

## TMS 19 ÇALIşANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDININ BİST’TE İŞLEM GÖREN ŐRKETLERİN FİNANSAL TABLOLARI VE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI ÜZERİNDEN İNCELENMESİ

### THE EXAMINATION OF IAS 19 EMPLOYEE BENEFITS STANDARD THROUGH THE FINANCIAL STATEMENTS AND INDEPENDENT AUDIT REPORTS OF PUBLICLY-TRADED COMPANIES IN BIST

*Mehmet Ali ÜNSAL \**

*Cemal ÇAKICI \*\**

#### ÖZ

İngiltere’de ortaya çıkan Sanayi Devrimi’nin öncesinde, çalışma hayatında istihdam edilen çalışanlar, genelde küçük işyerlerinde sayıca az ve basit araç gereçlerle bir zanaat alanında çalıştırılmaktaydılar. Fakat Sanayi Devrimi ile beraber büyük üretim atölyelerinde/fabrikalarında, yoğun işgücü istihdamıyla birlikte büyük çapta üretimler gerçekleştirilmeye başlanmıştır ve bu durum günümüze kadar gelişerek devam etmiştir. Bu durum çalışanların işgücü piyasasındaki ağırlığının artmasını sağlamıştır. Bu nedenle çalışanlara sağlanan faydaların gerek çalışanlar, gerekse işletmeler açısından önemi büyüktür. Bu faydaların; çalışanların ana çalışma sebebini oluşturması ve işletmeler açısından da önemli gider kalemlerinden biri olması sebebiyle, objektif kriterlerle doğru hesaplanması ve ortaya çıkan yükümlülüklerin işletmenin finansal tablolarına doğru yansıtılması önem arz etmektedir. Bu sebeple çalışanlara sağlanan faydaların ölçüm ve raporlamasına muhasebe standartları açısından bakılmıştır. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı kapsamında borsada işlem gören ve en çok çalışan istihdam eden şirketlerin finansal tabloları ve bağımsız denetim raporları derinlemesine incelenmiştir. İnceleme sonuçları SPSS programına aktarılarak çapraz tablolamalar yapılmıştır. Geliştirilen hipotezler doğrultusunda veriler Anova (F Testi/Varyans Analizi) testine tabi tutularak sonuçlar raporlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, SPSS, Anova Testi (F Testi/Varyans Analizi).

**Jel Kodu:** C12, C16, M12, M40.

#### ABSTRACT

Before The Industrial Revolution which emerged in Britain, employees had mostly worked in small workshops with rather limited resources and simple tools, dealing with crafting. But with the Industrial Revolution, factories and large facilities have started to employ in great numbers and manufacture on a much larger scale, continuing until today. These developments have helped employees to gain ground in labor market. Thus, employee benefits are of capital importance for the business organizations as well as the employees. Calculating the benefits with the objective criteria and reflecting the emerging obligations on to the financial statements of the businesses correctly have a great importance since these benefits constitute the main reasons for the employees to work and become one of the most important expense items. Therefore, calculation and reporting of the employee benefits were examined according to the accounting standards. The financial statements and independent audit reports of the publicly traded companies which employ the largest number of personnel were analyzed in-depth within the scope of IAS 19 Employee Benefits Standard. Results were transferred into SPSS programme and cross tabulations were formed. Taking the established hypotheses into account, data was put to Anova (F Test/Analysis of Variance) test and the end results were reported.

**Key Words:** IAS 19 Employee Benefits Standard, SPSS, Anova Test (F Test/Analysis of Variance).

**Jel Code:** C12, C16, M12, M40.

\*Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Doktora Öğrencisi, mehmet\_ali58@hotmail.com.

\*\* Prof. Dr., Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, cemal@marmara.edu.tr.

\*\*\* Bu makale Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Bilim Dalındaki doktora tezi kapsamında hazırlanmıştır.

## GİRİŞ

Gerek işletmeler açısından gerekse çalışanlar açısından, çalışanlara sağlanan faydaların finansal tablolara amacına uygun olarak doğru aktarımı oldukça önemlidir ve karmaşık bir süreçtir. Ayrıca çalışanlara uzun dönemde sağlanacak faydaların aktüeryal varsayımlar çerçevesinde objektif kriterlere göre tespit edilerek cari dönemin finansal raporlamasına doğru yansıtılması, oldukça zor ve karmaşıktır. Otoriteler bu zorluk ve karmaşıklığı aşmak ve tüm işletmelerde ortak raporlama dili oluşturmak için standartlar oluşturmuşlardır. Çalışanlara sağlanan faydaların raporlanmasına yönelik esasları düzenleyen temel standart olarak TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı yayımlanmıştır. Bu makalenin amacı, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı kapsamında BİST’te işlem gören şirketlerin yapmış oldukları raporlamaları, oluşturulan hipotezler doğrultusunda incelemektir. Bu amaçla TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı çerçevesinde, örneklem olarak belirlenen işletmelerin finansal tabloları ve bağımsız denetim raporlarında sunulan çalışanlara sağlanan faydalar incelenmiş ve araştırma neticelendirilmiştir.

## 1.TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI

Çalışanlara sağlanan faydalar standardı, çalışanlara işletme tarafından sağlanan faydaların açıklayıcı bir şekilde muhasebeleştirilmesine ve raporlanmasına ilişkin hususları belirlemek amacıyla oluşturulmuştur. İşletmelerin bu standart çerçevesinde; çalışanına çalışması karşılığında gelecekte ödemesi gereken faydalara ilişkin borçlarını ve bu faydalar karşılığında çalışanın işletmeye sunduğu hizmetlerin gerçekleşmesi durumunda ise ortaya çıkan bu giderleri muhasebeleştirilmesi gerekir (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, paragraf 1).

Standarda göre çalışanlara sağlanan faydalar şu şekilde sınıflandırılmıştır:

- Kısa vadeli faydalar,
- İş ilişkisi (çalışma dönemi) sonrası sağlanan faydalar,
- Diğer uzun vadeli faydalar,
- İş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı sağlanan faydalar (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, paragraf 5).

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; on iki ay içerisinde yerine getirilmesinin/ödenmesinin beklendiği faydaları içerir. İşçi ücretleri/maaşları, sosyal güvenlik katkıları, ücretli yıllık izin ve hastalık izinleri, kardan pay verilmesi gibi faydalar bu kapsamda değerlendirilir (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, paragraf 9). Kısa vadeli faydalara ilişkin işletmeye ait yükümlülük ve maliyetler kısa dönemli olduğu için ilgili faydaların ölçüm ve muhasebeleştirme aşamasında bugünkü değerine indirgeme durumu söz konusu değildir (Akbulut, 2015: 840). Kısa dönemli faydalar kapsamında çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yapılan ödemelerin tamamının niteliği ve adı ne olursa olsun; gerek kanuni zorunluluk, gerek iş sözleşmesine istinaden, gerekse işverenin kendi isteği doğrultusunda ödensin; faydalar ödendiği dönemde değil çalışanların fayda sağladığı, işletmenin kendisinden yararlandığı dönemde maliyet olarak muhasebeleştirilir (Demir, 2013: 683). Faydaların bugünkü değerini hesaplamaya gerek olmadığı için, aktüeryal varsayımlar yapılmaz. Bu sebeple muhasebeleştirme esnasında aktüeryal kazanç ve kayıplar söz konusu olamaz. Kısa dönemli faydaların iskonto edilmeksizin kayıtlara alınması ve ölçümü söz konusudur (Akbulut, 2015: 840).

Çalışanlara iş ilişkisi sonrası sağlanan faydalar ise; iş sözleşmesinin bitiminin ardından ödemeleri başlayan faydalardır. Bu sebeple bu faydalar, ileriki dönemlerde ya da uzun dönemde kazanılan faydaları barındırır (Örten, Kaval, Karapınar, 2016: 293). Bu faydalar; emeklilik ikramiyesi ve emeklilik maaşı gibi emeklilik faydaları ile çalışma dönemi ardından sağlanan sağlık yardımı ve hayat sigortası gibi faydaları içerir (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, paragraf 26). Bu faydalar; iş sözleşmesinin tamamlanmasının ardından, işten çıkarma tazminatı haricinde ödenebilir duruma gelen faydalardır. Bu tür faydaların en önemli özelliği, iş ilişkisi bittikten sonra (Bu durum çalışanın SGK’dan emekli olması zorunluluğunu barındırmaz.) ödenmesi ve tek seferlik ödeme olabileceği gibi (kıdem tazminatı ödemesi örnek verilebilir) dönemler halinde de ödenebiliyor olmasıdır (Örten, Kaval, Karapınar, 2016: 293). İş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlar; tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları olmak üzere ikiye ayrılır (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, paragraf 27) :

Tanımlanmış katkı planları, işletmenin, çalışma dönemi sonrasında çalışanlarına yapılacak ödemeler için; devlet kurumuna (SGK’ya) ya da başka bir özel işletmeye ait kuruma (bu kurum bir fon olabilir) sabit katkılarla ödemede bulunmasına ilişkin planlardır (Demir, 2013: 650). Bu planlarda işletme, gelecekte çalışanlara sağlanacak faydalar kapsamındaki ödemelere ilişkin riskleri, devlet ya da başka özel kurumlara (fona) devrediyor (Örten, Kaval, Karapınar, 2016: 294). Yani çalışana gelecekte, devlet ya da özel kuruluşlarca ödenecek faydaların bir kısmının ödenmemesi durumunda işletmenin ilave katkı payını karşılaması gibi bir yasal zorunluluğu yoktur (Gençoğlu, Özerhan, Karabınar, 2013: 475). Bu planların ülkemizdeki uygulama karşılığı; işletmelerce, çalışanlar adına bireysel emeklilik sistemine ve SGK’ya yapılan prim/katkı ödemeleridir. İşletme çalışana sağlanacak uzun vadeli faydalar kapsamında bir kuruma/fona ödeme yapmakta ve geleceğe ilişkin bu kapsamdaki yükümlülüklerinin tümünü ödeme yaptığı kuruma/fona devretmektedir (Özdemir, Varıcı, 2015: 163). Tanımlanmış katkı planlarının muhasebeleştirilmesi oldukça basit olup; kısa vadeli faydaların

muhasebeleştirilmesine benzemektedir (Gökçen, Ataman, Çakıcı, 2016: 385). İşletmenin yükümlülüğü, çalışan adına işletmenin, ilgili dönemde devlet kurumu ya da özel kuruluşa (fona) yapacağı katkı tutarı kadardır. Bu sebeple işletmenin yükümlülüğünü ölçmek için aktüeryal varsayımlar oluşturmaya gerek kalmamakta ve dolayısıyla da aktüeryal kazanç ve kaybın oluşma durumu bulunmamaktadır. Yine yıllık raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde yerine getirilmesi planlanmayan yükümlülükler dışındaki tüm yükümlülükler iskonto edilmeden ölçülür (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, paragraf 50-53).

