

# ÇALIŞANLARA SAĞLANAN KISA SÜRELİ FAYDALAR KAPSAMINDAKİ İZİN ÜCRETLERİNİN TMS-19'A GÖRE İNCELENMESİ

Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA\*

## ÖZET

Bu çalışmanın amacı kısa vadeli ücretli izinler konusunda, "TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" standardının daha iyi anlaşılmasını sağlamaktır. Çalışmada ilk olarak Türk İş Kanunu'da yer alan ve bu kapsamda sayılabilecek ücretli izinler üzerinde durulmuştur. Daha sonra ise kısa vadeli ücretli izinlerin "TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" standardına uygun olarak tahakkuku ve finansal tablolarda raporlanması üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu maksatla konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından bir kısım açıklamalar ile yevmiye kayıtlarına da yer verilmiştir. Konuların incelenmesi ve tartışılması esas itibariyle biriken ve birikmeyen izin ücretleri başlıkları altında yapılmıştır.

**Anahtar kelimeler:** Çalışanlara Sağlanan Faydalar, Ücretli İzinler, İzin Ücretleri, TMS-19.

## ABSTRACT

### EXIMINE OF SHORT-TERM COMPENSATED ABSENCES ACCORDING TO TMS-19 EMPLOYEE BENEFITS

The aim of this study is to facilitate understanding TMS-19 Employee Benefits on short-term compensated absences. The study, firstly, mentions the compensated absences in the Turkish Labour Law, then discusses recognition and reporting to the financial statements of short-term compensated absences in compliance with TMS-19 Employee Benefits. Some explanations and journal entries are given on the issue better understanding. Recognition and reporting issues on short-term compensated absences are discussed by classifying as accumulating entitlement or non-accumulating entitlement.

**Key words:** Employee benefits, Compensated absences, Leave cost, Accounting. TMS-19.

\* Gazi Üniversitesi, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Eğitimi ABD Başkanı

## 1. GİRİŞ

Çalışma hayatı ve finansal raporlamada işçiliklerin çok özel bir yeri vardır. Bu nedenle de detaylı düzenlemelere gidildiği ve konuyla ilgili ihtisas kurum ve kuruluşları oluşturulduğu görülmektedir. Bu özellikler işçilik maliyet/giderlerinin de çok çeşitli unsurlardan oluşmasına neden olmuştur. Bunların bir kısmı çalışanların verdiği hizmet ile doğrudan alakalı iken bir kısmı çalışma hayatı ile ilgili mevzuattan ya da sözleşmelerden kaynaklanmaktadır. İşçilik giderlerini oluşturan unsurların bir kısmı hizmetin verilmesi sürecinde gerçekleşirken, bir kısmı iş hayatının bitmesi ile ilişkilendirilmekte, bir kısmı iş sözleşmesinin vaktinden önce sonlandırılmasına bağlanmaktadır. Bir başka açıdan bir kısmı çalışmanın karşılığı ücret olarak görülürken bir kısmı sosyal amaçlı yardım ya da mağduriyetin giderilmesi amacıyla yönelik tazminat ödemesi biçiminde olabilmektedir.

Finansal raporlama açısından bakıldığında işçilikler önemli bir maliyet ya da gider unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerek dönemsel olarak işçilik giderlerinin tüm unsurları ile tahakkuk ettirilmesi, gerekse bu giderlerin dönemlere veya çıktılara dağıtılması muhasebe uygulamalarının en önemli konularını oluşturmaktadır. İşçilik gider unsurlarının bir kısmı verilen hizmete bağlı olarak gelecekte işletmeyi yükümlülük altına sokabilmektedir. Bir başka ifadeyle, cari dönemde alınan bir hizmet gelecek dönemde bir yükümlüğün yerine getirilmesini gerekli kılabilir. Kıdem tazminatı ödenmesi, kullanılmayan izin ücretleri buna örnek gösterilebilir.

Bu çalışmada önemli bir işçilik gider unsuru olan izin ücretlerinin muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur. Bu maksatla, 4857 sayılı yasada yer alan ücretli izinler veya bu kapsama dahil edilebilecek izinler belirlenmiş, daha sonrada “TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardı kapsamında bunların muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlamaya konu edilmesi üzerinde durulmuştur.

## 2. İZİN ÜCRETİ ve İŞ YASASINDA ÜCRETİ

İzin ücreti, izinliyen geçirilen sürelerde çalışılmadığı halde yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeleri ifade eder. Hafta tatilleri, bayram tatilleri, yıllık izinler, sağlık-hastalık izinleri, doğum ve süt izinleri vb. gibi çalışılmadan geçirilen süreler için, çalışılmışçasına ödenen ücretleri bu kapsamda değerlendirebiliriz.

İzin ücretleri bir yasal zorunluluk olabileceği gibi işçi ve işveren arasındaki iş akdine dayalı veya toplu iş sözleşmeleri gereği ödenebilir. Bu çalışmada

sebebi veya ödemenin dayanağı her ne olursa olsun izinli sayılan süreler için yapılan ödemeler izin ücreti kapsamı içerisinde yorumlanmaktadır. Bununla birlikte, ülkemiz uygulamasının ana kaynağı olan 4857 sayılı İş Kanunu'nda yer alan ücretli izinlerden önemli görülen bir kaçına aşağıda kısaca değinilmiştir.

#### **a. Yıllık ücretli izinler**

4857 sayı İş Kanunu'nun 53. maddesi çalışanlara kullanılacak yıllık izin hakkı ve sürelerini düzenlemiştir. Bu maddede; deneme süresi de içinde olmak üzere en az bir yıl çalışmış olan işçilere yıllık ücretli izin verilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Yasa yıllık ücretli izin hakkını mutlak bir hak olarak öngörmekte, çalışanın kendi isteği ile de olsa bu haktan vazgeçmesi mümkün görülmemektedir.

Yasada verilecek asgari yıllık ücretli izin süreleri de çalışanın hizmet süresine göre şu şekilde yer almıştır:

- Bir yıldan beş yıla kadar (beş yıl dahil) olanlara ondört gün
- Beş yıldan fazla onbeş yıldan az olanlara yirmi gün
- Onbeş yıl (dahil) ve daha fazla olanlara yirmialtı gün.

Onsekiz ve daha küçük yaştaki çalışanlarla elli ve daha yukarı yaştaki çalışanlara verilecek yıllık ücretli izin süresinin yirmi günden az olamayacağı da hüküm altına alınmıştır. Yukarıda da belirtildiği gibi yasada belirtilen bu sürelerin tamamı asgari sürelerdir. Bu süreler iş sözleşmeleri veya toplu iş sözleşmeleri ile artırılabilir.

İşveren, yasanın 57. maddesi gereğince, yıllık ücretli iznini kullanan her işçiye, yıllık izin dönemine ilişkin ücretini ilgili işçinin izine başlamasından önce peşin olarak ödemek veya avans olarak vermek zorundadır.

