

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ*SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

İŞLETME PROGRAMI

**İNSAN KAYNAKLARINA YÖNELİK FAALİYETLERİN TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE TÜRKİYE'DEKİ
UYGULAMA BOYUTU: İMKB ÖRNEĞİ**

DOKTORA TEZİ

MEHMET DURGUT

ŞUBAT 2012

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ*SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

İŞLETME PROGRAMI

**İNSAN KAYNAKLARINA YÖNELİK FAALİYETLERİN TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE TÜRKİYE'DEKİ
UYGULAMA BOYUTU: İMKB ÖRNEĞİ**

DOKTORA TEZİ

MEHMET DURGUT

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Uğur KAYA

ŞUBAT 2012

TRABZON

ONAY

Mehmet DURGUT tarafından hazırlanan “İnsan Kaynaklarına Yönelik Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi ve Türkiye’deki Uygulama Boyutu: İMKB Örneği” adlı bu çalışma 24.02.2012 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Anabilim dalında doktora tezi olarak kabul edilmiştir.



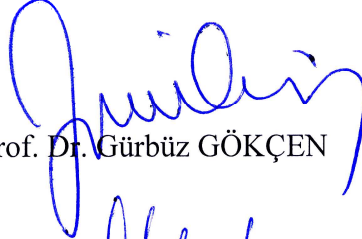
Prof. Dr. Yusuf SÜRME (Başkan)



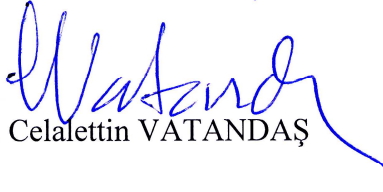
Doç. Dr. Uğur KAYA (Danışman)



Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

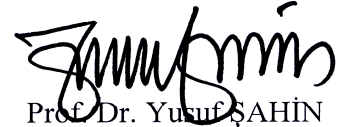


Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN



Prof. Dr. Celalettin VATANDAŞ

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylım. 24.02.2012



Prof. Dr. Yusuf ŞAHİN

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ederim.



Mehmet DURGUT

07.02.2012

ÖNSÖZ

01 Temmuz 2012’de yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında Türkiye Muhasebe Standartları’na uyma mecburiyeti getirmektedir. Uygulanmaya başlamasıyla, insan kaynakları muhasebesinin değer ölçümleme ve raporlama gibi bazı sorunlarının çözümüne katkı sağlayacak olan ve işletmelere ait finansal tablo kalemlerinin dünyanın her yerinde aynı anlamı ifade etmesi için oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartları’na göre hazırlanacak finansal tablolar aracılığıyla çıkar gruplarına ihtiyaç duyulan gerçek, anlaşılır ve güvenilir bilgilerin sunulması sağlanacaktır.

Bu çalışma ile Türkiye Muhasebe Standartları’nda yer alan insan kaynakları faaliyetlerine yönelik düzenlemelerin incelenmesi, insan kaynakları faaliyetlerinin ölçümleme ve muhasebeleştirilmesine kapsamlı bir bakış açısı getirilmesi ve söz konusu düzenlemeleri içeren Standartların anlaşılabilirlik, içerik, uygulamada karşılaşılan sorunlar açısından değerlendirilmesi ve hisseleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda işlem gören işletmeler tarafından uygulanma boyutunun ortaya konulması amaçlanmaktadır.

Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde hazırlanan bu doktora tez çalışmasında, görüşleri ile çalışmaya yön veren ve her konuda üzerimizde emeği olan başta danışman hocam Sayın Doç. Dr. Uğur KAYA’ya, Sayın Prof. Dr. Yusuf SÜRME’ne, Sayın Prof. Dr. Celalettin VATANDAŞ’a, tezimin bir bütün olarak sistematik hale gelmesinde ve hataların düzeltilmesinde katkı sağlayan Sayın Yrd. Doç. Dr. Abdülkadir PEHLİVAN’a ve Sayın Öğr. Gör. Dr. Aykut KARAKAYA’ya ve de doktora eğitimim boyunca 2211 - Yurtiçi Doktora Burs Programı kapsamında bizlere destek veren Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) yönetici ve çalışanlarına teşekkürü bir borç bilirim.

Ayrıca akademik hayatım boyunca maddi ve manevi büyük fedakârlıkta bulunan ve desteğini her zaman hissettiğim sevgili aileme minnettarlığımı ifade ederim.

Trabzon – Şubat 2012

Mehmet DURGUT

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET	X
ABSTRACT	XI
TABLOLAR LİSTESİ	XII
ŞEKİLLER LİSTESİ	XIV
KISALTMALAR LİSTESİ	XV
GİRİŞ	1-4

BİRİNCİ BÖLÜM

1. İŞLETME - İNSAN KAYNAKLARI ve MUHASEBE İLİŞKİSİ.....	5-39
1.1. İşletme - İnsan Kaynakları İlişkisi	5
1.1.1. Genel Açıklama	5
1.1.2. İnsan Kaynakları Kavramının Tanımı ve Açıklaması	6
1.1.3. İnsan Kaynaklarının İşletmelerde Yeri ve Önemi	9
1.1.4. İşletmelerde İnsan Kaynaklarına Yönelik Faaliyetler	10
1.1.4.1. Finansal Faaliyetler	11
1.1.4.2. Finansal Olmayan Faaliyetler.....	12
1.2. İnsan Kaynakları - Muhasebe İlişkisi: İnsan Kaynakları Muhasebesi.....	13
1.2.1. Genel Açıklama	13
1.2.2. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Tanımı ve Açıklaması	14
1.2.3. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Geleneksel Muhasebe Türleri ile İlişkisi	18
1.2.3.1. Genel Muhasebe ile İlişkisi	18
1.2.3.2. Maliyet Muhasebesi ile İlişkisi	18
1.2.3.3. Yönetim Muhasebesi ile İlişkisi	19
1.2.4. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Görevleri	20
1.2.4.1. İnsan Kaynakları Harcamalarının Doğru Muhasebeleştirilmesi	21

1.2.4.2. İnsan Kaynakları Yöneticilerine Yeni Bir Bakış Açısı Kazandırılması	21
1.2.4.3. İnsan Kaynaklarının Maliyeti ve Değerinin Ölçümü	22
1.2.4.3.1. Maliyet Tabanlı Ölçüm Yöntemleri	23
1.2.4.3.1.1. Tarihi Maliyet Yöntemi	25
1.2.4.3.1.2. Yenileme Maliyeti Yöntemi	26
1.2.4.3.1.3. Fırsat Maliyeti Yöntemi	27
1.2.4.3.2. Değer Tabanlı Ölçüm Yöntemleri.....	27
1.2.4.3.2.1. Gelecekteki Ücret Ödemelerinin İskonto Edilmesi Yöntemi	28
1.2.4.3.2.2. Frantzerb, Landau ve Lunberg Yöntemi	31
1.2.4.3.2.3. Lev ve Schwartz Yöntemi	32
1.2.5. İnsan Kaynakları - Muhasebe İlişkisinin Genel Değerlendirmesi ve Geleceği.....	35

İKİNCİ BÖLÜM

2. İNSAN KAYNAKLARINA YÖNELİK FAALİYETLERİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE ÖLÇÜM VE MUHASEBELEŞTİRME İLKELERİ.....	40-112
2.1.Genel Açıklama	40
2.2. Muhasebe Standartları ve Gerekliği	41
2.3. Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Boyutu.....	44
2.4. İnsan Kaynakları Faaliyetlerine Yönelik Türkiye Muhasebe Standartlarının İncelenmesi	45
2.4.1. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İncelenmesi.....	46
2.4.1.1. Genel Açıklama.....	46
2.4.1.2. Standardın Amacı ve Kapsamı	46
2.4.1.3. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Tanımı ve Açıklaması.....	47
2.4.1.3.1. Kısa Vadeli Faydaların Tanımı ve Açıklaması	48
2.4.1.3.2. Çalışma Dönemi Sonrası Sağlanan Faydaların Tanımı ve Açıklaması.....	48

2.4.1.3.2.1. Tanımlanmış Katkı Planlarının Tanımı ve Açıklaması	49
2.4.1.3.2.2. Tanımlanmış Fayda Planlarının Tanımı ve Açıklaması	52
2.4.1.3.3. Diğer Uzun Vadeli Faydaların Tanımı ve Açıklaması.....	57
2.4.1.3.4. İşten Çıkarma Tazminatlarının Tanımı ve Açıklaması.....	58
2.4.1.4. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Ölçüm ve Muhasebeleştirme İlkeleri	59
2.4.1.4.1. Kısa Vadeli Faydaların Ölçüm ve Muhasebeleştirme İlkeleri.....	59
2.4.1.4.1.1. Ücretli İzinlerin Ölçüm ve Muhasebeleştirme İlkeleri	60
2.4.1.4.1.2. Kâr Paylaşımı ve İkramiye Planlarının Ölçüm ve Muhasebeleştirme İlkeleri.....	62
2.4.1.4.2. Çalışma Dönemi Sonrasında Sağlanan Faydaların Ölçüm ve Muhasebeleştirme İlkeleri.....	63
2.4.1.4.2.1. Tanımlanmış Katkı Planlarının Ölçüm ve Muhasebeleştirme İlkeleri.....	63
2.4.1.4.2.2. Tanımlanmış Fayda Planlarının Ölçüm ve Muhasebeleştirme İlkeleri.....	64
2.4.1.4.3. Diğer Uzun Vadeli Faydalarda Ölçme ve Muhasebeleştirme İlkeleri	91
2.4.1.4.4. İşten Çıkarma Tazminatlarında Ölçme ve Muhasebeleştirme İlkeleri	93
2.4.1.5. TMS 19 Standardının İlk Defa Uygulanması (Geçiş Hükümleri).....	94
2.4.2. TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardının İncelenmesi	96
2.4.3. TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler Standardının İncelenmesi.....	98
2.4.3.1. Genel Açıklama.....	98
2.4.3.2. Standardın Amacı ve Kapsamı.....	99
2.4.3.3. Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinin Tanımı ve Açıklaması.....	100

2.4.3.4. Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinde Ölçme ve Muhasebeleştirme İlkeleri	102
2.4.3.4.1. Özkaynağa Dayalı Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinde Ölçme ve Muhasebeleştirme İlkeleri.....	104
2.4.3.4.2. Nakit Olarak Ödenen Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinde Ölçme ve Muhasebeleştirme İlkeleri.....	109
2.4.3.4.3. Nakit Alternatifli Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinde Ölçme ve Muhasebeleştirme İlkeleri.....	110

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TMS 19: ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR ve TFRS 2: HİSSE BAZLI ÖDEMELER STANDARDI KAPSAMINDA İNSAN KAYNAKLARI FAALİYETLERİNE YÖNELİK MUHASEBE UYGULAMALARI	113-181
3.1. Genel Açıklama	113
3.2. İnsan Kaynakları Faaliyetlerine Yönelik Muhasebe Uygulamaları.....	113
3.3. TMS 19 Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalara Yönelik Muhasebe Uygulamaları	114
3.3.1. Kısa Vadeli Faydalara Yönelik Muhasebe Uygulamaları	114
3.3.1.1. Ücretli İzinlere Yönelik Muhasebe Uygulamaları	116
3.3.1.1.1. Biriken Ücretli İzinlere Yönelik Muhasebe Uygulamaları	116
3.3.1.1.2. Birikmeyen Ücretli İzinlere Yönelik Muhasebe Uygulamaları	130
3.3.1.2. Kâr Paylaşımı ve İkramiye Planlarına Yönelik Muhasebe Uygulamaları.....	131
3.3.2. Çalışma Dönemi Sonrası Faydalara Yönelik Muhasebe Uygulamaları	133
3.3.3. Diğer Uzun Vadeli Faydalara Yönelik Muhasebe Uygulamaları.....	155
3.3.4. İşten Çıkarma Tazminatlarına Yönelik Muhasebe Uygulamaları	159
3.4. TFRS 2 Kapsamındaki Faydalara Yönelik Muhasebe Uygulamaları	160
3.4.1. Özkaynağa Dayalı Hisse Bazlı İşlemlere Yönelik Muhasebe Uygulamaları	161

3.4.2. Nakit Ödenen Hisse Bazlı İşlemlere Yönelik Muhasebe Uygulamaları	169
3.4.3. Nakit Alternatifli Hisse Bazlı İşlemlere Yönelik Muhasebe Uygulamaları	177

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. İNSAN KAYNAKLARI FAALİYETLERİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER İÇEREN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ İMKB'DEKİ İŞLETMELERDE UYGULANMASI	182-216
4.1. Genel Açıklama	182
4.2. Literatür Taraması.....	182
4.3. Araştırmanın Amacı.....	186
4.4. Araştırmanın Evreni ve Kısıtlılığı.....	186
4.5. Araştırmanın Yöntemi	186
4.5.1. İçerik Analizi	188
4.5.2. ANOVA Analizi	189
4.6. Araştırmanın Hipotezleri	190
4.7. Araştırma Sonuçları	192
4.7.1. Araştırmaya Dahil Edilen İşletmelerin Genel Özellikleri.....	193
4.7.2. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartlarının Uygulanmasına Yönelik Sonuçlar	198
4.7.3. ANOVA Sonuçları.....	213
SONUÇ VE ÖNERİLER	217
YARARLANILAN KAYNAKLAR	226
ÖZGEÇMİŞ	240

ÖZET

İnsan kaynakları faaliyetleri ile ilgili düzenlemeler içeren TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler çeşitli yönleriyle ele alınması gereken uluslararası nitelikteki muhasebe standartlarıdır. Söz konusu Standartlarda yer alan düzenlemeler çerçevesinde finansal tabloların hazırlanmasıyla doğru, güvenilir, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgilerin değişik çıkar gruplarına sunumunun yanı sıra işletmelerin insan kaynaklarına verdiği değer de kısmi olarak ortaya konulmuş olacaktır.

Çalışmanın konusunu oluşturan ve insan kaynakları faaliyetlerine yönelik değişik özellikte düzenlemeler içeren TMS 19, TMS 26 ve TFRS 2 Standartları arasında Türkiye’de en yaygın kullanılanı TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardıdır. Bu durum söz konusu Standartların Türkiye’deki uygulanma boyutunun ortaya konulması amacıyla hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)’nda işlem gören 235 işletmenin finansal tablo ve dipnotlarının incelenmesine dayalı olarak yapılan araştırmada da tespit edilmiştir. İçerik analizi yönteminin kullanıldığı araştırma ile Türkiye’deki işletmelerin çalışanlarına insan kaynakları faaliyetleri çerçevesinde daha çok ücret yönetimi içinde değerlendirilen değişik faydalar sağladığı ve bu faydalardan da kıdem tazminatının araştırmaya dâhil edilen tüm işletmelerde uygulandığı sonucuna ulaşılmıştır. Tanımlanmış fayda planı kapsamında değerlendirilen kıdem tazminatı şeklindeki faydaların çalışanlara sağlanmasında yasal bir zorunluluğun bulunması, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye’de yaygın olarak kullanılmasının en önemli nedenidir.

Anahtar Sözcükler: İnsan Kaynakları, İnsan Kaynakları Faaliyetleri, Muhasebe, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler)

ABSTRACT

TMS 19 Employee Benefits, TMS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans and TFRS 2 Share-Based Payments including arrangements about human resources activities are the international accounting standards which should be discussed on various aspects. By preparing financial tables within the scope of arrangements in these standards, accurate, transparent and comparable information will be presented to different interest groups as well as the value given to human resources by managements will be partially introduced.

Among TMS 19, TMS 26 and TFRS 2 which include various arrangements with different aspects for human resource activities and is the subject of this study, The Standard of TMS 19 Employee Benefits is the most prevalent standards used in Turkey. This situation was also established in the study performed based on researching financial tables and footnotes of 235 companies of whose shares are treated in Istanbul Stock Exchange Market (ISEM) in order to reveal the practice extent of these standards in Turkey. By the study in which content analysis method is used, it was concluded that various benefits evaluated within more wage management were offered to employees in companies in Turkey within the scope of human resources activities, and that the severance payment among these benefits was practiced in all companies included into the study. The legal obligation for providing benefits like severance payment evaluated within the context of defined benefit plan is the most important reason for practicing the standard of TMS 19 Employee Benefits in Turkey prevalently.

Key Words: Human Resources, Human Resources Activities, Accounting, Turkish Accounting Standards (TMS 19 Employee Benefits, TMS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans, TFRS 2 Share-Based Payment).

TABLolar LİSTESİ

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1.	İnsan Kaynaklarına Yapılacak Ücret Ödemelerinin Şimdiki Değeri.....	29
2.	Çalışanlara Ait Beklenen Değerlerin Hesaplanması.....	31
3.	Çalışanların Yaş ve Niteliklerine Göre Dağılımı.....	33
4.	Çalışanların Yaş ve Niteliklerine Göre Yıllık Ortalama Kazançları (TL).....	33
5.	Nitelikli Çalışanların Gelecekteki Kazançlarının Bugünkü Değeri.....	34
6.	Emeklilik Planlarının Özellikleri.....	57
7.	Tanımlanmış Fayda Planı Kapsamında Raporlanacak Unsurlar.....	65
8.	Finansal Varsayımlar ve Etkileri.....	73
9.	Öngörülen Yükümlülük Yönteminin Uygulanması.....	75
10.	Cari Hizmet Maliyetinin Hesaplanması.....	83
11.	Plan Varlıklarının Yatırım Getirisinin Hesaplanması.....	85
12.	Azaltma İşleminin Etkisi.....	91
13.	İşletmelerin Sektörel Dağılımları.....	193
14.	İşletmelerin Bölgelere Göre Dağılımı.....	194
15.	İşletmelerin Hisse Senetlerinin İşlem Gördüğü Pazar.....	195
16.	İşletmelerin Sektörel Açından Pazar Dağılımları.....	195
17.	İşletmelerin Halka Açıklık Oranları.....	196
18.	İşletmelerin Sektörel Açından Halka Açıklık Oranları.....	196
19.	İşletmelerdeki Yabancı Ortak Durumu.....	197
20.	İşletmelerin Çalışan Sayıları.....	197
21.	Çalışanlara Fayda Sağlanma Durumu.....	198
22.	Çalışanlara Sağlanan Faydalara Yönelik Uygulanan Standartlar.....	198
23.	TMS 19 Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar.....	199
24.	Çalışma Dönemi Sonrası Sağlanan Faydalar.....	199
25.	Kıdem Tazminatının Türkiye’de Değerlendirilme Şekli.....	199
26.	Çalışma Dönemi Sonrası Sağlanan Faydaların Sektörel Dağılımı.....	201
27.	Çalışma Dönemi Sonrası Sağlanan Faydalara Yönelik Bilginin Niteliği.....	201
28.	TMS 19 Kapsamındaki Faydaların Bilançoda Raporlama Sınıfı.....	202

29.	Çalışanlara Sağlanan Faydaların İzlenildiği Hesaplar	202
30.	Yükümlülüklerin Hesaplanmasında Aktüerden Yararlanılması	203
31.	Aktüeryal Yöntemlerin Kullanılma Boyutu.....	203
32.	Kullanılan Aktüeryal Değerleme Yöntemleri	203
33.	Aktüeryal Değerleme Yöntemi Kullanan İşletmelerin Bölgesel Dağılımları...	204
34.	Değerlemede Dikkate Alınan Aktüeryal Varsayımlar	204
35.	Kıdem Tazminatının Hesaplanmasında Dikkate Alınan Unsurlar.....	205
36.	Hesaplama Dikkate Alınan Unsurlara Yönelik Bilgilerin Niteliği	206
37.	Aktüeryal Kazanç ve Kayıpların Finansal Tablolara Aktarılma Durumu	206
38.	Aktüeryal Kazanç ve Kayıpların Kayıt Yerleri.....	207
39.	Fayda Planı Kapsamında Ortaya Çıkan Giderler	208
40.	Fayda Planı Kapsamında Ortaya Çıkan Giderlerin Kayda Alınmasında Kullanılan Hesaplar	208
41.	Kıdem Tazminatı Kapsamında Ortaya Çıkan Giderler.....	209
42.	Kıdem Tazminatı Kapsamında Ortaya Çıkan Giderlerin Kayda Alınmasında Kullanılan Hesaplar	210
43.	Kısa Vadeli Faydalara Ait Bilgilerin Gelir Tablosuna Yansımaları.....	210
44.	Sağlanan Faydalara Yönelik İlişkili Taraf Açıklaması	211
45.	İlişkili Taraf Açıklaması Kapsamındaki Faydalar	211
46.	Çalışma Dönemi Sonrası Faydaların Bilançoda İzlenildiği Hesapların ANOVA Sonuçları	213
47.	Kullanılan Aktüeryal Yöntemlerin ANOVA Sonuçları.....	214
48.	Kullanılan Aktüeryal Varsayımların ANOVA Sonuçları	215
49.	İskonto Oranının Bilgi Niteliğinin ANOVA Sonuçları	215
50.	Aktüeryal Kazanç ve Kayıpların Gelir Tablosunda Raporlandığı Hesapların ANOVA Sonuçları	216

ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>Şekil Nr.</u>	<u>Şekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1.	İnsan Sermayesinin Unsurları	7
2.	İnsan Kaynakları Muhasebesinin Unsurları	16
3.	İnsan Kaynakları Yatırım Maliyetleri	23
4.	İşletmelerin Eğitim Yatırımlarına Bakış Açısı.....	24
5.	Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinde Ölçümleme	103
6.	Hak Ediş Koşullarının İşleyişi	107

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	: American Accounting Association - Amerikan Muhasebeciler Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
APB	: Accounting Principles Board - Muhasebe İlkeleri Kurulu
ASB	: Accounting Standards Board - İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BES	: Bireysel Emeklilik Sistemi
Bkz.	: Bakınız
ERISA	: Employee Retirement Income Security Act - Emeklilik Geliri Güvence Kanunu
FASB	: Financial Accounting Standards Board - Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEE	: Federation Des Experts Comptables Europeens - Avrupa Uzman Muhasebeciler Federasyonu
FICA	: Federal Insurance Contributions Act - Federal Sigorta Prim Kanunu
GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles - Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAS	: International Accounting Standards - Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: International Accounting Standards Board - Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
ICAEW	: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
IFRS	: International Financial Reporting Standards - Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IRC	: Internal Revenue Code - Ulusal Gelir Kanunu
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
MÖDAV	: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı
MUFAD	: Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği
PAYG	: Pay As You Go - Dağıtım Modeli
PBGC	: Pension Benefit Guaranty Corporation - Emeklilik Geliri Güvence Kurumu

SGK	:	Sosyal Güvenlik Kurumu
SIC	:	Standard Industrial Classification - Standart Endüstriyel Sınıflandırma
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	:	Tekdüzen Hesap Planı
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
USD	:	United States Dollar - Amerikan Doları
Vb.	:	Ve benzeri
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YTTK	:	Yeni Türk Ticaret Kanunu

GİRİŞ

Ekonomik, toplumsal ve teknolojik alanda etkisini artırarak devam ettiren değişimler günümüzde bilgi ekonomisi olarak ifade edilen yeni bir sürecin doğmasında etkili olmuştur. En önemli unsurun entelektüel yetenek yani insan kaynakları olduğu bu süreçte meydana gelen değişimlere bağlı olarak stratejilerini çağın şartlarına uygun hale getirmek için yeniden gözden geçiren işletmeler, en önemli varlığın para, bina, malzeme vb. unsurların aksine; nitelikli insan kaynaklarının istihdamı olduğunu anlamıştır. Bu durum ise bilgi, beceri, deneyim, eğitim gibi niteliklerini ortaya koyan insan kaynaklarının işletmedeki önemini artırmış ve çalışanların işletmenin en önemli varlığı olarak kabul edilmesini sağlamıştır.

Çalışanların sahip olduğu yetenek, fikir, beceri, takım ruhu vb. özellikleri içeren insan kaynakları, işletmenin varlıklarını ve başarısını sürdürmesi için gerekli etkinliklerin yerine getirilmesinde önemli rol oynamaktadır. Zira rekabetin yoğun olarak yaşandığı günümüzde insan kaynakları, işletmede sadece herhangi bir görevi yerine getirmekten daha çok ortak amaçların gerçekleştirilmesine hizmet ettiğinden söz konusu kaynağa ait yeteneklerin, fikirlerin ve becerilerin tamamıyla kullanılması gerekmektedir. Bu bağlamda istihdam edilerek yönetilecek bir kaynak, işletmenin rakiplerine göre rekabet üstünlüğünü artıracak ve işletmeyi piyasada önemli bir güç haline getirecektir.

Rekabet üstünlüğünün korunmasına yönelik çabalar işletmelerin varlıklarını devam ettirebilme, önemli stratejiler geliştirerek öncü sektörler arasında yer alabilme, pazar paylarını ve piyasa değerlerini arttırabilmeyle ilgili işletmelere yardımcı olabilecek insan kaynakları bilgilerinin hazırlanmasının gerekliliğini ön plana çıkarmaktadır. Bu çerçevede, özellikle gelişmiş ülkelerde, her işletme piyasada rakiplerine karşı daha iyi bir konum elde etmek için istihdam ettiği insan kaynaklarıyla ilgili bilgileri finansal tablolar aracılığıyla raporlayarak kendi durumu hakkında çıkar gruplarını bilgilendirme yoluna gitmek istemiştir.

Finansal tablolardan elde edilecek bilgilerin çıkar grupları için beklenen faydayı sağlaması, benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir,

anlamalı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmasına bağlıdır. Bu nedenle insan kaynakları faaliyetlerine yönelik bilgilerin finansal tablolara aktarılması ve çıkar gruplarına sunumu hususundaki farklılıkların ortadan kaldırılması, olumsuzlukların giderilmesi, karşılaştırılabilirliğin sağlanması, değişik ülkelerde hazırlanacak finansal tabloların aynı olması için uluslararası geçerliliği olan muhasebe standartlarının hazırlanmasına katkı sağlayan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) gibi kuruluşların çalışmalarına ihtiyaç duyulmuştur.

IASB'ın insan kaynakları faaliyetlerinin finansal tablolara aktarılmasına yönelik çalışmaları sonucunda IAS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve IAS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama ve IFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartları oluşturulmuş ve söz konusu Standartlar Türkiye dâhil birçok ülkede konuyla ilgili standartların hazırlanmasına yön vermiştir. Nitekim Türkiye'de insan kaynakları faaliyetlerine yönelik düzenlemeler içeren standartların hazırlanma çalışmalarında IASB tarafından yayınlanan standartlar esas alınmıştır. Bu bağlamda IAS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, IAS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı ve IFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından aynen Türkçeye çevrilerek sırasıyla TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı adı altında Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları'ndan ve dolayısıyla da bu Standartların Türkçeye çevrilmiş hali olan Türkiye Muhasebe Standartları'ndan TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartlarının getirmiş olduğu düzenlemeler ile özellikle ücret yönetimi kapsamında değerlendirilen ve çalışanlara sağlanan çeşitli faydaları kapsayan insan kaynakları faaliyetlerinin finansal tablolara aktarılması sağlanmıştır. Ancak insan kaynakları faaliyetlerine yönelik Standartlar tarafından getirilen düzenlemelerin finansal tablolara aktarılmasında yeterli bilgi birikiminin bulunmaması uygulamada çeşitli sorunlara neden olmaktadır. Bu durum ise insan kaynakları faaliyetlerinin söz konusu Standartlarda yer alan düzenlemelerin özüne uygun olarak

finansal tablolara aktarılmasına engel olduğundan çıkar gruplarının ihtiyaç duyduğu bilgilerin üretimini ve sunumunu olumsuz yönde etkilemektedir.

Yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartlarında yer alan düzenlemelere göre insan kaynakları faaliyetlerinin ölçümleme ve muhasebeleştirilme ilkelerinin belirlenerek konuya yönelik kapsamlı bir bakış açısı kazandırılması ve söz konusu Standartların hisse senetleri İMKB’de işlem gören işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgiler çerçevesinde Türkiye’deki uygulama boyutunun ortaya konulması amacıyla hazırlanan bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, diğer bölümlere yönelik teorik alt yapı hazırlanması amacıyla insan kaynakları kavramı ile ilgili açıklamaların yanı sıra insan kaynaklarının işletme ve muhasebe ile ilişkisi üzerinde durulacaktır. Bu kapsamda öncelikle işletmede insan kaynaklarına yönelik finansal ve finansal olmayan faaliyetler hakkında kısa bilgiler verilerek insan kaynakları faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinin gerekliliğine ve bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi halinde ulaşılabilecek amaçlara değinilecektir. Ayrıca bu bölümde insan kaynaklarının değerinin ve maliyetinin ölçümünde kullanılan ve özellikle muhasebe standartlarında da kısmen uygulama alanı bulan ölçüm yöntemleri ile ilgili gerekli açıklamalar yapılacak ve söz konusu yöntemlerin fayda ve sakıncaları hakkında bilgi verilecektir.

İkinci bölümde, Türkiye Muhasebe Standartları’nda yer alan insan kaynakları faaliyetine yönelik düzenlemelerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili teorik bilgilerin yanı sıra bu tür işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçümlemesine ilişkin ilkeler, esaslar, yaklaşımlar ve yöntemler ele alınacaktır. Bu amaçla ilk olarak muhasebe standartları hakkında kısa bilgiler verilecek daha sonra ise Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Türkçeye çevrilmiş hali olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’ndan TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartlarında yer alan düzenlemelere göre işletmelerin insan kaynaklarıyla ilgili faaliyetlerinin finansal tablolara aktarılma ilkeleri üzerinde durulacaktır.

Üçüncü bölümde, işletmelerdeki insan kaynakları faaliyetlerine yönelik TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartlarında yer alan düzenlemelerle ilgili muhasebe uygulamaları üzerinde durulacaktır. Bu bölümde işletmelerdeki insan kaynakları faaliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki düzenlemeler çerçevesinde nasıl muhasebeleştirileceği örnek olaylar ile açıklanacaktır. İnsan kaynaklarına yönelik muhasebe kayıtlarının yapılmasında Türk Tekdüzen Hesap Planı (THP) içinde mevcut hesaplardan, söz konusu Standartlar tarafından getirilen yeni uygulamalara bağlı olarak yapılacak kayıtlarda ise açılması önerilen yeni hesaplardan yararlanılmıştır.

Dördüncü bölümde ise insan kaynakları faaliyetlerine yönelik düzenlemeler içeren Türkiye Muhasebe Standartları'nın hisse senetleri İMKB'de işlem gören işletmelerin (banka ve sigorta işletmeleri hariç) finansal tablo ve dipnotlarına gerek finansal gerekse finansal olmayan yansıma şekillerinin belirlenerek söz konusu Standartların Türkiye'deki uygulama boyutunun ortaya konulması amacıyla yapılan araştırma sonuçlarına yer verilmiştir. Yapılan araştırmada, doküman incelemesi yöntemine dayalı içerik analizi kullanılmıştır. İçerik analizine göre oluşturulan verilerin farklılık gösterip göstermediği ise nicel analiz yöntemlerinden varyans analizi (ANOVA) ile ortaya konulmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. İŞLETME - İNSAN KAYNAKLARI ve MUHASEBE İLİŞKİSİ

Çalışanların en önemli varlık kalemi olarak ifade edildiği günümüzde, işletmelerin önceden belirlenen hedeflere ulaşması büyük ölçüde istihdam edilen insan kaynağı ile mümkündür. Bu nedenle işletme başarısı üzerinde etkili olan söz konusu unsurun genelde işletme özelinde ise muhasebe ile ilişkisinin ortaya konulması gerekmektedir. Bu bağlamda işletme-insan kaynakları ve muhasebe ilişkisi aşağıda açıklanacaktır.

1.1. İşletme - İnsan Kaynakları İlişkisi

1.1.1. Genel Açıklama

Dünya ekonomisinde meydana gelen köklü değişimler işletmelerin rekabet üstünlüğü sağlama yöntemlerine ve yönetim işlevlerine yeni bir boyut kazandırmıştır. Ortaya çıkan değişimlere bağlı olarak iletişim ve bilgi maliyetlerinin ucuzlaması, dünyanın çoğu yerinde mal ve emek piyasalarının serbestleşmesi, ürün çeşitliliğinin artması ve yasal engellerin kaldırılması ile sermayenin uluslararası dolaşımının kolaylaşması işletmeler açısından yeni iş alanları ve gelir kaynakları oluşturmaktadır. Bu durum bir taraftan işletmelere yüksek gelir elde etmeleri için çok sayıda fırsat sunarken kâr oranlarını yükseltmek amacıyla izlenecek stratejileri ise kısıtlamaktadır (Erhan, 2003: 7). Yeni koşulların oluşturduğu bu ekonomik sistemde söz konusu sorunun çözümü büyük ölçüde işletmelerin nitelikli insan kaynaklarına sahip olmasına bağlıdır. Zira yeni ekonomik sistemde, klasik ekonomiden ayrı olarak, fiziksel alandan çok insan üzerine kurulu bir yapı hâkimdir. Bu bağlamda insan kaynaklarının önemini ve değerini bilmesi rekabette işletmelere önemli avantajlar sağlamaktadır. Nitekim bu gerçeğe dayalı olarak çalışmanın bu kısmında öncelikle insan kaynakları kavramı ve bu kavramın işletme açısından önemi üzerinde durulacak, daha sonra işletmelerin insan kaynaklarına yönelik faaliyetlerinin finansal temelde sınıflandırılması yapılacaktır.

1.1.2. İnsan Kaynakları Kavramının Tanımı ve Açıklaması

İnsan kaynakları, bireylerin sahip olduğu bilgi, beceri ve yetenekleri ile işletme amaçlarını gerçekleştirmek için bireylerin bir araya gelmesinden doğan kolektif deneyim, know-how ve becerinin birleşimi şeklinde tanımlanır (Erhan, 2003: 27). Bir başka tanıma göre insan kaynakları; ulusların sosyal, politik, kültürel ve ekonomik gelişmeleri yolunda iş dünyası ile bağlantılı olarak mal ve hizmet üretimini sağlayan bireylerin enerji, beceri ve bilgileridir (Berg, 1972'den aktaran: Albayrak, 1982: 5).

Yapılan tanımlamalardan da anlaşıldığı gibi, insan kaynaklarının makro (ülke) ve mikro (işletme) olmak üzere iki farklı boyutu vardır. Makro açıdan insan kaynakları, sosyo-ekonomik gelişime yönelik bilgi, beceri ve deneyimini ortaya koyarak bunları etkin bir şekilde kullanan önemli bir unsur iken, mikro açıdan diğer işletmelere göre rekabet avantajı sağlayacak bilgi, beceri ve deneyimin hâkim olduğu, fiziksel sermaye dışında yatırım yapılması gereken önemli bir kaynaktır (Selimoğlu, 2001: 11).

İnsan kaynakları kavramı makro ve mikro açıdan farklı şekillerde değerlendirilse de sınırları kesin çizgilerle belirlenemediğinden finansal içerik açısından daha çok insan sermayesi kapsamında ele alınmaktadır. İnsan sermayesi ise bireylerin kalıtsal özellikleri, eğitimi, deneyimi, hayat ve iş yaşamı hakkındaki görüşlerinin yanı sıra işletmenin ve toplumun değerlerini, kültürünü ve felsefesini de içeren bir sermaye türüdür (Bontis ve Fitz-Enz, 2002: 225). Bu yönüyle insan sermayesi genel anlamda bir milletin, dar anlamda ise bir işletmede çalışan kişilerin nitelik ve eğitimleriyle ilgili olduğundan makro ve mikro açıdan insan kaynakları kavramını kapsamaktadır (Çiftçi, 1998: 5).

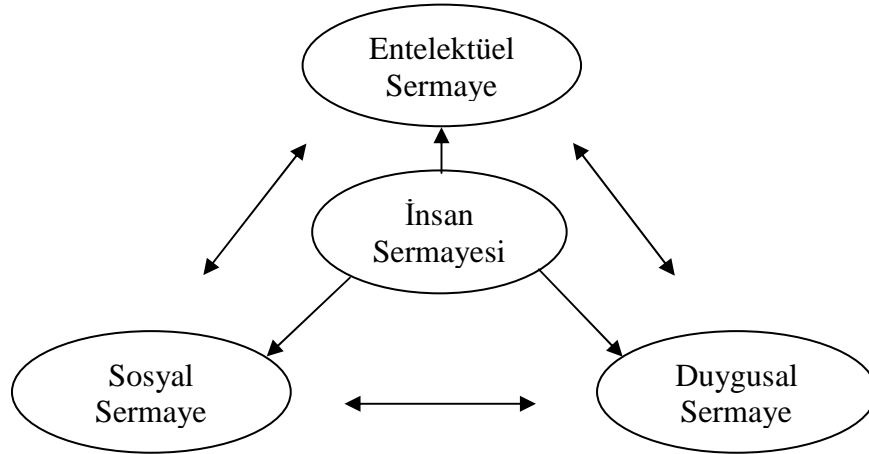
İnsan sermayesinin gelişimi 1960'lı yıllarda başlamış; 1990'lı yılların başlarından itibaren hız kazanmıştır. Bu konuyla ilgili yapılan çalışmalarda, insan sermayesine ihtiyaç duyulan konulara (bir milletin gücünü göstermek, yeni vergi uygulamaları önermek, savaşların toplam maliyetini belirlemek, insan hayatının ekonomik önemini vurgulamak ve çalışanlara hastalık ya da ölüm için verilecek ücretlerle ilgili karar vermede mahkemelere yardımcı olmak vb.) vurgu yapılmış (Paperman, 1976: 1-2), ancak bu sermayenin finansal rolü ve unsurlarına yönelik görüş birliğine varılamamıştır. Bununla beraber, ilgili literatürde daha çok iki görüşün öne çıktığı tespit edilmiştir. *Birinci görüşe* göre; insan

sermayesi çalışanların sahip olduğu nitelikler bağlamında çeşitli unsurlardan oluşmaktadır (Fitz-Enz, 2009: xviii). Bunlar;

- **Çalışanın görevi yerini getirebilme özellikleri** (zekâ, enerji, genel olarak işletmeye yaptığı olumlu katkı, güvenilirlik ve sorumluluk),
- **Öğrenme kabiliyeti** (yetenek, hayal, yeni fikirler geliştirebilme ve kavrama),
- **Çalışanın bilgi paylaşımındaki motivasyonu** (takım ruhu ve işletme amaçlarına uyum)'dur.

İkinci görüşte ise insan sermayesinin değişik sermaye türleri ile ilişkisi dikkate alınmıştır. Sermaye temelinde yapılan bu tür sınıflandırmada insan sermayesi; entelektüel sermaye, duygusal sermaye ve sosyal sermayeden oluşmaktadır. Buna göre insan sermayesinin kendini oluşturan sermaye türleri ile ilişkisi aşağıda Şekil 1' de gösterilmiştir.

Şekil 1: İnsan Sermayesinin Unsurları



Kaynak: Gratton ve Ghoshal, 2003: 2

Şekil 1'den de anlaşıldığı üzere insan sermayesi ile yakın ilişki içinde olan sermaye türlerinden birincisi entelektüel sermayedir. *Entelektüel sermaye*, zenginlik yaratmak üzere kullanıma sokulabilen entelektüel malzeme yani bilgi, enformasyon, entelektüel mülkiyet ve deneyimdir (Aslanoğlu ve Zor, 2006: 153). İnsan sermayesinin entelektüel sermaye ile ilişkisi, entelektüel sermaye unsurlarının çoğunun çalışanlarca sahip olunan deneyim, örgüt kültürünün paylaşımı ve bilgidan oluşmasından kaynaklanmaktadır (Önce, 1999: 17). Bu nedenle entelektüel sermaye, insan sermayesiyle ilgili olarak insanın temel özelliklerinden

bilişsel karmaşıklık¹, öğrenme kapasitesi, uzmanlık bilgisi ve yeteneği gibi kişilerin sahip olduğu açık ve zımnî bilgilere işaret etmektedir (Gratton ve Ghoshal, 2003: 3).

İnsan sermayesi ile yakın ilişki içinde olan ikinci sermaye türü ise sosyal sermayedir. *Sosyal sermaye*, işletme amaçlarına ulaşmak için çalışanların birlikte hareket etmesini mümkün kılan iletişim ağı, kurallar ve güven gibi sosyal hayatın özellikleridir (Putnam, 1996: 1). Sosyal sermaye, insan sermayesi ile ilgili olarak ilişkiler ağı, sosyallik ve sadakat gibi unsurları içermektedir. Bu yönüyle sosyal sermaye, geniş bir kapsamda insanlar arasındaki karşılıklı ve akıcı ilişkilere dayanmakta olup insanların sahip olduğu yetenek ve bilginin oluşturduğu entelektüel sermayenin kişiler tarafından geliştirilmesine yardım etmektedir (Gratton ve Ghoshal, 2003: 3).

İnsan sermayesi ile yakın ilişki içinde olan diğer bir sermaye türü ise duygusal sermayedir. *Duygusal sermaye*, Thomson (1998) tarafından “müşteri ve meslektaşlar üzerinde ömür boyu benzer şekilde sadakat oluşturan ürün, hizmet ve ilişkiler oluşturmada kritik olabilecek tutku, motivasyon, saplantı, istek, yenilik ve bilgi gibi değerlerdir” şeklinde tanımlanmıştır (Mayo, 2001: 33). Daha çok insanlara özgü bazı psikolojik unsurların şekillendirdiği duygusal sermaye ile insan sermayesi arasındaki ilişki, kendine güven, dürüstlük, esneklik, hırs ve cesaret noktasında ortaya çıkmaktadır. Duygusal sermayenin oluşumunda görev alan bu unsurlar aynı zamanda sosyal sermayenin yaratılmasını destekleyen açık ve güvenilir ilişkilerin oluşturulmasını da sağlamaktadır (Gratton ve Ghoshal, 2003: 3).

Yukarıda ifade edildiği gibi insan kaynakları, hem insan sermayesi hem de insan sermayesinin yakın ilişkili olduğu sosyal, duygusal ve entelektüel sermaye türleri kapsamında değerlendirilmekte olup daha çok bir ülkenin gücünün belirlenmesi, insan hayatının ekonomideki öneminin vurgulanması vb. amaçlara hizmet etmektedir. Ayrıca insan kaynaklarının geleceğin ekonomi ve yönetim anlayışında stratejik bir kaynak olacağı düşünüldüğünde, söz konusu kaynağın gelecekte öneminin daha da artacağı açıktır.

¹ Bireyin dünyaya ilişkin algı ve değerlendirmelerini etkileyen değişkenlerdir (<http://www.frntr.com/felsefe-psikoloji-sosyoloji/1151572-bilissel-karmasiklik.html>).

1.1.3. İnsan Kaynaklarının İşletmelerde Yeri ve Önemi

İşletme, insan ihtiyaçlarını karşılamak için üretim faktörlerini en uygun şekilde birleştirerek mal ve hizmet üreten teknik ve ekonomik bir birim olarak tanımlanır. Bu tanıma göre; bir birimin işletme sayılabılmasının en önemli koşulu, insan ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmet üretmesidir.

İşletme tanımında geçen üretim faktörleri; emek, sermaye, doğa ve girişimciden oluşmakta olup üretimin gerçekleştirilebilmesi söz konusu faktörlerin belirli koşul ve oranlarda bir araya getirilmesine bağlıdır.

Üretim faktörlerinin niteliği ve niceliği zaman içinde değişen şartlara göre farklılaşabilmektedir (Karagül, 2003: 80). Bunun en güzel örneği tarım toplumundan bilgi toplumuna geçiş sürecinde meydana gelen değişimler ile emeğin günümüzde en önemli üretim faktörü haline gelmesidir. Emek faktörünün bu derece önem kazanması diğer üretim faktörlerinin emeğin etrafında şekillenmesinden, bir başka ifadeyle, emeğin bilgiyi üreten, kullanan, üretim süreçlerine dâhil ederek yaygınlaşmasını sağlayan temel unsur olmasından kaynaklanmaktadır (Tiryakioğlu, 2008: 3). Emeğin bu özelliği üretim için bilgi, beceri, deneyim, eğitim gibi niteliklerini ortaya koyan çalışanların işletmedeki önemini artırmış ve yöneticilerin çalışanlara bakışını değiştirmiştir. Bu durum iş dünyasındaki ana amacın sürdürülebilir rekabetçi üstünlük olmasından kaynaklanmakta olup işletmeleri varlıklarını devam ettirebilmek, pazar paylarını arttırabilmek ve sürekli strateji geliştirmenin gerekli olduğu piyasalarda önemli hamleler yaparak öncü sektörler arasında yer alabilmek için mücadeleye yönelmektedir. Bunu gerçekleştirmek ise büyük ölçüde olağanüstü, değerli ve yeri doldurulamayacak insan kaynaklarına bağlı olmaktadır (Bingöl, 2006: 9).

İşletmelerin belirledikleri hedeflere ulaşmaları insan kaynağı ile mümkün olduğundan çalışanların verimliliklerinin arttırılması, örgüte uyumlarının sağlanması, hedeflerinin gerçekleştirilmesi, gereksinimlerinin ve beklentilerinin karşılanması gerekmektedir (Gök, 2006: 49). Zira insan kaynağı, işletmelerin üretimde kullandığı diğer faktörlerin verimli değerlendirilmesini ve yeni teknolojilerin icadı ile rasyonel kullanımını arttırdığından işletmelerin kolayca büyümesini sağlamaktadır (Karagül, 2003: 80). Ayrıca insanın işletmenin bir kaynağı olduğuna yönelik bakış, insan kaynakları ile birlikte ele

alınan maliyet, verimlilik, kültürel, sosyal ve eğitimsel değişimlerin etkilerinin çoğalması ile işyerindeki olumsuzluklardan kaynaklanan sorunların çözümünde de işletme açısından büyük önem taşımaktadır. Özellikle çokuluslu şirketlerde, uluslararası rekabetin artması ile ortaya çıkan bu durum, işletmelerin teknoloji ve ürünleri kolaylıkla kopya etmesine rağmen insanları bu şekilde elde etmesinin imkânsız oluşu nedeniyle, çalışanlara daha fazla önem verilmesinin gerekliliğini gündeme getirmektedir (Tortop ve diğerleri, 2007: 12).

İnsan kaynaklarının önemine yönelik yukarıda ifade edilen gerekçeler, insan kaynaklarının işletmenin en değerli ve dinamik varlığı olduğunu tüm açıklığı ile göstermekte olup böyle bir varlığın istihdam edilmesi işletmenin büyümesini hızlandırarak rakiplerine karşı rekabet avantajını artıracaktır.

1.1.4. İşletmelerde İnsan Kaynaklarına Yönelik Faaliyetler

İşletmelerde insan kaynaklarına yönelik faaliyetler “insan kaynakları yönetimi” bağlamında ele alındığından söz konusu faaliyetlerin anlaşılabilmesi için öncelikle insan kaynakları yönetiminin açıklanması gerekmektedir.

İnsan kaynakları yönetimi, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesinde bireysel ve toplu olarak katkıda bulunan çalışanların yönetimiyle ilgili stratejik ve tutarlı yaklaşımlar olarak tanımlanır (Armstrong, 2006: 3). İnsan kaynakları yönetimi, insan faktörünü işletmenin merkezinde gören, onu ön plana çıkaran bir yaklaşımdır (Canman, 1995’ten aktaran: Kesici ve Basım, 2007: 311). Nitekim bu yaklaşım insan kaynaklarının elde edilmesi, etkili ve rasyonel şekilde işletmede kullanılması, yönlendirilmesi, örgüt kültürünün bir parçası kabul edilmesi gibi her aşamada yöneticilere büyük görev ve sorumluluk yüklemektedir.

İnsanın işletmedeki önemine yönelik bu anlayış ile insan kaynakları yönetiminin ana hedefi, ahlaki kurallar ve sosyal sorumluluk anlayışı çerçevesinde çalışanların işletmeye olan fayda sağlayıcı katkılarını artırarak işletmenin stratejik amaçlarının gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktır (Bingöl, 2006: 13-14). İnsan kaynakları yönetiminin bu hedefe ulaşması ise büyük ölçüde nitelikli işgücünün işletmeye çekilmesi, geliştirilmesi ve elde tutulması ile ilgilidir (Barutçugil, 2004: 39). Bu bağlamda insan kaynakları yönetimi, işletmeyi amaçlarına ulaştıracak yeteneklerin harekete geçirilmesini sağlayacak faaliyetlerin tam olarak yerine getirilmesine özen gösterecektir.

İşletmenin yönetim anlayışına, büyüklüğüne ve zamana göre değişiklik gösteren insan kaynakları faaliyetleri literatürde çeşitli kriterler çerçevesinde gruplandırılmaktadır. Bu çalışmada ağırlıklı olarak finansal bilgileri esas alan sınıflandırma şekli benimsenmiş olup insan kaynakları faaliyeti genel olarak finansal ve finansal olmayan şeklinde iki gruba ayrılmıştır. Söz konusu faaliyetler aşağıda kısaca açıklanacaktır.

1.1.4.1. Finansal Faaliyetler

İnsan kaynaklarına yönelik finansal faaliyetler, işletmeler tarafından çalışanın işletmeye çekilmesi, geliştirilmesi ve çalışanlara sağlanacak menfaatlerle ilgili olarak yapılan ve parayla ifade edilen faaliyetlerdir. Söz konusu faaliyetlere yönelik aşağıda kısa bilgiler sunulmuştur.

- **Personel temini:** İşletmede yürütülmesi planlanan görevler için gerekli niteliklere sahip kişilerin gazete ilanı, internet, reklam gibi çeşitli kaynaklardan yararlanılarak işletmeye çekilmesi faaliyetidir. Personel teminine yönelik faaliyetler örgütsel başarının sağlanmasında önemli rol oynayacağından bu süreçte nitelikli kişilere ulaşmak amaçlanır (Alpugan ve diğerleri, 1997: 406).
- **Ücret yönetimi:** İşletmelerin rekabet üstünlüğünü doğrudan etkileyecek insan kaynakları faaliyeti olup, çalışanlara ödenen ekonomik menfaatlerin nasıl belirleneceği ve içeriğinin nelerden oluşacağı ile ilgilenir (Danışman, 2008: 10).
- **Eğitim ve geliştirme:** Verimliliği, bağlılığı, işgücü esnekliğini ve performansı artırmak amacıyla çalışanın işini etkili şekilde yapma yeteneğini artırarak şimdiki ve gelecekteki başarısını iyileştirmeye yönelik faaliyetlerdir (Bingöl, 2006: 239).
- **Uyum sağlama (oryantasyon):** İşe alınan çalışanın işletmeye ve işe alıştırılması faaliyetidir. Bu faaliyet kapsamında çalışana yapacağı işin gerekleri, işletme kültürü, üretilen ürünler vb. konularda bilgiler verilir (Sabuncuoğlu, 2000: 127-128). Bazı yazarlara göre uyum sağlama, eğitim ve geliştirme faaliyetleri arasında değerlendirilse de modern yönetim anlayışında ayrı bir faaliyet olarak kabul edilmektedir (Danışman, 2008: 11).

Finansal faaliyetler daha çok ihtiyaca uygun personelin işletmeye çekilmesi, eğitimi ve işletmede devamlılığının sağlanması için yapılacak fedakârlıklar ile ilgili olup, en önemli özelliği bu tür faaliyetlerde parasal nitelikli işlemlerin ön planda olmasıdır. Bu bağlamda söz konusu faaliyetler işletmenin finansal yapısı ile başarı sonucunu doğrudan etkileyeceğinden, bu faaliyetlere yönelik finansal olayların tespitinin ve takibinin yapılması işletme yönetimi açısından büyük önem arz etmektedir.

1.1.4.2. Finansal Olmayan Faaliyetler

Finansal olmayan insan kaynakları faaliyetleri genel olarak işletmede yerine getirilmesi planlanan görevler için ihtiyaç duyulan insan kaynaklarının belirlenmesi, çalışanlara uygun çalışma koşullarının sağlanması, çalışanların terfisi gibi faaliyetleri kapsamaktadır. Bu faaliyetler ve kısa açıklamaları aşağıdadır.

- **İnsan kaynakları planlaması:** İşletmenin gelecekteki insan kaynakları ihtiyacını karşılamak için kapsamlı stratejilerin geliştirilmesi sürecidir. İnsan kaynakları planlamasının ana amacı insan kaynağını etkili kullanmaktır (Barutçugil, 2004: 240).
- **İş analizi:** İşlerin içeriği ve işgücü ile ilgili sistematik bilgilerin toplanması, incelenmesi ve değerlendirilmesi sürecidir. Başka bir ifadeyle işletmedeki işlere yönelik görevlerin, sorumlulukların, çalışma koşullarının, bilgi ve yeteneklerin belirlenme sürecidir (Danışman, 2008: 12).
- **Performans değerlendirme:** Çalışanların yeteneklerinin geliştirilmesi için amaçların belirlenmesi ve bunlara ne oranda ulaşıldığının ölçülmesidir. Performans değerlemenin ana amacı, çalışanın fiili durumuyla olması gereken durumunun karşılaştırılarak gerekli önlemlerin alınmasını, çalışanların ödüllendirilmesini ve işletme başarısının artırılmasını sağlamaktır (Barutçugil, 2004: 335–336).
- **Kariyer planlaması:** İşletmenin gelecekteki hedefleri ile çalışanların hedefleri arasında uyum sağlayarak kişinin gelecekte üstleneceği pozisyonların gerektirdiği niteliklerle donatılması faaliyetidir (Şimşek, 1998'den aktaran: Soysal, 2007: 96). Kariyer planlamasının temel amacı işletmenin etkinliğinin arttırılmasıdır.

- **Çalışma ilişkileri:** Karar mekanizmalarına katılım, iletişim gibi yöntemlerle çalışanların moral ve motivasyonlarını artırarak iş ortamında çalışanlar ile yönetim arasında olumlu bir atmosfer oluşturma faaliyetleridir. Bu şekilde oluşturulacak bir yaklaşımla iş yaşamında ortaya çıkacak aksaklıkların belirlenmesi ve ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır (Danışman, 2008: 44).

Finansal olmayan faaliyetlerin en önemli özelliği, bu tür faaliyetlerde parasal nitelikteki işlemlerin aksine yönetsel işlemlerin ön planda olmasıdır. Finansal olmayan faaliyetler daha çok çalışanlar için uygun çalışma koşullarının oluşturulması ve çalışanların işletme başarısı üzerindeki etkinliğinin ölçümü ile ilgilidir. Söz konusu faaliyetler niteliğine göre işletmenin başarısı üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak etkili olabilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşıldığı üzere gerek finansal gerekse de finansal olmayan insan kaynakları faaliyetlerinin amacı en önemli kaynak olarak ifade edilen çalışanların belirlenen işletme hedefleri doğrultusunda etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamaktır.

1.2. İnsan Kaynakları - Muhasebe İlişkisi: İnsan Kaynakları Muhasebesi

1.2.1. Genel Açıklama

İşletmelerde insan kaynakları faaliyetlerinin finansal ve finansal olmayan şeklinde ikiye ayrıldığı önceki kısımlarda belirtilmişti. Bu faaliyetlerden finansal nitelikli olanlar, genelde işletmeler, özelde de muhasebe fonksiyonu için son derece önem arz etmektedir. Zira muhasebe, temel olarak, işletmelerde finansal nitelikli işlemlerin kaydedilmesi ve raporlanmasıyla ilgilienmektedir. Bu açıdan insan kaynakları - muhasebe ilişkisi, söz konusu finansal boyut devam ettiği sürece varlığını devam ettirecektir. Bu gerçeğe rağmen geleneksel muhasebe anlayışında insan kaynakları - muhasebe ilişkisi genel olarak göz ardı edilmiştir. Örneğin, işletmelerde çalışanlara yönelik bazı harcamalar, varlık niteliğinde olmasına rağmen, doğrudan gider olarak kaydedilerek ilgili dönemin gelir tablosuna aktarılmak suretiyle yok edilmiştir. Bu durum ise işletmeler için en önemli varlık niteliğinde olan çalışanların (insan kaynakları) bilançoda yer almamasına neden olmuştur. Nitekim geleneksel anlayışın bu ve benzeri konulardaki eksiğini gidermek amacıyla 1980'li yılların başında *insan kaynakları muhasebesi* kavramı tartışılmaya başlanmış ve o

dönemde çeşitli şirketlerde de uygulanmaya başlamıştır. 1990'lı yıllarda kısmen de olsa gerileme dönemine girmişse de sonraki dönemde yeniden önem kazanan insan kaynakları muhasebesi günümüzde sosyal muhasebe, entelektüel sermaye muhasebesi vb. isimler altında önemini korumaktadır. Bununla beraber Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nda da kısmi de olsa insan kaynakları muhasebesi kapsamında değerlendirilecek düzenlemeler yer almaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesinin yukarıda belirtilen önemi insan kaynakları - muhasebe ilişkisinin bir göstergesi olduğundan çalışmanın bu kısmında söz konusu muhasebe uzmanlığı ana hatlarıyla açıklanacaktır.

1.2.2. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Tanımı ve Açıklaması

Genel olarak muhasebe mali nitelikteki işlemlerle ilgili bilgilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması ve yorumlanmasını sağlayarak çıkar gruplarına yararlı bilgiler sunan bir bilim olarak kabul edilmektedir. Bu yönüyle bir bilgi sistemi özelliği gösteren muhasebe, işletmenin çıkar gruplarıyla ilişkisine göre borç ve alacak ilişkisini izleme, yönetime yardımcı olma, işletmenin istatistiğini çıkarma, denetim aracı olma, işletme lehine delil olma, işletmenin sonucunu takip ve kontrol etme gibi farklı görevler üstlenmektedir (Sürmen, 2011: 8-13).

Muhasebenin görev kapsamının işletmeyle ilgili finansal nitelikteki ve parayla ifade edilebilen tüm işlemler olması nedeniyle en önemli üretim faktörü olan emeğin yani insan kaynaklarının da muhasebenin üstlendiği görevlerle ilişkilendirilmesi son derece normaldir. İnsan kaynakları ile muhasebe arasındaki bu ilişki, maaş, tazminat, hisse senedi ya da hisse senedi opsiyonu gibi çalışanlara sağlanan faydalar ile personelin işe alınması, eğitimi ve geliştirilmesi için yapılan harcamaların gider veya varlık olarak kaydedilmesi noktasında ortaya çıkmaktadır. Ancak genel muhasebenin söz konusu işlemlerle ilgili tüm harcamaları *gider yazma* yaklaşımını benimsemesi ve buna bağlı olarak da insan kaynaklarıyla ilgili bilgilerin istenilen biçimde sağlanamaması bir muhasebe uzmanlığı olan insan kaynakları muhasebesini ihtiyaç haline getirmiştir.

İnsan kaynakları muhasebesi kapsamlı bir uygulama alanının olmaması, daha çok genel muhasebe ve maliyet muhasebesine yeni yaklaşımlar getirmesi, bağımsız bir muhasebe dalı yerine yönetim muhasebesi ve sosyal muhasebeye yardımcı bir muhasebe

uzmanlığı olarak görülmesi nedeniyle değişik şekillerde tanımlanmaktadır. Yapılan bu tanımlamalardan bir kaçına göre insan kaynakları muhasebesi:

- İnsan kaynaklarına yönelik bilgilerin belirlenmesi, ölçülmesi ve elde edilen bilgilerin çıkar gruplarına sunulması sürecidir (AAA, 1973: 169).
- Yönetimsel işlerde faydalı bir araç olmak için işletmenin insan kaynaklarının değerini ölçümleme ve sunma girişimidir (Powell ve diğerleri, 1977: 25).
- İşletme içinde etkili bir yönetim oluşturmak için insan kaynakları ile ilgili bilgilerin elde edilmesi, ölçülmesi ve raporlanması sürecidir (Frederiksen ve Westphalen, 1998: 3).
- Yalnızca işletmedeki çalışanların değeri ve maliyeti için bir muhasebe sistemi olmayıp aynı zamanda işletmedeki çalışanların yönetimi hakkında bir düşünce tarzıdır (Flamholtz, 1974: 45).

Yukarıdaki tanımlardan da hareketle genel olarak *insan kaynakları muhasebesini*, işletmedeki insan kaynaklarına yönelik yatırım bilgilerinin belirlenmesi, ölçülmesi ve yöneticiler başta olmak üzere değişik çıkar gruplarına raporlanması ile ilgili süreçler bütünü olarak tanımlamak mümkündür.

İnsan kaynakları muhasebesi, sadece çalışanların işletmeye olan maliyetlerinin belirlenmesi için kurulmuş bir muhasebe sistemi olmayıp ayrıca insanların yönetilmesine ilişkin bir düşünce tarzının geliştirilmesi noktasında da işletmeye faydalı olan bir sistemdir. Bu sistemin başarılı olması ise aşağıdaki varsayımlara bağlanmıştır (Caplan ve Landakich, 1973: 2). Bunlar;

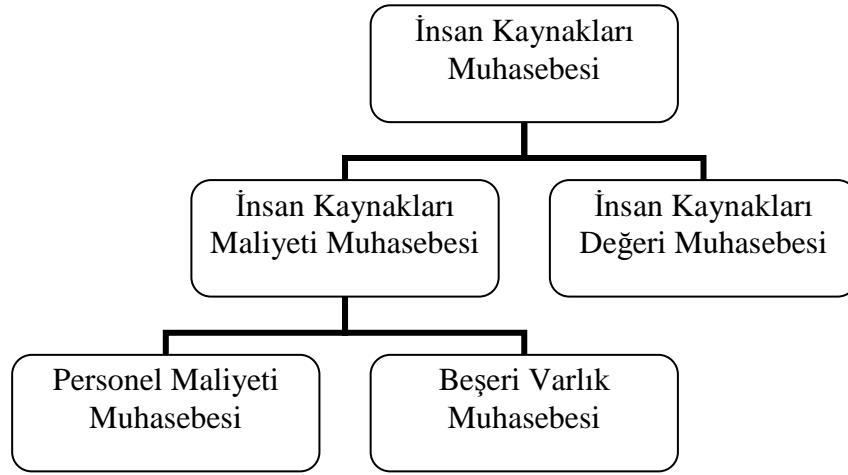
- İnsan kaynakları finansal ve fiziksel kaynaklar gibi ait olduğu işletmeye fayda sağlamakta,
- İnsan kaynaklarının ve diğer varlıkların işletmeye sağladığı faydanın belli bir değeri vardır ve bu faydalar işletme amaçlarının yerine getirilmesine belli ölçüde katkı yapmakta,
- İnsan kaynaklarının elde edilmesi belirli bir maliyeti gerektirdiğinden bunların sağlayacakları faydaların da ekonomik bir etkinlik sağlayacağı beklenir. Bu

yüzden temelde ekonomik olan bu tür faydaların finansal terimlerle ölçümü gerekli olmakta,

- İşletmedeki insan kaynaklarının maliyeti ve sağladığı yararların ölçümü teorik olarak mümkün olmakta,
- Genel muhasebede “varlık” için öngörülen temel şart veya şartlar, insan kaynakları faaliyetlerinin bir kısmı için de geçerli olup, söz konusu faaliyetlerle ilgili harcamalar aktifleştirilebilmekte,
- İnsan kaynaklarının maliyeti ve sağladığı faydalarla ilgili bilgiler planlama, kontrol, başarının ölçümü ve değerlendirmede yarar sağlamaktadır.

Yukarıdaki varsayımların geçerli olduğu insan kaynakları muhasebesi, aşağıda Şekil 2’de belirtilen unsurlardan oluşmaktadır.

Şekil 2: İnsan Kaynakları Muhasebesinin Unsurları



Kaynak: Davidson ve Weil, 1978’den aktaran: Çiftçi, 1998: 10

Şekil 2’den de anlaşıldığı üzere insan kaynakları muhasebesi, insan kaynaklarının maliyeti ve değeri gibi iki farklı konuyu inceleyen alt muhasebe uzmanlıklarından oluşmaktadır. Dolayısıyla insan kaynakları muhasebesinin çıkar gruplarının ihtiyacını karşılayacak bilgiyi üretebilmesi her iki muhasebenin üstlendikleri görevi yerine getirmesine bağlıdır. Bu kapsamda insan kaynakları muhasebesinin temel amacı, işletmelerde kontrol ve planlamada gerekli olan insan kaynakları bilgilerinin elde edilmesi

ve yöneticilere sunulması olacaktır. İşletmelerin geleceğe yönelik kararlarının etkili olabilmesi sahip oldukları insan kaynaklarının maliyeti ve değerinin tam olarak ölçülmesine bağlıdır. Bu yüzden insan kaynakları muhasebesi çalışanlar ile ilgili, işletme yöneticilerine güvenilir bilgiler sunmak zorundadır.

İnsan kaynakları muhasebesinin yukarıda ifade edilen temel amacı kendi bütünlüğü içinde farklı amaçlardan oluşmakta olup bunları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Fleming, 1977: 24-25; Selimoğlu, 2001: 27-29). Bunlar;

- İnsan kaynakları muhasebesi planlama ve kontrol sistemleri ile insan kaynaklarına ait bütçelerinin hazırlanması, insan kaynaklarının terfilerinin ve eğitim ihtiyaçlarının belirlenmesinde işletme yöneticilerine yardımcı olmak,
- Çalışanların değerini ve maliyetini ölçümleyecek güvenilir ve geçerli yöntemleri geliştirmek,
- Çalışanları olumlu yönde motive etmek ve çalışanların işletme hedeflerine bağlılığını artırmak,
- İnsan kaynaklarına yönelik uygulamaları finansal boyutuyla açıklayarak işletme amaçlarını gerçekleştirmede yöneticilere yardımcı olmak,
- Örgütün maliyet tasarrufu ile ilgili amaçlarını gerçekleştirmede insan kaynaklarının korunması, geliştirilmesi, dağıtılması ve temini hakkında yönetimin alacağı kararlarda maliyetle ilgili bilgileri sağlamak,
- İşletmenin gelecekteki kazançlarının ve gelişiminin normal bir tahmin oranı çerçevesinde belirlenmesinde yönetime ilave araçlar sunmaktır.

Yukarıda yapılan tanım ve açıklamalardan da anlaşıldığı üzere insan kaynakları muhasebesi yatırımcılar ve yöneticiler başta olmak üzere değişik çıkar gruplarına işletmenin en önemli varlığı kabul edilen çalışanlarıyla ilgili değişik açılardan bilgiler sağlayarak geleneksel muhasebenin bu konuda ihmal ettiği bir boşluğu doldurmaktadır.

1.2.3. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Geleneksel Muhasebe Türleri ile İlişkisi

İnsan kaynakları muhasebesi, çıkar gruplarının ihtiyaç duyduğu çalışanlarla ilgili bilgilerin belirlenerek raporlanmasını amaçladığından bu bilgilerin elde edilmesinden sunulmasına kadar geçen süreçte genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi gibi geleneksel muhasebe türleri ile ilişki içine girmektedir. Bu süreçte insan kaynakları muhasebesinin muhasebe türleri ile kurduğu ilişkiler aşağıda açıklanacaktır.

1.2.3.1. Genel Muhasebe ile İlişkisi

Genel muhasebe, mali işlemlerin belgelendirilmesi ile başlayıp kayıt altına alınmasından finansal tablolar aracılığıyla raporlanmasına kadarki süreçte uyulması gereken kuralları ve ilkeleri düzenleyen bir muhasebe sistemidir (Kaya, 2006: 48).

İnsan kaynakları muhasebesinin genel muhasebeyle ilişkisi genel muhasebeye yön veren ilkeler, kurallar, teoriler, kanunlar ve kavramların yanı sıra çoğunlukla genel muhasebede kullanılan finansal raporların insan kaynakları muhasebesine uyarlanması hususunda ortaya çıkmaktadır. İnsan kaynaklarına yapılan yatırım harcamalarının genel muhasebede *varlık* olarak kayda alınması mümkün olmayıp, sadece insan kaynaklarına sağlanan sosyal güvenlik kesintileri ile işten ayrılma sonrası sağlanacak kıdem tazminatı gibi yükümlülükler *borç/yabancı kaynak* olarak kayda alınmaktadır. Ayrıca, bu işlemlerin kayda alınması esnasında esas alınan rakamlar gerçek durumu yansıtmamaktadır. Tüm bu nedenlerden dolayı işletmeler, genel muhasebenin söz konusu eksikliğini gidermek için finansal tabloları insan kaynakları muhasebesinden elde edilecek ilave bilgileri de içerecek şekilde genişletebilmektedir. Böylece işletmeler, özellikle varlık ve sermaye gibi bilanço hesaplarının yanında gelir tablosu hesaplarını da kullanarak insan kaynakları bilgilerinin çıkar gruplarına sunumu gerçekleştirmektedir.

1.2.3.2. Maliyet Muhasebesi ile İlişkisi

Maliyet muhasebesi, üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet unsurlarını türleri, oluş yerleri ile ilgili oldukları mamul ve hizmet türleri bakımından belirlenmesine ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesaplama ve kayıt sistemidir.

İnsan kaynakları muhasebesi ile maliyet muhasebesi ilişkisi daha çok çalışanların maliyetinin doğru bir şekilde belirlenmesi ve elde edilen bilgilerin planlamaya yardımcı olarak kullanılmasında ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle insan kaynakları muhasebesi ile maliyet muhasebesi arasındaki ilişki iki boyutludur. İlişkinin ilk boyutu elde edilen bilgilerin planlamaya yardımcı olarak kullanılmasında ortaya çıkmaktadır. İşletme ile ilgili alınacak kararlarda çeşitli alternatifler arasında seçim yapılabilmesi için her seçeneğin işletme kârlılığı üzerindeki etkisinin araştırılması gerekir (Sevilengül, 2007: 21). Bu nedenle, insan kaynaklarının işletmeye olan katkısının belirlenmesi ve gelecekte uygulanacak politikaların oluşturulması için insan kaynakları muhasebesi ile maliyet muhasebesinden alınacak bilgiler işletme açısından büyük bir öneme sahip olacaktır. İnsan kaynakları muhasebesi ile maliyet muhasebesi arasındaki ilişkinin diğer bir boyutu ise insan kaynakları maliyetinin tam olarak belirlenerek maliyet bilgilerinin oluşturulması hususudur. Maliyet bilgilerinin tam olarak belirlenmesi geleceğe yönelik kararlarda stratejik öneme sahiptir. Bu nedenle sağlıklı maliyet bilgilerinin elde edilebilmesi için hangi harcamaların maliyet kapsamında değerlendirileceğine dikkat etmek gerekmektedir.

1.2.3.3. Yönetim Muhasebesi ile İlişkisi

Yönetim muhasebesi, yöneticilerin sağlıklı karar vermelerine yardımcı olacak finansal ve finansal olmayan verileri sağlayan bir muhasebe türü olup bilgi kullanıcıları tarafından verilecek kararların güvenilir olması için finansal ve finansal olmayan bilgilerin belirlenmesi, ölçülmesi ve çıkar gruplarına iletilmesi sürecini kapsamaktadır (Drury, 2001: 3).

Yönetim muhasebesi, geçmişte genel muhasebe ile maliyet muhasebesi tarafından oluşturulan ve yalnızca para ile ifade edilebilen bilgilerin yer aldığı finansal raporlama üzerine odaklanmaktaydı. Günümüzde ise meydana gelen değişimler sonucu daha çok yöneticilerin ihtiyaçlarına cevap verebilmek için işletmenin hem stratejilerini destekleme hem de etkili rekabet etmede gerekli olan önemli değişkenler ile ilgili finansal olmayan bilgilerin de elde edilmesi ve raporlanması üzerine vurgu yapar hale gelmiştir (Drury, 2001: 15). Bu nedenle, yönetim muhasebesinde geleceğe yönelik kararların şekillendirilebilmesi için genel muhasebe ve maliyet muhasebesine ilaveten yöneticilere değişik konularda veri girdisi sağlayan muhasebe türlerine de ihtiyaç duyulmuştur. Kuşkusuz bu muhasebe türlerinden en önemlisi insan kaynakları muhasebesidir.

Yönetim muhasebesiyle insan kaynakları muhasebesinin ilişkisi daha çok insan kaynakları ile ilgili bilgilerin yöneticilere sağlanması noktasında ortaya çıkmaktadır. Yöneticiler görevlerini yerine getirirken en çok stratejik öneme sahip yatırımlar üzerine yoğunlaştığı için bunlara yönelik önemli bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Bu yüzden işletmelerde stratejik bir öneme sahip olan insan kaynaklarıyla ilgili her türlü bilginin sağlanarak yöneticilere sunulması gerekmektedir. Ayrıca, insan kaynakları muhasebesi yönetim muhasebesine işletmenin ihtiyaç duyduğu çalışanın işletme dışından tedarikinin mi yoksa işletme içinden bir çalışanın geliştirilerek istenilen konuma yükseltilmesinin mi verimli olacağına ilişkin karar alınmasında da yardımcı olacaktır.

İnsan kaynakları muhasebesinin yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesiyle olan ilişkisini kesin sınırlarla ayırmak mümkün değildir. Bu durum maliyet muhasebesiyle yönetim muhasebesinin yerine getirmek zorunda olduğu planlama, bilgi sağlama, kontrol gibi ortak fonksiyonlara sahip olmasından kaynaklanmaktadır (Altuğ, 2006: 6).

1.2.4. İnsan Kaynakları Muhasebesinin Görevleri

İnsan kaynakları muhasebesi genel olarak, çalışanlarla ilgili verilerin sayısallaştırılması ile değişik çıkar gruplarının bilgi ihtiyacının karşılanmasını sağlamaktadır. Söz konusu veriler ile kararlarını yönlendirecek olan çıkar gruplarının çoğunlukla yönetici ve yatırımcı konumundaki kişiler olması kullanılacak insan kaynakları bilgilerinin daha çok yönetsel ve yatırımsal amaçlar taşımaya neden olmaktadır.

Değişik ihtiyaçlardan kaynaklanan bu bilgilerden *yönetsel amaçlı bilgiler*, yöneticilerin işletmeyi daha iyi yönetebilmek, kârlı yatırım kararları alabilmek, geleceğe yönelik etkili stratejiler geliştirebilmek gibi amaçlara hizmet ederken, *yatırımsal amaçlı bilgiler* yatırımcı pozisyonundaki kişilerin işletme ile ilgili daha sağlıklı ve rasyonel yatırım kararı alabilmesi gibi amaçlara hizmet etmektedir (Çiftçi, 1998: 21; Donald, 1988: 99). Söz konusu amaçlara ulaşabilmek için de insan kaynakları muhasebesinin işletmelerde bazı görevlere sahip olması gerekmektedir. Bu bağlamda insan kaynakları muhasebesinin görevlerini aşağıdaki gibi üç ana başlık altında toplamak mümkündür (Flamholtz, 1989: 8-10). Bunlar;

- a. İnsan kaynakları harcamalarının doğru muhasebeleştirilmesi,
- b. İnsan kaynakları yöneticilerine yeni bir bakış açısı kazandırılması,

c. İnsan kaynaklarının maliyeti ve değerinin ölçülmesidir.

İnsan kaynakları muhasebesinin üstlendiği bu görevlere yönelik açıklamalar ise aşağıda yapılmıştır.

1.2.4.1. İnsan Kaynakları Harcamalarının Doğru Muhasebeleştirilmesi

Geleneksel muhasebe anlayışında, insan kaynaklarının elde edilmesi, seçimi, eğitilmesi ve korunmasına yönelik harcamalar, işletmeye gelecekte fayda sağlayacak varlıklara yapılan yatırımları temsil etmesine rağmen gider olarak kayda alınmaktadır (Flamholtz, 1989: 10). Zira geleneksel anlayışta bir unsurun varlık olarak kabul görmesi için işletme tarafından kontrol edilebilmenin yanı sıra gelecekte kendisinden fayda sağlanma potansiyelinin bulunması ve beklenen faydaların parayla ölçülebilmesi gerekmektedir (Özcan, 1992: 44). Buna göre; insana yapılan yatırımların çoğu varlık olarak kayda alınabilecektir. Böylece geleneksel muhasebe anlayışının ihmal ettiği bu hususu dikkate alan insan kaynakları muhasebesi, işletme tarafından insan kaynaklarına yönelik yapılan harcamaların varlık olarak değerlendirilmesinin gerekliliğini vurgulayarak yöneticilere alacakları kararlarda fayda sağlayacaktır.

Yukarıdaki bilgilerden anlaşıldığı gibi insan kaynakları muhasebesi, yöneticilerin doğrudan veya dolaylı olarak alacağı kararlarda insan kaynaklarının gelecekte işletmeye fayda sağlaması umulan bir varlık olarak değerlendirilmesini sağlayarak söz konusu uygulamanın işletmede yerleştirilmesi konusunda yöneticilerin motivasyonu görevini üstlenecektir (Flamholtz, 1989: 10).

1.2.4.2. İnsan Kaynakları Yöneticilerine Yeni Bir Bakış Açısı Kazandırılması

İnsan kaynakları muhasebesi, çalışanlara yapılan yatırımların büyüklüğü ve en uygun bileşimiyle ilgili kriterlerin belirlenmesinde ve alternatif insan kaynakları arasında karar vermeyi kolaylaştırıcı bilgilerin sağlanmasında önemli bir görev üstlenmektedir (Çiftçi, 1998: 25). Buna göre insan kaynakları muhasebesi, alınacak kararların insan kaynaklarına olan etkilerini analiz etmede yöneticilere yeni bir bakış açısı sağlayarak söz konusu kararların gizli maliyetlerinin uzun vadeli sonuçlarını anlamada yöneticilere yardımcı olmaktadır (Flamholtz, 1989: 9). İnsan kaynakları muhasebesinin yöneticilere kazandırmış olduğu uzun vadeli bakış açısına örnek olarak, işten çıkarma kararları

verilebilir. İŖten çıkarmanın ilk etkisi; toplam ücretlerde bir azalış ve kârlarda bir artış Ŗeklinde görülür. Oysaki iŖten çıkarmanın bazı gizli maliyetleri olup bunlar genel muhasebe tarafından sayısallaŖtırılmaz. Nitekim iŖletmeden ayrılan alıŖanlar, baŖka iŖletmelerde iŖ bulduklarından ekonominin geliŖme döneminde eski iŖletmelerine dönmeyeceğinden bu durum yeni alınan alıŖanlar için yeni eğitim masrafları anlamına gelmektedir. Doğal olarak bu maliyetin de yönetim kararlarında dikkate alınması gerekir (zcan, 1992: 116).