Tanımlanmış fayda planları adıyla çalışanlara sağlanan faydalar; iş ilişkisi sonrasına ilişkin faydalardan tanımlanmış katkı planları dışındaki diğer tüm faydalardır. Bu faydalardan en bilineni de kıdem tazminatıdır. Bu faydalar; işletmenin iş ilişkisi sonrasında bizzat kendisinin ödemesini taahhüt ettiği yükümlülükleridir. Bu sebeple işletmelerin bu faydalar için bugünden planlama yapması ve plan çerçevesinde karşılık ayırması gerekmektedir (Akbulut, 2015: 865).

TMS 19 paragraf 55-56 çerçevesinde; işletmenin bu planlar kapsamındaki yükümlülüğünü ve katlanacağı giderleri ölçebilmesi için; plan başlangıcında aktüeryal varsayımlarda bulunması gereklidir. Aktüeryal varsayımlardan dolayı, gelecekte aktüeryal kazanç ya da kaybın gerçekleşme olasılığı olduğundan, bu planların muhasebeleştirilmesi oldukça karmaşıktır. İşletmenin, bu planlar kapsamında geleceğe dönük yükümlülükleri fonlanmamış olabilir. Fakat işletme isterse, kendisi tarafından ya da dışarıdan başka bir işletmeye/fona yapacağı katkılarla, bu yükümlülüklerinin bir kısmını ya da tamamını fonlayabilir. İşletme tarafından fonlanan yükümlülüklerinin vadeleri geldiğinde ödenmesi; sadece fonun yatırım performansına ve finansal durumuna bağlı olmayıp, aynı zamanda işletmenin fondaki oluşabilecek açıkları kapatma istek ve kabiliyetlerine de bağlıdır. Bu sebeple; plana ilişkin yatırım riski ya da aktüeryal riskler işletmeye aittir. Dolayısıyla, işletmenin plan kapsamında muhasebeleştiği yükümlülük (gider) tutarının, işletmenin ilgili dönemde sağlayacağı katkı tutarına eşit olması zorunlu değildir.

Tanımlanmış fayda planları aşağıdaki adımlar izlenerek muhasebeleştirilir:

- Çalışanların, önceki dönemler ve cari dönemdeki çalışmalarına binaen, hak ettikleri faydanın işletmeye yüklediği nihai maliyeti güvenilir olarak tahmin etmek için bir takım aktüeryal teknikler kullanılır. Bu sebeple, işletmenin bu yükümlülüğünü tespit etmek için aktüeryal varsayımlar (ölüm ve işten ayrılma oranı gibi demografik varsayımlar ile iskonto oranı, gelecekteki maaş artışları gibi finansal varsayımlar) yapılır.
- Tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin (çalışanların hak ettikleri faydaların) bugünkü değeri ile işletmenin cari dönem hizmet maliyetini (yükümlülüğünü) tespit etmek maksadıyla ilgili faydalar iskonto edilir.

Faydalara ilişkin işletme yükümlülüklerini fonlayabilmek için oluşturulan plan varlıklarının, cari dönemdeki gerçeğe uygun değeri bulunur. Bulunan tutar; tanımlanmış fayda yükümlülüğünden (fayda yükümlülüklerinin iskonto oranı ile bugünkü değerine çekilmiş tutarları kastediliyor) çıkarılır. Ortaya çıkan açık ya da fazla tutar, *“tanımlanmış net fayda varlığının varlık tavanı ile sınırlandırılması sonucunda ortaya çıkan etkiye göre düzeltilmesiyle bulunan tutar olarak tanımlanmış net fayda borcu (varlığı) tutarını”* (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, paragraf 57/b) gösterir. İşletme bu tutarı, finansal durum tablosuna (bilançosuna) yansıtır.

İşletme, aşağıdaki kalemlere ilişkin tutarları, **kar ya da zararda (gelir tablosunda)** muhasebeleştirir:

- Cari dönem hizmet maliyeti.
- Geçmiş hizmet maliyeti ve yerine getirme esnasında oluşan kazanç ya da kayıplar.
- Tanımlanmış net fayda borcu ya da net fayda varlığına ait net faiz (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, paragraf 57-63).

*“Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen ve aşağıdaki unsurları içeren tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümlerinin belirlenmesi:*

- *Aktüeryal kazanç ve kayıplar,*
- *Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, plan varlıklarının getirisi ve*
- *Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, varlık tavanından kaynaklanan etkideki her türlü değişiklik”* (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, paragraf 50/d).

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; çalışanlara sağlanacak faydalara ilişkin ödemelerin, çalışanın hizmet sunduğu yıllık hesap döneminden sonraki on iki ay içinde yapılmasının beklenmediği, daha uzun bir sürede ödemelerinin gerçekleştirilmesinin düşünüldüğü faydalardır. Bu faydalara örnek olarak aşağıdaki durumlar verilebilir:

- Özel izin ya da kıdeme bağlı izin şeklindeki uzun vadeli ücretli izinler,
- Uzun süreli olarak çalışanın iş görememesi nedeniyle sağlanan faydalar,
- Kıdeme bağlı ya da jübile kapsamında sağlanan diğer faydalar,
- Prim ve kardan pay verilmesi,

- İş ya da hizmet karşılığında ertelenmiş ödemeler (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, paragraf 153).  
Bu kapsamda sağlanan faydaların ölçümü, tanımlanmış fayda planlarının ölçümüne benzemektedir. Fakat bu faydalardaki belirsizlikler, emeklilik fayda planlarındaki (çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalardaki) belirsizliklere nazaran daha azdır yani daha tahmin edilebilir türdendir. Bu nedenle bu faydalara ilişkin aktüeryal kazanç ya da kayıplar ile geçmiş hizmet maliyetlerinin ölçümünde daha basit kurallar uygulanır. Bu şekilde ölçülen aktüeryal kazanç ya da kayıplar ile geçmiş hizmet maliyetleri hemen muhasebeleştirilir (Greuning, Scott, Terblanche, 2011: 277). Bu faydaların muhasebeleştirilmesinin çalışma dönemi sonrasında çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesinden farkı; yeniden ölçümlerin (tanımlanmış net fayda borcu ya da varlığına ilişkin) diğer kapsamlı gelir yerine kar ya da zararda muhasebeleştirilmesidir (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, paragraf 154,156). Bunun dışında diğer yönler bakımından ölçüm ve muhasebeleştirilmesi, tanımlanmış fayda planlarının ölçüm ve muhasebeleştirilmesine benzemektedir. Buna göre; işletmenin bilanço tarihindeki bu faydalar kapsamındaki bugünkü değerini hesaplamış olduğu tanımlanmış fayda yükümlülüğünden yine bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değeri hesaplanmış plan varlıklarının tutarı düşülerek, bilançoda borç olarak raporlanır. Bugünkü değer ve gerçeğe uygun değer ölçümü, iş ilişkisi (çalışma dönemi) sonrasında sağlanan faydalar bölümünde belirtildiği şekilde gerçekleştirilmektedir (Akbulut, 2015: 883).

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar; çalışanın işletmeye sunduğu hizmetlerinin karşılığı olarak kendisine sağlanan faydalar kapsamında değerlendirilmez. TMS 19 paragraf 159' a göre bu faydalar; çalışanın iş akdinin sonlandırılması sebebiyle sağlanan faydalardır. Bu nedenle standart bu faydaları, TMS 19 kapsamındaki diğer üç faydadan ayrı olarak açıklamaktadır. Çalışan, bu faydaları iki şekilde hak edebilir. İlk olarak, işletmenin çalışanın işine son verilmesi yönünde aldığı karar sebebiyle hak edebilir. Diğer hak ediş sebebi ise, çalışanın işine son verilmesi karşılığında kendisine, işletme tarafından sunulan tekliflere ilişkin faydaları kabul etmesi neticesinde ortaya çıkar.

TMS 19 paragraf 160'a göre bu kapsamda çalışanlara sağlanacak faydalar; işletmenin, çalışana herhangi bir teklifi olmaksızın, çalışanın kendi isteği üzerine ya da yasalar kapsamındaki zorunlu emeklilik hükümleri nedeniyle işine son verilmesinden kaynaklı çalışanlara sağlanan faydaları kapsamaz. Çünkü bu faydalar iş ilişkisi (çalışma dönemi) sonrasında sağlanan faydalar kapsamında ele alınır.

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı faydalar şu şekilde ifade edilebilir:

- İşletme tarafından çalışanların bir kısmının ya da tamamının işine, çalışanların normal (zorunlu/yasal) emeklilik süresinden önce son verilmesi nedeniyle yapılan ödemeler ile,  
➤ Çalışanları erken emekli olmaya teşvik etmek amaçlı olarak, yasal (zorunlu) olmaktan ziyade ihtiyari olarak işletme tarafından yapılan ek ödemelerdir.

Bu faydalar genellikle toplu ödeme biçiminde yapılmaktadır. Bunun dışında; çalışanın işi bırakması karşılığında kendisine daha fazla kıdem tazminatı ödenmesi, işi bıraktıktan sonra yeni iş buluncaya kadar ya da belirli bir süreye kadar işletmece ödeme yapılması, işletmece bazı masraflarının karşılanması gibi ödemeler bu faydalar kapsamında değerlendirilir. Bu faydalar kapsamında işletme tarafından yapılan ödemelerin, çalışanın işletmeye sunduğu hizmetlerle hiçbir ilgisi yoktur. Yani çalışanın, işletmedeki üretime sunduğu çabalar neticesinde ödenen bir fayda değildir. Bu sebeple de, muhasebeleştirilmesi diğer faydaların muhasebeleştirilmesinden farklıdır (Örten, Kaval, Karapınar, 2016: 296).