Yasada yıllık izin ücretlerinin hesaplanmasına ilişkin de belirlemeler yapılmıştır. Buna göre; fazla çalışma ücretleri, primler, işyerinin temelli işçisi olarak normal çalışma saatleri dışında hazırlama, tamamlama, temizleme işlerinde çalışan işçilerin bu işler için aldıkları ücretler ve sosyal yardımlar, ulusal bayram, hafta tatili ve genel tatil günleri için verilen ücretler yıllık izin ücretinin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Günlük, haftalık veya aylık olarak belirli bir ücrete dayanmayıp da akort, komisyon ücreti, kâra katılma ve yüzde usulü ücret gibi belirli olmayan süre ve tutar üzerinden ücret alan işçinin izin süresi için verilecek ücretin ise or-

talama olarak hesaplanacağı, yasada belirtilmiştir. Ortalama günlük ücretin ve yıllık izin ücretinin hesaplanması aşağıdaki biçimde formüle edilebilir:

*Ortalama Günlük Ücret : Bir Yıllık Sürede Kazanılan Ücret / Bir Yıllık Sürede Fiili Çalışılan Gün Sayısı*

*İzin Ücret.i : İzin Gün Sayısı x Ortalama Günlük Ücret*

Yıllık ücretli izin günlerinin hesabında, izin süresine rastlayan ulusal bayram, hafta tatili ve genel tatil günleri izin süresinden sayılmaz. Bu nedenle de yıllık ücretli izin süresine rastlayan hafta tatili, ulusal bayram ve genel tatil ücretleri ayrıca ödenir.

İşveren, işyerinde çalışan işçilerin yıllık ücretli izinlerini gösterir izin kayıt belgesi tutmak zorundadır. Yıllık ücretli izin hakkından taraflar anlaşmış olsalar dahi vazgeçilemez. İşçilerin daha çok ücret almak amacıyla yıllık izne ayrılmayıp işyerinde çalışmaya devam etmeleri bu düzenlemenin amacıyla çelişir. Çalışanlara yıllık izin vermeyerek çalıştırmak da 4857 sayılı İş Kanunu hükümlerine aykırı olduğundan idari para cezasını gerektirir.

İşçi her hizmet yılına karşılık, yıllık iznini gelecek hizmet yılı içinde kullanır. İzin işveren tarafından sürekli (kesintisiz) bir şekilde verilmesi zorunludur. Ancak, öngörülen izin süreleri, tarafların anlaşması ile bir bölümü on günden aşağı olmamak üzere en çok üçe bölünebilmektedir. İşveren tarafından verilmiş bulunan diğer ücretli ve ücretsiz izinler yıllık izinden indirilemez.

Muhasebeleştirme ve finansal raporlama açısından tartışmaya konu olacak bir başka husus da İş Kanunu'nun 59. maddesinde hüküm altına alınmış; kullanılmayan izinlere ait ücretlerin ödenmesi gereğidir. Yasa, iş sözleşmesinin, herhangi bir nedenle sona ermesi halinde işçinin hak kazanıp da kullanmadığı yıllık izin sürelerine ait ücreti, sözleşmenin sona erdiği tarihteki ücreti üzerinden kendisine veya hak sahiplerine ödeneceğini açık bir biçimde hüküm altına almıştır. Bu ücrete ilişkin zamanaşımı iş sözleşmesinin sona erdiği tarihten itibaren başlar.

#### • Yeni iş arama izni veya bildirim sürelerine ait ücretin peşin ödenmesi

İş sözleşmesinin fesih edilmesi ile ilgili olarak bildirim süreleri içinde işveren, işçiye yeni bir iş bulması için gerekli olan iş arama iznini iş saatleri içinde ve ücret kesintisi yapmadan vermek zorundadır (İ.K. Madde 27). İş arama izninin süresi günde iki saatten az olamaz ve işçi isterse iş arama izin saatlerini birleştirerek toplu da kullanabilir.

İşveren yeni iş arama iznini vermez veya eksik kullandırırsa o süreye ilişkin ücret işçiye ödenir. Bununla birlikte, işveren bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesini feshedebilir.

• **Analık halinde çalışma ve süt izni**

Kadın işçilerin doğumdan önce sekiz ve doğumdan sonra sekiz hafta olmak üzere toplam onaltı haftalık süre için çalıştırılmamaları yasa hükmü gereğidir (İ.K. Madde 74). Çoğul gebelik halinde doğumdan önceki süreye iki hafta daha süre eklenir. Ancak, sağlık durumu uygun olduğu takdirde, doktorun onayı ile kadın işçi isterse doğumdan önceki üç haftaya kadar işyerinde çalışabilir. Bu durumda, kadın işçinin çalıştığı süreler doğum sonrası sürelerle eklenir. Yukarıda öngörülen süreler işçinin sağlık durumuna ve işin özelliğine göre doğumdan önce ve sonra gerekirse artırılabilir. Bu süreler hekim raporunda belirtilir.

Hamilelik süresince kadın işçiye periyodik kontroller için ücretli izin verilir.

Kadın işçilere bir yaşından küçük çocuklarını emzirmeleri için günde toplam bir buçuk saat süt izni verilir. Bu sürenin hangi saatler arasında ve kaç bölünerek kullanılacağını işçi kendisi belirler. Bu süre günlük çalışma süresinden sayılır.

Yukarıda belirtilen yasal sürelerde çalışan, geçici iş göremezlik ödeneğinden yaralanacaktır. Ancak, işveren iş sözleşmesi veya toplu sözleşme gereği bu ödeneğe ilave ödemedede bulunabilir. Bu şekilde yapılan ödemelerin izin ücreti kapsamında değerlendirilmesi uygundur.

• **Diğer ücretli izin/tatiller**

İş Kanunu'nda yer alan diğer ücretli izinleri veya bu isim adı altında olmasa da aynı nitelikteki ücretleri aşağıdaki biçimde saymak mümkündür:

- Hafta tatili ücretleri
- Genel tatil ücretleri
- Bayram tatili ücretleri
- Evlenmelerde üç güne kadar olan izin ücretleri
- Ana veya babanın, eşin, kardeş veya çocukların ölümünde üç güne kadar izin ücretleri
- Geçici iş göremezlik süresince işveren tarafından yapılan ücret ödemeleri

- Hastalık veya sair sebeplerle çalışmadan geçirilen süreler için yapılan ücret ödemeleri
- İşveren tarafından verilen diğer ücretli izinler

### 3.TMS-19'A GÖRE ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı 19 no.lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) olarak muhasebe standartları içerisinde yer almaktadır. Bilindiği gibi bu standart 19 no.lu uluslararası muhasebe standardının birebir çevirisidir. Bu nedenle TMS adı altında yapılan değerlendirmeler uluslararası muhasebe standartları açısından da geçerlidir. Standarttaki izin ücretleri veya ücretli izinle ilgili spesifik hususlara girmeden önce bu standartta yer alan çalışanlara sağlanan faydaların neler olduğu ve nasıl kategorize edildiğinin ana hatları ile belirtilmesinde yarar bulunmaktadır.

