

T.C.
FIRAT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI



TMS 19: ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR
STANDARDININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE MEVCUT
UYGULAMALARLA KARŞILAŞTIRILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Prof. Dr. Fikret OTLU

HAZIRLAYAN
Zehra KIZIL

ELAZIĞ – 2019

T.C.
FIRAT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**TMS 19: ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR
STANDARDININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE MEVCUT
UYGULAMALARLA KARŞILAŞTIRILMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Prof. Dr. Fikret OTLU

HAZIRLAYAN
Zehra KIZIL

Jürimiz, 25.10.2019 tarihinde yapılan tez savunma sınavı sonunda bu yüksek lisans tezi oy birliği / oy çokluğu ile başarılı saymıştır.

Jüri Üyeleri:

1. Prof. Dr. Fikret OTLU

2. Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Fethi Suemur

3. Dr. Öğr. Üyesi Yunus GÜLCESLİ

Prof. Dr. Ömer Osman UMAR
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZET**Yüksek Lisans Tezi****TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Değerlendirilmesi ve
Mevcut Uygulamalarla Karşılaştırılması****Zehra KIZIL****Fırat Üniversitesi****Sosyal Bilimler Enstitüsü****İşletme Anabilim Dalı****Elazığ – 2019; Sayfa: IX +92**

Maliyet muhasebesinin önemli bir kalemini oluşturan personel maliyetlerinin, muhasebeleştirilmesi, tam ve gerçeğe uygun bir şekilde mali tablolara yansıtılması işletme yönetimi ve mali tablolar üzerinde yatırım kararı verecek olanlar için son derece önemlidir.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı 30.03.2006 tarihinden beri yürürlüktedir. Bu çalışmanın konusu olan TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı işletmeler için çok önemli bir maliyet kalemi olan çalışan maliyetlerinin muhasebeleştirme esaslarını ortaya koymaktadır.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydaları; kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar, diğer uzun vadeli faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar olarak dört sınıfa ayırmıştır. Bu çalışmada TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı her yönüyle literatür tarayarak bilimsel yaklaşımla ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: TMS, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

ABSTRACT

Master Thesis

TAS 19: Assessment of Employees Standard and Comparison with Current Practices

Zehra KIZIL

The University of Firat

The Institute of Social Science

The Department of Business Administration

Elazığ – 2019; Page: IX+92

Accounting of personnel costs, which constitute an important item of cost accounting, and being reflected in the financial statements in full and in a fair manner is extremely important for those who will make investment decisions on business management.

TAS 19 Employee Benefits Standard is in effect since 30.03.2006. The TAS 19 Employee Benefits Standard, which is the subject of this study, sets out the accounting principles for employee costs, which is a very important cost item for enterprises.

TAS 19 Employee Benefits; short-term benefits, post-employment benefits, other long-term benefits and benefits from termination of the business relationship. In this study, the TAS 19 Employee Benefits standard will be discussed with a scientific approach by scanning the literature in every aspect.

Key Words: TMS, TMS 19 Employee Benefits

İÇİNDEKİLER

ONAY.....	I
ÖZET	II
ABSTRACT.....	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
TABLolar LİSTESİ	VII
ÖNSÖZ	VIII
KISALTMALAR	IX
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GENEL BİLGİLER.....	2
1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi	2
1.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kısa Tarihçesi IAS, IFRS	3
1.3. Türkiye Muhasebe Standartlarının Kısa Tarihçesi.....	3
1.4. Muhasebe Bilgi Sistemi	5
1.5. Muhasebe Bilgi Sistemi ile Muhasebe Standartları İlgisi	6

İKİNCİ BÖLÜM

2. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI(TMS 19)	7
2.1. TMS 19' un Amacı	7
2.2. TMS 19' un Kapsamı.....	7
2.3. TMS 19' da Yer Alan Tanımlar.....	8
2.3.1. Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Tanımlar	9
2.3.2. Planların Sınıflandırılmasına İlişkin Tanımlar.	9
2.3.3. Tanımlanmış Net Fayda Borcuna (varlığına) İlişkin Tanımlar	10
2.3.4. Tanımlanmış Fayda Maliyetine İlişkin Tanımlar.	10
2.4. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydaların Açıklanması	12
2.4.1. Ücret, Maaş ve Sosyal Güvenlik Katkıları	12
2.4.2. Ücretli Yıllık İzin ve Ücretli Hastalık İzni.	15
2.4.3. Kar Payları ve Primler.	19
2.4.4. Mevcut Çalışanlar İçin Sağlanan Parasal Olmayan Faydalar	20
2.5. Çalışma Dönemi Sonrasında Sağlanan Faydalar.	20

2.6. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar	22
2.6.1. Kıdeme Bağlı İzinler.....	23
2.6.2. Jübile ve İşten Çıkarma Tazminatları	23
2.6.3. Uzun Süreli İş Göremezlik Nedeniyle Sağlanan Faydalar	24
2.7. İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar	25
2.7.1. İşsizlik Maaşı	24
2.7.2. Kıdem Tazminatı	26
2.7.2.1. Kıdem Tazminatına Hak Kazanma ve Ödenme İşlemleri	27
2.7.2.2. Kıdem Tazminatı Hesabında Dikkate Alınan Ödemeler	30

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TMS 19, ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

STANDARDININ DİĞER DÜZENLEMELERLE KARŞILAŞTIRILMASI..... 33

3.1. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının BOBİ FRS ile Karşılaştırılması	34
3.1.1. Büyük İşletme ve Orta Ölçekli İşletme Farklılıkları	35
3.1.2. Bobi FRS'nin Özellikleri	35
3.2. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırılması	37
3.3. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Gelir Vergisi Kanunu ile Karşılaştırılması	38
3.4. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Katma Değer Vergisi Kanunu ile Karşılaştırılması.....	39
3.5. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Sosyal Güvenlik Kanunu ile Karşılaştırılması	39

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALARIN

MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 44

4.1. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydaların Muhasebeleştirilmesi	47
4.1.1. Ücretler, Maaşlar ve Sosyal Güvenlik Katkılarının Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi	48
4.1.1.1. Asgari Geçim İndirimi (AGİ)	51
4.1.1.2. Bireysel Emeklilik Sistemi (BES)	52
4.1.1.3. Fazla Çalışma.....	54

4.1.2. Ücretli Yıllık İzin ve Ücretli Hastalık İzninin Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi	56
4.1.3. Kardan Pay Verilmesi ve Primlerin Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi	60
4.1.4. Mevcut Çalışanlar İçin Sağlanan Parasal Olmayan Faydaların Muhasebeleştirilmesi	67
4.2. Çalışma Dönemi Sonrasında Sağlanan Faydaların Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi	67
4.3. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydaların Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi	69
4.4. İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydaların Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi	71
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	88
KAYNAKÇA.....	89
EKLER	92
ÖZ GEÇMİŞ	92

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Tanımlanmış Katkı Planları ve Tanımlanmış Fayda Planları	21
Tablo 2. Kıdem Tazminatına Dahil Edilen ve Edilmeyen Ödemeler	30
Tablo 3. Prime Esas Kazanç Miktarları	40
Tablo 4. 7/A ve 7/B Maliyet Hesapları	45



ÖNSÖZ

Bu çalışmada Türkiye Muhasebe Standardı 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar incelenmiştir.

Çalışmam esnasında çalışmaya kıymetli eleştirileriyle yön veren ve çalışmayı titizlikle ele alıp inceleyen değerli hocam ve danışmanım Prof. Dr. Fikret OTLU'ya sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

ELAZIĞ-2019

Zehra KIZIL



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
BOBİ FRS	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Sistemi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme
MBS	: Muhasebe Bilgi Sistemi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Sistemi
TMS 19	: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Türkiye Muhasebe Standartları, şirketlerin işletme yönetimi için analiz süresinin uygunluğuna dayanarak yapılan karşılaştırmalar ve finansal performansını doğru analizle gelecek için doğru planlar yapılmasını sağlamakla beraber, doğru amaç ve hedeflerin oluşturulmasına da yardımcı olmaktadır. Ayrıca, sektördeki diğer firmaların finansal performansı sağlıklı bir şekilde gözden geçirilmesine yardımcı olmaktadır. Bu standartlar, işletmelerin denetimlerini kolaylaştırmasını ve farklı dönemlerde performanslarını karşılaştırmasını sağlar ve bunun sonucunda firmaların, işletmelerin sürekliliği için hayati önem taşıyan konular hakkında doğru kararlar almalarına yardımcı olur (Akgül ve Akay, 2003: 35).

TMS 19, işletmelerin işyerlerinde çalışanlarından fayda elde edip bunun karşılığında on iki ay içerisinde çalışana ödemesi gereken kısa vadeli faydaları, çalışma dönemi sonrasındaki tanımlanmış katkı planı ve tanımlanmış fayda planlarını ve başta işten çıkarma tazminatları olmak üzere iş ilişkisinin son bulması neticesinde ortaya çıkan faydaları ve bunlara yönelik düzenlemeleri içermektedir.

İşletmelerin önemli maliyet kalemlerinden biri olan personel giderlerine ait hesaplamaların ve finansal analizlerinin doğru yapılması işletmeler için önem arz etmektedir.

Bu çalışmada çalışanlara sağlanan faydalar bu konuda yayımlanan literatür taranarak sistemli bir şekilde ele alınmış ve her yönüyle incelenmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GENEL BİLGİLER

1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarını yönlendiren ve finansal tabloların oluşturulmasını sistematik yapan normlardır (Akgül ve Akay, 2006: 4).

Muhasebe standartları, finansal tabloların esaslarının uygulanmasını sağlayan ilke ve yöntemlerden oluşur. Bu standartlar, finansal tabloların oluşumunda yol gösterici nitelikte olup, gerçek, tutarlı, anlaşılır ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin üretilmesi sağlar. Bu standartlar ekonomideki tüm sektörlerle ilgili olabileceği gibi yalnızca bir sektörle ilgili de olabilir (Yalkın, 2002: 2).

Muhasebe standartları, tek düzen muhasebe çerçevesinden oluşan, ilgili yasal hükümler ve genel muhasebe ilkeleri, kurallarına ve şartlarına, yasalara, teorilere ve muhasebe yöntemlerine uygun olarak belirlenen beyannamelerden oluşan, kendi içerisinde tutarlı olan tekdüzelik uygulama birliği sağlayan kurallardır. Bu standartlar, muhasebede uygulama birliğini, bütünlüğünü sağlamak için finansal tabloları düzenleme, sunum ve değerlendirme bildirisi gibi uyulması gereken kuralların tamamıdır (Yazıcı, 2003: 35).

Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaçların nedenleri, uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak, muhasebe ilkelerinde tek biçimliliği sağlamak, finansal tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak, karar vericilerinin yanlış değerlendirmesini ve yanlış karar vermesini önlemek ve işle ilgili kurumlar, ortak bir dil oluştururken uluslararası alanda finansal bilgi üretmek ve sunmaktır. Buna göre muhasebe standartlarının özellikleri: (Kiracı ve Köse, 2002: 49).

- Finansal konularda, işletmeler için ve uluslararası ortak bir dil oluşturması,
- Muhasebe standartlarının bütününe kavramsal çerçevesinin aynı olması ve aynı ilkelere dayanması,
- Karşılaştırmaya fırsat verebilmeleri,

- Tutarlı finansal raporlar hazırlanması için yol gösterici olmaları,
- İşletmelerde karşılaşılan farklı durumlar için esnek yaklaşımlar sunmaları,
- Anlaşılır ve açık olmaları,
- Üst finansal kurumlar ve meslek örgütleri tarafından oluşturulup desteklenmeleridir.

1.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kısa Tarihçesi IAS, IFRS

Bir ülkenin MBS, muhasebe teorilerinden ve o ülkede uygulanan ilkeler, kavramlar ve standartlar mevcut yasal düzenlemelerden etkilenir. Ulusal muhasebe standartları ile ülke çapında ortak muhasebe uygulaması amaçlanmaktadır (Şen, 2006: 34).

Dünyada, Muhasebe Standartları oluşturmasında önemli yer tutan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu (IASB) 1973 yılından beri yapısındaki önemli değişiklikler ile faaliyetini sürdürmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) amacı, uluslararası alanda kabul gören standartları üretmektir. IASB, bazı IAS larda düzenleme ve değişiklik yapmakta, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarını UFRS Olarak isimlendiren Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır (Bayazıtlı, Çelik, Üstündağ, 2006:21-23).

UFRS, kendi ulusal muhasebe sistemine sahip ülkelerde faaliyet gösteren ve çok uluslu işletmelerin muhasebe sistemleri ile ilgili işlemlerden sonra finansal tabloların değerlendirilmesi ve izlenecek kuralların bütünlüğünün sağlanması için finansal tabloların yazılı olarak sunulmasını sağlar (Yazıcı, 2003: 36).

1.3. Türkiye Muhasebe Standartlarının Kısa Tarihçesi

Finansal raporlama sürecinde geline en son nokta Uluslararası Muhasebe Standartlarına tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarının ülkemizde yayınlanmasıdır. Finansal raporlamanın muhasebe standartlarına uygun olması üretilmiş muhasebe bilgilerinin kalitesini artıracak ve muhasebe standartlarına göre üretilmiş muhasebe bilgileri aynı zamanda bilgilerin uluslararası ve ulusal olarak karşılaştırılabilmesine imkan verecektir (Bayazıtlı, Çelik, Üstündağ, 2006:5).

Dünyada muhasebe standartlarına uymak amacıyla, TMSK, IFRS' yi Türkçeye çevirerek TMS/TFRS; IFRS SMES' yi Türkçeye çevirerek KOBİ TFRS adı altında Resmi Gazete' de yayımlamıştır. Türkiye'de bankalarla başlatılan zorunlu denetim uygulaması, halka açık şirketleri ve sigorta şirketlerini kapsayacak şekilde genişletildi. 2005 yılından bu yana halka açık şirketlerde, bankalarda ve sigorta şirketlerinde TMS / TFRS uygulanmıştır ve 2013 yılından beri sermaye şirketleri için bağımsız denetim zorunlu hale gelmiştir (Erdem, 2012: 1).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, YÖK, Hazine Müsteşarlığı, SPK, BDDK, TOBB den birer, TÜRMOB dan bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve bir Yeminli Mali Müşavir olan dokuz üyeden oluşur (www.tmsk.org.tr).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun görevleri;

- Muhasebe standartlarını oluşturmak için tutarlı ve anlaşılır finansal bilgiler üretmek amacıyla ihtiyaçlara göre gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir TMS'ler hazırlamak,
- Gelişen ve değişen ihtiyaçları karşılamak için muhasebe standartlarının güncel standartlarını sağlamak için gerekli çalışmaları yapmak,
- Ulusal muhasebe standartlarının kabulüne yönelik toplantılar, konferanslar, sempozyumlar, kongreler, vb. faaliyetlerin düzenlenmesi ve standartların uygulanması konusunda kamuoyu bilincinin artırılması ve gerektiğinde çeşitli yayınların hazırlanması ve yayınlanması,
- Ulusal muhasebe standartlarının oluşumunu ve uygulanmasını yönlendirmek için hazırlanacak standartlar, yorumlar ve diğer belgeleri tartışmak ve karar vermek,
- Muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin genelgeler ve düzenlemeler yapmak,
- Gerektiğinde iç ve dış danışmanlık hizmetlerinin satın alınması konusunda karar vermek, Kurul'a yapılacak başvurular, inceleme, izleme ve araştırma raporlarını görüşmek ve karara bağlamak,

- Çalışma komisyonlarının yıllık veya sabit vadeli çalışma programlarını tartışmak ve sonuçlandırmak, hazırlanan komiteyi, bütçeyi ve kesin hesabı kabul etmek ve Maliye Bakanlığına göndermek (www.tmsk.org.tr).

TMS'ler, şirketin finansal performansını doğru analizle gelecek için doğru planın yapılmasının sağlanması ve doğru amaç ve hedeflerin oluşturulmasına yardımcı olmak ve işletme yönetimi için firmanın analizin daha doğru yapılıp yorumlanmasını ve diğer firmalarla performansını karşılaştırılabilmesine fırsat verir. Sektördeki diğer firmaların finansal performansını sağlıklı bir şekilde gözden geçirilmesine yardımcı olmaktadır. Bu standartlar, işletmelerin denetimlerini kolaylaştırmasını ve farklı dönemlerde performanslarını karşılaştırmasını sağlar ve bunun sonucunda firmaların, işletmelerin sürekliliği için hayati önem taşıyan konular hakkında doğru kararlar almalarına yardımcı olur (Akgül ve Akay, 2003: 35).

1.4. Muhasebe Bilgi Sistemi

Muhasebe bilgi sistemi (MBS), işletme yöneticilerinin yönetim kararlarını vermelerine yardımcı olan finansal tabloların hazırlanması, mali işlemlerin kaydedilmesi ve işletmelere finansal durumunu gösteren mali raporların hazırlanma sürecini kapsamaktadır. Diğer bir deyişle, muhasebe bilgi sistemi, işletmenin finansal durumunun amaçları ile ilgili işlemleri tanımlama, sınıflandırma, özetleme ve raporlama süreci olarak tanımlanabilir (Akgün ve Kılıç, 2013: 22).

MBS'de, işletmeler tarafından tutulan ekonomik varlıkların nasıl finanse edildiğine ve kullanıldığına dair bilgi oluşturulur. Bu sebeple muhasebenin temel amacı, şirket faaliyetlerinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını rapor ve bilgi almak ve bu bilgileri ilgili kişilerce değerlendirerek yönlendirmek amacıyla ifade edilebilir (Çelik, 2003: 1).

MBS'de, işletmenin geleceğini şekillendiren finansal işlemlere ilişkin bilgiler farklı muhasebe işlemlerinde işlendikten sonra, farklı birim yöneticilerinin de dâhil olduğu çeşitli karar mekanizmalarına sunulur ve muhasebe bilgileri üretilir. Ekonomik değeri bulunan muhasebe bilgileri, değişik amaçlar için ilgilisi bulunan ve muhasebe bilgisi kullanıcısının davranışını etkileyen farklı süreçlerin birlikte oluşturduğu sistematik bir çerçevedir (Kısakürek ve Pekcan 2005: 107).

İşletmelerin planlama, koordinasyon ve kontrol faaliyetlerinde bilgi sağlayan sistemlerden biri olan MBS, işletme yönetimi fonksiyonlarının yerine getirilmesinde önemli bir yere sahiptir (Doğan, Tanç ve Güngör Tanç, 2004).

MBS, diğer bilgi sistemlerinden topladığı verilerle işletmede departmanlar arası kontrol ve denetim sağlayabilir. İşletmelerdeki MBS beş temel konuda bilgi toplamaya çalışmaktadır (Güzel ve Mersin, 2007). Bunlar;

- Kısa ve uzun vadeli planlar hazırlamak ve bunlarla ilgili stratejiler geliştirmek,
- İşletme varlıklarının dağıtımına ilişkin kararlar,
- Maliyet planlama ve faaliyetlerin kontrolü,
- İşletmenin performansının ölçülmesi ve değerlendirilmesi,
- Mali bilgilerin toplanması ve raporlanması.

1.5. Muhasebe Bilgi Sistemi ile Muhasebe Standartları İlgisi

Mali tablolarda yer alan tüm kalemlerin oluşumunda, kayıt edilmesinde ve değerlendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartları, yol gösterici niteliktedir. Bu standartlar, temel muhasebe ilkelerine uygun olarak kullanılabilen tüm kriterleri belirler, ancak bunu bir kural yerine tercih olarak sunar. Muhasebe ilkeleri genellikle muhasebe standartları ile uygulanır ve muhasebe politikalarının belirlenmesinde temel oluşturur (Sönmez, 2004: 1).

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarının yöntemini belirler ve hem uygulayıcılara hem de finansal tabloların kullanıcılarına doğru, güvenilir, adil ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sağlar (Yılmaz, 2007: 140).

İKİNCİ BÖLÜM

2. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI(TMS 19)

TMS 19, 31.12.2005 tarihinden sonraki hesap döneminde ve sonrasında uygulanmak üzere ilk olarak 30.03.2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmış ve yayım tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamına çalışanların hizmetleri karşılığında, çalışma öncesi ve çalışma sonrası sağlanan tüm haklar girmektedir. Bu standardın amacı, personele verilen haklarla ilgili muhasebe politikalarını ve açıklamalarını belirlemektir (Akgül ve Akay, 2004: 104).

2.1. TMS 19’ un Amacı

Bu standardın amacı, çalışanlara sağlanan faydaların tanınması ve açıklanması ile ilgili hususları belirlemektir. Standart, iş görenin hizmetleri sonucu oluşan faydanın işletme tarafından kullanıldığında gider, iş görenlerin sağladıkları hizmetler karşılığında işverenin iş görenlere sağladığı faydaların borç olarak muhasebeleştirilmesini gerekli kılar.

Bu Standart, en önemli gider hesapları arasında yer alan personel giderleriyle ilgili olarak, işverenlerin personel çalışırken, işten ayrılmadan ve hatta işten ayrıldıktan sonra sağladığı faydaların kurallı bir şekilde nasıl raporlanacağını muhasebe işlemlerinin yapılmasını sistematik hale getirerek gerekli finansal bilgileri sağlamayı amaçlar (Örten, Kaval, Karapınar, 2017: 289).

2.2. TMS 19’ un Kapsamı

TMS 19 standardı hükümleri, çalışanlara işverenler tarafından sağlanan tüm yardımların muhasebeleştirilmesi için geçerlidir; ancak, standartta yer alan hükümler, “TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı kapsamı altındaki hisse senetlerine uygulanmamakla birlikte çalışanlara sağlanan fayda planlarının raporlanmasını düzenlememektedir. Bu düzenleme TMS 26 Muhasebe ve Emeklilik Fayda Planlarında

Muhasebeleştirme Raporlama Standardının kapsamına dahil edilmiştir. Çalışanlara sağlanan faydalar standardı aşağıdakileri içerir: (TMS 19, Madde 5).

1) Hizmetin verildiği yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içerisinde tam olarak gerçekleşmesi beklenen kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydalar:

- Ücretler, maaşlar, sosyal güvenlik yardımları,
- Yıllık izin ve ücretli hastalık izni,
- Kâr ve primlerden pay vermek
- Mevcut çalışanlara sunulan parasal olmayan yardımlar (sağlık yardımı, barınma, taşıtlar ve mallar ve hizmetler ve ücretsiz veya indirimli hizmetler, işyerine ücretsiz erişim ve diğer hizmetler gibi);

2) İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar;

- Emekli maaşları ve emekli ikramiyeleri
- İstihdam sonrası hayat sigortası ve sağlık yardımları gibi diğer faydalar.

3) Diğer uzun vadeli çalışanlara sağlanan faydalar;

- Çalışma yılına göre izin veya özel izin gibi uzun süreli ücretli izin,
- Jübile, kıdem tazminatı ve işten çıkarma tazminatı
- Uzun süreli iş göremezlik sebepli faydalar.

4) İş ilişkisinin sona erdirilmesinden sonra sağlanan faydalar.

- İşten çıkarılma tazminatı

2.3. TMS 19’da Yer Alan Tanımlar

TMS 19 Standardının sekizinci maddesinde, standartta yer alan kavramlar standardın daha iyi anlaşılması için, aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

2.3.1. Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Tanımlar

Çalışanların sunduğu faydalar ve hizmetler nedeniyle çalışmaya devam ederken veya işletmeyle ilişkisinin sona ermesinden sonra işletme tarafından sağlanan tüm bedellerdir.

Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar: Yıllık raporlama dönemini izleyen on iki ay içerisinde tam olarak karşılanması beklenen, çalışanlara sağlanan faydaların bütünüdür (iş ilişkisinin sona ermesinden kaynaklanan kazançlar hariç).

İşten Ayrılma Sonrası Çalışanlara Sağlanan Faydalar: Çalışanın istihdam ilişkisinin sona ermesinden sonra iş görenlere sağlanan faydaların bütünüdür (çalışanın işten çıkarılmasından kaynaklanan faydalar dışında ve çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar hariç).

Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar: On iki ay içerisinde karşılanması gereken kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydalar, çalışanlara sağlanan işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar ve işten çıkarma tazminatları haricinde, on iki aydan uzun bir sürede çalışanlara sağlanan faydalardır.

İş İlişkisinin Sonlandırılması Sebebiyle Sağlanan Faydalar: Aşağıdaki sebeplerden herhangi birinin bir sonucu olarak çalışanların işinin sonlandırılması sebebiyle sağlanan faydalar:

- (a) İşletmenin normal emeklilik tarihinden önce çalışanı işten çıkarma kararı.
- (b) Çalışanın işten çıkarılma karşılığında sağladığı faydaları kabul etmesi.

2.3.2. Planların Sınıflandırılmasına İlişkin Tanımlar

İstihdam Sonrası Faydalara İlişkin Planlar: İşletmenin istihdam ilişkisinden sonra bir veya daha fazla çalışana fayda sağladığı resmi veya gayri resmi düzenlemeler.

