

YASAL MEVZUAT VE TMS-19: ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDINDA KIDEM TAZMİNATI ve MUHASEBE UYGULAMASI

Raif PARLAKKAYA*

Özet

Bu çalışmanın amacı yasal mevzuat ve TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardı kapsamında kıdem tazminatı uygulamasını ortaya koymaktır. Çalışmada ilk olarak yasal mevzuatta kıdem tazminatına ilişkin düzenlemelere yer verilmiş, daha sonra TMS-19 kapsamında kıdem tazminatı uygulaması üzerinde durulmuştur. Özellikle TMS-19 kapsamında aktüeryal değerlendirme yöntemi ile kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması ve muhasebe uygulamasının daha iyi anlaşılması için örneklerle açıklama yoluna gidilmiştir. Son olarak, kıdem tazminatı fonunun uygulanması halinde muhasebe uygulamasına etkisi ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kıdem Tazminatı, TMS-19, Aktüeryal Değerleme Yöntemi, Kıdem Tazminatı Karşılığı, Kıdem Tazminatı Fonu

Abstract

The aim of this study is to define severance payment practice as part of legal regulation and TMS-19 Employee Benefits. In this study, firstly the severance payment arrangements are mentioned and then recognition and reporting to the financial statement of provision for severance payments in compliance with TMS-19 Employee Benefits are emphasized. Furthermore, the calculations of severance payments provision with Actuarial valuation method and accounting practice are explained with examples in order to have a better understanding of these concepts. Eventually, the effects of Severance Payments Fund on the accounting practice -if the fund is become operative –is analyzed in detail.

Key Words: Severance payments, TMS-19, Actuarial Valuation Method, Provision for Severance Payment, Severance Payment Fund.

* Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu.

Giriş

Kıdem tazminatı çalışanlara sağlanan haklardan olup, 1475 sayılı İş Kanununun 14. maddesinde belirtilen asgari çalışma süresini dolduran işçilere veya mirasçılara, yasada öngörülen hallerin varlığı halinde kıdemi ve ücreti dikkate alınarak işveren tarafından yapılması gereken bir ödemedir. Kıdem tazminatı çalışanlar için bir gelir, işletme için ise bir gider veya maliyet unsurudur. Diğer gider ve maliyetlerde olduğu gibi, kıdem tazminatı gider ve maliyetlerinin de muhasebeleştirilmesi gerekir. Ancak kıdem tazminatına çalışılan süreye bağlı olarak hak kazanılmasına rağmen, ödenmesinin belli şartlara bağlı olması ve genelde gelecek dönemlerde yapılması, diğer giderlerden farklı bir muhasebeleştirme uygulaması ortaya çıkarmaktadır. Öte yandan, kıdem tazminatının çalışılan süreye bağlı olarak hak edilebilmekle birlikte, işçinin haklı sebeplerle işten çıkarılması veya kendi isteğiyle işten çıkması durumunda kıdem tazminatı ödemesinin söz konusu olmaması bu giderin kesin bir gider olarak algılanmasını önlemektedir.

Kıdem tazminatının bir gider veya maliyet unsuru olarak kesinleşmesi ancak ödenmesi halinde olacağından, kıdem tazminatı gider veya maliyetleri için muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramlarına göre karşılık ayrılması gerekir. Kıdem tazminatı karşılığının hesaplanmasında geleneksel uygulama ile TMS-19 uygulaması farklıdır. Geleneksel uygulamada, kıdem tazminatı karşılık tutarının hesaplanması işçinin bilanço günü itibariyle işten ayrılrsa kendisine ne kadar ödeme yapılması gerektiği varsayımına dayanırken, TMS-19'a göre ise kıdem tazminatı karşılık tutarı, işçinin gelecekte işten ayrılacağı tarihte hak kazanacağı kıdem tazminatının bugün itibariyle kazanılmış olan kısmının net bugünkü değerine indirgenmesi suretiyle bulunacak tutarı esas alır.

Bu çalışmanın amacı, yasal mevzuat ve TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar açısından kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması ve muhasebe uygulamasını ortaya koymaktır. Çalışmamızda öncelikle yasal mevzuat çerçevesinde kıdem tazminatı uygulaması incelenmiş, kıdem tazminatının muhasebeleştirilmesine ilişkin geleneksel uygulama örneklerle ele alınmıştır. Daha sonra, TMS-19 bağlamında kıdem tazminatı karşılığı hesaplanması ve muhasebe uygulaması örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Son olarak uzun zamandır gündemde olan kıdem tazminatı fonuna ilişkin yasanın yürürlüğe girmesi halinde muhasebe uygulamasına etkisi ele alınmıştır.

1. Kıdem Tazminatının Tanımı ve Niteliği

Kıdem tazminatı, 1475 sayılı İş Kanununun 14. maddesinde belirtilen asgari çalışma süresini dolduran işçilere veya mirasçılara, yasada öngörülen hallerin varlığı halinde kıdemi ve ücreti dikkate alınarak işveren tarafından yapılması gereken bir ödemedir (Akdoğan, 2006).

Kıdem tazminatının niteliği ile ilgili çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bu görüşlerin başlıcaları; kıdem tazminatının ücret, tazminat, işsizlik tazminatı veya ikramiye niteliğinde olduğuna ilişkindir. Kıdem tazminatının ücret niteliğinde olduğu görüşü, işçinin çalışmasına dayalı olarak kıdem tazminatı hak etmesi nedeniyle ücret niteliğinde olduğu, ancak ödenmesinin hizmet sözleşmesinin sona ermesine bağlı olması nedeniyle gecikmiş bir ücret olduğu düşüncesine dayanmaktadır. Kıdem tazminatının işçinin işini kaybetmesi ve/veya yıpranması karşılığı yapılan bir ödeme olduğu görüşünden hareketle, bir tazminat olduğu ileri sürülmektedir. Kıdem tazminatının bir işsizlik sigortası niteliğinde olduğu, işverenleri işten çıkarma halinde bir tazminat ödemek zorunda bıraktığından iş güvencesi sağladığı ve işsizlik sigortası niteliğinde olduğu görüşü bulunmaktadır. Kıdem tazminatının bir ikramiye olduğu görüşü ise, işçinin işyerine sadakatının bir karşılığı olduğu düşüncesinden kaynaklanmaktadır.

2. Kıdem Tazminatına Hak Kazanabilme Koşulları

Kural olarak, bir iş sözleşmesine dayalı olarak çalışan bütün işçiler 4857 sayılı İş Kanunu kapsamındadırlar. Ancak, Kanunun 4. maddesinde istisnalar başlığı altında sıralanan bir kısım işler (deniz ve hava taşıma işleri (kıyılarda veya liman ve iskelelerde ve havalimanlarında yürütülen işler hariç), 50 ve daha az işçi çalıştıran tarım ve orman işleri yapılan işyerleri (yapı işleri, sporcular, ev hizmetleri ve çıraklar vb.) için bu Kanunun hükümleri uygulanmamaktadır.