Standart, işverenler tarafından çalışanlara sağlanan her türlü fayda ve menfaatleri kapsamaktadır. Sadece, işverenler tarafından çalışanlara verilen hisse senetleri ile ilgili faydalar bu standardın kapsamı dışında kalmaktadır. Bu konuda TFRS-2 no.lu standarttan yararlanılmaktadır.

Standart, çalışanlara sağlanan faydaları; “Çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedeldir.” şeklinde tanımlamıştır. Bunları da aşağıdaki biçimde dört grup altında toplamıştır:

#### ***i. Çalışanlara sağlanan kısa süreli faydalar***

- Maaşlar, ücretler, sosyal güvenlik yardımları;
- Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde meydana gelmesi beklenen kısa süreli ücretli izinler (ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni gibi);
- Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde ödenecek kar paylaşımı ve ikramiyeleri;
- Mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, taşıt ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler gibi).

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar her hangi bir çalışanın bir hesap dönemi boyunca sunduğu hizmetler karşılığında ödenir.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar gerçekte hizmet süresinde sağ-

lanan faydalardan oluşmaktadır. Bu kategoride yer alan faydaları diğerinden ayıran temel özellik, çalışanların kendilerinden beklenen hizmetleri ifa etmeleri ve ödenmiş veya dönem sonu itibarıyla en geç izleyen on iki ay içinde ödenecek olmalarıdır (Örten ve Diğerleri, 2007, 268).

### **ii. Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar**

Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar uzun vadeli faydalardır ve ödemesi iş akdinin sona ermesiyle başlar. Bunlar; emeklilik ikramiyesi, kıdem tazminatı, süreli ya da süresiz emeklilik aylığı ödemesi, süreli ya da süresiz sağlık yardımı gibi ödemeleri içerir. Bunların ödenmesi, defaten (emeklilik ikramiyesi veya kıdem tazminatı) olabileceği gibi, çok sayıda tekrar eden (emeklilik aylığı) ödemeler biçiminde de olabilir. Bir kısmı da belli şartlara bağlı (sağlık ödemeleri) olabilir. Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalara ilişkin örnekler ülkemizde çok sık rastlanan durumlar değildir (Karakaya 2007, 217). Bununla birlikte ülkemizdeki kıdem tazminatı uygulamasını da bu kapsamda değerlendirmek gerektiğini de ifade edilmelidir (Örten ve diğerleri 2007, 294). Çalışma dönemi sonrasında sağlanan bu faydalar; yükümlülüğü tamamen işletmenin üzerinden üçüncü kişi ya da kuruluşlara atan; “*tanımlanmış katkı payı*” ya da gerektiğinde ek katkı sağlama gibi yükümlülük üstlenmeyi ifade eden; “*tanımlanmış fayda planları*”na dayandırılabilir.

### **iii. Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar**

- Uzun hizmet veya seyahat izinleri gibi uzun ücretli izinler;
- Jübile veya diğer uzun dönemli hizmet tazminatları;
- Uzun vadeli sakatlık tazminatları;
- Çalışanların ilgili hizmeti verdikleri sürenin on iki ay veya daha sonrasında ödenecek kar paylaşımı veya ikramiye borçları; ve
- Kazanıldığı dönemin sonundan itibaren on iki ay veya daha sonrasında hak kazanılacak olan ertelenmiş tazminatlar.

### **iv. İşten çıkarma tazminatları**

İşten çıkarma tazminatları çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alınır; çünkü yükümlülüğü doğuran olay; çalışanın hizmeti değil işten çıkarılmasıdır. Hak ettiği kıdem tazminatının üzerinde ödeme yapılması, hak etmediği halde kıdem tazminatı ödenmesi, işten ayrılmayı teşvik ödemesi, bir kısım masraflarının belli bir süre karşılanması örnek verilebilir.

Ülkemizdeki kıdem tazminatı uygulaması ilk bakışta “işten çıkarma tazminatı” gibi görünse de bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir. Çünkü kıdem tazminatı ödemesi esas itibarıyla çalışanın hizmetine dayalı bir ödemedir. Bu nedenle, standartta, kıdem tazminatı ödemesini “çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar” kapsamında işleme tabi tutulması gerekmektedir.

#### 4.TMS-19'DA İZİN ÜCRETLERİ/ÜCRETLİ İZİNLERLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

İzin ücretleri ağırlıklı olarak çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalardandır. Bilindiği gibi çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içerisinde kullanılması beklenen ücretli izinler standarda göre çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar içerisinde yer almaktadır. Örneğin 2008 yılına ait ücretli izinler o yıl içerisinde kullanılabilmesi gibi bir sonraki yıla da aktarılabilir. Takip eden yılın sonuna kadar kullanılması söz konusu olan ücretli izinler sağlanan kısa vadeli faydalar içerisinde yer alacaktır. Bu gruplama, daha sonra üzerinde ayrıntılı olarak sunulacak olan finansal raporlama açısından önemlidir. Çünkü standart çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların iskonto edilmemiş değerleri üzerinden raporlanmasını isterken uzun vadeli olanların iskonto edilmiş değerleri ile raporlanmasını istemektedir.

Standart bir işletmenin, çalışanlarına, seyahat, hastalık, kısa süreli iş görmezlik, anne ve babaya verilen doğum izinleri, jüriyet hizmeti ve askerlik hizmeti gibi birçok nedenle işte bulunmadıkları dönemlerde ödemede bulunabileceğini ve ücretli izin haklarının da biriken ve birikmeyen olmak üzere iki şekilde sınıflandırılabileceğini ifade etmektedir.

**Biriken ücretli izinler;** mevcut döneme ilişkin hakların bütünüyle kullanılmaması halinde geleceğe taşınan ve gelecek dönem içerisinde kullanılabilen izinlerdir. Yukarıdaki örnekte 2008 yılı izninin cari yıl içerisinde kullanılmaması durumunda bu hakkın bir sonraki yılda kullanılabilmesi biriken ücretli izne örnektir.

Biriken ücretli izinleri de kendi içerisinde iki alt gruba ayırmıştır. Bunlar; giydirilmiş/kazanılmış (vesting/vested) ve giydirilmemiş/kazanılmamış (non-vesting) ücretli izinlerdir. Bu kavramlar üzerinde biraz durmakta fayda vardır. Buradaki “**giydirilmiş/kazanılmış**” kavramı, çalışanların işten ayrılmaları halinde kullanmamış oldukları izin haklarına ilişkin nakit ödeme yapılmasını talep etme hakkını ifade etmektedir. Yani, işten ayrıldığında bir işçi çalıştığı dönemde kullanmadığı izinlerin ücretini isteme hakkına sahip



ise bu hakkı giydirilmiş/kazanılmış ücretli izinler olarak anılmaktadır. İşten ayrılma halinde kullanılmamış izinlerle ilgili nakit ödeme talep hakkının olmaması hali de standartta, “**kazanılmamış/giydirilmemiş**” kavramı ile yer almıştır. Aslında bu kavramların İngilizce karşılığına, giydirilmiş veya giydirilmemiş olmaktan daha çok “müktesep/kazanılmış hak” veya “kazanılmamış” ifadesi daha uygun düşmektedir. Bu kavramları daha anlaşılır olma bakımından, işten ayrılma durumunda nakit isteme hakkı veren veya vermeyen ücretli izinler olarak da ifade etmek beklisi de daha uygun olabilir.

