



Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi

Yrd. Doç. Dr. Mehmet KAYGUSUZOĞLU
Adıyaman Üniversitesi, İİBF.

Özet

Muhasebenin amacı finansal tablo kullanıcılarına doğru ve gerçek bilgi sunmaktır. Bununla beraber finansal tabloların sadece hali hazırdaki durumu yansıtan bilgileri taşıyor olması finansal analiz için yeterli değildir. Çünkü içinde bulunulan dönemde yapılan bazı sözleşmelerin hükümleri işletmeye yıllar sonra finansal yükümlülükler getirebilir. Türkiye’de yakın zaman önce benimsenen IAS-TMS 19 bu muhasebe sorununu çözmektedir. Ancak çoğu işletme hala eski uygulamalarına devam ettiklerinden dolayı yeni sistemin sağladığı faydalardan yoksun kalmaktadırlar. Bu makale, TMS 19’un Türk işletmeleri tarafından uygulanması ile ilgili konuları inceleyerek sistemin daha hızlı ve daha iyi uyarlanması, konusunda rehberlik etmeye çalışmaktadır. Standardın uygulanması halinde üçüncü kişilere doğru finansal tablo sunmanın yanı sıra işletmelerin kendileri de daha iyi finansal bilgiye sahip olabileceklerdir.

Anahtar Sözcükler: Kıdem tazminatı, çalışanlara sağlanan faydaların maliyeti, IAS-TMS 19.

Jel Sınıflandırılması: M41.

Abstract (An Evaluation of Provision for Severance Payment Applications Under (IAS-TMS 19) Accounting Standard)

The purpose of accounting is to present accurate and reliable information to users of financial statements. However, the financial statements that solely carry 'current actual situation data' is not good-enough for accurate **financial analyses. As commitments of some agreements made in the current period may** require financial burdens many years later. Recently adopted IAS-TMS-19 accounting standard in Turkey addresses this accounting problem. Yet many businesses in Turkey still carry on using their old accounting practices and therefore lose benefits brought by the new system. This article examines the issues related to current application level of TMS-19 standard by Turkish businesses and tries to provide guidance for better and faster adaptation of the system by them so that they can have valuable financial data in addition to providing accurate financial statements to third parties.

Key Words: Severance payment, The cost of providing employee benefits, IAS-TMS 19

Jel Classification: M41.

1. Giriş

Kıdem tazminatı, iş dünyasında işçi ve işveren arasında en sorunlu alanların başında gelmektedir. Uzun yıllar işçi kesimi

işsizlik sorununun da baskısı altında kıdem tazminatı hakkını yeterince savunmamıştır. İşveren kesimi de uzun vadeli planlar yapmadığından ne zaman ödene-

ceği bugünden belli olmayan (çoğunlukla da ödenmeyen) bir yükümlülük için kayıtsız kalmıştır. 4857 sayılı yeni İş Kanunu kıdem tazminatı fonuna ilişkin yasal bir düzenleme yapıncaya kadar Kıdem Tazminatı uygulamasına eski kanun hükümleri doğrultusunda devam edileceği hüküm altına alınmıştır.

Günümüzün gittikçe artan ağır rekabet koşulları altında, işletmelerin sağlıklı, çağdaş muhasebe sistemlerinde kayıt tutması, maliyetlerini kontrol etmesi önem kazanmaktadır. Başka bir deyişle, mali tabloların güvenilir ve gerçeği yansıtacak şeffaflıkta düzenlenip raporlanması, varlıkların ve borçların gerçek değerleriyle gösterilmesi önemlidir. Finansal tablolarda açıklanan dönem kârı ile üretilen mamul maliyetinin doğru bir şekilde tespit edilmesi son derece önemlidir.

Bankacılık sektöründe kredilendirme yöntemleri ve kredi maliyetlerini belirleyecek Basel II kriterleri çerçevesinde kredi maliyetleri işletmelerin yapılarına göre farklılık gösterecektir. Bu çerçevede kredilendirme kuruluşları işletmelerin mali yapılarını derinlemesine inceleyeceklerdir. Yapılacak incelemeler esnasında, işletme için önemli bir gider yükü olan ve/veya olabilecek kıdem tazminatı tutarı bu kuruluşlar tarafından bilinmek istenilecektir.

Nitekim Basel Komitesinin UFRS üzerinde yürüttüğü çalışmalar sonucunda 2000 yılında UFRS'nı desteklediğini açıklamıştır. İşletmelerin bankalarla çalışabilmesi için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını uygulamaları gerekmektedir¹.

Kıdem tazminatlarının nasıl ölçüleceği ve muhasebeleştirileceği konusunda tam anlamıyla bir birliklilik bulunmamaktadır.

¹ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2006, s. III.

İşletmeler, işten ayrılma sonrası ödemelerin muhasebeleştirilmesinde şeffaflığın artırılması konusunda politikacı ve yöneticilerin baskısı ile yüz yüze kalmaktadırlar. Bu baskı kıdem tazminatı ve emekli aylıklarının muhasebeleştirilmesiyle ilgili kararlarını etkileyebilmektedir².

Bu yazıda, kıdem tazminatı ile ilgili yasal düzenlemelerde (TMS-19, SPK Muhasebe Standartları Hakkındaki Seri: XI, No: 25 Tebliğ ve TDMSUGT) yer alan hükümler çerçevesinde Kıdem Tazminatına ilişkin ölçüm -değerleme ve muhasebe işlemlerine yer verilmiştir.

2. Kıdem Tazminatının Hukuki Niteliği

Ülkemizde kıdem tazminatı ile ilgili ilk düzenlemeler 25.08.1971 tarih ve 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde yer almaktadır. 22.5.2003 tarihinde kabul edilen 4857 sayılı iş kanunu ile eski iş kanunu yürürlükten kaldırılırken, kıdem tazminatı fonuna ilişkin Kanunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesi hükümlerine göre kıdem tazminatı hakları saklı tutulmuştur.

Kıdem tazminatının ne olduğu ve niçin ödendiği konusunda çok farklı görüşleri sürülmüştür³.

- Gerçek bir tazminattır.

² Jan D.Fasshauer, Martin Glaum ve Dona 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,Volume 17, Issue 2.

³ N.Cömert DOYRANGÖL, Kıdem Tazminatı Giderleri ve Kıdem Tazminatı Karşılıklarına İlişkin Muhasebe Uygulamaları, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran 1993.(<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum /20MaliCozum /06-NURAN%20COMERT%20DOYRANGOL 29.doc> (Erişim:8.10.2009)).

- Bir nevi işsizlik sigortasıdır.
- Çalışanların yasal olarak belirlenmiş süreler sonunda işverenden elde ettikleri sosyal bir güvencedir.
- İşveren tarafından işçiye, çalıştığı süreye göre ödenen bir ikramiye, ölümü halinde ise yapılan bir ölüm yardımıdır.
- Ücretin hizmet akdinin sona ermesinde ödenmek üzere ayrılmış bir parçasıdır.
- İşveren tarafından işçilere "emeklerinin geçmiş olması" dolayısı ile onları "işyerine bağlamak" amacı ile "yıpranma karşılığı" olarak yapılan ödemedir⁴.
- Vergi hukuku bakımından kıdem tazminatı, işten çıkma tazminatının karşılığıdır.
- Bir yönü ile, ücret geliri sağlayan kaynağın kısmen yıpranmasının karşılığı şeklinde bir nevi amortisman olarak düşünülebilir.
- Başka bir açıdan, hizmet erbabının işgal ettiği "postun" işveren tarafından satın alınmasının karşılığı olarak görülebilir.
- Kıdem tazminatı, geçmiş hizmetlerin karşılığı olabilir. Ayrıca belli bir süreyle sınırlanmış hizmet sözleşmelerinde, sözleşmenin süresinden önce feshedilmesi halinde sürenin sonuna kadar alınması gereken ücrete tekabül edebilir.
- Kıdem tazminatı, özellikle emeklilik süresinin dolmasından önceki sözleşme fesihlerinde gerçek bir zarar ziyan karşılığını da teşkil edebilir.
- Kıdem tazminatında işverenin ve işletmenin hizmet erbabına "minnet

borcunu" ödeme şeklinde manevi plandaki bir unsurdur.