Özetle insan kaynakları muhasebesi, alıŖanlarla ilgili alınacak kararlarda gerekli verileri sağlayarak söz konusu kararların iŖletme üzerindeki etkilerinin analizi ve muhtemel sonuçlarının yönetime açıklanması konusunda yöneticilere yeni bir bakıŖ açısı kazandırmaktadır.

1.2.4.3. İnsan Kaynaklarının Maliyeti ve Değerinin lm

İnsan kaynakları yöneticisinin sorumluluğu, yetki alanındaki insan kaynaklarını kapsadığından yöneticilerin baŖarılı olabilmesi öncelikle sorumlu olduğu insan kaynaklarını değerleyecek araçlara sahip olmasına bağlıdır. Bu nedenle insan kaynaklarının bugünkü değerinin ve yıpranma paylarının belirlenmesi ile onların değerinin korunması ya da artırılması için gerek duyulan yatırımların yöneticiler tarafından hesaba katılması gerekir. İnsan kaynakları muhasebesi, insan kaynaklarının maliyeti ve değerinin llmesiyle insan kaynaklarının baŖarisinin ve verimliliğinin yakın takibe alınmasını sağlayarak yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgileri kendilerine sunacaktır (ifti, 1998: 24).

İnsan kaynakları muhasebesi, insan kaynakları ile ilgili kararların alınmasında kararların neden olacağı tüm maliyet ve faydaların yöneticiler tarafından dikkate alınmasının gerekliliğini vurgulamaktadır. Bu bağlamda, insan kaynakları muhasebesi, alternatiflerin değerlendirilmesi aŖamasında iŖletmelerde kritik bir öneme sahip olduğundan alıŖanlarla ilgili bilgileri sayısal verilerle ortaya koyarak yöneticilerin sağlıklı karar almalarına yardımcı olacak bir görev üstlenmektedir (Flamholtz, 1989: 9). Söz konusu görevin yerine getirilmesi öncelikle insan kaynaklarının maliyeti ve değeri ile ilgili verilerin sağlanması bağlı olmaktadır.

İŖletmelerde alıŖanlarla ilgili verilecek kararlarda ihtiyaç duyulan verilerin elde edilmesinde deęiŖik lmlleme yöntemlerinden yararlanılmakta olup her bir yöntemin

kendine göre fayda ve sakıncaları vardır. İnsan kaynaklarının maliyeti ve değerinin ölçümünde kullanılan yöntemler aşağıda açıklanacaktır.

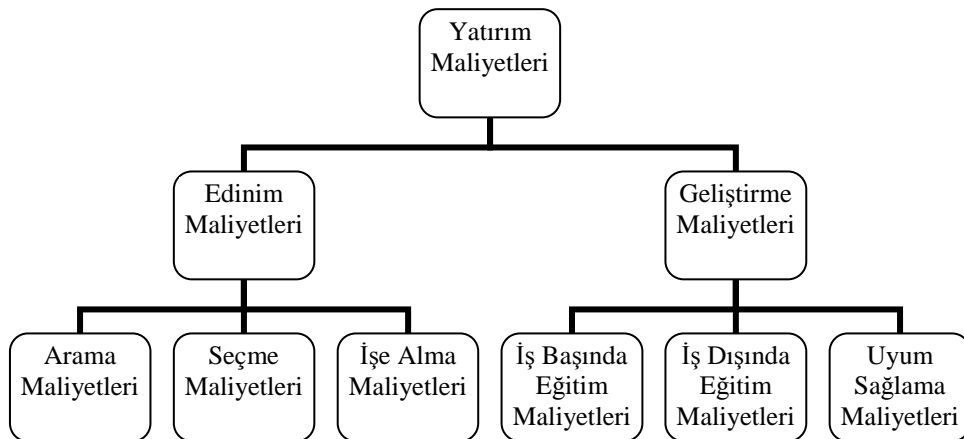
1.2.4.3.1. Maliyet Tabanlı Ölçüm Yöntemleri

İnsan kaynaklarının maliyetinden hareketle geliştirilen maliyet tabanlı ölçüm yöntemlerinin daha iyi anlaşılabilmesi öncelikle insan kaynakları açısından maliyet kavramının bilinmesine bağlıdır.

İnsan kaynakları açısından maliyet kavramı “*çalışanların tedariki ve işe yerleştirilmeleri sürecinde işletme tarafından katlanılan fedakârlıklar*” olarak tanımlanır (Albayrak, 1982: 18). Bu bağlamda, insan kaynaklarına yönelik harcamaların oluşturduğu maliyetler genel olarak *ücret maliyetleri* ve *yatırım maliyetleri* olarak ikiye ayrılmaktadır.

Ücret maliyetleri, çalışanlara hizmet verdikleri süre içerisinde ödenen ücret ile gelecekte çeşitli nedenlerle işten ayrılmaları halinde ödenecek kıdem tazminatı gibi giderlerden oluşmaktadır. Ücret maliyetlerinin belirlenmesinde çalışanların eğitim düzeyi, deneyimi, sağlık durumu vb. niteliklerin göz önüne alınması gerekmektedir (Çiftçi, 1998: 86). *Yatırım maliyetleri* ise insan kaynaklarının elde edilmesi ve geliştirilmesi için yapılan harcamalardır. Yatırım maliyetinin unsurları Şekil 3’te gösterilmiştir.

Şekil 3: İnsan Kaynakları Yatırım Maliyetleri



Kaynak: Cashin ve Pollimeni, 1981’den aktaran: Çiftçi, 1998: 86

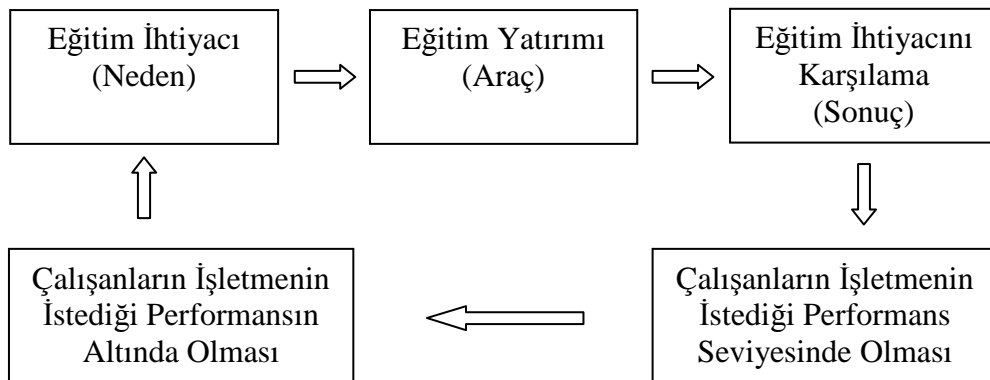
Şekil 3'ten de anlaşıldığı üzere, insan kaynakları yatırım maliyeti edinim ve geliştirme maliyetlerinden oluşmakta olup, söz konusu maliyetler aşağıda kısaca açıklanacaktır.

I) Edinim maliyetleri: İşletmede istihdam edilecek kişilerin aranması, seçimi, işletmeye çekilmesi için gerekli olan yatırım harcamalarıdır. Genelde yukarıdaki gibi üç ana başlıkta toplanan edinim maliyetleri özelde insan kaynaklarının tedariki için yapılan reklamlar, üniversite müracaatları, insan kaynaklarının istihdamı öncesi yapılan ziyaretler, ön değerlendirme, mülakat, test etme, sağlık kontrolü, insan kaynakları için verilen referansların kontrolü ve diğer araştırma harcamalarından oluşmaktadır (McRae, 1974: 35).

II) Geliştirme maliyetleri: İnsan kaynaklarının bulunduğu konumun gerektirdiği her türlü teknik ve bilimsel bilginin insan kaynaklarına kazandırılması için katlanılan yatırım harcamalarıdır (McRae, 1974: 35; Tüzüner, 2002: 32). Geliştirme maliyetleri insan kaynaklarının eğitimi ile işletmeye ve işe uyum sağlaması için yapılan harcamalardan oluşmaktadır. Geliştirme maliyeti içinde değerlendirilen insan kaynakları maliyetleri aşağıdaki gibidir.

a. Eğitim maliyetleri: İnsan kaynaklarını görevlerinin gerektirdiği performans düzeyine getirmek için katlanılan fedakârlıklardır. Eğitim faaliyetleri, genel olarak insan kaynaklarının bilgi ve becerileri ile davranışlarının geliştirilmesini sağlamaya yönelik olduğundan belirli hedefleri gerçekleştirecek şekilde tasarlanmaktadır (Danışman, 2008: 26-27). Belirlenen amaçlara ulaşmak için işletmelerin eğitim yatırımlarına yönelik bakış açısı aşağıda Şekil 4'te özetlenmiştir.

Şekil 4: İşletmelerin Eğitim Yatırımlarına Bakış Açısı



Kaynak: Bras ve Rodrigues, 2007: 238

Şekil 4'ten de anlaşıldığı üzere, işletmeleri eğitime iten temel neden, bireylerin performansının işletme tarafından benimsenen seviyenin altında olmasıdır.

Eğitim maliyetlerinin zamanlaması ve önemi endüstriden endüstriye ve insan kaynaklarının sahip olduğu farklı özelliklere göre değişiklik göstermektedir. Ancak, bütün eğitim maliyetleri genel olarak bir çalışanın üretimde görevlendirilmeden önce katlanılan maliyetlerle iş başında eğitim için katlanılan maliyetleri içermektedir. Ayrıca eğitim maliyetleri çalışanların tam gün üretimde görevlendirilmesinin dışında gerek işletme içinde gerekse işletme dışında düzenlenen eğitim programlarının maliyetlerini de içermektedir. Yönetici ve uzman personelin geliştirilmesi için gerekli olan sürekli eğitim programları buna örnek olarak verilebilir (McRae, 1974: 35).

b. Uyum sağlama (oryantasyon) maliyetleri: İnsan kaynaklarının, işletme açısından tam anlamıyla verimli hale gelmesine kadar katlanılan fedakârlıklardır. Bu tür maliyetler arasında insan kaynaklarının işletmenin geçmişini, amacını, politikasını işletmedeki işlerin işleyişini, haberleşme düzenini öğrenmesi ve iş arkadaşlarıyla kaynaşması için yapılan harcamalar yer almaktadır. Bu maliyetler, ilgili insan kaynağının işletme içindeki yeri ve durumuna göre ücret ve maaşının bu sürece düşen kısmı olarak belirlenmektedir (Tüzüner, 2002: 32).

Yukarıda tüm yönleriyle ifade edilen insan kaynakları maliyetinden hareketle oluşturulan maliyet tabanlı ölçüm yöntemleri literatürde genel olarak tarihi maliyet, yenileme maliyeti ve fırsat maliyeti yöntemi şeklinde üçe ayrılmaktadır. Söz konusu yöntemler aşağıda açıklanacaktır.

1.2.4.3.1.1. Tarihi Maliyet Yöntemi

Tarihi maliyet yöntemi, insan kaynaklarını değerlemede fiziksel varlıklar için geleneksel muhasebede uygulanan ilke ve kuralların insan varlığı içinde uygulanacağını dikkate alan mantıki yoldur (Shuaib, t.y.: 71). Yönteme göre; insan kaynaklarının değeri işletme tarafından çalışanların işe alınması, eğitilmesi ve geliştirilmesi için yapılan yatırım harcamalarının toplanmasıyla bulunacaktır (AAA, 1973: 171).

Tarihi maliyet yöntemi günümüzde geçerliliği en fazla olan yöntemdir. Bu durum iki sebepten kaynaklanmaktadır. Bunlardan ilki, yöntemin geleneksel muhasebe anlayışına

uygunluğu diğeri insan kaynakları muhasebesini ilk kez uygulayan Barry Corporation adlı işletmenin çalışmalarında kullanılmasıdır (Ebersberger, 1981: 38).

Tarihi maliyet yönteminin geleneksel muhasebe uygulamalarına uygun bir nitelik taşıması, yöntemin objektiflik ve doğrulanabilirlik standartlarına sahip olması, ucuz ve basit olması en önemli faydalarıdır (Özcan, 1992: 74). İnsan kaynakları ile ilgili işe alma, yerleştirme, eğitime ve geliştirme maliyetleri dışındaki maliyetlerin dikkate alınmaması ise yöntemin en önemli sakıncalarıdır. Ayrıca, yöntemde kullanılan tarihi maliyet ölçęinin, varlığın değerini her zaman tam olarak yansıtamaması da yöntemin diğer bir sakıncasıdır (Ebersberger, 1981: 38; Yu, 2006: 40).

1.2.4.3.1.2. Yenileme Maliyeti Yöntemi

Yenileme maliyeti yöntemi, işletmede mevcut durumda istihdam edilen insan kaynaklarının yerine aynı özelliklere sahip birinin işletmeye alınması durumunda yapılan fedakârlıkları dikkate alan mantıki yoldur (Flamholtz, 1989: 67). Flamholtz tarafından ortaya konulan bu yöntemde yenileme maliyetleri; çalışanların mevcut konumlar için elde edilme maliyeti, istenilen performans seviyesine getirmek için katlanılan eğitim maliyetleri ve işletme dışı ya da içindeki yeni konumlara yönelik hareket ettirilme maliyeti gibi üç ayrı maliyetten oluşmaktadır (Rhode ve diğerleri, 1976: 18).

Yenileme maliyeti yaklaşımı etkili bir insan kaynakları yönetimi için bilgi kalitesinin geliştirilmesine katkı sağlar. Özellikle yöntem insan kaynakları bütçelerinde, kıdem tazminatı, personel devir hızı gibi konularla ilgili karar vermede ve fayda-maliyet analizi için gerekli bilgilerin elde edilmesinde ön plana çıkar (Tang, 2005: 20). Yöntemin sağladığı diğer faydalar arasında; faaliyetine devam eden işletmelerde insan kaynakları muhasebesinin ilk defa uygulanmasında insan kaynakları değerini belirlemek için pratik bir yol olması, enflasyonist ortamlarda tarihi maliyet yönteminin eksikliklerini gidermesi, uygulanmasının basit ve maliyetinin düşük olması sayılabilir (Özcan, 1992: 77).

Yöntemin tüm insan kaynakları için pozisyon yenileme maliyetinin belirlenmesinde büyük maliyet getirmesi sakıncasıdır (Albayrak, 1982: 27). Ayrıca, yöntemde yenileme maliyetlerinin tahmini olarak hesaplaması doğrulanabilirlik standardı ile uyum göstermediğinden ölçümlemede subjektifliğe neden olmaktadır.

1.2.4.3.1.3. Fırsat Maliyeti Yöntemi

Fırsat maliyeti yöntemi, herhangi bir çalışanın belli bir iş yerine diğer bir işe tahsis edilmesi sonucu ortaya çıkan değeri dikkate alan mantıki yoldur (Çiftçi, 1998: 99). Yönteme göre aynı çalışana istihdam etmek isteyen işletme içindeki bölüm yöneticileri bir araya gelerek çalışana karşılıklı olarak değer biçecektir. Çalışan, kendine en yüksek değeri veren bölüme tahsis edilecek ve biçilen değer o bölümün yatırımları arasına alınacaktır. Çalışan için en yüksek değeri veren yöneticinin amacı çalışan tarafından sağlanacak hizmetler sayesinde bölüm kârını artırmaktır (Albayrak, 1982: 28).

Yöntemde fırsat maliyeti sağlıklı olarak hesaplandığında önceki iki yönteme göre insan kaynaklarının gerçek değerine en yakın sonucu vermektedir (Yu, 2006: 40). Ayrıca, fırsat maliyeti yönteminin ölçümlemede uygulanması işletmelerin insan kaynaklarını en uygun düzeyde tahsis etmesini sağlayacaktır (Özcan, 1992: 80-81). Bu faydalarına karşın yöntemin, işletme dışından istihdam edilecek kişileri dikkate almaması, insan kaynaklarının tümünün ölçümünü içermemesi, yalnızca bir bölümden diğerine transferi amaçlanan bazı çalışanların değerinin ölçümünde uygulanması eksik yönünü oluşturmaktadır (Çiftçi, 1998: 100).

1.2.4.3.2. Değer Tabanlı Ölçüm Yöntemleri

İnsan kaynaklarının değeri dikkate alınarak oluşturulan değer tabanlı ölçüm yöntemlerinin anlaşılabilmesi öncelikle değer kavramının içeriğinin bilinmesine bağlıdır.

Genel olarak ekonomik mal ve hizmetlere verilen nispi önem şeklinde ifade edilen *değer* kavramı kendi içinde kullanım değeri ve değişim değeri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. *Kullanım değeri* bir malın bireylere sağladığı faydanın başka bir malın faydası ile karşılaştırılması durumunda mala verilen nispi önem iken; *değişim değeri* bir mal veya hizmetin başka bir mal veya hizmetle değiştirilebilme oranı olarak kabul edilmektedir (Bocutoğlu ve diğerleri, 2005: 6-7). Bu şekilde tanımlanan ekonomik değer kavramının esasını gelecekte bir yarar veya hizmet sağlama yeteneği oluşturmaktadır. Buna göre; bir varlık için ödenmeye hazır olunan fiyat o varlıktan gelecekte beklenen hizmetlerin karşılığının şimdiki değeri olduğundan, gelecekte ekonomik hizmet sağlama gücü veya yeteneğine sahip olma varlık için herhangi bir değer taşımanın ana koşulu olmaktadır (Albayrak, 1982: 29).

Ekonomik değer kavramı çerçevesinde insan kaynakları açısından değer kavramı, çalışanların gelecekte elde edecekleri kazançların bugüne indirgenmiş şekli olarak tanımlanacaktır (AAA, 1973: 169). İnsan kaynaklarının değeri, çalışanların gelecek dnemelerde sağlayacakları faydanın şimdiki değeri olduğundan bu değerin bireylere, gruplara ve işletmenin tamamına genişletilmesi mümkündür (Flamholtz, 2005: 80). Bu bağlamda insan kaynakları muhasebesinin görevi, çalışanların gerek bireysel gerekse grup olarak değer ölümünü gerçekleştirmektir.

İnsan kaynaklarının değerinin lmlmesinde çalışanlara yapılan yatırımlar ile gelecekte sağlanacak faydaların yanı sıra çalışanlara ait girişimcilik ruhu, sorumluluk duygusu, zekâ, fiziksel güç, yetenek, yaratıcılık gibi bazı fiziksel ve psikolojik özellikler de dikkate alınmaktadır. Ancak, fiziksel ve psikolojik özelliklerin parasal ifadesinin zorluğu yapılan çalışmaların oluşturacağı veri kalitesini azaltacaktır. Bu yüzden söz konusu özellikler insan kaynaklarının değerinin belirlenmesinde çalışanlara ödenecek ücret, yapılan eğitim yatırımları gibi sayısal veriler ile birlikte değerlendirilerek, yapılacak analizlere yardımcı hale getirilecektir.

İnsan kaynaklarının hizmet süresi boyunca işletmeye sağlayacağı faydaların ekonomik değerinin hesaplanması değer tabanlı lmlleme yöntemlerinin tümünün ortak noktasıdır. Yöntemleri birbirinden ayıran ise değer hesaplamada dikkate aldıkları verilerin farklılığıdır. Değer tabanlı lmlleme yöntemleri genel olarak *parasal* ve *parasal olmayan yöntemler* olarak ikiye ayrılmaktadır. Ancak, bu kısımda ikinci bölümde incelenecek insan kaynakları faaliyetlerine yönelik düzenlemeler içeren muhasebe standartlarıyla uyumu nedeniyle sadece parasal ölüm yöntemleri dikkate alınacaktır.

Parasal lmlleme yöntemlerinin sayısı oldukça fazla olmasına rağmen çalışmanın sonraki bölümlerine alt yapı hazırlamak amacıyla aşağıda söz konusu yöntemlerden sadece gelecekte sağlanacak faydaları dikkate alarak insan kaynaklarının değerini hesaplamaya çalışan parasal ölüm yöntemleri hakkında bilgi verilecektir.

1.2.4.3.2.1. Gelecekteki cret demelerinin İskonto Edilmesi Yöntemi

Gelecekteki cret ödemelerinin iskonto edilmesi yöntemi, çalışanların değerini, bireysel esasa göre değil tüm işletme açısından bir bütün olarak lmllemeyi hedef alan mantıki yoldur. Yöntemin z, beş yıllık bir zaman süresinin esas alınarak gelecekte

yapılacak ücret ödemelerinin belirlenmesi ve bu ödemelerin cari yılda ekonomide mevcut bulunan varlıkların getiri oranıyla iskonto edilmesidir (Çiftçi, 1998: 114). Hermanson tarafından geliştirilen bu yöntemde göre insan kaynaklarının değeri aşağıdaki gibi dört aşamada hesaplanmaktadır (Sangeladji, 1975: 34) . Bunlar;

- Gelecek beş yılda çalışanların tümüne yapılacak ücret ödemelerinin tahmin edilmesi,
- Tahmin edilen ücretlerin bugünkü değerinin hesaplanması,
- Verimlilik oranının tespit edilmesi,
- Ücretlerin bugünkü değeri ile verimlilik oranının çarpılarak insan kaynaklarının değerinin tahmin edilmesidir.

Yöntemde kullanılan verimlilik oranı, ilgili işletme ile sektördeki diğer işletmelerin ortalama performansları karşılaştırılarak hesaplanmaktadır (Albayrak, 1982: 40). Verimlilik oranı işletmenin gelecek beş yıldaki etkinliklerinin ölçümünü sağlamakta olup oranın 1’den büyük olması, işletme verimliliğinin, sektörün ortalama veriminin üzerinde olduğunu gösterir (Çiftçi, 1998: 117).

Yöntemle ilgili olarak yukarıda verilen teorik bilgilerin ölçümlemede nasıl uygulandığını göstermek ve konunun daha kolay anlaşılmasını sağlamak amacıyla yöntemin işleyişi örnek veriler kullanılarak aşağıda açıklanacaktır. Örnekte çalışanların tamamına toplam olarak birinci yıl 80.000,-TL, ikinci yıl 85.000,-TL, üçüncü yıl 90.000,-TL, dördüncü yıl 95.000,-TL, beşinci yıl 100.000,-TL ücret ödeneceği planlanmaktadır. İskonto oranı ise %10 olarak belirlenmiştir. Buna göre insan kaynaklarına gelecekte yapılacak ücret ödemelerinin bugünkü değeri Tablo 1’deki gibi hesaplanacaktır.

Tablo 1: İnsan Kaynaklarına Yapılacak Ücret Ödemelerinin Şimdiki Değeri

Yıllar	Toplam Tutar (TL) (a)	1 TL'nin %10 Oranına Göre Bugünkü Değeri (b)	Ücret Ödemelerinin Bugünkü Değeri (TL) (a×b)
1	80.000,-	0.943	75.440,-
2	85.000,-	0.890	75.650,-
3	90.000,-	0.840	75.600,-
4	95.000,-	0.792	75.240,-
5	100.000,-	0.747	74.700,-
Toplam	450.000,-		376.630,-

Yöntemin üçüncü aşamasında çalışanların değerinin belirlenmesinde önemli bir fonksiyona sahip verimlilik oranı hesaplanacaktır. Hermanson tarafından değişik yıllarda ve değişik kesimlere ait kârlılık oranı dikkate alınarak hesaplanan oran aşağıdaki gibi formüle edilmiştir:

$$\text{Verimlilik Oranı} = \frac{5\frac{rf_0}{re_0} + 4\frac{rf_1}{re_1} + 3\frac{rf_2}{re_2} + 2\frac{rf_3}{re_3} + \frac{rf_4}{re_4}}{15}$$

rf_0 : İşletmenin sahip olduğu varlıklarının cari yıldaki kârlılık oranı

re_0 : Sektördeki tüm işletmelerin sahip olduğu varlıkların cari yıldaki ortalama kârlılık oranları

rf_1 : İşletmenin sahip olduğu varlıkların birinci yıldaki kârlılık oranı

re_1 : Sektördeki tüm işletmelerin sahip olduğu varlıkların birinci yıldaki ortalama kârlılık oranları

Yukarıdaki formüle göre verimlilik oranının 1,4 olarak tespit edildiğinin varsayılması durumunda; işletmenin insan kaynaklarının değeri, ücret ödemelerinin bugünkü değerinin toplamı (376.630,-TL) ile verimlilik oranının (1,4) çarpımı olan 527.282,-TL'dir.

Yöntemin insan kaynaklarının değerini belirlemede verimlilik oranını dikkate alması etkinliğini artırmaktadır. Buna karşın yöntemin bazı eksiklikleri de vardır. Bunlar (Albayrak, 1982: 42 ve Özcan, 1992: 89-90);

- Hesaplamaların beş yıl ile sınırlandırılması,
- Bugünkü değerin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranının tespitinde belirsizliklerin olması,
- Gelecekte yapılacak ücret ödemelerinin belirlenmesinde subjektifliğin olması,
- Kullanılacak verimlilik oranının hesaplanmasında zorluklar olması,
- Tüm ekonomiyi ilgilendiren istatistikî bilgi kullanımını nedeniyle objektiflikten uzaklaşılmasıdır.

1.2.4.3.2.2. Frantzerb, Landau ve Lunberg Yöntemi

Frantzerb, Landau ve Lunberg yöntemi, çalışanın ücreti ile işletmeye yaptığı katkı arasında sabit bir oran olduğunu bundan dolayı çalışanın ekonomik değerinin gelecekte elde edeceği ücret ile işletmeye olan katkısı arasındaki ilişkiye göre bulunacağını savunan mantıklı yoldur (Sangeladji, 1975: 30). Yönteme göre uzun süre işletmeye hizmet edeceği varsayılan çalışanların değeri daha fazla olup kendilerine bu değerlere göre ücret ödenmektedir.

Yöntemin işleyişi çalışanlara gelecekte sağlanacak ücret ödemeleri üzerinden yapılan çeşitli hesaplamalar çerçevesinde gerçekleşmektedir. Yöntemdeki değerlendirme işlemi kuramsal olarak Tablo 2’de ele alınmakta ve iki çalışana ait beklenen değer hesaplanmaktadır. Tablo 2’de birinci sütun çalışanlara gelecekte sağlanması düşünülen ücretleri, ikinci sütun çalışanların işletmede kalma olasılığını göstermektedir. Üçüncü sütundaki gelecekte ödenmesi beklenen ücret harcamaları, ilk iki sütunun çarpımıyla bulunur. Dördüncü sütunda yer alan verimlilik faktörü, çalışanların deneyim ile hizmet süresi ve yaşına bağlı olarak hesaplanır. Üçüncü ve dördüncü sütunun çarpımı beşinci sütundaki çalışanlardan gelecekte beklenen katkıyı verir. Çalışanların gelecekte sağlayacağı katkının %10 iskonto oranına göre şimdiki değeri, altıncı sütunda yer almaktadır. Şimdiki değerlerin toplamı ise çalışanların işletmedeki değeridir.

Tablo 2: Çalışanlara Ait Beklenen Değerlerin Hesaplanması

Hizmet Yılları	1 Beklenen Yıllık Ücret	2 İşletmede Kalma Olasılığı	3 Beklenen Çıktı Ücret (1×2)	4 Verimlilik Faktörü	5 Beklenen Katkı (3×4)	6 Şimdiki Değer (%10)
<u>Çalışan A</u>						
1	10.000,-	0.80	8.000,-	0.50	4.000,-	3.636,-
2	10.500,-	0.50	5.250,-	0.80	4.200,-	3.471,-
3	11.000,-	0.30	3.300,-	0.85	2.805,-	2.107,-
4	11.500,-	0.25	2.875,-	0.90	2.588,-	1.768,-
5	12.000,-	0.20	2.400,-	0.95	2.280,-	1.416,-
					Toplam	12.398,-

Çalışan B						
1	9.000,-	0.80	7.200,-	0.85	6.120,-	5.564,-
2	9.500,-	0.75	7.125,-	0.90	6.413,-	5.300,-
3	10.000,-	0.70	7.000,-	0.95	6.650,-	4.996,-
4	10.500,-	0.69	7.245,-	0.98	7.100,-	4.849,-
5	11.000,-	0.67	7.370,-	0.99	7.296,-	4.530,-
Toplam						25.239,-

Kaynak: Frantzerb ve diğerleri, 1974'ten aktaran: Sangeladji, 1975: 32

Tablo 2'den de anlaşıldığı üzere, beklenen değeri hesaplanan çalışan A'nın değeri daha fazla ücret almasına rağmen çalışan B'den daha azdır. Bu durum yöntemde çalışanların değerinin hesaplanmasında gelecekte kendilerine ödenecek ücretin yanı sıra çalışanın işletmede kalma olasılığının ve işteki verimliliğinin de dikkate alınmasından kaynaklanmaktadır.

Gelecekte ödenmesi beklenen ücretlerin ve çalışanların işletmeden ayrılma olasılıklarının hesaplamaya katılması yöntemin olumlu tarafı olmasına rağmen çalışanların gelecekte işletmede kalma olasılığı ile verimlilik faktörünün belirlenmesinin öznel yargılara dayanmasının yanı sıra maliyetli olması yöntemin nesnellliğini ve uygulanabilirliğini zorlaştırmaktadır. Ayrıca, yöntemde kullanılacak iskonto oranının neye göre tespit edileceği de belirsizlik taşımaktadır (Albayrak, 1982: 39-40).

1.2.4.3.2.3. Lev ve Schwartz Yöntemi

Lev ve Schwartz yöntemi, insan kaynaklarının değerinin çalışanın emekliliğine kadar gelecekte elde edeceği kazançların belli bir iskonto oranı üzerinden bugüne indirgenmesiyle hesaplanacağını açıklayan mantıklı yoldur. Baruch Lev ve Aba Schwartz tarafından geliştirilen yöntemde insan kaynaklarının değerinin hesaplanmasında değişik formüller kullanılsa da genellikle çalışanların ölüm gibi nedenlerle işten ayrılma olasılığını dikkate alarak gerçeğe en yakın değer elde edilmesini sağlayan aşağıdaki formülden yararlanılır (Lev ve Schwartz, 1971: 105);

$$E(V_t) = \sum_{t=r}^T P_r(t+1) \sum_{i=r}^t \frac{I_i}{(1+r)^{t-r}}$$

$E(V_t)$: “t” yaşındaki çalışanın beklenen değeri

T : Çalışanın emeklilik yaşı

$P_r(t)$: Çalışanın işten ayrılma olasılığı

I_i : Çalışanın emekliliğine kadar alacağı ücret

r : İskonto oranı

Yöntemde insan kaynaklarının değerinin hesaplanmasında ilk yapılacak işlem çalışanların yaş ve niteliklerine göre sınıflandırılmasıdır.

Tablo 3: Çalışanların Yaş ve Niteliklerine Göre Dağılımı

Yaş	Niteliksiz	Yarı Nitelikli	Nitelikli	Profesyonel	Toplam
25-34	700	40	30	10	780
35-44	150	50	60	20	280
45-54	150	5	50	35	240
55-64	-	15	-	10	25
Toplam	1000	110	140	75	1325

İkinci aşamada çalışanların yaş ve niteliklerine göre elde edecekleri yıllık kazançlar tahmin edilir.

Tablo 4: Çalışanların Yaş ve Niteliklerine Göre Yıllık Ortalama Kazançları (TL)

Yaş	Niteliksiz	Yarı Nitelikli	Nitelikli	Profesyonel	Toplam
25-34	5.000,-	6.000,-	7.500,-	10.000,-	28.500,-
35-44	5.500,-	7.000,-	8.000,-	12.000,-	32.500,-
45-54	6.000,-	7.500,-	9.000,-	13.000,-	35.500,-
55-64	5.500,-	7.000,-	9.000,-	14.000,-	35.500,-
Toplam	22.000,-	27.500,-	33.500,-	49.000,-	132.000,-

Yöntemin üçüncü aşamasında ilk iki aşamadaki verilere göre her bir grup için bugünkü değer hesaplaması yapılır.

Tablo 5: Nitelikli Çalışanların Gelecekteki Kazançlarının Bugünkü Değeri

Yaş	Ortalama Kazanç (a)	Çalışan Sayısı (b)	İskonto Katsayısı (c)	Çalışanın Değeri (TL) (a×b×c)
25-34	7.500,-	30	6,1446	1.382.535,-
35-44	8.000,-	30	2,3693	568.645,-
45-54	9.000,-	30	0,9137	246.700,-
55-64	9.000,-	30	0,3520	95.063,-
30 Nitelikli Çalışanın Toplam Değeri				2.292.943,-

Yukarıda yapılan hesaplamada tüm çalışanların 25 yaşında oldukları ve emeklilik hakkının kazanılacağı 65 yaşına kadar işletmede çalışacakları varsayılmıştır. Hesaplama kullanılan 6,1446 rakamı ilk 10 yıl boyunca her yıl elde edilecek 1,-TL'nin %10 iskonto oranına göre bugünkü değerini vermektedir. Diğer 2,3693, 0,9137 ve 0,3520 rakamları ise sırasıyla gelecek 10, 20 ve 30 yıl sonraki 1,-TL'nin %10 iskonto oranına göre bugünkü değeridir. Yapılan bu hesaplamalar sonucunda 25 yaşındaki 30 nitelikli çalışanın emekli oluncaya kadar işletmede çalışması durumunda ulaşacağı değer 2.292.943,-TL olacaktır. Yönteme göre; nitelikli çalışanlar için yapılan bu hesaplama diğer çalışanlar içinde aynı şekilde uygulanarak işletmenin insan kaynaklarının toplam değeri bulunacaktır.

Yöntemin emekli oluncaya kadar çalışanlara sağlanan ücret ödemeleri ile çalışanların yaşı ve niteliklerini dikkate alarak insan kaynaklarının değerini hesaplamaya çalışması olumlu yanını oluşturur. Buna karşın yöntemin zayıf yönleri de vardır. Bunlar;

- Çalışanların ölüm ve emeklilik dışındaki nedenlerle işten ayrılma olasılıklarını dikkate alınmaması (Flamholtz, 1989: 241),
- Kullanılacak iskonto oranının neye göre belirlendiğine yönelik belirsizlikler olması,
- Çalışanların kariyer değişikliklerinin ihmal edilmesi (Jaggi ve Lau, 1974: 322),
- Çok sayıda istatistiksel veri gerektirmesi (Sangeladji, 1975: 42),
- Bireysel değerlerin toplamı ile işletmenin insan kaynakları değerinin bulunacağını vurgulaması nedeniyle sinerjiden doğacak değeri göz ardı etmesidir.

Özetle, insan kaynaklarının değerinin ölçümüyle ilgili gerek maliyet gerekse değer tabanlı ölçüm yöntemleri adı altında birçok yöntem kullanılsa da hepsinin ana hedefi insan kaynakları ile ilgili verilerin finansal ifadelerle dönüştürülebilmesidir. Bu hedef doğrultusunda hareket noktası özde aynı olan yöntemler arasındaki temel fark ise verilerin oluşturulmasında maliyet tabanlı ölçüm yöntemlerinde geçmişte yapılan fedakârlıklar dikkate alınırken değer tabanlı ölçüm yöntemlerinde gelecekte sağlanacak faydaların dikkate alınmasıdır.

1.2.5. İnsan Kaynakları - Muhasebe İlişkisinin Genel Değerlendirmesi ve Geleceği

İnsan kaynakları muhasebesi, çalışanlar ile ilgili üretilen bilgileri yöneticiler başta olmak üzere değişik çıkar gruplarına sunmanın yanı sıra çalışanların değerinin ölçülmesi ve işletmeye yaptığı katkının boyutunun belirlenmesini gerçekleştirerek bu durumun bir rekabet üstünlüğüne dönüştürülmesini amaçlamaktadır. Ancak, bir üretim faktörü olan insanın önemi ve işletmeye katacağı değer tüm kesimlerce kabul edilmesine rağmen; insan kaynaklarıyla ilgili faaliyetlerin gereği gibi izlenemediği dolayısıyla da doğru bir şekilde raporlanmadığı da bilinmektedir. Hatta “*Çalışanlarımız en değerli varlığımızdır*” şeklinde söylemlerde bulunan işletmeler bile söz konusu varlıklarını finansal kalemlerde göstermek yerine sözel ifadelerle çıkar gruplarına yansıtmaktadır. Bu ve benzeri nedenler insan kaynakları - muhasebe ilişkisini uzmanlık alanı edinen insan kaynakları muhasebesinin uygulama sürecinde bir takım sorunlarla karşılaştığını göstermektedir. Bu sorunlar genel olarak ahlaki, aktifleştirme, ölçümleme ve raporlama konusunda ortaya çıkmakta olup aşağıda açıklanacaktır.

a. Ahlaki Sorunlar: Çalışanların varlık olarak kabul edilmesinin ahlaki kurallarla bağdaşmayacağı temelinde ortaya çıkan sorunlardır. İnsan kaynakları muhasebesince çalışanların varlık olarak muhasebeleştirilmesi bazı kesimlerce eleştiri konusu yapılmaktadır. Söz konusu kesimler, çalışanların bu şekilde değerlendirilmesinin onları işletmeye ait birer eşya konumuna sokacağını dolayısıyla bu uygulamanın ahlaki kurallarla örtüşmeyeceği görüşünü ileri sürmektedir (Powell ve diğerleri, 1977: 27). Bu görüşe göre; belirlenen değer çalışan imajıyla uygun düşmemesi ya da aynı konumdaki bir çalışan ile eşit olmaması çalışan üzerinde yıkıcı etkilere neden olmaktadır (Ebersberger, 1981: 40). Ayrıca, çalışanlar varlık olarak değerlendirildiğinin farkına varması durumunda işletme

için önemli olduklarını düşünmelerinin aksine böyle bir yaklaşımdan hoşnut olmayacak dolayısıyla da işletmeden soğuyacaktır (Burns ve Hendrickson, 1972: 335).

Ahlaki sorunlar genelde programlanmış toplumların ortaya çıkma potansiyelini artıracaktır. Diğer taraftan başlangıç değerinden tahmini olarak bir kişinin hayat boyunca ulaşabileceği değerlerin hesaplanması mümkün olacağından bu şekilde derecelendirilmiş bir toplum yapısında bireysellik ve yaratıcılığa yer kalmayacaktır (Ebersberger, 1981: 40).

b. Ölçümleme Sorunu: İnsanların fiziksel bir varlık gibi değerinin belirlenme güçlüğünden kaynaklanan sorundur. Ölçümleme sorunu insanın değerinin eğitimsel, ahlaki, psikolojik, yeteneksel ve tecrübesel birçok faktör tarafından şekillenmesinden kaynaklanmaktadır.

İnsan kaynakları muhasebesinin değer ölçümünde eksik olduğunu savunanlar insan kaynakları muhasebesine göre yapılan ölçümlemenin, subjektif ve ilgilendiği konuların sayısallaştırılma, doğrulanabilme gibi geçerli olan niteliklerden yoksun olması nedeniyle yararlı olamayacağını ileri sürmektedir (Özcan, 1992: 50). Dolayısıyla çalışanlar gelecekteki potansiyel hizmet süreleriyle varlık olarak değerlendirilse bile değerlerinin ölçümündeki başarısızlık kazançlar ile varlıkların daha az olmasına ve maliyetler ile kazançların doğru olarak karşılaştırılmamasına neden olacaktır. Ayrıca, insan kaynaklarının ölçülmesinde kullanılan yöntemlerin geçerli, nesnel ve güvenilir olmaması insan kaynaklarını oluşturan unsurlar üzerinde bir anlaşmanın varlığını engellemiştir. Bu yüzden insan kaynaklarına yapılan harcamaların gelecekteki değerinin ve/veya bunların sağlayacağı faydanın zamanlamasının kesin olarak belirlenememesi, insan kaynakları muhasebesini başarısızlığa ya da kazançların manipülasyonuna götürecektir (Fleming, 1977: 24-25).

İnsan kaynakları muhasebesinde ölçümlemede kullanılan yöntemlerin objektif olmamasının yanı sıra karmaşıklığı da eleştiri konusudur. Yöntemlerin karmaşıklığını ileri sürenler bu durumun insan kaynakları muhasebesinin yaygın bir şekilde kullanılmasını engelleyeceğine ve aşırı derecede zor olan yöntemlerin yöneticilerin kavrama güçlüklerinin ötesinde olma tehlikesine işaret etmektedir (Özcan, 1992: 52).

c. Aktifleştirme Sorunu: İnsan kaynaklarının varlık özelliği taşınamaması nedeniyle bilançoda yer alamayacağı noktasında ortaya çıkan sorundur. İnsan kaynaklarının varlık

olarak nitelendirilmesi tartışma konusu olduğundan öncelikle bir unsurun varlık özelliği taşıyabilmesi için gerekli özelliklerin insan kaynakları açısından geçerli olup olmadığına bakmak gerekecektir.

Bir unsurun varlık olabilmesi için gelecekte işletmeye sağlayacağı hizmet potansiyeli, parasal olarak ölçümlenmesi ve işletmenin üzerinde kontrolünün ya da mülkiyetinin olması gibi üç temel ölçüt gereklidir (Flamholtz, 1985: 35). Bu temel ölçütler çerçevesinde düşüncelerini oluşturan kesimler insan kaynakları muhasebesinin uygulamada sorunlara yol açacağını savunmaktadır. Bunlar insanları varlık olarak kabul etmenin bazı nedenlerden dolayı imkânsız olduğunu, bu nedenle insan kaynaklarının varlık kalemi değil dönem gideri şeklinde kaydedilmesinin daha doğru olacağını ileri sürmüştür. Bu görüşte olanlar düşüncelerine destek olarak aşağıdaki nedenleri göstermektedir (Çiftçi, 1998: 152-153). Bunlar;

- İnsan kaynaklarının işletme tarafından satın alınamaması nedeniyle üzerinde işletmenin mülkiyet hakkının olmaması,
- İnsan kaynaklarının hizmet potansiyelin genellikle bir hizmet döneminin ötesine çıkamaması,
- İnsan kaynakları istediği zaman istifa edebileceğinden kendileri üzerinde işletmenin sürekli kontrolünün olmaması,
- İnsan kaynaklarından gelecekte elde edilmesi umulan muhtemel faydalar konusunda belirsizlikler olmasıdır.

d. Raporlama Sorunu: İnsan kaynaklarına ait bilgilerin çıkar gruplarına sunumunda standart bir rapor tipinin olmamasından kaynaklanan sorunların yanı sıra hem aktifleştirme hem de ölçümleme sorununa bağlı olarak ortaya çıkan sorunlardan oluşmaktadır. Bu sorunlardan ilki insan kaynakları bilgilerinin sunumunda kullanılacak standart raporlama şeklinin olmamasından kaynaklanmaktadır. İnsan kaynakları bilgilerin çıkar gruplarına sunumunda yasal bir zorunluluk olmamasından dolayı bu bilgiler değişik şekilde çıkar gruplarına sunulmaktadır. Söz konusu bilgilerin sunumunda yönetim kurulu başkanının mektubu, maddi olmayan varlıklar tablosu, finansal tablolara ek denetlenmiş proforma finansal tablolar ve bu bilgilerin geleneksel finansal tablolarla uyumlaştırılması şeklinde dört değişik yöntem kullanılmaktadır (Flamholtz, 1985: 37). Standart bir

raporlama şeklinin olmamasının en önemli sonucu işletmelerin insan kaynaklarında dönem içinde meydana gelen değişimlerin yıllar itibariyle hem kendisiyle hem de diğer işletmelerle karşılaştırılmasına imkân vermemesi olacaktır.

İnsan kaynakları bilgilerinin raporlanmasındaki diğer bir sorun ise insan kaynaklarının aktifleştirme ve ölçümlenmesine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu sorun insan kaynakları yatırımlarının varlık şeklinde muhasebeleştirilme ve ölçümlenmesindeki başarısızlıkların raporlamada yol açacağı sorunlara yöneliktir. İnsan kaynaklarına ait bilgiler finansal tablolar içinde raporlanırken genellikle çalışanların istihdam edilmesi, eğitilmesi ve geliştirilmesi için yapılan harcamalar gider yazılmaktadır. Bu şekilde yapılan raporlama önemli ilgi uyandırsa bile yapılan sistematik araştırmalar bunun karar verme sürecinde etkili olmadığını göstermiştir (Rhode ve diğerleri, 1976: 22).

Tüm bu sorunlara rağmen gelişmiş ülkelerde bilgi ve teknolojinin yoğun olduğu alanlarda faaliyette bulunan işletmeler için yararlı bilgiler sunan insan kaynakları muhasebesi günümüzde daha çok entelektüel sermaye ve Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards - IAS) kapsamında ele alınmaktadır. Nitekim bu anlayış çerçevesinde, IAS'ın uygulanması ve hazırlanması sürecinde önemli çalışmalarda bulunan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB), insan kaynaklarına yönelik düzenlemeler içeren standartlaşma çalışmaları ile insan unsurunu yer yer ön plana çıkartarak insan kaynakları muhasebesini gündemde tutmaktadır. Böylece IAS ile birlikte özellikle **IAS/TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, IAS/TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması** ve de **IFRS/TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler** Standartlarıyla insan kaynağının yeniden önem kazanması ve devamında ise insan kaynakları muhasebesinin daha fazla ön plana çıkması beklenmektedir.

IAS insan kaynaklarıyla ilgili birçok yenilik içermesine rağmen geleneksel muhasebe anlayışının bazı eksikliklerini yine de devam ettirmektedir. Nitekim **IAS/TMS 38 Maddi Olmayan Varlıklar** Standardının getirdiği düzenlemeler insan kaynaklarının aktifleştirme sorununu çözüme kavuşturamamıştır. Bu bağlamda söz konusu Standart çalışanların eğitimiyle ilgili olarak harcama yapılması durumunda işletmenin çalışanlar üzerinde yetersiz bir kontrole sahip olması nedeniyle yapılan harcamaların varlık olarak muhasebeleştirilemeyeceğini ifade etmektedir (TMS 38, Paragraf 15). Oysaki yapılan

araştırmalarda insan kaynaklarının doğru tanımlanabilmesi için değerleme ve yasal bakış aıların ıeren yeni kıstasların getirilmesinin gerekliliği vurgulanmaktadır (Reilly, 1996'dan aktaran: Erhan, 2008: 70).

İnsan kaynaklarına yönelik düzenlemelerle ilgili bir takım eksiklikleri olsa da IASB tarafından hazırlanan muhasebe standartları Türkiye dâhil tüm dünyada geniş bir uygulama alanı bulmuştur. Bu bağlamda insan kaynakları muhasebesinin gelişimine yönelik düzenlemelerle insan unsurunun ön plana çıktığı Türkiye Muhasebe Standartları (IAS'ın aynen Türkçeye çevrilmiş hali) ayrıntılı olarak ikinci bölümde açıklanacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. İNSAN KAYNAKLARINA YÖNELİK FAALİYETLERİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE ÖLÇÜM VE MUHASEBELEŞTİRME İLKELERİ

2.1.Genel Açıklama

Ticari hayatın genişlemesi, küreselleşmenin hızlanması gibi değişimler işletme yatırımlarının yerellikten çıkarak uluslararası boyut kazanmasına neden olmuştur. Yapılan yatırımlar ile paranın uluslararası nitelik kazanması hem işletmelerin büyümesini hem de aralarındaki rekabeti artırarak işletmeler açısından artı değer yaratan entelektüel varlıklar bağlamındaki nitelikli insan kaynaklarını birer üstünlük avantajına dönüştürmüştür.

İşletmeler, piyasada rakiplerine göre iyi bir konum elde etmek için önemli bir değer gördüğü insan kaynaklarına yönelik verileri finansal tablolar aracılığıyla sunarak çıkar gruplarını bilgilendirme yoluna gitmek istemesine rağmen insan kaynaklarının değerinin ölçülmesi ve raporlanmasındaki bazı sorunlar buna engel olmaktadır. Uygulamada karşılaşılan bu tür sorunlar IASB'ın, işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtacak olan insan kaynakları bilgilerinin finansal tablolara aktarılabilmesine olanak sağlayan muhasebe standartlarının hazırlanmasında etkili olmuştur. Nitekim IASB tarafından söz konusu sorunların çözümü için, özellikle insan kaynakları muhasebesinin değer ölçümünde esas aldığı çalışanlara sağlanan çeşitli faydalar ile ilgili düzenlemeler içeren, *IAS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar* Standardı, *IAS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama* Standardı ve *IFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler* Standardı oluşturulmuştur. Böylece değişik ülkelerde faaliyette bulunan işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtan insan kaynakları bilgilerinin kısmen de olsa çıkar gruplarına sunulabilmesi gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde insan kaynakları muhasebesinin değer ölçümleme ve raporlama gibi bazı sorunlarının çözümüne katkı sağlayan ve işletmelere ait finansal tablo kalemlerinin dünyanın her yerinde aynı anlamı ifade etmesi için oluşturulan muhasebe

standartlarında yer alan insan kaynakları faaliyetlerine yönelik düzenlemelerin ölçümleme ve muhasebeleştirilme ilkeleri incelenecektir. Bu amaçla ilk olarak muhasebe standartları hakkında kısa bilgiler verilecek daha sonra IAS'ın Türkçeye çevrilmiş hali olan TMS'de yer alan düzenlemelere göre işletmelerin insan kaynaklarıyla ilgili faaliyetlerinin finansal tablolara aktarılma ilkeleri üzerinde durulacaktır.

2.2. Muhasebe Standartları ve Gerekliliği

Daha önce de ifade edildiği gibi muhasebe, tamamen veya kısmen parayla ifade edilebilir nitelikteki işlemlere ait bilgileri kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı bir biçimde özetleyerek varılan sonuçları yorumlayan ve böylece işletme ilgililerine amaçlarına uygun yararlı bilgiler sağlayan bir bilimdir.

Sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin kullanıcılar için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi, benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması, dolayısıyla belirli standartlara göre hazırlanarak belirli formlardaki finansal tablo ve raporlarla ilgililere ulaştırılmasına bağlı olacaktır (Üstündağ, 2000: 31). Muhasebenin bu hedefe ulaşabilmesi ise büyük ölçüde bilgilerin kayıt altına alınmasından raporlanmasına kadar geçen süreçte finansal tablolarda yer alacak işlem ve olayların nasıl yapılacağını ortak kurallara bağlayacak muhasebe standartları ile mümkün olabilecektir.

Muhasebe standartları, bir standart koyucu tarafından oluşturularak finansal tabloların hazırlanmasını yönlendiren, genelde yasal hükümleri de kapsayan düzenlemeler ve kurallardır (Akgün, 2007: 75). Bu yönüyle muhasebe standartları, daha çok muhasebe alanında uygulamaya yönelik kuralları ifade etmekle birlikte finansal tabloların ne tür bilgiler içereceğini ve bu bilgilerin nasıl hazırlanacağını da ortak kurallara bağlamaktadır. Böylece muhasebe standartları ile muhasebe bilgilerinin kalitesi geliştirilecek ve piyasa yatırımcıları arasındaki bilgi eşitsizliği azaltılacaktır (Gregoriou ve Gaber, 2006: 3).

Günümüzde ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıklar özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler açısından önemli sorunlara yol açmaktadır (Güvemli, 2008: 37). Bu durum daha çok ülkeler arasındaki kavramsal, teknik ve kültürel farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Söz konusu farklılıklar ve kısa açıklamaları aşağıdadır (Gökdeniz, 2006: 20–23).

➤ **Kavramsal farklılıklar:** Muhasebe literatüründe, kavramsal farklılıklar finansal tabloların düzenlenmesinde, açıklanmasında ve yorumlanmasında yanlış bilgilerin edinilmesine doğrudan etken olan sorunlardır. Kavramsal farklılıklar daha çok muhasebe sistemine yansıtılacak unsurların farklı ülkelerde değişik şekillerde kayda alınmasından kaynaklanmaktadır. Örneğin, finansal kiralamanın aktifleştirilmesi, İngiltere’de uyulması gereken bir kural iken Fransa’da buna izin verilmemektedir. Aynı şekilde Alman muhasebe sisteminde amortisman bir yükümlülük olarak ele alınırken, İngiltere’de ise varlıklardan bir indirim olarak dikkate alınmaktadır (Önce, 2004: 200). Ayrıca, ülkelerin kültür farklılıklarından kaynaklanan etkenler de kavramsal boyutların anlamını değiştirmektedir. Bu yüzden dünya ülkelerinin, bölgesel konumlarındaki ekonomik, siyasal, kültürel ilişkilerinden kaynaklanan etkileri de göz ardı etmemesi gerekmektedir.

➤ **Teknik farklılıklar:** Muhasebe sistem ve standartlarının uyumlaştırılması sırasında ortaya çıkan sorunlardır. Örneğin, işletmelerin sermaye ile ilgili uygulamaları her ülkede farklılık gösterir. Bundan başka, özsermaye ve yabancı sermaye tercihleri, kredi alanların gizlilik eğilimi gösterdikleri, buna karşılık sermayesini özkaynak olarak koyan ülkelerde, sermayenin kaynağının açıklanması gibi bir eğilim yaratmakta olması aslında sadece uluslararası bir farklılık olmayıp aynı zamanda ulusal bazda da üzerinde çok fazla düşünülmesi gereken teknik bir olgudur.

➤ **Kültürel farklılıklar:** Kültür, toplum tarafından paylaşılan değerleri ve davranışları kapsayan bir olgu olduğundan ortaya çıkabilecek kültürel farklılıklar bir ülkenin yasal sisteminin ve diğer kurumsal düzenlemelerinin temelini oluşturmaktadır (Choi ve Meek, 2008’den aktaran: Demir, 2009: 78). Bu nedenle kültürel farklılıklar bir ülkedeki yaşam tarzını etkilediği gibi ticari hayatta muhasebe uygulamalarını da etkilemektedir. Özellikle tutuculuk, güvensizlik, kadercilik ve gizlilik gibi kültürel davranışlar muhasebe uygulamaları ile yakından ilgili olacaktır. Örneğin, toplumun tutuculuk düzeyi, maliyet ve kâr tespitinde önemli rol oynamaktadır. Maliyet tespitinde tarihi maliyetlerin kullanılması, şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılması, ihtiyari yedeklerin kullanılması bu durumun örnekleridir. Gizlilik düzeyi, işletme tarafından sunulan muhasebe verilerinin doğrulanması ve gerekli bilgilerin temin edilmesini güçleştirdiği için denetim fonksiyonunu da etkilemektedir (Kayabaşı ve diğerleri, 2007: 30).

Yukarıda ifade edildiği gibi değişik nedenlerden kaynaklanan muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılması, olumsuzlukların giderilmesi ve karşılaştırılabilirlik için değişik ülkelerde hazırlanacak finansal tabloların aynı olmasının gerekliliği ülke yönetimlerini ve muhasebe kuruluşlarını değişik çalışmalar içine itmiştir. Söz konusu çalışmalar son yıllarda ayrıntılı bir şekilde tartışılmaya başlanan muhasebenin uluslararası düzeyde uyumlaştırılması düşüncesini ön plana çıkarmıştır.

Muhasebe standartlarında uyumlaştırma (harmonizasyon), daha nitelikli standartlara ulaşmak amacıyla uluslararası kurumların belirlediği muhasebe standartları ile ulusal muhasebe standartları arasındaki farklılıkları gidermeye çalışan; karşılaştırılabilirliği ve uyumluluğu gerçekleştirmek için tüm dünyadaki muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan farklılıkları azaltmayı amaçlayan politik süreçlerdir (Aslan, 2004: 94; Gregoriou ve Gaber, 2006: 460). Tanımdan da anlaşıldığı üzere muhasebe standartlarında uyumlaştırma yapılmasının amacı; tüm dünyada ortak bir standart düzeniyle finansal tablolarda tekdüzelik sağlanarak aynı muhasebe dilini kullanan ulusların oluşturulması ve ülkeler arasındaki farklılıkların giderilmesi bağlamında finansal tabloların anlaşılır bir şekilde düzenlenmesini gerçekleştirmektir (Gökdeniz, 2006: 44).

Uluslararası düzeyde tekdüzen bir muhasebe standardının olması, hesap ve terim birliği sağlanmasını, uluslararası faaliyette bulunan işletmelerin finansal tablolarının anlaşılır ve güvenilir olmalarını sağlamaktadır. Uluslararası düzeyde bir standardizasyonun varlığı bir sistemde, kayıt ve sınıflama gibi çeşitli muhasebe işlemlerinin anlaşılması ve yorumlanmasını da kolaylaştırmaktadır (Gücenme, 2007: 7).

Muhasebe standartlarının oluşturulması birçok ülkede genel kabul gören bir kanı olmasına rağmen, söz konusu kanının uygulamaya konulması daha önceliklidir. Bu durum “*Dünyada herkes aynı dili konuşabilseydi ne güzel olurdu*” düşüncesine benzer bir yaklaşımı ifade etmektedir. Ancak, herkes bu yaklaşımı bir taraftan desteklemekle birlikte, diğer taraftan çoğunluğun faydası için dahi olsa kimse kendi dilinden vazgeçmek istememektedir (Akgün, 2007: 75). Bu nedenle uyumlaştırmayı yapacak olan ülkeler muhasebe standartlarını kendi dillerine çevirirken gerekli özeni göstermelidir. Aksi halde yapılacak çeviri hataları yanlış muhasebe uygulamaları ile bazı gereksiz işlemlerin uygulanmasına neden olabilecektir (Gökdeniz, 2006: 44).

Muhasebe uygulamalarının tüm ülkelerde aynı sonucu vermesi amacıyla standartlarla ilgili yapılan diğer bir çalışma da muhasebe standartlarında yakınsama (convergence)'dir. *Muhasebe standartlarında yakınsama*, dünya çapında kullanılmak üzere tek bir muhasebe standartları takımı geliştirmeye katkıda bulunacak yeni veya revize edilmiş standartlar geliştirmek amacıyla ilgili kurumların birlikte çalışmasıdır. Bu yönüyle gerek uyumlaştırma gerekse yakınsama süreci, dünya çapında kullanım amacıyla tek bir muhasebe standartları takımının geliştirilmesine yardım etmeye yöneliktir (Aslan, 2004: 94).

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşıldığı gibi her ülkenin muhasebe sistemi içinde bulunduğu toplumun kültürü başta olmak üzere birçok faktörden etkilenmektedir. Nitekim bu durum değişik ülkelerde hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinde sorunlara neden olmaktadır. Söz konusu sorunun çözümlenmesine yönelik oluşturulan muhasebe standartları, finansal tabloların ne tür bilgiler içereceğini ve bu bilgilerin nasıl hazırlanacağını ortak kurallara bağlayarak finansal tabloların kalitesinin geliştirilmesini sağlayacaktır. Böylece kavramsal, teknik, kültürel vb. etkilerden arındırılarak hazırlanan finansal tablolar çıkar gruplarına daha gerçek ve şeffaf bilgilerin sunulmasına yardımcı olacaktır.

2.3. Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Boyutu

Türk muhasebe sisteminde yapılan standartlaşma çalışmaları, sadece yerel anlamda değil tüm dünyada geçerli olan finansal bilgilerin hazırlanmasına yönelik ortak kuralları oluşturma amacı taşımaktadır. Söz konusu amacın şekillenmesinde, dünya ile sağlıklı ilişki kurabilmek için kabul edilen kıstaslar ve çıkarılan bazı yasalar etkili olduğundan Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi daha çok devlet güdümünde gerçekleşmiştir (Sayar, 2002: 77). Nitekim bu çerçevede yapılan çalışmaların bazıları aşağıdaki gibidir. Bunlar;

- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile tüm ticari işletmelerin finansal tablolarının TMS'ye göre hazırlanacak olması (Yeni Türk Ticaret Kanunu [YTTK], 2011: Md. 69),
- 01.01.2005 tarihinden itibaren Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmelerde IAS'a yakınsak muhasebe standartları uygulanması zorunluluğunun başlaması,

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yayımlanan yönetmeliklerle TMS'ye uyulacağının açıklanması (Akdoğan, 2007: 108),
- Bankaların sermaye yeterliliklerinin  l lmesine ve değerlendirilmesine ilişkin olarak düzenlenen ve Türkiye tarafından da kabul edilen Basel II kriterlerinde, uluslararası genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile IAS'a uyumlu finansal tabloların hazırlanarak sunulmasının öngörülmesidir.

Yukarıda ifade edilen düzenlemeler ile dünyadaki uygulamalar paralelinde muhasebede ortak dilin oluşturulması için TMS'nin IAS ile uyumlu olması zorunludur (Akdoğan, 2007: 108). Zira küreselleşme akımının yoğun olduğu bir ortamda Türkiye'yi bu sürecin dışında bırakmak imkânsız olduğundan, dünyada uygulanan muhasebe standartlarının Türkiye'de de uygulanması gerekmektedir (Türker, 2006: 92). Nitekim bu gerçeğe dayalı olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından TMS seti oluşturulurken; IASB tarafından yayınlanan IAS ve yorumları aynen Türkçeye çevrilerek benimsenmiştir.

2.4. İnsan Kaynakları Faaliyetlerine Yönelik Türkiye Muhasebe Standartlarının İncelenmesi

IAS'da meydana gelen değişimler, uluslararası muhasebe çevresinin, imk nlar d hilinde, raporlama standartları ile alternatif ölçümleme d şncesini desteklediği ve gelecekteki finansal raporların insan kaynakları muhasebesinin ölçümleme yöntemlerini kullanarak insan kaynaklarının değerini gibi geleneksel olmayan  l mlmeleri içermesinin gerekliliğinin bir göstergesidir (Bullen ve Eyler, ty: 1). IAS'da yaşanan bu değişimler, insan kaynakları faaliyetine yönelik düzenlemeleri içeren değişik özelliklere sahip muhasebe standartlarının oluşturulmasına zemin hazırlamıştır. Bu durum paralelinde TMSK tarafından insan kaynakları faaliyetinin muhasebeleştirilmesine yönelik *TMS 19 alışanlara Sağlanan Faydalar* Standardı, *TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama* Standardı ve *TFRS 2 Hisse Bazlı  demeler* Standardı gibi farklı düzenlemeler içeren standartlar oluşturulmuştur. Söz konusu Standartlardan TMS 19 ve TMS 26 tamamen, TFRS 2 ise belli ölçüde insan kaynakları faaliyetine yönelik düzenlemeler içermektedir. İnsan kaynakları faaliyetine yönelik düzenlemeler içeren bu standartlar "finansal tablolara aktarılma ilkeleri" erevesinde aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

2.4.1. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İncelenmesi

2.4.1.1. Genel Açıklama

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı kapsamında düzenlenmekte olan emekli maaşı, kıdem tazminatı, ücretli izin, kâr paylaşımı vb. faydaların insan kaynakları faaliyetleri içinde ücret yönetimi olarak değerlendirilmesi söz konusu Standart ile bu çalışmanın birinci bölümünde incelenen insan kaynakları muhasebesi arasında yakın bir ilişkinin oluşmasını sağlamıştır. Bu ilişki, genel çerçevede çalışanlara sağlanan faydaların insan kaynaklarının değerinin belirlenmesinde kullanılan verilerin oluşumunda rol oynamasından kaynaklanmaktadır.

Günümüzde insan kaynakları muhasebesi gelişimini muhasebe standartları içinde sürdürmesi nedeniyle, bu kısımda çalışanlara sağlanan faydalarla (özkaynağa dayalı faydalar¹ hariç) ilgili açıklamalar *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı* ile kendini tamamlayıcı nitelikte olan *TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı* kapsamında incelenecektir.

2.4.1.2. Standardın Amacı ve Kapsamı

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, çalışanlara sağlanan faydanın zamanı ve şekline bakılmaksızın işverenlerin çalışanlara ödemek zorunda olduğu tüm faydaların muhasebeleştirilmesini ve raporlamasını amaçlamaktadır (Van Greuning, 2009: 222). TMS 19 sayesinde çalışanlara sağlanan faydaların nasıl muhasebeleştirileceği ve raporlanacağı ortak kurallara bağlanarak, işletmenin en önemli gider kalemlerinden olan personel giderleri hakkında finansal tablo kullanıcıları için gerekli olan anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgilerin hazırlanması sağlanacaktır (Örten ve diğerleri, 2007: 301).

Yukarıda belirtilen amaç çerçevesinde hazırlanan TMS 19, çalışanlara sağlanan her türlü faydanın finansal tablolara aktarılması işlemlerini kapsamaktadır (Van Greuning, 2009: 222). Nitekim TMS 19'a göre çalışanlara sağlanan faydalar, çalışanların sunmuş olduğu hizmetler karşılığında işletme tarafından onlara sağlanan bedeli ifade etmektedir. Bu bağlamda Standardın içeriğini oluşturan faydalar genel çerçevede aşağıdaki gibi gruplandırılmaktadır. Bunlar;

¹ Bu tür faydalar *TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı* kapsamında ele alınmaktadır.

- Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar,
- Çalışma dönemi sonrası faydalar,
- Çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalar,
- İşten çıkarma tazminatlarıdır.

Yukarıda sayılan faydaların yanı sıra işverenler tarafından çalışanlara sağlanan hisse bazlı faydalar ise *TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler* Standardı kapsamında değerlendirilmektedir. Ayrıca, TMS 19'da yer alan düzenlemeler, çalışanlara sağlanan fayda planlarının raporlanmasında **uygulanmayacaktır**. Fayda planlarının raporlanması yalnızca *TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama* Standardı kapsamında ele alınmaktadır. Zira TMS 26 esas itibariyle emeklilik fayda planları ile plan kapsamındaki yatırımların getirisi, planın işleyişi ve mali kaynakları hakkında raporlama yaparak çıkar gruplarının periyodik olarak bilgilendirilmesini gerçekleştirmektedir (TMS 26, Paragraf 16 ve 22).

Gerek TMS 19 ve gerekse TMS 26 hakkında yapılan açıklamalardan da anlaşıldığı üzere söz konusu Standartlar, birbirlerini tamamlayıcı niteliklere sahiptir. Örneğin, TMS 19 çalışanlara sağlanan emeklilik sonrası fayda planlarının maliyetinin belirlenmesine yönelik düzenlemeler içerirken; faydaların raporlamasına ilişkin düzenlemeler ise TMS 26'da yer almaktadır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde TMS 19 ile TMS 26'nın emeklilik fayda planı niteliğindeki çalışanlara sağlanan faydaların, finansal tablolara aktarımından çıkar gruplarına sunumuna kadarki süreçte belirli görevler üstlendiği anlaşılmaktadır.

2.4.1.3. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Tanımı ve Açıklaması

Çalışanlara sağlanan faydalar, çalışanların sunmuş olduğu hizmetler karşılığında işletme tarafından onlara sağlanan yararlardır. Çalışanlara sağlanan faydalar, yalnızca çalışanlara değil, ayrıca çalışanlara ekonomik açıdan bağımlı olan kimselere sağlanan yararları da kapsamaktadır. Zira söz konusu faydalar doğrudan çalışana, eşine, çocuklarına, kendisine ekonomik olarak bağlı olan kişilere veya sigorta şirketleri gibi diğer taraflara yapılan ödemeler şeklinde olabilmektedir (TMS 19, Paragraf 5).

Çalışanların işletmeye sundukları hizmet karşılığında işletmenin ödeme yükümlülüğü altında bulunduğu faydalar; vade yapılarına, sağlanan faydanın niteliğine ve

değerleme özelliklerine göre dört gruba ayrılmaktadır. Bunlar kısa vadeli, çalışma dönemi sonrası, uzun vadeli ve işten çıkarma tazminatı şeklindeki faydalardır. Bu faydalar, bir taraftan TMS 19'un kapsamını oluştururken diğer taraftan da özellikle parasal boyutuyla işletmenin insan kaynaklarına verdiği değeri temsil etmektedir. Bu bağlamda söz konusu faydalar, TMS 19'da yer alan düzenlemeler çerçevesinde incelenerek ölçüm ve muhasebeleştirme ilkeleri hakkında bilgi verilecektir.

2.4.1.3.1. Kısa Vadeli Faydaların Tanımı ve Açıklaması

Kısa vadeli faydalar, çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren en geç on iki ay içinde, işten çıkarma tazminatı dışında, işletme tarafından ödenecek yararlardır (Demir, 2009: 201). Bu faydaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Karakaya, 2008: 6):

- a. Maaş, ücretler ve sosyal sigorta yardımları,
- b. Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde meydana gelmesi beklenen yıllık ücretli izin ve ücretli hastalık izni gibi kısa süreli ücretli izinler,
- c. Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde ödenecek kâr paylaşımı ve ikramiyeler,
- d. Mevcut çalışanlara sağlanan sağlık yardımı, lojman, taşıt ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler gibi parasal olmayan faydalar.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaları diğer faydalardan ayıran temel özellik, çalışanların kendilerinden beklenen hizmeti yerine getirmesi ile kesinlik kazanması ve en geç on iki ay içinde ödenecek olmasıdır (Örten ve diğerleri, 2008: 302).

2.4.1.3.2. Çalışma Dönemi Sonrası Sağlanan Faydaların Tanımı ve Açıklaması

Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar, iş sözleşmesinin sona ermesinden sonra ödenebilir hale gelen işten çıkarma tazminatı dışındaki yararlar olup emeklilik ikramiyesi, kıdem tazminatı, süreli ya da süresiz emeklilik aylığı ödemesi, süreli ya da süresiz sağlık yardımı gibi ödemeleri içermektedir. Bunların ödenmesi, bir defalık (kıdem

tazminatı) olabileceği gibi, çok sayıda tekrar eden (emeklilik aylığı) veya belli şartlara bağlı ödemeler (sağlık ödemeleri) biçiminde de olabilmektedir (Karakaya, 2008: 7).

Çalışma dönemi sonrası sağlanan faydaların temel özelliği, çalışma dönemi sona erdikten sonra bir defada veya dönemlere yaygın olarak ödenebilmesidir. Bunlar çalışanın belirli bir süre işletmeye hizmet vermesinin karşılığı olarak işletme ile çalışan arasında bir iş sözleşmesine veya bazı ülkelerdeki gibi kanuni bir zorunluluğa göre yapılan ödemelerden oluşur. İşletme bu tür yükümlülükler için kendi içinde fon yaratabileceği (iç kaynaklarla finansman) gibi, bu yükümlülüğünü üçüncü bir tarafa (örneğin bir sigorta şirketine) ya da bu amaçla kurulmuş bir fona (işletme dışı finansman) da devredebilir (Örten ve diğerleri, 2008: 303). Bu yönüyle çalışanlara sağlanacak faydalar, fonksiyonel açıdan tanımlanmış katkı planları ve fayda planları şeklinde ikiye ayrılacaktır. Çalışanlara fayda sağlayan planların bu şekildeki bir ayrımında esas alınan temel ölçüt, söz konusu plan türlerinin her birinin risklilik, yatırım şekli, emeklilik fonuna yapılan yatırımların niteliği, yönetim ve finansman gibi konularda farklı uygulamalara sahip olmasıdır (Derelioğlu, 2001: 19). Örneğin, tanımlanmış fayda planları kapsamında işletme çalışanlarına gelecekte belirli bir miktarda fayda ödemeyi taahhüt ederken; aynı durum tanımlanmış katkı planı kapsamındaki faydalarda geçerli değildir.

Genel anlamda emeklilik planı² olarak ifade edilen tanımlanmış katkı ve fayda planlarının tanım ve kapsamı aşağıda açıklanacaktır.

2.4.1.3.2.1. Tanımlanmış Katkı Planlarının Tanımı ve Açıklaması

Tanımlanmış katkı planları, işletmelerin çalışanları için sigorta şirketine veya fona belirlenmiş bir formül temelinde her yıl yaptığı katkılar ile bu katkılarının yatırıma dönüştürülmesi sonucunda elde edilen kazançların oluşturduğu faydaları kapsayan yararlar bütünüdür (Belkaoui, 1998: 98). Genellikle maaşın belirli bir yüzdesi şeklindeki katkılardan oluşan bu tür planlar, çalışanlara ek bir fayda sağlamayı amaçlamaktadır. Bu amaca ulaşmak için ise öncelikle katkılarının oluşturduğu fonların yatırıma dönüştürülerek çalışanlara emeklilik döneminde sağlanacak faydaların oluşturulması gerekmektedir (Elliott ve Elliott, 2007: 340).

² **Emeklilik Planı:** İşletme ile çalışanlar arasında yapılan ve işletmenin, çalışanların çalışma dönemi içinde sunmuş olduğu hizmetler karşılığında emeklilik dönemlerinde kendilerine tazminat veya periyodik ödemeler gibi faydaları sunmayı kabul ettiği bir anlaşmadır (Belkaoui, 1998: 97).

Tanımlanmış katkı planlarında, çalışanın emeklilik geliri büyük ölçüde yatırılan katkıların oluşturduğu portföyün getirisine bağlıdır (Van Greuning, 2009: 225). Birikim hesabı mantığıyla çalışan tanımlanmış katkı planlarında biriken katkılar genellikle hisse senedi, tahvil ya da diğer yatırım araçlarından oluşan fonlarda değerlendirilmektedir (Akpınar, 2007: 21).

Çalışanlar tarafından yapılan katkıların değişik yatırım fonlarında değerlendirildiği tanımlanmış katkı planlarında, çalışanlara sağlanan faydaların finansmanında genelde *fonlama yöntemi* kullanılmaktadır. Kapitalizasyon yöntemi olarak da ifade edilen bu yöntemde çalışanların maaşlarından yapılan kesintiler bir fon havuzunda toplanarak ileride kendilerine ödenmektedir (Akpınar, 2007: 17). Bu yöntem, gelecekte yapılacak ödemeler için önceden yapılan katkıların belirli bir fonda toplanarak değerlendirilmesi esasına dayanmakta olup (Alceylan, 2007: 73), daha çok özel sigortalarda kullanılmaktadır (Uğur, 2004: 54). Fonlama yöntemi, sosyal güvenlik sistemleri içinde ise yaşlılık, malullük, ölüm gibi uzun süreli riskleri karşılayan sigorta kollarında kullanılmaktadır. Ancak fonlama yönteminin etkinliği parasal istikrara bağlı olduğundan; zaman içinde paranın değer olarak azalmasına neden olan enflasyon, devalüasyon gibi unsurlar yöntemin verimliliğini kısıtlamaktadır. Ayrıca, bu Yöntem, dayanışma ve sosyal risk yükünün bireyler arasında dağıtım ilkesine de ters düşmektedir. Nitekim bu ve benzeri sakıncalar, birçok ülkede, sosyal güvenlik sistemlerinde fonlama yönteminin yerini dağıtım yöntemine terk etmesi sonucunu doğurmuştur (Güzel ve diğerleri, 2010: 73).

İşletme sorumluluğunun genellikle fona aktarılacak tutarla sınırlandırıldığı tanımlanmış katkı planlarında, katılımcının gelecekte elde edeceği fayda tutarı ilgili işverenin, katılımcının ya da her ikisinin birden fona yaptığı katkılar ile fonun yatırım kârlılığı dikkate alınarak belirlenmektedir. Bu durumun doğal bir sonucu olarak faydaların beklenen tutardan daha düşük düzeyde gerçekleşmesini ifade eden *aktüeryal risk* ile gelecekte elde edilmesi beklenen faydaların plan varlıklarınca karşılanamamasını ifade eden *yatırım riski* çalışana ait olmaktadır (Rodgers, 2007: 173; TMS 19, Paragraf 25).

Tanımlanmış katkı planlarının dünyadaki en yaygın uygulama şekli ABD'deki 401 (k) planlarıdır. Adını Ulusal Gelir Kanunu (Internal Revenue Code - IRC)'nun ilgili bölümünden alan 401 (k) planlarının karakteristik özelliği, çalışanın yaptığı tasarrufları plana ait değişik fonlar arasında yönlendirebilme hakkının olmasıdır (Huberman ve Jiang,

2006:763). Bu tür planlarda çalışan, plana katılıp katılmayacağına, tasarruflarını nasıl değerlendireceğine, işini değiştirmesi durumunda hesabını ne yapacağına ve emekli olduktan sonra hesabından nasıl para alacağına kendisi karar verebilmektedir (Purcell ve Topoleski, 2010: 74). Ayrıca, 401 (k) planlarında yapılan prim ödemeleri çalışanın brüt gelirinden düşülebildiğinden vergi avantajı da sağlamaktadır (Derelioğlu, 2001: 20).

Tanımlanmış katkı planlarının Türkiye'deki genel uygulama örneği Bireysel Emeklilik Sistemi (BES)'dir (Bağcı, 2006: 18). BES, kişilerin aktif çalışma döneminde yaptıkları tasarruflarını yatırıma yönlendiren ve böylece oluşacak birikimlerle bireylerin sahip olduğu refah seviyesinin emeklilik döneminde de devam ettirilmesini sağlayan bir özel emeklilik sistemidir (Akpınar, 2007: 3).