**Birikmeyen ücretli izinler;** ileriye taşınamayan faydalardır. Cari dönemde kullanılmayan izin hakkının sonraki dönem ya da dönemlere aktarılması söz konusu değildir. Bunlar, çalışanlara kullanılmayan izinler için nakit ödeme yapılmasını talep hakkı vermemeleri durumunda ortadan kalkarlar. Standartta tam açık bir ifade olmamakla beraber birikmeyen ücretli izinlerin genellikle işten ayrılma sırasında nakit talep hakkı konusunda müktesep bir hak tanınması söz konusu olmamaktadır. Başka bir ifade ile cari dönemde kullanılmayan döneme ait ücretli izinler gelecek dönemlerle ilgili bir hak (izin olarak ya da nakit olarak) vermiyorsa bunun birikmeyen ücretli izinler olarak ifade edilmesi daha uygun olacaktır. Özetle, birikmeyen ücretli izin grubunda yer alan izin hakları, döneminde kullanılmadığında tamamen ortadan kalkmaktadır. Türk mevzuatında babalara verilen doğum izni, evlenmelerde üç güne kadar olan izinler, ana veya babanın, eşin, kardeş veya çocukların ölümünde kullanılan ücretli izinler bunlara örnek gösterilebilir. İş sözleşmeleri veya toplu sözleşmelerle iş yasasında yer almamakla beraber ilave örneklerin oluşturulması da söz konusudur.

## 5.TMS-19'A GÖRE İZİN ÜCRETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

### 5.1 Genel Açıklama

Esas itibariyle izin ücretlerinin muhasebeleştirilmesi finansal tablolara yansıtılması gereken yükümlülük ve maliyet/giderlerin belirlenmesi ve bunların ilgili bilanço ve/veya gelir tablosu hesaplarına kaydedilmesi hususlarını içerir.

Standartta, **çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların finansal tablolara yansıtılmasında iskonto edilmemiş değerlerinin kullanılacağı** hükmüne yer verilmiştir. Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde meydana gelmesi beklenen ücretli izinler kısa vadeli sağlanan faydalar içerisinde yer almaktadır. Standart, kısa vadeli faydalar için yükümlülük ve maliyetin ölçülmesinde aktüeryal hesaplamalara yer olma-

diğını belirtmektedir. Aktüaryal hesaplamalara yer verilmemesi, bir çoğu gelecekle ilgili tahmin ve kestirimleri gerektiren aktüaryal varsayımlara gerek olmamasından kaynaklanmaktadır. Bu da iskonto edilmemiş değerler üzerinden finansal tablolara yansıtılmasıyla birlikte dikkate alındığında, kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmesini basit bir hale getirmektedir.

Standartta yer alan açıklamalar ışığında, kısa vadeli sağlanan faydaların finansal tablolara yansıtılması, gelir tablosu ve bilanço açısından şu şekilde olacaktır (Madde: 10):

- TMS-2 Stoklar ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standartları, varlığın maliyetine eklenmesini gerekli görmediği ya da izin vermediği sürece kısa vadeli sağlanan faydalar dönem gideri olarak **gelir tablosuna** yansıtılır.
- Kısa vadeli sağlanan faydaların bilançoyla ilişkilendirilmesi iki biçimde olabilir. Birincisi tahakkuk etmiş döneme ait kısa vadeli faydaların ödenmiş olan kısımlarının düşüldükten sonraki kalan kısmının bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar içerisinde bir **borç olarak** raporlanmasıdır. İkincisi ise erken ödeme yapılmış olması durumuyla alakalıdır. Yani yapılmış olan ödemeler tahakkuk ettirilen kısa vadeli faydalardan da fazla ise, bu durumda bir peşin ödeme söz konusu olduğundan söz konusu fazlalık bir **varlık olarak** bilançoya yansıtılır. Söz konusu varlık, normal şartlarda, gelecekte konuyla ilgili ödemelere karşılık mahsup edilir.

Standartta göre izin ücretlerinin muhasebeleştirilmesi veya finansal tablolara yansıtılmasında ücretli izinlerin biriken ya da birikmeyen olması önem arz etmektedir. Ayrıca birikimli ücretli izinlerin nakit isteme hakkı verip vermemesi durumu da muhasebeleştirme konusunda önemli bir ayrıntıdır.

Aşağıda ücretli izinlerin muhasebeleştirilmesi birikmeyen ve biriken ücretli izinler başlıkları altında incelenmeye çalışılmıştır.

## 5.2. Biriken Ücretli İzinler

Biriken ücretli izinlerin; cari döneme ilişkin izin haklarının bütünüyle kullanılmaması halinde geleceğe taşınan ve gelecek dönem içerisinde kullanılabilen izinler olduğu daha önce ifade edilmişti. Çalışanlar, gelecekteki ücretli izin haklarını arttıran hizmetlerde bulundukça işletme açısından bir yükümlülük doğar. Çalışanların birikmiş kazanılmamış haklarını kullanmadan işten ayrılabilme olasılığı, ilgili yükümlülüğün ölçüm şeklini etkilemesine rağmen ücretli izinler kazanılmamış dahi olsalar, işletme açısından bir yükümlülük mevcuttur ve finansal tablolara yansıtılır (TMS 19/Madde 13).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, biriken ücretli izinlerin muhasebeleştirilmesinde gelecek dönemlerle ilgili yükümlülük muhasebe konusu haline gelmektedir. Tabii ki bunun doğması için söz konusu hakkın cari dönemde tamamen ya da kısmen kullanılmamış olması gerekir. Gelecek döneme devreden ücretli izin haklarının çalışma süresince kullanılmamış olması işten ayrılma sırasında nakit olarak ödenip ödenmemesi yani kazanılmış hak olup olmama durumu yükümlülüğün mali tablolara yansıtılması gereğini değiştirmez. Bununla birlikte, ücretli izinlerin nakit olarak talep etme hakkının olup olmaması gelecekle ilgili yükümlülük tahminini etkileyecektir (Deloitte, 2007, 1138).