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı çalışanlara sağlanan faydaların nasıl ölçüleceği TMS 19 paragraf 168'de belirtilmiştir. İşletme; bu faydaların ölçümünü ve daha sonraki değişimlerin ölçümünü, sağlanan faydanın niteliğine göre yapar. Buna göre; iş ilişkisi (çalışma dönemi) sonrasında sağlanan faydaların iyileştirilmesi (çalışanın işi bırakması karşılığında kendisine daha fazla kıdem tazminatı ödenmesi gibi) biçiminde ise, bu durumda bu faydaların ölçümleri iş ilişkisi (çalışma dönemi) sonrasında sağlanan faydalara ilişkin standardın belirlediği hükümler çerçevesinde yapılır. Aksi takdirde;

- İş ilişkisinin sonlandırılması sebebiyle çalışana sağlanan faydalara ilişkin ödemenin tamamının, muhasebeleştirildiği yıllık hesap dönemini izleyen on iki ay içinde yerine getirilmesi bekleniyorsa, bu faydaların ölçümleri, iş görenlere sağlanan kısa vadeli faydalar bölümündeki hükümler çerçevesinde yapılır.  
➤ Muhasebeleştirildiği yıllık hesap dönemini izleyen on iki ay içinde yerine getirilmesi beklenmiyorsa; bu faydaların ölçümleri, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar bölümündeki hükümler çerçevesinde yapılır.

## 2.ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALARA İLİŞKİN UYGULAMA

### 2.1Araştırmanın Amacı

Çalışanlara sağlanan faydalar hem çalışanlar açısından hem de işletmeler açısından oldukça önemlidir. Çalışanlar; kendilerine cari ve gelecek yıllarda sağlanacak faydaların objektif ölçütlerle tespit edilerek, bu faydalardan işletmeyi ilgilendiren kısımların işletmenin finansal raporlarına yansıtılmasını isterler. İşletme sahipleri açısından ise, cari ve gelecek dönemde çalışanlara yönelik yükümlülüklerinin doğru tespit edilmesi; gerek hukuki, gerek kurumsal kimlik oluşumu, gerekse işletmenin mali planlamasının doğru yapılması adına oldukça önemlidir. Bu araştırma ile borsada işlem gören şirketlerin çalışanlara sağlanan faydaları, TMS 19 Çalışanlara

Sağlanan Faydalar, TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler ve TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standartlarına göre nasıl raporladıkları yani bu standartların uygulama şekli açıklanmıştır.

## 2.2.Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtlılığı

Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulama zorunluluğu bulunan işletmeler, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1533. ve 1534. maddelerinde belirtilmiştir. Kanun hükmüne göre borsada işlem gören şirketler; portföy yönetim şirketleri, aracı kurumlar ile banka, sigorta ve reasürans şirketleri TMS/TFRS'leri ve yorumlarını uygulamakla yükümlüdürler. Bunun dışındaki işletmeler için tam set TMS/TFRS'leri uygulamak isteğe bağlıdır. Bununla birlikte KGK tarafından 29/07/2017 tarih ve 30138 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan tebliğe göre; 01/01/2018 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi olan işletmelerden tam set TMS/TFRS'leri uygulama zorunluluğu olmayan işletmelere Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'nı (BOBİ FRS'yi) uygulama zorunluluğu getirilmiştir. BOBİ FRS incelendiğinde ise çalışanlara sağlanan faydaların ayrıntılı raporlanmasına yönelik bir bölümün bulunmadığı görülmektedir. Bu sebeple araştırılmak istenen hedef kitle olarak sadece tam set TMS/TFRS'leri uygulayan işletmeler seçilmiştir. Seçilen grup içinde yer alan banka, sigorta ve reasürans şirketlerinin hesap planlarının farklı olması sebebiyle, işletmelerin karşılaştırılabilirliğinde problem yaşanabileceği düşüncesiyle; banka, sigorta ve reasürans şirketleri de kapsam dışında tutulmuştur. Bunların dışında borsada işlem gören şirketler içerisinden en fazla çalışan istihdam eden şirketlerden başlanarak 97 şirket araştırılmıştır.

## 2.3.Araştırmanın Yöntemi

Kanunun Araştırma, nicel araştırma yöntemi üzerine kurgulanmıştır. Nicel araştırmaya ilişkin olarak birçok tanım yapılmaktadır. Bir tanıma göre nicel araştırma; genellenebilir ve nesnel bilgiler üretmek amacıyla, pozitif paradigma çerçevesinde yapılan çalışmalardır. Bu çalışmalar; dikkatli sayısallaştırmalar ve doğru ölçümler vasıtasıyla gerçeğin ortaya çıkarılabileceğini ve anlaşılabilirliğini savunur (Altun, Yazıcı, 2014: 372-373). Bir başka tanıma göre nicel araştırma; deney, deneme ya da gözleme dayalı yapılan ampirik bir araştırmadır. Bu araştırmada gözlem ve ölçmelerin tekrarı söz konusudur. Sayısal ya da niceliksel bir araştırma yaklaşımıdır. Bu yaklaşım realist ve objektif modellere dayanır (Tunç, 2019).

Araştırmaya konu işletmeler seçilirken; işletmelerin borsada işlem görmeleri ve personel sayılarının yüksek olması kriterleri dikkate alınmıştır. Örneklem küme, toplam 97 işletmeden oluşmakta olup; bu şirketlerin istihdam ettiği çalışan sayısı toplamı 540.405 kişidir. Örneklem içerisindeki işletmelerin 01.01.2018-31.12.2018 hesap dönemine ait konsolide finansal tabloları ve bağımsız denetim raporlarına Kamuyu Aydınlatma Platformu üzerinden ulaşılmıştır. Yapılacak inceleme ile ilgili öncelikle Excel'de bir format geliştirilmiş ve çalışanlara sağlanacak tüm faydalara ilişkin elde edilmesi istenilen nicel ve nitel veriler belirlenmiştir. Ardından her işletmenin finansal tabloları ve bağımsız denetçi raporu, çalışanlara sağlanan tüm faydalar dikkate alınarak, tümüyle Excel'de oluşturulan format doğrultusunda ayrıntılı incelemeye alınmıştır. Elde edilen veriler Excel'e işlenmiştir. İnceleme içerik analizi şeklinde yapılmıştır.

İçerik analizi; yazılı, sözel ve diğer verilerin sistematik ve nesnel bir şekilde incelenmesine imkân sunan bilimsel bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımda, yazılı bilgilerin önemli içerikleri ve sunduğu mesajlar özetlenir (Sert, Kurtoğlu, Akıncı, Seferoğlu, 2012: 352-353). İçerik analizinin başarılı olması için, incelenen konuyla ilgili olarak net ölçütler belirlenmeli ve bu ölçütler istatistiksel olarak çözümlenebilmelidir (Çilingir, 2017: 150).

Excel'de toplanan veriler SPSS 22 (Statistical Package for Social Sciences / Sosyal Bilimler İstatistik Paketi) programına yüklenmiştir. Ardından frekans tabloları ve çapraz tablolamalarla araştırmaya yönelik genel bilgilerin sunumu yapılmıştır. Sonrasında nicel araştırma yönteminin tekniği olan deneysel teknik kısmına geçilmiştir. Bu teknikte iki veya daha fazla grubun diğer değişkenlerle olan etkileşimi araştırılmaktadır (Erdemir, 2019). Araştırmada öne sürülen hipotezler bu teknikle test edilmiştir. Kullanılan testin adı F Testi (Varyans Analizi – ANOVA)'dir.

*“Varyans analizi iki ya da daha fazla gruba ait ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığı ile ilgili hipotezleri test etmek için kullanılmaktadır. İki grubun ortalamaları arasındaki farkın anlamlı olup olmadığı t testi kullanılarak da incelenebilir. Eğer ikiden fazla grubun ortalamaları karşılaştırılacak ise F Testi diğer bir isimle Varyans Analizi (ANOVA, Analysis Of Variance) uygulanır. İkiden fazla grubun ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını test eden F testinin hipotezi aşağıdaki gibidir.*

**H<sub>0</sub>** :  $\mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \dots = \mu_N$  Yani ortalamalar arasında anlamlı fark yoktur

**H<sub>A</sub>** : Ortalamalardan en az ikisi arasında anlamlı fark vardır.” (SPSS Analizi; “F Testi-Varyans Analizi-ANOVA”, SPSS Analizi, <http://spssanalizi.com/uygulama/f-testi-varyans-analizi-anova>, 2019).

Analizde hesaplanan p (Probability; Olasılık) değeri, gruplara ait ortalamalar arasında istatistiksel anlamlılığın varlığının olup olmadığını, anlamlılık varsa da bu farklılığın kanıtının düzeyini tespit etmek için kullanılan bir değerdir. Her istatistiksel testte bir “p” değeri hesaplanır. Bu “p” değeri bize, gruplara ait ortalamalar arasında anlamlı fark vardır denilmesi halinde hatalı karar verme olasılığını gösterir. Literatürde “p” değerinin 0,05'in altında olması, ileri sürülen hipotezin istatistiksel olarak anlamlı olduğunu bize gösterir. SPSS'de “p” değeri “Sig.” olarak verilmektedir. “Sig.” significance yani anlamlılık kelimesinin kısaltmasıdır (Kul, 2014: 12).

P değerinin 0,05'in üzerinde olması halinde ise, ortalamalar arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı, dolayısıyla hipotezin reddedildiğini bize gösterir. Gruplara ait ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olması halinde; ANOVA testi, farklılığın nedeninin hangi grup veya gruplardan kaynaklandığını göstermez. Gruplar arası farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını bize post-hoc testi göstermektedir. Birçok post-hoc testi bulunmaktadır (Kayri, 2009: 52).

## 2.4. Araştırmanın Hipotezleri

Bu uygulamanın yapılmasındaki amaç; çalışanlara sağlanan faydaların hesaplanma ve raporlamasında, işletmelerin çeşitli özellikleri baz alınarak, bu yönüyle bir farklılığın bulunup bulunmadığını test etmektir. İşletmelerin çeşitli özelliklerinden kasıt ise; çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılat tutarıdır. İşletmelerin bu özellikleri bakımından kurulan hipotezler test edilmiştir.

Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin olarak raporlanan işletme yükümlülükleri bize, çalışanlara sağlanacak faydaların büyüklüğü hakkında bilgi sunmaktadır. Çalışanlara sağlanacak faydalara ilişkin yükümlülük tutarı, tek başına faydaların büyüklüğünün bir göstergesi olamaz. İşletmenin büyüklüğü içerisindeki oranına bakarak yorum yapmak daha doğru olacaktır. Bu kriterler göz önüne alınarak ilk hipotez şu şekilde oluşturulmuştur:

**1. Hipotez:** İşletmenin bilançosunda raporladığı çalışanlara sağlanacak kısa ve uzun vadeli faydalara ilişkin yükümlülük toplamının aktif toplamına oranı, işletmenin özellikleri itibariyle (çalışan sayısı, bölgesel dağılımı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.

Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin işletmenin dönem içinde katlandığı giderlerin büyüklüğü de, çalışanlara sağlanan faydaların işletme boyutunda önemini göstermektedir. Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin gider tutarları, tek başına bu faydaların işletme içerisindeki önemini gösteremez. Bu giderlerin toplam giderler içerisindeki oranına bakılarak yapılacak yorumların daha sağlıklı olacağı düşünülmektedir. Bu açıklamalar doğrultusunda ikinci hipotez şu şekilde oluşturulmuştur:

**2. Hipotez:** İşletmenin faaliyet döneminde muhasebeleştirildiği çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki gider toplamının, işletmenin fonksiyonları açısından dönemde gerçekleşen giderleri toplamına oranı, işletmenin özellikleri itibariyle (çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.

Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin özellikle de uzun vadeli faydalara (tanımlanmış fayda planlarına) ilişkin olarak işletme yükümlülükleri hesaplanırken bir takım aktüeryal varsayımlar kullanılmaktadır. TMS 19 paragraf 76'da bu varsayımların demografik ve finansal varsayımlar olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla işletme yükümlülüklerinin hesabında dikkate alınan bu varsayımlar, işletmenin yükümlülük tutarına doğrudan etki etmektedir. Bu sebeple üçüncü, dördüncü ve beşinci hipotezler demografik ve finansal varsayımların işletmenin özellikleri itibariyle (çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık gösterip göstermediğinin sınanması üzerine kurulmuştur.

**3. Hipotez:** İşletmenin, çalışanlara sağlanan faydaların hesabında dikkate aldığı aktüeryal varsayımlardan iskonto oranı, işletmenin özellikleri itibariyle (çalışan sayısı, bölgesel dağılımı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.

**4. Hipotez:** İşletmenin, çalışanlara sağlanan faydaların hesabında dikkate aldığı aktüeryal varsayımlardan ücret/maaş artış oranı, işletmenin özellikleri itibariyle (çalışan sayısı, bölgesel dağılımı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.

**5. Hipotez:** İşletmenin, çalışanlara sağlanan faydaların hesabında dikkate aldığı aktüeryal varsayımlardan çalışanların emekli olma (kıdem tazminatına hak kazanma) olasılığı, işletmenin özellikleri itibariyle (çalışan sayısı, bölgesel dağılımı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.

Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin işletme yükümlülük tutarına etki eden bir diğer etken ise, hesaplamalarda kullanılan aktüeryal değerlendirme yöntemidir. Dolayısıyla aktüeryal değerlendirme yöntemlerindeki farklılık, yükümlülük tutarlarında da farklılığa neden olmaktadır. Bu sebeple işletmelerin, bu yöntemleri tercih etmelerinin, özellikleri itibariye anlamlı olup olmadığını sınamaya yönelik olarak 6. hipotez şu şekilde geliştirilmiştir:

**6. Hipotez:** İşletmelerce tercih edilen aktüeryal değerlendirme yöntemi, işletme özellikleri açısından (çalışan sayısı, bölgesel dağılımı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.

## 2.5. Araştırma Bulgu ve Sonuçları

### 2.5.1. Araştırmaya Yönelik Frekans Tabloları ve Çapraz Tablolamalar

Araştırma neticesinde işletmelerin genel özellikleri ve çalışanlara sağlanan faydalar özelinde bulgular aşağıda tablolar halinde sunulmaktadır.

İlk olarak araştırma kapsamına alınan işletmelerin bölgesel dağılımına değinilmiştir. İşletmelerin bölgesel dağılımında, şirketlerin merkezleri dikkate alınmıştır. Buna göre bölgesel dağılım şu şekilde oluşmuştur:

**Tablo 1: İşletmelerin Bölgesel Dağılımı**

Bölgeler	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Marmara	74	76,3	76,3
Ege	14	14,4	90,7
İç Anadolu	4	4,1	94,8
Akdeniz	3	3,1	97,9
Karadeniz	1	1,0	99,0
Güneydoğu Anadolu	1	1,0	100,0
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100,0</b>	

İşletmelerin %76,3'lük gibi bir oranının şirket merkezi Marmara Bölgesi'nde bulunmaktadır. Marmara Bölgesi'ndeki işletmelerin ise %78'inin şirket merkezi ise İstanbul'dadır. Marmara Bölgesi'ndeki işletmelerin diğer yoğunlukla dağıldığı iller ise %13'lük oranla Kocaeli ve %6'lık oranla Bursa'dır. İşletmelerin ikinci yoğun olarak bulunduğu bölge ise Ege bölgesidir. Ege Bölgesi'ndeki işletmelerin %64'ünün merkezi İzmir'de bulunmaktadır. İşletmelerin üçüncü yoğun olarak bulunduğu bölge İç Anadolu Bölgesi olup, bu bölgede de işletmelerin yoğun olduğu merkez il Ankara'dır. Toplam 7 coğrafi bölgemiz dikkate alındığında, işletmelerin %88'inin Marmara ve Ege Bölgelerinde kümelendiği görülmektedir. Dikkat çekici husus ise, sadece Doğu Anadolu Bölgesi'nde şirket merkezi bulunan bir işletmenin örneklem kümedeki borsada işlem gören şirketler arasında yer almamasıdır.

**Tablo 2: İşletmelerin Çalışan Sayıları**

Çalışan Sayısı	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
1-499	22	22,7	22,7
500-999	13	13,4	36,1
1.000-4.999	33	34,0	70,1
5.000-9.999	12	12,4	82,5
10.000 ve üzeri	17	17,5	100,0
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100,0</b>	

İşletmelerin %64'ünün çalışan sayısının 1.000'in üzerinde olduğu görülmektedir. Aynı şekilde %17,5'inin çalışan sayısı ise 10.000'in üzerindedir. Araştırma kapsamında incelenen 97 işletmenin toplamda istihdam ettiği çalışan sayısı 31.12.2018 tarihi itibarıyla **540.405 kişidir**. Araştırma örnekleminde işletmeler alınırken, çalışan sayısı fazla olan işletmelerin seçimi kriteri ön planda tutulmuştur.

**Tablo 3: Çalışan Sayılarının Bölgesel Dağılımı**

Çalışan Sayısı	Bölge						Toplam
	Marmara	Ege	İç Anadolu	Akdeniz	Karadeniz	Güneydoğu Anadolu	
1-499	11	5	2	2	1	1	22
500-999	10	3	0	0	0	0	13
1.000-4.999	25	6	1	1	0	0	33
5.000-9.999	11	0	1	0	0	0	12

10.000 ve Üzeri	17	0	0	0	0	0	17
<b>Toplam</b>	<b>74</b>	<b>14</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>97</b>

Tablodan da görüleceği üzere çalışan sayısı 10.000'in üzerinde olan işletmelerin tamamının Marmara Bölgesinde olduğu görülmektedir. Çalışan sayısı 5.000-10.000 aralığında olan 12 işletmeden de 11'inin yine Marmara Bölgesi'nde olduğu görülmektedir. Buradan hareketle incelenen örneklem küme üzerinden çalışan istihdamının gerek işletme sayısı, gerekse işletmelerin çalıştırdığı işçi sayısının büyüklüğü bakımından en fazla Marmara Bölgesi'nde olduğunu söyleyebiliriz.

**Tablo 4: İşletmelerin Sektörel Dağılımı**

Sektörler	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Bilgisayar/Elektrik/Elektronik/Beyaz Eşya	10	10,3	10,3
Cam, Kimya, Temizlik, Kozmetik	4	4,1	14,4
Çimento, Hazır beton	10	10,3	24,7
Demir-Çelik, Metal, Makina	7	7,2	32,0
Gıda/İçecek	17	17,5	49,5
Havayolu Ulaştırma	4	4,1	53,6
İletişim (Telekomünikasyon)	3	3,1	56,7
İmalat Sanayi	10	10,3	67,0
İnşaat	2	2,1	69,1
Mobilya/Tekstil/Banyo/Seramik	2	2,1	71,1
Otomotiv/Taşıt/Parça /Yan Sanayi	10	10,3	81,4
Petrol/Enerji	10	10,3	91,8
Sağlık	4	4,1	95,9
Tekstil	4	4,1	100,0
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100,0</b>	

İşletmelerin sektörel sınıflandırılması yapılırken göz önüne alınan kriter, işletmelerin faaliyet konusudur. Faaliyet konularına göre yapılan sınıflandırma neticesinde, örneklem kümedeki işletmelerin %17,5'inin gıda/içecek sektöründe faaliyette bulunduğu görülmektedir. En fazla çalışana sahip işletmelerden örneklemin oluşturulması sebebiyle; çalışan istihdamında önemli etkiye sahip diğer sektörlerin bilgisayar/elektrik/elektronik/beyaz eşya, çimento/hazır beton, otomotiv/taşıt/parça/yan sanayi ve petrol/enerji sektörleri olduğunu söyleyebiliriz.

**Tablo 5: Sektörlere Göre Çalışan İstihdamı**

Sektörler	Çalışan Sayısı					Toplam
	1-499	500-999	1.000-4999	5.000-9.999	10.000 ve üzeri	
Bilgisayar/Elektrik/Elektronik/Beyaz Eşya	0	2	4	2	2	10
Cam, Kimya, Temizlik, Kozmetik	2	1	0	1	0	4
Çimento, Hazır beton	5	2	3	0	0	10
Demir-Çelik, Metal, Makina	2	0	4	0	1	7
Gıda/İçecek	2	2	5	4	4	17
Havayolu Ulaştırma	0	0	0	1	3	4
İletişim (Telekomünikasyon)	0	0	1	0	2	3
İmalat Sanayi	5	0	5	0	0	10
İnşaat	0	0	0	0	2	2
Mobilya/Tekstil/Banyo/Seramik	0	0	2	0	0	2
Otomotiv/Taşıt/Parça /Yan Sanayi	1	2	5	1	1	10
Petrol/Enerji	3	3	3	1	0	10
Sağlık	1	0	1	1	1	4
Tekstil	1	1	0	1	1	4



<b>Toplam</b>	<b>22</b>	<b>13</b>	<b>33</b>	<b>12</b>	<b>17</b>	<b>97</b>
---------------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------

Tabloda görüldüğü üzere; gerek çalışan sayısının büyüklüğü, gerekse işletme sayısı açısından en fazla istihdam sağlayan sektör gıda/içecek sektörüdür. Bunun dışında çalışan sayısının büyüklüğü açısından; bilgisayar/elektrik/elektronik/beyaz eşya sektörü ve havayolu ulaştırma sektörlerinin kitle istihdama katkısının büyük olduğu görülmektedir.

