

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına Göre İşçilik Giderleri ve Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi

Burak KAYIHAN¹

Öz

Araştırma Makalesi

Muhasebe uygulamalarından sağlanan bilgilerin uluslararası anlamda kıyaslamaya imkân vermesi için uygulama aşamasında gerçekleştirilmesi gereken Uluslararası Muhasebe Standartları yayınlanmıştır. Bu standartların ülkemizde uygulanması adına tercüme ettirilerek uyumlaştırılmış hali “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)” olarak uygulamadaki yerini almıştır. Tüm işletmeler için geçerli olması amaçlanan muhasebe standartları, doğal olarak maliyet muhasebesi uygulamalarının gerçekleştirildiği üretim işletmeleri için de söz konusu olacaktır. Bu doğrultuda TMS'nin üretim işletmelerindeki maliyet muhasebesi uygulamalarına olan etkisinin işçilik giderleri açısından incelenmesi çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Bu amaca göre örnek uygulamalar gerçekleştirilmiştir. Öncelikle “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” ve “TMS 2 Stoklar” standartlarındaki hükümler esas alınarak işçilik giderleri ile ilgili hesaplamalar ve muhasebeleştirme yapılmıştır. Sonrasında ise Kıdem Tazminatı Karşılıklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek uygulama yapılmıştır. Örneklerdeki hesaplamaların neticesinde standartlardaki hükümlerin üretim işletmelerindeki işçilik giderlerinin hesaplamalarına yön verdiği ve maliyet muhasebesi uygulamalarını doğrudan etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Gelecek dönemde yapılacak çalışmalar, maliyet muhasebesi uygulamalarına etki edebilecek diğer standartlar kapsamında muhasebeleştirme işlemlerinin incelenmesi suretiyle geliştirilebilir.

Anahtar Kelimeler: Maliyet Muhasebesi, Türkiye Muhasebe Standartları, İşçilik Giderleri, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Labor Expenses According to TAS 19 Employee Benefits Standard and Its Impact On Cost Accounting Practices

Abstract

Research Paper

International Accounting Standards have been published, which should be realized during the implementation phase in order to enable international comparison of the information provided from accounting practices. These standards have been translated and harmonized in order to be applied in our country as "Turkish Accounting Standards (TAS)". Accounting standards, which are intended to be valid for all enterprises, will naturally be in question for production enterprises where cost accounting practices are carried out. In this direction, the aim of the study is to examine the effect of TAS on cost accounting practices in production enterprises in terms of labor expenses. Sample practices have been realized according to this purpose. First of all, calculations and recognition of labor expenses were made based on the provisions of "TAS 19 Employee Benefits" and "TAS 2 Inventories" standards. Then, a sample practice has been made regarding the calculation and recognition of Provisions for Employment Termination Benefits. As a result of the calculations in the examples, it was concluded that the provisions in the standards directly affect the calculations of labor expenses in production enterprises and directly affect cost accounting practices. Future studies can

¹Doç. Dr., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, burakkayihan@mu.edu.tr

be developed by examining the accounting transactions within the scope of other standards that may affect cost accounting practices.

Keywords: Cost Accounting, Turkish Accounting Standards, Labor Expenses, TAS 19 Employee Benefits

Makale Bilgileri / Article Info

Alındığı Tarih / Received 27.09.2023

Kabul Tarihi / Accepted 02.12.2023

1. Giriş

İşletmenin önemli alanlarından olan birisi olan muhasebe, işletmede gerçekleşen ekonomik olayları belli bir düzen ve nizama göre kaydeden, sınıflandıran ve raporlayarak yorumlamaya hazır hale getiren bir bilim dalıdır. Muhasebede işlemlerin nasıl yapılacağına dair kurallar, tarihi süreç içerisinde birçok prosedüre göre düzenlenmiştir. Bunların sonuncusu da ismi, ortak literatür olarak dünyada Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve ülkemize uyarlanmış hali de Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olan kurallar bütünüdür. Türkiye’de standartların uygulanması için yaşanan bir geçiş süreci söz konusudur. Bu geçiş sürecinde de standartları uygulayacak işletmeler için çeşitli kıstaslar da söz konusu olabilmektedir. Bu konuda ülke olarak bize düşen görev, standartlarla birlikte oluşturulmak istenen ortak dili okumak ve anlamak olmaktadır (Örten vd., 2023:1).

Muhasebe, kendi içinde “finansal muhasebe”, “yönetim muhasebesi” ve “maliyet muhasebesi” gibi çeşitlere ayrılmaktadır. Buna göre muhasebe alanında uluslararası geçerliliği olan bir düzenleme getirmeyi hedefleyen standartların, maliyet muhasebesi anlamında da önemli bir etkisi olabilmektedir. Özellikle üretim işletmeleri açısından ön plana çıkan maliyet muhasebesi ve uygulamalarının, ortaya koyulan standartlar açısından ne tip kurallara tabi olduğu, önemli bir konu olarak ifade edilebilir.

TMS’nin üretim işletmelerindeki maliyet muhasebesi uygulamalarına doğrudan veya dolaylı yoldan olan bir etkisinin olduğu belirtilebilir. Buna paralel olarak da çalışmada söz konusu etkinin, üretim maliyetini oluşturan giderlerden olan işçilik giderlerinin hesaplanmasını “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardı kapsamında yapan uygulamalar aracılığıyla ele alınması amaçlanmıştır. Bu amaca göre öncelikle TMS içerisinde maliyet muhasebesi açısından irdelenebilecek standartlar belirtilmiştir. Sonraki başlıkta özellikle üretim işletmelerinde üretim maliyetini oluşturan kalemlerden birisi olan işçilik giderleri açısından “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” ile “TMS 2 Stoklar” standartlarının maliyet muhasebesi uygulamalarına olan etkisine yer verilmiştir. Bu etkinin daha net anlaşılması için geliştirilen örnekler yardımı ile “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan

Faydalar” ile “TMS 2 Stoklar” standartlarının yön verdiği maliyet muhasebesi uygulamaları yapılmıştır.

2. Türkiye Muhasebe Standartları ve Maliyet Muhasebesi

Muhasebe alanında çoğu ülkede geçerli olabilecek bir sistemin kurulmasını amaçlayan standartlarla ilgili yaşanan uluslararası muhasebe dönüşüm sürecine Türkiye de katılmıştır. İlk olarak 2005 yılında “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)”, “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS)” Türkçe diline tercüme ederek yayınlamaya başlamıştır. Günümüzde hala “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)” ve “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)” setleri ve bu setlerde yer alan hükümler, “2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmî Gazete”de yayınlanan Kanun Hükmünde Kararname ile faaliyete geçen “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nca (KGK)” tarafından düzenlenmektedir. Muhasebe standartlarına ilişkin yapılan düzenlemelere rağmen ülkemizde söz konusu standartların uygulanması Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) düzenlemelerine tabi olan, hisse senedi Borsa İstanbul’da işlem gören işletmeler ile sınırlı kalmıştır.

