

ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI VE KIDEM TAZMİNATININ TÜRKİYE’DEKİ MEVCUT DÜZENLEMELER KAPSAMINDA İNCELENMESİ*

737

Yrd.Doç.Dr. Emin ZEYTİNOĞLU**
Yrd.Doç.Dr. Fatih ŞENTÜRK***
Prof.Dr. Cemal ELİTAŞ****

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Aralık 2015; 17 (4): 737-758

ÖZ

2006 yılında Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardının konusu çalışanlara, işverenler tarafından sağlanan faydaların açıklanması ve muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. İlgili literatürdeki mevcut eksiklikler dikkate alınarak hazırlanan bu çalışmada öncelikle Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardından teorik olarak bahsedilmekte ardından da standarttaki düzenlemelerden yola çıkarak kıdem tazminatına ilişkin kapsamlı bir örnek olay çalışmasına ve konuya yönelik muhasebe kayıtlarına yer verilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Standartları, Çalışanlara Sağlanan Faydalar, Kıdem Tazminatı, Aktüeryal Kazanç/Kayıp.

JEL Sınıflandırması: M40, M48, M52

ANALYZING THE EMPLOYEE BENEFITS STANDARD AND TERMINATION BENEFITS IN LINE WITH THE APPLICABLE LEGISLATION IN TURKEY

Abstract

TAS-19 Employee Benefits Standard which was published in the Official Gazette and entered into force in 2006 explains the benefits offered by employers and covers their accounting procedures. In this study which has been prepared taking account of the deficiencies in the relevant literature, Employee

* Makale gönderim tarihi: 01.09.2015; kabul tarihi: 23.11.2015

** Dumlupınar Üniversitesi, UBYO, Muhasebe Bölümü, eminzeytinoglu@yahoo.com

*** Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu, Turizm İşletmeciliği Bölümü, fatihsenturk@ibu.edu.tr

**** Yalova Üniversitesi, İİBF, Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, cemalelitas@gmail.com

Benefits Standard is analyzed in a theoretical way, a comprehensive case study concerning the termination benefits is presented and accounting records on the subject are provided.

Keywords: Accounting Standards, Employee Benefits, Severance Pay, Actuarial Gains and Losses.

JEL Classification: M40, M48, M52

1. GİRİŞ

Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile muhasebe konusunda önemli değişiklikler ortaya çıkmaktadır. Bu önemli değişikliklerden birisi de “çalışanlara sağlanan faydaların” hesaplanması konusundadır. Çalışmamızın literatür özeti bölümünde de görüleceği üzere mevcut literatür detaylıca incelenmiştir. Ancak cari örneklerin sunumunda genelde bir sıkıntı olduğu gözlemlenmektedir. Bunun da temel sebebi söz konusu standart ile “çalışanlara sağlanan faydaların” doğru ve gerçekçi hesaplanabilmesi adına ciddi miktarda aktüeryal ve olasılık hesaplama bilgisine ihtiyaç duyulmasıdır. Diğer yandan standart özellikle “kıdem tazminatı” hesaplamasında çalışanlar arasında standart olmayan fayda planlarının kullanılmasını tercih etmemesi (dolayısıyla çalışanın, çalıştığı dönemde veya işe başladığı dönemde onun en çok lehine olan planın seçilmesi gerektiği) söz konusu bu hesapları daha da karmaşık hale getirebilmektedir. Dolayısıyla bu çalışmanın odaklandığı konulardan biri de ihtiyaca uygun örnek uygulamaları konu edinmek olmuştur.

TMS-19 kapsamında, işletmeler çalıştırmış oldukları her bir personel için izleyen dönemlerde ödeyeceğini tahmin ettiği kıdem tazminatı tutarını döneme ait finansal durum tablosunda ayrı bir kalem olarak göstermesi gerekmektedir. Finansal Durum tablosunda gösterilen bu tutar, bilanço tarihinde çalışanların ayrılacak olması durumunda işletmenin ödemek zorunda kalacağı toplam tutarı değil bazı varsayımlar ile yükümlülüğün çalışanların işten ayrılacağı veya kıdem tazminatı alacağı tarihe getirilmesi ile hesaplanan bir tutardır. Bu tutarın da tekrar belirli bir iskonto oranı ile bugünkü değerine getirilmesi gerekmektedir. Hesaplama kullanılan tahminlerin geçen zamana bağlı olarak değişmesi ise kaçınılmazdır. Tahminlerdeki değişikliklerden kaynaklanan farklılıklar Aktüeryal Kazanç/Kayıp olarak isimlendirilmektedir. Mevcut TMS-19’a göre bu tutarların doğrudan işletmelerin Kapsamlı Gelir Tablosunda muhasebeleştirilmesi mümkün iken, tercihen Diğer Kap-

samlı Gelirler kalemi altında öz kaynaklarda da muhasebeleştirilmesi ve raporlanması mümkündür.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde bu çalışmada öncelikle çalışanlara sağlanan faydalar konusunda yerli ve yabancı literatürde yapılmış olan çalışmalara yer verilmiş sonrasında ise uluslararası muhasebe standartları ve yasal mevzuat çerçevesince çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin teorik bilgilere değinilmiştir. Çalışmanın son bölümünde çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin hazırlanan kapsamlı örnek olay çalışmasında TMS-19 kapsamında değinilen aktüeryal kazanç-kayıp, geçmiş dönem hizmet maliyeti, cari dönem hizmet maliyeti, faiz maliyeti gibi unsurlar için gerekli hesaplamalar gösterilmiş ve örnek muhasebe kayıtları ile literatüre katkı sağlanmaya çalışılmıştır.

2. LİTERATÜR ÖZETİ

Çalışanlara sağlanan faydalar standardına ilişkin mevcut literatür incelendiğinde kıdem tazminatını konu alan çalışmaların ağırlık kazandığı görülmektedir. Özellikle ülkemizde kıdem tazminatının önemi düşünüldüğünde çalışmaların bu konuda yoğunlaşması olağan bir durumdur.

Literatür incelenirken dikkate aldığımız en önemli nokta muhasebe standartlarıdır. Bununla birlikte muhasebe standartları öncesi kıdem tazminatını konu alan çalışmalara da rastlanmaktadır. Bunların en önemlilerinden biri Doyrangöl'ün (1993) yaptığı çalışmadır. Mevcut çalışmada kıdem tazminatının ödenmesini yasal hale getiren 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinin ilgili hükmünün öngördüğü esaslara göre hesaplanan kıdem tazminatları ve bu bağlamda kıdem tazminatı karşılıklarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği irdelenmektedir.

Muhasebe standartlarının yürürlüğe girmesi sonrasında kıdem tazminatının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinde bazı değişiklikler ortaya çıkmıştır. Bu konuyla ilgili olarak hazırlanan ilk örneklerden biri olan ve SPK muhasebe standartlarını referans alan çalışmada kıdem tazminatı karşılığı ayırma örneği açıklanmaya çalışılmıştır. (Demir 2006, 1-14). Literatürde yer alan diğer çalışmaların önemli bir kısmı ise özellikle İş Kanunu ile muhasebe standartlarını karşılaştırarak standartların kıdem tazminatı konusunda ortaya çıkardığı değişikliklere vurgu yapmaktadır (Pamukçu ve Pamukçu 2011, 65-77; Aygün ve Kaya 2013, 151-167; Karacan ve Savcı 2011, 127-149).

Bunlara ek olarak Kaygusuzoğlu (2010), çalışmasında kıdem tazminatının hukuki niteliği, vergisel boyutu ve çeşitli düzenlemelerde

yer alan hükümlere (TMS-19, SPK Muhasebe Standartları Hakkındaki Seri: XI, No: 25 Tebliğ ve TDMSUGT) dayalı olarak kıdem tazminatı karşılıklarının ölçümü, değerlemesi ve muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek uygulamalara yer vermiştir.

Standartlarla beraber literatüre giren aktüeryal kazanç/kayıp kavramı da bu konuda yapılan çalışmaların önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Parlakkaya (2010), çalışmasında TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı bağlamında aktüeryal değerlendirme yöntemi ile kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanması ve muhasebe işlemlerinin anlaşılması için örnekler yardımıyla konuyu açıklamaya çalışmaktadır. Kaval (2013) yaptığı çalışmada, kıdem tazminatı karşılığının genel niteliğinden, karşılık giderlerinin bileşenlerinden ve aktüer kazanç/kayıbın muhasebeleştirilmesinden bahsetmektedir. Özdemir ve Varıcı (2015) yaptıkları çalışmada işletme faaliyetlerince doğrudan etkilenmeyen aktüeryal kazanç/kayıp tutarının özkaynaklarda raporlanma konusunu değerlendirmekte iken, Akbaba (2015) ise çalışmasında aktüeryal değerlendirme yönteminin mevcut standart doğrultusunda değerlendirme ve muhasebe işlemlerinin nasıl olması gerektiğine yönelik bilgi vermektedir.

Aktüeryal kazanç/kayıp konusunda yabancı literatürde yapılan çalışmalar özellikle işletmelerin muhasebeleştirilmede kullandığı ölçme yöntemlerini belirlemeye yöneliktir (Morais 2008, 127-139; Fasshauer ve diğerleri 2008, 113-122; Amen 2008, 311-316). Özkaynak ve koridor yönteminin karşılaştırılması konusunda farklı sonuçlara ulaşılmıştır. Amen (2008) tarafından yapılan simülasyon analizi sonucunda şirket yönetiminin, faaliyet gelirlerindeki azalışı göstermek istemeyeceği ve diğer yandan yüksek temettü taleplerinin önüne geçmek amacıyla öz kaynak yönteminin, koridor yöntemine göre daha fazla tercih edilebilir olduğu belirtilmektedir. Morais (2008) Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren işletmelerin öz kaynak yöntemini tercih ettiğini tespit etmişken; Fasshauer, Glaum ve Street, (2008) ise 20 Avrupa ülkesinde borsaya kote olan üst düzey toplam 265 şirketin önemli bir kısmının koridor yaklaşımını kullandığını belirlemiştir.

Literatürde yukarıda değinilen ve sıklıkla incelenen konular dışında da çalışmalara rastlanmaktadır. TFRS kapsamında ilk defa raporlama yapmak zorunda olan şirketler için yapılan çalışma bu bağlamda oldukça önemlidir. Çalışmada TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı kapsamında kıdem tazminatı karşılığı örneği üzerinden değerlendirme yapılmıştır. Değerlendirme sonucunda şirketlerin büyük kısmının bilgi ve yeterlilik düzeyinin henüz istenen seviyede olmadığı-

nı, vergi uygulamalarının ise muhasebe işlemlerinde ilk sırada dikkate alınmaya devam edildiği anlaşılmıştır (Akdoğan 2013, 91-113).

Mevcut konu kapsamında Durgut ve Kaya (2013a) yaptıkları ilk çalışmada, TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının insan kaynakları faaliyetleri kapsamında getirmiş olduğu düzenlemelerin İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)’nda işlem gören işletmelerin finansal tablolarına gerek finansal gerekse finansal olmayan yansıma şekilleri ortaya koymaktadır. Durgut ve Kaya (2013b) diğer çalışmalarında ise standart kapsamında açıklanan faydalardan, çalışma dönemi sonrası faydalar kapsamındaki tanımlanmış fayda planına yönelik ilke ve kurallar üzerinde durmuştur. Bu çerçevede tanımlanmış fayda planlarının nasıl hesaplanacağı ve muhasebe kayıtlarının ne şekilde yapılacağı incelenerek çeşitli önerilerde bulunmuştur.

Karakaya (2008), yaptığı çalışmada kısa vadeli ücretli izinler konusunda, “TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardını referans alarak önemli bir işçilik gideri unsuru olan izin ücretlerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlamaya konu edilmesi üzerinde durmuştur.

Liapis ve Thalassinos (2013) çalışmalarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Finansal Muhasebe Standartları (US-FAS 87) ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) düzenlemelerini dikkate alarak “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” konusunun muhasebeleştirilmesi ve raporlanması hakkında karşılaştırmalı bir analiz yapmaktadır. Çalışmada finansal tablolarda çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi, sunumu ve raporlanmasında muhasebe standartları arasındaki farklılıklar ortaya koyularak yapılması gereken düzeltme kayıtlarına yer verilmiştir.

Klein ve Fülbier (2014) tarafından yapılan çalışmanın amacı bilginin işlenmesinin, teknik personelin ve politik olmayan bireysel tartışmaların rolü olmak üzere üç konu hakkında standart doğrultusunda bilgi vermektir. Bu nedenle UMS 19 standardına ilişkin değişikliklerin konuşulduğu dört toplantının ses kayıtları içerik analizi yöntemi ile analiz edilmiştir

Lundesgaard (2014) yaptığı çalışmada çalışanlara sağlanan fayda planlarının karmaşıklığına değinmiştir. Bunun yanı sıra hem hem birçok hazırlayan hem de birçok kullanıcıya olan ihtiyaçtan bahsetmiştir.

Paralta (2014) çalışmasında Euronext Lisbon Menkul Kıymetler Borsası’nda PSI-20 endeksine tabi finans sektöründe faaliyet göstermeyen şirketlerin Uluslararası Muhasebe Standartlarını benimsemesinin piyasa değerine etkisini ölçmeye çalışmaktadır. Çalışmada mevcut

standardın finansal tablolara özellikle de emeklilikle ilgili varlıkların ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri üzerine etkisi incelenmektedir. Çalışma sonucunda 2005 sonrası dönemde yükümlülüklerin yeniden hesaplanan gerçeğe uygun değerinin şirketlerin piyasa değerini etkilediği belirlenmiştir.

