suretiyle bulunacak ortalama ücret kıdem tazminatının hesabına esas tutulur.

7- Kıdem tazminatına hak kazanıldığı yıl içinde işçi ücretine zam yapıldığı takdirde, tazminata esas ücret, işçinin işten ayrılma tarihi ile zammın yapıldığı tarih arasında alınan ücretin aynı süre içinde çalışılan günlere bölünmesi suretiyle hesaplanır.

8- Kıdem tazminatının zamanında ödenmemesi sebebiyle açılacak davanda hakim mevduata uygulanan en yüksek faizin ödenmesine hükmeder.

9- Kıdem tazminatının her tam yıl için 30 gün olması yasada belirtilen asgari süredir. Süre hizmet akitleri veya toplu iş sözleşmeleri ile işçi lehine değiştirilebilir.

10- Kıdem tazminatlarının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanunu'na tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemez.

11- İşçinin ölümü halinde yukarıdaki hükümlere göre doğan tazminat tutarı, kanuni mirasçılara ödenir.

12- Yargı kararları gereğince kıdem tazminatı hak edildiği anda, nakden ve defaten ödenmelidir. Yani nakit para olarak ve bir defada ödenmesi lazım gelir. Ancak, işveren taksitle ödeme isteğini işçiye iletir işçi de bu teklifi kabul ederse, taksitle ödenmesi de mümkündür.”

Bu hesaplamalarla ilgili olarak, bilindik muhasebe uygulamalarında daha çok tahmine dayalı bir yöntem ile karşılaşılrken, standart

hesaplamaları gelecekte alınabilecek tutara bağlı olarak belirler. Diğer bir deyişle, “TMS 19’da hesaplamalar, kıdem tazminatı olarak gelecekte yapılacak ödemelerin tahmin edilmesi ve tahminlerle bulunan ödemelerin iskontoya tabi tutularak net bugünkü değere getirilmesi esasına dayanmaktadır.”¹⁹¹ Standartta yer alan işten çıkarma tazminatları ise, işten ayrılma sonrası fayda sağlayan planlardan ayrı özelliklere sahiptir. Sistemimizde yer alan kıdem tazminatı, standartta yer alan işten çıkarma tazminatlarına benzememektedir. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, işten çıkarma tazminatlarına yönelik doğan yükümlülüğü çalışanın hizmetine değil işten çıkarılmasına bağlamıştır.¹⁹²

Kıdem tazminatının muhasebeleştirilmesi ile ilgili geleneksel uygulamada, dönemsellik kavramına dayanılarak çalışanın dönem sonunda işten ayrılması gerekse ne kadar kıdem tazminatı alacağından yola çıkılarak bir tutar hesaplanır ve karşılık ayrılır. Oysa, standart, çalışanın gelecekte işten ayrılacağı tarihteki tutarı dönem sonunda bugünkü değerine indirger ve bulduğu tutara bağlı olarak karşılık ayırır. Başka bir anlatımla, “TMS-19 çalışanlar için ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalar nedeniyle her raporlama döneminde kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerektiğini belirtmektedir. Muhasebe standardında kıdem tazminatından doğan yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğu dikkate alınarak, kıdem tazminatı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi uygun görülmektedir.”¹⁹³

Çalışanın kıdem tazminatını alacağı dönemde, “Kanunda belirtilen koşulların oluşması halinde, işçinin işe başladığı tarihten itibaren iş sözleşmesinin devamı süresince, her geçen tam yıl için işverence işçiye ya da işçi ölmüşse mirasçılara otuz günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir”¹⁹⁴(İş Kan. m. 14/1).

¹⁹¹ Parlakkaya, a.g.m., s.290.

¹⁹² Fatma Pamukçu ve Nevzat Pamukçu, “Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplamasında İş Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı 33, Nisan, 2011. s.11.

¹⁹³ Volkan Demir vd., **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar**, 2.baskı, İSMMMÖ Yayın No 99, s.203.

¹⁹⁴ Karacan ve Savcı, a.g.m., s.132.

Örneğin bir işyerinde 5 yıllık kıdemi olan bir işçinin aynı iş yerinde 15 yıl daha çalışacağı öngörüldüğünü varsayalım. Geleneksel uygulamaya göre, çalışanın çalışmış olduğu dönemler kıdem olarak görülür ve dikkate alınır. Diğer bir deyişle, çalışanın kıdemi 5 yıldır ve kıdem tazminatı her yıl için 1 ay (30 gün) olarak hesaplanacaktır. Çalışanın bugünkü ücretinin 1.000 TL olduğunu varsayarsak, dönem sonunda dikkate alınacak kıdem tazminatı tutarı her yıl için 1.000 TL olmak üzere: $5 \times 1.000 = 5.000$ TL olacaktır.

TMS 19 için ise çalışanın bugünkü kıdemi ve kazancı değil gelecekte elde edeceği kazançların bugünkü değeri önem kazanmaktadır. Buna göre, aynı örnekten yola çıkılarak, çalışanın 15 yıl daha bu işyerinde çalışacağı öngörüldüyse ve maaşında her yıl %10 artış olacağı varsayıldıysa, emekli olduğu gündeki maaşı = $1.000 (1,10)^{15} = 4.177,25$ TL olacaktır. Buna göre, çalışan işten ayrıldığındaki alacağı tazminat ($4.177,25 \times 5 = 20.886,25$) olacaktır. Ancak kaydedilecek tutar bu değildir. Raporlama tarihi itibarıyla kaydedilecek yükümlülük, şu şekilde ifade edilmiştir: *“Herhangi bir personelin ayrılma tarihinde alacağı kıdem tazminatından sadece bilanço tarihine kadar hak ettiği kısma (kıdemine) düşen kısmının net şimdiki değeri”*.¹⁹⁵ Bu sebeple, bulunan sayının net bugünkü değerine bakmak gerekmektedir. *“İskonto oranı olarak da aktüeryal yöntemle göre, tahmini bir enflasyon oranının ve işyerinin bulunduğu sektördeki uzun vadeli tahvil faiz oranının dikkate alınarak hesaplandığı bir iskonto oranı öngörülebilir.”*¹⁹⁶ 15 yıl süreli tahvillerin faizinin %14 olduğu bilinmekteyse, söz konusu kıdem tazminatının net bugünkü değeri:

$$NBD = 20.886,25 / (1,14)^{15} = 2.926 \text{ TL (yaklaşık olarak)}$$

Yukarıdaki örneğe göre, işletmede daha önce kıdem tazminatı kaydı yapılmamışsa, bu yıla denk gelen tutar; $2.926/5 = 585$ TL’dir. (yaklaşık

¹⁹⁵ Örtün, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.307.

¹⁹⁶ Karacan ve Savcı, a.g.m., s.138.

tutar). Bu tutar gider kaydedilirken geriye kalan kısım geçmiş yıl kârlarından düşülebilir.¹⁹⁷

Kıdem tazminatı karşılığı, geleneksel yöntemle göre “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider” dir ve ayrılan karşılığın nazım hesaplarda izlenmesi ve vergiden indirilmemesi gereklidir. Diğer taraftan standartlara göre karşılık olarak gösterilen kısım, ertelenmiş vergi alacağı olarak gösterilmelidir.

Önceki dönemde raporlanan kıdem tazminatı yükümlülüğü ile bir sonraki dönem arasındaki değişme, üç kısma ayrılır. Bunlar, finansman gideri, cari dönem hizmet maliyeti ve aktüeryal kazanç ve kayıp kısımlarıdır.¹⁹⁸ *“Bu ayırım yapılırken faiz maliyeti ve cari dönem hizmet maliyetlerinin bulunmasında iskonto oranı kullanılır. Aslında faiz maliyeti ile cari dönem hizmet maliyeti toplamı dönemin toplam giderleri içinde yer alması gereken toplam tutardır. Bu tutarın içinden iskonto oranı kullanılarak faiz yükü ayrıştırılmakta, kalan kısım da cari dönem hizmet maliyeti olarak dikkate alınmaktadır.”*¹⁹⁹ Geriye kalan kısım ise aktüeryal kazanç ve kayıpları yansıtır.

Tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları olarak geçen işten ayrılma sonrası faydalar ile ilgili olarak ülkemizde benzer şekilde bir kıdem tazminatı fonu oluşturulmasına dair tartışmalar sürmektedir. 4857 Sayılı İş Kanunu, kıdem tazminatı fonununun kurulacağından bahsetmesine rağmen henüz tartışılan ve yürürlüğe sokulmasından vazgeçilen bu fon, niteliği itibarıyla standardın öngördüğü fon ile örtüşmektedir.

Bu durumda, işverenin işçiler adına belirli bir fona ödeme yapması gerekmektedir. Yasanın öngörüsüne göre de bu primlerin sosyal güvenlik kurumuna ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda işverenin biriktirdiği primlerden yapılacak ödemeler tanımlanmış fayda planı değil tanımlanmış katkı planı özelliği taşıyacaktır ve mevcut uygulamadaki sosyal güvenlik

¹⁹⁷ Parlakkaya, a.g.m., s.286.

¹⁹⁸ Parlakkaya, a.g.m., s.290.

¹⁹⁹ Karacan ve Savcı, a.g.m., s.138.

primlerine benzer olacaktır.²⁰⁰ Çünkü işverenin yükümlülüğü sadece fona yatırılacak tutarla sınırlı kalacaktır. Tanımlanmış katkı planlarının bir özelliği olarak da aktüeryal varsayımlar yapılması bahsi geçen fona dayalı kıdem tazminatında sözkonusu olmayacaktır. Bunun sebebi de tüm risklerin çalışan tarafından üstlenilmesi ve işverenin sadece fon yüzdesinden sorumlu olmasıdır. Eğer bu uygulama yapılırsa kıdem tazminatı karşılığı ayrılmayacak, hesaplanan primler gider/maliyet hesaplarına gider olarak kaydedilecektir. Primlerin ödenmemiş olması halinde ise, yine hesaplanan primler gelir tablosuna gider/maliyet olarak yansıtılacak, ancak bilançoda, tahakkuk eden borç olarak yer alacaktır. Vergi mevzuatımıza göre sosyal güvenlik primleri ile kıdem tazminatını gider yazabilmek için bu primlerin veya kıdem tazminatının ödenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla kıdem tazminatı fonu sisteminde de ödenmeyen kıdem tazminatını vergi matrahından indirmek mümkün olmayacaktır.

Türkiye’de uygulanan emeklilik planları, işveren sorumluluğunu artıran planlar olduğu için tanımlanmış fayda planlarına benzetilebilir. Ancak, aktüeryal hesaplar yapılmaması sebebiyle tanımlanmış fayda planıdır denilemez.