Türkiye’de TMS ve dolayısıyla UMS ile uyum sağlanarak gerçekleştirilecek muhasebe uygulamalarına uluslararası bir geçerlilik sağlama aşamasında birçok kurum ve kuruluş, önemli düzeyde destek vermektedir. Buna rağmen standartların uygulanması hususunun SPK’ya tabi işletmelerle sınırlı kalması ve hala standartlara uyumlu olacak detaylı bir hesap planı üzerinde uzlaşamamış olması, TMS/TFRS uygulamalarının yaygınlaştırılmasının önündeki en önemli sorunlardır (Can vd., 2014: 70). Son yıllarda ise TMS uygulamalarının SPK’ya tabi olan işletmelerle sınırlı kalmaması adına KGK tarafından iki önemli düzenleme yapılmıştır. 2017 yılında yayınlanan ve 2021 yılında güncellenen “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)” ve 2023 yılında yayınlanan “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)” ile standartların daha kapsamlı bir uygulama alanı bulması amaçlanmıştır. Böylelikle standartların muhasebe uygulamalarına olan etkisinin daha belirgin hale getirilerek uygulama birliği açısından bir mutabakatın sağlanması istenmektedir.

TMS’nin maliyet muhasebesi uygulamalarına olan etkisine bazı standartlarda rastlanmaktadır. Söz konusu standartlar ve maliyet muhasebesi uygulamalarına olan etkileri TMS/TFRS 2023 Seti temel alınıp literatürde konuya ilişkin yapılan çalışmalardan katkı alınarak hazırlanan Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Türkiye Muhasebe Standartlarının Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi

İLGİLİ STANDART	ETKİSİ
TMS 2 Stoklar	Ürün toplam ve birim maliyetin hesaplanmasında önemli yer tutan stok maliyetlerinin saptanması, değerlemesi ile maliyet sistemlerinin oluşturulmasını sağlayacak olan maliyet ölçü ve yöntemlerine dair hükümlere yer verilmiştir.
TMS 12 Gelir Vergileri	Standartta gelir vergilerinin belirlenmesi, Türkiye'deki mevcut mevzuat uygulamalarına göre farklıdır. Muhasebe standartlarına göre raporlama yapan işletmeler, dönem sonlarında finansal tablolarına yansıyan rakamlar üzerinden kâr hesaplamaları yaptıklarında, mevcut mevzuat açısından farklı rakamlar hesaplayabilirler. Bu nedenle işletmeler, yaptıkları maliyet-kâr analizlerinde de farklı sonuçlar saptayacaktır. Standarttaki hükümlere göre uygulanan gelir vergisi hesaplamaları ve doğal olarak ulaşılan kâr-zarar rakamları maliyet analizi için önemli bir konumdadır.
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar	Standartta özet olarak ifade edecek olursak maddi duran varlıkların kaydedilmesine, takibe alınmasına, yeniden değerlendirilmesinin yapılmasına ve kayıtlardan çıkarılmasına ilişkin hükümler söz konusudur. Üretim maliyetleri yani maliyet muhasebesi açısından önemli olan durum ise maddi duran varlıklar üzerinden ayrılan amortismanlarla ilgilidir. Üretim sürecinde girdi olarak bulunan ve kullanılan makineler, binaların vb. belirli sürelerle yıpranmaları nedeniyle bazı

	<p>maliyetler meydana getirir. Söz konusu yıpranma payları yani amortisman maliyetleri maliyet muhasebesine göre genel üretim gideri olarak üretim sürecine dahil edilirler. Standartta da işletmeler için, genel üretim giderleri içerisinde bulunan amortisman maliyetlerinin doğru biçimde hesaplanarak ürünlere maliyet olarak yüklenebilmesi için hükümler mevcuttur.</p>
TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar	<p>Maliyet muhasebesinde ürünün maliyetine yüklenecek giderlerden birisi de işçilik giderleridir. Bu giderden ürünle ilişkilendirebilen işçilikler, direkt işçilik gideri, ürünle ilişkilendirilemeyen işçilikler ise endirekt işçilik gideri diğer bir ifade ile genel üretim gideri olarak isimlendirilir. Söz konusu standardın maliyet muhasebesi uygulamalarına etkisi, üretim maliyetlerini oluşturan direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderlerinin üzerinden işçilik maliyetlerinin belirlenmesine ilişkindir. Standart, İşletmede çalışan personele sağlanan faydaların hesaplanması, tahakkuk ettirilmesi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili hükümleri ortaya koymaktadır. Bu standart iş görenlere sağlanan sadece tazminat niteliğindeki (kıdem tazminatı vb.) gibi ödemeler dışında ücretler, ikramiyeler, izin, geçici çalışmama, hafta tatili, bayram harçlığı gibi her türlü ödemeleri de kapsamaktadır.</p>
TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri	<p>Bir üretim işletmesi sadece Türk Lirası işlem yapmayı yabancı para cinsinden para birimleri ile de işlem yapıyorsa TMS 21'de konuya ilişkin yer alan hükümlere tabi olur. Standartta belirtildiği gibi <i>“mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para</i></p>

	<p><i>birimdir. Buna göre yabancı para birimi ile yapılan işlemler, işlem tarihindeki geçerli kur üzerinden hesaplanarak muhasebeleştirilir.”</i> Belirtilen işlem tarihi kavramından kast edilen, işlemin ilk defa kaydedilmesinin lazım olduğu tarihtir. Buna rağmen söz konusu standardın, üretim maliyetleri ile ilişkisinin çoğunlukla sınırlı olduğu söylenebilir. Bu ilişki yalnızca üretim maliyetlerini meydana getiren giderlerin tarihi maliyet esas alınıp değerlendirilmesi yapılırken geçerli olacak kurun saptanması ile ilgilidir. Saptanan kur, gerçek kur olabileceği gibi, çok sık döviz değişiminin olmadığı işletmelerde ortalama bir kurun tespit edilerek kayıtlara alınması da olanaklıdır.</p>
TMS 23 Borçlanma Maliyetleri	<p>Bu standardın maliyet muhasebesi ile ilişkisinin kurulabilmesi için borçlanma maliyetlerinin aktifleştirme yöntemi ile varlık üzerinde aktifleştirilebilmesi gereklidir. Burada bahsedilen varlıklar, özellikli varlıklar olup ilgili standartta <i>“amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır”</i> olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma uyan stoklar için alınan borçların maliyetleri de aktifleştirilerek üretim maliyetlerinin kalemlerinden direkt ilk madde malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve/veya genel üretim giderlerinden birisine alınabilir. Bunun için de gereken koşullar; <i>“(a) İşletme, varlık için harcama yaptığıında; (b) Borçlanma maliyetleri oluştuğunda; (c) İşletme, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma</i></p>

	<p>getirilmesi için gerekli işlemlere başladığında” oluşur.</p> <p>Eğer stoklar; sürekli olarak tekrarlanan nitelikte olup kısa bir zaman zarfı içinde üretilir veya imal edilirler ise özellikli varlık niteliğini kaybederler. Bu durumda üretim maliyetleri ile borçlanma maliyetleri arasında herhangi biri ilişki kurulamayacağı için borçlanma maliyetleri, finansal tablolarda finansman giderleri grubunda bulunarak faaliyet dışı giderleri arttıracak ve dolayısı ile ilgili standardın maliyet muhasebesi uygulamaları ile de herhangi bir ilişkisi kalmayacaktır.</p>
TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	<p>Standarttaki hükümler, kendilerine has standartlar olmasına rağmen maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar için uygulanabilmektedir. Standardın üretim maliyetleri ile olan ilişkisi ise, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların üstünden hesaplanan amortisman ve itfa pay tutarları üzerindedir. Normalde standardın aslen amortisman ya da itfa pay tutarının meydana geldiği varlıklardaki değerde oluşan düşüşle ilgilenir. Bu nedenle ifade edilen düşüş, üretim maliyetini oluşturan kalemlerden olan genel üretim giderlerini de kapsayacak şekilde amortisman ve itfa payı maliyetlerinin düşmesinden kaynaklanmaktadır. Ancak bu söz konusu değer düşüş tespitleri düzgün şekilde yapılan detaylı incelemelerle ortaya çıktığı için standardın üretim maliyetine etkisi ve dolayısı ile maliyet muhasebesi uygulamalarına olan etkisinin sınırlı olduğu söylenebilir.</p>

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Standardın maliyet muhasebesi uygulamaları ile ilişkilendirilebilmesi için üretim maliyeti içerisinde dâhil edilecek maddi olmayan duran varlığın bir geliştirme gideri olması ya da belirli bir süre kullanımı olacak bir hak niteliğinde olması gereklidir. Geliştirme giderlerinin direkt olarak üretilecek ürünle ilişkisinin olması halinde ve geliştirme giderlerinin teknik ve ticari anlamda bir sonucunun olması halinde, geliştirme giderleri aktifleştirilebilir ve itfa payı tutarı hesaplanması vasıtası ile genel üretim gideri olarak üretim maliyetine yüklenebilir. (Saban ve Genç, 2007:132).
--------------------------------------	---

Kaynak: TMS/TFRS Seti 2023; Örtün vd., 2023; Mutlu, 2010; Kısa, 2008

Tablodaki standartların hepsi, maliyet muhasebesi uygulamalarına etkileri anlamında ayrı ayrı detaylı olarak incelenerek çalışma konusu yapılabilir. Bu çalışmanın ana konusu ise üretim işletmelerindeki işçilik giderleri kapsamında TMS'nin maliyet muhasebe uygulamalarına etkisi olduğu için sonraki başlıkta "TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" standardı detaylı şekilde incelenmiştir. Bu doğrultuda ürün birim maliyetine etki eden işçilik giderlerinin hesaplanması ve üretim maliyetine yüklenmesinin TMS'ye göre nasıl olduğu açıklanmış olacaktır.

3. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ve Maliyet Muhasebesi Uygulamalarına Etkisi

Üretim işletmeleri, gerçekleştirdikleri faaliyetlerde kaliteyi de önemseyerek öncelikli olarak ürün birim maliyetlerini en uygun düzeyde tutmayı hedefler. Bu doğrultuda tüm işletmeler için en önemli amaçlardan birisi olan kâr maksimizasyonu da sağlanabilir. Üretim işletmeleri açısından da brüt kar rakamına ulaşırken üretimi yapılan ürünlerin birim maliyetlerinden yola çıkılarak gelir tablosunda bulunan satılan mamül maliyetinin doğru ve eksiksiz bir şekilde hesaplanması gereklidir. Ürün birim maliyetinin belirlenme sürecinde direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin üretime yüklenen tutarlarından yararlanılmaktadır. Bu noktada çalışmamızın konusunu da işçilik giderleri oluşturmaktadır. Üretim işletmelerinde işçilerin sarf ettikleri çalışma, emek maliyetini meydana getirir. Emek maliyeti, belli miktarda ürünün üretilebilmesi adına harcanan üretim faktörlerinden birisidir. Söz konusu emek maliyetinin üretim maliyetine yansması direkt işçilik giderleri ya da genel üretim giderleri aracılığıyla

gerçekleşmektedir. Direkt işçilik giderleri, üretilen ürünlerle doğrudan ilişkisi olan, üretim için sarf edilen emeğin ölçülebilir olup belli hesaplamalar sonrasında üretim maliyetine yüklenebildiği giderlerdir. Emek maliyetinin belirli bir ürünle ilişkisinin kurulamaması durumunda, söz konusu maliyet, ürüne genel üretim gideri olarak yüklenmektedir. Bu noktada işçilik giderlerinin hesaplanmasını da içinde barındıran maliyet muhasebesi uygulamalarına TMS açısından “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardı etki etmektedir. Söz konusu standart, personele sağlanan faydaların parasal değerinin nasıl hesaplanacağına, tahakkuk ettirileceğine ve muhasebeleştirilip kayıt altına alınacağına dair bir yol haritası görevi görmektedir.

Üretim işletmelerindeki işçilik giderleri açısından durum ele alınacak olursa ilgili standardın 5. Paragrafı a bendinde “*sağlanacak faydanın tamamının, hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklendiği çalışanlara sağlanan aşağıdakiler gibi kısa vadeli faydalar: (i) Ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkıları*” hükmü yer almaktadır. Buna göre üretim işletmeleri açısından kısa vadeli fayda olarak tanımlanan çalışanlara ödenen ücret, maaş ve sosyal güvenlik katkılarının toplam tutarı üzerinden işçilik giderlerinin hesaplanabileceği ifade edilebilir. Standardın 9. Paragrafında da benzer hükümler söz konusu olup çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi adına 11. Paragraf b bendinde “*Başka bir TFRS'nin, söz konusu faydaların varlık maliyetine dâhil edilmesine izin vermemesi veya bunu zorunlu tutmaması durumunda (örneğin bakınız: TMS 2 Stoklar ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar) tamamını gider olarak muhasebeleştirir.*” hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardı, çalışanlara sağlanan kısa vadeli fayda olarak tanımlanan ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik haklarının işçilik giderleri anlamında üretim maliyetine yüklenebilmesi için “TMS 2 Stoklar” standardını işaret etmektedir. Bu doğrultuda “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardında işçilik giderleri ile ilgili gerçekleştirilen işlemler, sadece “TMS 2 Stoklar” standardında yer alan hükümler çerçevesinde üretim maliyetine yüklenebileceği yorumu yapılabilir.

“TMS 2 Stoklar” standardında işçilik giderlerine ilişkin olarak 12. Paragrafta “*Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar.*” hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre üretim maliyeti içerisinde direkt işçilik gideri olarak hesaplanacak tutarların üretilen ürünle direkt bir bağlantısının olması gerektiği belirtilebilir. Yine ilgili standardın 16. Paragrafı ve a bendinde “*Aşağıdakiler, stokların maliyetine dâhil edilmeyen ve gerçekleştikleri dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılan maliyetlere örnek olarak verilebilir: (a) Normalin üstünde gerçekleşen; hammadde fire ve kayıpları, işçilik ve diğer üretim maliyetleri.*” hükmü verilmiştir. Buna göre normalden fazla şekilde oluşan işçilik giderlerinin üretim maliyetinin bir kalemi olarak görülüp ürün maliyetine yüklenemeyeceği ve bir gider olarak gelir tablosunda ilgili kalemlere yansıtılabilecektir.