**Tablo 6: İşletmelerin Halka Arz Oranı**

Halka Arz Oranları	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
%20'nin Altında	21	21,6	21,6
%20-%50	59	60,8	82,5
%50'nin Üzerinde	9	9,3	91,8
Bilgi Yok	8	8,2	100,0
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100,0</b>	

İşletmelerin halka arz oranlarının yüksek olması, işletme sermayesinin tabana yayıldığına göstergesidir. Bu tür işletmelerin ortak sayısı fazladır. Bu sebeple işletmeyle ilgili çıkar gruplarının sayısının fazlalığından söz edilebilir. Dolayısıyla ilgili işletmelerin finansal tablolarının; doğru, şeffaf, karşılaştırılabilir olması oldukça önemlidir. Bu yüzden olsa gerek ki, borsada işlem gören işletmelerin TMS/TFRS'leri ve yorumlarını uygulamaları zorunludur. Araştırmada, sermayesinin %50'den fazlasının halka arz olduğu işletmelerin oranı %9,3'tür. İşletmelerin %60,8'inin halka arz oranı %20-%50 aralığındadır. İşletmelerde ağırlıklı olarak halka arz oranının %50'nin altında olma sebeplerinden birisi, işletme sahiplerinin yönetimdeki karar alma ağırlığını kaybetmek istememeleri olabilir. Aynı şekilde halka arz oranının ağırlıklı olarak %20'nin üzerinde olma sebebi olarak da, işletmelerin borçlanma maliyetlerine katlanmak istememeleri olabilir.

**Tablo 7: İşletmelerin Aktif Büyüklüklerine Göre Çalışan Sayılarının Dağılımı**

İşletmenin Aktif Büyüklüğü	Çalışan Sayısı					Toplam
	1-499	500-999	1.000-4.999	5.000-9.999	10.000 ve üzeri	
100.000.000 TL'nin Altında	4	0	0	0	0	4
100.000.000 TL- 500.000.000 TL Arasında	10	4	2	0	0	16
500.000.000 TL- 1.000.000.000 TL Arasında	3	5	8	0	0	16
1.000.000.000 TL- 5.000.000.000 TL Arasında	5	3	17	3	4	32
5.000.000.000 TL'nin Üzerinde	0	1	6	9	13	29
<b>Toplam</b>	<b>22</b>	<b>13</b>	<b>33</b>	<b>12</b>	<b>17</b>	<b>97</b>

İşletmelerin %62,9'unun aktif büyüklüğünün 1 milyar TL'nin üzerinde olduğu görülmektedir. Tablo 7'ye bakıldığında, işletmelerin aktif büyüklükleri arttıkça istihdam ettikleri personel sayısının da arttığı görülmektedir.

**Tablo 8: İşletmelerin Yıllık Satış Hasılat Aralığı**

Yıllık Satış Hasılatı	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
100.000.000 TL'nin Altında	2	2,1	2,1
100.000.000 TL- 500.000.000 TL Arasında	18	18,6	20,6
500.000.000 TL- 1.000.000.000 TL Arasında	18	18,6	39,2
1.000.000.000 TL- 5.000.000.000 TL Arasında	24	24,7	63,9
5.000.000.000 TL'nin Üzerinde	35	36,1	100,0
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100,0</b>	

İşletmelerin %60,8'inin yıllık satış hasılat tutarı 1 milyar TL'nin üzerindedir. Yukarıda belirtildiği üzere; işletmelerin %62,9'unun aktif büyüklüğü de 1 milyar TL'nin üzerindedir. Bu yönüyle bakıldığında, işletmelerin aktif büyüklükleriyle yıllık satış hasılatı tutarlarının birbirleriyle orantılı artış gösterdiğini söyleyebiliriz.

**Tablo 9: Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Yükümlülük Toplamlarının Aktif Toplamına Oranı**

Oran	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
%1'in Altında	19	19,6	19,6
%1-2 Aralığında	32	33,0	52,6
%2-3 Aralığında	18	18,6	71,1
%3-4 Aralığında	10	10,3	81,4
%4-5 Aralığında	12	12,4	93,8
%5'in Üzerinde	6	6,2	100,0
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100,0</b>	

İşletmelerin %71,1'inde çalışanlara sağlanan yükümlülüklerinin aktife oranı %3'nin altındadır.

**Tablo 10: Faaliyet Dönemine İlişkin Muhasebeleştirilen Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamındaki Gider Toplamlarının İşletme Fonksiyonları Açısından Dönemde Gerçekleşen Giderlerin Toplamına Oranı**

Oran	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
%5'in Altında	27	27,8	27,8
%5-10 Aralığında	36	37,1	64,9
%10-15 Aralığında	20	20,6	85,5
%15-20 Aralığında	2	2,1	87,6
%20-25 Aralığında	4	4,1	91,7
%25'in Üzerinde	8	8,2	100,0
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100,0</b>	

İşletmelerin %63,9'unda, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin dönemde gerçekleşen giderlerin işletme fonksiyonları açısından dönemde gerçekleşen giderlere oranı %10'un altındadır. Bu oran işletmelerin %8,2'sinde %25'in üzerindedir. Sektörel olarak bu oranın yüksek olduğu işletmelerin; havayolu, telekomünikasyon, sağlık sektörlerinde yani hizmet sektörlerinde faaliyet gösterdikleri görülmektedir.

Bilindiği üzere TMS 19 paragraf 5'te çalışanlara sağlanan faydalar 4 ana bölüme tabi tutulmuştur:

- Kısa vadeli faydalar,
- İş ilişkisi sonrası (çalışma dönemi sonrası) sağlanan faydalar,
- Diğer uzun vadeli faydalar,
- İş ilişkisinin sona erdirilmesinden kaynaklı sağlanan faydalar

İncelenen işletmelerdeki çalışanlara sağlanan faydaların analizi de bu bölüme dikkate alınarak yapılmıştır. Buna göre çalışanlara sağlanan faydalar ve içerikleri şu şekildedir:

**Tablo 11: Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydaların İçeriği**

Faydaların İçeriği	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Sadece İşçi Ücret-Maaşları	22	22,7	22,7
İşçi Ücret-Maaşları ve Biriken İzinler	41	42,3	64,9
İşçi Ücret-Maaşları ve Kardan Pay Verilmesi-Primler	12	12,4	77,3
Ücret-Maaşları, Biriken İzinler ve Kardan Pay Verilmesi-Primler	21	21,6	99,0
Fayda Bulunmamakta	1	1,0	100,0
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100,0</b>	

Görüldüğü üzere çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; işçi ücret/maaşları, biriken izinler, kardan pay verilmesi ve primlerden oluşmaktadır. İşletmelerin %99'unun bu kapsamda çalışanlara karşı yükümlülüğü bulunmaktadır.

**Tablo 12: İş İlişkisi Sonrası Çalışanlara Sağlanan Faydaların İçeriği**

Faydaların İçeriği	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Sadece Tanımlanmış Fayda Planları	1	1,0	1,0
Tanımlanmış Fayda Planları ve Katkı Planları	96	99,0	100,0
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100,0</b>	

Tabloya bakıldığında; iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların işletmelerce tanımlanmış katkı planı ve tanımlanmış fayda planlarından oluştuğu görülmektedir. Tanımlanmış katkı planları; işletmelerce işçi ve işveren payları adı altında Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK'ya) ödenen sosyal sigortalara ilişkin primlerdir. İşletmelerin bu primleri ödedikleri sürece bu kapsamda başka bir yükümlülüğü bulunmamaktadır. İşletmelerin tanımlanmış fayda planları kapsamındaki tek yükümlülüğü ise kıdem tazminatı yükümlülüğüdür. Tüm işletmelerin kıdem tazminatı yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu yükümlülüklerini aktüeryal değerlendirme yöntemleriyle hesaplamış ve hesaplamaya ilişkin ayrıntılara çalışanlara sağlanan faydalar başlığı altında yer vermişlerdir. Hesaplama neticesinde oluşan **tüm aktüeryal kazanç ve kayıplar ait oldukları dönemde diğer kapsamlı gelir/gider olarak özkaynaklar içerisinde tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm kazanç/kayıpları olarak muhasebeleştirilmiştir.** Yine tüm işletmelerde kıdem tazminatı karşılığı için fonlama yapıldığına dair bir bilgiye rastlanılmamıştır.

**Tablo 13: Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydaların İçeriği**

Faydaların İçeriği	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Sadece Kıdem İşçiliği Teşvik Primi	13	13,4	13,4
Sadece Kullanılmayan Birikmiş İzinler	19	19,6	33,0
Kıdem İşçiliği Teşvik Primi ve Kullanılmayan Birikmiş İzinler	10	10,3	43,3
Fayda Bulunmamaktadır	55	56,7	100,0
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100,0</b>	

İşletmelerin %56,7'sinde bu kapsamda bir fayda bulunmamaktadır. Geriye kalan işletmelerin %43,3'ünde ise, kıdem işçiliği teşvik primi ve kullanılmamış birikimli izinler başlığı altında çalışanlara sağlanacak diğer uzun vadeli yükümlülükler bulunmaktadır.

