

TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI KAPSAMINDA KIDEM TAZMİNATI MÜESSESESİ VE MUHASEBE KAYITLARI: İLK GEÇİŞ YÖNÜYLE ÖRNEK İŞLETME UYGULAMASI

Fevzi Serkan ÖZDEMİR *
İdris VARICI **

ÖZET

Mevcut mevzuat ve iş sözleşmeleri hükümlerine göre kıdem tazminatı; en az bir yıllık hizmet süresini tamamlayan çalışanın, işten çıkarılması veya emekliliği durumunda kendisine ödenmesi gereken hizmet karşılığı olarak mütalaa edilebilir. Bu karşılık tutarının işveren tarafından nasıl ölçüleceği ve muhasebeleştirileceği ile ilgili olarak ise iki farklı esaslar bütünü söz konusudur. Bunlardan ilki, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin öngördüğü esaslardır. İşletmeler ya da onlar adına kıdem tazminatı işlemlerini gerçekleştiren muhasebeciler, bu sisteme göre kıdem tazminatı uygulamalarını öteden beri gerçekleştirmektedirler. Ancak TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı, diğer standartların getirdiği gibi, kıdem tazminatı karşılığı konusunda farklı esaslar getirmiş ve gerek ölçüm gerekse muhasebeleştirme yönüyle belirgin farklılıklar hasıl olmuştur. Bu farklılıkların başında, TMS 19'un kıdem tazminatı ikramiyesinin aktüeryal boyutunu ve paranın zaman değerini dikkate alması gelmektedir.

TMS 19'da tanımlanmış fayda planı olarak tanımlanan kıdem tazminatının bileşenleri; geçmiş dönem hizmet maliyeti, cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti ve aktüeryal kayıp/kazançtır. Kıdem tazminatının hesaplanmasında (karşılık tutarının ölçümünde) çeşitli parametreler ve bu parametrelere ilişkin rasyonel varsayımlardan hareket edilmektedir. İskonto oranı, enflasyon oranı, maaş artış oranı ve personel devir hızı parametrelere dair varsayımlar ile aktüeryal hesaplama gerçekleştirilmekte ve kayıtlar bu ölçüme dayandırılmaktadır. Fakat anılan parametreler için yapılan varsayımlar zaman içinde değişim gösterir ve bu değişim beraberinde aktüeryal kazanç/kayıp meydana getirir. Aktüeryal kazanç/kayıp finansal tablolarda nasıl raporlanacağı ile ilgili olarak TMS 19 yapılan güncelleme sonrası, iki seçenek sunulmaktadır. Bunlardan ilki öteden beri

* Doç. Dr., Ondokuz Mayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman ABD Öğretim Üyesi,
fsozdemir@gmail.com

**Yrd. Doç. Dr., Ondokuz Mayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme
Bölümü Muhasebe-Finansman ABD Öğretim Üyesi, idrisvarici@yahoo.com

mümkün olan kar/zarar içinde raporlama yöntemi, sonradan getirilen yöntem ise, özkaynak içinde raporlama yöntemidir. Bu çalışmanın amacı da işletme faaliyetlerince doğrudan etkilenmeyen, yalnızca parametre değerlerindeki değişimden kaynaklanan aktüeryal kazanç/kayıp tutarının özkaynak içindeki raporlama sürecinin örneklendirilmesi ve halen birçokları için çok yeni ve anlaşılması güç olan bu yöneme açıklık getirilmesidir.

Anahtar Kelimeler:TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, Kıdem Tazminatı Karşılığı, Aktüeryal Kazanç/Kayıp

SEVERANCE PAYMENT AND ACCOUNTING UNDER IAS 19 EMPLOYEE BENEFITS STANDARD: A CASE STUDY FROM THE PERSPECTIVE OF FIRST TIME ADOPTION

ABSTRACT

According to provisions of the existing legislation and labor contracts, severance payment would be expressed as the employees completed at least one year of service to be paid bonuses in the event of dismissal or retirement. There are two different principles related to this amount of bonuses on how to measured and accounted by the employer. The first of these is the principles that predict Uniform Accounting System. Businesses or accountants who performs operations on severance payment carry out practices of severance payment based on long-standing. However, IAS 19 Employee Benefits Standard, as do the other standards, has provided different principles about the provision for severance payment and revealed significant differences both measurements and accounting. The beginning of the differences is that IAS 19 takes into account actuarial size of severance payment bonuses and the time value of money.

The components of the severance payment as the defined benefit plans in IAS 19 are past service cost, current service cost, interest cost and actuarial losses/ gains. The various parameters and rational assumptions related to these parameters are used in the calculation of severance payment (the measurement of provisions). Actuarial calculation is carried out with assumptions about the discount rate, inflation rate, rate of increase in salaries and employee turnover rate parameters and records are based on these measurements. But the assumptions made for aforementioned parameters vary in time and this change constitutes actuarial gains/losses. After update of IAS 19, there are two options related to how to report actuarial gain/loss in the financial statements. The first of these is reporting method in the profit/loss, and following this method is reporting methods in equity. The aim of this study is illustration of reporting process in equity of actuarial gains/losses amount directly not affected by operating activities, only resulting from changes in the parameter values and to clarify this method that is still very new and difficult to understand for many people.

Key Words: IAS 19 Employee Benefits Standard, Provision for Severance Payment, Actuarial Gains/Losses.

1. GİRİŞ

İşletmeler çalışanlarına, çalışma dönemi boyunca ve çalışma döneminde, birtakım faydalar sağlamaktadırlar. Bu faydalar, çalışanlar tarafından sağlanan hizmet karşılığında işletmenin sunmuş olduğu bedellerdir. Örneğin; maaş, ücret, kıdem tazminatı, ücretli izin, doğum izni, ayni yardım gibi faydalardır.

Bunların başında yer alan kıdem tazminatı ve diğer faydalarla ilgili uygulamalar, işletmeler tarafından en fazla ihmal edilen konulardır. Kıdem tazminatı işletmeler için bir yükümlülük iken bu yükümlülüğün finansal tablolarda raporlanmaması büyük bir eksiklik. Bu eksiklik muhasebe standartlarını uygulayacak işletmeler açısından ortadan kaldırılmak zorundadır.

Bilanço bir işletmenin finansal durumunu göstermektedir. Ancak kıdem tazminatı tutarı vergi matrahının tespitinde indirimi kabul edilen giderler arasında yer almadığından, kıdem tazminatının hesaplanıp finansal tablolarda yer alması ihtiyari olarak düşünülmektedir (Akdoğan, 2013:99). Hâlbuki bu tutarın, bilançonun pasif tarafında bazı varsayımlar altında yer alması gerekmektedir. Bu vesileyle işletmenin finansal durumu gerçek ve net bir şekilde belli olabilecektir.

Bilançonun pasifinde yer alması gereken kıdem tazminatı karşılığı tutarı, bilanço gününde işletmeden personel ayrılacaksa, o personele ne ödenmesi gerektiği ile ilgili tutar değildir. Bu tutar, bazı varsayımlar altında personelin işinden ayrılacağı varsayımıyla, kıdem tazminatının alınacağı tarihe getirilmesi ve toplam bu tutarın belli bir iskonto oranı ile bugüne indirgenmesi ile ortaya çıkan tutardır (Kaval, 2013:1).

Bu çalışmada TMS 19 kapsamında yer alan kıdem tazminatı ile ilgili hesaplamalar son değişiklikler dikkate alınarak yapılmıştır. Bu hesaplamalar sonucunda ortaya çıkan tutarın finansal tablolardaki durumu ve yapılması gereken kayıtlar ifade edilmiştir. Çalışmada yine işletme faaliyetlerince doğrudan etkilenmeyen, yalnızca tahmin değerlerindeki değişimden kaynaklanan aktüeryal kazanç/kayıp tutarının özkaynak içindeki raporlama sürecinin örneklendirilmesi ve halen birçokları için çok yeni ve anlaşılması güç olan bu yöntemle açıklık getirilmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda önce standart kapsamında işletmelerin sunduğu çalışanlara sağlanan faydalar ifade edilmiş, daha sonra kıdem tazminatı ile ilgili bilgiler verilmiştir. Bu bilgilerin devamında, belirlenen

amaç doğrultusunda, kıdem tazminatı uygulamasının TMS 19 kapsamında nasıl gerçekleştirilmesi gerektiği örneklendirilmiştir.

2. TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI

TMS 19 standardı, çalışanlara sağlanan faydaları *dört gruba* ayırmaktadır. Bu gruplar; kısa vadeli, uzun vadeli, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan ve iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar şeklindedir. Bu faydalar çalışanların işletmeye sağladığı hizmetinin karşılığı sağlanan faydalar olabileceği gibi, çalışanların sağladığı hizmete ek olarak verilebilen faydaları da içermektedir. TMS 19'a göre; çalışanlara sağlanan bu faydalar yalnızca çalışanlara değil, ekonomik olarak çalışanlara bağımlı olan kimselere sağlanan yararları dakapsamaktadır. Bu faydalar çalışana, eşine, çocuklarına ve kendisine ekonomik olarak bağımlı olan kişilere de yapılan ödemeler şeklinde olabilmektedir.

2.1. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, bir işçinin emeğinin karşılığı olan ücretinin aldığı dönemin sonundan itibaren 12 ay içinde ödemesi olabilecek faydaları içermektedir. Bu faydaları da dört ayrı başlık altında toplamak mümkündür. Bunlardan birinci grup olanlar; maaşlar, ücretler ve sosyal güvenlik katkılarıdır. İkinci grup olanlar; ücretli yıllık izin veya ücretli hastalık izni gibi çalışanların hizmet sunduğu dönemi takip eden on iki ay içinde ödenecek kısa süreli ücretli izinlerdir. Üçüncü gruptakiler; dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir olan kar paylaşımı ve ikramiyelerdir. Dördüncü grup olanlar; sağlık, lojman, araç, ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı gibi mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalardır (TMS 19, paragraf 5).

