

TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDININ İMKB'DEKİ ŞİRKETLERDE UYGULANMA DÜZEYİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ¹

Mehmet DURGUT^(*)
Uğur KAYA^(**)

Özet: Yapılan bu çalışma ile *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar* Standardının insan kaynakları faaliyetleri kapsamında getirmiş olduğu düzenlemelerin hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)'nda işlem gören işletmelerin finansal tablolarına gerek finansal gerekse finansal olmayan yansıma şekillerinin ortaya konulması amaçlanmıştır. İçerik analizi yönteminin benimsendiği inceleme sonucunda araştırma kapsamındaki işletmelerin tamamının TMS 19 Standardı tarafından düzenlenen ve çalışanlara sağlanan faydalara yönelik çeşitli bilgileri raporladığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Standartları, İnsan Kaynakları Faaliyetleri, Çalışanlara Sağlanan Faydalar.

EVALUATION OF APPLICATION LEVEL OF TMS 19 EMPLOYEE BENEFITS STANDARD IN THE CORPORATIONS IN ISE

Abstract: In this study, it is aimed to present either financial or non financial reflections of regulations brought in the frame of human resources activities of TMS 19 Employee Benefits Standards on financial statements of corporations whose shares traded in Istanbul Stock Exchange (ISE). As a result of the research which adopts content analysis method, it is found out that all of the corporations which took part in the research have reported various information about the employee benefits regulated by TMS 19 Standards.

Key Words: Accounting Standards, Human Resources Activities, Employee Benefits.

I.Giriş

“TMS 19 Çalışanlara Faydalar Standardı” 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap döneminde uygulanmak üzere ilk olarak 30.03.2006 tarih ve 26124 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve daha sonra da tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir (Özerhan ve Yanık, 2010: 477).

TMS 19, işletmelerin aldıkları hizmet karşılığında çalışanlarına sağladıkları her türlü bedeli “fayda” olarak tanımlayan ve söz konusu faydanın nasıl muhasebeleştirileceği ve raporlanacağına ilişkin hususları belirlemek amacıyla hazırlanmış bir standarttır. Bu standartta konu edilen faydalar ise dört başlık halinde toplanmıştır. Bunlar:

¹ Bu çalışma Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü’nce kabul edilen “*İnsan Kaynaklarına Yönelik Faaliyetlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi ve Türkiye’deki Uygulama Boyutu: İMKB Örneği*” adlı doktora tezinden türetilmiştir.

(*) Öğr. Gör. Dr. Giresun Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu

(**) Doç. Dr. Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF

- a. *Kısa vadeli faydalar*: Ücret, maaş ve sosyal güvenlik yardımları, ücretli yıllık ve hastalık izni, kâr paylaşımı ve ikramiyeler ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar,
- b. *Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar*: Emekli maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımı vb. gibi faydalar,
- c. *Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar*: Uzun süreli işten ayrılmalar veya seyahat, jübile veya diğer uzun süreli hizmet verme faydaları, iş göremezlik ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen kâr paylaşımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemeler gibi faydalar,
- d. *İşten çıkarma tazminatları*: Normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi ve çalışanın gönüllü olarak elde edilecek bir takım faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi nedeniyle sağlanan faydalardır.

Yukarıda kısaca açıklanan faydalardan özellikle çalışma dönemi sonundaki faydalar, katkı ve fayda planı olmak üzere iki ana grupta toplanmakta ve Türkiye için yeni düzenlemeler getirmektedir. Bu nedenle söz konusu faydaların TMS 19'u uygulayan işletmelerde hangi düzeyde ve nasıl uygulandığı önem arz etmektedir. Nitekim genel olarak çalışanlara sağlanan faydaların uygulama düzeyini belirleme amacıyla hazırlanan bu çalışmada özel olarak çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydaların durumu daha detaylı incelenmiştir. Bu amaç doğrultusunda çalışmamızda ilk olarak, konuyla ilgili gerek ulusal ve gerekse uluslararası literatürde yapılan önceki çalışmalar incelenecek, daha sonra da içerik analizi yöntemi ile hisse senetleri İMKB'de işlem gören banka ve sigorta şirketleri dışındaki tüm işletmelerin finansal tabloları ve dipnotları incelenecektir.

II. Literatür Taraması

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 etmektedir. Bu bağlamda literatür taramasında tespit edilen *IAS/TMS 19'a* yönelik akademik çalışmalar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

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. Raporla 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 çalışmada 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.

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 Standardıyla ilgili yapılan araştırmalar daha çok Avrupa ülkelerinde gerçekleştirilmiştir. 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.