Kıdem tazminatı, kanunda belirtilen asgari bir çalışma süresini dolduran işçinin hizmet akdinin kanunda sayılan nedenlerden biriyle son bulması halinde, işverence işçiye ya da mirasçılara ödenen bir paradır⁵.

Diğer bir tanıma göre de "İşçinin iş sözleşmesinin sona eriş biçimine bağlı olarak ve çalıştığı süre dikkate alınarak ücret tutarına göre ödenen kıdem tazminatı İş Hukukuna has, işçinin işini kaybetme olgusuna dayalı, kıdem esaslı üzerine kurulu özel bir tazminat türüdür"⁶. Şeklinde tanımlanabilir.

1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde yer alan açıklamalar ışığında kıdem tazminatı ile ilgili temel düzenlemelerde yer alan bilgiler şunlardır.

2.1. Kimler Kıdem Tazminatına Hak Kazanır?

Bir işyerinde en az 1 yıl çalışmış olan işçinin kıdem tazminatına hak kazanabilmesi için, iş sözleşmesinin aşağıdaki nedenlerden biri ile son bulması gerekir.

- 1- İşveren tarafından bu Kanun'un 17. maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında,
- 2- İşçi tarafından bu Kanun'un 16. maddesi uyarınca,
- 3- Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,
- 4- Bağlı buldukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık,

⁵ Nuri ÇELİK, İş Hukuku Dersleri, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. 13. Baskı İstanbul 1996, s. 189

⁶ C.Sinan Özdemir, Kıdem Tazminatı ve Hesaplaması, http://www.alomaliye.com/mayis_06/cumhur_sinan_kidem.htm (Erişim:22.10.2009).

⁴ Akif Karaca, Mehmet Şafak, Kıdem Tazminatı ve vergileme, www.ozdogrular.com/content/view/7796/177 (8.10.2009)

emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla feshedilmesi,

5- Kadın işçinin evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi arzusu ile iş sözleşmesini sona erdirmesi,

6- İşçinin ölümü halinde işveren açısından kıdem tazminatı yükümlülüğü doğar.

2.2. Kıdem Tazminatının Hesaplanması ve Ödenmesi

Kıdem tazminatının hesaplanmasında dikkate alınacak kanun maddesindeki hükümler şöyledir.

1- İşçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır.

Örneğin, giydirilmiş (brüt maaş ile kıdem tazminatının hesaplanmasına dahil edilecek diğer ücret ve ekleri) aylık ücreti toplamı 1.500 TL olan bir işçi 4 yıl 5 ay 12 gün çalışmıştır. İşçiye ödenecek kıdem tazminatı şöyle hesaplanacaktır.

Günlük ücret	: 1500:30= 50 TL
4 yıl için	: 50 TL x 30 gün x 4 yıl = 6.000,00 TL
5 ay için	: 50 TL x 30 gün x 5/12 ay = 625,00 TL
12 gün için	: 50 TL x 30 gün x 12/365 gün = 49,31 TL
TOPLAM	= 6.674,31 TL

2- İşçilerin kıdemleri, hizmet akdinin devam etmiş veya fasıllarla yeniden akdedilmiş olmasına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde çalıştıkları süreler göz önüne alınarak hesaplanır.

3- İşyerlerinin devir veya intikali yahut herhangi bir suretle bir işverenden başka bir işverene geçmesi veya başka bir yere nakli halinde işçinin kıdemi, işyeri veya işyerlerindeki hizmet akitleri sürelerinin toplamı üzerinden hesaplanır.

4- Aynı kıdem süresi için bir defadan fazla kıdem tazminatı veya ikramiye ödenmez.

5- Kıdem tazminatı alınan son ücret üzerinden hesaplanır.

6- Parça başı, akort, götürü veya yüzde usulü gibi ücretin sabit olmadığı hallerde son bir yıllık süre içinde ödenen ücretin o süre içinde çalışılan günlere bölünmesi suretiyle bulunacak ortalama ücret kıdem tazminatının hesabına esas tutulur.

7- Kıdem tazminatına hak kazanıldığı yıl içinde işçi ücretine zam yapıldığı takdirde, tazminata esas ücret, işçinin işten ayrılma tarihi ile zammın yapıldığı tarih arasında alınan ücretin aynı süre içinde çalışılan günlere bölünmesi suretiyle hesaplanır.

8- Kıdem tazminatının zamanında ödenmemesi sebebiyle açılacak davada hakim mevduata uygulanan en yüksek faizin ödenmesine hükmeder.

9- Kıdem tazminatının her tam yıl için 30 gün olması yasada belirtilen asgari süredir. Süre hizmet akitleri veya toplu iş sözleşmeleri ile işçi lehine değiştirilebilir.

10- Kıdem tazminatlarının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanunu'na tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemez.

11- İşçinin ölümü halinde yukarıdaki hükümlere göre doğan tazminat tutarı, kanuni mirasçılara ödenir.

12- Yargı kararları gereğince kıdem tazminatı hak edildiği anda, nakden ve defaten ödenmelidir. Yani nakit para olarak ve bir defada ödenmesi lazım gelir. Ancak, işveren taksitle ödeme isteğini işçiye iletir işçi de bu teklifi kabul ederse, taksitle ödenmesi de mümkündür. Yargıtay 9 HD. E: 1988/552, K: 1988/2731 sayı ve 08.03.1988 tarihli kararında, kıdem tazminatının taksitle ödenmesi halinde ihtirazı kayıtle alınan kısımlar için hizmet akdinin sona erdiği tarihten itibaren faiz istenebileceğine karar vermiştir⁷.

2.3. Kıdem Tazminatının Hesabında Dikkate Alınacak Ücret ve Eklentileri

Kıdem tazminatına esas olacak ücretin hesabında, çıplak ücrete ilaveten işçiye sağlanmış olan para ve para ile ölçülmesi mümkün kanundan veya toplu iş sözleşmelerinden doğan menfaatler göz önünde bulundurulur. Kıdem tazminatının hesaplanmasında çıplak ücrete ilave olarak dikkate alınacak eklentilerinin devamlılık niteliği taşıması gerekir. Devamlılık niteliği taşımayan geçici ödemeler kıdem tazminatı hesabında dikkate alınmayacaktır⁸. Bu açıklamalara göre bir ödemenin kıdem tazminatı hesabına esas tutulması için dört unsurunu bünyesinde taşıması gerekir⁹.

1. İşçiye sağlanmış olan bir menfaat söz konusu olmalıdır.