### Örnek:

Bir işletmenin 31.12.20x1 tarihi itibarıyla çalışanları toplamı 500 kişidir. Çalışanların her biri 20 günlük yıllık izin ücreti hakkına sahiptir. 20x1 yılında 1.000 günlük ücretli izin kullanılmamıştır. Beklenen ortalama günlük izin ücreti 20 TL'dir. Cari yılda kullanılmayan izin ücretleri devam eden yılda kullanılabilir. İşletmede izin haklarının kullanımı LİFO yöntemi-ne göre yapılmaktadır. Yani öncelikle cari döneme ait olan daha sonra da geçmiş dönemden devreden izin hakları kullanılmaktadır. Geleceğe taşıma bir yıl yapılabilir. Devreden yıllık izin hakkı cari dönemde kullanılmadığında bu hak yanmaktadır. Kullanılmayan izin ücretlerinin nakit olarak talep edilmesi hakkı da söz konusu değildir. İşletme, geçmiş dönem gerçekleştirmeleri üzerinden yaptığı çalışmalar sonucunda 20x2 yılında, 50 işçinin 16'şar gün, 400 işçinin 20'şer gün, 50 işçinin de 24'er gün izin kullanacakları tahminini yapmıştır.

Söz konusu tahminlere bakılırsa; gelecek yılda (20x2) cari yıldan devredecek olan 1.000 günlük ücretli izin hakkının ancak 200 günlük (50x(24-20)) kısmı kullanılacaktır. Bunun parasal karşılığı ise 4.000 TL'dir. Bu durumda işletmenin 20x1 yılında verilen hizmetten dolayı gelecek dönemde ödenmesi muhtemel olan 4.000 TL'lik izin ücretini yıl sonu itibarıyla gider yazması ve buna ilişkin yükümlülüğü de bilançoya yansıtması gerekecektir.

31/12/20x1	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	4.000
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDER.	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	
/	
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	
379 DİĞER BORÇ GİDER KARŞILIKLARI	4.000

20x2 yılı sonu itibarıyla 500 işçi için toplam 9.600 günlük (210.000 TL) izin ücreti ödendiğini, çalışan bazında yapılan inceleme sonucu bunun 240 günlük kısmının (5.000 TL) geçen dönemden devreden, geri kalan kısmının da cari yılın ücretli izin hakkından kullanıldığını varsayalım.

Geçen dönem sonunda tahakkuk yoluyla gider yazılan ve cari dönemde ödenen izin ücretleri ile ilgili yapılan kayıtların toplu görünümü aşağıdaki gibidir.

.././20x2	
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	4.000
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	
680 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	1.000
/	
İLGİLİ VARLIK VE KAYNAK HES.	5.000

Cari dönemle ilgili olarak kullanılan 9.360 günlük izin karşılığı ödenen ücret ise 205.000 TL'dir. Cari döneme ait bu kısım ödeme yapıldıkça ilgili hesaplara gider olarak dönem boyunca kaydedilmiş olmalıdır.

Bir sonraki döneme (20x3) devredecek maksimum ücretli izin hakkı ise 640 (10.000 – 6.360) gündür (yıllık toplam izin hakkının 20x2 yılında fiili izin hakkının 10.000 gün olduğunu varsayarak). 20x1 yılından 20x3 yılına devredilecek izin hakkı kalmamıştır. Çünkü bu işletme için devir sadece bir yıl ile sınırlandırılmıştır. İşletme teorik olarak 20x2 yılına ait olup da bu dönem içinde kullanılmayan 640 günlük izin hakkını 20x3 yılına aktarabilir. Ancak, geçmiş dönem verilerinden 20x3 yılında 20x2 yılında ait olup da kullanılmayan 640 günden kaç günlük kısmının kullanılabileceğini tahmin etmesi gerekmektedir. Bunun için de gerekli tahakkuk işlemini yapacaktır.

**Örnek olayda yıllık izinlerin kullanılması LİFO yöntemine göre yapılmıştır. LİFO yöntemi yerine FİFO yöntemi uygulanıyor olsaydı, önce geçmiş**

**dönem daha sonra da cari dönem hakları kullanılacaktır.** Bu durumda öncelikle 20x1 yılında kullanılmayan 1.000 günlük ücretli izin, daha sonra da 8.600 günlük cari dönem (20x2) izni kullanılacaktır. Bu durum, cari dönemde kullanılmamış ve gelecek döneme aktarılan izin haklarının hesap edilmesinde önemli farklılığa neden olur. Bu nedenle de FIFO yöntemi kullanılıyorsa 20x1 yılı sonunda 200 günlük yerine 1.000 günlük izin ücreti tahakkuku yapılması gerekirdi.

Gelecek dönemlere aktarılan ücretli izinlere ilişkin yükümlülüklerin tutarında farklılık yaratan iki önemli husus söz konusudur:

- Kullanılmayan ücretli izin haklarının çalışma dönemi sonuna kadar taşınabilmesi.
- Çalışma dönemi sonunda kullanılmayan izin hakları karşılığı nakit isteme hakkının olması.

Ücretli izinlerin kullanılması hakkının ileri doğru taşınması bir yıl yerine süresiz (işten ayrılana kadar kullanılabilmesi varsayımıyla) olursa, doğal olarak yükümlülük de daha yüksek olacaktır. Örneğimizdeki cari yıl sonunda (20x1) tahakkuk ettirilecek yükümlülük 200 gün yerine 1.000 gün olacaktır. Çünkü, biriken ücretli izin haklarının kullanılması uzun bir dönemde çok daha muhtemel bir durum olarak değerlendirilmelidir.

Çalışma süresince kullanılmayan izin haklarının işten ayrılma sırasında nakit olarak istenme hakkının olması (kazanılmış hak) durumunda da tahakkuk ettirilecek yükümlülük 200 gün yerine 1.000 gün olacaktır.

Ülkemiz mevzuatına göre cari dönemde kullanılmayan ücretli izin hakları gelecek dönemlere devredilebildiği gibi çalışılırken kullanılmayan kısım için de işten ayrıldığında nakit ödeme talebinde bulunulabilmektedir. Yukarıdaki örnek olayın ülkemiz mevzuatına göre işleme tabi tutulması söz konusu olsaydı, 20x1 yılı sonunda 1000 günlük ücretli izin için karşılık ayrılması gerekirdi.

İş sözleşmesi veya toplu sözleşme ile hastalık dolayısıyla çalışılmadan geçirilen sınırlı bir süre için çalışana ücret ödenmesi söz konusu olabilir. Bunun da gelecek dönem/dönemlere taşınması ya da izin ücretine dönüştürülmesi ya da karşılığının nakit ödeme şekline dönüştürülmesi söz konusu olabilir. Bu da kullanılmayan hastalık izinlerinin geleceğe taşınması dolayısıyla işletmenin yükümlülüğü üzerinde etki yaratacaktır.