III. Araştırmanın Amacı

Çalışma ile insan kaynakları faaliyetlerine yönelik düzenlemeler içeren *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar* Standardının Türkiye'deki uygulama boyutu ortaya konulmaya çalışılmıştır.

IV. 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 gidilmesinin nedenleri şunlardır:

- TMS/TFRS'lerin yalnızca hisse senetleri borsada işlem gören işletmeler tarafından uygulanma zorunluluğunun bulunması,
- Önceki çalışmalarda (Fasshauer ve diğerleri, 2008; 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 dışında 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.

V. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada araştırmanın amacına uygunluğu nedeniyle nitel araştırmadan yararlanılmıştır. 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 araştırmamanın 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.

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 tespit edilmeye çalışılmıştır.

A. 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). Toplanan verileri açıklayabilecek kavramlara ve ilişkilere ulaşmak amacıyla gerçekleştirilen içerik analizinde, betimsel analizde 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 açıları 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* Standardının getirmiş olduğu insan kaynakları faaliyetlerine yönelik düzenlemelerin hisse senetleri İMKB’de işlem gören işletmeler tarafından finansal tablolara ne derece ve nasıl yansıtıldığına tespitine çalışılmıştır. Bu bağlamda araştırma kapsamındaki işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgilere ihtiyaç duyulmuş olup söz konusu bilgilere doküman incelemesi çerçevesinde İMKB’nin web adresinden

ulaşmıştır. 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 *TMS 19* Standardı 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.

B. 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 çalışmada 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.

VI. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma kapsamında, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında 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 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 değerlendirmede 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 hesaplamaya 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 oranına ilişkin bilginin 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.

VII. Araştırma Sonuçları

Hisse senetleri İMKB’de işlem gören işletmeler tarafından, insan kaynakları faaliyetine yönelik düzenlemeler içeren TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının 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 istatistikî 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.

A. 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 1: İşletmelerin Sektörel Dağılımları

| Sektör | Frekans | Yüzde |
|---|---------|-------|
| İmalat Sanayii | 153 | 65,1 |
| Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler | 7 | 3 |
| Elektrik Gaz ve Su | 5 | 2,1 |
| İnşaat ve Bayındırlık | 4 | 1,7 |
| Teknoloji | 14 | 6 |
| Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar | 24 | 10,2 |
| Mali Kuruluşlar | 18 | 7,7 |
| Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama | 8 | 3,4 |
| Madencilik ve Taş Ocakçılığı | 2 | 0,9 |
| Toplam | 235 | 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 çalışmada yatırımcıları bilgilendirmek amacıyla İMKB tarafından işletmelerin ürün özellikleri çerçevesinde yapılan sınıflandırmada yer alan sektörler aşağıdaki gibidir. Bunlar;

- İmalat Sanayi,
- 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 1’de 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 2: İşletmelerin Bölgelere Göre Dağılımı

| Bölgeler | Frekans | Yüzde |
|--------------------|------------|--------------|
| Marmara | 162 | 68,9 |
| Ege | 33 | 14,0 |
| İç Anadolu | 22 | 9,4 |
| Akdeniz | 9 | 3,8 |
| Karadeniz | 6 | 2,6 |
| Doğu Anadolu | 1 | 0,4 |
| Güney Doğu Anadolu | 2 | 0,9 |
| <i>Toplam</i> | <i>235</i> | <i>100,0</i> |

Şirket merkezleri dikkate alınarak yapılan inceleme sonucunda işletmelerin bölgelere göre dağılımının gösterildiği Tablo 2’de de görüldüğü üzere araştırmaya dâhil edilen işletmelerin %68,9’u Marmara bölgesinde iken yalnızca %1,3’ü Güneydoğu ve Doğu Anadolu bölgesinde faaliyet göstermektedir. Bu yönüyle değerlendirildiğinde araştırma kapsamındaki işletmelerin coğrafi bölgeler açısından dengeli bir dağılıma sahip olmadığı ifade edilebilir.