3.9. Plan Varlıklarının Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi

Plan varlıklarından kasıt, TMS 19’a göre emeklilik fonu oluşturuluyorsa bu fonda reel olarak tutulan varlıklardır. Kurumlar bu fonları diğerlerinde olduğu gibi yalnızca amacına yönelik olarak kullanmakla yükümlüdürler. Bilindiği gibi, halen tartışılmakla beraber, yasalarımızda emeklilik ile birlikte verilecek kıdem tazminatı gibi faydalara ilişkin olarak, herhangi bir fon oluşturma müessesesi yoktur.

²⁰⁰ Parlakkaya, a.g.m., s.289.

Plan varlıkları da standartta belirtilen diğer varlıklar gibi gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Söz konusu varlıklar aşağıdaki şartlar dışında işletmeye geri dönemez:²⁰¹

- Fonda birikmiş olan varlığın işletmenin tüm çalışanlara olan fayda sorumluluğunu yerine getirmekte yeterli olması
- Çalışanlara sağlanan faydalardan ödenmiş olanların geri ödenmesi sebebi ile işletmeye geri dönmesi

Muhasebeleştirme ve finansal tablolara aktarmayla ilgili olarak, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'inin getirmiş olduğu karşılık ayırmada reel olarak bir varlık ayırma söz konusu değildir. Oysa, TMS 19 bir fon oluşturmaktan ve bu fonun kullanımı ve muhasebeleştirilmesinden söz etmektedir. Standartta göre bu varlıklar, çalışanlar için ayrılmaktadır ve iflas halinde dahi bu alacaklara el konulamaz.

3.10. Hisse Bazlı Ödemeler Standardının (TFRS 2) Yasalar ve TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi

Bu standarda değinilmesinin sebebi, TMS 19'un çalışan haklarını açıklarken, TFRS 2'ye atıfta bulunmasıdır. Diğer yandan TFRS 2'nin çalışanlara sağlanan hisseye dayalı hakların muhasebeleştirilmesini göstermesi de bunu gerekli kılmıştır.

Hisse bazlı ödemeler standardı (TFRS 2), "*özellikle, bir işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkilerini, çalışanlarının hisse senedi, opsiyon hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de içerecek şekilde, kâr veya zararı ile finansal durumunda gösterilmesini zorunlu kılar.*"²⁰²

²⁰¹ Gücenme, a.g.e., s.292.

²⁰² TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı.

Bu standarda göre, hisse bazlı ödemeler üç şekilde ortaya çıkabilmektedir: Özkaynaktan karşılanan, nakit olarak ödenen ve nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri.²⁰³

Hisse senetleri ve opsiyonları, çalışanlara maaşlarına ek olarak, teşvik edici nitelikte verilmektedir. Bu işletme için ilave ücret ödemek anlamına gelir. Bir hizmet ya da beklenen bir hak ediş sebebi ile verilecek olan bu ek faydaların ölçülme güçlüğü sebebi ile ilgili finansal aracın gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi daha uygun olacaktır.²⁰⁴ İşletme bununla birlikte hisse değerlerindeki artışa bağlı olarak çalışana nakit ödeme de bulunmayı da taahhüt etmiş olabilir. Üçüncü alternatif ise işletmenin bu iki durumdan birini seçmesi yolu ile olmaktadır.²⁰⁵

İş Kanunu'nda, "...*Emre muharrer senetle (bono ile), kuponla veya yurttta geçerli parayı temsil ettiği iddia olunan bir senetle veya diğer herhangi bir şekilde ücret ödemesi yapılamaz.*" ifadesi yer almaktadır. Ancak standartta belirtilen hisse bazlı ödemeler, ücret değil ücret eki olarak ele alınmıştır. Diğer taraftan, İş Kanunu, TMS 19 ve TFRS 2'den yapacağımız çıkarımla, çalışanın hizmeti karşılığında hak ettiği ücret ülke parası ile ödenirken, ücret ekleri ya da teşvikleri için hisse senedi ya da benzeri finansal araçlar kullanılabilir.

²⁰³ Gücenme, a.g.e., s.308.

²⁰⁴ Gücenme, a.g.e., s. 309.

²⁰⁵ Gücenme, a.g.e., s.318.

4. BÖLÜM: KONUYA YÖNELİK BİR UYGULAMA

4.1. Uygulamanın Konusu ve Amacı

Bu uygulama, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardının ülkemiz kanunları ve tekdüzen muhasebe sistemi çerçevesinde uygulanabilirliğini ortaya koymak amacıyla, varsayımlar doğrultusunda hazırlanmıştır. Bu uygulamanın yapılmasında üçüncü bölümdeki literatür araştırması temel alınmıştır.

4.2. Uygulamanın Yöntemi

Bu uygulama, gerçek bir işletmede çalışanlara sağlanan hakların bir benzetimini oluşturmak yoluyla hazırlanmıştır. Bunun için 50 çalışan için, ücret, sağlık yardımı ve lojman yardımı, ikramiye, izin ücreti ve kıdem tazminatı tutarlarını gösteren örnek tablolar oluşturulmuştur. Bu tablolar oluşturulurken gerçeğe en yakın değerler alınmıştır.

Excel tablolarında, TMS 19 ve çalışma mevzuatına uygun iki şekilde hesaplamaları gösterecek şekilde değerler, formülüze edilecektir. Değerlendirilmiş sonuçların birbirine ve işletmenin mali tablolarına etkisi değerlendirilecektir. Bu yöntem ile çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında, TMS 19'un kullanılmasının olası etkileri değerlendirilmiş olacaktır. TMS 19'da yer alan farklı durumlara göre hesaplamalar yapılacaktır.

4.3. Uygulamaya İlişkin Varsayım ve Sorular

Örnek işletme'nin 50 çalışanı vardır. Bu çalışanların hepsi ücret, sağlık yardımı ve lojman, ikramiye, izin, kıdem tazminatı haklarından

yararlandırılmaktadır. Çalışanlar, ücret, sağlık ve lojman yardımı ve ikramiyelerden 12 ay içerisinde kısa vadeli olarak faydalandırılmaktadırlar.

İşletmenin kıdem tazminatını, hem geleneksel yöntemle göre, hem de TMS 19 çerçevesinde hesaplaması gerektiği varsayılmaktadır. TMS 19 çerçevesinde ise,

- Tanımlanmış katkı planına göre,
- Tanımlanmış fayda planına göre ve fon oluşturmadan
- Tanımlanmış fayda planına göre ve emeklilik fayda fonu oluşturularak, hesaplamalar yapılacaktır.

İşletme çalışanları için, ücretli izinlerin biriktirilmesine veya kullanmadıkları izinler için ödeme alabilmesine olanak verecek şekilde hesaplamalar yapılacaktır. İzinlerin birikmesi durumunda, FİFO (First in first out: ilk giren ilk çıkar) yöntemi kullanılacaktır.

4.4. Değerlendirme ve Sonuçlar

4.4.1. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydaların Muhasebeleştirilmesi

İşletme çalışanlarının 12 ay içerisinde yararlanacağı faydalar, standarda göre gider olarak gösterilir. Ancak tahakkuk edip daha önce raporlanan tutarın ödenmeyen kısmı geleceğe ait bir yükümlülük olarak ve iskonto edilmeden gösterilir. Aşağıdaki tabloda 50 çalışanın kısa vadeli faydaları gösterilmektedir.

İşletme, 200X yılında çalışanlarına 1.000'er TL ikramiye ödemiştir. Ancak, sözleşme gereğince çalışanlarına bir maaş tutarı ikramiye ödemeyi taahhüt etmektedir. Aradaki fark, bir sonraki yıl hesaplara geçilecektir. İşletmenin iş günü sayısı, ortalama 22 gün olarak alınmıştır. Ödenen ücretler ile tahakkuk edenler arasında fark yoktur. İşletme, her çalışana, her ay 100 TL olmak üzere tüm yıl için 1.200 TL sağlık ve sosyal yardım ödemektedir. Ancak çalışanlar yıl boyunca beklenenin üzerinde harcama yapmışlardır.

İşveren, bunları gelecek yıl yardımlarına sözleşme gereği ekleyecek ya da düşecektir.

Tablo 1:Çalışanlara Ödenen Kısa Vadeli Faydalar

Çalışanlar	200X Yılı Kişi Başı Günlük Ücret Hakkı	Ödenen Ücret (50TLx22gün x12ay)	Tahakkuk Eden Ücret	Ödenen İkramiye	Tahakkuk Eden İkramiye	İkramiye Farkı	Ödenen Sağlık ve Sosyal Yardım	Tahakkuk Eden Sağlık ve Sosyal Yardım	Sağlık ve Sosyal Yardım Farkı
1.Çalışan	50	13200	13200	1000	1100	100	1.200	1350	150
2.Çalışan	50	13200	13200	1000	1100	100	1.200	1200	0
3.Çalışan	50	13200	13200	1000	1100	100	1.200	1000	-200
4.Çalışan	50	13200	13200	1000	1100	100	1.200	1250	50
5.Çalışan	50	13200	13200	1000	1100	100	1.200	1400	200
6.Çalışan	50	13200	13200	1000	1100	100	1.200	1200	0
7.Çalışan	70	18480	18480	1000	1540	540	1.200	1200	0
8.Çalışan	70	18480	18480	1000	1540	540	1.200	1100	-100
9.Çalışan	70	18480	18480	1000	1540	540	1.200	1200	0
10.Çalışan	80	21120	21120	1000	1760	760	1.200	1200	0
11.Çalışan	80	21120	21120	1000	1760	760	1.200	1200	0
12.Çalışan	80	21120	21120	1000	1760	760	1.200	1200	0
13.Çalışan	80	21120	21120	1000	1760	760	1.200	1000	-200
14.Çalışan	80	21120	21120	1000	1760	760	1.200	1500	300
15.Çalışan	80	21120	21120	1000	1760	760	1.200	2000	800
16.Çalışan	80	21120	21120	1000	1760	760	1.200	1300	100
17.Çalışan	80	21120	21120	1000	1760	760	1.200	1100	-100
18.Çalışan	80	21120	21120	1000	1760	760	1.200	1400	200
19.Çalışan	80	21120	21120	1000	1760	760	1.200	1550	350