2. Bu menfaatin akitten veya kanundan doğması gerekir.

3. Menfaatin para veya para ile ölçülebilir nitelikte olması gerekir.

4. Menfaatin devamlılık niteliği taşıması gerekir.

3. Kıdem Tazminatının Vergisel Boyutu

1475 sayılı is Kanunu'nda yer alan koşullara uygun olarak ödenen kıdem tazminatları işveren bakımından kazancın tespitinde indirilecek bir gider unsuru ve işçi bakımından da elde edilen bir ücret geliri niteliğindedir. Kıdem tazminatı işçi bakımından elde edilen bir ücret geliri olduğundan normal şartlarda gelir vergisinin ve damga vergisinin konusuna girmektedir.

Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinin 7. bendinde "*1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)*" gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun yukarıda belirtilen düzenlemesi 1475 sayılı iş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamını vergiden istisna etmiştir. Bu nedenle İş Kanunu'nda yer alan koşullar çerçevesinde ödenen kıdem tazminatlarının tamamı gelir vergisinden istisna olacak ve ödeyenler tarafından herhangi bir Gelir Vergisi kesintisi yapılmayacaktır. İş Kanunu'nda ödenecek kıdem tazminatına bir tavan getirildiğinden Gelir Vergisi Kanunu'nda, kanun koyucu kıdem tazminatlarına ilişkin istisna hükmünde herhangi bir üst sınır öngörülmemiştir.

7 Ali Tezel, Kıdem Tazminatı Derhal ve Nakit Olarak Ödenmelidir http://www.maliportal.net/index.php?option=com_content&view=article&id=996.

8 Daha ayrıntılı bilgi için bakınız. C.Sinan Özdemir, Kıdem Tazminatının Hesabında Dikkate Alınacak ve Alınmayacak Ödemeler, http://www.alomaliye.com/mayıs_06/cumhur_sinan_kidem.htm (Erişim: 23.10.2009)

9 Suat Taş, 1475 Sayılı İş Kanununa Göre Kıdem Tazminatı-İhbar Tazminatı ve Vergilendirilmesi, Dönem Sonu İşlemleri, Türmob Yayınları 146, Ankara:2000, s.307.

İş Kanununa göre, kıdem tazminatının bir yıllık tutarı en yüksek devlet memuruna (Başbakanlık Müsteşarı) 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemez. Bu tutar 2009 yılının ilk yarısı için 2.260 TL, ikinci yarısı için de 2.365,16 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre 2009 yılı son yarısında işten ayrılan bir işçiye (24 aylık tutar aşılamayacağından) gelir vergisinden istisna olabilecek azami kıdem tazminatı tutarı 56.763,84 TL olacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun yukarıda belirtilen 25 maddesi 7 fıkrası parantez içi cümlesinde yer alan hüküm (*hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz*) doğrultusunda, miktarı ne olursa olsun yapılan ödemelerin kıdem tazminatı olarak kabul edilmesi ve vergi kesintisine tabi tutulmaması düşünülemez.

İşçi açısından kıdem tazminatı, yasal sınırlar içinde kalınmak ve hizmet ifasının karşılığı olmak koşuluyla gelir vergisinden istisna edilmiştir. İşveren açısından durum nedir diye bakılacak olursa; Kıdem tazminatını hak ederek ayrılan bir işçiye hak ettiği tutarın üzerinde bir ödeme yapıldığında, kıdem tazminatı adı altında ödense dahi vergi kesintisine tabi tutulur. Bir işçiye; ister sadece hak ettiği tutar kadar, ister hak ettiğinin üzerinde (hak ettiği kısmın vergi kesintisine tabi tutulmaması şartıyla) ya da hiç hak etmese dahi yine kıdem tazminatı adı altında (tamamının kesintiye tabi tutulması şartıyla) bir ödemede bulunulmuşsa, bu tutarın gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirilmesi yani vergisel açıdan kabul edilir gider yazılması mümkündür¹⁰. Yani kıdem taz-

minatının ödenmesi anında, gelir vergisi kesintisinden istisna olup olmaması, ödeyen işletme açısından matrahtan indirilebilir bir gider olma özelliğine hanel vermemektedir.

4. Kıdem Tazminatı İle İlgili Çeşitli Düzenlemelerde Yer Alan Hükümler

Ülkemizde başta Muhasebe Standartları olmak üzere, SPK, BDDK ile ilgili düzenlemeler ve TMSUGT ile Vergi Mevzuatında yer alan çeşitli hükümler bulunmaktadır.

4.1. Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Düzenlemeler (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar)

Uluslararası Muhasebe Standartlarından 19 nolu Standart Çalışanlara Sağlanan Haklar konusunu düzenlemektedir. Bu standartta yer alan hükümler çok küçük değişikliklerle aynen benimsenerek TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı 30.03.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardına göre, kıdem tazminatı işçinin işten çıkarılması nedeniyle ödenen bir tazminat değildir. Standart, kıdem tazminatını işçinin çalışması karşılığı olduğunu ifade ederek, çalışma sonrası sağlanan faydalar grubu içinde yorumlamaktadır. Bu nedenle, işçi çalıştıkça kıdem tazminatı adı altında bir yükümlülük de doğmaktadır. Bu yükümlülüğün hesaplanarak finansal tablolara alınması gerekmektedir¹¹. Standartta çalışanlar tarafından su-

Kıdem Tazminatının Durumu", Mali Çözüm, İSMMM Yayınları, Yıl: 14, Sayı: 66, Ocak-Şubat-Mart 2004, s.57-60.

11 Mevlüt Karakaya, Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, 2007, Ankara, s.221.

10 Mehmet Maç ve Cüneyt Büyükkaya, "Kıdem Tazminatının Hangi Hallerde ve Ne Miktarında Verilebileceği, Yasaya Aykırı Olarak Ödenen

nulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedel çalışanlara sağlanan fayda olarak tanımlanmıştır.

Standart, geçmiş hizmetlerle ilgili katkı ve fayda planlarının net şimdiki değer ile ölçülmesini öngörmektedir. Bu ölçümlemede, işgücü dönüşüm oranı ve ölüm oranı gibi demografik varsayımlarda; iskonto oranı, ücret artışı, sağlık hizmetleri maliyetlerindeki artış gibi ekonomik varsayımlardaki değişmelerin ve diğer beklenmedik plan değişikliklerinin dikkate alınmasını prensibini benimsemektedir¹².

Bu standart UMS 19 ile büyük oranda örtüşmektedir. Tanımlanmış Fayda Planı ve Tanımlanmış Katkı Planı sınıflandırılması burada da yapılmıştır. Aktüeryal varsayımlar ve iskonto oranı UMS 19 ile aynıdır. *Bu standartta çalışanlara sağlanan faydalar şu şekilde sıralanmıştır;*

a) Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; ücret, maaş ve sosyal güvenlik yardımları, ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni, kâr paylaşımı ve ikramiyeler (dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir olanlar) ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler).

b) Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar; emekli maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımı gibi.

c) Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; uzun süreli işten ayrılmalar veya seyahat, jübile veya diğer uzun süreli hizmet verme faydaları, iş göremezlik

ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen kar paylaşımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemeler.

d) İşten çıkarma tazminatları.

4.1.1. TMS 19'da işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar:

Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamına, çalışanlara veya onlara ekonomik açıdan bağımlı olan kimselere sağlanan faydalar getirmekle birlikte, söz konusu faydalar; doğrudan çalışana, eşine, çocuklarına, kendisine ekonomik olarak bağlı olan kişilere veya sigorta şirketleri gibi diğer taraflara yapılan ödemeler (eşya veya hizmet sağlanması) şeklinde olabilir.

a) Tanımlanmış Katkı Planları (Md. 43-44) Raporlayan işletmenin yükümlülüğünün her bir dönem açısından işletmenin ilgili döneme ilişkin katkısı tarafından belirlenecek olması nedeniyle, tanımlanmış katkı planlarının muhasebeleştirilmesi genelde basittir. Sonuçta, ilgili yükümlülük veya giderlerin ölçülmesi için hiçbir aktüeryal tahmine gerek olmaz ve aktüeryal kazanç veya kayıp ihtimali de bulunmaz. Buna ek olarak, çalışanların hizmet sunduğu dönemin sonundan itibaren on iki ay içerisinde yerine getirilmesi gerekenler hariç, ilgili yükümlülükler iskonto edilmemiş değerler üzerinden ölçülür.