2.2. Çalışanlara Sağlanan Uzun Vadeli Faydalar

Bu faydalar, çalışanın hizmet verdiği dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödenmesi olamayacak olan faydalardır. Bu faydalara örnek olarak (TMS 19, paragraf 5); uzun süreli işten ayrılımlar ve seyahat izinleri gibi uzun süreli ücretli izinler gösterilebilir. Bunların yanında, jübile, uzun vadeli sakatlık tazminatları (iş göremezlik ödeneği), çalışanların hizmet verdikleri sürenin on iki ay veya daha sonrasında ödenecek kar paylaşımı ve ikramiyeler ile kazanıldığı dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödenemeyen ertelenmiş tazminatlardır.

2.3. İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar

Türkiye’de ihbar tazminatı olarak da anılan bu fayda, çalışanın hizmetinden dolayı değil, işten çıkarılmasından dolayı sağlanan fayda olduğundan diğer uzun ve kısa vadeli faydalardan farklıdır. Bu faydalar iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Birincisi; çalışanın emekli olmadan önce işverenin emri ile işinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydadır. Bu bir tazminat gerektiren duruma işaret etmektedir. Buna ülkemizde ihbar tazminatı denilmektedir. Diğeri ise; çalışanın kendi rızası ile söz konusu faydalardan yararlanmak amacıyla işten ayrılması durumunda sağlanan faydalardır. Örneğin emekliliğe özendirme için çalışanın hak ettiğiinden fazla ödeme yapılması veya çalışana iş değişikliği nedeniyle alternatif sunulması şeklinde gerçekleşen durumlarda ortaya çıkmaktadır. İşin mahiyetinde değişikliğe gidildiğinde, çalışana belli bir tazminat karşılığında işten ayrılma veya bulunduğu konumdan daha aşağı bir konum teklif edilebilir. Çalışanın işten ayrılarak tazminat hakkı elde etmesi durumunda sağlanan fayda bu kategoriye dahil edilebilecek bir fayda türüdür.

2.4. İş İlişkisi Sonrasında Sağlanan Faydalar

İş ilişkisi sona ermesinden sonra ödenebilecek hale gelen çalışanlara sağlanan faydaları içermektedir. Bu faydalar emekli maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımı gibi faydalardır (TMS 19, paragraf 5). Bu faydalar tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları olarak iki gruba ayrılmaktadır.

2.4.1. Tanımlanmış Katkı Planları

Tanımlanmış katkı planı Türkiye’deki sosyal güvenlik primleri ve bireysel emeklilik sistemine benzemektedir. Yani bu yöntem bir tür prim ödeme yöntemidir. İşveren sadece bir fona para yatırmaktadır. Yani işverenin kayıp ya da kazanç sorumluluğu yoktur (Ertuğrul,2013:75). İşletme cari dönemde herhangi bir kuruma ilerde ödenecek uzun vadeli fayda planlarına karşılık ödeme yaparak, bu yükümlülükten tamamen kurtulmakta ve sorumluluğu başka bir kuruma yansıtmaktadır. Bu nedenle işletme açısından aktüeryalkazanç veya kayıp¹ hesaplaması

¹ Bir hesaplama işleminde, yapılan varsayım veya tahminlerin tutmaması durumunda ortaya çıkan kar veya zarar tutarlarına denir. Aktüeryal varsayım ile gerçekleşen arasındaki farkları da ifade etmektedir (Greuning, Scott ve Terblanche,2011:276).

gerektirmez. Ayrıca işletmenin tanımlanmış katkı planları kapsamındaki yükümlülükleri, dönemden itibaren on iki ay içerisinde yerine getirilmesi gerekenler hariç, iskonto edilmemiş değerler üzerinden ölçülebilmektedir. Dolayısıyla basit bir hesaplama gerektirir.

2.4.2. Tanımlanmış Fayda Planları

Tanımlanmış fayda planları; çalışanlara emeklilik döneminde ödenecek faydaların hesaplanmasında, genellikle çalışanların aktif çalışma süresinin ve son kazancının veya kazançlar ortalamasının esas alındığı faydalar toplamıdır (Durgut ve Kaya, 2013:2). Bu faydayı hak etmek için çalışanın belli şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Örneğin belli bir süre çalışması gerekmektedir. Çünkü esas alınacak tutarlar çalışanın hizmet süresine göre belirlenebilmektedir. Bu hesaplamalara en iyi örneklerden bir tanesi de kıdem tazminatıdır.

Tanımlanmış fayda planlarında işletmenin yükümlülükleri veya giderleri ölçülebilmesi için aktüeryal varsayımlar yapılması gerekmektedir. Bu nedenle ortaya çıkabilecek aktüeryal kayıp veya kazancın ölçülmesi nedeniyle, bu tür fayda planlarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi zor bir süreci gerektirmektedir (Akdoğan,2013:98). Ayrıca bu tür fayda planlarının ölçümünde, katkı planlarının tersine, çalışanların uzun bir süre hizmet etmesinden sonra gerçekleşeceğinden, bunlara ilişkin yükümlülükler iskonto edilmek zorundadır. Yani gelecekte sağlanacak faydalar ve bunlara istinaden ortaya çıkan yükümlülükler, belli bir iskonto oranı üzerinden bugüne indirgenmek zorundadır.

Tanımlanmış fayda planlarının ölçümünde aktüeryal kazanç ve kayıpların yanında, çeşitli hesaplamalar ve kriterler de dikkate alınmaktadır. Bu kriterler birçok tahmin belirsizliğini içermektedir. Örneğin; ölüm oranları ile ilgili tahminler, çalışan devir oranı, maaş/ücret artış oranı veya gelecekteki maaş/ücret düzeyi, indirim oranları, varlıkların getiri oranları gibi değişkenler tanımlanmış fayda planlarının hesaplamasını etkilemektedir (Greuning, Scott ve Terblanche,2011:281). Bu nedenle işletme açısından bir yükümlülük olan bu faydaların kesin maliyetinin belirlenmesi mümkün değildir.

Tanımlanmış fayda planlarında işletmenin yükümlülüğü, çalışanlara gelecekte ödenecek olan faydaların bugünkü değerine göre hesaplama yapıldığından, hesaplaması ve muhasebe kayıtları farklılık arz etmektedir (Durgut ve Kaya,2013:4). Bugünkü değer ve cari dönem hizmet maliyetinin ölçülebilmesi için; bir aktüeryal değerlendirme yönteminin

uygulanması, faydanın hizmet dönemi ile ilişkilendirilmesi ve aktüeryal varsayımların yapılması gereklidir (Akdoğan,2013:98).

Bir işletme, tanımlanmış fayda planlarını muhasebeleştirilebilmesi için TMS 19'a göre şu aşağıdakileri yapması gerekmektedir (TMS 19, paragraf 50).

- a) Çalışanların yapmış oldukları hizmete karşılık elde ettikleri getirinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi için aktüeryal teknik ve varsayımların kullanılması gerekir.
- b) Sağlanacak faydaların ve oluşacak yükümlülüklerin bugünkü değerinin hesaplanabilmesi için uygun iskonto oranı ile iskonto edilmesi gerekir.
- c) Plan varlıklarının² bugünkü değerinin hesaplanması gerekir.
- d) Toplam aktüeryal kazanç ve kaybın belirlenmesi gerekir.
- e) Planla ilgili herhangi bir değişiklik olması durumunda geçmiş dönem hizmet maliyetlerinin belirlenmesi gerekir.
- f) Planın sona ermesi veya kapsamının daraltılması halinde ortaya çıkan kazanç ve kayıpların belirlenmesi gerekir.

2.4.2.1. Kıdem Tazminatı ve İçeriği

Kıdem tazminatı TMS 19'a göre iş ilişkisi sonrası faydaların içinde yer alıp, tanımlanmış fayda planlarının içinde olduğu düşünülmektedir (Akdoğan, 2013: 98; Aygün ve Kaya, 2013:156; Örtün ve Diğerleri, 2012: 306). Çünkü kıdem tazminatı, çalışanın sunmuş olduğu hizmet karşılığı olan ve iş ilişkisi sonrası sunulan bir faydadır. Bu nedenle kıdem tazminatı geçmiş dönemde ve cari dönemde çalışanların sunmuş olduğu hizmetlerin sonucu ortaya çıkan ve gelecekte ödenecek bir yükümlülüktür. Bu nedenle işletmenin cari finansal tablolarına yansıtılacak olan bu yükümlülüğün bugünkü değerinin hesaplanması gerekmektedir. Bugünkü değer hesaplamasıyla ortaya çıkan tutar mali tablolarda yer almaktadır.

Kıdem tazminatı “kanunen sayılı hallerde iş sözleşmesi sona eren çalışana, çalışanın işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence 30 günlük ücreti tutarında ödenen tutardır” şeklinde tanımlanmaktadır (Uyar,2011:1; Aygören, ve Diğerleri, 2012: 125). Tanımdan da anlaşılacağı üzere, öncelikle çalışanın belli bir süre çalıştıktan sonra sayılı hallerde iş akdinin sona ermesi

² Plan Varlıkları: Çalışanlara sağlanan uzunvadeli faydalara yönelik fonlar tarafından elde tutulan varlıkları ve nitelikli sigorta poliçelerini kapsar (TMS 19, paragraf 8).

gerekmektedir. Çalışanın hizmeti karşılığı verildiğinden her çalıştığı tam yıl için toplam olarak verilmektedir. Bu tutarın hesaplanması son ayki brüt ücrete ilaveten varsa ve süreklilik arz ediyorsa ikramiye, prim, yol, yemek, yakacak yardımı gibi nakdi ve gayri nakdi ödemeler üzerinden yapılmaktadır.