Tablo 3: İşletmelerin Genel Özellikleri

| Halka Açıklık | Frekans | Yüzde | Yabancı Ortak. | Frekans | Yüzde |
|-----------------|---------|-------|-----------------|---------|-------|
| % 20'den az | 54 | 23 | Var | 213 | 90,6 |
| % 20 – 40 | 91 | 38,7 | Yok | 22 | 9,4 |
| % 40' tan fazla | 57 | 24,3 | Çalışan Sayısı | Frekans | Yüzde |
| BY | 33 | 14 | % 20'den az | 54 | 23 |
| Pazar | Frekans | Yüzde | % 20 – 40 | 91 | 38,7 |
| Ulusal | 213 | 90,6 | % 40' tan fazla | 57 | 24,3 |
| İkinci Ulusal | 22 | 9,4 | BY | 33 | 14 |

Tablo 3'te de görüldüğü üzere araştırma kapsamındaki işletmelerin halka açıklık oranı, hisse senetlerinin işlem gördüğü pazar, yabancı ortaklık durumu ve çalışan sayısı açısından aşağıdaki özelliklere sahip olduğu anlaşılmaktadır:

- İşletmelerin % 90,6'sının hisse senetleri ulusal (kot içi) pazarda işlem görmektedir. *Ulusal pazar* ise İMKB kotasyon koşullarını tümüyle karşılayan işletmelerin hisse senetlerinin işlem gördüğü piyasadır (Dağlı, 2004: 88–89).
- İşletmelerin %70'ten fazlasının %40 ve altında bir halka açıklık oranına sahip olduğu ve %75'ten fazlasının yabancı ortağının bulunmadığı anlaşılmaktadır.
- İşletmelerin %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.

B. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Uygulanmasına Yönelik Sonuçlar

İnsan kaynakları faaliyeti içinde değerlendirilen, çalışanlara sağlanan faydalara yönelik TMS 19 Standardı kapsamında yer alan düzenlemeler paralelinde araştırmaya dâhil edilen işletmelerin finansal tablolarında yer alan çeşitli bilgilerle ilgili frekans dağılımı sonuçları aşağıdaki tablolarda sunulmuştur.

Tablo 4: Çalışanlara Fayda Sağlanma Durumu

| Çalışanlara Fayda Sağlanma Durumu | Frekans | Yüzde |
|-----------------------------------|---------|-------|
| Evet | 235 | 100 |
| Toplam | 235 | 100,0 |

Tablo 4'te de görüldüğü üzere araştırma kapsamındaki işletmelerin tamamı çalışanlarına sağladıkları faydaları TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına göre finansal tablolara aktarmaktadır.

Tablo 5: TMS 19 Kapsamında Çalışanlara Sağlanan Fayda Türleri

| Fayda Türü | | Var | Yok | Toplam |
|----------------------------|---------|------|------|--------|
| Kısa Vadeli | Frekans | 106 | 129 | 235 |
| | Yüzde | 45,1 | 54,9 | 100,0 |
| Çalışma Dönemi Sonrası | Frekans | 235 | - | 235 |
| | Yüzde | 100 | - | 100,0 |
| Diğer Uzun Vadeli | Frekans | 23 | 212 | 235 |
| | Yüzde | 9,8 | 90,2 | 100,0 |
| İşten Çıkarma Tazminatları | Frekans | 2 | 233 | 235 |
| | Yüzde | 0,9 | 99,1 | 100,0 |

Tablo 6: Çalışma Dönemi Sonrası Sağlanan Faydaların Türleri

| Fayda Türü | | Var | Yok | Toplam |
|--------------------|---------|------|------|--------|
| Kıdem Tazminatı | Frekans | 235 | - | 235 |
| | Yüzde | 100 | - | 100,0 |
| Katkı Planı | Frekans | 51 | 184 | 235 |
| | Yüzde | 21,8 | 78,2 | 100,0 |
| Kıdem Teşvik Primi | Frekans | 23 | 212 | 235 |
| | Yüzde | 9,8 | 90,2 | 100,0 |

Tablo 7: Kıdem Tazminatının Raporlandığı Fayda Türü

| Fayda Türü | | Frekans | Yüzde |
|------------|-------------|---------|-------|
| Geçerli | Fayda Planı | 135 | 57,2 |
| | Katkı Planı | 1 | 0,4 |
| | Toplam | 136 | 57,6 |
| | BY | 99 | 42,4 |
| Toplam | | 235 | 100,0 |

Tablo 5, Tablo 6 ve Tablo 7 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 sonrasına ait

olduğu ve bu faydaların tamamının da *kıdem tazminatından* oluştuğu tespit edilmiştir. Kıdem tazminatı esas itibariyle TMS 19 tarafından düzenlenmiş bir fayda olmayıp taşımış olduğu temel özellikler açısından tanımlanmış fayda planı kapsamında değerlendirilmektedir. Nitekim Tablo 7’de 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: 2007, 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 sonrasına 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 8: Çalışma Dönemi Sonrası 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 8’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 9: TMS 19 Kapsamındaki Faydaların Bilançoda Raporlama Sınıfı

| Hesap Sınıfı | Frekans | Yüzde |
|--|---------|-------|
| Uzun Vadeli Yabancı Kaynak | 134 | 57 |
| Hem Kısa hem de Uzun Vadeli Yabancı Kaynak | 101 | 43 |
| Toplam | 235 | 100,0 |