Gönüllü katılım esasının geçerli olduğu BES'de bireyler, tercih ettiği plan için belirlenen asgari katkı payının altında olmamak kaydıyla mevcut gelir düzeyleri ve emeklilik dönemine ait beklentilerini de göz önüne alarak katkı payı tutarını belirlemektedir. Emeklilik şirketi tarafından tahsil edilen katkı payları, varsa kesintiler yapıldıktan sonra emeklilik yatırım fonlarında değerlendirilmektedir. Bireyler, birikimini hangi fon veya fonlarda değerlendireceğine risk ve beklenti tercihinine göre kendisi karar vermektedir. Fonlar uzman portföy yöneticileri tarafından yönetilmesine rağmen sistemde katılımcılara herhangi bir getiri garantisi verilmemektedir (Bireysel Emeklilik Sistemi Hakkında (t.y.), <http://www.egm.org.tr/>).

Türkiye'de işverenlerin çalışanları adına BES'e katkı sağlamaları da mümkündür. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde 28.06.2001 tarihinde yapılan değişiklikle vergi matrahından indirilecek giderler arasına "*işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları*" eklenmek suretiyle işverenlerin sisteme çalışanları adına prim yoluyla katılmalarına olanak sağlanmıştır (Kayhan, 2007: 60).

Birçok ülkede değişik isimler altında uygulama örnekleri bulunan tanımlanmış katkı planları, aktüeryal hesaplamalar olmadan (aktüeryal ve yatırım riski çalışana ait olduğu için) fon birikimini sağlamaları yönüyle esnek bir yapıya sahiptir. Bu yönüyle tanımlanmış katkı planları maliyetleri azaltıcı etkide bulunmaktadır (Şirin, 2005: 7).

İşletme açısından tanımlanmış katkı planlarının maliyetinin sabit ve önceden tahmin edilebilir nitelikte olması son yıllarda dünyada söz konusu planlara yönelik tercihte önemli artışlar yaşanmasına neden olmuştur. Örneğin, 1974’de Emeklilik Geliri Güvence Kanunu (Employee Retirement Income Security Act - ERISA)³,’nun kabulü ile tanımlanmış katkı planlarının emeklilik sistemindeki rolünün artmasından dolayı ABD’de 1980’den sonra tanımlanmış fayda planlarından, tanımlanmış katkı planlarına doğru hızlı bir geçiş yaşanmıştır. Nitekim çalışanların tercihte bulunduğu planların dağılımı 1980’de %61,4 tanımlanmış fayda planı ve %38,6 tanımlanmış katkı planı iken bu oran 1999’da %31’ e %69 şeklinde gerçekleşmiştir (Hong, 2005: 2).

Yukarıda ifade edilen üstün yönlerine karşılık plan çerçevesinde gelecekte sağlanacak olan faydaların kesinliğinin olmaması çalışanlar açısından tanımlanmış katkı planının en büyük sakıncasıdır.

2.4.1.3.2.2. Tanımlanmış Fayda Planlarının Tanımı ve Açıklaması

Tanımlanmış fayda planı, emeklilik döneminde çalışanlara ödenecek faydaların hesaplanmasında, genellikle çalışanların aktif çalışma süresi ile kazancının (özellikle son kazancı veya son birkaç yıldaki ortalama kazancı) esas alındığı yararlar bütünüdür (Elliott ve Elliott, 2007: 341; Lind, 2006: 5).

Tanımlanmış fayda planlarında çalışanın aktif çalışma hayatı boyunca aldığı maaşlardan yapılan düzenli kesintiler karşılığında emeklilik döneminde kendilerine yaşam süresince belirli bir maaş ödenmektedir. Faydaya hak kazanabilmek için asgari hizmet süresinin geçerli olduğu bu tür planlarda ödenecek emekli maaşı genellikle çalışanın hizmet yılı ile son yıl veya son birkaç yıldaki ortalama kazancı esas alınarak belirlenmektedir (Zelinsky, 2009: 6). Örneğin, “E” A.Ş. tarafından oluşturulan ve emekli maaşına hak kazanabilmek için 65 yaşına kadar çalışmanın geçerli olduğu bir tanımlanmış fayda planında, 20 yıllık hizmeti bulunan Ali GÜNEY’in son üç yılda ortalama kazancının sırasıyla 36.000,-TL, 38.000,-TL ve 40.000,-TL olduğu varsayalım. Emekli maaşının hizmet verilen her bir yıl için son üç yıldaki ortalama kazancın %0,5’ine göre belirlendiği

³ ERISA, emeklilik fayda ödemelerini sağlamak, gönüllü olarak oluşturulan özel emeklilik planlarını korumak ve devam ettirmek için oluşturulmuş olup Hazine, Çalışma Bakanlığı ve ABD Gelirler İdaresi tarafından emeklilik planlarının ortak denetim ve yönetim gibi konuları kapsamaktadır (Lind, 2006: 4).

bu tanımlanmış fayda planı kapsamında Ali GÜNEY'in emekli maaşı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{Emeklilik Maaşı} = \text{Yıllık Ortalama Kazanç} \times \text{Marj} \times \text{Hizmet Süresi}$$

$$\text{Ortalama Kazanç} = (36.000,-\text{TL}+38.000,-\text{TL}+40.000,-\text{TL})/3 = 38.000,-\text{TL}$$

$$\text{Emekli Maaşı} = 38.000,-\text{TL} \times \%0,5 \times 20 = 3.800,-\text{TL}$$

Yukarıdaki gibi hesaplanan 3.800,-TL tutarındaki fayda, Ali GÜNEY'in 65 yaşında emekli olması durumunda alacağı emekli maaşını göstermektedir.

Tanımlanmış fayda planı kapsamında değerlendirilen emekli maaşı şeklindeki faydaların hesaplanmasında, bazen ülkeden ülkeye, hatta aynı ülke içinde, değişiklik gösteren farklı yöntemler de kullanılmaktadır. Örneğin, ABD'de tanımlanmış fayda planlarının bir bölümü çalışanlarına her çalışma yılı için 50 USD, 100 USD gibi belirli bir tutarı esas alarak maaş bağlarken diğer bölümü ise her yıl için çalışma döneminin sonunda elde edilen son kazancın %1'i gibi belirli bir marja göre emekli maaşı hesaplamaktadır. İngiltere'de ise tanımlanmış fayda planları kapsamında sağlanacak emeklilik maaşı, son ay kazancının ya da son çalışma döneminde elde edilen aylık kazançların ortalaması ile "hizmet yılı / 60" katsayısının çarpımıyla hesaplanmaktadır (Ergenekon, 1998'den aktaran: Akpınar, 2007: 19).

Dünyada sosyal güvenlik sistemleri içinde yaygın olarak kullanılan ve genellikle emekli maaşı şeklindeki faydaları kapsayan tanımlanmış fayda planlarında, çalışanlara emeklilik döneminde belirli bir ödeme yapılması garanti edilmektedir (Lacomba ve Lagos, 2009: 2). Bu nedenle, söz konusu planlarda işletme, *taahhüt edilen faydaları çalışanlara ödemek zorunda olduğundan, yükümlülükle ilgili aktüeryal risk ile yatırım riskini kendisi üstlenmektedir.*

Türkiye'deki uygulamalara bakıldığında emekli maaşı şeklindeki faydaların Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) tarafından yerine getirildiği görülmektedir. Bu yönüyle değerlendirildiğinde SGK'nın yürütmüş olduğu faaliyetlerin TMS 19'da yer alan

düzenlemeler paralelinde “devlet planları⁴” kapsamında ele alınması gerekmektedir. Devlet planları, işletmenin plan kapsamındaki yükümlülüğüne göre tanımlanmış fayda planı (çok nadir) ya da tanımlanmış katkı planı şeklinde nitelendirilse de genellikle söz konusu planlarda işletmenin yükümlülüğünün yalnızca döneme ait katkıların yerine getirilmesi ile sınırlandırılması işletmeye gelecekte çalışanlara ödenecek faydalara yönelik herhangi bir yasal sorumluluk yüklememektedir (TMS 19, Paragraf 37-38). Nitekim bu gerçeğe dayalı olarak Türkiye’de, işletmelerin çalışanlarına gelecekte emekli maaşı şeklindeki faydaların sağlanması amacıyla SGK’ya ödediği katkılar ile dâhil olduğu devlet planlarının **tanımlanmış katkı planı** olarak kabul görmesi gerekmektedir.

Devlet planları (Türkiye’de olduğu gibi) genellikle “*devam ettikçe öde*” anlayışına göre fonlandığından (TMS 19, Paragraf 38), bu tür planlarda finansman tekniği olarak **dağıtım yöntemi** kullanılmaktadır. Pay As You Go (PAYG) olarak da bilinen dağıtım yöntemi, belirli bir dönemde ödenmesi gereken faydaların aynı dönem içerisinde elde edilen gelirlerle karşılanması esasına dayanmaktadır (Akpınar, 2007: 15-16). Bu yöntemde fon birikimi söz konusu olmadığından toplanan fonlar hemen işletilebilmektedir. Daha çok sosyal sigortalarda (hastalık ve analık sigortaları gibi) geçici riskleri karşılayan sigorta kolları için kullanılan dağıtım yöntemi, pek çok kolaylığı ile tüm dünyada geniş uygulama alanı bulsa da aktüeryal hesaplara aykırılığı nedeniyle ihtiyaçları tam olarak karşılayamamaktadır (Tuncer, 2006: 24-25).

Yukarıda genel hatlarıyla ifade edilen devlet planlarının işleyiş ilkelerinin aksine tanımlanmış fayda planlarında, gelecekteki yükümlülüklerin karşılanması amacıyla işveren tarafından başka bir işletmeye (fona) varlık devri mümkündür. Böylece, işletme tarafından gerçekleştirilen bu uygulama kapsamında fona devredilen varlıkların işletmenin yükümlülüğünü karşılama derecesine bağlı olarak aşağıda ifade edilen eksik, aşırı ve tam fonlama olmak üzere üç farklı durumla karşılaşılabilmektedir (Derelioğlu, 2001: 24):

- **Eksik fonlama:** Fona devredilen varlıkların değerinin, işletmenin emeklilik yükümlülüğünün bugünkü değerinin altında olmasıdır. Bu durumda işletme aradaki açığı kapatmak için, fona yapılacak katkıları artırma, fonun büyümesi

⁴ **Devlet Planları:** Ulusal veya yerel hükümetler ya da başka bir yapı tarafından yürütülen ve bütün işletmeleri kapsamak üzere bir yasa aracılığıyla düzenlenen planlardır (TMS 19, Paragraf 37).

amacıyla katkıları yatırıma yönlendirme, açığı kendisi finanse etme gibi farklı stratejiler izleyecektir.

- **Aşırı fonlama:** Fona devredilen varlıkların değerinin, işletmenin emeklilik yükümlülüğünün bugünkü değerinin üzerinde olmasıdır. Böyle bir durumda fon fazlalığı eriyinceye kadar işletmenin prim ödemeyi durdurması söz konusu olabileceği gibi aradaki fazlalığın çalışanların maaşına eklenmesi, çalışan ile işletme arasında paylaşılması veya işletme tarafından kullanılması da mümkündür.
- **Tam fonlama:** Fona devredilen varlıkların değerinin, işletmenin emeklilik yükümlülüğünün bugünkü değerine eşit olmasıdır.

Yukarıdaki gibi değişik fonlama çeşitlerinin olabildiği tanımlanmış fayda planları, işletmenin yükümlülüğünü karşılamak için katkıda bulunduğu fonlar üzerinde gelecekte meydana gelme ihtimali bulunan olayların etkilerinin belirlenmesi amacıyla aktüerler tarafından düzenli (genellikle 3 yılda bir) aktüeryal değerlemeye ihtiyaç duymaktadır (Rodgers, 2007: 173). Aktüerler, birçok faktörü dikkate alarak yaptıkları karmaşık hesaplamalar ile işletmenin gelecekteki yükümlülüğünün boyutunu ve bugünkü değerini tahmin eden kişiler olduğundan işletmeler açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle aktüerler gelecekte ödenecek yükümlülüklerin miktarını belirlemek için, plan fayda formülünün yanı sıra, ölüm oranı, personel devir hızı⁵, emeklilik verileri, çalışanın maaşındaki artış oranı, çalışanların ortalama hizmet süresi, sermaye piyasalarının performansı, enflasyon ve faiz oranı gibi verileri kullanmaktadır (Van Greuning, 2009: 226).

Türkiye’de tanımlanmış fayda planları kapsamında çalışanlara sağlanan faydaların bilinen en yaygın örneği *kıdem tazminatı* uygulamalarıdır. Yürürlükte bulunan 4857 sayılı İş Kanunu kapsamında kıdem tazminatına yönelik herhangi bir düzenleme yapılmamış sadece kıdem tazminatı için bir fon kurulması öngörülmüştür. Söz konusu fon kurulana kadar çalışanların kıdem tazminatı haklarının ise 1475 sayılı İş Kanunu⁶ hükümleri kapsamında saklı tutulacağı belirtilmiştir (Çelik, 2007: 289). Nitekim, bu gerçeğe dayalı

⁵ **Personel Devir Hızı:** Bir işletmede belirli dönemde, işten ayrılan çalışanların, istihdam edilen ortalama çalışan sayısına oranı olup $[(\text{İşten Ayrılan Çalışan Sayısı} / \text{Ortalama Çalışan Sayısı}) \times 100]$ formülüne göre hesaplanmaktadır (Tütüncü ve Demir, 2003: 149).

⁶ 4857 sayılı İş Kanunu ile 1475 sayılı İş Kanunu’nun kıdem tazminatını düzenleyen 14. maddesi dışındaki tüm maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır (YTTK, 2011, madde 120).

olarak 1475 sayılı İş Kanunu'nda yer alan düzenlemelere göre kıdem tazminatı, çalışanın iş sözleşmesinin kanunda belirtilen biçimde son bulmasıyla çalışana veya yasal mirasçısına en az bir tam yıl çalışma koşuluna bağlı olarak yapılan ödeme şeklinde ifade edilecektir (Bayram, 2010: 295).

Kıdem tazminatına hak kazanabilmek için gerekli şartların oluşması durumunda çalışana işe başladığı tarihten itibaren iş sözleşmesinin devamı süresince çalışılan *her tam hizmet yılı için otuz günlük ücreti* tutarında kıdem tazminatı ödenmekte olup ödenecek tutar, çalışanın son aldığı brüt ücret üzerinden hesaplanmaktadır (Çelik, 2007: 309). Söz konusu brüt ücrete, çalışana sağlanan maaşın yanı sıra parasal ölçümü mümkün olan ve sözleşme veya kanundan doğarak süreklilik gösteren yan ödemeler ile sosyal yardımlarda girmektedir (Sürmen, 2007: 230).

Sahip olduğu karakteristik özellikler çerçevesinde ana hatlarıyla yukarıda ifade edilen tanımlanmış fayda planlarında, tanımlanmış katkı planlarına göre daha uzun vadeli yatırım yapılarak daha yüksek risk alınması ve böylece daha yüksek varlık getirisi sağlanması mümkündür (Akpınar, 2007: 20). Ancak bu tür planlarda, işletmenin çalışanlara yönelik gelecekte ödeyeceği emekli maaşı şeklindeki faydalar nedeniyle üstleneceği yükümlülük, birçok değişkenden (iskonto oranı, maaş artış oranı vb.) etkileneceğinden planların işletmeye maliyeti kesin olarak belirlenememektedir (Elliott ve Elliott, 2007: 341).

Sonuç olarak çalışanlara aktif çalışma dönemi sonunda sağlanacak faydalarla ilgili gerek özel gerekse kamuya ait sosyal güvenlik sistemlerinde uygulama alanı bulan ve genel çerçevede emeklilik planları kapsamında değerlendirilen tanımlanmış katkı ve fayda planlarına yönelik yukarıda yapılan açıklamalar aşağıda Tablo 6'da karşılaştırmalı şekilde özetlenmiştir.

Tablo 6: Emeklilik Planlarının Özellikleri

<i>Tanımlanmış Katkı Planları</i>	<i>Tanımlanmış Fayda Planları</i>
Çalışan ödediği katkı payları sonucunda oluşan fonun tutarından bireysel olarak sorumludur.	Fonlama fazlası verdiğinde işveren katkısı azaltılır, açık oluştuğunda ise işveren katkısı artırılır.
Enflasyonun olmadığı ve istikrarın hâkim olduğu koşullara daha uygundur.	Yüksek enflasyon ve belirsizliğin hâkim olduğu koşullara daha uygundur.
Yatırım riski ve aktüeryal risk çalışan üzerindedir.	Yatırım riski ve aktüeryal risk işletme üzerindedir.
İşletmenin gelecekte ödenecek faydaya ilişkin bir taahhüdü yoktur.	İşletmenin gelecekte ödenecek faydaya ilişkin bir taahhüdü vardır.

Kaynak: Uğur, 2004: 54

Tablo 6'dan da anlaşıldığı üzere aktif çalışma döneminin sonunda çalışanlara sağlanan faydaları düzenleyen tanımlanmış katkı ve fayda planı şeklindeki emeklilik planları risklilik, yükümlülük, uygulanma koşulları açısından değişik özelliklere sahiptir.

2.4.1.3.3. Diğer Uzun Vadeli Faydaların Tanımı ve Açıklaması

Diğer uzun vadeli faydalar, çalışanların sundukları hizmetlere karşılık hizmet sunulan dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde *ödenmeyecek* olan yararlardır (TMS 19, Paragraf 7). Tanımlanmış katkı ve fayda planı gibi çalışma dönemi sonrasına ait faydalar ile işten çıkarma tazminatlarını kapsamayan bu tür faydalara aşağıdaki uygulamalar örnek gösterilebilir (TMS 19, Paragraf 126). Bunlar;

- Uzun hizmet veya seyahat izinleri gibi uzun ücretli izinler,
- Jübile veya diğer uzun dönemli hizmet tazminatları,
- Uzun vadeli sakatlık tazminatları,
- Kazanıldığı dönemin sonundan itibaren on iki ay veya daha sonrasında hak kazanılacak olan ertelenmiş tazminatlar,
- Çalışanların ilgili hizmeti verdikleri dönemin sonundan itibaren on iki ay veya daha sonrasında ödenebilir duruma gelen kâr paylaşımı ve ikramiye planlarıdır.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun süreli faydaların en önemli özelliği, emeklilik planları şeklindeki çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar gibi uzun döneme ait

olmasına rağmen söz konusu planlara kıyasla daha az bir belirsizliğe sahip olmalarıdır (Örten ve diğerleri, 2008: 305).

2.4.1.3.4. İşten Çıkarma Tazminatlarının Tanımı ve Açıklaması

İşten çıkarma tazminatları, normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi veya sağlanacak faydalar karşılığında çalışanın gönüllü olarak işten ayrılmaya karar vermesi durumunda ödenebilir duruma gelen yararlarıdır.

İşten çıkarma tazminatları, çalışanlara verdikleri hizmetlerin karşılığı olarak değil, çalışana iş sözleşmesini gönüllü olarak sona erdirmesi için verildiğinden ihtiyari sağlanan faydalar şeklinde değerlendirilmektedir (Örten ve diğerleri, 2008: 305). Bu nedenle, işten çıkarma tazminatlarında yükümlülüğü doğuran olay, çalışanın hizmetinin aksine işten çıkarılması olduğundan, bu tür faydaların çalışanlara sağlanan diğer uzun süreli faydalardan ayrı olarak ele alınması gerekmektedir (Karakaya, 2008:7). Nitekim Türkiye'deki kıdem tazminatı uygulaması ilk bakışta *işten çıkarma tazminatı* gibi görünse de bu kapsamda uygulanması mümkün değildir. Çünkü kıdem tazminatının ödenmesi esas itibariyle çalışanın hizmetine dayalı bir ödemedir (Karakaya, 2008: 8). Oysa işten çıkarma tazminatları genellikle erken emeklilik gibi belirlenen amaçları gerçekleştirmek için daha çok teşvik kapsamında değerlendirilebilecek faydalardır.

Erken emekliliği teşvik etme amacına yönelik işten çıkarma tazminatları, çoğu zaman çalışanın erken emekli olması durumunda uğrayacağı zararı karşılamak için yapılan özel emeklilik düzenlemelerini içermektedir. Nitekim işverenin, çalışanın emekli maaşını her ay belli bir tutar artırması, erken emekli olacak çalışanına anlaşmaya varılan bir süre boyunca sağlık ödemesinde bulunması ya da normal emeklilik tarihinde elde edeceği geliri ödemesi erken emeklilik kapsamında değerlendirilmektedir (Uluğ, 2007: 198). Bu şekil bir uygulamanın yasal olabilmesi ise öncelikle işverenin, çalışanın ilgili tarihte emekli olmayı gönüllü olarak kabul ettiğini, ihbar süresiz ve ihbar tazminatı⁷ ödemedi işten çıkarma için bir gerekçe bulunduğunu, emekliliğin sözleşmenin feshi için ihbar süresi veya ihbar tazminatı ödeme süresinden önce geldiğini ispatlamasına bağlıdır (Uluğ, 2007: 199).

⁷ İş Kanunu'nda belirtilen esaslara uymadan işi terk eden çalışana veya çalışanın işine son veren işletme tarafından yasada gösterilen bildirim sürelerine bağlı olarak ödenen tazminattır. İhbar tazminatı esas itibariyle çalışana güvence sağlayan bir düzenleme olmayıp çalışana sadece feshin etkilerine karşı koruyan, feshin sonuçlarını hafifleten önlemleri içermektedir (Optur, 2005: 29-30).

Yukarıdaki ifadeler çerçevesinde çalışana işten ayrılması durumunda, kıdem tazminatının üzerinde yapılan ödemeler, tanımlanmış katkı planına ek olarak yapılan ödemeler, iş bulana kadar veya belli bir süre için yapılan ödemeler işten çıkarma tazminatının örnekleridir (Örten ve diğerleri, 2008: 306).

TMS 19 kapsamında çalışanlara sağlanan faydalara yönelik yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşıldığı üzere çalışanın sunmuş olduğu hizmetlere karşılık işletmeler tarafından sağlanan faydalar; vade yapılarına ve sahip olduğu bazı karakteristik özellikler bağlamında kısa vadeli, çalışma dönemi sonrası, uzun vadeli ve işten çıkarma tazminatı şeklinde dört gruba ayrılmaktadır. Bu tarz bir sınıflandırmanın amacı sağlanan faydaları niteliklerine uygun olarak finansal tablolar ile ilişkilendirmek ve böylece çıkar gruplarının çalışanlara yönelik faaliyetlerle ilgili daha ayrıntılı bilgilendirilmesini sağlamaktır.

2.4.1.4. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Ölçüm ve Muhasebeleştirme İlkeleri

Çalışmanın önceki kısmında dört başlık altında ele alınan ve kısaca tanıtımı yapılan faydaların nasıl ölçüleceği ve muhasebeleştirileceği konusu bu kısımda ele alınacaktır. TMS 19'a göre söz konusu dört fayda birbirlerine benzer görünse de, sahip olduğu bazı özellikler, ölçüm ve muhasebeleştirme işlemlerini etkilemektedir. Bu nedenle çalışanlara sağlanacak faydaların ölçüm ve muhasebeleştirme işlemleri, sağlanacak faydanın niteliğine göre aşağıda ayrı ayrı ele alınacaktır.

2.4.1.4.1. Kısa Vadeli Faydaların Ölçüm ve Muhasebeleştirme İlkeleri

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, daha çok cari dönemle ilgili olmasının doğal bir sonucu olarak paranın zaman değerinden etkilenmediğinden iskonto edilmeksizin ölçülmektedir. Ayrıca, söz konusu faydaların ortaya çıkardığı yükümlülük ile maliyetlerin ölçümünde aktüeryal varsayımlar olmadığından finansal tablolara aktarıma işlemleri de karmaşık bir süreci gerektirmemektedir.

Finansal tablolara aktarıma özellikleri açısından kısa vadeli faydalar, işletmeler tarafından çalışanlara sağlandıkça TMS 19'a göre bir gider hesabına kaydedilirken; tahakkuk ettiği halde henüz ödenmeyen kısım ise bir borç hesabında izlenmektedir.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların maliyete eklenmesi de mümkündür. Bu durum, *TMS 2 Stoklar ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar* Standardının bu tür faydaların maliyete eklenmesine izin vermesi halinde geçerli olabilmektedir.

Ölçüleme ve muhasebeleştirme ilkeleri, genel olarak yukarıda ifade edilen kısa vadeli faydaların, finansal tablolara aktarılma işlemleri bu kısımda yalnızca kısa vadeli ücretli izinler ile kâr paylaşımı ve ikramiye planı şeklindeki faydalar açısından incelenecektir. Bu durum TMS 19 Standardının, kısa vadeli faydalar kapsamında daha çok söz konusu faydalara yönelik ayrıntılı düzenlemeler içermesinden kaynaklanmaktadır.

2.4.1.4.1.1. Ücretli İzinlerin Ölçüm ve Muhasebeleştirme İlkeleri

TMS 19, çalışanlara seyahat, hastalık, kısa süreli iş göremezlik, doğum izinleri, jüri ve askerlik hizmeti gibi birçok nedenle izinli buldukları dönemler için ödeme yapılacağını ve bu bağlamda çalışanların ücretli izin hakkının da biriken ve birikmeyen ücretli izinler şeklinde sınıflandırılacağını ifade etmektedir.

Biriken ücretli izinler, mevcut döneme ilişkin hakların bütünüyle kullanılmaması durumunda geleceğe taşınan ve gelecek dönem içerisinde kullanılabilen izinlerdir. Bu izinler kendi içinde giydirilmiş (kazanılmış) ve giydirilmemiş (kazanılmamış) ücretli izinler şeklinde ikiye ayrılır. *Giydirilmiş ücretli izinler*, çalışanların işten ayrılmaları halinde kullanmamış oldukları izin haklarına ilişkin ödeme yapılmasını talep etme hakkını, *giydirilmemiş ücretli izinler* ise çalışanların işten ayrılmaları halinde kullanmadıkları haklarına ilişkin olarak ödeme yapılmasını isteme hakkının olmadığını ifade eder (Karakaya, 2008: 8-9).

TMS 19 tarafından düzenlenen giydirilmemiş ücretli izinlere yönelik İş Kanunu'nda herhangi bir yasal düzenleme mevcut değildir. Zira anılan Kanun'da "*iş sözleşmesinin, herhangi bir nedenle sona ermesi halinde kullanılmayan izinler alınan son ücret üzerinden çalışanlara ödenir*" hükmü yer almakta iken (*İş Kanunu, 2003: Md. 59*); kullanılmayan izin haklarının sonraki dönemlerde ortadan kalkacağına yönelik herhangi bir düzenleme yer almamaktadır (Özdemir, 2010: 277). Buna göre; İş Kanunu'nda yer alan düzenlemeler çerçevesinde giydirilmemiş ücretli izinlerin Türkiye'de uygulanabilirliği söz konusu değildir.

Birikmeyen ücretli izinler, cari dönemde kullanılmayan izin hakkının gelecek dönemlere taşınmadığı ve çalışanlara işten ayrıldıklarında nakit ödeme yapılmasını isteme hakkı vermemeleri durumunda ortadan kalkan izinlerdir. Bir başka ifadeyle döneminde kullanılmayan izin hakkının bir sonraki dönemde tamamen ortadan kalktığı ücretli izinlerdir. Bu tür izinler genellikle hastalık ödemeleri, jüri hizmetleri ve askerlik hizmeti için verilen ücretli izinlerde geçerlidir (TMS 19, Paragraf 16). İş Kanunu gereğince anne ve babaya verilen doğum izni, evlenmelerde üç güne kadar verilen izinler, ana veya babanın, eşin, kardeş veya çocukların ölümü nedeniyle kullandırılan ücretli izinler birikmeyen izinlerin en belirgin örneğidir (Karakaya, 2008: 9).

Birikmeyen ücretli izinler, belirli bir dönem içinde kullanılmaması durumunda ortadan kalkması nedeniyle giydirilmemiş biriken ücretli izinlere benzer gibi görünse de birbirlerinden farklı özelliklere sahiptir. Zira giydirilmemiş ücretli izinlerde izin hakkının daha sonraki yıllara taşınması mümkün iken; birikmeyen ücretli izinlerde izin hakkının ileriye taşınması mümkün değildir. Bu nedenle birikmeyen ücretli izinlerin cari dönemde kullanılması gerekmektedir. Her iki iznin ortak özeliği ise kullanılmamasına bağlı olarak çalışanlara herhangi bir nakit ödeme hakkı sağlamamasıdır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere; sahip olduğu bazı özellikler açısından birbirinden ayrılan biriken ve birikmeyen ücretli izinlerin finansal tablolara aktarılma işlemleri de farklılık göstermektedir. Buna göre *biriken ücretli izinlerde*, genellikle çalışanlar gelecekteki ücretli izin haklarını artıran hizmetlerde bulundukça işletme açısından gelecekte ödenmesi gereken **bir yükümlülük** doğmaktadır. Söz konusu yükümlülüğün doğması için izin hakkının cari dönemde kısmen veya tamamen kullanılmamış olması gerekmektedir. Ayrıca, çalışanların birikmiş kazanılmamış haklarını kullanmadan işten ayrılabilme olasılığı, işletmenin yükümlülüğünün ölçüm şeklini etkilemesine rağmen, ücretli izinler kazanılmamış olsalar dahi işletme açısından bir yükümlülük doğurduğundan finansal tablolara aktarılması gerekmektedir (TMS 19, Paragraf 13). Bu nedenle işletmeler, raporlama dönemi sonu itibariyle kullanılmamış ücretli izinlerin maliyetini tahmini olarak ölçümleyerek bunları kullanılmayan haklarla ilgili yükümlülük şeklinde dikkate alacaktır. *Birikmeyen ücretli izinlerin* ise finansal tablolara yansıtılmasında yani **gider** yazılmasında izinlerin kullanılması yeterlidir. Bu nedenle birikmeyen ücretli izinlerde, kullanılmayan izinlerin gelecek dönemlere aktarılması ya da taşınması mümkün olmadığından, dönem sonu itibariyle gelecek

dönemde ortaya çıkacak bir yükümlülük de söz konusu değildir. Zira birikmeyen izin ücretlerine ilişkin haklar, izin cari dönemde kullanılmaması durumunda ortadan kalkmaktadır (Karakaya, 2008: 16-17).

2.4.1.4.1.2. Kâr Paylaşımı ve İkramiye Planlarının Ölçüm ve Muhasebeleştirme İlkeleri

TMS 19 kapsamında kâr paylaşımı ve ikramiye planı şeklinde çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların finansal tablolara aktarılabilmesi için *işletmenin geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğünün bulunması ve bu yükümlülüğün makul bir şekilde tahmin edilebilmesi* gerekmektedir (Özerhan ve Yanık, 2010: 482). Söz konusu yükümlülük yasal veya zımni kabulden kaynaklanabilir. Örneğin, bazı kâr paylaşım planlarında çalışanların işletmede belli bir süre çalışmasının karşılığı olarak kazançtan pay alması kararlaştırılabilir. Bu durumda çalışanların ilgili sürenin sonuna kadar çalışması ile işletme açısından zımni kabulden doğan bir yükümlülük meydana gelmiş olur. Ayrıca, işletmenin ikramiye ödeme yükümlülüğü olmamasına rağmen bunu alışkanlık haline getirmiş olması durumunda da işletme açısından ikramiyenin ödenmesiyle ilgili zımni kabulden doğan bir yükümlülük meydana gelir. Her iki nedenden dolayı ortaya çıkan yükümlülüklerin ölçümünde, bazı çalışanların kâr payı ve ikramiye almaksızın işletmeden ayrılma ihtimallerinin dikkate alınması gerekir (TMS 19, Paragraf 18- 19).

TMS 19'a göre yukarıda ifade edilen ve işletmenin yükümlülüğünün oluşmasına neden olan zımni kabul Türkiye'deki İş Hukuku açısından *işyeri uygulamaları* kapsamında değerlendirilmektedir.

İşyeri uygulamaları, kanun, toplu iş sözleşmesi veya iç yönetmelik ile belirtilmeyen ancak; işverenin tek taraflı uygulaması ile olabileceği gibi işyerinde uzun bir zamandan beri kendiliğinden uygulanarak işçi ile işveren arasındaki hukuki ilişkileri etkileyici nitelikte ortaya çıkan ve işçilerin uymak zorunda oldukları ya da bir hak niteliğindeki beklentilerine yönelik uygulamalar bütünüdür. İşyerinde düzenli olarak tekrarlanmakla oluşan, herhangi bir koşula bağlı bulunmayan işyeri uygulamaları, işçilerin zımni kabulleriyle bir iş sözleşmesi hükmü (iş şartı) haline dönüşür ve bağlayıcı nitelik kazanır. Nitekim bir uygulamanın iş sözleşmesi hükmü olarak kabulü için, *devamlı uygulanması ve belirli bir koşula bağlı olmaması* gerekir (Çelik, 2007: 108-109).

Kâr paylaşım ve ikramiye planlarına ilişkin yükümlülük, çalışanın hizmetinden kaynaklandığı için, işletme kâr dağıtımını ve ikramiye planlarının maliyetini, net kârın dağıtılması işlemi olarak değil **gider** olarak muhasebeleştirir. Ancak, kâr payı ve ikramiyelerin tamamının on iki ay içinde ödenmemesi durumunda, bunlar çalışanlara sağlanan *diğer uzun vadeli faydalar* olarak kabul edileceğinden söz konusu faydalara ilişkin yükümlülüğün iskonto edilerek kayda alınması gerekmektedir.

2.4.1.4.2. Çalışma Dönemi Sonrasında Sağlanan Faydaların Ölçüm ve Muhasebeleştirme İlkeleri

Çalışma dönemi sonrası sağlanacak faydalar ekonomik temelde tanımlanmış katkı ve fayda planları şeklinde sınıflandırıldığından söz konusu planların ölçümü ve muhasebeleştirilmesine yönelik esaslar genel çerçevede çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydaları da ilgilendirmektedir. Buna göre çalışma dönemi sonrasında sağlanacak faydalar kapsamında tanımlanmış katkı ve fayda planlarına yönelik ölçüm ve muhasebeleştirme ilkeleri aşağıda kapsamlı olarak açıklanacaktır.

2.4.1.4.2.1. Tanımlanmış Katkı Planlarının Ölçüm ve Muhasebeleştirme İlkeleri

Çalışanlara gelecekte sağlanacak faydaların plana yapılan katkılar ve bu katkıların yatırım getirisine göre belirlendiği tanımlanmış katkı planlarında (Şahin, 2006: 4), işletmenin yükümlülüğünün her bir dönem için plana yapılan katkılara göre belirlenmesi, yükümlülüğün veya giderin ölçümünde hiçbir aktüeryal tahmine ihtiyaç duyulmaması ve plana yapılan katkıların iskonto edilmeksizin ölçümü⁸ söz konusu planlar ile ilgili işlemlerin finansal tablolara aktarılmasında herhangi bir karışıklığa neden olmamaktadır.

Tanımlanmış katkı planlarında, işletme tarafından plana yapılan katkılar, muhasebe politikasına göre genelde **gider** veya **maliyet** olarak kayda alınmaktadır. Ancak, bazen plana yapılması gereken katkı ile yapılan ödeme tutarı arasındaki eşitsizlikten kaynaklanan farklar da söz konusu olabilir. Bu bağlamda, yükümlülük kapsamındaki katkı tutarının plana ödenen tutardan fazla olması durumunda, işletme plana karşı yükümlülüğünü tam

⁸ Plana yapılan katkıların, çalışanların hizmet sunduğu dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödenmesinin gerekli olmadığı durumlarda ise söz konusu katkıların iskonto edilerek ölçülmesi gerekmektedir (TMS 19, Paragraf 45).

olarak yerine getirmediğinden, aradaki fark ilgili bir **borç**; yapılan ödemelerin plana yapılacak katkı tutarının üzerinde olması durumunda ise aradaki fark gelecekte plana yapılacak katkılara mahsup edilmek üzere ilgili bir **varlık** hesabında izlenecektir. Bu açıdan tanımlanmış katkı planları, kısa vadeli faydalarla paralellik arz etmektedir.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, tanımlanmış katkı planları çerçevesinde yapılan katkıların bilanço hesaplarında izlenmesi uygulamada çok sık karşılaşılan bir durum değildir. Zira tanımlanmış katkı planlarında, gelecekte çalışanlara sağlanacak faydalara yönelik cari dönemde yerine getirilen yükümlülük tutarı ile sisteme yapılacak katkı tutarı genelde eşit olduğundan söz konusu plan kapsamında işletme tarafından yapılacak herhangi bir varlık veya borç kaydı ortaya çıkmamaktadır (Van Greuning, 2009: 225).

Katkı paylarının gider yazılması yerine maliyete eklenmesi yalnızca *TMS 2 Stoklar* ve *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar* Standardının bu duruma izin vermesi halinde mümkündür. Şayet tanımlanmış katkı planlarına ödenen katkıların kilit yönetici personele ait olması durumunda ise ödenen katkılar *TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları* Standardı tarafından gerekli kılındığı durumlarda açıklanacaktır (TMS 19, Paragraf 47).

2.4.1.4.2.2. Tanımlanmış Fayda Planlarının Ölçüm ve Muhasebeleştirme İlkeleri

Tanımlanmış fayda planlarında, işletmenin yükümlülüğü çalışanlara gelecekte ödenecek olan faydaların bugünkü değerine göre hesaplandığından bu tür planların kayda alınması katkı planlarına göre farklılık göstermektedir (Van Greuning, 2009: 225). Söz konusu farklılık, genellikle tanımlanmış fayda planıyla ilgili yükümlülüklerin çalışanın hizmetinden çok sonra yerine getirilmesi nedeniyle iskonto edilerek ölçülmesinden ve yapılacak ölçümde aktüeryal varsayımların kullanılmasından kaynaklanmaktadır (TMS 19, Paragraf 48). Bu durum, tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesini karmaşık hale getireceğinden, işletmeler karmaşıklığın etkisini azaltmak için muhasebe sisteminde basitleştirilmiş varsayımlar ve yöntemler kullanarak gelecekteki yükümlülüklerini tahmin etmeye çalışacaktır (Amen, 2007: 251).

İşletmeler, tanımlanmış fayda planı kapsamındaki yükümlülüklerini ölçebilmek için aşağıdaki işlemleri sırasıyla uygulamak zorundadır (TMS 19, Paragraf 50). Bunlar;

- a. Aktüeryal işlemlerin yapılması,
- b. Sağlanacak faydaların iskonto edilmesi,
- c. Plan varlıklarının⁹ gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi,
- d. Aktüeryal kazanç ve kayıpların belirlenmesi,
- e. Planla ilgili değişiklik olması halinde ortaya çıkan geçmiş hizmet maliyetlerinin belirlenmesi,
- f. Planın sona ermesi veya kapsamının daraltılması halinde ortaya çıkan kazanç veya zararların belirlenmesidir.

Ölçümlenmesinde, işletmenin belirli bir işlem sırasına uymak zorunda olduğu tanımlanmış fayda planlarının bilanço ve gelir tablosunda gösterimi gibi iki farklı özelliği vardır. Söz konusu özelliğe bağlı olarak TMS 19'da yer alan düzenlemeler çerçevesinde tanımlanmış fayda planı kapsamında finansal tablolarda raporlanacak unsurlar aşağıdaki gibi gruplandırılabilir.

Tablo 7: Tanımlanmış Fayda Planı Kapsamında Raporlanacak Unsurlar

<i>Bilançoda Raporlanacak Unsurlar</i>
<ol style="list-style-type: none"> 1. Tanımlanmış Fayda Borcu/Varlığı 2. Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğü 3. Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar¹⁰
<i>Gelir Tablosunda Raporlanacak Unsurlar</i>
<ol style="list-style-type: none"> 1. Cari Hizmet Maliyeti 2. Faiz Maliyeti 3. Plan Varlıklarının Beklenen Yatırım Getirisi 4. Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar¹¹ 5. Geçmiş Hizmet Maliyeti 6. Plana Yönelik Azaltma/Ödemeler ile İlgili Kazanç ve Kayıplar

⁹ **Plan Varlıkları:** Uzun vadeli emeklilik fonları tarafından elde tutulan varlıklardır (Gücenme, 2007: 292).

¹⁰ İşletmenin, aktüeryal kazanç ve kayıpların **bilançoda** kayda alınmasına yönelik bir muhasebe politikası uygulaması durumunda söz konusu olur.

¹¹ İşletmenin, aktüeryal kazanç ve kayıpların **gelir tablosunda** kayda alınmasına yönelik bir muhasebe politikası uygulaması durumunda söz konusu olur.

Esas itibariyle TMS 19, tanımlanmış fayda planlarının bilançoda izlenmesini öngörmüş ve bunlarla ilgili yükümlülüklerin nasıl oluşturulacağını açıklamıştır. Fayda planlarının gelir tablosuna yansımalarının ise bilançoda yer alan tanımlanmış fayda planları kapsamındaki yükümlülüklerin hareketine bağlı olarak gerçekleşeceğini ifade etmiştir (Elliott ve Elliott, 2007: 345). Nitekim tanımlanmış fayda planı kapsamındaki işlemlerin karmaşıklığı muhasebeleştirme sırasında bilanço ve gelir tablosunu ilgilendiren unsurların daha ayrıntılı incelenmesini gerektirmektedir. Bu nedenle, bu kısımda ilk olarak TMS 19'a göre tanımlanmış fayda planı kapsamında bilançoda raporlanacak unsurlar, daha sonra ise gelir tablosunda raporlanacak unsurlar üzerinde durulacaktır.

A) Tanımlanmış Fayda Planı Kapsamında Bilançoda Raporlanacak Unsurlar

Çalışma dönemi sonrasında çalışanlara sağlanacak faydaların kayda alınmasına yönelik en önemli konu, plan kapsamında ortaya çıkan borcun/varlığın hesaplanması ve muhasebeleştirilme ilkelerinin belirlenmesidir. Belirtilen amaca ulaşmak için yapılacak işlemler bir sıra halinde gerçekleştirileceğinden öncelikle çalışanlara sağlanan faydalar nedeniyle ortaya çıkacak borcun/varlığın hesaplanması gerekecektir.

Tanımlanmış fayda planları kapsamında bilançoya aktarılacak borç/varlık tutarı, tanımlanmış fayda planının bugünkü değeri esas alınarak belirlenir. Buna göre bilançoya aktarılacak borç/varlık tutarı aşağıdaki formül çerçevesinde hesaplanacaktır.

$$\text{Tanımlanmış Fayda Borcu/Varlığı} = [\text{Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğünün Bugünkü Değeri}] + [\text{Muhasebeleştirilmeyen Aktüeryal Kazançlar}^{12}] - [\text{Muhasebeleştirilmeyen Geçmiş Hizmet Maliyetleri}] - [\text{Plan Varlıklarının Raporlama Dönemi Sonundaki Gerçeğe Uygun Değeri}]$$

Tanımlanmış fayda planları kapsamında bilançoya yansıtılacak tutar, çoğunlukla tanımlanmış fayda borcu şeklinde gerçekleşse de bazen tanımlanmış fayda varlığı şeklinde de olabilir. Bu durum yukarıdaki formüle göre; yapılan hesaplama sonucunun pozitif veya negatif çıkmasına bağlıdır. Formülde verilen unsurlara göre, yapılan hesaplama sonucunun pozitif olması durumunda **tanımlanmış fayda borcu**; negatif olması durumunda ise **tanımlanmış fayda varlığı** ortaya çıkmaktadır. Zira gerek tanımlanmış fayda borcunun

¹² Aktüeryal kayıpların olması durumunda söz konusu kayıpların negatif etkisine bağlı olarak tanımlanmış fayda borcu/varlığı düzeltilecektir.

gerekse de varlığının hesaplanma şekli aynı olup borç/varlık olarak kabul edilmesi sadece sonucun negatif ya da pozitif çıkmasına bağlıdır.

Hesaplanma şekilleri aynı olmasına rağmen TMS 19, tanımlanmış fayda borcunun aksine tanımlanmış fayda varlığının muhasebeleştirilmesine yönelik bir sınırlama getirerek oluşacak varlığın aktifleştirilecek tutarının aşağıdakilerden düşük olanı ile ölçülmesinin gerektiğini ifade etmektedir (TMS 19, Paragraf 58).

$$\begin{aligned} \text{a. } & \textbf{Tanımlanmış Fayda Varlığı}^{13} = [(Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğünün Bugünkü} \\ & \text{Değeri) + (Muhasebeleştirilmeyen Aktüeryal Kazançlar) – (Muhasebeleştirilmeyen} \\ & \text{Geçmiş Hizmet Maliyetleri) – (Plan Varlıklarının Raporlama Dönemi Sonundaki} \\ & \text{Gerçeğe Uygun Değeri)]} \\ \text{b. } & \textbf{Limit} = [(Muhasebeleştirilmeyen Aktüeryal Kayıplar)^{14} + (Muhasebeleştirilmeyen} \\ & \text{Geçmiş Hizmet Maliyetleri) + (Plandan Yapılan Ödemeler veya Plana Gelecekte} \\ & \text{Yapılacak Katkılarıdaki Azalışlar)]^{15} \end{aligned}$$

Yukarıdaki bilgiler çerçevesinde, tanımlanmış fayda planları kapsamında bilançoya aktarılacak borç veya varlık tutarının nasıl hesaplandığı aşağıdaki tahmini değerlere dayalı örnekte gösterilmiştir.

Örnek: Çimento imalatı alanında faaliyet gösteren “E” A.Ş.’ye ait bir tanımlanmış fayda planının bazı özelliklere sahip olduğu varsayılmaktadır. Buna göre; yükümlülüğün bugünkü değeri 25.000,-TL, plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri 30.000,-TL, muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kayıplar 4.000,-TL, muhasebeleştirilmemiş geçmiş hizmet maliyeti 2.000,-TL ve plandan yapılan ödemeler veya plana gelecekte yapılacak katkılardaki azalışların 3.000,-TL olduğu kabul edilmektedir.

Yukarıdaki verilere göre “E” A.Ş. tarafından tanımlanmış fayda planı kapsamında finansal tablolara aktarılacak bir borç/varlık aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

¹³ Tanımlanmış fayda planı kapsamında bir varlık olduğundan burada tanımlanmış fayda borcu/varlığı yerine *tanımlanmış fayda varlığı* ifadesi kullanılmıştır.

¹⁴ Limitin hesaplanmasında muhasebeleştirilmeyen aktüeryal kazançlar dikkate alınmayacaktır.

¹⁵ Formüle göre hesaplanan toplam tutar TMS 19’da “*limit*” olarak ifade edilmektedir.

Tanımlanmış Fayda Borcu/Varlığı = [Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğünün Bugünkü Değeri] - [Muhasebeleştirilmeyen Aktüeryal Kayıplar] – [Muhasebeleştirilmeyen Geçmiş Hizmet Maliyetleri] – [Plan Varlıklarının Raporlama Dönemi Sonundaki Gerçeğe Uygun Değeri]

Tanımlanmış Fayda Borcu/Varlığı = 25.000,-TL – 4.000,-TL – 2.000,-TL – 30.000,-TL

Tanımlanmış Fayda Varlığı¹⁶ = - 11.000,-TL

Hesaplama sonucunun negatif çıkması planla ilgili bir varlığın oluştuğuna işaret ettiğinden TMS 19'a göre söz konusu varlığın **tanımlanmış fayda varlığı** ile aşağıda hesaplanan **limit** tutarından küçük olanına göre ölçülmesi gerekecektir.

Limit = [(Muhasebeleştirilmeyen Aktüeryal Kayıplar) + (Muhasebeleştirilmeyen Geçmiş Hizmet Maliyetleri) + (Plandan Yapılan Ödemeler veya Plana Gelecekte Yapılacak Katkılarıdaki Azalışlar)]

Limit = 4.000,-TL + 2.000,-TL + 3.000,-TL = 9.000,-TL

Yapılan hesaplamalara göre tanımlanmış fayda planı kapsamında, limit değeri tanımlanmış fayda varlığından daha küçük olduğu için ölçümde dikkate alınacak ve limitin plan varlığının değerini 2.000,-TL azalttığı çıkar gruplarına dipnotlarda açıklanacaktır.

Yukarıda genel hatlarıyla ifade edilen tanımlanmış fayda borcunun/varlığının belirlenmesinde esas alınan unsurlar ve bunlara yönelik açıklamalar aşağıdadır.

I) Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğünün Bugünkü Değeri

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri, cari ve önceki yıllarda çalışanların sunduğu hizmetlere karşılık işletme tarafından gelecekte ödenmesi beklenen yükümlülüğün belirli bir iskonto oranı üzerinden günümüze indirgenmiş değeridir. Söz konusu değer belirlenmesinde plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin düşülmediği brüt yükümlülük tutarı esas alınmaktadır (TMS 19, Paragraf 7 ve 55).

¹⁶ Sonuç negatif çıktığı için **tanımlanmış fayda varlığı** ifadesi kullanılmıştır.

Tanımlanmış fayda planı kapsamında işletmenin yükümlülüğünün belirlenmesinde TMS 19 ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP) tarafından benimsenmiş olması nedeniyle *tahmini fayda yükümlülüğü* esas alınmaktadır (Belkaoui, 1998: 99). Tahmini fayda yükümlülüğü ise gelecekteki maaş artışları dikkate alınarak belirlenen emeklilik faydalarının bugünkü değeri olarak ifade edilmektedir (Van Greuning, 2009: 226).

Fayda yükümlülüğünün belirlenmesinde birçok faktör (gelecekte çalışana ödenecek son maaş, işten ayrılma ve ölüm oranları vb.) etkili olduğundan fayda planının işletmeye maliyeti açısından bir belirsizlik söz konusudur. Bu nedenle işletmenin gelecekteki fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini ölçebilmek için aşağıda belirtilen işlemleri¹⁷ yapması gerekmektedir (TMS 19, Paragraf 63). Bunlar;

- a. Aktüeryal varsayımlar yapılması,
- b. Aktüeryal değerlendirme yönteminin uygulanması,
- c. Faydanın hizmet dönemine bağlanmasıdır.

a. Aktüeryal Varsayımlar: İşten ayrılma sonrası sağlanacak faydaların nihai maliyetinin belirlenmesinde dikkate alınan değişkenlere yönelik tahminlerdir (TMS 19, Paragraf 73). Bu varsayımlar; tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin ölçümü, plan masraflarının belirlenmesi ve gelecekteki plan yükümlülüklerinin tahmininde kullanılan hesaplamaları içermektedir (Çakıroğlu, 2006: 26).

Aktif çalışma dönemi sonrasında çalışanlara sağlanacak faydalarla ilgili yükümlülüklerin belirlenmesinde kullanılan aktüeryal varsayımların *önyargısız* ve *karşılıklı uyum içinde olma* zorunluluğu vardır. Buna göre; mantıksız ve aşırı muhafazakâr olmayan aktüeryal varsayımların önyargısız; enflasyon oranları, maaş artış oranları, plan varlıklarının yatırım getiri oranları ve iskonto oranları gibi unsurlar arasındaki ilişkileri yansıttığı sürece ise karşılıklı uyum içinde olduğu kabul edilmektedir (TMS 19, Paragraf 72, 74 ve 75).

¹⁷ Aynı uygulamalar cari hizmet maliyeti için de geçerli olduğundan söz konusu uygulamalara yönelik yapılan açıklamalar cari hizmet maliyeti ile de ilgili olacaktır.

Aktüeryal varsayımları aşağıdaki gibi gruplandırmak mümkündür (Çakıroğlu, 2006: 26). Bunlar;

- i) Demografik varsayımlar,
- ii) Finansal varsayımlardır.

i) Demografik Varsayımlar: Faydaya hak kazanabilecek mevcut ve eski çalışanlar ile onlara ekonomik olarak bağlı olanların gelecekteki özellikleriyle ilgili tahminlerdir. Demografik varsayımlar çalışma sırasında ve sonrasında yaşanan ölümler, personel devir hızı, işten ayrılma, maluliyet ve erken emeklilik oranları gibi konuları kapsamaktadır (FEE, 2001: 12; TMS 19, Paragraf 73). Bu tür varsayımların en önemli özelliği, çalışanlara gelecekte sağlanacak faydaların ödenme zamanının belirlenmesinde dikkate alınmasıdır (Çakıroğlu, 2006: 26).

ii) Finansal Varsayımlar: Yükümlülüğün gerçekleşeceği döneme ilişkin, raporlama dönemi sonundaki piyasa beklentilerine dayanan tahminlerdir. Bu varsayımlar aşağıdaki konuları kapsamaktadır (FEE, 2001: 12; TMS 19, Paragraf 73 ve 77). Bunlar;

- İskonto oranı,
- Gelecekteki maaş ve fayda düzeyleri,
- Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi,
- Sağlık maliyetleridir.

Yukarıdaki gibi sıralanan finansal varsayımların çalışanlara ödenecek olan fayda tutarının belirlenmesi konusundaki gerekliliği aktüeryal varsayımlar içinde ayrı bir öneme sahip olmasını sağlamıştır (Çakıroğlu, 2006: 26). Bu nedenle, söz konusu unsurlar aşağıda kısaca açıklanacaktır.

- **İskonto Oranı:** Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün belirlenmesinde önemli etkiye sahip bir aktüeryal varsayım olan iskonto oranı, paranın aktüeryal ya da yatırım riskini değil, zaman değerini yansıtmaktadır. Bir başka ifadeyle iskonto oranı, fayda yükümlülüğünün tahmini ödeme zamanlarını göstermektedir (TMS 19, Paragraf 79 ve 80). Fayda yükümlülüklerini iskonto etmede kullanılan oranlar raporlama dönemi sonundaki benzer zamanlı ve para birimli yüksek

kaliteli kurumsal senetler üzerindeki piyasa getirisi kullanılarak belirlenmektedir. Ancak, kurumsal senetler için derin bir piyasanın olmadığı durumlarda ise iskonto oranı olarak, devlet tahvillerinin raporlama dönemi sonundaki piyasa getirileri kullanılmaktadır (Elliott ve Elliott, 2007: 346). Bu durum değerlemede risksiz faiz oranının kullanılmasının gerekliliğine işaret etmektedir. Zira risksiz bir varlığın getiri oranını ifade eden risksiz faiz oranında dalgalanmaların sınırlı olması işletmenin, borç ve alacaklarının değerinin belirlenmesinde önemli sapmalara yol açmadığından, gerçek durumunun çıkar gruplarına sunulmasına katkı sağlamaktadır (Perek, 2008: 87).

- **Gelecekteki Maaş ve Fayda Düzeyleri:** Gelecekte çalışanlara sağlanacak olan maaş ve faydalarda meydana gelmesi planlanan artış oranları doğrudan fayda yükümlülüklerini ve raporlanan emeklilik giderlerinin bir bileşeni olan cari hizmet maliyeti üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Zira çalışanlara gelecekte sağlanacak maaşlarda ve faydalarda tahminlerden daha yüksek/daha düşük bir artış oranı daha yüksek/daha düşük bir cari hizmet maliyetine dolayısıyla da daha yüksek/daha düşük bir fayda yükümlülüğüne neden olmaktadır (Van Greuning, 2009: 227). Tanımlanmış fayda yükümlülüğü üzerinde etkili olan gelecekteki maaş artışlarının tahmininde genellikle iş piyasasındaki arz ve talep, enflasyon oranı, kıdem, terfi, gibi unsurlar dikkate alınmaktadır (TMS 19, Paragraf 84).
- **Plan Varlıklarının Beklenen Yatırım Getirisi:** Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisiyle ilgili varsayımlardaki sapmalar emeklilik giderlerinin abartılmasına ya da anlaşılmasına neden olabilmektedir. Nitekim plan varlıklarının beklenen yatırım getiri oranının yüksek tahmin edilmesi, emeklilik giderlerini olduğundan düşük göstereceğinden işletmenin raporlayacağı kazançları artıracaktır. Benzer şekilde plan varlıklarının beklenen getiri oranının düşük tahmin edilmesi ise emeklilik giderlerini olduğundan yüksek göstereceğinden işletmenin raporlayacağı kazançları azaltacaktır. Bu durum plan varlıklarının beklenen yatırım getirisinin, fayda planı kapsamında gelir tablosuna aktarılacak gider niteliğine sahip unsurların toplam tutarından düşülmesinden kaynaklanmaktadır. Bu yüzden plan varlıklarının beklenen getiri oranına yönelik sağlıklı bir tahmin, raporlanacak kazançları doğru olarak

yansıtacak ve her bir hissenin kazançları ile ilgili problemleri ortadan kaldıracaktır (Van Greuning, 2009: 227). Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisinin içeriği ve hesaplanmasına yönelik ayrıntılı açıklama *tanımlanmış fayda planı kapsamında gelir tablosunda raporlanacak unsurlar* kısmında yapılacaktır.

- **Sağlık Maliyetleri:** Hem enflasyon hem de sağlık maliyetlerindeki belirli değişikliklerden kaynaklanan sağlık hizmetlerinin maliyetlerinde gelecekte öngörülen değişiklikleri içermektedir (TMS 19, Paragraf 88). Bu tür maliyetlerin ölçümünde, çalışanların sağlık alanında gelecekteki taleplerinin düzeyi ve sıklığı ile söz konusu talepleri karşılamamanın maliyetine yönelik tahminlerin yapılması gerekir. Buna göre işletme gelecekteki sağlık maliyetlerinin tahmininde, sağlık alanındaki teknolojik gelişmeler, sağlık planı kapsamındaki çalışanların sağlık durumundaki değişiklikler gibi unsurların yanı sıra geçmiş tecrübeleri, sigorta şirketleri, sağlık hizmetinde bulunan kişiler/kurumlar ve ilgili diğer kaynaklardan elde ettiği bilgileri dikkate alacaktır (TMS 19, Paragraf 89).

Finansal varsayımları oluşturan unsurlardan hangilerinin değerlendirmede kullanılacağı, sağlanacak faydaların türüne, ülkeyi ve çalışanı etkileyen ekonomik faktörlere ve aktüerin hesaplama yaparken uymak zorunda olduğu kısıtlamalara bağlıdır (Çakıroğlu, 2006: 26). Nitekim aktüerler tarafından kullanılan finansal varsayımlarda daha çok iskonto oranı, maaş artış oranı ve plan varlıklarının beklenen getiri oranı gibi unsurlar dikkate alınır. Finansal varsayımlar içinde sağlık maliyetlerinin ihmal edilmesi, bu tür faydaların ancak büyük tutarlarda olması durumunda dikkate alınmasından kaynaklanır. Aktüerlerin, önemli kabul ettiği finansal varsayımlar ve etkileri Tablo 8'deki gibi özetlenebilir.

Tablo 8: Finansal Varsayımlar ve Etkileri

	Tahminlerden Daha Yüksek/Düşük İskonto Oranı	Tahminlerden Daha Yüksek/Düşük Maaş Artış Oranı	Plan Varlıklarının Tahminlerden Daha Yüksek /Düşük Getirisi
TFY	Daha düşük/yüksek	Daha yüksek/düşük	Etkisiz
EG	Daha düşük/yüksek	Daha yüksek/düşük	Daha düşük/yüksek
K	Daha yüksek/düşük	Daha düşük/yüksek	Daha yüksek/düşük
TFY: Tahmini Fayda Yükümlülüğü		EG: Emeklilik Giderleri	K: Kazançlar

Kaynak: Van Greuning, 2009: 227

Tablo 8’den de anlaşıldığı üzere, plan varlıklarının beklenen getirisinin aksine maaş artış oranı ve iskonto oranı ile tahmini fayda yükümlülüğü (TFY) arasında bir ilişki söz konusudur. Bu durum maaş artış oranı ve iskonto oranının, tahmini fayda yükümlülüğünün dolayısıyla da tanımlanmış fayda yükümlülüğünün hesaplanmasında dikkate alınmasından kaynaklanmaktadır. Plan varlıklarının beklenen getirisi ise gelir tablosunda raporlandığından işletmenin emeklilik giderleri ve dönem kazancı üzerinde etkili olmakta; TFY üzerinde ise etkisi bulunmamaktadır.

b. Aktüeryal Değerleme Yönteminin Uygulanması: Aktüeryal değerlendirme, bir emeklilik planına yönelik olarak değerlendirme günü itibariyle, aktüeryal yükümlülüğün ve plan varlıklarının aktüeryal değerinin tespit edilme işlemidir (Şirin, 2005: 12).

Temel amacı emeklilik planının yıllık maliyetinin belirlenmesi olan aktüeryal değerlendirme, aktüeryal yöntemler ile gerçekleştirilmektedir. Nitekim bu gerçeğe dayalı olarak işletmeler, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin belirlenmesinde **öngörülen yükümlülük yöntemi** olarak ifade edilen bir aktüeryal değerlendirme yöntemi kullanmaktadır. Öngörülen yükümlülük yöntemi, önceden belirlenmiş hizmete dayalı ya da hizmete eşit olarak bölüştürülmüş fayda yöntemi veya hizmet yılına/faydasına dayalı yöntem olarak da bilinmektedir (TMS 19, Paragraf 64). Türkiye’deki aktüeryal hesaplamalarda ise bu Yöntem daha çok **öngörülen birim kredi yöntemi** adı altında uygulama alanı bulmaktadır (Şahin, 2010: 11).

Öngörülen yükümlülük yöntemi, işletmenin plan kapsamında çalışanlarına gelecekte sağlayacağı faydanın cari dönemle (cari hizmet maliyetini belirlemek için) ve

cari dönemi de kapsayan önceki dönemlerle (tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerini belirleyebilmek için) ilişkilendirilmesinde kullanılmaktadır (TMS 19, Paragraf 68). Nitekim söz konusu yöntem, her bir hizmet dönemini bir birim daha fayda hakkına sebep olan unsurlar olarak görmekte ve nihai yükümlülüğü oluşturmak için her birimi ayrı ayrı ölçmektedir.

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşıldığı üzere, tanımlanmış fayda planı kapsamında öngörülen yükümlülük yöntemi, hem çalışanın her bir hizmet yılına ait fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin belirlenmesine hem de söz konusu yıllardaki fayda yükümlülüğünü oluşturan cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti gibi unsurların ayrı ayrı hesaplanmasına imkân vermektedir.

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin belirlenmesinde kullanılan öngörülen yükümlülük yönteminin nasıl uygulandığı aşağıdaki örnek veriler yardımıyla kısaca açıklanacaktır.

Örnek: Demir-Çelik imalatı alanında faaliyet gösteren “E” A.Ş. çalışanına hizmetinin sona ermesi durumunda, her bir hizmet yılı için son yıl maaşının %1’ine eşit tutarda toplu ödeme yapmaktadır. Çalışanın ilk yıla ait maaşı 7.921,-TL olup maaşın her yıl %6 oranında artacağı ve iskonto oranının yıllık %10 olacağı varsayılmaktadır. Uygulamanın kolay anlaşılması için örnekte çalışanın belirlenen hizmet yılından önce ya da sonra ayrılma ihtimalini yansıtacak ek düzenlemeler ihmal edilmektedir.

Yukarıda verilen bilgilere göre; “E” A.Ş. tarafından 5 yıl sonra işten ayrılması planlanan çalışan için tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri Tablo 9’daki gibi hesaplanacaktır.

Tablo 9: Öngörülen Yükümlülük Yönteminin Uygulanması

<i>Yıllara İlişkin Fayda ve Yükümlülük Tutarları</i>	<i>Yıllar</i>				
<i>Yıllara İlişkin Fayda Tutarları (TL)</i>	<i>1. Yıl</i>	<i>2. Yıl</i>	<i>3. Yıl</i>	<i>4. Yıl</i>	<i>5. Yıl</i>
<i>Cari yıla ilişkin fayda tutarı</i>	100,-	100,-	100,-	100,-	100,-
<i>Önceki yıllara ilişkin fayda tutarı</i>	0,-	100,-	200,-	300,-	400,-
<i>Cari yıl ile önceki yıllara ilişkin fayda tutarı</i>	100,-	200,-	300,-	400,-	500,-
<i>Yıllara İlişkin Yükümlülük Tutarları (TL)</i>	<i>1. Yıl</i>	<i>2. Yıl</i>	<i>3. Yıl</i>	<i>4. Yıl</i>	<i>5. Yıl</i>
<i>Bugünkü değer faktörü¹⁸ (%10 iskonto oranına göre)</i>	0,683	0,751	0,826	0,909	1,000
<i>İskonto (faiz) oranı</i>	%10	%10	%10	%10	%10
<i>Açılış yükümlülüğü</i>	-	68,-	150,-	248,-	364,-
<i>Faiz maliyeti</i>	-	7,-	15,-	25,-	36,-
<i>Cari hizmet maliyeti</i>	68,-	75,-	83,-	91,-	100,-
<i>Kapanış yükümlülüğü</i>	68,-	150,-	248,-	364,-	500,-

Tablo 9’da yer alan kalemlerin tutarları şu şekilde hesaplanmıştır:

- **Cari yıla ilişkin fayda tutarı:** Çalışanın sunduğu hizmetler karşılığında ilgili yılda kendisine ödenecek fayda tutarını gösteren bu unsur, çalışanın işten ayrılması halinde alacağı son maaşın %1’ine göre hesaplanacağından öncelikle son maaş tutarının belirlenmesi gerekecektir. Örnek veriler çerçevesinde çalışanın ilk yıldaki maaşı 7.921,-TL, yıllık maaş artış oranı %6 olduğundan son yılda alacağı maaş 10.000,-TL ($7.921,-TL \times (1,06)^4$), cari yıla ilişkin fayda tutarı ise 100,-TL ($10.000,-TL \times \%1$) olacaktır. Bu tutar çalışanın işten ayrılması durumunda her bir yıl için alacağı fayda tutarını gösterdiğinden diğer yıllarda da değişmeyecektir.
- **Önceki yıllara ilişkin fayda tutarı:** Cari yıl hariç çalışanın geçmişteki hizmetlerine karşılık işletme tarafından her bir hizmet yılı için ödenecek toplam fayda tutarını ifade etmektedir. Buna göre; örneğin, çalışanın üçüncü hizmet yılında önceki dönemlerle ilgili olarak ödeyeceği fayda tutarı 200,-TL ($100,-TL \times 2$) olacaktır.

¹⁸ **Bugünkü Değer Faktörü** = $[1/(1+ \text{İskonto Oranı})^{\text{vadeye kalan yıl sayısı}}]$ formülüne göre her bir yıl için %10 iskonto oranı esas alınarak vadeye kalan süre üzerinden ayrı ayrı hesaplanmıştır.

- **Cari yıl ile önceki yıllara ilişkin fayda tutarı:** Cari yıl ile önceki yıllara ilişkin faydaların toplamını ifade etmektedir. Tablo 9'dan da anlaşıldığı üzere, örneğin çalışanın üçüncü hizmet yılında bu kalemin değeri cari yıla ait fayda tutarı ile cari yıldan önceki yıllara ait faydaların toplamı olan 300,-TL (200,-TL + 100,-TL) şeklinde hesaplanacaktır.
- **Cari hizmet maliyeti:** Cari yıla ilişkin faydanın belirli bir iskonto oranına göre emekliliğe kalan süre üzerinden ilgili yıla indirgenmesiyle hesaplanmaktadır. Örnek veriler çerçevesinde çalışanın ilk hizmet yılında cari hizmet maliyeti¹⁹ 68,-TL (100,-TL × 0.683) iken ikinci yılında 75,-TL (100,-TL × 0.751) olacaktır. Cari hizmet maliyeti ve hesaplanmasıyla ilgili detaylı açıklama *tanımlanmış fayda planı kapsamında gelir tablosunda raporlanacak unsurlar* kısmında yapılacaktır.
- **Açılış yükümlülüğü:** Çalışanın geçmiş yıllarda sunduğu hizmetlere karşılık işletme tarafından ödenecek fayda tutarının bugünkü değerini ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle bir önceki yılın kapanış yükümlülüğüdür. Örneğin çalışanın ikinci hizmet yılına ilişkin açılış yükümlülüğü 68,-TL (100 × 0.683) iken üçüncü yılda 150,-TL (200,-TL × 0,751) olacaktır. Açılış yükümlülüğü hesaplamaları 1 Ocak tarihinde yapıldığından, cari yıl emekliliğe kalan süreye dâhil edilmekte; fakat cari yıla ilişkin fayda tutarı hesaplamalara katılmamaktadır.
- **Faiz maliyeti:** Cari dönemdeki açılış yükümlülüğünün bugünkü değeri ile iskonto oranının çarpımına göre bulunacaktır. Buna göre, örneğin, çalışanın üçüncü hizmet yılında faiz maliyeti²⁰ 15,-TL (150,-TL × %10) olacaktır. Faiz maliyetine yönelik açıklama *tanımlanmış fayda planı kapsamında gelir tablosunda raporlanacak unsurlar* kısmında yapılacaktır.
- **Kapanış yükümlülüğü:** Önceki yıllara ve cari yıla ait faydaların toplam tutarının bugünkü değerini ifade etmektedir. Bu bağlamda yukarıdaki örnek verilere göre çalışanın ikinci hizmet yılına ilişkin kapanış yükümlülüğü 150,-TL (200,-TL × 0,751) iken üçüncü yılında 248,-TL (300,-TL × 0.826) olacaktır.

¹⁹ **Cari Hizmet Maliyeti** = (Cari Yıla Ait Fayda Tutarı) × (Bugünkü Değer Faktörü).

²⁰ **Faiz Maliyeti** = (Dönembaşı Tahmini Fayda Yükümlülüğünün Bugünkü Değeri) × (İskonto Oranı).

Kapanış yükümlülüğü hesaplamaları 31 Aralık tarihinde yapıldığından cari yıl, emekliliğe kalan süreye dâhil edilmemekte; fakat cari yıla ilişkin fayda tutarı hesaplamalara katılmaktadır.

Yukarıdaki ifadelerden anlaşıldığı üzere öngörülen yükümlülük yöntemi çalışanlara gelecekte sağlanacak faydanın cari dönemle ve cari dönemi de kapsayan önceki dönemlerle ilişkilendirilmesini gerçekleştirerek çalışanın hizmet süresine göre gelecekte ödenecek fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri hakkında ayrıntılı bilgiler sunmayı amaçlamaktadır. Yöntemde gerek tanımlanmış fayda yükümlülüğünün gerekse cari hizmet maliyetinin emekliliğe kalan süre üzerinden iskonto edilmesinin sebebi ise ödemelerin emeklilikten sonra başlamasından kaynaklanmaktadır.

c. Faydanın Hizmet Dönemine Bağlanması: Faydanın hizmet süresine bağlanması, işletme tarafından çalışanlara emeklilik döneminde sağlanacak ve en son maaşın belli bir yüzdesine göre belirlenen faydanın, çalışanın hizmet yılına bağlı olarak işletmede çalıştığı süre boyunca sistematik olarak dağıtılması esasına dayanmaktadır. Bu şekil bir uygulamanın amacı ise tanımlanmış fayda yükümlülüğü ile çalışanın aktif çalışma süresi boyunca her bir hizmet yılına ait cari hizmet maliyetinin bugünkü değerinin belirlenebilmesidir.

Çalışanlara sağlanan faydaların hizmet süresine bağlanmasında *öngörülen yükümlülük yöntemi* kullanılmaktadır. Öngörülen yükümlülük yöntemi çerçevesinde tanımlanmış fayda yükümlülüğünün ve cari hizmet maliyetinin bugünkü değerinin çalışanın hizmet süresine göre nasıl belirlendiği Tablo 9'da açıklanmıştır. Dolayısıyla tekrardan sakınmak için söz konusu yöntem üzerinde yeniden durulmayacaktır.

II) Muhasebeleştirilmemiş Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar

Genel anlamda aktüeryal kazanç ve kayıplar, aktüerler tarafından kullanılan varsayımlarda meydana gelen beklenmedik değişimler sonucu ortaya çıkan değer hareketleridir (Rodgers, 2007: 175). Buna göre; aktüeryal varsayımlar ile gerçekleşen durum arasındaki farklılıkları gösteren aktüeryal kazanç ve kayıplar (Şirin, 2005: 13), tanımlanmış fayda planı kapsamında, ya tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde ya da plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinde meydana gelen

değişikliklerden kaynaklanmaktadır. Bu duruma neden olan unsurları aşağıdaki gibi örneklendirmek mümkündür (TMS 19, Paragraf 94). Bunlar;

- Personel devir hızının beklenmedik derecede düşük ya da yüksek olması,
- İskonto oranındaki değişimlerin etkisi,
- Ölüm oranı gibi demografik tahminlerdeki değişimlerin etkisi,
- Maaş, sosyal yardım veya tıbbi maliyet artışlarındaki değişikliklerin etkisi,
- Plan varlıklarının gerçek getirisi ile beklenen getirisi arasındaki farklılıklardır.

TMS 19'un 2004'te yeniden gözden geçirilmesinden sonra, aktüeryal kazanç ve kayıpların kayda alınmasına yönelik iki alternatif yaklaşım geliştirilmiştir. Bunlardan birincisi sermaye yaklaşımı, diğeri ise aktüeryal hesaplama marjını ifade etmek üzere kullanılan koridor yaklaşımıdır (Elliott ve Elliott, 2007: 347).

a) Sermaye Yaklaşımı: Aktüeryal kazanç ve kayıpların doğrudan doğruya özkaynaklar hesap sınıfında diğerkapsamlı gelir içinde muhasebeleştirilmesini benimseyen mantıki yoldur (Elliott ve Elliott, 2007: 347).

Diğerkapsamlı gelir kavramı esas itibariyle *TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu* Standardı tarafından düzenlenmiştir. Nitekim TMS 1'e göre *diğerkapsamlı gelir*, diğerkapsamlı gelir tablosunda kayda alınmayan gelir ve gider kalemleridir. Kısaca özkaynaklara yansıtılan kâr ve zararları ifade eden diğerkapsamlı gelir, bu yönüyle işletmenin cari döneme ait faaliyet sonucunun yanı sıra elde bulundurduğu varlıkların değerlemesine bağlı olarak ortaya çıkan ancak nakde dönüşmeyen gelir ve kârları da kapsamaktadır (Stickney ve Weil 2003'ten aktaran; Örtgen ve diğerkapsamlı gelir, 2007: 31).

Sermaye yaklaşımında tüm aktüeryal kazanç ve kayıplar muhasebeleştirildiğinden dönemler itibariyle ortaya çıkacak söz konusu kazanç ve kayıplar birbirlerine mahsup edilebilmektedir. Ayrıca sermaye yaklaşımı kapsamında aktüeryal kazanç ve kayıpların gelir tablosunda muhasebeleştirilmesi gerekmediğinden bu yaklaşım koridor yaklaşımına göre daha faydalıdır. Bu faydalarına karşılık uygulanan muhasebe politikasının bilanço

üzerinde dalgalanmalara neden olması ise sermaye yaklaşımının en önemli sakıncasıdır (Elliott ve Elliott, 2007: 347).

b) Koridor Yaklaşımı: Aktüeryal kazanç ve kayıplar şeklinde ortaya çıkan dalgalanmaların normal olarak kabul edilen sınırlardan büyük olmadığı sürece hemen muhasebeleştirilmesini öngörmeyen mantıki yoldur. Buna göre; aktüeryal kazanç ve kayıplar, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri ile plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinden daha büyük olanının %10'undan küçük ise oluşan fark cari dönemde hemen muhasebeleştirilmeyecektir (Epstein ve Mirza, 2005: 539-540). Zira bu durum %10 koridoru içindeki aktüeryal dalgalanmaların normal kabul edilen sınırlar içinde olmasından kaynaklanmaktadır.

Koridor yaklaşımına göre; aktüeryal kazanç ve kayıplar gelir tablosunda kayda alındığından konuya yönelik ayrıntılı açıklama *tanımlanmış fayda planı kapsamında gelir tablosunda raporlanacak unsurlar* başlığı altında yapılacaktır.

III) Muhasebeleştirilmemiş Geçmiş Hizmet Maliyeti

Geçmiş hizmet maliyeti, esas itibariyle gelir tablosunu ilgilendiren bir unsur olup bilançoğu ilgilendiren yönü yalnızca henüz kayda alınmamış kısmının tanımlanmış fayda yükümlülüğünün hesaplanmasında dikkate alınmasıdır. Bu nedenle konuya yönelik ayrıntılı açıklamalar *tanımlanmış fayda planı kapsamında gelir tablosunda raporlanacak unsurlar* başlığı altında yapılacaktır.

IV) Plan Varlıklarının Gerçeğe Uygun Değeri

Genel olarak emeklilik fon yatırımları şeklinde ifade edilen plan varlıkları, *özellikli sigorta poliçeleri* ile *uzun vadeli emeklilik fonları tarafından elde tutulan varlıkları* kapsamaktadır. *Özellikli sigorta poliçeleri* raporlayan işletmenin ilişkili tarafı niteliğinde olmayan bir sigorta şirketince ihraç edilen ve gelirleri yalnızca tanımlanmış fayda planlarına ilişkin olarak çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesinde ya da fonlanmasında kullanılabilen sigorta poliçeleridir. *Uzun vadeli emeklilik fonları tarafından elde tutulan varlıklar* ise raporlayan işletmenin ihraç ettiği devredilemez finansal araçlar dışında kalan aşağıdaki varlıklardan oluşmaktadır (TMS 19, Paragraf 7). Bunlar;

- a. Raporlayan işletmeden yasal olarak ayrı ve sadece çalışanlara sağlanan faydaları ödemek için kurulmuş bir fon tarafından elde tutulan varlıklar,
- b. Yalnızca çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesinde kullanılan ve raporlayan işletmeye geri dönmesi mümkün olmayan varlıklardır.

Genel hatlarıyla yukarıda ifade edilen plan varlıklarının, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün hesaplanmasında dikkate alınabilmesi için, öncelikle gerçeğe uygun değeri belirlenmelidir. Plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri genellikle plan varlıklarının piyasa değeridir. Piyasa değerinin tespitinin mümkün olmadığı durumlarda ise söz konusu değer tahmin edilmesi gerekmektedir (Elliott ve Elliott, 2007: 347).