1475 sayılı İş Kanununun 14. maddesinde kıdem tazminatı ödenmesini gerektiren haller ve kıdem tazminatı tutarının nasıl hesaplanacağına ilişkin hükümler bulunmaktadır. Buna göre “Bu Kanuna tabi işçilerin hizmet akitlerinin işveren tarafından bu Kanunun 17. maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında, işçi tarafından bu Kanunun 16. maddesi uyarınca, muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla, bağlı buldukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla feshedilmesi veya kadının evlendiği tarihten itibaren

bir yıl içerisinde kendi arzusu ile sona erdirmesi veya işçinin ölümü sebebiyle son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır” demek suretiyle kıdem tazminatının hangi hallerde ödenmesi gerektiği ve ödenecek tutarın nasıl belirleneceği ortaya konulmaktadır.

Kıdem tazminatına hak kazanabilmenin şartları şöyledir (Akdoğan, 2006):

a) 4857 Sayılı İş Kanuna Tabi İşçi Olarak Hizmet Akdine (İş Sözleşmesine) Göre Çalışmak: Kıdem tazminatına hak kazanabilmek için öncelikle 4857 sayılı İş Kanununa tabi işçi olarak diğer bir deyişle iş (hizmet) akdine (iş sözleşmesine) göre çalışmak gerekir. Burada iş akdinin belirli veya belirsiz süreli olması önemli değildir. 4857 sayılı İş Kanunu gereği işçi ve işveren arasındaki ilişki hizmet akdi değilse, işçi sıfatı söz konusu olmayacaktır.

b) İşçinin İş Akdinin Sona Erdiği Tarihte İşyerinde En Az Bir Yıl Çalışmış Olması: Bir yıllık kıdem şartı bağlayıcı ve mutlak nitelikte olup, kıdemi bu süreden az olan işçiler toplu iş sözleşmesi ile kararlaştırılmış olsa bile kıdem tazminatına hak kazanamaz. Ancak, işverenlerin kıdem tazminatı ödememek için genellikle işçilerin iş akitlerini bir yıllık süreyi doldurmadan feshetmeleri yoluna gitmeleri halinde, işverenin fesih hakkını kötüye kullanması söz konusu olup, bu durum objektif iyi niyet kurallarıyla bağdaşmayacağından, işçi kıdem tazminatı ve buna ek olarak kötü niyet tazminatı talep edebilir.

c) İş Akdinin Belirli Nedenlerle Sona Ermesi: İş Kanununun 14. maddesinde iş akdinin hangi hallerde sona ermesi halinde kıdem tazminatına hak kazanılacağı açıklanmıştır. Kıdem tazminatına hak kazandıracak iş akdinin sona erme nedenleri şunlardır:

(i) Sağlık Nedenleri: İşçinin işine işveren tarafından sağlık sorunları (artarda 3 işgünü veya bir ayda 5 işgünüden fazla sürmesi veya işçinin hastalığının tedavisiz olması ya da işçinin işyerinde çalışmasının sakıncalı olması durumlarının sağlık kurulunca rapora bağlanması halinde) nedeniyle işine son verilmesi halinde kıdem tazminatına hak kazanır. İşçiler de, iş sözleşmesinin konusu olan işin yapılması işin niteliğinden doğan bir sebeple işçinin sağlığı ve yaşamı için tehlikeli olursa iş akdini feshetmesi halinde kıdem tazminatına hak kazanırlar.

(ii) Zorunlu Sebepler: İşçiyi işyerinde bir haftadan fazla süre ile çalışmaktan alıkoyan zorlayıcı bir sebep (yangın, deprem vb.) ortaya çıkarsa, işçinin işine son verilmesi halinde işçi kıdem tazminatına hak kazanır.

(iii) İş Kanununun 17. Maddesine dayalı olarak işçinin işine son verilmesi halinde işçi kıdem tazminatına hak kazanır.

(iv) İşveren tarafından işçilere yanlış bilgi verilmiş olması, işçinin namus ve şerefine dokunacak sözler, işçiye işverenin cinsel tacizde bulunması veya başka bir işgören tarafından bulunulmasının engellenmemesi, işçiye veya ailesine sataşma, işçinin ücretinin kanun hükümlerine göre ödenmemesi gibi ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller sonucunda işçinin işten ayrılması halinde işveren işçiye kıdem tazminatı ödenmek zorundadır.

(v) Akord ücret sistemlerinin uygulandığı durumlarda işverenin işçiye yapabileceği sayı ve tutardan az iş vermesi ve ücret kaybını karşılamaması halinde, işçinin iş sözleşmesini iş akdinin süresinin bitiminden önce veya bildirim süresini beklemeden sona erdirmeye hakkı bulunduğundan bu durumun gerçekleşmesi halinde işçinin kıdem tazminatı talep etme hakkı vardır.

d) Muvazzaf Askerlik ve Kadın İşçilerde Evlenme Nedeniyle Sözleşmenin Feshi: İş Kanununa göre muvazzaf askerlik (kısa veya uzun dönem olması fark etmez) hizmeti nedeniyle işten ayrılan işçiler kıdem tazminatına hak kazanırlar. Öte yandan, kıdem tazminatına hak kazanmak için gerekli süre olan bir yıllık kıdeme sahip olan bayan işçiler çalışmaya devam ederken evlenir ve evlenme tarihinden itibaren bir yıllık süre içinde iş akdini feshederlerse kıdem tazminatı talep etme hakları vardır.

e) Emeklilik, Toptan Ödeme Nedeniyle Fesih veya İşçinin Ölümü: İş Kanununa göre, işçinin bağlı bulunduğu Sosyal Güvenlik Kurumundan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla iş akdini feshetmesi durumunda işçi kıdem tazminatı almaya hak kazanır. İş Kanunu kapsamında kıdem tazminatına hak kazanabilmek için gerekli kıdem süresi olan en az bir yıllık çalışması bulunan işçinin ölümü halinde, kanuni mirasçıları kıdem tazminatına hak kazanmaktadırlar. İşçinin ölüm şekli kıdem tazminatına hak kazanmasını etkilemez.

3. Kıdem Tazminatının Hesaplanması

Kıdem tazminatı tutarı işçinin kıdemine yani çalışma süresine ve ücret düzeyine bağlı olarak değişir. Kıdem tazminatının hesaplanmasında, işçinin

kıdem tazminatına esas olacak çalışma süresinin hesaplanması, kıdem tazminatına esas olan ücretin belirlenmesi gerekir. Hesaplama da ayrıca kıdem tazminatı tavanı da dikkate alınmalıdır. Kıdem tazminatı ödemesinde ise bu unsurlar yanında, kıdem tazminatından yapılacak kesintiler de dikkate alınacaktır.

3.1. Kıdem Tazminatına Esas Olan Çalışma Süresinin Hesaplanması

İşçinin kıdem tazminatına esas olan çalışma süresinin hesaplanması, işçinin sürekli ya da kısmi çalışmasına göre farklılık gösterir. İşçinin sürekli çalışması halinde kıdem süresi, deneme süresi dahil işçinin fiilen işe başladığı tarih ile iş sözleşmesinin sona erdiği tarih arasında geçen süredir. İş sözleşmesi fesih bildirim yoluyla sona ermişse ihbar sürelerinin bitimi, bildirimsiz fesihte ise bildirim yapıldığı gün kıdem süresinin son günü olarak hesaplanmalıdır (Akdoğan, 2006). Kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalıştırılan işçiler, işe başlama tarihi ile iş sözleşmesinin sona erdiği tarih arasında bir takvim yılını doldurmuş ise, diğer şartları da taşıması halinde kıdem tazminatına hak kazanır. Kısmi süreli çalışan işçiler için kıdem tazminatı hesaplanmasında, tam süreli işçiye göre çalıştığı süreye orantılı olarak hesaplama yapılır. Örneğin, haftada 2 gün çalışan bir işçi yılda (2 x 52) yılda 104 gün çalışmış olur. Söz konusu işçinin bu şekilde 5 yıl çalışmış olması durumunda ((5 x 104) / 365) x 30)) yaklaşık 42,74 günlük ücret kadar kıdem tazminatı almaya hak kazanacaktır.