20.Çalışan	80	21120	21120	1000	1760	760	1.200	1225	25
21.Çalışan	80	21120	21120	1000	1760	760	1.200	1275	75
22.Çalışan	80	21120	21120	1000	1760	760	1.200	1300	100
23.Çalışan	80	21120	21120	1000	1760	760	1.200	1460	260
24.Çalışan	80	21120	21120	1000	1760	760	1.200	1200	0
25.Çalışan	90	23760	23760	1000	1980	980	1.200	1100	-100
26.Çalışan	90	23760	23760	1000	1980	980	1.200	1300	100
27.Çalışan	90	23760	23760	1000	1980	980	1.200	1500	300
28.Çalışan	90	23760	23760	1000	1980	980	1.200	2100	900
29.Çalışan	90	23760	23760	1000	1980	980	1.200	1800	600
30.Çalışan	90	23760	23760	1000	1980	980	1.200	1600	400
31.Çalışan	90	23760	23760	1000	1980	980	1.200	1200	0
32.Çalışan	90	23760	23760	1000	1980	980	1.200	1250	50
33.Çalışan	90	23760	23760	1000	1980	980	1.200	1350	150
34.Çalışan	90	23760	23760	1000	1980	980	1.200	1400	200
35.Çalışan	90	23760	23760	1000	1980	980	1.200	1500	300
36.Çalışan	100	26400	26400	1000	2200	1200	1.200	1200	0
37.Çalışan	100	26400	26400	1000	2200	1200	1.200	900	-300
38.Çalışan	100	26400	26400	1000	2200	1200	1.200	1200	0
39.Çalışan	100	26400	26400	1000	2200	1200	1.200	900	-300
40.Çalışan	100	26400	26400	1000	2200	1200	1.200	1300	100
41.Çalışan	100	26400	26400	1000	2200	1200	1.200	1250	50
42.Çalışan	110	29040	29040	1000	2420	1420	1.200	1700	500
43.Çalışan	110	29040	29040	1000	2420	1420	1.200	2000	800
44.Çalışan	110	29040	29040	1000	2420	1420	1.200	1800	600
45.Çalışan	110	29040	29040	1000	2420	1420	1.200	1200	0
46.Çalışan	110	29040	29040	1000	2420	1420	1.200	1200	0
47.Çalışan	110	29040	29040	1000	2420	1420	1.200	1750	550

48.Çalışan	110	29040	29040	1000	2420	1420	1.200	1200	0
49.Çalışan	110	29040	29040	1000	2420	1420	1.200	1350	150
50.Çalışan	110	29040	29040	1000	2420	1420	1.200	1200	0
Toplam		1.132.560	113.2560	50.000	94.380	44.380	60.000	67.060	7.060

Yukarıdaki tabloya göre, çalışanlara ödenen ücretin yılsonunda muhasebeleştirildiği varsayımıyla, TMS 19 ve geleneksel muhasebede kullandığımız tekdüzen muhasebe sistemi çerçevesinde ücret ödeme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:²⁰⁶

Kayıt 1: Ücretin ödenmesi kaydı

_____ 31.12.20X3 _____	
7. Nolu Gider/Maliyet Hesaplarından biri	1.132.560
100 Kasa	1.132.560

Yukarıdaki tabloya göre, işletmenin çalışanlarına ödediği ikramiye, tahakkuk edenden daha az olmaktadır. Bu sebeple işletme, kalan ikramiyeyi gelecek dönemde ödemek zorundadır. Bununla ilgili kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

Kayıt 2: İkraniye ödeme kaydı

_____ 31.12.20X3 _____	
7. Nolu Gider/Maliyet Hesaplarından biri	94.380
100 Kasa	50.000
381 Gider Tahakkukları ²⁰⁷	44.380
(335 Personele Borçlar)	

Yukarıdaki tabloya göre, sağlık ve sosyal yardımlar için de ikramiye kaydı ile benzer bir kayıt olacaktır. Sağlık ve sosyal yardımlar için ödenen tutar 60.000 TL , tahakkuk eden tutar ise 67.060 TL dir. Buna göre, 7.060 TL

²⁰⁶ Bu kayıt, aylık maaş kayıtlarının bir toplamı olarak ve yıllık olarak gösterilmiştir. Esasında, her ödeme yapıldığında ücret kaydının aylık olarak tekrarlanması gerekecektir.

²⁰⁷ Gücenme, a.g.e., s.283.

lık farkın kaydı, ya gelecekteki bir ödemenin tahakkuk etmesiyle ilgili olduğu için gider tahakkuklarına, ya da personele yapılacak bir ödeme olduğu için personele borçlar hesabına kaydedilebilir.

Kayıt 3: Sağlık ve sosyal yardım kaydı

31.12.20X3	
7. Nolu Gider/Maliyet Hesaplarından biri	67.070
100 Kasa	60.000
381 Gider Tahakkukları	7.060
(381 Personele Borçlar)	

4.4.2. İzin Ücretlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 19, ücretli izinlerin, birikimli ve birikimsiz izinler olarak ikiye ayrıldığını belirtmektedir. İzinlerin süresi, birikip birikmeyeceği gibi konular, ülke iş kanunlarına, toplu sözleşmelere ve bireysel iş sözleşmelerine bağlı olarak belirlenirler. Birikimli ücretli izinden kasıt, çalışana ücretli iznini sonraki dönemlerde kullanma hakkının verilmesidir. Birikimsiz ücretli izinde ise, çalışan, iznini kullanmadığı takdirde bir sonraki döneme aktarılamamakta ve çalışan kalan iznini kullanamamaktadır. Ayrıca, standart, birikimli ücretli izinler için yapılacak işlemde ilk iznin ilk kullanılması ya da son iznin ilk kullanılması tercihlerinden birini seçilebileceğini öngörmektedir.

TMS 19'a göre, izinler giydirilmiş ve giydirilmemiş olarak da farklı ödeme ve kayıt şekillerine tabidirler. Giydirilmiş izinler, kullanılmadığı takdirde işletme çalışanına belirli bir miktar izin tutarı ödemeyi taahhüt etmektedir.²⁰⁸ Giydirilmemiş izinlerde ise kullanılmayan iznin ödemesi hiçbir şekilde yapılmamaktadır.

Aşağıda, örnek işletmenin, 50 çalışanın ücretli yıllık izinlerinin gösterildiği tablo yer almaktadır. İşletmede, izinlerin, birikimli olması durumunda, "ilk iznin ilk kullanılması" şeklinde uygulandığı varsayılmıştır.

²⁰⁸ IFRS Vakfı, Modül 28: Çalışanlara Sağlanan Faydalar,

Kullanılmayan izinler bir dönem sonrasına aktarılacaktır. Ayrıca işletme giydirilmiş ücretler için takvim yılı sonunda ödeme yapmayı taahhüt etmektedir. Aşağıdaki örnekte, izinler hem giydirilmiş olması durumundaki sonuçlarıyla hem de giydirilmemiş olması durumundaki sonuçlarıyla gösterilmiştir.

Tablo 2: Yıllık Birikimli Ücretli İzinler

Çalışanlar	200X Yılı Kişi Başı Günlük Ücret Hakkı	01.01.200x..Ha Edilen İzin	200x... Yılında Kazanılan İzin	200x Yılında Kullanılan İzin	Sonraki Yıl Ücret Artışı (%)	Biriken Giydirilmemiş Yükümlülük	Kullanılmamış İzinler	Biriken Giydirilmiş Yükümlülük
1.Çalışan	50	5	7	4	1,02	408	1	50
2.Çalışan	50	3	7	7	1,02	153	-4	
3.Çalışan	50	2	7	2	1,02	357	0	
4.Çalışan	50	7	7	5	1,02	459	2	100
5.Çalışan	50	5	7	6	1,02	306	-1	
6.Çalışan	50	6	7	6	1,02	357	0	
7.Çalışan	70	10	14	10	1,02	999,6	0	
8.Çalışan	70	2	14	14	1,02	142,8	-12	
9.Çalışan	70	5	14	3	1,02	1142,4	2	140
10.Çalışan	80	5	14	10	1,02	734,4	-5	
11.Çalışan	80	7	14	12	1,02	734,4	-5	
12.Çalışan	80	10	14	14	1,02	816	-4	
13.Çalışan	80	5	14	14	1,02	408	-9	
14.Çalışan	80	8	14	14	1,02	652,8	-6	
15.Çalışan	80	4	14	18	1,02	0	-14	
16.Çalışan	80	7	14	21	1,02	0	-14	
17.Çalışan	80	6	14	20	1,02	0	-14	
18.Çalışan	80	3	14	14	1,02	244,8	-11	

19.Çalışan	80	12	14	20	1,02	489,6	-8	
20.Çalışan	80	11	14	15	1,02	816	-4	
21.Çalışan	80	6	14	16	1,02	326,4	-10	
22.Çalışan	80	4	14	14	1,02	326,4	-10	
23.Çalışan	80	8	14	16	1,02	489,6	-8	
24.Çalışan	80	9	14	18	1,02	408	-9	
25.Çalışan	90	15	20	14	1,02	1927,8	1	90
26.Çalışan	90	5	20	20	1,02	459	-15	
27.Çalışan	90	8	20	28	1,02	0	-20	
28.Çalışan	90	12	20	30	1,02	183,6	-18	
29.Çalışan	90	20	20	35	1,02	459	-15	
30.Çalışan	90	3	20	20	1,02	275,4	-17	
31.Çalışan	90	7	20	21	1,02	550,8	-14	
32.Çalışan	90	5	20	13	1,02	1101,6	-8	
33.Çalışan	90	2	20	20	1,02	183,6	-18	
34.Çalışan	90	15	20	30	1,02	459	-15	
35.Çalışan	90	1	20	15	1,02	550,8	-14	
36.Çalışan	100	12	20	11	1,02	2142	1	100
37.Çalışan	100	10	20	23	1,02	714	-13	
38.Çalışan	100	3	20	13	1,02	1020	-10	
39.Çalışan	100	5	20	12	1,02	1326	-7	
40.Çalışan	100	1	20	15	1,02	612	-14	
41.Çalışan	100	6	20	18	1,02	816	-12	
42.Çalışan	110	9	20	27	1,02	224,4	-18	
43.Çalışan	110	5	20	11	1,02	1570,8	-6	
44.Çalışan	110	3	20	19	1,02	448,8	-16	
45.Çalışan	110	1	20	5	1,02	1795,2	-4	
46.Çalışan	110	5	20	8	1,02	1907,4	-3	

47.Çalışan	110	7	20	12	1,02	1683	-5	
48.Çalışan	110	8	20	6	1,02	2468,4	2	220
49.Çalışan	110	9	20	24	1,02	561	-15	
50.Çalışan	110	11	20	7	1,02	2692,8	4	440
Toplam						36.903,60		1140

Yılbaşındaki tahmini izin ücreti, 50 çalışan için, 35.000TL olarak belirlenmiştir. Dönem başındaki ilgili gider kaydı, tekdüzen hesap planındaki tahmini giderler için kullanılan pasif bir hesapta, maliyet gideri karşılığı hesabında bekletilecektir.