Özdemir ve Varıcı (2015), TMS-19 kapsamında son değişikliklere göre kıdem tazminatı ile ilgili hesaplamalara ve bu hesaplamaların finansal tablolar üzerindeki etkisine ilişkin bilgilere yer vermiştir. Ayrıca aktüeryal kazanç/kayıp tutarının özkaynaklarda raporlanma sürecinin açıklanması yoluyla aktüeryal hesaplamalardan bahsedilmiştir.

Literatürde birçok araştırmaya rastlanmış olup bu çalışmaların büyük kısmının kıdem tazminatı ile mevcut yasal uygulamaların karşılaştırılmasını sağlayan teorik nitelikli çalışmalar olduğu belirlenmiştir. Çalışmamızda uygulama boyutundaki boşluk dikkate alınarak aktüeryal hesaplama örnekleri ve muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

3. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDA KAPSAMINDA KIDEM TAZMİNATININ YASAL MEVZUAT VE TMS AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde Türkiye'deki yasal mevzuat ve konunun Türkiye Muhasebe Standartları ile değişen yapısından bahsedilecek ve konu karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır. Sonraki bölümde ise özellikle TMS-19 çerçevesine uygun farklı olasılıkları barındıran bir uygulama örneğine ve muhasebe kayıtlarına yer verilecektir.

3.1. Yasal Mevzuat Açısından Kıdem Tazminatı Kavramı, Hukuki Niteliği ve Hesaplanması

Bu kısımda Türkiye'deki yasal mevzuat açısından kıdem tazminatı kavramı, hukuki niteliği ve hesaplanması konularına açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

3.1.1. Kıdem Tazminatı Kavramı

Kıdem tazminatı kavramının çalışma hayatına girmesi 1935 tarihli 3008 sayılı İş Kanunu ile olmuştur. Daha sonra 931 sayılı ve 1475 sayılı İş Kanunları çıkarılmıştır. 25134 no.lu Resmi Gazete'de 10.06.2003 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 4857 sayılı İş Kanunu'nun 120. maddesi, 1475 sayılı İş Kanunu'nun "kıdem tazminatını düzenleyen 14. maddesi hariç" diğer maddelerini yürürlükten kaldırmıştır (Karacan ve Sancı 2011, 128). 4857 sayılı Kanun kıdem tazminatına ilişkin yeni bir düzenleme getirmemiştir. Ancak bu kanunla kıdem tazminatı için bir

fon kurulması öngörülmüş ve fona ilişkin kanun yürürlüğe girinceye kadar işçilerin kıdemleri için 1475 sayılı Kanun'un 14. maddesi hükümleri uyarınca kıdem tazminatı haklarının saklı kalacağı ifade edilmiştir (Kaygusuzoğlu 2010, 174).

Kıdem tazminatının ne olduğu ve niçin ödendiği konusunda çeşitli tanımlar yapılmakla beraber, işçinin işini kaybetmesi veya yıpranması karşılığı yapılan bir ödeme olarak ifade etmek mümkündür. İşverenleri; çalıştırmış oldukları işçileri işten çıkarması durumunda bir tazminat ödemek zorunda bıraktığından kıdem tazminatının iş güvencesi sağladığı ve işsizlik sigortası niteliğinde olduğu belirtilmektedir (Parlakaya 2010, 271). Diğer bir ifadeyle, “işçinin işyerine olan bağlılığının karşılığı olarak bir ikramiye tutarı” ya da “ücretin, hizmet akdinin sona ermesi durumunda ödenmek üzere ayrılmış parçası” olarak tanımlanan kıdem tazminatının kendine özgü ödeme şekli olduğu üzerinde birleşilen bir husustur (Karacan ve Savcı 2011, 128).

Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) ise, kıdem tazminatını “hizmet ilişkisine son verilen bir işçiye doğrudan işveren tarafından veya işverenlerin katkısıyla oluşturulmuş bir fondan ödenecek tutar” şeklinde tanımlamaktadır (Ünsal 2008, 33). Yine başka bir tanıma göre, “İş sözleşmesinin kanunlara göre son bulmasında işveren tarafından işçiye verilen, hizmet süresi çerçevesinde ve ücrete göre değişen üst sınırı yasal olarak saptanmış, ödenmemesi veya yasal olarak belirlenen esaslar dışında ödenmesi durumunda ceza yaptırımına bağlanmış olan ayrıca geç ödenmesi durumunda da özel faiz uygulanacak bir paradır.” şeklinde ifade edilmektedir (Anadolu 2002, 2).

3.1.2. Kıdem Tazminatına Hak Kazanabilme Koşulları

1475 sayılı İş Kanunu'nun bugün yürürlükte olan 14. maddesine göre, bir işyerinde çalışan işçilerin işten ayrılmaları durumunda kıdem tazminatı alabilme koşullarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Çankaya 2001, 546):

- İş Kanunu'na tabi olarak bir işte çalışmak,
- En az bir yıl çalışmış olmak,
- İş sözleşmesinin İş Kanunu'nda belirtilen biçimde sona ermesidir.

Halen yürürlükte olan 1475 sayılı İş Kanununun 14. maddesinin 1. fıkrasında kıdem tazminatına hak kazandıran fesih halleri sayılmıştır. Başka bir anlatımla, işçinin kıdem tazminatını isteyebilmesi için hizmet sözleşmesinin aşağıda belirtilen nedenlerden biriyle feshedilmiş veya

son bulmuş olması gerekir. Bu maddeye göre iş sözleşmesi (Karacan ve Savcı 2011, 129):

- İşveren tarafından 1475 sayılı İş Kanunu'nun 17. Maddesinin II numaralı bendinde (4857 sayılı İş Kanunu'nun 25/11. maddesi) gösterilen ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve benzeri nedenler dışında hizmet akdinin feshedilmesi durumunda,
- İşçi tarafından 1475 sayılı İş Kanunu'nun 16. maddesinde (4857 sayılı İş Kanunu'nun 24. maddesi) sayılan nedenlerden dolayı iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda,
- Muvazzaf askerlik dolayısıyla iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda,
- İşçinin bağlı bulunduğu kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme alması amacıyla iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda,
- Kadın işçinin evlendiği tarihten itibaren bir yıl içinde kendi rızası ile iş akdini sona erdirmesi durumunda,
- İşçinin ölümü sebebiyle iş sözleşmesinin son bulması durumunda işçi kıdem tazminatı almaya hak kazanır.

3.1.3. İş Kanunu Açısından 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 ve kıdem tazminatına esas olan ücretin belirlenmesi gerekir. Hesaplama ayrıca kıdem tazminatı tavanı da dikkate alınmalıdır. Kıdem tazminatı ödemesinde ise bu unsurlar yanında, kıdem tazminatından yapılacak kesintiler de dikkate alınacaktır (Parlakkaya 2010, 273).