Aynı işverene ait farklı iş yerlerinde çalışan işçilerin kıdemi, aynı iş sözleşmesine göre değerlendirilir. İşçinin çalışmakta olduğu işyerinin nakli, devri veya intikali halinde işçinin kıdemi, işyeri veya işyerlerindeki iş akitleri sürelerinin toplamı üzerinden hesaplanır. İşyerinin devri veya herhangi bir suretle el değiştirmesi halinde işlemiş kıdem tazminatlarından, hem devralan hem de devreden işveren sorumlu olur. Devreden işverenin sorumluluğu, işveren olarak işçiyi çalıştırdığı süreler ve devir sırasında işçinin aldığı ücret seviyesiyle sınırlıdır.

Çıraklıkta geçen süreler kıdem tazminatı hesabında dikkate alınmaz. İşçilerin muvazzaf askerlik süreleri ise, emeklilik veya toptan ödeme almak amacıyla feshedilmiş olmak şartıyla kamu sektöründe çalışan işçiler için kıdem tazminatı hesabında dikkate alınırken, özel sektör işyerlerinde çalışan işçiler için, askerlik borçlanması yapmış olsa dahi, kıdem tazminatı hesaplanmasında dikkate alınmaz.

3.2. Kıdem Tazminatına Esas Olan Ücretin Belirlenmesi

Kıdem tazminatı tutarı, hesaplamaya esas alınacak ücret ile sürenin çarpımından oluşur. Kıdem tazminatı son ücret üzerinden hesaplanır. Hesaplama işletmede uygulanan ücret sistemine göre farklılık gösterir. Bilindiği gibi işletmelerde farklı ücret sistemleri uygulanabilmektedir. Bu ücret sistemlerinin başlıcaları; zaman esasına dayalı ücret sistemi, parça başı (akord) esasına dayalı ücret sistemleri ve prim esasına dayalı ücret sistemleri olarak sıralanabilir.

Zaman Esasına Dayalı Ücret Sistemi uygulanması durumunda, kıdem tazminatı hesaplaması son ücret üzerinden yapılır. Parça başı ya da prim esasına dayalı ücret sistemlerinde ise kıdem tazminatı hesaplamasında (Özdemir, 2006); ücretler sabit olmadığından son ücret yerine, son bir yıllık süre içerisinde ödenen ücretin o süre içinde çalışılan günlere bölünmesi suretiyle bulunacak ortalama ücret esas alınır. Burada hesaplamada dikkate alınması gereken bir diğer husus, işçinin ücretine son bir yıllık süre içerisinde zam yapıp yapılmaması durumudur. Son bir yıl içerisinde işçinin ücretine zam yapılması halinde, kıdem tazminatına esas ücret, işçinin işten ayrılma tarihi ile zammın yapıldığı tarih arasında alınan ücretin aynı süre içinde çalışılan günlere bölünmesi suretiyle hesaplanır. Diğer bir deyişle hesaplama zamlı ücretin alındığı dönemin ortalaması alınmak suretiyle yapılmaktadır.

Kıdem tazminatı hesaplamasında esas alınacak ücret asıl ücret ile işçiye sağlanan diğer menfaatlerin toplamından oluşur. Asıl ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutar iken, işçiye sağlanan diğer menfaatler; işçiye asıl ücretin dışında, toplu iş sözleşmeleri veya kanunlarla sağlanan ayni ve nakdi haklardan, devamlılık arz eden ve ödenmesi bir şarta bağlı olmayan ödemelerdir (Özdemir, 2006). Kıdem tazminatı hesaplamasına esas alınacak ücretin belirlenmesinde, işçi tarafından hak kazanılmış, para ve para ile ölçülmesi mümkün olan ve süreklilik arz eden tüm ücret unsurları dikkate alınır. Bu bağlamda kıdem tazminatı hesabında dikkate alınacak ve alınmayacak ödemeler şu şekilde sıralanabilir (Özdemir, 2006):

(i) Kıdem Tazminatının Hesabında Dikkate Alınacak Ödemeler: Çıplak ücret, yemek yardımı, kasa tazminatı, gıda yardımı, yakacak yardımı, eğitim yardımı, konut yardımı, giyecek yardımı, erzak yardımı, sosyal yardım niteliğindeki ayakkabı ya da bedeli, unvan tazminatı, aile yardımı, çocuk zammı, temettü, havlu ve sabun yardımı (işyerinde kullanılacak ise tazminat

hesabında dikkate alınmaz), taşıt yardımı, yıpranma tazminatı, kalifiyetenitelik zammı, sağlık yardımı, mali sorumluluk tazminatı, devamlı ödenen primler.

(ii) Kıdem Tazminatının Hesabında Dikkate Alınmayacak Ödemeler: Yıllık izin ücreti, evlenme yardımı, hafta tatil ücreti, bayram harçlığı, hastalık yardımı, genel tatil ücreti, doğum yardımı, ölüm yardımı, izin harçlığı, jestiyon ödemeleri, teşvik ikramiyesi ve primleri, seyahat primleri, devamlılık göstermeyen primler, fazla çalışma ücreti, iş arama yardımı, harcırah (yolluk), bir defalık verilen ikramiyeler.

3.3. Kıdem Tazminatı Tavanı

Kıdem tazminatı hesaplamasında dikkate alınması gereken bir diğer unsur, kıdem tazminatı tavanıdır. Kıdem tazminatı tutarı, 1475 sayılı iş kanununun 14. maddesine göre, 657 sayılı Devlet Memurları Kanuna tabi en yüksek devlet memuruna T.C. Sosyal Güvenlik Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini aşamaz. Buna göre, kıdem tazminatı tavanı en yüksek devlet memuru için öngörülen azami emeklilik ikramiyesi tutarına bağlanmıştır. 2009 yılı için kıdem tazminat tavanı 01.01.2009-30.06.2009 dönemi için 2.260,05 TL, 01.07.2009-31.12.2009 dönemi için ise 2.365,16 TL'dir. 2010 yılı 01.01.2010 - 30.06.2010 dönemi kıdem tazminatı tavanı 2.427,04 TL olarak belirlenmiştir.

İşçinin esas ücretinin kıdem tazminatı tavanını aşması durumunda, işveren tavanı aşan kısım için kıdem tazminatı ödemesi yapmak zorunda değildir. Örneğin, X işletmesinde çalışan işçinin kıdem tazminatı hesaplamasına dahil olan ödemelerle birlikte aylık brüt ücretinin 4.000,00 TL olduğunu kabul edelim. Söz konusu işçinin 2009 yılının 2.yarisında emekliye ayrılacak olması durumunda, işveren işçiye 4.000,00 TL üzerinden değil, 2.365,16 TL üzerinden ödeme yapması gerekir. Ancak işveren isterse 2.365,16 TL olan kıdem tazminatı tavanını aşarak, işçinin brüt ücreti olan 4.000,00 TL üzerinden ödeme yapabilir.