Tablo 9'a göre çalışanlara sağlanan faydaların daha çok uzun vadeli kaynaklar sınıfında raporlandığı dikkat çekmektedir. Bu durumun temel nedeni, Tablo 6'da da belirtildiği üzere, çalışanlara sağlanan faydaların daha çok "kıdem tazminatı" bağlamında ele alınması, kıdem tazminatının da daha çok uzun vadeli borç niteliğinde bir karşılık hesabında raporlanmasıdır.

Tablo 10: Çalışanlara Sağlanan Faydaların İzlendiği Hesaplar

| Kısa Vadeli Faydaların İzlendiği Hesaplar | Frekans | Yüzde |
|---|---------|-------|
| Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar (ÇSFİK) | 57 | 56,4 |
| Kısa Vadeli Borç Karşılıkları (KVBK) | 30 | 29,7 |
| Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler | 12 | 11,9 |
| Gider Tahakkukları | 1 | 1 |
| Hem ÇSFİK hem de KVBK | 1 | 1 |
| Toplam | 101 | 100,0 |
| Çalışma Dönemi Sonrası Faydaların İzlendiği Hesaplar | Frekans | Yüzde |
| Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar | 137 | 58,3 |
| Kıdem Tazminatı Karşılığı veya Yükümlülüğü | 92 | 39,1 |
| Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar veya Kıdem Tazminatı Karşılığı | 6 | 2,6 |
| Toplam | 235 | 100 |

Tablo 9 ve Tablo 10 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 11: Yükümlülüklerin Hesaplanmasında Aktüerden Yararlanılması

| Aktüerden Yararlanma Durumu | Frekans | Yüzde |
|-----------------------------|---------|-------|
| Evet | 12 | 5,1 |
| BY | 223 | 94,9 |
| Toplam | 235 | 100,0 |

Tanımlanmış fayda planı kapsamındaki yükümlülüklerin hesaplanmasında finansal ve demografik varsayımların dikkate alınması nedeniyle işletmelerde muhasebecilerin yanı sıra aktüerlere de ihtiyaç duyulmaktadır. Zira söz konusu yükümlülüklerin 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 11’de de görüldüğü üzere, yalnızca %5,1’i bilançoya aktarılabilecek yükümlülüklerle ilgili aktüer yardımına başvurmuştur. Bu durum teoride olması gereken durumun uygulamada farklılık gösterdiğine işaret etmektedir.

Tablo 12: Aktüeryal Yöntemlerin Kullanılma Boyutu

| Aktüeryal Yöntem Kullanımı | Frekans | Yüzde |
|----------------------------|---------|-------|
| Evet | 43 | 18,3 |
| BY | 192 | 81,7 |
| Toplam | 235 | 100,0 |

Tablo 13: Kullanılan Aktüeryal Değerleme Yöntemleri

| Kullanılan Aktüeryal Değerleme Yöntemi | Frekans | Yüzde |
|--|---------|-------|
| Öngörülen Yükümlülük (Birim Kredi) Yöntemi | 14 | 32,6 |
| Projeksiyon Yöntemi | 27 | 62,8 |
| Aktüeryal Varsayımlar Yöntemi | 2 | 4,7 |
| Toplam | 43 | 100,0 |

Tablo 12 ve Tablo 13 birlikte değerlendirildiğinde tanımlanmış fayda planına bağlı olarak ortaya çıkacak yükümlülükleri 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 14: Aktüeryal Değerleme Yöntemi Kullanan İşletmelerin Bölgesel Dağılımları

| Bölgeler | Yöntem | Öngörülen Yükümlülük | Projeksiyon | Aktüeryal Varsayımlar | Toplam |
|---------------|--------|----------------------|-------------|-----------------------|--------|
| Marmara | | 24 | 2 | 1 | 27 |
| Ege | | 8 | 5 | 1 | 14 |
| İç Anadolu | | 1 | 1 | 0 | 2 |
| Akdeniz | | - | - | - | - |
| Karadeniz | | - | - | - | - |
| Doğu Anadolu | | - | - | - | - |
| Güney Anadolu | Doğu | - | - | - | - |
| Toplam | | 33 | 8 | 2 | 43 |

Tablo 14’te de görüldüğü üzere, tanımlanmış fayda planı kapsamında ortaya çıkan yükümlülüklerin değerlemesinde aktüeryal değerlendirme yöntemini kullanan işletmeler Marmara, Ege ve İç Anadolu olmak üzere üç bölgede faaliyet göstermektedir.