Kıdem tazminatının bordro dışı ödeme olması nedeniyle ne zaman ve ne miktarda ödeneceği önceden belli değildir. Bu nedenle mevcut iş kanunlarına göre kıdem tazminatı tutarının hesaplanması oldukça önemli bir konudur. Buna göre; kıdem tazminatı tutarının hesaplanması 1 yıl, 365 gün esas alınarak son giydirilmiş brüt ücret üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Giydirilmiş ücret, esas ücrete yapılan eklerin de kıdem tazminatı hesabına dahil edilmesiyle belirlenir (Aygün ve Kaya 2013, 154). Ancak söz konusu eklerin dikkate alınabilmeleri için süreklilik arz etmeleri gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak hesaplamalar neticesinde işçiye, çalışmış olduğu her tam yıl için 30 günlük giydirilmiş ücret tutarı kadar kıdem tazminatı ödenecektir (Karacan ve Savcı 2011, 132).

Diğer yandan, kıdem tazminatının yıllık tutarı, 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi en yüksek devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemez. Kıdem tazminatına ilişkin bu yıllık tavan miktarı her yılın Ocak ve Temmuz ayında olmak üzere altışar aylık dönemler için yeniden belirlenmektedir (Aygün ve Kaya 2013, 154).

3.2. TMS Açısından Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İncelenmesi

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının amacı, işverenler tarafından çalışma süresince, iş akdinin sona ermesi sırasında ve sonrasında işgücüne yapılan ödemelerin veya sağlanan faydaların nasıl raporlanacağını kurala bağlayarak, işletmenin en önemli gider kalemlerinden olan personel giderleri hakkında finansal tablo kullanıcılarına gerekli ve anlaşılır bilgilerin verilmesini sağlamaktır (Örten ve diğerleri 2014, 289).

3.2.1. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Sınıflandırılması

TMS-19 standardı, işverenler tarafından çalışanlara sağlanan her türlü fayda ve menfaatleri kapsamaktadır. Sadece işverenler tarafından çalışanlara verilen hisse senetleri ile ilgili faydalar bu standardın kapsamı dışındadır. Bu konuda TFRS 2 no.lu standarttan yararlanılmaktadır (Karakaya 2008, 8). TMS-19, işletmelerin aldıkları hizmet karşılığında çalışanlarına sağladıkları her türlü bedeli "fayda" olarak tanımlayan ve söz konusu faydanın nasıl muhasebeleştirileceğine ve raporlanacağına ilişkin hususları belirlemek amacıyla hazırlanmış bir standarttır (Durgut ve Kaya 2013, 179). Bu standart kapsamında bahsedilen faydalar dört başlıkta toplanmıştır. Bunlar:

a) *Çalışma döneminde sağlanan kısa vadeli faydalar:* Ücret, maaş ve sosyal güvenlik yardımları, ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni, kar paylaşımı, ikramiyeler ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalardır (Gökçen ve diğerleri 2011, 278). Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar gerçekte hizmet süresince sağlanan faydalardan oluşmaktadır. Bu kategoride yer alan faydaları diğerlerinden ayıran temel özellik, çalışanların kendilerinden beklenen hizmetleri ifa etmeleri ve ödenmiş veya dönem sonu itibarıyla en geç izleyen on iki ay içinde ödenecek olmalarıdır (Karakaya 2008, 6).

b) *Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar:* Emekli maaşı, emeklilik ikramiyesi, kıdem tazminatı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası süreli ya da süresiz sağlık yardımı gibi sağlanan faydalardır (İbiş ve diğerleri 2009,

167). Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar uzun vadeli faydalardır ve ödemesi iş akdinin sona ermesiyle başlar. Bunların ödenmesi, defaten (emeklilik ikramiyesi veya kıdem tazminatı) olabileceği gibi, çok sayıda tekrar eden (emeklilik aylığı) ödemeler biçiminde de olabilir. Bir kısmı da belli şartlara bağlı (sağlık ödemeleri) olabilir (Karakaya 2008, 7). Bir işletmenin bir veya birden fazla çalışanı için sağladığı, çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalara ait resmi veya gayri resmi düzenlemelerdir. Bu planlar iki gruba ayrılır (Gençoğlu ve diğerleri 2013, 479):

i) 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 yükümlülüğünün olmayacağı, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır. Ülkemizdeki bazı şirketlerin çalışanları için kurdukları Özel Sandıklar uygulaması bu gruba girmektedir (Sağlam ve diğerleri 2007, 603).

ii) Tanımlanmış Fayda Planları: Tanımlanmış katkı planları dışında kalan, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır. Ülkemizde kıdem tazminatı iş akdinin sonunda işletmenin kendisi tarafından ödendiği için ülkemizdeki bu uygulama tanımlanmış fayda planı olarak ifade edilebilir (Gençoğlu ve diğerleri 2013, 479).

c) Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar: Uzun süreli işten ayrılmalar ve seyahat, jübile veya diğer diğer uzun süreli hizmet verme faydaları, iş göremezlik ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren 12 ay içinde tamamı ödenmeyen kar paylaşımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemelerdir (Gökçen ve diğerleri 2011, 278).

d) İş akdinin sona erdirilmesi (işten ayırma) nedeniyle sağlanabilen faydalar: Normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi ve çalışanın gönüllü olarak elde edilecek bir takım faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi nedeniyle sağlanan faydalardır (Durgut ve Kaya 2013a, 180). Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında çalışanlar ve çalışanların bakmakla yükümlü oldukları kimselere sağlanan faydalar bulunmaktadır. Bu faydalar doğrudan çalışana, eşine, çocuklarına, kendisine ekonomik olarak bağlı olan kişiler veya sigorta şirketleri gibi diğer taraflara yapılan ödemeler şeklinde ortaya çıkabilir (İbiş ve diğerleri 2009, 168). İşten çıkarma tazminatları çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alınır; çünkü yükümlülüğü doğuran olay; çalışanın hizmeti değil işten çı-

karılmasıdır. Hak ettiği kıdem tazminatının üzerinde ödeme yapılması, hak etmediği halde kıdem tazminatı ödenmesi, işten ayrılmayı teşvik ödemesi, bir kısım masraflarının belli bir süre karşılanması buna örnek olarak verilebilir (Karakaya 2008, 7).

3.2.2. TMS-19 Kapsamında Kıdem Tazminatının Hesaplanması ve Mali Tablolara Aktarılmasının Temel Esasları

TMS-19 sadece tazminat niteliğindeki, kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı ödemelerini değil aynı zamanda ücretler, ikramiyeler, izin, geçici çalışamazlık, hafta tatili, bayram harçlığı gibi her türlü ödemelere ilişkin hususları kapsayan açıklamalar da getirmektedir (Örten ve diğerleri 2014, 289). Standarda göre; her işletme çalıştırdığı personeline ilerideki tarihlerde ödeyeceğini tahmin ettiği kıdem tazminatı tutarını bilançonun pasifinde ayrı bir kalem olarak göstermek zorundadır. Ancak bu tutar, bilanço gününde işletmeden çalışan ayrıldığında ödenecek olan tutar değildir. Bu tutarın bazı varsayımlar ile personelin işinden ayrılacağı veya kıdem tazminatı alacağı tarihe getirilmesi, bu tutarında tekrar belirli bir iskonto oranı ile bugünkü değerine getirilmesi gerekir (Kaval 2013, 1).

TMS-19 standardına göre kıdem tazminatı karşılığı ayrıldığında finansal durum tablosunda raporlanması gereken net yükümlülüğün nasıl hesaplanacağı önem taşımaktadır. Bu yükümlülük, “Herhangi bir personelin ayrılma tarihinde alacağı kıdem tazminatından sadece bilanço tarihine kadar hak ettiği kısma (kıdemine) düşen kısmının net şimdiki değeri” şeklinde tanımlanabilir (Karacan ve Savcı 2011, 137). Personelin son kıdem tazminatına esas ücreti, personel işinden ayrılma- caya kadar belirli oranlarda arttırılacaktır. O halde öncelikle personele ne zaman kıdem tazminatı ödemesi yapılacağını ve ardından bu tarih itibarıyla (ayrılma günü) alacağı ücretin ne olacağına dair bir tahmin yapılmalıdır. Ayrılacağı günde alacağı kıdem tazminatına esas ücret ile bilanço günündeki kıdemi çarpıldığında o tarihte alacağı tutar bulunur. Ancak bu tutar kıdem tazminatı yükümlülüğünün brüt tutarı şeklinde ayrıldığı tarihte ödenecek tutardır. Bunun zaman değeri dikkate alınarak iskontoya tabi tutulmalı ve net şimdiki değeri finansal durum tablosuna alınmalıdır. Dolayısıyla bu hesaplamaları yaparken (Kaval 2013, 1):

- Personelin ne zaman ayrılacağını,
- Ayrılırken kıdem tazminatına esas maaşının veya ücretinin ne olacağını,
- Personelin ne oranda kıdem tazminatı almadan ayrılacağını

tahmin etmek zorunluluğu doğar.

Yine kullanılacak iskonto oranı da her bir bilanço döneminde değişikliğe uğramaktadır. Tüm bu tahminlerin izleyen yıllarda yüzde yüz oranında gerçekleşmesi de beklenemez. İşte tahminlerden kaynaklanan farklılıklar Aktüeryal Kazanç/Kayıp olarak isimlendirilmektedir. Bu tutarların ise doğrudan Kapsamlı Gelir Tablosunda muhasebeleştirilmesi mümkün iken, Diğer Kapsamlı Gelirler üzerinden özkaynaklarda da muhasebeleştirilmesi ve raporlanması mümkündür (Kaval 2013, 1).

Standartta belirtilen ödemelerin adı ve niteliği ne olursa olsun ister kanun emrine, ister iş akdine istinaden veya işverenin kendi isteğine bağlı olarak ödensin, ödemenin yapıldığı döneme değil, ilgili olduğu veya iş görenin fayda sağladığı, kendisinden faydalandığı döneme ilişkin maliyet olarak kayda alınması ilkesine dayanır (Örten ve diğerleri 2014, 289). Standart, hesaplanan bu unsurların hangi hesaplarda muhasebeleştirileceğine ilişkin doğrudan bir belirleme yapmayıp, bunu diğer standartlarda belirtildiği şekilde gerçekleştirileceğini ifade etmektedir. Dolayısıyla bu unsurların niteliğinin bilinmesi de standardı uygulayabilmek için ayrı bir gerekliliktir (Kaval 2013, 1). Bu açıklamalara ilişkin olarak işletme, i) sunmuş oldukları hizmetler karşılığında, gelecekte çalışanlara sağlayacağı faydalara ilişkin olarak borç kaydı yapmalı, ii) çalışanlara sağlanan faydalar karşılığında çalışanların sunmuş olduğu hizmetler sonucunda ortaya çıkan ekonomik faydanın işletme tarafından kullanılması durumunda gider kaydı yapmalıdır (Gökçen ve diğerleri 2011, 277). Ayrıca döneme ilişkin toplam kıdem tazminatı karşılık gideri, cari dönem hizmet maliyeti, faiz maliyeti, geçmiş dönem hizmet maliyeti ile aktüeryal kazanç ve kayıplara ayrılması ve bunların detayları konusunda gerekli bilgilerin dipnotlarda verilmesi gerekmektedir.

3.2.3. Kıdem Tazminatı Karşılığının Bileşenleri

TMS-19 standardında kıdem tazminatından doğan yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğu dikkate alınarak aktüeryal yöntemle göre hesaplama yapılması gerektiği konusu üzerinde durulmaktadır. İşletmelerin tüm çalışanlarının hak ettikleri kıdem tazminatlarını bir borç karşılığı olarak hesaplamaları gerekmektedir. TMS-19'a göre sadece belirli tutarda bir karşılığın ayrılması yeterli olmamaktadır. Ayrıca finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu ve öz sermaye değişim tablosunda yer alan rakamların nelerden kaynaklandığını açıklayabilmek açısından, hesaplanan kıdem tazminatı karşılığının içinde yer alan (Karacan ve Savcı 2011, 138):

- a) Faiz maliyeti,

- b) Cari dönem hizmet maliyeti,
- c) Aktüeryal kazanç ve kayıplar,
- d) Geçmiş dönem hizmet maliyeti kısımlarının neler olduğunun açıklanması gerekmektedir.

a) Faiz Maliyeti: Personele ödenecek tutarın bir borç olduğu, bunun tutarının ödeneceği tarih için sabit olmakla birlikte bilanço günü için belirli bir orandan iskonto edildiği için daha düşük olduğu, bu tutarın ödemeye yaklaştıkça artacağı, artan bu tutarın iskontoda kullanılan sürenin kısılmasından kaynaklandığı gerçeğinden hareket ederek, faiz olarak nitelendirilmektedir. Bu durum herhangi bir bilanço döneminde ödenmediği için bilançoda personele muhtemel bir borç olarak görülmüyor ve bu borç izleyen bilanço dönemine kadar kullanılıyor ise, kullanımın karşılığı faizdir şeklinde bir mantığa sahiptir. Dolayısıyla faiz maliyeti dönemin finansman giderleri içinde yer alabilecektir (Kaval 2013, 2).

b) Cari Dönem Hizmet Maliyeti: Çalışanın çalıştığı birimde bir dönem boyunca çalışarak yaptığı katkının maliyetidir (Aygün ve Kaya 2013, 158). Ücret gelirinin bir devamı veya parçası olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle personel hangi birimde çalışmış ise o birimin veya üretimin maliyetidir. Dolayısıyla üretimde çalışıyor ise genel üretim maliyeti (730-740 no.lu hesaplar), diğer bir birimde çalışıyor ise o birimlerin maliyeti (750-760-770-780 no.lu hesaplar) üzerinde izlenir ve dolayısıyla doğrudan Kapsamlı Gelir Tablosunda muhasebeleştirilir (Kaval 2013, 2).

c) Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar: Yapılan tüm varsayımların tutmaması sonucu ortaya çıkan kar veya zarar tutarıdır. Kıdem tazminatı aktüeryal hesaplamaların yapılmasını 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 değişiklik, ücret artış oranının farklılaşması durumunda ortaya çıkan değişiklikler belli başlı aktüeryal kazanç/kayıp oluşmasına sebep olan farklılıklardır (Özdemir ve Varıcı 2015, 169). Örneğin kıdem tazminatı hesaplanmış bir işçinin tazminatsız işten ayrılması durumunda bu tutarın işletme için kar olarak kabul edilmesi veya kıdem tazminatı ödemesinin hesaplanandan yüksek çıkması durumunda aktüeryal kayıp ve kazanç olarak düşünülmesi söz konusudur (Gençoğlu ve diğerleri 2013, 484).

d) Geçmiş Dönem Hizmet Maliyeti: İşten ayrılma sonrası sağla-

nan faydaların veya çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların başlaması veya değişime uğraması nedeniyle cari dönemde sonuçlanan, çalışanın geçmiş dönemlerde sunduğu hizmetlerine ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişimdir. Geçmiş dönem hizmet maliyeti pozitif (faydalar ortaya çıktığında veya değiştirildiğinde ve böylece tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri arttığında) veya negatif (mevcut faydalar değiştirildiğinde ve böylece tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri azaldığında) olabilir (Gençoğlu ve diğerleri 2013, 488). Yukarıda kısaca açıklanan faydalardan özellikle çalışma dönemi sonundaki faydalar, katkı ve fayda planı olmak üzere iki ana grupta toplanmakta ve Türkiye için yeni düzenlemeler getirmektedir. Bu nedenle söz konusu faydaların TMS-19'u uygulayan işletmelerde hangi düzeyde ve nasıl uygulandığı önem arz etmektedir (Durgut ve Kaya 2013a, 180).

4. TMS-19 STANDARDINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMALAR VE MUHASEBE KAYITLARI

Mevcut bölümde TMS-19 dikkate alınarak kıdem tazminatının hesaplanmasıyla ilgili bir örnek uygulamaya ve muhasebe kayıtlarına yer verilecektir.

4.1. TMS-19 Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatının Hesaplanması

TMS-19 kapsamında aşağıda bilgileri verilen çalışanların kıdem tazminatlarını hesaplayalım.

Tablo 1. Çalışanlara İlişkin Genel Bilgiler

	A	B	C	D
İşe Giriş Tarihi	19.08.2010	20.04.2012	05.07.2009	03.03.2015
Sigorta Başlangıç Tarihi	19.08.2010	10.03.2008	01.02.2005	03.03.2015
Bilanço Tarihi	31.12.2015	31.12.2015	31.12.2015	31.12.2015
Yaş	28,4	25,2	33,7	24,3
Brüt Maaş	5.000	3.500	3.200	4.000
Maaş Artış Oranı	%6	%6	%6	%6
Uzun Dönem Hazine Bonosu Faiz Oranı	%9	%9,5	%8,5	%9,5
Ayrılma Oranı	%33	%35	%25	%28

Ayrılma oranı profesyonel aktüerler tarafından şirketlerin uzun döneme dayanan geçmiş verileri dikkate alınır. Ayrılma oranının, ölüm

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ve Kıdem Tazminatının Türkiye'deki Mevcut Düzenlemeler Kapsamında İncelenmesi

olasılığı, maluliyet, erken emeklilik erkekler için askerlik, bayanlar için evlenme olasılıklarını da içeren aktüerya profesyonelleri tarafından şirketin verileri dikkate alınarak hesaplanması gerekmektedir. Örnekte hesaplamada kolaylık açısından uygun değerler kullanılmıştır.

Emeklilik yaşı erkekler için 60, kadınlar için de 58 olarak kabul edilmektedir.

Tablo 2. İş Kanununa Göre Kıdem Tazminatı

	A	B	C	D
Çalışma Gün Sayısı	1.960	1.350	2.370	303
Kıdem Tazminatı Hesaplanmasında Kullanılacak Brüt Ücret	3.541,37*	3.500	3.200	3.541,37
Kıdem Tazminatı**	19.016,67	12.945,21	20.778,08	X

* 01.01.2015 tarihi itibari ile Kıdem Tazminatı Tavan Ücreti

** (Hizmet Yılı Brüt Tavan Ücret)

Hizmet yılı= Çalışılan Gün/365

X: D adlı personelin kıdem tazminatının hesaplanabilmesi için en az 1 yıl çalışmış olması gerekmektedir. Bu yüzden kıdem tazminatı hesaplanmamaktadır.

Tablo 3. İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlülüğünün Hesaplanması

	A	B	C
Yaş	28,4	25,2	33,7
Emekliliğe Kalan Yıl	31,6	32,8	26,3
Hizmet Yılı	5,3699	3,699	6,4932
İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü	8.005,62	4.578,13	11.334,13
Aktüeryal İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü	2.641,85	1.602,35	2.833,53

İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü

Son maaşın bugünkü değeri * Hizmet Yılı ya da

Şirketin İş Kanununa göre yükümlülük * İskonto Oranı

Son maaşın bugünkü değeri = cari dönem hizmet maliyetidir

İlk yıl dikkate alınmamaktadır.

Tablo 4. Aktüeryal Kazanç-Kayıp Hesaplanması

	A	B	C
Cari Dönem Hizmet Maliyeti	536,26ⁱ	474,33	473,48
Faiz Maliyeti	237,7683ⁱⁱ	152,22	240,85
Aktüeryal Kazanç-Kayıp	(140)ⁱⁱⁱ	(66,08)	217,56

A Çalışanı İçin

Hesaplama tüm çalışanlar için yapılmış olup bazı kısıtlar nedeniyle bunların tamamına yer verilememiştir. Çalışmamızda sadece A çalışanı ile ilgili ayrıntılı hesaplamalar bulunmaktadır.

2015 yılı sonu İndirgenmiş

$$\begin{aligned} \text{Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü} &= \text{Son Maaşın Bugünkü Değeri} \times \text{Hizmet Yılı} \\ &= 1.490,84 \times 5,3699 \\ &= 8.005,67 \end{aligned}$$

2016 yılı sonu İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü =
Son Maaşın Bugünkü Değeri x Hizmet Yılı

$$\begin{aligned} &= 1.625,02 \times 6,3699 \\ &= 10.351,20 \end{aligned}$$

$$\text{Aktüeryal Yükümlülük 2015 yılı için: } 8.005,67 \times 0,33 = 2.641,87$$

$$\text{Aktüeryal Yükümlülük 2016 yılı için: } 10.351,20 \times 0,33 = 3.415,90$$

İki yıl arasındaki yükümlülük farkı = Cari Dönem Hizmet Maliyeti + Faiz Maliyeti

$$3.415,90 - 2.641,87 = 774,03$$

$$\text{Cari Dönem Hizmet Maliyeti + Faiz Maliyeti} = 774,03$$

Faiz Maliyeti = İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü x Bir önceki dönem iskonto oranı

$$\text{Faiz Maliyeti: } 2.641,87 \times 0,09 = \mathbf{237,7683^{ii}}$$

$$774,03 - 237,7683 = \mathbf{536,26^i}$$

Aradaki fark ise cari dönem hizmet maliyetidir. Şu şekilde de hesaplanabilir.

$$3.541,37 \times \frac{(1,06)^{31}}{(1,09)^{30}} = 1.625,02$$

Cari dönem hizmet maliyeti emeklilikten önceki son maaşın bugünkü değeridir.

$$\text{Cari Dönem Hizmet Maliyeti: } 1.625,02 \times 0,33 = \mathbf{536,26i}$$

Aktüeryal Kazanç/Kayıp'da varsayımdaki değişikliklerden kaynaklanır.

Aktüeryal Kazanç/Kayıp=İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlülüğündeki Artış – Cari dönem hizmet maliyeti – Faiz maliyeti

Bir yıl sonraki maaşın %6 artışla gerçekleşmediğini ve 3.600 TL olduğunu varsaydığımızda:

$$3.600 \times \frac{(1,06)^{30}}{(1,09)^{29}} \times 6,3699 = 9.926,96$$

$$9.926,96 \times 0,33 = 3.275,90$$

$$3.275,90 - 2.641,87 - 536,26 - 237,77 = \mathbf{-140iii}$$

Ertelenmiş Vergi Varlığı:

$$\text{Cari Dönem Hizmet ve Faiz Maliyeti} \times \%20 = 774,03 \times \%20 = 154,81$$

$$\text{Aktüeryal Kayıp/Kazanç} \times \%20 = -140 \times \%20 = -28$$

4.1. TMS-19 Standardı Kapsamında Yapılacak Muhasebe Kayıtları

A çalışanıyla ilgili TMS-19 kapsamında cari dönem hizmet maliyeti, faiz maliyeti, aktüeryal kazanç ve kayıp tutarı hesaplanmış olup bu bölümde ise yapılması gerekli olan muhasebe kayıtlarına yer verilecektir.

4.1.1. İlk Yıl Yapılacak Muhasebe Kayıtları

Şimdiye kadar kıdem tazminatı ayrılmadığını ve ilk defa kıdem tazminatı karşılığı ayrılacağını düşünülerek kayıtlar yapılacaktır.

a)

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	1.490,84	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞ. H.		1.490,84
Kıdem Tazminatı Karşılığının Ayrılması		

b)

284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI H.	298,17	
693 SÜRDÜR. FAALİYET. ERT. VERGİ GELİR ETKİSİ H.		298,17
1490,84 * %20 = 298,17 Ertelenmiş Vergi Varlığının Kayda Alınması		

4.1.2. İkinci Yıl Yapılacak Muhasebe Kayıtları

İlk yıl için söz konusu olmayan ikinci yıldan sonra ortaya çıkan cari dönem hizmet maliyeti ile faiz maliyeti nedeniyle yükümlülük 1.625,02 TL değil 774,03 TL olarak karşımıza çıkmaktadır.

Aşağıda varsayımlarda değişiklik olması halinde yapılması gereken kayıtlara yer verilmiştir. Bunun yanı sıra varsayımlarda değişiklik olmaması halinde Aktüeryal Kayıp/Kazanca ilişkin kayıtlarda 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hs.'daki tutar 774,03 TL olarak yer almalıdır.

a)

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	536,26	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	237,77	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞ. H.		634,03
555 AKTÜERYAL KAYIP/KAZANÇ H.		140,00
Aktüeryal kayıp ve kazanç ile birlikte Kıdem tazminatı karşılığı kaydı		

b)

284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI H.	126,81	
559 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ H.	28,00	
693 SÜRDÜR. FAALİYET ERT. VERGİ GELİR ETKİSİ H.		154,81
Ertelenmiş Vergi Varlığı İle İlgili Kayıt		

5. SONUÇ

İlk olarak emeklilik sonrası ortaya çıkacak faydaların muhasebeleştirilmesi şeklinde hazırlanan TMS-19, belirli dönemlerde yapılan düzenlemeler sonrası mevcut halini almıştır. TMS-19 ülkemizde “Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı” adı altında 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 30.03.2006 tarih ve 26124 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

TMS-19’un konusu çalışanlara işverenler tarafından sağlanan faydaların açıklanması ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili olup çalışma dönemi boyunca, çalışma dönemi sonrasında ya da işten ayırma nedeniyle ortaya çıkan kısa ve uzun vadeli faydalardan bahsetmektedir. Standarda konu olan bu faydalar işletme boyutundan bakıldığında ise bir maliyet unsurudur. TMS-19 işletmelere bu maliyet ve gider unsurlarının açıklanması ve muhasebeleştirilmesinde rehberlik etmektedir.

Belirli bir süre bir işyerinde çalıştıktan sonra işinden ayrılan işçinin kanunlara göre bir hak şeklinde kazanmış olduğu kıdem tazminatı da TMS-19’un konusu kapsamındadır. Standart kıdem tazminatını, çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı tutarak fayda planları kapsamında ele almış olup konuyla ilgili standarttan kaynaklanan birtakım farklılıklar mevcuttur. Standartta yer alan tanımlanmış fayda planları kapsamında aktüeryal kazanç ve kayıp kavramının yanı sıra geçmiş dönem hizmet maliyeti, cari dönem hizmet maliyeti, faiz maliyeti gibi bazı unsurlar da ortaya çıkmaktadır. Ülkemizdeki hukuki düzenlemelerinde yer almayan bu unsurlar kıdem tazminatı konusundaki hesaplamaları ve bunların muhasebeleştirilmesi hususunda önemli değişikliklere yol açmaktadır. Örneğin İş Kanununda kıdem tazminatı hesaplanırken işçiye çalıştığı her bir tam yıl için, giydirilmiş brüt ücretinin otuz günlük tutarı esas alınmışken, TMS-19’a göre kıdem tazminatı tutarı, işçinin gelecekte işten ayrılacağı tarihte hak kazanacağı kıdem tazminatının bugün itibarıyla kazanılmış olan kısmının net bugünkü değerini gösterir. Kıdem tazminatı karşılığı aktüeryal değerlendirme yöntemi dikkate alınarak gelecekte yapılacak ödemelerin tahmin edilmesi ve tahminlerle bulunan ödemelerin iskontoya tabi tutularak net bugünkü değere getirilmesi şeklinde hesaplanmaktadır.