3.4. Kıdem Tazminatının Vergi ve SGK Primleri Karşısındaki Durumu

Gelir Vergisi Kanununun 25. maddesinin 7. fıkrasına göre, 1475 ve 854 sayılı kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile

5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları gelir vergisinden istisnadır. Buna göre, 1475 sayılı İş Kanunu ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenen kıdem tazminatlarının tamamı ile, 5593 sayılı Basın İş Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Sınırı aşan kıdem tazminatı miktarının gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Kıdem tazminatı ile ilgili bir diğer vergi damga vergisidir. Kıdem tazminatının miktarına ve hangi iş kanununa tabi olduğuna bakılmaksızın tüm kıdem tazminatı ödemelerinden % 0,66 oranında damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kıdem tazminatı ödemeleri, sosyal güvenlik primlerinin hesaplanmasında ise dikkate alınmaz. Miktarı ne olursa olsun sigortalının hak ettiği kıdem ve ihbar tazminatlarından SGK primi kesilmez.

4. Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi

Kıdem tazminatı işletmede çalışan personele verilen yasal haklardan biri olup, çalışan için bir gelir, işletme için ise bir gider veya maliyet unsurudur. Bu durumda diğer gider ve maliyetlerde olduğu gibi bu gider ve maliyetin de muhasebeleştirilmesi gerekir. Ancak kıdem tazminatına çalışılan süreye dayalı olarak hak kazanılmasına rağmen, ödenmesinin belli şartların gerçekleşmesine bağlı olması ve genelde gelecek dönemlerde yapılması, diğer giderlerden farklı olarak muhasebeleştirilme durumunu ortaya çıkarmaktadır. Kıdem tazminatı çalışılan süreye bağlı olarak hak edilebilmekle birlikte, işçinin haklı sebeplerle işten çıkarılması veya kendi isteğiyle işten çıkması durumunda kıdem tazminatı ödemesinin söz konusu olmaması bu giderin kesin bir gider olarak algılanmasını önlemektedir.

Muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramına göre; gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, gelir ve karların aynı döneme ait gider ve zararlarla karşılaştırılması gerekir. TMS: 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında (TMSK,2009), gelir ve giderler elde edildikleri veya yapıldıkları anda gerçekleşmiş sayılır ve ilgili oldukları dönemin finansal tablolarında yer alırlar. Bu varsayımına göre, gelir ve giderlerin gerçekleşmesi ile nakit giriş ve çıkışları arasında bir ilişki bulunmamaktadır. İhtiyatlılık kavramı da, muhasebe olaylarında temkinli davranılması, tarafsız bir muhakeme ile işletmenin karşılaşılabileceği risklerin ve belirsizliklerin göz

önünde tutulması gereğini ifade eder. Bu kavram gereğince; bir gelir ancak gerçekleştikten sonra işletmenin gelirleri arasına katılırken, gider ve zararlar kesinleşirse de ortaya çıktıklarında işletmenin sonuç hesaplarında gider ve zararlar arasına katılır, yani işletmenin karından düşülür.

Bu bağlamda, gerçekleşmesi kanunda belirtilen şartların ortaya çıkmasına bağlı olmakla birlikte, ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramları gereğince kıdem tazminatının işçilerin çalıştıkları döneme paralel olarak ortaya çıkan bir gider olması nedeniyle, giderlerin ilgili oldukları dönemde kayıtlanması gerekir.

İşletmede çalışan personele ilişkin olarak hesaplanan kıdem tazminatı, çalışan personelin çalıştığı işletme fonksiyonuna göre gider veya maliyet olarak muhasebeleştirilir. Gider veya maliyet olarak muhasebeleştirme işlemi, çalışanın işletmenin hangi fonksiyonunda -üretim, araştırma-geliştirme, pazarlama ve yönetim gibi- çalıştığına bağlı olarak belirlenir. Ancak diğer giderlerden farklı olarak kıdem tazminatının ileride ödenmesi muhtemel bir gider olması dolayısıyla, uzun vadeli yabancı kaynaklar arasında bir karşılık olarak raporlanır.

Kıdem tazminatı karşılığı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre işçilerin çalıştıkları döneme paralel olarak gider/maliyet olarak kaydedilir. Ancak, GVK'nın 25/7. maddesi çerçevesinde hizmet erbabına verilen kıdem tazminatları, GVK'nın 40/3. maddesine göre "işle ilgili olmak şartıyla, mukaveleneye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar" olarak kabul edildiğinden, kıdem tazminatlarında tahakkuk esası değil, ödeme esası söz konusudur. Buna göre, kıdem tazminatı ancak çalışanın işten ayrıldığı dönemde elde edilmiş olacağı kabulüyle, işveren tarafından kıdem tazminatının yasal olarak ödenmesi gerektiği dönemde vergi matrahından mahsup edilebilecek bir gider olarak kabul edilmektedir. Bu ifade ile, kıdem tazminatının yasal olarak ödenmesi gerektiği dönemden önce ödenmesi halinde bile kıdem tazminatı olarak gider yazılamayacağı anlaşılmaktadır.

Ülkemizde muhasebe uygulamasının büyük ölçüde vergi amaçlı yapılmasının sonucu olarak, vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelenen kıdem tazminatı karşılıklarının ilgili dönemlerde gider yazılmayarak, tümüyle ödendiği dönemde gider yazılması uygulaması daha yaygın olarak görülmektedir. Kıdem tazminatının doğuşu dikkate alındığında, birden fazla dönemi ilgilendiren bir gider/maliyet unsuru olduğu, bu nedenle tümünün ödendiği döneme gider yazılmasının hakkaniyet ilkesiyle

de bağdaşmayacağı açıktır. Böyle bir uygulama, kıdem tazminatının ödendiği yıla işçinin çalıştığı diğer yıllardan gider transferi yapılması sonucunu doğurmaktadır ki bu dönemsellik kavramıyla bağdaşmaz. Ülkemizde işletmelerin giderek muhasebeden bilgi amaçlı olarak yararlanması, üretim maliyetlerinin gerçek tutarlarının bilinmesinin öneminin anlaşılması ve SPK'ya tabi işletmeler için bu karşılıkların ayrılmasının zorunlu olmasıyla birlikte, kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması ve muhasebe kayıtlarına yansıtılması uygulanmaya başlanmıştır.

4.1. Geleneksel Yöntemde Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi

Geleneksel yöntemde, işçinin ilgili yıl sonu itibariyle kıdem tazminatı ödemesine hak kazacak şekilde işten ayrılması halinde hak edeceği kıdem tazminatı tutarı kadar toplam kıdem tazminatı karşılığı ayrılmaktadır. Buna göre, önceki dönemlerde ayrılmış karşılıklar varsa, işçinin hak edeceği toplam kıdem tazminatı tutarından bu tutar düşülmekte ve kalan tutar kadar kıdem tazminatı karşılığı ayrılmaktadır. Kıdem tazminatının ilk kez ayrılmasına başlanması halinde ise hesaplanan tutarın tümü kıdem tazminatı karşılığı olarak ayrılmaktadır. Ancak, hesaplanan geçmiş dönemlere ilişkin kıdem tazminatı tutarı, tümüyle ya da 5 yıla dağıtmak suretiyle gider hesaplarına yazarak karşılık ayrılacaktır. Ancak, bu tutarların varsa geçmiş yıllar karlarından düşülmesi ya da geçmiş yıllar zararlarına eklenmesi daha uygun olacaktır. Daha sonraki yıllarda ise her yıla ait kıdem tazminatı hesaplanarak karşılık ayrılmaya devam edecek ve işçinin çalıştığı işletme fonksiyonuna göre, gider veya maliyet unsuru olarak ilgili hesaplara yüklenecektir.