Tablo 15: Değerlemede Dikkate Alınan Aktüeryal Varsayımlar

| Aktüeryal Varsayımlar | | Frekans | Yüzde |
|-----------------------|--|---------|-------|
| Geçerli | İskonto oranı ve emeklilik oranları | 108 | 46 |
| | Yalnız iskonto oranı | 73 | 31,1 |
| | Maaş artış oranı ve iskonto oranı | 27 | 11,5 |
| | Personel devir hızı, iskonto ve maaş artış oranı | 21 | 8,9 |
| | Toplam | 229 | 97,4 |
| | BY | 6 | 2,6 |
| Toplam | | 235 | 100 |

Tablo 15’de 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 16: Hesaplama Dikkate Alınan Unsurlar ve Niteliği

| | Enflasyon Oranı | | Son Maaş | | İskonto Oranı | | Emeklilik Olasılığı | |
|--------|-----------------|-------|----------|-------|---------------|-------|---------------------|-------|
| | Frekans | Yüzde | Frekans | Yüzde | Frekans | Yüzde | Frekans | Yüzde |
| NB | 171 | 98,3 | - | - | 41 | 20,2 | - | - |
| NCB | 3 | 1,7 | - | - | 21 | 10,3 | 126 | 100 |
| KRB | - | - | 232 | 100 | 141 | 69,5 | - | - |
| Toplam | 174 | 100,0 | 232 | 100,0 | 203 | 100,0 | 126 | 100,0 |

Tablo 16’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 17: Aktüeryal Kazanç ve Kayıpların Finansal Tablolara Aktarılması

| Aktüeryal kazanç ve kayıp var mı? | Frekans | Yüzde |
|---|---------|-------|
| Evet | 133 | 56,6 |
| BY | 102 | 43,4 |
| Toplam | 235 | 100,0 |
| Ortaya çıkan aktüeryal kazanç ve kayıplar finansal tablolara aktarılmış mı? | Frekans | Yüzde |
| Evet | 47 | 35,4 |
| BY | 86 | 64,6 |
| Toplam | 133 | 100,0 |

Tablo 18: Aktüeryal Kazanç ve Kayıpların Kayıt Yerleri

| Aktüeryal kazanç ve kayıplar kayıt yeri | Frekans | Yüzde |
|---|---------|-------|
| Özkaynak (kapsamlı gelir) Hesapları | 2 | 4,4 |
| Gelir tablosu Hesapları | 45 | 95,6 |
| Toplam | 47 | 100,0 |
| Aktüeryal kazanç ve kayıpların kaydedildiği gelir tablosu hesapları | Frekans | Yüzde |
| Genel Yönetim Gideri (GYG) | 31 | 68,9 |
| Üretim veya Satış Maliyeti, Paz. Sat. Dağ ve GYG | 8 | 17,7 |
| Diğer Faaliyetlerden Giderler | 2 | 4,5 |
| Satışların Maliyeti ve GYG | 3 | 6,7 |
| Ar-Ge, Sat. Mal., Paz. Sat. Dağ ve GYG | 1 | 2,2 |
| Toplam | 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 17 ve Tablo 18 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 sadece 47'dir.
- Aktüeryal kazanç ve kayıplarla 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 19: *Fayda Planı Kapsamında Ortaya Çıkan Giderler*

| Giderler | | Frekans | Yüzde |
|----------|---|---------|-------|
| Geçerli | Faiz Maliyeti | 17 | 7,2 |
| | Faiz Maliyeti ve Cari Hizmet Maliyeti | 132 | 55,9 |
| | Faiz Maliyeti, Cari ve Geçmiş Hizmet Maliyeti | 1 | 0,4 |
| | Cari Hizmet Maliyeti | 4 | 1,7 |
| | Toplam | 154 | 65,5 |
| | BY | 81 | 34,5 |
| Toplam | | 235 | 100 |