Kayıt 4: Dönem başı tahmini birikimli izin ücretlerinin kaydı

_____ 01.01.20X3 _____

7. Nolu İlgili Gider Hesabı	35.000
373 Maliyet Giderleri Karşılığı	35.000

Tablo 2’de görüldüğü gibi, tahakkuk eden tutar ile dönem başında tahmin edilerek kayda alınan tutar arasında, 1.903,60TL (36.903,60-35.000) fark vardır. Bu fark, dönem sonunda kayda alınacaktır. Diğer bir deyişle maliyet giderleri karşılığı hesabı kapatılacaktır. Bu durum kayıt 5’de gösterilmektedir:

Kayıt 5: Dönem sonunda tahakkuk eden izin ücretlerinin kaydı

_____ 31.12.20X3 _____

373 Maliyet Giderleri Karşılığı	35.000
7. Nolu İlgili Gider Hesabı	1.903,60
335 Personele Borçlar	36.903,60

Bu kayıtların geleneksel muhasebedeki kayıtlardan bir farkı olmadığı açıkça görülmektedir. Ancak daha önceki muhasebe düzenlemelerinde birikimli ücret izni ayrıntılı açıklanmadığı için hesaplamalarda farklılık vardır.

Diğer bir farklılık da giydirilmiş ücretli izinlerdir, yani kullanılmamış izinlerin yerine belirli bir tutar ödenmesidir. Bu durumla ilgili hesaplama, Tablo 2’de görülmektedir. Bu işletmede, kullanılmayan izinler, bir dönem sonrasına aktarılmaktadır. İşletme, bu tür izinler için çalışanlarına dönem sonunda 1.140 TL ödeme kaydetmiştir. Bununla beraber kullanılmayan izinler yerine ödeme yapılması durumunda aşağıdaki kayıt yapılacaktır.²⁰⁹

Kayıt 6: Dönem sonu giydirilmiş ücret ödeme kaydı

31.12.20X3	
335 Personele borçlar	1.140
100 Kasa	1.140

Kayıt 6’da görüldüğü üzere, giydirilmiş ücretli izinler için nakden ödeme yapılması, ücretli izinler için tahakkuk eden gider tutarını değiştirmemekte, sadece personele borçlar hesabınının 1.140TL daha düşük olacak bakiyesi vermesine sebep olmaktadır.

Dolayısıyla, izinlerin giydirilmiş olup olmaması dönem sonunda bilançoda, kasa hesabı ve personele borçlar hesabını değiştirirse de dönem sonundaki gider toplamını değiştirmeyecektir.

4.4.3. Kıdem Tazminatlarının Muhasebeleştirilmesi

TMS 19 ile ülke mevzuatı ve geleneksel tekdüzen muhasebe sisteminin çeliştiği durumlardan biri de kıdem tazminatlarının hesaplanması, muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konularıdır. TMS 19 çalışma dönemi sonunda sağlanacak faydalarla ilgili olarak ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramları gereğince bu tutarları kayıt altına alma gereği duyan işletmelere, iki seçenek sunmuştur. Ancak ülkemiz uygulamalarında varolmayan bir şekilde, fonlama, diğer bir deyişle çalışan adına tazminat fonu biriktirme yöntemlerini işletmelere sunmuştur. Bunlardan biri tanımlanmış fayda

²⁰⁹ IFRS Vakfı, Modül 28

planları, bir diğeri ise tanımlanmış katkı planlarıdır. Tanımlanmış fayda planları daha önceki bölümlerde açıklandığı gibi işverene, çalışan adına fon oluşturma ve kazanç ve kayıplardan sorumlu olmayı zorunlu kılmaktadır. Tanımlanmış katkı planları ise, tamamen çalışan adına ve çalışanın kendi kayıplarından sorumlu olması gereği üzerine kurulmuş bir sistemdir. Bu doğrultuda, işveren eğer, tanımlanmış fayda planlarını uyguluyor ise gelecekteki ödemelerini garanti altına almak adına ve toplu nakit çıkışıyla ilgili önlem olması için bugünkü değer hesaplamaları yapmalı ve de dönemsel olarak bu tutarları kayıt altına almalıdır. Oysa, tanımlanmış katkı planlarında, yalnızca fona çalışan adına dönemsel olarak yatan bir tutar söz konusu olduğu için her fon yatırma döneminde kayıt yapılacak, bugünkü değer hesaplamalarına ihtiyaç duyulmayacaktır. Ülkemiz mevzuatında geçerli kıdem tazminatı, her ne kadar fon oluşturmayı öngörmüyorsa da, gelecekteki bir toplu ödemenin, işveren tarafından çalışanına taahhüt edilmesi sebebiyle tanımlanmış fayda planları ile örtüştüğü varsayılabilir. Geleneksel muhasebedeki hesaplamalar ile ortaya çıkan, kayda alınacak güncel kıdem tazminatı tutarı ile TMS 19'a göre kaydedilecek tutar arasındaki hesaplama farklarını gösteren tablo ekte verilmiştir.

TMS 19'a göre yapılan kıdem tazminatı hesaplamalarında sonraki yıllardaki ücret artışı % 4, iskonto oranı ise % 5 olarak dikkate alınmıştır.

Tablo 6 de görüldüğü üzere işletmenin bugünkü değer hesaplaması(TMS 19 göre) ile 733.758,10 TL, geleneksel kıdem tazminatı hesaplamasına göre ise 792.197 TL kıdem tazminatı tutarı elde edilmiştir. Bu tutarlar, 31.12.2013 tarihi itibarıyla bulunan kümülatif kıdem tazminatı tutarlarıdır. Önceki dönemlerde kıdem tazminatı karşılığının ayrıldığı varsayımıyla, 5. ve 6. Tablolardan alınan verilerle birlikte her iki yöntemle göre hesaplanan cari dönem kıdem tazminatı tutarları aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 3: 2012 ve 2013 Yıllarında TMS 19 ve Kanunlara Göre Hesaplanan Kıdem Tazminatları

31.12.2012		31.12.2013				
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(6)
Kanunlara Göre Hesaplanan Kümülatif Kıdem Tazminatı	TMS 19'a Göre Hesaplanan Kümülatif Kıdem Tazminatı	Kanunlara Göre Hesaplanan Kümülatif Kıdem Tazminatı	TMS 19'a Göre Hesaplanan Kümülatif Kıdem Tazminatı	Kanunlara Göre 2013 Yılı Kıdem Tazminatı (3-1)	TMS 19'a Göre 2013 Yılı Kıdem Tazminatı (4-2)	Cari Hizmet Maliyeti
697.817,00	616.909,03	792.197,00	733.758,10	94.380,00	116.849,07	86.003,62

Tablodan görüldüğü üzere, geleneksel yöntemle göre yapılan hesaplama ile TMS 19'a göre yapılan hesaplama sonucunda bulunan tutarlar arasında farklılık bulunmaktadır. Geleneksel yöntemle göre, kıdem tazminatının kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Kayıt 7: Geleneksel yöntemde kıdem tazminatı karşılığı ayırma kaydı

31.12.20X3	
7. Nolu Gider Hesabı	94.380
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı	94.380

Tanımlanmış fayda planlarına göre hesaplanmış kıdem tazminatının cari dönem değerini(116.849,07), cari hizmet maliyeti(86.003,62) ile faiz maliyetinin(30.845,45) toplamı oluşturmaktadır.²¹⁰ Tanımlanmış fayda planının bugünkü değerine yönelik kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

Kayıt 8: Tanımlanmış fayda planına göre kıdem tazminatı için karşılık ayırma kaydı

31.12.20X3	
7. Nolu Gider Hesabı	116.849,07
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı	116.849,07

²¹⁰ 616.909,03%5= 30.845.45

Yukarıdaki kayıt yapılabileceği gibi, işletme, tanımlanmış fayda planının bugünkü değerini gelecek yıllara ait gider olarak da kaydedebilecektir. Bu durumda kayıt dönem başında, aşağıdaki gibi olur:²¹¹

Kayıt 9: Tanımlanmış fayda planına göre kıdem tazminatı birinci alternatif yöntem

31.12.20X3	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler	116.849,07
335 Personele Borçlar	116.849,07

Ya da işletmenin yükümlülüğünün bilançoda izlenebilmesi için nazım hesaplar kullanılabilir.

Kayıt 10: Tanımlanmış fayda planına göre kıdem tazminatı ikinci alternatif yöntem

31.12.20X3	
Borçlu Nazım Hesaplar	116.849,07
(İşten Ayrılma Sonrası Fayda Giderleri)	
Alacaklı Nazım Hesaplar	116.849,07
(Çalışanlara Karşı Yükümlülüklerimiz)	

İşletmede tanımlanmış fayda planı değil de tanımlanmış katkı planı uygulanıyor olsaydı, işletme, karşılık kaydetmeyecek, bunu ödeme olarak kaydedecekti. Örneğin işletme, geleneksel muhasebe ile tespit edilmiş olan kıdem tazminatı tutarı kadar katkı planına ödeme yaptığı düşünülürse, aşağıdaki gibi kayıt yapılacaktır:

Kayıt 11: Tanımlanmış katkı planına göre kıdem tazminatı fonu kaydı

31.12.20X3	
7. Nolu Gider Hesabı	94.380
100 Kasa	94.380

²¹¹ Gücenme, a.g.e., s.297.

4.4.4. Tanımlanmış Fayda Planlarında Fon oluşturma

İşletmenin tanımlanmış fayda planı çerçevesinde, işletme, 2013 yılında fon biriktirme kararı almıştır. Bu varlıklar, sadece çalışanlara ödenecek faydaların ödenmesi için kullanılacaktır. Tanımlanmış fayda planlarının 695.000 TL sı için bir kısım varlıklar fona aktarılmıştır.

Kayıt 12: Tanımlanmış fayda planlarına göre fon oluşturma kaydı

01.01.20X3	
Emeklilik Fayda Fonları ²¹²	695.000
(Mevcut Varlık Hs.) ²¹³	695.000

Bu kayıt, dönem sonunda plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesiyle sürdürülür:

Dönem sonunda kayıt 12'de görülen plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin 732.500 TL ye yükseldiği varsayımından hareketle, plan varlıklarının gerçek getirisinin, 37.500 TL (732.500-695.000) olduğu görülür.