Ülkemizde çalışanlara sağlanan faydalar konusuna ilişkin literatürde sıklıkla Kıdem Tazminatı konusu işlenmiştir. Bu çalışmaların da büyük bir bölümü standart ile ortaya çıkan farklılıkları değerlendirmeye yöneliktir. Bununla birlikte mevcut literatür genel olarak ya konunun teorik boyutundan bahsetmiş ya da aktüeryal hesaplamalar konusunda standartta yer alan bazı konuları yeterince göz önünde bulundurmamış-

tır. Bunun da temel sebebinin “çalışan faydalarının” doğru ve gerçekçi hesaplanabilmesi adına iyi bir aktüeryal ve olasılık hesaplama bilgisine sahip olmayı gerektirmesinden kaynaklandığı düşünülmektedir.

Literatürdeki mevcut eksiklikleri dikkate alarak yaptığımız çalışmada öncelikle TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardından teorik olarak bahsedilmekte ardından da standarttaki düzenlemelerden yola çıkarak kıdem tazminatı karşılıklarının muhasebeleştirilmesi konusunda kapsamlı bir örnek olay çalışmasına yer verilmektedir. Örnek olay çalışmasında TMS-19 kapsamında değinilen aktüeryal kazanç-kayıp, geçmiş dönem hizmet maliyeti, cari dönem hizmet maliyeti, faiz maliyeti gibi unsurlar hesaplanarak muhasebe kayıtları yapılmaktadır.

Sonuç olarak, standardın tam anlamıyla uygulanmasıyla birlikte bir yandan kıdem tazminatı ve karşılıkları daha gerçekçi değerler üzerinden finansal raporlarda yer alırken, diğer taraftan da işletmenin maliyet ve gider unsurları konusunda daha doğru bilgilere ulaşabileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akbaba, A.B. 2015. “Aktüeryal Değerleme Yöntemi”, International Periodical for the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic, 10(6).
- Akdoğan, U.M. 2013. “TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulaması Üzerinden TFRS'nin İlk Defa Uygulayacak İşletmelerin Hazırlık Seviyelerinin Analizi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 15(3).
- Amen, M. 2008. “Modeling and Analyzing The IAS 19 System of Accounting for Unfunded Pensions”, In Operations Research Proceedings 2007, Springer Berlin Heidelberg.
- Anadolu, F.K. 2002. İş Güvencesi ve Kıdem Tazminatı, 1.Baskı, Nobel Yayınları, Ankara.
- Aygün, D. ve U. Kaya. 2013. “TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi”, AİBÜ Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 9(2).
- Çankaya, İ. 2001. Muhasebecilerin El Kitabı, 4.Baskı, Ankara: Meslek Yapıtları.
- Doyrangöl, N.C. 1993. “Kıdem Tazminatı Giderleri ve Kıdem Tazminatı Karşılıklarına ilişkin Muhasebe Uygulamaları”, Mali Çözüm Dergisi, 20.

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ve Kıdem Tazminatının Türkiye'deki Mevcut Düzenlemeler Kapsamında İncelenmesi

- Demir, V. 2006. "SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltmesi- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği", Mali Çözüm Dergisi, 77.
- Durgut, M. ve U. Kaya. 2013a. "TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İMKB'deki Şirketlerde Uygulanma Düzeyinin Değerlendirilmesi", Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, 27(2).
- Durgut, M. ve U. Kaya. 2013b. "TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Tanımlanmış Fayda Planlarının Muhasebeleştirilmesi", Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 21.
- Fasshauer, J.D., M. Glaum ve D. L. Street. 2008. "Adoption of IAS 19R By Europe's Premier Listed Companies: Corridor Approach Versus Full Recognition: Summary of An ACCA Research Monograph" Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 17(2).
- Gençoğlu, Ü.G., Y. Özerhan ve S. Karabınar. 2013. Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları (KGK).
- Gökçen, G., B. Ataman ve C. Çakıcı. 2011. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları: Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu, 1.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- İbiş, C., Y. Selvi, F. Yılmaz, B. Sipahi, V. Demir ve K. Sarıoğlu. 2009. "Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Açıklamalar ve Uygulamalar", ed. Volkan Demir, (2. Baskı), Yayın No:99, İSMMMO Yayınları, İstanbul.
- Karakaya, M. 2008. "Çalışanlara Sağlanan Kısa Süreli Faydalar Kapsamındaki İzin Ücretlerinin TMS-19'a Göre İncelenmesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 1(2).
- Karacan, S. 2006. "İş Kanunu'na Göre Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi", Mevzuat Dergisi, 107, <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/11a/03.htm>, (Erişim Tarihi: 10.07.2015)
- Karacan, S. ve M. Savcı. 2011. "Türkiye Muhasebe Standartları-19 (TMS-19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi", Kocaeli Üniversitesi SBE Dergisi, 22(2).
- Kaval, H. 2013. "Kıdem Tazminatı Karşılığında Aktüer Kazanç ve Kayıpların Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosunda Raporlanması", <http://www.akademikdenetim.com.tr/dosya>, (Erişim Tarihi: 15.06.2015)
- Kaygusuzoğlu, M. 2010. "Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS-19) Kapsamında Değerlendirilmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 47.

- Klein, M. ve R.U. Fulbier. 2014. "Qualitative Content Analysis of IASB Meeting Audio Playbacks: Evidence From The Amendment of IAS 19 (2011)", <http://www.researchgate.net/publication/263088677>, (Erişim Tarihi: 08.06.2015)
- Liapis, K. ve E. Thalassinou. 2013. "A Comparative Analysis for the Accounting Reporting of "Employee Benefits between IFRS and other Accounting Standards: A Case Study for the Biggest Listed Entities in Greece", *American Journal of Economics and Business Administration*, 5(4).
- Lundesgaard, J. 2014. "IAS 19 And Employee Benefits: Some Reflections on The Norwegian Experience", <http://brage.bibsys.no/xmlui/handle/11250/193744>, (Erişim Tarihi: 23.06.2015).
- Morais, A.I. 2008. "Actuarial Gains and Losses: the Choice of the Accounting Method Accounting in Europe", 5(2).
- Örten, R., H. Kaval ve A. Karapınar. 2014. *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, 7.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özdemir, F.S. ve İ. Varıcı. 2015. "TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Müessesesi ve Muhasebe Kayıtları: İlk Geçiş Yönüyle Örnek İşletme Uygulaması" *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15(29).
- Pamukçu, F. ve N. Pamukçu. 2011. "Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplanmasında İş Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 11(34).
- Paralta, S. 2014. "Accounting Standards and Market Value of Firms with Pension Plans", *International Journal of Business and Social Research*, 4(11).
- Parlakkaya, R. 2010. "Yasal Mevzuat ve TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı ve Muhasebe Uygulaması", *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13(19).
- Sağlam, N., S. Şengel ve B. Öztürk. 2007. *UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Ünsal, E. 2008. "Kıdem Tazminatı Fonu Yasa Tasarısı Taslağı Konusunda Bazı Düşünceler", *TÜHİS İş Hukuku ve İktisat Dergisi*, 21(2-3).