Tanımlanmış fayda planı kapsamında bilançoda raporlanacak unsurlara yönelik yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşıldığı üzere TMS 19, bilançoda kayda alınacak unsurların neler olduğunu açıkça belirtmiştir. Ancak, tanımlanmış fayda planı kapsamında bilançoya aktarılacak borcun ya da varlığın hesaplanmasında bazı aktüeryal varsayımların kullanılması yapılacak işlemleri zorlaştırmaktadır. Bu yüzden söz konusu faydaların finansal tablolara yansıtılmasında muhasebeciler ile aktüerlerin işbirliği yapması gerekmektedir.

B) Tanımlanmış Fayda Planı Kapsamında Gelir Tablosunda Raporlanacak Unsurlar

Çalışma dönemi sonrasında çalışanlara sağlanacak faydaların kayda alınmasına yönelik ikinci önemli husus söz konusu faydalarla ilgili gelir tablosunu ilgilendiren unsurların belirlenmesi ve bunlarla ilgili hesaplamaların yapılmasıdır (Belkaoui, 1998: 99). Bu yüzden belirtilen amaca ulaşmak için öncelikle sağlanan faydalar nedeniyle gelir tablosunda hangi unsurların raporlanacağını belirlemek gerekmektedir.

TMS 19'a göre; *TMS 2 Stoklar* ve *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar* Standardı tarafından varlığın maliyetine dâhil edilmesi gerekenler veya buna izin verilenlerin dışında kalan aşağıdaki tutarların **net toplamının** gelir tablosunda kayda alınması gerekmektedir (Elliott ve Elliott, 2007: 348). Bunlar;

- a. Cari hizmet maliyeti,
- b. Faiz maliyeti,
- c. Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi,
- d. Muhasebeleştirilmesi halinde aktüeryal kazanç ve kayıplar ile kâr veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş olmadıkça Paragraf 58 (b)'ye göre hesaplanan limitin²¹ etkisi,
- e. Geçmiş hizmet maliyeti,
- f. Plana yönelik azaltma veya ödemeler ile ilgili kazanç ve kayıplardır.

Yukarıdaki gibi sıralanan bu unsurları, genel olarak tanımlanmış fayda planının işletmeye olan maliyeti açısından düzenli ve düzenli olmayan giderler şeklinde sınıflandırmak mümkündür. Bu yaklaşıma göre cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti, plan varlıklarının beklenen getirisi ile aktüeryal kazanç ve kayıplar *düzenli giderler* içinde değerlendirilirken; geçmiş hizmet maliyeti ile plana yönelik ilavelerin ya da eksiltmelerin etkisi *düzenli olmayan giderler*²² olarak değerlendirilir (Lewis ve Pendrill, 2004: 263). Gerek düzenli gerekse düzenli olmayan giderler içinde değerlendirilen söz konusu unsurlar aşağıda kısaca açıklanacaktır.

a) Cari Hizmet Maliyeti

Cari hizmet maliyeti, cari dönemde çalışanın sunduğu hizmet karşılığında tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artıştır. Diğer bir ifadeyle, bir hesap dönemi içinde çalışanın kazanmış olduğu fayda miktarıdır (Holt, 2007: 58).

Cari hizmet maliyeti, çalışanın bir dönem boyunca yerine getirdiği hizmetlere karşılık emeklilik fayda formülü ile hesaplanan faydaların aktüeryal bugünkü değeri esas alınarak bulunur. Bu nedenle cari hizmet maliyetindeki bir artış, çalışma süresince yerine

²¹ Burada öngörülen limit daha önce de ifade edildiği gibi, muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kayıpların net birikmiş tutarları ve geçmiş hizmet maliyetleri ile plandan yapılan ödemeler veya plana gelecekte yapılacak katkılardaki azalışların toplam tutarından oluşur.

²² Bu tür giderler düzenli giderlerin aksine genellikle cari dönemde fayda planlarının önceden belirlenen esaslarında yapılan değişikliklere bağlı olarak ortaya çıkmaktadır.

getirilen hizmetler için ödenecek tanımlanmış fayda yükümlülüğünde de artışa sebep olacaktır (Belkaoui, 1998: 99).

Cari hizmet maliyetinin ölçümünde, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin ölçümünde de esas alınan aktüeryal değerlendirme yönteminin kullanılması, faydanın hizmet süresine bağlanması, aktüeryal varsayımlar yapılması gibi işlemlerin uygulanması gerekmektedir (TMS 19, Paragraf 63).

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün ölçümünde olduğu gibi cari hizmet maliyetinin ölçümünde de öngörülen yükümlülük yöntemi kullanılmaktadır. Öngörülen yükümlülük yönteminde temel ilke, fayda yükümlülüklerinin eşit bir şekilde çalışanın hizmetine paralel olarak dağıtılmasıdır. Nitekim bu yöntemin esası hizmet maliyetinin dağıtımını olduğundan tanımlanmış fayda yükümlülüğü, çalışanlar tarafından geçmiş dönemler ile cari dönemde kazanılarak gelecekte ödenmesi planlanan faydaların bugünkü değerine eşittir. Bu yüzden çalışanların mevcut dönemde yerine getirdiği hizmetler, gelecekteki tahmini emeklilik ödemelerini artırdığı için cari hizmet maliyeti, tahmini fayda yükümlülüğüne ilave bir yükümlülük getirmektedir (Amen, 2007: 246). Öngörülen yükümlülük yöntemi çerçevesinde, mevcut dönem içinde çalışan tarafından kazanılan gelecekteki emeklilik faydalarının bugünkü değerine eşit olan cari hizmet maliyeti, aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır (Belkaoui, 1998: 103):

$$\text{Cari Hizmet Maliyeti} = (\text{Cari Yıla Ait Fayda Tutarı}) \times (\text{Bugünkü Değer Faktörü})$$

Cari hizmet maliyetiyle ilgili yukarıda verilen teorik bilgiler rakamsal bir örnekle aşağıda açıklanacaktır.

Örnek: Beyaz eşya imalatıyla uğraşan “E” A.Ş’de 3 yıl çalışarak emekli olacak bir çalışana, hizmet sunacağı her bir yıl için gelecekte 200,-TL ödeme yapılması planlanmakta ve iskonto oranının %10 olacağı tahmin edilmektedir. Verilen bilgilere göre çalışana ait cari hizmet maliyeti yıllar itibarıyla Tablo 10’daki gibi hesaplanacaktır.

Tablo 10: Cari Hizmet Maliyetinin Hesaplanması

Yıllar	Cari Yıla Ait Fayda Tutarı (TL) (a)	Bugünkü Değer Faktörü (b)	Cari Hizmet Maliyeti (TL) (a×b)
1	200,-	0,826	165,-
2	200,-	0,909	182,-
3	200,-	1	200,-

Tablo 10'daki hesaplamalardan da anlaşıldığı üzere, işletme tarafından öngörülen yükümlülük yöntemine göre cari hizmet maliyetinin belirlenebilmesi için faydanın cari dönemle ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Tablo 10'da en dikkat çekici husus, değişik yıllardaki fayda tutarının değişmemesidir. Bu durum, gelecekte ödenecek faydaların çalışanın en son maaşına göre hesaplanması ve hesaplanan tutar üzerinden çalışana her bir hizmet yılına karşılık ödeme yapılmasından kaynaklanmaktadır.

b) Faiz Maliyeti

Faiz maliyeti, çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesine bir dönem daha yaklaşılması nedeniyle tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artıştır (Holt, 2007: 58).

Geçen dönemler sonucunda yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki artışı ölçen faiz maliyeti (Lewis ve Pendrill, 2004: 263), dönemin başında belirlenen iskonto oranıyla, anılan döneme ait tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin çarpımıyla bulunur (TMS 19, Paragraf 82). Buna göre faiz maliyeti aşağıdaki gibi formüle edilecektir (Belkaoui, 1998: 104):

$$\text{Faiz Maliyeti} = \text{Dönem Başı Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğünün Bugünkü Değeri} \times \text{İskonto Oranı}$$

Örneğin, işletmede toplam hizmet süresi 5 yıl olan bir çalışanın ikinci hizmet yılına ait tanımlanmış fayda yükümlülüğünün açılış değeri²³ 200,-TL ve iskonto oranı %10

²³ "Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri" kısmında hesaplamalar ayrıntılı açıklanmıştır.

olması durumunda ikinci yıla ait faiz maliyeti 20,-TL (200,-TL × %10) şeklinde hesaplanacaktır.

c) Plan Varlıklarının Beklenen Yatırım Getirisi

Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi, plan varlıklarının tahvil, bono ve diğer yatırımlarda değerlendirilmesine bağlı olarak gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpları ile bunlardan kaynaklanan diğer gelirler toplamından, plan yönetim maliyetleri ile plana ilişkin vergilerin düşülmesi sonucunda bulunan değerdir (Belkaoui, 1998: 104-106). Bu şekilde hesaplanan söz konusu değer, fona fiilen ödenen katkı payları ile fondan fiilen ödenen tazminatlar sonucunda plan varlıklarının dönem boyunca içerdiği varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişiklikleri yansıtmaktadır (TMS 19, Paragraf 106).

Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi, tahmini getiri oranına göre tespit edilmektedir. Tahmini getiri oranı, plan tarafından elde tutulan varlıklar üzerindeki yükümlülüklerin kalan süresi üzerinden tahmin edilen net plan masrafları hariç, hem gelir hem de gerçek değer içindeki değişimleri içeren ortalama getiri oranıdır. Bu oran aktüerlerden yardım alarak yöneticiler tarafından oluşturulmaktadır (Lewis ve Pendrill, 2004: 263). Yapılan açıklamalar çerçevesinde plan varlıklarının beklenen getirisi aşağıdaki gibi formüle edilecektir (Belkaoui, 1998: 106):

$$\text{Plan Varlıklarının Beklenen Getirisi} = (\text{Plan Varlıklarının Dönem Sonunda Gerçeğe Uygun Değeri}) - (\text{Plan Varlıklarının Dönem Başında Gerçeğe Uygun Değeri}) - (\text{Dönem İçinde Plana Yapılan Katkılar}) + (\text{Dönem İçinde Plandan Ödenen Faydalar})$$

Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisinin hesaplanmasına yönelik yukarıdaki ifadeler aşağıdaki örnek yardımıyla açıklanacaktır.

Örnek: Otomotiv yedek parçaları imalatı alanında faaliyet gösteren “E” A.Ş.’nin 01.01.2011 tarihli tanımlanmış fayda planı kapsamındaki bir plan varlığının gerçeğe uygun değeri 6.400,-TL ve muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kazancı 230,-TL’dir. 30.06.2011 tarihinde ilgili plandan 500,-TL tutarında fayda ödemesinde bulunulmuş ve 1.500,-TL tutarında ise plana katkı yapılmıştır. 31.12.2011 tarihi itibarıyla plan varlığının gerçeğe uygun değeri 9.000,-TL ve tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri ise 8.800,-

TL'dir. 2011 yılı için ilgili yükümlülüğe ait aktüeryal kayıp tutarı 50,-TL'dir. "E" A.Ş. aktüeryal kazanç ve kaybın kayda alınmasında *koridor yaklaşımını* benimsemektedir. Ayrıca "E" A.Ş., 01.01.2011 tarihinde piyasa fiyatları çerçevesinde yönetim giderlerinin %1, vergi sonrası fon tarafından ödenecek faiz ve temettü gelirin %9,25 ve plan varlıkları üzerindeki gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş gelirlerin²⁴ %2 oranında gerçekleşeceği tahmininden hareketle beklenen getiri oranını²⁵ 10,25 (9,25+2-1) şeklinde belirlemiştir. "E" A.Ş.'nin söz konusu varsayımsal verilere göre plan varlıklarının beklenen ve gerçekleşen getirisi Tablo 11'deki gibi hesaplanacaktır.

Tablo 11: Plan Varlıklarının Yatırım Getirisinin Hesaplanması

%10.25'den 12 ay elde tutulan 6.400,- TL'nin getirisi	656,- TL
%5 ²⁶ 'den 6 ay elde tutulan 1.000,-TL ²⁷ 'nin getirisi	50,- TL
2011 yılı için plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi (a)	706,- TL
Plan varlıklarının 31.12.2011 tarihindeki gerçeğe uygun değeri	9.000,- TL
Plan varlıklarının 01.01.2011 tarihindeki gerçeğe uygun değeri (-)	(6.400,- TL)
Dönem içinde plana yapılan katkılar (-)	(1.500,- TL)
Dönem içinde plandan ödenen faydalar	500,- TL
Plan varlıklarının gerçekleşen yatırım getirisi (b)	1.600,- TL
Aktüeryal kazanç (a-b)	894,-TL

Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi ile gerçekleşen yatırım getirisi arasındaki fark, aktüeryal kazanç ve kayıp olup %10 koridor sınırıyla karşılaştırılan net tutarın belirlenmesi için tanımlanmış fayda yükümlülüğündeki aktüeryal kazanç ve kayıplara dâhil edilecektir (TMS 19, Paragraf 105). Nitekim bu gerçeğe dayalı olarak Tablo 11'de yapılan hesaplamalar çerçevesinde plan varlıklarının gerçekleşen getirisinin 1.600,-TL, beklenen yatırım getirisinin ise 706,-TL olması nedeniyle aradaki 894,-TL'lik fark **aktüeryal kazançtır**. Buna göre işletmenin 31.12.2011'de muhasebeleştirilmemiş net

²⁴ **Gerçekleşmiş gelir**, bir hesap dönemi boyunca elden çıkarılan varlıkların nakit veya alacağı dönüşmüş tutarı iken; **gerçekleşmemiş gelir** ise özkaynaklarda artışa neden olan ancak nakde dönüşmemiş gelirdir (Örten ve diğerleri, 2007: 30).

²⁵ Beklenen Getiri Oranı = Fon Tarafından Ödenecek Vergiler Sonrası Faiz ve Temettü Geliri Oranı + Plan Varlıkları Üzerindeki Gerçekleşmiş ve Gerçekleşmemiş Gelirlerin (Vergi Sonrası) Oranı - Yönetim Giderleri Oranı.

²⁶ 6 aylık dönem için beklenen getiri oranını gösteren bu oran $[(1 + \text{basit faiz oranı})^{\text{dönem sayısı}} - 1]$ şeklindeki bileşik faiz formülüne göre 6 aylık bileşikten yıllık %10.25 (örnek kapsamındaki plan varlıklarının beklenen yıllık getiri oranı)'e eşittir.

²⁷ Plana Yapılan Katkı (1.500,-TL) – Plandan Ödenen Faydalar (500,-TL).

aktüeryal kazancı, plan varlıklarının beklenen ile gerçekleşen yatırım getirisi arasındaki farktan kaynaklanan aktüeryal kazancına (894,-TL) önceki dönemlerden aktarılan muhasebeleştirilmemiş net aktüeryal kazancın (230,-TL) eklenmesi, 2011 yılı içinde ortaya çıkan aktüeryal kaybın (50,-TL) ise düşülmesiyle 1.074,-TL hesaplanacaktır.

İşletmenin benimsediği koridor yaklaşımına göre; tanımlanmış fayda planı kapsamında aktüeryal kazanç ve kaybı kayda alabilmesi için, muhasebeleştirilmemiş net aktüeryal kazanç ve kayıp tutarının, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri ile plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinden daha büyük olanının %10'unu aşmış olması gerekmektedir (Elliott ve Elliott, 2007: 347). Yukarıdaki örneğe göre; plan varlığının gerçeğe uygun değerinin % 10'u (10.000,-TL \times %10 = 1.000,-TL), tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin %10'undan (9.800,-TL \times %10 = 980,-TL) büyük olacağından normal olarak kabul edilen % 10 koridor sınırı 1.000,-TL olacaktır. Bu durumda işletme muhasebeleştirilmemiş net aktüeryal kazancın sınırı aşan 74,-TL (1.074,-TL - 1.000,-TL)'lik kısmını ya doğrudan gider yazacak ya da çalışanların kalan ortalama süresine göre itfa edecektir.

d) Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar

Aktüeryal kazanç ve kayıpların gelir tablosunda kayda alınabilmesi için söz konusu kazanç ve kayıpların tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri ile plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinden büyük olanının %10'unu aşması gerekmektedir. Buna göre, işletmeler koridor yaklaşımı kapsamında, aktüeryal kazanç ve kayıpların oluştukları dönemde kayda alınmasına yönelik bir muhasebe politikası uygulaması durumunda, söz konusu tutarı gelir tablosunda kayda alacaktır (Morais, 2010: 43).

Koridor yaklaşımı kapsamında aktüeryal kazanç ve kayıplar, %10 olarak belirlenen ve normal kabul edilen sınırı aşması durumunda sadece sınırı aşan kısım gelir tablosuna yansıtılacaktır²⁸ (Morais, 2010: 43). Sınırı aşan aktüeryal kazanç ve kayıpların gelir tablosuna aktarılmasında ise işletme aşağıdaki yollardan *herhangi birisini* tercih edecektir (Örten ve diğerleri, 2008: 315). Bunlar;

²⁸ TMS 19'a göre koridor yaklaşımını uygulayan işletmeler hem aktüeryal kazançları hem de aktüeryal kayıpları gelir tablosuyla ilişkilendirmek zorundadır.

- a. Aktüeryal kazanç ve kayıpların *tamamının*, ortaya çıktığı dönemde kayda alınması,
- b. Aktüeryal kazanç ve kayıpların *bir kısmının*, ortaya çıktığı dönemde kayda alınmasıdır.

Aktüeryal kazanç ve kayıpların kayda alınmasına yönelik ikinci yolun tercih edilmesi durumunda, %10 sınırını aşan kısım, çalışanların geri kalan çalışma sürelerine göre itfa edilecektir. Böylece gelir tablosuna aktarılacak aktüeryal kazanç ve kayıplar ortaya çıktığı dönemi takiben, çalışanın kalan hizmet süresi içinde sistematik olarak kayda alınacaktır (Elliott ve Elliott, 2007: 347). Örneğin emekliliğine 5 yıl kalan bir çalışana ait ve fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri 10.000,-TL, plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri 11.000,-TL olan bir fayda planıyla ilgili 2011 yılında 1.200,-TL aktüeryal kazanç ortaya çıktığı varsayalım. Verilen varsayımsal bilgiler çerçevesinde aktüeryal kazancın kayda alınacak kısmının belirlenebilmesi için öncelikle aktüeryal kazancın normal kabul edilen %10 sınırını geçip geçmediğine bakılması gerekmektedir. Buna göre, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri (10.000,-TL) ile plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinden (11.000,-TL) daha büyük olanının %10'u dikkate alınarak belirlenecek sınır 1.100,-TL $(11.000,-TL \times \%10)$ olacaktır. Bu durumda gelir tablosunda muhasebeleştirilecek tutar, sınırı aşan 100,-TL $(1.200,-TL - 1.100,-TL)$ olacak ve bu tutar, ya ortaya çıktığı dönemde tamamen ya da çalışanın hizmet süresi olan 5 yıl üzerinden her yıl 20,-TL şeklinde gelir tablosuyla ilişkilendirilecektir.

Belirlenen %10 sınırının üzerindeki fazlalığın muhasebeleştirilmesinde aktüeryal kazanç ve kaybın tamamı yerine sadece bir kısmının, ortaya çıktığı dönemde kayda alınması şeklinde bir uygulama ile TMS 19'un muhasebe temel kavramlarından *dönemsellik* kavramına vurgu yaptığı anlaşılmaktadır.

İşletmeler, aktüeryal kazanç ve kayıplara yönelik uygulanan muhasebe politikalarının dönemler itibariyle tutarlı olması ve aynı politikaların hem kazanca hem de kayba uygulanması koşuluyla aktüeryal kazanç ve kayıplarını daha hızlı şekilde muhasebeleştirebilmek için sistematik bir takım yöntemler de kullanabilir (TMS 19, Paragraf 93). Bu durumda söz konusu yöntemler ile işletmeler ortaya çıkacak aktüeryal kazanç ve kayıpların tamamını %10 sınırı içinde olup olmadığına bakmaksızın, gelir ya da gider şeklinde kayda alabilecektir (Elliott ve Elliott, 2007: 347).

e) Geçmiş Hizmet Maliyeti

Geçmiş hizmet maliyeti, cari dönemde tanımlanmış fayda planlarında yapılan düzenleme ya da geliştirme sonucu tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerindeki değişimdir (Lewis ve Pendrill, 2004: 263).

Geçmiş hizmet maliyeti çoğunlukla tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde artışa neden olmasına rağmen bazı durumlarda azalışa da neden olabilir. Bu durum, geçmiş hizmetlerle ilişkilendirilen faydaların değiştirilmesine bağlı olarak tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin azalmasından kaynaklanmaktadır. Yükümlülüğün değerinde azalma şeklinde meydana gelen bu tarz bir değişim *negatif geçmiş hizmet maliyeti* olarak ifade edilmektedir (TMS 19, Paragraf 97).

Geçmiş hizmet maliyeti, ya işletmenin mevcut tanımlanmış fayda planı kapsamındaki geçmiş hizmetlerle ilgili faydalarda değişiklik yapması ya da faydaları geçmiş hizmetlerle ilişkilendiren yeni bir tanımlanmış fayda planı oluşturması durumunda ortaya çıkmaktadır. Faydalarla ilgili bu değişiklikler çalışanlar tarafından sunulacak hizmetlere karşılık yapılmaktadır. Bu nedenle, geçmiş hizmet maliyeti çalışanın önceki dönemdeki hizmetlerine ilişkin ortaya çıktığı gerçeği dikkate alınmaksızın, anılan dönemde finansal tablolara yansıtılmalıdır (Gençoğlu, 2007: 295).

İşletme uygun olması durumunda, geçmiş hizmet maliyetini belirleyebilmek için de öngörülen yükümlülük yöntemini kullanacaktır (Amen, 2007: 246). Bu yöntem çerçevesinde geçmiş hizmet maliyeti, maliyette meydana gelen düzeltmeden kaynaklanan değişiklik olarak ölçülecektir. Buna göre; geçmiş hizmet maliyeti yükümlülüğünün ölçümünde, ilgili faydalara hak kazanılacak ortalama süreye kadar eşit tutarlarda giderleştirecektir. Fayda planında yapılan değişiklikler ile faydaya hak kazanılması durumunda ise işletme geçmiş hizmet maliyetini oluştuğu anda doğrudan gelir tablosunda muhasebeleştirecektir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde geçmiş hizmet maliyetinin nasıl hesaplandığı aşağıdaki örnekte gösterilmiştir.

Örnek: Makine imalatı alanında faaliyet gösteren “E” A.Ş., tanımlanmış fayda planı kapsamında, aktif çalışma dönemi sonunda çalışanlarına her bir hizmet yılı için son

maaşın %6'sı oranında bir fayda sağlamayı planlamaktadır. Herhangi bir çalışanın faydaya hak kazanabilmesi için işletmeye 5 yıl hizmet vermesi gerekmektedir. "E" A.Ş., 01.01.2015 tarihinde, 2012 yılından itibaren geçerli olmak üzere, son maaş üzerinden hesaplanan fayda oranını %6'dan %7'ye çıkarmıştır. Fayda oranındaki artışa bağlı olarak "E" A.Ş., 01.01.2012 tarihinden 01.01.2015 tarihine kadarki süreçte geçmiş hizmetleri için çalışanlara sağlanacak ek faydaların bugünkü değerinin 5 yıldan fazla hizmeti olanlarda 3.000,-TL; 5 yıldan az hizmeti olanlarda ise 2.400,-TL olacağını tahmin etmektedir.

Yukarıdaki veriler çerçevesinde 01.01.2015 tarihinde 5 yıldan fazla hizmeti olan çalışanların faydaya hak kazanması nedeniyle "E" A.Ş. tarafından çalışanlara sağlanacak ek faydaların bugünkü değeri olan 3.000,-TL giderleştirilecektir. Ayrıca "E" A.Ş., 5 yıldan az hizmeti olan çalışanların ek faydaya hak kazanabilmesi için ortalama 3 yıl daha hizmeti gerektiği varsayımına göre 2.400,-TL'yi çalışanın faydaya hak kazanacağı süre üzerinden eşit tutarlarda giderleştirecektir. Bu bağlamda 800,-TL (2.400,-TL/3) cari dönemde giderleştirilirken; kalan 1.600,-TL ise muhasebeleştirilmemiş geçmiş hizmet maliyeti, daha öncede ifade edildiği gibi, düzeltici bir faktör olarak tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin belirlenmesinde dikkate alınacaktır.

f) Plana Yönelik Azaltma veya Ödemeler ile İlgili Kazanç ve Zararlar

Plana yönelik azaltma veya ödemeler ile ilgili kazanç ve zararlar, plan içindeki değişikliklerle ilgili kazanç ve zararlar olarak ifade edilmektedir (Lewis ve Pendrill, 2004: 264). Azaltma veya ödemelerden kaynaklanan bu tür kazanç ve zararlar aşağıdaki işlemler sonucu ortaya çıkmaktadır (TMS 19, Paragraf 109). Bunlar;

- a. Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişiklik,
- b. Plan varlıklarının bugünkü değerindeki değişiklik,
- c. Muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kazanç ve kayıplar ile geçmiş hizmet maliyetidir.

İşletme yukarıdaki gibi sıralanan unsurları, ilgili azaltma veya ödemeler meydana geldiğinde finansal tablolara yansıtacağından öncelikle finansal tablolara aktarılacak olan kazanç ve zararlarla ilgili *azaltma* veya *ödeme* olaylarının tespit edilmesi gerekmektedir.

Tanımlanmış fayda planları kapsamında değerlendirilen gerek azaltma gerekse de ödeme işlemleri TMS 19 tarafından açıklanmıştır. Buna göre; *azaltma*, genel anlamda bir fabrikanın kapanması, bir faaliyetin son bulması ya da bir planın durdurulması gibi ayrı bir olaydan doğar. Ancak, bu şekilde ortaya çıkan bir olayın azaltma olarak nitelendirilebilmesi için söz konusu olaya bağlı olarak kayda alınacak kazanç veya zararın finansal tablolarda önemli etkiler yaratması gerekmektedir. *Ödeme* ise tanımlanmış fayda planı kapsamındaki faydaların tamamının ya da bir kısmının ortadan kaldırılması amacıyla işletme tarafından yükümlülüğün yerine getirilmesidir. Çalışanlara işten ayrılma sonrası sağlanan belirli faydaları elde etme haklarına karşılık toplu olarak yapılacak ödemeler buna örnektir.

Yukarıdaki ifadeler çerçevesinde *azaltma*, plan kapsamındaki çalışanların sayısının ya da çalışanlara sağlanan fayda tutarının düşürülmesi, *ödeme* ise işverene ait yükümlülüğün işletme tarafından tamamen ya da kısmen yerine getirilmesi şeklinde basitçe tanımlanabilir.

Tanımlanmış fayda planı kapsamında mevcut dönemde bir azaltma veya ödeme işlemine bağlı olarak bir kazanç veya zarar meydana geldiğinde bu durumun tanımlanmış fayda yükümlülüğü ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Bir başka ifadeyle işletmenin azaltma veya ödeme işlemi sonucunda bir kazancı ortaya çıktığında, söz konusu bu kazanç ilgili dönemin kârına eklenmesine karşılık bilançodaki fayda yükümlülüğü tutarından düşülecektir. Zarar ortaya çıktığında ise tersi işlemler yapılacaktır.

Genel hatlarıyla yukarıda ifade edilen bilgiler kapsamında azaltmaya bağlı olarak ortaya çıkacak kazanç veya zararın tanımlanmış fayda planı üzerindeki etkisi aşağıdaki örnekte gösterilmiştir.

Örnek: Kimyasal madde imalatı alanında faaliyet gösteren “E” A.Ş., bir bölümündeki faaliyetini durdurmakta ve azaltma işlemini ödeme olmaksızın gerçekleştirmektedir. “E” A.Ş.’de faaliyet alanı durdurulan bölümdeki çalışanlar daha fazla fayda kazanamayacaktır. “E” A.Ş.’de azaltmadan önce, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri 2.000,-TL, plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri 1.640,-TL’dir. “E” A.Ş.’nin azaltma işlemi ile yükümlülüğünün bugünkü değeri 200,-TL’lik bir azalışla 1.800,-TL’ye inmiştir. Söz konusu azalış “E” A.Ş.’nin tanımlanmış

Fayda planının koşullarını, mevcut çalışanların gelecekteki hizmetlerinin daha düşük tutarda faydaya hak kazandıracağı şeklinde değiştirmesinden kaynaklanmaktadır. Bu varsayımsal verilere göre yapılan azaltma işleminin etkisi Tablo 12’de gösterilmiştir.

Tablo 12: Azaltma İşleminin Etkisi

<i>Bilançoya Aktarılacak Net Yükümlülük Tutarının Hesaplanması</i>	<i>Azaltmadan Önce (c)</i>	<i>Azaltma Kazancı (d)</i>	<i>Azaltmadan Sonra (c-d)</i>
<i>Yükümlülüğün bugünkü değeri (a)</i>	2.000,-TL	200,-TL	1.800,-TL
<i>Plan varlığının gerçeğe uygun değeri (b)</i>	1.640,-TL	0,-TL	1.640,-TL
<i>Bilançoya aktarılacak net tutar (a-b)</i>	360,-TL	200,-TL	160,-TL

Azaltma işlemine bağlı olarak ortaya çıkan ve Tablo 12’deki veriler çerçevesinde hesaplanan 200,-TL’lik azaltma kazancı, işletme tarafından ilgili gelir hesabının **alacağına**, buna karşılık bilançodaki tanımlanmış fayda yükümlülüğü hesabının **borcuna** işlenmek suretiyle kayda alınacaktır. Böylece, ortaya çıkan kazanç işletmenin fayda yükümlülüğünü azaltacaktır.

Gelir tablosu kapsamında muhasebeleştirilecek unsurlarla ilgili yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşıldığı üzere TMS 19 tanımlanmış fayda planları kapsamında gelir tablosunda kayda alınacak unsurların neler olduğunu açıkça belirtmiş ve bunlara yönelik ayrıntılı açıklamalarda bulunmuştur. Buna rağmen, söz konusu unsurlardan cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti ve plan varlıklarının beklenen yatırım getirisinin gelir tablosunda ayrı bir gelir ya da gider kalemi olarak gösterilip gösterilmeyeceği konusunda ise ayrıntılı bir belirlemede bulunmamıştır.

2.4.1.4.3. Diğer Uzun Vadeli Faydalarda Ölçme ve Muhasebeleştirme İlkeleri

Diğer uzun vadeli faydaların muhasebeleştirilmesinde işten ayrılma sonrası sağlanacak faydalara göre bazı farklılıklar söz konusudur. Bu farklılıklar, ölçümlemede karşılaşılan belirsizlikler ile faydalarda yapılan değişikliklerin geçmiş hizmet maliyeti üzerindeki etkisinden kaynaklanmaktadır. Bununla beraber çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların ölçümünde, işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planların ölçümüne göre belirsizlik daha az olmakla birlikte, bu gibi faydaların sağlanmaya başlanması veya sağlanan faydaların değiştirilmesi, nadiren önemli tutarda geçmiş hizmet maliyetine sebep olmaktadır. Bu nedenle, TMS 19 çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların kayda

alınması konusunda, çalışma dönemi sonrası faydalardan farklı olarak, daha basit bir yöntem tercih etmektedir. Buna göre, geçmiş hizmet maliyetinin yanı sıra gelecekte çalışanlara sağlanacak faydaların hesaplanmasında yapılan tahminlerden kaynaklanan aktüeryal kazanç ve kayıpların tamamı da kayda alınmaktadır. Böylece diğer uzun vadeli faydalar kapsamında ortaya çıkacak aktüeryal kazanç ve kayıplar tamamıyla gelir tablosuna yansıtılacağından söz konusu kazanç ve kayıplar ile ilgili %10 koridor sınırı uygulanmayacaktır.

TMS 19, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların finansal tablolara aktarılma ilkelerini belirtmenin yanı sıra bu tür faydalarla ilgili olarak bilanço ve gelir tablosunu ilgilendiren unsurların neler olduğunu da hüküm altına almıştır. Buna göre; çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara ilişkin olarak kaydedilecek borç tutarı, raporlama dönemi sonundaki tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinden, plan varlıklarının -eğer varsa- gerçeğe uygun değeri düşülerek hesaplanacaktır (TMS 19, Paragraf 128). Bu şekilde ortaya çıkacak bir borcun ölçülmesinde ise birkaç istisna dışında çalışma döneminden sonra sağlanacak faydaların ölçümünde kullanılan hükümlerden yararlanılacaktır.

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşıldığı üzere çalışanlara sağlanacak diğer uzun vadeli faydaların hesaplanması ve finansal tablolara aktarılması işlemleri, çalışma dönemi sonrası faydalar içinde değerlendirilen tanımlanmış fayda planları ile bazı durumlar dışında paralellik göstermektedir.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar kapsamında gelir tablosunda muhasebeleştirilecek unsurlar da söz konusudur. Nitekim TMS 19'a göre; *TMS 2 Stoklar* ve *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar* Standardı tarafından varlığın maliyetine dâhil edilmesi gerekenler veya buna izin verilenlerin dışındaki aşağıdaki tutarların net toplamının gider olarak kayda alınması gerekmektedir (Gençoğlu, 2007: 306). Bunlar;

- a. Cari hizmet maliyeti,
- b. Faiz maliyeti,
- c. Plan varlıklarının beklenen getirisi,
- d. Aktüeryal kazanç ve kayıplar,

- e. Geçmiş hizmet maliyeti,
- f. Azaltmaların veya ödemelerin etkisidir.

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşıldığı üzere gelir tablosuna aktarılacak net toplam tutarın belirlenmesi işlemi tanımlanmış fayda planlarındaki uygulamalara benzer biçimde gerçekleştirilmektedir. Bu yönüyle çalışma dönemi sonrası sağlanan faydalara özellikle de tanımlanmış fayda planlarına benzemesine rağmen; çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların ölçümünde ortaya çıkacak belirsizlik tanımlanmış fayda planına göre daha az olmaktadır.

2.4.1.4.4. İşten Çıkarma Tazminatlarında Ölçme ve Muhasebeleştirme İlkeleri

İşten çıkarma tazminatı, normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi veya çalışanın gönüllü olarak işten ayrılmaya karar vermesi durumunda işletme tarafından çalışanlara sağlanacak yararlardır. Bu nedenle işten çıkarma tazminatında çalışanın isteğiyle işten ayrılmasına oranla kendisine daha fazla ödeme yapılmaktadır. Nitekim bu gerçek kapsamında yapılan ödemenin işten çıkarma tazminatı olarak değerlendirilecek kısmı yalnızca zorunlu işten çıkarma nedeniyle işletme tarafından ödenecek ek tazminat tutarı olacaktır (TMS 19, Paragraf 7 ve 136).

Finansal tablolara aktarılacak işten çıkarma tazminatı, çalışanlara gönüllü olarak işten ayrılmalarının teklif edilmesi durumunda teklifi kabul edecek çalışan sayısına göre ölçülecektir. Ancak teklifi kabul edecek çalışan sayısının belirsizliği gibi nedenlerle ölçümlemenin güvenilir şekilde tespitinin söz konusu olmadığı durumlarda, işletme bunu *TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* Standardına göre **koşullu borç**²⁹ olarak dikkate alacak ve dipnotlarla kamuya açıklayacaktır (Örten ve diğerleri, 2008: 306). Ayrıca, işten çıkarma tazminatı kapsamında yapılacak bir ödemenin raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde gerçekleştirilecek olması durumunda ödenecek tutar iskonto edilmeyecektir.

²⁹ **Koşullu Borç:** Geçmiş olaylardan kaynaklanan ancak yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden bir kaynak çıkışının olmaması veya yükümlülük tutarının güvenilir bir şekilde ölçülememesi nedeniyle finansal tablolara yansıtılmayan tutardır (Özerhan ve Yanık, 2010: 469).

Ölçümleme işlemleri yukarıdaki gibi olan işten çıkarma tazminatları, işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlama niteliğinde bir işlem olmaması nedeniyle **gider** olarak muhasebeleştirilmektedir.

2.4.1.5. TMS 19 Standardının İlk Defa Uygulanması (Geçiş Hükümleri)

Çalışanlara sağlanan tanımlanmış fayda planı dışındaki diğer faydalar giderleştirildiğinden geçiş hükümleri yalnızca tanımlanmış fayda planlarına yönelik düzenlemeleri içermektedir.

Tanımlanmış fayda planlarının ilk kez uygulanması sırasında bazı sorunların ortaya çıkması muhtemeldir. Bu durumda işletmeler ortaya çıkabilecek sorunların çözümüne yönelik TMS 19'un yanı sıra *TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar* Standardını da dikkate alacaktır. İşletmenin TMS 19'u ilk defa uygulamasına bağlı olarak tanımlanmış fayda planı ile ilgili geçici yükümlülük tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır (TMS 19, Paragraf 154):

Geçici Yükümlülük Tutarı = (Yükümlülüğün Uygulama Tarihindeki Bugünkü Değeri) - (Uygulama Tarihi İtibariyle Plan Varlıklarının Gerçeğe Uygun Değeri) - (Sonraki Dönemlerde Muhasebeleştirilecek Geçmiş Hizmet Maliyeti)

Geçici yükümlülük tutarının, muhasebe politikasının değiştirilmemesi durumundaki yükümlülük tutarından fazla olması halinde aradaki fazlalık, tanımlanmış fayda yükümlülüğü kapsamındaki bir artışa karşılık, ya TMS 8'e göre hemen ilgili bir özkaynak hesabında ya da seçim tarihinden sonraki beş yıl içinde eşit tutarlı giderler şeklinde kayda alınacaktır. İşletmenin söz konusu alternatiflerden birincisini seçmesi durumunda aradaki fark bilançoda geçmiş yıl kârlarından veya olağanüstü yedeklerden karşılanırken ikinci alternatifin tercih edilmesi durumunda beş eşit taksite bölünerek her yıl itfa edilecektir. Henüz itfa edilmeyen tutarlar ise bilanço dipnotlarında raporlanacaktır. Geçici yükümlülük tutarının, işletmenin muhasebe politikasını değiştirmemiş olması durumundaki yükümlülük tutarından az olması halinde ise aradaki fark yalnızca TMS 8'e göre ilgili yükümlülük hesabından düşülerek doğrudan geçmiş yıl kârlarına veya olağanüstü yedeklere aktarılacaktır (Örten, 2008: 317).

TMS 19 kapsamında yer alan düzenlemelere göre tanımlanmış fayda planlarının ilk kez nasıl uygulanacağı aşağıdaki örnekte gösterilmiştir.

Örnek: Mobilya imalatı alanında faaliyet gösteren “E” A.Ş.’nin 31.12.2012 tarihi itibariyle bilançosunda kayıtlı emeklilik borcu 310,-TL’dir. “E” A.Ş., TMS 19’u, plan dışındaki diğer çalışanları da kapsamı amacıyla, 01.01.2013 tarihinde uygulamaya koymuş ve TMS 19 kapsamındaki yükümlülüğün bugünkü değerinin 3.800,-TL, plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin 3.000,-TL olduğunu tespit etmiştir. “E” A.Ş., 01.01.2007 tarihinde emeklilik haklarını geliştirmiştir. Söz konusu haklarının geliştirilmesine bağlı olarak “E” A.Ş.’de hak kazanılmamış fayda maliyeti 475,-TL ve hak ediş tarihine kadar kalan ortalama süre 10 yıldır.

Yukarıda verilen varsayımsal verilere göre; geçici yükümlülük tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Geçici Yükümlülük Tutarı = (Yükümlülüğün Uygulama Tarihindeki Bugünkü Değeri) - (Uygulama Tarihi İtibariyle Plan Varlıklarının Gerçeğe Uygun Değeri) - (Sonraki Dönemlerde Muhasebeleştirilecek Geçmiş Hizmet Maliyeti)

$$\text{Geçici Yükümlülük Tutarı} = 3.800,-\text{TL} - 3.000,-\text{TL} - 90,-\text{TL}^{30} = 610,-\text{TL}$$

Geçici yükümlülük tutarı (610,-TL) işletmenin muhasebe politikasını değiştirmemiş olması durumunda muhasebeleştirilecek yükümlülük tutarından (310,-TL) fazla olduğu için işletme 300,-TL’lik fazlalığı ya hemen TMS 8’e geçmiş yıl kârlarından veya sermaye yedeklerinden düşecek veya 5 yıl içinde eşit tutarlar halinde itfa ederek gelir tablosuna yansıtacaktır.

Sonuç olarak TMS 19, özsermaye kaynaklı faydaların dışında, çalışanlara sağlanan her türlü faydanın finansal tablolara aktarılması amacını taşımasına rağmen esas itibariyle çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalara (özellikle tanımlanmış fayda planlarına) yönelik ayrıntılı düzenlemeler içermektedir. Nitekim bu gerçeğe dayalı olarak TMS 19’a göre işletmeler, tanımlanmış fayda planları kapsamındaki yükümlüklerin finansal tablolara

³⁰ Sonraki dönemlerde muhasebeleştirilecek geçmiş hizmet maliyeti $475 \times 4/10$ yıl şeklinde hesaplanmıştır. Hesaplama kullanılan 4 yıl geçmiş hizmet maliyetinin muhasebeleştirilmesinde kalan yıl sayısıdır.

aktarılmamasıyla ilgili olarak aşağıdaki işlemleri yerini getirmek zorundadır (Akresh ve Hassan, 1998, 60-61). Bunlar;

- Emeklilik yükümlüklerinin belirlenmesinde öngörülen yükümlülük yöntemini kullanmak,
- Plan varlıklarını, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmek,
- Tanımlanmış fayda planıyla ilgili olarak bir borcun kayda alınmasında herhangi bir limit uygulanmazken varlıklarda bir aktifleştirme sınırını dikkate almak,
- Plan varlıklarını aktüerler tarafından düzenli -genellikle 3 yılda bir- aktüeryal değerlemeye tabi tutturmak,
- Ekonomik varsayımlar içinde değerlendirilen iskonto oranını yüksek kaliteli kurumsal senetlere göre belirlemektir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşıldığı üzere TMS 19, tanımlanmış fayda planı kapsamındaki unsurların bilançoda izlenmesini öngörmüş ve bunlarla ilgili borçların ve varlıkların nasıl oluşturulacağını açıklamıştır. Standarda göre fayda planlarının gelir tablosuna yansması ise bilançoda yer alan tanımlanmış fayda planlarıyla ilgili borç ve varlıklardaki hareketlere bağlı olarak gerçekleşmektedir. Her iki finansal tablodaki değişimler büyük ölçüde emeklilik yatırım fonlarındaki değer hareketlerinden etkilendiği için söz konusu fonların düzenli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle gerek bilanço kapsamında gerekse gelir tablosu kapsamında muhasebeleştirilecek unsurlarla ilgili değerlerin belirlenmesinde aktüerler ile muhasebecilere büyük görevler düşmektedir.

2.4.2. TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardının İncelenmesi

İngiltere, İtalya, ABD gibi ülkelerde emekli olacak kişilerin sayısının artmasından dolayı emeklilere ödenecek ücretler vb. faydalar söz konusu ülkelerin gelecekte iflas etme gibi karanlık bir senaryo ile karşılaşma ihtimalini artırmaktadır. Bu nedenle hükümetler, milli felaket olarak tanımladıkları bu durumun olumsuz etkilerini başka yönle aktarmak amacıyla özel emeklilik fonlarını desteklemeye yönelik düzenlemelere gitmiştir. Bu bağlamda hem çalışanların hem de işverenlerin plana yaptığı katkılar vergi iyileştirmeleri

ile desteklenmiştir. Diğer taraftan çalışanlar ise hükümetlerin emeklilere yeterli miktarda ücret sunma konusundaki muhtemel başarısızlığının farkına vararak emeklilik dönemleri için kendilerine güvence sağlayacak fonları oluşturma yoluna gitmişlerdir. Böylece çalışanlar, işverenlerinin kendilerine sunacağı emeklilik planlarına yönelik beklentilerini artırmıştır (Elliott ve Elliott, 2007: 339).

Çalışanlara emeklilik döneminde sağlanacak faydalarla ilgili günümüzde geçerli olan yukarıdaki düşüncelerin temelleri ilk defa 1935 yılında ABD’de Federal Sigorta Prim Kanunu (Federal Insurance Contributions Act - FICA) ile atılmıştır. Sosyal Güvenlik Kanunu olarak da adlandırılan FICA, çok sayıda işveren ve çalışanın federal emeklilik sistemine katkı yapmasına yönelik düzenlemeler getirmesine rağmen çalışanlara yeterli düzeyde güvence sağlayamamıştır. Bundan dolayı işletmeler sosyal güvenliğin yanı sıra özel emeklilik fonlarını da tercih etmeye başlamıştır (Belkaoui, 1998: 97).

Gerek FICA’nın eksiklikleri, gerekse emeklilik planlarının öneminin ve boyutunun artması 1974 yılında Emeklilik Geliri Güvence Kanunu (Employee Retirement Income Security Act - ERISA)’nun kabul edilmesini sağlamıştır. Bu bağlamda emeklilik fayda ödemelerini sağlamak, gönüllü olarak oluşturulan özel emeklilik planlarını korumak ve devam ettirmek için ERISA tarafından Emeklilik Geliri Güvence Kurumu (Pension Benefit Guaranty Corporation - PBGC) kurulmuştur (Lind, 2006: 4).

Yukarıda ifade edilen uygulamalar ile önem kazanan emeklilik planlarının çalışanlara sağlanan bir fayda olarak muhasebeleştirme işlemlerinin karmaşıklığı, söz konusu faydaların finansal tablolara aktarılmasıyla ilgili ABD’de standartlaşma çalışmalarının yapılmasına zemin hazırlamıştır. Nitekim ABD’de yapılan çalışmalar incelendiğinde bu konudaki ilk standardın 1966’da Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principles Board - APB) tarafından yapılan *No 8: Emeklilik Planlarının Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi* Standardı olduğu görülmektedir (Lew, 2004: 8). Emeklilik planlarının yönetimine ve muhasebeleştirilmesine yardım etmek için APB tarafından yayınlanan bu Standardı, daha sonra Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB) tarafından yayınlanan standartlar izlemiştir. Bu bağlamda FASB, 1980’de *SFAS No 36 Emeklilik Bilgilerinin Açıklanması* Standardı, 1985’de *SFAS No 87 Emekli Maaşlarının Muhasebeleştirilmesi* Standardı ve 1990’da

SFAS No 106 Emekli Maaşı Dışındaki Emeklilik Sonrası Faydaların Muhasebeleştirilmesi Standardını yayınlamıştır (Belkaoui, 1998: 97–98; Lew, 2004: 8).

ABD'nin dışında İngiltere de emeklilik planlarıyla ilgili standartlaşma çalışmalarında önemli adımlar atmıştır. İngiltere bu konuda ilk olarak 1988 yılında *SSAP 24 Emeklilik Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi* Standardını daha sonra 2000 yılında *FRS 17 Emeklilik Faydaları* Standardını yayınlamıştır (Lewis ve Pendrill, 2004: 248).

Gerek ABD gerekse İngiltere'de çalışanlara sağlanan faydalara yönelik yapılan standartlaşma çalışmalarının yanı sıra yine aynı yıllarda IASB tarafından yapılan uluslararası nitelikteki standartlaşma çalışmaları da mevcuttur. Nitekim IASB tarafından hazırlanan *IAS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama* Standardı 1990'da yürürlüğe girmiş; 1994 yılında revize edilmiştir (Gücenme, 2007: 281; Lewis ve Pendrill, 2004: 47).

Emeklilik planlarıyla ilgili olarak Türkiye'de yapılan standartlaşma çalışmalarında IASB tarafından yayınlanan *IAS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama* Standardı esas alınmıştır. Bu bağlamda IASB tarafından yayınlanan *IAS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama* Standardı, *TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama* Standardı adı altında 01 Mart 2006 tarihinde ve 26095 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Daha öncede ifade edildiği gibi *TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama* Standardı, *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar* Standardını tamamlayıcı nitelikte düzenlemeler içerdiğinden her iki standart birlikte değerlendirilmişti. Dolayısıyla tekrardan sakınmak için söz konusu Standart üzerinde yeniden durulmayacaktır.

2.4.3. TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardının İncelenmesi

2.4.3.1. Genel Açıklama

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında 2004 yılında yapılan değişikliğe bağlı olarak çalışanlara sağlanan özsermaye kaynaklı faydaların *TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler* Standardına dâhil edilmesiyle söz konusu Standart belirli yönleriyle insan kaynakları faaliyetleriyle ilgili düzenlemeleri içerir hale gelmiştir.

Hisse bazlı ödeme adı altında TFRS 2 kapsamında düzenlenen özsermaye kaynaklı faydalar, insan kaynakları faaliyetleri içinde esas itibariyle ücret yönetimi olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda TFRS 2 ile insan kaynakları muhasebesi arasında bir ilişki olup söz konusu ilişki genel çerçevede çalışanlara sağlanan hisse bazlı ödeme şeklindeki faydaların, insan kaynaklarının değerinin belirlenmesinde kullanılan verilerin oluşumunda rol oynamasından kaynaklanmaktadır.

Günümüzde insan kaynakları muhasebesinin gelişimini muhasebe standartları içinde sürdürmesi nedeniyle bu kısımda hisse bazlı ödeme şeklinde çalışanlara sağlanacak faydalara yönelik açıklamalar daha çok TFRS 2 kapsamındaki düzenlemelerle ilgili olacaktır. Bu duruma istinaden hisse bazlı ödemelerin finansal tablolara yansıtılma işlemlerinin ortak kurallara bağlanarak finansal tabloların tüm dünyada aynı şekilde okunmasının ve finansal raporların kalitesinin yükseltilmesini sağlayacak olan *TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler* Standardı yalnızca çalışanlarla yapılan hisse bazlı işlemler açısından ele alınacaktır.

2.4.3.2. Standardın Amacı ve Kapsamı

TFRS 2 Standardının amacı, hisse bazlı ödeme işlemleri gerçekleştiren bir işletme tarafından yapılması gereken finansal raporlamaya ilişkin hususları düzenlemektir. Standart özellikle, bir işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkilerinin, çalışanlarının hisse senedi opsiyon³¹ hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de içerecek şekilde bilanço ve gelir tablosunda gösterilmesini gerekli kılmaktadır (ASB, 2004: 95). Böylece, hisse bazlı işlemler karşılığında işletmenin mal ve hizmet aldığı işlemlerin kayda alınması ve raporlanması ortak kurallara bağlanarak güvenilir, kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgilerin kullanıcılara sunulması sağlanacaktır (Daştan ve Abdioğlu, 2008: 72).

TFRS 2, elde edilen mal ve hizmetlere karşılık hisse senedi çıkarımıyla ilgili olduğu için sadece işletmeye mal satanlara yönelik sağlanan hisse senedi opsiyonlarından çok daha fazlasını içermektedir. Bu açıdan bakıldığında Standardın özellikle hisse bazlı ödeme işlemleriyle ilgili kriterlerin belirlenmesi ile farklı şekillerdeki hisse bazlı ödeme

³¹ **Opsiyon:** Belirli türev ürünleri gelecekteki bir tarihte önceden belirlenen bir fiyattan alma veya satma hakkı veren alıcı açısından cayılabilir nitelikteki sözleşmelerdir (Tuncer, 1994'den aktaran: Örtten ve Örtten, 2001: 245).

işlemlerinin temel özellikleri ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmesi konularını kapsadığı görülmektedir (Van Greuning, 2009: 254). Buna göre; Standart kapsamında değerlendirilerek muhasebeleştirilme işlemleri ortak kurallara bağlanan farklı niteliklere sahip hisse bazlı ödeme işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır (AAA, 2004: 66). Bunlar;

- a. Özkaynağa dayalı işlemler,
- b. Nakit olarak ödenen işlemler,
- c. Nakit alternatifli işlemlerdir.

TFRS 2 yukarıdaki hisse bazlı ödeme işlemlerinin yanı sıra, ana işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlarının ya da işletmeyle aynı grupta yer alan başka bir işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçların, işletmeye mal veya hizmet sağlayan taraflara intikal ettirilmesi işlemlerine de uygulanacaktır. Ayrıca, bu Standarda göre, işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçların, çalışanlara intikal ettirilmesi işlemi de sağlanan hizmet dışında bir ödemeye istinaden yapıldığı açık olarak anlaşılmadıkça, hisse bazlı ödeme işlemi sayılacaktır (TFRS 2, Paragraf 3).

Sonuç olarak TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı, işletmenin çalışanlarla veya çalışanlar dışındaki kişilerle yapılan hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesini içerse de bu kısımda işletmelerdeki insan kaynakları faaliyetiyle doğrudan ilişkisi nedeniyle yalnızca çalışanlarla yapılan işlemlere ilişkin düzenlemeler dikkate alınacaktır.

2.4.3.3. Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinin Tanımı ve Açıklaması

Günümüzde işgücü piyasasında meydana gelen değişiklikler, çalışanların kâr payı veya hisse senedi opsiyonu gibi geleneksel sistemin dışında kalan araçlarla yüksek kazanç sağlamasının önünü açmıştır. Bu uygulamayla çalışanlara sağlanan faydalar artık hisse senetleri ile hisse senedi opsiyonlarının verilmesi şeklinde yapılan işlemleri de kapsar hale gelmiştir (Mehran ve Tracy, 2001: 17–18). Genel olarak hisse bazlı ödeme şeklinde ifade edilen bu tür işlemler, *işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlar (hisse senedi veya hisse senedi opsiyonları dâhil) karşılığında ya da hisse senetlerinin gelecekteki piyasa değeri veya bu değer esas alınarak belirlenen bir tutar karşılığında hizmet alma işlemlerini içermektedir* (Daştan ve Abdioğlu, 2008: 74). Bu şekilde ortaya çıkan hisse bazlı ödeme işlemleri genel çerçevede aşağıdaki gibi üçe ayrılmaktadır.

- a. **Özkaynağa dayalı (özkaynaktan karşılanan) hisse bazlı ödeme işlemleri:** İşletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlar karşılığında hizmet elde ettiği hisse bazlı ödeme işlemleridir (TFRS 2, Paragraf 2). Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde, hisse senetleri, hisse senedi opsiyonları ve diğer özkaynak unsurları üst düzey yöneticilere ve diğer çalışanlara transfer edilmektedir. Bu tür işlemler genellikle çalışanlara yönelik hisse senedi opsiyon ve satın alma planları, ortak olma planları ve sınırlı hisse senedi planları gibi farklı şekillerdeki ödeme planlarını kapsamaktadır (Fritzen ve Samani, 2010: 5).
- b. **Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri:** İşletmenin hizmet alımlarına yönelik hisse senedi veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçlar karşılığında belirlenen borcunu nakit veya diğer varlıklarla ödemesine yönelik işlemlerdir (Daştan ve Abdioglu, 2008: 78). Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemlerinin en yaygın şekli ikramiye opsiyon planları olarak da ifade edilen hisse senedi değer artış haklarıdır. Hisse senedi değer artış hakkı, işletmenin hisse senetlerinin fiyatında belirli bir dönemde meydana gelen artış nedeniyle çalışanların, bir nakit ödenmesine yönelik hak kazanmalarını sağlar (Gücenme ve Arsoy, 2006: 145). Bu tür haklar, genellikle hisse senedi opsiyonlarını kazanmış gibi aynı konumdaki çalışanlara verilir ve hakkın kullanılması veya piyasada hemen satılması durumunda elde edilecek kazanç eşit bir nakit ödemenin çalışanlara yapılmasını gerektirir (Deloitte, 2007: 60).
- c. **Nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri:** İşletmeye veya karşı tarafa, işletmenin hisse bazlı işlemi nakit veya özkaynağa dayalı finansal araçlar aracılığıyla gerçekleştirmesini belirleme imkânı sağlayan işlemlerdir (Sağlam ve diğerleri, 2007: 1194). Nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemlerinde, ödemenin nakden ya da hisse senedi ihracı yoluyla gerçekleştirilmesi hususunda işletmeye seçimlik hak tanınması mümkündür. Bu tür işlemlerde işletme nakit ödeme yaparak bir yükümlülüğe katlanmak suretiyle hisse bazlı ödeme işlemi yapabileceği gibi herhangi bir yükümlülük doğurmaksızın özsermaye artışı yoluyla da hisse bazlı ödeme yapabilmektedir. Böylece karşı tarafa ödemenin hem nakit hem de hisse senediyle yapılmasını talep etme hakkını içeren birleşik bir finansal araç sağlanmış olacaktır (Gücenme ve Arsoy, 2006: 147).

Yukarıdaki gibi değişik şekillerde çalışanlara yapılacak hisse bazlı ödeme işlemleri çoğunlukla borsaya kayıtlı büyük işletmeler tarafından, çalışanların özellikle de üst düzey yöneticilerin ödüllendirilmesinde kullanılmaktadır. Ayrıca, işletmeler bu tür ödemeleri, çalışanların işletmeye bağlılığını artırma, yöneticileri motive etme ve işletmeye ait hisse senetlerini elinde bulunduracak çalışanların geleceğini garantiye alma gibi amaçlar için de kullanmaktadır (Lewis ve Pendrill, 2004: 313). Hangi amaç için kullanılırsa kullanılsın hisse bazlı ödeme şeklinde çalışanlara sağlanacak faydalar belirli performans şartlarının başarılması ve bu şartlar gerçekleşene kadar çalışanların işletmeye hizmet vermesi gibi şartlara bağlı olabilmektedir (Sağlam ve diğerleri, 2007: 1184).

Gerekli şartların oluşması ile hisse senedi veya hisse senedi opsiyonu şeklinde yapılacak hisse bazlı ödemeler, taşıdıkları özellikler açısından genel çerçevede büyük benzerlikler göstermekte ve işletmelerin ücret politikaları ile finansal yapısını etkilemektedir. Örneğin, çalışanlara doğrudan hisse senedi şeklinde sağlanan faydalar, kâra katılımın bir göstergesi olduğundan, hisse senedi sağlandıkça oluşacak kâr payları ve sermaye kazançları ücret gelirlerini (Harbaugh, 2005'ten aktaran: Gücenme ve Arsoy, 2006: 136), hisse senedi opsiyonları³² ise işletmenin ücretlendirme politikasından sermaye yapısına; kârlılığından yatırım kararlarına kadar pek çok konuyu etkilemektedir (Gücenme ve Arsoy, 2006: 134).

Özetle, genellikle üst düzey yönetici konumundaki çalışanların ödüllendirilmesi ve işletme amaçları doğrultusunda motive edilmesi için kullanılan hisse bazlı ödeme işlemlerinin, işletme yönetimi açısından yüklendiği görevler düşünüldüğünde söz konusu işlemlerin gelecekteki öneminin daha da artacağı öngörülmektedir.

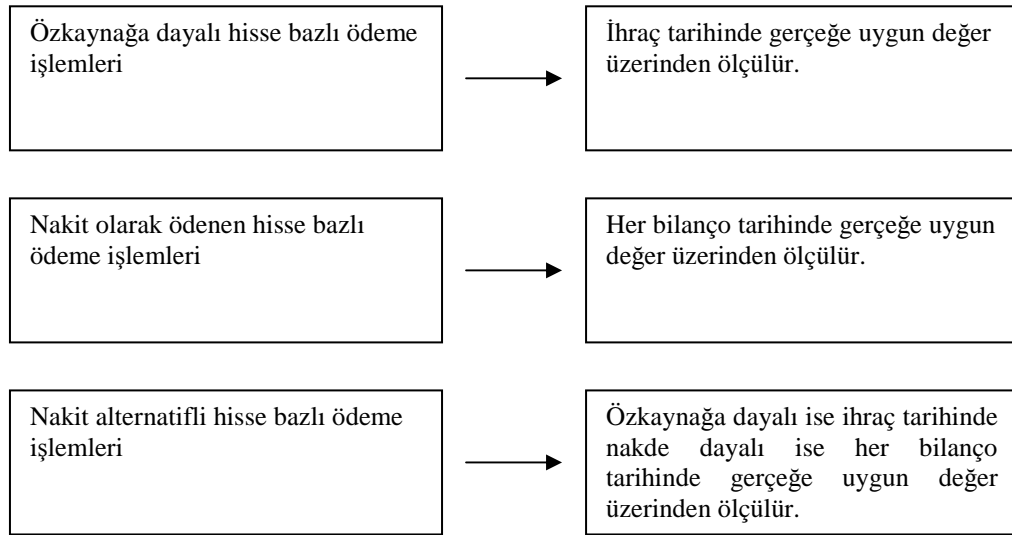
2.4.3.4. Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinde Ölçme ve Muhasebeleştirme İlkeleri

Genel olarak işletmeler hisse bazlı ödeme işlemleri karşılığında elde ettiği hizmetleri çalışanlar tarafından hizmetler sağlandıkça muhasebeleştirmektedir (Deloitte, 2004: 2). Bu bağlamda hisse bazlı işlemlerin niteliğine göre, işletme hizmetleri özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde etmesi durumunda özkaynaklarda, nakit olarak ödenen hisse bazlı işlemleri yoluyla elde etmesi durumunda ise yabancı kaynaklarda muhasebeleştirecektir (Gökçen ve diğerleri, 2011: 32).

³² Hisse senetlerini hak etme tarihi ile opsiyonların vade tarihi arasında çalışanlara işletmenin hisse senetlerini belirlenen bir fiyattan alma hakkı veren sözleşmedir (Mehran ve Tracy, 2001: 18).

TFRS 2'ye göre hisse bazlı ödeme işlemleri özkaynağa dayalı, nakit ve nakit alternatifli olmak üzere üç farklı şekilde gerçekleştirilebileceğinden söz konusu işlemlerin muhasebeleştirilmesinin yanı sıra ölçümlemesinde de bazı farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, nakit olarak ödenecek hisse bazlı ödeme işlemlerinde elde edilen hizmetlere karşılık yüklenilecek borç, gerçeğe uygun değere göre belirlenirken, özkaynağa dayalı hisse bazlı işlemlerde elde edilen hizmetlere karşılık sağlanan finansal araçlar için ise gerçeğe uygun değer dışında bazen içsel değer³³ de kullanılmaktadır. Ayrıca, hisse bazlı işlemlerin ölçümünde esas alınacak değerlerin yanı sıra ölçüm tarihi de işlemin türüne göre farklılık göstermektedir. Gerek ölçümlemede gerekse ölçüm tarihinde hisse bazlı işlemlerin niteliğine göre ortaya çıkan söz konusu farklılıklar aşağıda Şekil 5'deki gibi özetlenebilir.

Şekil 5: Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinde Ölçümleme



Kaynak: Deloitte, 2004: 3

Sonuç olarak, hisse bazlı işlemlerin niteliğine göre gerek ölçümlemede gerekse muhasebeleştirmede ortaya çıkan farklılıklar hisse bazlı işlemlerin finansal tablolara aktarılmasını etkilediğinden söz konusu işlemler muhasebeleştirme ve ölçümleme ilkeleri açısından hisse bazlı işlemin niteliğine göre aşağıda ayrı ayrı açıklanacaktır.

³³ **İçsel Değer:** Karşı tarafın onaylama veya alma (koşullu veya koşulsuz) hakkının olduğu hisse senetlerinin fiyatı ile karşı tarafın bu senetler için ödemesi gereken (veya ödeyeceği) fiyat (eğer varsa) arasındaki farktır. Diğer bir ifadeyle hisse senedinin piyasa fiyatı ile hisse senedi opsiyonlarının kullanım fiyatı arasındaki farktır (PWC, 2008: 27).

2.4.3.4.1. Özkaynağa Dayalı Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinde Ölçme ve Muhasebeleştirme İlkeleri

Özkaynağa dayalı hisse bazlı işlemlerde, gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi durumunda, elde edilen hizmetler ile bunlara karşılık özkaynakta meydana gelen artış, doğrudan ilgili hizmetlerin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülecektir. Ancak, alınan hizmetin gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda ise ilgili hizmetler ile bunlara karşılık özkaynakta meydana gelen artış, özkaynağa dayalı finansal araçların ihraç tarihindeki gerçeğe uygun değeri referans alınmak suretiyle dolaylı olarak ölçülecektir (ASB, 2004: 96). İşletme, söz konusu bu hükümleri çalışanlara uygulayabilmek için alınan hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin ölçümünde özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerini referans alacaktır (TFRS, Paragraf 11).

Referans alınarak ölçülen işlemler açısından özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerlerinin ölçümünde söz konusu finansal araçların koşul ve ilkeleri de dikkate alınmaktadır (TFRS 2, Paragraf 16). Buna göre; gerçeğe uygun değer, finansal aracın hisse senedi olması ve hisselerin borsada işlem görmesi durumunda finansal aracın piyasa değeri iken; hisselerin borsada işlem görmemesi durumunda tahmini olarak belirlenmektedir (Gücenme ve Arsoy, 2006: 140). Finansal aracın hisse senedi opsiyonu olması durumunda ise gerçeğe uygun değer, piyasada işlem gören benzer bir opsiyonun gerçeğe uygun değeri iken; böyle bir opsiyonun olmaması durumunda opsiyon fiyatlama yöntemiyle belirlenmeye çalışılacaktır (Sağlam ve diğerleri, 2007: 1183).

TFRS 2, hisse senedi opsiyonunun gerçeğe uygun değerın belirlenmesinde herhangi bir yöntem önermemesine rağmen, opsiyon fiyatlamada genellikle Black-Scholes Yöntemi, Binominal Olasılık Yöntemi, Monte-Carlo Yöntemi gibi yöntemler kullanılmaktadır (Deloitte, 2007: 20). Opsiyon fiyatlamada kullanılan bu yöntemler ve kısa açıklamaları aşağıdadır.

- **Black-Scholes Yöntemi:** Bir opsiyonu satın alırken veya satarken ödenen veya tahsil edilen miktarın “makul” olup olmadığını hesaplamak amacıyla geliştirilen ve belirli varsayımlar üzerine dayanan mantuki yoldur. Bu yöntem yalnızca

Avrupa tipi³⁴ opsiyonların fiyatlamasında kullanılmaktadır (Black ve Scholes 1992'den aktaran: Tekbacak, 2010: 19).

- **Binominal Olasılık Yöntemi:** Opsiyona konu varlık fiyatlarını, kesikli zaman aralıklarında inceleyen mantıki yoldur. Bu yöntem vadesinden önceki herhangi bir tarihte kullanılabilen Amerikan tipi³⁵ opsiyonların fiyatlamasında kullanılmak üzere geliştirilmiştir. Avrupa tipi opsiyonların fiyatlamasında da kullanılan Binominal Olasılık yöntemi, Black-Scholes yönteminin basitçe anlaşılmasına hizmet ederek yöntemin kullanılabilirliğinin sınırlarını genişletmiştir (Altıntaş, 2006: 273).
- **Monte-Carlo Yöntemi:** Piyasa etkenlerindeki olası değişimleri yeterli düzeyde temsil edebileceği düşünülen bir istatistikî dağılım seçilerek; gerçek olmayan rassal piyasa fiyatı ve oranlarının üretilmesini amaçlayan mantıki yoldur. Bu yöntemde oluşturulan rassal değerler mevcut portföye ilişkin varsayımsal kâr ve zararların dağılımını elde etmek için kullanılmakta olup opsiyon tutarı da bu dağılımdan elde edilmektedir (Diren ve Atılğan, 2007: 203).

Opsiyon fiyatlamayla ilgili her üç yöntemde de mutlaka opsiyonun kullanım fiyatı, opsiyonu temsil eden hisse senetlerinin cari fiyatı, hisse değerindeki olası fiyat dalgalanmaları, opsiyonun süresi, hisselerden beklenen temettüleri, opsiyonun kullanılma süresi boyunca risksiz yatırım getirisi ve faiz oranı gibi unsurların hesaplamaya dâhil edilmesi gerekmektedir (ASB, 2004: 101).

İşletme, hisse senedi opsiyonunun gerçeğe uygun değerini yukarıda açıklanan opsiyon fiyatlama yöntemlerine göre güvenilir bir şekilde ölçmemesi durumunda ise ölçümlemede içsel değeri esas alacaktır (Sağlam ve diğerleri, 2007: 118).

Opsiyon fiyatlama yöntemlerine göre; gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde belirlenememesine bağlı olarak özkaynağa dayalı finansal araçlar, malların işletme tarafından elde edildiği veya hizmetlerin işletmeye sunulduğu tarihteki içsel değerlerinden ölçülecektir. İçsel değerde meydana gelen değişiklikler ise her raporlama ve ödeme

³⁴ Opsiyon sözleşmesine konu unsuru satın alma veya satma hakkının sadece vade sonunda kullanmasını sağlayan opsiyonlardır (Erkuş,2006: 98).

³⁵ Vade sonu da dahil olmak üzere opsiyon alıcısına istediği zaman hakkını kullanma imkanını sağlayan opsiyonlardır (Erkuş,2006: 98).

tarihinde gelir tablosunda kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilecektir (TFRS 2, Paragraf 24).

Özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde hak ediş koşullarının da dikkate alınması gerekmektedir. **Hak ediş koşulları**, hisse bazlı ödeme anlaşmaları açısından, çalışanların işletmenin nakdine, diğer varlıklarına veya özkaynağa dayalı finansal araçlarına hak kazanabilmesi için sağlaması gereken koşullardır. Hak ediş koşulları, belirlenen performans hedeflerine ulaşılmasına yönelik *performans koşulları* ile bu koşullar sağlanana kadar çalışanın işletmeye hizmet vermesine yönelik *hizmet koşullarını* içermektedir. Söz konusu koşullar, hisse senedinin piyasa fiyatının belirli bir noktaya gelmesi şeklinde bir piyasa koşulu olabileceği gibi işletmenin kârında belirli bir büyümenin sağlanması ya da finansal olmayan amaçların başarılması (çalışan sayısının belirli bir noktaya ulaşması vb.) gibi piyasa koşulu olmayan bir koşul da olabilir (Gençoğlu, 2007: 310).

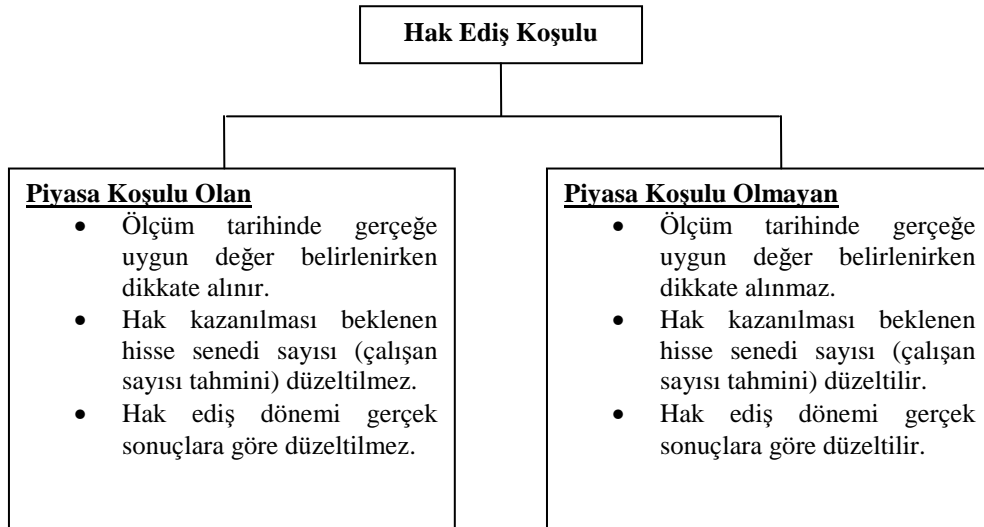
Hak ediş koşullarının piyasa koşulu olup olmaması özkaynağa dayalı finansal aracın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde önem arz edeceğinden söz konusu koşullar özkaynağa dayalı hisse bazlı işlemlerde aşağıdaki gibi dikkate alınacaktır.

a. Piyasa koşulu olan hak ediş koşulları: Özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde dikkate alınan piyasa fiyatı ile ilgili unsurlardır (PWC, 2008: 29). Söz konusu finansal araçların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde, ilgili hakkın kazanılmasının piyasa koşullarına dayandırılması halinde finansal araç ihraçlarında, ilgili piyasa koşulunun yerine getirilmesine bakılmaksızın, diğer tüm hak ediş koşullarını karşılayan taraftan alınan hizmetler işletme tarafından muhasebeleştirilecektir (TFRS 2, Paragraf 21). Herhangi bir hak ediş koşulunun yerine getirilmemiş olması durumunda, örneğin, karşı tarafın belirli hizmet süresini tamamlayamaması veya ilgili performans koşulunu sağlayamamasında olduğu gibi, ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçlar karşılığında aldığı hiçbir hizmet kayda alınmayacaktır (TFRS 2, Paragraf 19). Ayrıca piyasa koşulu olan hak ediş koşulları, işletmeler tarafından elde edilecek özkaynak unsurlarının sayısının belirlenmesinde de dikkate alınmayacaktır (PWC, 2008: 29).

b. Piyasa koşulu olmayan hak ediş koşulları: Hisse başına kazanç veya kâr amacı gibi özkaynağa dayalı finansal araçların fiyatıyla ilgili olmayan unsurlardır (PWC, 2008: 29). Özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde dikkate alınmayan piyasa koşulu olmayan hak ediş koşulları, sağlanan hisse senetleri sayısının belirlenmesi suretiyle dikkate alınır. Çünkü sağlanan hisse senetlerinin karşılığı olarak alınan hizmetler için finansal tablolara aktarılan tutar sonuçta hak kazanılan hisse senetlerinin sayısına bağlıdır (Daştan ve Abdioğlu, 2008: 75). Bu bağlamda işletme hak ediş dönemi süresince alınan hizmetlere ilişkin tutarı, hak kazanılması beklenen hisse senetleri sayısına yönelik en iyi tahmine dayanarak finansal tablolara aktarır. Şayet elde edilen bilgiler, hak kazanılması beklenen hisse senetleri sayısının önceki tahminlere göre farklılaşacağını gösteriyorsa tahminin gerekirse yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir (Gençoğlu, 2007: 310).

Yukarıda değişik yönleriyle ifade edilen piyasa koşulu olan ve olmayan hak ediş koşullarının özkaynağa dayalı finansal araçlar kapsamında TFRS 2 içindeki işleyişi genel olarak aşağıda Şekil 6'daki gibi özetlenebilir.

Şekil 6: Hak Ediş Koşullarının İşleyişi



Kaynak: Deloitte, 2007: 32

Şekil 6'dan anlaşıldığı üzere hak ediş koşulları piyasaya dayalı olup olmamasına göre farklı türlere sahip olsa da özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde yalnızca hakkın kazanılmasının dayandırıldığı piyasa koşulları

göz önünde bulundurulmakta; piyasa koşulu dışındakiler ise dikkate alınmamaktadır (ASB, 2004: 101).

Özkaynağa dayalı hisse bazlı işlemlerde gerçeğe uygun değerin belirlenme zamanı da önemli konular arasında yer almaktadır. Bu bağlamda özkaynağa dayalı hisse bazlı işlemlerde finansal araçların *ölçüm tarihi*, ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerinin TFRS 2'nin amaçları doğrultusunda ölçüldüğü tarih olması nedeniyle, çalışanlar ile gerçekleştirilen işlemler açısından, ihraç tarihi olacaktır. Finansal araçların *ihraç tarihi* ise işletme ile çalışanların hisse bazlı ödeme anlaşmasındaki koşul ve ilkelerde karşılıklı olarak anlaşmaya vardığı tarihtir. Şayet anlaşmada bir onay söz konusu ise ihraç tarihi onayın geçerli olduğu tarihtir (ASB, 2004: 100). Özkaynağa dayalı finansal araçlarda ihraç tarihine karar verilirken tarafların hisse bazlı işlemlerin şartlarını anlaması ve söz konusu şartlar üzerinde anlaşması gerekmektedir. Tarafların hisse bazlı ödemeler üzerinde anlaşması hem teklif hem de teklifin kabulünü içermektedir. Bu nedenle ihraç tarihi, karşı tarafın teklifi yaptığı tarih değil teklifin kabul edildiği tarih olmaktadır. Ancak bazen taraflar anlaşmanın bazı şartları üzerinde daha önce anlaşarak kalan şartları sonraki tarihe de bırakabilmektedir. Bu durumda ihraç tarihi tüm şartlar üzerinde tarafların anlaşmaya vardığı tarih olacaktır (Deloitte, 2007: 18).

Ölçümleme işlemleri genel çerçevede yukarıdaki gibi olan özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde, finansal araçların üzerindeki hakkı sahiplerine hemen kazandırma veya kazandırmama durumuna bağlı olarak farklı muhasebeleştirilme yapılmaktadır. Buna göre özkaynağa dayalı finansal araçların üzerindeki hakkı sahiplerine hemen kazandırması durumunda, çalışanların bunları elde etmek için belirli bir hizmet süresini tamamlaması gerekmeyecektir. Buna istinaden işletme, özkaynağa dayalı finansal araçlar karşılığında çalışanların sunacağı hizmetlerin alındığını varsayarak hizmetlerin tamamını özkaynakta meydana gelen artışa karşılık giderleştirecektir (TFRS 2, Paragraf 14). Bir başka ifadeyle işletme tarafından çalışanlara tüm yönleriyle hak kazanılmış hisse senetleri veya hisse senedi opsiyonları sağlanması durumunda, söz konusu finansal araçların geçmiş hizmetlerle ilişkili olduğu kabul edilerek, ihraç tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden hemen muhasebeleştirilmesi gerekecektir (Deloitte, 2004: 2).