Çalışanın bir dönem boyunca işletmeye hizmet sunduğu durumlarda, işletme, anılan hizmet karşılığında tanımlanmış katkı planına ödemesi gereken katkı tutarlarını aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:

Halihazırda ödenmiş bulunan katkı payları düşüldükten sonra, borç (tahakkuk ettirilmiş gider) olarak. Halihazırda ödenmiş bulunan katkıların, raporlama dönemi sonundan önce hizmet için öden-

12 Murray S.Akresh ve Kevin P. Hassan, The New IAS 19: Understanding The Emerging Rules For Employee Benefits Accounting, The Journal of Accounting and Finance, Autumn 1998, s.59.

mesi gereken katkı payını aşması durumunda, ileride yapılacak ödemeler bu nedenle azaltmakta veya fazla paranın geri ödenecek olması durumunda, fazladan ödenen tutarı varlık (peşin ödenen gider) olarak muhasebeleştirir¹³.

b) Tanımlanmış Fayda Planları (Mad.48-49)

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

Tanımlanmış fayda planları için herhangi bir fon oluşturulmamış olabilir veya söz konusu planlar (işletme veya bazı durumlarda, çalışanlar tarafından) raporlayan işletmeden hukuken ayrı ve bundan çalışanlara sağlanan faydaların ödendiği bir işletme veya fona yapılan katkılar aracılığıyla kısmen veya tamamen fonlanmış olabilir. Fayda planlarının vadeleri geldiğinde ödenmesi, sadece fonun finansal durumu ve yatırım getirisine bağlı olmayıp, aynı zamanda işletmenin fondaki bir azalmayı telafi etme yeteneğine (ve isteğine) de bağlıdır. Bundan dolayı, plana ilişkin aktüeryal risk veya yatırım riski işletmenin üzerindedir. Sonuçta, tanımlanmış fayda planına ilişkin olarak finansal tablolara yansıtılan bir gider, ilgili dönemde ödenmesi gereken katkı tutarına eşit olmak zorunda değildir.

¹³ TMSK; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, TMSK Yayınları-2, Ankara:2009, s.444.

Tanımlanmış fayda planının nihai maliyeti, son maaşlar, personel işten ayrılmaları ve ölüm, tıbbi maliyet eğilimleri ve fonlama planı açısından, plan varlıklarının yatırım kazançları gibi birçok değişkenden etkilenebilir. İlgili planın nihai maliyeti belirsizdir ve bu belirsizlik uzun bir süre boyunca devam eder. İşten ayrılma sonrası sağlanan fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerini ve cari hizmet maliyetini ölçebilmek için aşağıda belirtilenlerin uygulanması gerekir¹⁴.

a) Bir aktüeryal değerlendirme yönteminin uygulanması: Bir işletme tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerlerini ve ilgili cari hizmet maliyeti ile uygun olması durumunda, geçmiş hizmet maliyetini belirleyebilmek için öngörülen yükümlülük yöntemini kullanır. Bir işletme işten ayrılma sonrası sağlanan fayda yükümlülüğünün tamamını, anılan yükümlülüğün bir kısmı bilanço tarihinden sonraki on iki ay içerisinde ödenecek olsa dahi iskonto eder.

Yukarıda yasal mevzuata göre hesaplanan kıdem tazminatı karşılığının UMS'na göre yeniden hesaplanmış şekli aşağıdır¹⁵;

¹⁴ TMSK; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, s. 450.

¹⁵ Cüneyt Morgül, Aktüeryal Yöntemle Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplaması, www.alomaliye.com/mayis_06/cuneyt_morgul_aktüeryal_kıdem_eki.htm.

Personel Adı	Ali Yalçın
İlk İşe Giriş Tarihi	20.01.1990
İşe Giriş Tarihi	23.09.1995
Kıdem Tazminatı Hesaplanacak Tarih	31.12.2005
Kıdeme Esas Aylık Ücret	1.230 YTL (Aylık Brüt Ücret+Çocuk Yardımı)
Şirket Kayıtlarındaki Toplam Yükümlülük	12.663 YTL (Yukarıda hesaplanmıştır.)
Prim Ödenen Gün Sayısı	5.824 Gün (SSK Gün Dökümü İle Tespit Edildi)
Cinsiyeti	Erkek
Emekliliğe Kalan Gün	3.176 Gün (9000-5824)
Emekli Olunacak Yıl	2015 Yılı (1990 + 25 YIL)
Tahmini Faiz Oranı	%16
Tahmini Enflasyon Oranı	%10
İskonto Oranı	0,3741
İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlülüğü	7.907 YTL (12.663 *(1- 0,3741))

$$\text{İskonto Oranı} = \frac{((1 + \text{Enflasyon Oranı}) / (1 + \text{Faiz Oranı}))^{\text{Emekliliğe Kalan Gün}/360}}{((1 + \%10) / (1 + \%16))^{8,82}}$$

$$: 0,3741$$

Görüldüğü gibi yasal mevzuata göre 12.663 YTL olarak hesaplanan Kıdem Tazminatı Karşılığı UMS 19'a göre indirildiğinde 7.907 YTL olmuştur. Aradaki gider farkı 4.756 YTL 'dir.

b)Faydanın hizmet süresine bağlanması: Tanımlanmış fayda yükümlülüğü ve ilgili cari hizmet maliyetinin ve uygulanabilir olduğu durumlarda, geçmiş hizmet maliyetinin bugünkü değerinin belirlenmesinde işletme, ilgili faydayı plan varlığının fayda formülüne göre hizmet süresine bağlar. Öngörülen yükümlülük yöntemi, işletmenin faydayı cari dönemle, cari ve önceki dönemlerle ilişkilendirmesini gerektirir. İşletme faydayı, işten ayrılma sonrası sağlanan fayda yükümlülüğünün ortaya çıktığı dönemle ilişkilendirir. Bu yükümlülük, çalışanların, işletmenin gelecekteki raporlama dönemlerinde ödemeyi beklediği, işten ayrılma sonrası sağlanacak fayda karşılığında hizmet etmeye başlamalarıyla ortaya çıkar.

Aktüeryal yöntemler, işletmenin söz konusu yükümlülüğü, bir borcun muhasebeleştirilmesinin gerekliliğini gösteren güvenilirlikte ölçmesine izin verir.

4.2. Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Yer Alan Düzenlemeler

Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında (Seri:XI, No:1) Tebliğin 42. maddesi Kıdem Tazminatı Karşılıkları ile ilgilidir. Madde metni şöyledir.

“İşletmelerin, ilgili bulunduğu hesap dönemleri sonu itibariyle kıdem tazminatı yükümlülüklerini hesaplamaları ve bu yükümlülük nedeniyle cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı artışları için karşılık ayırmaları şarttır.

Ancak, yukarıdaki hüküm kapsamına giren işletmeler, bu yükümlülüğün doğduğu hesap döneminden önceki dönemlere rastlayan kıdem tazminatı tutarları için en az 5 en çok 10 yılda eşit taksitlerle karşılık ayırırlar. Kıdem tazminatı karşılıkları genel yönetim veya faaliyet giderleri olarak muhasebeleştirilir.

Kıdem tazminatı için ayrılan karşılıklar, aksine bir düzenleme yapılmadıkça, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir”.

Yukarıda yer alan ifadelerden de anlaşılacağı üzere SPK'ya tabi işletmeler, her mali yıl için kıdem tazminatı hesaplamaları, bunlar için karşılık ayırmaları şartı getirilmiştir.

Madde içerisinde ayrılan kıdem tazminatlarının genel yönetim veya faaliyet giderleri olarak muhasebeleştirileceği de hüküm altına alınmıştır. Vergi kanunları ile ilgili bir düzenlemeye de yer verilerek kıdem tazminatlarının kanunen kabul edilmeyen bir gider niteliğinde olduğu belirtilmiştir.

Bu son açıklama vergi mevzuatı ile ilgili bir hüküm olduğu halde burada ayrıca yer verilmiş olmasının temel nedeni; “kıdem tazminatları vergi matrahından indirilebilir bir gider olmasa dahi, ticari karın doğru raporlanması açısından her yıl hesaplanarak gider kaydedilmesi gereğinin önemini vurgulamak amacına yöneliktir”.

Sermaye Piyasası Kurulu 2005 yılından itibaren zorunlu olarak Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanmasını benimsemiştir. 19 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı Çalışanlara Sağlanan Haklar konusunu düzenlemektedir. Bu standartta yer alan düzenlemeler birebir denebilecek bir şekilde SPK tebliği olarak yayınlanmıştır.

SPK Muhasebe Standartları Hakkındaki Tebliğ’in (Seri: XI, No: 25) yirmi doku zuncu kısmı Çalışanlara sağlanan faydalar konusunu düzenlemektedir. Çalışan tarafından sunulan hizmet karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedeli kapsamaktadır. Bu faydalar çalışanlara veya onlara ekonomik açıdan bağımlı olan kimselere sağlanan faydaları kapsar. Bu faydalar; doğrudan çalışana, eşine, çocuklarına, kendisine ekonomik olarak bağlı olan kişilere veya diğerlerine (sigorta şirketleri gibi) yapılan ödemeler (eşya veya hizmet sağlanması) şeklinde olabilir. Çalışanlara sağlanan faydalar aşağıdakileri kapsar: (Madde 631-632)

- **Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar;** Ücret, maaş ve sosyal sigorta primleri, ücretli olarak çıkılan yıllık izin ve hastalık izni, kar dağıtımı ve ikramiyeler (dönem sonundan itibaren oniki ay içinde ödenebilir olanlar) ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler).

- **Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar;** Emeklilik maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımı.

- **Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar;** Uzun süreli işten ayrılmalar, seyahat veya öğrenim amaçlı işten alınan ücretli izinler, işi tamamen bırakma veya diğer uzun süreli hizmet faydası, uzun dönem iş göremezlik ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren oniki ay içinde tamamı ödenmeyen kar dağıtımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemeler.

- **Çalışmanın sona erdirilmesine ilişkin 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.

- **Öz sermaye kaynaklı faydalar;** İşletme veya işletmenin ana ortaklığı tarafından çıkarılan öz sermaye niteliğindeki finansal araçları alma haklarının olması ve işletmenin çalışana karşı olan sorumluluğunun miktarının, işletmenin ihraç ettiği öz sermaye niteliğindeki finansal araçların gelecekteki fiyatına bağlı olması.

Tebliğin 29. kısmının üçüncü bölümü “Çalışma Dönemi Sonrasına İlişkin Faydaları” düzenlemektedir. Çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalar; belirli fayda planları ile belirli katkı planları şeklinde iki başlıkta düzenlenmiştir. Çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalara ilişkin örnekler şöyle belirtilmiştir. (Madde 638);

a) Emeklilik hakları, emeklilik aylıkları,

b) Çalışma dönemi sonrasına ilişkin diğer faydalar, hizmet sonrası emeklilik sigortası, hizmet sonrası sağlık yardımı, İşletmenin, çalışma dönemi sonrasına yönelik olarak sağladığı faydalar ile ilgili düzenlemeler, çalışma dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır.

Düzenlemenin dördüncü bölümü, (Md. 642-645) çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydaları yani, katkı planları ile fayda planlarını düzenlemektedir. Konuya ilişkin açıklamalar TMS 19 da yer alan düzenleme ile birebir aynıdır.

5. Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ölçüm-Değerleme ve Muhasebeleştirilmesi

Günümüzün her geçen gün gittikçe artan ağır rekabet koşulları altında, işletmelerin sağlıklı, çağdaş muhasebe sistemlerinde kayıt tutması, maliyetlerini kontrol etmesi önem kazanmaktadır. Başka bir deyişle, mali tabloların güvenilir ve gerçeği yansıtacak şekilde düzenlenip raporlanması, varlıkların ve borçların gerçek değerleriyle gösterilmesi önemlidir. Finansal tablolarda açıklanan dönem kârı ile üretilen mamul maliyetinin doğru bir şekilde tespit edilmesi son derece önemlidir.

Bu yüzden muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluğun yerine getirilmesi için karşılık ayrılması, muhasebe uygulamalarında oldukça önemlidir. Muhasebe teorisinde karşılık kavramı, kaynağını, muhasebenin temel ilkelerinden olan "ihtiyatlılık" kavramından almaktadır.

İhtiyatlılık, işletme faaliyetlerinde var olan belirsizlik ve risklerin yeterli bir şekilde göz önüne alınmasını sağlamak amacıyla yapılan basiretli bir tepkidir¹⁶.

1 no'lu TMSUGT' nin "Mali Tablolar İlkeleri" nin üçüncü bölümün "yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler" kısmında "Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen veya tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt

ve tespit edilir ve bilançoda gösterilir. İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen borçları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilir" denmektedir. Bu hükme göre, durumları tartışmalı olanlar da dahil olacak şekilde işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen tüm yabancı kaynakları kayıt edilerek finansal tablolarda gösterilmelidir.

SPK'nun XI, 25 nolu Muhasebe Standartları hakkındaki Tebliğin, 18. kısmında düzenlenen "Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar" ile ilgili 440. maddesinde "Tüm karşılıklar, miktar veya zaman açısından kesin olmaması nedeniyle "şarta bağlı"dır. Karşılıklar, işletmeden çıkışı muhtemel mevcut bir yükümlülük oldukları için, miktarlarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması şartıyla, mali tablolara alınır" denilmektedir.

İleride ortaya çıkabilecek bir takım olayların sonucuna göre kesinleşecek olan, bugün için gerçekleşme zamanı veya tutarı belirli olmayan yükümlülükler için fon oluşturulması işlemi karşılık olarak adlandırılmaktadır. Yoksa işletmenin sahip olduğu çeşitli varlıklardaki (stoklar, menkul kıymetler, şüpheli alacaklar, v.b gibi) muhtemel değer kayıplarından doğan zararlar için ayrılan karşılığın bu konu ile ilgisi bulunmamaktadır.

Kıdem tazminatı karşılıkları bu bağlamda, şarta bağlı bir yükümlülük olarak, önceden bütçelenmesi gereken önemli bir harcama kalemidir. Uzun vadeli planlar yapılabilmesi için mevcut durum içerisinde söz konusu olmasa da gelecekte ödenmesi muhtemel kıdem tazminatları göz ardı edilmemelidir. Kurumsal pek çok işletmede kıdem tazminatları için fonlar kurulmakta ve kıdem tazminatı karşılığı ayrılmaktadır.

Zaten IAS 19 da, çalışanlara sağlanan fayda maliyetlerinin, çalışanlara ödendiği veya ödenebileceği dönemden ziyade, bu

16 Azzem Özkan, "Karşılıklar ve Muhasebe Uygulamaları", EÜ. İİBF Dergisi, Yıl 2000, Sayı;16. ss.179-201.

faydaların kazanıldığı dönemde tanınmasını ve muhasebeleştirilmesi ilkesini benimsemiştir¹⁷.

5.1. Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Ölçüm ve Değerlemesi

Kıdem tazminatı olarak ölçülen ve kayıtlanması gereken tutar, bilanço tarihinde mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan harcamanın en iyi tahmini olmalıdır. Bu tahmin kıdem tazminatı karşılıklarının güvenilir bir şekilde ölçülmesini gerekli kılmaktadır. Güvenilir ölçüm, tam ve doğru bilgiye dayalı ölçüm anlamına gelmektedir. UMS 37 ve TMS 19'da karşılık olarak kayıtlanan tutarı ölçmek için kullanılacak üç yöntemden bahsedilmektedir¹⁸. Bunlar;

- i. Beklenen değer yöntemi.
- ii. Gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç olan yöntem.
- iii. Bugünkü değer yöntemi.

Kıdem tazminatı olarak ölçülen ve kayıtlanması gereken tutar, yukarıda belirtilen üç yöntemden biri kullanılarak en iyi şekilde tahmin edilmelidir. En iyi tahmin, yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla bilanço tarihi itibarıyla makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktardır. Benzer işlemlerle ilgili geçmiş tecrübelerden, bağımsız uzmanlardan sağlanan kanıtlardan bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan bazı olaylara bakılarak işletme yönetiminin kararı ile yapılmaktadır¹⁹.

Kıdem tazminatı karşılıkları net bugünkü değeri ile değerlendirilmekte ve bilançoda raporlanmaktadır. Buna göre, çalışanın gelecekte ayrılacağı tarihte hak edeceği kıdem tazminatının bugün itibarıyla kazanılmış olan kısmının net bugünkü değeri hesaplanmaktadır. Net bugünkü değer hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı, bilanço tarihindeki yüksek kaliteli kurumsal senetlerin getirileri, bunun uygun olmadığı ülkelerde de devlet tahvillerinin piyasa getirileri dikkate alınarak tespit edilmektedir. Halen ülkemizdeki uygulamada kıdem tazminatı karşılıkları, çalışan bugün işten ayrılırsa kendisine ne kadar kıdem tazminatı ödenir varsayımına göre hesaplanmaktadır²⁰.

Vergi kanunlarına göre kıdem tazminatının kanunen kabul edilebilir bir gider olarak kayıtlanabilmesi için fiilen ödemesi şartı getirilmiştir. Bu nedenle fiili ödeme yapılmadıkça matrahtan indirilemeyecektir.

5.2. Kıdem Tazminatlarının Muhasebeleştirilmesi

Kıdem tazminatının fiilen ödenmedikçe vergiye tabi kardan indirilemeyeceği konusu ülkemizdeki muhasebe uygulamalarını da etkilemiş ve kıdem tazminatlarının genellikle ödemenin yapıldığı dönemde muhasebeleştirilmesine neden olmuştur. Ancak ödenen kıdem tazminatı uzun bir dönemi kapsadığından bu tutarın tamamının ödemenin gerçekleştiği dönemde muhasebeleştirilmesi, mali tabloların gerçek durumu yansıtmamasına

17 Graham Holt, http://www.accaglobal.com/members/publications/accounting_business/CPD/ias19 (8.12.2009)

18 Hikmet Ulusan, "Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu", Mali Çözüm, Ekim-Aralık 2004, Sayı 69, 206.

19 Gökçen vd, s.328

20 Yıldız Özerhan Akbulut, Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi, VI. Muhasebe Uygulamaları Ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildirisi, s.25 (www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/fil_e_105.pdf, (6.11.2009).

neden olmaktadır. Oysa genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden Dönemsellik ilkesi gereğince her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması, gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Ayrıca yukarıda açıklandığı üzere ihtiyatlılık ilkesi gereğince de muhtemel giderler ve zararlar için karşılık ayrılması gerekir. Bu açıklamalara göre birden fazla faaliyet dönemi ile ilişkili olan kıdem tazminatının sadece ödemenin yapıldığı dönemde değil de, her faaliyet döneminde ayrı ayrı hesaplanarak giderleştirilmesi ve karşılık ayrılması gerekmektedir.

TDHP kapsamında ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları için "372 (472) Kıdem Tazminatı Karşılığı" hesaplarının kullanılacağı belirtilmektedir. İçinde bulunulan hesap döneminden sonraki dönemlerde ödenmesi olası kıdem tazminatları 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabına karşılık ilgili gider hesabına kaydedilir.

Bir karşılık tahakkuk ettirildiğinde her zaman gider olarak yazılmaz. Bazı durumlarda karşılık, varlığın maliyetine eklenir. Örneğin bir maden yeni açılırken çevreye verilecek zararlar ilgili karşılık, bu varlığın maliyetine dahil edilir²¹. Bu cümleden hareketle, üretim faaliyetinde istihdam edilen personeller için hesaplanan kıdem tazminatı karşılığı, mamül maliyetlerine yüklenmek üzere kayda alınmalıdır.

a) Kıdem Tazminatı Karşılığının gider (maliyet gideri) kaydedilmesi:

Hesaplanan karşılık tutarı ilgili fonksiyonel gider hesabına (7-A seçeneğinde) karşılık, 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabına alacak kaydedilir. Üretim işlet-

melerinde, üretici işgücü için hesaplanan kıdem tazminatlarının Direkt İşçilik Gideri olarak kaydedildiği görülmektedir. Ancak bu şekildeki kayıt uygun değildir. Çünkü belirli bir üretim birimi veya sorumluluk merkezi ile birebir ilişki kurulabilen ve bir dağıtım anahtarı kullanılmaksızın doğrudan doğruya yüklenebilen maliyetlere direkt maliyet denir²². Kıdem tazminatlarını üretilen mamüllerle birebir ilişkilendirebilme imkanı bulunmamakta, ancak dağıtıma tabi tutarak mamül maliyetlerine yüklenebilmektedir. Bu nedenle Genel Üretim Gideri olarak kayda alınması uygun olacaktır.

31/12/...	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	XXX
750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ	XXX
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	XXX
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	XXX
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	XXX

b) Vergi Yasasına Uyum Açısından Kıdem Tazminatının Kaydedilmesi:

Bilindiği üzere ülkemizde muhasebe uygulamaları sonucu elde edilen kar ticari karıdır. Ancak üzerinden vergi hesaplanacak kar ise mali (vergi) karıdır. Ticari karıdan mali kara geçiş için ticari kara vergi açısından indirimi kabul edilmeyen giderler ilave edilir, vergiye tabi olmayan gelirler ise düşülür.

Ancak IAS-TMS 12 yukarıda belirtilen uygulamanın aksine vergi hesaplamasında ticari karı esas almaktadır. Standart hükümlerine göre, gider kaydedilen kıdem tazminatları hesaplanan vergi miktarını azaltmaktadır. Oysa Türkiye uygulama-

21 Gürbüz Gökçen, Ataman Akgül ve Çakıcı, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, İstanbul: 2006, Beta Basım, s., 329.