Standarda göre kıdem tazminatının hesaplanabilmesi için bazı tahminlerin yapılması gerekmektedir. Bu tahminler çalışanın ne zaman ayrılacağı, ayrılırken kıdem tazminatına esas ücretinin ne kadar olacağı ve personelin ne oranda kıdem tazminatı almadan ayrılacağı ile ilgilidir (Kaval,2013:1). Bu varsayımlarla birlikte işletme, TMS 19'a göre çalışanın hizmeti karşılığında ilerideki tarihlerde ödeyeceğini tahmin ettiği tutarı bilançonun pasifinde ayrı bir kalem olarak göstermek zorundadır. Bu tutar, sayılan tahminler nedeniyle bilanço gününde çalışan işten ayrılınca ödenmesi gereken tutar değildir. Bu tutar, bazı varsayımlarla çalışan işten ayrılacağı tarihe getirilir ve tekrar belli bir iskonto oranı ile bugünkü değere indirgenmelidir (Aygün ve Kaya,2013:157).

Kullanılacak iskonto oranı her bilanço döneminde değişikliğe uğrayabilmektedir. Zaten bütün bu tahminlerin izleyen yıllarda yüzde yüz oranında gerçekleşmesi de beklenemez. İşte yapılan bu tahminlerin gerçekleşmemesi nedeniyle daha sonra doğan lehte ve aleyhte farklar aktüeryal kazanç veya kayıp olarak nitelendirilmektedir. Bu tutarlar doğrudan kar/zarar'da gösterilebileceği gibi, diğer kapsamlı gelirler/giderler üzerinden özkaynaklarda da muhasebeleştirilmesi ve raporlanması mümkündür (Kaval,2013:1).Ancak 12 Mart 2013 tarihi itibarıyla resmi gazetede yayınlanan değişiklikle birlikte aktüeryal kayıp ve kazançların artık gerçekleştiği anda özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Bu nedenle kayıp kazançlar artık direkt gelir tablosunda raporlanmayacak ve koridor yaklaşımı³ da uygulanmayacaktır. Ayrıca özkaynaklarda gösterilen kayıp ve kazanç daha sonraki yıllarda da gelir tablosuna aktarılmayacaktır (PWC, 2012:2).

³ Koridor yaklaşımı, aktüeryal kazanç ve kayıpların önceden belirlenen bir sınırı geçmesi durumunda gelir tablosunda raporlanabileceğini ifade eden bir yaklaşımdır. Bu sınır, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri ile plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinden büyük olanının %10'unu geçmesi durumunda gelir tablosuna alınmasını ifade etmektedir (Morais, 2010: 43).

Yapılan değişiklikle birlikte, TMS 19'a göre kıdem tazminatı için cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti ve geçmiş dönem hizmet maliyeti gibi fayda maliyetlerinin gelir tablosunda gösterilebileceği vurgulanırken, aktüeryal kazanç ve kayıp tutarları diğer kapsamlı gelir ve giderlerde gösterilmektedir. O halde kıdem tazminatının raporlanması gereken bileşenleri düşünüldüğünde temel olarak; cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti, geçmiş dönem hizmet maliyeti ve aktüeryal kazanç ve kayıptan oluşmaktadır.

Standart, hesaplanan bu bileşenlerin hangi hesaplarda muhasebeleştirilmesi gerektiğini bildirmemektedir. Standartların genel özelliği budur. Ancak diğer standartlara vurgu yaparak hangi maliyetlerin nerelerde raporlanabileceği bildirilmektedir. Bu nedenle bu bileşenlerin niteliğinin bilinmesi ve bu niteliklerine göre raporlama yapılması uygun bir yöntemdir.

Cari Dönem Hizmet Maliyeti: Çalışanın çalıştığı birimde bir dönem boyunca çalışarak yaptığı katkının maliyetidir (Aygün ve Kaya,2013:158). O halde işçi hangi birimde çalışmışsa maliyet de o birimin maliyetini oluşturmaktadır. Örneğin; eğer çalışanın yaptığı katkı direkt üretim faaliyetleri ile ilişkili ise; 720, 730 ve 740 numaralı hesapların kullanılması, eğer faaliyet giderleri ile ilgili ise 750,760,770 no.lu hesaplar gibi hesapların kullanılması gerekir. Dolayısıyla toplam cari dönem hizmet maliyeti gelir tablosu (kar/zarar tablosu) hesapları ile ilişkilendirilebilir.

Faiz Maliyeti: Herhangi bir bilanço döneminde ödenmediği için bilançoda personele muhtemel borç olarak görülmesi ve bu borcun en azından izleyen döneme kadar kullanılıyor olması nedeniyle, kullanım karşılığı ortaya çıkan maliyet (faiz) şeklinde bir mantıktan hareket edilmektedir. Dolayısıyla dönemin finansman giderlerine aktarılması uygundur (Kaval,2013:2). Faiz maliyeti dönemin başında belirlenen iskonto oranının, kıdem tazminatı tutarı⁴ ile çarpımı sonucu elde edilir. İlgili iskonto oranı, çalışana faydaların ödenmesine bir dönem

⁴ Kıdem tazminatı tutarı cari hesap gibi düşünülür. Bu cari hesaba önceki yılın iskonto oranı ile faiz yürütülür. Fakat yılın farklı tarihlerinde çıkışlar olabileceği için, çıkışlardan kaynaklanan tutardan dolayı dönem başı ile dönem sonu bakiyesinde farklılıklar olabilir. Bu nedenle her ne kadar iskonto oranı dönem başında belirlense de, bu iskonto oranının çarpımı için belirlenen kıdem tazminatı tutarı (472'de bulunan tutar) çıkışlar dikkate alınarak belirlenen tutardır.

yaklaşılması üzerine, tanımlanmış fayda yükümlülüğünde meydana gelen değişmelerden dolayı kullanılmaktadır (Akresh ve Hassan, 1998:63). IAS 19'a göre iskonto oranı, pazar verimi yüksek olan (kaliteli) sabit faizli kurumsal tahvil veya derin piyasaların olmadığı durumlarda devlet tahvillerine ait faiz oranları kullanılmaktadır. Sonuç olarak iskonto oranı her yıl sabit kalmayacak ve değişecektir. O günkü adı ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) bu anlamda özel sektör borçlanma senetlerine ait faiz oranlarını tercih etmektedir. Çünkü bu faiz oranları paranın zaman değerini en iyi yansıtmaktadırlar (Akresh ve Hassan, 1998:62). Ancak piyasada değişik vadelerde değişik getiri oranları kullanıldığı için, çalışanın kıdem tazminatının hesaplanmasında kıdem tazminatı almaya hak kazanacağı kalan süreye uygun vadesi olan tahvil getirileri kullanılacaktır. Dolayısıyla bütün personel için tek bir oran istenilmemektedir. Ancak bu oranlar arasında farklar önemli değilse, personelin ortalama olarak kıdem tazminatı almaya ne kadar süresi kaldıysa o kadar vadesi olan tahvillerin getiri oranları kullanılabilir (Kaval,2013:2). Eğer özel sektöre ait borçlanma senetleri (tahvil) ile ilgili faiz oranlarının tespiti zorsa veya bu borçlanma senetlerinin işlem gördüğü piyasa etkin değilse devlet tahvillerinin de kullanılması mümkündür.

Geçmiş Dönem Hizmet Maliyeti: İşten ayrılma sonrası çalışanlara sağlanan faydaların başlaması veya değişime uğraması nedeniyle cari dönemde sonuçlanan, çalışanın geçmiş dönemlerde sunduğu hizmetlere ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişimdir (TMS 19, paragraf 7). Geçmiş hizmet maliyeti pozitif veya negatif olabilir. Pozitif olması durumunda, çalışanlara sağlanan faydanın başlaması veya değişmesi durumunda tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri artmaktadır. Negatif olması durumunda ise, çalışanlara sağlanan faydanın oluşması veya değişmesi durumunda tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri azalmaktadır.

Geçmiş dönem hizmet maliyeti, kıdem tazminatı hesaplamalarında yasal veya ihtiyari olarak yeni bir düzenleme yapıldığında veya mevcut düzenleme değiştirildiğinde, çalışanın geçmiş dönem hizmetleri ile ilgili olarak ortaya çıkar. Örneğin mevcut düzenlemeye göre, çalışanın kıdem tazminatı hesaplanırken en son ay aldığı maaş esas alınır ve bu tutar hizmet süresi ile çarpılır. Yasal bir

değişiklikle veya işletmenin sendika ile yaptığı anlaşmaya göre kıdem tazminatının hesaplanmasında esas alınan son 30 günlük maaşı, 45 günlük olarak değiştirilsin. Dolayısıyla işletmeye ait olan mevcut yük %50 oranında artırılmak zorunda kalınacaktır. Bu artış geçmiş dönemin hizmet maliyetlerine ait olacaktır. Dolayısıyla bu değişiklikten doğan farkların da muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Kaval,2013:2).