**Tablo 14: İş İlişisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar**

Faydaların İçeriği	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Fayda Bulunmamaktadır	97	100,0	100,0

İşletmelerin tümünün bu kapsamda çalışanlarına karşı herhangi bir yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Çalışanlara sağlanan faydaların bilançodaki sunumunda, muhasebe standartlarının getirmiş olduğu ortak raporlama ve sunum dilini tüm işletmelerin finansal tablolarında görebilmekteyiz. Buna göre çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin işletmenin kısa vadeli yükümlülükleri bilançoda Kısa Vadeli Yükümlülükler altında 2 kalem içerisinde raporlanmaktadır. Bu kalemlerin isimleri şöyledir:

- 1- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar
- 2- Kısa Vadeli Karşılıklar/Yükümlülükler hesap grubu altında

\*Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar/Yükümlülükler

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar hesap grubu altında personele ödenecek ücretler, Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödenecek sigorta primleri ve çalışanlardan kesilen gelir ve damga vergileri raporlanmaktadır.

Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar/Yükümlülükler hesabı altında ise; biriken izinler, kardan pay verilmesi, prim ve ikramiyeler ile cari yılda ödenecek olan kıdem tazminatı karşılıkları raporlanmaktadır.

Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin işletmenin uzun vadeli yükümlülükleri ise, bilançoda Uzun Vadeli Yükümlülükler içerisinde yer alan şu kalemler altında raporlanmaktadır:

Uzun Vadeli Karşılıklar/Yükümlülükler hesap grubu altında

\*Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar/Yükümlülükler

Bu hesap altında; kıdem tazminatı karşılıkları, kıdem işçiliği teşvik primleri, uzun vadeli kullanılmamış izin karşılıkları ve çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli primler raporlanmaktadır.

**Tablo 15: Aktüeryal Hesaplamalarda Aktüerden Yaralanma Durumu**

	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	18	18,6	18,6
Bilgi Yok	79	81,4	100,0
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100,0</b>	

İşletmelerin sadece %18,6'sı aktüerden yardım olarak çalışanlara sağlanan fayda yükümlülüklerini hesapladıklarını ifade etmiştir. Diğer işletmelerin finansal raporlarında, aktüerden yararlanma durumuna ilişkin herhangi bir bilgiye rastlanılmamıştır.

**Tablo 16: Aktüeryal Hesaplamalarda Kullanılan Aktüeryal Değerleme Yöntemi**

Aktüeryal Değerleme Yöntemi	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Öngörülen Yükümlülük/Birim Kredi Yöntemi	26	26,8	26,8
Projeksiyon Yöntemi	10	10,3	37,1
Yöntem Belirtilmemiş	61	62,9	100,0
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100,0</b>	

İşletmelerin %37,1'i aktüeryal hesaplamada kullandığı yöntemi belirtmişken, kalan %62,9'u kullanılan yöntem hakkında bir bilgi sunmamıştır. Kullanılan aktüeryal yöntemle ilişkin bilgi vermeyen işletmeler; hesaplamalarında bir takım aktüeryal varsayımlar (iskonto oranı, ücret/maaş artış oranı, emekli olma olasılığı gibi) kullanarak, cari dönem ve önceki dönemlere ilişkin yükümlülüklerini belirlemişler ve tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerlerini hesaplamışlardır. Bu açıdan bakıldığında TMS 19 paragraf 71'de belirtildiği üzere öngörülen yükümlülük yöntemini kullanmış oldukları aşikardır.

**Tablo 17: Çalışanların Ücret/Maaş Artış Oranları**

Ücret/Maaş Artış Oranı	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Enflasyon Oranında	86	88,7	88,7
Reel % 1,5	6	6,2	94,8
Nominal % 11	1	1,0	95,9
Nominal % 15	1	1,0	96,9
Bilgi Yok	3	3,1	100,0
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100,0</b>	

İşletmelerini %88,7'sinde çalışanların ücret/maaş artış oranının enflasyon oranında olacağı varsayılmıştır. Bu açıdan bakıldığında bu işletmelerin, gelecek dönemlerde çalışanlarının ücretlerinde reel anlamda bir artış yapmayacakları söylenebilir. İşletmelerin sadece %6,2'si çalışan ücretlerinde reel artışa gideceğini varsayılmıştır.

**Tablo 18: Kullanılan İskonto Oranının Aralığı**

İskonto Oranı	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Reel %1'in Altında	1	1,0	1,0
Reel % 1-2 Aralığında	1	1,0	2,1
Reel % 2-3 Aralığında	2	2,1	4,1
Reel % 3-4 Aralığında	13	13,4	17,5
Reel % 4-5 Aralığında	34	35,1	52,6
Reel % 5-6 Aralığında	40	41,2	93,8
Reel %6'nın Üzerinde	3	3,1	96,9

Nominal %16,40	1	1,0	97,9
Nominal %21,50	1	1,0	99,0
Bilgi Yok	1	1,0	100,0
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100,0</b>	

Aktüeryal hesaplamalarda dikkate alınan iskonto oranının işletmelerin %96,9'unda reel iskonto olduğu görülmektedir. Nominal faiz oranı; enflasyon artı reel (gerçek) faiz oranından oluşur (Aydın, 2010: 11). Buradan hareketle reel (gerçek) faizin yani reel iskonto oranının, nominal faizden enflasyon oranının çıkarılmasıyla hesaplanabileceği varsayılabilir (Okka, 2006: 21).

Hesaplamalarda reel iskonto kullanılmasının sebebi; işletmelerin %6,2'sinin çalışan ücretlerinde reel artışa gideceğini varsaymaları ve %88,7'sinin, çalışanlarının ücret artışlarının enflasyon oranında olacağı varsayımını kabul etmeleridir. Buradan hareketle, çalışan ücretlerinin enflasyon oranında artmasıyla gelecekteki alım güçlerinin aynı olması sebebiyle, çalışanın kıdem tazminatına hak kazanacağı andaki ücretini hesap etmeye gerek kalmayacaktır. Dolayısıyla hesaplama çalışanın bugünkü ücreti üzerinden yapılacağı için, kullanılacak iskonto oranının da enflasyonun beklenen etkilerinden arındırılmış reel iskonto olması gereklidir.

İşletmelerin %89,7'sinde, kullanılacak reel iskonto oranının aralığı %3-6'dır. Reel iskonto oranının işletmelerce farklılık göstermesinin ana nedeni; işletmelerin dikkate aldığı nominal iskonto (faiz) oranlarının ve enflasyon oranlarının birbirini tutmamasıdır. İşletmelerin iskonto oranındaki farklılıklar aktüeryal hesaplamalarda da farklı sonuçların oluşmasına neden olmaktadır. Bu yönüyle bir birliktelik işletmelerce sağlanamamaktadır. Bu durumun, finansal raporların ortak sunum ve karşılaştırılabilirliğine ket vurduğu düşünülmektedir.

**Tablo 19: Çalışanların Kıdem Tazminatına Hak Kazanma (Emekli Olma) Olasılıkları**

Kıdem Tazminatına Hak Kazanma Oranı	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
%100	3	3,1	3,1
%95-99,99	35	36,1	39,2
%90-94,99	17	17,5	56,7
%85-89,99	3	3,1	59,8
%85'in Altında	1	1,0	60,8
Bilgi Yok	38	39,2	100,0
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100,0</b>	

İşletmelerden %60,8'i çalışanlarının kıdem tazminatına hak kazanma oranları hakkında finansal raporlarında bilgi sunmaktadır. İşletmelerin bir kısmı bu bilgiyi direkt kıdem tazminatına hak kazanma oranı olarak vermekte iken, bir kısmı da çalışanların işten ayrılma oranı olarak vermektedir. Dolayısıyla çalışanların işten ayrılma oranını 1'den çıkarırsak kalan oran da bize çalışanların kıdem tazminatına hak kazanma oranını gösterir. Oran hakkında bilgi veren işletmelerin %93,2'sinde, çalışanların kıdem tazminatına hak kazanma oranı %90-%100 aralığındadır.

**Tablo 20: Çalışanlara TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı Kapsamında Sağlanan Faydalar**

Çalışanlara TFRS 2 Kapsamında Fayda Sağlanıyor mu?	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	1	1,0	1,0
Hayır	96	99,0	100,0
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100,0</b>	

Sadece 1 işletme tarafından TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardı çerçevesinden çalışanlara fayda sağlanmaktadır. Bu fayda kapsamında çalışanlara özkaynağa dayalı ödeme yapılmaktadır.

**Tablo 21: TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı Kapsamında Sağlanan Faydalar**

Çalışanlara TMS 26 Kapsamında Fayda Sağlanıyor mu?	Frekans (Sayı)	Yüzde	Birikimli Yüzde
Hayır	97	100,0	100,0

Tablodan da anlaşılacağı üzere, incelenen işletmelerde çalışanlara TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama standardı çerçevesinde bir fayda sağlanmamaktadır.

## 2.5.2.Hipotezlerin Sınanmasına Yönelik F (Anova) Testi

1. Hipotez olan “İşletmenin bilançosunda raporladığı çalışanlara sağlanacak kısa ve uzun vadeli faydalara ilişkin yükümlülük toplamının aktif toplamına oranı, işletmenin özellikleri itibariyle (çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılatı tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir” hipotezi, 0.05 anlamlılık düzeyinde yani %95 güven düzeyinde F (Anova) testine tabi tutulmuş ve sonuçlar şu şekilde oluşmuştur:

**Tablo 22: 1. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları**

Tests of Between-Subjects Effects					
Bağımlı Değişken: Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Yükümlülük Toplamlarının Aktif Toplamına Oranı					
Source (Kaynak)	Type III Sum of Squares (Tip Kareler Toplamı)	df (Serbestlik Derecesi)	Mean Square (Kareler Ortalaması)	F	Sig. <sup>2</sup> (p)
Corrected Model	177,973 <sup>a</sup>	63	2,825	2,410	,004
Intercept	245,611	1	245,611	209,506	,000
Bölgesel Dağılımı	11,920	4	2,980	2,542	,058
<b>Çalışan Sayısı</b>	<b>24,142</b>	<b>4</b>	<b>6,035</b>	<b>5,148</b>	<b>,002</b>
Halka Arz Oranı	10,984	3	3,661	3,123	,059
<b>İşletmenin Aktif Büyüklüğü</b>	<b>22,167</b>	<b>4</b>	<b>5,542</b>	<b>4,727</b>	<b>,004</b>
Yıllık Satış Hasılatı	5,464	4	1,366	1,165	,344

R Squared = ,821 (Adjusted R Squared = ,481)<sub>a</sub> Squared = ,821 (Adjusted R Squared = ,481)<sub>a</sub>

Çalışan sayısı (p=0,002 ve p<0,05) ve işletmenin aktif büyüklüğü (p=0,004 ve p<0,05) satırlarındaki p yani anlamlılık değerlerinin 0.05'ten küçük oldukları görülmektedir. Bunun anlamı çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülük toplamının aktif toplamına oranının, çalışan sayısı ve işletmenin aktif büyüklüğüne ait ortalamalar itibariyle **anlamlı farklılık gösterdiği**dir. Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülük toplamının aktif toplamına oranı; işletmelerin halka arz oranı, bölgesel dağılımı ve yıllık satış hasılatı gibi özellikleri itibariyle anlamlı farklılık göstermemektedir. Bu durumda **hipotez kısmen kabul edilecektir**.