22 Nihat Küçükşavaş, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Kare Yayınları, İstanbul: 2006, s., 48.

masına göre hesaplanan vergi daha çok olmaktadır. Başta kıdem tazminatı olmak üzere, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintileri, menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı gibi muhasebeleştirildiği dönemde işletmenin ticari karını azaltan ancak vergi üzerinde net etkisi ancak ödendiği dönemde ortaya çıkacak unsurlar “indirilebilir geçici farklar” olarak (TMS 12, paragraf 4) belirtilmiştir.

İndirilebilir geçici farklar, bir varlığın/borcun kayıtlı değerinin geri kazanıldığı/ödendiği dönemlerde mali karın hesaplanmasında vergi matrahını azaltan işleve sahiptir. İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin karşı karşıya kalacağı vergi yükünü azalttıklarından bu geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır ve muhasebeleştirilir²³.

Ertelenmiş vergi varlığının, tekdüzen hesap planında (TDHP) muhasebeleştirileceği bir hesap bulunmamaktadır. Standartta da hangi hesabın kullanılacağı açıklanmamıştır. Ertelenmiş vergi varlığı ve borçlarının kaydedilmesi için en uygun hesap gruplarının TDHP’da dönem ayırıcı hesaplar olarak kullanılan 28–48 nolu hesap grupları olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, ertelenmiş vergi varlıklarının nitelikleri itibarıyla peşin ödenmiş giderlerden, ertelenmiş vergi borçlarının ise peşin tahsil edilmiş gelirlerden farklı olmasındadır. Bu hesaplar dönemi geldiğinde sonuç hesaplarına devredilerek, bir giderin ödenmesini veya gelirin tahsilini gündeme getirmektedir²⁴. Hâlihazırda bu hesap grubunda boş bulunan 283 – 284

kodlu hesaplar “Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı” olarak kullanılabilir.

Standarda göre daha az hesaplanan vergi karşılığı 283 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabına kaydedilirken, başka bir bilanço hesabı olan 370 Dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılığı hesabını düzeltmektedir. Ayrılan vergi karşılığının gelir tablosu hesaplarında yarattığı etki ise 691 Dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılığı hesabına kaydedilebilir. Ancak borç yönlü çalışan bu hesabın, bu indirimden dolayı alacak kalanı verme ihtimali nedeniyle kullanılması uygun değildir. Bunun yerine “693 Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi Hesabı” kullanılabilir²⁵.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında işletmenin 2009 yılı ticari karının 500.000 TL. Bu yıl ayrılan kıdem tazminatı karşılığının 45.000 TL. vergi oranının da % 20 olduğu varsayıldığında yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

31.12.2009	
691 DÖNEM KARI VERGİ	
VE DİĞER Y.Y.KARŞILIĞI	91.000
283 ERTELENMİŞ VERGİ	
VARLIĞI H.	9.000
370 DÖNEM KARI VERGİ	
VE DİĞER Y.Y. KARŞILIĞI	91.000
693 ERTELENMİŞ VERGİ	
GELİR ETKİSİ H	9.000

Standarda göre hesaplanan vergi(ticari kar-dan) (500.000 x % 20) = 100.000

Vergi mevzuatına göre hesaplanan vergi (455.000 x % 20) = 91.000

FARK (ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI) = 9.000

23 Mehmet Akif Tunç, TMS 12 Kapsamında Kurum Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi, Mali Pusula. 3,25 (2007):s. 61

24 Ümit Gücenme ve Aylin Arsoy Poroy, Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri, Muhasebe ve Denetim Bakış. 6, 21 (2007): s.6

25 Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12.bs.Ankara: Gazi Kitabevi, 2007,s.919.

Hâlihazırda Gider veya Maliyet gideri kaydedildiği dönemde ödenmeyen kıdem tazminatı karşılıkları, vergi yasası uyarınca vergiye tabi kazançtan indirilemeyeceğinden, ticari kara ilave edilmek üzere Nazım Hesaplarda aşağıdaki gibi kaydedilebilmektedir.

31.12.2009	
970 VERGİ AÇISINDAN KABUL	
EDİLMEYEN VE MATRAHA	
EKLENECEK UNSURLAR	45.000
971 VERGİ AÇISINDAN KABUL	
EDİLMEYEN GİDERLER	
ALACAKLI HESAP	45.000

c) Kıdem Tazminatı borcunun vadesinin değişmesi:

Dönem sonlarında envanter işlemleri sırasında 472 Kıdem Tazminatı Karşılık hesabında izlenen ve vadesi bir yılın altına düşen uzun vadeli kıdem tazminatı gider karşılıkları 372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları hesabına aktarılarak aşağıdaki gibi bir kayıtla kısa vadeli yabancı kaynaklar arasına alınır. Örnek: 2009 yılı sonu itibariyle, 2010 yılında sözleşmesi sonlandırılacak personellerle ilgili şimdiye kadar ayrılan kıdem tazminatı karşılığı 40.000 TL'dir.

31.12.2009	
472 KIDEM TAZMİNATI	
KARŞILIKLARI	40.000
372 KIDEM TAZMİNATI	
KARŞILIKLARI	40.000

d) Kıdem Tazminatının Ödenmesi:

Yasal koşulların oluşması ile işten ayrılan veya çıkarılan personele hak ettiği kıdem tazminatı sadece damga vergisi kesintisine tabi tutulduktan sonra ödenmek üzere tahakkuk ettirilir. Ödemenin yapıldığı dönem için hak edilen kıdem tazminatı yine birinci maddedeki gibi gider kaydedilirken önceki dönemlerden

gelen hak edişler 372 kodlu hesaba borç kaydedilir. (Örnek: 2009 yılında sözleşmesi fesih edilme kararı verilen personelle ilgili şimdiye kadar ayrılmış kıdem tazminatları karşılığı 40.000, bu dönemle ilgili karşılık tutarı ise 1.200 TL'dir. % 06 damga vergisi kesintisi yapılarak tahakkuk ettirilmiştir).

.../.../2010	
372 KIDEM TAZMİNATI	
KARŞILIKLARI	40.000
730-750-760-770 KODLU HESAPLAR	
	1.200
335 PERSONELE BORÇLAR	40.952
360 ÖDENECEK VERGİ VE	
FONLAR	247

e) Kıdem Tazminatının Ödendiği Dönemde Vergi Matrahından İndirilmesi:

Yasal olarak, kıdem tazminatı ödemenin yapıldığı dönemde, matrahtan indirilebilir bir giderdir. Daha önce bir kez gider yazıldığından ikinci kez gider kaydedilemeyeceğine göre, bu defa da matrahtan indirilecek bir gelir olarak Nazım Hesaplarda izlenmelidir. Ancak tazminatın ödendiği dönem ile ilgili olarak hesaplanan (yukarıdaki örnekte 1.200 TL) kıdem tazminatı içinde bulunulan yılın gideri olduğundan bununla ilgili herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur. (Yukarıdaki örnekteki 40.000 TL şöyle kayıtlanacaktır.)