Örnek: X A.Ş. ilk defa 31.12.2009 tarihi itibariyle çalışanları için kıdem tazminatı karşılığı hesaplamaya karar vermiştir. Toplam kıdem tazminatı tutarı 46.000 TL olarak hesaplanmış olup, bu tutarın 24.000 TL'lik kısmı bu yıla ait, kalan kısmı ise geçmiş yıllara aittir. Bu yıla ait olan tutarın 1/3'ü üretim, 1/3'ü pazarlama, 1/3'ü yönetim departmanlarında çalışan personellere aittir.

31.12.2009

681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI HS. 22.000

01 Kıdem Tazminatı Karşılığı

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 8.000

01 İşçi Ücret ve Giderleri

760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS. 8.000

01 İşçi Ücret ve Giderleri

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. 8.000

01 İşçi Ücret ve Giderleri

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI HS. 46.000

/

Kıdem tazminatı karşılıkları kanunen kabul edilmeyen giderdir. Bu durumda mali karın hesaplanmasında kullanılmak üzere bu giderler için nazım hesaplarda matraha eklenecek unsurlar şeklinde kayıt yapılması gerekir.

/

900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR 46.000

01 Matraha Eklenecek Unsurlar

Kıdem Taz.Karşılığı

910 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR 46.000

01 Matraha Eklenecek Unsurlar Karşılığı

Kıdem Tazminatı Karşılığı

/

2010 yılında işine son verilmesi ya da emekliye ayrılması öngörülen işçiler için 20.000 TL kıdem tazminatı ödeneceği tahmin edilmektedir. Kıdem tazminatının ödeneceği yıldan önceki yılın sonunda bu tutarın kısa vadeli yabancı kaynaklara aktarılması gerekir.

31.12.2009

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI HS. 20.000

372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI HS. 20.000

/

Kıdem tazminatı tutarının ilgili yılda ödeme yapılıncaya yapılacak kayıt şöyledir:

<hr/>	
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI HS.	20.000
100 KASA HS.	19.868
01 TL Kasası	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.	132
03. Damga Vergisi	
<hr/>	
900 BORÇLU NAZİM HESAPLAR	20.000
02 Matrahtan İndirilecek Unsurlar	
Kıdem Tazminatı Karşılığı	
910 ALACAKLI NAZİM HESAPLAR	20.000
02 Matrahtan İndirilecek Unsurlar Karşılığı	
Kıdem Tazminatı Karşılığı	
<hr/>	

4.2. TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Açısından Kıdem Tazminatı Uygulaması

Bu kısımda genel olarak TMS-19 incelenerek, standardın kıdem tazminatı karşılığı hesaplanmasında da kullanılacak yaklaşımı olan aktüeryal değerlendirme ve aktüeryal varsayımlara ilişkin konulara yer verilecektir.

4.2.1. TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı

Çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemeyi amaçlayan TMS: 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı (TMSK, 2009), çalışanlara sağlanan faydaları dört başlık altında toplamıştır. Bunlar;

a) Çalışanlara Sağlanan Kısa Süreli Faydalar: Ücret, maaş ve sosyal güvenlik yardımları, ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni, kar paylaşımı ve ikramiyeler (dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir olanlar) ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı,

lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler) vb.

b) Çalışma Dönemi Sonunda Sağlanan Faydalar: Emekli maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımı vb.

c) Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar: Uzun süreli işten ayrılmalar ve seyahat, jübile veya diğer uzun süreli hizmet verme faydaları, iş göremezlik ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen kar paylaşımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemeler,

d) İşten Çıkarma Tazminatları: Normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi ve çalışanın gönüllü olarak söz konusu faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi sonucunda ödenebilir duruma gelen faydalardır.

İşten Ayrılma Sonrası Sağlanan Faydalar: Çalışmanın (iş akdinin) tamamlanmasından sonra ödenebilir hale gelen işten çıkarma tazminatı dışındaki faydalardır. İşten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlar ise, bir işletmenin bir veya birden fazla çalışanı için sağladığı, çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalara ait resmi veya gayri resmi düzenlemelerdir.

İşten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlar; tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları olmak üzere iki gruba ayrılır.

Tanımlanmış Katkı Planları: Bir işletmenin ayrı bir işletmeye (fona) sabit bir katkı payı ödediği ve söz konusu fonun, cari ve önceki dönemlerde, çalışanların sunmuş oldukları hizmet ile ilgili olarak çalışanlara sağlanan faydaların tamamını ödemeye yeterli varlığının bulunmaması durumunda, işletmenin ek katkı payı ödemek konusunda herhangi bir yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğün olmayacağı, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır. İlgili işletmenin yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülüğü, fona katkıda bulunmayı kabul ettiği tutar ile sınırlıdır. Bu durumda aktüeryal risk (faydaların beklenenden daha düşük düzeyde gerçekleşmesi) ve yatırım riski (beklenen faydaları karşılayamayan varlıklara yatırım yapılması) çalışana aittir.

Tanımlanmış Fayda Planları: Tanımlanmış katkı planları dışında kalan, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır. Tanımlanmış fayda planlarında;

(i) işletmenin yükümlülüğü; taahhüt edilen faydaları mevcut ve önceki çalışanlara ödemek zorunda olmasıdır; ve

(ii) Bunun sonucu aktüeryal risk (faydaların beklenenden daha düşük düzeyde gerçekleşmesi) ve yatırım riski işletmeye aittir. Aktüeryal veya yatırım deneyiminin beklenenden kötü olması durumunda, işletmenin yükümlülüğü artmış olabilir.

Tanımlanmış fayda planları ile ilgili yükümlülük ve giderlerin ölçülmesi işleminin aktüeryal varsayımlar yapılmasını gerektirmesi ve sonuçta aktüeryal kazanç veya kaybın ortaya çıkma olasılığının bulunması nedeniyle, bu tür fayda planlarının muhasebeleştirilmesi karmaşık bir süreçtir. Ayrıca, bu tür fayda planlarının, çalışanların ilgili hizmetleri yerine getirmelerinden uzunca bir süre sonra gerçekleştirilebilmelerinin mümkün olması nedeniyle, bunlara ilişkin yükümlülükler iskonto edilmek suretiyle ölçülür.

Bir işletme, tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerlerini ve ilgili cari hizmet maliyeti ile uygun olması durumunda, geçmiş hizmet maliyetini belirleyebilmek için öngörülen yükümlülük yöntemini kullanır. Bir işletme işten ayrılma sonrası sağlanan fayda yükümlülüğünün tamamını, anılan yükümlülüğün bir kısmı bilanço tarihinden sonraki on iki ay içerisinde ödenecek olsa dahi iskonto eder. Bu uygulama “**Aktüeryal Değerleme Yöntemi**” uygulamasıdır. Aktüeryal değerlendirme aktüeryal varsayımlara dayalı olarak yapılır.