2. Hipotez olan “İşletmenin faaliyet döneminde muhasebeleştirdiği çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki gider toplamının, işletmenin fonksiyonları açısından dönemde gerçekleşen giderleri toplamına oranı, işletmenin özellikleri itibariyle (çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılatı tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi, 0.05 anlamlılık düzeyinde yani %95 güven düzeyinde F (Anova) testine tabi tutulmuş ve sonuçlar şu şekilde oluşmuştur:

**Tablo 23: 2. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları**

Tests of Between-Subjects Effects					
Bağımlı Değişken: İşletmenin Faaliyet Döneminde Muhasebeleştirdiği Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamındaki Gider Toplamlarının, İşletmenin Fonksiyonları Açısından Dönemde Gerçekleşen Giderleri Toplamına Oranı					
Source (Kaynak)	Type III Sum of Squares (Tip Kareler Toplamı)	df (Serbestlik Derecesi)	Mean Square (Kareler Ortalaması)	F	Sig. (p)
Corrected Model	160,283 <sup>a</sup>	63	2,544	2,029	,015
Intercept	178,745	1	178,745	142,523	,000
Bölge	6,991	4	1,748	1,393	,258
<b>Çalışan Sayısı</b>	<b>33,283</b>	<b>4</b>	<b>8,321</b>	<b>6,635</b>	<b>,000</b>
Halka Arz Oranı	,470	3	,157	,125	,945
İşletmenin Aktif Büyüklüğü	2,256	4	,564	,450	,772
<b>Yıllık Satış Hasılatı</b>	<b>21,800</b>	<b>4</b>	<b>5,450</b>	<b>4,345</b>	<b>,006</b>

<sup>2</sup> “p” değeri bize, gruplara ait ortalamalar arasında anlamlı fark vardır denilmesi halinde hatalı karar verme olasılığını gösterir. Literatürde “p” değerinin 0,05'in altında olması, ileri sürülen hipotezin istatistiksel olarak anlamlı olduğunu bize gösterir. SPSS’de “p” değeri “Sig.” olarak verilmektedir. “Sig.” significance yani anlamlılık kelimesinin kısaltmasıdır

a. R Squared = ,795 (Adjusted R Squared = ,403)
---

Çalışan sayısı ( $p=0,000$  ve  $p<0,05$ ) ve işletmenin yıllık satış hasılatı ( $p=0,006$  ve  $p<0,05$ ) satırlarındaki  $p$  yani anlamlılık değerlerinin  $0,05$ 'ten küçük oldukları görülmektedir. Bunun anlamı işletmenin faaliyet döneminde muhasebeleştirildiği çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki gider toplamlarının, işletmenin fonksiyonları açısından dönemde gerçekleşen giderleri toplamına oranının; işletmenin çalışan sayısı ve yıllık satış hasılatına ait ortalamalar itibariyle **anlamlı farklılık gösterdiği**dir. İşletmenin faaliyet döneminde muhasebeleştirildiği çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki gider toplamlarının, işletmenin fonksiyonları açısından dönemde gerçekleşen giderleri toplamına oranı; işletmelerin halka arz oranı, bölgesel dağılımı ve işletmenin aktif büyüklüğü gibi özellikleri itibariyle anlamlı farklılık göstermemektedir. **Bu durumda hipotez kısmen kabul edilecektir.**

3. Hipotez olan “İşletmenin, çalışanlara sağlanan faydaların hesabında dikkate aldığı aktüeryal varsayımlardan iskonto oranı, işletmenin özellikleri itibariyle (çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi,  $0,05$  anlamlılık düzeyinde yani %95 güven düzeyinde F (Anova) testine tabi tutulmuş ve sonuçlar şu şekilde oluşmuştur:

**Tablo 24: 3. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları**

Tests of Between-Subjects Effects					
Bağımlı Değişken: Aktüeryal Hesaplamada Kullanılan İskonto Oranı					
Source (Kaynak)	Type III Sum of Squares (Tip 3 Kareler Toplamı)	df (Serbestlik Derecesi)	Mean Square (Kareler Ortalaması)	F	Sig. (p)
Corrected Model	109,952 <sup>a</sup>	63	1,745	2,204	,008
Intercept	943,841	1	943,841	1191,949	,000
Bölge	6,260	4	1,565	1,976	,121
<b>Çalışan Sayısı</b>	<b>28,515</b>	<b>4</b>	<b>7,129</b>	<b>9,003</b>	<b>,000</b>
Halka Arz Oranı	4,189	3	1,396	1,764	,173
<b>İşletmenin Aktif Büyüklüğü</b>	<b>15,787</b>	<b>4</b>	<b>3,947</b>	<b>4,984</b>	<b>,003</b>
<b>Yıllık Satış Hasılatı</b>	<b>20,523</b>	<b>4</b>	<b>5,131</b>	<b>6,480</b>	<b>,001</b>

a. R Squared = ,808 (Adjusted R Squared = ,441)

Çalışan sayısı ( $p=0,000$  ve  $p<0,05$ ) işletmenin aktif büyüklüğü ( $p=0,003$  ve  $p<0,05$ ) ve işletmenin yıllık satış hasılatı ( $p=0,001$  ve  $p<0,05$ ) satırlarındaki  $p$  yani anlamlılık değerlerinin  $0,05$ 'ten küçük oldukları görülmektedir. Bunun anlamı aktüeryal hesaplamada kullanılan iskonto oranının; işletmenin çalışan sayısı, aktif büyüklüğü ve yıllık satış hasılatına ait ortalamalar itibariyle **anlamlı farklılık gösterdiği**dir. Aktüeryal hesaplamada kullanılan iskonto oranı, işletmelerin bölgesel dağılımı ve halka arz oranına ait ortalamalar itibariyle anlamlı farklılık göstermemektedir. **Bu durumda hipotez kısmen kabul edilecektir.**

4. Hipotez olan “İşletmenin, çalışanlara sağlanan faydaların hesabında dikkate aldığı aktüeryal varsayımlardan ücret/maaş artış oranı, işletmenin özellikleri itibariyle (çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezi,  $0,05$  anlamlılık düzeyinde yani %95 güven düzeyinde F (Anova) testine tabi tutulmuş ve sonuçlar şu şekilde oluşmuştur:

**Tablo 25: 4. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları**

Tests of Between-Subjects Effects					
Bağımlı Değişken: Ücret/Maaş Artış Oranı					
Source (Kaynak)	Type III Sum of Squares (Tip 3 Kareler Toplamı)	df (Serbestlik Derecesi)	Mean Square (Kareler Ortalaması)	F	Sig. (p)
Corrected Model	43,882 <sup>a</sup>	63	,697	1,301	,207
Intercept	53,480	1	53,480	99,910	,000
Bölge	,547	4	,137	,255	,904
Çalışan Sayısı	3,245	4	,811	1,515	,220
Halka Arz Oranı	,739	3	,246	,460	,712
<b>İşletmenin Aktif Büyüklüğü</b>	<b>10,580</b>	<b>4</b>	<b>2,645</b>	<b>4,941</b>	<b>,003</b>
Yıllık Satış Hasılatı	4,813	4	1,203	2,248	,085

a. R Squared = ,713 (Adjusted R Squared = ,165)

İşletmenin aktif büyüklüğü ( $p=0,003$  ve  $p<0,05$ ) satırındaki p yani anlamlılık değerinin 0,05'ten küçük oldukları görülmektedir. Bunun anlamı aktüeryal hesaplamada kullanılan ücret/maaş artış oranının; işletmenin aktif büyüklüğü itibarıyla **anlamlı farklılık göstermiştir**. Aktüeryal hesaplamada kullanılan ücret/maaş artış oranı; işletmelerin bölgesel dağılımı, halka arz oranı, çalışan sayısı ve yıllık satış hasılatına ait ortalamalar itibarıyla anlamlı farklılık göstermemektedir. **Bu durumda hipotez kısmen kabul edilecektir.**

5. Hipotez olan "İşletmenin, çalışanlara sağlanan faydaların hesabında dikkate aldığı aktüeryal varsayımlardan çalışanların emekli olma (kıdem tazminatına hak kazanma) olasılığı, işletmenin özellikleri itibarıyla (çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir." hipotezi, 0,05 anlamlılık düzeyinde yani %95 güven düzeyinde F (Anova) testine tabi tutulmuş ve sonuçlar şu şekilde oluşmuştur:

**Tablo 26: 5. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları**

Tests of Between-Subjects Effects					
Bağımlı Değişken: Çalışanların Emekli Olma (Kıdem Tazminatına Hak Kazanma Olasılığı)					
Source (Kaynak)	Type III Sum of Squares (Tip 3 Kareler Toplamı)	df (Serbestlik Derecesi)	Mean Square (Kareler Ortalaması)	F	Sig. (p)
Corrected Model	215,912 <sup>a</sup>	63	3,427	,964	,561
Intercept	417,048	1	417,048	117,261	,000
Bölge	16,955	4	4,239	1,192	,333
Çalışan Sayısı	7,323	4	1,831	,515	,725
Halka Arz Oranı	9,532	3	3,177	,893	,455
İşletmenin Aktif Büyüklüğü	16,306	4	4,077	1,146	,352
Yıllık Satış Hasılatı	2,113	4	,528	,148	,962

a. R Squared = ,648 (Adjusted R Squared = -,024)

İşletmenin özellikleri itibarıyla p yani anlamlılık değerlerinin 0,05'ten büyük oldukları görülmektedir. Bunun anlamı çalışanların emekli olma (kıdem tazminatına hak kazanma) olasılığının, işletmelerin bölgesel dağılımı, çalışan sayısı, halka arz oranı, aktif büyüklüğü ve yıllık satış hasılatına ait ortalamalar itibarıyla anlamlı farklılık göstermediğidir. **Bu durumda hipotez reddedilecektir.**

6. Hipotez olan "İşletmelerce tercih edilen aktüeryal değerlendirme yöntemi, işletme özellikleri açısından (çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, halka arz oranı, bölgesel dağılımı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermektedir." hipotezi, 0,05 anlamlılık düzeyinde yani %95 güven düzeyinde F (Anova) testine tabi tutulmuş ve sonuçlar şu şekilde oluşmuştur:

**Tablo 27: 6. Hipoteze Yönelik F (Anova) Testi Sonuçları**

Tests of Between-Subjects Effects					
Bağımlı Değişken: Aktüeryal Değerleme Yöntemi					
Source (Kaynak)	Type III Sum of Squares (Tip 3 Kareler Toplamı)	df (Serbestlik Derecesi)	Mean Square (Kareler Ortalaması)	F	Sig. (p)
Corrected Model	47,154 <sup>a</sup>	63	,748	,908	,637
Intercept	170,805	1	170,805	207,099	,000
Bölge	2,597	4	,649	,787	,542
Çalışan Sayısı	4,973	4	1,243	1,508	,223
Halka Arz Oranı	4,925	3	1,642	1,990	,135
İşletmenin Aktif Büyüklüğü	4,387	4	1,097	1,330	,279
Yıllık Satış Hasılatı	,687	4	,172	,208	,932

a. R Squared = ,634 (Adjusted R Squared = -,065)

İşletmenin özellikleri itibarıyla p yani anlamlılık değerlerinin 0,05'ten büyük oldukları görülmektedir. Bunun anlamı işletmelerce tercih edilen aktüeryal değerlendirme yönteminin; işletmelerin bölgesel dağılımı, çalışan sayısı, halka arz oranı, aktif büyüklüğü ve yıllık satış hasılatına ait ortalamalar itibarıyla anlamlı farklılık göstermediğidir. **Bu durumda hipotez reddedilecektir.**



## SONUÇ VE ÖNERİ

İşletmelerin genel itibariyle TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı'na uygun raporlama yaptıkları görülmekle birlikte, aktüeryal hesaplamalarda kullanılan varsayımlarla ilgili bazı işletmelerin ayrıntılı bilgi sunmadıkları görülmektedir. Yine temel alınan enflasyon oranlarının işletmeden işletmeye farklılık göstermesi ya da kullanılan iskonto oranının hangi faiz oranı ve vade baz alınarak belirlendiğinin belli olmaması gibi sebeplerle aktüeryal hesaplamalarda ciddi sayılabilecek farklılıklar olduğu görülmektedir. Bu olumsuz sebepler işletmelerin finansal tablolarının objektif karşılaştırılmasına gölge düşürmektedir. TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı kapsamında işletmelerin finansal tablolarında bir bilgiye rastlanılmamıştır. TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı kapsamında sadece bir işletmenin raporlama yaptığı gözlemlenmiştir. Araştırma neticesinde şu sonuçlara ulaşılmıştır:

➤ Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülük toplamının aktif toplamına oranının; işletmelerin çalışan sayısı ve işletmelerin aktif büyüklüklerine ait ortalamalar itibariyle anlamlı farklılık gösterdiği görülmüştür. İşletmelerin halka arz oranı, bölgesel dağılımı ve yıllık satış hasılatı gibi özellikleri itibariyle ise anlamlı bir farklılığın olmadığı görülmüştür.

➤ İşletmenin faaliyet döneminde muhasebeleştiği çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki gider toplamının, işletmenin fonksiyonları açısından dönemde gerçekleşen giderleri toplamına oranının; işletmelerin çalışan sayısı ve yıllık satış hasılatına ait ortalamalar itibariyle anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. İşletmelerin halka arz oranı, bölgesel dağılımı ve işletmenin aktif büyüklüğü gibi özellikleri itibariyle ise anlamlı bir farklılığın olmadığı görülmüştür.

➤ Aktüeryal hesaplamada kullanılan iskonto oranının; işletmelerin çalışan sayısı, aktif büyüklüğü ve yıllık satış hasılatına ait ortalamalar itibariyle anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. İskonto oranının, işletmelerin bölgesel dağılımı ve halka arz oranına ait ortalamalar itibariyle ise anlamlı bir farklılık göstermediği görülmüştür.

➤ Aktüeryal hesaplamada kullanılan ücret/maaş artış oranının; işletmelerin aktif büyüklüğüne ait ortalamalar itibariyle anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir. Ücret/maaş artış oranının; işletmelerin çalışan sayısı, yıllık satış hasılatı, bölgesel dağılımı ve halka arz oranına ait ortalamalar itibariyle ise anlamlı bir farklılık göstermediği görülmüştür.

➤ Aktüeryal varsayımlardan çalışanların emekli olma (kıdem tazminatına hak kazanma) olasılığının, işletmelerin özellikleri itibariyle (çalışan sayısı, aktif büyüklüğü, bölgesel dağılımı, halka arz oranı, yıllık satış hasılat tutarı) anlamlı farklılık göstermediği tespit edilmiştir.

➤ Aktüeryal değerlendirme yönteminin; işletmelerin bölgesel dağılımı, çalışan sayısı, halka arz oranı, işletmenin aktif büyüklüğü ve yıllık satış hasılatına ait ortalamalar itibariyle anlamlı farklılık göstermediği görülmüştür.

İşletmelerin genel itibariyle TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı'na uygun raporlama yaptıkları görülmekle birlikte, aktüeryal hesaplamalarda kullanılan varsayımlarla ilgili bazı işletmelerin ayrıntılı bilgi sunmadıkları görülmektedir. Enflasyon oranlarının işletmeden işletmeye farklılık göstermesi ya da kullanılan iskonto oranının hangi faiz oranı ve vade baz alınarak belirlendiğinin belli olmaması gibi sebeplerle aktüeryal hesaplamalarda ciddi sayılabilecek farklılıklar oluşmaktadır. Bu da, işletmelerin finansal tablolarının objektif karşılaştırılmasına gölge düşürmektedir. Bu olumsuz durumu aşmak adına işletmelere, devletin ilan ettiği resmi veriler çerçevesinde enflasyon oranı ve iskonto oranı belirleme zorunluluğu getirilebilir.

## KAYNAKÇA

- AKBULUT, Akın. **Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları**. 1. Baskı, Ankara: Mizampaj Baskı -Cilt, 2015.
- ALTUN, Fatma ve YAZICI Hikmet; “Nitel ve Nicel Yöntemleri Kullanan Araştırmacıların Empatik Eğilimleri ve İşlevsel Olmayan Tutumları Arasındaki Farklılıklar”, Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt.18, (2014), ss.371-386.
- AYDIN, Nurhan. “Finansal Sistem ve Finansal Piyasalar”, Aydın, Nurhan (Ed.). Sermaye Piyasaları ve Finansal Kurumlar içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2010, ss.1-17.
- ÇİLİNGİR Ayşegül; “İletişim Alanında İçerik Analizi Yöntemi Kullanılarak Yapılan Yüksek lisans ve Doktora Tezleri Üzerine Bir İnceleme”, Erciyes İletişim Dergisi, Cilt.5, Sayı.1, 2017, s.s.149-160.
- DEMİR, Ahmet. TMS/TFRS Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları – Yorumlar Açıklamalar Örnekler ve Monografiler. 1. Baskı, İstanbul: Çağdaş Yayıncılık, 2013.
- ERDEMİR, Elif İrem; “Nicel ve Nitel Araştırma Yöntemleri Nelerdir?”, Güncel Psikoloji, , <https://www.guncelpsikoloji.net/arastirma-yontemleri/nicel-ve-nitel-arastirma-yontemleri-nelerdir-h6483.html> (22 Mayıs 2019).
- GENÇOĞLU, Ümit Gücenme; ÖZERHAN, Yıldız ve KARABINAR, Selahattin. Türkiye Finansal Raporlama Standartları. 1. Baskı, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, 2013.
- GÖKÇEN, Gürbüz; ATAMAN, Başak ve ÇAKICI, Cemal. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları. 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2016.
- GREUNING, Hennie Van; SCOTT, Darrel and TERBLANCHE, Simonet. International Financial Reporting Standards a Practical Guide. 6. Baskı, Washington, D.C.: The International Bank for Reconstruction And Development / The World Bank, 2011.
- KAYRI, Murat; “Araştırmalarda Gruplar Arası Farkın Belirlenmesine Yönelik Çoklu Karşılaştırma (Post-Hoc) Teknikleri”, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt.19, Sayı.1, 2009, ss.51-64.
- KUL, Seval; “İstatistiksel Sonuçların Yorumu: P Değeri ve Güven Aralığı Nedir?”, Türk Toraks Derneği, 2014, s.s.11-13 <https://www.toraks.org.tr/uploadFiles/book/file/1832014154715-113.pdf> (22 Mayıs 2019).
- OKKA, Osman. Finansal Yönetime Giriş. 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayıncılık, 2006.
- ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları. 9. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2016.
- ÖZDEMİR, Fevzi Serkan ve VARICI, İdris. “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Müessesesi ve Muhasebe Kayıtları: İlk geçiş Yönüyle Örnek İşletme Uygulaması”, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. Sayı.29, Nisan 2015, ss.159-189.
- SERT, Gülşen; KURTOĞLU, Meltem, AKINCI Ahmet ve SEFEROĞLU, S.Sadi; “Öğretmenlerin Teknoloji Kullanma Durumlarını İnceleyen Araştırmalara Bir Bakış: Bir İçerik Analizi Çalışması”, XIV. Akademik Bilişim Konferansı Bildirileri, Uşak: Uşak Üniversitesi, 1-3 Şubat 2012, s.s.351-357.
- SPSS Analizi; “F Testi-Varyans Analizi-ANOVA”, SPSS Analizi, , <http://spssanalizi.com/uygulama/f-testi-varyans-analizi-anova> (22 Mayıs 2019).
- TMS 19, Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKG), Ankara, 2019, [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS\\_19\\_2018.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_19_2018.pdf) (17 Temmuz 2019).
- TUNÇ Taner; “Nicel Araştırma Yöntemleri ve Aşamaları”, Bilgi Ustam, , <https://www.bilgiustam.com/nicel-arastirma-yontemi-ve-asamalari/> (22 Mayıs 2019).