Tablo 19'dan da anlaşılacağı 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 20: *Fayda Planı Kapsamında Ortaya Çıkan Giderlerin Kayda Alınmasında Kullanılan Hesaplar*

| Gelir Tablosu Kalemi/Kalemleri | | Frekans | Yüzde |
|--------------------------------|--|---------|-------|
| Geçerli | Genel Yönetim Giderleri (GYG) | 38 | 24,7 |
| | Üretim Maliyeti, Paz. Sat. Dağ ve GYG | 8 | 5,2 |
| | Finansman Giderleri | 5 | 3,2 |
| | Diğer Faaliyetlerden Giderler | 3 | 1,9 |
| | Üretim Maliyeti ve GYG | 2 | 1,3 |
| | Finansman Giderleri ve GYG | 1 | 0,6 |
| | AR-GE, Üretim maliyeti, Paz. Sat. Dağ ve GYG | 1 | 0,6 |
| Toplam | | 58 | 37,7 |
| BY | | 96 | 62,3 |
| Toplam | | 154 | 100,0 |

Tablo 20’de de 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 21: *Kıdem Tazminatı Kapsamında Ortaya Çıkan Giderler*

| Gelir Tablosu Kalemi/Kalemleri | | Frekans | Yüzde |
|--------------------------------|---|---------|-------|
| Geçerli | Aktüeryal kazanç ve kayıp, faiz ve cari hizmet maliyeti | 53 | 22,6 |
| | Faiz maliyeti ve cari hizmet maliyeti | 8 | 3,4 |
| | Aktüeryal kazanç ve kayıp ve cari hizmet maliyeti | 4 | 1,7 |
| | Aktüeryal kazanç ve kayıp ve faiz maliyeti | 1 | 0,4 |
| | Yalnızca cari hizmet maliyet | 1 | 0,4 |
| | Yalnızca faiz maliyeti | 1 | 0,4 |
| | Yalnızca aktüeryal kazanç ve kayıp | 1 | 0,4 |
| Toplam | | 69 | 29,4 |
| BY | | 166 | 70,6 |
| Toplam | | 235 | 100,0 |

Kıdem tazminatı kapsamında ortaya çıkan giderlere yönelik bilgi sunan işletmelerin gerek nitel gerekse nicel bilgilerinden yararlanılarak oluşturulan Tablo 21’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 22: *Kıdem Tazminatının Kapsamında Ortaya Çıkan Giderlerin Kayda Alınmasında Kullanılan Hesaplar*

| Gelir Tablosu Kalemi/Kalemleri | | Frekans | Yüzde |
|--------------------------------|--|---------|-------|
| Geçerli | Genel Yönetim Gideri (GYG) | 77 | 32,8 |
| | Pazarlama Satış, Dağıtım Giderleri (PSDG) ve GYG | 12 | 5,1 |
| | Üretim Maliyeti, PSDG ve GYG | 14 | 5,9 |
| | Diğer Faaliyetlerden Giderler | 8 | 3,4 |
| | AR-GE | 1 | 0,4 |
| | AR-GE, PSDG ve GYG | 3 | 1,3 |
| | Üretim Maliyeti ve GYG | 4 | 1,7 |
| | AR-GE, Üretim Maliyeti, PSDG ve GYG | 1 | 0,4 |
| Toplam | | 120 | 51,1 |
| BY | | 115 | 48,9 |
| Toplam | | 235 | 100,0 |

Tablo 22’de de görüldüğü üzere, 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 23: *Kısa Vadeli Faydalara Ait Bilgilerin Gelir Tablosuna Yansımaları*

| Gelir Tablosunda Kısa Vadeli Faydalara Ait Bilgi Var mı? | Frekans | Yüzde |
|--|---------|-------|
| Evet | 86 | 36,6 |
| BY | 149 | 63,4 |
| Toplam | 235 | 100,0 |
| Gelir Tablosunda Hangi Tür Kısa Vadeli Faydalar Var? | Frekans | Yüzde |
| Kullanılmayan izin karşılıkları | 17 | 19,8 |
| Maaş ve ücret | 40 | 46,6 |
| Yiyecek yardımları | 4 | 4,6 |
| Ücret ve ikramiye | 3 | 3,5 |
| SGK primi ve ücret | 2 | 2,3 |
| Kullanılmayan izin karşılıkları ve ücret | 6 | 7,0 |
| Huzur, SSK primi ve ücret | 4 | 4,6 |
| Yemek, eğitim, ücret ve izin | 8 | 9,3 |
| Özel emeklilik, ücret ve servis giderleri | 2 | 2,3 |
| Toplam | 86 | 100,0 |

Tablo 23'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.

TMS 19 Standardı 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 3 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 6 tanesi aktüeryal kazanç ve kayıpları cari hizmet maliyeti, 1 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, taşımış olduğu temel özellikler açısından Sosyal Güvenlik Kurumu (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 TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı kapsamında değişik özellikteki faydalarla ilgili çeşitli bilgiler yer almaktadır.