Geçmiş dönem hizmet maliyeti, ilgili maliyetin önceki dönemdeki çalışan hizmetini ifade ettiği gerçeğine rağmen, anılan dönemde finansal tablolara yansıtılır. Çünkü geçmiş dönem hizmet maliyeti maliyette meydana gelen düzeltmeden kaynaklanan değişiklik olarak ölçülür ve muhasebeleştirilir(TMS 19, paragraf 97). Bu nedenle tıpkı cari hizmet maliyetinde olduğu gibi, işçi hangi birimde çalışıyorsa geçmiş döneme ait hizmet maliyetinin de o birime yansıtılması gerekir. Eğer geçmiş dönem hizmet maliyetinin kar/zarar tablosunda önemli bir yer tutacağı düşünülüyorsa ayrı olarak da muhasebeleştirilebilir. Sonuç olarak hesaplanan bu tutarında kar/zarar tablosunda (gelir tablosu) raporlanacağı anlaşılmaktadır.

Aktüeryal Kazanç/Kayıp: Yapılan bütün varsayımların tutmaması sonucu ortaya çıkan kar veya zarar tutarlarıdır. Kıdem tazminatı belli bir aktüerya hesaplamasını gerektiren bir konudur. Bu hesaplamada, gelecekte ödenmesi muhtemel yükümlülüğün bugüne indirgenmesi esastır. Bu nedenle, iskonto oranında meydana gelen değişiklik, enflasyon oranında değişiklik, kıdem tazminatı almadan ayrılan personel sayısının tahmininde meydana gelene değişiklik⁵, ücret artış oranının farklılaşması durumunda ortaya çıkan farklılıklar belli başlı aktüeryal kazanç/kayıp oluşmasına sebep olan değişikliklerdir.

Örneğin, gelecekte ödenmesi gereken, kıdem tazminatı tutarının bugünkü değeri hesaplanırken bir iskonto oranı kullanılmaktadır. İskonto oranı paranın zaman değerini gösterir. Halbuki paranın zaman değerinde değişikliklerin olması kaçınılmazdır. Bu nedenle meydana gelen değişiklik sebebiyle ortaya çıkan tutarlar, aktüeryal kazanç/kayıp olarak nitelendirilmektedir.

⁵ İşinden ayrılan her işçiye kıdem tazminatı ödenmez. Dolayısıyla bütün personel için kıdem tazminatı hesaplanmış olabilir. Fakat bu gerçekçi bir durum değildir. Bu bir tahmine dayanarak tespit edilir. Bu tahmin genellikle geçmiş dönemdeki tecrübelerle göre yapılır. Örneğin kıdem tazminatı hesaplanan bir işçi tazminat almadan ayrılırsa, bu işçi için hesaplanan ve ödeneceği düşünülen tutar işletmenin yanına kar kalmaktadır.

Aktüeryal kayıp/kazanç tutarlarına ilişkin muhasebe kayıtları, 1 Ocak 2013 ve sonrasında başlayan dönemler için değişikliğe tabi tutulmuştur. Bu değişikliğe göre aktüeryal kazanç veya kayıplar diğer kapsamlı gelir/gider içinde muhasebeleştirilecek olup dönem karı/zararı ile ilişkilendirilmeyecektir. Oysa değişiklikten önce, isteğe bağlı olarak, dönem karı/zararı ile ilişkilendirilebilmesi mümkün idi.

2.4.2.2. Kıdem Tazminatının Hesaplanmasında ve Muhasebeleştirilmesinde Özellikli Durumlar

Kıdem tazminatının hesaplanması, mevcut mevzuat hükümlerine göre son ayki ücret üzerinden hizmet verilen süre esas alınarak yapılır. Ancak kıdem tazminatının hesaplanmasında son ay esas alınan ücret, kanunlarla belirlenen tavan ücreti aşıyorsa, hesaplamada esas alınacak tutar kanunların belirlediği tavan ücrettir. Tavan ücretler her altı ayda bir yeniden belirlenmektedir. 2015 yılı ilk altı aylık tavan ücreti 3.541,37.-TL'dir. 2014 yılı tavan ücreti 3.438,22.-TL'dir. Bu nedenle personelin son ücreti 2015 yılı için 3.541,37.-TL'nin üzerinde ise, esas alınacak ücret 3.541,37.-TL'dir.

Kıdem tazminatının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinde karşılaşılan diğer özellikli husus, standartlara göre ilk defa kayıt yapan işletmelerin, geçmiş dönemlerde doğan kıdem tazminatı yüklerinin ne şekilde muhasebeleştirileceğidir. Çok fazla çalışanı olan ve uzun dönemden beri hizmet sunan çalışanlara ait kıdem tazminatı, eğer çalışanların ayrıldığı ilk yıla yüklenirse işletmenin performansının yanlış hesaplanmasına sebep olacaktır. Eğer işletmeler bu karşılığı hesaplamış ve finansal tablolarına almışlar ise, bu durumda bir muhasebepolitikası değişikliği olacaktır. Bu nedenle işletmeler "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar" standardı uyarınca kayıt yapmayı seçmelidirler. Yani geçmişe yönelik hesaplanan kıdem tazminatı yükü bilançonun öz kaynaklarında, varsa geçmiş dönem karlarından mahsup edilir. Yoksa geçmiş dönem zararlarına aktarılabilir (Kaval,2013:3).

Bir diğer önemli konu ise kıdem tazminatı karşılıklarının vergi mevzuatı karşısındaki durumudur. Standartlara göre kıdem tazminatı hesaplanıp finansal tablolarda raporlanması gerekmektedir. Ancak kıdem tazminatı karşılığı, VUK ve KVK açısından, ancak ödenmesi durumunda vergiden indirilebilecek giderdir. Bu nedenle finansal tablolara yansıtılan kıdem

tazminatı karşılıkları kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.⁶ Bu nedenle finansal raporlama standartlarına göre kabul edilen bir gider, vergi mevzuatı açısından kabul edilmiyorsa ertelenmiş vergi ortaya çıkmaktadır.

Kıdem tazminatının muhasebe ilkelerine ve standartlara göre kayda alınabilmesi, bu giderin muhasebe ilkelerine göre hesaplanan ticari kardan indirilmesine sebep olmaktadır. Vergi mevzuatı açısından henüz ödenmediği için şimdilik gider olarak kabul edilmeyecektir. Vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyen bu gider, vergi matrahı hesaplanırken muhasebe karına eklenerek mali kar bulunacaktır. Bu mali kar üzerinden de vergi ödenecektir. Dolayısıyla vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyen bu giderden dolayı işletme ilerde ödenecek bir vergiyi peşin ödemiş varsayımı ile işletmeye bir vergi alacağı oluşacaktır. Ancak bu tutar daha sonra ödenecek vergiden indirim imkânı sağlamaktadır. Yani işletme, sonuç olarak aynı vergiyi ödeyecek olmasına rağmen zamanlama farkından dolayı ortaya çıkan bu farklılık ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) ortaya çıkarmaktadır. Daha sonra kıdem tazminatının ödenmesi ile birlikte, ödenen tutarların sağladığı vergi etkisi kadar ertelenmiş vergi varlığı azaltılması gerekmektedir. Azaltılan bu tutar kadar ertelenmiş vergi gelir etkisi ortaya çıkarılmış olmaktadır. Bunun da hesaplara kayıt edilmesi gerekmektedir.

Gelir tablosu hesapları ile ilgili ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığının gelir etkisi gelir tablosunda raporlanabilir. Ancak, eğer ertelenmiş vergi etkisine sebep olan kalem gelir tablosunda değil de diğer kapsamlı gelir/gider tablosundaraporlanırsa vergi etkisi de aynı raporlama yöntemiyle kayıt edilecektir. Örneğin, bu uygulamada da kullanılan ve TMS 19'da yapılan değişiklikle tek kullanılması gereken yöntem olarak, aktüeryal kazanç ve kayıpların diğer kapsamlı gelir/gider tablosu altında özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi, buna istinaden ortaya çıkan vergi etkisini de özkaynaklarda raporlamasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla aktüer kazanç ve kayıplara ait vergi etkisi özkaynaklarda raporlanmak zorundadır.

Bir diğer önemli konu, kıdem tazminatının hesaplanmasında kullanılan iskonto oranı ile ilgilidir. İskonto oranı ülkedeki enflasyondan

⁶ Bu nedenle standartları uygulamayan işletmelerde kıdem tazminatı karşılıklarını sadece ödendiği zaman gider olarak kayıt ettikleri görülmektedir. Bu finansal tabloların doğruluğunu sorgulatacak bir uygulamadır.

etkilenmektedir. Bu nedenle iskonto oranı, gelecek enflasyon etkilerinin düzeltilmesinden sonraki beklenen reel oranı ifade etmelidir. Bu nedenle kullanılacak iskonto oranı şu aşağıdaki formül vasıtasıyla gerçekleşecektir (Ertuğrul, 2013:84; Pamukçu ve Pamukçu,2011:71; Kaygusuzoğlu,2010:181; Karacan ve Savcı,2011:140, Akdoğan,2013:98).

$$\text{İskonto Oranı}=[1+\text{Enflasyon Oranı}/1+\text{Faiz Oranı}]^{\text{Emekliliğe kalan gün}/365}$$

Formülde yer alan emekliliğe kalan gün sayısının belirlenebilmesi için, prim ödenen gün sayısı ile emekliliğe esas alınacak toplam prim gününün bilinmesi ve bu ikisinin arasındaki farkın alınması gerekmektedir⁷.

Son olarak, kıdem tazminatı karşılığı bugüne kadar ayrılmasına rağmen standartta öngörüldüğü gibi hesaplanmamaktadır. Bu nedenle standartlara göre raporlama yapan şirketlerle, diğer şirketler arasında kayıt ve raporlama açısından fark bulunmaktadır.