Kayıt 13 : Plan varlıklarının gerçek getirisi

31.12.20X3	
Emeklilik Fayda Fonları	37.500
Varlık Değer Artış Kârları	37.500

Aktüeryal kazanç/kayıp hesaplanması için plan varlıkların beklenen getiri oranına ihtiyaç vardır. Plan varlıklarının beklenen getiri oranının bu işletme için % 5 olduğu varsayılacaktır. Buna göre, dönem başında kaydedilen 695.000 TL nin beklenen getirisi, 34.750TL (695.000x0.05) olur. Bu durumda, gerçeğe uygun değere göre belirlenen gerçek getiri ile beklenen

²¹² Emeklilik fonuna yatırılan varlıkların fonla ilgili ayrı bir hesapta bekletilmesi önerilebilir. Bu hesap emeklilik fonları gibi bir varlık hesabı olabilir.

²¹³ Ör: Hisse senetleri gibi

getiri arasındaki fark aktüeryal kazanç/kayıp tutarını verecektir. Burada aktüeryal kazanç, 2.750 TL (37.500-34.750) olacaktır.

Standarda göre aktüeryal kazanç veya kayıplar plan yükümlülüğün %10'u ile plan varlığın gerçeğe uygun değerinin %10'ndan büyük olanın altında kalıyorsa kapsamlı gelir tablosunda gösterme zorunluluğu bulunmamaktadır. Örneğimizde aktüeryal kazanç(2.750TL) belirtilen oranların altında kaldığından kapsamlı gelir tablosunda gösterilmeyecektir.

Tanımlanmış fayda planlarının bugünkü değerinin 733.758,10 TL olduğu Tablo 6' da görülmektedir. Dönem sonunda, tanımlanmış fayda planlarının bugünkü değeri ile plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, 1.258,10 (733.758,10-732.500) olacaktır. Muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kazancın bu farka eklenmesiyle gelecek yükümlülük tespit edilecektir. Standarda göre bilançoda gösterilecek yükümlülüğün formülü aşağıdaki gibidir:

Tanımlanmış fayda planının bugünkü değeri	: 733.758,10TL
(-) Plan varlıkların gerçeğe uygun değeri	: 732.500,00TL
Muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kazanç ve kayıplar	: 2.750,00TL
Muhasebeleştirilmemiş geçmiş hizmet maliyeti	: <u>0,00TL</u>
Bilançoda Gösterilecek Yükümlülük	4.008,10TL

Buna göre, kayıt 9 ve 10'a dayanılarak yapılacak yükümlülük kaydı aşağıdaki gibi olur:

Kayıt 14: Aktüeryal kazanç ve fayda planı ile fayda varlığı arasındaki farktan doğan yükümlülük

_____ 31.12.20X3 _____	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler	4.008,10
335 Personele Borçlar	4.008,10

Veya bu yükümlülük nazım hesaplarda aşağıdaki gibi gösterilir:

Kayıt 15: Aktüeryal kazanç ve fayda planı ile fayda varlığı arasındaki farktan doğan yükümlülük

31.12.20X3	
Borçlu Nazım Hesaplar	4.008,10
(İşten Ayrılma Sonrası Fayda Giderleri)	
Alacaklı Nazım Hesaplar	4.008,10
(Çalışanlara Karşı Yükümlülüklerimiz)	

Geleceğe ilişkin bu kayıtlarla birlikte, Standarda göre kapsamlı gelir tablosunda gösterilecek yükümlülüğün formülü aşağıdaki gibidir:

Cari hizmet maliyeti	: 86.003,62TL
Faiz maliyeti	: 30.845,45TL
(-) Plan varlıklarının beklenen getirisi	: 34.750,00TL
Aktüeryal kazanç veya kayıplar	: 0,00TL
(-) Geçmiş hizmet maliyeti	: <u>0,00TL</u>
	82.099,07TL

İlgili gider kaydı dönem sonunda aşağıdaki gibi olur:

Kayıt 16: Cari dönem gideri

31.12.20X3	
7. Nolu İlgili Gider Hesabı	82.099,07
Emeklilik Fayda Fonları	82.009,07

Öte yandan Tablo 5'te görüldüğü üzere TMS 19'a göre yapılan hesaplama göre, 2012 yılı sonu itibarıyla kıdem tazminatı yükümlülüğü 616.909,03TL dir. Bu tutarın ilgili dönemlerde kapsamlı gelir tablosuna yansıtıldığı ve karşılığının 472 Kıdem Tazminatı karşılığı hesabında tutulduğunu varsayarak bu yükümlülüğün tamamını 2013 yılında kurulan fon

hesabıyla kapatılm. Buna göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Kayıt 17: Geçmiş dönem yükümlülüğünün fon hesabıyla kapatılması

31.12.20X3

472 Kıdem Tazminatı Karş.Hes.	616.909,03
Emeklilik Fayda Fonları	616.909,03

31.12.2013 tarihi itibarıyla işletmenin fon oluşturma seçeneğine göre yapılan kayıtların, büyük defter görünümleri aşağıdaki gibi olacaktır:

335 PERSONELE BORÇLAR			280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	
	616.909,03	Açılış Mad.	616.909,03	
	116.849,07		116.849,07	
	4.008,10		4.008,10	
	737.766,20		737.766,20	
EMEKLİLİK FAYDA FONLARI		VARLIK DEĞER ARTIŞ KARLARI		MEVCUT VARLIK HESABI
695.000,00	82.099,07			695.000,00
37.500,00	616.909,03		37500	
				695.000,00
732.500,00	699.008,10		37500	
Borç				
Bakiyesi	33.491,90			
ALACAKLI NAZIM HESAPLAR			BORÇLU NAZIM HESAPLAR	
	616.909,03	Açılış Mad.	616.909,03	
	116.849,07		116.849,07	
	4.008,10		4.008,10	
	737.766,20		737.766,20	

Burada dikkat edilmesi gereken nokta, kıdem tazminatının cari dönem maliyeti ve faiz gideri, kapsamlı gelir tablosuna yansıtılırken, fayda planı mantığına göre işletmenin yükümlülüğü devam ettiği için ayrıca yükümlülük tutarı finansal durum tablosunda(bilanço) gösterilmektedir. Öte yandan işletme fon oluşturarak fayda giderinin bir kısmını emeklilik fayda fonuna ayırdığı varlıktan sağlamaktadır.

4.4.5. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Kâr/Zarara Toplam Etkisi

Yukarıdaki açıklamalardan yola çıkılarak, geleneksel muhasebeye göre ve TMS 19'a göre kazanç ve kayıpların kâr-zarara etkisi aşağıdaki tabloda görülmektedir. Bu tabloda görüldüğü gibi, geleneksel muhasebedeki kâr baz rakam olarak alındığında, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların(ücret, ikramiye ve sosyal yardımlar), ülkenin çalışan mevzuatına uygun olarak yapılması, TMS 19 ile çelişmeyecek ve böylece kâr her iki durumda da aynı çıkacaktır.

TMS 19 çalışan hakları standardının mevzuat ve geleneksel muhasebe ile en çok çelişen kısmının, kıdem tazminatı hesaplama ve dönemsel olarak kayda alma olduğunu daha önceki bölümde belirtmiştik. Tabloda da görüldüğü üzere, işletmenin tanımlanmış fayda fonu oluşturması iki şekilde kârı değiştirebilmektedir. İşletme eğer bir kısım varlığını emeklilik fonu olarak kullanıyor ise, yine geleneksel muhasebeden elde edilen kâr baz alındığında, bu durumda baz kârı 49.780,93 TL artırır. Fon oluşturulmamış ise, emeklilik fayda planı, bu kez baz kârı 22.469,07 TL azaltır.

Tablo 4: TMS 19'a Göre Çalışan Haklarının Kâra Etkisi

		Gider	Gelir	TMS 19'un geleneksel yöntemine göre olan kâra etkisi
Tanımlanmış Katkı Planı		94.380,00		kârı etkilemez
Tanımlanmış Fayda Planı	Fon Oluşturulmuş	82.099,07	37.500,00	49.780,93TL artırır
	Fon oluşturulmamış	116.849,07		22.469,07TL azalır
Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar		1.294.010,00 ²¹⁴		kârı etkilemez
Biriken Ücretli İzinler	Giydirilmemiş	36.903,60		kârı etkilemez
	Giydirilmiş	36.903,60		kârı etkilemez

Tanımlanmış katkı planı ise, her sene hesaplanan kıdem kadar bir tutarı, çalışan ad ve hesabına bir fona aktarmaktan ibaret olduğu için, bu hesaplama, geleneksel yöntemine göre de yapılabilir ve bu yüzden kâr konusunda değişiklik olup olmaması fona yatan ve aktüeryal hesaplama gerektirmeyen tutara bağlıdır. Her ne kadar katkı planları kârı etkilemese de, işveren sorumluluğunu çalışana yüklemesi, dönemlik nakit çıkışına sebep olması ve karşılık ayrılmaması sebebiyle geleneksel muhasebeden ve mevzuattan ayrılmaktadır.

Aynı zamanda, ücretli izinlerin, birikimli olması ya da olmaması ile giydirilmiş olup olmaması arasında mevzuata göre seçim yapılabilecektir. Buna rağmen, seçim yapılmamış dahi olsa, tabloda ve kayıtlarda açıkça

²¹⁴ 1.132.560+94.380+67.070=1.294.010

görüldüğü gibi, giydirilmiş ya da giydirilmemiş olsun, her iki durumda da kâr, aynı şekilde etkilenmektedir.

5.BÖLÜM: SONUÇ:

Maliyet muhasebesinin ana konusunu oluşturan kalemlerden birisi çalışanlara sağlanan haklarla ilgili maliyetlerdir. Bu maliyetlerin gerek büyüklüğü gerek kapsamı, işyerinin büyüklüğüne, çalıştırdığı işçi sayısına bağlı olmakla beraber, esasında ülkedeki çalışan mevzuatıyla ve muhasebeye ilişkin mevzuatla birebir ilişkilidir. Ülkemizdeki çalışanlarla ilgili yasal düzenlemeler, İş Kanunu, Sosyal Sigortalar Kanunu, Devlet Memurları Kanunu gibi çalışma koşullarını, saatlerini ve ücretlerini belirleyen kanunların yanı sıra, muhasebe ve raporlama alanlarında da vergi hukuku, ticaret hukuku ile Maliye Bakanlığı'nın tebliğleri ve raporlama ile ilgili standartlardır.

Tam ve gerçeğe uygun finansal raporlamanın yapılması, finansal tabloların bilgi kullanıcılarının alacakları kararların doğru ve etkin olmasını sağlama amacıyla, ekonomik etkinliği sağlayacaktır. Bu hedefle birlikte, ülkeler arasında ortak bir ifade biçimi oluşturmaya yönelik olarak uluslararası muhasebe standartları ortaya çıkmıştır. Bunun ardından yüksek bir ivme ile ülkeler bu standartlara uyumlaştırma çabasına girmiştir. Bu standartlardan biri de işletmelerin önemli ve pahaca yüklü olan maliyet kalemini oluşturan çalışan haklarına yönelik standarttır. İlgili standart, Türkiye Muhasebe Standartları'ndan 19 No'lu olan Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı'dır.

Uyumlaştırma çabaları ortak ve karşılaştırılabilir bir finansal raporlama çatısı oluşturma adına olumlu olarak görülse de, bu standartların bazılarını ülkedeki yasal düzenlemelere uydurmak konusunda zorluk çekildiği bir gerçektir. Özellikle, TMS 19, Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı'na, pek çok çalışan mevzuatıyla ilgili olması bakımından, uyumlaştırmada zorluklar ortaya çıkabilecektir. Bununla birlikte standartların, kural temelli değil ilke temelli olması bakımından ülke mevzuatına en uygun standart önerisinin dikkate alınması olanaklıdır. Ancak, çalışmamızda da görüldüğü gibi, hangi yöntem alınıralsa alınsın, sonuçlarda bir farklılığa yola açsın ya da

açmasın, hesaplamalarda ve raporlamadaki ifadelerde ülkemiz mevzuatına ve geleneksel tekdüzen muhasebe sistemine uymayan durumlarla karşılaşılacağı açıktır.

Bu çalışmada, birinci bölümde çalışanlara yönelik ülkemizdeki yasal düzenlemeler genel bir bakış açısıyla açıklanmıştır. Bu sayede, çalışmamıza ülkemiz yasalarına dayanan gerçekçi bir temel oluşturulmaya çalışılmış ve mevcut durum ortaya konulmuştur. İkinci bölümde ise, öncelikle, Türkiye Muhasebe Standartları'nın oluşumuna genel bir bakış sağlanmış, sonrasında da adı geçen TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, açıklayıcı ifadelerle ve konu ile ilgili literatüre dayanılarak anlatılmıştır. Üçüncü bölüm, TMS 19 ve Ülkemizdeki çalışanlara ilişkin yasal mevzuatın hem tanımsal hem de raporlama yönünden benzer ve çelişen yönlerini ortaya koymak adına literatür desteği ile oluşturulmuştur. Son bölüm olan dördüncü bölüm ise, üçüncü bölümde oluşturulan temele dayanılarak, örnek olarak oluşturulmuş bir işletmenin, çalışan hakları üzerinden yapılan hesaplamalarla meydana getirilmiştir. Bu sayede daha önce niteliksel ve sözel ifadelerle açıklanan durum rakamsal ifadeler ile desteklenmiştir.

Çalışmamızın sonucuna göre, işletmelerde, özellikle dönem sonucunu (kâr/zarar), çalışanlara sağlanan faydalardan biri olan kıdem tazminatı hesaplamalarındaki farklılıkların etkilediği ortaya çıkmıştır. Diğer taraftan muhasebe kayıtları yapılırken, ücret, izin ve sosyal haklar dışında, çalışan haklarının kayıtlanması ve hesaplanmasında temel farklılıkların olduğu göze çarpmıştır. Bu konuda özellikle tek düzen muhasebe sistemindeki hesap isimlerinin yetersiz olduğu dikkat çekmektedir. Bu sebeple çalışmamızda, daha önce hazırlanmış yazınlara dayanılarak, bununla ilgili öneriler de ortaya atılmıştır. Yine, ülkemizde, TMS 19'un uygulanmasıyla ilgili karşılaşılabilecek bir diğer temel sorun da, her çalışanın aynı yasal düzenlemeye tabi olmamasıdır. TMS 19 tüm çalışanları aynı uygulamaya tabi gibi ele almıştır. Oysa ülkemizde, son duruma göre, memur, işçi ve sözleşmeli gibi ile kamu/özel gibi ayrımlar mevcuttur. Bu tür bir ayırım, gerek sosyal haklarda, gerek izinlerde ve kıdem tazminatı hesaplamalarında büyük farklılıklara yol açmaktadır.

Sonuç olarak, eğer, uluslararası temelli bu standartlara uyumlaştırma isteniyorsa, ya bu sorunlar, standart hazırlayıcılar tarafından dikkate alınmalı ya da mevzuatta bir takım esneklik veya değişikliklere gidilmelidir. Diğer bir ayak olan muhasebe sistemimiz de artık bu son duruma uygun şekle getirilmelidir.

Tablo 5: 2012 Yılı TMS 19 ve Kanunlara Göre Hesaplanmış Kıdem Tazminatı

Çalışanlar	İşe Başlama Yılı	Çalışanın Emekli Olması Beklenen Yılı	Kıdem Tazminatı Hesaplama Tarihi	Kıdem Tazminatına Esas Ücret	Hak Kazanılan Gün (31.12.2012) (4-2)	Kıdem Taz. Belirlenmesinde Günlük Ücret(5/365)	Kanunlara Göre Kıdem Tazminatı(6x7)	Emekliliğe Kalan Yıl(3-4/365)	Maaş Artış Sayısı	TMS 19'a Göre Emekli Olunacak Tarihteki Ücret (5x1,04^10)	Kıdem Taz. Hak Ed. Tarihteki Günlük Ücret (1/365)	TMS 19'a Göre 31.12.2012 Tarihteki İskonto Edilmemiş Kıdem Tazminatı (6x12)	TMS 19'a Göre Kıdem Tazminatı 31.12.2013 (13/1,05^9)	Cari Hizmet Maliyeti 31.12.2012 (11/1,05^9)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)
1. Çalışan	05.07.2009	01.01.2036	31.12.2012	1.100	1275	3,01	3.842	23,02	22	2.606,91	7,14	9.106,33	2.962,38	848,05
2. Çalışan	08.06.2009	01.01.2030	31.12.2012	1.100	1302	3,01	3.924	17,01	16	2.060,28	5,64	7.349,27	3.204,32	898,29
3. Çalışan	15.05.2009	01.01.2032	31.12.2012	1.100	1326	3,01	3.996	19,01	18	2.228,40	6,11	8.095,50	3.201,52	881,26
4. Çalışan	12.04.2009	01.01.2032	31.12.2012	1.100	1359	3,01	4.096	19,01	18	2.228,40	6,11	8.296,97	3.281,20	881,26
5. Çalışan	11.03.2008	01.01.2030	31.12.2012	1.100	1756	3,01	5.292	17,01	16	2.060,28	5,64	9.911,92	4.321,65	898,29
6. Çalışan	10.01.2008	01.01.2035	31.12.2012	1.100	1817	3,01	5.476	22,02	21	2.506,64	6,87	12.478,28	4.262,28	856,21
7. Çalışan	14.01.2008	01.01.2034	31.12.2012	1.540	1813	4,22	7.649	21,02	20	3.374,33	9,24	16.760,71	6.011,31	1.210,22
8. Çalışan	14.01.2008	01.01.2034	31.12.2012	1.540	1813	4,22	7.649	21,02	20	3.374,33	9,24	16.760,71	6.011,31	1.210,22
9. Çalışan	14.01.2008	01.01.2034	31.12.2012	1.540	1813	4,22	7.649	21,02	20	3.374,33	9,24	16.760,71	6.011,31	1.210,22
10. Çalışan	21.01.2008	01.01.2034	31.12.2012	1.760	1806	4,82	8.708	21,02	20	3.856,38	10,57	19.081,14	6.843,54	1.383,11
11. Çalışan	21.01.2008	01.01.2034	31.12.2012	1.760	1806	4,82	8.708	21,02	20	3.856,38	10,57	19.081,14	6.843,54	1.383,11
12. Çalışan	21.01.2008	01.01.2030	31.12.2012	1.760	1806	4,82	8.708	17,01	16	3.296,45	9,03	16.310,64	7.111,52	1.437,27

13. Çalışan	21.01.2008	01.01.2032	31.12.2012	1.760	1806	4,82	8.708	19,01	18	3.565,44	9,77	17.641,59	6.976,71	1.410,02
14. Çalışan	21.01.2008	01.01.2033	31.12.2012	1.760	1806	4,82	8.708	20,02	19	3.708,05	10,16	18.347,25	6.909,34	1.396,41
15. Çalışan	30.01.2008	01.01.2030	31.12.2012	1.760	1797	4,82	8.665	17,01	16	3.296,45	9,03	16.229,36	7.076,08	1.437,27
16. Çalışan	30.01.2008	01.01.2034	31.12.2012	1.760	1797	4,82	8.665	21,02	20	3.856,38	10,57	18.986,05	6.809,43	1.383,11
17. Çalışan	30.01.2008	01.01.2030	31.12.2012	1.760	1797	4,82	8.665	17,01	16	3.296,45	9,03	16.229,36	7.076,08	1.437,27
18. Çalışan	30.01.2008	01.01.2030	31.12.2012	1.760	1797	4,82	8.665	17,01	16	3.296,45	9,03	16.229,36	7.076,08	1.437,27
19. Çalışan	30.01.2008	01.01.2030	31.12.2012	1.760	1797	4,82	8.665	17,01	16	3.296,45	9,03	16.229,36	7.076,08	1.437,27
20. Çalışan	30.01.2008	01.01.2030	31.12.2012	1.760	1797	4,82	8.665	17,01	16	3.296,45	9,03	16.229,36	7.076,08	1.437,27
21. Çalışan	30.01.2008	01.01.2033	31.12.2012	1.760	1797	4,82	8.665	20,02	19	3.708,05	10,16	18.255,82	6.874,91	1.396,41
22. Çalışan	30.01.2008	01.01.2030	31.12.2012	1.760	1797	4,82	8.665	17,01	16	3.296,45	9,03	16.229,36	7.076,08	1.437,27
23. Çalışan	30.01.2008	01.01.2030	31.12.2012	1.760	1797	4,82	8.665	17,01	16	3.296,45	9,03	16.229,36	7.076,08	1.437,27
24. Çalışan	30.01.2008	01.01.2032	31.12.2012	1.760	1797	4,82	8.665	19,01	18	3.565,44	9,77	17.553,67	6.941,94	1.410,02
25. Çalışan	07.09.2004	01.01.2020	31.12.2012	1.980	3037	5,42	16.475	7,01	6	2.505,33	6,86	20.845,73	14.810,71	1.780,02
26. Çalışan	08.08.2004	01.01.2020	31.12.2012	1.980	3067	5,42	16.637	7,01	6	2.505,33	6,86	21.051,65	14.957,02	1.780,02
27. Çalışan	08.08.2004	01.01.2020	31.12.2012	1.980	3067	5,42	16.637	7,01	6	2.505,33	6,86	21.051,65	14.957,02	1.780,02
28. Çalışan	08.08.2004	01.01.2020	31.12.2012	1.980	3067	5,42	16.637	7,01	6	2.505,33	6,86	21.051,65	14.957,02	1.780,02
29. Çalışan	08.08.2004	01.01.2020	31.12.2012	1.980	3067	5,42	16.637	7,01	6	2.505,33	6,86	21.051,65	14.957,02	1.780,02
30. Çalışan	23.08.2004	01.01.2020	31.12.2012	1.980	3052	5,42	16.556	7,01	6	2.505,33	6,86	20.948,69	14.883,86	1.780,02
31. Çalışan	23.08.2004	01.01.2020	31.12.2012	1.980	3052	5,42	16.556	7,01	6	2.505,33	6,86	20.948,69	14.883,86	1.780,02
32. Çalışan	01.06.2004	01.01.2021	31.12.2012	1.980	3135	5,42	17.006	8,01	7	2.605,54	7,14	22.379,13	15.141,00	1.762,83
33. Çalışan	01.06.2004	01.01.2021	31.12.2012	1.980	3135	5,42	17.006	8,01	7	2.605,54	7,14	22.379,13	15.141,00	1.762,83
34. Çalışan	01.06.2004	01.01.2021	31.12.2012	1.980	3135	5,42	17.006	8,01	7	2.605,54	7,14	22.379,13	15.141,00	1.762,83
35. Çalışan	04.06.2004	01.01.2019	31.12.2012	1.980	3132	5,42	16.990	6,01	5	2.408,97	6,60	20.670,97	15.420,87	1.797,13
36. Çalışan	03.02.2004	01.01.2019	31.12.2012	2.200	3254	6,03	19.613	6,01	5	2.676,64	7,33	23.862,40	17.801,73	1.996,81
37. Çalışan	12.02.2004	01.01.2019	31.12.2012	2.200	3245	6,03	19.559	6,01	5	2.676,64	7,33	23.796,40	17.752,49	1.996,81
38. Çalışan	12.02.2004	01.01.2018	31.12.2012	2.200	3245	6,03	19.559	5,01	4	2.573,69	7,05	22.881,15	17.923,19	2.016,01
39. Çalışan	18.02.2004	01.01.2018	31.12.2012	2.200	3239	6,03	19.523	5,01	4	2.573,69	7,05	22.838,84	17.890,05	2.016,01
40. Çalışan	18.02.2004	01.01.2018	31.12.2012	2.200	3239	6,03	19.523	5,01	4	2.573,69	7,05	22.838,84	17.890,05	2.016,01

41. Çalışan	18.02.2004	01.01.2018	31.12.2012	2.200	3239	6,03	19.523	5,01	4	2.573,69	7,05	22.838,84	17.890,05	2.016,01
42. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2012	2.420	3630	6,63	24.067	4,01	3	2.722,17	7,46	27.072,55	22.266,70	2.238,94
43. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2012	2.420	3630	6,63	24.067	4,01	3	2.722,17	7,46	27.072,55	22.266,70	2.238,94
44. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2012	2.420	3630	6,63	24.067	4,01	3	2.722,17	7,46	27.072,55	22.266,70	2.238,94
45. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2012	2.420	3630	6,63	24.067	4,01	3	2.722,17	7,46	27.072,55	22.266,70	2.238,94
46. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2012	2.420	3630	6,63	24.067	4,01	3	2.722,17	7,46	27.072,55	22.266,70	2.238,94
47. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2012	2.420	3630	6,63	24.067	4,01	3	2.722,17	7,46	27.072,55	22.266,70	2.238,94
48. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2012	2.420	3630	6,63	24.067	4,01	3	2.722,17	7,46	27.072,55	22.266,70	2.238,94
49. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2012	2.420	3630	6,63	24.067	4,01	3	2.722,17	7,46	27.072,55	22.266,70	2.238,94
50. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2012	2.420	3630	6,63	24.067	4,01	3	2.722,17	7,46	27.072,55	22.266,70	2.238,94
Toplam							697.817						616.909,03	81.908,21

Tablo 6: 2013 Yılı TMS 19 ve Kanunlara Göre Hesaplanmış Kıdem Tazminatı

Çalışanlar	İşe Başlama Yılı	Çalışanın Emekli Olması Beklenen Yıl	Kıdem Tazminatı Hesaplama Tarihi	(5)	Hak Kazandığı Gün (31.12.2013) (4-2)	Kıdem Taz. Belirlenmesinde Günlük Ücret(5/365)	Kanunlara Göre Kıdem Tazminatı(6x7)	Emekliliğe Kalan Yıl(3-4/365)	Maaş Artış Sayısı	TMS 19'a Göre Emekli Olunacak Tarihteki Ücret (5x1,04^10)	Kıdem Taz. Hak Ed. Tarihteki Günlük Ücret (11/365)	TMS 19'a Göre 31.12.2013 Tarihteki İskonto Edilmemiş Kıdem Tazminatı (6x12)	TMS 19'a Göre Kıdem Tazminatı 31.12.2013 (13/1,05^9)	Cari Hizmet Maliyeti 31.12.2013 (11/1,05^9)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)
1. Çalışan	05.07.2009	01.01.2036	31.12.2013	1.100	1640	3,01	4.942	22,02	22	2.606,91	7,14	11.713,24	4.000,96	890,46
2. Çalışan	08.06.2009	01.01.2030	31.12.2013	1.100	1667	3,01	5.024	16,01	16	2.060,28	5,64	9.409,55	4.307,74	943,21
3. Çalışan	15.05.2009	01.01.2032	31.12.2013	1.100	1691	3,01	5.096	18,01	18	2.228,40	6,11	10.323,89	4.286,93	925,33
4. Çalışan	12.04.2009	01.01.2032	31.12.2013	1.100	1724	3,01	5.196	18,01	18	2.228,40	6,11	10.525,37	4.370,58	925,33
5. Çalışan	11.03.2008	01.01.2030	31.12.2013	1.100	2121	3,01	6.392	16,01	16	2.060,28	5,64	11.972,20	5.480,94	943,21
6. Çalışan	10.01.2008	01.01.2035	31.12.2013	1.100	2182	3,01	6.576	21,02	21	2.506,64	6,87	14.984,93	5.374,41	899,02
7. Çalışan	14.01.2008	01.01.2034	31.12.2013	1.540	2178	4,22	9.189	20,02	20	3.374,33	9,24	20.135,04	7.582,60	1.270,73
8. Çalışan	14.01.2008	01.01.2034	31.12.2013	1.540	2178	4,22	9.189	20,02	20	3.374,33	9,24	20.135,04	7.582,60	1.270,73
9. Çalışan	14.01.2008	01.01.2034	31.12.2013	1.540	2178	4,22	9.189	20,02	20	3.374,33	9,24	20.135,04	7.582,60	1.270,73
10. Çalışan	21.01.2008	01.01.2034	31.12.2013	1.760	2171	4,82	10.468	20,02	20	3.856,38	10,57	22.937,52	8.637,98	1.452,26

11. Çalışan	21.01.2008	01.01.2034	31.12.2013	1.760	2171	4,82	10.468	20,02	20	3.856,38	10,57	22.937,52	8.637,98	1.452,26
12. Çalışan	21.01.2008	01.01.2030	31.12.2013	1.760	2171	4,82	10.468	16,01	16	3.296,45	9,03	19.607,09	8.976,23	1.509,13
13. Çalışan	21.01.2008	01.01.2032	31.12.2013	1.760	2171	4,82	10.468	18,01	18	3.565,44	9,77	21.207,02	8.806,07	1.480,52
14. Çalışan	21.01.2008	01.01.2033	31.12.2013	1.760	2171	4,82	10.468	19,02	19	3.708,05	10,16	22.055,31	8.721,04	1.466,23
15. Çalışan	30.01.2008	01.01.2030	31.12.2013	1.760	2162	4,82	10.425	16,01	16	3.296,45	9,03	19.525,80	8.939,02	1.509,13
16. Çalışan	30.01.2008	01.01.2034	31.12.2013	1.760	2162	4,82	10.425	20,02	20	3.856,38	10,57	22.842,43	8.602,17	1.452,26
17. Çalışan	30.01.2008	01.01.2030	31.12.2013	1.760	2162	4,82	10.425	16,01	16	3.296,45	9,03	19.525,80	8.939,02	1.509,13
18. Çalışan	30.01.2008	01.01.2030	31.12.2013	1.760	2162	4,82	10.425	16,01	16	3.296,45	9,03	19.525,80	8.939,02	1.509,13
19. Çalışan	30.01.2008	01.01.2030	31.12.2013	1.760	2162	4,82	10.425	16,01	16	3.296,45	9,03	19.525,80	8.939,02	1.509,13
20. Çalışan	30.01.2008	01.01.2030	31.12.2013	1.760	2162	4,82	10.425	16,01	16	3.296,45	9,03	19.525,80	8.939,02	1.509,13
21. Çalışan	30.01.2008	01.01.2033	31.12.2013	1.760	2162	4,82	10.425	19,02	19	3.708,05	10,16	21.963,87	8.684,88	1.466,23
22. Çalışan	30.01.2008	01.01.2030	31.12.2013	1.760	2162	4,82	10.425	16,01	16	3.296,45	9,03	19.525,80	8.939,02	1.509,13
23. Çalışan	30.01.2008	01.01.2030	31.12.2013	1.760	2162	4,82	10.425	16,01	16	3.296,45	9,03	19.525,80	8.939,02	1.509,13
24. Çalışan	30.01.2008	01.01.2032	31.12.2013	1.760	2162	4,82	10.425	18,01	18	3.565,44	9,77	21.119,11	8.769,56	1.480,52
25. Çalışan	07.09.2004	01.01.2020	31.12.2013	1.980	3402	5,42	18.455	6,01	6	2.505,33	6,86	23.351,06	17.420,27	1.869,02
26. Çalışan	08.08.2004	01.01.2020	31.12.2013	1.980	3432	5,42	18.617	6,01	6	2.505,33	6,86	23.556,98	17.573,88	1.869,02
27. Çalışan	08.08.2004	01.01.2020	31.12.2013	1.980	3432	5,42	18.617	6,01	6	2.505,33	6,86	23.556,98	17.573,88	1.869,02
28. Çalışan	08.08.2004	01.01.2020	31.12.2013	1.980	3432	5,42	18.617	6,01	6	2.505,33	6,86	23.556,98	17.573,88	1.869,02
29. Çalışan	08.08.2004	01.01.2020	31.12.2013	1.980	3432	5,42	18.617	6,01	6	2.505,33	6,86	23.556,98	17.573,88	1.869,02
30. Çalışan	23.08.2004	01.01.2020	31.12.2013	1.980	3417	5,42	18.536	6,01	6	2.505,33	6,86	23.454,02	17.497,07	1.869,02
31. Çalışan	23.08.2004	01.01.2020	31.12.2013	1.980	3417	5,42	18.536	6,01	6	2.505,33	6,86	23.454,02	17.497,07	1.869,02
32. Çalışan	01.06.2004	01.01.2021	31.12.2013	1.980	3500	5,42	18.986	7,01	7	2.605,54	7,14	24.984,68	17.749,02	1.850,97
33. Çalışan	01.06.2004	01.01.2021	31.12.2013	1.980	3500	5,42	18.986	7,01	7	2.605,54	7,14	24.984,68	17.749,02	1.850,97
34. Çalışan	01.06.2004	01.01.2021	31.12.2013	1.980	3500	5,42	18.986	7,01	7	2.605,54	7,14	24.984,68	17.749,02	1.850,97
35. Çalışan	04.06.2004	01.01.2019	31.12.2013	1.980	3497	5,42	18.970	5,01	5	2.408,97	6,60	23.079,94	18.078,90	1.886,99

36. Çalışan	03.02.2004	01.01.2019	31.12.2013	2.200	3619	6,03	21.813	5,01	5	2.676,64	7,33	26.539,03	20.788,47	2.096,65
37. Çalışan	12.02.2004	01.01.2019	31.12.2013	2.200	3610	6,03	21.759	5,01	5	2.676,64	7,33	26.473,03	20.736,77	2.096,65
38. Çalışan	12.02.2004	01.01.2018	31.12.2013	2.200	3610	6,03	21.759	4,01	4	2.573,69	7,05	25.454,84	20.936,16	2.116,81
39. Çalışan	18.02.2004	01.01.2018	31.12.2013	2.200	3604	6,03	21.723	4,01	4	2.573,69	7,05	25.412,53	20.901,37	2.116,81
40. Çalışan	18.02.2004	01.01.2018	31.12.2013	2.200	3604	6,03	21.723	4,01	4	2.573,69	7,05	25.412,53	20.901,37	2.116,81
41. Çalışan	18.02.2004	01.01.2018	31.12.2013	2.200	3604	6,03	21.723	4,01	4	2.573,69	7,05	25.412,53	20.901,37	2.116,81
42. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2013	2.420	3995	6,63	26.487	3,01	3	2.722,17	7,46	29.794,72	25.730,92	2.350,88
43. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2013	2.420	3995	6,63	26.487	3,01	3	2.722,17	7,46	29.794,72	25.730,92	2.350,88
44. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2013	2.420	3995	6,63	26.487	3,01	3	2.722,17	7,46	29.794,72	25.730,92	2.350,88
45. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2013	2.420	3995	6,63	26.487	3,01	3	2.722,17	7,46	29.794,72	25.730,92	2.350,88
46. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2013	2.420	3995	6,63	26.487	3,01	3	2.722,17	7,46	29.794,72	25.730,92	2.350,88
47. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2013	2.420	3995	6,63	26.487	3,01	3	2.722,17	7,46	29.794,72	25.730,92	2.350,88
48. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2013	2.420	3995	6,63	26.487	3,01	3	2.722,17	7,46	29.794,72	25.730,92	2.350,88
49. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2013	2.420	3995	6,63	26.487	3,01	3	2.722,17	7,46	29.794,72	25.730,92	2.350,88
50. Çalışan	23.01.2003	01.01.2017	31.12.2013	2.420	3995	6,63	26.487	3,01	3	2.722,17	7,46	29.794,72	25.730,92	2.350,88
Toplam							792.197						733.758,10	86.003,62

KAYNAKÇA

- AKGÜL Başak Ataman, AKAY Hüseyin, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliği’ne İlişkin Bir Araştırma**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2.Baskı, 2004.
- AKTAY Nizamettin, Kadir ARICI ve E. Tuncay KAPLAN, **İş Hukuku**, Seçkin, Ankara, 2006.
- ANADOLU, F.Kerim, “Kıdem Tazminatı Koşulları ve İşçinin Kıdeminin Hesaplanması”,s.240-263,
http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler/F.%20Kerim%20ANADOLU/239-264.pdf (Erişim tarihi: 21 Nisan 2013).
- ANDAÇ Faruk, **İş Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2008.
- AŞÇI Turgut, “Denetçi Yardımcılarına Verilen İş Ve İşçi Mevzuatı”, **Meslek Kursu Notları**, Ankara, 2011, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/4857.pdf> (Erişim tarihi:12 Aralık 2012).
- BAYAZITLI Ercan, “TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 8, Yıl 3, Ocak, 2003, s.15-21.
- ÇELİK Nuri, **İş Hukuku Dersleri**, İstanbul, Beta, 22.Bası, 2009.
- ÇELİK,Orhan “Muhasebe Kuramı Ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Gelişme ve Toplum Araştırma Merkezi**, No:52, Ocak, 2003,
http://www.politics.ankara.edu.tr/eski/dosyalar/tm/SBF_WP_52.pdf,
 (Erişim tarihi: 8 Ocak 2013).
- DEMİR, Şeref, **Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları: VUK Değerleme Yaklaşımı**, Seçkin Yayınevi, 2012.
- DURSUN, Nergis Nevruz ve KURT Ganite, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve IMKB’de İşlem Gören Şirketlerde Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 1(1), Mayıs, 2008, s.95-113.

- ERDOĞAN Gürbüz, **İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku**, Ankara, Detay Yayıncılık, 2009.
- EYRENCİ, Öner, Savaş TAŞKENT ve Devrim ULUCAN, **Bireysel İş Hukuku**, Legal Yayıncılık, 3.Baskı, 2006.
- GENÇOĞLU Gücenme Ümit, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2007.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, **Ücret Kazançları Vergi Rehberi**, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2012ucretrehber.pdf>, (Erişim:12 Aralık 2012).
- GÜVEN Ercan, AYDIN Ufuk, **Bireysel İş Hukuku**, Eskişehir, 2010.
- IFRS Vakfı, IFRS for SMEs Eğitim Materyali, Modül 28: Çalışanlara Sağlanan Faydalar, 2009, <http://www.ifrs.org/Documents/modul28.pdf> (Erişim tarihi: 8 Şubat 2013).
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu,Türkiye Muhasebe Standartları,http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-513-son-halleriyle-standartlar.html (Erişim tarihi: 2 Aralık 2012).
- KARACAN, Sami, SAVCI Mustafa, “Türkiye Muhasebe Standartları-19 (TMS-19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** (22) 2011/2, s.126-151.
- KARAKAYA, Mevlüt, “Çalışanlara Sağlanan Kısa Süreli Faydalar Kapsamındaki İzin Ücretlerinin TMS-19’a Göre İncelenmesi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Ankara, Cilt 1 Sayı 2, Eylül, 2008, s. 1-21.
- KAYGUSUZOĞLU Mehmet, “Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 47, 2010, s. 173-191.
- KILIÇOĞLU Mustafa, **Sosyal Güvenlik Hukuku’nda Borçlanma**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.
- KİRACI Murat ve KÖSE Tunç, (2002), “IASC, FASB ve TİMÜDESK’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, **Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi**, 3(1), Haziran, 2002, s.47-70.
- KUMLU Mustafa, “İş Kanunu’nun Temel Felsefesi”, **Mess, Mercek Dergisi**, Nisan, 9(34), Nisan, 2004.
- MOLLAMAHMUTOĞLU Hamdi, **İş Hukuku**, Ankara, Turhan Kitapevi, 2. Baskı, 2005.

- MORGÜL, Cüneyt, **Çalışanlara Sağlanan Faydalar/TMS-19; Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ed. Necdet SAĞLAM vd. 2007.
- NARMANLIOĞLU Ünal, **İş Hukuku:Ferdi İş İlişkileri**, Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1988.
- ÖRTEN, Remzi, Hasan KAVAL ve Aydın KARAPINAR, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Ankara, Gazi Kitabevi, 6.Baskı, Ankara, 2012.
- PAMUKÇU Fatma, PAMUKÇU Nevzat, “Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplamasında İş Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 33, Nisan, 2011, http://www.cizgidenetim.com.tr/pdf/makale_05.pdf, (Erişim tarihi: 8 Şubat 2013).
- PARLAKKAYA, Raif, “Yasal Mevzuat Ve TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı Ve Muhasebe Uygulaması”, **Selçuk Üniversitesi, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 13(19), 2010, s.269-291.
- SÖNMEZ, Feriştah, “11 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı- Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (UMS-14 ile Karşılaştırmalı Olarak)”, **Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Ağustos, 2004, s.1-16.
- SÜMER Haluk Hâdi, **İş Hukuku**, Konya, Mimoza, 14.Baskı, 2008.
- SÜZEK Sarper, **İş Hukuku**, İstanbul, Beta, 7.Baskı, 2011.
- SÜZÜK Mehmet, “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Uygulamaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, (**Uzmanlık Yeterlilik Tezi**), Ankara, 2011, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü.
- TAŞKENT Savaş, **İş İlişkisinin Sona Ermesi ve Kıdem Tazminatı Açısından Yargıtayın 2009 Kararlarının Değerlendirilmesi**, s.161-201, <http://www.kamuis.org.tr/pdf/yargitaykarsemineri2009.pdf>,(Erişim tarihi:16 Mayıs 2013).
- TOKAY, S. Hüseyin, “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Türkiye Muhasebe Standartlarının Muhasebe Uygulamaları ve İlgili Vergi Yasaları İle Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, 1(1), Nisan, 1999, s.43-51.
- TUNÇOMAĞ Kenan ve CENTEL Tankut, **İş Hukukunun Esasları**, İstanbul, Beta, 5.Bası, 2008.

TURAN Kamil, **Ferdi İş Hukuku**, Ankara, Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1993.

ÜSTÜNDAĞ Saim, "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Nisan, 2000, s.31-57.

Yeni Türk Ticaret Kanunu Şirketlerimize Neler Getirdi., http://www.kobitek.com/yeni_turk_ticaret_kanunu_sirketlerimize_neler_getirdi__2bolum, (Erişim tarihi: 12 Aralık 2012).

YALKIN Yüksel Koç, V. DEMİR ve D. DEMİR, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi", 17. Dünya Muhasebe Kongresi, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:76; Kasım, 2006, s.291-307.

YALKIN, Yüksel Koç, "Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, Haziran, 2002, s.1-8.

YILMAZ, Baki, "Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı", **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Cilt 7, Sayı 13, 2007, s.139-153.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

213 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

4857 Sayılı İş Kanunu.

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.

6102 Türk Ticaret Kanunu.