Aktüeryal varsayımlar, çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydaların nihai maliyetini belirleyen değişkenlerle ilgili en iyi tahminlerdir. Aktüeryal varsayımların, ihtiyatsız ve aşırı derecede ihtiyatlı olmaması, tarafsız ve birbirleriyle uyum içinde olması gerekir. Enflasyon oranları, maaş artış oranları, plan varlıklarının yatırım getiri oranları ve iskonto oranları gibi unsurlar arasındaki ekonomik ilişkileri yansıttığı müddetçe karşılıklı uyum içindedir. Örneğin, gelecekteki bir dönemdeki belirli bir enflasyon düzeyine bağlı olan tüm varsayımlar (örneğin faiz oranları ile maaş ve fayda artış oranları) söz konusu dönemde aynı enflasyon oranının olacağını varsayar. Finansal varsayımların bilanço tarihi itibarıyla belirlenmesinde, sorumlulukların ifa edileceği dönemlerde geçerli olan piyasa beklentileri esas alınır.

Aktüeryal hesaplamada kullanılacak iskonto oranı, yüksek kaliteli özel sektör tahvillerinin bilanço tarihindeki piyasa getirileri referans alınarak belirlenir. Bu tür tahvillerin derin bir piyasasının bulunmaması halinde, devlet tahvillerinin bilanço tarihindeki piyasa getirileri esas alınır. Özel sektör veya devlet tahvillerinin para birimi ve vadesinin, çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda sorumluluklarının para birimi ve tahmini vadesi ile uyumlu olması şarttır.

İskonto oranı, önemli etkiye sahip bir aktüeryal varsayım olup, paranın aktüeryal veya yatırım riskini değil, zaman değerini yansıtır. Ayrıca, işletmenin kredi verenlerinin makul gördüğü işletmeye özgü kredi riskini veya gelecekteki deneyimlerin aktüeryal varsayımlardan farklı olması riskini de yansıtmaz.

4.2.2.TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Diğer Uzun Vadeli Faydalar: Kıdem Tazminatları

TMS-19 ülkemizdeki kıdem tazminatı uygulaması açısından değerlendirildiğinde, kıdem tazminatı yükümlülüğünün tanımlanmış katkı planlarında olduğu gibi bir başkasına yansıtılması mümkün olmayıp, tamamen işletme üzerinde kaldığından, kıdem tazminatına ilişkin ülkemizdeki uygulama çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar kapsamında “Tanımlanmış Fayda Planları”na benzemektedir. Ayrıca, kıdem tazminatı ödemesi bilanço tarihi itibarıyla uzun vadeli faydalar arasında yer aldığından bilançoda net bugünkü değeri üzerinden gösterilir.

TMS-19’a göre, kıdem tazminatı işçinin işten çıkarılması nedeniyle ödenen bir tazminat olmayıp, işçinin çalışması karşılığı ödenen bir tazminattır (Karakaya, 2007: 221). Buna göre işçi çalıştıkça bu tazminatı hak eder.

TMS 19 uygulamasında kıdem tazminatı karşılığı çalışan tarafından hak edildikçe ayrılır. Kıdem tazminatının hesaplanmasında aktüeryal varsayımları kullanılır. Çalışanların iş sözleşmesi sona erdiğinde, -örneğin, emeklilikte- alacağı bir yıllık kıdem tazminatı tahmini olarak hesaplanır, bu tutar kıdem süresi ile çarpılarak hak edilen kıdem tazminatının gelecekteki toplam değeri bulunur (Karakaya, 2007; 222); Bulunan tutar, gelecekteki bir tarihte ödeneceğinden, bu tutarın net bugünkü değere indirgenmesi gerekir. Net bugünkü değere indirgemede kullanılacak iskonto oranı, yüksek kaliteli özel sektör tahvillerine, bunların bulunmaması halinde devlet tahvilleri, ait bilanço günündeki piyasa getirileri esas alınarak belirlenir. Ancak, söz konusu tahvillerin para birimi ve vadesinin söz konusu fayda planlarının para birimi ve vadesi ile uyumlu olması gerekir. Kıdem tazminatının hesaplanmasında çalışanların gelecekteki ücret ve benzeri fayda düzeyleri de öngörülmeyle çalışılır. Kıdem tazminatı hesaplanmasında, yasal durum göz önünde bulundurularak işten ayrılmalarına rağmen kıdem tazminatı ödenmeyecek durumlar da göz önünde bulundurularak, kıdem tazminatı tutarlarının tahmin edilmesi gerekir. Geçmiş dönemlerde kıdem tazminatı almaya hak kazanmadan

ayrılan personel sayısının toplam personel sayısına oranının ileriki dönemlerde de aynen tekrarlanacağını varsayılır ve toplam yük bu oranda azaltılır.

Ayrılacak kıdem tazminatı tutarı, cari dönem hizmet maliyeti, finansman gideri ve aktüeryal kazanç ve kayıp kısımlarından oluşur. İki dönem arasında değişen toplam kıdem tazminatı yükü, finansman gideri, cari dönem hizmet maliyeti ve aktüeryal kazanç ve kayıp kısımlarına ayrılır. Finansman gideri; bir önceki hesap döneminde bilançoda yer alan yükümlülüğün dönem içinde kullanımının maliyetidir ve çalışmaya devam eden kişilere ilişkin yükümlülüğün dönem başındaki tutarının, o yılda kullanılan iskonto oranı ile çarpılmış tutarıdır. Cari dönem hizmet maliyeti ise içinde bulunulan hesap döneminde çalışanların çalışmaları karşılığında hak ettikleri kıdem tazminatının ödeneceği dönemde ulaşması beklenen tutarının iskonto oranı ile bilanço gününe getirilmesinden kaynaklanan kısmıdır. Bunun dışındaki farklar ise aktüeryal kazanç ve kayıpları yansıtır. Finansman gideri, cari dönem hizmet maliyeti ve aktüeryal kazanç ve kayıplar Gelir Tablosu'nda ilgili gider ve maliyet hesaplarına kaydedilir.

ÖRNEK : (Tarih: 31.12.2009): Personel Ali Koç, daha önce 10 yıl süreyle başka bir işyerinde çalışmıştır. Ali Koç'un işletmede işe başlama tarihi 01.01.2003'dir. Personelin normal şartlarda 2018 yılına kadar çalışması bekleniyor. Buna göre, iş akdi sona erdiğinde 15 yıllık kıdem tazminatı hak edecektir. Bugün için kıdem tazminatına esas aylığı 1.200 TL'dir. Bu aylığın her yıl % 10 artarak, emekliye ayrılacağı tarihte $(1.200 \times (1,10)^8 = 2.572$ TL olacağı öngörülmektedir (aylık artışının 8 yıl için yapılmasının nedeni bu yıldan itibaren 8 kez daha zam yapılacağı öngörüsünden kaynaklanmaktadır).