Örneğin SPK denetimine tabi olup hisseleri Borsa İstanbul'da işlem görmeyen şirketler standartlara göre raporlama yapmamaktadırlar. Bu şirketler Seri XI, No:1 simli tebliğe göre raporlama yapmaktadırlar. Bu tebliğe göre *“İşletmelerin, ilgili bulunduğu hesap dönemleri sonu itibariyle kıdem tazminatı yükümlülüklerini hesaplamaları ve bu yükümlülük nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı artışları için karşılık ayırmaları şarttır. Ancak, yukarıdaki hüküm kapsamına giren işletmeler, bu yükümlülüğün doğduğu hesap döneminden önceki dönemlere rastlayan kıdem tazminatı tutarları için en az 5 en çok 10 yılda eşit taksitlerle karşılık ayırırlar. Kıdem tazminatı karşılıkları genel yönetim veya faaliyet giderleri olarak muhasebeleştirilir. Kıdem tazminatı için ayrılan karşılıklar, aksine bir düzenleme yapılmadıkça, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.”*

Diğer taraftan denetime tabi olup raporlamayı standartlara göre yapmak zorunda olmayan işletmeler için KGK 31.12.2014 tarihli resmi gazetede ilave hususlar yayınlamıştır. Buna göre denetime tabi olup standartlara göre raporlama yapmayan işletmeler; *“İlgili bulunduğu hesap*

⁷ Gerçek hayatta bütün işçiler emekliliği geldiği gün emekli olmazlar. Fakat uygulamanın kolaylığı açısından emekliliğe kalan gün sayısının belirlenebilmesi için bu şekilde ifade edilmiştir.

dönemi sonu itibarıyla şirketlerin kıdem tazminatı yükümlülükleri tahmin edilir ve bu tahmin nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı yükümlülük artışları hesaplanarak giderleştirilir. Kıdem tazminatı yükümlülüğünü ilk defa finansal tablolarına yansıtacak şirketler, bu yükümlülüğün doğduğu hesap döneminden önceki dönemlere ilişkin kıdem tazminatı tutarlarını 10 yılı geçmemek üzere eşit taksitlerle finansal tablolarına yansıtır. Tahmin edilen kıdem tazminatı toplam tutarı ile bu tutarın finansal tablolara yansıtılmayan kısmı dipnotlarda açıklanır. Finansal tablolara yansıtılan bu tutarlar gelir tablosuyla ilişkilendirilmeden geçmiş yıllar kârları/zararları altında gösterilir. Tahmin yöntemi dipnotlarda açıklanır.”

3. TMS 19 KAPSAMINDA KIDEM TAZMİNATI KARŞILIK TUTARININ ÖLÇÜMÜ VE MUHASEBE KAYITLARI

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı kapsamında kıdem tazminatı yükümlülüğünün ölçümü ve muhasebeleştirilmesine dair gerçek verilere dayalı bir örnek aşağıdaki gibi yapılandırılabilir.

A İşletmesi, 2013 hesap dönemi itibarıyla bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Bağımsız denetimde geçerli finansal raporlama çerçevesi uluslararası finansal raporlama standartları setidir. İlk kez bağımsız denetime tabi tutulacak bu işletmenin personel listesi ve özlük bilgileri⁸ yıllar itibarıyla Tablo-1, Tablo-2 ve Tablo-3'teki gibidir:

⁸ Personel özlük bilgileri bir işletmeden alınmış gerçek verileri yansıtmaktadır.

Tablo-1: 2011 Yılı Personel Özlük Bilgileri

| | 2011 | |
|--|------------------|-------------------|
| | Leyla Düzgün | Kıymet Demir |
| Adı - Soyadı | Leyla Düzgün | Kıymet Demir |
| Cinsiyeti | Kadın | Kadın |
| Doğum Tarihi | 12.06.1989 | 24.07.1989 |
| Sicil No | A0001 | A0002 |
| İlk Sigortalı Olduğu Tarih | 23.04.2008 | 19.04.2008 |
| Bu İşyerine Giriş Tarihi | 23.03.2010 | 07.04.2010 |
| Hesaplama Tarihi | 31.12.2011 | 31.12.2011 |
| Bu İşyerinde Hesaplama Tarihi İtibariyle Kıdem Gün | 639 | 625 |
| Bu İşyerinde Hesaplama Tarihi İtibariyle Kıdem Yıl | 1 yıl 9 ay 9 gün | 1 yıl 8 ay 25 gün |
| Hesaplama Tarihi İtibariyle Toplam Sigorta Günü | 746 | 633 |
| Emeklilik Tarihi | 12.06.2047 | 24.07.2047 |
| Toplam Ödemesi Gerek Pirim Günü | 7000 | 7000 |
| Emekliliğe Kalan Süre (Gün) | 6254 | 6465 |
| Emekliliğe Kalan Süre (Yıl) | 17,37 | 17,96 |
| Emekliliğe Kalan Süre (Yıl – Yuvarlanmış) | 18 | 18 |
| En Son Brüt Ücret | 837 TL | 837 TL |
| Cari Dönemde Hak Edilen Kıdem Tazminatı (TDMS'ye Göre) | 1.485,68 TL | 1.471,73 TL |
| Maaş Artış Oranı Nominal (%) | 12,66 | 12,66 |
| Enflasyon Oranı (%) | 5 | 5 |
| Maaş Artış Oranı Reel (%) | 7,66 | 7,66 |
| İskonto Oranı (%) | 9,5 | 9,5 |

Tablo-2: 2012Yılı Personel Özlük Bilgileri

Tablo-3: 2013 Yılı Personel Özlük Bilgileri

| | | | | | | |
|--|------------------|-------------------|-------------------|------------------|------------------|-------------|
| Adı - Soyadı | Leyla Düzgün | Ayşe Eker | Müjgan Akça | Büşra Soylu | Samet Demir | Ali Berber |
| Cinsiyeti | K | K | K | K | E | E |
| Doğum Tarihi | 12.06.1989 | 08.05.1987 | 07.09.1981 | 30.04.1993 | 24.01.1991 | 06.01.1991 |
| T.C. Kimlik Numarası | A0001 | A0003 | A0007 | A0008 | A0009 | A0010 |
| İlk Sigortalı Olduğu Tarih | 23.04.2008 | 23.12.2006 | 26.07.2006 | 29.09.2012 | 29.09.2012 | 22.09.2011 |
| Bu İşyerine Giriş Tarihi | 23.03.2010 | 18.03.2011 | 18.03.2011 | 29.09.2012 | 29.09.2012 | 01.02.2012 |
| Hesaplama Tarihi | 31.12.2013 | 31.12.2013 | 31.12.2013 | 31.12.2013 | 31.12.2013 | 31.12.2013 |
| Bu İşyerinde Hesaplama Tarihi İtibariyle Kıdem Gün | 1359 | 1004 | 1004 | 452 | 452 | 690 |
| Bu İşyerinde Hesaplama Tarihi İtibariyle Kıdem Yıl | 3 yıl 9 ay 9 gün | 2 yıl 9 ay 14 gün | 2 yıl 9 ay 14 gün | 1 yıl 3 ay 2 gün | 1 yıl 3 ay 2 gün | 1 yıl 11 ay |
| Hesaplama Tarihi İtibariyle Toplam Sigorta Günü | 1466 | 1206 | 2239 | 452 | 452 | 739 |
| Emeklilik Tarihi | 12.06.2047 | 08.05.2045 | 07.09.2041 | 30.04.2051 | 24.01.2051 | 06.01.2051 |
| Toplam Ödemesi Gerek Pirim Günü | 7000 | 7000 | 7000 | 7200 | 7200 | 7200 |
| Emekliliğe Kalan Süre (Gün) | 5534 | 5794 | 4761 | 6748 | 6748 | 6461 |
| Emekliliğe Kalan Süre (Yıl) | 15,37 | 16,09 | 13,23 | 18,74 | 18,74 | 17,95 |
| Emekliliğe Kalan Süre (Yıl – Yuvarlanmış) | 16 | 17 | 14 | 19 | 19 | 18 |
| En Son Brüt Ücret | 1.087,28 | 1.087,28 | 1.086,28 | 1.021,50 | 1.087,28 | 1.156,23 |
| Cari Dönemde Hak Edilen Kıdem Tazminatı (TDMS'ye Göre) | 4.104,11 | 3.031,72 | 3.028,94 | 1.285,27 | 1.368,04 | 2.216,11 |
| Maaş Artış Oranı Nominal (%) | 12,66 | 12,66 | 12,66 | 12,66 | 12,66 | 12,66 |
| Enflasyon Oranı (%) | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 |
| Maaş Artış Oranı Reel (%) | 6,66 | 6,66 | 6,66 | 6,66 | 6,66 | 6,66 |
| İskonto Oranı (%) | 7,63 | 7,63 | 7,63 | 7,63 | 7,63 | 7,63 |

Verilenlere göre her bir yılın sonunda TMS 19 göre kıdem tazminatı yükümlülüğünün ölçümü ve muhasebe kayıtları ile finansal raporlardaki görünüm aşağıdaki gibi olacaktır:

- *Personel özlük bilgilerine göre, 2011 yılı sonunda kıdem tazminatı yükümlülük tutarları aşağıdaki gibi belirlenir:*

| Adı – Soyadı | 2011 Kıdem Tazminatı Hesaplamaları ^Y | | |
|---|---|--------------|---------------------|
| | Leyla Düzgün | Kıymet Demir | Toplam |
| Emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı* | 2.935,28 TL | 2.935,28 TL | 5.870,56 TL |
| Kazanılmış fayda planı tutarı** | 5.210,13 TL | 5.095,98 TL | 10.306,10 TL |
| Kazanılmış fayda planının net bugünkü değeri*** | 1.017,17 TL | 994,89 TL | 2.012,06 TL |

^x Hesaplamalarda personel devir hızından yararlanılmamıştır. Çünkü personel devir hızı, personel kadrosunun belli bir büyüklükte olduğu, personel hareketlerinin belli bir istikrar kazandığı durumlarda aktüeryal hesaplamalara dahil edilebilecek ve önemli değişimler meydana getirebilecek bir parametre olmaktadır.

*Emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarının nasıl hesaplandığı, Leyla Düzgün isimli personel üzerinden gösterilirse;

$$\begin{aligned} \text{Emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı} \\ = \text{Son aydaki brüt maaş} \times (1 + \text{Reel maaş artış oranı})^{\text{Emekliliğe kalan yıl sayısı} - 1} \\ \text{Emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı} = 837 \text{ TL} \times (1 + 0,0766)^{17} = 2.935,28 \text{.-TL} \end{aligned}$$

Bu formülde emekliliğe kalan yıl sayısından bir çıkarılmasının nedeni, ilgili çalışanın görebileceği zam sayısının belirlenmesidir.

**Kazanılmış fayda planı tutarının nasıl hesaplandığı, Leyla Düzgün isimli personel üzerinden gösterilirse;

$$\begin{aligned} \text{Kazanılmış fayda planı tutarı} \\ = \text{Emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı} \times \text{Kıdem süresi} \\ \text{Kazanılmış fayda planı tutarı} = 2.935,28 \text{ TL} \times \left(\frac{639 \text{ gün}}{360 \text{ gün}} \right) = 5.210,13 \text{.-TL} \end{aligned}$$

***Kazanılmış fayda planının net bugünkü değerinin nasıl hesaplandığı, Leyla Düzgün isimli personel üzerinden gösterilirse;

$$\begin{aligned} \text{NBD (Kazanılmış fayda planı)} &= \frac{\text{Kazanılmış fayda planı tutarı}}{(1 + \text{iskonto oranı})^{\text{Emekliliğe kalan yıl sayısı}}} \\ \text{NBD (Kazanılmış fayda planı)} &= \frac{5.210,13 \text{ TL}}{(1 + 0,095)^{18}} = 1.017,17 \text{.-TL} \end{aligned}$$

Aynı işlemler, personel Kıymet Demir'e ilişkin parametreler dikkate alınarak yenilenir. Kıymet Demir için hesaplanan kazanılmış fayda planının net bugünkü değeri 994,89.- TL olarak belirlenir.

Sonuç olarak, 2011 yılı için A İşletmesi'nin kıdem tazminatı yükümlülüğünün, 1.017,17.-TL + 994,89.-TL = 2.012,06.-TL olarak kayda alınması ve finansal durum tablosunda (pasifte) raporlanması gerekmektedir.

Ayrıca raporlama sırasında, kıdem tazminatı karşılığına ilişkin tahakkuk ve ödeme işlemlerinde gerekmektedir.

| 31.12.2011 | | |
|--|----------------------------------|----------|
| 580 | GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI | 1.609,65 |
| 285 | ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI | 402,41 |
| | 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI | 2.012,06 |
| 2011 Yılında ayrılan kıdem tazminatı karşılığı nedeniyle | | |

TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması standardının uygulanması sırasında, ilk geçiş işlemlerine dair farkların 580 Geçmiş Yıllar Zararları gibi bir özkaynak hesabında biriktirilmesi yoluna gidilir. Bu nedenle tüm kıdem tazminatı karşılık giderleri, ilk geçiş sırasında anılan hesaba borç kaydedilmiştir. Buna göre 472 no.lu Kıdem Tazminatı Karşılıkları” hesabının görünümü aşağıdaki gibi olur.

| 472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesabı | |
|---|----------------------------|
| | 2.012,06 (31.12.11) |

- *Personel özlük bilgilerine göre, 2012 yılı sonunda kıdem tazminatı yükümlülük tutarları aşağıdaki gibi belirlenir:*

| 2012 Kıdem Tazminatı Hesaplamaları [¶] | | | | | | | | |
|--|--------------|--------------|-------------|--------------|-------------|--------------|-------------|---------------------|
| Adı – Soyadı | Leyla Düzgün | Kıymet Demir | Ayşe Eker | Sıla Karagöz | Mesut Kılıç | Sinan Yılmaz | Müjgan Akça | Toplam |
| Emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı | 3.071,60 TL | 3.071,60 TL | 3.306,89 TL | 3.560,20 TL | 3.560,20 TL | 1.363,85 TL | 2.650,06 TL | 20.584,41 TL |
| Kazanılmış fayda planı tutarı | 8.523,70 TL | 7.551,03 TL | 5.915,66 TL | 4.430,47 TL | 6.368,80 TL | 2.151,85 TL | 4.740,67 TL | 39.682,17 TL |
| Kazanılmış fayda planının net bugünkü değeri | 2.442,09 TL | 2.163,41 TL | 1.574,72 TL | 1.095,76 TL | 1.575,16 TL | 1.384,24 TL | 1.573,40 TL | 11.808,78 TL |
| Cari dönem hizmet maliyeti [#] | 880,03 TL | 880,03 TL | 880,28 TL | 880,52 TL | 880,52 TL | 877,34 TL | 879,54 TL | 6.158,27 TL |
| Faiz maliyeti ^{##} | 96,63 TL | 94,51 TL | - TL | - TL | - TL | - TL | - TL | 191,15 TL |
| Bir önceki dönemin sonu itibariyle kıdem tazminatı yükümlülüğü | 1.017,17 TL | 994,89 TL | - TL | - TL | - TL | - TL | - TL | 2.012,06 TL |
| Aktüeryal kazanç / kayıp ^{###} | 523,31 TL | 180,04 TL | 1.188,37 TL | 215,24 TL | 694,63 TL | 7.949,66 TL | 3.711,18 TL | 3.447,32 TL |

[¶]Tablodan görüldüğü üzere, 2011 yılında personel sayısı 2 iken, 2012 yılında bu sayı 5 kişi artış ile 7'ye çıkmıştır. İşe 2012 yılında giren personel koyu zeminde gösterilmiştir.

[#]Cari dönem hizmet maliyeti tutarının nasıl hesaplandığı, Leyla Düzgün isimli personel üzerinden gösterilirse;

$$\begin{aligned} \text{Cari dönem hizmet maliyeti} &= \frac{\text{Emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı}}{(1 + \text{iskonto oranı})^{\text{Emekliliğe kalan yıl sayısı}}} \\ \text{Cari dönem hizmet maliyeti} &= \frac{3.071,60 \text{ TL}}{(1 + 0,0763)^{17}} = 880,03. -\text{TL} \end{aligned}$$

Cari dönem hizmet maliyeti hesaplanırken; içinde bulunulan yıla ilişkin iskonto oranının ve bu yıl itibariyle emekliliğe kalan yıl sayısının dikkate alınması gerekir. Burada kullanılan değerler 2012 yılına dair değerlerdir.

Faiz maliyeti tutarının nasıl hesaplandığı, Leyla Düzgün isimli personel üzerinden gösterilirse;

| |
|--|
| Faiz maliyeti = Bir önceki dönem sonu itibariyle kazanılmış fayda planının net bugünkü değeri x Bir önceki dönemde geçerli iskonto oranı Faiz maliyeti = 1.017,17 x 0,095 = 96,63. –TL |
|--|

Aktüeryal kazanç/kayıp tutarının nasıl hesaplandığı, Leyla Düzgün isimli personel üzerinden gösterilirse;

| |
|---|
| Aktüeryal kazanç/kayıp = Kazanılmış fayda planının net bugünkü değerindeki artış – Cari dönem hizmet maliyeti – Faiz maliyeti Aktüeryal kazanç/kayıp = (2.442,09 – 1.017,17) – 880,03 – 96,63 = 448,25. –TL |
|---|

Aynı işlemler, tüm personel için, her birine ilişkin parametreler dikkate alınarak, tek tek yenilenir.

Sonuç olarak, 2012 yılı için A İşletmesi'nin kıdem tazminatı yükümlülüğünün ve bileşenlerinin kayda alınması ve finansal durum tablosunda (pasifte) raporlanması gerekmektedir. Kıdem tazminatı yükümlülüğü 2012 yılında 9.796,73.-TL artırılarak 11.808,79.-TL'ye çıkarılmalıdır.

| 31.12.2012 | |
|--|----------|
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 6.158,27 |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ | 191,15 |
| 5X1 FAYDA PLANL. AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR | 3.447,32 |
| 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI | 9.796,73 |
| 2012 Yılında ayrılan kıdem tazminatı karşılığı nedeniyle | |

| 31.12.2012 | |
|---|----------|
| 285 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI | 1.959,35 |
| 693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ | 1.269,88 |
| 5X2 ÖZKAYNAKLARDA MUH. GELİR VE GİDERLERİN VERGİ ETKİSİ | 689,46 |
| 2012 Yılında ayrılan kıdem tazminatı karşılığının ertelenmiş vergi etkisi nedeniyle | |

472 no.lu Kıdem Tazminatı Karşılıkları” hesabının 31.12.2012 itibariyle görünümü aşağıdaki gibi olur.

| 472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesabı | |
|---|----------------------------|
| | 2.012,06 (31.12.11) |
| | 9.796,73 (31.12.12) |
| | 11.808,79 |

- *Personel özlük bilgilerine göre, 2013 yılı sonunda kıdem tazminatı yükümlülük tutarları aşağıdaki gibi belirlenir:*

Personel Kıymet Demir’in 2013 hesap dönemi içinde işten ayrılmış olması nedeniyle, hesap dönemi sonunda kendisi için bir kez daha aktüeryal hesaplama yapılmaz. Ancak 2013 hesap döneminin başından, ayrıldığı güne kadar olan kısım ayrıca hesaplanır. Buna göre;

| Adı - Soyadı | Kıymet Demir |
|--|--------------|
| Emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı * | - TL |
| Kazanılmış fayda planı tutarı * | - TL |
| Kazanılmış fayda planının net bugünkü değeri * | - TL |
| Cari Dönem Hizmet Maliyeti ** | 1.002,31 TL |
| Faiz Maliyeti *** | 164,63 TL |
| Bir önceki dönemin sonu itibariyle kıdem tazminatı yükümlülüğü | 2.163,41 TL |
| Önceden ayrılan kıdem tazminatlarının taşınmış değeri **** | 2.328,04 TL |
| Hakedilen kıdem tazminatı (UFRS'ye göre ve ayrılma tarihinde) | 3.330,34 TL |
| Kıdem Tazminatı Ödemesi (-) | -3.986,16 TL |
| Aktüeryal kazanç / kayıp | -655,81 TL |

* 31 Aralık 2013 itibariyle Kıymet Demir işletmede çalışmadığından bu parametreler hesaplanmaz.