- **Tanımlanmış Katkı Planları:** Bir işletmenin başka bir işletmeye veya fona sabit katkı payı ödediği, iş ilişkisinin sona ermesinden sonra fayda sağlayan planlar ve bu fonun, iş görenlerin verdiği hizmet neticesinde sağladıkları tüm haklarını ödemek için yeterli varlığa sahip olmadığı durumlarda işletme ilave katkı ödemek için yükümlü değildir.

- **Tanımlanmış Fayda Planları:** Bir iş ilişkisinden sonra yarar sağlayan katkı planları dışındaki fayda planlarının tümüdür. Birden fazla işverenin içinde bulunduğu planlar:

(a) Bir havuzdaki ortak kontrol altında bulunmayan işverenlerce oluşturulan varlıklar ve

(b) Birden fazla işletmenin çalışanlarına fayda sağlamak için bu varlıkları kullanan ve istihdamı sağlayan işverene bakılmaksızın, katsayı ve fayda düzeyini belirlemeye dayalı olarak tanımlanmış katkı planları (hükümet planları hariç) ya da tanımlanmış fayda planları (hükümet planları hariç).

2.3.3. Tanımlanmış Net Fayda Borcuna (varlığına) İlişkin Tanımlar

Tanımlanan Net Fayda Borcu (varlık): Tanımlanan net fayda varlığının varlığın tavanıyla sınırlandırılmasından kaynaklanan tepkiye göre belirlenen açık ya da fazla tutarlardır.

Açık veya fazla:

(a) Tanımlanan fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri eksi

(b) Varsa, plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri olarak hesaplanan tutar.

Varlık Tavanı: Ekonomik faydaların plandan geri ödeme şeklinde mevcut değeri veya plana gelecekteki katkılarında azalmadır.

Tanımlanan Fayda Yükümlülüğünün Bugünkü Değeri: Çalışanlara bütün hizmetlerinden doğan yükümlülükleri yerine getirmek için gelecekteki beklenen ödemelerin (plan varlıklarından düşülmeyen) bugünkü değerleridir.

Plan Varlıkları: Çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalar için fon tarafından işletmenin elinde tutulan varlıklar ve nitelikli sigorta poliçelerini içerir.

Gerçeğe Uygun Değer: Bir varlığın satışından elde edilecek veya ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları arasındaki sıradan bir işlemde borcun transferinde ödenecek tutardır.

2.3.4. Tanımlanmış Fayda Maliyetine İlişkin Tanımlar

Hizmet bedeli şunları içerir:

(a) Cari Dönem Hizmet Maliyeti: Cari dönemde çalışanların hizmetlerinden kaynaklanan tanımlanmış sosyal yardım yükümlülüğünün bugünkü değerinde oluşan artı tutarıdır. Nitelikli sigorta poliçesinin TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardında tanımlandığı gibi bir sigorta sözleşmesi olması gerekmez.

(b) Geçmiş Hizmet Bedeli: Bir plandaki değişiklikler (belirli bir fayda planının başlangıcı, iptali veya değiştirilmesi) ya da daraltılması iş gören sayısının azaltılması nedeniyle çalışanların geçmiş hizmetleri için tanımlanmış fayda zorunluluğunun bugünkü değerindeki oluşan değişikliktir.

(c) Performansta Kazançlar ve Kayıplar.

Tanımlanan net fayda borcuna ait net faiz: Dönem içinde oluşan tanımlanan net fayda borcundaki (varlık) zamanı geçirmenin neticesinde oluşan farktır. Tanımlanan net fayda borcunun (varlık) yeniden hesaplanması aşağıdakileri içerir:

- (a) Aktüaryal kazanç ve kayıplar,
- (b) Tanımlanan net fayda borcunun (aktif) net faizine dahil olan tutarlar hariç, plan varlıklarının kazandırdıkları; ve
- (c) Tanımlanan net fayda borcunun net faizine dahil olan tutarları hariç, varlık tavanından kaynaklanan etkisindeki değişiklikler.

Aktüaryal Kazançlar ve Kayıplar: Tanımlanan fayda yükümlülüğündeki bugünkü değerinde aşağıdaki sebeplerden oluşan değişikliklerdir:

- (a) Aktüaryal varsayım ile fiili arasındaki farklar (önceki aktüaryal varsayımlar ile fiili arasındaki farkların etkisi) ve
- (b) Değişikliklerin aktüaryal varsayımlardaki etkileri.

Plan Varlıklarının Getirisi: Plan varlıklarının elde edilen faiz geliri, temettü ve diğer gelirler ile plan varlıklarının gerçekleşen ve gerçekleşmeyen kazanç veya zararlarından aşağıdakilerin çıkarılmasından sonra çıkan miktardır:

- (a) Plan varlıklarının yönetiminden kaynaklanan herhangi bir maliyet; ve
- (b) Tanımlanan fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini ölçmek için kullanılan aktüaryal varsayımlarda dikkate alınan vergiler hariç, planın kendisi için ödenecek vergiler.

Yerine Getirme: Aktüaryal varsayımlara dahil olan iş görenlere yapılan faydaların ödemesi dışında, plan çerçevesinde tanımlanan tanımlanmış fayda planı kapsamında sağlanan yardımların tamamını veya bir kısmını yasal veya zımni olarak kabul etmekten doğan tüm ek yükümlülükleri yok eden işlemdir.

2.4. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydaların Açıklanması

İşletmelerin çalışanların hizmetlerini ifa etmeleri neticesinde, çalışanlarına hizmetlerinden dolayı hak ettikleri faydalardan on iki ay içerisinde ödenmesi gereken kısım çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalardır. Bunlar TMS 19 standardının beşinci maddesinde belirtildiği gibi;

- Ücret, maaş ve sosyal güvenlik primleri,
- Ücretli yıllık ve hastalık izni,
- Kâr payı ve prim ödemesi
- İşletmede bulunan iş görenler için aynı faydalar (sağlık yardımı, barınma, araçlar, ücretsiz veya indirimli mallar veya hizmetler gibi).

Bunlar işçinin çalışmasının karşılığı olarak cari dönemde kesinleşen ve en fazla 12 ay içinde ödenmesi gerekli olan iş görenin haklarıdır. Maaş, ücret, geçici iş göremezlik ödeneği, hafta tatili ve izin ücreti, ulaşım imkanları, aynı ya da nakdi yardımlar kısa vadeli yardımlardandır. Çalışanlar için devlete veya diğer ilgili kurumlara ödenen Sosyal Sigortalar işveren primi, işsizlik ödeneği, bireysel emeklilik primleri ya da özel sigorta primleri bu gruptadır. Kardan prim şeklinde işçilere veya bunların kurucusu oldukları sandıklara, derneklere yapılan ödemeler de bu gruptadır(Örten, Kaval, Karapınar, 2017:290).

2.4.1. Ücret, Maaş ve Sosyal Güvenlik Katkıları

Ücret; İşletmelerin ve kuruluşların işgücünün kullanımı karşılığında çalışanlarına ödedikleri bedeldir. Ücretler, üretimde kullanılan bedensel ve zihinsel insan gücünün eşdeğeridir ve ekonomik olarak emek kullanmak için ödenen bedeldir. Bir başka tanıma göre, ücret bir hizmet sözleşmesinin bir koşulu ve yapılan işin bedeli olarak belirlenen ya da kanunla belirlenen bir paradır. Maaş, çalışanlara ödenen primler ve komisyonlar ücretler kapsamındadır.

İş Kanunu'nun 32. maddesinde ücret, genel olarak, bir işveren veya üçüncü şahıslar tarafından bir iş karşılığında sağlanan ve nakit olarak ödenen tutar olarak ifade edilmektedir.

GVK'nın 61. maddesinde ise ücret, bir işyerinde işverene tabi olan çalışana hizmeti neticesinde verilen para, ayınlar ve para ile temsil edilebilecek faydalardır. Ücretin huzur hakkı, zam, prim, ikramiye kârın belirli bir yüzdesi, ödenek, tazminat, kasa tazminatı ve bunlar gibi başka isimlerle adlandırılması ücretin niteliğini değiştirmez.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve GSS Kanunu'na göre ücret, 4. madde, 1. fıkranın (a) ve (c) bentleri kapsamında sigortalananlara saatlik, günlük, haftalık, aylık veya yıllık olarak ödenen brüt tutardır.

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve GSS Kanunu'na 80. Maddesine göre 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıların prime esas kazançları aşağıdaki şekilde belirlenir.

a) Prime esas kazançların hesabında;

1) Hak edilen ücretlerin,

2) İkramiye, prim ve bu gibi her türlü hak edişlerden o ay içinde yapılan ödeme ve işverenlerce sigortalılar için özel sağlık sigortasına ve BES' e ödenen tutarın,

3) Yargı ya da idare mercilerinin kararı gereğince yukarıdaki (1) ve (2) numaralı alt bentlerinde belirtilen kazançlar niteliğinde olmak üzere sigortalılara o ay içinde yapılan ödemelerin, brüt toplamı esas alınır.

b) Ölüm ve ayni yardımlar, evlenme ve doğum yardımları, kıdem tazminatı, seyyar görev tazminatı, görev yollukları, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı niteliğindeki toplu ödeme, ihbar ve kasa tazminatları, keşif ücreti ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu aşmayan bireysel emeklilik katkı payları tutarları ile özel sağlık sigortası primi prime esas kazançta tabi tutulmaz.

c) (b) bendinde belirtilen istisnalar dışındaki bütün ödemeler ile aynı yardım sebebiyle yapılan nakdi ödemeler prime esas kazanca tabidir. Diğer kanunlardaki prime tabi tutulmaması gerektiğine dair muafiyet ve istisnalar bu Kanunun uygulanmasında dikkate alınmaz.

d) Ücretler hak edildikleri aya mal edilmek suretiyle prime tabi tutulur.

Bu Kanun uyarınca alınacak primlerin ve ödeneklerin hesaplanmasının temeli olan günlük kazançların alt sınırı, 4857 sayılı İş Kanunu'nun 39. maddesine göre 16 yaşından büyükler için belirlenen günlük asgari ücrettir. Üst sınır da asgari ücretin 6,5 katıdır.

Kural olarak, işveren çalışanın ücretini öder. Yasada, üçüncü şahıslar tarafından yapılan ödemelerde örnek olarak oteller, restoranlar, kumarhaneler ve doğrudan müşteri bahşişlerini veren restoranlar, oteller, kafeler, gibi üçüncü kişi tarafından verilen ücretlere örnek verilebilir. Aslında, işçi ile işveren arasında anlaşarak, işçilerin ücretlerinin yalnızca üçüncü şahısların verdiklerinden oluşacağına karar verebilirler ama; bir ay içinde çalışanın aldığı bahşişleri yasal asgari ücretin altında kalması durumunda işveren farkı iş görene ödemek zorundadır. Okul temizliği ve aşçılar için ebeveynlerin okul aile birlikleri tarafından ücret toplaması, hamamda keseci olan iş gören, üçüncü taraflarca ücret ödenen kişilere örnek gösterilebilir (tazminathukuku.com).

Ücret, primler, ikramiye ve bunların niteliğinde olan her türlü hak edişler, kural olarak işyerinde veya özel banka hesabında Türk parası ile ödenmektedir. Ücretlerin iş görene ödeme süresi en geç ayda birdir. İş sözleşmeleri veya toplu iş sözleşmeleri ile bu ödeme süresi bir haftaya düşürülebilir (4857 Sayılı İş Kanunu 32.md).

İşveren, işçiye, sözleşmede ya da toplu iş sözleşmesinde belirtilen şartları sağlamakla yükümlüdür; sözleşmede hüküm bulunmayan durumlarda emsal ücreti asgari ücretten daha az olmamak kaydıyla ödemek zorundadır (Borçlar Kanunu 401.md.).

Ücret, asıl ücret ve ücret ekleri olarak ikiye ayrılır: (tazminathukuku.com).

1. Asıl ücret: İş sözleşmesinin imzalanması sırasında işveren ile işçi arasında kararlaştırılan ücrettir. Başka bir deyişle, işverenin işe alırken işçiye bildirdiği ücret “asıl ücrettir”. Asıl ücret, çıplak ücret olarak da adlandırılır.

2. Ücret ekleri: Orijinal ücrete eklenmiş ve çalışanlara yardımcı ödeme şeklinde sağlanan para ve para ile ölçülebilecek faydaların toplamına “hesaplama giydirilmiş ücret ”denir. İkramiye, primler, komisyon ücretleri, temettü ödemeleri ek ücretler kapsamındadır.

Maaş: Devletin her ay memurların hizmetleri karşılığında ödediği paradır. Ayrıca aylık olarak adlandırılır.

Ücret, işçilerin ve özel sektör çalışanlarının hizmetleri için kazanılan paranın karşılığı olarak kullanılır.

Maaş aslında bir ücrettir. Başka bir deyişle, maaş ve ücret arasında teoride bir fark yoktur; ancak, maaşlar genellikle aylık olarak aybaşında ödenir. Memurların aldığı ödeme maaştır. Aradaki fark ise memurlar her ay maaşlarını peşin olarak alıp çalışırken, özel sektörde çalışanlar çalıştıktan sonra ücretlerini alabilmektedirler.

Sosyal Güvenlik Katkıları: İstihdam sağlayan işverenler ve ücret ve maaş karşılığı çalışan personeller sosyal güvenlik katkı payı ödemekle yükümlüdür.

Sosyal güvenlik katkı paylarında ekonomik yükün çalışanlar tarafından taşındığı konusunda genel bir görüş bulunmaktadır. Çalışanların tersine işverenler, ödedikleri katkı paylarını bir vergi gibi görürler. Çünkü gelecekte bir fayda sağlama beklentileri yoktur. Bu yüzden de ödedikleri katkı paylarını, çalışanlara yüklemeye çalışırlar (Iturbe-Ormaetxe, 2015: 741-743).

2.4.2. Ücretli Yıllık İzin ve Ücretli Hastalık İzni

a) Ücretli Yıllık İzin: 4857 sayılı İş Kanunu'nun 53. maddesine göre, deneme süresi de çalışmaya dahil olmak üzere en az bir yıl boyunca çalışmış olan işçilere yıllık ücretli izin verilir. Çalışanlara verilecek yıllık ücretli izin süresi, hizmet süresi:

- Hizmet süresi 1 yıl ile 5 yıl(dahil) arasında olanlara 14 gün
- Hizmet süresi 5 yıldan fazla ve 15 yıldan az olanlara 20 gün,

- 15 yıl (dahil) ve daha fazlası için 26 günden az olmamalıdır.

Yeraltı işçilerinin yıllık ücretli izin süresi dört gün arttırılır; ancak, on sekiz ve on sekiz yaş altı çalışanlar ve elli yaş üstü yaşlı çalışanlar için yıllık ücretli izin yirmi günden az olamaz. Yıllık izin süreleri iş sözleşmesi ve toplu iş sözleşmeleri ile arttırılabilir (İş Kanunu 53.md).

Ücretli izin alan iş görene, fazla mesai ödemesi dışında izinli olduğu günler için normal ücretlerin tamamı ödenir.

İş Kanunu'nda düzenlenmiş olan çalışanın ücretli izninin hakları şunlardır:

- İş Kanunu'nun 27. maddesine göre, işveren ihbar süresi içerisinde, mesai saatleri içerisinde ve ücretlerin düşülmemesi şartıyla iş görene yeni bir iş bulmak için gereken iş arama izni vermekle yükümlüdür. Bir iş arama izninin süresi günde iki saatten az olamaz ve işçi, isterse iş arama izni saatlerini bir araya getirerek toplu kullanabilir. Bununla birlikte, iş arama iznini toplu olarak kullanmak isteyen işçi, izni işten ayrıldığı günden önceki güne getirmek ve işverene bildirmek zorundadır. İşveren yeni bir iş aramaya izin vermezse veya eksik verirse, o döneme ait ücret işçiye ödenir. İşveren, iş arama izni sırasında işçiyi çalıştırıyorsa, izinli olmadan alacağı ücretin yanı sıra, yüzde yüz artışla fazla çalışılan süreye ilişkin ücretini öder.

- İş Kanunu'nun 46. maddesine göre, iş bu Kanun kapsamındaki işyerlerindeki işçilere, aynı Kanunun 63. maddesinde belirtilen haftada en fazla 45 saat çalıştırılması zorunluluğu dikkate alınarak çalışmışlarsa, yedi günlük zaman içerisinde kesintisiz olarak yirmi dört saat dinlenme (hafta tatili) verilecektir. İşveren, karşılıksız olarak bir hafta tatili günü için tam ücret öder.

- İş Kanunu'nun 47. maddesine göre bu Kanun kapsamındaki işyerlerinde çalışan işçiler, ulusal bayramlar ve kanunda genel tatiller olarak kabul edilen günlerde çalışmazsa, o günün ücretleri tam olarak ödenir. Eğer tatil yapmazlarsa, çalıştıkları her gün için de günlük ücretleri ödenir. Yüzde prosedürünün uygulandığı işyerlerinde, işçilerin ulusal bayramları ve genel tatil ücretleri işveren tarafından iş görene ödenir.

- İş Kanunu'nun 74. maddesine göre kadın işçilere, çocuklarını emzirmeleri için günde toplam bir buçuk saat süt izni verilir. Bu sürenin hangi saatler ve kaç kez kullanılacağını belirleyen işçidir. Bu süre günlük çalışma süresinden sayılır.

• İş Kanunu'nun Ek 2. maddesine göre; evlilik veya evlat edinme durumunda üç gün, ebeveynlerinin, eşinin, kardeşinin ve çocuğunun ölümü, eşinin doğum yapması durumunda ise beş gün süresince izin verilir. Çalışanların en az yüzde yetmiş engelli olan çocuklarının tedavileri için hastalık raporuna dayanarak çalışan ebeveynlerden biri tarafından kullanılması şartıyla, bir yıl içinde on güne kadar ücretli izin verilebilir, bu izni isteğe bağlı toptan da alabilir ya da bölümler halinde kullanabilir.

- İş Kanunu'nun 61. maddesine göre, çalışanın hak edip kullanamadığı yıllık izinlere ait ücretler iş sözleşmesi fesih edilirse, o ay ki aylık kazanca eklenerek sigorta primlerine tabi olur.
- İş Kanunu'nun 59. maddesine göre, iş sözleşmesinin herhangi bir sebeple feshedilmesi durumunda, işçinin hak edip kullanamadığı yıllık izinlerine ait ücret kendisine ya da hak sahiplerine ödenmelidir. Bu ücreti talep etmenin zaman aşımı, iş sözleşmesinin fesih tarihinde başlar.

b) Ücretsiz İzin: Ücretsiz izin, iş sözleşmesinin askıya alındığı bir durumdur, bir başka deyişle, işveren ücreti ödememektedir. İşveren tarafından ücretsiz izin verilecekse, işveren ücretsiz izin teklifini İş Kanunu'nun 22. maddesi uyarınca yazılı olarak bildirmeli ve işçi teklifi altı iş günü içinde yazılı olarak kabul etmelidir. Buradan anlaşıldığı gibi, işveren, işçiye kabul etmediği sürece, tek taraflı olarak ücretsiz izin veremez. İşçi, ücretsiz izin almayı reddederse ve işveren ısrar ederse, bu durum işçi için haklı bir fesih olarak kabul edilir ve işçi istediği takdirde iş sözleşmesini feshedebilir, yani işten ayrılabilir. İşini bu şekilde bırakan bir çalışan, en az bir yıl çalıştığı takdirde işverenden kıdem tazminatı talebinde bulunabilir. Ücretsiz izin alan iş görenler bu süre zarfında işsizlik ödeneği veya kısa süreli çalışma ödeneği alamazlar.

İş Kanunu'nda Düzenlenmiş İşçinin Ücretsiz İzin Hakları:

• İş Kanunu'nun 74. maddesine göre; Kadın işçilerin doğumdan önceki on altı hafta; sekizi doğumdan önce sekizi doğumdan sonra olmak üzere çalıştırılmaması gerekir. Gebeliğin ikiz durumunda doğumdan önce olan sekiz haftalık süreye iki hafta daha eklenir. Bununla birlikte, eğer sağlık durumu uygunsa, doktor onayı ile, kadın işçi doğuma üç hafta kalana kadar işyerinde çalışabilir. Bu durumda kadın işçinin çalıştığı süreler doğum sonrasındaki sürelere eklenir. Kadın işçinin erken doğum durumunda,

doğumdan önce kullanılamayan süreler doğum sonrası sürelere eklenerek kullanılabilir. Annenin doğumda veya doğumdan sonra ölmesi durumunda, doğumdan sonra kullanılamayan süreler babaya kullandırılabilir. Evlat edinilen çocuk üç yaşını doldurmamışsa sekiz haftalık analık izni evlat edinen eşlerden birine ya da evlat edinene, çocuğu ailenin fiili olarak almasından sonra verilebilir.

- İş Kanunu'nun 56. maddesine göre, iş gören yıllık izinlerini işyerinin olduğu yer dışında bir yerde geçirecekse istekte bulunur ve bu durumu belgelendirirlerse işveren izne gidiş dönüş süreleri olarak toplam dört gün boyunca ücretsiz izin vermek zorundadır. İşveren, işyerinde çalışan işçilerin yıllık ücretli izinlerini gösteren izin kayıt belgelerini tutmakla yükümlüdür.

c) Ücretli Hastalık İzni: İşveren altında çalışan işçilerin hastalık durumunda sağlık kurumundaki bir doktordan sağlık raporu ile ücretli hastalık izni alma hakkı bulunmaktadır. Meslek dışı hastalık bir sağlık raporu ile belgelenirse, işveren ilk iki günü öder.

5510 sayılı Sosyal Güvenlik ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 18. Maddesine göre, Kurum tarafından yetkilendirilmiş hekimlerden veya sağlık kurullarından bir dinlenme raporu alınması şartı ile geçici iş göremezlik ödeneği verilir;

- İş kazası ya da meslek hastalığı nedeniyle iş göremez durumuna gelen çalışana raporlu olduğu her gün,

- Belirli bir işverene bağlı hizmet sözleşmesiyle çalışan bir işçi, hastalık nedeniyle iş göremezliğe uğrarsa, bu tarihten önceki bir yıl içerisinde en az doksan gün kısa vadeli sigorta primleri bildirilmişse hastalıktan dolayı, geçici iş göremezlik başlangıcından sonraki üçüncü günden başlayarak her gün için,

- Sigorta kapsamındaki sigortalı kadının doğumdan önceki bir yıl içerisinde en az doksan gün kısa vadeli sigorta primleri bildirilmişse doğumdan önce ve sonra sekizer hafta olan sürede çoğul gebelikte doğum öncesi sekiz hafta olan süreye iki hafta süre eklenen çalışılmayan her gün için,

- İlgili kapsamdaki sigortalı kadının doğumunun erken gerçekleşmesi halinde kullanılamayan süreler ile hekimin onay vermesi durumunda doğum gerçekleşmesinden önceki üç haftaya kadar çalışılan süreler için geçici iş göremezlik ödeneği verilir.

İşçiler için geçici iş göremezlik ödeneğinin gerekli olduğu durumlarda, geçici iş göremezlik süresine denk gelen ulusal bayramlar, genel tatiller ve hafta tatilleri, ödemenin yapıldığı kurum ya da sandıklarca geçici iş göremezlik ölçüsüne göre ödenir. Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından hastalık nedeniyle çalışmayan günlerde ödenen geçici iş göremezlik ödeneği, aylık ücret alan işçilerinin ücretlerinden düşülmektedir (İş Kanunu, madde 48).

2.4.3. Kar Payları ve Primler

Asıl ücrete eklenen ve işçiye yan ödeme biçiminde sağlanmış bulunan para ve parayla ölçülebilen yararlar toplamına hesaplamada “giydirilmiş ücret” ve öğretide “geniş anlamda ücret” denilmektedir. Bunlar (tazminathukuku.com):

- a) **Kardan pay verilmesi:** Ücrete ek olarak, işveren işçinin verimliliğini artırmak için kazanılan kardan bir pay verebilir. Genel olarak kar, işletmenin üretim, yönetim ve satış bölümlerinde önemli görevleri olan personele dağıtılır. Kara katmak, işçiyi ekonomik açıdan ödüllendirmek anlamına gelmektedir.
- b) **Primler:** Prim adı altında yapılan ödemeler, işçilerin verimliliğini artırmalarını, daha nitelikli ve daha fazla iş üretmelerini sağlayarak, bu arada başarılı işleri ödüllendirmeyi amaçlamaktadır. İkramiye ve primler arasındaki fark, birinin işçinin yıllık gelir seviyesini arttırmayı ve diğerinin işin miktarını ve kalitesini arttırmayı amaçlamasıdır. Primler, çalışanlara önceden anlaşma (toplu veya bireysel sözleşmeler) ile verilebilir veya işveren tarafından, işçiyi “teşvik etmek” ve ödüllendirmek amacıyla tek taraflı verilebilir. Başka bir deyişle, prim; işveren ve çalışanı iş hacmini artırmaya teşvik etme zorunluluğu nedeniyle artan üretim, satış vb. nedenlerle işçinin maaşları dışında çalışanlara ödediği ilave para olarak tanımlanabilir. Genellikle sıcak satış pazarlama şirketlerinde uygulanan bir sistemdir ve her ay düzenli çalışmanın yanı sıra kazanılan maaş dışında belirli bir kotada satılan her bir parça için ayrı bir kar elde etmenin temelini oluşturur.
- c) **İkramiye:** İkramiye verilen işyerlerinde, ikramiyeler yılda iki kez, genellikle bir aylık ücret tutarında ödenir. Bazı işyerlerinde yeni yıl ve dini bayramlarda yarım aylık ücret tutarınca ikramiye ödenebilir. İş görenin işyerine yaptığı katkılardan dolayı işverenin memnuniyetini ifade etmek için, bir defada veya belli zaman aralıklarında ya da doğum, ölüm, evlilik gibi nedenlerden dolayı yapılan

Ücretlerin eki olarak yapılan demeler de vardır. Bu demeler üretkenliği arttırır ve işverenle çalışanın ilişkisini gclendirir.

- d) Komisyon:** alışanın işverene sağladığı fayda neticesinde, örneğin yaptığı satışlarda, belirli bir tutarın çalışana ödenmesidir. alışana denen bu ücret, çalışanın temel creti olabileceği gibi çalışanın ücretine ek olarak da ödenebilir.

2.4.4. Mevcut alışanlar İçin Sağlanan Parasal Olmayan Faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç, ücretsiz veya indirimli olarak verilen mal veya hizmetler gibi)

İşverenler çalışanlarına lojman imkânı sağlayabilir, işe gidiş geliş için ulaşım imkânı sağlayabilir, bazı işyerleriyle anlaşıp alişverişlerde indirim imkânı ya da ücretsiz yiyecek yardımı yapabilirler.

2.5. Çalışma Dönemi Sonrasında Sağlanan Faydalar

Çalışma döneminden sonra sağlanan faydalar TMS 19'un 26. maddesinde belirtildiği gibi;

- Emekli maaşları ve emekli ikramiyeleri,
- İş ilişkisi sonrasındaki hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi diğer faydalar.

Bir işletmenin bir iş ilişkisinden sonra fayda sağladığı düzenlemeler, bir iş ilişkisinden sonra fayda sağlayan planlardır. İşletme, katkılarının tahsili ve faydaların ödenmesi için ayrı bir fonun benzeri yapının bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, bu Standardı tüm düzenlemelere uygular.

5510 Sayılı Sosyal Güvenlik Kanununa göre gerekli hizmeti ve yaş şartlarını sağlayan sigortalılar emekliliğe hak kazanıyor. Emekli olduktan sonra her ay düzenli maaş ve yılda iki kez bayram ikramiyesi almakta ve sağlık hizmetlerinden yararlanmaya devam edebilmektedirler. Memurlar emekli ikramiyesi alırken, işçi statüsünde olanlar kıdem tazminatı almaktadır.

Çalışma dönemi sonrasındaki faydalar, işveren ile işçi arasındaki iş sözleşmesinin feshi ile ödenmeye başlanan faydalardır. Bu nedenle uzun vadeli veya gelecekteki faydaları içerir. Bir kereye mahsus demeler şeklinde olabilir, ancak ömür boyu ya da belirli bir süre için emekli maaşı ödemesi, sigorta primlerinin ödenmesine

devam edilmesi, bir ömür boyu ya da belirli bir süre için sağlık ve bakım giderlerinin ödenmesi gibi uzun vadeli ödemeler şeklinde de olabilir. Bunların temel özelliği, çalışma süresinin bitiminden sonra ödenmeleri ve bir kereye mahsus ya da dönemlere dağıtılabilmeleridir. Personelin belirli bir süre için istihdamı ve katkısı karşılığında ödenir ve işveren ile çalışan arasındaki iş sözleşmesine dayanabilir ve kıdem tazminatı gibi yasal bir zorunluluk da olabilir. İşletme, tüm bu yükümlülükleri kendi finanse edebildiği gibi bu amaçla kurulmuş bir sigorta şirketine veya fonuna devir edebilir. Bu bağlamda, iki farklı emeklilik planı ya da uygulama modeli ile karşılaşılabılır. Bunlar tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planları olarak tanımlanır. Bu durum aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi gösterilebilir: (Örten, Kaval, Karapınar, 2017: 291-292).

Tablo 1: Tanımlanmış Katkı Planları ve Tanımlanmış Fayda Planları

	Tanımlanmış Katkı Planları	Tanımlanmış Fayda Planları
	Sağlanacak fayda yükünün yansıtılması suretiyle emeklilik planı oluşturma	Sağlanacak fayda yükünün tam yansıtılmadan emeklilik planı oluşturma
İşletme dışından finansman	İşletmenin dışında bir emeklilik kurumuna katkı payı ödeyerek muhtemel yükün riskinden kurtulmak. Riskin çalışanda kalması işverenin kurtulması	İşletmenin dışındaki bir emeklilik kurumuna katkı payı ödeyerek muhtemel yükün riskinden kurtulmak; ancak riskin hukuken işverende kalması
İşletme içinden finansman		İşletme içinde ileride doğacak riskleri karşılamak amacıyla kullanılacak fonlar veya mal varlıkları biriktirmek, riskin temel olarak işverende kalması

İşletme, gelecekte işçilere yapacağı ödemeleri devlet tarafından kurulan ya da işverenlerin ortaklaşa oluşturduğu bir kuruluşa yansıtıyorsa ve bu şekilde risklerden korunuyorsa, buna katkı planı denir. Bu gelecekteki yükümlülüklerini finanse etmek için, işletmeler kendi işletmeleri dışındaki bir kuruma ücret ödeyebilir veya yalnızca bu amaç için bir varlık yaratabilir ve bu varlıkları işletmenin varlıklarından hariç tutabilir. Bu varlık yapılacak ödemeyi tamamen finanse edemiyorsa, yükün bir kısmını taşımaya

devam etmesi durumunda işletmenin bir fayda planı vardır. Tanımlanmış katkı planlarındaki yükümlülüğü yerine getirme riski tamamen başka bir tarafa yansıtıldığı için bilançoda bu yüke ilişkin bir kalem bulunmamaktadır. Bu yükü yansıtmak için, işletmenin dışındaki kuruluş tarafından ödenen tutarlar, ödendikleri zamanın borçlanma durumunda borçlanılan zamana ait gelir tablosuna yansıtılır. Tanımlanmış fayda planlarında borç ya hiç yansıtılmamakta ya da kısmen yansıtılmaktadır. Eğer hiç yansıtılmamışsa, olası riskin tutarı hesaplanır ve bu risk iskonto edilir ve net şimdiki değeri bilançoya yansıtılır. Bu yükü işletmenin içinde veya dışında taşımak için fonların oluşturulması durumunda, fonun net bugünkü değeri borcun net bugünkü değerinden düşülür ve borcun net bugünkü değeri bilançoya dahil edilir. Bu zorunluluklar iş sözleşmesinin bitmesi ve ön koşulların yerine gelmesiyle meydana gelen yükümlülüklerdir; ancak bu durumun bilanço tarihinden 12 ay sonra başlaması beklenmemektedir (Örten, Kaval, Karapınar, 2017: 292-293).

TMS 19'un 28. maddesinde iş ilişkisinden sonra çalışanın sağladığı fayda miktarı, iş ilişkisinden sonra işverene fayda sağlayan plana ya da bir sigorta şirketine yapılan katkı miktarı ve bunlardan elde edilen yatırım getirilerine uygun belirlenir. Sonuç olarak, faydaların beklenenden daha düşük olduğu aktüaryal risk ve beklenen faydaları karşılamak için varlıkların yetersiz olması durumu olan yatırım riski çalışanlara aittir.

TMS 19'un 30. maddesine göre: Tanımlanan fayda planlarında:

(a) İşletmenin yükümlülüğü mevcut ve önceki çalışanlarına vaat edilen faydaları sağlamak ve

(b) Aktüaryal risk (faydalar beklenenden daha maliyetlidir) ve yatırım riski işletme içerisinde yer alır. Aktüaryal veya yatırımlardaki gelişmeler beklenenden daha kötü ise, işletmenin sorumluluğu artabilir.

2.6. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar:

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; TMS 19'un 5. maddesinde belirtildiği gibi;

- Kıdeme göre izin veya özel izin gibi uzun süreli ücretli izin,
- Jübile veya kıdemle orantılı faydalar ve işten çıkarma tazminatı

- Uzun vadeli iş göremezlik ödemeleri

2.6.1. Kıdeme Bağlı İzinler

4857 sayılı İş Kanununun 53. maddesine göre, işyerinde işe başlama tarihinden itibaren en az bir yıl çalışan işçilere, kıdemlerine göre yıllık izin verilmelidir. Çalışanlara verilecek yıllık ücretli izin süresi, hizmet süresi (İş Kanunu 53.md):

- Hizmet süresi 1 yıl ile 5 yıl(dahil) arasında olanlara 14 gün,
- Hizmet süresi 5 yıldan fazla ve 15 yıldan az olanlara 20 gün,
- 15 yıl (dahil) ve daha fazlası için 26 günden az olmamalıdır.

2.6.2. Jübile ve İhbar Tazminatları

Jübile, belirli bir hizmet yılını doldurup işten ayrılanlara teşekkür amaçlı ödenen ikramiyedir.

İhbar tazminatı, işveren tarafından işten çıkarılma durumunda, işçiye herhangi bir bildirimde bulunmaksızın veya ihbar süresi sona ermemişse işverenin işçiye ödemek zorunda olduğu tazminat türüdür.

Bildirim süresine uymayan çalışan veya işveren ihbar tazminatını alabilir. İşveren, çalışanı bildirimde bulunmaksızın işten çıkardığında ihbar tazminatı ödemek zorunda olduğu gibi; işçi de, İş Kanununda belirtilen sürelerde bildirimde bulunmaksızın işinden ayrılırsa işverene ihbar tazminatını ödemek zorundadır. İhbar tazminatının amacı, işçinin işten ayrılma isteğini ve işverenin işten çıkarma düşüncesini karşılıklı karar vermelerini sağlamaktır.

4857 sayılı İş Kanunu'nun 17. maddesinde, fesih başlığı; Belirsiz süreli iş sözleşmelerinin sona ermesinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir. İş sözleşmeleri;

1- Çalışmaları altı aydan az süren işçi için, diğer tarafa tebligat yapıldıktan iki hafta sonra,

2- Çalışmaları altı ay ile bir buçuk yıl arasında değişen, diğer tarafa tebligat yapıldıktan dört hafta sonra,

3- Çalışmaları bir buçuk ila üç yıl arasında süren, diğer tarafa bildirim yapıldıktan altı hafta sonra,

4- Çalışmaları üç yıldan fazla süren bir işçi için bildirimden sekiz hafta sonra feshedilmiş sayılır. Bu süreler minimum sürelerdir ve sözleşmeyle arttırılabilir. Bildirim şartına uymayan taraf bildirim süresi için tazminat öder.

2.6.3. Uzun Süreli İş Göremezlik Nedeniyle Sağlanan Faydalar

Sürekli iş göremezlik geliri, iş kazası ya da meslek hastalıkları neticesinde işçinin kazanma gücünün %10 oranında kaybeden sigortalı işçiye ödenen bir ücrettir. Bu gelir, meslekteki kazanma gücünün kaybedilmesi oranına göre tespit edilir. Tam iş göremezlik durumunda 5510 Sayılı Kanun'un 17. maddesinde belirtilen tespit edilen aylık kazancın yüzde 70'i kadar gelir bağlanır. Kısmi iş göremezlik durumunda, sigortalıya verilecek gelir aynı şekilde hesaplanır iş göremezlik oranında ödeme yapılır. Sigortalı başka bir kimseye sürekli bakıma muhtaçsa, gelir bağlama oranı% 100'dür.

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 16. Maddesine göre iş kazası veya meslek hastalığı sigortasından sağlanan haklar şunlardır:

- a) Sigortalıya, geçici iş göremezlik süresince günlük geçici iş göremezlik ödeneği verilmesi.
- b) Sigortalıya sürekli iş göremezlik geliri bağlanması.
- c) İş kazası veya meslek hastalığı sonucu ölen sigortalının hak sahiplerine, gelir bağlanması.
- d) Gelir bağlanmış olan kız çocuklarına evlenme ödeneği verilmesi.
- e) İş kazası ve meslek hastalığı sonucu ölen sigortalı için cenaze ödeneği verilmesi.
- f) Hastalık ve analık sigortasından sigortalıya hastalık veya analık hallerine bağlı olarak ortaya çıkan iş göremezlik süresince, günlük geçici iş göremezlik ödeneği verilir.

2.7. İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar

Bunlar genellikle, çalışanlara iş sözleşmelerinin sona ermesi sebebiyle işverence teşvik amacıyla yapılan ödemelerdir ve bu sebeple diğer çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalardan ayrılır. Bunlar:

- İşin tamamının ya da bir kısmının sona ermesinden dolayı çalışanların veya bunlardan birinin normal emeklilik döneminden önce emekliliği veya
- Erken emekli olmayı teşvik sebebiyle yapılan ilave ödemelerdir (Örten, Kaval, Karapınar, 2017: 294).

Bu tür ödemelere örnek olarak, işten ayrıldıktan sonra yeni bir iş bulana kadar ödemeler yapmak, kıdem tazminatı ödemesi yapılma zorunluluğu yokken kıdem tazminatı ödenmesi, kıdem tazminatının fazla ödenmesi verilebilir. Bu tür ödemelerin çalışanın hizmetiyle ilgisi yoktur. Bu nedenle, ürettikleri mal ve hizmetlerin maliyeti ile ilgisi bulunmamaktadır (Örten, Kaval, Karapınar, 2017: 294).

İş ilişkisinin sona ermesinden sonra sağlanan faydaların başında işsizlik maaşı, kıdem tazminatı ödemeleri vardır.

2.7.1. İşsizlik Maaşı

İşsizlik Sigortası, bir işyerinde çalışmaya devam ederken kusurlu olmadan ve isteği dışında işini kaybedenlere kısmen de olma gelir kaybını karşılamak için devlet tarafından oluşturulan zorunlu sigortadır.

Sosyal Güvenlik Kurumu, işsizlik sigortası primlerinin toplanmasından, İŞKUR Genel Müdürlüğü, diğer tüm hizmetler ve işlemler için yetkili ve sorumludur. Bu amaçla İŞKUR bünyesinde; işverenlerin ve İşsizlik Sigortası Fonu'na devredilen devlet katkılarının, Fon Yönetim Kurulu çerçevesinde değerlendirilmelerine ilişkin işlemleri yapmak, primlerin bireysel kayıtlarını tutmak, Sosyal Sigorta Kurumu'na hastalık ve doğum sigortası primlerinin ödenmesini sağlamak ve işsizlere mesleki eğitim önlemleriyle alakalı işlemleri takip etmek, işsizlik ödeneği ödenmesine ilişkin her türlü işlemi yapmak Kanunla verilen ödevleri yapmak için İşsizlik Sigortası Daire Başkanlığı kurulmuştur (www.iskur.gov.tr).

İşsizlik Sigortası Kanununda, hizmet sözleşmesinin sona ermeden önceki son 120 gün içerisinde sürekli prim ödeyerek çalışanlardan son üç yıl içerisinde,

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

İşsizlik parası her ayın sonunda işsizin kendisine ödenir. İlk işsizlik yardımı ödemesi, başvuru tarihini takip eden ayın sonunda yapılır. İşsizlik ödeneği damga vergisi dışında herhangi bir vergiye ve kesintiye tabi değildir.

İşsizlik Sigortası Kanunu'nun 48.maddesine göre, İŞKUR tarafından işsizlik ödeneğini hak eden sigortalı işsizlere aşağıdaki hizmetler verilmektedir:

- a) İşsizlik ödeneği ödenmesi,
- b) Ödenek alındığı müddetçe GSS primlerinin SGK' ya yatırılması,
- c) Yeni bir iş bulmak için yardımda bulunulması,
- d) Ödenek alındığı müddetçe mesleki gelişim, yetiştirme eğitimi verilmesi, danışmanlık yapılması.

2.7.2. Kıdem Tazminatı

Bu tazminat, işverenin, çalışanı çeşitli nedenlerle işinden çıkardığı zaman, 4857 sayılı İş Kanununa göre ödemek zorunda olduğu bir tazminat şeklidir. Günümüzde işten çıkarma tazminatları kıdem tazminatı olarak bilinir. İşini gönüllü olarak bırakanlar için kıdem tazminatı ödenmez. Kıdem tazminatı sayesinde işçi gelirleri ve iş güvenliği sağlanmış, gereksiz işten çıkarmalar ve olumsuz etkiler önlenmiştir. Ayrıca, işçilerin tüm bu süre boyunca çalıştıkları ve çalıştıkları yerlerden bir yıpranma payı gibi bir ödül alma hakkı olarak düşünülebilir. Kıdem tazminatının mahiyeti hakkında çeşitli görüşler vardır. Bu görüşlerin en önemlileri: (Parlakkaya, 2010: 271).

- Kıdem tazminatının ücret olduğunu düşünenler, ücretin düşük olduğunu, çünkü çalışanın işi karşılığında kıdem tazminatı alma hakkına sahip olduğunu, ancak iş sözleşmesinin sonlandırılmasından sonra ödenmesi nedeniyle gecikmiş bir ödeme olduğunu düşünmektedirler.

- Kıdem tazminatının tazminat olduğunu düşünenler, çalışanın zarar ve / veya yıpranmasına dayanarak tazminat olduğunu iddia eder.

- Kıdem tazminatı ödemesinin bir işsizlik sigortası olduğunu düşünenler, iş güvenliği sağladıklarını ve işsizlik sigortası yaptığını iddia ediyorlar çünkü işten çıkarma durumunda tazminat ödemek zorunda kaldıkları düşüncesine sahiptirler.

- Kıdem tazminatının ikramiye olduğu görüşüyse, çalışanın işyerine bağlılığının bir neticesi olduğu fikrinden kaynaklanmaktadır.

Kıdem tazminatını, İş Kanununa göre en az bir yıl aynı işyerinde çalışan işçi haklı nedenlerle işinden ayrılır ya da işveren tarafından haksız sebeplerle işten çıkarılırsa alabilir.

Kıdem tazminatını hak kazanan işçinin askere gitmesi durumunda, işverenine askerlik başvurusundan sonra yazılı olarak başvurması durumunda işçi kıdem tazminatı alma yolunu açabilir. Kıdem tazminatını hak kazanan kadın işçiler, evlendikleri bir yıl içerisinde işverenine yazılı dilekçeyle başvurarak iş sözleşmelerini feshedebilir ve hak ettikleri kıdem tazminatlarını almak için başvuruda bulunabilirler.

Kanunda belirtilen emeklilik koşullarını yerine getiren çalışanlar işverenlerine başvurarak kıdem tazminatından yararlanabilir. İşçi iş sözleşmesi devam ederken ölürse, istifa olarak kabul edilir. İşçinin mirasçıları işverene başvurabilir ve işçinin kıdem tazminatını almak için gerekli prosedürlere başlayabilir.

2.7.2.1. Kıdem Tazminatına Hak Kazanma ve Ödenme İşlemleri

İş Kanununa göre, bir işveren altında çalışan işçilerin kıdem tazminatı almaya hak kazanmaları için aşağıdaki üç şartın yerine getirilmesi gerekmektedir: Bunlar (Çolak-Çolak, 2007: 35-36):

- İş Kanunu'na tabi olmak, işçi olmak ve sürekli çalışmak.
- İşyerinde iş akdine göre en az bir yıl aynı işveren altında çalışmış olmak,
- İş sözleşmesinin kanunda belirtilen şartlardan birine bağlı olarak feshi.

Bu şartların ayrıntısı aşağıdaki gibidir: (Akdoğan, 2006).

a) 4857 Sayılı İş Kanunu'na Tabi İşçi Olarak Hizmet Sözleşmesi (İş Sözleşmesi) Olarak Çalışmak: Kıdem tazminatı hakkına sahip olmak için, öncelikle,

sürelili ya da belirsiz süreli olarak 4857 sayılı İş Kanununa tabi bir işçi olarak çalışmak gerekmektedir.

İş ilişkisinin bir süreye bağlı olarak yapılmadığı durumlarda sözleşme belirsiz süreli olur, belli süreli işlerde ya da belirli bir işin bitmesi ya da belli bir olgunun ortaya çıkması gibi objektif şartlara bağlı olarak işçi ve işveren arasındaki yazılı biçimde yapılan iş sözleşmesi belirli süreli iş sözleşmesidir.

b) İşçi iş sözleşmesinin sonunda işyerinde en az bir yıl çalışmış olmalıdır:

İşçi, kıdem tazminatı talebinde bulunmak için en az bir yıl aynı işyerinde çalışmış olmalıdır. Genel olarak, işverenler kıdem tazminatlarını ödemekten kurtulmak için çalışanlarının iş sözleşmelerini bir yıl bitmeden önce feshederler. Bu durumda, iş sözleşmesi sona eren çalışan, işverenin işten çıkarma hakkının kötüye kullanılması nedeniyle kıdem tazminatı ve tazminat talebinde bulunabilir. Bazı işverenler kıdem tazminatı ödemesi yapmamak için on bir ay çalıştırıp, bir ay ücretsiz izin vermekte ya da işten giriş çıkış yapmaktadır. Mahkeme bu işverenleri kötü niyetli bulmakta ve çoğunlukla iş görenlere kaybettikleri haklarını iade etmektedir.

c) Belirli Nedenlerle İş sözleşmesinin Sonlandırılması: İş Kanunu'nun 14. maddesinde, iş sözleşmesinin nasıl sonlandırıldığında kıdem tazminatı almaya hak kazanacağı durumlar belirtilir. Çalışana kıdem tazminatı hakkı tanıyacak iş sözleşmesinin feshinin nedenleri şunlardır:

(i) Sağlık Sebepleri: İşveren, ardışık üç iş gününden veya bir ayda beş iş gününden fazla veya bir işçinin hastalığının tedavisinin mümkün olmadığı durumlarda veya işyerinde işçinin çalışmasının tehlikeli olduğu ilgili sağlık kurumu tarafından rapor verilirse fesih halinde kıdem tazminatı hakkına sahiptir. İşçi yaptığı işle alakalı bir sebepten sağlığı ve yaşamı için tehlike varsa, iş sözleşmesini feshederse kıdem tazminatı alma hakkına sahiptir.

(ii) Zorunlu Sebepler: İşçinin bir haftadan fazla çalışmasını engelleyen yangın, deprem, sel gibi zorlayıcı bir sebep ortaya çıkar ve iş sözleşmesinin bu sebepten feshedilmesi durumunda çalışanın kıdem tazminatı alma hakkı vardır.

(iii) İş Kanununun 17. maddesinde belirtildiği gibi, işverenlerin süresiz iş sözleşmelerinin sona ermesinden önce çalışanı bilgilendirmeleri gerekmektedir. Çalışan işi bu şekilde sonlandırılırsa, çalışan kıdem tazminatı hakkına sahiptir.

(iv) İşveren işçilere yanlış bilgi verir, çalışanın onuruna ve şerefine konuşur, çalışanlara cinsel tacizi veya işyerinde ahlaksızlık yapan bir çalışanın varlığının önlenmesini ihlal ederse, işçinin işveren nedeniyle işten ayrılması durumunda kıdem tazminatı işçiye ödenmelidir.

(v) Parça başına ücret sistemlerinin uygulandığı durumlarda, yani ücret, işin sonucuna göre hesaplanırsa, işveren işçiye yapabileceği ve yapabileceği sayı ve miktardan daha az verirse ve ücret kaybını karşılamıyorsa, işçi iş sözleşmesini bitmeden önce veya bildirim süresini beklemeden iş sözleşmesini feshetme hakkına sahiptir. Bu fesihte çalışanın kıdem tazminatı talep etme hakkı vardır.

d) Muvazzaf askerlik ve kadın işçilerin evliliği durumunda sözleşmenin feshi: İş Kanunu'na göre, kısa ya da uzun süreli muvazzaf askerlik nedeniyle işlerini bırakan işçiler kıdem tazminatı alma hakkına sahiptir. Öte yandan, kıdem tazminatı almaya hak kazanması gereken süre olan bir yıl kıdeme sahip kadın işçiler, iş sözleşmeleri sırasında evlenirlerse kıdem tazminatı talep edebilir ve iş sözleşmesini evlilik tarihinden itibaren bir yıl içinde feshedebilirler.

e) Emekli olma durumu; toplu ödemenin ödenmesi nedeniyle feshedilmesi veya işçinin ölümü: İş Kanunu'na göre, çalışanın yaşlılık, emeklilik veya malul maaşı alabilmesi için iş sözleşmesini feshetmesi durumunda, kıdem tazminatı hakkı vardır. İş Kanunu'na göre, yasal mirasçılar kıdem tazminatına hak kazanmanın şartı olan ve işyerinde en az bir yıl boyunca çalışmış olan çalışanın ölüm şekli nasıl olursa olsun kıdem tazminatına talepte bulunup alabilirler.

Kıdem tazminatını hesaplamak için gereken aktüaryal varsayımlar aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Özerhan-Yanık, 2012: 486-487):

- İşçinin işten ayrılacağı zaman (hizmet süresi),
- İş sırasında veya sonrasında ölümler,
- Erken emeklilik durumu,
- Malulen emekli aylığı durumu,
- Erkekler için askerlik durumu, bayanlar için evlilik durumu
- İş ilişkisi sona erdiğinde, çalışanın maaşı ya da ücretinin ne olacağı

- İskonto oranları ve
- Kıdem tazminatı almadan ayrılacak personel sayısının ne olacağı.

Çalışanlara sağlanan faydalar standardına göre, bilançoda kıdem tazminatı için belirli bir karşılık ayırmak yeterli değildir, ancak kıdem tazminatı karşılığını oluşturan unsurlar ayrı ayrı raporlanmalıdır. Bu işlemi gerçekleştirmek için;

- Önceki dönemlere ilişkin hizmetin maliyeti,
- Aktüaryal kazançlar ve kayıplar,
- Faiz maliyeti,
- Cari döneme ilişkin hizmet maliyeti,

• Yabancı ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin finansal tabloları konsolide finansal tablolara dahil edildiğinde, döviz kurundaki değişikliklerden kaynaklanan kur farkları; konularının ne olduğunun açıklanabilmesi gerekir (Örten, Kaval-Karapınar, 2012: 310).

Çalışan, çalışma süresi 1 yıldan fazla ise kıdem tazminatı hakkına sahiptir. Aylık brüt ücreti ve ücret niteliğinde aldığı hakların toplamınca tazminat alır. Ödenmemiş fazla mesai ücreti varsa veya yıllık izin kullanmadıysa hesaplanır bunları da alır.

Kıdem tazminatı her durumda ödenmez. Başka bir deyişle, başka bir işe girmek için, şehir değişikliği vb. kendi isteğiyle iş sözleşmesini sona erdiren iş gören kıdem tazminatı için hak kazanmamıştır. İşveren tarafından işten çıkarılan işçi kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı hakkına sahip olabilir.

Kıdem tazminatı ödenmemesi durumunda, çalışanı kıdem tazminatı için 10 yıl, diğer alacaklar için 5 yıl dava etme hakkı işçiye verilir. İş sözleşmesi sendika şartlarından dolayı feshedilen işçi, mahkemenin lehine karar verilmesi durumunda bir ay içinde çalışmaya devam eder.

2.7.2.2. Kıdem Tazminatı Hesabında Dikkate Alınan Ödemeler

Ulaşım yardımı, gıda yardımı, gıda ve yakıt yardımı, konut yardımı, eğitim yardımı, çocuk yardımı, aile yardımı, araç yardımı, sağlık yardımı, sosyal yardım, daimi katkı şeklinde ödenen katkı payları ücrete dahildir. Giydirilmiş ücrete, aylık yemek kartı veya yemek ödeneği dahildir. Kıyafet indirimi ayrıca çıplak ücret hesaplamasına dahil

edilir. Ancak, verilen giysiler iş yerinde kullanılacaksa, tazminat hesaplanmasında yardımlar dikkate alınmaz.

Yıllık izin ücreti, haftalık tatil ücreti, doğum yardımı, ölüm yardımı, fazla mesai ücreti, harcırah, teşvik ikramiyeleri, izin harçlığı, bir kereye mahsus ikramiye, iş arama yardımı kıdem tazminatı hesabında dikkate alınamayan ödemelerdir.

Kıdem tazminatı hesaplamasına dahil edilen ve kıdem tazminatı hesaplamasına dahil olmayan ödemeler aşağıda detaylı olarak gösterilmiştir (Pamukçu, 2011: 4):

Tablo 2. Kıdem Tazminatına Dahil Edilen ve Edilmeyen Ödemeler

Kıdem Tazminatına Dahil Edilen Ödemeler:	Kıdem Tazminatına Dahil Edilmeyen Ödemeler:
Aile yardımı	Askerlik yardımı
Ayakkabı bedeli	Bayram harçlığı
Çıplak Ücret	Bir defalık verilen ikramiyeler
Çocuk zammı	Devamlılık göstermeyen primler
Devamlı ödenen primler	Doğal afet yardımı
Eğitim yardımı	Doğum yardımı
Erzak yardımı	Evlenme yardımı
Gıda yardımı	Fazla çalışma ücreti
Giyecek yardımı	Genel tatil ücreti
Havlu ve sabun yardımı (işyerinde kullanılacak ise tazminat hesabında dikkate alınmaz),	Hafta tatil ücreti
Kalifiye-nitelik zammı	Hastalık yardımı
Kasa tazminatı	İş arama yardımı
Konut yardımı	İzin harçlığı
Mali sorumluluk tazminatı	Jestiyon ödemeleri
Sağlık yardımı	Ölüm yardımı
Taşıt yardımı	Seyahat primleri
Temettü	Teşvik ikramiyesi ve primleri
Unvan tazminatı	Yıllık izin ücreti, yolluklar
Yakacak yardımı	
Yemek yardımı	
Yıpranma tazminatı	

Kesinlik ve süreklilik durumu olmayan satışla orantılı primler, giydirilmiş ücretin hesaplanmasında kullanılmaz. Bununla birlikte, sürekli olması şartıyla ikramiye ve primler giydirilmiş ücretine dahildir. Süreklilik, herhangi bir kritere uymadan, sürekli olarak veya düzenli aralıklarla, sabit miktarlarda ödenen ödemelerdir. Yalnızca satış yapılırken alınan primler, hedef tutulduğunda ödenen ödüller, performans belirli bir limiti aştığında alınan ek ödemeler, ismine bakılmaksızın sürekli ödeme olarak kabul edilmeyecektir.

İş Kanunu'nun 18. Maddesine göre: otuz ya da daha fazla işçi çalıştıran işyerlerinde en az altı aylık kıdeme sahip işçinin belirsiz süreli iş sözleşmesini sona erdiren işveren, iş görenin yetkinlik veya davranıştan kaynaklanan, işin veya işyerinin gerekliliklerinden kaynaklanan geçerli bir sebebe dayanmalıdır. Yeraltı işçilerinde kıdem şartı aranmaz.

Özellikle, aşağıdakiler fesih için geçerli bir sebep oluşturmayacaktır:

a) Çalışma saatleri dışında veya çalışma saatleri içerisinde işverenin izniyle sendika faaliyetlerine katılmak.

b) İşyerinde sendika temsilcisi olmak.

c) Mevzuattan veya sözleşmeden doğan haklarını sürdürmek veya yükümlülüklerini yerine getirmek veya bu konuda başlatılan sürece katılmak için işveren aleyhine idari veya adli makamlara başvurmak ve bu süreçlere katılmak,

d) 74. maddede belirtilen doğumla alakalı izin sürelerinde kadın işçilerin çalışmayacağı saatlerde işe gelmemek,

f) Kaza ya da hastalık sebebiyle madde 25 (I) 'de (b) bendinde öngörülen işçinin hastalığının tedavi edilemeyecek türde olması ve işyerinde çalışmasının sakıncalı olduğu Sağlık Kurulunca saptanırsa bekleme süresi boyunca işyerine geçici devamsızlık.

Yine aynı yasanın 20. maddesinde işveren, feshin geçerli bir sebebe dayandığını ispat etme yükümlülüğüne sahiptir. İşçi, feshin nedenlerinin başka olduğunu iddia ederse, iddiasını kanıtlamak zorundadır. Geçersiz fesih sonuçları Kanunun 21. Maddesinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

İşveren, ilgili mahkeme veya özel hakem fesihlerin geçersiz olduğunu ve işveren tarafından geçerli bir sebep belirtilmediğini tespit ettiğinde, işçisini bir ay içinde çalışmaya başlatmaya mecburdur. İşveren, iş görenin başvurusuna rağmen bir ay içinde çalışmaya başlatmazsa, işçisine en az dört en fazla sekiz aylık aldığı ücret kadar tazminat ödemek zorunda kalır. Mahkeme ya da özel hakem fesih geçersizliğine karar verdiğinde, işçi başlamazsa ödenecek tazminat miktarını da belirler. Çalışana, fesih süresi için kararın kesinleşmesine kadar en fazla dört ay doğan maaşı ve diğer haklar ödenecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TMS 19, ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDININ DİĞER DÜZENLEMELERLE KARŞILAŞTIRILMASI

Ülkemizin muhasebe sisteminde muhasebe kayıtları, bilançolar, finansal tablolar aşağıda belirtildiği gibi üç şekilde hazırlanmakta ve sunulmakta; finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasındaki belirleyici en temel unsur ise, işletmelerin bağımsız denetime tabi olup olmamalarıdır (www.kgk.gov.tr):

- Vergi mevzuatına göre hazırlanan Bilanço / Gelir Tablosu
- Tek Düzen Hesap Planına (THP) göre hazırlanan Bilanço /Gelir Tablosu
- Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre hazırlanan Bilanço / Gelir Tablosu(Finansal Durum Tablosu / Kâr-Zarar Tablosu)

KGK, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) uygun bir şekilde raporlama yapacaklarını, TMS/TFRS uygulama kapsamının KAYİK' lerle sınırlandırıldığını açıklamıştır. KAYİK dışında kalan işletmeleri ise, Bağımsız Denetim kapsamındakiler için finansal raporlama, Bağımsız Denetim kapsamında olmayanlar için finansal raporlama şeklinde ayırmış ve Bağımsız Denetim kapsamı dışındaki şirketlerin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT) yer alan düzenlemeleri uygulamaya devam edeceklerini belirlemiştir.

KAYİK işletmeler: Faktoring şirketleri, halka açık şirketler, finansal kiralama şirketleri, sigorta, emeklilik ve reasürans şirketleri, finansman şirketleri, bankalar, emeklilik fonları, ihraççılar, varlık yönetim şirketleri ve sermaye piyasası kurumları ile istihdamdaki çalışan sayısı, faaliyet alanı, işlem hacmi ve benzer kriterlere göre önemli derecede kamuoyunu ilgilendirdiği için bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlardır.

Belirlenen aktif toplamı, yıllık satış hasılatı ve çalışan sayısı ölçütleri kapsamına giren işletmeler bağımsız denetime tabi iken, bu ölçütler dışında kalan işletmeler bağımsız denetime tabi değildir.

3.1. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının BOBİ FRS ile Karşılaştırılması

Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama, bağımsız denetime tabi olan Standart (BOBİ FRS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uygulanmayan işletmeler tarafından uygulanacak bir finansal raporlama çerçevesidir.

TMS/TFRS'ler, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar(KAYİK) tarafından zorunlu iken; BOBİ FRS'ler bağımsız denetime tabidir ve TMS/TFRS uygulamak zorunda olmayan işletme ve organizasyonlar tarafından uygulanabilir.

BOBİ FRS, ilk 31.12.2018 tarihinde finansal tabloların hazırlanmasında uygulanmaya başlanmış olup, özel hesap dönemi bulunun işletmeler için ise 01.01.2018 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmaya başlamıştır.

Orta boy işletme:

BOBİ FRS'nin uygulanması bakımından, raporlama dönemlerinde orta boy işletme olarak değerlendirilmesi için, ardışık iki raporlama döneminde aşağıdaki üç durumdan en az ikisinin eşik değerlerini bağlı ortaklıkları ile birlikte aşmalıdır. Şu anda, orta ölçekli işletmelerin koşulları açıklanmamış olsa da, KGK'ya göre(www.gureli.com.tr):

- a) 35 milyon TL ve üstü aktif toplamı olan işyerleri
- b) Yıllık 70 milyon TL ve üstü satış hasılatı olan işyerleri
- c) Ortalama çalışan sayısı 175 ve üstü olan işyerleri

Büyük işletmeler Tebliğ'in 6. maddesinde aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

BOBİ FRS'nin uygulanması bakımından, ardışık raporlama döneminde aşağıdaki üç kriterden en az ikisinin eşik değerlerini aşan işletme bir sonraki raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilmektedir.

- a) 75 milyon TL ve üstü aktif toplamı olan işyerleri
- b) Yıllık 150 milyon TL ve üstü net satış hasılatı olan işyerleri
- c) Ortalama 250 veya daha fazla çalışanı olan işyerleri.

3.1.1. Büyük İşletme ve Orta Ölçekli İşletme Farklılıkları

Genellikle orta ölçekli işletmeler için maliyet esaslı finansal raporlama öngörülmekte ve büyük ölçekli işletmelere ek yükümlülükler getirilmektedir. Bu nedenle BOBİ FRS'de büyük ölçekli tanım yapılmıştır. Örneğin, büyük işletmeler konsolide finansal tabloları hazırlarken ve bazı dipnotlar sunarken, denetime tabi olan ancak bu ölçeklerin altına düşen Orta Ölçekli İşletmeler BOBİ FRS'deki bu ve benzeri uygulamalardan muaf tutulmaktadır. Orta ölçekli işletmeler, isterlerse büyük işletmeler için öngörülen tüm düzenlemeleri uygulayabilir. Orta Ölçekli İşletmenin KAYİK kapsamında bir bağlı ortağı olması durumunda, büyük işletme kuralları geçerli olacaktır (www.pwc.com.tr).

Tebliğ'in 5. maddesine göre, iki yıl geçmediği sürece BOBİ FRS uygulayan işletmeler isteğe bağlı TFRS uygulayamazlar. Öte yandan, talep üzerine TFRS uygulayan işletmelerin, BOBİ FRS'e başvurmak için en az iki yıl boyunca TFRS uygulamış olmaları gerekir.

3.1.2. Bobi FRS'nin Özellikleri

BOBİ FRS'nin özellikleri:

- Kabul edilebilir bir finansal raporlama sisteminin gerektirdiği tüm özelliklere sahiptir.
- Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları ve Avrupa Birliği düzenlemeleri ile uyumludur.
- AB Muhasebe Direktifi'ndeki “önce küçükleri düşün” düşüncesine uygun olarak, genellikle orta ölçekli işletmeler için maliyete dayalı bir finansal raporlama sağlar; büyük işletmelere ek yükümlülükler getirilmiştir.

- Ekte, bireysel ve konsolide finansal tablo örnekleri sunmaktadır.
- Ekte ayrıca Terimler Sözlüğü de bulunmaktadır.
- Konular basit ve anlaşılır bir dille yazılmıştır (www.kgk.gov.tr).

BOBİ FRS'nin hedefleri ise şu şekilde tanımlanmaktadır (KGK, 2017: 1):

- Gerçekçi,
- Finansal bilgi ihtiyaçları doğrultusunda ve

- Karşılaştırılabilir finansal tablolar sunmak.

BOBİ FRS uyarınca hazırlanacak finansal tablolar aşağıdaki gibidir:

- a) Mali Durum Tablosu,
- b) Kar veya Zarar Tablosu
- c) Nakit Akışı Tablosu
- ç) Öz kaynak Değişimi Tablosu
- d) Önemli muhasebe politikaları ile açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar.

TMS 19'a dahil olan Çalışanlara Sağlanan Faydalar BOBİ FRS' de ayrı bir bölüm şeklinde dahil edilmemiştir. BOBİ FRS uyarınca hazırlanan finansal durum tablosunda, kısa vadeli ve uzun vadeli yabancı kaynaklarda sadece kıdem tazminatı karşılığı bulunmaktadır. BOBİ FRS de aktüaryal hesaplama yerine, karşılıkların ve kıdem tazminatının hesaplanmasının yöntemlerle kolaylaştırıldığı görülmektedir (Gençoğlu, 2017: 3).

BOBİ FRS' ye göre, içinde bulunulan zamanda kıdem tazminatı yükümlülüğü o dönemdeki finansal tablolara göre hesaplanır ve yansıtılır. TMS 19'a göre bu tazminat için aktüaryal hesaplama yapılmış ve karşılık tutarı finansal tablolarda raporlanmıştır. VUK'a göre kıdem tazminatı ödendiğinde gider ilgili hesaba kaydedilir.

BOBİ FRS' de, cari dönemdeki kıdem tazminatı yükümlülüğü hesaplanarak, cari döneme ait finansal tablolara yansıtılmasıyla TMS 19' un gerektirdiği uygulamalar kolaylaştırılmıştır. Ayrıca BOBİ FRS ile getirilen uygulama, yıllık kıdem tazminatı karşılığının hesaplanmasının ihtiyari olduğu mevcut uygulamanın eksikliğini giderici özelliktedir. Böylece, işletmelerin sunduğu bilgileri kullanan paydaşların işletmenin kıdem tazminatı ayırmasının gerekli olduğunu görmesi mümkün olacaktır (Kıymetli Şen, Özbirecikli, 2018;482).

Kıdem tazminatına ilişkin geçici hükümlerin 2. maddesi: Bağımsız Denetim ve Uygulamaya Tabi Olmayan Şirketlerin Mali Tablolarının Hazırlanması ve Sunulmasına İlişkin Ek 6. maddesinin ikinci fıkrasında önceki dönemlerin kıdem tazminatı tutarı eşit taksitlerle finansal tablolara yansıtılmakta ise işletme buna aynı şekil devam edebilir.

Bu durumda, tahmini kıdem tazminatı ödemesinin toplamı ve finansal tablolara yansıtılmayan kısmı dipnotlarda açıklanmalıdır.

3.2. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırılması

TMS 19'a göre, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Gider olarak kabul edilen bu faydalar, dönemin gelir tablosunda rapor edilir. Bilindiği gibi ülkemizde hem Gelir Vergisi Kanunu hem de Kurumlar Vergisi Kanunu, işletmelerin veya işverenlerin, çalışanlarına ödedikleri ücretleri ve benzeri faydaları gider şeklinde muhasebeleştirileceğini belirtir. Dolayısıyla, bu açıdan bakıldığında, TMS 19 ile Vergi Mevzuatı arasında kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydalar açısından bir fark yoktur (Demir,2009:210).

İşletmede üretilen ve personele mal olarak verilen değerler, VUK'a göre emsal fiyat üzerinden faturalandırılmalıdır. Böylece, maliyet bedelleriyle giderleştirilmesi sağlanır. Sonuç olarak, çalışanlara sağlanan para, ayın ve faydalar ücret olarak değerlendirilir; ancak, işyerinde ve dışında çalışanlara verilen yiyecek, konaklama, demirbaş, giyim ve ulaştırma hizmetleri bu kapsamda değerlendirilmez. İşverenlerin ayın şeklinde çalışanlarına sağladığı faydalar satın alma değerleriyle, işyerinde üretilenler ise maliyet değeriyle giderleştirilmektedir. TMS 19 ile Vergi Mevzuatı arasındaki önemli farklılıklardan biri, işten çıkarılma ya da haklı fesih sonucunda oluşan kıdem tazminatlarının muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. Vergi uygulamalarında kıdem tazminatı çalışanlara ödendiklerinde gider kaydedilmesi gerekli görülmekteyken TMS 19 çalışanlar için her bir raporlama dönemi sonunda işten çıkarma tazminatı karşılığı ayırmayı ve bunun da reel iskonto oranıyla iskonto edilip mali tabloda gösterilmesini öngörür. Başka bir deyişle TMS 19, kıdem tazminatından doğan yükümlülüklerin gelecek dönemlere ilişkin olmalarını dikkate almakla birlikte, muhasebeleştirilmelerini uygun görür. Muhasebeleştirme esnasında Vergi mevzuatıyla farklılık bulunduğundan hesaplanan kıdem tazminatı yükümlülükleri için ertelenmiş vergi hesaplamak gerekmektedir. (Demir,2009:210).

Kıdem Tazminatı, ödeme durumunda, ticari kazanç belirlenirken indirim konusu olur. (GVK md.40 / 3)

Birikimli yıllık izinlerin TMS 19 uyarınca muhasebeleştirme yükümlülüğü vardır. Kullanılmayan yıllık izin ücretleri, SGK işçi ve işsizlik primi, Gelir Vergisi ve Damga Vergisi kesintisine tabidir.

Hesaplanan kıdem tazminatı karşılığı fiili olarak ödenmediği sürece, vergi mevzuatı açısından herhangi bir gider kaydedilemez ve dönem sonlarında kıdem tazminatı karşılığı ayrılarak nazım hesaplarda Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak takip edilir.

3.3. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Gelir Vergisi Kanunu ile Karşılaştırılması

İşverenler işletmelerinde yapılması gereken işleri yapmaları için ücret karşılığında işçi istihdam etmektedir. Ücret nakit veya ayni olarak verilebilir.

93 sayılı GVK' nın 61. maddesinde ücretler, belli bir işyerinde bir işverene tabi çalışanlara hizmetleri karşılığı verilen para, ayın ve para ile temsil edilen faydalardır. Ücretin tanımından da anlaşılacağı gibi, nakit olarak verilmesi zorunlu değildir; Çalışanlara sağlanan faydalar ayrıca ücret olarak kabul edilir.

Avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, ödenek, nakit tazminat, tahsisat, zam yıpranma tazminatı, çalışma hayatına katılım hakkı gibi maaşların verilmesi, ücretin mahiyetini değiştirmez. Aynı şekilde; İşyerinden veya dışarıdan tedarik edilen mallar ücretin niteliğinde değişiklik yaratmaz.

Çalışanlara sağlanan ayni ve nakit yardımlar, işverenler için farklı boyutlara sahiptir. Çalışanlara aynı şekilde sağlanan faydalar, dışarıdan temin ediliyorsa; satın alındığı bedelden gider yazılır. İşletmede üretilir ve verilirse, Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre belirlenen emsal değeriyle gider yazılabilir.

Çalışanlara ödenen toplam ücret ödemelerinden bordroda gelir vergisi kesintileri yapılmalıdır. (305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2019 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki tutarlar belirlenmiştir.)

Gelir vergisine tabi gelirler;

18.000 TL'ye kadar	% 15
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	% 20
98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası	% 27
98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası	% 35

oranında vergilendirilir.

3.4. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Katma Değer Vergisi Kanunu ile Karşılaştırılması

Katma Değer Vergisi açısından; Satın alınan ve çalışanlara verilen malların faturasındaki KDV tutarı genel ilkelere göre indirim tabi tutulabilir; Ancak, işletmede üretilen ürünlerin personele verilmesi KDV açısından önemlidir. Yani;

KDV Uygulaması Genel Tebliğinde, işletme personeline vergiye tabi malı ücret, primler, ikramiye, hediye gibi adlarla verilmesi ve teslimat olarak kabul edilerek KDV'ye tabi tutulması gerektiği belirtilmektedir.

3.5. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Sosyal Güvenlik Kanunu ile Karşılaştırılması

Çalışanlara sağlanan faydalar standardında yer alan birçok fayda iş görenlerin kayıtlı istihdamı yani sigortalı çalışmalarından dolayı elde ettikleri faydalardır. Prime esas kazanç miktarından kesilen çoğunlukla Sosyal Güvenlik İşçi ve İşveren primlerinden finanse edilen Kanunda geçen belirli sigortalılık süresini dolduran çalışanların, ilgili hastanelere gidebilmeleri, gerektiğinde istirahat raporu kullanabilmeleri, raporlu oldukları dönemde iş göremezlik başlığı altında ödeme almaları, il dışı hastanelere sevk durumunda gündelik, yol parası alabilmeleri, tıbbi

malzeme ödemeleri, doğum ve süt parası almaları ve bunun dışında Kanunda geçen şartları sağlamaları halinde emekli olabilmeleri, sigortalı çalışılan gün sayısına göre kıdem tazminatı alabilmeleri kısacası bu faydalar Sosyal Güvenlik Kurumu ile iç içedir.

Aşağıdaki tabloda prime esas kazançla kısmen dahil edilecek, prime esas kazançla dahil edilecek ve edilmeyecek kazançlar yer almaktadır:(www.sgk.gov.tr)

Tablo 3. Prime Esas Kazanç Miktarları

Prime Esas Kazançla Dâhil Edilecek ve Edilmeyecek Kazançlar		
PRİME TABİ OLAN VE OLMAYAN KAZANÇLAR	PRİME TABİ (+) /TABİ DEĞİL (-)	HANGİ AYDA PRİME TABİ TUTULDUĞU
Ücret	+	Hak Edilen Ay
a) Zaman birimine göre ücret		
aa) Fazla çalışma / mesai ücreti	+	Hak Edilen Ay
ab) Cumartesi günü ücreti	+	Hak Edilen Ay
ac) Hafta tatili ücreti	+	Hak Edilen Ay
ad) Ulusal Bayram-Genel tatil ücreti	+	Hak Edilen Ay
ae) Yıllık izin ücreti	+	Hak Edilen Ay
b) İş birimi esasına göre ücret	+	Hak Edilen Ay
ba) Yüzde usulüyle alınan ücret	+	Hak Edilen Ay
bb) Profesyonel futbolcuya ödenen ücret	+	Hak Edilen Ay
bc) Transfer ücreti	+	Hak Edilen Ay
bd) Transfer verimi ücreti	+	Hak Edilen Ay
c) Götürü ücret	+	Hak Edilen Ay
d) Belirsiz zaman ve miktar üzerinden ödenen ücret	+	Hak Edilen Ay
da) Hazırlama ücreti	+	Hak Edilen Ay
db) Tamamlama ücreti	+	Hak Edilen Ay
dc) Temizleme ücreti	+	Hak Edilen Ay
- Kardan hisse şeklinde ödenen ücret	+	Hak Edilen Ay
- Komisyon ücreti	+	Hak Edilen Ay

e) Zam ve Tazminatlar	+	Hak Edilen Ay
ea) Bakım tazminatı	+	Hak Edilen Ay
eb) Vardiya tazminatı	+	Hak Edilen Ay
ec) Ağır vasıta tazminatı	+	Hak Edilen Ay
ed) İş güçlüğü tazminatı	+	Hak Edilen Ay
ef) Yıpranma tazminatı	+	Hak Edilen Ay
eg) Özel hizmet tazminatı	+	Hak Edilen Ay
eh) Yabancı dil tazminatı	+	Hak Edilen Ay
ei) İmza zorunluluğu tazminatı	+	Hak Edilen Ay
ei) Makam tazminatı	+	Hak Edilen Ay
ej) Uçuş tazminatı	+	Hak Edilen Ay
ek) Arazi zammı	+	Hak Edilen Ay
el) İş riski zammı	+	Hak Edilen Ay
em) Eleman teminindeki güçlük zammı, kıdem zammı	+	Hak Edilen Ay
f) Hakkı huzurlar (toplantı parası)	+	Hak Edilen Ay
h) Sigortalılara istirahatlı iken ödenen ücretler	+	Hak Edilen Ay
ı) Avukatlık vekâlet ücreti	+	Hak Edilen Ay
i) İşverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu geçen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payı tutarları	+	Hak Edilen Ay
a) Prim İkramiye ve Bu Nitelikteki İstihkak		
aa) Tabii afet yardımı	+	Ödendiği Ay
ab) Nakit ödenen kira yardımı	+	Ödendiği Ay
ac) Nakit ödenen giyecek yardımı	+	Ödendiği Ay
ad) Nakit ödenen yakacak yardımı	+	Ödendiği Ay
ae) Askerlik yardımı	+	Ödendiği Ay
af) Sünnet yardımı	+	Ödendiği Ay
ag) Nakit ödenen taşıt yardımı	+	Ödendiği Ay
ah) Nakit ödenen ısıtma yardımı	+	Ödendiği Ay
ai) Nakit ödenen elbise dikiş bedeli	+	Ödendiği Ay
aj) Nakit ödenen ayakkabı bedeli	+	Ödendiği Ay
ak) Yılbaşı parası	+	Ödendiği Ay

al) Kreş parası	+	Ödendiği Ay
am) Bayram harçlığı	+	Ödendiği Ay
an) İzin harçlığı	+	Ödendiği Ay
ao) Bayram ikramiyesi	+	Ödendiği Ay
ap) Yılbaşı ikramiyesi	+	Ödendiği Ay
ar) 6772 Sayılı Kanun gereğince ödenen ikramiye	+	Ödendiği Ay
as) 6772 sayılı Kanun gereğince Bakanlar Kurulu kararına dayanılarak ödenen ikramiye	+	Ödendiği Ay
aş) 2448 sayılı Kanun gereğince ödenen ikramiye	+	Ödendiği Ay
at) Jübile ikramiyesi	+	Ödendiği Ay
au) Kurumca sigorta priminden istisna edilen tutarı aşan	+	Ödendiği Ay
aü) Kurumca sigorta priminden istisna edilen tutarı aşan	+	Ödendiği Ay
av) Kurumca sigorta priminden istisna edilen tutarı aşan yemek parası tutarı	+	Ödendiği Ay
b) İdare veya kaza mercilerince verilen karar gereğince yapılan ödemeler		

İdare veya kaza mercilerince verilen kararlara istinaden yapılan ödemelerden ücret mahiyetinde olanlar ait oldukları ay/aylar itibariyle, diğer ödemeler ise ödemenin yapıldığı ay/aylar itibariyle sigorta primine tabi tutulduğundan, idare veya kaza mercilerince verilen kararlara istinaden yapılan ödemelerden yukarıda ücret adı altında yer alan ödemeler bakımından ait oldukları ay/aylar, diğer ödemeler adı altında yer alan ödemeler bakımından ise ödemenin yapıldığı ay/aylar dikkate alınarak sigorta primi kesintisi yapılacaktır.		
Sigorta primine tabi tutulmayacak kazançlar		
a) Görev yollukları	-	
b) Seyyar görev tazminatı	-	
c) Kurumca sigorta priminden istisna edilen tutarı aşmayan çocuk zammı tutarı (Aylık asgari ücretin %'2 si)	-	
d) Kurumca sigorta priminden istisna edilen tutarı aşmayan	-	

e) Kurumca sigorta priminden istisna edilen tutarı aşmayan yemek parası tutarı (Günlük asgari ücretin %6'sı)	-	
f) İşverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payı tutarları	-	
g) Doğum yardımı	-	
h) Ölüm yardımı	-	
ı) Evlenme yardımı	-	
j) Aynı yardımlar	-	
Ja) Aynı konut tahsisi	-	
Jb) İşyerinde kullanılmak üzere havlu, sabun vb.	-	
k) Kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödemeler ve keşif ücreti	-	
l) İhbar tazminatı	-	
m) Kasa tazminatı	-	

Kısmen Prime Tabi Tutulacak Kazançlar

Yemek Paraları (Yardımları)

Sigortalılara yemek parası adı altında yapılan ödemelerin, işyerinde veya müstemilatında işveren tarafından yemek verilmemesi şartıyla, fiilen çalışılan gün sayısı dikkate alınarak 16 yaşından büyükler için belirlenen günlük asgari ücretin % 6'sının, yemek verilecek gün sayısı ile çarpılması sonucunda bulunacak miktarı, prime esas kazançların tespitinde dikkate alınmayacak, dolayısıyla bu tutardan prim kesilmeyecektir.

Çocuk Zammı (Yardımı)

Sigortalının hizmet akdinin devam etmesi şartıyla ve fiilen çalışmasının olup olmadığı üzerinde durulmaksızın; sigortalı veya isteğe bağlı sigortalı sayılmayan, kendi sigortalılığı nedeniyle gelir veya aylık bağlanmamış olan çocuklarından 18 yaşını, lise ve dengi öğrenim veya 5/6/1986 tarihli ve 3308 sayılı Meslekî Eğitimi Kanununda belirtilen aday çırak, çırak ya da işletmelerde meslekî eğitim görmesi halinde 20 yaşını, yüksek öğrenim görmesi halinde 25 yaşını doldurmamış ve evli olmayan çocukları ile yaşına bakılmaksızın Kanuna göre malûl olduğu tespit edilen evli olmayan çocuklarından en fazla iki çocuk (iki çocuk dâhil) için çocuk zammı adı altında yapılan ödemelerin, çocuk başına 16 yaşından büyükler için belirlenen aylık asgari ücretin %, 657 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (C) bendi kapsamında çalışan sigortalıların aynı şartları haiz her bir çocuğu için % 4'ü oranındaki tutarı, aylık prime esas kazançların hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Aile Zammı (Yardımları)

Sigortalılara aile zammı adı altında yapılacak ödemelerin, sigortalının hizmet akdinin devam etmesi şartıyla fiilen çalışmasının olup olmadığı üzerinde durulmaksızın, sigortalının eşinin Kanuna tabi zorunlu sigortalı olmayı gerektirecek şekilde çalışmaması ve Kurumdan gelir veyahut aylık almaması durumunda, 16 yaşından büyükler için belirlenen aylık asgari ücretin %10'u, 657 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (C) bendi kapsamında çalışan sigortalıların aynı şartları haiz eşi için % 20'si oranındaki tutar aylık prime esas kazançların hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre gelir tablosu ya satış maliyeti esasına ya da toplam maliyet esasına göre düzenlenebilmektedir. Satış maliyeti esasına göre düzenlendi ise çalışanlara sağlanan faydalar üretim, pazarlama, satış, dağıtım, genel yönetim fonksiyonlara dağıtılmakta ve dolayısıyla bir işletmenin toplam personel maliyeti görülebilir olmaktan çıkmaktadır. Personel maliyetleri önemli bir bilgi olarak gösterilmekte ve bu sebepten finansal tablo kullanıcılarına sunulması beklenilmekte olup, eğer gelir tablosunda bu bilgiler bulunmuyorsa, dipnotlarda açıklanması gerekmektedir. Toplam maliyet esasına göre düzenlenen gelir tablolarında bu giderler fonksiyonlara göre dağıtılmadan raporlanmakta olup ek bilgiye ihtiyaç duyulmamaktadır; ancak bu durumda gider toplamının ne kadarının kısa vadeli fayda ne kadarının uzun vadeli fayda kapsamına girdiği açıklanmalıdır. Bu nedenle personel giderlerinde,

- Ücret ya da aylıklar
- Sosyal Güvenlik giderleri
- Kıdem tazminatı karşılıkları gibi sınıflama yapılabilir (Örten, Kaval, Karapınar, 2017:295-296).

Gider hesapları 7/A fonksiyon esasına ve 7/B çeşit esasına dayalı olarak ikiye ayrılmaktadır. İşletme ve organizasyonlara, işletme ve organizasyonlarına uygun olarak farklı maliyet hesapları kullanabilmeleri için esneklik kazandırılmıştır. 7/A ve 7/B maliyet hesapları aşağıdaki tablodaki gibidir:

Tablo 4. 7/A ve 7/B maliyet hesapları

7/A Seçeneği Maliyet Hesapları	7/B Seçeneği Maliyet Hesapları
70. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları	79. Gider Çeşitleri
700. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı	790. İlk Madde Ve Malzeme Giderleri
701. Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı	791. İşçi Ücret Ve Giderleri
71. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	792. Memur Ücret Ve Giderleri
710. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Hesabı	793. Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler
711. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Yansıtma Hesabı	794. Çeşitli Giderler
712. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Fiyat Farkı	795. Vergi, Resim Ve Harçlar
713. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Miktar Farkı	796. Amortisman Ve Tükenme Payları
72. Direkt İşçilik Giderleri	797. Finansman Giderleri
720. Direkt İşçilik Giderleri	798. Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
721. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı	799. Üretim Maliyet Hesabı
722. Direkt İşçilik Ücret Farkları	
723. Direkt İşçilik Süre Farkları	
73. Genel Üretim Giderleri	
730. Genel Üretim Giderleri	
731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı	
732. Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları	
733. Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları	
734. Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları	
74. Hizmet Üretim Maliyeti	
740. Hizmet Üretim Maliyeti	
741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	
742. Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları	
75. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri	
750. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri	
751. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı	
752. Araştırma Ve Geliştirme Gider Farkları	
76. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri	
760. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri	
761. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı	
762. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı	
77. Genel Yönetim Giderleri	
770. Genel Yönetim Giderleri	
771. Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı	
772. Genel Yönetim Gider Farkları Hesabı	
78. Finansman Giderleri	
780. Finansman Giderleri	
781. Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı	
782. Finansman Giderleri Fark Hesabı	

Tek düzen hesap planında maliyet çeşitleri ile ilgili hesap gruplarından ikincisi, “791 İşçi Ücret ve Giderleri” olarak belirlenmiştir. Maliyet çeşitleri ile ilgili diğer hesap gruplarında olduğu gibi bu kısmın detaylandırılması da işletmelere bırakılmıştır. Bir işletmede işçilik maliyetleri aşağıdaki gibi gruplandırılabilir (Bursal, Ercan:86):

1 İşçi Ücret ve Giderleri

100 Normal Mesai Ücretleri	111 Sosyal Sigorta İşveren Payı
101 Fazla Mesai Ücretleri	112 Tasarrufu Teşvik İşveren Payı
102 Fazla Mesai Primleri	113 Konut Yardımı
103 Üretim Primi	114 Çocuk Zammı
104 Vardiya Primi	115 Doğum, Ölüm ve Evlenme Yardımları
105 Kıdem Primi	116 Eğitim Giderleri
106 İkramiyeler	117 Yiyecek Giderleri
107 Yıllık İzin Ücretleri	118 Giyecek Giderleri
108 Hafta Tatili ve Genel Tatil Ücretleri	119 Yakacak Giderleri
109 İhbar Tazminatı	120 Taşıma Giderleri
110 Kıdem Tazminatı	121 Diğer Sosyal Yardımlar

Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğince bu standardın kapsamına giren iş sözleşmesine, kanuna, ya da işverenin isteğiyle yaptığı bütün ödemeler ödemenin yapıldığı döneme değil, ödemenin ilgili olduğu ya da çalışanın fayda sağladığı diğer bir ifadeyle kendisinden faydalandığı döneme ilişkin maliyet olarak kayda alınması gerekir. İçinde bulunulan döneme ya da geçmiş döneme ait ama daha sonra ödeme yapılması beklenen tutarlar, brüt tutar veya ödenecek tutar ile değil yapılması beklenen ödemenin net şimdiki değeri ile raporlanır (Örten, Kaval, Karapınar, 2017:289).

Çalışanlara sağlanan faydalar finansal tablolara alınış şekline göre üçe ayrılabilir: Bu faydalar:

1. İş görenlere çalıştıkları süreçte sağlanan kısa vadeli faydalar. İş görenin faydayı tahsil etmeyi hak ettiği zamana ait döneme gider olarak finansal tabloya alınan ya da faydalı olduğu ürün veya yatırımın maliyetine eklenen ödenmeyen kısmın bilançoda bir borç olarak raporlanmasını kapsayan durumlardır.
2. İş görenlere iş sözleşmesinin sona ermesi sonrası sağlanan faydalar. Çalışılan ya da önceki dönemlere ait olan, bilanço tarihinde ödenecekse ne kadar ödeneceği kesin olarak bilinmeyen yükümlülüklerdir; ancak ödenme olasılığının yüksek olması sebebiyle yükümlülük şeklinde bilançoda yer alması gereken çalışanlara

sağlanan uzun vadeli faydalardır. Bunlar ağırlıklı olarak kıdem tazminatı karşılıklarıdır.

3. İş görenlere sağlanan diğer faydalar. İş görenlere sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ya da iş sözleşmesinin sona ermesi nedeniyle ödenecek olan faydalardır. Bu faydaların tutarı ölçülebilir olanları bilançoda karşılık şeklinde raporlanabilirken, ölçülemeyenler ise bilançoda dipnotlarda koşullu borçlar olarak raporlanmalıdır (Örten, Kaval, Karapınar, 2017:295).

4.1. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydaların Muhasebeleştirilmesi

Kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydalar; çalışanların hizmet verdiği dönem sonunda on iki ay içerisinde tam olarak ödenmesi gereken faydalardır. Bunlar: (TMS 19, 5.md)

- Ücret, maaş ve sosyal güvenlik primleri,
- Ücretli yıllık ve hastalık izni,
- Kâr payı ve prim ödemesi,
- İşletmede bulunan iş görenler için aynı faydalar (sağlık yardımı, barınma, araçlar, ücretsiz veya indirimli mallar veya hizmetler gibi)

Bu faydalar, çalışanların yapılması gereken işlerini yapmaları ile kesinleşir ve işçiye en geç takip eden 12 ay içinde ödenmesi gerekir. Ödenmez ise kısa vadeli borç olur ve kısa vadeli borç niteliğinde olduğundan iskonto edilmez. İşçinin hak ettiği yalnız işletmece henüz ödenmeyen kısım bilançoda borç, işçinin çalışmadan aldığı kısım ise bilançoda alacak olarak gösterilir.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar işletme için bir yükümlülük ve maliyet yaratmasına rağmen, bu borçlar ve maliyetlerle ilgili aktüaryal bir varsayım yapmaya gerek olmadığından ölçümler oldukça basittir; Ayrıca, kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydalar iskonto yapılmadan ölçülür. Raporlama döneminde, çalışanlara hizmet karşılığı sağlanan kısa vadeli faydaları aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir: (Demir, 2013:42).

Doğrudan çalışanlara veya çalışanlara sağlanan fayda fonuna katkı olarak ödenen tutarlar düşüldükten sonra kalan tutar bir yükümlülük olarak muhasebeleştirilmelidir. Ödenen tutar raporlama tarihinden önceki hizmetten kaynaklanan yükümlülüğü aşıyorsa ve ön ödeme gelecekteki ödemelerden mahsubu

sağlanacaksa, işletme muhasebe kayıtlarındaki fazlalığı bilançoda bir varlık olarak kaydetmelidir. Kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydalar aynı zamanda gider olarak kayıtlara alınmakta ve dönemin kapsamlı gelir tablosunda raporlanmaktadır. Sonuç olarak, hem Gelir Vergisi Kanunu hem de Kurumlar Vergisi Kanunu, işletmelerin, çalışanlarına gider olarak ödenen ücret ve benzeri yardımları hesaba katması gerektiğini öngörmektedir. Bu nedenle, TMS 19 standardı ve vergi mevzuatının uygun olduğu söylenebilir. Öte yandan, çalışanlara doğrudan stok ve maddi duran varlıkların üretimi ile ilgili sağlanan kısa vadeli faydalar, ilgili varlığın maliyetine eklenmelidir.

4.1.1.Ücretler, Maaşlar ve Sosyal Güvenlik Katkılarının Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi

Standardın 11.maddesine göre, çalışan bir muhasebe döneminde işletmeye hizmet sağladığında, bu hizmet için çalışanlara ödenmesi beklenen çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların iskonto edilmemiş tutardan;

(a) Ödenmiş olan tutar düşürüldükten sonra kalan tutarı borç(gider tahakkuku) şeklinde muhasebeleştirir. Önceden ödenmiş olan tutar faydanın iskonto edilmediği tutardan fazla ise fazla olan tutarı, yapılan ödemenin, örneğin gelecekte ödemenin azalması veya nakit olarak geri almayı sağlama durumunda bir varlık olarak (peşin ödenmiş gider) muhasebeleştirilir.

(b) Diğer tüm TFRS'lerin bu faydanın varlık maliyetine eklenmesine izin vermeme ya da zorunlu tutmama halinde(“TMS 2 Stoklar” ve “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar”), tüm masrafları gider olarak muhasebeleştirir.

TMS 19'a göre kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydalar gider olarak kaydedilmekte ve gelir tablosunda raporlanmaktadır. Bilindiği gibi ülkemizde hem Gelir Vergisi Kanunu hem de Kurumlar Vergisi Kanunu, işletmelerin veya işverenlerin, personeline gider olarak ödenen ödenekleri hesaba katması gerektiğini öngörmektedir. Dolayısıyla, TMS 19 ile Vergi Mevzuatı arasında kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydalar açısından bir fark yoktur (Demir,2009: 202-203).

VUK'a göre, işverenler aylık ücretler için bordro tutmakla yükümlüdür. Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf tutulan ücretler ve diğer ücretlerin vergilere tabi hizmet erbablarına ödenen ücrete bordro tutulmayacaktır (VUK, madde 238).

İşletmelerin işlevlerine göre, özelliklerine göre farklı gider hesapları kullanmak da mümkündür. Kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydalar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir:

Örnek 1:

a) ABC Ticari İşletmesi 31.05.2019 tarihinde idari işlerde 2.558,00 TL brüt ücretle çalışan bekar ve çocuğu olmayan bir işçiye ücret tahakkuk ettirmiş olup, ödemesi yapılmıştır. Bu ödemeye ilişkin yapılacak hesap ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

SGK İşçi Primi : $(2.558 \times \%14)$	358,12
İşsizlik Sigortası İşçi Payı : $(2.558 \times \%1)$	25,58
Vergi dışı Kazanç : $(358,12+25,28)$	383,70
Gelir Vergisi Matrahı : $(2.558-383,70)$	2.174,30
Gelir Vergisi : $(2.174,3 \times \%15)$	326,15
Damga Vergisi : $(2.558 \times 0,00759)$	19,42
Kesintiler Toplamı : $(358,12+25,28+174,30+19,42)$	729,27
Net Ücret : $(2,558-729,27)$	1.828,73
SGK İşveren Primi : $(2,558 \times \%20,5)$	524,39
İşsizlik Sigortası İşveren Payı: $(2,558 \times \%2)$	51,16
Asgari Geçim İndirimi:.....	191,85
AGİ Dahil Net Ücret :.....	2.020,58

31.05.2019			
1	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.133,55	
	770.01 Brüt ücret 2.558,00		
	770.02 SGK İşveren Payı 524,39		
	770.03 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 51,16		
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	191,85	
	136.01 Asgari geçim indirimi 191,85		
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		345,57
	360 01 Gelir Vergisi 326,15		
	360 02 Damga Vergisi 19,42		
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		959,25
	361.01 SGK İşçi Primi 358,12		
	361.02 SGK İşveren Primi 524,39		
	361 03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı 25,58		
	361.04 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 51,16		
	335 PERSONELE BORÇLAR		2.020,58
	335.01 İşçi Ücretleri 1.828,73		
	335.02 Asgari Geçim İndirimi 191,85		
	Ücret Tahakkuk Kaydı		
	/		
31.05.2019			
2	335 PERSONELE BORÇLAR	2.020,58	
	335.01 İşçi Ücretleri 1.828,73		
	335.02 Asgari Geçim İndirimi 191,85		
	102 BANKALAR		2.020,58
	102.01 X Bankası		
	İşçinin Ücretinin Ödenmesinin Kaydı		
	/		

	31.05.2019		
3	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	345,57	
	360.01 Gelir Vergisi 326,15		
	360.02 Damga Vergisi 19,42		
	102 BANKALAR		345,57
	102.01 X Bankası		
	Vergilerin Ödenmesinin Kaydı		
	/		
	31.05.2019		
4	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	959,25	
	361.01 SGK İşçi Primi 358,18		
	361.02 SGK İşveren Primi 524,39		
	361.03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı 25,58		
	361.04 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 51,16		
	102 BANKALAR		959,25
	102.01 X Bankası		
	SGK Primlerinin Ödenmesinin Kaydı		
	/		

4.1.1.1. Asgari Geçim İndirimi (AGİ)

Asgari ücret üzerinden hesaplanmakta olup, çalışanın geçimini sağlayabilecek olan asgari tutara isabet eden gelir vergisinin alınmayıp, çalışana iade edilmesi tarzında uygulanmaktadır. Bir takvim yılında işçilerin kazandığı gelirden ödenmiş olan gelir vergisinden devlet tarafından işçilere iade edilen kısımdır. Asgari Geçim İndirimi, 16 yaşından büyük çalışanlar için hesaplanmaktadır. Hesaplama yapılırken, personelin medeni durumu, çocuk sayısı, çocuk yaşı gibi faktörler göz önünde bulundurulur. Asgari geçim indirimi 2008'den bu yana uygulanmaktadır. İşveren, asgari geçim ödemelerinin ödenmesinde çalışan ile devlet arasında aracı olarak hareket etmektedir. Gerçek usulde ücretleri vergilendirilen gerçek kişiler asgari geçim indirimi almaktadır. Çalışanlar işe başladığında, aile bildirim formunu doldurur ve aile bilgilerini işverene iletir. Asgari geçim indirimi hesaplanırken, işçi için % 50, çalışmayan eş için % 10, ilk

iki çocuk için çocuk başına % 7.5 üçüncü çocuk için % 10 ve sonrası için %5 indirim yapılır. Asgari geçim indirim tutarı, indirim matrahının % 15 ile çarpılarak 12'ye bölünerek hesaplanır. Bu şekilde hesaplanan asgari geçim indirimi oranı aylık asgari ücrete uygulanarak hesaplanan tutara karşılık gelen gelir vergisi çalışana iade edilmektedir.

4.1.1.2. Bireysel Emeklilik Sistemi (BES)

Çalışanların aktif çalışma ömürleri boyunca yaptıkları tasarrufları uzun vadeli yatırımlara yönlendirerek, bireylerin yaşam standartlarını koruyabilecekleri gelir kazanmalarını sağlayan özel bir emeklilik sistemidir.

Bireysel Emeklilik uygulamasına 1 Ocak 2017 den itibaren 45 yaşını doldurmamayan özel sektör ile kamu çalışanları, işverenleri tarafından, mevcut bireysel emeklilik sözleşmeleri olup olmasına bakılmadan otomatik olarak dahil edildi. Birçok ülkede de uygulanan Otomatik Katılım Sistemi ile çalışanlar, prime esas kazançlarının %3' ü kadar katkı payı tutarını her ay işverenleri aracılığıyla bireysel emeklilik şirketine aktarıyorlar.

Ücret ödemelerinde bireysel emeklilik kesintisi yapılacaksa aynı örneğin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

31.05.2019			
1	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 770.01 Brüt ücret 2.558,00 770.02 SGK İşveren Payı 524,39 770.03 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 51,16 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 191,85 136.01 Asgari geçim indirimi 191,85 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 345,57 360.01 Gelir Vergisi 326,15 360.02 Damga Vergisi 19,42 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜV. KESİNTİLERİ 959,25 360.01 SGK İşçi Primi 358,12 361.02 SGK İşveren Primi 524,39 361.03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı 25,58 361.04 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 51,16 335 PERSONELE BORÇLAR 1.944,58 335.01 İşçi Ücretleri 1.752,73 335.02 Asgari Geçim İndirimi 191,85 369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER 76,00 369.01 BES Kesintisi 76,00 Ücret Tahakkukunun Kaydı /	3.133,55	
2	31.05.2019 369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER 76,00 369.01 BES Kesintisi 76,00 102 BANKALAR 76,00 102.01 X Bankası BES Kesintisinin Bankaya Ödenmesinin Kaydı /	76,00	76,00

4.1.1.3. Fazla Çalışma

İş Kanununun 41inci maddesine göre, haftada 45 saatin üzerinde yapılan çalışmalar fazla çalışma olarak kabul edilmekte ve bu çalışma için zamlı ücret ödenmesi gerekmektedir. Günlük çalışma süresi 7,5 saat ve 30 günlük çalışma süresi ise toplam 225 saat olarak belirlenmiştir. Milli bayram ve tatil günlerinde çalışmazlarsa o günün ücreti tam olarak, tatil yapmayarak çalışırlarsa ayrıca çalışılan her gün için bir günlük ücret ödenir. Saatlik ücret, brüt maaşın 225 de biridir. Fazla mesai ücreti %50 zamlı ödeneceğinden fazla çalışma saati 1.5 ile çarpılırsa fazla mesai ücreti elde edilir.

c) ABC Ticari İşletmesinde 30.04.2019 da idari işlerde asgari ücretle çalışan bir işçinin 23 Nisan da tam gün çalıştığı ve ay içerisinde 5 saat fazla mesai yaptığı tespit edilmiştir. Fazla çalışma ücretine ilişkin hesaplama ve nisan ayı sonunda yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Saatlik ücret: (2.558,40/225).....	11,37
5 saat: (11,37×5×1.5).....	85,27
23 Nisan için: (11,37×7,5).....	85,27
Toplam yapılacak ödeme.....	170,54
SGK İşçi Primi: (170,54×%14).....	23,87
İşsizlik Sigortası İşçi Payı: (170,54×%1).....	1,70
Vergi Dışı Kazanç:.....	25,57
Gelir Vergisi Matrahı: (170,54-25,57).....	144,97
Gelir Vergisi: (144,97×%15).....	21,74
Damga Vergisi: (170,54×0,00759).....	1,29
Kesintiler Toplamı: (23,87+1,70+21,74+1,29).....	48,60
Net Fazla Mesai Ücreti: (170,54-48,60).....	121,94
SGK İşveren Primi: (170,54×%20,5).....	34,10
İşsizlik Sigortası İşveren Payı: (170,54×%2).....	3,41

4.1.2. Ücretli Yıllık İzin ve Ücretli Hastalık İzninin Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi

Standardın 15.maddesi, işletme, kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydalardan ücretli izinleri beklenen maliyetini ücretli izin olarak kabul eder:

(a) Birikimli ücretli izin olması halinde; gelecekteki ücretli izin haklarını artıran hizmet sunduğunda,

(b) Birikimsiz ücretli izin halinde; izinler kullanıldığında muhasebe kayıtları yapılır.

İşletme, tatil, hastalık ve kısa süreli iş göremezlik, doğum izni, jüri ve askerlik gibi pek çok nedenden ötürü çalışanın işte bulunmadığı dönemde ödeme yapabilir.

Ücretli izin hakkı iki şekilde sınıflandırılmaktadır:

(a) birikimli ve (b) birikimsiz (TMS 19, Madde 15).

- a) Birikimli ücretli izin; cari döneme ilişkin haklar tam anlamıyla kullanılmazsa, ileri taşınabilen ve gelecek dönemlerde kullanılabilmesi mümkün olan izindir. Bu izinler işten ayrılma durumunda kullanılmayan hakları, hak kazanabilir (başka bir deyişle, çalışanlar, işten ayrıldıklarında kullanmadıkları haklar için nakit ödeme talep etme hakkına sahip olabilir) veya hak kazandırmayan (diğer bir deyişle, çalışanlar ile ilgili olarak nakit ödeme talep etme hakkına sahip olmayabilirler) şeklinde olabilirler. İşletmenin yükümlülüğü, çalışanların gelecekte ücretli izin alma haklarını artıran hizmetlerin sağlanmasından kaynaklanmaktadır. Her ne kadar hak kazandırıcı olmayan birikimli iznini kullanmadan çalışanın işten ayrılma olasılığı yükümlülüğün ölçülmesini etkilese de, hak kazandırıcı olmasa bile yükümlülüğü vardır ve muhasebeleştirilir. İşletme, birikmiş ödenmemiş izinlerin beklenen maliyetlerini raporlama dönem sonu itibariyle birikmiş kullanılmayan haklardan dolayı ödemeyi beklediği ilave tutarlar olarak ölçmektedir (TMS 19, Madde:14,15). Birikimli ücretli izinlerden alınan izinler gider olarak kaydedilir ve gelir tablosuna yansıtılır. Kullanılmayan izin maliyetleri rapor dönemi sonunda iskonto edilmeden tahmin edilir ve finansal tablolara borç olarak aktarılır (TMS 19, Md. 16-17).

- b) Birikimli olmayan ücretli izinler ileri tarihlere taşınamazlar: Bu izinler cari döneme ilişkin haklar tam olarak kullanılmadığında ve çalışanlar işlerini bıraktıklarında kullanmadıkları haklar için nakit olarak ödeme talep etme hakkına sahip olmadıklarında kaybolmaktadır. Bu, genellikle hastalık ödemeleri (kullanılmayan geçmiş haklar gelecekteki hakları artırmadığı sürece), doğum izni ve jüri ve askerlik için ücretli izin için geçerlidir. Çalışanın hizmeti, yardım miktarını artırmayacağından; işletme, izin tarihinden önce herhangi bir gider ya da borç kabul etmemektedir (TMS 19, Madde 19).

Yıllık ücretli iznini kullanan tüm işçilere işveren izin dönemine ait ücretini avans şeklinde veya peşin ödemekle yükümlüdür (4857 sayılı İş Kanunu, Madde:57).

İş görenin hak edip kullanmadığı izinler için belirli bir ücret ödeniyorsa, bunlar için izleyen dönemde ne kadar ödeme yapacağı hesaplanır ve dönem sonunda iskonto edilmeden bir borç olarak hesaba alınmalıdır başka bir ifadeyle, bunların yıl sonlarında kontrol edilmeleri ve ödenmeyen kısımlar varsa bilançoaya alınmaları gerekir.

Örnek 2.

ABC Ticari İşletmesi, 2.558 TL brüt ücretle çalışan bir personeline yıllık izin kullanacağından çalışanın isteği doğrultusunda 15.02.2019 tarihinde aylık kazancından kesilmek üzere 1.000 TL avans vermiştir. Verilen avansın ve izleyen ayda işçi ücretinden kesilen avansın kaydı aşağıdaki gibi yapılır:

15.02.2019			
1	196 PERSONEL AVANSLARI	1.000	
	196.01 X Kişisi		
	102 BANKALAR		1.000
	102.01 X Bankası		
	Personele Verilen Avansın Kaydı		
	/		

28.02.2019		
2	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.133,55
	770.01 Brüt ücret	2.558,00
	770.02 SGK İşveren Payı	524,39
	770.03 İşsizlik Sigortası İşveren Payı	51,16
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	191,85
	136.01 Asgari Geçim İndirimi	191,85
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	345,57
	360 01 Gelir Vergisi	326,15
	360 02 Damga Vergisi	19,42
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜV. KESİNTİLERİ	959,25
	361.01 SGK İşçi Primi	358,12
	361.02 SGK İşveren Primi	524,39
	361.03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı	25,58
	361.04 İşsizlik Sigortası İşveren Payı	51,16
	335 PERSONELE BORÇLAR	2.020,58
	335.01 İşçi Ücretleri	1.828,73
	335.02 Asgari Geçim İndirimi	191,85
	Ücret Tahakkukunun Kaydı	
	/	
28.02.2019		
3	335 PERSONELE BORÇLAR	2.020,58
	335.01 İşçi Ücretleri	
	102 BANKALAR	1.020,58
	102.01 X Bankası	
	196 PERSONEL AVANSLARI	1.000,00
	196.01 X Kişisi	
	İşçi Ücretinin Ödenmesi ve Personele Verilen	
	Avansın Kapatılması Kaydı	
	/	

Örnek 3: ABC Ticari İşletmesi 31.12.2018 tarihinde 20 günlük ücretli yıllık iznini kullanmayan işçisi için iznine karşılık gelen 2.000 TL olan gider kaydını aşağıdaki gibi yapmıştır.

31.12.2018			
1	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.000	
	770.09 Yıllık İzin Ücretleri 2.000		
	481 GİDER TAHAKKUKLARI		2.000
	Kullanılmayan Ücretli Yıllık İznin Kaydı		
	/		
2	950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	2.000	
	951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER KARŞI		2.000
	Kullanılmayan Ücretli Yıllık İznin Nazım Hesaplara Kaydı		
	/		
15.01.2019			
3	481 GİDER TAHAKKUKLARI	2.000	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI		2.000
	İzin Ücretinin Dönemsel Aktarma İşleminin Kaydı		
	/		

b) 2018 yılında ücretli yıllık iznini kullanmayan işçi 15.02.2019 tarihinde askere gideceği için brüt 2.000 TL olan yıllık iznine ilişkin ücreti talep etmiştir. Yıllık izin ücretinin ödenmesine ilişkin yapılacak hesaplama ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

SGK İşçi Primi: $(2.000 \times \%14)$	280,00
İşsizlik Sigortası İşçi Payı: $(2000 \times \%1)$	20,00
Vergi Dışı Kazanç:.....	300,00
Gelir Vergisi Matrahı: $(2.000 - 300)$	1.700,00
Gelir Vergisi: $(1.700 \times \%15)$	255,00
Damga Vergisi: $(2.000 \times 0,00759)$	15,18
Kesintiler Toplamı: $(280,00 + 20,00 + 255,00 + 15,18)$	570,18
Net İzin Ücreti: $(2.000 - 570,18)$	1.429,82
SGK İşveren Primi: $(2000 \times \%20,5)$	410,00
İşsizlik Sigortası İşveren Payı: $(2.000 \times \%2)$	40,00

15.02.2019			
1	381 GİDER TAHAKKUKLARI	2.000,00	
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	450,00	
	770.02 SGK İşveren Payı	410,00	
	770.03 İşsizlik Sigortası İşveren Payı	40,00	
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		270,18
	360 01 Gelir Vergisi	255,00	
	360 02 Damga Vergisi	15,18	
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜV. KESİNTİLERİ		750,00
	361.01 SGK İşçi Primi	280,00	
	361.02 SGK İşveren Primi	410,00	
	361.03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı	20,00	
	361.04 İşsizlik Sigortası İşveren Payı	40,00	
	335 PERSONELE BORÇLAR		1.429,82
	335.08 İzin Ödemesi	1.429,82	
	İzin Ödemesi Tahakkuk Kaydı		
	/		
30.02.2019			
2	335 PERSONELE BORÇLAR	1.429,82	
	35.08 İzin Ödemesi		
	102 BANKALAR		1.429,82
	102.01 X Bankası		
	İzin Ödemesinin Kaydı		
	/		

4.1.3. Kardan Pay Verilmesi ve Primlerin Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi

İşletme, prim ödemelerinin beklenen maliyetlerini ve kar payı verilmesini aşağıdaki durumlarda muhasebe kayıtlarını yapar:

- (a) Geçmiş olayların sonucu olarak, işletmelerin bu tür ödemeler hakkında zımni ya da hukuki kabullerinden doğan yükümlülükleri bulunduğu,
- (b) Yükümlülüklerin güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda.

Bu tür yükümlölükler ölçölürken, ölçüm tutarı bazı çalışanların kardan pay almadan işletmeden ayrılma olasılığını yansıtmaktadır. Mevcut bir yükümlölük ancak, işletmenin bu tür ödemeleri yapmak için gerçekçi bir alternatifi yoksa geçerlidir. Bazı kar paylaşım planlarında çalışanlar, belirli bir süre şirkette çalışıyorlarsa, kârdan yalnızca pay alabilirler. Bu planlar, zımni bir kabulden doğan bir yükümlölüğü teşkil eder, çünkü çalışanlar tarafından sağlanan hizmetler, çalışanların şirket içinde belirtilen süre sonuna kadar çalıştığı takdirde ödenecek tutarı artırır. Bu tür yükümlölüklerin ölçümü, bazı çalışanların işletmeden kar payı almadan ayrılma olasılığını yansıtmaktadır (TMS 19, Madde 18). Standardın 20. maddesinde bu durum aşağıdaki gibi örneklendirilmektedir:

Kârdan pay verilmesi planı, işletmenin dönem kârının belirli bir oranını yıl boyunca hizmet veren çalışanlarına ödemesini gerektirmektedir. Hiçbir çalışanın yıl boyunca işten ayrılmaması durumunda, kârdan verilecek yıllık toplam pay kârın %3' ü olacaktır. İşletme çalışanlarının işten ayrılma oranının, anılan ödemeleri kârın %2,5' ine indireceğini tahmin etmektedir. İşletme, kârın %2,5' ini borç ve gider olarak muhasebeleştirir.

İşletme yasal olarak prim ödemek zorunda olmayabilir; ancak, işletme prim ödeme uygulamasına sahip olabilir. Böyle bir durumda, işletmenin primlerin ödenmesine gerçekçi bir alternatif olmadığından zımni kabulden doğan bir yükümlölüğü vardır. Bu yükümlölüğün ölçölmesi, bazı çalışanların primleri almadan şirketten ayrılma ihtimalini yansıtır (TMS 19, Madde 21).

Kar payı vermek ve prim planlarıyla alakalı yükümlölük, işletmenin sahipleriyle yapılan işlemlerden değil, çalışanların hizmetlerinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, işletme kar payı verilmesi ve prim planlarının maliyetini gider olarak muhasebeleştirir. Kar payı ve prim ödemeleri ile ilgili tüm borçların, hizmetin verildiği yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içerisinde yerine getirilmesi beklenmiyorsa, bu ödemeler diğer uzun vadeli çalışanlara sağlanan faydalardır (TMS 19, Md. 23, 24).

Örnek 1.

ABC Limited Şirketi'nin toplam sermaye tutarı 100.000 TL' dir. Bu tutarın tamamı ödenmiştir. 2018 yılındaki dönem kârı 60.000 TL'dir. Şirketin iki ortağı bulunmakta olup, sermayeleri eşittir. Şirkette, kanunen kabul edilmeyen 16.000 TL gider mevcuttur. Şirketin daha önce ayırdığı 1. tertip yedek akçe tutarı 6.000 TL'dir. Şirket genel kurulu, dönem kârından yasal kesintilerin yapılmasından sonra kalan kısım üzerinden %5 oranında personele kar payı verdikten sonra kalanını ortaklara sermayelerine göre 31.12.2018 tarihinde dağıtmaya karar vermiştir. Buna ilişkin hesaplar ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir: (www.muhasebedersleri.com)

Kurumlar Vergisinin Hesaplanması	
Dönem kârı.....	60.000 TL
İndirimler (-).....	(-)
İlaveler (+).....	16.000 TL
-Kanunen kabul edilmeyen giderler: 16.000 TL	
Mali kâr (kurumlar vergisi matrahı).....	76.000 TL
Kurumlar vergisi: (76.000 x 0, 20)15.200 TL.....	(15.200 TL)
I. Tertip Yedek Akçe Hesaplanması ((Dönem kârı x %5):60.000 x %5).....	3.000 TL
I.Temettü Hesaplaması(Sermaye x %5): (100.000 x %5).....	5.000 TL
II.Tertip Yedek Akçenin Hesaplanması:	
Dönem kârı.....	60.000 TL
Kurumlar vergisi (-).....	(15.200 TL)
I.tertip yedek akçe (-).....	(3.000 TL)
I.temettü (-).....	(5.000 TL)
II.tertip yedek akçe matrahı.....	36.800 TL
II.Tertip yedek akçe (36.800 x %10).....	3.680 TL
II.Temettünün Hesaplanması:	
Dönem kârı.....	60.000 TL
Kurumlar vergisi (-).....	(15.200 TL)
I.tertip yedek akçe (-).....	(3.000 TL)
I.temettü (-).....	(5.000 TL)
II.tertip yedek akçe (-).....	(3.680 TL)
II.temettü.....	33.120 TL

Gelir Vergisi Stopajı:	
I. temettü.....	5.000 TL
II. temettü.....	33.120 TL
Gelir vergisi stopajı matrahı.....	38.120 TL
Gelir vergisi stopajı: (38.120 x %15).....	5.718 TL

ABC LTD.ŞTİ.	
KAR DAĞITIM TABLOSU	
1. TİCARİ KAR.....	60.000 TL
2. KURUMLAR VERGİSİ.....	(15.200 TL)
3. I. TERTİP YASAL YEDEK(60.000 x0.05).....	(3.000 TL)
4. I. TEMETTÜ (100.000 x0.05).....	(5.000 TL)
KALAN KAR.....	36.800 TL
5.II. TERTİP YASAL YEDEK(36.800 x0.10).....	(3.680 TL)
KALAN KAR.....	33.120 TL
6. PERSONELE TEMETTÜ (33.120 x 0.05).....	1.656 TL
7. ORTAKLARA İKİNCİ TEMETTÜ(33.120-1.656).....	31.464 TL
KALAN.....	0

a) 31.12.2018 tarihinde yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir:

31.12.2018	
1	691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI 370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI Kurumlar Vergisi' nin Kayda Alınması 15.200 15.200

b) 15.01.2019 tarihinde ortaklara ve personele kar payı ödemesi yapıldığında yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

10.01.2019			
5	570 GEÇMİŞ YIL KARLARI	44.800	
	331 ORTAKLARA BORÇLAR		36.464
	1. Temettü 5.000		
	2. Temettü 31.464		
	540 YASAL YEDEKLER		6.680
	1. Tertip yedek akçe 3.000		
	2. Tertip yedek akçe 3.680		
	335 PERSONELE BORÇLAR		1.656
	335.04 Personele Temettü 1.656		
	Karın Ortaklara ve Personele Tahakkuku		
	/		
10.01.2019			
6	331 ORTAKLARA BORÇLAR	36.464	
	1. Temettü 5.000		
	2. Temettü 31.464		
	335 PERSONELE BORÇLAR	1.656	
	335.04 Personele Temettü 1.656		
	102 BANKALAR		32.402
	102.01 X Bankası		
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		5.718
	360.01 Gelir vergisi		
	Kar Payı Ödenmesinin Kaydı		
	/		
25.01.2019			
7	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	5.718	
	360.01 Gelir Vergisi		
	102 BANKALAR		5.718
	102.01 X Bankası		
	Verginin Ödenmesinin Kaydı		
	/		

	15.04.2019		
8	370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (Kurumlar vergisi) 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.03 Kurumlar vergisi Kurumlar Vergisinin Tahakkuk Kaydı	15.200	15.200
9	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.03 Kurumlar vergisi 102 BANKALAR 102.01 X Bankası Kurumlar Vergisinin Ödenmesinin Kaydı	15.200	15.200

Örnek 2.

ABC Ticari İşletmesi 15.06.2015 de idari işlerde brüt 2.000 TL ücretle çalışan personeline brüt maaşının yarısı kadar prim ödeme kararı almıştır. Prim ödemesine ilişkin yapılacak hesaplama ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

SGK İşçi Primi: $(1.000 \times \%14)$	140,00
İşsizlik Sigortası İşçi Payı: $(1.000 \times \%1)$	10,00
Vergi Dışı Kazanç:	150,00
Gelir Vergisi Matrahı: $(1.000 - 150)$	850,00
Gelir Vergisi: $(850,00 \times \%15)$	127,50
Damga Vergisi: $(1.000 \times 0,00759)$	7,59
Kesintiler Toplamı: $(140,00 + 10,00 + 127,50 + 7,59)$	285,09
Net Prim Ücreti: $(1.000 - 285,09)$	714,91
SGK İşveren Primi: $(1.000 \times \%20,5)$	205,00
İşsizlik Sigortası İşveren Payı: $(1.000 \times \%2)$	20,00

4.1.4. Mevcut Çalışanlar İçin Sağlanan Parasal Olmayan Faydaların Muhasebeleştirilmesi

Çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar sağlık yardımı, gıda ve yemek yardımı, lojman, araç, ücretsiz ya da indirimli olarak verilen mal veya hizmetler gibi personele yapılan aynı yardımlardır.

Örnek 1.

ABC Ticari İşletmesi 15.06.2019 tarihinde yönetim biriminde çalışan personellerine gıda yardımı yapmaya karar vermiş ve 2.000 TL+ % 8 KDV ile gıda malzemelerini almıştır.

15.06.2019			
1	150 İLK MADDE VE MALZEME	2.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV	160	
	320 SATICILAR		2.160
	Çalışanlara yapılacak gıda yardımı için mal alımı		
	/		
2	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.160	
	770.05 Gıda Yardımı		
	150 İLK MADDE VE MALZEME		2.000
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		160
	Çalışanlara yapılan gıda yardımı		
	/		

4.2. Çalışma Dönemi Sonrasında Sağlanan Faydaların Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi

Çalışma döneminden sonra sağlanan faydalar TMS 19'un beşinci maddesinde belirtildiği gibi;

- Emekli maaşları ve emekli ikramiyeleri,
- İş ilişkisi sonrasındaki hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi diğer faydalar şeklindedir.

İşverenin çalışana yükümlülüğü, işçinin hizmet vermesiyle ortaya çıkar ve bu yükümlülük herhangi bir şekilde mali tablolara veya dipnotlara yansıtılmalıdır.

İşverenler, çalışanlarının iş sözleşmelerini İş Kanunu'nda belirtilen bildirim sürelerine uymaksızın feshetmeleri durumunda, bildirim sürelerinin ücret tutarını çalışanlarına ihbar tazminatı şeklinde öderler. İş Kanunu'na göre, ihbar tazminatının hesaplanma süreleri aşağıdaki gibidir:

- 6 aydan az çalışanlar için 2 hafta
- 6 aydan 1,5 yıla kadar çalışanlar için 4 hafta
- 1,5 ila 3 yıl arası çalışanlar için 6 hafta
- 3 yılın üzerindeki çalışanlar için 8 hafta

İhbar süresi belirlendikten sonra, bu sürele karşılık gelen aylık brüt gelir, giydirilmiş aylık brüt ücret üzerinden hesaplanır. İhbar tazminatının ödenmesinde gelir vergisi ve damga vergisi kesintileri yapılır.

Örnek 1.

ABC Ticari İşletmesi 15.06.2019 tarihinde bir yıldır işletmesinin yönetim biriminde çalışan ve aylık brüt ücreti 3.000 TL olan bir personelinin iş sözleşmesi sona ermiş olup, yapılan incelemede bu personele 4 haftalık brüt ücreti kadar ihbar tazminatı ödenmesi gerektiği anlaşılmıştır. Yapılması gereken hesaplamalar ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Günlük: (3000 / 30 gün).....	100 TL
Haftalık: (100 x 7 gün).....	700 TL
Brüt İhbar Tazminatı : (4 hafta x 700).....	2.800 TL
Gelir vergisi: (2800 x % 15).....	420 TL
Damga vergisi: (2800 x 0,00759).....	21,25 TL
Net İhbar Tazminatı: (2800 – (420 + 21,25)).....	2.358,75 TL

15.06.2019			
1	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.800	
	770.06 İhbar Tazminatı		
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		441.25
	360.01 Gelir Vergisi 420,00		
	360.02 Damga Vergisi 21.25		
	335 PERSONELE BORÇLAR		2.358,75
	335.05 İhbar Tazminatı		
	İhbar tazminatı Tahakkuk Kaydı		
	/		
15.06.2019			
2	335 PERSONELE BORÇLAR	2.358,75	
	335.05 İhbar Tazminatı		
	102 BANKALAR		2.358,75
	102.01 X Bankası		
	İhbar Tazminatının Personele Ödenmesi		
	/		

4.3. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydaların Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi

Diğer uzun vadeli çalışanlara sağlanan faydalar; TMS 19'un beşinci maddesinde belirtildiği gibi;

- Kıdeme göre izin veya özel izin gibi uzun süreli ücretli izin,
- Jübile veya kıdemle orantılı faydalar ve işten çıkarma tazminatı
- Uzun vadeli iş göremezlik ödemeleri

Örnek 1:

ABC Ticari İşletmesi' nin 15.06.2015 tarihinde on beş yıldır yönetim departmanında 2.000 TL brüt ücretle çalışan personeli işten ayrılmıştır. İşletme bu personeline bir aylık maaşı tutarında jübile ikramiyesi ödemesi yapmaya karar vermiştir. Bu ödemeye ilişkin hesaplamalar ve muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

SGK İşçi Primi: $(2.000 \times \%14)$	280,00
İşsizlik Sigortası İşçi Payı: $(2000 \times \%1)$	20,00
Vergi Dışı Kazanç:.....	300,00
Gelir Vergisi Matrahı: $(2.000 - 300)$	1.700,00
Gelir Vergisi: $(1.700 \times \%15)$	255,00
Damga Vergisi: $(2.000 \times 0,00759)$	15,18
Kesintiler Toplamı: $(280,00 + 20,00 + 255,00 + 15,18)$	570,18
Net İkramiye: $(2.000 - 567,90)$	1.429,82
SGK İşveren Primi: $(2000 \times \%20,5)$	410,00
İşsizlik Sigortası İşveren Payı: $(2.000 \times \%2)$	40,00

15.06.2019			
1	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.450,00	
	770.07 Jübile İkramiyesi	2.000,00	
	770.02 SGK İşveren Payı	410,00	
	770.03 İşsizlik Sigortası İşveren Payı	40,00	
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		270,18
	360.01 Gelir Vergisi	255,00	
	360.02 Damga Vergisi	15,18	
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜV.KESİNTİLERİ		750,00
	361.01 SGK İşçi Primi	280,00	
	361.02 SGK İşveren Primi	410,00	
	361.03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı	20,00	
	361.04 İşsizlik Sigortası İşveren Payı	40,00	
	335 PERSONELE BORÇLAR		1.429,82
	335.06 Jübile İkramiyesi	1.429,82	
	Jübile İkramiyesi Tahakkuk Kaydı		
	/		
15.06.2019			
2	335 PERSONELE BORÇLAR	1.429,82	
	335.06 Jübile İkramiyesi		
	102 BANKALAR		1.429,82
	102.01 X Bankası		
	Jübile İkramiyesinin Personele Ödenmesi Kaydı		
	/		

4.4. İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydaların Muhasebe Kayıtlarında Gösterilmesi

Çalışanlara sağlanan haklardan biri olan kıdem tazminatı, gerekli koşulları sağlamaları halinde işçilere ödenmesi gereken bir faydadır. Kıdem tazminatının çalışılan süreye bağlı olarak ödenmesi belirli koşullara bağlı olup, genellikle gelecek dönemlerde yapılması, diğer harcamalardan farklı muhasebe uygulamaları gerektirmektedir. Kıdem tazminatı ödemesi belirli koşullara tabi olduğu için, bu giderin ödenmemesi de mümkündür. Kıdem tazminatının gider veya maliyet unsuru olarak

kesinleştirilmesi; ancak, çalışanın işten çıkarıldığında kıdem tazminatını hak ederek çıkması ya da işten çıkarılması durumunda, kıdem tazminatı giderleri ya da maliyetleri için dönemsellik ve muhasebenin ihtiyatlılık kavramlarından ötürü karşılık ayrılması gerekir. Finansman gideri; bilançoda yükümlülüğü önceki muhasebe döneminde kullanma gideri olup, dönem başında yükümlülük tutarının yıl içinde kullanılan iskonto oranı ile çarpılmasıyla elde edilir. Cari dönem hizmet bedeli, çalışanların işten çıkarılmalarının, bilanço tarihinde iskonto oranıyla ödenecekleri dönemde almaları beklenen faydanın, bugünkü değerinin bir kısmıdır. Diğer farklılıklar aktüaryal kazanç ve kayıpları yansıtmaktadır. Finansman giderleri, cari dönemdeki hizmet maliyeti ve aktüaryal kazanç ve kayıplar ilgili gider ve maliyet hesaplarında muhasebeleştirilecektir. Bu şekilde hesaplanan işten çıkarma tazminatı karşılığı, finansal tablolarda gerçekçi bir gider olarak dahil edilir (Parlakkaya, 2010: 290).

İş ilişkisinin sona ermesinden elde edilen bazı faydalar, çalışanlara sağlanan mevcut fayda planlarının şartlarına göre verilmektedir. Örneğin, faydaların mevzuat, iş sözleşmesi veya toplu iş sözleşmesi ile öngörülmüş olması veya benzer yararlar sağlayan geçmiş işveren uygulamalarından elde edilebilir. Başka bir örnek olarak; işletmenin daha uzun bir süre için yararlanılabilir faydayı teklifi ya da teklif ile iş ilişkisinin sona ermesinin beklendiği tarih arasında uzun döneme ait yeni fayda planları yapıp yapmadığını ve dolayısıyla bu plan kapsamında sunulan faydalar, iş ilişkisinin sona ermesinden sonra mı, iş ilişkisi sonrasında mı sağlanan faydalar olup olmadığını değerlendirebilir. İşveren, çalışanın işini feshetme kararıyla ilgili olan ve sağlanacak faydaların gelecekteki hizmet sunumuna bağlı olmaması durumunda, plan koşullarına göre çalışanlara sağlanan faydalar, iş ilişkisinin sona ermesiyle oluşan faydalardır(TMS 19, Md:163).

İşten ayrılan işçinin neden ayrıldığına bakılmadan çalışanlara sağlanan faydaların bir kısmı verilir. Bunların ödenmesi kesin (herhangi bir hak kazanma koşuluna veya asgari hizmet süresine bağlı olarak) , ama ödemelerin ne zaman yapılacağı kesin değildir. Her ne kadar bu haklar bazı düzenlemelerde kıdem tazminatı veya emeklilik tazminatı olarak tanımlansa da, bunlar iş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklanan fayda niteliğinde değil, iş ilişkisi sonrası sağlanan faydalardır(TMS 19, Md:164).

Bir işletme, iş ilişkisinin sona ermesi sebebiyle sağlanan faydanın ilk muhasebeleştirilmesinde sağlanan faydaları ve sonraki değişimleri ölçmeli ve çalışanlara sağlanan faydaların niteliğine göre muhasebeleştirmesini yapmalıdır. İş ilişkisinin sona ermesinden kaynaklanan faydalar, iş ilişkisinden sonra sağlanan faydaların iyileştirilmesi şeklinde ise, işletme iş ilişkisinden sonra sağlanan faydalarla ilgili hükümleri uygular. Aksi durumda:

(a) İşletmenin, iş ilişkisinin sona erdirilmesi nedeniyle oluşan faydaların muhasebe kayıtlarına alındığı yıllık raporlama dönemini izleyen on iki ay içerisinde tamamen yerine getirilmesi beklendiği takdirde, kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin hükümleri uygulanır.

(b) İşletmenin, iş ilişkisinin sona erdirilmesi nedeniyle oluşan faydaların muhasebe kayıtlarına alındığı yıllık raporlama dönemini izleyen on iki ay içerisinde tamamen yerine getirilmesi beklenmiyorsa, diğer uzun vadeli faydalara ilişkin hükümleri uygular (TMS 19, Madde 169).

İş sözleşmesinin sonlandırılmasının akabinde işletme bir yükümlülüğe girmiş olur. Bu yükümlülüğün tutarı finansal tablo ve eklerine yansıtılmalıdır. Bunlara karşılık ayrılabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gereklidir:

- İş sözleşmesi sonlandırılacak çalışan sayısı, fonksiyonu ve işyeri
- İş yeri ya da kategoriler itibarı ile sağlanacak faydalar
- Planın ne zaman uygulanacağı: bu zaman planda değişiklikler yapmaya fırsat vermeyecek kadar kısa tutulmalıdır.

Bu şartların oluşmasının devamında yapılacak ödeme tahmin edilir ve finansal tablolara yansıtılır. Eğer bilanço gününden başlayarak bir yıl sonra yapılacak ödemenin tespiti halinde, tespit edilen bu tutar iskontoya tabi olur; eğer yapılacak olan ödeme ölçülemiyorsa TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardına uygun bir şekilde dipnotlarla açıklanır (Örten, Kaval, Karapınar, 2017:294).

Kıdem tazminatları yükümlülükleri standartta işten çıkarma tazminatları sebebiyle ödenen tutar değil, iş sözleşmesinin sona ermesinden sonra sağlanan faydalar grubunda olup bunun nedeni kıdem tazminatlarının yapılmış bir hizmetin neticesinde ya da işçinin hizmet süresine bağlı bir şekilde hesaplandığı yani sağladığı faydayla paralellik arz etmektedir. İşten çıkarma tazminatı bir karşılık ya da işçinin işletmeye hizmetin neticesi niteliğinde değildir. Türkiye’de kıdem tazminatı ödemek yasal olarak

zorunlu olduğundan başka bir kuruma yansıtılmasının mümkün olmaması nedeniyle Tanımlanmış Katkı Planları şeklindeki modelin uygulaması mümkün olmamaktadır. Kıdem tazminatı yükümlülüğün bir kısmının ya da tamamının başka bir kuruma yansıtılmasının veya sigorta ettirmesinin olanağı olsa da sorumluluğun işletmede olduğu Fayda Planı sınıflamasıyla özdeş bir uygulama vardır. Bilançoda raporlanması gereken kıdem tazminatı karşılığı aşağıdaki şekilde hesaplanabilir(Örten, Kaval, Karapınar, 2017:296):

+	Bilanço tarihi itibarıyla hesaplanan kıdem tazminatı yükümlülüğünün iskonto edilmiş değeri(peşin değeri)	10.000
-	Bunu karşılamak amacıyla yapılan yatırımların gerçeğe uygun değeri(peşin değeri)	(6.000)
=	Bilançoda raporlanacak net yükümlülük	4.000

Kıdem tazminatı ödemesinde öngörülen şartların ortaya çıkması durumunda, işveren çalışanın çalışma tarihinden başlayarak iş sözleşmesinin devam etmesi durumunda, her tam yıl için otuz günlük maaş tutarında işçiye ya da işçinin ölmesi halinde kanuni varislerine kıdem tazminatı öder(İş Kanunu, md: 14/1). Aynı maddeye göre bir yıldan fazla süreler için aynı oranda yapılmaktadır. Maddede belirtilen otuz günlük süre, işçi lehine iş sözleşmeleri ve toplu iş sözleşmeleriyle artırılabilir (TMS 19, Madde 170).

İş Kanunu'nun 14. maddesine göre kıdem tazminatı, işçi tarafından alınan son brüt ücret üzerinden hesaplanmaktadır. Kıdem tazminatına esas olacak ücretin hesaplanmasında, para ile ölçülmesi mümkün olan gıda, barınma, sağlık, yakıt, aydınlatma ve temel ihtiyaçlar bakımından aynı ve aynı ve aynı ve hizmet karşılığı ödenen primler ve bu tür yıllık primler faydalar da ayrıca dikkate alınır. Bununla birlikte, uygulamada, bu faydaların "arızı" değil "devamlı" olması öngörülmektedir(Demir, 2005: 300).

Öte yandan, sürekli olmayan "arızı" ödemeler kıdem tazminatı tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Örneğin, milli bayramlar ve genel tatil günlerine ait ücretler, jübile ikramiyeleri, belirli pozisyonlarda çalışılan günler için ödenen hizmet primi, gösterilen başarı ve verim ile hesaplanan ve devamlı ödenmeyen

tatil ve teşvik primi tazminatın hesabında dikkate alınmaz. Kıdem tazminatı için brüt ücret hesaplanırken ikramiye uygulaması devamlı yapılmıyorsa ya da yapılırken ikramiye uygulaması kaldırılmışsa kıdem tazminatında fark ödenmez. Ayrıca, iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili düzenlemelere uygun olarak, iş kıyafetleri, iş ayakkabıları, botlar, gözlükler, eldivenler, işçilere verilen kıyafetler ve sosyal olmayan yardım, temizlik malzemeleri ve havlu ve sabunlar, ücretli izin parası, yol parası, otel ve ev masrafı olarak ödenen para, belirli periyotlarla verilen teşvik ikramiyesi ve avans ödeme kıdem tazminatı hesaplarken dikkate alınmaz (Demir, 2005: 301).

Son bir yılda ücret artışının yapılması durumunda, tazminat hesabında kullanılacak esas ücret, çalışanın işi bıraktığı tarih ile zam yapıldığı tarih arasında alınmış olan ücretin aynı dönemde çalışılan gün sayısına bölünmesiyle hesaplanır (1475 sayılı İş Kanunu, Md:14/10).

TMS 19' a göre kıdem tazminatı karşılığının hesaplanmasında netinin reel iskonto oranının verebileceği, tahmini bir enflasyon ve faiz oranı beklentisiyle uygun bir iskonto oranı belirlenmesi gerekir. Bulunan reel iskonto oranı, bilanço tarihi itibarıyla gelecekte ödenecek kıdem tazminatı yükümlülüklerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılmalıdır. Kârlılık hesaplamalarında kıdem tazminatının ödenmediği, işletmede kaldığı durumlar da dikkate alınmalıdır. Kıdem tazminatı karşılığı aşağıdaki şekilde hesaplanır (Demir,2009:204):

Emekliliğe Kalan Gün Sayısı/365

$$\text{Kıdem Tazminatı Karşılığı} = \text{Tam Yükümlülük Tutarı} \times \left(\frac{+1 \text{ Enflasyon oranı}}{+1 \text{ Faiz Oranı}} \right)$$

Bu yükümlülük kişi başına şu şekilde tanımlanabilir.

“Herhangi bir personelin ayrılma tarihinde (t_2) alacağı toplam kıdem tazminatından sadece bilanço tarihine kadar hak ettiği kısma kıdemine düşen (t_1) kısmının net şimdiki değeri” Bunun bir örnekle açıklanması konuyu daha iyi anlaşılır yapacaktır (Örten, Kaval, Karapınar, 2017:297-309):

Örnek 1: Çalışanlardan Ali Kıdem 1.1.2001 tarihinde (t_0) 600,00 TL ile işe başlamıştır. Bu tarih sigortalılığın başladığı tarih değil, bu işyerindeki işinin başlangıç tarihidir. Daha önceki işinde 10 yıl çalışmış ve ayrılmıştır. İşyerimizde kıdem süresinin

başladığı tarihtir. Bilanço tarihi 31.12.2015 dir(t_1). Bilanço tarihi kıdem tazminatı karşılığının hesaplandığı tarihtir. Bilanço tarihinde kıdem süresi 5 yıldır. İşe başladığında ücreti 600,00 TL ise de, takip eden yıllardaki zamlarla birlikte bilanço günündeki kıdem tazminatına esas ücreti artık 2.400,00 TL dir. Bu tarihte işinden ayrılacak olsa kıdem tazminatı olarak 12.000,00 TL alacaktır. Geçmişteki dönemlerde ve cari dönemdeki faydaların toplamı bu olmakla birlikte, hala işyerinde çalışmaya devam ettiği için bu tutarın bir anlamı yoktur.

Bu iş görenin 10 yıl sonra 31.12.2015 de işinden ayrılması ve kendisine kıdem tazminatı ödenmesi (t_2) tahmin edilmektedir. Bu 10 yıl içinde farklı zamanlarda ücretine zam alacaktır. Her yıl ortalama olarak % 5 zam yapılacağı, 9 kere zam yapılacağı varsayımıyla kıdem tazminatına esas ücreti;

$$\text{Kıdem tazminatına esas ücreti} = 2400 \times (1.05)^9 = 3.723,12 \text{ TL}$$

olacaktır.

İş görenin 15 yıl kıdemi olacağından $3.723,12 \times 15 = 55.846,80$ TL kıdem tazminatı alacaktır. Bunun $3.723,12 \times 5 = 18.615,60$ TL lik kısmı iş görenin bilanço tarihine kadar ki kıdemidir. Geri kalan $3.723,12 \times 10 = 37.231,20$ TL henüz kazanılmamıştır. Kazandığı kıdem tazminatı tutarı geleneksel yöntemle göre bilanço tarihi itibarıyla 12.000 TL olmakla beraber, işten ayrılacağı tarihte (t_2) 18.615,60 TL olacaktır.

Hesaplanan bu tutar işçinin çalıştığı sektörde mevcut ekonomik koşulda ihraç edinilen uzun vadeli tahvillerin faizi %14 ise bu oran üzerinden 10 yıllığı iskonto edilecektir. Bu durum aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$= \frac{18.615,60}{(1 + \text{iskonto oranı})^{\text{kalan vade}}} = \frac{18.615,60}{(1 + 0,14)^{10}} = 5.021,44 \text{ TL}$$

Bu iş gören için 31.12.2005 tarihindeki bilançoda yer alması gereken toplam 5 yıla ilişkin kıdem tazminatı tutarıdır. Bu tutarın bir kısmı cari dönem hizmet maliyeti, diğer kısımları önceki döneme ilişkin maliyettir. Bir yıla ait olan bölümü hesaplayabilmek için ayrılırken alacağı tutar olan her yıl için 3.723,12 TL nin 10 yıl

üzerinden iskonto edilmesi gerekir bu da 1.004,28 TL, kalanı ise 4.017,16 TL önceki 4 yılın maliyetidir.

Cari döneme ait 1.004,28 TL işçinin çalıştığı gider hesabına eklenebilir kalan kısım döneme ilişkin olmadığından yüklenmesi bir anlam ifade etmez.

Bu örnekle anlatılmaya çalışılan bilançoda yer alacak tutarın kazanılmış hakka ya da ödenmesi beklenen tarihte kıdeme düşen tazminatın ödenmesi beklenen zamandaki miktarının bazı varsayımlarla tahmininin yapılması ve bu tutarın iskonto oranı ile bilanço tarihindeki değerinin indirgenen tutar olmasıdır. Bunun hesaplanması için varsayımlar yapılmalıdır. Bunlar:

a) İşinden ayrılacağı ya da kıdem tazminatı alacağı tarih: Çalışanların kıdem sürelerinin farklı olması dolayısıyla iş görenin durumuna göre değişecektir. Önemli olan kalan çalışma süresi olup, bunu tahmin edebilmek için çalışanın yaşı, kıdemi ve kaç yıl daha hizmet verebileceği tahmin edilmelidir. İşverenler genellikle işçileri belli bir kıdemi doldurduğunda işlerine son vermektedir. Örneğin bankaların büyük kısmında personel 25 yılını doldurduğunda işine son verilmektedir. Dolayısıyla çalışanın hangi tarihte ayrılacağı ve ayrılacağı tarihe kadar kalan süre tahmin edilebilmektedir. Bazı işverenler ise işçinin sigorta mevzuatına göre emekli aylığı almaya hak kazandığı tarihte işine son vermektedir. Emeklilik tarihleri SGK'nın web sayfasına girildiğinde öğrenilebileceği gibi, çalışanın işyerindeki dosyasından da öğrenilebilir. İşletmede bir karar alınıp kadınlarda 20, erkeklerde 25 yıllık çalışma süresinin doldurulacağı tarih veya SSK' dan emekli aylığı almaya başlayabileceği tarih, işten çıkarılacak tarih kıdem tazminatı alınacak tarih olarak esas alınabilir. Bu yaklaşımda da Kıdem tazminatında almış olduğu halde yeniden işe girmiş, emekliliğini doldurmasına rağmen çalışmaya devam edenler olabilir bu durumlarda emekli olacağı veya işinden ayrılacağı tarih ön görünmelidir veya öngörülemiyorsa bilanço tarihi çalışanın işten ayrılacağı tarih olarak kabul edilmelidir.

b) İşinden ayrılırken alacağı kıdem tazminatına esas ücret: Kıdem tazminatının hesaplandığı bilanço tarihinde bilinmeyen ileriye yönelik tahmini tutardır. Bu tutar genellikle her işçiye belirli bir oranda zam yapılacağı varsayımına dayandırılır. Örneğin bir işçi bugün 2.400 TL alıyorsa ve beklenen işten ayrılma

süresine 10 yıl varsa 9 defa zam alacak tahmininde bulunulabilir ve zam oranı %5 öngörülmüşse aşağıdaki şekilde hesaplama yapılacaktır.

$$\text{İşten ayrıldığında alacağı ücret} = 2.400 \times (1 + 0.05)^9 = 3.723,12 \text{ TL}$$

Yukarıda maaş artış oranı yıllar için sabit varsayılmıştır. Bu tutar enflasyon oranı dikkate alınarak yıllar itibariyle farklılaşabilir. Örneğin ilk 4 yıl için yüzde 7 artış oranı, daha sonraki yıllar için %5 gibi bir artış oranı öngörülebilir ve bu hesabın yapılmasında da bazı güçlüklerle karşılaşılabilir. Hesaplama yapılırken kıdem tazminatı üst sınırı söz konusudur Bu da her yıl hatta her yılın belirli dönemlerinde değişebilmektedir. Dolayısıyla işçinin ayrılırken alacağı ücretin üst sınırının üstünde kalıp kalmayacağı da dikkate alınmalıdır. Bu sebepten bilanço tarihinde üst sınırı geçenlerin işten ayrılış tarihinde de geçebileceği ve üst sınırdaki artış oranı şirketin uygulamakta olduğu ücret artış oranı ile aynı oranda olabileceği varsayılabilir.

- c) **İşinden ayrılırken alacağı kıdem tazminatının mevcut kıdemine uygun tutarı:** Bu tutar kazanılmış kıdem tazminat tutarı gibi anlaşılabilir. İş gören işten ayrıldığında son aldığı ücretin toplam kıdemi ile çarpılmış tutarını alacak ve bu tutarda bilanço tarihi ve bilanço tarihinden ayrıldığı tarihe kadar olan kazandığı kıdem tazminatları bulunmaktadır ve bilançoda gösterilecek tutar tamamı değil o an ki kıdemine esas tutardır. Yukarıdaki örneğe devam edilirse iş görenin bilanço tarihindeki kıdemi 5 yıl, ancak çalışacağı kalan süre 10 yıldır toplam 15 yıllık kıdemi olan iş gören $3.723,12 \times 15 = 55.846,80$ TL alacaktır; ancak bu tutarın $3.723,12 \times 5 = 18.615,60$ TL si kazanılmış haktır ve bilançoda bu tutarın iskonto edilen kısmı yer alır.
- d) **İskonto oranı:** İş görenin işten ayrılacağı tarihte ödenecek kıdem tazminatının bugünkü değerine getirilebilmesi için bir iskonto oranı gerekmektedir. Bu oran, raporlama dönemi sonunda yüksek kaliteli kurumsal senetlere ait piyasa verilerine bakılarak tespit edilir. Bu senetler için derin piyasanın olmadığı ülkelerde devlet tahvilleri piyasa getirileri kullanılmaktadır. TMS 19' a göre bu senetlerin vadeleri ile kendisine karşılık ayrılacak kişinin kalan süresinin yani iskonto da kullanılacak vade ve para birimi uyumlu olmalıdır ancak çok sayıda kişi için farklı kalan vadesi olan tahvil bulunmayacağı ya da bilanço gününde

borsada alım satım konusu olmaması sebebiyle iskonto oranı olarak ortalama vadeli devlet tahvillerinin bileşik getirisi kullanılabilir.

- e) **Genelde işten ayrılma oranı:** Verilen örnekte bir kişi için yapılan hesaplamaların tüm çalışanlar için hesaplanması gerekmektedir; yalnız kendi isteğiyle işten ayrılanlar ve İş Kanunu' na göre tazminat ödenmeyerek işten ayrılanlar olabileceğinden tüm çalışanlar için hesaplanan tutar çok gerçekçi olmayabilir. Geçmiş yıllara ait personel devir hızlarından yararlanılarak daha doğru tutarlar hesaplanabilir.

Kıdem tazminatı karşılığı tutarının bileşenlere ayrılması

TMS 19 a göre bilançoda belli tutarda karşılık ayrılması yeterli olmamakta ve Bilanço, Gelir tablosu ve Özsermaye Değişim Tablolarındaki tutarının içinde;

- Aktüaryal kazanç ve kayıplar
- Geçmiş dönem hizmet maliyeti
- Cari dönem hizmet maliyeti
- Faiz maliyeti
- Eğer yabancı ülkelerde faaliyet gösteren yavru şirketlerin mali tabloları konsolide mali tablolara alınıyorsa yabancı para dönüştürme farkları;

kısımlarının neler olduğunu ve bunların açıklanması gereklidir. Bu durumu açıklayabilmek için yukarıdaki örneğe devam etmek gerekir.

a) Cari hizmet maliyeti ve faiz maliyetinin hesaplanması:

Cari hizmet maliyeti içinde bulunulan dönemde iş görence sunulan hizmet neticesinde tanımlanmış fayda yükümlülüğü bugünkü değerinde oluşan bir dönem için bir dönem boyunca gelen artıştır. Faiz maliyetiyle alakalı faydanın ödenmesine bir dönem yaklaşılması sebebiyle tanımlanmış fayda yükümlülüğünde oluşan bugünkü değerdeki artıştır.

Örneğimizdeki 2006 yılındaki zam oranının % 5 olacağı tahminimiz doğru çıkmışsa çalışanın ücreti 2.520,00 TL olmuş, kıdemi 6 yıla çıkmış, çalışmaya devam edeceği süre 9 yıla inmiştir. Ayrılacağı tarihte her yıl için alacağı tazminat tutarı 3.723,12 TL olacaktır. Bu tarihte kazandığı kıdem tazminatının tutarı $3.723,12 \times 6 = 22.338,72$ TL dir.

$$2005 \text{ yılsonu değeri } (3.723,12 \times 5 / (1 + 0.14)^{10}) = 5.021,44$$

$$2006 \text{ yılsonu değeri } (3.723,12 \times 6 / (1 + 0.14)^9) = 6.869,43$$

$$\text{Bir yıllık artış miktarı} = 1.847,99$$

Artış miktarı iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci standartta faiz maliyeti olarak adlandırılan kısım alakalıdır. İş görenin beklentilere göre işten ayrıldığında alacağı 55.846,80 TL olan tazminat tutarı değişmemekte ama bunu alabilmesine bir yıl daha az kalmıştır. Diğer bir ifadeyle işletme iş görene olan borcunu bir yıl kullanmıştır. Bir yıllık borcunun faizi iskontada kullanılan faiz oranıyla bilançoda yer alan tutarın çarpılmasıyla elde edilen $5.021,44 \times 0.14 = 703,14$ TL dir. Bu tutar iş görenin işten ayrıldığında tazminatın bir yıl daha kısılmasının maliyeti olarak;

$(18.615,60 / (1 + 0.14)^9) - (18.615,60 / (1 + 0.14)^{10}) = 703,14$ TL şeklinde de hesaplanabilir.

Bu bir yıllık artışın faiz maliyeti olup, diğer kısım cari dönem hizmet maliyetidir. Bu ise iş görenin son yılda almayı hak ettiği ek maliyetin iskonto edilen kısmıdır. Son yıl almaya hak kazandığı tazminatını alabileceği tarihteki brüt 3.723,12 TL nin ödenmesine kalan süre olan 9 yıl ile iskonto edilmesiyle 2006 yılının kıdem tazminatı maliyeti,

$$3.723,12 / (1 + 0.14)^9 = 1.144,90 \text{ TL şeklinde hesaplanır.}$$

Bu iki kısmın toplamı ile $703,14 + 1.144,90 = 1.848,04$ dönemin gideri olarak hesaplanabilir.

b) Aktüaryal kazanç ve kayıpların hesaplanması ve “koridor” yöntemi

Aktüaryal kazanç ve kayıplar, kıdem tazminatı hesaplamasında yapılan tahminlerin beklenenden farklı çıkmasından kaynaklanan farklardır. Bu hesaplar yapılırken çalışanın işinden ayrılacağı süre, alabileceği zam, personel devir hızı gibi varsayımlar dikkate alınmadığından, tahminlerin izleyen dönemde beklendiği gibi çıkmamasından kaynaklanan tutar farkı aktüaryal kazanç ve kayıp olarak adlandırılır. Örnekteki başlangıçta yapılan varsayımın bir yılda gerçekleşmediği varsayılırsa ücret

%5 değil % 10 oranında artışla 2.640,00 TL ye çıkmıştır ancak yine de bu tarihten sonra %5 artışı beklensin; ayrıca iskonto oranı %10 a düşmüştür. Bu durumda çalışanın alabileceği kıdem tazminatı tutarı ve indirgenmiş net tutar değişecektir. Bu şekilde ortaya çıkacak fark aktüaryal kazanç veya kayıp olarak adlandırılacaktır. Bunun sonucu iş görenin 2006 yılı sonunda ücreti %10 luk artışla 2.640,00 TL olsun; ancak bu tarihten sonra yine %5 olacağı tahmin edilsin. İşçinin işten ayrılana kadar 8 defa zam aldığını düşünersek, her yıl için $2.640 \times (1,05)^8 = 3.900,33$ TL olacaktır. Kıdemi 2006 yılsonunda 6 yıl olduğundan kazanılmış hakkı $3.900,33 \times 6 = 23.401,98$ TL dir. Yeni iskonto oranı olan %10 ve 9 yıl üzerinden iskonto edinilen değer $23.401,98 / (1,10)^9 = 9.924,92$ TL dir. Bunun sonucu 4.903,48 TL artış olmuştur.

2005 yıl sonu değeri=5.021,44 2006 yıl sonu değeri=9.924,92 Artış =4.903,48
--

Dönem giderlerine aktarılacak bu tutarın bir kısmı bilançodaki tutarın o yıl ki iskonto oranıyla hesaplanan faiz maliyeti 703,14 TL, bir kısmı ise cari dönem hizmet maliyeti ödemenin yapıldığı yıl her yıl için eşit miktarda ödenecek olan 3.900,33 TL nin yenilenen iskonto oranı %10 dan kalan 9 yıl ile iskonto edilmesiyle,

$$3.900,33 / (1 + 0.10)^9 = 1.654,15 \text{ TL olarak hesaplanacak tutardır.}$$

Aktüaryal kayıp, toplam dönem tutarından cari dönem hizmet maliyeti ve faiz maliyetinin çıkartılması sonucu hesaplanan $4.903,48 - 703,14 - 1.654,15 = 2.546,19$ bu tutardır, bu tutarın yüksek olmasının nedeni hem ücretteki artışın geçmiş hizmet dönemlerine yansması hem de iskonto oranının düşmesidir.

Standart aktüaryal kazanç ve kayıpların oluştuğu dönemde dönem maliyetleri ile ilişkilendirilmemesi öngörmektedir. Standardın 92. maddesine göre herhangi bir dönemde hesaplanan ya da doğan aktüaryal kazanç ve kayıplar aşağıda verilen en yüksek sınırları geçiyor ise şu şekilde kaydı alınırlar:

A) Toplam yükümlülüğün net şimdiki değerinin %10'u

B) Toplam yükümlülüğü finanse etmek için geliştirilen varlıkların net şimdiki değerinin %10 u

Bu ifadede fiili yükümlülük tutarının net şimdiki değeri, hesaplarda yer alan yükümlülüğünün tutarının %10 üstünde ya da altında olabileceğini böyle bir koridorda olduğu sürece kayda almanın zorunlu olmadığını ifade eder; eğer fark bu koridorun dışına çıktı ise koridorun dışındaki tutarın kayıt edilmesi gerekmektedir. Bu kayda alma işlemi farklı biçimlerde gerçekleştirilebilmektedir:

a) Aktüaryal kazanç ve kayıpların hepsinin ortaya çıktığı dönemde kayda alınması

b) Aktüaryal kazanç ve kayıpların ortaya çıktığı dönemde bir kısmının kayda alınması, koridorun dışındaki kısmın işçilerin arta kalan çalışma sürelerine bölünmesi ve kalan çalışma sürelerinde amortisinin sağlanması.

Eğer ortaya çıkan aktüaryal kazanç ve kayıpların kaydı alınacaksa bunun iki yöntemi bulunmaktadır:

1) Tutarın tamamının Dönem Kar/Zarar' da muhasebeleştirmek bu aktüaryal kazanç ve kayıplar gelir tablosuna alınır; ancak hangi hesaba alınacağı standartta belirtilmemiştir.

2) Tutarının tamamının Diğer Kapsamlı Gelirler üzerinden özsermaye içinde muhasebeleştirmek bu yöntemde tüm Aktüaryal Kazanç veya Kayıplar gelir tablosu ile ilişkilendirilmeden doğrudan özkaynaklar içine alınacaktır bilançoda özkaynaklar altında açılacak örneğin 555 Aktüaryal Kazanç ve Kayıplar isimli kalemde takip edilebileceklerdir. Bu hesap çift taraflı çalışan bir hesap olarak aktüaryal kazanç olduğunda alacak, zarar olduğunda borç yazılabilecektir. Özkaynaklarda biriken aktüaryal kazanç ya da kayıplar, muhasebe politikalarındaki değişiklikler sebebiyle veya başka bir sebeple dönem kar zararına nakledilmez ve sadece birikmiş karlara aktarılabilirler.

İlk defa standarda göre kıdem tazminatı hesaplanması bir işletme daha önce başka bir esasa göre hesaplarken TMS 19'a göre hesaplamaya başlayabilir ya da ilk defa kıdem tazminatı karşılığı hesaplıyor olabilir. Böyle durumlarda geçiş dönemindeki

mevcut kıdem tazminatlarının raporlanacak miktarının hesaplanması gerekir Bu tutar özetle şu şekilde hesaplanabilir:

+	Toplam yükümlülüğü net şimdiki değeri
-	Eğer bir fon oluşturulmuş ise bu planın varlıklarının net şimdiki değeri
-	Fayda Planlarında değişiklik olduğunda ileriki dönemde kaydı alınacak geçmiş hizmet maliyeti
=	Bilançoda raporlanacak tutar

Bu durumlarda işletme raporlanacak tutarı aşağıda yer alan seçeneklerden birine göre bir daha değiştirmemek üzere tercih etmelidir:

- Ya TMS 8 Muhasebe Politikaları Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı uyarınca kaydedilmesi
- Ya da ilk defa geçişte hesaplanabilen net yükümlülüğün 5 yıldan daha uzun olmayan bir sürede itfa edilmesi yani işletme bu yöntemi tercih ederse raporlanacak tutar en fazla 5 eşit taksitle bölünecek ve her yıl bir parçası itfa edilecektir.

Örnekteki 5 yıl önce 2.400 TL ücretle işletmede göreve başlayan Ali Kıdemin 31.12.2005 tarihi itibarıyla bilançoda yer alacak yükümlülüğün 5.021,44 TL dir. Bunun 1.004,28 TL'lik kısmı cari dönem hizmet maliyeti, 4.017,16 TL lik kısmının daha önceki dönemlere ait olanlarının bu yıl dahil üç yılda amortismanı düşünülür ise aşağıdaki gibi kayda alınacaktır:

31.12.2005			
730/760/770 İLGİLİ FONKSİYON HESABI	1.004,28		
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	1.004,28		
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		2.008,56	
/			
973 ERTELENEN KIDEM TAZMİNATI	2.008,56		
974 ERTELENEN KIDEM TAZM. KARŞILIĞI		2.008,56	
1.004,28×2=2.008,56			
/			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	401,71		
691 VERGİ GİDERİ			401,71
/			

Eğer yukarıdaki hesaplama göre raporlanacak miktar eksi(-) çıkıyor ya da mevcut ayrılmış rakam raporlanacak tutarı aşıyorsa aşan kısım hemen TMS 8 e göre işleme tabi olacak, direk özkaynaklarda diğer bir ifadeyle geçmiş yıllar karlarına ya da olağanüstü yedeklerde izlenecektir.

Kıdem tazminatı karşılığının muhasebeleştirilmesi

Hesaplanan kıdem tazminatlarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği yani hangi hesapların kullanılacağını bilanço ve gelir tablosunda hangi bölümlerde raporlanacağı ve dönem sonuçlarına yansıyacak tutarın fonksiyonlara göre dağıtılıp dağıtılmayacağı, toplam borcun uzun vadeli ya da kısa vadeli yükümlülük için de bir ayırım yapıp yapılmayacağı standartta belirtilmemektedir. Bu durumda ayrılacak tüm karşılıkların pasifte uzun vadeli karşılıklar hesabında gösterilmesi mümkündür.

Bir dönemde kıdem tazminatı karşılığı hesabına eklenecek olan tutar 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabına alacak yazılırken borcuna yazılacak hesaplar hakkında standartta bir açıklama yoktur. Aktüaryal kazançlar da kâr/zarar etkili veya özkaynak etkili muhasebeleştirilebilir. Bu açıdan gelir tablosu hesapları ile bilançoda özkaynaklarda hesap kalemine ihtiyaç vardır. Bilançodaki 555 Aktüaryal kazanç ve kayıplar ya da gelir tablosu hesapları da Aktüaryal Kazançlar ve Aktüaryal Kayıplar gibi hesaplar bu ihtiyacı karşılayacaktır.

Bu hesapların kullanılması yukarıdaki örnekteki Ali Kıdem için yapılan hesaplar üzerinden örneklendirilebilir. Örneğin bu uygulama 2005 yılında başlanılmış ve toplam yükü 5.021,44 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutarın ilk defa bu standarda göre hesaplanmış yük olduğunu, cari dönem hizmet maliyetinin 1.004,28 TL olduğunu varsayalım. İşçinin genel yönetim fonksiyonu ile bir bölümde çalıştığını ve kalan 4.017,16 TL nin ise 5 yılda amorti edileceğini varsayarsak ve 2006 yılındaki toplam yükün 4.903,48 TL arttığı bu artışın özellikle faiz oranındaki değişme ve yine tahmin edilen ücret artışı nedeniyle oluştuğu anlaşılmıştır. Artışın 703,14 TL si faiz maliyetlerinden 1.654,15 TL cari dönem hizmet maliyetlerinden, 2.546,19 TL'si aktüaryal kayıplardan meydana gelmiş olup, bu durumda 2005 yılı sonunda kayıtlar şu şekilde olacaktır:

31.12.2005		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.004,28	
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	803,43	
973 ERTELENMİŞ KIDEM TAZM. KARŞILIĞI	3.213,72	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		1.807,71
974 GELECEK YILLARA AİT KIDEM TAZM. KARŞ.		3.213,72
974.10 2006 yılında ayrılacak	803,43	
974.20 2007 yılında ayrılacak	803,43	
974.30 2008 yılında ayrılacak	803,43	
974.40 2009 yılında ayrılacak	803,43	
31.12.2005		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	361,54	
691 DÖNEM VERGİ GİDERİ/GELİRİ		361,54
(1.004,28+803,42) × 0,20=361,54		
/		

2006 yılında ise artışlar şu şekilde kayda alınabilir:

31.12.2006		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.654,15	
780 FİNANSMAN MALİYETİ	703,14	
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	803,43	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	632,14	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		3.160,72
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		632,14
Cari dönem hizmet maliyeti, faiz maliyeti ve önceki yıldan kalan kısmın itfasının ve bunların vergi etkisinin kayda alınması nedeniyle		
/		

Aktüaryal kayıplar Kar Zarar etkili muhasebeleştirilirse:

31.12.2006		
65 AKTÜARYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR	2.546,19	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	509,23	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		2.546,19
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		509,23
/		

Aktüaryal kayıplar Özkaynak etkili muhasebeleştirilirse:

31.12.2006			
	528 AKTÜARYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR	2.546,19	
	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	509,23	
	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		2.546,19
	529 ÖZ KAYNAKLARDA MUHASEBELEŞ.		509,23
	GELİR/GİDERLERİN VERGİ ETKİSİ		
/			

Örnek 2:

a) ABC Ticari işletmesi yönetim biriminde çalışan personelleri için 2018 yılı için 15.000 TL Kıdem Tazminatı Karşılığı hesaplamıştır. Bu işletmenin 31.12.2018 tarihindeki kaydı aşağıdaki gibidir:

31.12.2018			
1	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	15.000	
	770.08 KIDEM TAZMİNATI		
	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		15.000
	Kıdem Tazminatına Karşılık Ayrılması		
	/		

Fiilen ödenmeyen ve gelecek yıllarda ödenecek olan Kıdem Tazminatı Tutarı Vergi Kanunlarımızda gider olarak kabul edilmediğinden nazım hesaplarda aşağıdaki gibi izlenmesi gerekir:

31.12.2018			
2	950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	15.000	
	951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDER KARŞ.		15.000
	Kıdem Tazminat Karşılığının Nazım Hesaplara Kaydı		
/			

b) ABC Ticari işletmesinde 15.06.2019 tarihinde bir işçi işten ayrılmış olup, yapılan hesaplamada brüt 3.000 TL kıdem tazminatı ödenmesi gerektiği anlaşılmış ve ödeme işlemi gerçekleştirilmiştir:

15.06.2019			
3	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	3.000,00	
	372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		3.000,00
	Dönemsel aktarma işleminin kaydı		
	/		
4	372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	3.000,00	
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		22,77
	360.02 Damga Vergisi		
	335 PERSONELE BORÇLAR		2.977,23
	335.07 Kıdem Tazminatı		
	Kıdem tazminatı tutarının işçiye tahakkuk edilmesinin kaydı		
	15.06.2019		
5	335 PERSONELE BORÇLAR	2.977,23	
	335.07 Kıdem Tazminatı		
	102 BANKALAR		2.977,23
	102.01 X Bankası		
	Kıdem tazminatının işçiye ödenmesi		
	/		

c) Bu kişinin kıdem tazminatı hak etmeden iş akdinin sona ermesi durumunda kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

15.06.2019			
6	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	3.000	
	679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR/KAR		3.000
	Kıdem tazminatı karşılığının iptalinin kaydı		
	/		

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye Muhasebe Standartları, işletmelerin mali durumları hakkında en doğru bilgiler elde etmesini ve işletmelere uzun dönemde daha gerçekçi plan ve hedef yapabilmelerine imkan verir.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, işletmelerin işyerlerinde çalışanlarından fayda elde edip bunun karşılığında, on iki ay içerisinde çalışana ödemesi gereken kısa vadeli faydaları, çalışma dönemi sonrasındaki faydaları, tanımlanmış katkı planı ve tanımlanmış fayda planlarını ve iş ilişkisinin son bulması neticesinde ortaya çıkan faydaları başta işten çıkarma tazminatları olmak üzere bunlara yönelik düzenlemeler içermektedir.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, ücret, maaş, sosyal güvenlik katkılarını, ücretli yıllık ve hastalık izinlerini, çalışanlara kar payı ve verilmesini ve diğer kısa vadeli yardımları; çalışma dönemi sonrasındaki faydalar, emekli maaş ve ikramiyesi, hayat ve sağlık sigortalarını; çalışma dönemi sonrasındaki uzun vadeli faydalar, kıdeme göre verilen izinleri, uzun süreli iş göremezlik ödemelerini; iş ilişkisinin sona erdirilmesinden sonraki faydalar ise kıdem tazminatlarını kapsamaktadır.

Çalışanların işletmeye sağladığı her türlü hizmetin işletmeye bir maliyeti vardır. Bu maliyetler işletmelerin çalışanlara hizmetlerinden ötürü sağladığı faydalardır. İşletmelerin önemli maliyet kalemlerinden biri olan personel giderleri gerek kısa vadeli gerek uzun vadeli gerekse iş ilişkisi sonrasında olsun bu maliyetlerin hesaplamaların doğru yapılması, işletmelerin finansal durumunun daha doğru tespit edilebilmesi için işletmeler için önem arz etmektedir. Bu sebepten Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı birçok ülkenin muhasebe standardında yer almaktadır.

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardını incelediğimizde standartta çalışanlara ilişkin sağlanan faydaların nasıl muhasebeleştirildiğine ilişkin tanımlamalar yapılmış yalnız muhasebeleştirilmesinde hangi kalemlerin kullanılacağı belirtilmemiştir. Standartta göre kıdem tazminatları işletmelerin finansal durumunu net görebilmeleri için gider olarak her yıl dönem sonunda gösterilmesi gerekirken Vergi Kanunlarımızda kıdem tazminatları ödendiğinde gider kabul edilir bunun dışında Standardın genel olarak Kanunlarımızla uyumlu olduğu söylenilebilir. İşletmelerin kıdem tazminatlarını her yıl doğru bir şekilde tespit edip, düzenli olarak karşılık ayırmaları önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, G. (2006), "Kıdem Tazminatı" <http://www.turkhukuksitesi.com>
- Akgül B.A, Akay H, (2004) *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’ de Uygulama Etkinliği’ ne İlişkin Bir Araştırma*, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2. Baskı
- Akgül, B.A, Akay, H. (2003). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. Türkmen Kitapevi, 2. Baskı, İstanbul. s.35
- Akgül, B.A, ve Akay, H. (2006). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Akgün, Aİ, ve Kılıç, S. (2013) Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi. *Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, s.21-36
- Baki Y., (2007) Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2007, 7(13), s.140.
- Bayazıtlı, E. Çelik, O. Üstündağ S. (2006) CPA.MSA Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Tesmer Yayınları Ankara
- Çelik, O. (2003) Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği, No.52, Ocak, *Ankara Üniversitesi: Siyasal Bilgiler Fakültesi Yay.* .s.1
- Çolak, M. Çolak, M. (2007). Tüm Yönleriyle İş Kanununda Kıdem Tazminatı, *Orion Yayınevi*. Ankara
- Demir, F., (2005), İş Hukuku Uygulamaları, İzmir
- Demir, V., (2013) Görünmeyen iki maliyet: birikmiş izin ve kıdem tazminatı karşılıkları sorunlar *Kobi Girişim*. s.42-43.
- Demir, Volkan (2009), *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları* 12. Bölüm
- Doğan, A, Tanç, A ve Güngör T,S. (2004). Felaketten kurtarma planı ve MBS: Kayseri’deki büyük ölçekli sanayi işletmeleri üzerine bir araştırma. *Osmangazi Üniversitesi, İ.İ.B.F, 3. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi*, Eskişehir, 295-305.
- Ercan, Y., ve Bursal, N, Maliyet Muhasebesi T.C. Anadolu Üniversitesi yayınları No:886 *Açıköğretim Fakültesi Yayınları* No:476 s.1-26

- Erdem, Ş. (2012) *Türkiye ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi*.
www.yanimakale.com/tag//muhasebe-standartlari.html,
- Gençoğlu, Ü. (2017) Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması
Muhasebe Ve Finansman Dergisi, s.3
- Güzel, T., Mersin, Z. (2007). Bilgi teknolojilerinin işletmelerin muhasebe uygulamalarında yarattığı değişim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, 35: 172-177.
- Iturbe-Ormaetxe, I. (2015), Saliency of Social Security Contributions and Employment, *Interntaional Tax Public Finance*, 22: 741-759.
- Kısakürek, M. ve Pekcan A. (2005), “Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 6, 2: 107-125.
- Kıymetli, Ş, Ö. (2018) Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları s.482
- Kıracı, M, Köse T, IASC, FASB ve TMS/DESK’ teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma, *Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(1), Haziran, 2002, s.49.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2012). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2017). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Ankara: Gazi Kitabevi. Sayfa: 289-312
- Özerhan, Y, Yanık, S. (2012). *TMS TFRS, TÜRMOB Yayınları* Ankara. s.427.
- Pamukçu, F., Pamukçu N. (2011) Kıdem tazminatı karşılığı hesaplamasında İş Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartlarındaki düzenlemelerin karşılaştırılması, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. s.144-152
- Parlakkaya, Raif; (2010), “Yasal Mevzuat ve TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı ve Muhasebe Uygulaması” *Selçuk Üniversitesi, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13(9), 269-291.
- Şen, İ. K. (2006). *Borçlanma Maliyetlerinin Türk Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Sönmez, F. (2004) 11 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı- Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (UMS-14 ile Karşılaştırmalı Olarak), *Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, , s.1.

Yazıcı, M. (2003). Muhasebe Standardının Tanımı. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*,18: 33-37.

Yüksel K.Y., “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 4, Sayı 2, Haziran, 2002, s.2.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

4447 Sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu

4857 Sayılı İş Kanunu.

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.

6102 Türk Ticaret Kanunu.

İnternet Kaynakları

Finansal Raporlama; <https://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/buyuk-ve-orta-boy-isletmeler-icin-finansal-raporlama-standardi.pdf>

Finansal Raporlama da karşılaşın sorunlar <http://www.gureli.com.tr/duyurular/bobi-frs-ile-ilgili-en-cok-sorulan-10-soru-ve-cevabi>

[http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6781/Muhasebede-Yeni-Bir-Do%CC%88nem-Bas%CC%A71%C4%B1yor-\(14.06.2017\)](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6781/Muhasebede-Yeni-Bir-Do%CC%88nem-Bas%CC%A71%C4%B1yor-(14.06.2017))

İş Hukukunda Ücret: <https://tazminathukuku.com/arastirma-yazilari/is-hukukunda-ucret-kavrami.htm>

İşsizlik Maaşı, www.iskur.gov.tr

İşveren Primleri

http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/calisan/isveren/prime_esas_kazanc_miktarlari/prime_esas_kazanc_miktarlari

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Türkiye Muhasebe Standartları,

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_19_2018.pdf

Kar dağıtımının Muhasebeleştirilmesi www.muhasebedersleri.comhttps:///sirketler-muhasebesi/limited-kar-dagitimi-muhasebe-3.html

Kıdem Tazminatı: <http://www.turkhukuksitesi.com>

EKLER

Ek 1: Orjinallik Raporu



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

ÖĞRENCİ BİLGİLERİ	
Adı-Soyadı	Zehra KIZIL
Öğrenci Numarası	131216109
Enstitü Anabilim Dalı	SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Programı	İşletme
Danışmanın Unvanı, Adı-Soyadı	Prof. Dr. Fikret OTLU
Tez Başlığı (Türkçe)	TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARTININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE MEVCUT UYGULAMALARLA KARŞILAŞTIRILMASI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 104 sayfalık kısmına ilişkin, 09/10/2019 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 26'dır.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç,
- 2- Kaynakça hariç
- 3- Alıntılar hariç/dâhil
- 4- 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Yukarıda bilgileri verilen öğrencinin yüksek lisans tezi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu tarafından belirlenen azami benzerlik oranlarını aşmadığını ve tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Prof. Dr. Fikret OTLU
Danışmanın Adı-Soyadı
(İmzası)

Prof. Dr. Zahir KIZMAZ
Anabilim Dalı Başkanı
(İmzası)

Lisansüstü tezler, savunma öncesinde **intihal program raporu** ile birlikte enstitüye teslim edilir.

İntihal raporu ile ilgili olarak etik kurallar dâhilindeki benzerlik oranları ilgili Enstitü Yönetim Kurulu tarafından belirlenir. (Enstitü Yönetim Kurulu tarafından tezin, intihal kapsamı dışında değerlendirilmesi için TURNITIN'den alınan raporda "benzerlik oranı"nın, "alıntılar hariç" en fazla %10, "alıntılar dâhil" % 30'u geçmemesi şeklinde kabul edilmiştir).

ÖZ GEÇMİŞ**KİŞİSEL BİLGİLER**

Adı Soyadı: Zehra KIZIL

Uyruğu: Türkiye

Doğum Yeri: Mersin

EĞİTİM DURUMU

İlk ve Ortaöğretim: Mersin 19 Mayıs İlköğretim Okulu(2000)

Lisans: İnönü Üniversitesi(2004-2008)

Yabancı Dil: İngilizce