Özkaynağa dayalı finansal araçların üzerindeki hakları belirli bir hizmet süresine bağlı olarak çalışanlarına kazandırması durumunda ise işletmenin alacağı hizmetler hak

ediş dönemi boyunca çalışanlar tarafından sunuldukça özkaynakta meydana gelen artışa karşılık giderleştirilecektir (TFRS 2, Paragraf 15). Örneğin, bir işletme çalışanına üç yıllık hizmet süresini tamamlaması koşuluyla hisse senedi opsiyonu vermesi durumunda hisse senedi opsiyonu karşılığında verilecek hizmetin üç yıllık hak ediş dönemi boyunca çalışandan sağlanacağını varsayarak, opsiyonu ihraç tarihindeki gerçeğe uygun değerine göre hak ediş dönemi üzerinden giderleştirilecektir (Deloitte, 2004: 2).

Sonuç olarak özkaynağa dayalı hisse bazlı işlemlerin finansal tablolara aktarılması esas itibariyle gerçeğe uygun değer üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle hisse bazlı ödeme işlemlerinde özkaynağa dayalı finansal araçların değerinin gerçeğe uygun değere göre belirlenmesi opsiyonu elde etmek için üçüncü kişilerin ödemesi gereken tutarı gösterdiğinden içsel değere göre daha rasyonel kararların alınmasını sağlayacaktır. Ancak söz konusu değer belirlenmesinde çok yönlü değişkenlerin dikkate alınması ve hesaplanmasının zorluğu ise etkinliğini azaltacaktır.

2.4.3.4.2. Nakit Olarak Ödenen Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinde Ölçme ve Muhasebeleştirme İlkeleri

Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemlerinde alınan hizmetlere karşılık yüklenilen borç, her raporlama dönemi sonunda hisse senedi değer artış haklarının ihraç edildiği koşul ve ilkeler ile bugüne kadar çalışanlar tarafından sunulan hizmetler de dikkate alınmak suretiyle belirlenmektedir. Söz konusu borç, bir opsiyon fiyatlama modeli kullanılarak ilgili hisse senedi değer artış haklarının gerçeğe uygun değerlerinden ölçülmektedir. Ayrıca, yükümlülük ödenene kadar her raporlama ve ödeme tarihinde gerçeğe uygun değer üzerinden yeniden değerlendirilmekte ve gerçeğe uygun değerde oluşan herhangi bir değişiklik ise kâr veya zarar olarak kayda alınmaktadır (Gökçen ve diğerleri, 2011: 33).

Hisse senedi değer artış hakları, çalışanlar tarafından hizmetler sunuldukça yükümlülük şeklinde finansal tablolara aktarılmaktadır. Genel uygulama ilkesi bu şekilde olmasına rağmen kayda almada hisse senedi değer artış haklarının çalışanlar tarafından elde edilmesinin belirli bir hizmet süresine bağlı olup olmasının da dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre; çalışanların belirli bir hizmet süresini tamamlamadan hisse senedi değer artış haklarına sahip olması durumunda, alınan hizmetler ve bunlara ilişkin

borçlar hemen muhasebeleştirilirken; sahip olamaması durumunda alınan hizmet ve buna ilişkin borç hizmet ilgili dönem boyunca çalışanlar tarafından sunulduka muhasebeleştirilecektir (TFRS 2, Paragraf 32).

Özetle nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemlerinde işletme tarafından elde edilen hizmetlere karşılık ortaya çıkacak borç, hisse senedi değeri artış haklarına yönelik hak ediş koşullarının da dikkate alınmasıyla gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülerek söz konusu hizmetler elde edildikçe finansal tablolara aktarılacaktır.

2.4.3.4.3. Nakit Alternatifli Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinde Ölçme ve Muhasebeleştirme İlkeleri

Nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri, işletmeye veya karşı tarafa işletmenin hisse bazlı işlemi nakit ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar ile ödemesini seçme imkânı sağladığından söz konusu işlemlerin muhasebeleştirilmesi yapılacak seçime bağlı olarak değişecektir. Bu bağlamda nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri, alınan hizmetlerin karşılığının nakit veya diğeri bir varlıkla ödenmesiyle ilgili işletme tarafından yüklenilmiş bir borç bulunması durumunda *nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemi*; bu tür bir borcun bulunmadığı durumlarda ise *özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemi* olarak muhasebeleştirilecektir (Gökçen ve diğeri, 2011: 34).

Nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri yukarıda da ifade edildiği gibi hisse bazlı işlemlerin nakit ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar ile ödenmesine yönelik taraflara seçimlik bir hak sunması nedeniyle söz konusu işlemlerin muhasebeleştirilmesi, ödeme yöntemini seçme imkânının işletmeye ya da karşı tarafa verilmesine bağlı olarak farklı şekillerde yapılacaktır. Nakit alternatifli hisse bazlı işlemlerin seçim hakkını elinde bulunduran kişiler açısından finansal tablolara yansıtılma şekilleri aşağıda açıklanacaktır.

a. Karşı tarafa ödeme yöntemini seçme imkanı sağlayan nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri: Hisse bazlı ödeme işleminde, ödeme yönteminin seçiminin karşı tarafa verilmesi durumunda; işletme tarafından borç unsuru (karşı tarafın ödemenin nakit olarak yapılmasını talep etme hakkı) ve özkaynak unsuru (karşı tarafın ödemenin nakit yerine özkaynağa dayalı araç olarak yapılmasını talep etme hakkı) içeren bileşik bir finansal araç ihraç edilmiş olur (TFRS 2, Paragraf 35). Bu bağlamda söz konusu bileşik finansal aracın gerçeğe uygun değeri, ilgili nakit veya özkaynağa dayalı finansal araçlara

ilişkin hakların verilme koşul ve ilkeleri de dikkate alınmak suretiyle, ölçüm tarihinde belirlenecektir (TFRS 2, Paragraf 36).

Bileşik finansal aracın gerçeğe uygun değeri, borç unsuru ile özkaynak unsurunun toplamına eşittir. Bu değeri oluşturan özkaynak unsuru, karşı tarafın hisse senedi almak için nakit alma hakkından vazgeçtiği varsayılarak bulunur. Bir başka ifadeyle özkaynak unsuru, sağlanan özkaynak araçlarının gerçeğe uygun değerine göre belirlenen özkaynak alternatifinin gerçeğe uygun değeri ile borç unsurunun gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır (PWC, 2005'ten aktaran: Gücenme ve Arsoy, 2006: 147).

İşletme elde etmiş olduğu hizmetleri bileşik finansal araçların her bir unsuru açısından ayrı ayrı değerlendirerek muhasebeleştirecektir. Buna göre; finansal araç, borç unsuru açısından değerlendirildiğinde; alınan hizmetler ile bunlara ilişkin yükümlülük karşı taraf hizmeti ifa ettikçe nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri gibi muhasebeleştirilecektir. Finansal aracın özkaynak bileşenleri açısından değerlendirilmesi durumunda ise alınan hizmetler ile bunlarla ilgili özkaynakta meydana gelen artış, karşı taraf hizmeti ifa ettikçe, özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri gibi muhasebeleştirilecektir (TFRS 2, Paragraf 38). Örneğin, hisse bazlı ödeme işlemi kapsamında cari döneme ait bileşik finansal aracın borç unsurunun 12.500,-TL, özkaynak unsurunun ise 2.500,-TL olması durumunda ilgili yılda çalışanlardan alınan hizmetler karşılığında işletme toplam 15.000,-TL'yi giderleştirerek söz konusu tutarın 12.500,-TL'sini borç/yabancı kaynaklar, 2.500,-TL'sini ise özkaynaklar içinde kayda alacaktır. Bu şekilde yapılan bir işleme göre giderleştirilen tutarın yabancı ve özkaynak gibi iki farklı hesap sınıfında değerlendirilmesi bileşik finansal aracın unsurlarından kaynaklanmaktadır. Zira TFRS 2'ye göre finansal aracın borç unsurunun nakit olarak ödenen, özkaynak unsurunun ise özkaynağa dayalı hisse bazlı işlem gibi finansal tablolara aktarılması gerekmektedir.

b) İşletmeye ödeme yöntemini seçme imkanı sağlayan nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri: Hisse bazlı ödeme işleminde ödeme yönteminin seçiminin işletmeye verilmesi durumunda işletme, nakit olarak ödenmesi gereken mevcut bir yükümlülüğün bulunup bulunmadığını belirleyerek hisse bazlı ödeme işlemini buna göre muhasebeleştirecektir (TFRS 2, Paragraf 41). Bu bağlamda hisse bazlı ödeme işlemleri, işletmenin nakit olarak ödenecek mevcut yükümlülüğünün bulunması durumunda, nakit

olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri gibi; nakit ödeme yükümlülüğünün bulunmaması durumunda ise özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri gibi muhasebeleştirilecektir (TFRS 2, Paragraf 42). Ayrıca TFRS 2'ye göre nakit ödeme yükümlülüğünün bulunmaması durumunda yapılacak ödeme işleminde işletmenin tercihine bağlı olarak aşağıdaki farklı uygulamalar söz konusu olmaktadır.

- a. *Nakit ödemenin tercih edilmesi durumunda gerçekleştirilen ödeme*, özkaynağa dayalı bir hakkın yeniden satın alınması işlemi gibi yani özkaynaktan düşülerek muhasebeleştirilir. Bir başka ifadeyle işletmenin nakit ödeme yükümlülüğünün bulunmaması nedeniyle çalışanlara sağlanan hisse bazlı faydalar özkaynağa dayalı hisse bazlı işlemler kapsamında değerlendirildiğinden, yani özkaynak içinde ilgili bir sermaye hesabında izlendiğinden, çalışanlara yapılacak bir nakit ödeme durumunda söz konusu sermaye hesabının borcuna karşılık ilgili ödeme hesabı alacandırılmaktadır.
- b. *Ödemenin özkaynağa dayalı finansal araç verme suretiyle gerçekleştirilmesi durumunda*, herhangi bir muhasebe kaydı yapılmayacaktır. Çünkü işletme söz konusu işlemi daha önce özkaynağa dayalı hisse bazı işlem kapsamında kayda aldığından ikinci kez aynı kaydın yapılması mükerrer kayda neden olmaktadır.
- c. *İşletmenin, ödemenin gerçekleştiği tarihte yüksek olan gerçeğe uygun değerle ödeme alternatifini seçmesi durumunda* ise işletme ödenen fazla değeri ilave bir gider şeklinde muhasebelemektedir. Kayda alınacak bu fazlalık, ya nakit ile nakit ödeme yapılmaması durumunda ihraç edilecek özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri arasındaki fark; ya da ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal aracın gerçeğe uygun değeri ile özkaynağa dayalı finansal araç ihraç edilerek ödeme yapılmaması durumunda ödenecek nakit arasındaki fark olacaktır.

Sonuç olarak hisse bazlı ödemelerle ilgili düzenlemeleri içeren TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı işletmenin çalışanlarından almış olduğu hizmetlerin tutarlarının bir borç veya özkaynak unsuru olarak finansal tablolara aktarılmasına yönelik önemli bir görev üstlenmektedir. Söz konusu Standart, bu yönüyle, uygulandığı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin çıkar gruplarına yönelik oluşturacağı bilgilerin daha açık, güvenilir, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olmasına zemin hazırlayacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR¹ ve TFRS 2 HİSSE BAZLI ÖDEMELER STANDARDI KAPSAMINDA İNSAN KAYNAKLARI FAALİYETLERİNE YÖNELİK MUHASEBE UYGULAMALARI

3.1. Genel Açıklama

Muhasebe, genel çerçevede, çıkar gruplarının menfaatlerini korumaya, hakların etkin kullanımına, hisse senedi ve tahvil sahipleri ile sermaye piyasası ilgililerinin aldatılmasını önlemeye hizmet ederek kamuya açıklanan bilgilerin doğru ve birbirleri ile karşılaştırılabilir niteliklere sahip olmasını sağlamaktadır (Sayar, 2002: 77). Bu bağlamda işletmeye ait finansal bilgilerin doğru kaynaklardan nesnel belgelere dayandırılarak kayıt altına alınması ve oluşturulacak bilgi kümesinin herkesin anlayabileceği bir şekilde raporlanması muhasebenin en önemli görevidir. Zira muhasebenin hedefine ulaşabilmesi, bilgilerin kayıt altına alınmasında kullanılacak hesaplar kadar ilgili hesapların çift taraflı kayıt yöntemine göre nasıl kayda dönüşeceğine de bağlı olacaktır. Bu nedenle çalışmanın bu kısmında *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar* ve *TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler* Standartları kapsamında yer alan düzenlemelere uygun olarak insan kaynakları faaliyetlerinin önerilen hesaplar çerçevesinde muhasebeleştirilmesi üzerinde durulacaktır.

3.2. İnsan Kaynakları Faaliyetlerine Yönelik Muhasebe Uygulamaları

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve *TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler* Standartlarının, insan kaynakları faaliyetleri kapsamında getirmiş olduğu düzenlemeler daha çok çalışanlara sağlanan faydalarla ilgilidir. Bu nedenle ücret yönetimi içinde değerlendirilen ve değişik özelliklere sahip bu faydaların, Türk Tekdüzen Hesap Planı (THP) içinde mevcut hesapların yanı sıra yeni açılacak bazı hesaplar ile birlikte değerlendirilmesi daha uygun olacaktır. Nitekim bu çalışmada TMS 19 ve TFRS 2'ye göre insan kaynakları faaliyetleri kapsamında yapılacak işlemlerin bir kısmının henüz

¹ *TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama* Standardı ile birlikte ele alınmaktadır.

uygulanmaması nedeniyle söz konusu işlemlerin kayda alınmasında Akdoğan ve Sevilengül (2007a) tarafından önerilen hesaplardan da yararlanılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde TMS 19 ve TFRS 2’de yer alan düzenlemeler paralelinde muhasebeleştirme ve ölçümleme ilkeleri açısından ele alınan çalışanlara sağlanan faydaların kayda alınmasında kullanılacak hesapların işleyişi oluşturulan rakamsal örnekler çerçevesinde ifade edilecektir. Bu bağlamda insan kaynakları faaliyeti olarak değerlendirilen çalışanlara sağlanan faydaların finansal tablolara aktarılmasında Belkaoui (1998), Lewis ve Pendrill (2004), Gücenme ve Arsoy (2006), Sağlam ve diğerleri (2007), Deloitte (2007), Gençoğlu (2007), Örtten ve diğerleri (2007), Karakaya (2008), Daştan ve Abdioğlu (2008), Gökçen ve diğerleri (2011) tarafından yapılan çalışmalardan yararlanılmıştır.

Muhasebe uygulamalarında sadece standart hükümleri esas alındığından, vergi kanunlarının konuyla ilgili hükümleri göz ardı edilmiştir. Zira vergi kanunlarıyla standartlar arasındaki farklar *TMS 12 Gelir Vergisi* Standardının konusunu oluşturmaktadır. Ayrıca standartları uygulayan işletmelerin hisse senetlerinin İMKB’de işlem görmesi ve dolayısıyla genel olarak nitelikleri açısından büyük işletme olması nedeniyle maliyet hesaplarının izlenmesinde 7/A seçeneği benimsenmiştir.

3.3. TMS 19 Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalara Yönelik Muhasebe Uygulamaları

TMS 19’da yer alan düzenlemeler çerçevesinde, işletme tarafından çalışanlara sunulan faydalar; vade yapılarına, sağlanan faydanın niteliğine ve değerlendirme özelliklerine göre kısa vadeli, çalışma dönemi sonrası, uzun vadeli ve işten çıkarma tazminatı şeklinde dört gruba ayrılmaktadır. Birbirlerine benzer gibi görünse de, sahip olduğu temel özellikler, çalışanlara sağlanacak faydaların finansal tablolara aktarılması üzerinde etkili olduğundan söz konusu dört faydanın muhasebeleştirilme işlemleri, aşağıda ayrı ayrı ele alınacaktır.

3.3.1. Kısa Vadeli Faydalara Yönelik Muhasebe Uygulamaları

Kısa vadeli faydaların özellikleri gereği finansal tablolara aktarılmasında hangi hesapların kullanılacağına yönelik konuyla ilgili sınırlı sayıda çalışmanın yer aldığı muhasebe literatüründe görüş birliği söz konusu değildir. Örneğin, kısa vadeli faydalardan

kaynaklanan yükümlülüğün hangi hesapta izlenmesi gerektiğine yönelik Gençoğlu (2007), 381 Gider Tahakkukları Hesabı'nın, Karakaya (2008) 373 Maliyet Giderleri Karşılığı Hesabı, 381 Gider Tahakkukları Hesabı ya da 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı'nın, Özerhan ve Yanık (2010) ise 373 Maliyet Giderleri Karşılığı Hesabı veya 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı'nın kullanılabilceğini ifade etmişlerdir. Diğer taraftan TMS'ye uyum için mevcut THP'de değişiklikler yapılmasının gerektiğini vurgulayan Akdoğan ve Sevilengül (2007a) ise Borç ve Gider Karşılıkları Hesap Grubu içinde açılacak yeni bir hesap olarak 374 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı'nı önermiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı üzere muhasebe literatüründe kısa vadeli faydalardan kaynaklanan yükümlülüğün kayda alınmasında kullanılacak hesaplara yönelik görüş birliği olmasa da, *özün önceliği* ve *tam açıklama* kavramı gereğince söz konusu faydaların Akdoğan ve Sevilengül (2007a) tarafından önerilen 374 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı'nda izlenmesi daha uygun olacaktır. Böylece çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara yönelik bilgiler işletme tarafından çıkar gruplarına tam ve açık olarak raporlanacaktır.

Kısa vadeli faydaların yanı sıra on iki ay içinde ödenecek değişik nitelikteki faydalardan kaynaklanan yükümlülüklerin kayda alınmasında kullanılacak 374 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı'nın kapsamı ve işleyişi aşağıdaki gibidir.

374 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı: *On iki ay içinde ödenecek olan kullanılmayan ücretli izin karşılıkları, kâr paylaşımı ve ikramiye planları, işten çıkarma tazminatları gibi çalışanlara sağlanan faydalar nedeniyle ortaya çıkacak yükümlülüklerin izlenildiği hesaptır. Ayrıca bu hesap bilanço tarihi itibarıyla on iki ay içinde ödenecek tanımlanmış katkı ve fayda planı kapsamındaki yükümlülüklerin kayda alınmasında da kullanılmaktadır. Söz konusu hesap birden fazla faydayla ilgili olduğundan fonksiyonel açıdan kendi içinde yardımcı hesaplara bölünmesi gerekmektedir. Buna göre 374 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı aşağıdaki gibi yardımcı hesaplara bölümlenebilir. Bunlar;*

- 374.01 Kullanılmayan İzinler,

- 374.02 Kâr Paylaşımı ve İkramiye Planları,
- 374.03 İşten Çıkarma Tazminatları,
- 374.04 Tanımlanmış Fayda Planları,
- 374.05 Tanımlanmış Katkı Planlarıdır.

Hesabın İşleyişi: On iki ay içinde ödenecek olan kullanılmayan ücretli izin karşılıkları, kâr paylaşımı ve ikramiye planları, işten çıkarma tazminatları, tanımlanmış katkı ve fayda planı kapsamında ortaya çıkacak bir yükümlülük bu hesaba **alacak**; ilgili bir gider ya da üretim maliyeti hesabına **borç** kaydedilir. Söz konusu yükümlülüğün ödenmesi durumunda bu hesaba **borç**, ilgili ödeme hesabına ise **alacak** kaydedilir. Ayrıca, bilanço tarihi itibarıyla on iki ay içinde ödenmesi gereken faydalardan kaynaklanan yükümlülük **474 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı'nın** borcuna karşılık bu hesabın alacağına yazılır.

Kısa vadeli faydalar ücretli izinler, kâr paylaşımı ve ikramiye planları, maaş, ücret, sosyal yardımlar, lojman, gıda yardımı gibi değişik faydaları kapsamına rağmen TMS 19, daha çok ücretli izinler ile kâr paylaşımı ve ikramiye planları ile ilgili ayrıntılı düzenlemelere yer vermektedir. Bu nedenle kısa vadeli faydalara yönelik muhasebe uygulamalarında rakamsal örnekler sadece ücretli izinler ile kâr paylaşımı ve ikramiye planlarıyla ilgili olarak oluşturulmuştur.

3.3.1.1. Ücretli İzinlere Yönelik Muhasebe Uygulamaları

Çalışmanın ikinci bölümünde ölçümlene ve muhasebeleştirme ilkeleri açıklanan ücretli izinlere ilişkin muhasebe uygulamaları, söz konusu izinlerin biriken ve birikmeyen türüne göre ayrı ayrı ortaya konulacaktır.

3.3.1.1.1. Biriken Ücretli İzinlere Yönelik Muhasebe Uygulamaları

TMS 19'a göre biriken ücretli izinler, cari döneme ait izin haklarının kullanılmayan kısımlarının geleceğe taşındığı izinler olup kendi içinde giydirilmiş ve giydirilmemiş ücretli izinler şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Biriken ücretli izinler, çalışanların işten ayrılmaları halinde, kullanılmayan izin haklarına ilişkin ödeme yapılmasını talep etme hakkının olduğu durumlarda *giydirilmiş ücretli izinler*, talep hakkının olmadığı durumlarda ise *giydirilmemiş ücretli izinler* olarak ifade edilmektedir.

Biriken ücretli izinler, genellikle, çalışanların cari döneme ait izin haklarını kısmen ya da tamamen kullanmamasına bağlı olarak işletmeler açısından gelecekte ödenmesi gereken **bir yükümlülük** doğurmaktadır. Bu nedenle işletmeler, raporlama tarihi itibarıyla kullanılmamış ücretli izinler kapsamındaki yükümlülüğünü *tahmini olarak* ölçümleyerek finansal tablolara aktaracaktır. Ayrıca söz konusu yükümlülüklerin tahmininde işletme tarafından izin haklarının kullanımında FIFO (İlk Giren İlk Çıkar - First In First Out) ve LIFO (Son Giren İlk Çıkar – Last In First Out) yöntemlerinden hangilerinin kullanıldığı da önem arz etmektedir.

Yukarıdaki ifadeler çerçevesinde biriken ücretli izinlerin finansal tablolara aktarılmasına yönelik muhasebe uygulamalarına *Örnek 1* ve *Örnek 2*'de yer verilmiştir.

Örnek 1 (giydirilmiş biriken ücretli izinler): Makine imalatı alanında faaliyet gösteren “E” A.Ş.’de 31.12.2011 tarihi itibarıyla 40 kişi çalışmaktadır. “E” A.Ş. her bir çalışanı için yıllık 10 gün ücretli izin hakkı sağlamaktadır. “E” A.Ş.’de ilgili yılda kullanılmayan izin hakkı devam eden yılda kullanılabilen ve geleceğe taşıma yalnızca **bir yıl** yapılabilmektedir. İşletme, çalışanın hizmet gördüğü yılı takip eden yılın sonunda kullanılmayan ücretli izinler kapsamında çalışanlarına ödeme yapmaktadır. İzin haklarının kullanımını FIFO yöntemine göre gerçekleştirildiğinden ücretli izinler çalışanlara öncelikle geçmiş döneme ait izin haklarından kullandırılmaktadır. Çalışanların gelecek üç yıl içinde işten ayrılmayacağı varsayılmaktadır. Çalışanlara ait diğer bilgiler ise aşağıdadır.

<i>Çalışan Sayısı, İzin ve Ücretlere Yönelik Bilgiler</i>	<i>Hizmetli</i>	<i>Memur</i>	<i>İşçi</i>	<i>Mühendis</i>
<i>Çalışan sayısı</i>	3	7	25	5
<i>2011'den devreden (kullanılmayan) ortalama biriken izin (gün)</i>	4	7	6	4
<i>2012'de kazanılan izin (gün)</i>	10	10	10	10
<i>2012'de kullanılacak tahmini ortalama izin (gün)</i>	6	5	5	8
<i>2012'deki ortalama günlük ücret</i>	30,-TL	40,-TL	50,-TL	70,-TL
<i>2013'den geçerli günlük ücret artış oranı</i>	%5	%5	%6	%6

Yukarıda yer alan bilgiler çerçevesinde “E” A.Ş.’nin çalışanlarına yönelik;

- 2011 yılı biriken ücretli izin yükümlülüğünün,
- Kullanılmayan izin ücretlerinin,

- c. 2012 yılı biriken ücretli izin yükümlülüğünün hesaplanması ve finansal tablolara aktarılması aşağıdaki gibi gerçekleştirilecektir.

a. 2011 Yılı Biriken Ücretli İzin Yükümlülüğünün Hesaplanması

Cari dönemde kullanılmayan biriken ücretli izin hakları, işletme açısından gelecekte ödenecek *bir yükümlülüğe* neden olduğundan raporlama dönemi sonu itibariyle kullanılmamış ücretli izinlerin maliyetinin tahmini olarak ölçümlenerek, birikmiş ücretli izin haklarına yönelik yükümlülük şeklinde dikkate alınması gerekmektedir. Bu bağlamda işletmenin kullanılmayan izinler kapsamında gelecekte çalışanlara yönelik yükümlülüğü aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{Yükümlülük Tutarı} = \text{Toplam Çalışan Sayısı} \times \text{İlgili Yılda Geçerli Günlük Ücret} \times \text{Devreden Kullanılmayan İzin}$$

Kullanılmayan izinlerde işletmenin yükümlülüğünün hesaplanmasında gelecekteki ücret artışlarının da dikkate alınması gerekmektedir. Zira Yargıtay kararlarına göre; kullanılmayan yıllık ücretli izin tutarı, ilgili olduğu yıllara ilişkin ücretler üzerinden değil iznin kullanılacağı yılda geçerli olan ücret üzerinden hesaplanmalıdır. Ancak izin ücreti, son dönem hak kazanılan izin süresi üzerinden değil, her bir dönem için hak kazanılan izin süreleri ayrı ayrı değerlendirilerek hesaplanacaktır. Ayrıca kullanılmayan yıllık ücretli izin süresine ait ücret ödenirken hafta tatili günleri hesaplama dâhil edilmeyecektir (Çelik, 2007: 363). Nitekim bu bağlamda 31.12.2011 tarihinde her bir hizmet sınıfı için işletmenin yükümlülüğü aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

<i>Çalışanlar</i>	<i>Toplam Çalışan Sayısı (a)</i>	<i>Geçerli Günlük Ücret (b)</i>	<i>Kullanılmayan İzin Günü (c)</i>	<i>Yükümlülük Tutarı (a×b×c)</i>
<i>Hizmetli</i>	3	30,-TL	4	360,-TL
<i>Memur</i>	7	40,-TL	7	1.960,-TL
<i>İşçi</i>	25	50,-TL	6	7.500,-TL
<i>Mühendis</i>	5	70,-TL	4	1.400,-TL
<i>2011 yılı sonu itibariyle biriken ücretli izin yükümlülüğü</i>				<i>11.220,-TL</i>

“E” A.Ş., 31.12.2011 tarihi itibariyle kullanılmayan izinlere bağlı olarak ortaya çıkan 11.220,-TL’lik toplam yükümlülüğü aşağıdaki gibi kaydedecektir.

31.12.2011			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI			8.900,-
730.01 İşçi Ücret ve Giderleri			
730.01.00 İşçi	7.500,-		
730.01.01 Mühendis	<u>1.400,-</u>		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI			2.320,-
770.02 Memur Ücret ve Giderleri			
770.02.00 Hizmetli	360,-		
770.02.01 Memur	<u>1.960,-</u>		
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI			11.220,-
374.01 Kullanılmayan İzinler			
374.01.00 Hizmetli	360,-		
374.01.01 Memur	1.960,-		
374.01.02 İşçi	7.500,-		
374.01.03 Mühendis	<u>1.400,-</u>		
<i>Tahmini biriken ücretli izin yükümlülüğünün tahakkuku</i>			

Sağlanacak faydaların giderleştirilmesinde 7/A seçeneğinin kullanıldığı varsayıldığından çalışanların hizmet sınıflarının dikkate alınması gerekmektedir. İşletme faaliyetlerinin yerine getirilmesinde hizmetli ve memurların daha çok yönetsel faaliyetler, işçi ve mühendislerin ise ürün ya da hizmetlerin üretimi veya geliştirilmesine yönelik faaliyetler kapsamında istihdam edilmesi nedeniyle sağlanacak faydalar, hizmetli ve memurlar için 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı'nda; işçi ve mühendisler için ise 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı²nda izlenecektir. Ayrıca sağlanacak faydadan kaynaklanan yükümlülük söz konusu faydanın kısa vadeli olması nedeniyle 374 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı'nda izlenecektir.

b. Kullanılmayan İzin Ücretlerinin Ödenmesi

“E” A.Ş., kullanılmayan ücretli izinlerin hizmet yılını takip eden yılın sonunda ödenmesine yönelik bir politika benimsemiş olduğundan 31.12.2012 tarihinde 2011 yılından devreden kullanılmayan izinler için çalışanlara ödeme yapacaktır. Nitekim 31.12.2012 tarihinde her bir hizmet sınıfı için 2011 yılından devreden ve kullanılmayan izinler için ödenecek tutar, *Toplam Çalışan Sayısı × İlgili Yılda Geçerli Günlük Ücret × 2011 Yılından Devreden Kullanılmayan İzin* formülüne göre aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

² Çalışanlara sağlanan sosyal yardımlar, sağlık giderleri, yıllık izin ücretleri, ikramiyeler, kıdem tazminatı (Karakaya, 2006: 108), kâr paylaşımı, hisse bazlı ödemeler vb. faydalar endirekt işçilik kapsamında değerlendirildiğinden söz konusu faydaların giderleştirilmesinde 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı kullanılacaktır.

<i>Çalışanlar</i>	<i>Toplam Çalışan Sayısı (a)</i>	<i>Geçerli Günlük Ücret (b)</i>	<i>Kullanılmayan İzin (c)</i>	<i>Ödenecek Tutar (a×b×c)</i>
<i>Hizmetli</i>	3	30,-TL	0 gün ³	0,-TL
<i>Memur</i>	7	40,-TL	2 gün ⁴	560,-TL
<i>İşçi</i>	25	50,-TL	1 gün ⁵	1.250,-TL
<i>Mühendis</i>	5	70,-TL	0 gün ⁶	0,-TL
<i>2011 yılından devreden izinler için 2012'de ödenecek toplam tutar</i>				<i>1.810,-TL</i>

Yukarıdaki hesaplamalar çerçevesinde “E” A.Ş.’nin 31.12.2012 tarihinde kullanılmayan izinler nedeniyle ödediği 1.810,-TL’lik toplam tutar aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

31.12.2012		
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI		1.810,-
374.01 Kullanılmayan İzinler		
374.01.01 Memur	560,-	
374.01.02 İşçi	1.250,-	
100 KASA HESABI		
<i>Kullanılmayan izin bedellerinin ödenmesi</i>		1.810,-

“E” A.Ş.’nin kullanılmayan izinlere bağlı olarak 1.810,-TL ödeme yapması nedeniyle 31.12.2012 tarihinde *374 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı*’nın alacak kalanı 9.410,-TL (11.220,-TL - 1.810,-TL) olacaktır. Buna göre söz konusu hesabın yardımcı hesaplar kapsamındaki görünümü ise aşağıdaki gibidir.

Yardımcı Defter:

Hizmetli	Memur	İşçi	Mühendis
360,-	560,-	1.250,-	1.400,-
	1.960,-	7.500,-	

³ Hizmetli sınıfında istihdam edilen çalışanların 2012 yılında, 2011 yılından devreden izin haklarının tamamını kullanması nedeniyle kendilerine herhangi bir bedel ödenmeyecektir.

⁴ Memur sınıfında istihdam edilen çalışanlara ait 2011 yılından devreden iznin 7 gün; 2012 yılında kullanılan iznin 5 gün olması nedeniyle 2011 yılından devreden ve kullanılmayan 2 günlük izin bedelinin ödenmesi gerekmektedir.

⁵ İşçi sınıfında istihdam edilen çalışanlara ait 2011 yılından devreden iznin 6 gün; 2012 yılında kullanılan iznin 5 gün olması nedeniyle 2011 yılından devreden ve kullanılmayan 1 günlük izin bedelinin ödenmesi gerekmektedir.

⁶ Mühendis sınıfında istihdam edilen çalışanların 2012 yılında, 2011 yılından devreden izin haklarının tamamını kullanması nedeniyle kendilerine herhangi bir bedel ödenmeyecektir.

c. 2012 Yılı Biriken Ücretli İzin Yükümlülüğünün Hesaplanması

31.12.2012 tarihi itibarıyla biriken ücretli izinler kapsamında işletmenin yükümlülüğünde meydana gelen artışın belirlenebilmesi için öncelikle 2013 yılında geçerli olacak ücretlerin hesaplanması gerekmektedir. Örnekteki varsayımsal veriler çerçevesinde 2013 yılında hizmetli ve memura %5; işçi ve mühendise %6 zam yapılacağından her bir hizmet sınıfı için geçerli ücret, *2012 yılında geçerli günlük ücret × (1+ ücret artış oranı)* formülüne göre aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

<i>Çalışanlar</i>	<i>2012 Yılında Geçerli Günlük Ücret (a)</i>	<i>1+ Ücret Artış Oranı (b)</i>	<i>2013 Yılında Geçerli Günlük Ücret (a×b)</i>
<i>Hizmetli</i>	<i>30,-TL</i>	<i>1,05</i>	<i>31.5,-TL</i>
<i>Memur</i>	<i>40,-TL</i>	<i>1,05</i>	<i>42,-TL</i>
<i>İşçi</i>	<i>50,-TL</i>	<i>1,06</i>	<i>53,-TL</i>
<i>Mühendis</i>	<i>70,-TL</i>	<i>1,06</i>	<i>74.2,-TL</i>

2013 yılında her bir hizmet sınıfındaki çalışanlar için geçerli olacak günlük ücretleri yukarıda hesaplanan “E” A.Ş.’nin 31.12.2012 tarihinde gelecek döneme devreden kullanılmayan izinler nedeniyle çalışanlarına yönelik yükümlülüğü aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

<i>Çalışanlar</i>	<i>Toplam Çalışan Sayısı (a)</i>	<i>Geçerli Günlük Ücret (b)</i>	<i>Kullanılmayan İzin Günü (c)</i>	<i>Yükümlülük Tutarı (a×b×c)</i>
<i>Hizmetli</i>	<i>3</i>	<i>31.5,-TL</i>	<i>8</i>	<i>756,-TL</i>
<i>Memur</i>	<i>7</i>	<i>42,-TL</i>	<i>10</i>	<i>2.940,-TL</i>
<i>İşçi</i>	<i>25</i>	<i>53,-TL</i>	<i>10</i>	<i>13.250,-TL</i>
<i>Mühendis</i>	<i>5</i>	<i>74.2,-TL</i>	<i>6</i>	<i>2.226,-TL</i>
<i>2012 yılı sonu itibarıyla biriken ücretli izin yükümlülüğü</i>				<i>19.172,-TL</i>

Kullanılmayan izinlere bağlı olarak “E” A.Ş.’nin dönem sonu yükümlülüğünde meydana gelen artışın hesaplanmasında ödenen izin ücretlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre; 31.12.2011 tarihindeki 11.220,-TL⁷’lik izin yükümlülüğünün 1.810,-TL’lik kısmı kullanılmayan izinler nedeniyle 31.12.2012 tarihinde çalışanlara

⁷ 2011 yılında kullanılmayan izinler nedeniyle işletmenin gelecek dönemdeki yükümlülüğü ile ilgili olarak 31.12.2011 tarihinde 374 Çalışanlara Sağlanan Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı’nın alacağına yazılan tutardır.

ödendiğinden, işletmenin yükümlülüğü ödeme işleminden sonra 9.410,-TL (11.220,-TL - 1.810,-TL)'ye düşecektir.

Yukarıdaki açıklama ve hesaplamalar çerçevesinde “E” A.Ş.’nin biriken ücretli izinler kapsamında, 31.12.2012 tarihinde yükümlülüğünün 19.172,-TL; bilançodaki yükümlülük tutarının ise 9.410,-TL olmasına bağlı olarak kullanılmayan izinler kapsamında gelecek döneme ait ortaya çıkacak ilave yükümlülük artışı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Çalışanlar	31.12.2012 tarihi itibarıyla		İlave Yükümlülük (a-b)
	Biriken İzin Yükümlülüğü (a)	374 Nolu Hesabın Alacak Kalamı (b)	
Hizmetli	756,-TL	360,-TL	396,-TL
Memur	2.940,-TL	1.400,-TL	1.540,-TL
İşçi	13.250,-TL	6.250,-TL	7.000,-TL
Mühendis	2.226,-TL	1.400,-TL	826,-TL
Toplam	19.172,-TL	9.410,-TL	9.762,-TL

“E” A.Ş., kullanılmayan toplam izin yükümlülüğü kapsamında meydana gelen 9.762,-TL tutarındaki artışı 31.12.2012 tarihinde aşağıdaki gibi kayda alacaktır.

31.12.2012		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI		7.826,-
730.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
730.01.00 İşçi	7.000,-	
730.01.01 Mühendis	826,-	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		1.936,-
770.02 Memur Ücret ve Giderleri		
770.02.00 Hizmetli	396,-	
770.02.01 Memur	1.540,-	
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI		9.762,-
374.01 Kullanılmayan İzinler		
374.01.00 Hizmetli	396,-	
374.01.01 Memur	1.540,-	
374.01.02 İşçi	7.000,-	
374.01.03 Mühendis	826,-	
<i>Tahmini biriken ücretli izin yükümlülüğünün tahakkuku</i>		

“E” A.Ş.’nin kullanılmayan toplam izin yükümlülüğünde meydana gelen 9.762,-TL’lik artışın kayda alınmasından sonra işletmenin biriken ücretli izin yükümlülüklerinin

izlenildiği 374 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı'nın alacak kalanı 19.172,-TL⁸ olup yardımcı hesaplar kapsamındaki görünümü ise aşağıdaki gibidir.

Yardımcı Defter:

Hizmetli	Memur	İşçi	Mühendis
360,-	560,-	1.960,-	1.250,-
396,-		7.500,-	1.400,-
<u>756,-</u>	<u>1.540,-</u>	<u>7.000,-</u>	<u>826,-</u>
	<u>3.500,-</u>	<u>14.500,-</u>	<u>2.226,-</u>

Örnek 2 (giydirilmemiş biriken ücretli izinler): Çimento imalatı alanında faaliyet gösteren “E” A.Ş. değişik hizmet sınıflarında istihdam ettiği toplam 105 çalışanı için yıllık 20 gün ücretli izin hakkı sağlamaktadır. “E” A.Ş.’de ilgili yılda kullanılmayan izin ücretleri devam eden yılda kullanılabilen ve geleceğe taşıma yalnızca **bir yıl** yapılabilir. Ayrıca “E” A.Ş.’de çalışanların kullanmadıkları izin ücretlerini **nakit olarak talep etme hakkı** da mümkün değildir. “E” A.Ş.’de çalışanların izin haklarının kullanımında FIFO yöntemi uygulandığından ücretli izinler çalışanlara öncelikle geçmiş döneme ait izinlerden kullandırılmaktadır. Çalışanlara ait diğer bilgiler ise aşağıdaki gibidir.

Çalışan Sayısı, İzin ve Ücretlere Yönelik Bilgiler	Hizmetli	Memur	İşçi	Mühendis
Çalışan sayısı	5	10	80	10
2011’den devreden ortalama (kullanılmayan) biriken izin (gün)	4	7	2	4
2012’de hak kazanılacak izin (gün)	20	20	20	20
2012’de kullanılacak tahmini ortalama izin (gün)	18	15	17	22
2012’de geçerli günlük ücret	30,-TL	40,-TL	50,-TL	70,-TL
2013’den geçerli günlük ücret artış oranı	%5	%5	%6	%6

Yukarıda yer alan bilgiler çerçevesinde “E” A.Ş.’nin çalışanlarına yönelik;

- 2011 yılı biriken ücretli izin yükümlülüğünün,
- 2012 yılı biriken ücretli izin yükümlülüğünün hesaplanması ve finansal tablolara aktarılması aşağıdaki gibi gerçekleştirilecektir.

⁸ Bu tutar işletmenin 31. 12. 2012 tarihi itibarıyla toplam biriken ücretli izin yükümlülüğünü göstermektedir.

a. 2011 Yılı Biriken Ücretli İzin Yükümlülüğünün Hesaplanması

31.12.2011 tarihinde, “E” A.Ş.’in kullanılmayan izinler nedeniyle çalışanlara yönelik yükümlülük tutarının her bir hizmet sınıfı açısından hesaplanması gerekmektedir. Bu bağlamda yükümlülük tutarı, çalışan sayısı, çalışanlara ödenecek günlük ücret ve kullanılmayan izin günleri dikkate alınarak aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

<i>Çalışanlar</i>	<i>Toplam Çalışan Sayısı (a)</i>	<i>Geçerli Günlük Ücret (b)</i>	<i>Kullanılmayan İzin Günü (c)</i>	<i>Yükümlülük Tutarı (a×b×c)</i>
<i>Hizmetli</i>	5	30,-TL	4	600,-TL
<i>Memur</i>	10	40,-TL	7	2.800,-TL
<i>İşçi</i>	80	50,-TL	2	8.000,-TL
<i>Mühendis</i>	10	70,-TL	4	2.800,-TL
2011 yılı için toplam biriken ücretli izin yükümlülüğü				14.200,-TL

31.12.2011 tarihinde kullanılmayan izinler nedeniyle hesaplanan 14.200,-TL tutarındaki yükümlülük aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

31.12.2011		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI		10.800,-
730.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
730.01.00 İşçi	8.000,-	
730.01.01 Mühendis	2.800,-	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		3.400,-
770.02 Memur Ücret ve Giderleri		
770.02.00 Hizmetli	600,-	
770.02.01 Memur	2.800,-	
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI		14.200,-
374.01 Kullanılmayan İzinler		
374.01.00 Hizmetli	600,-	
374.01.01 Memur	2.800,-	
374.01.02 İşçi	8.000,-	
374.01.03 Mühendis	2.800,-	
<i>Tahmini biriken ücretli izin yükümlülüğünün tahakkuku</i>		

Yukarıda yapılan kayda göre; çalışanların kullanmadığı izinler nedeniyle işletmenin gelecekteki yükümlülüğünün izlenilmesinde kullanılan *374 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı*’nın yardımcı hesaplardaki görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

Yardımcı Defter:

Hizmetli	Memur	İşçi	Mühendis
600,-	2.800,-	8.000,-	2.800,-

b. 2012 Yılı Biriken Ücretli İzin Yükümlülüğünün Hesaplanması

“E” A.Ş.’in 2011 yılında, çalışanların 2012 yılında kullanacağı izinlere yönelik tahmininin aynen gerçekleşmesi durumunda 31.12.2012 tarihi itibarıyla biriken ücretli izinler kapsamında işletmenin yükümlülüğünde meydana gelen artışın tespiti için öncelikle 2013 yılında geçerli olacak ücretlerin belirlenmesi gerekmektedir. Buna göre; 2013 yılında her bir hizmet sınıfı için geçerli ücret aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Çalışanlar	2012’de Geçerli Günlük Ücret (a)	1+ Ücret Artış Oranı (b)	2013’de Geçerli Günlük Ücret (a×b)
Hizmetli	30,-TL	1,05	31.5,-TL
Memur	40,-TL	1,05	42,-TL
İşçi	50,-TL	1,06	53,-TL
Mühendis	70,-TL	1,06	74.2,-TL

2013 yılında geçerli günlük ücretleri yukarıda hesaplanan çalışanlar için “E” A.Ş.’nin 31.12.2012 tarihinde gelecek döneme devreden kullanılmayan izinler nedeniyle yükümlülüğü aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Çalışanlar	Toplam Çalışan Sayısı (a)	Geçerli Günlük Ücret (b)	Kullanılmayan İzin Günü (c)	Yükümlülük Tutarı (a×b×c)
Hizmetli	5	31.5,-TL	6	945,-TL
Memur	10	42,-TL	12	5.040,-TL
İşçi	80	53,-TL	5	21.200,-TL
Mühendis	10	74.2,-TL	2	1.484,-TL
2012 yılı için toplam biriken ücretli izin yükümlülüğü				28.669,-TL

Yukarıdaki açıklama ve hesaplamalar çerçevesinde “E” A.Ş.’in biriken ücretli izinler kapsamında, 31.12.2012 tarihinde yükümlülüğünün 28.669,-TL; 2011 bilançosundaki yükümlülük tutarının ise 14.200,-TL olmasına bağlı olarak kullanılmayan

izinler kapsamında gelecek döneme ait ilave yükümlülük artışı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Çalışanlar	31.12.2012 tarihi itibarıyla		İlave Yükümlülük (a-b)
	Biriken İzin Yükümlülüğü (a)	374 Nolu Hesabın Alacak Kalamı (b)	
Hizmetli	945,-TL	600,-TL	345,-TL
Memur	5.040,-TL	2.800,-TL	2.240,-TL
İşçi	21.200,-TL	8.000,-TL	13.200,-TL
Mühendis	1.484,-TL	2.800,-TL	(1.316,-TL)
Toplam	28.669,-TL	14.200,-TL	14.469,-TL

Yukarıdaki hesaplamalardan da anlaşıldığı üzere kullanılmayan izinlere yönelik işletmenin yükümlülüğünde hizmetli, memur ve işçi hizmet sınıfındaki çalışanlar için bir artış; mühendis hizmet sınıfındaki çalışanlar için ise bir azalış olacaktır. Bu durum, 2012 yılında hizmetli, memur ve işçilerin cari dönemdeki izin haklarından daha az; mühendislerin ise daha fazla izin kullanmasından kaynaklanmaktadır. Zira mühendis hizmet sınıfındaki çalışanlar, 22 gün izin alması nedeniyle cari yıla ait izin haklarının yanı sıra geçmiş dönemden devreden haklarını da kullanacağından işletmenin yükümlülüğünde bir azalma olacaktır.

Hizmetli, memur ve işçi hizmet sınıfındaki çalışanların 2012 yılında ücretli izin haklarının tamamını kullanmaması nedeniyle "E" A.Ş.'in kullanılmayan toplam izinlere yönelik yükümlülüğünde meydana gelen artış 31.12.2012 tarihinde aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

31.12.2012		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI		13.200,-
730.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
730.01.00 İşçi		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		2.585,-
770.02 Memur Ücret ve Giderleri		
770.02.00 Hizmetli	345,-	
770.02.01 Memur	2.240,-	
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI		15.785,-
374.01 Kullanılmayan İzinler		
374.01.00 Hizmetli	345,-	
374.01.01 Memur	2.240,-	
374.01.02 İşçi	13.200,-	
<i>Tahmini biriken ücretli izin yükümlülüğünün tahakkuku</i>		

Mühendislerin 2012 yılında ücretli izin haklarının bir kısmını kullanması nedeniyle “E” A.Ş.’in toplam izin yükümlülüğünde meydana gelen azalış 31.12.2012 tarihinde aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

31.12.2012		
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI		1.316,-
374.01 Kullanılmayan İzinler		
374.01.03 Mühendis		
İLGİLİ VARLIK veya KAYNAK HESAPLARI		1.316,-
Ücretli izin haklarının kullanımı		

“E” A.Ş.’in yükümlülüğünde meydana gelen artış ve azalışların 31.12.2012 tarihinde kayda alınmasından sonra kullanılmayan izin yükümlülüğünü gösteren 374 *Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı*’nın 28.669,-TL’lik alacak kalanının yardımcı hesaplardaki görünümü ise aşağıdaki gibi olacaktır.

Yardımcı Defter:

Hizmetli	Memur	İşçi	Mühendis
600,-	2.800,-	8.000,-	1.316,-
345,-	2.240,-	13.200,-	-
945,-	5.040,-	21.200,-	2.800,-

Yukarıdaki bilgiler çerçevesinde işletmenin FIFO yerine LIFO yöntemini tercih etmesi durumunda, kullanılan izin hakları önce cari, sonra geçmiş döneme ait izinlerden düşüleceğinden, yükümlülük tutarı gelecekte ödenmesi planlanan izin ücretlerine göre belirlenecektir. 2012 yılında yalnızca mühendis hizmet sınıfında istihdam edilen 10 çalışanın, 22 gün izin alması nedeniyle söz konusu çalışanlar cari yıla ait izinlerinin dışında geçmiş dönemden devreden izinlerini de kullanacaktır. Nitekim mühendis olarak çalışanlar için 2011 yılından devredecek olan 40 günlük ücretli izin hakkının 20 günlük [10 mühendis × (22 gün - 20 gün)⁹] kısmı 2012 yılında kullanılacaktır. Buna göre gelecek döneme aktarılacak izinlere yönelik işletmenin yükümlülüğü 1.400,-TL (20 gün × 70,-TL) olup aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

⁹ 2 günlük izin hakkı, cari dönemde sahip olunan 20 günlük izin hakkının dışında geçmiş dönemden devreden ve cari dönemde kullanacak ilave izindir.

31.12.2012			
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	1.400,-	
	730.01 İşçi Ücret ve Giderleri		
	730.01.01 Mühendis		
	374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI		1.400,-
	374.01 Kullanılmayan İzinler		
	374.01.03 Mühendis		
	<i>Tahmini biriken ücretli izin yükümlülüğünün tahakkuku</i>		

Yukarıdaki kayıttan da anlaşıldığı üzere işletme, 2011 yılında sunulan hizmetlere karşılık çalışanlarına gelecek dönemde (2012 yılında) ödeme ihtimali bulunan 1.400,- TL'lik izin ücretini dönem sonu itibariyle gider yazacak ve buna ilişkin yükümlülüğü de bilançoya yansıtacaktır.

2011 yılında yapılan tahminler çerçevesinde kullanılan izinlere bağlı olarak 2012 yılı sonu itibariyle 105 çalışan için ödenecek izinlerin toplamı gün bazında aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

<i>Çalışanlar</i>	<i>Çalışan Sayısı</i>	<i>Kullanılan İzin</i>	<i>Toplam İzin</i>
<i>Hizmetli</i>	5	18 gün	90 gün
<i>Memur</i>	10	15 gün	150 gün
<i>İşçi</i>	80	17 gün	1360 gün
<i>Mühendis</i>	10	22 gün	220 gün
<i>2012 yılında kullanılan toplam izin</i>			<i>1820 gün</i>

“E” A.Ş.’in 1820 günlük ücretli izin için hizmetli, memur, işçi ve mühendis hizmet sınıfında istihdam edilen 105 personel için ödeyeceği tutar aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

<i>Çalışanlar</i>	<i>Kullanılan Toplam İzin (a)</i>	<i>2012 yılı ücreti (b)</i>	<i>Ödenecek Tutar (a×b)</i>
<i>Hizmetli</i>	90 gün	30,-TL	2.700,-TL
<i>Memur</i>	150 gün	40,-TL	6.000,-TL
<i>İşçi</i>	1360 gün	50,-TL	68.000,-TL
<i>Mühendis</i>	220 gün	70,-TL	15.400,-TL
<i>2012 yılında ödenecek toplam tutar</i>			<i>92.100,-TL</i>

2012 yılında kullanılan izinlerin 20 günlük kısmı (1.400,-TL)¹⁰ 2011 yılından devreden izin hakkından kullanıldığı için işletmenin 2012 yılında kullanılan izne karşılık ödeyeceği tutar 90.700,-TL (92.100,-TL – 1.400,-TL) olup bu tutarın tamamı ödeme yapıldıkça ilgili hesaplara dönem boyunca gider şeklinde yansıtılacaktır.

Değişik hizmet sınıflarında istihdam edilen çalışanlar tarafından 2012 yılında kullanılmayarak 2013 yılına devredilecek olan 300 günlük toplam ücretli izin hakkı, 2012 yılında kullanılması tahmin edilen 2100¹¹ günlük ücretli izin ile fiili olarak kullanılan 1800¹² günlük ücretli izin arasındaki farka göre hesaplanacaktır. Ayrıca işletme tarafından 2011 yılına ait olan ancak 2012 yılında kullanılmayan izin hakkı kesinlikle 2013 yılına devredilmeyecektir. Bu durum ücretli izin hakkının bir sonraki döneme devrinin işletme tarafından bir yıla sınırlandırılmasından kaynaklanmaktadır. Nitekim işletme, çalışanlarına gelecekte (2013 yılında) ödeyeceği izinler için 2012 yılı sonunda, 2011 yılında olduğu gibi yapacağı tahminler çerçevesinde yükümlülük kaydı yapacaktır.

Biriken ücretli izinlere yönelik diğer bir önemli konu ise belirli bir süreye bağlı olarak geleceğe aktarılan ücretli izinlerin ilgili dönemde ödenen kısmının tahmin edilenden az olmasıdır. Böyle bir durumda işletme önceki dönemde, gelecekte ödenme ihtimali bulunduğu için yükümlülük şeklinde bilançoya aktardığı tutarı cari dönemde gelir olarak dikkate alacaktır. Örneğin, işletme LIFO yöntemine göre 2011 yılı sonunda çalışanların 200 günlük izin ücretine karşılık 4.000,-TL'lik yükümlülük ayırmasına rağmen; 2012 yılında çalışanlar geçmiş dönemden devreden ücretli izinlerden yalnızca 150 günlük kısmını kullanmıştır. Önceki dönemden devreden ve cari dönemde kullanılan izin ücretlerinin parasal tutarı ise 3.000,-TL'dir. İşletme kullanılmayan ücretli izinlerin yalnızca bir yıl sonraya taşınmasına yönelik bir politika benimsemiştir. Buna göre çalışanların izinlerini kullanması durumunda 2012 yılı sonunda yapacağı kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

¹⁰ Yalnızca mühendis hizmet sınıfındaki çalışanlar geçmiş dönemden devreden izinlerini cari dönemde kullandığı için işletmenin ödeyeceği tutar, ilgili çalışanların ücreti (70,-TL) ile kullanılan iznin (10 gün) çarpımına göre 700,-TL şeklinde hesaplanacaktır.

¹¹ 2100 günlük ücretli izin = Yıllık 20 günlük ücretli izin × 105 çalışan.

¹² İlgili Dönemde Kullanılan Toplam İzin (1820 gün) – Önceki Dönemden Devreden ve İlgili Dönemde Kullanılan İzin (20 gün).

31.12.2012		
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI 374.01 Kullanılmayan İzinler	3.000,-	
İLGİLİ VARLIK veya KAYNAK HESAPLARI <i>Ücretli izin haklarının kullanımı</i>		3.000,-

2011 yılından devreden 4.000,-TL tutarındaki kullanılmamış izinlerin 31.12.2012 tarihine kadar 1.000,-TL'lik kısmının gerçekleşmemesi durumunda, işletme söz konusu yükümlülüğün ödenmeyen kısmını ilgili bir gelir hesabına aktaracaktır.

31.12.2012		
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI 374.01 Kullanılmayan İzinler 649 DİĞER GELİR VE KÂRLAR HESABI ¹³	1.000,-	
<i>Kullanılmayan izinlerin iptali</i>		1.000,-

3.3.1.1.2. Birikmeyen Ücretli İzinlere Yönelik Muhasebe Uygulamaları

Birikmeyen ücretli izinlerde, kullanılmayan izinlerin gelecek dönemlere aktarılması mümkün olmadığından, dönem sonu itibariyle gelecek döneme ait bir yükümlülük ortaya çıkmamaktadır. Bu nedenle birikmeyen ücretli izinlerin kayda alınmasıyla ilgili TMS 19'da özellikli bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Birikmeyen ücretli izinlerin muhasebeleştirilmesi *Örnek 3*'te gösterilmiştir.

Örnek 3 (birikmeyen ücretli izinler): Kozmetik ürünleri imalatı alanında faaliyet gösteren "E" A.Ş.'de 01.01.2011 tarihi itibariyle 100 kişi çalışmaktadır. "E" A.Ş. evlilik, ölüm, doğum gibi sebeplerden dolayı işte bulunmadıkları süreler için çalışanlara ücretli izin hakkı tanımaktadır. Buna göre; 02.03.2011 tarihinde insan kaynakları bölümünde memure olarak çalışan Ayşe AYDIN'a annesinin ölümü nedeniyle 3 günlük ölüm izni verilmiştir. İznin parasal karşılığı 155,-TL olup yasal kesintiler ihmal edilmiştir. Bu durumda verilen ölüm iznine yönelik ödeme işlemi "E" A.Ş. tarafından aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

¹³ Daha önce 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabı'nda izlenen unsurlar Akdoğan ve Sevilengül (2007a) tarafından TMS'ye uyum için THP'de yapılan değişikliklere bağlı olarak oluşturulan yeni THP'ye göre bu hesapta kayda alınacaktır.

02.03.2011		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 770.02 Memur Ücret ve Giderleri	155,-	
100 KASA HESABI <i>Ölüm izninin ödenmesi</i>		155,-

3.3.1.2. Kâr Paylaşımı ve İkramiye Planlarına Yönelik Muhasebe Uygulamaları

Finansal tablolara aktarılma şartı olarak *işletmenin geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğünün bulunması ve bu yükümlülüğün makul bir şekilde tahmin edilmesinin gerektiği* kâr paylaşımı ve ikramiye planları kapsamında çalışanlara ödenecek bir fayda, çalışanın hizmetinden kaynaklandığından işletmenin bunu net kârın dağıtılması işlemi olarak değil **gider** olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede kâr paylaşımı ve ikramiye planlarının muhasebeleştirilmesi sırasıyla *Örnek 4* ve *Örnek 5*'te gösterilmiştir.

Örnek 4 (kâr paylaşım planları): Mobilya imalatı alanında faaliyet gösteren “E” A.Ş. bir kâr paylaşım planına göre dönem içinde elde ettiği net kârın belirli bir oranını yönetim faaliyetlerinde hizmet gören çalışanlarına ödeyecektir. Plan kapsamındaki çalışanların yıl boyunca işten ayrılmaması durumunda toplam yıllık kâr ödemeleri net kârın %3’ü olacaktır. 31.12.2011 tarihinde sona eren yıl için işletmenin net kâr tahmini 100.000,-TL olup ödemeler 12.01.2012 tarihinde yapılacaktır. İşletmenin verilen bu bilgilere göre 31.12.2011 tarihinde kâr paylaşım planı kapsamındaki yükümlülüğü aşağıdaki gibi hesaplanarak muhasebeleştirilecektir.

$$\text{Yükümlülük Tutarı} = \text{Dönem Net Kârı} \times \text{Plan Kapsamında Belirlenen Kâr Paylaşım Oranı}$$

$$\text{Yükümlülük Tutarı} = 100.000,-\text{TL} \times 0,03 = 3.000,-\text{TL}$$

31.12.2011		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 770.02 Memur Ücret ve Giderleri	3.000,-	
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI 374.02 Kâr Paylaşımı ve İkramiye Planları <i>Kâr paylaşım planı kapsamındaki yükümlülüğün tahakkuku</i>		3.000,-

Yukarıdaki kayıttan da anlaşıldığı üzere çalışanlara sağlanan kâr paylaşımı kapsamındaki yükümlülükler işletme tarafından *makul bir şekilde tahmin edilerek* dönem net kârı belirlenmeden önce giderleştirilmektedir.

İşletmenin 31.12.2011 tarihinde çalışanların dönem içinde işten ayrılmayacağı varsayımına göre finansal tablolara aktaracağı yükümlülük tutarının tahminler çerçevesinde gerçekleşmesi ve söz konusu yükümlülüğün 12.01.2012 tarihinde ödenmesi durumunda kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

12.01.2012	
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI 374.02 Kâr Paylaşımı ve İkramiye Planları	3.000,-
100 KASA HESABI <i>Kâr paylaşım planı kapsamındaki yükümlülüğün ödenmesi</i>	3.000,-

Önceden yapılan tahminlerin aksine işletmenin net kârının 2011 yılında 100.000,- TL yerine 110.000,-TL olması durumunda kâr paylaşımı kapsamında 300,-TL [(110.000,- TL – 100.000,-TL) × 0,03] tutarında ilave yükümlülük ortaya çıkacak olup söz konusu yükümlülük ödeme tarihinde aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

12.01.2012	
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI 374.02 Kâr paylaşımı ve ikramiye planları	3.000,-
659 DİĞER GİDER ve ZARARLAR HESABI	300,-
100 KASA HESABI <i>Kâr paylaşım planı kapsamındaki yükümlülüğün ödenmesi</i>	3.300,-

Örnek 5 (ikramiye planları): Kimyasal madde imalatı alanında faaliyet gösteren “E” A.Ş. cari yıl boyunca hizmet gören ve gelecek yıl boyunca da hizmet göreceği tahmin edilen çalışanlarına, gösterdikleri yüksek performans nedeniyle 2011 yılında bir ikramiye planı uygulamıştır. Söz konusu ikramiye planına göre dönem içi net kârın belirli bir oranının çalışanlara ödenmesi gerekmektedir. Plan kapsamındaki çalışanların yıl boyunca işten ayrılmayacağı varsayımına bağlı olarak yapılacak toplam yıllık ödeme net kârın %5’i olacaktır. Ancak işletme, çalışanların işten ayrılma oranının, yapılacak ödemeleri, net kârın %4,5’ine indireceğini ve 2011 yılında net kârın 140.000,-TL olacağını varsaymaktadır.

Verilen bu varsayımsal bilgiler çerçevesinde “E” A.Ş., 31.12.2011 tarihinde ikramiye planı kapsamındaki yükümlülüğünü aşağıdaki gibi hesaplayarak finansal tablolara aktaracaktır.

$$\text{Yükümlülük Tutarı} = 140.000,-\text{TL} \times 0,045 = 6.300,-\text{TL}$$

31.12.2011	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 770.02 Memur Ücret ve Giderleri	6.300,-
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI 374.02 Kâr Paylaşımı ve İkramiye Planları	6.300,-
<i>İkramiye planı kapsamındaki yükümlülüğün tahakkuku</i>	

Plan kapsamında çalışanlara ödenecek yükümlülük tutarı en fazla net kârın %5'i olan 7.000,-TL ($140.000,-\text{TL} \times 0,05$) olmasına rağmen, “E” A.Ş. personel devir hızına bağlı olarak çalışması planlanan çalışanlar için 6.300,-TL'lik ödeme yapacaktır. Böylece “E” A.Ş. işten ayrılan çalışana düşen 700,-TL kadar tasarruf yapacaktır.

3.3.2. Çalışma Dönemi Sonrası Faydalara Yönelik Muhasebe Uygulamaları

Hizmet süresinin sonunda ödenen çalışma dönemi sonrası faydalar, sağlanan faydanın niteliğine bağlı olarak farklı şekillerde finansal tablolara aktarılmaktadır. Örneğin tanımlanmış katkı planlarında işletmenin yükümlülüğü iskonto edilmeksizin ölçülmekte ve ölçümde hiçbir aktüeryal varsayım kullanılmamaktadır. Tanımlanmış fayda planlarında ise yükümlülükler işletme tarafından çalışanın hizmetinden çok sonra yerine getirildiğinden iskonto edilerek ölçülmekte ve yapılacak ölçümde aktüeryal varsayımlar kullanılmaktadır. Sahip olunan bu ve benzeri özellikler, genel olarak tanımlanmış katkı planlarının gelir tablosunda; tanımlanmış fayda planlarının ise bilanço ve gelir tablosunda raporlanması gerektirmektedir.

Tanımlanmış katkı planlarında, plana yapılan katkılar gider olarak kayda alındığından söz konusu katkıların finansal tablolara aktarılmasında özel hesapların kullanılmasına ihtiyaç duyulmamaktadır. Oysaki tanımlanmış fayda planlarının hem gelir tablosu ve bilançoda raporlanan unsurlar içermesi hem de planların içeriğini oluşturan unsurların çeşitliliği, yükümlülüğün belirlenmesinde değişik faktörlerin dikkate alınması, riskin azaltılması için fona varlık devrinin yapılması gibi nedenler tanımlanmış fayda planlarının raporlanmasında özellik arz eden bazı hesapların kullanılmasını gerekli

kılmaktadır. Nitekim bu durum konuyla ilgili çalışmalarda çeşitli hesapların kullanılmasına zemin hazırlamıştır. Örneğin Gençoğlu (2007), tanımlanmış fayda planı kapsamındaki bir yükümlülüğün **335 Personele Borçlar Hesabı**'nda, daha sonraki yıllarda giderleştirilecek emeklilik giderlerinin **280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı**'nda, fona aktarılacak varlıkların **136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı**'nda, fon varlıklarının değerinde meydana gelen artışların ise **648 Borsada Değer Artış Kârları Hesabı**'nda kayda alınmasını önermiştir. Belkaoui (1998) ise tanımlanmış fayda planlarının kayda alınmasında, söz konusu plan kapsamındaki unsurların niteliklerine uygun olarak **Emeklilik Borçları Hesabı**, **Ertelenmiş Emeklilik Giderleri Hesabı**, **Tahakkuk Etmış Emeklilik Giderleri Hesabı** gibi farklı hesapların kullanılmasını önermiştir.

Tanımlanmış fayda planlarının Türkiye'deki en yaygın örneği olan kıdem tazminatında fona varlık devri olmadığından kıdem tazminatı yükümlülüğü ve giderinin izlendiği hesabın dışında tanımlanmış fayda planlarına yönelik bilanço ve gelir tablosunda herhangi bir hesap kalemi kullanılmamaktadır. Nitekim tanımlanmış fayda planlarını daha çok kıdem tazminatı adı altında inceleyen Akdoğan ve Sevilengül (2007b), Örtün ve diğerleri (2008), Kaval (2008), Demir (2009), Özerhan ve Yanık (2010) söz konusu faydaların kayda alınmasında **372/472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı**'nın kullanımını önermiştir. Söz konusu çalışmalarda kıdem tazminatı uygulaması dışındaki fayda planlarının kayda alınmasına yönelik herhangi bir öneri bulunmamaktadır.

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşıldığı üzere konuyla ilgili sınırlı sayıda çalışmanın yer aldığı muhasebe literatüründe, tanımlanmış fayda planlarının hangi hesaplarda raporlanacağına yönelik görüş birliği olmamasına rağmen; “tam açıklama” ve “özün önceliği” kavramı gereğince plan kapsamındaki bilgilerin daha açık bir şekilde çıkar gruplarına sunulabilmesi için birden fazla hesabın kullanılması daha uygun olacaktır. Buna göre tanımlanmış fayda planlarının kayda alınmasında kullanılacak hesaplar, Akdoğan ve Sevilengül (2007a) tarafından TMS'ye uyum için THP'de yapılan değişikliklere bağlı olarak oluşturulan **374/474 Çalışanlara Sağlanan Diğer Faydalar İlişkin Karşılıklar Hesabı**'nın yanı sıra bu değişiklikler sonucunda şekillenen yeni THP'ye ilave edilecek **140/240 Plan Varlıklarından Alacaklar Hesabı**, **184/284 Ertelenmiş Emeklilik Giderleri Hesabı** gibi bazı hesapları da içerecektir. Tanımlanmış fayda planları kapsamında plan varlıklarının değerinde meydana gelen artışlar ile ilgili bilgiler ise **642 Faiz Gelirleri Hesabı** altında gelir tablosunda raporlanacaktır.

Tanımlanmış fayda planlarının gerek bilançoda gerekse de gelir tablosunda kayda alınmasında kullanılacak mevcut ve önerilen yeni hesaplar aşağıda açıklanmıştır.

140 Plan Varlıklarından Alacaklar Hesabı: *Tanımlanmış fayda planı kapsamındaki yükümlülüklerin karşılanması için işveren işletme tarafından başka bir işletmeye (fona) aktarılan varlıklar nedeniyle ortaya çıkan ve bilanço tarihi itibariyle on iki ay içinde fondan tahsil edilecek alacakların izlendiği hesaptır.*

Hesabın işleyişi: *Fona yapılan katkılara bağlı olarak bilanço tarihi itibariyle on iki ay içinde fondan tahsil edilecek bir alacağın doğması durumunda bu hesaba **borç**; alacağın tahsil edilmesi durumunda ise bu hesaba **alacak** yazılır.*

240 Plan Varlıklarından Alacaklar Hesabı: *Tanımlanmış fayda planı kapsamındaki yükümlülüklerin karşılanması için işveren işletme tarafından başka bir işletmeye (fona) aktarılan varlıklar nedeniyle ortaya çıkan ve on iki ay içinde tahsil edilmeyecek alacakların izlendiği hesaptır.*

Hesabın işleyişi: *Fona aktarılan varlıklara bağlı olarak ortaya çıkan alacaklar ile söz konusu varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen artışlar bu hesabın **borcuna**; fondan tahsil edilen tutarlar ise **alacağına** kaydedilir. Bilanço tarihi itibariyle on iki ay içinde fondan tahsil edilecek alacaklar bu hesaptan **140 Plan Varlıklarından Alacaklar Hesabı**'na aktarılır.*

184 Ertelenmiş Emeklilik Giderleri Hesabı: *Tanımlanmış fayda planları kapsamında ortaya çıkan ve on iki ay içinde gider veya maliyet hesaplarına aktarılacak emeklilik giderlerinin izlendiği hesaptır.*

Hesabın işleyişi: *Bilanço tarihi itibariyle on iki ay içinde gider veya maliyet hesaplarına aktarılacak emeklilik giderleri 284 Ertelenmiş Emeklilik Giderleri Hesabı'nın **alacağına** karşılık, bu hesaba **borç** kaydedilir. Emeklilik giderlerinin, gider veya üretim maliyet hesaplarına aktarılması durumunda ise bu hesaba **alacak**, ilgili gider veya üretim maliyeti hesabına **borç** yazılır.*

284 Ertelenmiş Emeklilik Giderleri Hesabı: Tanımlanmış fayda planları kapsamında ortaya çıkan ve on iki ay içinde gider veya maliyet hesaplarına aktarılmayan emeklilik giderlerinin izlendiği hesaptır.

Hesabın işleyişi: Cari dönemde ortaya çıkan ve on iki ay içinde gider veya maliyet hesaplarına aktarılmayan emeklilik giderleri 474 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı'nın **alacağına** karşılık bu hesaba **borç** kaydedilir. Bilanço tarihi itibarıyla on iki ay içinde gider veya maliyet hesaplarına aktarılacak emeklilik giderleri ise bu hesaba **alacak**, 184 Ertelenmiş Emeklilik Giderleri Hesabı'na **borç** yazılır.

372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı: Tanımlanmış fayda planlarının Türkiye'deki uygulama örneği olan kıdem tazminatı kapsamında işletme tarafından çalışanlara on iki ay içinde ödenecek yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

Hesabın işleyişi: Kıdem tazminatı kapsamında işletme tarafından çalışanlara on iki ay içinde ödenecek yükümlülük, 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'nın **borcuna** karşılık bu hesaba **alacak** kaydedilir.

472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı: Tanımlanmış fayda planlarının Türkiye'deki uygulama örneği olan kıdem tazminatı kapsamında işletmenin çalışanlara ödeyeceği yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

Hesabın işleyişi: Kıdem tazminatı kapsamında işletmenin çalışanlara ödeyeceği yükümlülük tutarı, ilgili gider hesabı/hesaplarının **borcuna** karşılık bu hesaba **alacak** kaydedilir. Söz konusu yükümlülüğün, raporlama tarihi itibarıyla on iki ay içinde ödenecek tutarı ise bu hesabın borcuna karşılık 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı'nın **alacağına** kaydedilecektir.

474 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı: Tanımlanmış fayda planı kapsamında ortaya çıkan yükümlülüklerin izlendiği hesaptır. Bu hesap ayrıca uzun vadeli faydaların izlendiği bir hesap olması nedeniyle on iki aydan daha uzun sürede ödenecek olan kullanılmayan ücretli izin karşılıkları, kâr paylaşımı ve ikramiye planları, işten çıkarma tazminatları gibi çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerin de izlenilmesinde kullanılacaktır. Bu nedenle söz konusu hesabın birden

fazla yükümlülükle ilgili olmasına bağlı olarak fonksiyonel açıdan yardımcı hesaplara bölünmesi mümkündür. Bu bağlamda 474 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı kendi içinde aşağıdaki gibi bölümlendirilebilir. Bunlar;

- 474.01 Kullanılmayan İzinler,
- 474.02 Kâr Paylaşımı ve İkramiye Planları,
- 474.03 İşten Çıkarma Tazminatları,
- 474.04 Tanımlanmış Fayda Planlarıdır.

Hesabın işleyişi: Tanımlanmış fayda planı kapsamındaki bir yükümlülük ile cari dönemde ortaya çıkan ve on iki aydan uzun sürede ödeneceği öngörülen kullanılmamış ücretli izin karşılıkları, kâr paylaşımı ve ikramiye planları ve işten çıkarma tazminatları bu hesaba **alacak** ilgili bir gider veya üretim maliyeti hesabına **borç** kaydedilir. Bilanço tarihi itibariyle ödenmesi on iki ay içinde gerçekleştirilecek olan faydalar ise bu hesaptan **374 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı**'na aktarılır.

555 Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar Hesabı¹⁴ (+ / -): Tanımlanmış fayda planına bağlı olarak ortaya çıkan aktüeryal kazanç ve kayıpların izlenildiği hesaptır. Gerek aktüeryal kazançların gerekse de aktüeryal kayıpların bu hesaba kaydedilmesi nedeniyle söz konusu hesap çift yönlü çalışma özelliğine sahiptir.

Hesabın işleyişi: Tanımlanmış fayda planına bağlı olarak ortaya çıkan aktüeryal kazançlar bu hesaba **alacak**, kayıplar ise **borç** kaydedilecektir. Bu hesap **474 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı** ile karşılıklı çalışmaktadır.

642 Faiz Gelirleri Hesabı: Plan varlıklarının değerinde meydana gelen artışların izlenildiği hesaptır.

Hesabın işleyişi: Plan varlıklarının değerinde meydana gelen artışlar bu hesabın alacağına karşılık **140/240 Plan Varlıklarından Alacaklar Hesabı**'na borç kaydedilir.

¹⁴ Aktüeryal kazanç ve kayıpların özkaynaklarda kayda alınması durumunda söz konusu kazanç ve kayıplar kapsamlı gelir içinde raporlanacaktır. Bu nedenle ortaya çıkan aktüeryal kazanç ve kayıpların özkaynaklar içinde yeni oluşturulacak **55 Kapsamlı Gelir** hesap grubu altında kayda alınması daha uygun olacaktır.

Yukarıdaki ifadelere bağlı olarak çalışma dönemi sonrası faydaların finansal tablolara aktarılması *Örnek 6*, *Örnek 7* ve *Örnek 8*'de gösterilmiştir.

Örnek 6 (tanımlanmış katkı planları): Çelik imalatı alanında faaliyet gösteren “E” A.Ş., işçi olarak çalışan 500 kişiye tanımlanmış katkı planı kapsamında aktif çalışma süresinin sonunda fayda sağlamak amacıyla “B” Emeklilik Yatırım Fonu ile 2011 yılında üç yıl geçerli olacak bir sözleşme yapmıştır. “E” A.Ş. sözleşmeye göre; “B” Emeklilik Yatırım Fonu’na işçi niteliğindeki çalışanların tümü için her yılın sonunda 100.000,-TL olarak belirlenen bir katkı tutarına göre dönem sonunda ödeme yapacaktır. Ancak “E” A.Ş. belirlenen katkı tutarının tamamını ödeyememesi durumunda ise kalan tutarı on iki ay içinde Emeklilik Yatırım Fonu’na ödeyecektir. Sözleşme hükümleri çerçevesinde “E” A.Ş. çalışanlar için “B” Emeklilik Yatırım Fonu’na 2011 yılı için 100.000,-TL ödemeyi 01.01.2011 tarihinde taahhüt etmiş ve taahhüdünü 31.12.2011 tarihinde yerine getirmiştir.

Yukarıdaki bilgilere göre “E” A.Ş.’nin, “B” Emeklilik Yatırım Fonu’na yapacağı katkıya yönelik taahhüt ve ödeme kaydı aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

01.01.2011	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.01 İşçi Ücret ve Giderleri	100.000,-
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI 374.05 Tanımlanmış Katkı Planları <i>Yatırım fonuna yapılacak katkıya yönelik taahhüt</i>	100.000,-
31.12.2011	
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI 374.05 Tanımlanmış Katkı Planları	100.000,-
100 KASA HESABI <i>Taahhüdün yerine getirilmesi</i>	100.000,-

Tanımlanmış katkı planlarında, işletmenin yıllık ödemesi gereken tutar her yıl belirli bir formüle göre plana yapmak zorunda olduğu katkı tutarına eşit olduğundan emeklilik giderleri ile nakit çıkışı genelde aynıdır. Ancak, çok sık görülmesine de bazen katkı planı kapsamındaki işlemlerle ilgili olarak alacak veya yükümlülük de ortaya çıkabilmektedir. Bu durum işletme tarafından ödenecek katkı tutarı ile yapılan ödeme arasındaki eşitsizlikten kaynaklanmaktadır. Örneğin yukarıdaki bilgiler çerçevesinde “E”

A.Ş.'nin 2011 yılında B Emeklilik Yatırım Fonu'na 100.000,-TL ödemeyi taahhüt etmesine rağmen 31.12.2011 tarihinde;

a. 90.000,-TL ödemesi,

b. 110.000,-TL ödemesi durumunda yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

a. Taahhüdün altında ödeme yapılması (90.000,-TL ödenmesi)

31.12.2011	
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI 374.05 Tanımlanmış Katkı Planları	90.000,-
100 KASA HESABI <i>Taahhüdün bir kısmının yerine getirilmesi</i>	90.000,-

b. Taahhüdün üzerinde ödeme yapılması (110.000,-TL ödenmesi)

31.12.2011	
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI 374.05 Tanımlanmış Katkı Planları	100.000,-
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HESABI	10.000,-
100 KASA HESABI <i>Taahhüdün üzerinde yapılan ödeme</i>	110.000,-

Taahhüdün üzerinde ödeme yapılması durumunda fazla ödemedi kaynaklanan bir alacağı gösteren ve 180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı'nda izlenen 10.000,-TL'lik tutar, 01.01.2012 tarihinde 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı'na aktarılacaktır.