** Cari dönem hizmet maliyeti, Kıymet Demir'in 1 Ocak'tan ayrıldığı güne kadar olan döneme ilişkin kıdem tazminatı tutarıdır.

*** Faiz maliyeti, bir önceki dönemin sonu itibariyle kıdem tazminatı yükümlülüğü tutarı ile önceden ayrılan kıdem tazminatlarının taşınmış değeri arasındaki fark tutarıdır. (2.328,04 – 2.163,41 = 164,63.-TL)

**** Önceden ayrılan kıdem tazminatlarının taşınmış değeri, bir önceki dönemin sonu itibariyle kıdem tazminatı yükümlülüğü tutarının, ilgili dönemin iskonto oranı nispetinde genişletilmiş halidir.

| Ayrılma tarihi | |
|---|----------|
| 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI | 2.163,41 |
| 372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI | 2.163,41 |
| Önceki dönemlerde tahakkuk ettirilen kıdem tazminatı yükümlülüğünün yeniden sınıflandırılması nedeniyle | |

| Ayrılma tarihi | |
|---|----------|
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 1.002,31 |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ | 164,63 |
| 372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI | 2.163,41 |
| 5X1 FAYDA PLANL. AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR | 655,81 |
| 102 BANKALAR | 3.955,91 |
| 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | 30,25 |
| 360 25 Ödenecek Damga Vergisi | |
| 2013 Yılında ayrılan personele ilişkin son dönem tahakkuku ve yapılan kıdem tazminatı ödemesi nedeniyle | |

| Ayrılma tarihi | |
|---|--------|
| 694 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ | 563,84 |
| 485 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ | 432,68 |
| 5X2 ÖZKAYNAKLARDA MUH. GELİR VE GİDERLERİN VERGİ ETKİSİ | 131,16 |
| 2013 Yılı içinde ayrılan personelin kıdem tazminatı tahakkuku ve ödemesinin ertelenmiş vergi etkisi nedeniyle | |

472 no.lu Kıdem Tazminatı Karşılıkları” hesabının personelin ayrıldığı tarih itibariyle görünümü aşağıdaki gibi olur.

| 472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesabı | | |
|---|-----------------|------------|
| | 2.012,06 | (31.12.11) |
| | 9.796,73 | (31.12.12) |
| Ayrılma tarihi | 2.163,41 | |
| | 9.645,38 | |

| 2013 Kıdem Tazminatı Hesaplamaları [§] | | | | | | | |
|--|--------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|---------------------|
| Adı - Soyadı | Leyla Düzgün | Ayşe Eker | Müjgan Akça | Büşra Soylu | Samet Demir | Ali Berber | Toplam |
| Emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı | 2.859,99 TL | 3.050,47 TL | 2.511,67 TL | 3.260,37 TL | 3.470,32 TL | 3.459,96 TL | 18.612,78 TL |
| Kazanılmış fayda planı tutarı | 10.796,48 TL | 8.507,42 TL | 7.004,76 TL | 4.093,57 TL | 4.357,18 TL | 6.631,59 TL | 41.391,01 TL |
| Kazanılmış fayda planının net bugünkü değeri | 3.329,27 TL | 2.437,42 TL | 2.502,23 TL | 1.012,44 TL | 1.077,64 TL | 1.765,30 TL | 12.124,29 TL |
| Cari dönem hizmet maliyeti | 881,92 TL | 873,98 TL | 897,21 TL | 806,37 TL | 858,29 TL | 921,02 TL | 5.238,80 TL |
| Faiz maliyeti | 232,00 TL | - TL | - TL | - TL | - TL | - TL | 232,00 TL |
| Bir önceki dönemin sonu itibarıyla kıdem tazminatı yükümlülüğü | 2.442,09 TL | 1.574,72 TL | 1.573,40 TL | - TL | - TL | - TL | 7.753,62 TL |
| Aktüeryal kazanç / kayıp | -226,75 TL | -11,27 TL | 31,61 TL | 206,07 TL | 219,34 TL | 844,27 TL | 456,00 TL |

[§] Tablodan görüldüğü üzere, 2013 yılında personel sayısı 6'dır. Çalışanların 3'ü değişmiştir. İşe 2013 yılında giren personel koyu zeminde gösterilmiştir.

Yine, 2013 yılı için A İşletmesi'nin kıdem tazminatı yükümlülüğünün ve bileşenlerinin kayda alınması ve finansal durum tablosunda (pasifte) raporlanması gerekmektedir. Kıdem tazminatı yükümlülüğü 2013 yılında ayrılan personele yapılan ödeme nedeniyle 2.163,41.-TL azaltılarak, dönemde tahakkuk ettirilen kıdem tazminatı yükümlülüğü nedeniyle 315,51.-TL artırılarak 9.960,89.-TL'ye düşürülmelidir.

| 31.12.2013 | | |
|---|----------|----------|
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 5.238,80 | |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ | 232,00 | |
| 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI | | 315,51 |
| 5X1 FAYDA PLANL. AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR | | 5.155,29 |
| 2013 Yılında avrılan kıdem tazminatı karşılığı nedeniyle | | |
| 31.12.2013 | | |
| 5X2 ÖZKAYNAKLARDA MUH. GELİR VE GİDERLERİN VERGİ ETKİSİ | 1.031,06 | |
| 285 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI | 63,10 | |
| 693 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ | | 1.094,16 |
| 2013 Yılında ayrılan kıdem tazminatı karşılığının ertelenmiş vergi etkisi nedeniyle | | |

472 no.lu Kıdem Tazminatı Karşılıkları” hesabının 31.12.2013 itibariyle görünümü aşağıdaki gibi olur.

| 472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesabı | | |
|---|-----------------|------------|
| | 2.012,06 | (31.12.11) |
| | 9.796,73 | (31.12.12) |
| Ayrılma tarihi | 2.163,41 | |
| | 315,51 | (31.12.13) |
| | 9.960,89 | |

4. TMS 19 KAPSAMINDA KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARININ RAPORLANMASI

Finansal tablolarda, kıdem tazminatı karşılıkları, pasif içinde raporlanır ancak detayı, “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” dipnotu altında “Uzun Vadeli Sağlanan Faydalar” kısmında “Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar” bölümünde açıklanır.

Örnek üzerinden raporlamanın nasıl yapılacağı tablolar ve dipnotta verilmesi gereken açıklamalar bakımından ayrı ayrı ele alınabilir.

4.1. Finansal Tablolar Yönüyle

Kıdem tazminatı karşılık giderlerinin kar/zarar yerine özkaynak içinde muhasebeleştirildiği bu örnekte, ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının gelir ve gider etkilerinin doğrudan kar veya zarar tablosu üzerinde etkisi olmaz. Ancak diğer kapsamlı gelir tablosunda etkilenme kaçınılmazdır. Bu etkilenme aşağıdaki gibidir:

| DİĞER KAPSAMLI GELİRLER | 31.12.2013 | 31.12.2012 |
|--|-------------------|-------------------|
| <u>Kâr ve zararda veniden sınıflandırılmayacaklar</u> | | |
| Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları / Kayıpları | 3.599,58 | -2.757,86 |
| Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler | -1.730,78 | -5.079,54 |
| Ertelenmiş Vergi Gideri / Geliri | -1.730,78 | -5.079,54 |
| DİĞER KAPSAMLI GELİR | 1.868,80 | -7.837,40 |

Pasifte, uzun vadeli yükümlülüklerin raporlandığı kısımda, başkaca uzun vadeli karşılık ayrılmasını gerektiren olay bulunmadığı ve sadece verilenler ile raporlama yapıldığı varsayımıyla, finansal durum tablosunun bölümleri aşağıdaki gibidir:

| | 31.12.2013 | 31.12.2012 | 31.12.2011 |
|---|-------------------|-------------------|-------------------|
| Aktif | 63,10 | 1.959,35 | 402,41 |
| Ertelenmiş Vergi Varlığı | 63,10 | 1959,35 | 402,41 |
| | | | |
| | | | |
| | 31.12.2013 | 31.12.2012 | 31.12.2011 |
| Pasif | | | |
| Kıdem Tazminatı Karşılığı | 9.960,89 | 11.808,79 | 2.012,06 |
| Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü | 432,68 | 0,00 | 0,00 |
| Borçlar Toplamı | 10.393,57 | 11.808,79 | 2.012,06 |
| | | | |
| Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler | 841,72 | -2.757,86 | 0,00 |
| Fayda Planl. Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar | 1.052,16 | -3.447,32 | 0,00 |
| Özkaynaklarda Muh. Gelir ve Giderlerin Vergi Etkisi | -210,44 | 689,46 | 0,00 |
| Geçmiş Dönem Zararları | -1.609,95 | -1.609,95 | -1.609,95 |
| Net Dönem Kârı / Zararı | -6.913,26 | -5.079,54 | 0,00 |
| Özkaynaklar Toplamı | -7.681,49 | -9.447,35 | -1.609,95 |