Geleneksel yöntemin uygulanması halinde, işçinin kıdem tazminatı hesaplamasına esas olacak kıdemi 7 yıldır. Kıdem tazminatı karşılığının hesaplandığı tarih itibariyle kıdem tazminatına esas aylığı ise 1.200 TL'dir. Bu durumda söz konusu işçi çalıştığı her tam yıl için 1 ay olmak üzere 7 aylık ücreti kadar kıdem tazminatına hak kazanabilecektir. Buna göre söz konusu işçi için hesaplanan kıdem tazminatı (1.2000×7) 8.400 TL olacaktır. Önceki yıllarda ayrılmış kıdem tazminatı tutarı bulunması halinde bu tutardan düşülmek suretiyle kalan kadar kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerekecektir. Geleneksel uygulamada kıdem tazminatı hesaplanmasında bugünkü değere indirgeme uygulaması yapılmamaktadır.

TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına Göre Kıdem Tazminatı Hesaplanması: Personel Ali Koç 31.12.2009 tarihi itibariyle 7 yıllık kıdeme sahiptir. İş akdi sona erince (7×2.572) 18.004 TL tazminat

hak etmiş olacaktır. Ancak bu tutar, emekliye ayrılacağı 2018 tarihindeki tutardır. Bu tutarın 31.12.2009 tarihine iskonto edilmek suretiyle indirilmesi gerekir. Hak edilmiş süre ile ilgili kıdem tazminatı 9 yıl sonra 2018 yılında ödenecektir. Bu vade ile tutarlı devlet tahvillerinin yıllık faiz oranı % 12 olduğu varsayımı altında;

$$NBD = 18.004 / (1,12)^9 = 6.492 \text{ TL' dir.}$$

a) İşletmede daha önce kıdem tazminatının hiç ayrılmamış olması durumunda; 2009 yılına isabet eden tutar (6.492 / 7) 927 TL bu yıla gider yazılırken, kalan tutar geçmiş yıllar karları ya da olağanüstü yedeklerden mahsup edilebilir. Bu işlemin (yedeklerden karşılamanın) yapılabilmesi için şirket genel kurulundan onay alınması gerekir.

_____/_____
 730/75/760/770 İLGİLİ GİDER HESAPLARI 927
 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
 (542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER HS. 5.565
 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI HS. 6.492

Kıdem tazminatı giderinin vergi matrahından indirilmesi ödeme şartına bağlı olduğundan, ayrılan karşılık gideri ertelenmiş vergi alacağı doğuracaktır. Bu durumda TMS-12 kapsamında bu tutara ilişkin verginin ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

b) İşletmede kıdem tazminatının daha önce geleneksel yöntemle göre ayrılıyor olması durumunda; 2009 yılı sonu itibariyle ayrılmış kıdem tazminatı (1.200 x 7) 8.400 TL olacaktır. Bu durumda, (8.400 – 6.492) 1.908 TL standarda göre hesaplanan tutarın aşılması söz konusudur. Bu durumda aradaki fark geçmiş yıllar karları ya da olağanüstü yedeklere aktarılır.

_____/_____
 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKARI HS. 1.908
 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HS.
 veya
 542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER HS. 1.908

Geçmiş yıllar zararı olması durumunda, standarda göre hesaplanan tutarı aşan kısım Geçmiş Yıllar Zararı hesabından mahsup edilir.

Geleneksel yönteme göre ayrılan kıdem tazminatının, standarda göre ayrılması gereken tazminattan daha düşük olması durumunda ise, aradaki fark işletmede daha önce hiç kıdem tazminatı ayrılmamış olması seçeneğinde açıklanan şekilde muhasebeleştirilir.

İZLEYEN YILDA YAPILACAK İŞLEMLER:

a) Aylık ücret beklentisi ve iskonto oranının 2009 öngörülleri ile tutarlı olması durumunda,

-Olmaması Gereken Kıdem Tazminatı Karşılığı= $2.572 \times 8 = 20.576$ TL.

-Bu tutarın net bugünkü değeri = $(20.576 / (1,12)^8) = 8.310$ TL.

-Bu yıla ilişkin tutar= $(8.310 / 8) = 1.039$ TL.

-Önceki yıllara ilişkin tutar= $(8.310 - 1.039) = 7.271$ TL.

-Daha önce ayrılmış tutar=6.492 TL.

-Önceki yıllara ilişkin eksik tutar= $7.271 - 6.492 = 779$ TL.

-779 TL'lik bu tutar; $(6.492 \times 0,12) = 779$ TL) önceki yıllarda ayrılmış karşılıklara ilişkin finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.

_____ / _____	
730/750/760/770 İLGİLİ GİDER HESAPLARI	1.039
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	779
472 KIDEM TAZMİNATLARI KARŞILIĞI HS.	1.818

b) Aylık ücret beklentisi ve iskonto oranının değişmesi durumu: 31.12.2010 itibariye aylık ücret 1.800 TL ve ücret düzeyindeki artış % 12, iskonto oranı ise % 15 olarak öngörülmüştür. Bu tarih itibariyle 7 kez daha zam yapılması beklenmektedir. Bu durumda emekli olma döneminde kıdem tazminatı hesaplamasına esas alınacak ücret şu şekilde hesaplanır:

= $(1.800 \times (1,12)^7) = 3.979$ TL.

-Kazanılmış Yükün Gelecekteki Değeri= $(3.979 \times 8) = 31.832$ YTL.

-Kazanılmış Yükün Bugünkü Değeri (Yıllık)= $(31.832 / (1,15)^8) = 10.406$ YTL, aylık değeri ise; $(10.406 / 8) = 1.300,75$ YTL.

31.12.2010 bilançosunda olması gereken: 10.406 YTL.

31.12.2009 bilançosundaki değer: 6.492 TL

Kalan Tutar (10.406 – 6.492)= 3.914 TL.

Cari Yıl için: 1.300, 75, Kalan= 2.613,25 TL.

Geçen yıldan gelen 6.492 YTL'yi 1 yıl kullandık; $6.492 \times 0,15=973,80$ TL finansman gideri olarak muhasebeleştiririz. Kalan tutar ise (2.613,25 – 973,80) 1.639,45 TL aktüeryal kayıptır. Bu durumda yapılacak kayıt şöyledir:

_____ / _____	
730/750/760/770 İLGİLİ GİDER HESAPLARI	1.300,75
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	973,80
659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR HS.	
-Aktüeryal Gider	
Veya	1.639,45
529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ HS.	
472 KIDEM TAZMİNATLARI KARŞILIĞI HS.	3.914
_____ / _____	

Ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları kanunen kabul edilmeyen gider olduğundan, ertelenmiş vergi varlığına neden olacaktır.

5. Kıdem Tazminatı Fonu

Kıdem tazminatı fonu, 1975 yılından bu yana 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesi ile yasal dayanağı bulunan ve son olarak 10.06.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4857 Sayılı İş Kanunu'nun geçici 6'ncı maddesinde de kurulacağı teyit edilen bir fondur. Yaklaşık 35 yıldır kurulacağına ilişkin yasal dayanak bulunmasına rağmen, bugüne kadar, kıdem tazminatı fonu kurulamamış ve uygulamaya geçirilememiştir. Kıdem Tazminatı Fonu oluşturulmasının amacı, işçilere hak edecekleri kıdem tazminatının ödenmesi ve tazminatın güvence altına alınmasını sağlamaktır.

Son olarak 2003 yılında yapılan düzenlemede kıdem tazminatı fonu için işverenlerden çalıştırdığı her işçinin aylık ücretinin % 3'ü oranında aylık prim alınacağı belirtilmektedir. Bu primler de Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenecektir (Tuncay, 2004). Kıdem tazminatı fonu oluşturulması ve işverenlerin çalıştırdıkları işçiler için bu fona aylık olarak ödeme yapmaları halinde, TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında mevcut uygulamada

tanımlanmış fayda planı olarak nitelenen kıdem tazminatı karşılığı, “Tanımlanmış Katkı Planı” şekline dönüşmüş olacaktır. Bu durumda işveren için kıdem tazminatı giderinin Sosyal Güvenlik Kurumu işveren priminden farkı kalmayacaktır. Tanımlanmış katkı planlarında, dönem içinde tahakkuk eden giderler işveren tarafından ödenmekte (ve gider olarak gelir tablosuna yansıtılmakta), istatistiki riskler ve yatırım riskleri ise çalışanlar tarafından karşılanmaktadır. İşverenin yükümlülüğü işçilere ilişkin sosyal güvenlik primlerinde olduğu gibi fon tutarını ödemekle sınırlı olacak, aktüeryal varsayımlar söz konusu olmayacaktır. Söz konusu fona ödenen kıdem tazminatı tutarı, ilgili gider ya da maliyet hesaplarına borç kaydedilecek, kıdem tazminatı tutarı ilgili yabancı kaynak (ödenince kasa ya da banka) hesabına alacak kaydedilecektir. Bu uygulamada kıdem tazminatı karşılık uygulaması da sona ermiş olacaktır. Ayrıca, kıdem tazminatı emeklilik veya işten ayrılma beklenmeksizin ödeneceğinden, mevcut uygulamada yapılan kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergi matrahına eklenmesi uygulaması gerekli olmaktan çıkacak ve vergi kanunları ile olan gider kabul farklılığı ortadan kalkmış olacaktır. Özetle, kıdem tazminatı fonu uygulaması kıdem tazminatını özellikli bir gider veya maliyet olmaktan çıkaracaktır.

Sonuç

Kıdem tazminatı çalışanlara sağlanan haklardan olup, gerekli koşulları taşımaları halinde işçilere ödenmesi gereken bir tazminattır. Kıdem tazminatına çalışılan süreye bağlı olarak hak kazanılmasına rağmen, ödenmesinin belli şartlara bağlı olması ve genelde gelecek dönemlerde yapılması, diğer giderlerden farklı bir muhasebeleştirme uygulaması ortaya çıkarmaktadır. Ödemesinin belli şartlara bağlı olması nedeniyle bu giderin ödenmemesi de söz konusu olabilmektedir. Kıdem tazminatının bir gider veya maliyet unsuru olarak kesinleşmesi ancak işçinin kıdem tazminatına hak kazanacak şekilde işten çıkması veya çıkarılması halinde olacağından, kıdem tazminatı gider veya maliyetleri için muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramlarına göre karşılık ayrılması gerekmektedir.

Ayrılacak kıdem tazminatı karşılık tutarının hesaplanmasında geleneksel uygulama ve TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında farklılıklar bulunmaktadır. Geleneksel uygulamada, kıdem tazminatı tutarı, işçi bilanço günü itibarıyla işten ayrılrsa kendisine ne kadar ödeme yapılması gerektiği varsayımına dayanırken, TMS-19’a göre ise kıdem tazminatı tutarı,

işçinin gelecekte işten ayrılacağı tarihte hak kazanacağı kıdem tazminatının bugün itibariyle kazanılmış olan kısmının net bugünkü değerini gösterir. TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında kıdem tazminatı karşılığının aktüeryal değerlendirme yöntemine göre hesaplanması, diğer bir deyişle kıdem tazminatı olarak gelecekte yapılacak ödemelerin tahmin edilmesi ve tahminlerle bulunan ödemelerin iskontoya tabi tutularak net bugünkü değere getirilmesi esasına dayanmaktadır. İşletmeler böylece bilanço günü itibariyle kıdem tazminatı yükümlülüğünün iskonto edilmiş net değerini raporlamaktadır. İki dönem arasında değişen toplam kıdem tazminatı yükü, finansman gideri, cari dönem hizmet maliyeti ve aktüeryal kazanç ve kayıp kısımlarına ayrılır. Finansman gideri; bir önceki hesap döneminde bilanço da yer alan yükümlülüğün dönem içinde kullanımının gideridir ve çalışmaya devam eden kişilere ilişkin yükümlülüğün dönem başındaki tutarının, o yılda kullanılan iskonto oranı ile çarpılmış tutarıdır. Cari dönem hizmet maliyeti ise içinde bulunulan hesap döneminde çalışanların çalışmaları karşılığında hak ettikleri kıdem tazminatının ödeneceği dönemde ulaşması beklenen tutarının iskonto oranı ile bilanço gününe getirilmesinden kaynaklanan kısmıdır. Bunun dışındaki farklar ise aktüeryal kazanç ve kayıpları yansıtır. Finansman giderleri, cari dönem hizmet maliyeti ve aktüeryal kazanç ve kayıplar ilgili gider ve maliyet hesaplarında muhasebeleştirilecektir. Bu şekilde kıdem tazminatı karşılığı mali tablolarda daha reel bir halde gider olarak yer almaktadır.

Ülkemizde kıdem tazminatı ile ilgili bir diğer konu da, Kıdem Tazminatı Fonu uygulamasıdır. Kıdem Tazminatı Fonuna ilişkin mevcut yasal düzenlemelerin yürürlüğe girmesi halinde kıdem tazminatı özellikli bir konu olmaktan çıkacak, sosyal güvenlik işveren primine benzer bir uygulama ile muhasebeleştirilmesi gerekecektir. Bu durumda, karşılık ayrılması söz konusu olmayacağından TMS-19 kapsamında tanımlanmış fayda planları yerine tanımlanmış katkı planları kapsamında değerlendirilecek ve aktüeryal değerlendirme gibi bir durum da söz konusu olmayacaktır. Ayrıca, söz konusu fonun uygulanması halinde, mevcut uygulamada kıdem tazminatının karşılık olmasından kaynaklanan vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesi uygulaması da sona ermiş olacaktır.

Kaynaklar

- Akdoğan, Gülşen (2006), "Kıdem Tazminatı" <http://www.turkhukusitesi.com>
Karakaya, Mevlüt, (2007), *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Kitabevi Yay., Ankara.

Morgül, Cüneyt (2006), “Aktüeryal Yöntemle Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplanması”,
http://www.alomaliye.com/mayis_06/cuneyt_morgul_aktueryal_kidem.htm

Özdemir, C. Sinan (2006) “Kıdem Tazminatının Hesabında Dikkate Alınacak Ve Alınmayacak Ödemeler” www.alomaliye.com/mayis_06/cumhur_sinan_kidem.htm

TMSK, (2009), “TMS-1: Finansal Tabloların Sunuluşu”, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yay., Ankara, www.tmsk.org.tr

TMSK, (2009), “TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar”, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yay., Ankara, www.tmsk.org.tr

Tuncay, A.Can (2004), “Kıdem Tazminatı Fonu Kanunu Çıkarılsın Artık Ama...”, *TİSK İşveren Dergisi*, www.tisk.org.tr

Gelir Vergisi Kanunu

1475 Sayılı İş Kanunu

4857 Sayılı İş Kanunu