Örnek 7 (tanımlanmış fayda planları): Otomotiv imalatı alanında faaliyet gösteren "E" A.Ş., Ali AYDIN adındaki çalışanına aktif çalışma döneminden sonra fayda sağlamak amacıyla çalışanın emeklilik tarihinden 4 yıl önce yani 01.01.2011 tarihinde bir tanımlanmış fayda planı oluşturmuştur. Yapılan plana göre Ali AYDIN'a emeklilik tarihinde ödenecek muhtemel faydaların 4 yıl sonraki değeri 24.000,-TL'dir. Plana ilişkin diğer bilgiler ise aşağıdaki gibidir:

- Yıllık maaş, emekli oluncaya kadar yani 4 yıl boyunca değişmeyecektir.

- Tanımlanmış fayda planı kapsamında uygulanacak iskonto oranı 2011 ve 2012 yılları için %10; 2013 ve 2014 yılları için %8'dir.
- Plana yapılan katkılar her yılın sonunda gerçekleştirilmektedir.
- Ali AYDIN'ın hizmet yılını tamamlayamama ihtimali son derece düşüktür.
- Aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilmesinde **sermaye yaklaşımı** tercih edilmiştir.
- Enflasyonun etkisi ihmal edilmiştir.
- Plan varlıklarının beklenen getiri oranı periyodun tamamı için %12 olup; plana yapılan katkılar ile plan varlıklarının gerçek değerinin 4 yıllık hizmet süresi içinde aşağıdaki gibi gerçekleşeceği varsayılmıştır.

<i>Tarih</i>	<i>Plana Yapılan Katkılar</i>	<i>Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri</i>
31 Aralık 2011	4.270,-TL	4.270,-TL
31 Aralık 2012	4.784,-TL	9.082,-TL
31 Aralık 2013	5.357,-TL	15.739,-TL
31 Aralık 2014	6.000,-TL	23.621,-TL

Yukarıda yer alan bilgiler çerçevesinde Ali AYDIN'a ait tanımlanmış fayda planı kapsamında "E" A.Ş. tarafından bilanço ve gelir tablosuna aktarılacak unsurlar aşağıdaki işlem sırasına göre belirlenecektir. Bunlar;

- Her bir yıla ait fayda tutarının ve bugünkü değer faktörünün hesaplanması,
- Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin hesaplanması,
- Plan varlıklarının değerinde meydana gelen değişimlerin hesaplanması,
- Gerek tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde gerekse de plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan aktüeryal kazanç ve kayıpların hesaplanması,
- Tanımlanmış fayda borcunun hesaplanmasıdır.

a. Fayda Tutarının ve Bugünkü Değer Faktörünün Hesaplanması

Çalışan Ali AYDIN'a emekliliğinde ödenecek muhtemel faydaların toplamı 24.000,-TL olduğundan her bir yıla ait fayda tutarı 6.000,-TL (24.000,-TL/4yıl) şeklinde hesaplanırken; bugünkü değer faktörü ise, $1/(1+ \text{İskonto Oranı})^{\text{vadeye kalan yıl sayısı}}$ formülüne

göre iskonto oranındaki değişimleri de yansıtacak şekilde her bir yıl için aşığıdaki gibi hesaplanacaktır.

Yıllar	İskonto Oranı	Vadeye Kalan Yıl Sayısı	Bugünkü Değer Faktörü
2011	% 10	3	0,7511
2012	% 10	2	0,8265
2013	% 8	1	0,9258
2014	% 8	0	1,0000

b. Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğün Bugünkü Değerinin Hesaplanması

Tanımlanmış fayda planı kapsamında, Ali AYDIN ile ilgili olarak yukarıda verilen bilgiler çerçevesinde tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri aşığıdaki gibi hesaplanacaktır.

Yıllara İlişkin Fayda ve Yükümlülük Tutarları	Yıllar			
Yıllara İlişkin Fayda Tutarları (TL)	2011	2012	2013	2014
Cari yıla ilişkin fayda tutarı (a)	6.000,-	6.000,-	6.000,-	6.000,-
Önceki yıllara ilişkin fayda tutarı	-	6.000,-	12.000,-	18.000,-
Cari yıl ile önceki yıllara ilişkin toplam fayda tutarı (b)	6.000,-	12.000,-	18.000,-	24.000,-
Yıllara İlişkin Yükümlülük Tutarları (TL)	2011	2012	2013	2014
Bugünkü değer faktörü (c)	0,7511	0,8264	0,9258	1,0000
İskonto (faiz) oranı (d)	% 10	% 10	% 8	% 8
Açılış yükümlülüğü ¹⁵ (e)	-	4.507,-	9.917,-	16.666,-
Cari hizmet maliyeti ¹⁶ (f) = (a × c)	4.507,-	4.959,-	5.556,-	6.000,-
Faiz maliyeti ¹⁷ (g) = (e × d)	-	451,-	793,-	1.334,-
Aktüeryal kazanç ve kayıplar ¹⁸ (h)	-	-	400,-	-
Kapanış yükümlülüğü ¹⁹ (b × c) veya (e+f+g+h)	4.507	9.917,-	16.666,-	24.000,-
Yükümlülüğün bir önceki yıla göre değişimi	4.507,-	5.410,-	6.749,-	7.334,-

Yukarıdaki hesaplamalardan da anlaşıldığı üzere 2013 yılına ait tanımlanmış fayda yükümlülüğünün kapanış değerini gösteren **16.666,-TL**, açılış yükümlülüğü, cari hizmet maliyeti ve faiz maliyetinin yanı sıra 2013 yılında iskonto oranında meydana gelen

¹⁶ Cari yıla Ait Fayda Tutarı × Bugünkü Değer Faktörü.

¹⁷ Açılış Yükümlülüğü × İskonto Oranı.

¹⁸ Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde ya da plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerdir.

¹⁹ Bu değer bir önceki yılın dönem sonu tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeridir.

değişikliğe bağlı olarak ortaya çıkacak aktüeryal kaybı da içermektedir. Zira iskonto oranındaki azalış şeklindeki bir değişiklik tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini artıracaktır. Buna göre 2013 yılında ortaya çıkan **aktüeryal kayıp**, 2013 yılında tanımlanmış fayda yükümlülüğünün kapanış değerinden (16.666,-TL), aynı yıla ait açılış yükümlülüğü (9.917,-TL), cari hizmet maliyeti (5.556,-TL) ve faiz maliyeti (793,-TL)'nin düşülmesi ile **400,-TL** olarak hesaplanacaktır.

c. Plan Varlıklarının Değerinde Meydana Gelen Değişimlerin Hesaplanması

Tanımlanmış fayda planı kapsamında bilançoya aktarılabacak net borcun hesaplanmasında tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin yanı sıra plan varlıklarının değerindeki değişimlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Bu bağlamda işletmenin, çalışanlarına emeklilik sonrası sağlayacağı faydaların finansmanına yönelik oluşturduğu plan varlıklarının, plana yapılan katkılar, varlıkların beklenen ve gerçekleşen getirisi, aktüeryal kazanç ve kayıplar gibi unsurlarla birlikte yıllar itibariyle görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

Plan varlıklarının getirisi	2011	2012	2013	2014
<i>Varlıkların dönem başındaki gerçeğe uygun değeri (a)</i>	-----	4.270,-TL	9.082,-TL	15.739,-TL
<i>Plan varlıklarının beklenen getirisi (dönem başındaki varlıkların %12'si) (b)</i>	-----	512,-TL	1.090,-TL	1.888,-TL
<i>Plana yapılan katkılar (c)</i>	4.270,-TL	4.784,-TL	5.357,-TL	6.000,-TL
<i>Beklenen getiri temelinde dönem sonunda varlıkların değeri (e) = (a+b+c)</i>	4.270,-TL	9.566,-TL	15.529,-TL	23.627,-TL
<i>Dönem sonunda plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri (f)</i>	4.270,-TL	9.082,-TL	15.739,-TL	23.621,-TL
<i>Plan varlıklarının değerindeki artış (g) = [f-(a+c)]</i>	0,-TL	28,-TL	1.300,-TL	1.882,-TL
Aktüeryal kazanç ve kayıp (g- b)	-----	(484,-TL)	210,-TL	(6,-TL)

d. Aktüeryal Kazanç ve Kayıpların Hesaplanması

Gerek tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişikliğe bağlı olarak gerekse plan varlıklarının beklenen getirisi ile gerçekleşen getirisi arasındaki farklardan kaynaklanan aktüeryal kazanç ve kayıpların tanımlanmış fayda planı kapsamında birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre; söz konusu kazanç ve kayıpların yıllar itibariyle net değişimi aşağıda gösterilmiştir.

Aktüeryal kazanç ve kayıplar	2011	2012	2013	2014
<i>Plan varlıklarının beklenen ve gerçekleşen getirisinden kaynaklanan aktüeryal kazanç ve kayıplar</i>	-----	(484,-TL)	210,-TL	(6,-TL)
<i>Fayda yükümlülüklerinden kaynaklanan aktüeryal kazanç ve kayıplar</i>	-----	-----	(400,-TL)	-----
Muhasebeleştirilecek toplam aktüeryal kazanç ve kayıplar	-----	(484,-TL)	(190,-TL)	(6,-TL)

e. Tanımlanmış Fayda Borcunun Hesaplanması

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri ve plan varlıklarının gerçeğe uygun değerine yönelik yukarıda yapılan hesaplamalar çerçevesinde tanımlanmış fayda planı kapsamında bilançoya aktarılacak tanımlanmış fayda borcunun tutarı aşağıdaki formüle göre belirlenecektir.

$$\text{Tanımlanmış Fayda Borcu} = (\text{Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğünün Bugünkü Değeri}) + (\text{Muhasebeleştirilmeyen Aktüeryal Kazançlar}^{20}) - (\text{Muhasebeleştirilmeyen Geçmiş Hizmet Maliyetleri}) - (\text{Plan Varlıklarının Raporlama Dönemi Sonundaki Gerçeğe Uygun Değeri})$$

Tanımlanmış fayda borcunun hesaplanmasında kullanılan formüle göre bilançoya aktarılacak tanımlanmış fayda borcunun yıllar itibariyle görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

31 Aralık Bilançosu	2011	2012	2013	2014
Fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri (TL) (a)	4.507,-	9.917,-	16.666,-	24.000,-
Plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri (TL) (b)	4.270,-	9.082,-	15.739,-	23.621,-
Tanımlanmış fayda borcu (net yükümlülük) (TL) (a-b)	237,-	835,-	927,-	379,-
Önceki yıla göre değişim (TL)	237,-	598,-	329,-	(548,-)

Tanımlanmış fayda planıyla ilgili olarak bilançoya yansıtılacak net borç tutarının yanı sıra gelir tablosuna aktarılacak unsurlar ve tutarlarının da belirlenmesi gerekmektedir. TMS 19'da yer alan düzenlemeler çerçevesinde gelir tablosuna aktarılacak tutar; cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti, plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi gibi unsurların net toplamına göre belirlenmektedir. Bu bağlamda, Ali AYDIN'a ait tanımlanmış fayda planı çerçevesinde gelir tablosuna aktarılacak unsurlar ve tutarları aşağıda gösterilmiştir.

31 Aralık Gelir Tablosu	2011	2012	2013	2014
Giderler (TL)	(4.507,-)	(5.410,-)	(6.349,-)	(7.334,-)
- Cari hizmet maliyeti (TL)	(4.507,-)	(4.959,-)	(5.556,-)	(6.000,-)
-Faiz maliyeti (TL)	-----	(451,-)	(793,-)	(1.334,-)
Gelirler (TL)		512,-	1.090,-	1.888,-
-Plan varlıklarının beklenen getirisi (TL)	-----	512,-	1.090,-	1.888,-
Net Tutar (TL)	(4.507,-)	(4.898,-)	(5.259,-)	(5.446,-)

²⁰ Aktüeryal kazanç yerine aktüeryal kayıp olması durumunda söz konusu kayıp olumsuz etkisi toplam tutardan düşülecektir.

Çalışan Ali AYDIN'a aktif çalışma dönemi sonunda ödenecek tanımlanmış fayda planı kapsamında finansal tablolara aktarılacak unsurlara yönelik yukarıda yapılan hesaplamaları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

<i>Tanımlanmış fayda planının unsurları</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>
<i>Bilançoda raporlanacak unsurlar</i>				
<i>Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri (TL)</i>	4.507,-	5.410,-	6.749,-	7.334,-
<i>Tanımlanmış fayda borcu (TL)</i>	237,-	598,-	329,-	(548,-)
<i>Aktüeryal kazanç ve kayıplar (TL)</i>	-----	(484,-)	(190,-)	(6,-)
<i>Gelir tablosunda raporlanacak unsurlar</i>				
<i>Cari hizmet maliyeti (TL) (a)</i>	(4.507,-)	(4.959,-)	(5.556,-)	(6.000,-)
<i>Faiz maliyeti (TL) (b)</i>	-----	(451,-)	(793,-)	(1.334,-)
<i>Plan varlıklarının beklenen getirisi (TL) (c)</i>	-----	512,-	1.090,-	1.888,-
<i>Toplam Dönem Gideri (TL) (a+b-c)</i>	(4.507,-)	(4.898,-)	(5.259,-)	(5.446,-)

Çalışan Ali AYDIN'a ait tanımlanmış fayda planı kapsamında "E" A.Ş.'nin, yukarıdaki gibi özetlenen ve muhasebeleştirmede esas alacağı, gerek bilanço gerekse gelir tablosunda raporlayacağı unsurlara ilişkin kayıtları yıllar itibariyle aşağıdaki gibi olacaktır.

i. 2011 yılı için yapılacak kayıtlar

2011 yılına ait tanımlanmış fayda yükümlülüğünün ve dönem giderinin kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2011			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		4.507,-	
770.02 Memur Ücret ve Giderleri			
474 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI			4.507,-
474.04 Tanımlanmış Fayda Planları			
474.04.00 Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğü			
<i>Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün tahakkuku</i>			

2011 yılında tanımlanmış fayda planı kapsamında gelir tablosuna aktarılacak gider tutarı, faiz maliyeti ve aktüeryal kazanç ve kayıp olmadığından, yalnızca cari hizmet maliyetinden oluşacaktır.

"E" A.Ş.'in dönem sonunda plana yaptığı katkıların kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2011			
240 PLAN VARLIKLARINDAN ALACAKLAR HESABI		4.270,-	
100 KASA HESABI			4.270,-
<i>Plana yapılan katkılar</i>			

“E” A.Ş. tarafından 2011 yılında tanımlanmış fayda planı kapsamında bilançoaya aktarılacak tanımlanmış fayda borcu niteliğindeki ilave yükümlülük tutarının da dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre tanımlanmış fayda borcu aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

31.12.2011			
284 ERTELENMİŞ EMEKLİLİK GİDERLERİ HESABI		237,-	
474 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI			237,-
474.04 Tanımlanmış Fayda Planları			
474.04.01 Tanımlanmış Fayda Borcu			
<i>Tanımlanmış fayda borcunun tahakkuku</i>			

ii. 2012 yılı için yapılacak kayıtlar

2012 yılına ait tanımlanmış fayda yükümlülüğünün ve dönem giderinin kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2012			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		4.898,-	
770.02 Memur Ücret ve Giderleri			
284 ERTELENMİŞ EMEKLİLİK GİDERLERİ HESABI		512,-	
474 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI			5.410,-
474.04 Tanımlanmış Fayda Planları			
474.04.00 Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğü			
<i>Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün tahakkuku</i>			

2012 yılında tanımlanmış fayda planı kapsamında gelir tablosuna aktarılacak gider tutarı cari hizmet maliyeti (4.959,-TL) ve faiz maliyetinin (451,-TL) toplamından plan varlıklarının beklenen yatırım getirisinin (512,-TL) düşülmesi ile bulunacaktır. Zira TMS 19’da yer alan düzenlemelere göre; gelir tablosuna aktarılacak tutar cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti, plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi gibi unsurların net toplamına göre belirlenmektedir.

“E” A.Ş.’in dönem sonunda plana yaptığı katkıların kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2012			
240 PLAN VARLIKLARINDAN ALACAKLAR HESABI		4.784,-	
100 KASA HESABI			4.784,-
<i>Plana yapılan katkılar</i>			

2012 yılında tanımlanmış fayda planı kapsamında bilançoya yansıtılacak tanımlanmış fayda borcunun tutarındaki değişim aşağıdaki gibi hesaplanarak kayda alınacaktır.

Tanımlanmış Fayda Borcundaki Değişim = Tanımlanmış Fayda Borcu (2012) - Tanımlanmış Fayda Borcu (2011)

Tanımlanmış Fayda Borcundaki Değişim = 835,-TL - 237,-TL = 598,-TL

31.12.2012			
284 ERTELENMİŞ EMEKLİLİK GİDERLERİ HESABI		598,-	
474 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI			598,-
474.04 Tanımlanmış Fayda Planları			
474.04.01 Tanımlanmış Fayda Borcu			
<i>Tanımlanmış fayda borcunun tahakkuku</i>			

Tanımlanmış fayda borcunun yanı sıra plan varlıklarının değerinde meydana gelen artışların da dikkate alınması gerekmektedir. Nitekim 2012 yılında plan varlıklarının değerinde meydana gelen 28,-TL'lik artış aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

31.12.2012			
240 PLAN VARLIKLARINDAN ALACAKLAR HESABI		28,-	
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI			28,-
642.01 Plan Varlıklarının Getirisi			
<i>Plan varlıklarındaki artış</i>			

Aktüeryal kazanç ve kayıplar ise aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

31.12.2012			
555 AKTÜERYAL KAZANÇ ve KAYIPLAR HESABI ²¹		484,-	
555.01 Aktüeryal Kayıplar			
474 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI			484,-
474.04 Tanımlanmış Fayda Planları			
474.04.02 Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar			
<i>Aktüeryal kayıplar</i>			

iii. 2013 yılı için yapılacak kayıtlar

2013 yılına ait tanımlanmış fayda yükümlülüğünün ve dönem giderinin kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2013			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		5.259,-	
770.02 Memur Ücret ve Giderleri			
284 ERTELENMİŞ EMEKLİLİK GİDERLERİ HESABI		1.490,-	
474 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI			6.749,-
474.04 Tanımlanmış Fayda Planları			
474.04.00 Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğü			
<i>Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün tahakkuku</i>			

2013 yılında tanımlanmış fayda planı kapsamında gelir tablosuna aktarılacak gider tutarı cari hizmet maliyeti (5.556,-TL) ve faiz maliyetinin (793,-TL) toplamından plan varlıklarının beklenen yatırım getirisinin (1.090,-TL) düşülmesi ile bulunacaktır.

“E” A.Ş.’in dönem sonunda plana yaptığı katkıların kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2013			
240 PLAN VARLIKLARINDAN ALACAKLAR HESABI		5.357,-	
100 KASA HESABI			5.357,-
<i>Plana yapılan katkılar</i>			

2013 yılında tanımlanmış fayda planı kapsamında bilançoya yansıtılacak tanımlanmış fayda borcunun tutarındaki değişim aşağıdaki gibi hesaplanarak kayda alınacaktır.

²¹ İşletmenin tanımlanmış fayda planı kapsamında ortaya çıkan aktüeryal kazanç ve kayıpların kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesine yönelik bir politika benimsemesi durumunda söz konusu kazanç ve kayıplar 555 Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar Hesabı’nda izlenecektir.

Tanımlanmış Fayda Borcundaki Değişim = Tanımlanmış Fayda Borcu (2013) -
Tanımlanmış Fayda Borcu (2012)

Tanımlanmış Fayda Borcundaki Değişim = 927,-TL - 835,-TL = 92,-TL

31.12.2013			
284 ERTELENMİŞ EMEKLİLİK GİDERLERİ HESABI		92,-	
474 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI			92,-
474.04 Tanımlanmış Fayda Planları			
474.04.01 Tanımlanmış Fayda Borcu			
<i>Tanımlanmış fayda borcunun tahakkuku</i>			

2013 yılında plan varlıklarının değerinde meydana gelen artışın da finansal tablolara aktarılması gerekmektedir. Nitekim söz konusu artış aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

31.12.2013			
240 PLAN VARLIKLARINDAN ALACAKLAR HESABI		1.300,-	
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI			1.300,-
642.01 Plan Varlıklarının Getirisi			
<i>Plan varlıklarındaki artış</i>			

2013 yılında ortaya çıkan aktüeryal kazanç ve kayıplar ise aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

31.12.2013			
555 AKTÜERYAL KAZANÇ ve KAYIPLAR HESABI		190,-	
555.01 Aktüeryal Kayıplar			
474 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI			190,-
474.04 Tanımlanmış Fayda Planları			
474.04.02 Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar			
<i>Aktüeryal kayıplar</i>			

iv. 2014 yılı için yapılacak kayıtlar

2014 yılına ait tanımlanmış fayda yükümlülüğünün ve dönem giderinin kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2014			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		5.446,-	
770.02 Memur Ücret ve Giderleri			
284 ERTELENMİŞ EMEKLİLİK GİDERLERİ HESABI		1.888,-	
474 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER			7.334,-
FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI			
474.04 Tanımlanmış Fayda Planları			
474.04.00 Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğü			
<i>Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün tahakkuku</i>			

2014 yılında tanımlanmış fayda planı kapsamında gelir tablosuna aktarılacak gider tutarı cari hizmet maliyeti (6.000,-TL) ve faiz maliyetinin (1.334,-TL) toplamından plan varlıklarının beklenen yatırım getirisinin (1.888,-TL) düşülmesi ile bulunacaktır.

“E” A.Ş.’in dönem sonunda plana yaptığı katkıların kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2014			
240 PLAN VARLIKLARINDAN ALACAKLAR HESABI		6.000,-	
100 KASA HESABI			6.000,-
<i>Plana yapılan katkılar</i>			

2014 yılında tanımlanmış fayda planı kapsamında bilançoya yansıtılacak tanımlanmış fayda borcunun tutarındaki değişim aşağıdaki gibi hesaplanarak kayda alınacaktır.

Tanımlanmış Fayda Borcundaki Değişim = Tanımlanmış Fayda Borcu (2014) - Tanımlanmış Fayda Borcu (2013)

Tanımlanmış Fayda Borcundaki Değişim = 379,-TL - 927,-TL = - 548,-TL

31.12.2014			
474 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA		548,-	
İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI			
474.04 Tanımlanmış Fayda Planları			
474.04.01 Tanımlanmış Fayda Borcu			
284 ERTELENMİŞ EMEKLİLİK GİDERLERİ			548,-
HESABI			
<i>Tanımlanmış fayda borcunun emeklilik giderlerinden mahsubu</i>			

2014 yılında plan varlıklarının değerinde meydana gelen 1.882,-TL’lik artış aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

31.12.2014		
240 PLAN VARLIKLARINDAN ALACAKLAR HESABI	1.882,-	
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI		1.882,-
642.01 Plan Varlıklarının Getirisi		
<i>Plan varlıklarındaki artış</i>		

Aktüeryal kazanç ve kayıplar ise aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

31.12.2014		
555 AKTÜERYAL KAZANÇ ve KAYIPLAR HESABI	6,-	
555.01 Aktüeryal Kayıplar		
474 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER		6,-
FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI		
474.04 Tanımlanmış Fayda Planları		
474.04.02 Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar		
<i>Aktüeryal kayıplar</i>		

2015 yılında işletmenin fondan varlıklarını tahsil ederek tanımlanmış fayda planı kapsamında ortaya çıkan yükümlülüğünü ödemeyi planlaması durumunda dönemsel kavram gereğince 31.12.2014 tarihinde yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2014		
140 PLAN VARLIKLARINDAN ALACAKLAR HESABI	23.621,-	
240 PLAN VARLIKLARINDAN ALACAKLAR HESABI		23.621,-
<i>Plandan olan alacakların vadesinin bir yılın altına düşmesi</i>		
31.12.2014		
474 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI	25.059,-	
474.04 Tanımlanmış Fayda Planları		
474.04.00 Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğü	24.000,-	
474.04.01 Tanımlanmış Fayda Borcu	379,-	
474.04.02 Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar	680,-	
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI		25.059,-
374.04 Tanımlanmış Fayda Planları		
374.04.00 Tanım. Fayda Yük.	24.000,-	
374.04.01 Tanım. Fayda Bor.	379,-	
374.04.02 Akt. Kaz. ve Kay.	680,-	
<i>Yükümlülüklerin vadesinin bir yılın altına düşmesi</i>		
31.12.2014		
184 ERTELENMİŞ EMEKLİLİK GİDERLERİ HESABI	4.269,-	
284 ERTELENMİŞ EMEKLİLİK GİDERLERİ HESABI		4.269,-
<i>Ertelenen emeklilik giderlerinin kısa vadeye aktarılması</i>		

Tanımlanmış fayda planlarının kayda alınmasına bağlı olarak kullanılan bilanço hesaplarının 01.01.2015 tarihinde defter-i kebirdeki görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

140 Plan Varlıklarından Alacaklar Hesabı	184 Ertelenmiş Emeklilik Giderleri Hesabı
23.621,-	4.269,-
555 Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar Hesabı	374 Çalışanlara Sağlanacak Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı
680,-	25.059,-

Tanımlanmış fayda planı kapsamında değişik yükümlülüklerin raporlanmasında da kullanılan 374 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı'nın yardımcı defterdeki görünümü ise aşağıdaki gibidir.

Yardımcı Defter:

Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğü	Tanımlanmış Fayda Borcu	Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar
24.000,-	379,-	680,-

07.01.2015 tarihinde tanımlanmış fayda planı ile ilgili yükümlülüklerin karşılanması amacıyla fona aktarılan varlıkların tahsil edilerek yükümlülüğün ödenmesi durumunda işletme tarafından yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir.

07.01.2015			
100 KASA HESABI		23.621,-	
240 PLAN VARLIKLARINDAN ALACAKLAR HESABI			23.621,-
<i>Plandan olan alacakların tahsili</i>			
07.01.2015			
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI		24.000,-	
374.04 Tanımlanmış Fayda Planları			
374.04.00 Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğü			
100 KASA HESABI			24.000,-
<i>Çalışanlara yönelik yükümlülüğün ödenmesi</i>			
07.01.2015			
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI		1.059,-	
474.04 Tanımlanmış Fayda Planları			
474.04.01 Tanımlanmış Fayda Borcu	379,-		
474.04.02 Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar	680,-		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		3.890,-	
184 ERTELENMİŞ EMEKLİLİK GİDERLERİ HESABI			4.269,-
555 AKTÜERYAL KAZANÇ ve KAYIPLAR HESABI			680,-
555.01 Aktüeryal Kayıplar			
<i>Ertelenen emeklilik giderlerinin sonuç hesaplarına aktarılması ve tanımlanmış fayda planı kapsamındaki hesapların kapatılması</i>			

Yukarıdaki kayıttan da anlaşıldığı üzere işletme 2011 yılında oluşturduğu tanımlanmış fayda planı kapsamında ortaya çıkan 24.000,-TL'lik yükümlülüğünü yerine getirmiş ve daha önceki dönemlerde giderleştiremediği emeklilik giderlerini (3,890,-TL) sonuç hesaplarına aktarmıştır.

Örnek 8 (tanımlanmış fayda planı - kıdem tazminatı): Daha önce değişik işletmelerde çalışan Kenan KAYHAN, 01.01.2011 tarihinde beyaz eşya imalatı alanında faaliyet gösteren “E” A.Ş.’de muhasebeci olarak işe başlamıştır. “E” A.Ş., 3 yıl boyunca işletmeye hizmet vermesi durumunda emekli olacak Kenan KAYHAN’a 2011 yılı boyunca 1.747,48,-TL aylık maaş ödeyecek ve gelecek yıllarda ücretine ikinci yıl için %9; üçüncü yıl için %5 zam yapacaktır. “E” A.Ş. tarafından çalışanlara maaş dışında herhangi bir fayda sağlanmamaktadır. İş Kanunu’na göre gerekli asgari şartların oluşması ve Kenan KAYHAN’ın 3 yıl işletmede çalışması durumunda kendisine kıdem tazminatı ödemesi yapılacaktır. “E” A.Ş., TMS 19 kapsamında değerlendirilecek olan kıdem tazminatı şeklindeki faydaların finansal tablolara aktarılmasında iskonto oranı olarak uzun vadeli devlet tahvillerinin faiz oranını esas almaktadır. Kenan KAYHAN’a ödenecek olan kıdem tazminatının hesaplanmasında maaş ve iskonto oranının yanı sıra dikkate alınan diğer varsayımlar ise aşağıdaki gibidir.

- Faiz oranı ilk yıl için %13,42, sonraki yıllarda %9,2’dir.
- Enflasyon oranı ilk yıl için %7, sonraki yıllarda %4’tür.
- Aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilmesinde **sermaye yaklaşımı** tercih edilmiştir.
- Kenan KAYHAN gelecek 3 yıl içinde işletmeden ayrılmayacaktır.

Yukarıda verilen bilgilere göre; 31.12.2013 tarihinde Kenan KAYHAN’ın işten ayrılması durumunda kendisine ödenecek kıdem tazminatının belirlenebilmesi için öncelikle alacağı en son maaşın hesaplanması gerekmektedir. Buna göre en son maaş aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$2012 \text{ Yılı Maaşı} = 2011 \text{ Yılı Maaşı} \times (1 + \text{Maaş Artış Oranı})$$

$$2012 \text{ Yılı Maaşı} = 1.747,48,-\text{TL} \times 1,09 = 1.904,76-\text{TL}$$

$$2013 \text{ Yılı Maaşı} = 2012 \text{ Yılı Maaşı} \times (1 + \text{Maaş Artış Oranı})$$

$$2013 \text{ Yılı Maaşı} = 1.904,76-\text{TL} \times 1,05 = 2.000,-\text{TL}$$

Kenan KAYHAN'ın 1.747,48,-TL'lik maaşının 2012 yılında %9; 2013 yılında %5 artmasına bağlı olarak en son yılda alacağı aylık maaş 2.000,-TL olacağından kendisine her bir hizmet yılına karşılık 2013 yılının sonunda toplam 6.000,-TL'lik ödeme yapılacaktır.

Kıdem tazminatı kapsamındaki bir yükümlülüğün çalışanın her bir hizmet yılına ait bugünkü değerinin belirlenebilmesi için Kenan KAYHAN'ın en son yılda alacağı maaşın yanı sıra yükümlülüğü değerlemede kullanılacak iskonto oranının da hesaplanması gerekmektedir. Zira her bir yıla ait fayda tutarı 31.12.2013 tarihinden sonra ödeneceği için söz konusu faydanın çalışanın her bir hizmet yılına düşen kısmı iskonto edilerek finansal tablolara aktarılacaktır.

Enflasyonist ortama bağlı olarak faydaların iskonto edilmesinde reel iskonto oranı kullanılacaktır. Reel iskonto oranı enflasyonun etkisinden arındırılmış iskonto oranı olup “ $[(1+Faiz\ oranı) / (1+Enflasyon\ oranı)] - 1$ ” formülüyle hesaplanacaktır (Ünsal, 2009: 111). Buna göre kullanılacak reel iskonto oranı;

- i. 2011 yılı için 0,06 $[(1,1342 / 1,07) - 1]$,
- ii. 2012 ve 2013 yılı için 0,05 $[(1,092 / 1,04) - 1]$ 'tir.

Yukarıdaki bilgilere göre; Kenan KAYHAN'a ödenecek kıdem tazminatıyla ilgili TMS 19 kapsamında yıllar itibariyle finansal tablolara aktarılacak yükümlülük tutarı, cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti, aktüeryal kazanç ve kayıp tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

<i>Yıllara İlişkin Fayda ve Yükümlülük Tutarları</i>	<i>Yıllar</i>		
<i>Yıllara İlişkin Fayda Tutarları (TL)</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>
<i>Cari yıla ilişkin fayda tutarı (a)</i>	2.000,-	2.000,-	2.000,-
<i>Önceki yıllara ilişkin fayda tutarı</i>	-	2.000,-	4.000,-
<i>Cari yıl ile önceki yıllara ilişkin toplam fayda tutarı (b)</i>	2.000,-	4.000,-	6.000,-

<i>Yıllara İlişkin Yükümlülük Tutarları (TL)</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>
<i>Bugünkü değer faktörü²² (c)</i>	0,889	0,9523	1,000
<i>Reel iskonto (faiz) oranı (d)</i>	%6	%5	%5
<i>Açılış yükümlülüğü²³ (e)</i>	-	1.778,-	3.809,-
<i>Cari hizmet maliyeti²⁴ (f) = (a × c)</i>	1.778,-	1.905,-	2.000,-
<i>Faiz maliyeti²⁵ (g) = (e × d)</i>	-	89,-	191,-
<i>Aktüeryal kazanç ve kayıplar (h)</i>	-	37,-	-
<i>Kapanış yükümlülüğü²⁶ (b × c) veya (e+f+g+h)</i>	1.778,-	3.809,-	6.000,-
<i>Yükümlülüğün bir önceki yıla göre değişimi</i>	1.778,-	2.031,-	2.191,-

Yukarıdaki hesaplamalardan da anlaşıldığı üzere 2012 yılına ait kıdem tazminatı yükümlülüğünün kapanış değerini gösteren **3.809,-TL**, açılış yükümlülüğü, cari hizmet maliyeti ve faiz maliyetinin yanı sıra 2012 yılında iskonto oranında meydana gelen değişikliğe bağlı olarak ortaya çıkacak aktüeryal kaybı da içermektedir. Zira iskonto oranındaki azalış şeklindeki bir değişiklik kıdem tazminatı yükümlülüğünün bugünkü değerini artıracaktır. Buna göre 2012 yılında ortaya çıkan **aktüeryal kayıp**, 2012 yılında tanımlanmış fayda yükümlülüğünün kapanış değerinden (3.809,-TL), aynı yıla ait açılış yükümlülüğü (1.778,-TL), cari hizmet maliyeti (1.905,-TL) ve faiz maliyeti (89,-TL)'nin düşülmesi ile **37,-TL** olarak hesaplanacaktır.

Yukarıdaki bilgilere göre, işletmenin ödenecek kıdem tazminatıyla ilgili her bir hizmet yılı için yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

²² **Bugünkü Değer Faktörü** = $[1/(1 + \text{İskonto Oranı})^{\text{vadeye kalan yıl sayısı}}]$ formülüne göre 2011 yılı için %6; 2012 ve 2013 yılı için ise %5 reel iskonto oranı çerçevesinde her yıl ayrı ayrı hesaplanacaktır.

²⁴ Cari yıla Ait Fayda Tutarı × Bugünkü Değer Faktörü.

²⁵ Açılış Yükümlülüğü × İskonto Oranı.

²⁶ Bu değer bir önceki yılın *dönem sonu tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeridir*.

31.12.2011			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		1.778,-	
770.02 Memur Ücret ve Giderleri			
770.02.01 Cari Hiz. Maliyeti			
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI			1.778,-
472.01 Kenan KAYHAN			
<i>Kıdem tazminatı yükümlülüğünün tahakkuku</i>			
31.12.2012			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		1.994,-	
770.02 Memur Ücret ve Giderleri			
770.02.01 Cari Hiz. Maliyeti	1.905,-		
770.02.02 Faiz Maliyeti	89,-		
555 AKTÜERYAL KAZANÇ ve KAYIPLAR HESABI		37,-	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI			2.031,-
472.01 Kenan KAYHAN			
<i>Kıdem tazminatı yükümlülüğünün tahakkuku</i>			
31.12.2013			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		2.191,-	
770.02 Memur Ücret ve Giderleri			
770.02.01 Cari Hiz. Maliyeti	2.000,-		
770.02.02 Faiz Maliyeti	191,-		
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI			2.191,-
472.01 Kenan KAYHAN			
<i>Kıdem tazminatı yükümlülüğünün tahakkuku</i>			

İşletme tercihinine bağlı olarak aktüeryal kazanç ve kayıplar, özkaynaklara (kapsamlı gelir) veya gelir tablosuna yansıtılabilmektedir. 31.12.2012 tarihinde yapılan kayıta aktüeryal kazanç ve kayıpların özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi gösterilmiştir. Şayet aktüeryal kazanç ve kayıpların gelir tablosuna aktarılması durumunda ise söz konusu kazanç ve kayıplar (37,-TL) cari hizmet maliyeti (1.905,-TL) ve faiz maliyeti (89,-TL) ile birlikte aşağıdaki gibi **770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı**'nda izlenecektir.

31.12.2012			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		2.031,-	
770.02 Memur Ücret ve Giderleri			
770.02.01 Cari Hiz. Maliyeti	1.905,-		
770.02.02 Faiz Maliyeti	89,-		
770.02.03 Aktüeryal Kayıplar	37,-		
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI			2.031,-
472.01 Kenan KAYHAN			
<i>Kıdem tazminatı yükümlülüğünün tahakkuku</i>			

3.3.3. Diğer Uzun Vadeli Faydalara Yönelik Muhasebe Uygulamaları

Çalışanlara sağlanacak diğer uzun vadeli faydalar hizmetin yerine getirildiği dönemi takip eden on iki ay içinde ödenmediğinden bu kapsamda ortaya çıkacak

yükümlülüklerin kayda alınabilmesi için işlemin özüne uygun uzun vadeli bir yükümlülük hesabına ihtiyaç duyulmaktadır. Nitekim bu gerçeğe dayalı olarak söz konusu faydaların kayda alınmasında, çalışmanın önceki kısmında niteliği ve işleyişi ile ilgili açıklamaların yapıldığı 474 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı'nın kullanılması daha uygun olacaktır.

474 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı birden fazla yükümlülükle ilgili olduğundan fonksiyonel olarak kendi içinde bölümlendirilecektir. Buna göre çalışanlara sağlanacak diğer uzun vadeli faydalara yönelik bilgiler, faydanın niteliğine bağlı olarak 474 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı içinde yardımcı hesaplar kullanılarak çıkar gruplarına raporlanacaktır.

Yukarıdaki ifadeler çerçevesinde çalışanlara sağlanacak diğer uzun vadeli faydaların muhasebeleştirilmesi *Örnek 9*'da gösterilmiştir.

Örnek 9 (uzun dönemli hizmet ikramiyesi): 31.12.2010 tarihinde temel gıda maddelerinin üretimi için faaliyete başlayan "E" A.Ş.'nin, 31.12.2012 tarihi itibarıyla çalışan sayısı ve çalışanlara ödeyeceği yıllık ücret ile ilgili bilgileri aşağıdadır.

<i>Çalışanlar</i>	<i>Çalışan Sayısı</i>	<i>2012 Yılına Ait Yıllık Ücret</i>
<i>Memur</i>	<i>10</i>	<i>28.302,-TL</i>
<i>İşçi</i>	<i>120</i>	<i>18.519,-TL</i>

Çalışanlarına yönelik temel bilgileri yukarıdaki gibi olan "E" A.Ş., her üç yıllık kesintisiz çalışma dönemine karşılık yıllık ücretin %5'i oranında memur ve işçi hizmet sınıflarında istihdam edilen çalışanlarına uzun dönemli hizmet ikramiyesi vermeyi ve ödemeyi üçüncü yılın Aralık ayında yapmayı planlamaktadır. "E" A.Ş., 2013 yılı için memurlarda %6, işçilerde %8 olan ücret artış oranını, gelecek yıllarda da devam ettirecektir. "E" A.Ş., yükümlülüklerin iskonto edilmesinde kullanılacak iskonto oranını 31.12.2012 tarihi itibarıyla 12 ve 24 aylık dönem için sırasıyla 0,98 ve 0,96 şeklinde belirlemiştir. Bu örnekte, hesaplamada kolaylık sağlamak amacıyla, işe başlama ve işten ayrılma tarihleri 31 Aralık olarak varsayılmıştır. "E" A.Ş.'de, yıllar itibarıyla değişik hizmet sınıflarındaki çalışanların işe başlama (*İB*) ve işten ayrılma (*İA*) sayıları aşağıdaki gibidir.

<i>Hizmet Sınıfı</i>	<i>31.12.2010 Toplam Çalışan Sayısı</i>	<i>31.12.2011</i>		<i>31.12.2012</i>	
		<i>İB</i>	<i>İA</i>	<i>İB</i>	<i>İA</i>
<i>Memur</i>	<i>8</i>	<i>2</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<i>İşçi</i>	<i>116</i>	<i>6</i>	<i>4</i>	<i>8</i>	<i>6</i>

“E” A.Ş., 01.01.2011 tarihinden sonra işe başlayanların hiçbirinin işten ayrılmayacağını ve işçi hizmet sınıfında istihdam edilenler için 3 yıllık süre içinde uzun dönemli hizmet ikramiyesine hak kazanamadan işten ayrılacak olanların oranının %13 olacağını tahmin etmektedir. Zira 2011 – 2012 yılları arasındaki 2 yılda toplam 10 çalışan işten ayrıldığından yıllık ortalama işten ayrılan sayısını 5 (10 çalışan/2 yıl) olarak belirleyen “E” A.Ş., 2013 yılında 5 çalışanın daha işten ayrılacağını planlamaktadır. Bu bağlamda 01.01.2011 tarihinde çalışmakta olan 116 çalışandan 15’inin gelecekteki 3 yıllık süre içinde işten ayrılması nedeniyle “E” A.Ş. %13 (15/116) oranında tasarruf sağlayacaktır.

Yukarıda verilen bilgilere göre; “E” A.Ş.’nin çalışanlara sağlanacak uzun dönemli hizmet ikramiyesi kapsamındaki yükümlülüğü genel olarak “*Yıllık Ücret × Fayda Oranı × Çalışan Sayısı × (Cari Yıla Kadarki Hizmet Yılı / Faydaya Hak Kazanmak İçin Gerekli Hizmet Yılı) × Ödeme Yapılacak Personelin İşletmede Çalışmaya Devam Etme Oranı × İskonto Oranı*” formülüne göre hesaplanacaktır. Söz konusu formülde yer alan yıllık ücret, ücret artış oranlarına bağlı olarak her yıl yeniden hesaplanacaktır. Ayrıca iskonto oranı faydanın ödeneceği tarih ile raporlama tarihi arasındaki süre esas alınarak belirlenecektir. Buna göre her bir hizmet sınıfı için yükümlülük tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

a) 2013 Yılı için yapılacak hesaplamalar

2013 yılında uzun dönemli hizmet ikramiyesi alması beklenen memur ve işçi hizmet sınıfındaki çalışanlara yönelik işletmenin yükümlülüğü aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

Yükümlülük Tutarı = 2013 Yılı Ücreti × Fayda Oranı × Çalışan Sayısı × (2012 Yılı Sonuna Kadarki Hizmet Yılı / 3 Hizmet Yılı) × Ödeme Yapılacak Personelin İşletmede Çalışmaya Devam Etme Oranı × İskonto Oranı (12 Aylık)

Memurlara Yönelik Yükümlülük Tutarı = 30.000,-TL²⁷ × 0,05 × 8 × (2/3) × 1 × 0,98 = 7.840,-TL

²⁷ İlgili tutar = 2012’ye ait yıllık ücret × (1+ yıllık ücret artış oranı) formülü kullanılarak 28.302,-TL × 1.06 = 30.000,-TL hesaplanmıştır.

$$\text{İşçilere Yönelik Yükümlülük Tutarı} = 20.000,-\text{TL}^{28} \times 0,05 \times 117 \times (2/3) \times 0,87 \times 0,98 = 66.502,-\text{TL}$$

b) 2014 Yılı için yapılacak hesaplamalar

2014 yılında uzun dönemli hizmet ikramiyesi alması beklenen memur ve işçi hizmet sınıfındaki çalışanlara yönelik işletmenin yükümlülüğü aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

$$\text{Yükümlülük Tutarı} = 2014 \text{ Yılı Ücreti} \times \text{Fayda Oranı} \times \text{Çalışan Sayısı} \times (2012 \text{ Yılı Sonuna Kadarki Hizmet Yılı} / 3 \text{ Hizmet Yılı}) \times \text{Ödeme Yapılacak Personelin İşletmede Çalışmaya Devam Etme Oranı} \times \text{İskonto Oranı (24 Aylık)}$$

$$\text{Memurlara Yönelik Yükümlülük Tutarı} = 31.800,-\text{TL}^{29} \times 0,05 \times 2 \times (1/3) \times 1 \times 0,96 = 1.017,-\text{TL}$$

$$\text{İşçilere Yönelik Yükümlülük Tutarı} = 21.600,-\text{TL}^{30} \times 0,05 \times 4 \times (1/3) \times 1 \times 0,96 = 1.382,-\text{TL}$$

Değişik yıllarda hizmet ikramiyesi alacak olan memur ve işçi hizmet sınıfındaki çalışanlar için 31.12.2012 tarihi itibariyle toplam yükümlülük tutarı 2013 ve 2014 yılında ödenmesi beklenen yükümlülük tutarlarının toplamına göre bulunacaktır. Bu bağlamda işletmenin her bir hizmet sınıfı kapsamındaki toplam yükümlülük tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{Toplam Yükümlülük Tutarı} = 2013 \text{ Yılında Ödenecek Yükümlülük Tutarı} + 2014 \text{ Yılında Ödenecek Yükümlülük Tutarı}$$

Toplam Yükümlülük Tutarı

- **Memurlar için:** 7.840,-TL + 1.017,-TL = 8.857,-TL
- **İşçiler için:** 66.502,-TL + 1.382,-TL = 67.884,-TL

²⁸ İlgili tutar = 2012'ye ait yıllık ücret \times (1+ yıllık ücret artış oranı) formülü kullanılarak 18.519,-TL \times 1.08 = 20.000,-TL hesaplanmıştır.

²⁹ İlgili tutar = 2013'e ait yıllık ücret \times (1+ yıllık ücret artış oranı) formülü kullanılarak 30.000,-TL \times 1.06 = 31.800,-TL hesaplanmıştır.

³⁰ İlgili tutar = 2013'e ait yıllık ücret \times (1+ yıllık ücret artış oranı) formülü kullanılarak 20.000,-TL \times 1.08 = 21.600,-TL hesaplanmıştır.

Yukarıdaki hesaplamalar çerçevesinde “E” A.Ş.’nin 31.12.2012 tarihinde memur ve işçi hizmet sınıfındaki çalışanlara yönelik yükümlülüğü aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

31.12.2012			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI		67.884,-	
730.01 İşçi Ücret ve Giderleri			
730.01.00 İşçi İkramiyeleri			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		8.857,-	
770.02 Memur Ücret ve Giderleri			
770.02.00 Memur İkramiyeleri			
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI			74.342,-
374.02 Kâr Paylaşımı ve İkramiye Planları			
374.02.00 Mem. 2013’te ödenecek	7.840,-		
374.02.01 İşçi. 2013’te ödenecek	66.502,-		
474 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI			2.399,-
474.02 Kâr Paylaşımı ve İkramiye Planları			
474.02.00 Mem. 2014’te ödenecek	1.017,-		
474.02.01 İşçi. 2014’te ödenecek	1.382,-		
<i>Hizmet ikramiyesinin tahakkuku</i>			

“E” A.Ş.’nin, her beş yıllık kesintisiz çalışma dönemine karşılık çalışanlarına sağlamış olduğu uzun dönemli hizmet ikramiyesinin 74.342,-TL’lik kısmı raporlama tarihinden sonraki on iki ay içinde ödeneceğinden kısa vadeli faydalar, 2.399,-TL’lik kısmı ise daha sonraki yıllarda ödeneceğinden diğer uzun vadeli faydalar olarak kayda alınmıştır.

3.3.4. İşten Çıkarma Tazminatlarına Yönelik Muhasebe Uygulamaları

Normal emeklilik tarihinden önce çalışanın işine son verilmesi veya çalışanın gönüllü olarak işten ayrılmaya karar vermesi durumunda işletme tarafından çalışanlara sağlanacak faydaları kapsayan işten çıkarma tazminatları, işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamadığından **gider** olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu nedenle işten çıkarma tazminatı kapsamında yapılacak bir ödemenin raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde gerçekleştirilecek olması durumunda ortaya çıkacak yükümlülüğün kısa vadeli faydalar da olduğu gibi 374 *Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı*’nda izlenmesi daha uygun olacaktır. Bu bağlamda işten çıkarma tazminatlarının muhasebeleştirilmesi *Örnek 10*’da gösterilmiştir.

Örnek 10 (işten çıkarma tazminatı): Turizm alanında faaliyet gösteren “E” A.Ş., 2011 yılında aldığı bir yönetim kurulu kararı kapsamında büro hizmetlerinde çalışan

toplam 150 kişiden 10'unu 2012 yılında işten çıkarmayı planlamaktadır. Kanuni olarak işten çıkarılacak çalışana herhangi bir ödeme yapma yükümlülüğü bulunmayan "E" A.Ş. çalışanların gönüllü olarak işten ayrılmasını teşvik amacıyla işten ayrılacak her bir çalışan için 2.000,-TL ödeyecektir. Buna göre; işletmenin 31.12.2011 tarihinde işten ayrılacak çalışan için ödeyeceği işten çıkarma tazminatı kapsamındaki yükümlülüğü 20.000,-TL (2.000,-TL × 10 çalışan) olup söz konusu yükümlülük aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

31.12.2011			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		20.000,-	
770.02 Memur Ücret ve Giderleri			
374 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER			20.000,-
FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI			
374.03 İşten Çıkarma Tazminatları			
<i>İşten çıkarma tazminatının tahakkuku</i>			

İşten çıkarma tazminatına ilişkin ödemenin raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde gerçekleştirilmemesi durumunda ortaya çıkacak yükümlülüğün iskonto edilerek ölçülmesi ve diğer uzun vadeli faydalar da olduğu gibi 474 *Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı*'nda raporlanması gerekmektedir. Örneğin, yukarıdaki veriler çerçevesinde söz konusu faydanın on altı ay sonra ödenecek olması ve belirlenen süreye uygun iskonto oranının 0,93 olması durumunda "E" A.Ş.'nin yükümlülüğü aşağıdaki gibi hesaplanarak kayda alınacaktır.

$$\text{Yükümlülük Tutarı} = \text{Her Bir Çalışana Ödenecek Tutar} \times \text{Çalışan Sayısı} \times \text{İskonto Oranı}$$

$$\text{Yükümlülük Tutarı} = 2.000,-\text{TL} \times 10 \text{ Çalışan} \times 0,93 = 18.600,-\text{TL}$$

31.12.2011			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		18.600,-	
770.02 Memur Ücret ve Giderleri			
474 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER			18.600,-
FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR HESABI			
474.03 İşten Çıkarma Tazminatları			
<i>İşten çıkarma tazminatının tahakkuku</i>			

3.4. TFRS 2 Kapsamındaki Faydalara Yönelik Muhasebe Uygulamaları

Hisse bazlı ödeme işlemleri karşılığında elde edilen hizmetler çalışanlar tarafından sağlandıkça hisse bazlı ödeme işleminin niteliğine göre işletme tarafından farklı şekillerde

kayda alınmaktadır. Örneğin, işletme çalışanların sunduğu hizmetleri özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde etmesi durumunda özkaynaklarda, nakit olarak ödenen hisse bazlı işlemleri yoluyla elde etmesi durumunda ise yabancı kaynaklarda muhasebeleştirilecektir (ASB, 2004: 96). Bu bağlamda hisse bazlı ödeme işlemleri sahip olduğu bu ve benzeri özellikler açısından finansal tablolara aşağıdaki gibi aktarılacaktır.

3.4.1. Özkaynağa Dayalı Hisse Bazlı İşlemlere Yönelik Muhasebe Uygulamaları

Hisse senedi veya hisse senedi opsiyonu şeklinde özkaynağa dayalı finansal araçlar karşılığında, işletmenin sağladığı hizmetler çalışanlar tarafından sunuldukça *gerçeğe uygun değer* üzerinden kayda alındığından söz konusu değer belirlenmesinde bazı hak ediş koşullarının dikkate alınması gerekmektedir.

Hak ediş koşulları, hisse senedi fiyatının belirli bir noktaya gelmesi şeklinde bir piyasa koşulu veya işletmenin kârında belirli bir büyümenin sağlanması şeklinde piyasa koşulu olmayan bir koşul da olabilmektedir. Ancak özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde yalnızca piyasa koşulu olan hak ediş koşulları dikkate alınmaktadır (Gençoğlu, 2007: 310). Piyasa koşulu olmayanlar ise sağlanan hisse senetleri sayısının belirlenmesi suretiyle dikkate alınmaktadır. Bu durum, sağlanan hisse senetlerinin karşılığı olarak alınan hizmetler için finansal tablolara aktarılan tutarın hak kazanılan hisse senetlerinin sayısına bağlı olmasından kaynaklanmaktadır (Daştan ve Abdioğlu, 2008: 75).

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşıldığı üzere finansal tablolara aktarılması özellik arz eden özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinin, çalışmanın ikinci kısmında açıklanan, TFRS 2 kapsamındaki düzenlemelere göre özkaynaklar hesap sınıfı içinde işlemin özüne uygun bir hesapta çıkar gruplarına raporlanması gerekmektedir. Nitekim konuya yönelik sınırlı sayıda çalışmanın yer aldığı muhasebe literatüründe de Gücenme ve Arsoy (2006), Sağlam ve diğerleri (2007), Daştan ve Abdioğlu (2008) hisse bazlı ödeme işleminin özkaynağa dayalı finansal araçlar karşılığında gerçekleştirilmesi durumunda söz konusu işlemin özkaynaklar içinde 529 *Diğer Sermaye Yedekleri Hesabı* altında raporlanmasını önermektedir. Ancak özkaynağa dayalı finansal araçlar karşılığında çalışanlara sağlanan hisse bazlı faydalara yönelik bilgilerin çıkar gruplarına gerek tam

sunulabilmesi gerekse işlemlerin özel hesaplarda izlenilebilmesi için mevcut muhasebe literatüründe kullanılan *529 Diğer Sermaye Yedekleri Hesabı* altında yardımcı bir hesap yerine aynı grup içinde açılacak *525 Çalışanlara Sağlanan Hisse Bazlı Faydalar Hesabı*'nda raporlanması daha yararlı olacaktır. Buna göre özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinin kayda alınmasında kullanılacak *525 Çalışanlara Sağlanan Hisse Bazlı Faydalar Hesabı*'nın kapsamı ve işleyişi ile ilgili kısa açıklamalar aşağıdadır.

525 Çalışanlara Sağlanan Hisse Bazlı Faydalar Hesabı: *Gerek üst düzey gerekse diğer çalışanlara sağlanan hisse senedi ve hisse senedi opsiyonu gibi özkaynağa dayalı finansal araçlar kapsamında sağlanan faydaların izlendiği hesaptır.*

Hesabın işleyişi: *Alınan hizmetler karşılığında çalışanlara sağlanan özkaynağa dayalı finansal araçlar gerçeğe uygun değeri üzerinden bu hesaba **alacak**, ilgili gider hesabına ise **borç** kaydedilir.*

Sahip olduğu temel özelliklere bağlı olarak önerilen hesap çerçevesinde özkaynağa dayalı hisse bazlı işlemlerin muhasebeleştirilmesi *Örnek 11* ve *Örnek 12*'de gösterilmiştir.

Örnek 11 (piyasa koşulu olan hak ediş koşulları): Enerji alanında faaliyet gösteren "E" A.Ş., 2011 yılının başında 10 üst düzey yöneticisinin her birine 1000 adet hisse senedi opsiyonu vermiştir. Hisse senedi opsiyonlarının hak ediş koşulu, "E" A.Ş.'nin hisse senedi fiyatında %20'lik bir artış olması ve yöneticinin önceden belirlenen hedeflere ulaşıncaya kadar işletmede çalışmasıdır. İşletme, hisse senedi opsiyonlarının fiyatının belirlenmesinde binominal olasılık yöntemini kullanmıştır. Söz konusu yöntemle göre; verilmiş tarihinde her bir hisse için hisse senedi opsiyonlarının gerçeğe uygun değerinin 15,-TL olacağı tahmin edilmektedir. "E" A.Ş. muhtemel hak ediş tarihlerinin dağılım şeklinin üç yıl olacağını belirlemiştir. Bir başka ifadeyle, büyük bir olasılıkla piyasa koşulu sonucu hisse senedi fiyatının ulaşılması istenilen amaca üçüncü yılın sonunda ulaşılacağından işletme beklenen hak ediş süresinin üç yıl olacağını tahmin etmektedir. Ayrıca, üçüncü yılın sonuna kadar 2 yöneticinin işten ayrılacağı, dolayısıyla üçüncü yılın sonunda 8000 adet (1000 adet × 8 yönetici) hisse senedi opsiyonuna hak kazanılacağı varsayılmaktadır. İlk iki yıl boyunca, üçüncü yılın sonuna kadar toplamda 2 yöneticinin işten ayrılacağı varsayımı sürdürülmüştür. Ancak tahminlerin aksine birinci, ikinci ve üçüncü yılların her birinde birer tane olmak üzere toplam 3 yönetici işten ayrılmıştır. Önceden belirlenen hisse senedi

fiyatı hedefi üçüncü yılın sonunda başarılmıştır. Ayrıca dördüncü yılda bir yönetici daha işten ayrılmıştır.

Yukarıdaki veriler çerçevesinde TFRS 2'ye göre; özkaynağa dayalı finansal araçların üzerlerindeki hakları belirli bir hizmet süresine bağlı olarak çalışanlarına kazandırması durumunda, işletmenin alacağı hizmetler hak ediş dönemi boyunca çalışanlar tarafından sunuldukça özkaynakta meydana gelen artışa karşılık giderleştirilecek ve tahminler revize edilmeyecektir. Bu bağlamda işletme hizmetleri birinci ve üçüncü yıl arasında yöneticilerden sağladıkça kayda alacaktır. Bu nedenle işlem miktarı nihayetinde üçüncü yılın sonunda işletmede kalan yöneticilere sağlanacak olan 7000 adet (1000 adet hisse senedi opsiyonu \times 7 yönetici) hisse senedi opsiyonuna dayanacaktır. Ayrıca, diğer yönetici dördüncü yılda işletmeden ayrıldığından beklenen üç yıllık hak ediş dönemini tamamlaması nedeniyle herhangi bir revizyon yapılmayacaktır. İşletmenin birinci ve üçüncü yıllar arasında kayda alacağı tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır.

<i>Yıllar</i>	<i>Hesaplama</i>	<i>Dönem Gideri</i>	<i>Toplam Gider</i>
2011	$(8000 \text{ opsiyon} \times 15, -TL \times 1/3 \text{ yıl})$	40.000,-TL	40.000,-TL
2012	$(8000 \text{ opsiyon} \times 15, -TL \times 2/3 \text{ yıl}) - 40.000, -TL$	40.000,-TL	80.000,-TL
2013	$(7000 \text{ opsiyon} \times 15, -TL \times 3/3 \text{ yıl}) - 80.000, -TL$	25.000,-TL	105.000,-TL

Yukarıda yapılan hesaplamalar çerçevesinde yapılacak kayıtlar ise yıllar itibariyle aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2011	<p>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 770.02 Memur Ücret ve Giderleri</p> <p style="text-align: center;">525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI</p> <p><i>Hisse bazlı faydaların tahakkuku</i></p>	40.000,-	40.000,-
31.12.2012	<p>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 770.02 Memur Ücret ve Giderleri</p> <p style="text-align: center;">525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI</p> <p><i>Hisse bazlı faydaların tahakkuku</i></p>	40.000,-	40.000,-
31.12.2013	<p>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 770.02 Memur Ücret ve Giderleri</p> <p style="text-align: center;">525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI</p> <p><i>Hisse bazlı faydaların tahakkuku</i></p>	25.000,-	25.000,-

Hak kazanılan opsiyonların 19.01.2014 tarihinde kullanılması ve yöneticilere 1,-TL nominal değer üzerinden 7000 adet hisse senedi ihracı yapılması durumunda ihraç edilen hisse senetlerinin kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

19.01.2014	<p>501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI</p> <p style="text-align: center;">500 SERMAYE HESABI</p> <p>1000 adet × 7 yönetici × 1,-TL = 7.000,-TL</p> <p><i>Sermaye taahhüdü</i></p>	7.000,-	7.000,-
19.01.2014	<p style="text-align: center;">525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI</p> <p style="text-align: center;">501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI</p> <p><i>Hisse senetleri bedelinin çalışanlara sağlanan hisse bazlı faydalardan karşılanması</i></p>	7.000,-	7.000,-

Yöneticilere verilen hisse senetlerinin toplam nominal değeri olan 7.000,-TL (7000 hisse senedi³¹ × 1,-TL), 525 *Çalışanlara Sağlanan Hisse Bazlı Faydalar Hesabı*'ndan mahsup edilecektir. Sermaye artırımına bağlı olarak gerçekleştirilen bu işlem sonrasında özkaynaklar hesap sınıfında 525 *Çalışanlara Sağlanan Hisse Bazlı Faydalar Hesabı*'nın

³¹ Hak edecek yönetici sayısının 7 olması ve her bir yönetici için 1000 adet hisse senedi verilmesine bağlı olarak işlem miktarı toplam 7000 adet hisse senedi opsiyonuna dayanacaktır.

alacak kalanı olan 98.000,-TL (105.000,-TL – 7.000,-TL), çalışanlara sağlanan faydaları gösterecektir.

Yukarıda yapılan tüm yevmiye kayıtlarına bağlı olarak 19.01.2014 tarihine kadar yapılan işlemler çerçevesinde 525 *Çalışanlara Sağlanan Hisse Bazlı Faydalar Hesabı*'na aktarılan tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır.

525 Çalışanlara Sağlanan Hisse Bazlı Faydalar Hesabı			
(19.01.2014)	7.000,-	(31.12.2011)	40.000,-
		(31.12.2012)	40.000,-
		(31.12.2013)	25.000,-
			105.000,-

Örnek 12 (piyasa koşulu olmayan hak ediş koşulları): İnşaat alanında faaliyet gösteren “E” A.Ş., yönetim faaliyetlerinde istihdam edilen 100 çalışanın her birine gelecek üç yıl boyunca işletmeye hizmet vermesi koşuluna bağlı olarak 150 adet hisse senedi opsiyonu verecektir. Hisse senedi opsiyonlarının her birinin gerçeğe uygun değeri 20,-TL’dir. “E” A.Ş. çalışanların %18’inin gelecek üç yıllık dönem içinde işten ayrılacağını; bu yüzden de hisse senedi opsiyon haklarını kaybedeceklerini tahmin etmektedir. Her şeyin tahmin edildiği gibi gitmesi durumunda, işletme hak ediş dönemi boyunca hisse senedi opsiyonlarının karşılığı olan hizmetleri sağladıkça aşağıdaki tutarları kayda alacaktır.

Yıllar	Hesaplama	Dönem Gideri	Toplam Gider
2011	$(15000 \text{ opsiyon}^{32} \times \%82 \times 20,-\text{TL} \times 1/3 \text{ yıl})$	82.000,-TL	82.000,-TL
2012	$(15000 \text{ opsiyon} \times \%82 \times 20,-\text{TL} \times 1/3 \text{ yıl}) - 82.000,-\text{TL}$	82.000,-TL	164.000,-TL
2013	$(15000 \text{ opsiyon} \times \%82 \times 20,-\text{TL} \times 1/3 \text{ yıl}) - 164.000,-\text{TL}$	82.000,-TL	246.000,-TL

Yukarıdaki hesaplamalara göre işletmenin gerçekleştirilen hisse bazlı ödeme işlemiyle ilgili olarak yıllar itibariyle yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

³² 15000 opsiyon = 100 çalışan × 150 adet opsiyon

31.12.2011	<p>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 770.02 Memur Ücret ve Giderleri</p> <p style="text-align: center;">525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI</p> <p><i>Hisse bazlı faydaların tahakkuku</i></p>	82.000,-	82.000,-
31.12.2012	<p>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 770.02 Memur Ücret ve Giderleri</p> <p style="text-align: center;">525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI</p> <p><i>Hisse bazlı faydaların tahakkuku</i></p>	82.000,-	82.000,-
31.12.2013	<p>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 770.02 Memur Ücret ve Giderleri</p> <p style="text-align: center;">525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI</p> <p><i>Hisse bazlı faydaların tahakkuku</i></p>	82.000,-	82.000,-

Hak kazanılan opsiyonların 17.01.2014 tarihinde kullanılması ve işletmenin çalışanlarına 1,-TL nominal değerli hisse senedi ihraç etmesi durumunda yapılacak kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır.

17.01.2014	<p>501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI</p> <p style="text-align: center;">500 SERMAYE HESABI</p> <p>150 adet × 82 yönetici × 1,-TL = 7.000,-TL</p> <p><i>Sermaye taahhüdü</i></p>	12.300,-	12.300,-
17.01.2014	<p style="text-align: center;">525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI</p> <p style="text-align: center;">501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI</p> <p><i>Hisse senetlerinin bedelinin çalışanlara sağlanan hisse bazlı faydalardan karşılanması</i></p>	12.300,-	12.300,-

Çalışanlara verilen hisse senetlerinin toplam nominal değeri olan 12.300,-TL (12300 adet hisse senedi³³ × 1,-TL), 525 *Çalışanlara Sağlanan Hisse Bazlı Faydalar Hesabı*'ndan mahsup edilecektir. Sermaye artırımına bağlı olarak gerçekleştirilen bu işlem sonrasında özkaynaklar hesap sınıfında 525 *Çalışanlara Sağlanan Hisse Bazlı Faydalar*

³³ 100 çalışanın %18'i işten ayrıldığından işletmede hisse senedine hak kazanan çalışan sayısı 82 olup her birine 150 adet hisse senedi verilecektir.

Hesabi'nın alacak kalanı olan 233.700,-TL (246.000,-TL – 12.300,-TL), çalışanlara sağlanan hisse bazlı faydaları gösterecektir.

Çalışanların yıllar itibariyle işten ayrılma oranları önceden yapılan tahminlerden farklı şekillerde de gerçekleşebilir. Bu durumda finansal tablolara aktarılacak tutarların yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Örneğin, yukarıdaki veriler çerçevesinde, yapılan tahminlerin aksine birinci yılın sonunda 5 çalışanın işten ayrılması nedeniyle işletme üç yıl boyunca işten ayrılacak toplam çalışan sayısı tahminini %18 (18 çalışan) yerine %15 (15 çalışan) olarak değiştirmiştir. İkinci yılın sonunda 3 çalışan işten ayrıldığından işletme üç yıl boyunca işten ayrılacak olan toplam çalışan sayısı tahminini %15 yerine %12 (12 çalışan) olarak değiştirmiştir. Üçüncü yılın sonunda ise 2 çalışan işten ayrılmıştır. Böylece, işten ayrılan toplam 10 çalışan üçüncü yılın sonunda hisse senedi opsiyon haklarını kaybetmiş ve üçüncü yılın sonunda işletmede kalan çalışanlar toplam 13500 hisse senedi opsiyonu (90 çalışan × 150 adet hisse senedi opsiyonu) kazanmıştır. Söz konusu bilgilere göre gerçekleştirilen hisse bazlı ödeme işlemi çerçevesinde işletmenin yıllar itibariyle yapacağı hesaplamalar ve kayıtlar tahminlerin değişmesine bağlı olarak aşağıdaki gibi olacaktır.

<i>Yıllar</i>	<i>Hesaplama</i>	<i>Dönem Gideri</i>	<i>Toplam Gider</i>
2011	$(15000 \text{ opsiyon} \times \%85 \times 20,-\text{TL} \times 1/3 \text{ yıl})$	85.000,-TL	85.000,-TL
2012	$(15000 \text{ opsiyon} \times \%88 \times 20,-\text{TL} \times 2/3 \text{ yıl}) - 85.000,-\text{TL}$	91.000,-TL	176.000,-TL
2013	$(13500 \text{ opsiyon} \times 20,-\text{TL} \times 3/3 \text{ yıl}) - 176.000,-\text{TL}$	94.000,-TL	270.000,-TL

Yukarıdaki hesaplamalar çerçevesinde gerçekleştirilen hisse bazlı ödeme işlemi kapsamında işletme tarafından yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2011	<p>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 770.02 Memur Ücret ve Giderleri</p> <p style="text-align: center;">525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI</p> <p><i>Hisse bazlı faydaların tahakkuku</i></p>	85.000,-	85.000,-
31.12.2012	<p>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 770.02 Memur Ücret ve Giderleri</p> <p style="text-align: center;">525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI</p> <p><i>Hisse bazlı faydaların tahakkuku</i></p>	91.000,-	91.000,-
31.12.2013	<p>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 770.02 Memur Ücret ve Giderleri</p> <p style="text-align: center;">525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI</p> <p><i>Hisse bazlı faydaların tahakkuku</i></p>	94.000,-	94.000,-

Hak kazanılan opsiyonların 17.01.2014 tarihinde kullanılması ve işletmenin çalışanlarına 1,-TL nominal değerli hisse senedi ihraç etmesi durumunda ihraç edilen hisse senetlerinin kaydı aşağıdaki gibidir.

17.01.2014	<p>501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI</p> <p style="text-align: center;">500 SERMAYE HESABI</p> <p>150 adet × 90 yönetici × 1,-TL = 13.500,-TL</p> <p><i>Sermaye taahhüdü</i></p>	13.500,-	13.500,-
17.01.2014	<p style="text-align: center;">525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI</p> <p style="text-align: center;">501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI</p> <p><i>Hisse senetlerinin bedelinin çalışanlara sağlanan hisse bazlı faydalardan karşılanması</i></p>	13.500,-	13.500,-

Yukarıdaki kayda göre çalışanlara verilen hisse senetlerinin toplam nominal değeri 13.500,-TL (13500 hisse senedi³⁴ × 1,-TL) olup söz konusu bu tutar 525 *Çalışanlara Sağlanan Hisse Bazlı Faydalar Hesabı*'nın borcunda izlenecektir. Bu işlem sonrasında 525 *Çalışanlara Sağlanan Hisse Bazlı Faydalar Hesabı*'nın alacak kalanı olan 256.500,-TL (270.000,-TL – 13.500,-TL) çalışanlara sağlanan faydaları gösterecektir.

³⁴ Hisse senedine hak kazanan personel sayısı 90 olup her birine 150 adet hisse senedi verilecektir.

3.4.2. Nakit Ödenen Hisse Bazlı İşlemlere Yönelik Muhasebe Uygulamaları

Nakit ödenen hisse bazlı ödeme işlemlerinin ölçümleme ve muhasebeleştirilme ilkeleri kadar söz konusu işlemlerin raporlanmasında kullanılacak hesapların belirlenmesi de önem arz etmektedir. Zira nakit ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri, çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak açıklanan, temel özellikler çerçevesinde finansal tablolara aktarılacağından söz konusu işlemler nedeniyle ortaya çıkacak yükümlülüğün yabancı kaynaklar hesap sınıfı içinde kayda alınması gerekmektedir. Nitekim konuya yönelik sınırlı sayıda çalışmanın yer aldığı muhasebe literatüründe de Gücenme ve Arsoy (2006), Sağlam ve diğerleri (2007), Daştan ve Abdioğlu (2008) söz konusu işlemlere bağlı olarak ortaya çıkacak işletme yükümlülüğünün *335/435 Personele Borçlar Hesabı* şeklinde bir yabancı kaynak hesabında izlenmesini önermişlerdir.

Muhasebe literatüründe hisse bazlı işlemlerle ilgili kullanılacak hesaba yönelik görüş birliği olsa da THP'nin TMS düzenlemelerine uyum için değiştirilmesi gerektiğinden söz konusu işlemlerin kayda alınmasında yeni hesaplara da ihtiyaç duyulmaktadır. Örneğin hisse bazlı işlemlerin genellikle üst düzey yöneticilere sağlanması ve işletmenin bu tür yöneticilerle işlemlerinin *TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları* Standardına göre ilişkili taraf kabul edilmesi nedeniyle hisse bazlı işlemde doğan bir borcun, *tam açıklama* ve *özün önceliği* kavramınca mevcut THP'deki *335/435 Personele Borçlar Hesabı*'ndan farklı bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda Akdoğan ve Sevilengül (2007a) tarafından TMS'ye uyum için THP'de yapılan değişiklikler paralelinde, nakit ödenen hisse bazlı işlem nedeniyle ortaya çıkacak bir yükümlülüğün, çalışanın üst düzey yönetici olması durumunda *335/435 Kilit Personele Borçlar Hesabı*; olmaması durumunda ise *343/443 Diğer Personele Borçlar Hesabı*'nda kayda alınması daha uygun olacaktır. Buna göre hisse bazlı işlemlerin kayda alınmasında kullanılacak hesaplar ile kısa açıklamaları çalışmanın özüne uygun olarak aşağıda açıklanmıştır.

335 Kilit Personele Borçlar Hesabı: *Üst düzey yöneticilere (genel müdür, genel müdür yardımcısı vb.) yönelik hisse bazlı ödeme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan ve on iki ay içinde ödenecek olan yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.*

Hesabın işleyişi: *Hisse bazlı ödeme işlemleri nedeniyle üst düzey yöneticilere on iki ay içinde ödenecek bir yükümlülük ortaya çıktığında bu hesaba **alacak**; yükümlülük ödendiğinde ise **borç** kaydedilir.*

435 Kilit Personele Borçlar Hesabı: Üst düzey yöneticilere (genel müdür, genel müdür yardımcısı vb.) yönelik hisse bazlı ödeme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan ve on iki ay içinde ödenmeyecek olan yükümlülüklerin izlenildiği hesaptır.

Hesabın işleyişi: Hisse bazlı ödeme işlemleri nedeniyle üst düzey yöneticilere ödenecek bir yükümlülük ortaya çıktığında ilgili gider hesabı/hesaplarının **borcuna** karşılık bu hesaba **alacak** kaydedilir. Söz konusu yükümlülüğün, raporlama tarihi itibarıyla on iki ay içinde ödenecek olması durumunda ise ödenecek tutar bu hesabın borcuna karşılık **335 Kilit Personele Borçlar Hesabı**'nın alacağına kaydedilecektir.

343 Diğer Personele Borçlar Hesabı: Üst düzey yönetici dışındaki çalışanlara yönelik hisse bazlı ödeme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan ve on iki ay içinde ödenecek olan yükümlülüklerin izlenildiği hesaptır.

Hesabın işleyişi: Hisse bazlı ödeme işlemleri nedeniyle üst düzey yönetici dışındaki çalışanlara on iki ay içinde ödenecek bir yükümlülük ortaya çıktığında bu hesaba **alacak**; yükümlülük ödendiğinde ise **borç** kaydedilir.

443 Diğer Personele Borçlar Hesabı: Üst düzey yönetici dışındaki çalışanlara yönelik hisse bazlı ödeme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan ve on iki ay içinde ödenmeyecek olan yükümlülüklerin izlenildiği hesaptır.

Hesabın işleyişi: Hisse bazlı ödeme işlemleri nedeniyle üst düzey yönetici dışındaki çalışanlara ödenecek bir yükümlülük ortaya çıktığında ilgili gider hesabı/hesaplarının **borcuna** karşılık bu hesaba **alacak** kaydedilir. Söz konusu yükümlülüğün, raporlama tarihi itibarıyla on iki ay içinde ödenmesi durumunda ise ödenecek tutar bu hesabın borcuna karşılık **343 Diğer Personele Borçlar Hesabı**'nın alacağına kaydedilecektir.

Yukarıda ifade edilen açıklamalar ve önerilen hesaplar çerçevesinde nakit ödenen hisse bazlı işlemlerin muhasebeleştirilmesi **Örnek 13**'te gösterilmiştir.

Örnek 13 (hisse senedi değer artış hakkı (ikramiye opsiyonları) sağlanması): Madencilik alanında faaliyet gösteren "E" A.Ş., üç yıl hizmet verme koşuluna bağlı olarak işçi niteliğindeki 250 çalışanın her birine 100 adet ikramiye opsiyonu olarak da ifade edilen hisse senedi değer artış hakkı vermiştir. İlk yıl 15 çalışanın işten ayrılması nedeniyle işletme ikinci ve üçüncü yılda 35 çalışanın daha işten ayrılacağını tahmin etmektedir.

Ancak ikinci yılda 22 çalışanın işten ayrılması nedeniyle işletme üçüncü yılda işten ayrılacak toplam çalışan sayısı tahminini 20 olarak yeniden düzenlemiştir. Üçüncü yılda ise 17 çalışan işten ayrılmıştır. Üçüncü yılın sonunda 80, dördüncü yılın sonunda 70, beşinci yılın sonunda ise 46 çalışan hisse senedi değer artış hakkını kullanmıştır. Üçüncü yılın sonunda hisse senedi değer artış hakkının tamamı işletmede kalan çalışanlar tarafından elde edilmiştir. Hisse senedi değer artış hakkının gerçeğe uygun ve içsel değerlerinin (hisse senedinin piyasa fiyatı ile hisse senedi opsiyonlarının kullanım fiyatı arasındaki fark) her bir dönem sonunda aşağıdaki gibi olduğu varsayılmıştır.