**Örnek:**

Standardın 15. maddesinin devamında aşağıdaki örneğe yer verilmiştir:

Paragraf 14 ve 15'i açıklayan örnekler:
<p>Bir işletmenin her biri yıllık beş iş günü ücretli hastalık izni hakkına sahip 100 çalışanı bulunmaktadır. Kullanılmayan hastalık izni bir takvim yılına taşınabilmektedir. Hastalık izni öncelikle cari yılın hakkından düşülmekte ve arda kalan bakiye geçmiş yıldan ileriye taşınmaktadır (LIFO çerçevesinde). 30 Aralık 20X1'de, çalışan başına ortalama kullanılmamış hak iki gündür. İşletme, geçerli olacağı beklenen geçmiş deneyimlerini esas almak suretiyle, 92 çalışanın 20X2 yılında beş günden fazla hastalık izni almayacağını ve kalan 8 çalışandan her birinin ortalama altı buçuk gün hastalık izni alacağını tahmin etmektedir.</p> <p><i>İşletme, 31 Aralık 20X1 birikmiş kullanılmayan haklara ilişkin olarak 12 gün (8 çalışandan her birisi için bir buçuk gün) daha hastalık izni ödeyeceği tahmininde bulunur. Dolayısıyla, işletme 12 günlük hastalık izni ücreti çerçevesinde hesaplayacağı borç tutarını finansal tablolarına yansıtır.</i></p>

**Aylık raporlamada:**

Aylık mali tablo düzenlenmesi veya üretim işletmeleri açısından aylık maliyetlerin hesaplanmasında durum bir ölçüde özellik arz etmektedir. Bu durumda ücretli izin maliyetlerinin iznin kullanıldığı ay yerine bütün yıla dağıtılması özellikle maliyet hesaplama açısından önem arz eder.

İzin ücretlerinin önemli bir kısmı, aslında, izin yapılan ayın değil, bütün bir yıllık çalışmanın karşılığıdır. Yıllık izin ücretlerinde bunu daha açık görmek mümkündür. Konuyu aylık raporlama yönüyle değerlendirecek; 30 günlük yıllık izin hakkı olan bir işçi, gerçekte, 11 ay çalışmakta, bir ay izinli olmaktadır. Öyleyse bunun anlamı 11 ay çalışma karşılığında, 12 aylık ücret almaktır. Bu nedenle, izin ücretinin, ödendiği izin ayına gider yazılması doğru bir yaklaşım olmaz. Çünkü iznin yapıldığı ay, işçinin üretime bir katkısının olmadığı aydır. İşletmede işçilerin izin kullanımının yıl içerisinde düzenli bir dağılım göstermesi halinde önemli bir sorun söz konusu olmayabilir. Aksi takdirde, iznin yoğun olarak kullanıldığı aylarda birim maliyetlerde önemli dalgalanmalar olacaktır. Bu nedenle, yıllık izin ücretlerinin yılın başında tahmin edilmesi (bütçelenmesi) ve çalışılan aylık dönemlere dağıtılması gerekmektedir (Karakaya 2007, 439).

**Örnek:**

Bir işletme üretim çalışanları için cari yıla ait izin ücretlerini 99.000 TL ve 5.000 iş günü olarak yılın başında bütçelemiştir. Önceki dönemden dev-

reden her hangi bir izin hakkı mevcut değildir. İş gücü planlamasına göre işçilerin yarısı Temmuz, diğer yarısı da Ağustos ayında izin kullanacaktır. İşçiler arasında izin ücreti itibariyle önemli bir farklılık söz konusu değildir. Yukarıdaki verilere göre bütçelenen izin ücretlerinin aylara dağıtımı şöyle olacaktır.

**Maliyetlere tahmini olarak yüklenecek aylık genel üretim giderleri:**

Temmuz ve Ağustos aylarına yüklenecek izin ücretleri :	$\frac{1}{2} X + \frac{1}{2} X = 1X$
Diğer 10 aya yüklenecek izin ücretleri :	<u>10X</u>
Toplam :	11X

Temmuz ve Ağustos aylarının her biri için :  $(99.000/11) \times \frac{1}{2} = 4.500$  TL

Diğer 10 ayın her biri için :  $(99.000/11) \times 1 = 9.000$  TL

Temmuz ayında 2.400 günlük 55.000 TL, Ağustos ayında 2.300 günlük 55.000 TL olmak üzere toplam 4.700 günlük ve 110.000 TL'lik izin ücreti ödenmiştir.

İzin ücretleri Ocak-Temmuz dönemine ait aylara tahmini, Ağustos ayından itibaren de fiili verilere göre dağıtılmıştır. Buna göre aylara dağıtılan izin ücretleri aşağıdaki gibi olacaktır:

373 Maliyet Giderleri Karşılığı		180 Gelecek Aylara Ait Giderler	
Ocak	9.000	Ocak	
Şubat	9.000	Şubat	
Mart	9.000	Mart	
Nisan	9.000	Nisan	
Mayıs	9.000	Mayıs	
Haziran	9.000	Haziran	
Temmuz	55.000	Temmuz	
Ağustos	8.500	Ağustos	46.500
<b>Toplam</b>	<b>63.500</b>	Eylül	10.000
		Ekim	10.000
		Kasım	10.000
		Aralık	10.000
		<b>Toplam</b>	<b>46.500</b>
			<b>40.000</b>

Yukarıdaki hesaplardan da anlaşılacağı gibi, yıl boyunca maliyetlere 103.500 TL (63.500+40.000) izin ücreti yüklenmiştir. Yapılan fiili ödeme ise 110.000 TL (63.500 + 46.500)'dir. Yıl sonu itibariyle 373 no.lu hesap kapalı ancak 180 no.lu hesap 6.500 TL bakiye vermektedir. Bunun nedeni de yüklenen tahmini maliyetlerin gerçekleşen maliyetlerden düşük olmasıdır. Buna göre bu farkın dönemde üretilen stoklara ilişkin hesaplarla ilişkilen-

dirilerek kapatılması gerekmektedir. Dönemde 2.000 adet mamul üretilmiş bunun yarısının yarı mamul stoklarında, diğer yarısının da satıldığını varsayarsak; farkla ilgili yapılması gereken kayıt da şöyle olacaktır:

31/12/...	
<b>152 MAMULLER</b>	<b>3.250</b>
<b>620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ</b>	<b>3.250</b>
<b>180 GELECEK AYLARA AİT G.</b>	<b>6.500</b>

Yukarıdaki kayıtlarla birlikte 180 no.lu hesap da kapanmış ve farklar dönemde üretilen stok maliyetlerine devredilerek tahmini maliyetler fiili maliyetlere dönüştürülmüştür.

Bu noktada, cari dönemde kullanılmayıp gelecek döneme devreden izin haklarına ilişkin bedellerin de tahakkuk ettirilerek bir taraftan döneme gider/maliyet yazılması, diğer taraftan da yükümlülüğün bilançoya yansıtılması gerekmektedir.