C. ANOVA Sonuçları

TMS 19 Standartı 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 24: Çalışma Dönemi Sonrası Faydaların Bilançoda İzlenildiği Hesapların ANOVA Sonuçları

| Değişkenler | Kareler Ortalaması | F | p |
|---------------------|--------------------|-------|--------|
| Sektör | 1226,101 | 2,145 | 0,033* |
| Bölge | 31,713 | 0,69 | 0,999 |
| Çalışan sayısı | 506,127 | 3,152 | 0,450 |
| Halka açıklık oranı | 120,047 | 0,693 | 0,502 |

* $p = 0,05$ düzeyinde anlamlı bulunan sonuç

Tablo 24’te de 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 edilecek; çalışan sayısı, faaliyette bulunduğu bölge ve halka açıklık oranı açısından reddedilecektir.

Tablo 25: Kullanılan Aktüeryal Yöntemlerin ANOVA Sonuçları

| Değişkenler | Kareler Ortalaması | F | p |
|---------------------|--------------------|-------|---------|
| Sektör | 1,265 | 0,575 | 0,748 |
| Çalışan sayısı | 1,084 | 1,053 | 0,380 |
| Bölge | 2,120 | 3,435 | 0,042 * |
| Halka açıklık oranı | 0,736 | 1,044 | 0,362 |

* $p = 0,05$ 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 25'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 edilecek; yer aldığı sektör, çalışan sayısı ve halka açıklık oranı açısından reddedilecektir.

Tablo 26: Kullanılan Aktüeryal Varsayımların ANOVA Sonuçları

| Değişkenler | Kareler Ortalaması | F | p |
|---------------------|--------------------|-------|-------|
| Sektör | 5,690 | 0,757 | 0,641 |
| Bölge | 6,545 | 1,177 | 0,320 |
| Çalışan sayısı | 1,942 | 1,038 | 0,356 |
| Halka açıklık oranı | 3,492 | 1,866 | 0,158 |

Tablo 26'da da 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. Bir başka ifadeyle *Hipotez 3* reddedilecektir.

Tablo 27: *İskonto Oranının Bilgi Niteliğinin ANOVA Sonuçları*

| Değişkenler | Kareler Ortalaması | F | p |
|---------------------|--------------------|-------|-------|
| Sektör | 2,248 | 0,614 | 0,766 |
| Bölge | 0,694 | 0,251 | 0,958 |
| Çalışan sayısı | 0,386 | 0,414 | 0,662 |
| Halka açıklık oranı | 0,484 | 0,577 | 0,563 |

Tablo 27’de de 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 28: *Aktüeryal Kazanç ve Kayıpların Gelir Tablosunda Raporlandığı Hesapların ANOVA Sonuçları*

| Değişkenler | Kareler Ortalaması | F | p |
|---------------------|--------------------|-------|---------|
| Sektör | 9,002 | 1,812 | 0,132 |
| Bölge | 2,322 | 0,402 | 0,845 |
| Çalışan sayısı | 0,606 | 0,305 | 0,739 |
| Halka açıklık oranı | 11,012 | 3,095 | 0,049 □ |

□ $p = 0,05$ düzeyinde anlamlı bulunan sonuç

Tablo 28’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 edilecek; diğer özellikler açısından reddedilecektir.

VIII. Genel Değerlendirme ve Sonuç

İnsan kaynakları faaliyetlerine yönelik düzenlemeler içeren Uluslararası (Türkiye) Muhasebe Standartları’ndan *IAS (TMS)19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar* Standardının 2004 yılında revize edilerek 2005 yılında yeniden yayınlanması nedeniyle söz konusu Standartla ilgili literatüre katkı sağlayacak çok fazla akademik çalışma tespit edilememiştir. Yabancı literatürde yer alan

sınırlı sayıda yapılan çalışmalar ise daha çok IAS/TMS 19 Standardının getirmiş olduğu düzenlemelerin uygulanma şekilleri ve bunların işletme tercihleri üzerindeki etkilerinin belirlenmesine yöneliktir. Zira IAS/TMS 19 Standardının insan kaynakları faaliyetlerine yönelik getirmiş olduğu düzenlemeler sağlanan faydalarının niteliğine bağlı olarak farklılık gösterdiğinden söz konusu Standart çerçevesinde yapılan akademik çalışmalar da değişik amaçlar taşımaktadır. Nitekim 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 amaçlanmaktadır.