“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardında işverenler tarafından iş görenlere; hizmet süresinde sağlanan kısa vadeli faydalar, çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar, diğer uzun vadeli faydalar ve iş akdinin sona erdirilmesi nedeniyle sağlanabilen faydalar olmak üzere dört tür fayda sağlanmaktadır. İşçilik giderleri açısından önceden bahsedilen ücret veya aylıklar ya da sosyal güvenlik giderleri gibi kısa vadeli faydaların yanı sıra çalışma dönemi sonrasında sağlanan fayda veya iş akdinin sona erdirilmesi nedeni ile sağlanan fayda olarak ülkemizde bu tür faydaların somut örneği olan “Kıdem Tazminatı Karşılığı” faydası da olabilmektedir (Örten vd., 2023: 665). Söz konusu standardın 26. Paragrafı a bendindeki “*Emeklilik faydaları (örneğin, emeklilik maaşı ve emeklilik ikramiyesi)*” ve 159. Paragrafındaki “*İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar, çalışanın işine son verilmesine ilişkin işletme kararı ya da işine son verilmesi karşılığında çalışanın kendisine teklif edilen faydaları kabul etmesi sonucunda ortaya çıkar.*” Hükümlerinden hareket edilerek kıdem tazminatı karşılığının bir işçilik gideri olarak ele alınabilir. Kıdem tazminatı karşılığının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi konusunda “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardının 51. Paragraf b bendinde “*Başka bir TFRS’nin, faydaların varlık maliyetine dâhil edilmesine izin vermemesi veya bunu zorunlu tutmaması durumunda (örneğin bakınız: TMS 2 ve TMS 16) gider olarak muhasebeleştirir.*” ve 169. Paragraf a bendinde ise “*İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydaların muhasebeleştirildiği yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde tamamının yerine getirilmesinin beklendiği durumda, işletme, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara ilişkin hükümleri uygular.*” Hükümleri yer almaktadır. Bu hükümlere istinaden kıdem tazminatı karşılığı için yapılacak hesaplamalarda tıpkı ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkılarında olduğu gibi “TMS 2 Stoklar” standardının işaret edilip bu standarttaki hükümlere göre hareket edilmesi gerektiği söylenebilir. Bu doğrultuda söz konusu standardın üretim maliyetinin hesaplanmasına katkı sunan ve önceden bahsedilen hükümlerinin kıdem tazminatı karşılığının hesaplanarak üretim maliyetine yansıtılmasında da geçerli olabilmektedir.

Belirli şartlarda işten ayrılan işçiye ödenmesi gereken bir çeşit emeklilik ikramiyesi olan kıdem tazminatı, “TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardında da emeklilik ikramiyesi olarak ifade edilmektedir. Ülkemizdeki mevcut vergi mevzuatımız kıdem tazminatını işçiye ödendiği zaman gider olarak kabul ederek vergi matrahından sadece o dönem için indirilmesine müsaade etse de muhasebeleştirme açısından bu yaklaşımın ön plana alınması muhasebenin temel kavramları olan dönemsellik, ihtiyatlılık ve tam açıklama kavramları kapsamında sakıncalı bir durum oluşturur. Ne zaman ve kaç yıllık bir hizmet süresinden sonra, hangi günlük ücretle, işten ayrılacağı, kesin şekilde bilinmeyen işçilerin, hak edecekleri kıdem tazminat tutarları, üretim işletmeleri için önemli bir gider kalemi olarak görülmektedir. Bu tip giderlerin ödemelerinin tamamı sadece işçinin ya da işçilerin üretim işletmesinden ayrıldıkları dönemde yapılarak maliyetlere ya da ilgili dönemin gelir tablosu hesaplarına aktarılması, işletmelerin hesap dönemleri arasında

dengelessizliğe neden olacaktır. Söz konusu sakıncaları telafi etmek adına, kıdem tazminatı yükü ortaya çıktığı dönemlere dağıtılarak, her dönemde ilgili döneme düşen kısmının karşılık ayırma yolu ile gider olarak kaydedilmesi yoluna gidilebilir. Bu işlem için “472 Kıdem Tazminatı Karşılığı” hesabı kullanılır. Kıdem tazminatının ürünlere doğrudan yüklenmesi mümkün olamayacağı için, ayrılan karşılığın indirekt işçilik olarak gider kaydedileceği açıktır (Büyükmirza, 2019: 237-238; Şener, 2004: 174-175).

Uluslararası anlamda bir düzenleme olan muhasebe standartları bazı kavramlarda veya muhasebeleştirme ölçüsü anlamında ülke kanunları ya da diğer düzenlemelerle (yönetmelik, sirküler, rapor gibi) ters düşebilmektedir. Buna rağmen “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardı, esas olarak çalışanlara dair hakların muhasebeleştirilip raporlanmasını içerdiği için ülkemizdeki maliyet muhasebesi uygulamaları için geçerli olan hali hazırdaki düzenlemeler, çoğu zaman ilgili standardın raporladığı kavram ve rakamların destekleyicisi ve açıklayıcısı özelliğindedir. (Ertuğrul, 2013: 76). Ülkemizde genel olarak çalışma konumuzu oluşturan ücretler, maaşlar ve sosyal katkı giderleri ile kıdem tazminatı karşılıklarına dair ilgili mevcut düzenlemelere göre gerçekleştirilen muhasebeleştirme uygulamalarının “TMS 19”a uygun olduğu ifade edilebilir. Üretim işletmelerindeki maliyet muhasebesi uygulamaları açısından durum incelenecek olursa üretim maliyetleri ile “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardının birbirleriyle ilişki içerisinde olduğu belirtilebilir (Kısa, 2008: 100). Çalışanlara sağlanan faydalar içerisinde kısa vadeli fayda olarak bulunan ücretler, maaşlar ve sosyal katkı tutarları ile çalışma dönemi sonrasında sağlanan fayda veya iş akdinin sona erdirilmesi nedeniyle sağlanabilen fayda olarak bulunan kıdem tazminatı karşılığı anlamında standartların maliyet muhasebesi uygulamalarına olan etkisi, üretim maliyetini oluşturan gider kalemlerinden olan hem direkt işçilik giderlerinde hem de genel üretim giderlerinde görülebilir. Söz konusu durum, bu başlıktan sonraki maliyet muhasebesi uygulamaları başlığında örnek uygulamalar üzerinden incelenmiştir.

4. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına Göre Maliyet Muhasebesi Uygulamaları

Çalışmanın bu kısmında bir maliyet muhasebesi uygulaması olarak işçilik giderlerinin üretim maliyetine yüklenmesi, “TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardı ile bu standardın üretim maliyetlerinin yüklenmesi açısından işaret ettiği “TMS 2 Stoklar” standardına göre geliştirilen uygulamalar üzerinden incelenmiştir. Şener (2004)’den yararlanılarak geliştirilen ilk örnek uygulamada “TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardında belirtilen kısa vadeli faydalar olan ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkı tutarları, işçilik gideri olarak dikkate alınmıştır. İşçilik giderlerinin üretim maliyetine yüklenme aşamasında ise bu süreç için işaret edilen “TMS 2 Stoklar” standardındaki hükümlere göre direkt işçiliklerin, indirekt işçiliklerin ve normalin üstündeki işler için yapılan işçilikleri ayırımı yapılarak hesaplamalar ve günlük defter kayıtları gerçekleştirilmiştir. Büyükmirza

(2019)'dan yararlanılarak geliştirilen ikinci örnek uygulamada ise çalışanlara sağlanan faydalar içerisinde çalışma dönemi sonrasında sağlanan fayda veya iş akdinin sona erdirilmesi nedeniyle sağlanabilen fayda olarak yer alan kıdem tazminatı karşılığının hesaplanarak muhasebeleştirilmesi ve üretim giderleri ile olan ilişkisinin ortaya koyulmasına dair işlemler yapılmıştır.

Örnek 1: Maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre muhasebeleştiren bir üretim işletmesinde aylık işçi çalışma kartı özetinden ve ücret bordrosundan elde edilen özet bilgilere göre tahakkuku yapılan işçilik giderlerine ilişkin bilgilerin dökümü şöyledir.

- A Tipi Çanta sipariş için : 430 saat çalışma
- B Tipi Çanta sipariş için : 670 saat çalışma
- Makine Bakımı için : 60 saat çalışma
- Boşa Geçen Zaman : 50 saat
- Fazla Çalışma için : 40 saat çalışma

Fazla çalışma, meydana doğal afet nedeniyle boşa geçen zamanı telafi etmek için yapılmıştır.

İşçilerin saat ücreti 500 TL'dir. Fazla çalışma zam oranı %50'dir.

Sosyal mevzuat (Sosyal Güvenlik Kurumu) ve vergi mevzuatıyla ilgili oranlar aşağıdaki gibidir.

- Gelir Vergisi %15, Damga Vergisi %0,75
- SGK İşveren Payı %15,5, İşçi Payı %14
- İşsizlik Sigortası İşveren Payı %2, İşçi Payı %1

Örnekteki verilere işçilik giderlerinin hesaplanması ve TMS açısından uygun olabilecek günlük defter kayıtları aşağıdaki gibidir:

İŞÇİLİK GİDERLERİ HESAPLAMASI

a) Kısa vadeli fayda olarak brüt ücret hesaplaması

A Tipi Çanta için:	430 saat x 500 TL/saat =	215.000 TL
B Tipi Çanta için:	670 saat x 500 TL/saat =	335.000 TL
- Makine Bakımı:	60 saat x 500 TL/saat =	30.000 TL
- Boş İşçilik:	50 saat x 500 TL/saat =	25.000 TL
- Fazla Çalışma:	40 saat x 500 TL/saat =	20.000 TL
- Fazla Çalışma Zammı:	40 saat x 250 TL/saat =	<u>+10.000 TL</u>
BRÜT ÜCRET:		635.000 TL

b) Kısa vadeli fayda olarak sosyal güvenlik katkı tutarlarının hesaplanması

- SGK İşveren Payı (635.000 x % 15,5) = 98.425 TL
- İşsizlik Sigortası İşveren Payı(635.00 x % 2) = 12.700 TL
- SGK İşçi Payı (635.000 x % 14) = 88.900 TL
- İşsizlik Sigortası İşçi Payı: (635.000 x % 1) = + 6.350 TL

TOPLAM

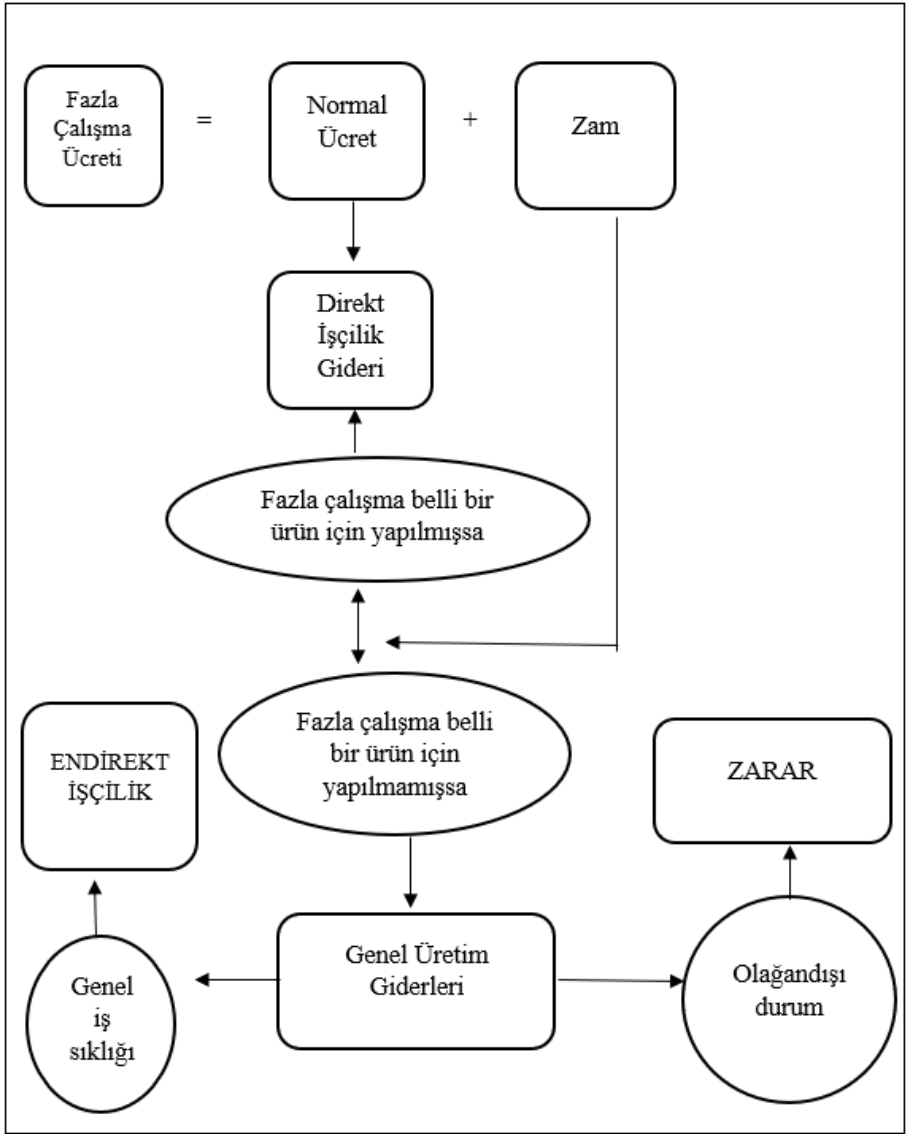
206.375 TL

c) Direkt işçilik giderleri ile endirekt işçilik giderlerinin ayrımı

Kısa vadeli fayda olarak hesaplanan ücretler ile sosyal güvenlik tutarlarının günlük defter kaydının gerçekleştirilebilmesi için öncelikle direkt işçilik giderleri ile endirekt işçilik giderlerinin ayrımının yapılması gereklidir.

“TMS 2 Stoklar” standardında da değinildiği üzere üretilen ürünle doğrudan bağlantısı bulunan işçilik giderleri, direkt işçilik gideri olarak kabul edilir. Bu örnekte de çantaların üretimi için yapılan işçilik giderlerinin toplamı da günlük defter kayıtlarına direkt işçilik gideri olarak kaydedilir (215.000 TL + 335.000 TL = 550.000 TL). Makine bakımı işinin ise üretilen ürünlerle doğrudan bağlantısı yoktur. Bu nedenle makine bakımı için yapılan işçilik giderleri, endirekt işçilik gideri sayılıp genel üretim gideri olarak ürün maliyetine yüklenip kaydedilir (30.000 TL).

Fazla çalışma ücretleri, direkt işçilik ve endirekt işçilik ayrımında özellik gösteren bir konudur. Normal çalışma dışında yapılan fazla çalışmalarda ödenen zam ücretin direkt işçilik gideri ya da endirekt işçilik gideri olarak üretim maliyetine yükleneceği bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada fazla çalışma sırasında tahakkuk eden “normal ücret” ile “zam ücreti” birbirinden ayrılmaktadır. Fazla çalışma için ödenen normal ücretin normal çalışma için tahakkuk eden ücretten hiçbir farkı yoktur. Fazla çalışma için tahakkuk eden zamlar ise Şekil 1’de gösterildiği şekilde incelenebilir.



Şekil 1: Fazla Çalışmanın İşçilik Giderlerine Etkisi

Kaynak: Büyükmirza, 2019: 242

Şekil 1'e göre öncelikle fazla çalışmanın belli bir ürün için yapılmaması nedeniyle fazla çalışmadan kaynaklı "normal ücret", indirekt işçilik gideri sayılıp genel üretim gideri olarak ürün maliyetine yüklenip kaydedilir (20.000 TL). Örneğimizde fazla çalışmanın meydana gelen doğal afet nedeniyle boşa geçen

zamanı telafi etmek için yapıldığı belirtilmiştir. Bu bilginin doğrultusunda fazla çalışma için ödenen “zam ücreti” ise olağandışı bir durum söz konusu olduğu için “TMS 2 Stoklar” standardında da değinildiği gibi gider olarak gelir tablosuna yazılır. Diğer bir ifade ile fazla çalışma, işletmenin etkileyemeyeceği, anormal koşullardan ve normal çalışma zamanlarının iyi kullanılmaması durumlarından meydana gelmiş ise, bu durumda yapılan ek ödeme de (zam ücreti), “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabı aracılığı ile Kâr/Zarar hesabına (gelir tablosu hesaplarına) aktarılırlar (Şener, 2004: 165). Sosyal güvenlik tutarları açısından giderler incelenecek olursa sosyal sigorta primlerinden işçiye düşen kısımlar yani işçi payları hali hazırda işçinin ücretinden kesildiğinden, bu tutar tahakkuk eden brüt ücretin üzerinde işletmeye ayrıca bir yük getirmez. İşletmede çalışan işçilerin ücretlerine göre, işletmenin ödeyeceği işveren payı tutarları ise, işletme açısından işçilik giderlerine eklenecek bir gider unsuru olarak karşımıza çıkar. İşte işçilik giderlerinin bir unsuru olarak belirlenen işveren payları (SGK İşveren Payı ve İşsizlik Sigortası İşveren Payı) üretilen ürünlerle doğrudan bir ilişkisi olmadığı için indirekt işçilik gideri sayılıp genel üretim gideri olarak ürün maliyetine yüklenip kaydedilir (98.425 TL + 12.700 TL = 111.125 TL) (Şener, 2004: 172-174).

d) Normalin üstünde yapılan işçiliklerin ayrımı

Fazla çalışma, doğal afet kaynaklı yani olağandışı bir durumdan kaynaklanması nedeniyle fazla çalışma için ödenen 10.000 TL zam ücretinin gelir tablosu hesapları içerisinde “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabına kaydedileceği önceki kısımda belirtilmiştir. Bu tutarın yanı sıra uygulamada çeşitli nedenlerle, zaman zaman işçinin çalışmama durumu meydana gelebilir. İşte, işçinin çalışmadığı halde, işletmede geçirdiği zaman için ödenen ücretlerin nasıl muhasebeleştirileceği de bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Örnekte üretim işletmesindeki fazla çalışma zaten doğal afet nedeniyle meydana gelen boşa geçen zamanı telafi etmek için yapılmıştır. Boşa geçen süre de doğal afetten yani işletmenin elinde olmayan nedenlerden (işletmenin etkileyemediği) dolaylı meydana geldiği için boş zamana ait giderler, üretim maliyeti ile ilişkilendirilmeden, doğrudan doğruya “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabı vasıtasıyla gelir tablosuna yansıtılırlar. Böylece normalin üstünde yapılan işçilikler için “TMS 2: Stoklar” standardına uygun şekilde hareket edilmiştir.

Boşa Geçen Zaman İşçilik Gideri Tutarı: 50 saat x 500 TL/saat = 25.000 TL
Fazla Çalışma İçin Yapılan İşçilik Gideri Zam Tutarı: +10.000 TL
TOPLAM.....35.000 TL

e) Ödenecek vergi tutarlarının ve net ücretin hesaplanması

İşçilik giderlerine ilişkin günlük defter kaydına geçmeden önce kayıta yer alacak olan hesaplarla ilgili tutarların saptanması gereklidir. Bu nedenle öncelikle gelir vergisi ve damga vergisi tutarları sonrasında ise net ücret tutarına ilişkin hesaplamalar yapılmalıdır.

Vergi Kesintilerinin Hesaplanması:

- Brüt Ücret	635.000
- İndirimler	(95.250)
• SGK İşçi Payı :	88.900
• İşsizlik Sigortası İşçi Payı :	6.350
Gelir Vergisi Matrahı	539.750
- Gelir Vergisi 539.750 x % 15	80.962,5
- Damga Vergisi 635.000 x % 0,75	4.762,5

Net Ücretin Hesaplanması:

- Brüt Ücret	635.000
- Kesintiler	(180.975)
• Gelir Vergisi :	80.962,5
• Damga Vergisi :	4.762,5
• SGK İşçi Payı :	88.900
• İşsizlik Sigortası İşçi Payı :	6.350
Ödenecek Ücret	454.025

f) Günlük defter kaydı

Yapılan hesaplamaların ardından saptanan işçilik giderlerine ilişkin günlük defter kaydı için Tek Düzen Muhasebe Sistemi kapsamındaki Tek Düzen Hesap Planı'nda yer alan ilgili hesaplar kullanılmıştır (1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	550.000.-
A Tipi Çanta 215.000	
B Tipi Çanta 335.000	
730.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	161.125.-
Fazla Çalışma 20.000	
Makine Bakım 30.000	
SGK İşveren Payı 98.425	
İşsizlik İşveren Payı 12.700	
680. ÇALIŞMAYAN KIS. GİD. VE ZAR.	35.000.-
Fazla Çalışma Zammı 10.000	
Boş İşçilik 25.000	
335.PERSONELE BORÇLAR	454.025.-
360.ÖD.VERGİ VE FONLAR	85.725.-

360.01. Gel.Ver. 80.962,5	
360.02 Damga V. 4.762,5	
361.ÖD.SOS.GÜV.KES	206.375.-
361.01 SGK İşv. 98.425	
361.02 SGK İşç. 88.900	
361.03 İşsiz. İşv. 12.700	
361.04 İşsiz. İşç. 6.350	
(Aylık İşçilik Giderlerinin Tahakkuku)	

Aylık işçilik giderleri, günlük defter kayıtlarından da açıkça görüleceği üzere gerek üretim maliyetlerine yüklenen gerekse gelir tablosuna gider yazılacak tutarlar açısından “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” ve bu standardın üretim maliyetleri için işaret ettiği “TMS 2 Stoklar” standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmiştir.

Örnek 2: Maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre muhasebeleştirilen bir üretim işletmesinde 2021 yılı sonu için hala çalışmakta olan işçilerin birikmiş kıdem tazminatı haklarının toplam tutarı 2.400.000 TL hesaplanmıştır. 2022 yılının başında yapılan tahminler sonucunda yılın sonunda söz konusu tutarım 3.360.000 TL olarak gerçekleşeceği planlanmaktadır. 2022 yılının sonuna gelindiğinde ise Yılmaz Ak isimli bir işçinin 2023 yılında emeklilik yaş haddine ulaşip gün sayısını dolduracağı ve bu işçinin 2022 yılının sonu için birikmiş kıdem tazminatının toplam tutarının 60.000 TL olduğu saptanmıştır. Söz konusu işçi 11.01.2023 tarihinde 64.000 TL tutarındaki kıdem tazminatını alarak işten ayrılmıştır (Damga Vergisi % 0,75'tir).

Örnekteki verilere işçilik giderleri açısından kıdem tazminatı tutarlarının hesaplanması ve TMS açısından uygun olabilecek günlük defter kayıtları aşağıdaki gibidir:

a) Kıdem Tazminatı Karşılığı Tutarının hesaplanması ve ilgili hesaba kaydedilmesi

Örnekteki verilere göre, 2022 yılı için üretim işletmesinin toplam kıdem tazminatı yükünün (3.360.000 TL – 2.400.000 TL) 960.000 TL artacağı öngörülmüştür. Bu durumda söz konusu işletmenin 2022 yılında, Ocak ayından başlayarak yılın sonuna kadar her ay için $960.000 \text{ TL} / 12 = 80.000 \text{ TL}$ kıdem tazminatı karşılığı ayrılacaktır. Bu karşılık, üretim işletmesinde çalışan işçilerin kıdem tazminatı ile ilgili olduğu için, muhasebeleştirileceği gider hesabı “730 Genel Üretim Giderleri” olmuştur. İşçilerin uzun vadede işten ayrılma durumu oluşacağı düşünüldükçe kıdem tazminatı karşılığı tutarları, uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisindeki “472 Kıdem Tazminatı Karşılığı” hesabı alacaklı olarak kaydedilerek muhasebeleştirilmiştir.

31.01.2022	
730.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	80.000.-

Kıdem Tazminatı	80.000	
472. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		80.000.-
(2022 Yılı tahmini kıdem tazminatı yükü artışının 1/12 kadarının karşılık yolu ile Ocak Ayı giderlerine kaydedilmesi)		

Yapılan günlük defter kaydında Tek Düzen Muhasebe Sistemi kapsamındaki Tek Düzen Hesap Planı'nda yer alan ilgili hesaplar kullanılmıştır (1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği). Söz konusu kayıt, 2022 yılının her ayı için yapılır. Böylelikle kıdem tazminatı karşılıklarının ödemelerinin belli bir dönemde toplanarak yapılması sonucu maliyetlerde oluşabilecek dalgalanmalar önlenerek hesap dönemleri arasındaki denge sağlanmış olur.

b) Kanun kabul edilmeyen giderin kaydedilmesi

Mevcut vergi kanunlarımızda kıdem tazminatı karşılığının gider olarak kabul edilebilmesi “ödeme” şartı getirdiği için a maddesinde karşılık yolu ile kaydedilen kıdem tazminatı tutarının yılın sonunda hazırlanacak beyannamede vergi matrahına ilave edilmesi için “kanunen kabul edilmeyen gider” kaydının yapılması gereklidir. Bu kayıt için Tek Düzen Hesap Planı'ndaki “9 Nazım Hesaplar” hesap sınıfı kullanılabilir.

31.01.2022		
950. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	80.000.-	
951. KANUNEN KAB. ED. GİDER KARŞ.		80.000.-
(Ocak ayı kıdem tazminatı karşılığının kanun kabul edilmeyen giderlere kaydedilmesi)		

c) İşten ayrılan işçiye yapılan kıdem tazminatı tutarının ödenmesine ilişkin kayıtlar

Emekli olarak işten ayrılacak işçiye ilişkin kıdem tazminatı tutarı, uzun vadeli yabancı kaynak olarak sınıflandırma yapılamayacağı için “472 Kıdem Tazminatı Karşılığı” hesabından çıkarılarak kıdem tazminatı karşılığına ilişkin kısa vadeli yabancı kaynak hesabı olan “372 Kıdem Tazminatı Karşılığı” hesabına alınarak yılın sonundaki bilançoda kısa vadeli bir yükümlülük olarak yerini alır. Böylece kıdem tazminatı karşılığının 60.000 TL tutarındaki kısmı kısa vadeli yabancı kaynaklarda, (3.360.000 – 60.000) 3.300.000 TL tutarındaki kısmı da uzun vadeli yabancı kaynaklarda bulunacaktır.

31.12.2022		
472. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	60.000.-	
372. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		60.000.-
(İşten ayrılacak işçinin birikmiş kıdem tazminatı Tutarının kısa vadeli yabancı kaynaklara kaydedilmesi)		

2023 Ocak ayında işten ayrılacak işçi için kıdem tazminatı tutarı olan 64.000 TL'nin 60.000 TL olan kısmı kıdem tazminatı karşılıklarının kaydedildiği "372 Kıdem Tazminatı Karşılığı" hesabından karşılanırken eksik kalan 4.000 TL ise 2023 Ocak ayı gideri olarak "730 Genel Üretim Giderleri" giderleri hesabının borcuna kaydedilir. Eğer işçi Ocak ayında değil de diğer aylardan birinde emekli olup işten ayrılıysaydı, eksik kalan kısım zaten hali hazırda o aylar için ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarından mahsup edilebilecekti ("472 Kıdem Tazminatı Karşılığı" hesabı borçlu olarak kaydedilerek).

Damga Vergisi kesintisi: $64.000 \text{ TL} \times \% 0,0075 = 480$

11.01.2023		
372.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	60.000.-	
730.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	4.000.-	
Kıdem Tazminatı 4.000		
335.PERSONELE BORÇLAR		63.520.-
360.ÖD.VERGİ VE FONLAR		480.-
360.01 Damga Vergisi 480		
(Emekli olan işçi Yılmaz Ak'a ait kıdem tazminatı ve Damga vergisinin kaydedilmesi)		

Kıdem tazminatı karşılığı için ödenen tutar, vergi yasaları tarafından gider kabul edildiği için daha önce kanunen kabul edilmeyen giderler olarak sınıflandırılmış bulunan kıdem tazminatı karşılığında mahsubu yapılan kısım için önceden nazım hesaplarda yapılan günlük defter kaydının tersi yapılır ve söz konusu tutar, kanunen kabul edilen giderlerden düşürülür.

11.01.2023		
951. KANUNEN KAB. ED. GİDER KARŞ.	60.000.-	
950. KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİD.		60.000.-
(Kıdem Tazminatı Karşılığında ödenen kıdem tazminatı tutarının nazım hesaplarda kanunen kabul edilmeyen giderlerden çıkartılması kaydı)		

İşçilik giderleri içerisinde incelenen kıdem tazminatı karşılıklarına dair günlük defter kayıtlarından da anlaşıldığı gibi üretim maliyetlerine yüklenerek gider yazılacak tutarlar açısından “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” ve bu standardın üretim maliyetleri için işaret ettiği “TMS 2 Stoklar” standartlarına uygun olarak muhasebeleştirme işlemleri yapılmıştır.

5. Sonuç

Üretim maliyetini oluşturan giderlerden olan işçilik giderlerinin hesaplanmasını “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardına göre yapan örnekler aracılığıyla muhasebe standartlarının maliyet muhasebesi uygulamalarına olan etkisini incelemek, çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Bu amaç doğrultusunda “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” ile giderlerin üretim maliyetine yüklenmesi için işaret ettiği “TMS 2 Stoklar” standartları ön plana çıkmaktadır. Söz konusu standartlardaki hükümlere göre üretim işletmesi çerçevesinde aylık işçilik giderleri ve işçilik giderleri içerisinde önemli bir yer tutan kıdem tazminatı karşılığı tutarları hesaplanarak ilgili hesaplara ve finansal tablolara yansıtılması gerçekleştirilmiştir.

Belirtilen standartlardaki hükümlere göre incelenen ilk örnekte üretim maliyetini oluşturan kalemlerden olan işçilik giderleri ile ilgili hesaplamalar yapılmıştır. Bu hesaplamalarda öncelikli olarak üretilen ürünlerle doğrudan bir ilişkisi bulunan “Direkt İşçilik” ile üretilen ürünlerle dolaylı bir ilişkisi bulunan “Endirekt İşçilik” ayrımı yapılmıştır. Buna göre direkt işçilikler, yapılan günlük defter kaydında “720 Direkt İşçilik Giderleri” hesabına borçlu olarak kaydedilerek üretim maliyetine yüklenmiştir. Endirekt işçilikler ise yapılan günlük defter kaydında “730 Genel Üretim Giderleri” hesabına borçlu olarak kaydedilerek üretim maliyetine daha sonra tespit edilecek bir takım ölçüler aracılığıyla yansıtılmak üzere muhasebeleştirilmiştir. Söz konusu hesaba yansıtılan endirekt işçilik giderleri arasında işçilik giderleri açısından işverene ayrıca bir yüke neden olan sosyal güvenlik tutarları da bulunmaktadır. Bu işlemlerle “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardında bahsedilen ücret, maaş ve sosyal güvenlik katkı tutarlarının muhasebeleştirilmesi gerçekleştirilmiştir. “TMS 2 Stoklar” standardındaki hükümlere göre normalin üstündeki işçiliklerin üretim maliyetinin bir parçası olmadan gelir tablosuna gider yazılması gerektiği hususu belirtilmiştir. Örneğimizdeki üretim işletmesinde doğal afet nedeniyle ödenen boş işçilik giderleri ile boş işçiliğin telafisi için yapılan fazla çalışmaya istinaden ödenen zam ücreti, gider tablosuna yansıtılması için “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabına borçlu olarak kaydedilmiştir. Böylece standartlardaki hükümlere göre uygun bir muhasebeleştirilmenin gerçekleştirildiği söylenebilir. Ayrıca işçilik giderleri için yapılan günlük defter kaydında alacaklı olarak kaydedilen hesaplarda üretim işletmesinde çalışanlara ödenen net ücret toplamı, “335 Personele Borçlar” hesabında; işçilik giderleri için ödenen vergi tutarlarının toplamı, “360 Ödenecek Vergi ve Fonlar” hesabında; işçilik giderlerine ilişkin tüm sosyal güvenlik

kesintilerinin tutarı ise “361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri” hesabında alacaklı olarak kaydedilerek muhasebeleştirilmiştir.

Çalışmada yer alan ikinci örnekte işçilik giderleri içerisinde hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi açısından özellikli bir konu olan kıdem tazminatı karşılığı ele alınmıştır. Üretim işletmelerindeki işçilere çalıştığı sürelerle ilişkin bir emeklilik ikramiyesi niteliğinde olan kıdem tazminatı tutarlarının belli bir döneme yığılması çeşitli sakıncalar doğurmaktadır. Söz konusu yığılma, ödemenin yapıldığı hesap dönemi için maliyetleri arttırmasının yanı sıra hesap dönemleri arasındaki kıyaslamalarda dengesizlik meydana getirecektir. Bu sakıncaları gidermek için kıdem tazminatı tutarları için ayrılacak olan karşılıkların muhasebeleştirilmesi yine “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardı ile işaret ettiği “TMS 2 Stoklar” standardındaki hükümlere gerçekleştirilmiştir. Üretilen ürünle doğrudan ilişkisi kurulamayan türde bir işçilik gideri olan kıdem tazminatı giderleri “730 Genel Üretim Giderleri” içerisinde muhasebeleştirilmiştir. Kıdem tazminatı karşılıkları için de kısa vadeli karşılıklarda “372 Kıdem Tazminatı Karşılığı”; uzun vadeli karşılıklarda ise “472 Kıdem Tazminatı Karşılığı” hesapları kullanılmıştır.

Muhasebe uygulamalarının gerçekleştirilmesinde ülkeler arasında bir uygulama birliği ve ortak dil geliştirmeyi hedefleyen muhasebe standartlarının ülkemize yansımaları olan TMS içerisinde maliyet muhasebesi uygulamalarını etkileyen standartlar da doğal olarak söz konusudur. Çalışmada bu durum, “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” ve “TMS 2 Stoklar” standartları kapsamında incelenmiş ve üretim işletmeleri açısından işçilik giderlerinin hesaplanıp muhasebeleştirilmesinde standartların etkisi ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Standartlar vasıtası ile yapılan bu işlemlerin ortak hedefinin işletmelerin finansal tablolarında yer alacak olan bilgilerin doğru ve eksiksiz olmasını sağlamaktır. Bu doğrultuda finansal tablolarda yer alan bilgileri kullanacak olan paydaşlar da kendileri açısından ilgilendikleri durumlar için analiz ve yorumlarını daha doğru yaparak isabetli kararlara varabileceklerdir. Neticede çalışmada incelenen standartlarda yer alan hükümler, görüldüğü üzere üretim işletmelerindeki işçilik gider hesaplamalarına yön vermekte ve maliyet muhasebesi uygulamalarını doğrudan etkilemektedir. Söz konusu etki, gelecek dönemde yapılacak olan çalışmalarda maliyet muhasebesi uygulamalarını etkileyen diğer standartlar açısından incelenerek daha detaylı şekilde genişletilebilir.

Kaynakça

- “1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”
“TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı”
“TMS 2: Stoklar Standardı”
“TMS/TFRS Seti 2023.”
Büyükmirza, K. (2019). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. 23.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Can, A.V., Öztürk, E. ve Örs, T. (2014). “Türkiye muhasebe standartlarının maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamaları üzerindeki etkileri: gereksinimler ve çözüm önerileri”. *II. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumu*, Bursa/Türkiye.
- Ertuğrul, A. N. (2013). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardının Türkiye’de uygulanabilirliği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15(3). 71-89.
- Kısa, U. (2008). *Uluslararası muhasebe standartları ve üretim maliyetleri ilişkileri üzerine bir inceleme*. Yüksek Lisans Tezi, Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- Mutlu, M. (2010). *Muhasebe standartlarının maliyet oluşumuna etkisi ve inşaat işletmelerinde uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İstanbul.
- Örten, R., Kaval, H. Ve Karapınar, A. (2023). *Türkiye muhasebe-finansal raporlama standartları uygulama ve yorumları*. 15.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Saban, M. ve Genç, M. (2007). Araştırma geliştirme faaliyetlerinin IAS 38 maddi olmayan duran varlıklar kapsamında muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 70, 123-133.
- Şener, R. (2004). *Maliyet unsurları muhasebesi ve tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.