Dönemde 5.200 gün kesin izin hakkı doğmuştur. Buna göre gelecek döneme devredilebilecek maksimum 500 (5.200-4.700) günlük ücretli izin hakkı mevcuttur. Geçmiş veriler incelendiğinde, LİFO bazlı izin kullanımında devredilebilir izin haklarının ancak %30'ı kadarının kullanıldığı görülmüştür. Buna göre; 150 günlük izin kullanımı söz konusudur. Buna ilişkin maliyet ve yükümlülüğün TMS-19 no.lu standart gereğince finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Cari verilere göre bu tutar da 3.510 TL (110.000/4.700x150)'dir. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı da aşağıdaki gibidir:

31/12/...	
<b>152 MAMULLER</b>	<b>1.755</b>
<b>620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ</b>	<b>1.755</b>
<b>373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI</b>	<b>3.510</b>

### 5.3. Birikmeyen Ücretli İzinler

Standartta, kısa vadeli birikmeyen ücretli izinlere ait beklenen maliyetlerin finansal tablolara yansıtılmasında, bir başka ifadeyle döneme gider yazılmasında izinlerin kullanılması yeterli görülmektedir. Birikmeyen ücretli izinlerin gelecek dönemlere aktarılması ya da taşınması söz konusu olmadığı için, dönem sonu itibarıyla gelecek dönemde ortaya çıkacak bir yükümlülüğün olması da söz konusu değildir. Başka bir ifadeyle dönem sonu bilançosuna aktarılacak bir yükümlülük yoktur. Çünkü birikmeyen



izin ücretlerine ilişkin haklar cari dönemde iznin kullanılmaması durumunda ortadan kalkmaktadır. Yani gelecekle ilgili bir bağ veya bağlantı kalmamaktadır. Bununla birlikte cari dönemde kullanılmayan ücretli iznin bedelinin işten ayrıldıklarında çalışanlara ödenmesi (kazanılmış hak olması) söz konusu olabilir. Daha önce de ifade edildiği gibi bu durumu biriken ücretli izinler grubu içerisinde değerlendirmek daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu kapsamda ele alınan izin ücretlerine ilişkin haklar, iznin ilgili olduğu dönemde kullanılmaması halinde, ortadan kalktığı için muhasebeleştirmeyi de kolaylaştırmaktadır. Özellikle yıllık mali tablo düzenlenmesi durumunda bu çok daha kolay olmaktadır. Yapılacak işlem, sadece, hastalık ya da benzer mazeretler nedeniyle kullanılan izinlere ait ücretlerin kullanıldığı dönemde gider yazılmasıdır. TMS-2 ve TMS-16 gereğinde varlık maliyetlerine dahil edilmeleri de söz konusu olabilmektedir.

Ülkemizdeki iş mevzuatı açısından bakıldığında yıllık izin ücretleri biriken izin ücretleri kategorisinde yer almaktadır. Ama diğer mazerete dayalı izinlerin aşağı yukarı tamamı birikmeyen nitelikte olan ücretli izinlerdir. Örneğin doğumda babaya verilen izin veya yakınların ölümünde kullandırılan izin haklarının sonraki dönemlere taşınması söz konusu değildir. Doğumla ilgili verilen ücretli izinler için de benzer değerlendirme söz konusu olsa da, burada da dikkat edilmesi gereken husus şudur: Doğum sırasında elbette iş göremezlik adı altında yapılan ödeme sosyal güvenlik kurumu tarafından yapılmakta ve bu da işletme ya da işverenle ilgili değildir. Ancak, iş sözleşmesi ya da toplu iş sözleşmesi gereği işveren sosyal güvenlik kurumu tarafından yapılan iş göremezlik ödemesine ilave ödeme yapabilir. Yasa doğumdan önceki beş haftanın doğum sonrasına sekiz haftaya ilave olarak kullandırılmasına imkan sağlamaktadır. Böyle bir durum söz konusu olduğunda ve bu aktarma işleminin bir sonraki muhasebe dönemine denk gelmesi halinde bunun için dönem sonunda bir yükümlülük tahakkuku yapıp yapılmayacağı düşünülebilir. Bir başka ifadeyle bir sonraki muhasebe dönemine aktarılan bu ücretli izin biriken ücretli izin kapsamında mı düşünülmelidir? Bir sonraki muhasebe dönemindeki doğum sonrasına ertelenen ücretli izin hakkının özellikle yükümlülük boyutundan bakıldığında biriken ücretli izinler kapsamında değerlendirilmesi daha uygun olacaktır.

Birikmeyen ücretli izinler kullanıldıkları zamanda muhasebeye konu edilmektedirler Bu nedenle de muhasebeleştirilmelerinde her hangi bir karmaşıklık söz konusu değildir. Ancak, aylık mali tablo ya da maliyet hesaplama durumlarında bu durum bir miktar özellikli hale gelmektedir. Birikmeyen

izin ücretlerinin aşağı yukarı tamamı belli mazeretlerle ilişkilidir. Bu mazeretlerin ne zaman ortaya çıkacağına öngörülmesi çoğu zaman mümkün değildir. Bu kapsamda ödenecek izin ücretlerinin yıla dağılımının normal olmasını beklemek ancak tesadüf-i bir durum olabilir. Bu durumlarda yılın başında, yıl içerisinde ödenmesi muhtemel olan bu ücretli izinlerin yıllık tahmini yapılarak ilk aydan itibaren aylara dağıtımı yapılır. Bu hususla ilgili olarak aşağıda bir örnek geliştirilmeye çalışılmıştır.

### Örnek:

Bir üretim işletmesi 20x1 yılında bir sonraki döneme devir hakkı olmayan ya da iş sözleşmesinin sonunda nakit ödeme hakkı söz konusu olmayan ücretli izinler konusunda bir tahmin çalışmasını yılın başında yapmıştır. Buna göre 600 günlük izin ücreti karşılığında 60.000 TL izin ücreti tahmin edilmiştir.

Buna göre işletme tahmin edilen yıllık 60.000 TL'yi Ocak ayından başlayarak her aya 5.000 TL olarak yansıtabacaktır.

		31/01/...	
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>			<b>5.000</b>
730.11 Endirekt İşçilikler-Yıllık İzin Ücretleri			
<b>373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI</b>			<b>5.000</b>
373.11 Endirekt İşçilikler-Yıllık İzin			
		/	

Yıl sonu itibariyle işletme 550 günlük izin karşılığı 64.000 TL ödeme yapmıştır. Yapılan ödemelerin aylara dağılımı ise şöyledir: Şubat ayı 8.000 TL, Haziran ayı 20.000 TL, Kasım 36.000 TL.