<i>Yıllar</i>	<i>Gerçeğe Uygun Değer</i>	<i>İçsel Değer</i>
2011	15,-TL	
2012	18,-TL	
2013	21,-TL	20,-TL
2014	23,-TL	22,-TL
2015	25,-TL	24,-TL

Yukarıdaki veriler çerçevesinde yıllar itibariyle yapılacak hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır.

i. 2011 Yılı için yapılacak hesaplama ve kayıtlar

Nakit ödenen hisse bazlı işlemler kapsamında çalışanlardan alınan hizmetlere karşılık işletmenin yükümlülüğü gerçeğe uygun değer üzerinden finansal tablolara aktarılmaktadır. Bu bağlamda 2011 yılında 15 çalışanın işten ayrılması ve sonraki iki yılda da toplam 35 çalışanın işten ayrılacağı varsayımı çerçevesinde üç yıllık hak ediş dönemine göre işletme 2011'e ait yükümlülüğünü ve dönem giderini aşağıdaki gibi hesaplayacaktır.

$$\text{Yükümlülük Tutarı} = \text{Faydaya Hak Kazanacak Çalışan Sayısı} \times \text{Opsiyon Adeti} \times \text{Gerçeğe Uygun Değer} \times (\text{2011 Yılı Sonuna Kadarki Hizmet Yılı} / \text{Hak Ediş Dönemi})$$

$$\text{Yükümlülük Tutarı} = (250 - 50) \text{ çalışan} \times 100 \text{ opsiyon} \times 15,-\text{TL} \times 1/3 \text{ yıl}$$

$$\text{Yükümlülük Tutarı} = 100.000,- \text{ TL}$$

2011 yılına ait dönem giderinin hesaplanmasında yalnızca ilgili yıla ait yükümlülük tutarı esas alınmakta olup söz konusu gider aşağıdaki gibidir.

$$\text{Dönem Gideri} = 100.000,-\text{TL}$$

Yukarıdaki hesaplamalara göre işletmenin 31.12.2011 tarihinde yapacağı kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2011	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.01 İşçi Ücret ve Giderleri	100.000,-
443 DİĞER PERSONELE BORÇLAR HESABI <i>Çalışanlara sağlanan değer artış haklarının tahakkuku</i>	100.000,-

ii. 2012 Yılı için yapılacak hesaplama ve kayıtlar

2011 yılında 15 çalışanın, 2012 yılında 22 çalışanın işten ayrılması ve 2013 yılında da 20 çalışanın işten ayrılacağı varsayımı çerçevesinde üç yıllık hak ediş dönemine göre işletme 2012 yılına ait yükümlülüğünü ve dönem giderini aşağıdaki gibi hesaplayacaktır.

Yükümlülük Tutarı = *Faydaya Hak Kazanacak Çalışan Sayısı* × *Opsiyon Adeti* × *Gerçeğe Uygun Değer* × (2012 Yılı Sonuna Kadarki Hizmet Yılı/Hak Ediş Dönemi) – 2011 Yılı Sonu Toplam Yükümlülük Tutarı

Yükümlülük Tutarı = (250 – 57) çalışan × 100 opsiyon × 18,-TL × 2/3 yıl – 100.000,TL

Yükümlülük Tutarı = 131.600,-TL

2012 yılına ait dönem giderinin hesaplanmasında yalnızca ilgili yıla ait yükümlülük tutarı esas alınmakta olup söz konusu gider aşağıdaki gibidir.

Dönem Gideri = 131.600,-TL

31.12.2012	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 730.01 İşçi Ücret ve Giderleri	131.600,-
443 DİĞER PERSONELE BORÇLAR HESABI <i>Çalışanlara sağlanan değer artış haklarının tahakkuku</i>	131.600,-

31.12.2012 tarihinde yapılacak kayda bağlı olarak işletmenin nakit ödenen hisse bazlı ödeme işlemi kapsamındaki yükümlülüğünü gösteren *443 Diğer Personele Borçlar Hesabı*'nın alacak kalanı 231.600,-TL (100.000,-TL + 131.600,-TL) olacaktır.

iii. 2013 Yılı için yapılacak hesaplama ve kayıtlar

2013 yılı sonuna kadar toplam 54 çalışanın işten ayrılması ve 80 çalışanın da hisse senedi değer artış hakkını kullanması nedeniyle 2013 yılına ait yükümlülük tutarı 116 çalışana göre belirlenecektir. Bir başka ifadeyle işten ayrılma ve ödeme nedeniyle 134 çalışana cari dönemde yükümlülük ayrılmayacaktır. Buna göre 2013 yılına ait yükümlülük tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{Yükümlülük Tutarı} = \text{Faydaya Hak Kazanacak Çalışan Sayısı} \times \text{Opsiyon Adeti} \times \text{Gerçeğe Uygun Değer} \times (\text{2013 Yılı Sonuna Kadarki Hizmet Yılı/Hak Ediş Dönemi}) - \text{2012 Yılı Sonu Toplam Yükümlülük Tutarı}$$

$$\text{Yükümlülük Tutarı} = (250 - 54 - 80) \text{ çalışan} \times 100 \text{ opsiyon} \times 21,-\text{TL} \times 3/3 \text{ yıl} - 231.600,-\text{TL}$$

$$\text{Yükümlülük Tutarı} = 12.000,-\text{TL}$$

2013 yılına ait dönem giderinin hesaplanmasında hem 2013 yılına ait yükümlülük tutarının hem de 80 çalışana ödenen hisse senedi değer artış hakkının tutarının dikkate alınması gerekmektedir. Nitekim 80 çalışan için ödenecek hisse senedi değer artış hakkının toplam değeri 160.000,-TL (80 çalışan \times 100 opsiyon \times 20,-TL) olacağından cari döneme ait gider aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{Dönem Gideri} = 12.000,-\text{TL} + 160.000,-\text{TL} = 172.000,-\text{TL}$$

Çalışanların hisse senedi değer artış haklarını kullanması durumunda, işletme tarafından giderleştirilecek tutarın belirlenmesinde içsel değer esas alınacaktır. Bir başka ifadeyle hisse senedi değer artış haklarında, **kullanım tarihinde** hisse senedinin fiyatı ile kullanım fiyatı arasındaki fark çalışana nakit olarak ödenmektedir. Böylece hisse senedi değer artış haklarında çalışanın hisse senedini satmasına gerek kalmadan kazanç elde edeceğinden bu durum işletmelere maliyet avantajı sağlamaktadır (Balsam, 1994: 56). Ayrıca hisse senedi veya hisse senedi opsiyonlarında kazancın gerçekleşmesi için çalışanların bunları önce işletmeden satın alması ve sonrasında satması gerektiğinden, çalışanlar hisse senedi değer artış hakları ile hisse senetlerinin satım maliyetleri ve zamanı açısından avantaj sağlamaktadır (Balsam, 1994: 55).

Yukarıdaki ifadeler çerçevesinde çalışanlara sağlanan hisse bazlı faydalar nedeniyle ortaya çıkan yükümlülük tutarı ve dönem gideri aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

31.12.2013			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI		172.000,-	
730.01 İşçi Ücret ve Giderleri			
443 DİĞER PERSONELE BORÇLAR HESABI			172.000,-
<i>Çalışanlara sağlanan değer artış haklarının tahakkuku</i>			

İşletmenin 2013 yılında 80 çalışanın hak kazandığı toplam 160.000,-TL'lik değer artış hakkını nakit ödemesi durumunda yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2013			
443 DİĞER PERSONELE BORÇLAR HESABI		160.000,-	
343 DİĞER PERSONELE BORÇLAR HESABI			160.000,-
<i>Değer artış haklarından kaynaklanan borcun kısa vadeye aktarımı</i>			
31.12.2013			
343 DİĞER PERSONELE BORÇLAR HESABI		160.000,-	
100 KASA HESABI			160.000,-
<i>Çalışanlara sağlanan değer artış haklarının ödenmesi</i>			

31.12.2013 tarihinde yapılacak kayıtlara bağlı olarak işletmenin nakit ödenen hisse bazlı ödeme işlemi kapsamındaki yükümlülüğünü gösteren *343 Diğer Personele Borçlar* ve *443 Diğer Personele Borçlar Hesabı*'nın defter-i kebir görünümleri aşağıdaki gibi olacaktır.

443 Diğer Personele Borçlar Hesabı		343 Diğer Personele Borçlar Hesabı	
160.000,-	231.600,-	160.000,-	160.000,-
	172.000,-		
	403.600,-	160.000,-	160.000,-

iv. 2014 Yılı için yapılacak hesaplama ve kayıtlar

TFRS 2'ye göre nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemlerinde yükümlülük, ödenene kadar her raporlama ve ödeme tarihinde gerçeğe uygun değer üzerinden yeniden değerlendirilmekte ve gerçeğe uygun değerde oluşan herhangi bir değişiklik kâr veya zarar olarak kayda alınmaktadır. Bu bağlamda 2014 yılında 70 çalışanın hisse senedi değer artış hakkını kullanması nedeniyle yükümlülük tutarının 46 çalışan için gerçeğe uygun

değerdeki değişime bağlı olarak yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle gerçeğe uygun değerdeki değişimin kâr veya zarar olarak gelir tablosuna yansıtılması ve hisse senedi değer artış hakkını kullanan 70 çalışan için önceden ayrılan yükümlülük tutarının mevcut yükümlülük tutarından düşülmesi gerekmektedir. Buna göre yükümlülük tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{Yükümlülük Tutarı} = \text{Faydaya Hak Kazanacak Çalışan Sayısı} \times \text{Opsiyon Adeti} \times \text{Gerçeğe Uygun Değer} \times \text{2013 Yılı Sonu Toplam Yükümlülük Tutarı}$$

$$\text{Yükümlülük Tutarı} = (116 - 70) \text{ çalışan} \times 100 \text{ opsiyon} \times 23,-\text{TL} = 243.600,-\text{TL}$$

$$\text{Yükümlülük Tutarı} = - 137.800,-\text{TL}$$

2014 yılında 70 çalışan için ödenecek hisse senedi değer artış hakkının toplam değeri 154.000,-TL (70 çalışan \times 100 opsiyon \times 22,-TL) olacağından cari döneme ait gider aşağıdaki gibi hesaplanacak ve kayda alınacaktır.

$$\text{Dönem Gideri} = - 137.800,-\text{TL} + 154.000,-\text{TL} = 16.200,-\text{TL}$$

31.12.2014			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI		16.200,-	
730.01 İşçi Ücret ve Giderleri			
443 DİĞER PERSONELE BORÇLAR HESABI			16.200,-
Çalışanlara sağlanan değer artış haklarının tahakkuku			

İşletmenin 31.12.2014 tarihinde 70 çalışanın hak kazandığı değer artış hakkını nakit ödemesi durumunda yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2014			
443 DİĞER PERSONELE BORÇLAR HESABI		154.000,-	
343 DİĞER PERSONELE BORÇLAR HESABI			154.000,-
Değer artış haklarından kaynaklanan borcun kısa vadeye aktarımı			
31.12.2014			
343 DİĞER PERSONELE BORÇLAR HESABI		154.000,-	
100 KASA HESABI			154.000,-
Çalışanlara sağlanan değer artış haklarının ödenmesi			

31.12.2014 tarihinde yapılacak kayıtlara bağı olarak işletmenin nakit ödenen hisse bazlı ödeme işlemi kapsamındaki yükümlülüğünü gösteren *343 Diğer Personele Borçlar* ve *443 Diğer Personele Borçlar Hesabı*'nın defter-i kebir görünümüleri aşağıdaki gibi olacaktır.

443 Diğer Personele Borçlar Hesabı		343 Diğer Personele Borçlar Hesabı	
154.000,-	243.600,-	154.000,-	154.000,-
	16.200,-		
	<u>259.800,-</u>	<u>154.000,-</u>	<u>154.000,-</u>

v. 2015 Yılı için yapılacak hesaplama ve kayıtlar

2015 yılında tüm çalışanlar hisse senedi değer artış hakkını kullandıkları için yükümlülük sıfıra eşittir. Ayrıca bu yılda 46 çalışana ödenecek hisse senedi değer artış hakkının toplam değeri 110.400,-TL (46 çalışan × 100 opsiyon × 24,-TL) olmasına rağmen bu tutarın 105.800,-TL'lik kısmı daha önce giderleştirilerek bilançoya yükümlülük şeklinde aktarıldığından dönem giderinden mahsup edilmesi gerekmektedir. Nitekim bu çerçevede dönem gideri 4.600,-TL (110.400,-TL – 105.800,-TL) olacak ve aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

31.12.2015			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI		4.600,-	
730.01 İşçi Ücret ve Giderleri			
443 DİĞER PERSONELE BORÇLAR HESABI			4.600,-
<i>Çalışanlara sağlanan değer artış haklarının tahakkuku</i>			

31.12.2015 tarihinde yukarıdaki gibi yapılacak kayıt sonucunda işletmenin nakit ödenen hisse bazlı ödeme işlemi kapsamındaki yükümlülüğünü gösteren *443 Diğer Personele Borçlar Hesabı*'nın alacak kalanı 110.400,-TL (105.800,-TL + 4.600,-TL) olacaktır.

İşletmenin 31.12.2015 tarihinde 46 çalışanın hak kazandığı değer artış hakkını nakit ödemesi durumunda yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2015		
443 DİĞER PERSONELE BORÇLAR HESABI	110.400,-	
343 DİĞER PERSONELE BORÇLAR HESABI		110.400,-
<i>Değer artış haklarından kaynaklanan borcun kısa vadeye aktarımı</i>		
31.12.2015		
343 DİĞER PERSONELE BORÇLAR HESABI	110.400,-	
100 KASA HESABI		110.400,-
<i>Çalışanlara sağlanan değer artış haklarının ödenmesi</i>		

31.12.2015 tarihinde yapılacak kayıtlara bağlı olarak işletmenin nakit ödenen hisse bazlı ödeme işlemi kapsamındaki yükümlülüğünün tamamı ödendiğinden *343 Diğer Personele Borçlar* ve *443 Diğer Personele Borçlar Hesabı* kalan vermeyecektir.

Sonuç olarak yukarıdaki hesaplama ve kayıtlara göre nakit ödenen hisse bazlı işlemler kapsamında işletmenin yıllar itibariyle finansal tablolara aktaracağı dönem gideri ve yükümlülük tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

<i>Yıllar</i>	<i>Toplam Gider</i>	<i>Yükümlülük</i>	<i>Toplam Yükümlülük</i>
<i>2011</i>	<i>100.000,-TL</i>	<i>100.000,-TL</i>	<i>100.000,-TL</i>
<i>2012</i>	<i>131.600,-TL</i>	<i>131.600,-TL</i>	<i>231.600,-TL</i>
<i>2013</i>	<i>172.000,-TL</i>	<i>12.000,-TL</i>	<i>243.600,-TL</i>
<i>2014</i>	<i>16.200,-TL</i>	<i>(137.800,-TL)</i>	<i>105.800,-TL</i>
<i>2015</i>	<i>4.600,-TL</i>	<i>(105.800,-TL)</i>	<i>0</i>
<i>Toplam</i>	<i>424.400,TL</i>	<i>0</i>	<i>0</i>

Ayrıca, özkaynağa dayalı hisse bazlı işlemlerde hisse senedi veya hisse senedi opsiyonu sağlanması yeni hisse senedi ihracını gerektirirken aynı durum nakit olarak ödenen hisse bazlı işlemlerde söz konusu olmayacaktır (Güçenme ve Arsoy, 2006: 145).

3.4.3. Nakit Alternatifli Hisse Bazlı İşlemlere Yönelik Muhasebe Uygulamaları

Nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri, hisse bazlı işlemin nakit veya özkaynağa dayalı finansal araçlar ile ödenmesine yönelik işletmeye (karşı tarafa) seçimlik bir hak sağladığından söz konusu işlemler, yapılacak seçime bağlı olarak ya *özkaynağa dayalı* ya da *nakit ödenen hisse bazlı ödeme işlemi* şeklinde kayda alınacaktır. Bu nedenle nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemlerinin raporlanmasında yapılacak seçime göre ya özkaynağa dayalı ya da nakit ödenen hisse bazlı ödeme işlemlerinin finansal tablolara aktarılmasına yönelik önerilen hesaplardan yararlanılacaktır.

Nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesi işlemlerine *Örnek 14*'te yer verilmiştir.

Örnek 14 (nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri): Eğitim alanında faaliyet gösteren "E" A.Ş., üç yıl hizmet verme koşuluna bağlı olarak 01.01.2011'de bir üst düzey yöneticisine ya 500 adet hisse senedi değer artış hakkı (500 adet hisse senedinin nakit değerine eşit) ya da 600 adet hisse senedini tercih etmesine yönelik seçimsel bir hak sunmuştur. Yöneticinin hisse senedi alternatifini seçmesi durumunda, hisse senetleri hak ediş tarihinden sonraki üç yıl boyunca elde tutulmak zorundadır. Verilme tarihinde (01.01.2011) 20,-TL olan hisse senedinin fiyatı birinci, ikinci ve üçüncü yılın sonunda sırasıyla 22,-TL, 25,-TL ve 30,-TL'dir.

Yukarıda verilen bilgilere göre çalışanın üçüncü yılın sonunda ya nakit (seçenek 1) ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar (seçenek 2) ile ödenmesini tercih etme gibi iki farklı seçeneğinin olması durumunda hisse bazlı ödeme işleminin uygulanma koşulları çerçevesinde özkaynak alternatifinin gerçeğe uygun değeri 12.000,-TL (600 adet × 20,-TL), nakit alternatifinin gerçeğe uygun değeri ise 10.000,-TL (500 adet × 20,-TL)'dir. Buna göre bileşik finansal aracın özkaynak bileşeninin gerçeğe uygun değeri 2.000,-TL (12.000,-TL – 10.000,-TL) şeklinde hesaplanacaktır. İşletmenin nakit alternatifli hisse bazlı işlemlerde kayda alacağı tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıl	Borç veya Özkaynak Unsuru	Gider	Özkaynak	Borç
2011	Borç Unsuru: $(500 \times 22,-TL \times 1/3)$	3.666,-TL		(a) 3.666,-TL
	Özkaynak Unsuru: $(2.000,-TL \times 1/3)$	666,-TL	666,-TL	
2012	Borç Unsuru: $(500 \times 25,-TL \times 2/3) - 3.666,-TL$ (a)	4.667,-TL		(b) 4.667,-TL
	Özkaynak Unsuru: $(2.000,-TL \times 1/3)$	667,-TL	667,-TL	
2013	Borç Unsuru: $(500 \times 30,-TL \times 3/3) - 8.333,-TL$ (a+b)	6.667,-TL		6.667,-TL
	Özkaynak Unsuru: $(2.000,-TL \times 1/3)$	667,-TL	667,-TL	

Yukarıda yapılan hesaplamalara göre işletmenin yıllar itibarıyla yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.2011	<p>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 770.02 Memur Ücret ve Giderleri</p> <p style="text-align: center;">435 KİLİT PERSONELE BORÇLAR HESABI 525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI</p> <p><i>Kilit personele sağlanan hisse bazlı faydaların tahakkuku</i></p>	4.332,-	
31.12.2012	<p>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 770.02 Memur Ücret ve Giderleri</p> <p style="text-align: center;">435 KİLİT PERSONELE BORÇLAR HESABI 525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI</p> <p><i>Kilit personele sağlanan hisse bazlı faydaların tahakkuku</i></p>	5.334,-	3.666,- 666,-
31.12.2013	<p>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI 770.02 Memur Ücret ve Giderleri</p> <p style="text-align: center;">435 KİLİT PERSONELE BORÇLAR HESABI 525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI</p> <p><i>Kilit personele sağlanan hisse bazlı faydaların tahakkuku</i></p>	7.334,-	6.667,- 667,-

Nakit alternatifli hisse bazlı işlemi kapsamında ödeme, işletme tarafından 2014 yılında gerçekleştirileceğinden dönemsel kavramı gereğince aşağıdaki kaydın yapılması gerekmektedir.

31.12.2013	<p>435 KİLİT PERSONELE BORÇLAR HESABI</p> <p style="text-align: center;">335 KİLİT PERSONELE BORÇLAR HESABI</p> <p><i>Yükümlülüklerin kısa vadeye aktarımı</i></p>	15.000,-	15.000,-
------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------	----------

Yukarıda yapılan kayıtlar ve veriler çerçevesinde, *nakit alternatifinin (seçenek 1)* veya *özkaynak alternatifinin kullanılması (seçenek 2)* durumunda işletmenin yapacağı kayıtlar, karşı tarafın tercihinin bağlı olarak farklılık gösterecektir. Bu bağlamda her bir seçeneğe göre işletmenin yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

Seçenek 1 (nakit alternatifinin kullanılması): 500 adet hisse senedinin bedelinin 18.01.2014 tarihinde ödenmesi durumunda işletme aşağıdaki kaydı yapacaktır.

18.01.2014		
335 KİLİT PERSONELE BORÇLAR HESABI	15.000,-	
100 KASA HESABI		15.000,-
<i>Yükümlülüklerin ödenmesi</i>		

Yukarıdaki kayıttan da anlaşıldığı üzere özkaynağa dayalı finansal araçlar ihraç etme yerine nakit ödeme yapılması durumunda, söz konusu ödeme işlemi, ilgili borcun tamamen ödenmesi olarak muhasebeleştirilecek ve önceden muhasebeleştirilen özkaynak unsuru özkaynaklarda tutulacaktır. Ancak bu durum işletmenin özkaynağının bir bölümünün diğer bir bölümüne aktarılma işleminin muhasebeleştirilmesini engellemeyecektir (TFRS 2, paragraf 40). Bir başka ifadeyle nakit alternatifinin kullanılmasına bağlı olarak önceden sermaye yedekleri içinde muhasebeleştirilen tutar özkaynakta tutulacak olsa da söz konusu bu tutarın sermayeye eklenmesi gibi yerinin değiştirilmesine yönelik kayıtlar da mümkün olabilecektir.

Seçenek 2 (özkaynak alternatifinin kullanılması): İşletmenin alınan hizmetlere karşılık 600 adet hisse senedi vermesi durumunda öncelikle nakit alternatifine bağlı olarak ortaya çıkan yükümlülüğün ihraç edilen hisse senetlerinin bedeli olarak doğrudan özkaynağa transfer edilmesi gerekmektedir.

18.01.2014		
335 KİLİT PERSONELE BORÇLAR HESABI	15.000,-	
525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI		15.000,-
<i>Yükümlülüklerin özkaynağa aktarımı</i>		

Yukarıdaki transfer işleminden sonra işletmenin alınan hizmetlere karşılık 600 adet hisse senedini 1,-TL nominal değer üzerinden vermesi durumunda yapacağı kayıtlar ise aşağıdaki gibi olacaktır.

18.01.2014	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI 500 SERMAYE HESABI <i>Sermaye taahhüdü</i>	600,-	600,-
18.01.2014	525 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSE BAZLI FAYDALAR HESABI 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI <i>Hisse senetlerinin bedelinin çalışanlara sağlanan hisse bazlı faydalardan karşılanması</i>	600,-	600,-

Yöneticiye verilen hisse senetlerinin toplam nominal değeri olan 600,-TL, 525 *Çalışanlara Sağlanan Hisse Bazlı Faydalar Hesabı*'ndan mahsup edilecektir. Sermaye artırımına bağlı olarak gerçekleştirilen bu işlem sonrasında özkaynaklar hesap sınıfında 525 *Çalışanlara Sağlanan Hisse Bazlı Faydalar Hesabı*'nın alacak kalanı olan 16.400,-TL (17.000,-TL – 600,-TL), çalışanlara sağlanan faydaları gösterecektir.

Yukarıdaki hesaplamalar çerçevesinde işletmenin üçüncü yılın sonunda ya nakit (Seçenek 1) ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar (Seçenek 2) ile ödemeyi tercih etmesi durumunda hisse bazlı işlemleri çerçevesinde yapılan gider, özkaynak ve borç kayıtlarının görünümü aşağıdaki gibidir.

		<i>Gider</i>	<i>Özkaynak</i>	<i>Borç</i>
<i>Seçenek 1</i>	<i>15.000,- TL nakit ödeme</i>			<i>(15.000,-TL)</i>
	<i>Toplam</i>	<i>17.000,-TL</i>	<i>2.000,-TL</i>	<i>0</i>
<i>Seçenek 2</i>	<i>600 adet hisse senedi verilmesi</i>		<i>17.000,-TL</i>	<i>(15.000,-TL)</i>
	<i>Toplam</i>	<i>17.000,-TL</i>	<i>17.000,-TL</i>	<i>0</i>

Yukarıda yapılan hesaplamalar ve kayıtlardan da anlaşıldığı üzere işletmenin nakit alternatifli hisse bazlı işlemlerinde nakit ödeme alternatifini tercih etmesi durumunda her raporlama ve ödeme tarihinde, yükümlülüğünü gerçeğe uygun değer üzerinden yeniden değerlemesi gerekmektedir. Ödeme tarihinde, özkaynak alternatifinin tercih edilmesi durumunda söz konusu yükümlülük ihraç edilen hisse senetlerinin bedeli olarak doğrudan özkaynağa aktarılır. Daha önce kayıt altına alınan özkaynak unsuru ise özkaynak içinde kalmaya devam edecektir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. İNSAN KAYNAKLARI FAALİYETLERİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER İÇEREN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ İMKB'DEKİ İŞLETMELERDE UYGULANMASI

4.1. Genel Açıklama

İnsan kaynakları faaliyetlerine yönelik düzenlemeler içeren *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar*¹ ve *TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler* çeşitli yönleriyle ele alınması gereken muhasebe standartlarıdır. Özellikle Türkiye'de belirtilen Standartların uygulama boyutuna yönelik bilimsel çalışmaların azlığı bu araştırmanın yapılmasının en önemli nedenlerinden biridir. Yapılan bu araştırma ile insan kaynakları faaliyetiyle ilgili Standartların, hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)'nda işlem gören işletmeler tarafından uygulanma boyutunun ortaya konulması amaçlanmıştır. Nitekim bu gerçeğe dayalı olarak hazırlanan bu kısımda *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar* ve *TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler* Standartlarının insan kaynakları faaliyetleri kapsamında getirmiş olduğu düzenlemelerin söz konusu Standartları 2005 yılından bu yana uygulamak zorunda olan işletmelerin finansal tablolarına gerek finansal gerekse finansal olmayan yansıma şekilleri içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir.

4.2. Literatür Taraması

İnsan kaynakları faaliyetlerine yönelik düzenlemeler içeren Uluslararası (Türkiye) Muhasebe Standartları'ndan *IAS (TMS)19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar* ile *IFRS (TFRS) 2 Hisse Bazlı Ödemeler* Standartlarının 2004 yılında revize edilerek 2005 yılında yeniden yayınlanması nedeniyle söz konusu Standartlarla ilgili literatüre katkı sağlayacak çok fazla akademik çalışma tespit edilememiştir. Sınırlı sayıda yapılan çalışmalar ise daha çok *IAS/TMS 19* ile *IFRS/TFRS 2* Standartlarının getirmiş olduğu düzenlemelerin uygulanma şekilleri ve bunların işletme tercihleri üzerindeki etkilerinin belirlenmesine yöneliktir.

¹ *TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama* Standardı ile birlikte değerlendirilmiştir.

IAS/TMS 19 ve IFRS/TFRS 2 Standartlarının insan kaynakları faaliyetlerine yönelik getirmiş olduğu düzenlemeler farklılık gösterdiğinden söz konusu Standartlar çerçevesinde yapılan akademik çalışmalar da değişik amaçlar taşımaktadır. Nitekim bu bağlamda *IAS/TMS 19* Standardı kapsamında yapılan çalışmalar, genel çerçevede aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilme yöntemlerinin belirlenmesi ve TMS/IAS 19'un getirdiği yeni düzenlemelerin plan varlıkları üzerindeki etkisinin ortaya konulması gibi amaçlara hizmet ederken IFRS/TFRS 2 ile ilgili yapılan çalışmalarda ise daha çok aşağıdaki amaçlara ulaşılmaya çalışılmıştır. Bunlar;

- Standart tarafından getirilen düzenlemelerin hisse bazlı işlemler üzerindeki etkisinin tespiti,
- Hisse bazlı işlemlerin uygulanma şeklinin tespiti,
- Hisse bazlı işlemlerin işletme performansı üzerindeki etkilerinin tespitidir.

Literatür taramasında tespit edilen ve genel çerçevede ortak özellikleri yukarıda belirtilen *IAS/TMS 19* ile *IFRS/TFRS 2*'ye yönelik akademik çalışmalar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Robert ve Adan (2005), İsveç'te faaliyet gösteren işletmeler üzerinde yaptıkları çalışmada, *IFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler* Standardının getirmiş olduğu düzenlemelerin etkileri dikkate alınarak gerçekleştirilen hisse bazlı ödeme işlemlerinin uygulanmasını incelemiş ve bunların yeni düzenlemelerden nasıl etkilendiğini açıklamaya çalışmıştır. Araştırmaya dâhil edilen işletmelerin yıllık raporlarından elde edilen bilgilerle kantitatif analizde bulunan araştırmacılar inceleme sonucunda aşağıdaki durumları tespit etmiştir. Bunlar;

- IFRS 2 nedeniyle hisse bazlı ödeme işlemlerinde bir artış olmakta,
- Büyük işletmeler çoğunlukla tüm çalışanlarıyla hisse bazlı işlemlerde bulunurken küçük işletmeler yalnızca üst düzey yöneticilerine yönelik böyle bir fayda sağlamakta,
- Araştırma kapsamındaki işletmelerin büyük bir çoğunluğunda farklı hisse bazlı ödeme işlemleri uygulanmakta,
- En çok satın alma opsiyonu kullanılmaktadır.

İngiltere ve Galler Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW) (2007), IFRS'lerin tüm dünyada uygulanmasıyla ilgili Avrupa Birliği Komisyonu tarafından hazırlanan bir rapor yayınlamıştır. Raporda IFRS'yi uygulayan ve hisse senetleri Avrupa borsalarında işlem gören 200 işletmenin emeklilik planlarıyla ilgili açıklamalarının incelendiği belirtilmiştir. Söz konusu raporda araştırmaya konu olan işletmelerin %44'ünün aktüeryal kazanç ve kayıpların kayda alınmasında koridor yaklaşımını kullandığı, %36,5'inin aktüeryal kazanç ve kayıpları muhasebeleştirdiği (%9,5'u gelir tablosunda ve %27'isi özkaynakta), %19'unun ise tanımlanmış fayda planına sahip olmadığı ifade edilmiştir.

Fasshauer ve diğerleri (2008), yaptıkları çalışmada 2005 yılında yeniden revize edilen IAS 19 kapsamında, aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilme yöntemlerini belirlemek için 20 Avrupa ülkesinin öncü endekslerinde yer alan 265 işletmenin tanımlanmış fayda planı açıklamalarını incelemiştir. Araştırma sonucunda, aktüeryal kazanç ve kayıpların kayda alınmasında 136 işletmenin koridor yaklaşımını, 122 işletmenin sermaye yaklaşımını tercih ettiği, kalan 7 işletmenin ise söz konusu kazanç ve kayıpları doğrudan gelir tablosunda kayda aldığı tespit edilmiştir.

Morais (2010), yaptığı çalışmasında tanımlanmış fayda planlarında ortaya çıkan aktüeryal kazanç ve kayıpların koridor yaklaşımına göre gelir tablosunda veya sermaye yaklaşımına göre özkaynakta muhasebeleştirilmesi gibi seçeneklerin tercihinde etkili olan unsurları belirlemeye çalışmıştır. Nitekim bu amaç doğrultusunda yürüttüğü çalışma ile büyüklük, endüstri, kârlılık ve aktüeryal kazanç ve kayıpların varlığının söz konusu seçeneklerin belirlenmesinde etkili olduğunu tespit etmiştir. Bu yönüyle Morais'in çalışmasının bulguları, inceleme kapsamındaki işletmelerin IFRS'ye uyumun zorunlu olduğu süreç içinde, IAS 19'un sunmuş olduğu seçeneklerin tercih derecesini ortaya koymaktadır.

Amir ve diğerleri (2010), yaptıkları çalışmada çalışanlara yönelik düzenlemeler içeren İngiltere'deki IAS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ve FRS 17 Emeklilik Faydaları Standardı ile ABD'deki SFAS 158 Tanımlanmış Emeklilik Fayda Planları ve Diğer Çalışma Dönemi Sonrası Planlarının İşverenlerce Muhasebeleştirilmesi Standartlarının kayda alma ve raporlama konusunda getirdiği yeni düzenlemelerin plan varlıklarının portföy dağılımı üzerindeki etkisini araştırmıştır. Araştırma sonucunda; gerek

İngiltere’de gerekse ABD’de söz konusu Standartlar benimsenmeden önce plan varlıklarının portföy dağılımının hisse senetleri ve tahviller arasında dengeli dağıldığı; uyumdan sonra ise portföy dağılımının tahvillerden yana bozulduğu tespit edilmiştir.

Fritzen ve Samani (2010), yaptıkları çalışmada Stockholm Borsası’nda 2007 ile 2008 yıllarında IFRS 2 Standardını uygulayan işletmelerin hisse bazlı ödeme işlemlerini incelemiştir. İşletme özelliklerinin dâhil edilmediği çalışmada araştırmacılar, hisse bazlı ödeme işlemlerinin işletmelerin performansları üzerindeki etkisini belirlemeye çalışmış olup yapılan istatistiki analizler sonucunda farklı özelliklerdeki işletmelerin farklı hisse bazlı işlemler uyguladığını tespit etmiştir.

Street ve Glaum (2010), yaptıkları çalışmada İngiltere FTSE 100, Fransa CAC 40 ve Almanya DAX 30 işletmeleri üzerinde aktüeryal kazanç ve kayıpların kayda alınma yöntemlerinin tespitine çalışmıştır. Yapılan inceleme sonucunda araştırmacılar aşağıdaki sonuçlara ulaşmıştır. Bunlar;

- Araştırma kapsamına alınan Avrupa ülkelerinde, 2005 yılından itibaren aktüeryal kazanç ve kayıpları tamamıyla kayda alan yöntemlerde önemli derecede artış olduğu,
- Fransa ve özellikle de Almanya’da aktüeryal kazanç ve kayıpların kayda alınmasına yönelik koridor yaklaşımının yaygın olarak kullanıldığı,
- Koridor yaklaşımını uygulayan işletmelerde muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kazanç ve kayıpların kayda alınmasının, vergi uygulamalarının ihmal edilmesi durumunda özkaynakları %1 ile 0 arasında azalttığıdır.

Yukarıda amaç ve bulguları kısaca açıklanan çalışmalardan da anlaşıldığı üzere IAS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve IFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartlarıyla ilgili yapılan araştırmalar daha çok Avrupa ülkelerinde gerçekleştirilmiştir. Nitekim Almanya, İngiltere, Fransa gibi ülkelerde IAS 19; İskandinav ülkelerinde ise IFRS 2’ye yönelik çalışmalar yapılmıştır.

Gerçekleştirilen literatür taraması sonucunda aynı konunun Türkiye boyutuyla ilgili olarak TMS 19 ve TFRS 2 kapsamında yapılmış herhangi bir araştırmayı konu edinen akademik çalışma tespit edilememiştir. Söz konusu çalışmalarda, daha çok ilgili

Standartların getirdiği düzenlemelerin anlaşılabilirliğine yönelik örnekler çerçevesinde teorik bilgilere ve öneri niteliğinde muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

4.3. Araştırmanın Amacı

Çalışma ile insan kaynakları faaliyetlerine yönelik düzenlemeler içeren *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar* ve *TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler* Standartlarının Türkiye'deki uygulama boyutu ortaya konulmaya çalışılmıştır.

4.4. Araştırmanın Evreni ve Kısıtlığı

Araştırmanın evreni, hisse senetleri İMKB'de işlem gören banka ve sigorta işletmelerinin de içinde bulunduğu mali sektör dışındaki (holdingler hariç) tüm işletmeleri kapsamaktadır. Araştırma evreninin belirlenmesinde böyle bir uygulamaya gidilmesi değişik sebeplerden kaynaklanmaktadır. Bunlar;

- TMS/TFRS'lerin yalnızca hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler tarafından uygulanma zorunluluğunun bulunması,
- Önceki çalışmalarda (Fasshauer ve diğerleri, 2008; Fritzen ve Samani, 2010; Street ve Glaum, 2010) örneklem kümesinin borsaya dâhil işletmelerden seçilmesi,
- İMKB'de hisse senetleri işlem gören işletmelerin büyüklükleri dolayısıyla çok sayıda çalışana sahip olmasının doğal bir sonucu olarak çalışanlarla ilgili kayda alınabilecek faaliyetlerin çeşitliliğinin fazla olabileceği varsayımdır.

Araştırmanın en önemli kısıtlığı ise holdingler haricinde finansal kesimi temsil eden banka ve sigorta işletmeleri gibi işletmelerin inceleme dışında bırakılmasıdır. Bunun temel nedeni banka ve sigorta işletmelerinin hesap planlarının farklı olması ve bundan dolayı da söz konusu işletmelerin finansal tablolarının diğer işletmelerin tablolarıyla karşılaştırılabilirliğinin zorluğudur.

4.5. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada araştırmanın amacına uygunluğu nedeniyle nitel araştırmadan yararlanılmıştır. *Nitel araştırma*, gözlem, görüşme ve doküman incelemesi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı; algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve

bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik izlenen süreçler bütünüdür (Yıldırım ve Şimşek, 2008: 39). Genel olarak probleme karar verme, veri kaynaklarını belirleme, veri toplama aracını oluşturma, veri toplama, toplanan verileri analiz etme ve yorumlama aşamalarından oluşan nitel araştırma, önceden belirlenen amaca sistematik olarak ulaşmak için çeşitli araştırma teknik ve yöntemlerini içeren bir özellik taşımaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2008: 46). Bu nedenle nitel araştırmada, problemin belirlenmesi kadar amacın gerçekleştirilmesinde gerekli olan verilerin elde edilmesi de son derece önemlidir.

Toplanan veriler ışığında analizler yapmaya dayanan nitel araştırmalarda, veriler çoğunlukla görüşme, gözlem ve doküman incelemesi gibi değişik yöntemler ile sağlanmasına rağmen (Şimşek, 2009: 42), bu nitel araştırma bağlamında yalnızca doküman incelemesi kullanılmıştır.

Nitel araştırmalarda sıklıkla kullanılan bir veri toplama yöntemi olan *doküman incelemesi* araştırılması hedeflenen, olay veya olgular hakkında, bilgi içeren yazılı belgelerin analizini kapsamaktadır (Şimşek, 2009: 42). Doküman incelemesinde, hangi belgelerin önemli olduğu ve veri kaynağı olarak kullanılabilmesi dikkate alınacak önemli bir husustur. Zira söz konusu analizde araştırmanın konusu, veri kaynağını oluşturacak belgelerin belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Kuzu, 2011: 111). Bu nedenle de araştırma konusu ile incelenecek belgelerin uyumlu olması gerekmektedir. Örneğin, muhasebe üzerine yapılacak bir araştırmada, muhasebe kayıtları, defterler, faturalar, finansal tablolar vb. nitelikteki unsurlar incelenecek belgeler arasında yer almaktadır.

Pek çok yöntemde olduğu gibi doküman incelemesinin de fayda ve sakıncaları vardır. Buna göre inceleme yapılan alanda kaynağa kolaylıkla ulaşılamadığı durumlarda önemli bilgi toplama yöntemi olması, görüşme ve gözlemde karşılaşılan tepkiselliğin² olmaması, uzun süreli araştırma yapma olanağı sunması, düşük maliyetli olması faydalı yönlerine örnek olarak sayılabilir. Belgelere ulaşma gücü, belgelere ait bilgilerde eksiklik olması, belgelerdeki bilgilerin ve örneklerin yanlışlığı, belgelerin belirli bir grup ya da kuruma ait seçilmiş belgeler olması, standart bir şekle sahip olmaması ve kodlama zorlukları gibi özellikler ise sakıncalı yönlerine örnek olarak sayılabilir (Kuzu, 2011: 111).

² *Tepkisellik*: Dış çevreden gelen bir uyarının etkisiyle ortaya çıkan bir davranış tarzıdır (<http://www.arsiv.halkinbirligi.net/modules.php?name=News&file=article&sid=670>).

Yukarıdaki gibi fayda ve sakıncalara sahip doküman incelemesine dayalı her araştırma, gerek kaynakları ve gerekse kaynakların içerikleri bakımından, farklı özellikler taşıdığından, veri analiz aşamasında, bir takım yeni yaklaşımlar gerektirir. Bu nedenle araştırmaya esas olacak bir veri analiz planının geliştirilmesi zorunludur (Şimşek, 2009: 44). Nitekim bu amaca ulaşmak için araştırmada, doküman incelemesi yöntemine dayalı içerik analizi kullanılmıştır. İçerik analizine göre oluşturulan verilerin farklılık gösterip göstermediği ise nicel analiz yöntemlerinden varyans analizi (ANOVA) ile ortaya konmaya çalışılmıştır. Söz konusu analiz yöntemleri kısaca aşağıda açıklanmıştır.

4.5.1. İçerik Analizi

İçerik analizi, seçilen bir metin içindeki kavram ya da ifadeleri inceleyerek ulaşılmak istenen amaca yönelik tespit edilen unsurları sayısallaştırmayı esas alan mantıki yoldur (Jose ve Lee, 2007: 311). Bir başka ifadeyle, araştırma kapsamındaki herhangi bir belgeden geçerli sonuçlar çıkarmak için bir dizi sürece ihtiyaç duyan kavramsal bir analiz tekniğidir (Weber, 1990: 9).

Toplanan verileri açıklayabilecek kavramlara ve ilişkilere ulaşmak amacıyla gerçekleştirilen içerik analizinde, betimsel analizde³ özetlenen ve yorumlanan veriler daha derin bir işleme tabi tutularak betimsel bir yaklaşımla fark edilmeyen kavram ve temalar belirlenmeye çalışılır (Yıldırım ve Şimşek, 2008: 227). Böylece içerik analizi, araştırmacıya nesnel olaylar hakkında veriler sağlayan bilimsel bir araç olmanın yanı sıra özel olayları anlamaya yardımcı olacak yeni bakış açılarını da kazandırmaktadır (Krippendorff, 2004: 18). Nitekim bu yönüyle söz konusu analiz uygulama alanına bağlı olarak daha çok nitel ve açıklayıcı özellik taşıması nedeniyle diğer analiz türlerinden ayrılmaktadır (Neuendorf, 2002: 10).

Bu çalışmada yukarıda ifade edilen özelliklerine bağlı olarak uygulanan içerik analizi ile *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar* ve *TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler* Standartlarının getirmiş olduğu insan kaynakları faaliyetlerine yönelik düzenlemelerin hisse senetleri İMKB’de işlem gören işletmeler tarafından finansal tablolara ne derece yansıtıldığına tespitine çalışılmıştır. Bu bağlamda araştırma kapsamındaki işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgilere ihtiyaç duyulmuş olup söz konusu bilgilere

³ *Betimsel Analiz*: Bir değişkene ilişkin sayısal değerlerin toplanması, tanımlanması ve sunulmasına olanak sağlayan istatistiksel işlemlerdir (Büyüköztürk, 2009: 5).

doküman incelemesi çerçevesinde İMKB'nin web adresinden ulaşılmıştır. Araştırma sonuçlarını şekillendirecek verilerin toplanmasında araç olarak internetin kullanılması ile ilgili değişik nedenler etkili olsa da kuşkusuz bunlardan en önemlileri internetin düşük erişim maliyeti, hızlı ve kolay bilgi sağlama gibi fonksiyonlara sahip olmasıdır (Jose ve Lee, 2007: 308).

İçerik analizine göre verilerin elde edilmesinde iki aşamalı bir süreç izlenmiştir. İlk aşamada gerek *TMS 19* gerekse *TFRS 2* Standartları tarafından getirilen önemli düzenlemeler araştırma evreni içinden seçilen 20 işletmenin finansal tablolarında sistematik ön incelemeye tabi tutulmuştur. İkinci aşamada ise söz konusu işletmelerden elde edilen bilgiler çerçevesinde oluşturulan ve incelenmesi planlanan konu başlıklarına, muhasebe finansman anabilim dalında görev yapan öğretim üyelerinin görüşleri de dikkate alınarak bazı ilaveler ve düzeltmeler yapılarak son şekli verilmiştir. Ayrıca araştırma kapsamında elde edilen bilgilerin taşıdığı özelliklere göre sınıflandırılmasında Sumiani ve diğerleri (2007) ile Kaya ve Varıcı (2008) tarafından yapılan çalışmalardan da yararlanılmıştır. Bu bağlamda elde edilen bilgilerin sınıflandırılmasında kullanılan kısaltmalar aşağıdaki gibidir:

- **BY:** *Bilgi yok*
- **NB:** *Nitel bilgi*
- **NCB:** *Nicel bilgi*
- **KRB:** *Karma bilgi (hem nicel hem de nitel bilgi).*

Çalışanlara sağlanan faydalara yönelik düzenlemeler ile söz konusu faydaların içeriği vb. konularda kısa veya uzun cümleler şeklinde sözel ifadelerin yer aldığı bilgiler **nitel bilgi** iken sadece rakamsal bilgilerin sunulduğu bilgiler **nicel bilgi** özelliği taşımaktadır. Hem nitel hem de nicel bilgilerin bir arada olmasıyla oluşan bilgi kümesi ise **karma bilgi** şeklinde değerlendirilmiştir.

4.5.2. ANOVA Analizi

ANOVA, ikiden fazla grubun karşılaştırılmasında kullanılan parametrik bir analiz yöntemi olup (Altunışık ve diğerleri, 2007: 182), ilişkisiz iki ya da daha fazla örneklem ortalaması arasındaki farkın anlamlı olup olmadığını test etmek üzere uygulanır (Büyüköztürk, 2009: 48). ANOVA, karşılaştırma yapılan gruplar arasında herhangi bir

farkın olup olmadığını göstermesine rağmen, bu farklılığa sebep olan grubun hangi grup veya gruplardan kaynaklandığı hakkında herhangi bir bilgi vermemektedir (Altunışık ve diğerleri, 2007: 182). Bu nedenle ANOVA’da, gruplar arasında anlamlı bir farklılığın bulunması durumunda, söz konusu fark veya farkların hangi gruplar arasında olduğunun belirlenebilmesi için gruplar arasında çoklu karşılaştırma testlerinden (post-hoc test) birisinin uygulanması gerekmektedir (Büyüköztürk, 2009: 49). Bu araştırmada ANOVA sonucu bulunan farklılıkların sebeplerini belirlemek amacıyla çoklu karşılaştırma testlerinden olan TUKEY testinden yararlanılmıştır. En çok kullanılan çoklu karşılaştırma testlerinden biri olması ile doğru ve güçlü özellik taşıması TUKEY testinin tercih edilmesinin en önemli nedenleridir.

4.6. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma kapsamında, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartlarında yer alan insan kaynakları faaliyetlerine yönelik düzenlemelerin işletmelerin genel özellikleri (sektör, pazar, halka açıklık oranı, çalışan sayısı) açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin incelenmesi amacıyla çeşitli hipotezlere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda aşağıda her bir hipotezin oluşturulmasının nedeni, TMS 19, TFRS 2 ve ilgili literatürden elde edilen bilgilere göre kısaca açıklanmış ve daha sonra araştırmanın hipotezleri kurulmuştur.

Hizmet süresinin sonunda ödenen çalışma dönemi sonrası faydaların, sahip olduğu özellikler ile hesaplanmalarındaki farklılıkların yanı sıra; sınırlı sayıda çalışmanın yer aldığı muhasebe literatüründe, tanımlanmış fayda planlarının hangi hesaplarda raporlanacağına yönelik görüş birliğinin olmaması bu tür faydaların bilanço aracılığıyla çıkar gruplarına sunumunda çeşitli hesapların kullanılmasına neden olmaktadır. Bu durum ise işletmelerin karşılaştırılmasına yönelik bilanço kalemleri esas alınarak yapılacak finansal analizlerde, nesnel değerlendirmelerin yapılmasına engel olmaktadır. Söz konusu açıklamalara bağlı olarak araştırmanın birinci hipotezi aşağıdaki gibi kurulmuştur.

Hipotez 1: Çalışma dönemi sonrası faydaların izlendiği hesaplar, işletmelerin genel özellikleri (sektör, bölge, halka açıklık oranı, çalışan sayısı) açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Aktüeryal yükümlülüğün ve plan varlıklarının aktüeryal değerinin tespit edilme işlemlerini kapsayan aktüeryal değerlemenin temel amacı, emeklilik planının yıllık maliyetinin belirlenmesi olup bu amaç aktüeryal değerlendirme yöntemleri ile gerçekleştirilmektedir. TMS 19, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin belirlenmesinde öngörülen yükümlülük yönteminin kullanılmasını gerektirmesine rağmen işletmelerde farklı aktüeryal değerlendirme yöntemleri de kullanılmaktadır. Nitekim bu gerçeğe dayalı olarak araştırmanın ikinci hipotezi aşağıdaki gibi kurulmuştur.

Hipotez 2: Aktüeryal değerlemede kullanılan aktüeryal değerlendirme yöntemleri, işletmelerin genel özellikleri (sektör, bölge, halka açıklık oranı, çalışan sayısı) açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

İskonto oranı, maaş artış oranı, emeklilik oranı ve plan varlıklarının beklenen getiri oranı gibi aktüeryal varsayımlardan hangilerinin değerlendirilmede kullanılacağı, sağlanacak faydaların türüne, ülkeyi, işletmeyi ve çalışanı etkileyen ekonomik faktörlere, faaliyette bulunulan sektöre ve aktüerin hesaplama yaparken uymak zorunda olduğu kısıtlamalara bağlıdır (Çakıroğlu, 2006: 26). Söz konusu açıklamalara bağlı olarak araştırmanın üçüncü hipotezi aşağıdaki gibi kurulmuştur.

Hipotez 3: Aktüeryal değerlemede kullanılan aktüeryal varsayımlar, işletmelerin genel özellikleri (sektör, bölge, halka açıklık oranı, çalışan sayısı) açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

Tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin iskonto edilmesinde genellikle uygulamada, risksiz varlık kabul edilen, devlet tahvilinin nominal getiri oranı kullanılmaktadır. Ancak teori ve uygulama bazında hesaplama dâhil edilecek faiz oranına sahip devlet tahvilinin, vadesi hakkında ise belirsizlik söz konusudur. Zira iskonto oranı, devlet tahvilinin vadesine göre değişeceğinden, yükümlülüklerin daha yüksek ya da daha düşük hesaplanmasına neden olacaktır (Perek, 2008: 85-87). Bu durum ise devlet tahvillerinin hangi vadeye ait getiri oranının iskonto oranı olarak kullanılacağı konusunda, işletmelerde bir belirsizliğe sebep olmaktadır. Bu nedenle işletmelerin geçmiş dönemler ve/veya başka işletmelerle karşılaştırılabilmesi ve nesnel açıdan değerlendirilebilmesi için yükümlülüklerin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranıyla ilgili her türlü bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda araştırmanın dördüncü hipotezi aşağıdaki gibi kurulmuştur.

Hipotez 4: Tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerinin belirlenmesinde dikkate alınan iskonto oranının bilgi niteliği (nicel, nitel veya karma bilgi gibi), işletmelerin genel özellikleri (sektör, bölge, halka açıklık oranı, çalışan sayısı) açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

TMS 19 tanımlanmış fayda planları kapsamında ortaya çıkan aktüeryal kazanç ve kayıpların bilançonun yanı sıra gelir tablosunda da muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemelerde bulunmasına rağmen bunların gelir tablosunda hangi hesaplarda izleneceğini açıkça belirtmemiştir. Ayrıca Standart, aktüeryal kazanç ve kayıpların gelir tablosunda ayrı bir gelir ya da gider kalemi olarak gösterilip gösterilmeyeceği konusunda da bir öneride bulunmamıştır. Bu durum, aktüeryal kazanç ve kayıpların farklı hesaplarda izlenmesine, dolayısıyla da finansal analizlerde işletmeler arasında farklılığa neden olmaktadır. Söz konusu açıklamalara bağlı olarak araştırmanın beşinci hipotezi aşağıdaki gibi kurulmuştur.

Hipotez 5: Aktüeryal kazanç ve kayıpların gelir tablosunda muhasebeleştirildiği hesaplar, işletmelerin genel özellikleri (sektör, bölge, halka açıklık oranı, çalışan sayısı) açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

4.7. Araştırma Sonuçları

Hisse senetleri İMKB’de işlem gören işletmeler tarafından, insan kaynakları faaliyetine yönelik düzenlemeler içeren TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartlarının Türkiye’deki uygulama boyutunun ortaya konulmasına yönelik yapılan araştırma sonuçlarına ilişkin değerlendirmeler üç aşamada yapılmıştır. Birinci aşamada araştırmaya dâhil edilen işletmelerin faaliyette bulunduğu sektör ve bölge, çalışan sayısı, halka açıklık oranı, hisse senetlerinin işlem gördüğü pazar, yabancı ortaklık durumu gibi genel özellikleri açısından değerlendirilmeler yapılmıştır. İkinci aşamada insan kaynakları faaliyeti içinde değerlendirilen çalışanlara sağlanan faydalara yönelik gerek TMS 19 gerekse TFRS 2 Standartları kapsamında yer alan düzenlemeler paralelinde araştırmaya dahil edilen işletmelerin finansal tablolarında yer alan çeşitli bilgilerle ilgili değerlendirmeler yapılmıştır. Üçüncü aşamada ise insan kaynakları faaliyetlerine yönelik düzenlemelerin işletmelerin genel özellikleri (sektör, bölge, halka açıklık oranı, çalışan sayısı) açısından farklılık gösterip göstermediği belirlenerek konuya yönelik önceden kurulan hipotezler test edilmiştir.

İçerik analizi sonucunda elde edilen veriler SPSS 16.0 paket programı aracılığıyla frekans dağılımı ve farklılık analizi gibi istatistiki yöntemler kullanılarak analiz edilmiştir. Bu bağlamda araştırmaya dâhil edilen işletmelerin genel özellikleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve bunlara yönelik düzenlemeler ile ilgili bulgular, frekans dağılımları ve analiz sonuçları aşağıda açıklanmıştır.

4.7.1. Araştırmaya Dâhil Edilen İşletmelerin Genel Özellikleri

Araştırmaya dâhil edilen işletmelerin faaliyette bulunduğu sektör, bölge, hisse senetlerinin işlem gördüğü pazar, halka açıklık oranı, yabancı ortaklık durumu, çalışan sayısı gibi genel özellikleri açısından frekans dağılımları aşağıdaki tablolarda sunulmuştur.

Tablo 13: İşletmelerin Sektörel Dağılımları

<i>Sektör</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>İmalat Sanayii</i>	153	65,1	65,1
<i>Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler</i>	7	3	3
<i>Elektrik Gaz ve Su</i>	5	2,1	2,1
<i>İnşaat ve Bayındırlık</i>	4	1,7	1,7
<i>Teknoloji</i>	14	6	6
<i>Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar</i>	24	10,2	10,2
<i>Mali Kuruluşlar</i>	18	7,7	7,7
<i>Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama</i>	8	3,4	3,4
<i>Madencilik ve Taş Ocakçılığı</i>	2	0,9	0,9
<i>Toplam</i>	235	100,0	100,0

Dünyada sektörlerin sınıflandırılmasında yaygın olarak kullanılan sisteme **Standart Endüstriyel Sınıflandırma (Standard Industrial Classification - SIC)** sistemi adı verilmektedir. SIC sistemi çerçevesinde işletmeler, ürettikleri ürünlerin niteliğine bağlı olarak sistem içinde sektör ve endüstri dallarına göre çeşitli kodlar almaktadır. Söz konusu sistem içinde imalat, mali kuruluşlar gibi 11 adet sektör ve bu sektörlerle bağlı olan çok sayıda endüstri grupları yer alsa da SIC sistemi dışında çeşitli kuruluşlar (Devlet Planlama Teşkilatı, Uluslararası Finans Kurumu gibi) tarafından geliştirilen çeşitli sınıflandırma sistemleri de mevcut olabilmektedir. Bu durum, yatırım analizlerinde kullanılan finansal veriler açısından standart bir sınıflandırmanın olmadığını göstermektedir (Dağlı, 2004:

221-223). Nitekim bu gerçeğe dayalı olarak bu çalışmada yatırımcıları bilgilendirmek amacıyla İMKB tarafından işletmelerin ürün özellikleri çerçevesinde yapılan sınıflandırmada yer alan sektörler⁴ aşağıdaki gibidir. Bunlar;

- İmalat Sanayii,
- Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler,
- Elektrik Gaz ve Su,
- İnşaat ve Bayındırlık,
- Teknoloji,
- Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar,
- Mali Kuruluşlar,
- Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama,
- Madencilik ve Taş Ocakçılığıdır.

Tablo 13'te de görüldüğü üzere faaliyette buldukları sektör açısından 9 başlık altında toplanan araştırma kapsamındaki işletmelerin %65,1 gibi büyük bir çoğunluğu imalat sektöründe yer almaktadır. Ayrıca araştırmaya dâhil edilerek mali kuruluşlar içinde değerlendirilen 18 işletmenin tamamı ise holding şeklindeki işletmelerden oluşmaktadır.

Tablo 14: İşletmelerin Bölgelere Göre Dağılımı

<i>Bölgeler</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>Marmara</i>	<i>162</i>	<i>68,9</i>	<i>68,9</i>
<i>Ege</i>	<i>33</i>	<i>14,0</i>	<i>14,0</i>
<i>İç Anadolu</i>	<i>22</i>	<i>9,4</i>	<i>9,4</i>
<i>Akdeniz</i>	<i>9</i>	<i>3,8</i>	<i>3,8</i>
<i>Karadeniz</i>	<i>6</i>	<i>2,6</i>	<i>2,6</i>
<i>Doğu Anadolu</i>	<i>1</i>	<i>0,4</i>	<i>0,4</i>
<i>Güney Doğu Anadolu</i>	<i>2</i>	<i>0,9</i>	<i>0,9</i>
<i>Toplam</i>	<i>235</i>	<i>100,0</i>	<i>100,0</i>

Şirket merkezleri dikkate alınarak yapılan inceleme sonucunda işletmelerin bölgelere göre dağılımının gösterildiği Tablo 14'te de görüldüğü üzere araştırmaya dâhil edilen işletmelerin %68,9'u Marmara bölgesinde iken yalnızca %1,3'ü Güneydoğu ve

⁴ Detaylı bilgi için bkz (<http://www.kap.gov.tr/yay/GenelBilgiler/Sektorler.aspx>) bakınız.

Doğu Anadolu bölgesinde faaliyet göstermektedir. Bu yönüyle değerlendirildiğinde araştırma kapsamındaki işletmelerin coğrafi bölgeler açısından dengeli bir dağılıma sahip olmadığı ifade edilebilir.

Tablo 15: İşletmelerin Hisse Senetlerinin İşlem Gördüğü Pazar

<i>Pazar</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>Ulusal</i>	213	90,6	90,6
<i>İkinci Ulusal</i>	22	9,4	9,4
<i>Toplam</i>	235	100,0	100,0

Tablo 15'te de görüldüğü üzere araştırma kapsamındaki işletmelerin % 90,6'sının hisse senetleri ulusal (kot içi) pazarda işlem görmektedir. ***Ulusal pazar***, İMKB kotasyon koşullarını tümüyle karşılayan işletmelerin hisse senetlerinin işlem gördüğü piyasadır. ***İkinci ulusal (kot dışı) pazar*** ise ulusal pazar için geçerli kotasyon ve işlem görme koşullarını sağlayamayan büyüme potansiyeli taşıyan küçük ve orta ölçekli işletmeler ile ulusal pazardan geçici veya sürekli olarak çıkartılan işletmelerin hisse senetlerinin işlem gördüğü piyasadır (Dağlı, 2004: 88–89).

Tablo 16: İşletmelerin Sektörel Açından Pazar Dağılımları

<i>Sektör</i>	<i>Pazar</i>		
	<i>Ulusal</i>	<i>İkinci Ulusal</i>	<i>Toplam</i>
<i>İmalat Sanayii</i>	139	14	153
<i>Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler</i>	6	1	7
<i>Elektrik, Gaz ve Su</i>	5	-	5
<i>İnşaat ve Bayındırlık</i>	4	-	4
<i>Teknoloji</i>	12	2	14
<i>Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar</i>	21	3	24
<i>Mali Kuruluşlar</i>	17	1	19
<i>Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama</i>	7	1	8
<i>Madencilik ve Taş Ocakçılığı</i>	2	-	2
<i>Toplam</i>	213	22	235

Tablo 16'da da görüldüğü üzere hisse senetleri ulusal pazarda işlem gören araştırma kapsamındaki işletmelerin büyük bir çoğunluğu (139 işletme) imalat sektöründe yer

almaktadır. *Elektrik, Gaz ve Su, İnşaat ve Bayındırlık ve Madencilik ve Taş Ocakçılığı* sektöründe yer alan işletmelerin hisse senetleri ise yalnızca ulusal pazarda işlem görmektedir.

Tablo 17: İşletmelerin Halka Açıklık Oranları

<i>Halka Açıklık Oranı</i>		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>Geçerli</i>	<i>% 20'den az</i>	54	23	26,7
	<i>% 20 – 40</i>	91	38,7	45
	<i>% 40' tan fazla</i>	57	24,3	28,2
	<i>Toplam</i>	202	86	100,0
	<i>BY</i>	33	14	-
<i>Toplam</i>		235	100	

Tablo 18: İşletmelerin Sektörel Açından Halka Açıklık Oranları

<i>Sektör</i>	<i>Halka Açıklık Oranı</i>	<i>%20'den Az</i>	<i>%20- %40</i>	<i>%40'tan Fazla</i>	<i>Toplam</i>
<i>İmalat Sanayii</i>		37	58	36	131
<i>Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler</i>		4	3	-	7
<i>Elektrik Gaz ve Su</i>		2	1	2	5
<i>İnşaat ve Bayındırlık</i>		1	2	1	4
<i>Teknoloji</i>		1	9	4	14
<i>Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar</i>		6	9	4	19
<i>Mali Kuruluşlar</i>		2	6	5	13
<i>Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama</i>		1	1	5	7
<i>Madencilik ve Taş Ocakçılığı</i>		-	2	-	2
<i>Toplam</i>		54	91	20	202

Halka açıklık oranı arttıkça, işletme faaliyetlerinden etkilenen kişi sayısı da artmaktadır. Bu durum işletmelerin hissedarları başta olmak üzere, çok sayıda kişi veya

gruba karşı sorumlu olması anlamına gelmektedir. Bu çerçevede, işletme yönetiminin genişleyen çıkar gruplarına bağlı olarak, kararlar alırken daha dikkatli ve sorumlu davranması gerekmektedir (Abdioğlu, 2007: 217).

Tablo 17 ve Tablo 18 birlikte değerlendirildiğinde araştırma kapsamındaki işletmelerin %70'ten fazlasının %40 ve altında bir halka açıklık oranına sahip olduğu anlaşılmaktadır. Sektörler arasında genel olarak işletmelerin halka açıklık oranı %20 ile %40 arası olup %40'ın üzerinde halka açılan işletmelerin oranı ise yalnızca %28,2'dir.

Tablo 19: İşletmelerdeki Yabancı Ortak Durumu

<i>Yabancı Ortak</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>Var</i>	56	23,8	23,8
<i>Yok</i>	179	76,2	76,2
<i>Toplam</i>	235	100,0	100,0

Yabancı ortaklık durumundan kaynaklanan geçmiş deneyimler, teknolojik ve yönetsel birikimler, işletmelerin işleyiş süratini, etkinliğini ve bilgi birikimini etkileyerek işletmelere küresel rekabette avantaj sağlayacaktır (Aksoy ve Ayden, 2004: 100). Oysa Tablo 19'da da görüldüğü üzere araştırma kapsamındaki işletmelerin %75'ten fazlasının yabancı ortağı bulunmamaktadır.

Tablo 20: İşletmelerin Çalışan Sayıları

<i>Çalışan Sayısı</i>		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>Geçerli</i>	<i>500'den az</i>	108	46	50,7
	<i>500-1000</i>	28	11,9	13,1
	<i>1000'den fazla</i>	77	32,8	36,2
	<i>Toplam</i>	202	86	100,0
	<i>BY</i>	33	14	
<i>Toplam</i>		235	100	

Tablo 20'de de görüldüğü üzere araştırmaya dâhil edilen ve çalışan sayısına yönelik bilgi sunan işletmelerin %50,7'sinin istihdam ettiği çalışan sayısı 500 kişinin altında iken %36,2'si ise 1000'den fazla çalışana iş imkânı sağlamaktadır. Bu durum araştırma

kapsamındaki işletmelerin çoğunluğunun, küçük nitelikteki işletmelerden oluştuğunu göstermektedir.

4.7.2. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standartlarının Uygulanmasına Yönelik Sonuçlar

İnsan kaynakları faaliyeti içinde değerlendirilen, çalışanlara sağlanan faydalara yönelik gerek TMS 19 gerekse TFRS 2 Standartları kapsamında yer alan düzenlemeler paralelinde araştırmaya dâhil edilen işletmelerin finansal tablolarında yer alan çeşitli bilgilerle ilgili frekans dağılımı sonuçları aşağıdaki tablolarda sunulmuştur.

Tablo 21: Çalışanlara Fayda Sağlanma Durumu

<i>Çalışanlara Fayda Sağlanma Durumu</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>Evet</i>	235	100	100
<i>Toplam</i>	235	100,0	100,0

Tablo 22: Çalışanlara Sağlanan Faydalara Yönelik Uygulanan Standartlar

<i>Standartlar</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>Yalnızca TMS 19</i>	234	99,6	99,6
<i>Hem TMS 19 hem de TFRS 2</i>	1	0,4	0,4
<i>Toplam</i>	235	100,0	100,0

Tablo 21 ve Tablo 22 birlikte değerlendirildiğinde, araştırma kapsamındaki işletmelerin tamamı çalışanlarına fayda sağlamakta olup bu faydaların büyük bir kısmının (%99,6'sı) yalnızca *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar* Standardına göre finansal tablolara aktarıldığı anlaşılmaktadır. Ayrıca yapılan inceleme sonucunda araştırma kapsamındaki bir işletmenin çalışanlarına hisse bazlı ödeme şeklinde fayda sağlamasına rağmen söz konusu faydayı TMS 19 kapsamında değerlendirdiği tespit edilmiştir. Oysaki hisse bazlı ödeme şeklinde çalışanlara sağlanan özkaynağa dayalı faydalar, 2004'de *TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler* Standardı ile ilişkilendirilerek TMS 19 kapsamından çıkarılmıştır. Bu durum insan kaynaklarına yönelik düzenlemeler içeren Standartlarda yapılan revizyonların söz konusu işletme tarafından yakından takip edilmediğini göstermektedir.

Tablo 23: TMS 19 Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Faydalar

<i>Fayda Türü</i>		<i>Var</i>	<i>Yok</i>	<i>Toplam</i>
<i>Kısa Vadeli</i>	<i>Frekans</i>	106	129	235
	<i>Yüzde</i>	45,1	54,9	100,0
<i>Çalışma Dönemi Sonrası</i>	<i>Frekans</i>	235	-	235
	<i>Yüzde</i>	100	-	100,0
<i>Diğer Uzun Vadeli</i>	<i>Frekans</i>	23	212	235
	<i>Yüzde</i>	9,8	90,2	100,0
<i>İşten Çıkarma Tazminatları</i>	<i>Frekans</i>	2	233	235
	<i>Yüzde</i>	0,9	99,1	100,0

Tablo 24: Çalışma Dönemi Sonrası Sağlanan Faydalar

<i>Fayda Türü</i>		<i>Var</i>	<i>Yok</i>	<i>Toplam</i>
<i>Kıdem Tazminatı</i>	<i>Frekans</i>	235	-	235
	<i>Yüzde</i>	100	-	100,0
<i>Katkı Planı</i>	<i>Frekans</i>	51	184	235
	<i>Yüzde</i>	21,8	78,2	100,0
<i>Kıdem Teşvik Primi</i>	<i>Frekans</i>	23	212	235
	<i>Yüzde</i>	9,8	90,2	100,0

Tablo 25: Kıdem Tazminatının Türkiye’de Değerlendirilme Şekli

<i>Kıdem Tazminatının Değerlendirilme Şekli</i>		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>Geçerli</i>	<i>Fayda Planı</i>	135	57,2	99,2
	<i>Katkı Planı</i>	1	0,4	0,8
	<i>Toplam</i>	136	57,6	100,0
	<i>BY</i>	99	42,4	
<i>Toplam</i>		235	100,0	

Tablo 23, Tablo 24 ve Tablo 25 birlikte değerlendirildiğinde araştırmaya dâhil edilen işletmeler tarafından çalışanlara değişik nitelikte ve vadede faydalar sunulduğu anlaşılmaktadır. Nitekim bu bağlamda yapılan incelemede işletmelerin tümü tarafından

sağlanan faydaların *çalışma dönemi sonrasında ait olduğu* ve bu faydaların tamamının da *kıdem tazminatından* oluştuğu tespit edilmiştir.

Kıdem tazminatı esas itibariyle TMS 19 tarafından düzenlenmiş bir fayda olmayıp taşınmış olduğu temel özellikler açısından tanımlanmış fayda planı kapsamında değerlendirilmektedir. Nitekim Tablo 25'te de görüldüğü üzere kıdem tazminatının değerlendirilmesi açısından konuya yönelik bilgi veren işletmelerin neredeyse tamamı (%99,2) kıdem tazminatının tanımlanmış fayda planı niteliğinde olduğunu açıkça belirtmiştir. İşletmelerin büyük bir çoğunluğu tarafından kıdem tazminatının tanımlanmış fayda planı kabul edilmesi durumu konuya yönelik sınırlı sayıda çalışmanın yer aldığı muhasebe literatürü ile de paralellik göstermektedir (Akdoğan ve Sevilengül: 2007b, Örtün ve diğerleri: 2008, Kaval: 2008, Demir: 2009, Özerhan ve Yanık: 2010).

Dikkat çekici diğer bir husus ise işletmelerin %9,8'inin çalışanlarına *kıdem teşvik primi* adı altında çalışma dönemi sonrasında yönelik bir fayda sağlamasıdır. Araştırmaya dâhil edilen işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgiler çerçevesinde *kıdem teşvik primi* genel olarak çalışanların işlerine ve işyerlerine bağlılıklarını artırmak amacıyla işletmeler tarafından çalışanlara sağlanan bir fayda türüdür. Kıdem teşvik primi çalışanların işletmedeki hizmet yıllarına bağlı olarak önceden belirlenen bir orana göre (örneğin 5 yıllık kıdem için 40 günlük, 10 yıllık kıdem için 50 günlük çıplak ücret tutarı üzerinden) hesaplanmakta ve hesaplanan söz konusu faydalar bugüne indirgenmiş değer üzerinden raporlanmaktadır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde kıdem teşvik primi, kıdem tazminatıyla benzer özellikler taşımaktadır. Nitekim araştırma kapsamındaki işletmelerden ikisi de kıdem teşvik primini *tanımlanmış fayda planı* olarak dikkate aldığını belirtmektedir.

Tablo 26: Çalışma Dönemi Sonrası Sağlanan Faydaların Sektörel Dağılımı

Sektör	Fayda	Kıdem tazminatı	Katkı planı	Kıdem teşvik primi
<i>İmalat Sanayii</i>		152	39	23
<i>Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler</i>		7	-	-
<i>Elektrik Gaz ve Su</i>		5	-	-
<i>İnşaat ve Bayındırlık</i>		4	1	-
<i>Teknoloji</i>		14	3	-
<i>Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar</i>		24	2	-
<i>Mali Kuruluşlar</i>		19	4	-
<i>Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama</i>		8	2	-
<i>Madencilik ve Taş Ocakçılığı</i>		2	-	-
Toplam		235	51	23

Tablo 26’da da görüldüğü üzere çalışma dönemi sonrasında çalışanlara sağlanan *kıdem tazminatı*, *katkı planı* ve *kıdem teşvik primi* şeklindeki faydaların her üçünü de sağlayan işletmeler yalnızca *imalat sektöründe* yer almaktadır. Ayrıca katkı planı ve kıdem teşvik primi gibi faydaların her ikisini de sağlamayan işletmeler *Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler, Elektrik Gaz ve Su ve Madencilik ve Taş Ocakçılığı* sektörleri içinde değerlendirilmektedir.

Tablo 27: Çalışma Dönemi Sonrası Sağlanan Faydalara Yönelik Bilginin Niteliği

	Kıdem Tazminatı		Katkı Planı		Kıdem Teşvik Primi	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
NB	-	-	31	60,8	-	-
NCB	-	-	-	-	4	17,3
KRB	235	100	20	39,2	19	82,7
Toplam	235	100,0	51	100,0	23	100,0

Tablo 27’de de görüldüğü üzere araştırma kapsamındaki işletmeler tarafından çalışma dönemi sonrası sağlanan faydalara yönelik bilgiler söz konusu faydaların niteliğine göre farklılık göstermektedir. Örneğin, hem nitel hem de nicel bilgileri ifade eden karma bilgiler katkı planı şeklindeki faydalarda işletmelerin %39,2’si tarafından tercih edilirken

aynı oran kıdem tazminatında %100'dür. Bu durumun kuşkusuz en önemli nedeni 4857 sayılı İş Kanunu'na göre kıdem tazminatının işletmelerce belirli şartların oluşmasına bağlı olarak uygulanmasının zorunlu olmasıdır.

Tablo 28: TMS 19 Kapsamındaki Faydaların Bilançoda Raporlama Sınıfı

<i>Hesap Sınıfı</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>Uzun Vadeli Yabancı Kaynak</i>	134	57	57
<i>Hem Kısa hem de Uzun Vadeli Yabancı Kaynak</i>	101	43	43
<i>Toplam</i>	235	100,0	100,0

Tablo 29: Çalışanlara Sağlanan Faydaların İzlenildiği Hesaplar

<i>Kısa Vadeli Faydaların İzlenildiği Hesaplar</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar (ÇSFİK)</i>	57	56,4	56,4
<i>Kısa Vadeli Borç Karşılıkları (KVBK)</i>	30	29,7	29,7
<i>Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler</i>	12	11,9	11,9
<i>Gider Tahakkukları</i>	1	1	1
<i>Hem ÇSFİK hem de KVBK</i>	1	1	1
<i>Toplam</i>	101	100,0	100,0
<i>Çalışma Dönemi Sonrası Faydaların İzlenildiği Hesaplar</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar (ÇSFİK)</i>	137	58,3	58,3
<i>Kıdem Tazminatı Karşılığı veya Yükümlülüğü (KTK)</i>	92	39,1	39,1
<i>ÇSFİK veya KTK</i>	6	2,6	2,6
<i>Toplam</i>	235	100	100

Tablo 28 ve Tablo 29 birlikte değerlendirildiğinde araştırma kapsamındaki işletmeler, çalışanlara sağlanan faydalara yönelik bilgileri bilançoda kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar hesap sınıflarında raporlamaktadır. Bu bağlamda işletmeler tarafından çalışanlara sağlanan faydaların izlenilmesinde gerek kısa gerekse uzun vadeli kaynaklarda en çok kullanılan hesap (kısa vadeli kaynaklarda bilgi sunan işletmelerde %56,4; uzun vadeli kaynaklarda bilgi sunan işletmelerde %58,3) *Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı*'dir.

Tablo 30: Yüklümlüklerin Hesaplanmasında Aktüerden Yararlanılması

<i>Aktüerden Yararlanma Durumu</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Evet</i>	12	5,1
<i>BY</i>	223	94,9
<i>Toplam</i>	235	100,0

Çalışmanın ikinci bölümünde de ifade edildiği gibi tanımlanmış fayda planı kapsamındaki yüklümlüklerin hesaplanmasında finansal ve demografik varsayımların dikkate alınması nedeniyle işletmelerde muhasebecilerin yanı sıra aktüerlere de ihtiyaç duyulmaktadır. Zira söz konusu yüklümlüklerin hesaplanmasında fayda planlarının niteliğine bağlı olarak ortaya çıkacak karmaşıklığın olumsuz etkilerinin azaltılmasına yönelik muhasebeciler ile aktüerlerin işbirliği yapması gerekmektedir. Oysa araştırmaya dâhil edilen işletmelerin, Tablo 30’da da görüldüğü üzere, yalnızca %5,1’i bilançoya aktarılacak yüklümlüklerle ilgili aktüer yardımına başvurmuştur. Bu durum teoride olması gereken durumun uygulamada farklılık gösterdiğine işaret etmektedir.

Tablo 31: Aktüeryal Yöntemlerin Kullanılma Boyutu

<i>Aktüeryal Yöntem Kullanımı</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Evet</i>	43	18,3
<i>BY</i>	192	81,7
<i>Toplam</i>	235	100,0

Tablo 32: Kullanılan Aktüeryal Değerleme Yöntemleri

<i>Kullanılan Aktüeryal Değerleme Yöntemi</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Öngörülen Yüklümlük (Birim Kredi) Yöntemi</i>	14	32,6
<i>Projeksiyon Yöntemi</i>	27	62,8
<i>Aktüeryal Varsayımlar Yöntemi</i>	2	4,7
<i>Toplam</i>	43	100,0

Tablo 31 ve Tablo 32 birlikte değerlendirildiğinde tanımlanmış fayda planına bağlı olarak ortaya çıkacak yüklümlükleri değerlemede araştırma kapsamındaki işletmelerden 43 tanesinin bir aktüeryal değerlendirme yöntemi kullandığı ve bu işletmelerin büyük bir çoğunluğunun (%62,8) da projeksiyon yöntemini tercih ettiği tespit edilmiştir. TMS 19

tanımlanmış fayda planı kapsamındaki yükümlülüklerin değerlendirilmesinde aktüeryal değerlendirme yöntemi olarak *öngörülen yükümlülük (birim kredi)* yönteminin kullanılmasının gerekliliğini vurgulamasına rağmen bu yöntem işletmelerin yalnızca %32,6'sı tarafından uygulanmaktadır.