4.2. Dipnotta Yer Verilmesi Gereken Açıklamalar Yönüyle

| “ Uzun Vadeli Sağlanan Faydalar ” | | | |
|--|-------------------|-------------------|-------------------|
| 31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin uzun vadeli karşılıklar aşağıdaki gibidir: | | | |
| - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar | | | |
| | 31.12.2013 | 31.12.2012 | 01.01.2012 |
| Kıdem tazminatı karşılığı | 9.645,38 | 11.808,79 | 2.012,06 |
| Toplam | 9.645,38 | 11.808,79 | 2.012,06 |
| Kıdem tazminatı karşılığı aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde ayrılmaktadır: | | | |
| Yürürlükteki İş Kanunu hükümleri uyarınca, çalışanlardan kıdem tazminatına hak kazanacak şekilde iş sözleşmesi sona erenlere, hak kazandıkları yasal kıdem tazminatlarının ödenmesi yükümlülüğü vardır. | | | |
| Ayrıca, halen yürürlükte bulunan 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 6 Mart 1981 tarih, 2422 sayılı ve 25 Ağustos 1999 tarih, 4447 sayılı yasalar ile değişik 60'ıncı maddesi hükmü gereğince kıdem tazminatını alarak işten ayrılma hakkı kazananlara da yasal kıdem tazminatlarını ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır. Emeklilik öncesi hizmet şartlarıyla ilgili bazı geçiş karşılıkları, ilgili kanunun 23 Mayıs 2002 tarihinde değiştirilmesi ile Kanun'dan çıkarılmıştır. | | | |
| 1 Ocak 2014 tarihi itibariyle ödenecek kıdem tazminatı tavanı 3.438 TL (1 Ocak 2013: 3.129 TL)'dir. | | | |
| Kıdem tazminatı yükümlülüğü yasal olarak herhangi bir fonlamaya tabi değildir. Kıdem tazminatı karşılığı, Şirket'in, çalışanların emekli olmasından kaynaklanan gelecekteki muhtemel yükümlülük tutarının bugünkü değerinin tahmin edilmesi yoluyla hesaplanmaktadır. | | | |
| TMS 19 (“Çalışanlara Sağlanan Faydalar”), şirketin yükümlülüklerinin, tanımlanmış fayda planları kapsamında aktüeryal değerlendirme yöntemleri kullanılarak geliştirilmesini öngörür. Bu doğrultuda, toplam yükümlülüklerin hesaplanmasında kullanılan aktüeryal varsayımlar aşağıda belirtilmiştir: | | | |
| Ana varsayım, her hizmet yılı için olan azami yükümlülük tutarının enflasyona paralel olarak artacak olmasıdır. Bu nedenle, 31 Aralık 2013 tarihi itibariyle, ekli finansal tablolarda karşılıklar, geleceğe ilişkin, çalışanların emekliliğinden kaynaklanacak muhtemel yükümlülüğün bugünkü değeri tahmin edilerek hesaplanır. İlgili bilanço tarihlerindeki karşılıklar, yıllık %6,00 enflasyon (31 Aralık 2012: %5,00; 31 Aralık 2011: %5,00) ve %7,63 iskonto (31 Aralık 2012: %7,63; 31 Aralık 2011: %9,5) oranı varsayımlarına göre hesaplanmıştır. Kıdem tazminatı tavanı altı ayda bir revize edilmekte olup, Şirket'in kıdem tazminatı karşılığının hesaplanmasında 1 Ocak 2014 tarihinden itibaren geçerli olan 3.438 TL tavan tutarı dikkate alınmıştır. | | | |
| Kıdem tazminatı yükümlülüğündeki değişim aşağıdaki gibidir: | | | |
| | 31.12.2013 | 31.12.2012 | 01.01.2012 |
| Dönem başı itibarıyla karşılık | 11.808,80 | 2.012,06 | --- |
| Cari dönem hizmet maliyeti | * 7.243,42 | 6.158,27 | 2.012,06 |
| Faiz maliyeti | * 396,63 | 191,15 | --- |
| Aktüeryal (kazanç) / kayıp | (5.817,31) | 3.447,32 | --- |
| Dönemde ödenen tazminat (-) | (3.986,16) | --- | --- |
| Dönem sonu itibarıyla karşılık | 9.645,38 | 11.808,80 | 2.012,06 |

* Dönemde ayrılan personelin, dönem başından ayrıldığı tarihe kadar olan ve cari dönem hizmet maliyeti ve faiz maliyeti olarak dikkate alınması gereken kısımları da içermektedir.

5. DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

TMS 19 kapsamında kıdem tazminatı karşılıklarının nasıl hesaplanması ve muhasebeleştirileceği, esasen kimi akademik ve akademik olmayan kaynaklarda ele alınmaya başlanmıştır. Ancak bu hesaplamaların ve muhasebe kayıtlarının hipotetik bilgilere dayandırıldığı gözlemlenmiştir. Bu çalışmada ise gerek hesaplama gerekse kayıtlar gerçek işletme verilerine dayandırılmış ve özellikle zor görünen hesaplamaların nasıl gerçekleştirildiği tablolar ve hesaplamaların örneklendirilmesi ile belirgin hale getirilmiştir. Ayrıca birçok işletmenin kıdem tazminatı yükümlülükleri için karşılık ayırmadığı gözlemlenmektedir. Bu nedenle örnek uygulama, finansal raporlama çerçevesi standart seti haline gelen ve kıdem tazminatı yükümlülüğü için ilk defa TMS 19 kapsamında karşılık ayırması gerekecek bir işletme gözüyle yapılandırılmıştır. Çalışmanın bu yönüyle, gerek standardı öğrenenler gerekse kıdem tazminatı yükümlülüğünü TMS 19 kapsamında hesaplamak ve standardı uygulamak durumunda olanlara fayda sağlaması beklenmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Uğur M. (2013), “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulaması Üzerinden Tfrs’ni İlk Defa Uygulayacak İşletmelerin Hazırlık Seviyelerinin Analizi”, **MÖDAV**, 2013, 91-113.

AkreshMurray S. ve Hassan Kevin P.,(1998), “The New IAS 19: Understanding the Emerging Rules for Employee Benefits Accounting”, **The Journal of Corporate Accounting and Finance**, 57-69.

Aygören Hakan, Çelik Muhsin ve Uyar Umut, (2012), “Kıdem Tazminatı Fonu’nun Aktüeryal Prim Oranı Hesaplamaları Ve Muhasebesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan, 123-140.

Aygün Davut ve Kaya Uğur,2013, TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Güz 2013, Cilt:9, Yıl:9, Sayı:2, 9:151-169.

Durgut Mehmet ve Kaya Uğur, 2013, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Tanımlanmış Fayda Planlarının Muhasebeleştirilmesi, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi – Sayı:21**, 1-29.

Ertuğrul Ayşe Nilgün, 2013, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye’de Uygulanabilirliği, **MÖDAV**, 71-89.

GreuningHennie Van, ScottDarrel ve TerblancheSimonet, 2011, **International Financial ReportingStandards, The International Bank ForReconstructionand Development / The World Bank, Sixth Edition, Washington.**

Karacan Sami ve Savcı Mustafa, 2011, Türkiye Muhasebe Standartları-19 (TMS-19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması Ve Muhasebeleştirilmesi, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (22)/ 2 :126-151.**

Kaval Hasan,2013, Kıdem Tazminatı Karşılığında Aktüer Kazanç ve Kayıpların Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosunda Raporlanması, http://www.akademikdenetim.com.tr/dosya/1323450568a2f3-KIDEM_TAZMiNATI_KARsILIGINDA_AKTUER_KAZANc_VE_KAYIPLARIN_DigER_KAPSAMLI_GELiRLER_TABLOSUNDA_RAPORLANMASI_Prof.Dr.Hasan_KAVAL.pdf(14.01.2015).

Kaygusuzoğlu Mehmet, 2010, Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi, Muhasebe-Finansman Dergisi, Sayı.47, 173-191.

Morais Ana,2010, ActuarialGainsAndLosses: TheDeterminants Of The Accounting Method, Pacific Accounting ReviewVol. 22 No. 1, pp. 42-56.

Örten Remzi, Kaval Hasan ve Karapınar Aydın, 2012, Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Ankara: Gazi Kitabevi.

Pamukçu Fatma ve Pamukçu Nevzat, Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplamasında İş Kanunu İle Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan, 65-78.

PWC, 2013, TMS 19 Değişiklikler, Kıdem Tazminatını Etkileyen Konular, <http://www.pwc.com.tr/tr/industry/insurance-private-pension/assets/kidem-tazminatini-etkileyen-konular.jhtml>. (03.01.2015)

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliği (Seri XI, No:1),

<http://www.spk.gov.tr/apps/MevzuatEski/PrinterFriendly.aspx?nid=15111&submenuheader=null> (06.01.2015).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, <http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS19.pdf> (08.02.2015).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlar, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/TMS_resmi_gazete_30.12.2014.pdf (06.03.2015).

Uyar Umut,2011, Kıdem Tazminatı Fonu Kanun Tasarısı Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Ve Muhasebesi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli.