

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**TMS 19 VE ÇALIŞANLARA SAĞLANAN
FAYDALAR STANDARDI, TÜRKİYE
UYGULAMALARI VE YANSIMALARI**

Yüksek Lisans Tezi

Çağlar ÇELİK

100019731

İstanbul, 2018

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**TMS 19 VE ÇALIŞANLARA SAĞLANAN
FAYDALAR STANDARDI, TÜRKİYE
UYGULAMALARI VE YANSIMALARI**

Yüksek Lisans Tezi

Çağlar ÇELİK




100019731

Danışman: Prof. Dr. Ahmet Hayri DURMUŞ

İstanbul, 2018

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

..... Muhasebe ve Denetim
Yüksek Lisans programı öğrencisi Çağrı ÇELİK'in
İms 19 ve Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Türkiye
Uygulamaları ve Tensimaları başlıklı tez çalışması,
Enstitümüz Yönetim Kurulu **25.05.2018** tarih ve **2018 / 475 / 12** sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından
oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

	UNVANI, ADI SOYADI	İMZA
TEZ DANIŞMANI	: Prof. Dr. Alpaslan Durmuş	
JÜRİ ÜYESİ	: Prof. Dr. Fatma Pamukcu	
JÜRİ ÜYESİ	: Doç. Dr. İlker Kıymetli San	

(*) Yüksek lisans tez savunma jürileri en az biri kurum dışından olmak üzere danışman dahil en az üç öğretim üyesinden oluşur. Jürinin üç kişiden oluşması durumunda eş danışman jüri üyesi olamaz. Eş tez danışmanının jüri üyesi olması durumunda asıl jüri beş üyeden oluşur.

Önsöz

Bir ülkenin ekonomik gücünün refah seviyesine yansımalarının en önemli göstergelerinden birisi olan istihdam, aynı zamanda bireylerin günlük yaşamlarını da doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle küreselleşen günümüz dünyasında, istihdamın uluslararası sermaye üzerinden sağlanması önemli bir konudur. Bu anlamda uluslararası sermayenin istihdam yaratacak alanlara yönlenmesine önemli katkıları olacağını düşündüğüm bu çalışmamın her aşamasında desteğini esirgemeyen başta danışman hocam olmak üzere, tüm emeği geçenlere teşekkürü borç bilirim.

Çağlar ÇELİK

Yüksek Lisans Öğrencisi

Etik Kurallarına Uygunluk Yazısı

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.



Özet

Bir ekonomik sistem içerisinde en önemli göstergelerden birisi istihdamdır. İstihdam aynı zamanda ekonomik durumun tabana yayılması, halkta karşılık bulması anlamına gelmektedir. İstihdamın teşviki için ise çalışanların mevcut durumlarının iyileştirilmesi ve çalışanlara belli yararların sağlanması gerekir. TMS 19 bu bağlamda, çalışanlara yarar sağlama bakımından diğer muhasebe sistemleri içerisinde ön plana çıkmaktadır. TMS 19'un çalışanlara sağladığı yararlar üzerine çalışmalar yapılmış olsa da, istihdam üzerine yeterli çalışma yapılmamıştır. Bu nedenle bu çalışmada, istihdam teşvikinde TMS 19 ve çalışanlara sağladığı yararların incelenmesi amaçlanmıştır.

Tez çalışmasında doküman tarama yönteminden yararlanılmış, ayrıca içerik analiz teknikleri ile ilgili yönetmelik ve düzenlemelerin değerlendirilmesine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı; Kıdem Tazminatı.

Abstract

One of the most important indicators in an economic system is employment. At the same time, employment also means that the economic situation spreads to the base, and it finds a response. For the promotion of employment, it is necessary to improve the current situation of the employees and to provide certain benefits to the employees. In this context, IAS 19 is a major player in other accounting systems in terms of providing benefits to employees. Although IAS 19 has been working on the benefits to employees, there has not been enough work on employment. For this reason, in this survey, it was aimed to examine IAS 19 and the benefits it provides to employees in the employment incentive.

Tissue scanning method was used in the thesis study, and the regulations and regulations related to content analysis techniques were evaluated.

Keywords: IAS 19 Employees Benefits; Severance Pay.

İÇİNDEKİLER

Önsöz	ii
Etik Kurallarına Uygunluk Yazısı.....	iii
Özet.....	iv
Abstract.....	v
Kısaltmalar Listesi	viii
Şekiller Listesi	ix
Tablolar Listesi.....	x
GİRİŞ	1
1. İSTİHDAM VE İSTİHDAMA ETKİ EDEN FAKTÖRLER	4
1.1. İstihdam Kavramı ve Sektörlere Göre Türleri	4
1.2. İstihdamın Önemi.....	7
1.3. İstihdam Politikaları	8
1.4. Dünyada ve Türkiye’de İstihdam ve İşsizlik	9
1.4.1. Dünyada İstihdam ve İşsizlik.....	9
1.4.2. Türkiye’de İstihdam ve İşsizlik.....	19
2. GENEL HATLARIYLA TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI	24
2.1. Türkiye Muhasebe Standartlarının Amaçları	24
2.2. TMS 19’un Amaç ve Kapsamı.....	25
2.3. TMS 19’da Geçen Tanımlar.....	27
2.4. Uygulamada TMS 19	31
3. TMS 19’UN ÇALIŞMA DÖNEMİNDE, ÇALIŞMANIN TAMAMLANMASI VE AYRILMA DÖNEMİNDEKİ UYGULAMASI İLE TÜRKİYE UYGULAMALARINDAKİ FARKLAR	34
3.1. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar	34

3.1.1. Ücretli İzin Bakımından.....	35
3.1.2. Kâr Paylaşımı Bakımından	37
3.1.3. İkramiye Planı Bakımından	38
3.2. Çalışma Dönemi Sonrasında Sağlanan Faydalar	39
3.3. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar.....	39
3.4. İşten Çıkarma Tazminatları.....	41
3.5. TMS 19'un Türkiye Uygulamaları İle Karşılaştırılması.....	44
3.5.1. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar	44
3.5.2. Çalışma Dönemi Sonrasında Sağlanan Faydalar	49
3.5.3. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar.....	50
3.5.4. İşten Çıkarma Tazminatları.....	51
4. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) İLE TMS 19 ARASINDA UYGULAMA FARKLARI	69
4.1. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)	69
4.2. BOBİ FRS ile TMS 19 Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulama Farkları	70
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	74
KAYNAKÇA	76

Kısaltmalar Listesi

- AB** : Avrupa Birliği
- ABD** : Amerika Birleşik Devletleri
- BOBİ FRS** : Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
- IFRS** : Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi
- TMS** : Türk Muhasebe Standartları



Şekiller Listesi

Şekil 1. 1. İstihdam Ve İşsizlik	5
Şekil 1. 2. Dünyada Yıllara Göre İşsizlik Oranları	11
Şekil 1. 3. Avrupa İşsizlik Oranları (%) – 2015 – Eurostat	12
Şekil 1. 4. Toplam İşgücü İçerisinde İşsizlik	14
Şekil 1. 5. OECD Ülkelerinde İşsizlik Oranı (2014)	15



Tablolar Listesi

Tablo 1. 1. İşsizliğin Nedenleri Ve İstihdam Arzı Arasındaki İlişki	6
Tablo 1. 2. Dünyada Ve Türkiye'de İşsizlik.....	13
Tablo 1. 3. AB Üye Devletlerinde İşsizlik Oranları (Aralık 2011 İtibariyle).....	18
Tablo 1. 4. Yıllara Göre Türkiye'de İstihdam Oranları.....	21
Tablo 1. 5. İktisadi Faaliyet Koluna Göre Tarım Dışı İşsizlik Oranları (1990-2004)	22
Tablo 2. 1. Bilanço Ve Gelir Tablosunda Raporlanacak Unsurlar	32
Tablo 4. 1. Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)	69
Tablo 4. 2. Uygulayacağı Finansal Tablo Standardı Bazında Şirket Miktarları Hata! Yer işareti tanımlanmamış.	

GİRİŞ

Bir ekonomik sistem içerisinde makroekonomik göstergelerin büyük önemi olsa da, bunlar içerisinde en fazla önem arz eden ve halka en fazla dokunan göstergenin istihdam olduğunu ifade etmek mümkündür. İstihdam sadece bireylerin ekonomik anlamda elde ettikleri kazanımın bir göstergesi değil, aynı zamanda sosyal yaşama katılım, sosyal kimlik edinme gibi anlamlara da gelmektedir. Bu bakımdan istihdam gerek ekonomi teorisyenlerinin, gerekse devlet yöneticilerinin ve sermaye erkinin önem verdiği konuların başında gelmektedir. Buna ilave olarak istihdamı politik değeri en yüksek olan makroekonomik gösterge olarak nitelendirmek mümkündür.

İstihdamın yaratılması için pek çok gereklilik olmakla birlikte, bunların başında sermaye gelmektedir. Her ne kadar istihdam sürecinde fikir temel ve öncül role sahip olsa da, fikrin realize edilmesi için belli bir sermaye birikimine, yatırım değerine ihtiyaç vardır. Bundan ötürü istihdam için sermaye kaynaklarının etkili bir biçimde kullanılması ve yönlendirilmesi hayati önem arz etmektedir.

TMS 19, sadece muhasebe uygulamalarını düzenlemekle kalmayıp, aynı zamanda çalışanlara önemli yararlar sağlamıştır. Bu bakımdan çalışanların istihdam özelliklerinin iyileştirilmesi ve çalışanlara faydaların sağlanması, kalıcı istihdamın teşvikinde önemli rol oynayabilir.

Ekonominin en önemli unsurlarından birisi beşeri sermayedir. Beşeri sermaye sadece ekonomik ya da bilimsel anlamda değil, aynı zamanda sosyal anlamda önemli bir konudur. Bir ülkede istihdam oranının yüksek olması, sosyal refah düzeyini de olumlu yönde etkilemektedir.

Ekonomik büyüme ve istikrarın sağlanarak bunun sosyal yaşama aktarılmasında, beşeri sermaye ve ulusal ekonomi bileşenlerinin yanında, yabancı sermayenin de ciddi önemi vardır. Sermayenin uluslararası dolaşımının her geçen gün arttığı ve bunun yönetilmesi için yapılan çalışmalar incelendiğinde, ekonomide yabancı yatırımın çekilmesinin ülkelere ve ekonomik sistemlere büyük katkı sağladığı, bu nedenle de bu alanda önemli kamusal çalışmaların yapıldığı görülmektedir.

Bu nedenle tez çalışmasında, istihdam yaratıcı ya da diğer ifadeyle emek-yoğun sektörlerde TMS 19'un rolünün ve öneminin ortaya koyulması amaçlanmıştır.

İstihdam teşviki, günümüzde önemli bir konudur ve ekonomiyi hem makro ölçekte, hem de mikro ölçekte etkilemektedir. Öte yandan istihdamın teşvik edilmesi için, bir takım çalışmalar yapılması gerekir. Bunların başında da, mevcut durumun iyi bir şekilde tespit edilmesi, diğer bir ifadeyle raporlamanın iyi bir şekilde yapılması gerekir.

TMS 19 bu konuda, çalışanlara sağladığı yararlar açısından önemi faydaları beraberinde getirmektedir. Bir yandan çalışanların özlük haklarından kıdem tazminatına kadar pek çok konuyu düzenlerken, bir yandan da beşeri sermayenin korunmasına ve değerinin artmasına yardım etmektedir. Bu bakımdan araştırma, TMS 19'un daha etkili kullanılması üzerine odaklanması bakımından önem arz etmektedir.

Bu tez çalışmasında temel olarak aşağıdaki inceleme yapılmıştır:

“TMS 19 çalışanlara sağlanan faydalar standardının Türkiye'deki uygulama yöntemleri ile Türkiye'deki diğer kanunlarla tanımlanmış yöntemler ile arasındaki farklar”

KAPSAM VE SINIRLILIKLAR

Yapılan bu tez çalışmasının kapsamını TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye'deki uygulamalar ile karşılaştırılması oluşturmaktadır.



1. İSTİHDAM VE İSTİHDAMA ETKİ EDEN FAKTÖRLER

İstihdamın iktisat bilimine göre kelime anlamı, ülkedeki mevcut iş gücünün ekonomik faaliyetler içerisinde sürekli biçimde çalıştırılmasıdır.

1.1. İstihdam Kavramı ve Sektörlere Göre Türleri

İşgücü piyasasının bir diğer önemli göstergesi olan istihdam, üretim sürecine tüm üretim faktörlerinin geniş bir anlamda üretim sürecine katıldığı, üretim faktörünün ise üretim sürecine dahil olduğu anlamına gelmektedir. Kısacası, istihdam ve işsizlik aynı gerçeğin iki ayrı ama birbirini tamamlayan ayrılmaz parçalarıdır. Hangi politikalar dikkate alınmaksızın istihdam politikalarının incelenmesi ve sonuçlandırılması mümkün değildir. İstihdam, uygulanan politikalar başarılması gereken hedeflerdir ve işsizlikten kaçınılması gereken taraftır (Ay, 2012: 322).

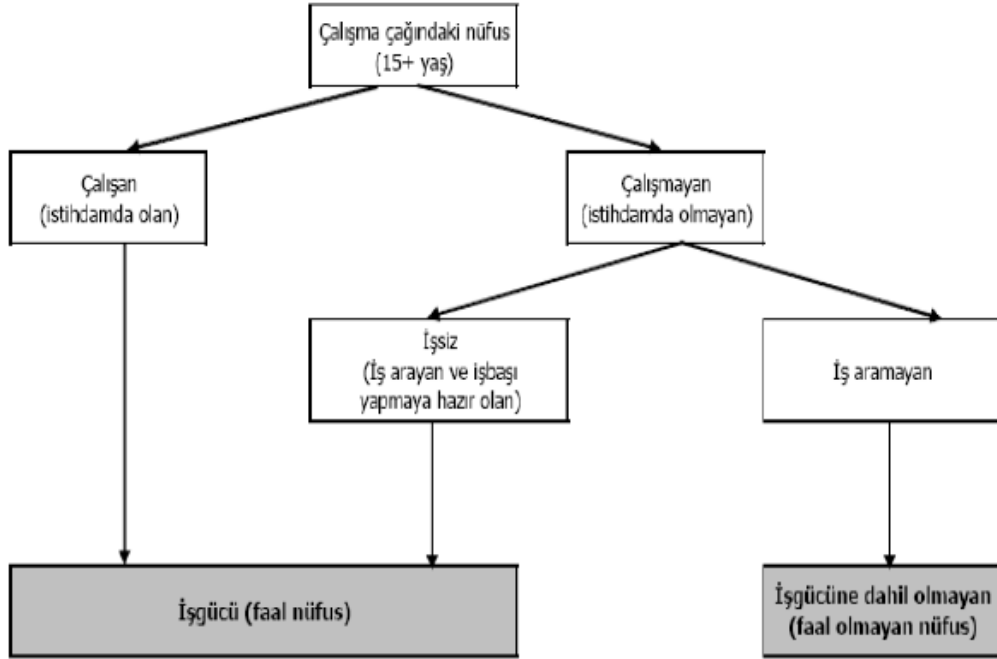
Batı toplumlarında II. Dünya Savaşı'ndan sonra "Altın Çağı" nın ardından, küreselleşme süreciyle birlikte, bir yandan istihdam sorunlarının arttığını ve standart olmayan istihdam biçimlerinin hızla genişlediği görülmektedir. Bu süreçte, rekabetçilik ve kalite, istihdam sorunlarının çözümünde iki temel faktör haline gelmiştir. Araştırmacılar “ömür boyu istihdamın sonu” ve “istihdam yaratılmadan büyümenin” işaret ettiği gibi, esnek işgücü piyasası da ekonomi ve çalışma hayatı boyunca yeni sorunlar getirmektedir (Ekin, 2000: 5).

İstihdam, “üretim faktörleri, emek, sermaye, girişimcilik ve doğal kaynakların katılımını, optimal kullanımla üretim sürecine dahil etmektir”. Bundan da anlaşılacağı gibi, istihdam kavramının kapsamı çok geniştir. Bu tanım, istihdamın geniş tanımı olarak adlandırılabilir. Dar anlamda, her üretim faktörünün üretim sürecine ayrı ve en uygun şekilde katıldığı gerçeğine başvurabiliriz. Bu, istihdam kavramını nasıl kullandığımızla ilgilidir. Örneğin, üretim faktörlerinin istihdamını, üretim sürecine katılmak için işimizin en uygun amacı olarak algılamamız yanlış olmaz. Dolayısıyla, istihdam, emeğinizi dar bir anlamda üretim sürecine en uygun şekilde katılmaktır (Bekiroğlu, 2010: 5).

Arızı (geçici) işsizlik, çalışanların işlerini kendi iradeleri ile bıraktıkları ve sevdikleri yeni bir işe girene kadar işsizlik olarak tanımlanabilir. Bu tip işsizliklerde,

daha iyi çalışma koşulları elde etmek için çalışanlar işten ayrılmakta ve geçici olarak işsiz kalmaktadırlar. Ekonomi tam istihdam halindeyken bile, zaman zaman (geçici) işsizlik ortaya çıkabilir. Her ekonomideki işçilerin yaklaşık %1-2'si geçici olarak işsizdir. (Sürücü, 2014: 20). İstihdam ve işsizlik ilişkisi Şekil 1.1'de verilmiştir.

Şekil 1.1. İstihdam Ve İşsizlik



Kaynak: Bolat, 2014: 4.

Yapısal işsizlik, işgücü talebinin genel yapısı ile işgücü yapısı, coğrafi farklılıklar, meslek, beceri ve endüstri gibi faktörler arasındaki uyumsuzluk olarak da tanımlanabilir. Toplumların yapısında görülen sosyo-ekonomik değişimlerin, uygulamadaki çeşitlilik ve eğilimlerin yapısal işsizliğe yol açtığı söylenebilir (Sürücü, 2014: 21).

Genç işsizliğin toplam talepteki değişikliklere nispeten daha duyarlı olmasının birçok nedeni vardır. İşte bu nedenlerden bazıları: İşverenler işsiz olduklarında bir seçim yapmaları gerektiğinde, bu tercihte genç işçiler ilk sırada yer alıyor. Bunun birkaç nedeni vardır: Birincisi, genç işverenler için iş bulma maliyeti, yetişkin işçiler için daha düşüktür. Onlar deneyimsiz oldukları için ve onlar için yapılan mesleki eğitim

genellikle düşük olduğundan önemli bir rol oynayacaklar. Ayrıca, fazlalık tazminatının çalışanın hizmet süresine orantılı olması, gençlerin işten ayrılırken ilk sırada yer almasına neden olmaktadır (Gündoğan, 1999; 70). İşsizliğin nedenleri ve istihdam arzı arasındaki ilişki Tablo 1.1’de verilmiştir.

Tablo 1. 1. İşsizliğin Nedenleri Ve İstihdam Arzı Arasındaki İlişki

	Talep Yönü	Arz Yönü
Mevcut işler	Ekonomik koşullar nedeniyle gençlere yönelik bir işlerin azlığı	Düşük ücretli işlerin varlığı
Ücretler	Asgari ücret uygulaması, düşük düzeyli işlerin sayısının azalması	Gençlerin gerçekçi olmayan ücret taleplerinin varlığı
Mobilite	Kısa süreli geçici işlerin yüksek işsizlik oranının temelini oluşturması	Genç işçilerin yüksek bir mobiliteye sahip olması
Tavırlar	Gelecek beklentisi yüksek işlerin gençler tarafından talep edilmesi.	Cari ücret düzeyinde gençlerin boş zamanı tercih etmesi
Nitelikler	Niteliklerin çalışırken kazanılması	Gençlerde eğitim ve tecrübe eksikliğinin varlığı
Genç Nüfusun Hızlı Artışı	İş piyasasının gençler için mevsimlik işler gibi birçok yeni iş üretebilmesi.	Genç nüfusun hızlı artması
Alternatif "İş"ler	Gençlerin yasadışı yeraltı faaliyetlerinden yüksek gelir elde edebilmesi	

Kaynak: Kelleci ve Türk, 2016: 15.

İstihdam seviyesi “işgücü piyasasında çalışan ve makul istihdam koşulları içinde çalışanların toplamıdır”. İşgücünün, işçilerin ve işsizlerin (çalışma çağındaki iş arayanlar) oluşturulduğu bilinmektedir. Burada, çalışanların toplamı toplam istihdam düzeyini göstermektedir. Emek seviyesinin ne olduğunu anlamak da mümkündür. İşgücü piyasasında, işsizlerin ve işsizlerin toplamına “iş gücü seviyesi” denir. Emek seviyesi ile istihdam düzeyi arasındaki fark, bize “işsizlerin miktarı” verir. İstihdam edilen kişi sayısının iş gücüne oranı “istihdam oranı” dır ve işsizlerin işgücüne oranı “işsizlik oranı” dır (Bekiroğlu, 2010: 8).

1.2. İstihdamın Önemi

Bilindiği gibi, gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi gelişmiş batı ekonomilerinde işsizlik yaygındır. Ancak, yüksek olan bu iki işsizlik türü, çok önemli kalite farklılıklarına sahiptir. Her şeyden önce, insanların gelişmiş ülkelerde, gelişmiş ülkelerde, kentleşmekte olan nüfusun yaşamı boyunca herhangi bir zamanda, şekli ve üretken bir modern sektör istihdamına sahip olamadıkları görülürken, insanlar çoğunlukla üretken bir şekilde çalışmaktadır (Ekin, 2000: 7).

Dünya üretiminin coğrafi dağılımı değiştikçe, üretim ve işgücü talebi bileşimi bireysel ülkelerde farklılık göstermektedir. İşgücü talebindeki değişim oranındaki artış veya işgücüne uyum oranındaki bir düşüş varsa, “yapısal işsizlik” artacaktır. Bu bağlamda, hükümetin istihdam politikası işsizlik artırıcı sonuçlara yol açabilir. Sendikalar, kısa vadede sektörün etkinliğini yitirmesine ve uzun vadede yapısal işsizliğe ciddi bir şekilde yol açarak, firmaların istihdam ettikleri işgücünü değiştirmelerini engelleyebilir. Benzer şekilde, asgari ücret yasaları vasıfsız emeği piyasadan çıkarabilir ve işsizliği artırabilir (Sürücü, 2014: 21).

Artan işsizlik, ülkelerin en önemli makroekonomik problemleri arasındadır. Ekonomik politika hedefleri arasında tam istihdamın amacı önemlidir. Ekonomik politikanın amaçlarından bazıları birlikte uygulanabilir, ancak uygulamalar çelişkili politikalarlardır. Dünyada artan işsizlik, ekonomik politikalar uygulanmakta iken tam istihdam hedefine öncelik vermektedir. İşsizliğin ekonomik, sosyal ve psikolojik yönleri dikkate alındığında, işsizliğin önemi artmaktadır. Bu değişiklikler işgücü piyasasında bir dizi reform gerektirmektedir (Çondur ve Bölükbaşı, 2014: 78).

İş piyasası dinamik bir yapıya sahiptir. İş gücü de dinamiktir. Kurumsal olmayan sivil nüfusun kapsamadığı işçiler, işsizler ve işgücünde olmayanlar arasında sürekli bir hareket vardır. İş gücünde olmayanların bir kısmı yeni işgücüne katılmakta iken, yeni katılımcılar iş bulmakta ya da iş bulamamakta ya işsiz ya da işsizdirler. Ancak, bazıları işsiz olarak emeklidir, bazıları işten çıkarılır veya işsiz olarak bırakılır. İşsizlerin bir kısmı işsizlerin pozisyonunda, iş bulmakta ve bazı iş bulma umutlarını kesmektedir (Bekiroğlu, 2010: 5).

İşsizliğin ekonomik, sosyal ve psikolojik maliyetleri ile ilgilidir. Sosyal ve psikolojik etkiler, işsizliği diğer sorunlardan ayırır. İşsizlik sonucu gelir kaybı belirli

dönemlerde telafi edilebilir. Ancak, işsizlik sorununun neden olduğu umutsuzluk, hüsrana, korku ve kaygı duygularının neden olduğu zararları telafi etmek çok zordur. Özellikle bu tip bir problemle, insanların erken karşılaşması hayatın sonraki aşamalarında ciddi davranış bozukluklarına yol açabilir. Ekonomik bağımsızlık kazanmamış gençlerin gelecek planlarının tasarlanması ve uygulanmasında aktif bir rolü olmayacaktır. Önemli bir tehlike, istihdam edilemeyen gençlerin kendilerini başarısızlık ve işsizlik yenilgisi olarak algılayabilmeleri ve kendilerini toplumdan izole edebilmeleri olabilir. Sonuç olarak, çeteler, kolektif suç eğilimleri ve toplumsal kabul edilemez davranışlar işsiz gençler arasında yaygınlaşabilir (Torun ve Arıca, 2011: 170).

1.3. İstihdam Politikaları

1970'den sonra, politik istikrar, ekonomik büyüme, tam istihdam, güçlü sosyal güvenlik ve ulusal dayanışmaya dayanan modelin radikal değişime uğraması, sermaye ve emek sarsıntısı arasındaki tarihsel uzlaşma ve tam istihdamın azaltılması, sosyal koruma ve eşitsizlik hedefinin gerçekleştirilmesi zor ve belki de hedeften uzaklaştı. Bir anlamda, son 30 yıla damgasını vuran küreselleşme süreci, farklı ülkelerde ve farklı şekillerde ve farklı şekillerde uygulanan neo-liberal politikaların belirleyici dinamikleri olmuştur (Selamoğlu, 2002: 34).

Neo-liberal tez karşısında, işsizliğin nedenlerine dikkat çeken işsizliğin nedenleri hakkında üç alternatif açıklamadan bahsedilebilir. Açıklamalardan birinci olarak Keynesyen ekonominin tezlerine dayanmaktadır. Buna göre, ücretlerin milli gelirdeki payındaki düşüş ve azalan tüketim talebi, yatırım ve büyümeyi yavaşlatmıştır, bu nedenle işsizlik aslında yüksek ücretlerden ziyade düşük ücretlerden kaynaklanmaktadır. Marksist iktisadın tezinin ikinci açıklaması, kapitalizmin onun içinde tam bir istihdama sahip olmamasıdır. Tam istihdam, güçlü işçiler ve güçlü işçilerin, kâr oranlarına ve ardından büyümenin düşmesine neden olarak, periyodik krizlere ve artan işsizlik oranlarına neden olacağı anlamına gelir. Alternatif üçüncü açıklamada, işsizliğin nedenleri küreselleşmenin etkileriyle bağlantılıdır. Küreselleşme, firmalar üzerindeki rekabet baskısını artırmakta ve büyümenin istihdam yaratan etkisini azaltmaktadır (Ay, 2012: 323).

Ekonominin tarım ve aile temelli üretim etrafında organize edildiği zaman kadınların katılım oranları artmaktadır. Ekonomik büyümenin ve kentleşmenin büyümesiyle, katılım oranları genellikle bir erkeğin işe yarayacağı ve bir kadının evde kaldığı zaman düşer. Öte yandan, kişi başına düşen gelir düzeyindeki artış, işgücü piyasasında kadınların katılım oranlarını da artırmaktadır. Bunların dışında işgücüne katılım modeli kültürel ve ideolojik farklılıkları da yansıtmaktadır (Kavak, 1997: 22).

Teknolojik gelişmelerin temel dinamizmi oluşturduğu bilgi toplumuna geçiş sürecinde düşük ve yüksek vasıflı işgücü açısından farklı sonuçlar vardır. Bilgi toplumunun güçlenmesiyle, beklenen ekipmanı kazanamayan ve düşük vasıflı işgücü olarak nitelenen sektörler, yetersiz istihdam olanakları, düşük ücretler ve sosyal dışlanma ile karşı karşıya kalmaktadır ve gelecek için beklentiler ortadan kalkmaktadır. Ancak, yüksek vasıflı bir işgücü bilgi toplumu olma sürecinde, istihdam fırsatlarını artıran ve geleceğe yönelik beklentileri artıran işler yaratmaktadırlar. Neredeyse her ülkede, düşük vasıflı işgücünün işsizlik oranı, vasıflı işgücünün işsizlik oranının en az iki katıdır. Ayrıca, düşük vasıflı işgücünün işsizlik oranı daha hızlı artarken, bu kesimin işsizlik oranı da nispeten daha uzundur. Bununla birlikte, bu değerlendirmeler istihdam- işsizlik açısından geleceğe yönelik kötümser sonuçlara yol açmamalıdır (Selamoğlu, 2002: 34).

1.4. Dünyada ve Türkiye’de İstihdam ve İşsizlik

TMS 19’un istihdama olan katkısını daha iyi anlamak için, öncelikle dünyada ve ülkemizde istihdam ile işgücüne ilişkin verilerin anlaşılması lazımdır. Devam eden başlıklarda, dünyada ve ülkemizde istihdam ve işsizlik ile ilgili genel veriler incelenmiştir.

1.4.1. Dünyada İstihdam ve İşsizlik

Avrupa Birliği’nde 1973, 1980, 1986 ve 1995’teki genişlemelere kadar, tüm üye ülkeleri kapsayan bir istihdam politikası yoktu. Özellikle Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinin AB’ye kabul edilmesiyle, istihdam daha karmaşık bir sorun olmaya başlamıştır. AB açısından bakıldığında, üye devletlerin istihdam politikaları, etkilerini

azaltmak için politikalarının kontrolünü gerekli kılmıştır. Özellikle, Birliğe katılan İngiltere ve İrlanda'yla, AIS'in müdahaleci yaklaşımının temel felsefesi oluşturuldu. İstihdam konusu, AB sürecindeki sosyal politika kavramı içinde ele alınmaktadır. AB'nin sosyal politika uygulamaları iki temel dayanmaktadır: tam istihdam ve refah devleti. 1970'lere gelene kadar sosyal politikadaki ilerleme çok yavaştı. Çünkü o zaman Avrupa ülkeleri tam istihdama sahipti (Olgun Özen, 2015: 79).

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Avrupa Birliği (AB) ülkeleri uluslararası rekabet halindeki kapalı sektörlerde kıyaslandığında Amerika Birleşik Devletleri'nin genel olarak daha yüksek bir istihdam düzeyine ulaştığına dikkat edilmelidir. AB'de bu sektörde istihdam edilenlerin oranı, çalışma çağındaki nüfusta% 39.2 iken, bu oran ABD'de% 54.2 idi. ABD'nin bu sektördeki yüksek istihdam oranının düşük ücret seviyesi, ücret esnekliği, iş güvenliğinin sıkı bir şekilde düzenlenmemesi ve yoksul sosyal korunma nedenleri arasındadır (Selamoğlu, 2002: 35).

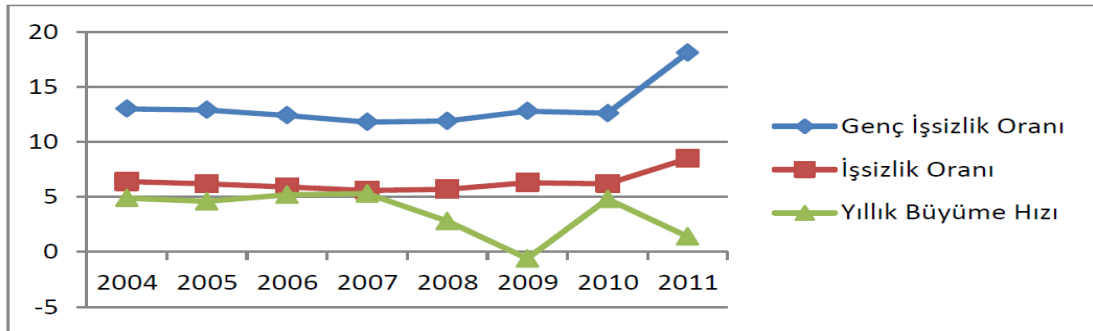
21 Kasım 2010 tarihinde, Avrupa Komisyonu, üye devletlerin Avrupa 2020 stratejisi kapsamında istihdam politikası yönergelerine ilişkin bir tavsiyede bulunmuştur. Bu kararda üye devletlerin aşağıdaki politikaları ulusal politikalarında yansıtmaları gerektiği belirtilmiştir. Burada belirtilen hedefler (Olgun Özen, 2015: 85-86):

- İşgücü piyasasına katılımın artırılması: Bu bağlamda, 20-64 yaş arasındaki kadın ve erkek istihdam oranlarının% 75'e çıkarılması hedeflenmektedir. Bunun için üye ülkeler gençleri, yaşlı işçileri, düşük vasıflı çalışanları, yasal göçmenleri işgücüne katılmaya teşvik edeceklerdir. Üye politikası ayrıca esneklik, işçi hareketliliği ve iş-yaşam dengesi ilkelerini de destekleyecektir. Ayrıca üye devletlerin kendi hesaplarına iş ve girişimciliği desteklemeleri zorunludur.
- Nitelikli bir işgücünün geliştirilmesi: İşgücü piyasasının ihtiyaçlarını karşılayan nitelikli bir işgücünün geliştirilmesi, çalışanların verimliliğini ve istihdam edilebilirliğini artırarak sağlanabilir. Bu amaçla üye ülkeler eğitim ve öğretim kapasitesini arttırmak zorundadır. Çalışanların sosyal eğilimlerinin düşük karbon ve kaynak verimli ekonomilere uyarlanması güçlendirilmelidir. Üye Devletler ayrıca edinilmiş yetkinliklerin tanınması sistemleri aracılığıyla işgücü hareketliliğini teşvik etmelidir.

- Eğitim ve öğretimin gelişimi: Erken ayrılma oranının okuldan% 10'a düşürülmesi, 30-34 yaş grubunun en az% 40'ının yüksek öğretim veya denge olması. Bu, eğitim metodolojisinin sosyal eğilimlerine uyum sağlayarak istihdam edilebilirliği önceliklendirerek eğitim ve öğretimin kalitesini arttırmak anlamına gelir. Ayrıca, Üye Devletler yaşam boyu öğrenmeyi teşvik edeceklerdir.
- Sosyal dışlanmaya karşı mücadele: Avrupa 2020 stratejisi sosyal içermeyi ve yoksullukla mücadele etmeyi destekler. Üye Devletler, işgücü piyasasından uzak olan insanlara özellikle dikkat edecek ve özellikle çalışma yoksulluğuyla mücadele edeceklerdir. Ulusal hükümetler düşük maliyetli, sürdürülebilir ve kaliteli hizmetlere erişimi garanti edecektir. Ancak, sosyal koruma ve emeklilik sistemlerinin modernizasyonu ve uygulanabilirliği amaçlanacaktır.

1990'larla birlikte, yeni istihdam biçimlerinin ortaya çıktığı ve işgücünün kutuplaştığı, esneklik uygulamaları ve ücretlerin olumsuz etkilendiği işgücü piyasasında yeni bir dönem başlamıştır. 1970'li yıllarda sanayileşmiş ülkelerde başlayan sanayinin yoğunluğunu azaltma süreci, bu ülkelerde hizmet sektörünün büyümesine ve uluslararası finansal faaliyetlerin artmasına yol açarken, bazı temel üretim faaliyetlerinin gelişmeye kaymasına neden olmuştur. Ancak, tasarım, proje, teknik araştırma ve geliştirme aşamalarında gelişmiş ülkelerde nitelikli ve yüksek maaşlı işgücü istihdamı devam etmiştir. Üretimin sıradan aşamaları az gelişmiş ülkelere aktarıldı ve halen devam ediyor. Bu yapılanma, işgücü piyasasında bölünmenin ana sebebidir (Yapraklı ve Temel, 2015: 5). Dünyada yıllara göre işsizlik oranları Şekil 1.2'de verilmiştir.

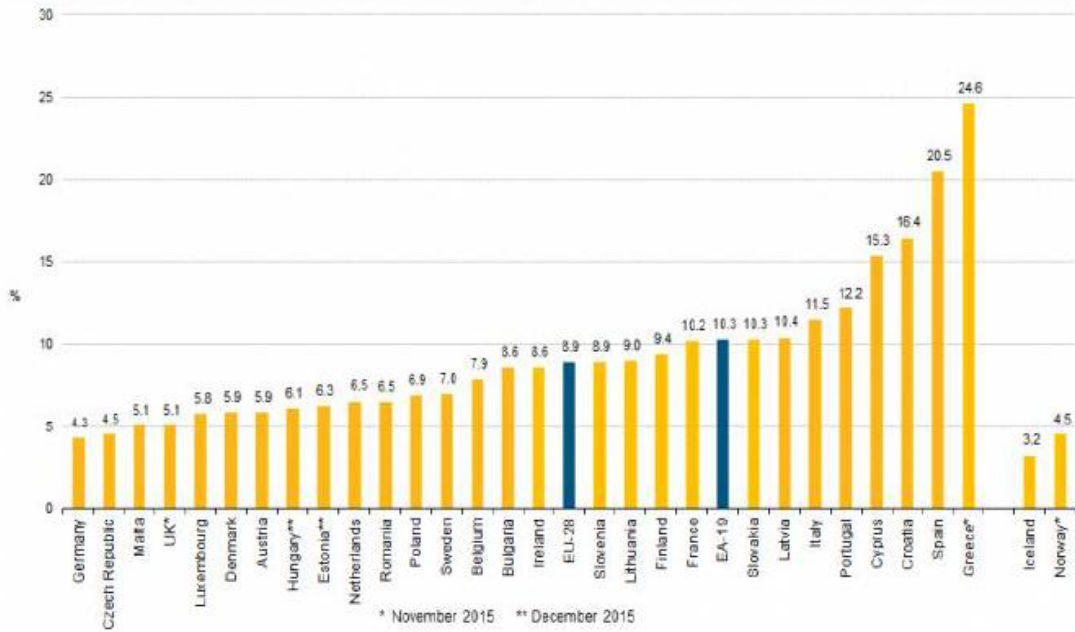
Şekil 1. 2. Dünyada Yıllara Göre İşsizlik Oranları



Kaynak: Çondur ve Bölükbaşı, 2014.

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte, eski moda emek yoğun işletmeler giderek daha çok sermaye yoğun işletmelere dönüşmekte ve istihdam yapısında değişiklikler meydana gelmeye başlamıştır. Buna ek olarak, zaman ve mekân sınırlarının internet bağlantısında kaybolması, finansal piyasaların dünya çapında ve anlık olarak bağlantılı olduğu gerçeğini ortaya koymaktadır. Soğuk Savaşın sona ermesi ve onun kutuplaşması, küreselleşmeyi, kapitalist yapının dokuzuncu sonuyla birlikte, Birleşik Devletler yönünde arttırmak için adımlar atmıştır. Küreselleşmenin en önemli varlıklarından biri olan sermaye akımları ve farklı ülkelerdeki yatırımlar olarak adlandırılan doğrudan yabancı yatırımlar, yatırım krizi dönemleri hariç sürekli artmıştır. Küreselleşen dünyayı yakalayamayan ülkeler genellikle krizlerle karşı karşıyadır. Daha az gelişmiş ülkelerde yoğun etki gösteren küresel bir doğaya sahip olan bu krizler, söz konusu ülkelerdeki ekonomik krizler ve ekonomik krizlerden kaynaklanmaktadır; Ekonomik yapıdaki daralma nedeniyle işsizlik oranı yüksektir (Yapraklı ve Temel, 2015: 5). Avrupa işsizlik oranları Şekil 1.3'te gösterilmiştir.

Şekil 1. 3. Avrupa İşsizlik Oranları (%) – 2015 – Eurostat



Kaynak: Bolat, 2014: 12.

Küreselleşmeye sahip bir ülkede ekonomik kriz, birçok başka ülkeyi de etkileyebilir. İyi bir örnek, ABD dışındaki diğer ülkeleri etkileyen, küresel bir boyut

kazanmış ABD kaynaklı mortgage krizidir. 2008 yılında ortaya çıkan ve 2009'da da devam eden küresel kriz de işsizlik üzerinde etkili olmuştur. Nitekim, ILO tarafından yayınlanan “Küresel İstihdam Eğilimleri Raporu” na göre, 2007 yılında 177,3 milyon olan işsiz sayısı 2009 yılında 205,2 milyon iken, 2010 yılında da 2009 yılına kıyasla neredeyse 205 milyona ulaşmıştır. 2012 raporuna göre, 2011 yılında işsizlerin sayısının 197 milyon olarak gerçekleştiği görülmektedir. Bu raporda dikkat çekici bir başka gösterge de küresel genç işsizlik oranıdır. 2007 yılında% 11,8 olan küresel genç işsizlik oranı, 2009 yılında% 12,8 iken, 2010 yılında biraz da% 12,6'ya ulaşmıştır. Ancak, 2011 yılında,% 18 kadar yüksek olmuştur (Çondur ve Bölükbaşı, 2014: 79). Dünyada ve Türkiye'de işsizlik Tablo 1.2'de verilmiştir.

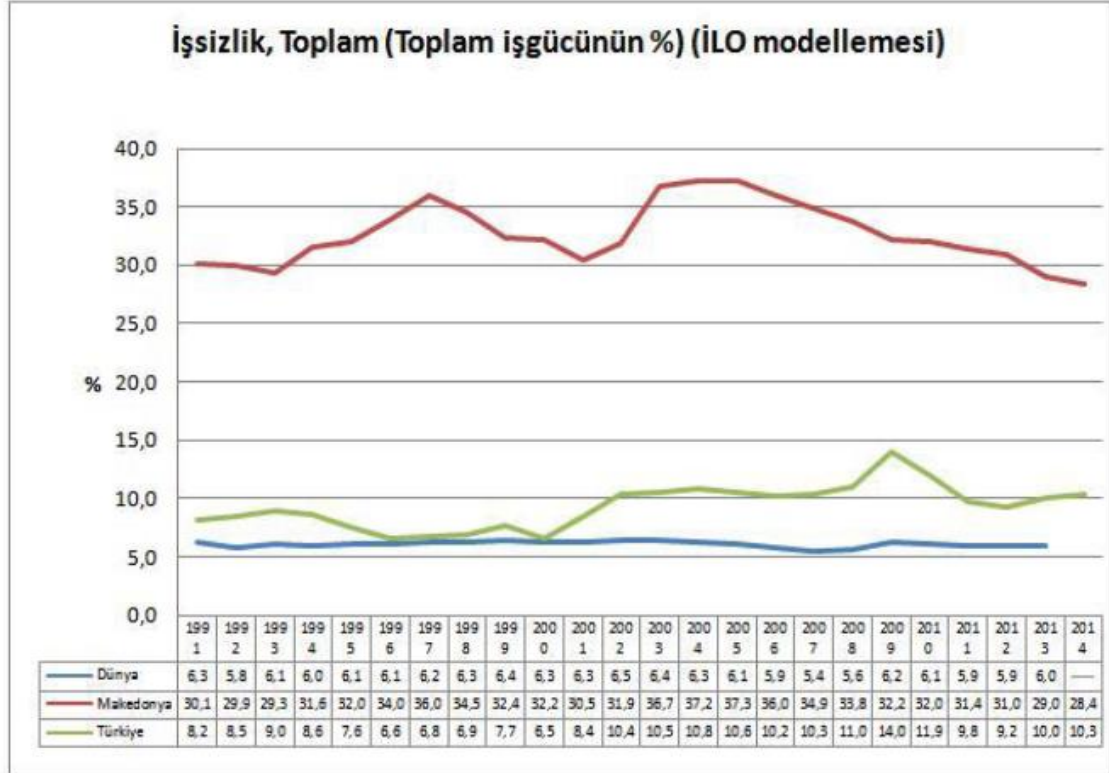
Tablo 1. 2. Dünyada ve Türkiye'de İşsizlik

YILLAR	Makedonya	Türkiye	Dünya
	İşsizlik, toplam (toplam işgücünün %) (ILO modellemesi)	İşsizlik, toplam (toplam işgücünün %) (ILO modellemesi)	İşsizlik, toplam (toplam işgücünün %) (ILO modellemesi)
1994	31,6	8,6	6
1995	32	7,6	6,1
1996	34	6,6	6,1
1997	36	6,8	6,2
1998	34,5	6,9	6,3
1999	32,4	7,7	6,4
2000	32,2	6,5	6,3
2001	30,5	8,4	6,3
2002	31,9	10,4	6,5
2003	36,7	10,5	6,4
2004	37,2	10,8	6,3
2005	37,3	10,6	6,1
2006	36	10,2	5,9
2007	34,9	10,3	5,4
2008	33,8	11	5,6
2009	32,2	14	6,2
2010	32	11,9	6,1
2011	31,4	9,8	5,9
2012	31	9,2	5,9
2013	29	10	6
2014	28,4	10,3	-

Kaynak: Yapraklı ve Temel, 2015: 6.

Üretimde küreselleşme, sınır ötesi sabit sermaye yatırımı, sınır ötesi katılım, navlun imalat sözleşmeleri ve diğer yöntemlerle "kendi ülkeleri dışındaki mal ve hizmet üretimini yaygınlaştıran şirketler" olarak tanımlanabilir. Bu alandaki gelişmeler, çok uluslu şirketler denilen şeyi ortaya çıkarmaktadır. "İki veya daha fazla ülkede varlıkları, fabrikaları, madenleri, satış ofislerini vs. kontrol eden tüm varlıklar. Çok uluslu şirketler (ÇUŞ'lar) veya ulus ötesi şirketler (UÖŞ'ler) deniliyor. Dünya ekonomisi artık küresel olarak adlandırılan bir sınıflandırmanın yaşandığı bir dönemde yaşıyor. Kapitalizm, kültürel, politik ve sosyal alanların yanı sıra, ulusal sınırları aşarak da, dünya ekonomisinin, temel dinamikleri içinde uluslararasılaşmış, kontrolsüz piyasa güçleri tarafından baskı altında kalması, ana ekonomik aktörlerin ve değişim ajanlarının gerçek olmuştur. Herhangi bir ulusal sınıra tabi olmayan ve piyasa avantajlarının belirlendiği yerlere yerleşmiş ulusötesi şirketler, küresel ekonomide "geleneksel üretim faktörleri olan toprak ve emek, ikincil bir duruma düşmektedir. Yönetim, belirleyici üretim faktörü ününü kazanmıştır (Yılmaz ve Çetin, 2007: 12). Toplam işgücü içerisinde işsizlik Şekil 1.4'te verilmiştir.

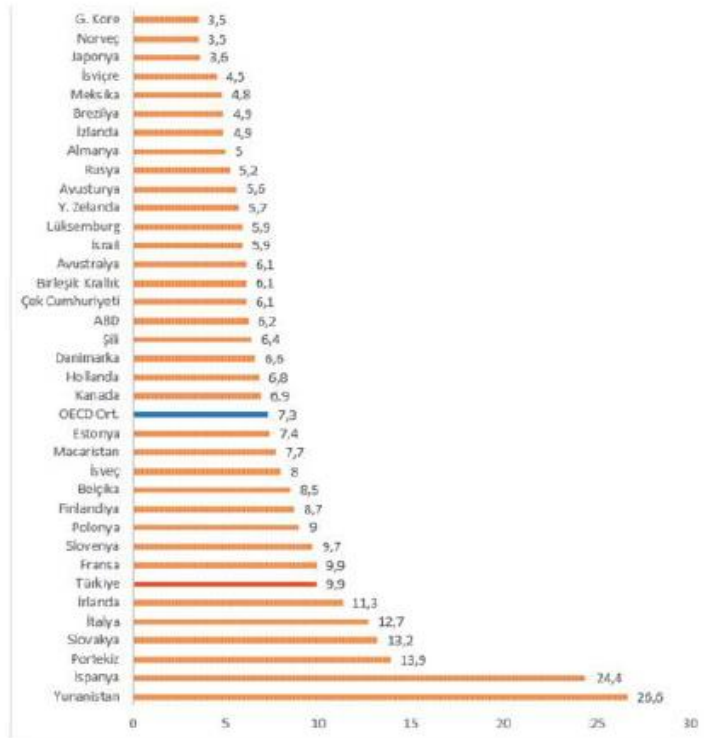
Şekil 1. 4. Toplam İşgücü İçerisinde İşsizlik



Kaynak: Yapraklı ve Temel, 2015: 7.

Günümüzde, hem dünya ekonomisinde hem de ulusal ekonomilerde mikro teknolojinin öncülük ettiği yapısal değişim, iş piyasasındaki yüksek vasıflı işçilere olan talebi artırmakta, teknolojik yeniliklerin hızlı bir gelişim sürecine girmesi, böylece neredeyse Çok kısa bir süre içinde modası geçmiş, nitelikli personelin kendilerini sürekli yenilemesini gerektirir. Bu nedenle; Artık beyaz yakalı işçiler olarak adlandırdığımız vasıflı işçiler dünya emek piyasasında yerlerini aldılar. “Mavi yakalı işçiler” olarak adlandırılan vasıfsız işçiler, önemlerini kaybettiler ve derin bir işsizlik hikayesiyle karşı karşıya kaldılar. İş yeni teknolojiler etrafında yeniden organize ediliyor. Beyaz ve mavi yakalı, vasıflı ve vasıfsızlar arasındaki geleneksel ayırım çizgileri, imalat sektöründeki muazzam iş gücü tarafından karmaşıklaşıyor. Gelecekte, imalat sektöründeki işler, daha küçük ama yetkin işyerlerinde esnek ekip çalışması... Hizmet sektörü, 1990'lı yılların ekonomisinde kadınlar için yarı zamanlı istihdamın artmasına olanak tanıyan yeni iş alanlarının ana kaynağı olmaya devam edecek ve bu değişimler, daha önce hiç durmayan kitlesel işsizlikle birleşecek, İşgücü içinde daha derin ayrılıklar yaratır (Yılmaz ve Çetin, 2007: 22). OECD ülkelerinde işsizlik oranı (2014) Şekil 1.5'te verilmiştir.

Şekil 1. 5. OECD Ülkelerinde İşsizlik Oranı (2014)



Kaynak: Bolat, 2014: 17.

"2012 Küresel İstihdam Eğilimleri" raporuna göre, mevcut çalışanların durumu çok sert olmadığı belirtilmiştir. Rapora göre, dünyanın en çok gelişmekte olan ülkelerinde yaşayan, günde 2 dolardan az kazanan 910 milyon insan var. Raporda çalışan yoksullar ya da "fakir çalışanlar" dünyadaki işgücü piyasasının neredeyse yüzde 30'unu oluşturmaktadır. Bu rakam yıllar içinde azalmış olsa da, küresel işgücü piyasasının yüzde 30'unun yoksulluk sınırının altında çalıştığı önemli bir sorundur. Küresel boyuttaki işsizlikten etkilenen diğer grup ve "fakir çalışan" gençlerdir. Uluslararası Çalışma Örgütü raporu, 75 milyon kişinin (15-24 yaş) işsiz olduğunu ve genç işsizlerin sayısının diğer yaş gruplarının üç katı olduğunu ortaya koymaktadır. 2007'den 2011'e kadar genç işsizlerin sayısı 4 milyonluk bir rekor seviyesine ulaşmış ve artmaya devam etmektedir. Rapora göre, 6,4 milyon genç, tamamen iş bulma umutlarını kaybetmiştir (Özsöz, 2012: 4).

Genç ve yetişkin işsizliğinin dalgalanmaları birbiriyle bağlantılıdır. Avrupa ülkelerine dayalı olarak yapılan çalışmada, işsizlik oranlarındaki dalgalanmaların yetişkinler ve gençler arasında birlikte hareket ettiği gösterilmiştir. Gençler, yetişkinlere göre ekonomik durgunluk dönemlerinde yetişkinlerden daha fazla işsizliğe maruz kalmaktadır. Ancak, ekonominin toparlanma döneminde daha hızlı iş bulabilmektedirler. Genç işsizlik oranları ve işgücüne katılım oranları arasında bir ilişki vardır. Yüksek işsizlik düzeyi, işsiz kalanların oranını artırmaktadır. Ücret seviyesi, işgücüne katılım oranlarını belirleyen bir dış faktördür. Avrupa ülkeleri ve Türkiye, gençlerin işgücüne katılım oranları düşmektedir. Çünkü eğitime katılım, gençlerin işgücü piyasalarına geç katılmalarına sebebiyet vermektedir. (Okur, 2014: 8).

Postfordizm, tüketim taleplerini karşılayabilmek için üretimin esnek bir modelde yerine getirildiği, işgücü ve makineleşmede esnek uzmanlaşmanın sağlandığı, bilgi ve iletişim teknolojilerinin üretimde yaygın olarak kullanıldığı bir üretim ve birikim sistemidir. Bu sebepten ötürü sektörel dağılımdaki değişiklikler, işsizlik üzerinde etkili olduğu savunulmaktadır. Postfordizm, bir üretim sistemi olarak, onun altında yatan teknolojik yenilikler bağlamında; çalışanların beceri düzeyine bağlı olarak işsiz olma durumudur. "Yeni üretim sisteminde çok iyi bir eğitim ve çok yönlü teknoloji bilgisine sahip olmak, küresel düşünce, inisiyatif alma, takım çalışması, değişim yeteneği, yaratıcılığı ve zekası, bugünün işgücünde gerekli olan özelliklerdir. Bu iş gücü "altın bardak" olarak adlandırılır. Bu uluslararası iş piyasasında beyaz yakalı işçileri çekmek

için bir rekabet var. Şirketler gözlerini ellerinde tutmak için onlara büyük özerklik verir ve onlar oluşturmak Yaşam tarzının isteklerine uygun koşulları: Yüksek kaliteli insan kaynağı ile yeni üretim sisteminde ileri teknolojilerin etkin kullanımı ile eğitimin önemi ve insan sermayesinin rolü önem kazanmıştır. Esnek üretim tarafından yaratılan bazı işçiler daha nitelikli olmak için eğitilmeli, bazıları ise işsiz olacaktır. Fordist, tasarım, kalite geliştirme, ürün yenileme, bakım ve onarım süreçlerinde aktif rol oynayan çok yönlü becerilere sahip esnek bir iş gücü, ürün bilgisi, iş gerektirmeyen rutin iş yapan iş gücü bilgisi ile üretim sisteminde bilgi ve beceri. Hızlı teknolojik gelişimin yaşandığı üretim sürecinde niteliksiz işgücü kullanımı azalmaktadır. Çünkü rutin işlerin önemli bir kısmı makinelerle yapılmaktadır (Yılmaz ve Çetin, 2007: 23).

Ayrıca, genç işsizliği ile mücadelenin en hızlı yolu olarak görülen iş yaratma potansiyelini arttırmak için ciddi bir küresel baskı olduğu açıktır. Bu durum, özellikle Fransa'nın Cannes kentinde 3-4 Kasım 2011 tarihlerinde düzenlenen G-20 Zirvesi'nde dünyanın en gelişmiş 20 ülkesinin Devlet ve Hükümet Başkanları tarafından imzalanan deklarasyonda duyurulmuştur. Bildirge, küresel işsizlikle mücadele ederken, özellikle gençler için yeni iş fırsatları yaratma çabalarını vurgulamak gerektiğini vurgulamaktadır. Dünya liderleri, Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu, Uluslararası Çalışma Örgütü, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü gibi kurumların katılımıyla "İstihdam G-20 Görev Gücü" adı altında yeni bir yapı kurmayı da kabul ettiler. mekanizma G-20 üyelerinin ilgili Bakanlıklara işsizlik ve genç işsizliği hakkında bilgi ve destek sağlamasını şart koşturmaktadır (Özsöz, 2012: 6). AB üye devletlerinde işsizlik oranları (Aralık 2011 itibarıyla) Tablo 1.3'te verilmiştir.

Tablo 1. 3. AB Üye Devletlerinde İşsizlik Oranları (Aralık 2011 itibariyle)

	İşsizlik Oranı (yüzde)		İşsizlik Oranı (yüzde)		İşsizlik Oranı (yüzde)
Avusturya	4,1	Danimarka	7,6	Slovakya	13,4
Hollanda	4,9	Slovenya	8,2	Portekiz	13,6
Lüksemburg	5,2	İngiltere	8,4	İrlanda	14,5
Danimarka	5,5	İtalya	8,9	Litvanya	14,8
Malta	6,5	GKRY	9,3	Letonya	15,3
Çek Cumhuriyeti	6,8	Fransa	9,9	İspanya	19,2
Romanya	7,0	Polonya	9,9	Yunanistan	22,9
Belçika	7,2	Macaristan	10,9	AB-27	9,9
İsveç	7,5	Bulgaristan	11,2	Avro Alanı	10,4
Finlandiya	7,6	Estonya	11,3		

Kaynak: Özsöz, 2012: 11.

İstihdam edilebilirliğin uzun dönemli belirleyicilerinin ve belirli bir anlamda işsiz kalma süresinin belirlenmesinde en önemli faktörlerden biri olarak gösterilen eğitim (başkaları iş deneyimi ve göçü), insan sermayesinin tek bileşeni olan insan sermayesinin tek bileşenidir. Bir ülkede eğitim seviyesi ne kadar yüksek olursa, ekonomik performans daha da artacaktır. Eğitim katkısı, insan sermayesi birikimine katkıda bulunur ve insan sermayesi birikimi, istikrarlı ekonomik büyüme nedeniyle gelir artışına neden olur. Eğitimin sağladığı bilgi ve beceriler, insanların istihdam edilebilirliğini arttırmakta ve dolayısıyla işsizliği olumlu yönde etkilemektedir. Elbette, eğitim iş piyasasında, işsizlik garantisi olmaksızın önemli bir rekabet avantajına sahiptir (Taş ve Bilen, 2014: 27).

Aralık 2008'de Fransız Parlamentosunda konuşan Dünya Bankası Başkanı Robert Zoellick, küresel mali krizin kısa bir süre sonra işsizlik krizine dönüşeceğini söyledi. Zoellick'e göre, işsizlik krizi, birçok ülkenin sosyal yapısını tehdit edecek olan gıda ve yakıt krizlerini derinleştirme kapasitesine sahip olacak. Zoellick'in açıklamasından neredeyse üç yıl geçti. Bu arada, küresel ekonomik kriz dünya ekonomisini beşik gibi sarsmaya devam ediyor. Sinyal iyi, kötü. Hayatta kalma depreminin ne kadar süreceğini tahmin etmek gittikçe zor olsa da, depremle yaşamayı öğrendiğimiz için krizlerle yaşamayı öğrendik. Tüketimdeki düşüş, maliyetlerdeki artış, yüksek borç yükü sisteminin kilitlenmesi ve küresel işsizliğin artması ve kronikleşmesi kaçınılmaz bir sonuç olarak, en büyük tehdit çarpanıdır. Dünya Ekonomik Forumu'nun "Küresel Riskler Raporu 2012" başlıklı bir raporuna göre, işsizlik önümüzdeki on yılda en büyük küresel risklerden biri olarak görülmektedir (Özsöz, 2012: 2).

1.4.2. Türkiye’de İstihdam ve İşsizlik

Türkiye’de işgücüne katılım oranı OECD ortalamasının oldukça altındadır. OECD ülkelerinde ortalama işgücüne katılım oranı% 68-70 iken, Türkiye’de işgücüne katılım oranı kademeli olarak düşmekte ve 1994-2004 dönemi ortalaması% 51’dir. Türkiye’de işgücüne katılım oranının düşürülmesi ve dolayısıyla işsizlik oranının azalmasına neden olan bir başka faktör, işsizliğin tanımı, iş arama iş bulma umutlarını kaybetmişti. Bir iş aramayan ve çalışmaya hazır olmadığı için iş arayanların oranının

işsizlik oranından oldukça yüksek olduğu anlaşılmaktadır (Uyar Bozdağlıoğlu, 2008: 46).

20. yüzyılda, 1980'lerin sonunda ve 90'larda uygulanan işgücü piyasasıyla ilgili yapısal reformlar, bu reformları uygulayanları (özetle, ücret ve istihdamda makul bir düzeyde artış) öngörenleri olumlu bulmaktadır. 2001 yılında yaşanan çöküş, ortadaki sorunları 1960'tan sonra doğan ve bugün nüfusun yüzde 60'ını oluşturan nesillere şimdi tanıklık eden boyutlara getirdi. Özellikle vurgulanması gereken nokta, 2000 yılsonu ile 2003'ün ortası arasındaki dönemde, ülkedeki işsizlerin sayısının ikiye katlanmasıdır. Ülkedeki işsizlik oranı iki haneye ulaşırken, 15- 24 yaş grubu ve lise eğitim seviyesindeki gençler arasında% 30'a yakındır. Meslek hayatlarının ortasında (35-54 yaş grubunda) insanlar toplam 2.8 milyona ulaşan işsizler arasında% 25'lik paya sahiptir (Tunalı, 2017: 6).

Bir yıldan uzun süredir işsiz olanların durumunu tanımlamak için kullanılan uzun süreli işsizlik, işgücü piyasasının performansında, ülke ekonomisinin genel gidişatında ve bireysel ve sosyal refahın sürekliliği. Sadece gelişmekte olan ülkelerde değil, gelişmiş batı toplumlarında da önemli bir artış göstermeye başlayan uzun vadeli işsizlik durumu, özellikle son yirmi yılda işgücü piyasasının en önemli göstergelerinden biri olmuştur. Uzun süredir işsiz olan genç erkek ve genç kadınlar, AB'de en yüksek paya sahip olan, daha sonra İstanbul'da Türkiye'nin en küçük payına sahip olan ve genel olarak uzun süredir genç erkek ve kadınlarda işsiz kalma oranının arttığı bilinmektedir (Taş ve Bilen, 2014: 59-60).

Her şeyden önce, Türkiye'de işsizlik Batıdan farklı bir şekilde gruplandırılmalıdır. Bunlar geleneksel tarım sektörüdür. Burada, işgücünün önemli bir kısmı, özellikle aile işletmelerine dayalı, küçük ölçekli, kadın istihdam eden, "özgür aile yardımcılarını" kullanan mevsimsel dalgalanmalara maruz kalan bir istihdam yapısındadır. Bu işgücünde önemli bir "fazlalık" vardır ve bu artıklık "erişilemez" dir. "Görünmez ve görünür eksik istihdam" büyük bir yoğunluğa sahiptir (Ekin, 2000: 29). Yıllara göre Türkiye'de istihdam oranları Tablo 1.4'te verilmiştir.

Tablo 1. 4. Yıllara Göre Türkiye'de İstihdam Oranları

KURUMLAR	1980	1985	1990	1995	2000
I. SOSYAL SİGORTALAR KURUMU					
1. Aktif sigortalı	2,204,807	2,607,865	3,446,502	4,410,744	5,254,125
2. Kendi isteğiyle aktif sigortalı (2))	-	-	300,000	980,841	843,957
3. Tarımda aktif sigortalı	-	18,300	74,407	253,463	184,675
4. Emekliler	635,815	1,070,681	1,596,634	2,337,755	3,339,327
5. Bağumlular (1)	8,407,100	10,654,600	13,561,000	18,555,865	22,541,181
Toplam	11,247,722	14,351,446	18,978,543	26,538,668	32,163,265
Emekli başına aktif sigortalı=(1+2+3)/4	3.47	2.45	2.39	2.41	1.88
Aktif sigortalı başına yararlanan= Toplam/(1+2+3)	5.10	5.46	4.97	4.70	5.12
II. EMEKLİ SANDIĞI					
1. Aktif sigortalı	1,325,000	1,400,000	1,560,000	1,880,437	2,163,698
2. Emekli	495,669	680,142	843,443	952,360	1,296,935
3. Bağumlu (1)	3,605,604	3,798,440	4,179,698	5,291,090	6,305,218
Toplam	5,426,273	5,878,582	6,583,141	8,123,887	9,765,851
Emekli başına aktif sigortalı =1 / 2	2.67	2.06	1.85	1.97	1.67
Aktif sigortalı başına yararlanan = Toplam / 1	4.10	4.20	4.22	4.32	4.51
III. BAĞ-KUR					
1. Aktif sigortalı	1,100,500	1,613,645	1,967,379	1,791,246	2,220,014
2. Kendi isteğiyle aktif sigortalı (2)	-	68,102	107,502	82,205	216,532
3. Tarımda aktif sigortalı	-	105,563	750,592	795,900	876,148
4. Emekliler	138,317	294,469	595,889	880,820	1,277,444
5. Bağumlular (1)	3,301,500	5,918,977	7,911,324	8,282,543	10,446,180
Toplam	4,540,317	8,000,756	11,332,686	11,832,714	15,036,318
Emekli başına aktif sigortalı=(1+2+3)/4	7.96	6.07	4.74	3.03	2.59
Aktif sigortalı başına yararlanan= Toplam/(1+2+3)	4.13	4.48	4.01	4.43	4.54
Toplam nüfus	44,737,000	50,664,000	56,473,000	61,644,000	67,804,000
1. Aktif sigortalı olanların hepsinin payı	0.10	0.11	0.15	0.17	0.17
2. Emeklilerin payı	0.03	0.04	0.05	0.07	0.09
3. Bağumluların payı	0.34	0.40	0.45	0.52	0.58
Sosyal güvenlik kapsamındakiilerin hepsinin payı	0.47	0.56	0.65	0.75	0.84

Kaynak: Emekli Sandığı (ES), Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK), Bağ-Kur, DPT, DIE.

Kaynak: Tunalı, 2017.

Türkiye'de işsizlik, farklı yaş gruplarını incelediğinde 1990-1998 dönemine göre, çoğu okul çağındaki genç işsizlerin (15-24) yaygın olduğu görülmektedir. 1999 yılında bu durum 25-54 yaş grubunda değişti ve bu yıldan itibaren genç yaş grubunun işsizlik oranı azalmaya başladı. 1990 yılında işsizlerde 15-24 yaş grubundaki erkeklerin payı, 2004 yılında% 52.2 iken, genç kadınlarda% 47.6 iken, genç kadınlarda% 36.2'ye gerilemiştir. Bu gelişme, kayıtlı lise ve üniversite öğrencilerinin sayısındaki artışa bağlanabilir. 2004'teki işsizlerin çoğu, 25 ila 54 yaş arasındaki çalışma çağındaki nüfusun yaş grubundadır. 1990'dan beri 25-54 yaş grubundaki işsizlik oranları düzenli olarak artmaktadır (Uyar Bozdağlıoğlu, 2008: 51-52).

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü, söz konusu ülkelerin kaynaklarının sağladığı bilgilere dayanarak üye ülkelerin istatistiklerini değerlendirir. Bunu yaparken, öncelikle ilgili ülkelerin istatistik kurumlarından elde edilen veriler üzerinde hareket eder. Daha sonra, ülkelerdeki mevcut durumu özetleyen kavramsallaştırma modülü, eylem raporunu kamuya paylaşır. Bu anlamda OECD, TSI, kaynak sağlayıcı adına Türkiye'nin ana kurumlarından biridir. Kurumların veya kurumların bu tür yetersizlikleri, mevcut verilerin sorunlu, tartışmalı ve çarpık olmasına neden olmaktadır. TÜİK'in işsizlik verilerinin işgücü anketleri, yani verileri tahmin etmekten oluştuğu görülmektedir. TÜİK, raporlama formatının diğer ülkelerde uygulanan yöntemlerden çok farklı olmadığını belirtmektedir. Öte yandan, ankete dayalı sorgulama tekniklerine dayanan TÜİK'in veri toplama biçimi sorunun temelini teşkil etmekte ve sonuç olarak bu değerlendirmeler yoluyla uluslararası karşılaştırmalarda yetersizliğe yol açabilmektedir (Nar, 2017: 85). İktisadi faaliyet koluna göre tarım dışı işsizlik oranları Tablo 1.5'te verilmiştir.

Tablo 1. 5. İktisadi Faaliyet Koluna Göre Tarım Dışı İşsizlik Oranları (1990-2004)

YILLAR	Madencilik ve taş ocaklığı	İmalat Sanayi	Elektrik, gaz ve su	İnşaat ve bayındırlık işleri	Toptan ve perakende ticaret, lokanta ve oteller	Ulaştırma, haberleşme ve depolama	Mali Kurumlar, sig. taşınmaz mallara ait işler	Toplum hizmetler, sosyal ve kişisel hizmetler
1990	4.5	6.3	4.3	12.8	5.3	6.0	5.0	3.7
1991	6.9	9.0	12.0	17.3	7.2	8.0	7.7	4.5
1992	5.9	8.2	4.1	15.2	6.3	7.6	6.5	4.0
1993	2.9	7.7	3.0	16.4	6.6	5.2	7.0	4.2
1994	5.8	8.6	4.7	16.3	6.6	6.3	6.8	5.6
1995	7.3	7.3	4.3	12.0	6.0	5.9	6.8	4.2
1996	3.6	5.9	0.0	10.8	5.7	5.3	6.5	4.1
1997	5.9	5.6	3.5	11.3	5.5	5.0	5.2	3.6
1998	5.2	7.0	3.5	10.7	5.8	5.0	4.4	3.6
1999	4.3	8.8	5.1	13.5	7.0	6.3	6.3	4.3
2000	4.8	6.5	2.2	12.7	6.2	5.1	5.6	2.8
2001	5.0	10.4	2.1	21.9	8.9	6.1	9.0	3.8
2002	7.3	12.2	3.7	28.5	10.5	11.2	12.8	5.0
2003	21.0	11.3	2.9	29.2	10.2	9.9	10.1	4.8
2004	21.1	11.2	3.1	30.1	10.5	9.4	10.2	4.1

Kaynak: Uyar Bozdağlıoğlu, 2008: 51.

2016 yılında yayınlanan OECD İstihdam Görünümü Raporu, ülkeler arasında işsizlik açısından önemli farklılıklar bulunduğuna işaret etmektedir. Nisan ayından bu yana, Türkiye'de işsizlik oranı raporda dikkate değer bir artışla, işsizliğe ve askerlerin etkisinin değerlendirilmesi için eğitime katılan gençlere istihdamın artmasına ek olarak istihdam katılım yüzdesini artırdı. Bu bağlamda, Türkiye'de işsizlik oranının genç nüfusa, kökene ve cinsiyet eşitsizliğine ve yoksulluğa da değindiği tartışılmaktadır. Yine, işgücü piyasasında becerilerin geliştirilmesindeki yetersizlikler bir başka eleştiridir (Nar, 2017: 82).



2. GENEL HATLARIYLA TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI

Muhasebe standartları, finansal bilgilerin güvenilir, doğru, gerçekçi ve hem mali hem de finansal tablo kullanıcıları açısından karşılaştırılabilir olmasını sağlayarak muhasebe uygulamaları yöntemini belirlemektedir. Uluslararası muhasebe standartları, muhasebe işlemleri için ortak bir dil kurma ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Geçmişte, muhasebe standartları ve uygulamaları ülkeden ülkeye değişebilir. Bu farklılıkların nedenleri; hukuki ve mali sistemin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve buna göre finansman yöntemleri, muhasebe mesleğinin gelişim düzeyi, eğitim bilgilerinin düzeyi ve muhasebe bilgilerinin geliştirilmesi. Günümüzde ekonominin küreselleşmesi ve ülkeler arasındaki yasal farklılıklar ve uluslararası kuruluşların ve kurumların ortak bir mevzuat oluşturma çabaları azalmıştır. Muhasebe alanında, uluslararası muhasebe standartları ortak standartlar belirledi (Demirtuyi, 2013: 37).

2.1. Türkiye Muhasebe Standartlarının Amaçları

Muhasebe alanında standartlaşma çalışmaları ilk kez Türkiye kamu alanında ortaya çıkmıştır. 1972 yılında yürürlüğe giren “Kamu İktisadi İşletmelerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi” bu alanda ilk kez çalışmalarını sürdürmektedir. Bu sistem 1993 yılına kadar kamuoyuna uygulanmıştır. 1973 yılından bu yana ulusal muhasebe standartlarının oluşturulmasına ilişkin bir başka çalışma olan IASC, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) uluslararası muhasebe standartları olan Türkçenin tercüme ve yayın organı olarak çalışmaktadır. Bu çalışma bilimsel bir çalışmanın ötesine geçmemiştir (Çelik, 2013: 49).

Türkiye'de muhasebe uygulamaları ile ilgili konular genellikle Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunu hükümlerine göre yönlendirilmeye çalışılmıştır. Ancak, bu hükümlerin yetersizliği ve farklı muhasebe düzenlemeleri nedeniyle farklı kurum ve kuruluşlar muhasebe standartları oluşturmak için çalışmışlardır (Karabımar, 2012). Söz konusu kuruluşlar şunlardır:

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu,
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi,
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,
- Sigorta Denetleme Kurulu,
- Türkiye Bankalar Birliği,
- Sermaye Piyasası Kurulu,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu,
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK),
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu.

Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanmakta olup, şu ana kadar yayınlanmış 42 standart bulunmaktadır. Bu standartlar 26 adet TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) yayınlanmıştır ise. TMS kod standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) kodlarının çevirileridir ve 2000 yılından önce IASB (eski IASC) tarafından yayımlanan standartlardan oluşmaktadır. TMS kodlu standartlar, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) kodlarının çevirileridir. 2000. Bu standartlar, muhasebe uygulamalarının ve mali tabloların doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir, açık ve anlaşılır, uygun ve şeffaf olmasını ve mali tablo kalemlerinin finansal tablolarda yansıtılması ve ölçülebilmesini planlamaktadır (Oğuz, 2016: 395).

2.2. TMS 19'un Amaç ve Kapsamı

Türkiye Muhasebe Standartları, işletmedeki kişi ve kurumların yanlış beyan ve karar vermesini önlemek, uluslararası alanda finansal bilgi üretme ve sunma, finansal tabloları açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir bir şekilde sunma ve

muhasebe uygulamalarında ortak bir dil oluşturmayı amaçlar. Buna göre, muhasebe standartlarının özellikleri şunlardır (Demirtuyi, 2013: 39):

- Mali konularda işletmeler ve ülkeler arasında ortak bir dil oluşturmak,
- Tüm standartlarla aynı kavramsal çerçevede aynı prensiplere dayanmak,
- Karşılaştırılabilir ve tutarlı finansal raporların hazırlanmasında direktif olmak,
- Farklı durumlara esnek yaklaşımlar sağlamak,
- Açık ve anlaşılır olmak,
- En iyi finansal kurumlar ve meslek kuruluşları tarafından oluşturulmak ve desteklenmektir.

Tanımlanmış fayda planı, emeklilik döneminde çalışanlara ödenecek faydaların hesaplanmasından elde edilen faydaların toplamı olup, genellikle çalışanın aktif öğrenim ve kazanımlarının süresine (özellikle son birkaç yılda elde edilen son kazançlar veya ortalama kazançlar) dayanmaktadır. Tanımlanmış fayda planları kapsamında, çalışana, çalışma hayatı boyunca ödenen maaşlardan düzenli kesintiler nedeniyle emeklilik döneminde belirli bir ücret ödenir. Asgari hizmet süresinin fayda elde etmek için geçerli olduğu bu tür programlar için ödenecek emekli maaşı, genellikle çalışanın hizmet yılına ve son ya da son birkaç yılın ortalama kazancına dayanmaktadır (Durgut ve Kaya, 2013: 2).

Her bir kalemin mali tablolara kaydedilmesi için gerekli uygulamalar standartlarla belirlenmektedir. Bu standartlar, temel muhasebe ilkeleri ışığında mevcut olan tüm kriterleri ortaya koymaktadır, ancak bunu kullanıcılara bir kural olmaktan ziyade bir seçenek olarak sunmaktadır. Muhasebe prensipleri genellikle muhasebe standartları ile uygulanır ve muhasebe politikalarının belirlenmesi için esastır. Ülkemizde uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasında, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile, tüm şirketler TMS'ye uygun olarak finansal tablolara uymakla yükümlüdür, ancak aynı Kanunla denetim kapsamına dahil edilecek şirketlerin kapsamı Kamu Gözetim Kurulu'na yetki verilerek daraltılmıştır (Demirtuyi, 2013: 40).

Aktüeryal değerlendirme, bir emeklilik planı için bir aktüeryal yükümlülüğün aktüeryal değerinin belirlenmesi ve değerlendirme gününde plan varlıklarının

planlanmasıdır. Emeklilik planının yıllık maliyeti olan aktüeryal değerlendirme, aktüeryal yöntemlerle gerçekleştirilmektedir. Bir işletme, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini belirlerken öngörülen yükümlülük yöntemi olarak ifade edilen aktüeryal değerlendirme yöntemini kullanır. Öngörülen yükümlülük yöntemi, önceden belirlenmiş hizmet bazlı veya eşit olarak dağıtılmış fayda yöntemi veya hizmet yılı bazlı bir yöntem olarak da bilinir (TMS 19, 64. Paragraf).

2.3. TMS 19’da Geçen Tanımlar

TMS 19’da yer alan bazı tanımlar şunlardır:

Çalışanlara Sağlanan Faydalar: Çalışanlar tarafından verilen hizmetler veya iş ilişkisinin sona ermesi nedeniyle işletmenin sağladığı her türlü fayda.

Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar: Faydaları, yıllık raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde karşılanması beklenen çalışanlara sağlanan faydalar (iş ilişkisinin sona ermesi ile sağlanan faydalar haricinde).

İş İlişkisinden Sonra Sağlanan Faydalar: İş ilişkisinin sona ermesinden sonra ödenecek olan çalışanlara sağlanan faydalar (iş ilişkisinin sona ermesi ve çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar hariç).

Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar: Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, iş ilişkisinden sonra sağlanan faydalar ve çalışanlara iş ilişkisinin sona ermesi dışında sağlanan tüm faydalardır.

Bir İş İlişkisinin Sona Ermesi İçin Sağlanan Faydalar: Aşağıdakilerin herhangi bir sonucu olarak istihdamın sona ermesi için çalışanlara sağlanan faydalar:

(a) Normal emeklilik tarihinden önce bir çalışanın iş akdinin işverence feshetme kararı; veya

(b) Çalışan, işe son verilmesi için kendisine sunulan faydaları kabul etmesi durumlarıdır.

İş Sonrası Fayda Planları: İş operatörüne bir veya daha fazla işten ayrılma sonrası fayda sağlayan resmi veya resmi olmayan düzenlemelerdir.

Tanımlanan Katkı Planları: Bir işletmenin, işyerinde sağlanan hizmetlerle ilgili olarak çalışanlara sağlanan tüm faydaları ödemek için yeterli paraya sahip olmadığı, ayrı bir işletmeye (bir fona) sabit katkılar ödediği iş sonrası fayda sağlayan planlar ve önceki dönemlerde, ek katkıların ödenmesi için herhangi bir yasal veya zımni kabulden kaynaklanan herhangi bir yükümlülük bulunmamaktadır.

Tanımlanmış Fayda Planları: Katkı planlarının dışında kalan katkı planları:

Birden fazla işverenin bulunduğu yapıları planlar:

(a) Ortak kontrol altında olmayan çeşitli varlıkların katkıda bulunduğu bir havuzda toplar ve

(b) Çalışanların katkısı ve yarar düzeyinin belirlenmesine bağlı olarak, birden fazla kuruluşun çalışanlarına fayda sağlamak amacıyla bu varlıkları kullanan tanımlanmış katkı planları (hükümet planları hariç) veya tanımlanmış fayda planları (hükümet planları hariç) istihdam edilen işletme varlığından bağımsız olarak havuz oluşturulmasını planlar.

Tanımlanmış net fayda yükümlülüğü (varlık): Tanımlanmış net fayda, varlık tavanı ile sınırlandırılan işletmeye atfedilebilecek etki için düzeltilmiş veya itfa payıdır.

Açık veya daha fazla:

(a) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri daha azdır.

(b) Varsa, varlıkları gerçeğe uygun değeri olarak hesaplanır.

Varlık tavanı: Gelecekte yapılacak plana yapılan para ya da katkı paylarına yapılan geri ödemeler şeklinde ekonomik faydaların bugünkü değeri.

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri: Cari ve önceki dönemlerdeki çalışanlara sağlanan faydalar, nihai olarak ortaya çıkan yükümlülüğün yerine getirilmesi için gelecekte beklenen ödemelerin (plan varlıklarından düşülmemiş) bugünkü değeridir.

Varlıkları planla:

(a) Çalışanlara sağlanan uzun vadeli fayda fonları tarafından tutulan varlıklar ve

(b) Nitelikli sigorta poliçelerini kapsar.

Çalışanlar tarafından uzun vadeli fayda sağlayan fonlar ile elde edilen varlıklar: Raporlayan kuruluş tarafından çıkarılan ve devredilemez aşağıdaki finansal araçlar hariç:

(a) Yasal olarak raporlayan kuruluştan ayrı olarak ayrı bir fon benzeri yapı tarafından tutulan ve yalnızca çalışanlara sağlanan faydaları finanse etmek veya finanse etmek için kurulan varlıklar ve

(b) Durumun dışında, çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesi veya finanse edilmesi için kullanılabilen varlıklar, raporlama yapan taraf kendi alacaklılarını kullanamaz (iflas durumunda bile) ve raporlama işine geri dönemez. :

(i) Fonun geri kalan varlıkları, ilgili planın veya raporlama biriminin çalışanlara tam fayda yükümlülüklerini yerine getirmek için yeterlidir.

(ii) çalışanlara halihazırda ödenen faydaların tazmini için varlıkların raporlayan işletmeye iadesi.

Nitelikli sigorta poliçesi: Raporlayan işletmenin ilişkili taraf olmayan ("TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları" Standardı'nda tanımlandığı şekilde) ve geliri aşağıdaki özelliklere sahip olan sigorta şirketi tarafından verilen sigorta poliçeleri:

(a) sadece tanımlanmış fayda planı kapsamında çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesi veya finansmanı için kullanılabilir; ve

(b) Gelir, raporlayan işletmeci tarafından ödenemez ve aşağıdaki durumlardan herhangi biri hariç, yararlanıcılarına (iflas durumunda bile) ulaşamaz:

(i) Gelir, çalışanlar için tam fayda yükümlülüğünü yerine getirmek için gerekli olan fazla varlıkları yansıtır.

(ii) çalışanlara hâlihazırda ödenen faydaların tazmini için gelirlerin raporlama kuruluşuna iadesi.

Gerçeğe uygun değer: Bir varlığın satışında kazanılacak veya borsa süresi boyunca piyasa katılımcıları arasındaki ölçüm tarihinde normal iş akışı içerisinde ödenecek olan fiyattır.

(a) Cari dönem hizmet maliyeti: Cari dönemde çalışanların hizmetlerinden kaynaklanan tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde artış.

(b) Önceki dönem hizmet maliyeti: Çalışanların geçmiş hizmetlerine ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün, plandaki değişiklikten dolayı (tanımlanmış fayda planının, iptal veya değişikliğin başlamasından) veya küçülmesinden dolayı önemli ölçüde azalma Planda yer alan çalışan sayısı.

(c) performans sırasında ortaya çıkan kazançlar ve zararlar.

Tanımlanmış net faydaya ilişkin net faiz (fayda): Zamana bağlı olarak ortaya çıkan dönem boyunca tanımlanan net fayda faydalarındaki değişim. Tanımlanan net fayda yükümlülüğünün yeniden ölçümleri şunları içerir:

(a) Aktüeryal kazançlar ve zararlar,

(b) Tanımlanmış fayda (borç) varlıkları üzerindeki net faiz dahil edilen tutarlar hariç,

(c) Tanımlanmış fayda gideri (varlık) üzerindeki net faiz dahil edilen tutarlar haricinde, varlık tavanından kaynaklanan etki değişiklikleri.

Aktüeryal kazançlar ve zararlar: Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişiklikler:

(a) Aktüeryal varsayımlar ve gerçekleşmiş karlar arasındaki farklar (önceki aktüeryal varsayımlar ile fiili arasındaki fark) ve

(b) Aktüeryal varsayımlardaki değişikliklerin etkileri.

Plan varlıklarının iadesi, plan varlıklarından elde edilen faiz, temettü ve diğer gelirlerin toplamı ile plan varlıklarının gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kazanç veya zararlarının indirilmesi aşağıdaki gibidir:

(a) plan varlıklarının yönetiminden kaynaklanan maliyetler ve

(b) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini ölçmek için kullanılan aktüeryal varsayımlarda dikkate alınanlar haricinde, planın kendisine ödenecek vergiler.

Uygulama: Plan kapsamında belirlenen aktüeryal varsayımlara dahil edilen çalışanlar adına veya onlar adına ödenen çalışanlar hariç olmak üzere, tanımlanmış fayda planı kapsamında sağlanan faydaların tamamı veya bir kısmının hukuki veya yapısal olarak kabul edilmesinden doğan tüm ek yükümlülükleri kaldırır.

2.4. Uygulamada TMS 19

Tanımlanmış fayda planlarında, varlıkların başka bir işletmeye (fona) transferi, gelecekteki yükümlülükleri yerine getirmek için işveren tarafından mümkündür. Bu nedenle, bu uygulamada, işletme tarafından uygulanan, imtiyaz, aşırı ve tam fonlama gibi bir yükümlülüğü işletme tarafından karşılanmasına bağlı olarak üç farklı durum söz konusu olabilir (Derelioğlu, 2001: 24):

Eksik Finansman: Fona devredilen varlıkların değeri, işverenin emeklilik yükümlülüğünün bugünkü değerinin altındadır. Bu durumda iş, artan bağışlar, fonu büyütme katkıları bağışlamak ve kendini finanse etmek gibi boşluğu kapatmak için farklı stratejiler izleyecektir.

Fazla Fonlama: Fona devredilen varlıkların değeri, işverenin emeklilik yükümlülüğünün bugünkü değerinden daha yüksektir. Böyle bir durumda operatörün, fazla fonlar bulunana kadar prim ödemeyi durdurması mümkün olabilir ve bu, çalışanın maaşlarına, çalışanlar ve işletmeler arasında paylaşılan veya işte kullanılanların maaşına eklenebilir.

Tam Fonlama: Devredilen varlıkların değeri, işverenin emeklilik yükümlülüğünün bugünkü değerine eşittir.

Tanımlanmış fayda planlarının bilanço ve gelir tablosunda raporlanacak unsurları Tablo 2.1'deki gibidir.

Tablo 2. 1. Bilanço ve gelir tablosunda raporlanacak unsurlar

<i>Bilançoda Raporlanacak Unsurlar</i>
<ol style="list-style-type: none">1. Tanımlanmış Fayda Borcu veya Varlığı2. Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğü3. Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar⁴
<i>Gelir Tablosunda Raporlanacak Unsurlar</i>
<ol style="list-style-type: none">1. Cari Hizmet Maliyeti2. Faiz Maliyeti3. Plan Varlıklarının Beklenen Yatırım Getirisi4. Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar⁵5. Geçmiş Hizmet Maliyeti6. Plana Yönelik Azaltma/Ödemeler ile İlgili Kazanç ve Kayıplar

Kaynak: Durgut ve Kaya, 2013: 5.

Temel olarak, TMS 19 bilançoda tanımlanmış fayda planlarının raporlanmasını sağlar ve bunlarla ilgili yükümlülüklerin nasıl oluşturulacağını açıklar. Fayda planlarının gelir tablosuna yansıtılması, bilançodaki tanımlanmış fayda planları kapsamındaki yükümlülüklerin hareketlerine dayanacaktır. Gerçekten de, tanımlanmış bir fayda planı kapsamındaki işlemlerin karmaşıklığı, muhasebeleştirme sırasında bilanço ve gelir tablosunun bileşenlerinin daha detaylı incelenmesini gerektirmektedir (Durgut ve Kaya, 2013: 5).

Tanımlanmış fayda planları kapsamında, emeklilik yaşına giren çalışanlar hizmet süresine ve birimine göre bir fayda elde ederler. Bu kapsamda ele alınan ücret genellikle son bir yılda kazanılan ücret veya son birkaç yıl içinde kazanılan ücretlerin ortalaması (genellikle üç yıl) olarak hesaplanır. Aktüeryal değerlendirme, gelecekte oluşabilecek olayların, tanımlanmış fayda planının işletmenin yükümlülüğünü yerine getirmesine katkıda bulunduğu fonlar üzerindeki etkilerini belirlemek için düzenli olarak gereklidir. Aktüeryal değerlendirme, özellikle, nitelikli aktüerler tarafından yapılmalıdır. Tanımlanmış fayda planlarının işletme maliyeti kesin olarak belirlenemez

çünkü çalışanın gelecekteki faydaları nedeniyle işveren tarafından üstlenilmesi zorunluluğu birçok yönden etkilenecektir (Oğuz, 2016: 401).

Kıdem tazminatı karşılığı tahakkuk ettiğinde, ayrılan karşılık tutarı 472 Kıdem Tazminatı Hesabına kaydedilir. Bir sonraki hesap döneminde emeklilik süresini tamamlayacak olan kişi sayısı, emeklilik dönemini geçmiş yıllarda tamamlamış olan kişi sayısı, vb. bir sonraki yıl içinde ödenmesi öngörülen emeklilik maaşı ve emekli maaşı 472 hesap için yılsonundaki 372 Çalışanlara İşten Ayrılma Fayda Hesabına virmanlanır. Yıl içinde kıdem tazminatı ve emeklilik ödemeleri 372 hesap borçlandırılarak yapılmaktadır. Vergi kanunlarına göre kıdem tazminatı ödendiği zaman yasal olarak kabul edilir giderdir ve fiilen ödenme şartı bulunmaktadır. Bu sebeple, yıl içinde ödenen kıdem tazminatları ayrılan karşılık hesaplarından gider yerine göre 7'li hesaplarla giderleştirilir. (Pamukçu ve Pamukçu, 2011: 10).

Temel muhasebe kavramları ile tutarsızlığa rağmen, gerçeğe uygun değer yaklaşımının benimsenmesiyle sağlanan faydalar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Oğuz, 2016: 400):

- Mevcut ekonomik koşulları yansıtan fiyatlara dayalı bilgi sunmak,
- Ekonomik koşullar değiştiğinde, fiyat değişikliklerinden kaynaklanan kazançlar ve kayıplar,
- Karşılaştırılabilirlik
- Uygunluğu,
- Kaydedilebilirlik,
- Aktif yönetim için avantaj ve
- Performans daha etkili ölçülür.

3. TMS 19'UN ÇALIŞMA DÖNEMİNDE, ÇALIŞMANIN TAMAMLANMASI VE AYRILMA DÖNEMİNDEKİ UYGULAMASI İLE TÜRKİYE UYGULAMALARINDAKİ FARKLAR

TMS 19, işletmeleri aldıkları hizmetlerde çalışanlara sağladıkları "faydalar" olarak tanımlayan ve bu gibi faydaların nasıl muhasebeleştirilip raporlandığını belirleyen bir standarttır. Bu standartta yer alan faydalar dört başlıkta toplanmıştır: (Durgut ve Kaya, 2013: 179-180):

- 1- Kısa vadeli faydalar: Ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik yardımları, yıllık ücretli ve ücretli izin, kar paylaşımı ve ikramiyeler ve mevcut çalışanlara parasal olmayan faydalar,
- 2- İşten ayrılma sonrası faydalar: emekli maaşı, diğer emekli maaşı, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımları gibi,
- 3- Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar: Uzun dönemli iş ayrımı veya seyahat, ikramiye veya diğer uzun vadeli hizmet yardımları, iş göremezlik yardımı ve dönem sonundan sonraki on iki ay içinde tam olarak ödenmeyen kar payı gibi faydalar, ikramiyeler ve ertelenmiş ödemeler,
- 4- İşten çıkarma tazminatı: İşverenin normal emeklilik tarihinden önce vermiş olduğu yardımlar, çalışanın işi sona erdirme ve çalışanın işten ayrılma kararını bir dizi gönüllü yardım için vermesi.

3.1. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar

TMS 19, çalışanlara kısa vadeli faydalar tanımlayarak, çalışanlara hizmet verdiği sürenin on iki ayı içinde ödenecek faydalar olarak tanımlanır (bordro indirimleri hariç). Kısa vadeli faydalar kapsamında;

- Maaşlar, ücretler ve sosyal güvenlik yardımları,

- Kısa süreli ücretli izin (çalışanların ödediği sürenin bitimini izleyen on iki ay içinde ücretli izin veya ücretli hastalık izni gibi),
- Çalışanlar tarafından sunulan sürenin bitiminden sonraki on iki ay içinde ödenecek temettüer ve ikramiyeler,
- Mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımları, konutlar, araçlar ve gıda yardımı ve ücretsiz veya indirimli olarak sunulan diğer hizmetler) yer almaktadır. (Süzük, 2011: 6-7)

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, işçinin ücretinin ödeneceği sürenin bitiminden itibaren 12 ay içinde ödenebilecek faydaları içerir. Bu faydaları dört ayrı başlık altında toplamak da mümkündür. İlk grup; maaşlar, ücretler ve sosyal güvenlik katkıları. İkinci grup, yıllık ücretli izin veya ücretli hastalık izni gibi, hizmet süresini izleyen on iki ay içinde ödenmesi gereken kısa süreli ücretli izinlerdir. Üçüncü grup; dönem sonundan on iki ay içinde ödenecek kar paylaşımı ve ikramiyeler. Dördüncü grup; sağlık, konut, araç, gıda yardımı gibi mevcut çalışanlara parasal olmayan faydalar ücretsiz veya indirimli olarak sağlanır (Özdemir ve Varıcı, 2015: 162).

TMS 19, bu kalemleri detaylı olarak açıklamamakta, ancak bu kalemlerle olan benzerliği vurgulamakta, on iki ay içinde yapılacak ödemeler ve çalışanların hizmetiyle ilgili olduklarını vurgulamaktadır. Bu tutarların nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin olarak, standart, tahakkuk eden giderlerin karşılık ayrılması ve peşin ödenen tutarlar gider olarak muhasebeleştirilir (Süzük, 2011: 8).

3.1.1. Ücretli İzin Bakımından

Kaynağını, “çalışanın dinlenme hakkı” ilkesinden alan yıllık ücretli izin hakkı, yasal hükümler ve ulusal alanda uluslararası sözleşmelerle güvence altına alınan önemli bir insan hakkıdır. Kişinin niteliği açısından hayati öneme sahip bir hak olarak kabul edilen yıllık ücretli izinlerin temel amacı, izin sırasında çalışanın yorgunluğunu ortadan kaldırarak bedensel ve ruhsal sağlığı korumak için gerekli araçları sağlamaktır (Kayhan, 2010: 121).

İnsan Hakları ve Türkiye'nin "İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi" ile ilgili olarak kabul ettiği ilk temel metin, Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından 10 Aralık 1948 tarihinde kabul edilmiştir. Sosyal haklar hakkındaki bu deklarasyonun 24. maddesinde yıllık ücretli izin için açık bir hüküm bulunmaktadır. Söz konusu fıkra “her insanın dinlenmek, zevk almak, özellikle çalışmak ve belirli dönemlerde dinlenmek için makul bir süre izin hakkına sahiptir” hükmünü getirmektedir. Yıllık ücretli izin hakkının ortaya çıkması, sosyal ve ekonomik haklar olarak önemli sonuçlar doğurmuş ve ulusal mevzuatta kendine yer edinmiştir (Akyiğit, 2000: 47).

Yıllık ücretli izin şartının, ulusal ve uluslararası tüm düzenlemelerde işçilerin iş sözleşmesinin devam etmesi sırasında bu hakkın paraya dönüştürülmeyeceği açıktır. Bu anlamda, yıllık ücretli izin hakkı, yerine getirilmesi gereken bir hak olarak kabul edilir. Sosyal devletin klasik bir işlevi olarak, çalışanların, fiziksel korunma gibi temel sosyal hakların gerçekleştirilmesi anlamında yıllık ücretli izin hakkı amacıyla uygun şekilde kullanılmasını sağlamak devletin temel bir işlevidir. Dinlenme ve şahsi ihtiyaçların karşılanması ve gelişimi için verilen zamandır. Bu sebeple, izin süresi için izin ödenmesinin yapılması ve izin sırasında başka bir işçinin işe alınması gerekmektedir. Tüm bu yasal düzenlemeler, çalışanların hem bedensel hem de zihinsel refahı için olduğu kadar, toplumun sağlığına ve verimliliğine bağlı olarak yıllık ücretli izin hakkı ülke ekonomisinin çıkarlarıdır da. Ancak ne yazık ki Türkiye'de işçilerin yıllık ücretli izin sorunlarının, bu durumun işverenler tarafından yeterince anlaşılmadığını göstermektedir (Özen, 2015: 56).

Yıllık ücretli izin, çalışanların dinlenme ihtiyacını karşılayabilmelerini ve böylece fiziksel ve zihinsel yorgunluğu giderebilmelerini, sağlıklı ve dinlenmiş bir çalışan olarak işe geri dönmelerini sağlayan sosyal bir haktır. Bu, işverenlerin ekonomik çıkarlarını koruyan ve toplumun sağlığına ve ulusal ekonomisine büyük ölçüde katkıda bulunan bir duruma yol açmıştır. Yıllık ücretli izinlerin ekonomik etkisi, yıllık ücretli çalışan izinlerinin işletmenin finansal tablolarında gösterilmesini gerektirmektedir (Alp ve Alp, 2008).

Yıl içerisinde ücretli izin hakkı tam olarak kullanılmazsa, çalışanlar kullanılmayan izinleri karşılığı ücret talep edemezler. Ancak işten ayrıldıklarında kullanmadıkları yıllık ücretli izin karşılığı nakit ödeme talep etme hakkına sahiptirler.

4857 Sayılı İş Kanunu'nun 53/3 maddesi uyarınca, mevsimlik işlerde yıllık ücretli izin hükümleri uygulanmayacaktır. Diğer bir ifadeyle, mevsimlik işçiden, 15.03.2015 tarihli İş Kanunu'nun yıllık ücretli izin hükümlerine göre yıllık izin talep edilemez. 53/3 maddesi, toplu iş sözleşmesi ya da toplu iş sözleşmeleri ve yıllık ücrete el konulması hükümleri için bireysel iş sözleşmelerinin düzenlenebileceği ve mevsimlik iş için yıllık izinlerin verilebileceği görece bir zorunlu kural olduğu unutulmamalıdır (Okur, 2014: 306).

Yıllık ücretli izin almaya hak kazanmak için işçinin belirli veya süresiz bir çalışma sözleşmesiyle çalışması önemli değildir. İşçi bir yıldan fazla çalıştığı sürece izin hakkı doğacaktır. Kamu ihaleleri nedeniyle, bir alt işveren tarafından işe alınan bir işçi ile belirli bir süre için istihdam sözleşmesi, bu işten mahrum bırakılmayacaktır. Ayrıca, işçinin aynı işverenin bir veya daha fazla işyerinde çalışması için gerekli olan süre, yıllık ücretli izin hakkına sahip olmak için gerekli olan çalışan hesabında dikkate alınır. Alt işverenin işi aralıklı ise, bu süreler yıllık ücretli izinlerin doğuşunda ve izin süresinin hesaplanmasında birleştirilmelidir (Bedük, 2012: 15).

3.1.2. Kâr Paylaşımı Bakımından

TTK. 385/2'de kar payı alma hakkına sahip olduğu, ancak TTK.458, m.466, m.467, m.468, m.469'da kar dağıtımının kısıtlanmasına ilişkin hükümlerin yer aldığı belirtilmiştir. Bazı durumlarda, kâr payının ana sözleşmenin ve genel kurulun kararı ile sınırlı veya dağıtılamayacağı kabul edilmiştir. TTK'da anonim şirketlere para tasarrufu için geniş bir yetki verilmiştir. Bu sebeplerden dolayı, TTK'da belirtilen karların yeterliliği hakkında farklı görüşler bulunmaktadır. Öğretimde, TTK.385'te sayılan sınırsız haklarında herhangi bir hak bulunmadığı kabul edilirken, kısıtlamanın kriterleri konusunda bir fikir birliği yoktur (Ünal, 2006: 19).

Eğer bir şirketin borç yükü çok yüksek bir seviyeye ulaşmışsa, tekrar ödünç para alınması yerine faaliyetler sonucu oluşan fonlar kullanılarak vadesi geçmiş borçların kapatılması daha rasyonel bir yöntemdir. Böyle bir durumda, karı dağıtmak yerine mevcut vadesi geçmiş borçların ödenmesi tercih edilebilir (Oral, 2016: 4).

Bir anonim şirketin kar dağıtımını yapabilmesi için önce şirketin bilançosu üzerinden kar elde etmesi gerekir. Ancak, kârın oluştuğu gelir tablosu ticari karı, mali karından daha az gösterebilir veya kârlı görünmeyebilir. Örneğin, bir şirket vergisel açıdan mali gelir tablosunda karlı görülebilir ve vergi ödeyebilir. Ancak aynı şirketin ticari gelir açısından zarar oluşması durumunda bu şirket kar payı dağıtamayacaktır. Bu iki farklı gelirin oluşmasının nedeni kanunlar gereği her giderin kanunen kabul edilmemesinden kaynaklanmaktadır.

Kâr paylaşımı planları da iş ayrımını azaltır ve çalışan sadakatini artırır. Operasyona katılacak gelirlerin çalışanlara verileceği gerçeği, çalışanların verimliliğini artırmaktadır. Öte yandan, kâr paylaşımı programları çalışanların işten çıkma olasılığını azaltır. Ayrıca, bu durumun çalışanlar açısından iş tatmini sağladıkları söylenebilir. İkramiyeler gibi teşvik ödemeleri, çalışanların iş tatmini üzerinde olumlu etkiler yaratmaktadır (Süzük, 2011: 11).

3.1.3. İkramiye Planı Bakımından

2829 Sayılı Sosyal Güvenlik Kurumlarına Tabi Olarak Geçen Hizmetlerin Birleştirilmesi Hakkında Kanununun 8 inci maddesi; "birleştirilen hizmet süreleri üzerinden son 7 yıllık sürenin yarısından fazlasının T.C. Emekli Sandığında geçmiş olması nedeniyle bu Kurumca aylık bağlanmış olsa dahi " emeklilik ikramiyesi, Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre ödenir. Ancak kıdem tazminatı veya emekli maaşı ödenirse ödensin, emeklilik ikramiyesi esasına göre dikkate alınmaz. Ayrıca, 8 inci maddenin birinci fıkrası uyarınca emekli olanlar için, Sosyal Güvenlik Kurumları Kanununun emekli oldukları ya da iş kanununun kıdem tazminatı ile ilgili olarak aldığı emekli aylıkları ile ilgili hükümleri uygulanır (Uzun, 2011: 260).

Son zamanlarda devlet memurlarına ikramiyelerin ödenmesinde çok kısıtlayıcı birçok düzenleme yapılmıştır. Buna göre, Kanun'un 89'uncu maddesinde, emekli maaşı hesaplamasında 30 yıldan fazla asıl hizmet süresinin dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. İkramiye ödemeleri sadece 30 yıl için yapılacaktır. Bu durum, emeklilik ikramiyesinin emekliye ayrılmasının yaş sınırının 30 yıl sonra emekliye ayrılmasıyla görevli memurların çalışmalarına tazminat olarak yol açmıştır. Her ne kadar aynı statüye sahip olsalar da, 30 yıl veya daha az sürede çalışanın, çalıştığı sürece emeklilik

maaşlarından yararlanabilmelerine izin verilmiş, 30 yılı aşkın bir süredir çalışan çalışanların, belirtilen asıl hizmet sürelerinden daha uzun bir süre çalışması durumlarında emeklilik hakları farklı gelmiştir. Bunların ödenmesiyle ilgili böyle bir kısıtlamanın, eşitlik ilkesi ve hukukun üstünlüğüne aykırı olduğu açıktır (Kaya, 2016: 1).

3.2. Çalışma Dönemi Sonrasında Sağlanan Faydalar

Çalışma, insani ihtiyaçlardan yayılan ve insani toplumsal ilişkilerin bir medenî varlık olarak ortaya çıkmasıyla ortaya çıkan bir olgudur. Başka bir deyişle çalışma, toplumsal olayların ve sıklıkla sosyal fenomenlerin varlığında ortaya çıkar. Bununla birlikte, herhangi bir sosyal olgunun iş veya iş olarak görülmesi için, üstlendiği koşulların özel olması gerekir ve bu koşullar ve olgular başkaları tarafından yorumlandığı gibi önemli bir öneme sahiptir. Herhangi bir fenomenin iş, boş zaman aktivitesi veya her ikisi ya da hiçbiri olarak değerlendirilebilmesi için gerçekleşen zaman, mekan ve sosyal koşulları da hesaba katmak gerekir. Aksi takdirde, her bir faaliyetin ya da faaliyetin değerlendirmesi kavramsal bir karışıklık ile sonuçlanır (Ören ve Yüksel, 2012: 36).

İhtiyaçtaki değişimlere göre iş değerlerinde değişikliklere gidilebilir ve işten çıkarma veya ayrılmalar meydana gelebilir. İş sözleşmesinin tamamlanmasından sonra ödenebilir hale gelen, işten çıkarma tazminatı dışındaki faydalardır.

Genel olarak tanımlanmış katkı planları şeklinde uygulanır. Bir işletmenin ayrı bir işletmeye veya kamu fonuna katkı payı ödediği ve söz konusu fonun, emekli maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımı gibi haklardır.

Tanımlanmış katkı planları dışında kalan durumlar, tanımlanmış fayda planları şeklinde yapılandırılır.

3.3. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar

TMS 19, çok sayıda işveren içeren fayda planlarından farklı olan planları da içerir. İlk olarak, grup yönetimi planlarının farkında olduğunu gösterir. Grup yönetim

planlarının amacı, aynı havuzdaki her bir operatörün plan varlıklarını toplayarak yatırım ve yönetim giderlerini azaltmaktır. Ayrıca, bu planlarda, her işletme, çalışanlarının bireysel çıkarlarından bağımsız olarak sorumludur. Bu nedenle, işletmeler, diğer kuruluşların mevcut veya eski çalışanlarından kaynaklanan aktüeryal riskleri taşımamaktadır. Grup yönetim planları muhasebe problemlerine de neden olmaz. Çünkü bu planlarla ilgili bilgiler, sadece bir işverenin planı olduklarını göstermek için yeterlidir. Son olarak, grup yönetim planlarının, planın özelliklerini dikkate alarak, standartta yer alan bilgilere uygun olarak tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planları olarak sınıflandırılması gerekmektedir (Süzük, 2011: 17).

Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar, çalışanın hizmet süresinin bitiminden sonra on iki ay içinde ödenemeyen faydalardır. Bu gibi faydalara örnek olarak işten uzun süreli izin ve seyahat izni gibi uzun vadeli ücretli izin verilebilir. Buna ek olarak, uzun vadeli bir engelli tazminatı (fayda teşviki), çalışanın on iki ay veya daha uzun bir süre için ödenmesi gereken kar payı ve ikramiyeler ile kaza yaşanması durumunda on iki ay içinde ödenemeyen ertelenmiş tazminatlardır (Özdemir ve Varıcı, 2015: 162).

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar için muhasebeleştirilen borç net tutar olarak hesaplanır: (a) Raporlama dönemi sonunda tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri; (b) Planlanan varlıkların gerçeğe uygun değeri (eğer varsa) raporlama dönemi sonunda, yükümlülüğe doğrudan ilişkilendirilebilecek olanlar dışında, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar için net tutarı hesaplanır. Başka bir Standart tarafından varlık maliyetine dahil edilmesi gerekmemesi şartıyla, ödendiği dönem gider olarak muhasebeleştirilir (Karabınar, 2012: 6):

Kaza yaşanması durumunda oluşacak engelli tazminatın miktarının karşılığının ayrılması; hizmetin süresine bağlı olarak değişkenlik gösterebileceği gibi hizmet süresine bağlı kalmaksızın kaza durumunda, tüm çalışanlara engelli tazminat tutarı aynıda olabilir. Uzun vadeli sakatlığa neden olan olayın ortaya çıkması durumunda, söz konusu tutarın beklenen maliyeti mali tablolara yansıtılır (Karabınar, 2012: 6).

3.4. İşten Çıkarma Tazminatları

Ülkemizde 4857 sayılı İş Kanunu ile birlikte 1475 sayılı İş Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak; 1475 sayılı İş Kanunu'nun kıdem tazminatını düzenleyen 14. maddesinin yürürlüğü sürmektedir yer almaktadır. Kıdem tazminatının ne olduğu ve niçin ödeneceği konusunda çok farklı görüşler ortaya atılmıştır (Kayugusuzoğlu, 2011: 174-175):

- Gerçek bir tazminattır,
- Bir tür işsizlik sigortasıdır,
- Çalışanların yasal olarak tanımlanmış dönemlerin sonunda işverenden aldıkları bir sosyal güvenliktir.
- İşveren tarafından işin süresine göre ödenen, ölüm durumunda ölüm ödeneği olan bir ikramiyedir.
- Ücret, sürenin sonunda sona eren hizmet sözleşmesinin bir parçasıdır.
- İşverenin işçilere yaptığı “emek geçmişine” ve dolayısıyla “işyerine bağlanma” ve “amortisman” yönelik yaptığı ödemedir.
- Vergi hukuku açısından kıdem tazminatı, işten çıkarma tazminatı ödenmesidir.
- Bir yönüyle ücret, gelir kaynağının kısmi zayıflaması şeklinde bir tür amortisman olarak düşünülebilir.
- Başka bir bakımdan, hizmet çalışanı tarafından işgal edilen "posta", işverenin satın alımının bir parçası olarak görülebilir.
- Fesih tazminatı, geçmiş hizmet için bir hüküm olabilir. Ayrıca, belirli bir süre için sınırlı sayıda hizmet sözleşmesi için, sözleşme sözleşmeden önce feshedilirse, sözleşmenin sonuna kadar alınması gereken birime karşılık gelebilir.
- Kıdem tazminatı, emeklilik süresinin sona ermesinden önce sözleşmeden feshetme için gerçek bir zarar yedeği de oluşturabilir.
- Kıdem tazminatı, işverenin ve operatörün hizmet sağlayıcısına “şükran” ödemesi şeklinde manevi planın bir ögesidir.

İşten Çıkarma Tazminatları, Türkiye'de kıdem tazminatı bildirimini olarak anılır. Bu fayda, standarttaki diğer faydalardan farklı olarak uzun ve kısa vadeli faydaların reddedilmesine bağlıdır. Bu faydalar iki şekilde ortaya çıkabilir. İlki; işçinin emekli olması ile işçinin işten çıkarılması durumunda oluşan faydadır. Bu, tazminat gerektiren bir durumu gösterir. Diğeri ise; eğer çalışan, işini kendi yararına bırakarak, faydalarından istifade eder. Örneğin, emeklilik teşviki, çalışanın hak ettiğiinden daha fazla ödendiği veya çalışanın iş değişimi nedeniyle başka bir alternatif sunulduğunda ortaya çıkar. Çalışmanın niteliği değiştiğinde, çalışana belirli bir miktar tazminat için bir pozisyon veya mevcut olduğu pozisyondan daha düşük bir pozisyon önerilebilir. Çalışanın işten ayrılması durumunda tazminat hakkı varsa, sağlanan fayda bu kategoriye dahil edilebilecek bir fayda türüdür (Özdemir ve Varıcı, 2015: 163).

Birçok işveren için emeklilik faydaları, çalışanlara sağlanan faydaların önemli bir bölümünü oluşturur ve işverenin net işletme karında önemli bir rol oynayabilir. Ücretlere aykırı olarak, bu ödemelerin zamanlaması genellikle belirsizdir, dolayısıyla tamamen güncel bir temele dayanmamaktadır. Bu durum, finansal tabloların yanlış finansal duruma neden olabilir. (Epstein ve Mirza, 2005: 529).

Tanımlanmış katkı planlarını hesaba katmak genellikle kolay bir yoldur, çünkü raporlama yapan tarafın her bir zamandaki yükümlülüğü, işletmenin ilgili dönüşe olan katkısı ile belirlenir. Sonuç olarak, söz konusu yükümlülük veya giderleri ölçmek için aktüeryal varsayımlar gerekli değildir ve aktüeryal kazanç veya kayıp olasılığı yoktur. Ayrıca, söz konusu yükümlülükler, hizmet süresinin bitiminden sonra on iki ay içinde yerine getirilmesi gerekenler hariç, iskonto edilmemiş tutarlardan ölçülür. Tanımlı Katkı Planları yöntemi, prim ödeme sisteminin bir şeklidir. Ülkemizde sosyal güvenlik primlerine benzer şekildedir. Ödenen primler işletmenin katkısını oluşturmaktadır (Karabınar, 2012: 7).

Mevcut mevzuat ve iş sözleşmelerinin hükümlerine göre kıdem tazminatı; en az bir yıllık hizmet süresini tamamlayan bir çalışan, işten çıkarılma veya emeklilik durumunda kendisine ödenmesi gereken hizmet karşılığı olarak kabul edilebilir. Bu hükmün miktarının işveren tarafından nasıl ölçüleceği ve muhasebeleştirileceğine ilişkin iki farklı temel vardır. Bunlar Tekdüzen Muhasebe Sisteminin temelleridir. Bu

sisteme göre kıdem tazminatı işlemlerini işletme adına veya kendi namına gerçekleştiren muhasebeciler, uzun bir süre için kıdem tazminatı uygulamalarını gerçekleştirmektedir. Ancak, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, kıdem tazminatı karşılığı için farklı prensipler getirmiş ve hem ölçüm hem de muhasebe açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların başında TMS 19, kıdem tazminatı yükümlülüğünün aktüeryal boyutunu ve paranın zaman değerini dikkate alır (Özdemir ve Varıcı, 2015: 159).

Kıdem tazminatını hesaplarırken dikkate alınması gereken 1475 Sayılı İş Kanunu'nun 14. Maddesindeki hükümler aşağıdaki gibidir (Kaygusuzoğlu, 2011: 176-177):

- 1- Çalışanın çalışmaya başladığı tarihten itibaren hizmet sözleşmesinin devam etmesi sırasında, yıllık tam istihdam için kıdem tazminatı ödenmektedir. Ödemeler, bir yıldan beri artış gösteren dönemler için aynı oranda yapılır.
- 2- Çalışanların kıdemleri, aynı işverenin bir ya da bir başka işyerinde çalıştığı süreler dikkate alınarak, hizmet sözleşmesinin devam edip etmediği ya da duruma göre yeniden sonuçlandırıldığına bakılmaksızın hesaplanacaktır.
- 3- Herhangi bir işverenin ya da başka bir devreden başka bir işverenin devri ya da başka bir işverenin havale edilmesi ya da devri, işçinin kıdem, işyerinde ya da işyerindeki hizmet sözleşmeleri saatlerinin toplamı üzerinden hesaplanacaktır.
- 4- Aynı kıdem dönemi için birden fazla fazlalık fesih ikramiyesi ödenmez.
- 5- Kıdem tazminatı, alınan son ödeme üzerinden hesaplanır.
- 6- Ödenmemiş, götürü veya yüzde yöntemi gibi ücretlerin sabit olmadığı durumlarda, ortalama ücret, son bir yıl içinde ödenen ücretin bölünmesiyle hesaplanan kıdem tazminatı esasına göre hesaplanır.
- 7- Çalışanların kıdem tazminatı alacağı yıl içinde ücretlendirme yapılırsa, temel ücret, işçinin işten ayrılması ile ödenen maaşın ödenen maaşının aynı tarihte iş gününe bölünmesiyle hesaplanır.
- 8- Kıdem tazminatı zamanında ödenmediği için, hâkim, davaya uygulanacak en yüksek faiz oranını yatırmaktadır.

- 9- Her yıl için asgari yaş sınırı 30 gündür. Hizmet sözleşmeleri veya toplu iş sözleşmeleri çalışan için değiştirilebilir.
- 10- T.C. Emekli Sandığı Kanunu'na tabi olan 5434 Sayılı Devlet Memurları Kanununun en üst düzey memurluğunun, kıdem tazminatı tavanını geçmemek kaydıyla hesaplanır,
- 11- İşçinin ölümü halinde, yukarıdaki hükümlerden kaynaklanan tazminat miktarı yasal mirasçılara ödenir.
- 12- Kıdem tazminatı, yargı kararlarına uygun olarak verilirse, peşin ve nakden ödenir. Diğer bir deyişle, nakit ve bir kerelik ödeme yapılmalıdır. Ancak, işveren taksitli teklifi kabul ederse ve çalışan teklifi kabul ederse, taksitle ödeme yapmak da mümkündür.

3.5. TMS 19'un Türkiye Uygulamaları İle Karşılaştırılması

TMS 19 kapsamında çalışana sağlanan kısa vadeli, çalışma dönemi sonrası, uzun vadeli ve işten çıkarma sonrası faydaları Türkiye'deki uygulamalar açısından nasıl muhasebeleştirileceği ele alınacaktır.

3.5.1. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, işletme tarafından herhangi bir çalışanın bir hesap dönemi boyunca vermiş olduğu hizmetler karşılığı ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş tutarların muhasebeleştirilmesini tanımlar (Karabınar, 2012: 5):

Diğer standartlar açısından, söz konusu ücretlerin herhangi bir varlığın maliyetine dahil edilmesine gerektirmediği takdirde (örneğin, maddi duran varlığın maliyeti), gider olarak muhasebeleştirilir.

Örnek

Bir işyerinde çalışanların aylık brüt ücreti toplam 25.000,00 TL olup, çalışanlara her ay toplam 2.500,00 TL yemek bedelinin nakit olarak ödediği durumda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekildedir.

----- / -----	
7-Maliyet Hesapları	27.500,00 TL
730-Genel Üretim Giderleri	
740-Hizmet Üretim Maliyeti	
750-Araştırma Ve Geliştirme Giderleri	
760-Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri	
770-Genel Yönetim Giderleri	
100 - Kasa	27.500,00 TL
----- / -----	

Avans olarak önceden ödenen tutarlar düşüldükten sonra kalan miktar bakiye olarak alınacaktır (tahakkuk eden harcamalar, örneğin ödenecek masraflar). Ödenen tutar, iskonto edilmemiş fayda tutarını aşarsa, ödenen fazla tutar (peşin ödenmiş gider) ileride telafi edilebileceği veya geri ödenebileceği durumlarda, fazla tutar finansal durum tablosunda (bilançoda) bir varlık olarak muhasebeleştirilir. Örneğin, iş için gelecekteki maaştan düşülmek üzere 135 Personelden Alacaklar Hesabı'nda borç bakiyesi şeklinde raporlanacaktır. Ülkemizde genel olarak ücretlerin muhasebesinin uygulanmasının bu duruma uygun olduğu ve dolayısıyla TMS 19'a uygun olduğu söylenebilir.

3.5.1.1. Ücretli İzin Bakımından

Birikmiş ücretli izin, gelecekte ileriye taşınacak izinlerdir ve mevcut geri dönüş hakları kullanılmadığı takdirde gelecekte kullanılabilir. Bu izinler talep edilmesi durumunda fazla mesai şeklinde ücretlendirilerek ödenemez. Ancak çalışanlar, birikmiş ücretli izinleri için işten ayrılırlarsa nakit ödeme talep etme hakkına sahiptirler.

Çalışanlar, bu tür nakit ödeme talep etme hakkına çalışma süresi içerisinde sahip değildirlir (Süzük, 2011: 9).

Birikmiş ücretli izin; gelecekte ileriye taşınan izinlerdir ve eğer şimdiki izin günü hakları tam olarak kullanılmıyorsa, gelecekte kullanılabilir. Çalışanlar gelecekteki ücretli izinlerini artıran hizmetlerde buldukları zaman iş açısından bir zorunluluk taşırlar. Çalışanların birikmiş kazanılmamış faydalarını biriktirmeksizin ayrılabilme olasılığı, ilgili yükümlülüğün ölçülme şeklini etkilemez, ücretli izin alınmasa bile işletme için bir yükümlülük vardır. Finansal tablolara yansıtılır (Karabınar, 2012: 5).

Örnek

İzin haklarının kullanımında ilk giren ilk çıkar yöntemini kullanan ve izin hakkının ancak bir yıl ileri taşınmasına izin veren bir işletme ile ilgili olarak, ortalama günlük izin ücretinin 50,00 TL olduğu, cari yılda kullanılmayan toplam 500 günlük izin bulunduğu ve işletmenin gelecek yıl bu 500 günün 450 izin gününü olarak kullanılacağını, geriye kalan 50 gün bakiyesi tahmin ettiği varsayıldığında, yılsonunda işletmenin TMS 19'a uygun yapacağı kayıt şu şekilde olacaktır

----- / -----	
7-Maliyet Hesapları	2.500,00 TL
730-Genel Üretim Giderleri	
740-Hizmet Üretim Maliyeti	
750-Araştırma Ve Geliştirme Giderleri	
760-Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri	
770-Genel Yönetim Giderleri	
37-Borç Ve Gider Tahakkukları	2.500,00 TL
373-Maliyet Giderleri Krs.	
381-Gider Tahakkukları	
379-Diğ. Borç Gid. Krs.	
----- / -----	

Ücretli izin karşılıları vergi kanunlarımıza göre ödeninceye kadar Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olduğundan aynı anda takibi açısından nazım hesaplarda ilgili kaydın yapılması gerekmektedir.

----- / -----

950-Kanunen Kabul
Edilmeyen Gider 2.500,00 TL

950- Kanunen Kabul
Edilmeyen Gider
Karşılığı 2.500,00 TL

----- / -----

Ödendiği tarih itibariyle tutar brüt ücretli izin tutarı hesaplanır. Buna bağlı olarak gelir ve damga vergisi hesaplanarak giderleştirilir.

3.5.1.2. Kar Paylaşımı Bakımından

Standart 19. paragrafında, kar paylaşımı ve ikramiye dağıtımı için tahmini maliyetlerin muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Ancak bunun için belirli koşulların oluşturulması gerektiğinin altı çizilmiştir. Buna göre işletme, bu ödemelerin yasal veya yapıcı bir şekilde kabulüne ilişkin tahmini bir yükümlülüğü sunmalıdır ve söz konusu yükümlülük makul olarak tahmin edilebiliyorsa, kar dağıtımının veya finansal tabloların maliyetinin tahmini maliyetini yansıtmalıdır. Örneğin, bir işletmenin kar paylaşım planı olmasına rağmen, bu primi dağıtmanın zorunluluğu olmadığı varsayılmaktadır. Ancak, şirket çalışanlarına her yıl ikramiye ödeme alışkanlığı kazanmışsa, devamlılıktan doğan bir yükümlülük altına girecek ve işten ayrılama sonrası mahkeme kararıyla ikramiyeyi ödemek zorunda kalabilir (Süzük, 2011: 11).

Kar dağıtımına ve ikramiye planlarına ilişkin standartta belirtilen bir diğer husus, işletmenin tüm borçlarının, çalışanın hizmet süresinden sonraki on iki ay içinde ödenmesidir. Aksi takdirde, bu faydalar kısa vadeli faydaya sahip olmayacak ve çalışanlara diğer uzun vadeli faydalar olarak değerlendirilecektir. Standart, kar dağıtımının kar paylaşımı yerine gider olarak değerlendirilmesi gerektiğini

belirtmektedir. Çalışanın işletme sahibi ile hiçbir ticari işlem olmadığından çalışanın hizmetleri için faydalar sağlanmıştır (Süzük, 2011: 12).

Bu fayda vergi kanunlarımız gereği ücret ödemesi şeklindedir. Vergi kanunlarımız gereği ödenmesi halinde ve diğer standartlar açısından, söz konusu ücretlerin her hangi bir varlığın maliyetine dahil edilmesine gerektirmediği takdirde (örneğin, satılan ticari malın maliyeti), gider olarak muhasebeleştirilir.

3.5.1.3. İkramiye Planı Bakımından

Çalışanın bu faydaya ait ödeme için aktif sigorta ilişkisinin sona ermesi aranır. Bu bir emekli maaşı şeklinde de olabilir. Ayrıca, sakatlık veya görev engellilik durumunda tazminat şeklinde ödeme yapılması gerekmektedir. Son olarak, toptan ödeme de bir ikramiye olarak kabul edilir çünkü aylık şartlar yoktur. Ayrıca yukarıda belirtilenlerden başka bir durum ise işçinin ölüm durumunda da gerçekleşir (emekli maaşı, maluliyet veya emekli aylığı emekli maaşı ve toptan ödeme). Bu durumda, ödenecek tüm ikramiyeler aylık veya toptan ödemeye hak kazanan dul ve yetimlere ödenir (Sözer, 2011: 85).

Türkiye’de duruma ilişkin olarak yapılan ödemeler, sakatlık veya görev engellilik durumu ile sonuçlanan iş kazasına ilişkin mahkeme kararıyla belirlenen tazminat tutarlarıdır. Yapılan ödeme vergi kanunlarımız gereği Kanunen Kabul Edilmeyen Giderdir.

Ölüm durumunda gerçekleşecek tazminat tutarı ise 6098 Sayılı Borçlar Kanunu’nun İşçinin Ölümü Başlıklı 440. Maddesine göre *“Sözleşme işçinin ölümüyle kendiliğinden sona erer. İşveren, işçinin sağ kalan eşine ve ergin olmayan çocuklarına, yoksa bakmakla yükümlü olduğu kişilere, ölüm gününden başlayarak bir aylık; hizmet ilişkisi beş yıldan uzun bir süre devam etmişse, iki aylık ücret tutarında bir ödeme yapmakla yükümlüdür.”*. Yapılan ödeme vergi kanunlarımız gereği Kanunen Kabul Edilmeyen Giderdir.

3.5.2. Çalışma Dönemi Sonrasında Sağlanan Faydalar

Çalışma dönemi sonrası sağlanan faydalar, çalışanın işten ayrılması sonrası, işten çıkarma tazminatları dışında kalan, emekli maaşı gibi sosyal güvenlik mevzuatına ilişkin hükümler ile tanımlanmış faydalar şeklindedir.

Standart, işverenin işten ayrıldıktan sonra işçilere sağladıkları faydalarla ilgili düzenlemeleri “işten çıktıktan sonra fayda sağlayan planlar” olarak tanımlamakta ve tanımlanmış “katkı” planlarına ayırmakta ve “fayda” planlarını tanımlamaktadır. Bu ayrımı yapmanın temeli, planın ilkeleri, koşulları ve ilkeleri ile belirlenen ekonomik içeriktir. Daha spesifik olarak, çalışanların kazanacağı faydalar ve işletmelerin yükümlülüklerindeki farklılıklar, bu planların farklı değerlendirilmesine neden olmaktadır (Süzük, 2011: 14).

Ülkemizde tanımlanmış katkı planları, işverenlerce yapılan ödemeler 5510 Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu çerçevesinde yapılan 4/a (SSK) Kapsamındaki Sigortalılar İçin Ödenecek Prim Tutarları şeklinde yapılmaktadır. Tanımlanmış katkı planları kapsamında yapılacak ödemeler, çalışanların prime esas kazançlarının, %20’si uzun vadeli sigorta kolları (malullük – yaşlılık – ölüm sigortası) için, %12,5’u genel sağlık sigortası için, %2’si kısa vadeli sigorta kolları (İş Kazası ve Meslek Hastalıkları, Hastalık, Analık Sigortası) için, %3’ü işsizlik sigortası için olmak toplam %37,5 oranı şeklindedir. 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun 88’inci maddesine göre kuruma ödenmeyen prim tutarları giderleştirilemez. Vergi kanunlarımız gereği ödenmesi halinde ve diğer standartlar açısından, söz konusu ücretlerin her hangi bir varlığın maliyetine dahil edilmesine gerektirmediği takdirde (örneğin, satılan ticari malın maliyeti), gider olarak muhasebeleştirilir.

Örnek

Bir işyerinde çalışanların aylık prime esas kazançları toplam 25.000,00 TL olup, bu tutara ait prim tutarı 9.375,00 TL’dir. Yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki şekildedir.

----- / -----
7-Maliyet Hesapları 9.375,00 TL
730-Genel Üretim Giderleri
740-Hizmet Üretim Maliyeti
750-Araştırma Ve Geliştirme Giderleri
760-Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri
770-Genel Yönetim Giderleri

361-Ödenecek Sosyal 9.375,00 TL
Güvenlik Kesintileri
Hesabı

----- / -----

Türkiye’de tanımlanmış katkı planları açısından ayrıca 6740 Sayılı Kanunla, 4632 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda yapılan düzenlemeyle, çalışanların işveren tarafından otomatik olarak bir emeklilik planına dâhil edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. 45 yaşını doldurmamış her çalışan bu kanun hükümlerine tabidir. İşveren tarafından, işçinin prime esas kazancın %3’ü oranında çalışan katkı payı doğrudan işçinin maaşından kesilmesi yoluyla gerçekleşir. Söz konusu ödeme ücret kapsamında olup, diğer standartlar açısından, söz konusu ücretlerin her hangi bir varlığın maliyetine dahil edilmesine gerektirmediği takdirde (örneğin, maddi duran varlığın maliyeti), gider olarak muhasebeleştirilir.

3.5.3. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar

TMS 19, çok sayıda işverenin fayda planlarını, hükümet planları dışındaki birden fazla işverenle ilgili olarak tanımlanan katkı planları veya tanımlanmış fayda planları olarak tanımlar. Çok sayıda işveren içeren yardım planları, plan varlıklarına katkıda bulunan işletmelerin ortak yönetimi altında değildir. Ayrıca, bu planlar sadece bir işletmenin çalışanlarının değil, aynı zamanda tüm katkıda bulunan işletmelerin çalışanlarının faydalarını da kapsamaktadır. Diğer bir deyişle, çalışanların çalışacağı katkı türüne, yaptıkları işin miktarına ve ne tür bir fayda sağlayacaklarına bağlı değildir (Süzük, 2011: 16).

Bu fayda vergi kanunlarımız gereği ücret ödemesi şeklindedir. Vergi kanunlarımız gereği ödenmesi halinde ve diğer standartlar açısından, söz konusu ücretlerin her hangi bir varlığın maliyetine dahil edilmesine gerektirmediği takdirde (örneğin, satılan ticari malın maliyeti), gider olarak muhasebeleştirilir.

3.5.4. İşten Çıkarma Tazminatları

İşten çıkarma tazminatları esasına göre ödenecek ücretin hesaplanmasında, işyerinde sağlanan para ve paraya ek olarak, süreklilik arz eden gıda ve giyim yardımı gibi aynı yardım bedelleri veya toplu iş sözleşmelerinden doğan faydalar dikkate alınır. Kesintisiz geçici ödemeler, kıdem tazminatı hesabında dikkate alınmayacaktır. Bu açıklamalara göre, bir ödemenin kıdem tazminatı hesabına dayandırılabilmesi için, içinde dört unsur bulunması zorunludur (Kaygusuzoğlu, 2011: 177):

1. Çalışmak için sağlanan bir ilgi konusu olmalıdır,
2. Bu yardım sözleşmeden doğmalıdır,
3. Para ile ölçülebilir olmalıdır,
4. Süreklilik taşıması gereklidir.

İşten çıkarma tazminatları bileşenleri TMS 19'da tanımlandığı şekilde iş ilişkisinin sona ermesiyle ortaya çıkan çalışma dönemi sonrası sağlanan faydalar farklı bir fayda planı olarak tanımlanmıştır; geçmiş servis maliyeti, cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti ve aktüeryal kayıp / kazanç değerlendirilerek finansal tablolara aktarılmasıdır. TMS 19'a göre işten çıkarma tazminatları karşılıklarının hesaplanmasına ilişkin çeşitli parametreler ve rasyonel varsayımlara dayanmaktadır. Aktüeryal hesaplamalar iskonto oranı, enflasyon oranı, maaş artış oranı ve personel devir parametreleri ile ilgili varsayımlarla gerçekleştirilmekte ve kayıtlar bu ölçütlere dayanmaktadır. Ancak söz konusu parametreler için yapılan varsayımlar zamanla değişmekte ve bu değişim aktüeryal kazanç / kayıp faktörünü beraberinde getirmektedir. (Özdemir ve Varıcı, 2015: 159-160).

TMS 19'da söz konusu fayda planının ve türevlerinin açıklamaları detaylı olarak açıklanmış, her bir planın nasıl muhasebeleştirileceği ve finansal tablolara nasıl dahil

edileceği açıklanmıştır. Buna ek olarak, standart ayrıca, gelecekteki ödemeleri de içerdieğinden, işletmenin geçerli vade yükümlülüğünün daha gerđerçi olması için izlenecek yöntemleri açıklar. Buna göre, standart aktüeryal değerleme yönteminin uygulanmasını, faydaların hizmet süresi ve aktüeryal varsayımlarla ilişkilendirilmesini ve bu yöntemlerin detaylı açıklamalarını gerektirmektedir (Süzük, 2011: 15).

İşten çıkarma tazminatlarının 4857 Sayılı İş Kanunu'na göre Türkiye uygulamaları detaylı olarak tanımlanmıştır.

3.5.4.1. Kıdem Tazminatı

4857 Sayılı İş Kanunu'na göre, işçilerin kıdem tazminatına hak kazanabilmek için aşağıdaki üç temel şartın yerine getirilmesi gerekmektedir. Bunlar;

- İş kanununa tabi olmak, işçinin niteliğini taşımak ve kalıcı bir işte çalışmak,
- İşyerine bağlı olarak işyerinde en az bir yıl çalışmış olmak,
- Kanunda belirtilen hallerden birine bağlı olarak iş sözleşmesinin sonlandırılması.

Öte yandan, işten ayrılma süresi 4857 Sayılı İş Kanunu'nun 25'inci maddesinde belirtilen bildirim sürelerinin dışındaysa veya çalışanın yaşam tarzından dolayı meydana gelen hastalık ve iyi niyet kurallarına uymaması, tutuklandığı veya gözaltında tutulduğu durumlarda; işçi, kıdem tazminatı hakkına sahip olmayacaktır.

Kıdem tazminatı, işyerinde bir yıldan fazla veya bir yıldan fazla çalışmış olan herhangi bir işçinin, işveren tarafından işten çıkartılması durumunda kıdem tazminatı hakkına sahiptir. Bunun yanı sıra, İş Kanunu çeşitli durumlarda iş sözleşmesi işçi tarafından feshedilse dahi kıdem tazminatı alma hakkını vermektedir. Bunlar;

- İşçinin İş Kanununun 24. maddesinde belirtilen nedenlerden dolayı işten ayrılması, Sağlık Nedenleri, Etik ve şerefiye Kuralları ile ilgili olmayan Görev ve Benzerlikler veya Zorunlu Nedenler,
- İşçinin zorunlu askerlik görevinden dolayı işten ayrılması,
- İşçinin yaşı, emekli ya da malullük aylığı hak etmesi sebebiyle işten ayrılması,
- Kadın işçinin evlilik nedeniyle işten ayrılması,

- İşçinin ölümüdür.

3.5.4.1.1. İşçinin İş Kanunu'nun 24'ncü Maddesinde Belirtilen "Sağlık Sebepleri", "Ahlak ve İyi Niyet Kurallarına Uymayan Haller ve Benzerleri" veya "Zorunlu Sebeplerden" Hakkı İşten Ayrılış Şekilleri

3.5.4.1.1.1. Sağlık Sebepleri

İşçinin, iş sözleşmesinin gerektirdiği iş sırasında ortaya çıkan sebeplerden dolayı sağlığını riske atacak bir durum söz konusu olduğunda sözleşmeyi derhal feshetme hakkı vardır.

İşveren veya işçi ile sürekli temas halinde olan başka bir çalışan, bulaşıcı veya uyumsuz bir hastalıkta yakalanırsa, işçi, işçinin sağlığının tehlikede olduğu gerekçesiyle iş sözleşmesini derhal feshedebilir.

3.5.4.1.1.1.2 Ahlak ve İyi Niyet Kurallarına Uymayan Haller ve Benzerleri

-İşveren, iş sözleşmesi sırasında sözleşme noktalarının bir kısmı hakkında yanlış bilgi verirse,

-İşveren, çalışanlarından veya aile üyelerinden birinin onur ve şerefine bir kelime veya davranış bulursa,

-İşveren, işçilerin veya aile üyelerinden birinin kanla mücadele etmesini teşvik ederse,

-İşveren, işçinin ücretini kanun veya sözleşme hükümlerine uygun olarak ödemez ve ödemezse,

İşçinin işini derhal feshetme hakkı vardır.

3.5.4.1.1.1.3 Zorunlu Nedenler

İşçinin çalıştığı işyerinde işçinin 1 hafta çalışmayı durdurmasını gerektiren stresli koşullar (depresyon, sel, iş yerinin ele geçirilmesi vb.).

3.5.4.1.2 İşçinin Zorunlu Askerlik Görevinden Dolayı İşten Ayrılması

Çalışanın ihtiyati yükümlülüğü bulunması durumunda, iş sözleşmesini yürürlükteki askeri arama sertifikası ile sona erdirmesi halinde kıdem tazminatına hak kazanır.

3.5.4.1.3 İşçinin Yaşı, Emekli Ya Da Malullük Aylığı Hak Etmesi Sebebiyle İşten Ayrılması

Eğer işçi yasal olarak kurulmuş kurumlardan emekli maaşı, yaşlılık veya malullük aylığı talebinde bulunursa, çalışan iş sözleşmesini feshederse, kıdem tazminatına hak kazanır.

3.5.4.1.4 Kadın İşçinin Evlilik Nedeniyle İşten Ayrılması

Kadın işçilerin ihtiyati yükümlülüğü varsa, kendi iş sözleşmelerini kendi adına, evliliklerinin yapıldığı tarihten itibaren 1 yıl içinde sona erdirmeleri halinde kıdem tazminatı almaya hak kazanırlar.

3.5.4.1.5 İşçinin Ölümü

İşçinin ihtiyati yükümlülüğü olduğu dönemde ölüm durumunda, çalışan yasal mirasçılarına ait kıdem tazminatına hak kazanır.

3.5.1.1.1. Kıdem Tazminatının Hesaplanması

1475 Sayılı İş Kanunu'nun 14'ncü maddesine göre;

“... Kıdem tazminatının hesaplanması nihai maaşı esas almaktadır. Ücretin sabit olmadığı durumlarda, parça-parça, akort, götürü ya da yüzde yöntemi gibi durumlarda,

o zaman içinde iş gününe kadar geçen bir yıl içinde ödenen ücretin bölünmesiyle ödenecek ortalama ücret alınacaktır.”

Ancak, aynı yasaya göre toplu sözleşmeler ve hizmet sözleşmeleri ile belirlenen yıllık kıdem tazminatı tutarı devlet memuruna 5434 Sayılı Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini aşamaz.

İlgili yasaların sınırları açıkça belirlediği yasal kıdem tazminatı, işçinin numarasını, işçi karnesinin çalıştığı yıl, ay ve gün sayısına bölünerek, son 1 yıllık giyim ücretinin 365'ine bölünerek hesaplanır.

Örnek olarak 1 yıl 3 ay 2 gün çalışmış brüt 1.500,00 TL alan bir işçinin kıdem tazminatı;

1.500.00 / 30	50,00 TL
50,00 x 30 gün x 1 yıl	1.500,00 TL
50,00 x 30 gün x 3/12ay	375,00 TL
50,00 x 30 gün x 2/365gün	8,22 TL
TOPLAM	1.883,22 TL

3.5.4.1.2. Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi

Yukarıda belirtilen kıdem tazminatı karşılığının ayrılması ve kıdem tazminatı yükümlülüğünün yerine getirilmesi durumunda yapılacak muhasebe kayıtlarına şu örnekler verilebilir.

Örnek

2017 yılı sonunda finansal tablolarda gösterilmek üzere; 2018 yılına ait kıdem tazminatı olarak yönetim departmanı için: 10.000,00 TL pazarlama departmanı için de 20.000,00 TL olmak üzere toplam 30.000,00 TL karşılık ayrılmıştır.

----- 31/12/2017 -----

760-Pazarlama Satış Ve 20.000,00 TL

Dağıtım Giderleri

770-Genel Yönetim Giderleri 10.000,00 TL

472-Kıdem Tazminatı 30.000,00 TL

Karşılığı

----- / -----

Kıdem tazminatı karşılıkları vergi kanunlarımıza göre Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olduğundan aynı anda takibi açısından nazım hesaplarla ilgili kaydın da yapılması gerekmektedir.

----- 31/12/2017 -----

950-Kanunen Kabul 30.000,00 TL

Edilmeyen Gider

950- Kanunen Kabul 30.000,00 TL

Edilmeyen Gider

Karşılığı

----- / -----

15.06.2018 tarihi itibariyle yönetimden 1 kişi için 2.500,00 TL brüt kıdem tazminatının hesaplanması ve buna bağlı olarak damga vergisinin hesaplanması gerekmektedir. Ödeme 30.06.2018 tarihinde hesaba havale şeklinde yapılacaktır. İlgili günlük girişi aşağıdaki gibi olacaktır: (% 0.6 D.V.)

İlk olarak, gerçekleşecek ödeme vadesi 1 yıldan kısa olduğu için, uzun vadeli kaynaklardan kısa vadeli kaynaklara aktarılmalıdır. Kayıtlar aşağıdaki gibi olmalıdır.

----- 15/06/2018 -----

472-Kıdem Tazminatı 2.500,00 TL
Karşılığı

372-Kıdem Tazminatı 2.500,00 TL
Karşılığı

----- 15/06/2018 -----

372-Kıdem Tazminatı 2.500,00 TL
Karşılığı

360-Ödenecek Vergi 16,50 TL
Ve Fonlar

335-Personele Borçlar 2.483,50 TL

----- 30/06/2018 -----

335-Personele Borçlar 2.483,50 TL

102-Bankalar 2.483,50 TL

----- / -----

Kıdem tazminatı yükü zaman içinde azalabilir. Örneğin geçmiş dönemlerde, bir çalışanın kıdem tazminatı karşılığı ayırdığına dair iş sözleşmesi, kıdem tazminatı süresine girilmeden sona erdirilebilir. Veya tüm bölüm için ayırdığınız miktar iptal edilebilir. Bu durumda işverenin kıdem tazminatı indirimi azalacaktır.

Ayrıca, 31.08.2018 tarihinde iş sözleşmeleri, pazarlama departmanında çalışan çeşitli departmanların çalışanlarının Kıdem Tazminatı almalarını gerektirmeyecek şekilde sona ermiştir. Bu kişilerle ilgili kıdem tazminatı karşılığı 5.000,00 TL'dir.

Yapılacak muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir:

----- 31/08/2018 -----	
472-Kıdem Tazminatı Karşılığı	5.000,00 TL
679-Diğer Olağandışı Gelir Ve Karlar	5.000,00 TL
----- / -----	

Bağımsız bir denetimde geçerli finansal raporlama çerçevesinde bir işçisine ait kıdem tazminatının yükümlülüğünün hesaplanması amacıyla aktüeryal varsayımlar gerekmektedir.

Örnek 2:

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Fayda Standardı kapsamında işten çıkarma tazminatı kıdem tazminatı yükümlülüğünün ölçülmesine ve muhasebeleştirilmesine ilişkin verilere dayanan bir işçi için yapılacak örnek aşağıdaki gibi yapılandırılabilir:

Şirket A, 2018 hesap dönemine ait bağımsız denetim kapsamında yer almaktadır. İşçi B 01.01.2008 tarihinde işe başlamıştır. Emeklilik tarihi olan 01.01.2033 yılına kadar çalışması varsayılmaktadır. En son almış olduğu maaş brüt 2.000,00 TL'dir. Ücret artışlarının enflasyon oranında olduğu ve sektörel uzun vadeli tahvil faiz oranlarının ortalaması %10 olduğu varsayılmaktadır.

İşe Giriş Tarihi	01.01.2008	
Bilanço Tarihi	31.12.2018	
Cari Yıl Brüt Maaşı	2.000,00 TL	
Emekliliğe Kalan Yıl	15 Yıl	
Tahmini Enflasyon Oranı	% 10	
Ücret Artış Oranı	% 10	
Faiz Oranı Ortalaması	% 10	
Aktüeryal Hesaplamaya Tabi Kıdem Tazminatı	8.354,50 TL	$2000 * (1+0,10)^{(15-1)}$
Emeklilik Tarihinde Tahmini Kıdem Tazminatı	208.862,50 TL	$8.354,50 TL * 25$
İskonto Oranı	0,239	$1 / (1+0,10)^{-15}$
İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü	49.867,95 TL	$208.862,50 * 0,239$

Yapılan hesaplamalara göre TMS 19'a uyumlu 31.12.2018 tarihli bilançoda 49.867,95 TL kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerekmektedir. Şirketin 31.12.2017 tarihli bilançosunda kıdem tazminatı karşılığı 41.000,00 TL ayrıldığı varsayıldığı durumda karşılık hesaplarına (49.867,95 TL – 41.000,00 TL =) 8.867,95 TL kaydedilmesi gerekmektedir. Yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

----- 31/12/2018 -----	
7-Maliyet Hesapları	8.867,95 TL
730-Genel Üretim Giderleri	
740-Hizmet Üretim Maliyeti	
750-Araştırma Ve Geliştirme Giderleri	
760-Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri	
770-Genel Yönetim Giderleri	
472-Kıdem Tazminatı Karşılığı	8.867,95 TL
----- / -----	

Kıdem tazminatı karşılıkları vergi kanunlarımıza göre Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olduğundan aynı anda takibi açısından nazım hesaplarla ilgili kaydın da yapılması gerekmektedir.

----- 31/12/2018 -----

950-Kanunen Kabul Edilmeyen Gider 8.867,95 TL

950- Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Karşılığı 8.867,95 TL

----- / -----

3.5.4.2. İhbar Tazminatı

İhbar Tazminatı kavramı 4857 Sayılı İş Kanunu'nun **Sürelî Fesih** başlıklı 17'nci maddesinde;

Belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi gerekir.

İş sözleşmeleri;

a) İş i altı aydan az sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak iki hafta sonra,

b) İş i altı aydan bir buçuk yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak dört hafta sonra,

c) İş i bir buçuk yıldan üç yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirim diğer tarafa yapılmasından başlayarak altı hafta sonra,

d) İş i üç yıldan fazla sürmüş olan işçi için, bildirim yapılmasından başlayarak sekiz hafta sonra,

Feshedilmiş sayılır.

Bu süreler sözleşme ile arttırılabilir.

Bildirim şartına uymayan taraf, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorundadır.

İşveren bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesini feshedebilir.

İfadesi yer almaktadır.

Yasada açıkça görüldüğü üzere ihbar tazminatında, işveren ve çalışanın çift taraflı sorumluluğu vardır. İşveren, bildirim süresi için işçilerin tazminini ödemek yerine, işçinin belirlenen tebligat süresi içinde iş gücünden de faydalanabilir. Bu durum incelendiğinde, bildirim tazminatıyla ilgili finansal tablolarda karşılık ayrılmasına uygun bir kavram değildir.

3.5.4.2.1. İhbar Tazminatı Miktarının Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesi

İhbar tazminatı, ilgili kanunda belirtilen tebligat için tazminat olarak ödenmesi gereken miktardır. İlgili vergi kanunları incelendiğinde, ihbar tazminatı, işçiye kıdem tazminatı gibi ödenen tazminat olarak değerlendirilmemekte, ücret olarak değerlendirilmekte ve aşağıda verilen örneklerden anlaşılacağı üzere gelir vergisi stopajı yapılmaktadır.

Örnek

Son 30 günlük brüt maaşı 4.000 TL olan ve 6 yıl çalışan bir pazarlama sorumlusu çalışanın ihbar tazminatı ödenerek işten çıkarılmasına karar verilmiştir.

Bu durumdaki bir çalışana 8 haftalık brüt ücreti kadar ihbar tazminatı ödenmelidir.

4.000 / 30 gün =	133,33 TL günlük
133,33 TL x 7 gün =	933,31 TL haftalık
8 hafta x 933,31 =	7.466,48 TL Brüt İhbar Tazminatı
Gelir vergisi: 7.466,48 x %15 =	1.119,97 TL
Damga vergisi: 7.466,48 x %0.66 =	49,28 TL
7.466,48 - (1.119,97 + 49,28) =	6.297,23 TL Net İhbar Tazminatı

----- / -----	
760-Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri	7.466,48 TL
335-Personele Borçlar	6.297,23 TL
360-Ödenecek Vergi Ve Fonlar	1.119,97 TL
360-Ödenecek Vergi Ve Fonlar	49,28 TL
----- / -----	
335-Personele Borçlar	6.297,23 TL
102-Bankalar	6.297,23 TL
----- / -----	

3.5.4.3. Kötü Niyet Tazminatı

Kötü niyet tazminatı, işverenin kötü niyetli bir nedenle çalışanını işten 4857 Sayılı İş Kanununun 17'nci maddesi uyarınca sözleşmeyi tamamlamasını veya bildirim süresi için ücreti (ihbar tazminatı) ödeyerek sözleşmeyi feshetmesi durumunda çalışanın mahkeme kararıyla talep edebileceği tazminat türüdür. 4857 Sayılı İş Kanununun 17'nci maddesinin 6. bendi uyarınca işverenin, işçiyi işten çıkarma sürecinde kötü niyeti olduğuna mahkeme tarafından hüküm olunursa, işçiye uygulanacak bildirim süresinin üç katı tazminat ödemesi gerekmektedir.

3.5.4.3.1. Kötü Niyet Tazminatına Hak Kazandıran Haller

Kötü niyet tazminatı, iş güvenliği kapsamında çalışmayan çalışanlar bu tazminattan yararlanabilirler. Kötü niyet tazminatının doğuşunun ilk koşulu, en az 6 aylık bir kıdeme sahip olmaktır. İşveren, 6 aylık kıdeme sahip işçinin iş sözleşmesini feshetme hakkını kötüye kullanırsa (işçinin, işveren hakkında bir şikâyetle bulunması, aleyhinde şahitlik yapması veya dava açtığı takdirde) işçiye ait ihbar süresinin 3 katı tutarında tazminatı ödeyecektir. Bu sebeple, işverenin iş sözleşmesini feshetme hakkı yasal olarak sabittir; kötü niyetli niyet, işverenin kötü niyetli işten çıkarma durumunda işçinin tazminat hakkı kazanmasıdır. (Karakaş, 2012). Kötü niyet tazminatına hak kazanılabilmesi için şu şartlar gereklidir:

- 4857 Sayılı İş Kanunu kapsamında çalışan olmak,
- İş güvenliği kapsamı dışında çalışmak (işyerinde otuzdan az işçinin çalışması),
- Belirsiz süreli iş sözleşmesi ile çalışan olmak,
- İş sözleşmesi işveren tarafından feshedilmedir,
- İş sözleşmesi, işveren tarafından kötü niyetle sona erdirilmelidir.

3.5.4.3.2. Kötü Niyet Tazminatının Muhasebeleştirilmesi

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 8'inci bendi ‘‘*Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderleri indirim olarak dikkate alınamaz.*’’ şeklindedir. Bu nedenle, işçiye ödenmesi gereken kötü niyet tazminatı, net ticari kazancın belirlenmesinde indirim olarak kabul edilemez. Bununla birlikte, kötü niyet tazminatı çalışanın gelirine aittir ve gelir vergisi yükümlülüğü ile damga vergisi kesintisi yapılmalıdır.

Kötü niyet tazminatı, ödeme safhasında muhasebeleştirilebilir ve finansal tablolarda karşılık ayrılmasına uygun bir kavram değildir.

Örnek

Son 30 günlük brüt maaşı 4.000 TL olan ve 6 yıl çalışan bir pazarlama sorumlusu çalışan mahkeme kararıyla kötü niyet tazminatı hakkı kazanmış ise:

Bu durumdaki bir çalışana 8 haftalık brüt ücreti kadar ihbar tazminatı ödenmelidir.

4.000 / 30 gün =	133,33 TL günlük
133,33 TL x 7 gün =	933,31 TL haftalık
8 hafta x 933,31 =	7.466,48 TL Brüt İhbar Tazminatı
7.466,48 TL x 3 =	22.399,44 TL Kötü Niyet Tazminatı
Gelir vergisi: 22.399,44 x %15 =	3.359,92 TL
Damga vergisi: 22.399,44 x %0.66 =	147,84 TL
22.399,44 - (3.359,92 + 147,84) =	18.891,68 TL Ödenecek Tazminatı

----- / -----	
689- Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	22.399,44 TL
335-Personele Borçlar	18.891,68 TL
360-Ödenecek Vergi Ve Fonlar	3.359,92 TL
360-Ödenecek Vergi Ve Fonlar	147,84 TL
----- / -----	
335-Personele Borçlar	18.891,68 TL
102-Bankalar	18.891,68 TL
----- / -----	

3.5.4.4. İş Güvencesi Kapsamında Ödenecek Tazminatlar

4857 Sayılı İş Kanunu'nun 18, 19, 20 ve 21'inci maddelerine göre, otuz ve üzeri işçi çalışan bulunan bir iş yerinde çalışan işçiler iş güvencesi kapsamındadır. 4857 Sayılı İş Kanunu'nun 21'inci maddesine göre, işverenin geçerli bir sebep göstermemesi veya belirtilen sebeplerin geçerli olmaması halinde veya özel hakem tarafından fesih geçersiz olduğu tespit edilirse; işveren, işçiyi işine başlatmak zorundadır. İşveren, işçinin başvurusu üzerine bir ay içinde iş yerinde çalışmaya başlatmazsa, işçi en az dört ay ve en fazla sekiz aylık ücret için tazminat ödemekle yükümlüdür.

3.5.4.4.1. İş Güvencesi Hükümlerinden Yararlanılabilecek Haller

İş güvencesi kavramı 4857 Sayılı İş Kanunu'nun 18'nci maddesi;

“Otuz veya daha fazla işçi çalıştıran işyerlerinde en az altı aylık kıdemi olan işçinin belirsiz süreli iş sözleşmesini fesheden işveren, işçinin yeterliliğinden veya davranışlarından ya da işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan geçerli bir sebebe dayanmak zorundadır.

Altı aylık kıdem hesabında bu Kanununun 66 ncı maddesindeki süreler dikkate alınır.

Özellikle aşağıdaki hususlar fesih için geçerli bir sebep oluşturmaz:

- a) Sendika üyeliği veya çalışma saatleri dışında veya işverenin rızası ile çalışma saatleri içinde sendikal faaliyetlere katılmak,*
- b) İşyeri sendika temsilciliği yapmak,*
- c) Mevzuattan veya sözleşmeden doğan haklarını takip veya yükümlülüklerini yerine getirmek için işveren aleyhine idari veya adli makamlara başvurmak veya bu hususta başlatılmış sürece katılmak,*
- d) Irk, renk, cinsiyet, medeni hal, aile yükümlülükleri, hamilelik, doğum, din, siyasi görüş ve benzeri nedenler,*
- e) 74 üncü maddede öngörülen ve kadın işçilerin çalıştırılmasının yasak olduğu sürelerde işe gelmemek,*

f) Hastalık veya kaza nedeniyle 25 inci maddenin (I) numaralı bendinin (b) alt bendinde öngörülen bekleme süresinde işe geçici devamsızlık.

İşverenin altı aylık kıdem tazminatı, aynı işverenin bir veya daha fazla farklı kuruluşunda harcanan sürelerin birleştirilmesiyle hesaplanır. İşverenin aynı işyerinde birden fazla işyerine sahip olması durumunda, işyerindeki işçi sayısı, bu işyerlerindeki toplam işçi sayısı ile belirlenir.”

şeklindedir.

Kanunun 19. ve 21. maddeleri ve 25'inci maddenin son maddesini, işyerinin tamamını yöneten ve yönlendiren ve otoriteye sahip olan teşebbüsün ve işverenin tüm temsilcilerini kuran ve yöneten işveren vekilleri ve yardımcıları hakkında uygulamamaktadır. Yasadan açıkça anlaşıldığı üzere iş güvenliğinden yararlanmak için;

- Otuz veya daha fazla işçi çalıştıran bir işyerinde çalışmak,
- En az 6 aylık kıdem süresine sahip olmak,
- Belirsiz süreli iş sözleşmesi ile çalışmak gereklidir.

İşyerinin tamamını yöneten veya işe alım ve yönetme yetkisine sahip olan işveren vekilleri bu kanun haklarından faydalanamaz.

3.5.4.4.2. İş Güvencesi Hükümleri Çerçevesinde İşe Başlatmama Tazminatı Miktarının Hesaplanması

4857 Sayılı İş Kanunu'nun 21'inci maddesi aşağıdaki gibidir;

İşverence geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verildiğinde, işveren, işçiyi bir ay içinde işe başlatmak zorundadır. İşçiyi başvurusu üzerine işveren bir ay içinde işe başlatmaz ise, işçiye en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında tazminat ödemekle yükümlü olur.

Ancak 4857 Sayılı İş Kanunu'nun 53. Maddesindeki kıdem sürelerini dikkate alarak:

- 1-5 yıl arası çalışanlara 4 aylık ücret,
- 5-15 yıl arası çalışanlara 5 aylık ücret,

- 15 yıl ve üzerinde çalışanlara 6 aylık ücret,
tutarında işe başlatmama tazminatı belirlenmesini öngörmektedir.

3.5.4.4.3. İş Güvencesi Hükümleri Çerçevesinde İşe Başlatmama Tazminatının Muhasebeleştirilmesi

İstihdam dışı tazminat mahkemede veya özel hakem tarafından belirlenen miktarlarda ödenir. Bu tazminatlar, net ücretler üzerinden hesaplanır ve damga vergisi hariç hiçbir kesinti yapılmaz.

Örnek:

Çıplak ücreti 2.000,00 TL olan 4 yıllık kıdeme sahip bir işçinin bir işçinin işe başlatmama tazminatı

$2.000,00 \times 4 \text{ ay} =$ 8.000,00 TL İşe Başlatmama Tazminatı

Damga vergisi: $8.000,00 \times \%0.66 =$ 52,80 TL

$8.000,00 - (52,80) =$ 7.947,20 TL Ödenecek Tazminatı Bedeli

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin 8'inci bendi ‘ ‘
Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderleri indirim olarak dikkate alınamaz.’ ’ şeklindedir. Bu nedenle, işçiye ödenmesi gereken iş güvencesi hükümleri çerçevesinde işe başlatmama tazminatı, net ticari kazancın belirlenmesinde indirim olarak kabul edilemez. Bununla birlikte, iş güvencesi hükümleri çerçevesinde işe başlatmama tazminatına istinaden damga vergisi kesintisi yapılmalıdır.

İş güvencesi hükümleri çerçevesinde işe başlatmama tazminatı, ödeme safhasında muhasebeleştirilebilir ve finansal tablolarda karşılık ayrılmasına uygun bir kavram değildir.

----- / -----
689- Kanunen Kabul 8.000,00 TL
Edilmeyen Gider

335-Personele Borçlar 7.947,20 TL
360-Ödenecek Vergi Ve Fonlar 52,80 TL

----- / -----
335-Personele Borçlar 7.947,20 TL

102-Bankalar 7.947,20 TL
----- / -----



4. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS) İLE TMS 19 ARASINDALI UYGULAMA FARKLARI

Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS), K.G.K.'nın 29.07.2017 tarihinde Tebliğ Sıra No: 56 ile aktif toplamı, satış hasılatı ve çalışan sayıları gereği bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan şirketlerin gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamak amacıyla yayınlanmış olduğu standarttır.

4.1. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)

Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) uygulamalarını, Genel Kurul'a sundukları finansal tabloların mevcut finansal raporlama çerçevesine bağımsız olarak tabidir (KGG, 2017:1). BOBİ FRS'ye ilişkin uygulama tarihi, kapsamı ve içerik bilgisi Tablo 4.1'de verilmiştir.

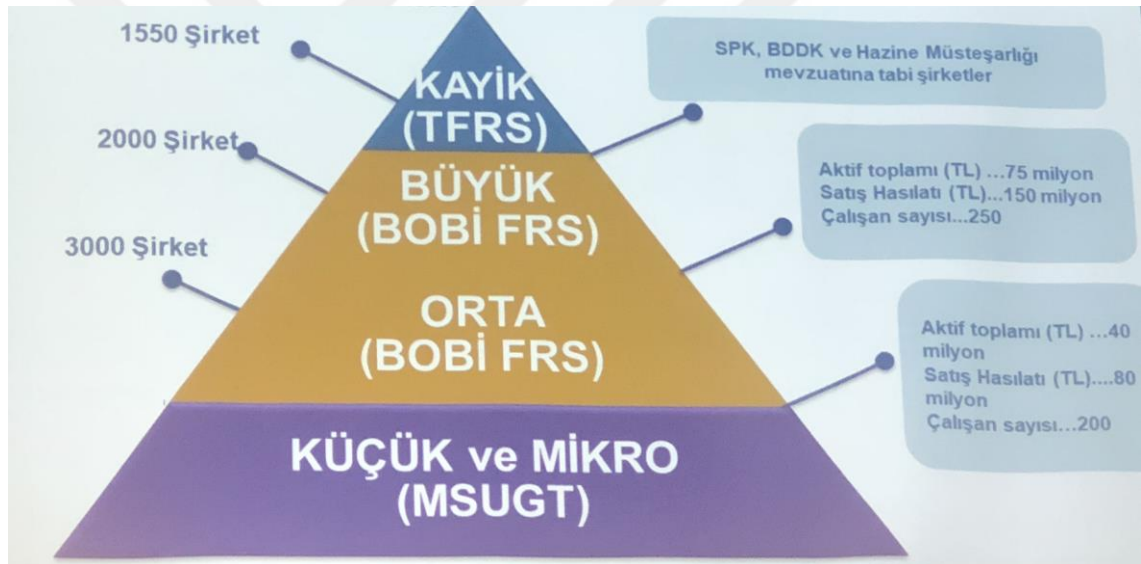
Tablo 4.1. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)

BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı)	
Düzenleyici	KGK (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu)
Yayımlanma Tarihi ve Yeri	29.07.2017 tarihli Resmi Gazete (Sayı: 30138 Mükerrer) BOBİ FRS Hakkında Tebliğ (Sıra No: 56)
Uygulanma Tarihi	01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri
Uygulayacak Olan İşletmeler	Bağımsız denetime tabi olup TFRS'yi uygulamayan işletmeler
Kapsamı	Münferit ve Konsolide Finansal Tablolar
İçerik	27 Bölüm ve 9 Ek (bkz. Tablo 2)

Kaynak: Ataman ve Cavlak, 2017.

Bu Standart, TMS'yi uygulamayan sermaye şirketleri (Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası, satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası, çalışan sayısı 250 ve üstü şartlarından en az 2sini art arda iki raporlama dönemi boyunca karşılayan) tarafından kullanılmak üzere mali raporlama çerçevesinde yayınlanmış olup, TTK'nın 397'nci maddesi çerçevesinde bağımsız olarak referans alınmıştır. Diğer bir ifadeyle, genel kurullara Türk Ticaret Kanununa göre sunulacak mali tabloların hazırlanmasında esas alınacak finansal raporlama çerçevesi BOBİ FRS olacaktır (İSMMMO, 2018). Uygulayacağı finansal tablo standardı bazında şirket miktarları bilgisi Tablo 4.2'de verilmiştir.

Tablo 4.2. Uygulayacağı Finansal Tablo Standardı Bazında Şirket Miktarları



Kaynak: K.G.K, BOBİ FRS Tanıtım Toplantıları Sunumu, 2018.

4.2. BOBİ FRS ile TMS 19 Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulama Farkları

BOBİ FRS, TMS 19 çalışanlara sağlanan faydalar standardında olduğu gibi kısa vadeli faydalar, çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar, uzun vadeli faydalar şeklinde özel hükümlere yer vermemiştir. Ancak, kıdem tazminatına ilişkin geçiş hükümleri başlıklı GEÇİCİ MADDE 2'de "(1) Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri

Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususların 6 ncı maddesinin ikinci fıkrası uyarınca önceki hesap dönemlerine ilişkin kıdem tazminatı tutarlarını eşit taksitlerle finansal tablolarına yansıtan işletmeler bu uygulamaya aynı şekilde devam edebilir. Bu durumda tahmin edilen kıdem tazminatı toplam tutarı ile bu tutarın finansal tablolara yansıtılmayan kısmı dipnotlarda açıklanır.” şeklinde kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması konusunda açıklamada bulunmuştur.

Kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanmasında ölçüt olarak, vergi kanunlarının ilgili hükümlerine göre kıdeme esas ücrete uyulmasını belirtmiştir.

Örnek 1

2018 yılı sonunda finansal tablolarda gösterilmek üzere; 2019 yılına ait kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması amacıyla yapmış olduğu kontrollerde yönetim departmanı için: 110.000,00 TL pazarlama departmanı için de 20.000,00 TL olmak üzere toplam 130.000,00 TL aylık brüt maaş ödediği tespit edilmiş ve buna istinaden karşılık ayrılmıştır.

----- 31/12/2018 -----	
760-Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri	20.000,00 TL
770-Genel Yönetim Giderleri	110.000,00 TL
472-Kıdem Tazminatı Karşılığı	130.000,00 TL
----- / -----	

Kıdem tazminatı karşılıkları vergi kanunlarımıza göre Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olduğundan aynı anda takibi açısından nazım hesaplarla ilgili kaydın da yapılması gerekmektedir.

----- 31/12/2018 -----

950-Kanunen Kabul 130.000,00 TL
Edilmeyen Gider

950- Kanunen Kabul 130.000,00 TL
Edilmeyen Gider
Karşılığı

----- / -----

Ancak, 01.01.2018 tarihi itibariyle BOBİ FRS ile ilk kez kıdem tazminatı karşılıklarının finansal tablolarda gösterecek şirketler için; standardı uygulama geçiş tarihinden önceki raporlama dönemlerine ait toplam kıdem tazminatlarının hesaplanarak, on dönemi geçmemek üzere eşit tutarlarda geçmiş yıllar karları / zararları hesabına yansıtılarak açılış bilançosunda gösterebileceğini belirtmiştir. Standart, bu madde ile geçiş dönemi açılış bilançosunda geçmiş dönemlerden gelen kıdem tazminatı yükümlülüklerini finansal tablolara yansıtmayı amaçlamıştır.

Örnek 2

2015 yılında kurulmuş olan, 01.01.2018 tarihi itibariyle BOBİ FRS uygulayacak olan bir şirket halen çalışmakta olan çalışanlarının işe giriş tarihlerini incelemiştir. İlgili çalışanların brüt ücret kontrollerinde, 2015 yılında üretim departmanı için, 70.000,00 TL yönetim departmanı için de 5.000,00 TL olmak üzere toplam 75.000,00 TL kıdem tazminatı karşılığı, 2016 yılında üretim departmanı için, 80.000,00 TL yönetim departmanı için de 10.000,00 TL olmak üzere toplam 90.000,00 TL kıdem tazminatı karşılığı, 2017 yılında üretim departmanı için, 90.000,00 TL yönetim departmanı için de 15.000,00 TL olmak üzere toplam 105.000,00 TL kıdem tazminatı karşılığı tespit edilmiştir. Toplam 270.000,00 TL kıdem tazminatı yükümlülüğünü karşılığının açılış bilançosunda gösterilmek üzere aşağıdaki yansıtma işlemi yapılmıştır.

----- 01/01/2018 -----

580-Geçmiş Yıllar Zararları -2015 Takvim yılı	90.000,00 TL
580-Geçmiş Yıllar Zararları -2016 Takvim yılı	90.000,00 TL
580-Geçmiş Yıllar Zararları -2017 Takvim yılı	90.000,00 TL

472-Kıdem Tazminatı Karşılığı	270.000,00 TL
----------------------------------	---------------

----- / -----

Yapılan yansıtma kaydı vergi kanunlarımıza göre Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olduğundan aynı anda takibi açısından nazım hesaplarla ilgili kaydın da yapılması gerekmektedir.

----- 01/01/2018 -----

950-Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	270.000,00 TL
--------------------------------------	---------------

950- Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Karşılığı	270.000,00 TL
--	---------------

----- / -----

BOBİ FRS’de, TMS 19’un aksine aktüeryal hesaplamaların yapılmaması, ticari kârın hesaplanması safhasında gelecekte gerçekleşmesi muhtemel risk ve yükümlülüklerle karşı tahmini maliyetlerin doğru hesaplanamaması sonucunu doğuracaktır. Finansal tablo kullanıcılarının hatalı yorum yapmasına sebep olacaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Yapılan bu çalışmada, TMS 19 çalışanlara sağlanan faydalar standardı kapsamında karşılaştırmalı olarak Türkiye'deki muhasebe uygulamaları incelenmiştir. Çalışma bu bağlamda, işverenin yükümlülükleri perspektifinden ele alınmış ve örnekler ile incelenmiştir.

Çalışmada daha önce de değinildiği gibi istihdam, bir ekonomik sistem içerisindeki en önemli etkenlerden birisidir. Ekonomi içerisinde istihdam kavramı aynı zamanda, işgücünün ve bireylerin ne derece etkili kullanıldığına da göstergesidir. Yine istihdam oranı ve istihdam durumu sadece çalışan bireyleri değil, bunların sahip oldukları hane halkını da ilgilendiren bir olgudur. Dolayısıyla istihdam, kamusal ya da toplumsal bir yapı içerisinde değerlendirilmesi gereken, çok disiplinli bir kavramdır.

Muhasebe ve denetim bakımından istihdam, üretim ve hizmet işletmelerinde hala en önemli bir maliyet unsurudur ve mali yönü bakımından önemlidir. Muhasebe yönetimi ve denetiminde işgücü maliyetlerinin etkili ve verimli bir biçimde takip edilmesi, değerlendirilmesi ve yönetilmesi büyük önem arz etmektedir.

Muhasebe yönetimi ve denetimi oldukça geniş bir alana hitap eden, kapsamlı ve çok işlemlili yapısı nedeniyle, belli standartlara ihtiyaç duymaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları, bunlar arasında en önemli olan standartlar olup, gerek muhasebe ve ilgili uzmanlara, gerekse yönetime ve karar alıcılara önemli katkılar sağlamaktadır. Bu bakımdan TMS, aynı zamanda muhasebe sistemleri arasındaki farkı da ortadan kaldırma adına yapılan önemli bir çalışma serisi olup, uygulamada da yeterli düzeyde yer alması, ülkemizdeki şirketlerin uluslararası sisteme entegrasyonunda önemli katkılar sağlayacaktır.

Bir ülkede ya da ekonomik sistem içerisinde istihdamın sağlanması için ya yeni iş alanlarının geliştirilmesi, ya da mevcut üretimin artması, verilen hizmetlerin genişletilmesi gibi büyüme gerektiren süreçler temel olarak ortaya çıkarılmaktadır. Öte yandan sermaye eksikliğini yabancı yatırımcı ile karşılama ihtiyacı bulunan ülkemizde, işçi maliyetlerinin tam olarak finansal tablolarda gösterilmesi, yatırımcıların karar alma süreçlerinde katkıda bulunacaktır. Bu nedenle maliyetlerin tam olarak finansal tablolarda gösterilmesi üzerinde odaklanmak, ciddi ekonomik katkılar sağlayacaktır.

Ülkemizde oluşturulan finansal tabloların amacının, şirketlerin vergi karşısındaki durumunu göstermesi; finansal tabloların gerçeklik, ihtiyaca uygunluk ve karşılaştırılabilirlikten uzaklaşması sonucunu doğurmaktadır. TMS 19 işletmeler açısından gerçekleşmesi muhtemel çalışanlara ait ek yükümlülüklerinin gerçeğe uygun bir biçimde finansal tablolarda gösterilmesini sağlayacaktır. Bu da finansal tablo analizinin daha doğru yapılmasını ve yorumlamasını sağlayacaktır.

Araştırmada elde edilen bilgiler çerçevesinde, alan uzmanları ve ileri dönemlerde yapılacak olan akademik çalışmalar için aşağıdaki önerileri getirmek mümkündür:

- TMS 19'un gerçekleşmesi muhtemel yükümlülükleri finansal tablolarda gerçekçi olarak göstermesi, vergilendirme mantığının değişmesi yönünde kamu otoritelerine yön gösterebilir.
- TMS 19'da tanımlanan birden fazla işverenin dahil olduğu plan çerçevesinde işten çıkarma tazminatlarını da kapsayacak özel veya devlet fonu oluşturulması yönünde fikir oluşmasını sağlamak ile beraber, bu duruma ilişkin eksi ve artı yönler ortaya koyulabilir.
- Bu artı ve eksi yönlere yönelik olarak, muhasebe ve denetim kavramlarının dışında olarak çalışanların hakkının korunması ve istihdam hareketliliği üzerine ileriki uygulama ve çalışmalar ile ileride yapılacak olan alan uygulamalarına yönelik yeni öneriler, eksikleri giderecek olan güncellemeler önerilebilir.
- Özellikle yabancı yatırımın sermaye-yoğun yapıdan, emek-yoğun yapıya çekilmesi ve istihdam yaratan yabancı yatırımların teşviki için, uluslararası düzeyde nicel çalışmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Akyiğit, E. (2000). 1475 Sayılı İş Kanunu, Deniz İş Kanunu ve Basın İş Kanunu'nda Yıllık Ücretli İzin Türk/Alman/İsviçre Hukuku Karşılaştırmalı (Öğreti-Uygulama), Ankara.
- Alp, M. O. (2008). "Yıllık Ücretli İzin", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması". Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl : 2017 Cilt : 2 Sayı :3.
- Ay, S. (2012). "Türkiye'de İşsizliğin Nedenleri: İstihdam Politikaları Üzerine Bir Değerlendirme". Yönetim ve Ekonomi Yıl: 2012 Cilt:19 Sayı:2 Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. MANİSA.
- Bedük, M. N. (2012). "Hizmet Alım İhalelerinde Yıllık Ücretli İzin Sorunu". Kamu-İş; C:12, S:4/2012.
- Bekiroğlu, C. (2010). "Türkiye'de İşsizlik Sorununun Çözülmesinde Uygulanan Ekonomi Politikalarının Analizi". Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Finans Bankacılık Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi.
- Bolat, S. (2014). "İşsizlik, İstihdam ve Asgari Ücret". <https://slidex.tips/download/szlk-sthdam-ve-asgar-cret-dr-sleyman-bolat>
- Çondur, F. ve Bölükbaşı, M. (2014). "Türkiye'de İşgücü Piyasası ve Genç İşsizlik-Büyüme İlişkisi Üzerine Bir İnceleme". Amme İdaresi Dergisi, Cilt 47, Sayı 2, Haziran 2014, s. 77-93.
- Çelik, S. (2013). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği". Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.

- Çil, Ş. (2007). “4857 Sayılı İş Kanununa Göre Fazla Çalışma ve Fazla Sürelerle Çalışma”. Çalışma ve Toplum, 2007/3.
- Demirtuyi, T. (2013). “TMS19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Yasal Mevzuat Açısından İncelenmesi ve Bir Uygulama Örneği”. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Derelioğlu, D. (2001). Özel Emeklilik Fonu Uygulamaları: Dünya’da Özel Emeklilik Fonu Uygulamaları ve Türkiye için Öneriler, TÜGİAD Ekonomi Ödülleri Kitapları-1, Ankara.
- Durgut, M. ve Kaya, U. (2013). “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İMKB’deki Şirketlerde Uygulanma Düzeyinin Değerlendirilmesi”. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 2.
- Ekin, (2000). “Türkiye’de Yapay İstihdam ve İstihdam Politikaları”. İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2000-33.
- Epstein, B. J. ve Mirza, A. A. (2005). IPRS—Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards. John Wiley & Sons, Hoboken.
- Gündoğan, N. (1999). Genç İşsizliği ve Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde Uygulanan Genç İstihdam Politikaları, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 54(1), 63-79.
- İSMMMO, (2018). “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)”. İstanbul Serbest Mali Müşsavirler ve Muhasebeciler Odası Yayınları.
- Karabınar, S. (2012). “TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar”. Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Notları.
- Kavak, Y. (1997). “Eğitim, İstihdam ve İşsizlik İlişkileri”. Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi 13: 21-26.

- Kaya, E. (2016). “30 Yılda Fazla Çalışan Memurun Emekli İkramesi”.
<https://www.sinerjias.com.tr/pdf/30-yildan-fazla-calisan-memurun-emekli-ikramiyesi.pdf>
- Kaygusuzoğlu, M. (2011). “Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi”.
<http://www.journal.mufad.org/attachments/article/111/13.pdf>
- Kayhan, N. (2010). “Ulusal Ve Uluslararası Normlara Göre Türkiye’de Yıllık İzin Hakkı ve Kamuda Alt İşverenlik İzin Uygulaması”.
www.calismailiskileri.org/download_pdf.php?id=6&f=6_rev1.pdf
- Kelleci, S. Ü. ve Türk, Z. (2016). “Genç İşsizliğin İncelenmesi: OECD Ülkeleri ve Türkiye Karşılaştırması”. HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi, Cilt: 5, Yıl: 5, Sayı: 13 (2016/3)
- Nar, M. (2017). “Türkiye’de İşsizlik ve İstihdam Görünümü: İşsizlik Sadece İşsizlik midir?”. Finans Politik & Ekonomik Yorumlar 2017 Cilt: 54 Sayı: 634.
- Oğuz, M. (2016). “Tanımlanmış Fayda Planlarının 19 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi Ve Ortaya Çıkardığı İktisadi Sonuçlar”. Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi • Cilt 12, Sayı 45, Ocak 2016, ISSN 1300-0845, ss. 393-410.
- Okur, Z. (2014). “Mevsimlik İşlerde Yıllık Ücretli İzin (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı İncelemesi)”. İÜHFİM C. LXXII, S. 2, s. 305-316.
- Olgun Özen, Ş. (2015). “Türkiye’nin İstihdam Politikaları ve Avrupa İstihdam Stratejisi’ne Uyumu”. ÇSGB Çalışma Dünyası Dergisi / Cilt: 3 / Sayı: 1 / Ocak-Nisan 2015 / Sayfa: 78-105.
- Oral, (2016). “Anonim Şirketlerde Kâr Dağıtımı”. Oral Hukuk Bürosu, İstanbul.
- Ören, K. ve Yüksel, H. (2012). “Geçmişten Günümüze Çalışma Hayatı”. HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi, Cilt: 1, Yıl: 1, Sayı: 1 (2012/1).
- Özdemir, F. S. ve Varıcı, İ. (2015). “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Müessesesi ve Muhasebe Kayıtları: İlk Geçiş Yönüyle Örnek İşletme Uygulaması”. Selçuk Üniversitesi İktisadi

ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Nisan 2015 / Yıl: 15 / Sayı: 29.

Özen, C. (2015). “Yıllık Ücretli İzin Hakkınının 4857 Sayılı İş Kanunu’ndaki Görünümü”. ÇSGB Çalışma Dünyası Dergisi / Cilt: 3 / Sayı: 1 / Ocak-Nisan 2015 / Sayfa: 55-77.

Özsöz, M. (2012). “İşsizlik: Küreselleşen ve Kronikleşen Sorun”. İKV Değerlendirme Notu.

Pamukçu, F. ve Pamukçu, N. (2011). “Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplanmasında İş Kanunu İle Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”. Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan 2011 sayısı.

Selamoğlu, A. (2002). “Gelişmiş Ülkelerde İstihdam Politikaları, Esneklik Arayışı ve Etkileri”. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (4) 2002/2: 33-63.

Sezgin, T. (2013). “Çalışma Süresi Modellerindeki Değişim ve Çalışan Sağlığı Üzerine Etkileri”. ÇSGB Çalışma Dünyası Dergisi / Cilt: 1 / Sayı: 1 / Temmuz-Eylül 2013 / Sayfa: 137-143.

Sözer, A. N. (2011). “Önceki Çalışmalarında Kamu Görevlisi Olanların Emekli İkramesi Hakkı”. Sosyal Güvenlik Dergisi, 2011/1.

Sürücü, M. (2014). “İşsizlik, İşsizlikle Mücadelede Pasif İstihdam Politikaları: Almanya ve Türkiye Örnekleri”. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Dış İlişkiler ve Yurt Dışı İşçi Hizmetleri Genel Müdürlüğü, Yurt Dışı İşçi Hizmetleri Uzmanlık Tezi.

Süzük, M. (2011). “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Uygulamaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”. Uzmanlık Yeterlilik Tezi Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara.

Taş, H. Y. ve Bilen, M. (2014). “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Genç İşsizliği Sorunu ve Çözüm Önerileri”. HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi, Cilt: 3, Yıl: 3, Sayı: 6 (2014/2).

- Torun, M. ve Arıca, F. (2011). 2008 Global Ekonomik Kriz'in Genç İşsizlik Açısından Değerlendirilmesi, Yönetim Bilimleri Dergisi, 9(1), 165-177.
- Tunalı, İ. (2017). "İstihdam Durum Raporu Türkiye'de İşgücü Piyasası ve İstihdam Araştırması". Türkiye İş Kurumu, Ankara.
- Uyar Bozdağlıoğlu, E. Y. (2008). "Türkiye'de İşsizliğin Özellikleri ve İşsizlikle Mücadele Politikaları". Sosyal Bilimler Dergisi Sayı: 20.
- Uzun, M. (2011). "Anayasa Mahkemesi Memuriyet Hizmeti Olan Ancak Memurluktan Emekli Olmayanlara İkramiye Ödenmesine Engel Kanun Hükmünü Yine İptal Etti Bundan Sonra Kimlere İkramiye Ödenecek". Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2011.
- Ünal, A. C. (2006). "Anonim Şirketlerde Kâr Payı, Kâr Dağıtımı ve Yedek Akçe Ayrılması". Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı.
- Yapraklı, H. ve Temel, H. Y. (2015). "Küreselleşen Dünyada İşsizlik". <https://www.researchgate.net/publication/283123031>
- Yılmaz, A. S. ve Çetin, B. N. (2007). "Küreselleşmenin İşsizlik Üzerine Etkileri". e-Journal of New World Sciences Academy 2007, Volume: 3, Number: 1 Article Number: C0033.