Tablo 33: Aktüeryal Değerleme Yöntemi Kullanan İşletmelerin Bölgesel Dağılımları

<i>Bölgeler</i>	<i>Yöntem</i>	<i>Öngörülen Yükümlülük</i>	<i>Projeksiyon</i>	<i>Aktüeryal Varsayımlar</i>	<i>Toplam</i>
<i>Marmara</i>		24	2	1	27
<i>Ege</i>		8	5	1	14
<i>İç Anadolu</i>		1	1	0	2
<i>Akdeniz</i>		-	-	-	-
<i>Karadeniz</i>		-	-	-	-
<i>Doğu Anadolu</i>		-	-	-	-
<i>Güney Doğu Anadolu</i>		-	-	-	-
<i>Toplam</i>		33	8	2	43

Tablo 33'te de görüldüğü üzere, tanımlanmış fayda planı kapsamında ortaya çıkan yükümlülüklerin değerlendirilmesinde aktüeryal değerlendirme yöntemini kullanan işletmeler Marmara, Ege ve İç Anadolu olmak üzere üç bölgede faaliyet göstermektedir.

Tablo 34: Değerlemede Dikkate Alınan Aktüeryal Varsayımlar

<i>Aktüeryal Varsayımlar</i>		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>Geçerli</i>	<i>İskonto oranı ve emeklilik oranları</i>	108	46	47,2
	<i>Yalnız iskonto oranı</i>	73	31,1	31,9
	<i>Maaş artış oranı ve iskonto oranı</i>	27	11,5	11,8
	<i>Personel devir hızı, iskonto ve maaş artış oranı</i>	21	8,9	9,2
	<i>Toplam</i>	229	97,4	100,0
	<i>BY</i>	6	2,6	
<i>Toplam</i>		235	100	

Tablo 34'te de görüldüğü üzere, araştırmaya dâhil edilen ve aktüeryal varsayımlara yönelik bilgi sunan işletmelerin %56,4'ü tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin hesaplanmasında hem finansal (iskonto oranı ve maaş artış oranı) hem de demografik varsayımları (personel devir hızı, emeklilik oranları) dikkate alırken yalnızca finansal varsayımları dikkate alan işletmelerin oranı %43,7'dir. Ayrıca tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin hesaplanmasında kullanılan tek aktüeryal varsayım iskonto oranı olup söz konusu varsayımın diğer aktüeryal varsayımlarla birlikte kullanılma oranı ise %68,9'dur.

Tablo 35: Kıdem Tazminatının Hesaplanmasında Dikkate Alınan Unsurlar

<i>Faydanın Hesaplanmasında Esas Alınan Değer</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Son bir aylık maaş</i>	232	98,7
<i>BY</i>	3	1,3
<i>Toplam</i>	235	100,0
<i>Yükümlülüğün Artış Oranı</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Enflasyon oranı</i>	174	74
<i>BY</i>	61	26
<i>Toplam</i>	235	100,0
<i>Kullanılan İskonto Oranı</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Reel iskonto oranı</i>	203	86,3
<i>BY</i>	33	13,7
<i>Toplam</i>	235	100,0
<i>Emeklilik Olasılığı</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>% 96-%100</i>	79	33,6
<i>%91-%95</i>	26	11,0
<i>%86-%90</i>	13	5,5
<i>%80-%85</i>	3	1,2
<i>%80'den az</i>	5	2,1
<i>BY</i>	110	46,6
<i>Toplam</i>	235	100,0

Tablo 35'te de görüldüğü üzere, araştırma kapsamındaki işletmelerin %98,7'si, kıdem tazminatı şeklindeki tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin belirlenmesinde çalışana en son ödenen maaşı dikkate almaktadır. Ayrıca söz konusu işletmelerin %74'ü

yükümlülüğün artışında enflasyon oranını, %86,3'ü faydaların bugünkü değeri ile faiz maliyetinin tespitinde enflasyonun olumsuz etkisinden arındırılan reel iskonto oranını kullanmaktadır. İşletme yükümlülüğünün hesaplanmasında, çalışanların işletmeye gelecekte hizmet verme ihtimalini gösteren emeklilik olasılığının işletme tercihindeki rolü ise %53,4'tür.

Tablo 36: Hesaplama Dikkate Alınan Unsurlara Yönelik Bilgilerin Niteliği

	<i>Enflasyon Oranı</i>		<i>Son Maaş</i>		<i>İskonto Oranı</i>		<i>Emeklilik Olasılığı</i>	
	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>NB</i>	171	98,3	-	-	41	20,2	-	-
<i>NCB</i>	3	1,7	-	-	21	10,3	126	100
<i>KRB</i>	-	-	232	100	141	69,5	-	-
<i>Toplam</i>	174	100,0	232	100,0	203	100,0	126	100,0

Tablo 36'da da görüldüğü üzere araştırmaya dâhil edilen işletmelerin finansal tablo ve dipnotlarında kıdem tazminatının hesaplanmasında dikkate alınan unsurlar farklı niteliklere sahip bilgiler içermektedir. Örneğin, yükümlülüğün hesaplanmasında esas alınan son maaş ile ilgili bilgiler %100 karma nitelikte iken yükümlülüğün artışında etkili olan enflasyon oranı ile ilgili bilgiler %98 nitel bilgilerden oluşmaktadır.

Tablo 37: Aktüeryal Kazanç ve Kayıpların Finansal Tablolara Aktarılma Durumu

<i>Aktüeryal kazanç ve kayıplar var mı?</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Evet</i>	133	56,6
<i>BY</i>	102	43,4
<i>Toplam</i>	235	100,0
<i>Ortaya çıkan aktüeryal kazanç ve kayıplar finansal tablolara aktarılmış mı?</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Evet</i>	47	35,4
<i>BY</i>	86	64,6
<i>Toplam</i>	133	100,0

Tablo 38: Aktüeryal Kazanç ve Kayıpların Kayıt Yerleri

<i>Aktüeryal kazanç ve kayıplar nerede kayda alınmış?</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Özkaynaklar (kapsamlı gelir)</i>	2	4,4
<i>Gelir tablosu</i>	45	95,6
<i>Toplam</i>	47	100,0
<i>Aktüeryal kazanç ve kayıplar ile ilgili kullanılan gelir tablosu hesapları</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Genel yönetim gideri (GYG)</i>	31	68,9
<i>Üretim veya satış maliyeti, Paz. Sat. Dağ ve GYG</i>	8	17,7
<i>Diğer faaliyetlerden giderler</i>	2	4,5
<i>Satışların maliyeti ve GYG</i>	3	6,7
<i>AR-GE, Sat mal, Paz. Sat. Dağ ve GYG</i>	1	2,2
<i>Toplam</i>	45	100,0

TMS 19 tarafından getirilen düzenlemeler çerçevesinde aktüeryal kazanç ve kayıplar işletmelerde uygulanan muhasebe politikasına bağlı olarak ya sermaye yaklaşımına göre bilançoda özkaynaklar (kapsamlı gelir) hesap sınıfında ya da koridor yaklaşımına göre gelir tablosu içinde kayda alınmaktadır. Nitekim ***Çalışanlara Sağlanan Faydalar*** Standardı bağlamında yapılan çalışmalarda da genellikle aktüeryal kazanç ve kayıpların söz konusu yaklaşımlar kapsamında muhasebeleştirilme yerlerinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Örneğin, daha önce de ifade edildiği gibi, konuya yönelik Fasshauer ve diğerleri (2008), Street ve Glaum (2010) ve Morais (2010) tarafından gerçekleştirilen çalışmalarda borsaya kayıtlı işletmelerden oluşan örneklem kümesi üzerinden aktüeryal kazanç ve kayıpların kayıt yerleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Yurtdışında yapılan çalışmalar paralelinde Türkiye'deki durumun nasıl olduğunun tespiti amacıyla araştırmaya dâhil edilen işletmelerin finansal tablolarından elde edilen bilgilerden yararlanılarak Tablo 37 ve Tablo 38 hazırlanmış olup işletmelerle ilgili aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- Araştırma kapsamındaki işletmelerin 133 tanesi aktüeryal kazanç ve kayıplara yönelik dipnotlarda bilgi sunmasına rağmen bu bilgileri finansal tablo kalemlerinde raporlayan işletme sayısı yalnızca 47'dir.

- Aktüeryal kazanç ve kayıplar ile ilgili finansal tablo kalemlerinde raporlama yapan işletmelerin büyük bir çoğunluğu (%95,6) söz konusu kazanç ve kayıplara ait bilgilerin sunulmasında *gelir tablosunu* tercih etmektedir.
- *Genel Yönetim Giderleri Hesabı* aktüeryal kazanç ve kayıpların gelir tablosunda kayda alınmasında en çok kullanılan (%68,9) hesaptır.

Tablo 39: Fayda Planı Kapsamında Ortaya Çıkan Giderler

<i>Giderler</i>		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>Geçerli</i>	<i>Faiz maliyeti</i>	17	7,2	11,1
	<i>Faiz maliyeti ve cari hizmet maliyeti</i>	132	55,9	85,7
	<i>Faiz maliyeti, cari hizmet ve geçmiş hizmet maliyeti</i>	1	0,4	0,6
	<i>Cari hizmet maliyet</i>	4	1,7	2,6
<i>Toplam</i>		154	65,5	100
<i>BY</i>		81	34,5	
<i>Toplam</i>		235	100	

Tablo 39’da da görüldüğü üzere, araştırma kapsamındaki işletmelerin %65,5’i fayda planı kapsamında ortaya çıkan ve gelir tablosunu ilgilendiren aktüeryal kazanç ve kayıp dışındaki gider kalemleriyle ilgili bilgileri raporlamaktadır. Raporlanan bu bilgilerin büyük bir çoğunluğu (%85,7) ise faiz maliyeti ve cari hizmet maliyetine yöneliktir.

Tablo 40: Fayda Planı Kapsamında Ortaya Çıkan Giderlerin Kayda Alınmasında Kullanılan Hesaplar

<i>Gelir Tablosu Kalemi/Kalemleri</i>		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>Geçerli</i>	<i>Genel Yönetim Giderleri (GYG)</i>	38	24,7	65,5
	<i>Üretim Maliyeti, Paz. Sat. Dağ ve GYG</i>	8	5,2	13,8
	<i>Finansman Giderleri</i>	5	3,2	8,6
	<i>Diğer Faaliyetlerden Giderler</i>	3	1,9	5,2
	<i>Üretim Maliyeti ve GYG</i>	2	1,3	3,4
	<i>Finansman Giderleri ve GYG</i>	1	0,6	1,7
	<i>AR-GE, Üretim maliyeti, Paz. Sat. Dağ ve GYG</i>	1	0,6	1,7
<i>Toplam</i>		58	37,7	100
<i>BY</i>		96	62,3	
<i>Toplam</i>		154	100,0	

Tablo 40'ta da görüldüğü üzere, fayda planı kapsamındaki yükümlülüklerin gelir tablosuna yansımaya bağlı olarak ortaya çıkan giderlerle ilgili bilgilere yer veren işletmelerin yalnızca %37,7'si söz konusu giderlerin kayda alınmasına yönelik detaylı bilgi sunmuştur. Bu bağlamda tanımlanmış fayda planı kapsamındaki giderlerin kayda alınmasında ise işletmeler tarafından en çok tercih edilen (%65,5) hesap *Genel Yönetim Giderleri Hesabı* olmuştur.

Tablo 41: Kıdem Tazminatı Kapsamında Ortaya Çıkan Giderler

<i>Gelir Tablosu Kalemi/Kalemleri</i>		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>Geçerli</i>	<i>Aktüeryal kazanç ve kayıp, faiz ve cari hizmet maliyeti</i>	53	22,6	76,8
	<i>Faiz maliyeti ve cari hizmet maliyeti</i>	8	3,4	11,6
	<i>Aktüeryal kazanç ve kayıp ve cari hizmet maliyeti</i>	4	1,7	5,8
	<i>Aktüeryal kazanç ve kayıp ve faiz maliyeti</i>	1	0,4	1,4
	<i>Yalnızca cari hizmet maliyet</i>	1	0,4	1,4
	<i>Yalnızca faiz maliyeti</i>	1	0,4	1,4
	<i>Yalnızca aktüeryal kazanç ve kayıp</i>	1	0,4	1,4
<i>Toplam</i>		69	29,4	100
<i>BY</i>		166	70,6	
<i>Toplam</i>		235	100,0	

Kıdem tazminatı kapsamında ortaya çıkan giderlere yönelik bilgi sunan işletmelerin gerek nitel gerekse nicel bilgilerinden yararlanılarak oluşturulan Tablo 41'de de görüldüğü üzere, söz konusu işletmelerin %76,8'inin kıdem tazminatı gideri, faiz maliyeti, cari hizmet maliyeti ve aktüeryal kazanç ve kayıp gibi bileşenlerden meydana gelmektedir.

Tablo 42: Kıdem Tazminatı Kapsamında Ortaya Çıkan Giderlerin Kayda Alınmasında Kullanılan Hesaplar

<i>Gelir Tablosu Kalemi/Kalemleri</i>		<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>	<i>Geçerli Yüzde</i>
<i>Geçerli</i>	<i>Genel Yönetim Gideri (GYG)</i>	77	32,8	64,2
	<i>Pazarlama Satış, Dağıtım Giderleri (PSDG) ve GYG</i>	12	5,1	10
	<i>Üretim Maliyeti, PSDG ve GYG</i>	14	5,9	11,7
	<i>Diğer Faaliyetlerden Giderler</i>	8	3,4	6,7
	<i>AR-GE</i>	1	0,4	0,8
	<i>AR-GE, PSDG ve GYG</i>	3	1,3	2,5
	<i>Üretim Maliyeti ve GYG</i>	4	1,7	3,3
	<i>AR-GE, Üretim Maliyeti, PSDG ve GYG</i>	1	0,4	0,8
<i>Toplam</i>	120	51,1	100	
<i>BY</i>	115	48,9		
<i>Toplam</i>	235	100,0		

Tablo 42’de de görüldüğü üzere, araştırmaya dâhil edilen ve çalışanlarına kıdem tazminatı şeklinde fayda sağlayan işletmelerin %51’lik kısmı kıdem tazminatını değişik kalemlerde muhasebeleştirirse de söz konusu işletmeler tarafından en çok tercih edilen hesap kalemi %64,2 ile ***Genel Yönetim Giderleri Hesabı***’dır.

Tablo 43: Kısa Vadeli Faydalara Ait Bilgilerin Gelir Tablosuna Yansıması

<i>Gelir Tablosunda Kısa Vadeli Faydalara Ait Bilgi Var Mı?</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Evet</i>	86	36,6
<i>BY</i>	149	63,4
<i>Toplam</i>	235	100,0
<i>Gelir Tablosunda Hangi Tür Kısa Vadeli Faydalar Var?</i>	<i>Frekans</i>	<i>Yüzde</i>
<i>Kullanılmayan izin karşılıkları</i>	17	19,8
<i>Maaş ve ücret</i>	40	46,6
<i>Yiyecek yardımları</i>	4	4,6
<i>Ücret ve ikramiye</i>	3	3,5
<i>SGK primi ve ücret</i>	2	2,3
<i>Kullanılmayan izin karşılıkları ve ücret</i>	6	7,0
<i>Huzur, SSK primi ve ücret</i>	4	4,6
<i>Yemek, eğitim, ücret ve izin</i>	8	9,3
<i>Özel emeklilik, ücret ve servis giderleri</i>	2	2,3
<i>Toplam</i>	86	100,0

Tablo 43'te de görüldüğü üzere araştırma kapsamındaki işletmelerin %36,6'sı çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara yönelik gelir tablosunda raporlama yapmakta olup söz konusu işletmeler tarafından raporlanan bilgiler çoğunlukla (%46,6) maaş ve ücret ile ilgilidir.

Tablo 44: Sağlanan Faydalara Yönelik İlişkili Taraf Açıklaması

Sağlanan faydalara yönelik ilişkili taraf açıklaması var mı?	Frekans	Yüzde
<i>Evet</i>	229	97,4
<i>BY</i>	6	2,6
Toplam	235	100,0
Fayda Sağlanan Çalışanların Niteliği	Frekans	Yüzde
<i>Üst yönetim</i>	229	100
Toplam	229	100,0

Tablo 45: İlişkili Taraf Açıklaması Kapsamındaki Faydalar

Gelir tablosu kalemi/kalemleri		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde
<i>Geçerli</i>	<i>Kısa vadeli faydalar (KVF)</i>	145	61,3	70,9
	<i>KVF ve kıdem tazminatı</i>	32	13,6	15,8
	<i>KVF ve diğer uzun vadeli faydalar</i>	21	8,9	10,3
	<i>KVF kıdem tazminatı ve diğer uzun vadeli faydalar</i>	4	1,7	2
	<i>KVF ve emeklilik planı</i>	1	0,4	0,5
	<i>KVF ve bireysel emeklilik</i>	1	0,4	0,5
	Toplam	203	86,4	100
	<i>BY</i>	26	13,6	
	Toplam	229	100,0	

Tablo 44 ve Tablo 45 birlikte değerlendirildiğinde araştırmaya dâhil edilen işletmelerin %97,5'i üst düzey yönetici konumundaki çalışanlarına sağlamış olduğu faydalara yönelik *TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları* Standardı kapsamında raporlama yapmaktadır. İlişkili taraf açıklamalarına en çok konu olan fayda türü ücret, maaş vb. kısa vadeli faydalardır. Kısa vadeli faydalar kapsamında söz konusu işletmeler tarafından üst

düzyer yöneticilere *huzur hakkı* (18 işletmelerin) ve *kâr payı* (8 işletmelerin) gibi bazı özel faydalar da sunulmaktadır.

TMS 19, TMS 26 ve TFRS 2 Standartları tarafından insan kaynakları faaliyetlerine yönelik getirilen düzenlemelerin hisse senetleri İMKB’de işlem gören işletmelerin finansal tablolarına yansıma şekillerinin ortaya konulması amacıyla yapılan içerik analizi çerçevesinde elde edilen diğer bulgular ise aşağıdaki gibidir.

- Araştırma kapsamındaki işletmelerden biri Türkiye dışında (Kuzey Amerika) istihdam ettiği çalışanlarına yönelik hazırlanan *Sermaye Katkı Planı* (Capital Contribution Plan) ve *401(k) Planı* adındaki emeklilik planlarının uygulama boyutuyla ilgili dipnotlarda bazı teorik bilgilere yer vermiştir. Bu bağlamda *Sermaye Katkı Planı*’na göre işletme tarafından çalışanlara prim ödemeli bir kâr paylaşım planı uygulandığı ve çalışanların hesabına toplam katkının %5’inin senelik olarak yatırıldığı buna karşılık çalışanların da üç iş yılını doldurduktan sonra bu katkıyı almaya hak kazandığı ifade edilmektedir. *401(k) Planı*’na göre ise plana katılan çalışanların aylık ücretlerinin %5’ine kadar olan kısmının plana dâhil edebildiği ve işletmenin de bu katkı paralelinde plana katkı yapmak zorunda olduğu bilgisine yer verilmiştir.
- Bazı işletmelerde aktüeryal kazanç ve kayıpların kayda alınmasında TMS 19’un getirmiş olduğu düzenlemelerden farklı uygulamalara gidildiği tespit edilmiştir. Örneğin araştırma evrenini oluşturan işletmelerden altı tanesi aktüeryal kazanç ve kayıpları cari hizmet maliyeti, bir tanesi ise faiz maliyeti olarak değerlendirmiştir. Oysa aktüeryal kazanç ve kayıplar genellikle beklenen durumla gerçekleşen durum arasındaki değişimler nedeniyle ortaya çıktığından nitelik itibarıyla cari hizmet maliyeti veya faiz maliyeti özelliği taşımamaktadır.
- Araştırma kapsamındaki iki işletmenin aktif çalışma dönemi sonrasında çalışanlara sağlanacak faydaların hesaplanmasında dikkate alınan bazı unsurlar açısından Türkiye ve yurtdışındaki çalışanları arasında farklı uygulamalara gittiği tespit edilmiştir. Nitekim söz konusu işletmeler Endonezya, Tayland ve Almanya gibi yabancı ülkelerde istihdam edilen çalışanlara sağlanan tanımlanmış fayda planı kapsamındaki yükümlülükler ile ilgili olarak öngörülen yükümlülük yönteminin kullanıldığı ve aktüer desteği sağlandığına yönelik

bilgiler vermesine rağmen aynı işlemlerin Türkiye'deki çalışanlara uygulandığına dair herhangi ifadeye yer vermemiştir.

- TMS 19 kapsamında yer alan düzenlemelere göre, taşınmış olduğu temel özellikler açısından SGK primleri şeklinde başka bir işletmeye aktarılan katkıların tanımlanmış katkı planı; kıdem tazminatı şeklindeki faydaların ise tanımlanmış fayda planı olarak değerlendirilmesi gerekirken bu durum araştırmaya dâhil edilen iki işletmede tersi bir uygulama göstermektedir.
- Finansal tablolardan elde edilen bilgiler çerçevesinde iki işletmenin çalışanlara fayda sağlamak amacıyla kurmuş olduğu sandığın özellikleri, varlık dağılımları, sağlanan faydalara yönelik hesaplamalar vb. konularda detaylı açıklamalarda bulunduğu tespit edilmiştir.

Özetle içerik analizine bağlı olarak elde edilen bulgulara göre hisse senetleri İMKB'de işlem gören işletmelerin finansal tablo ve dipnotlarında insan kaynakları faaliyetlerine yönelik düzenlemeler içeren Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında çeşitli bilgiler yer almasına rağmen söz konusu bilgilerin büyük bir çoğunluğu TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı çerçevesinde çalışanlara sağlanan değişik özellikteki faydalarla ilgilidir.

4.7.3. ANOVA Sonuçları

Gerek TMS 19 gerekse TFRS 2 Standartları kapsamında değerlendirilen bazı uygulamaların araştırmaya dâhil edilen işletmelerin genel özellikleri (sektör, pazar, halka açıklık oranı, çalışan sayısı) açısından farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi ve konuya yönelik önceden belirlenen hipotezlerin test edilmesi amacıyla yapılan analiz sonuçları aşağıdaki tablolarda sunulmuştur.

Tablo 46: Çalışma Dönemi Sonrası Faydaların Bilançoda İzlenildiği Hesapların ANOVA Sonuçları

<i>Değişkenler</i>	<i>Kareler Ortalaması</i>	<i>F</i>	<i>p</i>
<i>Sektör</i>	<i>1226,101</i>	<i>2,145</i>	<i>0,033*</i>
<i>Bölge</i>	<i>31,713</i>	<i>0,69</i>	<i>0,999</i>
<i>Çalışan sayısı</i>	<i>506,127</i>	<i>3,152</i>	<i>0,450</i>
<i>Halka açıklık oranı</i>	<i>120,047</i>	<i>0,693</i>	<i>0,502</i>

* $p = 0,05$ düzeyinde anlamlı bulunan sonuç

Tablo 46’da da görüldüğü üzere, yapılan ANOVA analizi sonuçlarına göre, çalışanlara aktif çalışma döneminden sonra sağlanacak faydaların izlenildiği hesaplar ile işletmelerin çalışan sayısı, faaliyette bulunduğu bölge ve halka açıklık oranı arasında anlamlı bir farklılık söz konusu değilken; yer aldığı sektör arasında bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. ANOVA analizine göre faaliyette bulunan sektör açısından gruplar arasındaki farklılıklar bir bütün olarak değerlendirildiğinden alt grupların hangileri arasında farklılık olduğunu tespit etmek için TUKEY testi uygulanmıştır. Buna göre teknoloji ve bilişim sektöründe yer alan işletmeler ile imalat sektöründekiler arasında $p = 0,02$; Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar sektöründekiler arasında $p = 0,021$ ve Mali sektördekiler arasında $p = 0,037$ düzeyinde çalışma döneminden sonra sağlanacak faydaların izlenildiği hesaplara bağlı olarak istatistiksel bir anlamlılık tespit edilmiştir.

Yukarıdaki sonuçlara bağlı olarak Hipotez 1, işletmenin yer aldığı sektör açısından kabul; çalışan sayısı, faaliyette bulunduğu bölge ve halka açıklık oranı açısından reddedilecektir.

Tablo 47: Kullanılan Aktüeryal Yöntemlerin ANOVA Sonuçları

<i>Değişkenler</i>	<i>Kareler Ortalaması</i>	<i>F</i>	<i>p</i>
<i>Sektör</i>	<i>1,265</i>	<i>0,575</i>	<i>0,748</i>
<i>Çalışan sayısı</i>	<i>1,084</i>	<i>1,053</i>	<i>0,380</i>
<i>Bölge</i>	<i>2,120</i>	<i>3,435</i>	<i>0,042 *</i>
<i>Halka açıklık oranı</i>	<i>0,736</i>	<i>1,044</i>	<i>0,362</i>

* $p = 0,05$ düzeyinde anlamlı bulunan sonuç

Kullanılan aktüeryal yöntemler ile araştırmaya dâhil edilen işletmelerin sahip olduğu çeşitli özellikleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılan ANOVA analizinin sonuçlarının gösterildiği Tablo 47’den de anlaşıldığı üzere, değerlemede kullanılan aktüeryal yöntem ile işletmelerin içinde bulunduğu sektör, halka açıklık oranı ve çalışan sayısı arasında anlamlı bir farklılık söz konusu değilken; faaliyette bulunduğu bölge arasında bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Farklılığın hangi alt gruplar arasında olduğunu tespit etmek için uygulanan TUKEY testine göre aktüeryal yöntem kullanan işletmeler yalnızca Marmara, Ege ve İç Anadolu bölgesinde faaliyet gösterdiğinden dolayı Marmara ve Ege bölgesindeki işletmeler arasında $p = 0,033$ düzeyinde kullanılan aktüeryal varsayımlara bağlı olarak istatistiksel bir anlamlılık

görülmektedir. Bu bağlamda Hipotez 2, işletmenin faaliyette bulunduğu bölge açısından kabul; yer aldığı sektör, çalışan sayısı ve halka açıklık oranı açısından reddedilecektir.

Tablo 48: Kullanılan Aktüeryal Varsayımların ANOVA Sonuçları

<i>Değişkenler</i>	<i>Kareler Ortalaması</i>	<i>F</i>	<i>p</i>
<i>Sektör</i>	5,690	0,757	0,641
<i>Bölge</i>	6,545	1,177	0,320
<i>Çalışan sayısı</i>	1,942	1,038	0,356
<i>Halka açıklık oranı</i>	3,492	1,866	0,158

Tablo 48’de de görüldüğü üzere, yapılan ANOVA analizi sonuçlarına göre işletmelerin faaliyette bulunduğu sektör, bölge, çalışan sayısı ve halka açıklık oranı ile aktüeryal değerlemede kullanılan aktüeryal varsayımlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Bir başka ifadeyle tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin hesaplanmasında kullanılan aktüeryal varsayımlar işletmelerin değişik özelliklerine bağlı olarak anlamlı bir şekilde değişmemektedir. Nitekim bu gerçeğe dayalı olarak Hipotez 3 reddedilecektir.

Tablo 49: İskonto Oranının Bilgi Niteliğinin ANOVA Sonuçları

<i>Değişkenler</i>	<i>Kareler Ortalaması</i>	<i>F</i>	<i>p</i>
<i>Sektör</i>	2,248	0,614	0,766
<i>Bölge</i>	0,694	0,251	0,958
<i>Çalışan sayısı</i>	0,386	0,414	0,662
<i>Halka açıklık oranı</i>	0,484	0,577	0,563

Tablo 49’da da görüldüğü üzere, çalışanlara aktif çalışma döneminden sonra sağlanacak faydaların hesaplanmasında dikkate alınan reel iskonto oranına ait bilgilerin niteliği ile işletmelerin faaliyet gösterdiği sektör, bölge, çalışan sayısı, halka açıklık oranı açısından gruplar arasında anlamlı bir farklılık söz konusu değildir. Buna göre Hipotez 4 reddedilecektir.

Tablo 50: Aktüeryal Kazanç ve Kayıpların Gelir Tablosunda Raporlandığı Hesapların ANOVA Sonuçları

<i>Değişkenler</i>	<i>Kareler Ortalaması</i>	<i>F</i>	<i>p</i>
<i>Sektör</i>	9,002	1,812	0,132
<i>Bölge</i>	2,322	0,402	0,845
<i>Çalışan sayısı</i>	0,606	0,305	0,739
<i>Halka açıklık oranı</i>	11,012	3,095	0,049*

* $p = 0,05$ düzeyinde anlamlı bulunan sonuç

Tablo 50’de de görüldüğü üzere, yapılan ANOVA analizi sonuçlarına göre aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilme yerleri ile işletmelerin faaliyet gösterdiği sektör, bölge, çalışan sayısı arasında anlamlı bir farklılık söz konusu değilken; halka açıklık oranı arasında bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Uygulanan TUKEY testi kapsamında halka açıklık oranı %20’den az olan işletmeler ile halka açıklık oranı %20-40 olan işletmeler arasında aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebeleştirildiği gelir tablosu hesaplarına bağlı olarak $p = 0,038$ düzeyinde istatistiksel olarak bir anlamlılık görülmektedir. Buna göre Hipotez 5, işletmenin halka açıklık oranı açısından kabul; diğer özellikler açısından reddedilecektir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İnsan kaynaklarının işletmeler açısından arz ettiği önem, bilgi çağı olarak adlandırılan bu çağda her geçen gün artmakta ve *çalışanlarımız en değerli varlığımız* söyleminin yaygın bir şekilde kullanımına neden olmaktadır. Bu ve benzeri durumlar işletmeleri, geleneksel muhasebe politikalarını yeniden gözden geçirmeye ve yeniçağın yeni kurallarına göre yapılandırmaya zorlamaktadır. Bu bağlamda muhasebenin hızla gelişen ve çağın şartlarına göre bilgi üretimini yapan bir sistem olması, işletmelerin çıkar gruplarının ihtiyaçlarını karşılayacak olan insan kaynakları faaliyetlerine ait bilgiler de dâhil her türlü bilgiyi raporlamasını gerektirse de söz konusu bilgilerin finansal tablolara aktarılmasında genellikle ekonomik yapıyı şekillendirmek için kabul edilen ülke kanunlarından kaynaklanan bazı sorunlarla karşılaşmaktadır.

Ekonomik yapının oluşturulmasına temel olan ülke kanunlarının birbirinden farklı olması hazırlanan insan kaynakları faaliyetlerine yönelik bilgileri içeren finansal tabloların ülkeden ülkeye değişiklik göstermesine dolayısıyla da finansal tabloların uluslararası karşılaştırılabilirliği ile yorumlanmasında tekdüzelik sağlanamamasına neden olmaktadır. Bu durum ise değişik ülkelerde faaliyette bulunan, çok sayıda çıkar grubu ile ortağa sahip işletmelerin gerçek finansal durumunu yansıtan bilgilerin sunulamaması sorununu ortaya çıkarmaktadır. Nitekim insan kaynakları bilgilerini içeren finansal tabloların hazırlanmasında karşılaşılan farklılıklarının ortadan kaldırılması ve olumsuzlukların giderilmesi için değişik ülkelerde hazırlanacak finansal tabloların ortak bir dille konuşmasının gerekliliği ülke yönetimlerini ve muhasebe kuruluşlarını değişik çalışmalar içine sürüklemiştir. Bu çalışmalar çerçevesinde ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) tarafından hazırlanarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından aynen Türkçeye çevrilen *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar* ve *TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama* Standartları ile tamamen; *TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler* Standardı ile de kısmen insan kaynakları faaliyetlerine yönelik düzenlemeler içeren değişik özelliklere sahip standartlar oluşturulmuştur. Böylece IASB'ın yaptığı çalışmalara bağlı olarak uygulanabilirliğinin olması durumunda insan kaynaklarının değerinin belirlenmesi

gibi geleneksel muhasebeye olmayan ölçümlerinin muhasebe standartlarına entegrasyonu gerçekleştirilmiştir.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, hisse bazlı faydalar dışındaki ücretli izin, kâr paylaşımı ve ikramiye planları, tanımlanmış fayda ve katkı planları, kıdem tazminatı gibi çalışanlara sağlanan faydaların finansal tablolara aktarılmasını amaçlamaktadır. Böylece TMS 19 ile çalışanlara sağlanan faydaların nasıl finansal tablolara aktarılacağı ortak ilkelere bağlanarak, önemli gider kalemlerinden olan personel giderleri hakkında çıkar grupları için gerekli anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgilerin hazırlanması sağlanacaktır.

TMS 19 Standardı, kısa vadeli, çalışma dönemi sonrası, uzun vadeli ve işten çıkarma tazminatı şeklinde çeşitli vade yapılarına ve özelliklere sahip faydalara yönelik düzenlemeler içermesine rağmen özellikle çalışma dönemi sonrası faydaların finansal tablolara aktarımına açıklık getirmeye çalışmıştır.

Aktif çalışma hayatı sona erdikten sonra çalışanlara sağlanacak olan çalışma dönemi sonrası faydalar, kendi içinde genel anlamda emeklilik planı olarak ifade edilen tanımlanmış katkı ve fayda planı şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Çalışanlara fayda sağlayan planların ayırımında esas alınan ölçüt ise söz konusu plan türlerinin her birinin risklilik, yatırım şekli vb. konularda farklı uygulamalara sahip olmasıdır.

Tanımlanmış katkı planları, çoğunlukla işletme tarafından çalışanlar adına bir fon veya sigorta şirketine yapılan katkılar ile katkılarının yatırıma dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan kazançlardan oluşmaktadır. Tanımlanmış katkı planlarında işletme sorumluluğu genellikle fona aktarılacak tutarla sınırlandırıldığından gelecekte elde edilmesi beklenen faydaların fon varlıklarınca karşılanamaması (yatırım riski) veya faydaların beklenen tutardan daha düşük düzeyde gerçekleşmesi (aktüeryal risk) gibi riskler çalışana aittir. Ayrıca tanımlanmış katkı planlarının Türkiye'deki genel uygulama örneği olan Bireysel Emeklilik Sistemi (BES)'nde de tanımlanmış katkı planlarının genel özellikleri geçerlidir. Nitekim BES'de bireyler, birikimini hangi fon veya fonlarda değerlendireceğine risk ve beklenti tercihinine göre kendisi karar vermesine rağmen sistemde kendilerine herhangi bir getiri garantisi verilmemektedir.

Dünyada çoğunlukla sosyal güvenlik sistemleri içinde kullanılan ve genellikle emekli maaşı şeklindeki faydaları kapsayan *tanımlanmış fayda planları* ise çalışanlara aktif çalışma hayatı boyunca aldığı maaşlardan yapılan düzenli kesintiler karşılığında emeklilik döneminde belirli bir maaş ödemeyi garanti eden emeklilik planlarıdır. Bu nedenle tanımlanmış fayda planlarında, işletmeler çalışanlara taahhüt etmiş olduğu faydaları gelecekte ödemek zorunda olduğundan ortaya çıkacak her türlü yatırım ve aktüeryal riske kendisi katlanmak zorunda kalacaktır.

Tanımlanmış katkı ve fayda planları, çalışanlara sağlanacak faydalara ilişkin riskleri üstlenecek tarafların farklılığının yanı sıra söz konusu faydaların finansal tablolara aktarılması noktasında da birbirlerinden ayrılmaktadır. Tanımlanmış katkı planlarında, işletmenin çalışanlara gelecekte sağlanacak faydalar kapsamındaki yükümlülüğü her bir dönem için plana yapılan katkılara göre belirlendiğinden yükümlülüğün ölçümünde hiçbir aktüeryal tahmine ihtiyaç duyulmayacak ve katkılar iskonto edilmeksizin ölçülecektir. Bu nedenle de tanımlanmış katkı planları ile ilgili işlemlerin finansal tablolara aktarılmasında önemli bir problemle karşılaşılacaktır. Tanımlanmış fayda planlarında ise işletmenin yükümlülüğü çalışanlara gelecekte ödenecek olan faydaların bugünkü değerine göre hesaplanmaktadır. Tanımlanmış fayda planıyla ilgili yükümlülükler, genellikle çalışanın hizmetinden çok sonra yerine getirildiğinden iskonto edilerek ölçülmekte ve yapılacak ölçümde aktüeryal varsayımlar kullanılmaktadır. Bu durum, tanımlanmış fayda planlarının finansal tablolara aktarılmasını karmaşık hale getirmektedir. TMS 19 söz konusu karmaşıklığın olumsuz etkilerini azaltmak için muhasebe sisteminde basitleştirilmiş varsayımlar ve yöntemler kullanarak gelecekteki yükümlülüklerin ölçülmesi amacıyla sistematik bazı işlemlerin yapılmasını dolayısıyla da bu işlemlere bağlı olarak bilanço ve gelir tablosunda raporlanması gereken değişik unsurları ifade etmiş ve konuya yönelik ayrıntılı düzenlemelere yer vermiştir.

Tanımlanmış fayda planı kapsamında, her dönem sonunda bilançoya yansıtılacak fayda yükümlülüğünün belirlenmesinde çalışanın gelecekteki maaşı, işten ayrılma oranı, ölüm oranları, iskonto oranı gibi birçok faktör etkili olduğundan aktüeryal varsayım ve değerlendirme yöntemlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Zira çalışanların demografik özellikleri ile piyasalarda geçerli olan finansal özelliklere ait unsurları içeren aktüeryal varsayımlar, tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin aktüeryal değerlemesinde dikkate alınmaktadır. Aktüeryal değerlendirme yöntemi olarak ise tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü

değerinin belirlenmesinde *öngörülen yükümlülük yöntemi* kullanılmaktadır. Söz konusu yöntem ile işletmenin tanımlanmış fayda planı kapsamında çalışanlarına gelecekte sağlayacağı faydalara yönelik yükümlülüğü çalışanın hizmet süresiyle ilişkilendirilmekte olup böylece her bir dönem için bilanço ve gelir tablosuna aktarılacak tutarlar tespit edilmektedir.

Tanımlanmış fayda planı kapsamında yükümlülüklerin yanı sıra işletmenin muhasebe politikasına bağlı olarak aktüeryal kazanç ve kayıpların bilançoya yansıtılması da mümkün olmaktadır. Zira TMS 19 tarafından, genel anlamda aktüeryal varsayımlar ile gerçekleşen durum arasındaki farklara bağlı olarak ortaya çıkan aktüeryal kazanç ve kayıpların kayda alınmasına yönelik *sermaye yaklaşımı* ve *koridor yaklaşımı* gibi alternatif yöntemler geliştirilmiş ve bunların kullanımıyla ilgili işletmelere seçimlik bir hak sunulmuştur. Buna göre, örneğin, işletmelerin tercihini sermaye yaklaşımından yana kullanması durumunda aktüeryal kazanç ve kayıplar doğrudan doğruya özkaynaklar hesap sınıfında dolayısıyla da bilanço içinde izlenmiş olacaktır. Koridor yaklaşımında ise aktüeryal kazanç ve kayıplar plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri ile tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinden büyük olanının %10'unu göre belirlenen sınırı aşması durumunda sınırı aşan kısım gelir tablosunda kayda alınabilmektedir.

İşletmeler koridor yaklaşımı çerçevesinde aktüeryal kazanç ve kayıpların gelir tablosunda kayda alınmasında farklı tercihlerde de bulunabilmektedir. Buna göre işletmeler tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri ile plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinden daha büyük olanının %10'unu aşan aktüeryal kazanç ve kaybın, tamamını veya bir kısmını ortaya çıktığı dönemde kayda alabileceği gibi %10 sınırı içinde olup olmadığına bakmaksızın tamamını da gelir tablosuna aktarabilecektir.

Tanımlanmış fayda planları kapsamında aktüeryal kazanç ve kayıpların yanı sıra gelir tablosunu ilgilendiren cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti, plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi, geçmiş hizmet maliyeti gibi bazı unsurlar da ortaya çıkmaktadır. Söz konusu unsurlardan cari hizmet maliyeti ile faiz maliyeti gider; geçmiş hizmet maliyeti ve plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi ise duruma göre gider veya gelir özelliği taşımaktadır. Nitekim *cari hizmet maliyeti* çalışanın hizmetine karşılık içinde bulunulan dönemde kazanılan fayda tutarını; *faiz maliyeti* ise cari hizmet maliyetine bağlı olarak ortaya çıkacak faydanın çalışanın işten ayrılacağı süreye kadar her yıl iskonto oranına göre

yeniden değerlenmesi durumunda meydana gelen artışı gösterdiğinden işletme açısından gider olarak değerlenmektedir. Buna karşılık *plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi*, fona aktarılan varlıkların yatırımlarda değerlendirilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplara; *geçmiş hizmet maliyeti* de cari dönemde emeklilik planlarında yapılan düzenlemeler sonucu tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde olumlu ya da olumsuz değişimlere göre belirleneceğinden gider veya gelir olarak nitelendirilecektir.

Tanımlanmış fayda planı başta olmak üzere, çalışanlara sağlanacak değişik faydaların finansal tablolara aktarılma özelliklerini ortak kurallara bağlayan TMS 19 Standardı getirmiş olduğu düzenlemelerle kıdem tazminatı gibi faydaların finansal tablolara aktarılmasında da köklü değişikliklere neden olmaktadır. Örneğin kıdem tazminatı geçmişte çalışanın her tam hizmet yılı için otuz günlük brt creti üzerinden hesaplanırken; TMS 19'a göre tanımlanmış fayda planı kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle çalışanın emekli olması durumunda en son ay alacağı ücret üzerinden hesaplanmaktadır. Kıdem tazminatının hesaplanmasında çalışanın en son ay alacağı ücretin dikkate alınması ise gelecekte yapılacak ücret artışı oranına yönelik önemli varsayımlar gerektirdiğinden yükümlülüklerin gerçekleşen değeri ile tahmini değeri arasındaki farklardan kaynaklanan aktüeryal kazanç ve kayıplara neden olacaktır.

TMS 19 Standardının yanı sıra IASB tarafından 2004 yılında yapılan değişiklikle zsermaye kaynaklı faydaların TFRS 2 Hisse Bazlı demeler Standardına dâhil edilmesiyle söz konusu Standart da insan kaynakları faaliyetleriyle ilgili hale gelmiştir. TFRS 2 Standardı, alışanların işletmeye bağlılığının artırılması, teşvik edilmesi gibi değişik amaçlar doğrultunda günümüzde, özellikle gelişmiş ülkelerdeki birçok işletme tarafından yaygın olarak kullanılan hisse bazlı ödeme işlemlerinin bilanço ve gelir tablosuna aktarılmasıyla ilgili düzenlemeler içermektedir.

TFRS 2 Standardının konusunu oluşturan hisse bazlı ödeme işlemleri işletmenin hisse senedi veya hisse senedi opsiyonları gibi finansal araçlar ya da hisse senetlerinin gelecekteki piyasa değeri karşılığında hizmet alma işlemlerini kapsadığından genel çerçevede özkaynağa dayalı, nakit ödenen ve nakit alternatifli olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

İşletmelerin hisse senedi veya hisse senedi opsiyonları gibi finansal araçlar karşılığında hizmet elde etmesi durumunda ortaya çıkan özkaynağa dayalı hisse bazlı işlemler finansal tablolara gerçeğe uygun değer üzerinden aktarılmaktadır. Bu nedenle özkaynağa dayalı işleme konu olan finansal araçların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Nitekim söz konusu işlemler karşılığında özkaynakta meydana gelen artış, finansal araçların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi durumunda gerçeğe uygun değer üzerinden; belirlenememesi durumunda ise finansal araçların piyasa fiyatı referans alınmak suretiyle dolaylı olarak ölçülecektir. Bu bağlamda hisse senedi niteliğindeki finansal araçların gerçeğe uygun değeri, hisse senedi borsada işlem görüyorsa borsa değeri üzerinden, görmüyorsa tahmini olarak belirlenirken; hisse senedi opsiyonu şeklindeki finansal araçların gerçeğe uygun değeri ise söz konusu finansal araç borsada işlem görüyorsa borsada işlem gören benzer bir opsiyonun gerçeğe uygun değerine göre, görmüyorsa opsiyon fiyatlama yöntemiyle belirlenmeye çalışılacaktır.

Hisse bazlı ödeme işlemlerinin diğer bir şekli, işletmenin hizmet alımlarına yönelik özkaynağa dayalı finansal araçlar karşılığında belirlenen borcunu nakit veya diğer varlıklarla ödemesine yönelik işlemleri kapsayan nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleridir. Söz konusu işlemlerde elde edilen hizmetlere karşılık ortaya çıkacak borç, hizmetler elde edildikçe finansal araçların hak ediş koşullarının da dikkate alınmasıyla, özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde olduğu gibi, gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümlenerek finansal tablolara aktarılacaktır.

Gerek özkaynağa dayalı gerekse de nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümlense de söz konusu işlemler arasında belirgin bazı farklılıklar mevcuttur. Bu farklılıklardan birincisi gerçeğe uygun değer özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde ihraç tarihinde, nakit ödenen hisse bazlı ödeme işlemlerinde ise her bilanço tarihinde ölçümlenmesidir. Diğer bir farklılık ise hisse bazlı ödeme işlemlerine bağlı olarak çalışanlara sağlanacak faydaların kayda alınma yeridir. Buna göre elde edilen hizmetler karşılığında yerine getirilecek bir yükümlülük özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde özkaynaklarda, nakit ödenen hisse bazlı ödeme işlemlerinde ise yabancı kaynaklarda izlenecektir.

Hisse bazlı ödeme işlemlerinin son şekli olan nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemlerinde işletmeye veya karşı tarafa işletmenin hisse bazlı işlemi nakit ya da özkaynağa

dayalı finansal araçlar ile ödemesini seçme imkânı sağlandığından söz konusu işlemlerin muhasebeleştirilmesi yapılacak seçime bağlı olarak değişecektir. Buna göre nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri çerçevesinde alınan hizmetlerin karşılığının nakit ödenmesiyle ilgili işletme tarafından yüklenilmiş bir borç bulunması durumunda *nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemi*; böyle bir borcun bulunmadığı durumlarda ise *öz kaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemi* olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

TMS 19 ve TFRS 2 Standartlarının işletmelerdeki insan kaynakları faaliyetleriyle ilgili getirdiği düzenlemelerin muhasebeleştirme ve ölçümleme ilkelerine yönelik teorik bilgilerin açıklanmasının yanı sıra işletmelerde uygulanma derecesinin belirlenmesine yardımcı olacak araştırmalara da ihtiyaç duyulmaktadır. Zira bu kapsamda yapılacak araştırmalarla söz konusu Standartlarda yer alan düzenlemelerin, işletmeler tarafından anlaşılabilirliği ve uygulanmasına yönelik durumlar tespit edilecektir. Nitekim insan kaynaklarına yönelik düzenlemeler içeren Standartların hisse senetleri İMKB’de işlem gören işletmelerin finansal tablolarına yansıma derecesinin belirlenmesi, dolayısıyla da Türkiye’deki uygulama boyutunun ortaya konulması amacıyla yapılan araştırmanın en dikkat çekici bulgusu araştırma kapsamındaki işletmelerin tamamı tarafından tercih edilen ve detaylı olarak gerek nitel gerekse nicel bilgi içeren tek faydanın tanımlanmış fayda planları içinde değerlendirilen kıdem tazminatı olmasıdır. Bu durumun kuşkusuz en önemli nedeni Türkiye’de kıdem tazminatı şeklindeki faydaların çalışanlara sağlanmasında yasal bir zorunluluğun bulunmasıdır. Ayrıca araştırma ile elde edilen diğer bir önemli bulgu ise araştırma kapsamındaki işletmelerden yalnızca bir tanesi tarafından TFRS 2 çerçevesinde çalışanlara fayda sağlanmasıdır. Buna göre TFRS 2’nin Türkiye’de uygulama boyutunun son derece düşük olduğu ifade edilebilir.

Muhasebeleştirme ve ölçümleme ilkeleri ile Türkiye’deki uygulama boyutu genel olarak yukarıda ifade edilen insan kaynakları faaliyetlerine yönelik Standartların uygulanması durumunda elde edilecek faydalar aşağıdaki gibidir. Bunlar;

- İnsan kaynaklarına yönelik faaliyetlerin kayda alınması ve raporlanması ortak kurallara bağlanarak güvenilir, kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgilerin kullanıcılara sunulması,
- Tanımlanmış katkı ve fayda planı kapsamında çalışanlara sağlanacak faydaların fonlanması amacıyla işletmelerin tahvil, hisse senedi gibi finansal araçlar alması

ya da fon şirketlerine para transferi yapması gibi işlemlere bağlı olarak sermaye piyasalarının gelişmesidir.

Faydaları yukarıdaki gibi olan insan kaynakları faaliyetlerine yönelik Standartlar tarafından getirilen düzenlemelerin finansal tablolara aktarılmasında yeterli bilgi birikiminin bulunmaması, yürürlükte bulunan yasal düzenlemelerin kısıtlılığı gibi unsurlar söz konusu Standartların uygulanmasında aşağıdaki sorunlara neden olmaktadır.

- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile tüm ticari işletmelere finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hazırlama zorunluluğu getirilmesine rağmen gerek TMS 19 gerekse TFRS 2 Standartları kapsamında yer alan düzenlemeler çerçevesinde çalışanlara sağlanan faydaların büyük bir çoğunluğunun vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen gider olması ticari kâr ile mali kâr arasında önemli farklılıklara neden olmaktadır. Bu durum ise standartların işletmelerdeki uygulanabilirliğini zorlaştırmaktadır.
- Türkiye Muhasebe Standartları ile insan kaynakları faaliyetleri kapsamında ölçümleme ve raporlama konusunda bazı sorunlar kısmı olarak çözümlense de insan kaynaklarının varlık olarak kayda alınmasına yönelik yapısal sorunlar devam etmektedir.
- TMS 19 kapsamında değerlendirilen yükümlülüklerin hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranının, esas alınacağı getiri oranının hangi vadedeki finansal varlıklar esas alınarak belirleneceğine yönelik herhangi bir ifade yer almamaktadır. Bu durum ise kullanılacak iskonto oranı konusunda işletmelerde subjektifliğe neden olmaktadır.
- İnsan kaynaklarına yönelik düzenlemeler içeren Standartlar çeviri olduğundan söz konusu Standartların anlaşılması ve uygulanmasında önemli sorunlar yaşanmaktadır.
- TMS 19 kapsamında, aktüeryal kazanç ve kayıplar da olduğu gibi, bazı unsurların finansal tablolara aktarılmasında işletmelere çoklu tercih seçeneği sunulmaktadır. Bu durum ise işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılmasında sorunlara neden olmaktadır.
- İnsan kaynaklarına yönelik düzenlemeler içeren Standartlar kapsamında çalışanlara sağlanan faydalar ile ilgili yükümlülükler, genellikle, tahminler ve

değişik varsayımlar dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Bu durum ise bazen hesaplanan yükümlülüklerin gerçek durumu yansıtamaması sorununa neden olabilir.

- TMS 19 kapsamında değerlendirilen bazı yükümlülüklerin hesaplanmasında muhasebecilerin yanı sıra aktüerlere de ihtiyaç duyulmasına rağmen bu durumun işletmelerde uygulanma boyutu sınırlıdır. Nitekim söz konusu boyut dördüncü bölümde yapılan araştırmada da ampirik olarak tespit edilmiştir.

Çıkar gruplarının doğru kararlar verebilmesi için finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir, anlaşılır, ihtiyaca uygun, tarafsız ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Bu bağlamda yapılan çalışmanın özüne uygun olarak, insan kaynakları faaliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları'nda yer alan düzenlemeler çerçevesinde finansal tablolara aktarılması ve çıkar gruplarının ihtiyaçlarını karşılayacak bilgilerin üretilmesi için geliştirilen öneriler aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

- İnsan kaynakları faaliyetleri çerçevesinde özellikle ücret yönetimi içinde değerlendirilen ve çalışanlara sağlanan çeşitli faydalara yönelik düzenlemeler getiren TMS 19, TMS 26 ve TFRS 2 Standartları kapsamındaki uygulamaların vergi kanunlarınca kabul edilebilmesi için gerekli mevzuat değişikliklerinin yapılması gerekmektedir.
- İnsan kaynakları faaliyetleriyle ilgili düzenlemeler içeren Standartların tam olarak uygulanabilmesi için Tekdüzen Hesap Planı yeniden hazırlanmalıdır.
- Tanımlanmış fayda planı gibi çalışanlara sağlanan bazı faydalara ilişkin yükümlülüklerin hesaplanmasında aktüeryal varsayımlara ihtiyaç duyulduğundan bu ve benzeri faydaların ölçümünde aktüer ile muhasebeciler işbirliği yapmalıdır.
- Üniversiteler, Sendikalar, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV), Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) vb. kuruluşlar, TMS 19, TMS 26 ve TFRS 2 Standartlarının anlaşılması ve uygulanmasını kolaylaştırmaya yönelik konferans, seminer vb. çalışmaların sayısını artırarak konuyla ilgilenenleri ve muhasebecileri bilgilendirmelidir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Abdioğlu, Hasan (2007), **İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB – 100 Örneği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akdoğan, Nalân (2007), “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, 80, 101-118.

Akdoğan, Nalân ve Sevilengül, Orhan (2007a), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, 84, 29-70.

————— (2007b), **Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akgün, Ali İhsan (2007), **Vadeli İşlemlere Yönelik Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akpınar, Onur (2007), **Bireysel Emeklilik Sistemi ve Türkiye’deki Emeklilik Yatırım Fonlarının Performans Çözümlemesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akresh, Murray S. ve Hassan, Kevin P (1998), “The New IAS 19: Understanding the Emerging Rules for Employee Benefits Accounting”, **Journal of Corporate Accounting & Finance**, 10(1), 57-69.

Aksoy, Ali ve Ayden, Cem (2004), “Türkiye’deki Yabancı Sermayeli Ortak Girişimlerde Ortaklardan Bilgi Edinimini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 9(1), 99-110.

- Albayrak, İsmail Hakkı (1982), **Beşeri Kaynaklar Muhasebesi ve Kıdem Tazminatı Maliyeti**, İstanbul: EKO-BİL Ekonomi ve Bilimsel Yayınlar Ltd. Şti..
- Alceylan, Çetin (2007), “Sosyal Güvenlik Açıkları ve Dünden Bugüne Sosyal Güvenlik Sistemimiz”, **Bütçe Dünyası**, 2(26), 70-84.
- Alpugan, Oktay ve diğerleri (1997), **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, 5. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Altıntaş, M. Ayhan (2006), **Bankacılıkta Risk Yöntemi ve Sermaye Yeterliliği**, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Altuğ, Osman (2006), **Maliyet Muhasebesi**, 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitap Evi.
- Altunışık, Remzi ve diğerleri (2007), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, 5. Baskı, Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Amen, Matthias (2007), “Simulation-Based Comparison of Existent IAS 19 Accounting Options”, **European Accounting Review**, 16(2), 243–276.
- American Accounting Association Committee on Human Resource Accounting (1973), “Report of the Committee on Human Resource Accounting”, **Accounting Review**, 48(4), Supplement, 168-185.
- American Accounting Association Financial Accounting Standards Committee (2004), “Evaluation of the IASB’s Proposed Accounting and Disclosure Requirements for Share-Based Payment”, **Accounting Horizons**, 18(1), 65-76.
- Amir, Eli ve diğerleri (2010), “The Effect of Pension Accounting on Corporate Pension Asset Allocation”, **Review of Accounting Studies**, 15(2), 345-366.
- Armstrong, Michael (2006), **A Handbook of Human Resource Management Practice**, 10th Ed., London and Philadelphia: Kogan Page.
- ASB - Accounting Standards Board (2004), “Financial Reporting Standard 20 (IFRS 2) Share-Based Payment”, **Accountancy**, 133(1329), 94-109.

- Aslan, Sinan (2004), “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 23, 93-100.
- Aslanoğlu, Suphi ve Zor, İbrahim (2006), “Bilgi Varlıklarının Değerlemesi: Entelektüel Sermaye Ölçüm ve Değerleme Modelleri; Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 29, 152-165.
- Bağcı, Mehmet (2006), **Bireysel Emeklilik Sisteminin Önemi, Genel Özellikleri ve Sistem Üzerine Eleştirel Bir Bakış**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bailey, Kenneth D. (1994), **Methods of Social Research**, 4th Ed., New York: The Free Press.
- Balsam, Steven (1994), “Extending the Method of Accounting for Stock Appreciation Rights to Employee Stock Options”, **Accounting Horizons**, 8(4), 52-60.
- Barutçugil, İsmail (2004), **Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi**, İstanbul: Kariyer Yayınları.
- Baştürk, Savaş (2010), “Uygulama Öğretmenlerine Göre Okul Deneyimi Grubu Dersleri ve Öğretmen Adayları”, **Türk Eğitim Bilimleri Dergisi**, 8(4), 869–894.
- Bayram, Selahattin (2010), “Kıdem ve İhbar Tazminatlarında Uygulanacak Faiz ve Başlangıcı Meselesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 98, 295-310.
- Belkaoui, Ahmed Riahi (1998), **Critical Financial Accounting Problems: Issues and Solutions**, London: Quorum Books.
- Bingöl, Dursun (2006), **İnsan Kaynakları Yönetimi**, 6.Baskı, İstanbul: Arıkan Yayınları.
- Bocutoğlu, Ersan ve diğerleri (2005), **Mikro İktisada Giriş**, 2. Baskı, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Bontis, Nick ve Fitz-Enz, Jac (2002), “Intellectual Capital ROI: A Causal Map of Human Capital Antecedents and Consequents”, **Journal of Intellectual Capital**, 3(3), 223-247.

- Bras, Filomena Antunes ve Rodrigues, Lucia Lima (2007), “Accounting for Firms’ Training Programs: An Exploratory Study”, **Journal of Human Resource Costing & Accounting**, 11(3), 229-250.
- Bullen, Maria L. ve Eyer, Kel-Ann (t.y.), “Human Resource Accounting and International Developments: Implications for Measurement of Human Capital”, **Journal of International Business and Cultural Studies**, <http://www.aabri.com/manuscripts/09342.pdf> (01.04.2010).
- Burns, J. Thomas ve Hendrickson, Harvey S. (1972), **The Accounting Sampler**, 2nd Ed., New York: Mc Graw-Hill Book Company.
- Büyüköztürk, Şener (2009), **Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı**, 10. Baskı, Ankara: Pegem Akademi.
- Caplan, Edwin ve Landekich, Stephen (1974), **Human Resource Accounting: Past, Present, and Future**, New York: National Association of Accountants.
- Çakıroğlu, Burcu Ceren (2006), **Faydası Belirli Özel Emeklilik Sistemleri ve Optimal Dağıtım Periyodu Modellemesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Çelik, Nuri (2007), **İş Hukuku Dersleri**, 20. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Çiftçi, Süheyla (1998), **İnsan Kaynakları Yönetim Süreci Çerçevesinde İnsan Kaynakları Muhasebesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dağlı, Hüseyin (2004), **Sermaye Piyasası ve Portföy Analizi**, 2. Baskı, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Danışman, Ali (2008), **Türkiye’de İnsan Kaynakları Yönetimi Uygulamaları**, Adana: Nobel Kitabevi.
- Daştan, Abdülkerim ve Abdioğlu, Hasan (2008), “TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler Standardı ve Muhasebe Uygulamaları”, **Akademik Fener Dergisi**, 10, 68-96.

Deloitte (2004), IAS Plus February Special Edition,
<http://www.iasplus.com/iasplus/0402sharebased.pdf> (17.11.2010).

————— (2007), “Share-Based Payments: A Guide to IFRS 2”,
<http://www.iasplus.com/dttdpubs/2007ifrs2guide.pdf> (24.11.2010).

Demir, Volkan (2009), Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar,
Muhasebe ve Denetime Bakış, 8, 73-80.

————— (2009), “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar”, Volkan Demir (Ed.),
Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, 2. Baskı İçinde (199-210),
İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları).

Derelioğlu, Deniz (2001), **Türkiye’de Özel Emeklilik Fonu Uygulamaları**, Ankara: Türkiye
Genç İş Adamları Derneği (TÜGİAD).

Diren, Mecit ve Atılğan, Turan (2007), “Yatırım Kararlarının Değerlendirilmesinde Reel
Opsiyonlar Yaklaşımı ve Hazır Giyim Sektörüne Bir Uygulaması”, **Tekstil ve
Konfeksiyon**, 3, 200-206.

Donald, Craig J. (1988), **Human Resource Accounting and Budgeting in K-12 School
Districts in the State of Washington**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Seattle
University.

Drury, Colin (2001), **Management Accounting for Business Decisions**: 2nd Edition,
London: Thomson Learning (Cengage Learning Business Press) Publishers.

Ebersberger, Sue A. (1981), “Human Resources Accounting: Can We Afford It” **Training &
Development Journal**, 35(8), 37-40.

Elliott, Barry ve Elliott, Jamie (2007), **Financial Accounting and Reporting**, 11th Ed.,
England: FT Prentice Hall.

Epstein, Barry J. ve Mirza, Abbas Ali (2005), **Wiley IFRS 2005: Interpretation and
Application of International Accounting and Financial Reporting Standards**,
New Jersey: Wiley.

Erhan, Deniz Umut (2003), **Entelektüel Sermaye Ölçülmesi Değerlemesi Muhasebeleştirilmesi Bir Teknoloji Şirketi Uygulaması**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

————— (2008), “İnsan Kaynakları Değerinin Ölçülmesi ve Bir Sanayi Kuruluşunun 2002-2007 Yılları Arasındaki İnsan Kaynakları Değeri ve Borsa Değerinin Karşılaştırılması”, **MÖDAV**, 10(4), 67-79.

Erkuş, Hakan (2006), **IAS 33 ve TMS 33’e Uyumlu Olarak Hisse Başına Kazancın Hesaplanması**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Fasshauer, Jan D. ve diğerleri (2008), “Adoption of IAS 19R by Europe’s Premier Listed Companies: Corridor Approach Versus Full Recognition Summary of an ACCA Research Monograph”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 17 (2), 113-122.

FEE - Federation Des Experts Comptables Europeens (2001), **How European Companies Are Applying IAS 19 (Revised) on Pension Accounting in the First Year of Application**, Bruxelles.

Fitz-Enz, Jac (2009), **The ROI of Human Capital: Measuring the Economic Value of Employee Performance**, 2nd Ed., New York: AMACOM.

Flamholtz, Eric G. (1974), “Human Resource Accounting: A Review of Theory and Research”, **Journal of Management Studies**, 11(1), 44-61.

————— (1989), **Human Resource Accounting**, 2nd Ed., California: Jossey-Bass Publishers.

————— (2005), “Conceptualizing and Measuring the Economic Value of Human Capital of the Third Kind: Corporate Culture”, **Journal of Human Resource Costing & Accounting**, 9(2), 78-93.

Fleming, Mary M.K. (1977), “Behavioral Implications of Human Resource Accounting: A Survey of Potential Problems”, **Human Resource Management**, 16(2), 24-29.

- Frederiksen, Jens V. ve Westphalen, Sven-Age (1998), **Human Resource Accounting: Interests and Conflicts**, A Discussion Paper, Thessaloniki: CEDEFOP.
- Fritzen, Fabiana ve Samani, Niuosha Khosravi (2010), **Determinants of Share-Based Compensation Evidence from Companies Listed at the Stockholm Stock Exchange**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Projesi, University of Gothenburg.
- Geary, K. Michael ve Street, Donna L. (2007), “Besser Pharma: International Accounting for Pensions”, **Issues in Accounting Education**, 22(4), 563-578.
- Gençoğlu, Ümit Gücenme (2007), **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gök, Sibel (2006), **21. Yüzyılda İnsan Kaynakları Yönetimi**, İstanbul: Beta Basım Dağıtım.
- Gökçen ve diğerleri (2011), **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gökdeniz, A. Ümit (2006), **Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi**, İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Gratton, Lynda ve Ghoshal, Sumantra (2003), “Managing Personal Human Capital: New Ethos for the ‘Volunteer’ Employee”, **European Management Journal**, 21(1), 1–10.
- Gregoriou, Greg N. ve Gaber, Mohamed (2006), **International Accounting Standards, Regulations and Financial Reporting**, Netherlands: ELSEVIER.
- Gücenme, Ümit (2000), “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 5, 7-11.
- Gücenme, Ümit ve Arsoy, Aylin Poroy (2006), “ IFRS 2 Hisseye Dayalı Ödemeler Kapsamında Ücretlendirme”, **MÖDAV**, 8(3), 133-150.
- Güvemli, Batuhan (2008), **Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri ile Etkileşimi ve Türkiye Örneği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güzel, Ali ve diğerleri (2010), **Sosyal Güvenlik Hukuku**, İstanbul: Beta Basım Dağıtım.

Holt, Graham (2007), "IAS 19: Employee Benefits", **Student Accountant**, www.accaglobal.com/pubs/students/publications/.../Holt0107.pdf (15.09.2010).

Hong, Wonku (2005), **The Effects of Defined Contribution Plans on the Retirement Decision**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Georgia State University.

Huberman, Gur ve Jiang, Wei (2006), "Offering Versus Choice in 401(k) Plans: Equity Exposure and Number of Funds", **Journal of Finance**, 61(2), 763-801.

ICAEW - The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (2007), **EU Implementation of IFRS and the Fair Value Directive: A Report for the European Commission**, http://ec.europa.eu/dgs/internal_market/docs/evaluation/2007-eu_implementation_of_ifrs.pdf (27.05.2011).

İş Kanunu (2003), **T.C. Resmi Gazete**, 25134, 10 Haziran 2003.

Jaggi, Bikki ve Lau, Hon-Shiang (1974), "Toward a Model for Human Resource Valuation", **Accounting Review**, 49(2), 321-329.

Jose, Anita ve Lee Shang-Mei (2007), "Environmental Reporting of Global Corporations: A Content Analysis Based on Website Disclosures", **Journal of Business Ethics**, 72(4), 307-321.

Karagül, Mehmet (2003), "Beşeri Sermayenin Ekonomik Büyümeyle İlişkisi ve Etkin Kullanımı", **Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi**, 5, 79-90.

Karakaya, Mevlüt (2006), **Maliyet Muhasebesi**, 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

————— (2008), "Çalışanlara Sağlanan Kısa Süreli Faydalar Kapsamındaki İzin Ücretlerinin TMS 19'a Göre İncelenmesi", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, 1 (2), 1-22.

Kaval, Hasan (2008), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Kaya, Uğur (2006), **İşletme Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları.

- Kaya, Uğur ve Varıcı, İdris (2008), “Gelişmekte Olan Ülkelerde Çevresel Raporlama: Türkiye Örneği”, **MÖDAV**, 10(4), 209-227.
- Kayabaşı, Aydın ve diğerleri (2007), “Küreselleşme Sürecinde İşletmelerin Finansal Kararlarını Etkileyen Temel Dinamiklere Totaliter Bir Yaklaşım”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 9(3), 19-36.
- Kayhan, İbrahim (2007), **Türk Hukukunda Bireysel Emeklilik Sistemi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kesici, Burcu ve Basım, Nejat A. (2007), “Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi”, M. Şerif Şimşek ve diğerleri (Ed.), **Kariyer Yönetimi ve İnsan Kaynakları Yönetimi Uygulamaları**, 2. Baskı içinde (310-331), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Krippendorff, Klaus (2004), **Content Analysis: An Introduction to its Methodology**, 2nd Ed., California: Sage Publications.
- Kuzu, Abdullah (2011), “Veri Toplama Yöntem Araçları”, Adile Aşkım Kurt (Ed.), **Bilimsel Araştırma Yöntemleri**, 1. Baskı içinde (95-119), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Lacomba, Juan A. ve Lagos, Francisco (2009), “Defined Contribution Plan vs. Defined Benefits Plan: Reforming the Legal Retirement Age”, **Journal of Economic Policy Reform**, 12(1), 1-11.
- Lev, Baruch ve Schwartz, Aba (1971), “On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements”, **Accounting Review**, 46(1), 103-112.
- Lew, Jei-Fang (2004), **Pension Actuarial Incentives for Earnings Management in Financially Distressed Companies**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Nova Southeastern University.
- Lewis, Richard ve Pendrill, David (2004), **Advanced Financial Accounting**, 7th Ed., England: FT Prentice Hall.
- Lind, Melissa Susan (2006), **Defined Benefit Pensions: Funding and Asset Allocation Choices**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, The University of Texas.

- Mayo, Andrew (2001), **The Human Value of the Enterprise: Valuing People as Assets Monitoring, Measuring, Managing**, London: Nicholas Brealey Publishing.
- McRae, Thomas W. (1974), "Human Resource Accounting as a Management Tool", **Journal of Accountancy**, 138(6), 32-38.
- Mehran, Hamid ve Tracy, Joseph (2001), "The Effect of Employee Stock Options on the Evolution of Compensation in the 1990s", **Economic Policy Review**, 7(3), 17-34.
- Morais, Ana (2010), "Actuarial Gains and Losses: The Determinants of the Accounting Method", **Pacific Accounting Review**, 22(1), 42-56.
- Neuendorf Kimberly A. (2002), **The Content Analysis Guide Book**, California: Sage Publications.
- Optur, Gülden Erdem (2005), **4857 Sayılı İş Yasasının İş Güvencesi Hükümleri ve İnsan Kaynakları Yönetimi Uygulamaları Üzerindeki Etkilerini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Önce, Saime (1999), **Muhasebe Bakış Açısı ile Entelektüel Sermaye**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- (2004), "Uluslararası Muhasebe", İnan Özalp (Ed.), **Uluslararası İşletmecilik**, 3. Baskı içinde (193-221), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Örten, Remzi ve Örten, İpek (2001), **Türev Finansal Araçlar ve Muhasebe Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten, Remzi ve diğerleri (2007), **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özcan, Murat (1992), **İnsan Kaynakları Muhasebesi: Teorisi, Dünya'daki Uygulamalar ve Türkiye'de Bir Uygulama Denemesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Özdemir, Cumhuri Sinan (2010), “İşçilerde Yıllık Ücretli İzin Uygulaması ve Birikmiş İşçi İzinlerinin Kullandırımı”, **Mali Çözüm Dergisi**, 101, 269-279.
- Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap (2010), **IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS**, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Paperman, Jacob B. (1976), **The Accountant’s Perception of the Usefulness of Human Resource Accounting Information in Published Financial Statements**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Cincinnati University.
- Perek, Ali Atilla (2008), “TFRS Hükümlerine Göre Risksiz Faiz Oranı ve Türkiye İçin Bir Öneri”, **Mali Çözüm Dergisi**, 86, 83-95.
- Powell, James Donald ve diğerleri (1977), “Human Resource Accounting: Why the Delay?”, **Journal of Management**, 2(2), 25-31.
- Purcell, Patrick J. ve Topoleski, John (2010), “Defined Contribution Plans: Current Policy Issues”, **Journal of Pension Planning & Compliance**, 35(4),74-109.
- Putnam, Robert (1996), “Who Killed Civic America?”, **Prospect Magazine**, 6, <http://www.sofn.org.uk/london/articles/Who%20killed%20civic%20America.pdf> (01.02.2010).
- PWC - Pricewaterhousecoopers (2008), “A Practical Guide to Share-Based Payments”, <http://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/practical-guide-to-share-based-paymentspwc-publications-on-ifrs-2.jhtml>, (18.12.2010).
- Rhode, Grant John ve diğerleri (1976), “Human Resource Accounting: A Critical Assessment”, **Industrial Relations**, 15(1), 13-25.
- Robert, A. L., ve Adan, N. (2005), “Share-Based Payments-Utilization of Share-Based Payments and the Affects of the IFRS 2 on the Swedish A-list Companies”, Unpublished Article, Jonkoping University.
- Rodgers, Paul (2007), **International Accounting Standards**, England: ELSEVIER and CIMA Publishing.

- Sabuncuoğlu, Zeyyat (2000), **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Sağlam, Necdet ve diğerleri (2007), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Sangeladji, Mohammad Ali (1975), **A Theoretical and Empirical Investigation of Human Resource Accounting**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, The University of Oklahoma.
- Sayar, Zafer (2002), “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 8, 73-80.
- Selimoğlu, Seval Kardeş (2001), **İşletmelerin Etkinliğini ve Verimliliğini Artırmada İnsan Kaynağı Muhasebesinin Rolü**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Sevilengül, Orhan (2007), **Genel Muhasebe**, 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Shuaib, A. Shuaib (t.y.), “Analysts of Human Resources Accounting”, http://www.kau.edu.sa/Files/320/Researches/46442_22.pdf (28.11.2009).
- Soysal, Abdullah (2007), “Örgütlerde Kariyer Planlama ve Geliştirme”, M. Şerif Şimşek ve diğerleri (Ed.), **Kariyer Yönetimi ve İnsan Kaynakları Yönetimi Uygulamaları**, 2. Baskı içinde (96-143), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sumiani, Y. ve diğerleri (2007), “Environmental Reporting in a Developing Country: A Case Study on Status and Implementation in Malaysia”, **Journal of Cleaner Production** 15 (10), 895-901.
- Sürmen, Yusuf (2007), **Muhasebe 2**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- (2011), **Muhasebe 1**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Şahin, Ragıp Deniz (2010), “Aktüeryal Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplamaları”, **Akademi Aktüerya**, 1(1), 9-14.
- Şahin, Şule (2006), **Belirlenmiş Fayda Emeklilik Planlarından Belirlenmiş Katkı Emeklilik Planlarına Geçişin Modellenmesi: Türkiye Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.

- Şimşek, Hüseyin (2009), “Eğitim Tarihi Araştırmalarında Yöntem Sorunu”, **Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi**, 42(1), 33-51.
- Şirin, İlker (2005), **Emeklilik Planlarında Fon Varlıklarının Aktüeryal Değerlemesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Tang, Tang (2005), “Human Resource Replacement Cost: Measures and Usefulness”, **Cost Engineering**, 47(4), 14-21.
- Tekbacak, Serkan (2010), **Opsiyonlar ve Döviz Opsiyonlarının Merkez Bankalarında Döviz Kuruna Müdahale Aracı Olarak Kullanımı**, Yayınlanmamış Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü.
- Tiryakioğlu, Murad (2008), “Emeğin Bilgi ile Dönüşümü”, **İktisat Dergisi**, www.hasmendi.net/.../Tiryakioğlu_Emeğin_Bilgi_ile_Donusumu.pdf (15.03.2010).
- Tortop, Nuri ve diğerleri (2007), **İnsan Kaynakları Yönetimi**, 2.Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Tuncer, Aslıhan Emine (2006), **Türkiye’de Özel Emeklilik Şirketlerinin Finansmanı, Fon Yönetimi ve Muhasebesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türker, Masum (2006), “Uluslararası Denetim Standartları’na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartları’nın Oluşturulması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 19, 87-98.
- Tütüncü, Özkan ve Demir, Mahmut (2003), “Konaklama İşletmelerinde İnsan Kaynakları Kapsamında İşgücü Devir Hızının Analizi ve Muğla Bölgesi Örneği”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 5 (2), 146-169.
- Tüzüner, V. Lale (2002), **İnsan Kaynakları Yönetimi İşlevlerinin Ölçümü ve Değerlendirilmesi ve İşletmelerde İnsan Kaynakları Yönetimi Faaliyetlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uğur, Suat (2004), **Sosyal Güvenlik Sistemlerinde Özel Emeklilik Programlarının Yeri ve Gelişimi**, Ankara: TİSK Yayınları.

Uluğ, Gülnaz (2007), **Kıdem Tazminatı: Türkiye ve Kanada Örneği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

URL, “Bireysel Emeklilik Sistemi Hakkında”, (t.y.), <http://www.egm.org.tr/> (22.04.2011).

URL, <http://www.frmtr.com/felsefe-psikoloji-sosyoloji/1151572-bilissel-karmasiklik.html> (17.12.2011).

URL, <http://www.kap.gov.tr/yay/GenelBilgiler/Sektorler.aspx> (13.07.2011).

URL, <http://www.arsiv.halkinbirligi.net/modules.php?name=News&file=article&sid=670> (21.12.2011).

Uysal, Özgür Özmen (2006), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 17, 87-108.

Üstündağ, Saim (2000), “Muhasebe Standartları Oluşturulma Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 1, 31-57.

Van Greuning, Hennie (2009), **International Financial Reporting Standards: A Practical Guide**, 5th Ed., Washington: World Bank Publication.

Weber, Robert Philip (1990), **Basic Content Analysis**, 2nd Ed., California: Sage Publications.

Yeni Türk Ticaret Kanunu (2011), **T.C. Resmi Gazete**, 27846, 14 Şubat 2011.

Yıldırım, Ali ve Şimşek, Hasan (2008), **Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri**, 7. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yu, Huixian (2006), “The Gray Measurement of Human Resource Value”, **Journal of Modern Accounting and Auditing**, 2(6), 40-45.

Zelinsky, Edward A. (2009), “The Aftermath of the Cash Balance Controversy: Applying the Contribution-Based Test for Age Discrimination to Traditional Defined Benefit Pensions”, **Virginia Tax Review**, 29(1), 1-28.

ÖZGEÇMİŞ

Mehmet DURGUT, 07.12.1981 tarihinde Giresun'da doğdu. İlk ve orta öğrenimini Giresun'da, lisans eğitimini 2005 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde tamamladı. Aynı yıl Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim dalında doğrudan doktora eğitimine başladı. 2005–2006 döneminde bir yıl İngilizce hazırlık eğitimi aldı. 2008 yılında Giresun Üniversitesi'ne öğretim görevlisi olarak atandı.

Halen öğretim görevlisi olarak görevini sürdüren DURGUT, bekâr olup İngilizce bilmektedir.