İşletme ödemeler yapıldıkça aşağıdaki biçimde kaydedecektir:

Şubat ayı ödemesi:

		28/02/...	
<b>373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI</b>			<b>8.000</b>
373.11 Endirekt İşçilikler-Yıllık İzin			
<b>İLGİLİ VARLIK VE KAYNAK HES.</b>			<b>8.000</b>
		/	

Yapılan ödemeler 373 nolu hesabın alacak toplamını aştığı durumda ise fark gelecek aylarda mahsup edilmek üzere "180 Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına yazılır. Böyle bir durum Kasım ayı sonunda söz konusudur:

30/11/...			
<b>373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI</b>		<b>27.000</b>	
373.11 Endirekt İşçilikler-Yıllık İzin			
<b>180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER</b>		<b>9.000</b>	
<b>İLGİLİ VARLIK VE KAYNAK HES.</b>			<b>36.000</b>

/

Yıl sonu itibari ile de tahmini yüklenmiş olan izin ücretleri fiili duruma dönüştürülecektir. Aralık ayına ilişkin kayıt da şöyle olacaktır:

31/12/...			
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>		<b>5.000</b>	
730.11 Endirekt İşçilikler-Yıllık İzin			
<b>180 GELECEK AYLARA AİT GİD</b>			<b>5.000</b>

/

Aralık ayında da tahmini değerler üzerinden gider yazıldıktan sonra, 180 no.lu hesabın borcunda 4.000 TL kalmış olacaktır. Bu tutar aylara yüklenen tahmini izin ücretleri toplamı (60.000 TL) ile yıla ait fiili tutar (64.000) arasındaki farktır. Bu farkın da kapatılarak sonuçların fiili duruma getirilmesi gerekmektedir. Fark stok hesaplarına devredilerek kapatılacaktır. Bunun için cari yıldaki stok hareketlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Dönemde 1000 tonun üretimine başlandığını bunun tamamının mamul hale getirildiğini ve 800 tonunun da satılarak satışların maliyeti hesabına aktarıldığını varsayarsak, yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

31/12/...			
<b>152 MAMULLER</b>		<b>800</b>	
<b>620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ</b>		<b>3.200</b>	
<b>180 GELECEK AYLARA AİT GİD.</b>			<b>4.000</b>

/

Yukarıdaki örnek olayda birikmeyen ücretli izinlerle ilgili gelecek dönemlere ait bir yükümlülük tahakkuk ettirmeye gerek yoktur. Dönemde kullanılan ücretli izinlerin bedelleri TMS-2 Stokları standardı kapsamında varlık maliyetine dahil edilmiştir.

#### 5.4.TMS-12'YE GÖRE VERGİ ETKİSİ

Karşılık ya da tahakkuk yoluyla yazılan izin ücretlerine ilişkin sonuç hesaplarına intikal ettirilen dönem giderleri vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen giderdir. Başka bir ifadeyle, TMS-19 gereği sonraki dönemlere aktarılan ücretli izin hakları ile ilgili olara cari dönemde yazılan

giderler vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyen giderlerdir. Ancak devam eden dönem ya da dönemlerde bunlarla ilgili ödemeler yapıldığında bu giderler matrahtan indirilebilir duruma gelmektedir. Bu durum ticari ve vergiye tabi kar arasında geçici zaman farklılığına neden olmaktadır. Bu tür farklılıklar da vergi etkisi yaratmaktadır. TMS-12 Gelir Vergileri standardı gereği, TMS-19 gereğince biriken izinli ücretler için cari dönemde yazılan giderler için “Vergi Varlığı” ortaya çıkmaktadır. Söz konusu vergi varlığının da finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Aynı şartlarda vergi açısından gider kabul edildiği halde standart açısından peşin ödenmiş gider olarak aktifleştirile izin ücretleri dolayısıyla ertelenmiş vergi etkisi söz konusu olacaktır. Bu durumda da “Vergi Borcu”nun hesaplanarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

## 6.SONUÇ

Finansal raporlama açısından işçilikler ve bunlara ilişkin ücret ve giderler önemli bir inceleme alanıdır. İşçilik ücret ve giderlerini oluşturan, özellikleri itibariyle tamamen birbirinden farklı çok sayıdaki unsurların; gerek tanınmaları, tutarlarının hesaplanması ve tahakkuk işlemlerinin yapılması gerekse raporlanmaları önemini artırmaktadır. Bunlardan bir tanesi de ücretli izinlerdir. Bu çalışmada ücretli izinlerin “TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi incelenmiş ve ülkemizdeki ücretli izin uygulamasıyla bütünleştirilmeye çalışılmıştır.

Çalışma ile ilgili olarak çıkarılan sonuçlar ana hatları ile aşağıda sayılmıştır:

- Ücretli izinlerin muhasebeleştirilmesi bunların iki ana gruba ayrılmasını gerektirmektedir. Bunlar; biriken ücretli izinler ve birikmeyen ücretli izinlerdir.
- Biriken ücretli izinler gelecek dönem ya da dönemlere taşınabildiği için gelecek dönem ya da dönemlerle ilgili bir yükümlülüğü de doğurmaktadır. İşletme bu konuda en iyi tahmin yaklaşımı ile bu yükümlülüğü tahmin ederek mali tablolara yansıtması gerekmektedir. Söz konusu yükümlülüğün karşılığı, duruma göre varlık maliyetleri ya da dönem sonuçlarına yansıtılır.
- Biriken ücretli izinlerin gelecek dönemlere taşınmasında süre sınırlamasının olup olmaması yükümlülüğün hesaplanmasını etkilemektedir. Süre sınırlamasının olmaması doğal olarak yükümlülüğü artıran bir etki yaratmaktadır.

- Biriken ücretli izinlerin çalışma döneminin bitiminde, çalışana nakit olarak talep etme hakkının olup olmaması da yükümlülüğün tutarını etkilemektedir. Çalışana, iş sözleşmesinin sona ermesinde kullanılmayan izin haklarının karşılığının nakit olarak istenebilmesi hakkının verilmesi yükümlülüğün tutarını artıracaktır.
- Maliyetlerin aylık olarak hesaplanmasında izin ücretlerinin yılın çalışılan tüm aylarına dağıtılması ya da faaliyet hacmi ile ilişkilendirilerek dağıtım işleminin gerçekleştirilmesi aylar itibariyle birim maliyetlerdeki muhtemel dalgalanmaların giderilmesi açısından önemlidir. Bu çıkarım özellikle TMS-2 Stoklar standardı çerçevesinde yapılan bir yorumdur.
- Biriken ücretli izinler nedeniyle, gelecek dönem/dönemlere taşımak üzere beklenen yükümlülüklerle ilişkin yazılan giderler vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyen giderlerdir. Ancak, bu giderlerin ileriki dönemlerde vergi mevzuatı açısından kabul edilmesi söz konusu olduğu için TMS-12 Gelir (Kurumlar) Vergisi standardı gereği vergi etkisi de ortaya çıkmaktadır. Ağırlıklı olarak “Vergi Varlığı” biçiminde sonuçlanacak vergi etkisinin de finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir.

Sonuç olarak biriken ücretli izinlere ilişkin en iyi tahmin yaklaşımı çerçevesinde karşılık hesaplanması ve hesaplanan yükümlülüğün mali tablolara yansıtılması standardın izin ücretleri konusundaki önemli bir vurgusu olarak ifade edilmelidir.

#### KAYNAKÇA

Deloitte. 2007. **iGAAP 2007: A guide to IFRS reporting**. Global Edition UK: Wolters Kluwer

Karakaya, M. 2007. **Maliyet Muhasebesi**. 3. Baskı Ankara: Gazi Kitabevi.

Örten, R., H. Kaval ve A. Karapınar. 2007. **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**. 1. Baskı Ankara: Gazi Kitabevi.