Konuya yönelik yabancı literatürde yer alan sınırlı sayıdaki akademik çalışmaya rağmen Türkiye'de ise herhangi bir çalışma tespit edilememiştir. Bu nedenle yapılan bu çalışma ile *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar* Standardının insan kaynakları faaliyetleri kapsamında getirmiş olduğu düzenlemelerin hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)'nda işlem gören işletmelerin finansal tablolarına gerek finansal gerekse finansal olmayan yansıma şekillerinin ortaya konulması dolayısıyla da Türkiye'deki uygulama boyutunun ortaya konulması amaçlanmıştır.

İçerik analizi yönteminin kullanıldığı araştırmada Türkiye'deki işletmelerin çalışanlarına daha çok ücret yönetimi içinde değerlendirilen değişik faydalar sağladığı tespit edilse de araştırmanın en dikkat çekici bulgusu araştırma kapsamındaki işletmelerin tamamı tarafından tercih edilen ve detaylı olarak finansal tablolarda gerek nitel gerekse nicel bilgileri içeren tek faydanın kıdem tazminatı olmasıdır. Bu durumun kuşkusuz en önemli nedeni Türkiye'de kıdem tazminatı şeklindeki faydaların çalışanlara sağlanmasında yasal bir zorunluluğun bulunmasıdır. Tanımlanmış fayda planı kapsamında değerlendirilen kıdem tazminatı şeklindeki faydaların çalışanlara sağlanmasında yasal bir zorunluluğun bulunması ise TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye'de yaygın olarak kullanılmasının en önemli nedenidir.

Kaynaklar

- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007), *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Altunışık, R., Çoşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2007), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, 5. Baskı, Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Amir, E., Guan, Y. ve Oswald, D. (2010), "The Effect of Pension Accounting on Corporate Pension Asset Allocation", *Review of Accounting Studies*, 15(2), ss. 345-366.

- Büyüköztürk, Ş. (2009), *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*, 10. Baskı, Ankara: Pegem Akademi.
- Çakıroğlu, B. C. (2006), *Faydası Belirli Özel Emeklilik Sistemleri ve Optimal Dağıtım Periyodu Modellemesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Dağlı, H. (2004), *Sermaye Piyasası ve Portföy Analizi*, 2. Baskı, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Demir, V. (2009), “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar”, Volkan Demir (Ed.), *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, 2. Baskı İçinde (199-210), İstanbul: İstanbul SMMM Odası Yayınları).
- Fasshauer, J. D., Glaum, M. ve Street, D.L. (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), ss. 113-122.
- ICAEW (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/2007eu_implementation_of_ifrs.pdf (27.05.2011).
- Jose, A. ve Lee, S. (2007), “Environmental Reporting of Global Corporations: A Content Analysis Based on Website Disclosures”, *Journal of Business Ethics*, 72(4), ss. 307-321.
- Kaval, H. (2008), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, U. ve Varıcı, İ. (2008), “Gelişmekte Olan Ülkelerde Çevresel Raporlama: Türkiye Örneği”, *MÖDAV*, 10(4), ss. 209-227.
- Krippendorff, K. (2004), *Content Analysis: An Introduction to its Methodology*, 2nd Ed., California: Sage Publications.
- Kuzu, A. (2011), “Veri Toplama Yöntem Araçları”, Adile Aşkı Kurt (Ed.), *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, 1. Baskı içinde (95-119), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Morais, A. (2010), “Actuarial Gains and Losses: the Determinants of the Accounting Method”, *Pacific Accounting Review*, 22(1), ss. 42-56.
- Neuendorf, K. A. (2002), *The Content Analysis Guide Book*, California: Sage Publications.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2007), *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2010), *IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS*, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Perek, A. A. (2008), “TFRS Hükümlerine Göre Risksiz Faiz Oranı ve Türkiye İçin Bir Öneri”, *Mali Çözüm Dergisi*, 86, ss. 83-95.
- Street, D. L. ve Glaum, M. (2010), “Methods for Recognition of Actuarial Gains and Losses under IAS 19”, ACCA, www2.accaglobal.com/pubs/general/activities/library/.../pol-tp-mragl.pdf (25.05.2011).

- Sumiani, Y., Haslinda, Y. ve Lehman, G. (2007), "Environmental Reporting in a Developing Country: a Case Study on Status and Implementation in Malaysia", *Journal of Cleaner Production*, 15(10), ss. 895-901.
- Şimşek, H. (2009), "Eğitim Tarihi Araştırmalarında Yöntem Sorunu", *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 42(1), ss. 33-51.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2008), *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, 7. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.