31.12.2009	
980 VERGİ MATRHINDAN	
İNDİRİLECEK GELİR VE	
KARLAR BORÇLU H.	40.000
971 VERGİ MATRAHINDAN	
İNDİRİLECEK GELİR	
VE KARLAR ALACAKLI H.	40.000

e) Cari Dönemdeki Maaş Artışından Dolayı Önceki Dönemlerde Ayrılan Karşılıktan Fazla Ödeme Yapılması:

Kıdem tazminatı çalışanın son aylığı üzerinden hesaplanacaktır. Son çalışma

yılı içerisinde yapılan ücret artışı ister istemez geçmiş dönemlerde ayrılan karşılıkların, üstlenilecek yükümlülükleri karşılamayacaktır. Bu durumda ödenecek kıdem tazminatının geçmiş dönemlere ait olan kısmı önceki dönem gider ve zararı olarak kayıtlanmalıdır. (Örnek: Bay A 25 yıl çalıştıktan sonra 2009 yılı sonunda emekliliğini istemiştir. 2009 yılına kadar ayrılan kıdem tazminatı tutarı 24.000 TL'dir. A'nın son aldığı ücret (kıdem tazminatının hesabına esas olan) 1.100 TL'dir. Buna göre yapılacak kayıt şöyle olacaktır.

.../.../2009.	
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	24.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.100
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI	2.400
335 PERSONELE BORÇLAR	} 27.500
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	

f) Önceki Dönemlerde Ayrılan Kıdem Tazminatının Haklı Bir Nedenle Ödenmemesi:

Yasada belirtilen haklı nedenlerle iş akdi fesih edilen personellere ait önceki yıllarda ayrılan kıdem tazminatı doğal olarak ödenmeyecektir. Veya önceki yıllarda ayrılan karşılıktan daha az bir ödeme yapılacak olursa, geçmiş yıllarda ayrılmış karşılığın tamamı veya eksik ödenen kısmı önceki yıl karı olarak kayda alınır.

Ödeme yapılmadığı için vergisel yönden de yeni bir durum ortaya çıkmamaktadır. Eksik ödeme yapıldığında ise, vergi matrahından indirilecek tutar düzeltilmelidir. (Örnek: Kıdem tazminatı ödenmesini gerektirmeyen bir nedenden ötürü işten ayrılan bir personelin bu güne kadar ayrılan kıdem tazminatı karşılığı tutarı 750 TL'dir.)

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	} 750
Ve/ Veya	
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	} 750
671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI	

g) Yasal sınırın üzerinde ödenen kıdem tazminatları:

Kıdem tazminatı ödemesinde bir tavan belirlenmiştir. Kıdem tazminatı tavanı, İş Kanunu'nun 14. maddesine göre, Devlet Memurları Kanunu'na tabi en yüksek devlet memuruna 5434 sayılı TC Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesidir. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre en yüksek gösterge ve ek göstergeden aylık ödemesi Başbakanlık Müsteşarı'na yapılır. Bu nedenle en yüksek devlet memuru Başbakanlık Müsteşarı'dır. Kıdem tazminatının tavanı da Başbakanlık Müsteşarı'na ödenecek emekli ikramiyesidir. Bu tutar 2009 yılının ilk yarısı için 2.260 TL, ikinci yarısı için de 2.365,16 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre 2009 yılı son yarısında işten ayrılan bir işçiye (24 aylık tutar aşılamayacağından) gelir vergisinden istisna olabilecek azami kıdem tazminatı tutarı 56.763,84 TL olacaktır. Bu tutardan fazla yapılacak ödeme tazminat sayılmadığından vergi kesintisine tabi tutulmalıdır. Yapılan ödemenin miktarı ne olursa olsun işletme açısından gider olarak kayda alınmalıdır.

h) TMS 19'a (Net Bugünkü Değer Yöntemine) Göre Kıdem Tazminatı:

TMS 19'a göre Kıdem tazminatı karşılıkları net bugünkü değeri ile değerlendirilmekte ve bilançoda raporlanmaktadır.

Buna göre, herhangi bir çalışanın gelecekte ayrılacağı tarihte hak edeceği kıdem tazminatının bugün itibarıyla kazanılmış olan kısmının net bugünkü değeri hesap-

lanmaktadır. İşletme bu yükümlülüğüne karşılık oluşturduğu fonu bazı yatırımlara yatırabilir. Bu özel amaç doğrultusunda yapılan yatırımın getirisi kıdem tazminatının hesaplanan bugünkü değerinden düşülür²⁶.

Bu şekilde yapılacak kayıt bir yandan bilançoda raporlanacak kıdem tazminatına bağlı yükümlülüklerin bugünkü net değeri göstermesi sağlanırken diğer yandan da maliyetlerin rekabet edilebilirliği engellemeyecek bir değerlendirme ölçüsü ile değerlemesine imkan vermektedir.

Örneğin, Bay A sigortalı olarak 20 yıl başka işletmelerde sigortalı olarak çalıştıktan sonra 2009 yılında yönetici olarak 3.000 TL maaşla bir işletmede çalışmaya başlamıştır. Bu sürede her yıl % 5 ücret artışı yapılacağı planlanmıştır. İşletme 25 yıllık sigortalılık süresini dolduran personellerinin iş akdini sona erdirmek şeklinde bir politika izlemektedir. Yine işletme kıdem tazminatı için oluşturduğu fonu bu amaçla bazı varlıklara yatırmıştır.

Bu verilere göre ücret artışı olmadığı sürece 5. yılın sonunda 15.000 TL kazanacaktır. Bu tutar 5. yılın sonundaki bir değeri ifade etmektedir. Şu an için bu tutarın bir anlamı yoktur. Her yıl % 10 oranında ücret artışına göre 5. yılın sonunda işten ayrılan personelin kıdem tazminatına esas ücreti: $(3.000 \times (1,05)^4) = 3.646$ TL olup, süre sonunda hak edilen 5 yıllık kıdem tazminatı tutarı ise 18.225 TL olacaktır. Bu tutar 5. yılın sonundaki değeri ifade etmekte olup bugünkü değer değildir.

Kıdem tazminatı yükümlülüğünün, şimdiki değerinin hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı, raporlama dönemi sonundaki yüksek kaliteli kurumsal senet-

lere ilişkin piyasa getirilerine bakılarak belirlenir. Bu gibi senetler için etkin bir piyasanın olmadığı ülkelerde devlet tahvillerinin piyasa getirileri kullanılır²⁷. Bu verilere göre personelin işten ayrılma dönemine en yakın tarihteki (20.11.2013 vadedi) devlet tahvili faiz oranı²⁸ % 9,42'dir. (Hesaplama kolaylık olması açısından % 10 olarak alınmıştır). Kıdem tazminatının 2009 yılı sonundaki güncel değeri $(3.646 \times 0,62092) = 2.263$ TL olacaktır. 2009 yılı sonunda yapılacak kayıt şöyle olacaktır.

31.12.2009	
730/760/770 İLGİLİ FONKSİYONEL	
GİDER HESABI	2.263
472 KIDEM TAZMİNATI	
KARŞILIĞI	2.263

Daha önce yapılan açıklamalar doğrultusunda, TMS-12 ile uyumlu finansal raporlama için fazla hesaplanan vergi aşağıdaki gibi kaydedilebilir.

31.12.2009	
283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	453
693 ERTELENMİŞ VERGİ	
GELİR ETKİSİ H	453
(2.263x% 20)	

2010 Yılı

2010 yılı sonu itibariyle personelin kıdemi 2 yıl olmaktadır. İkinci yılın sonunda hak ettiği kıdem tazminatı tutarı her bir yıl için 3.646 TL, iki yıl için 7.292 TL'dir. Bu tutarın geri kalan 4 yıla göre iskonto edilmiş tutarı 4.980 TL'dir. Bir yıllık artış tutarı ise 2.717 TL'dir. Bu artışın tamamı 2010 yılı Dönem maliyeti (veya gideri)

26 Remzi Örtün vd. Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara:2009, s.308-309.

27 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu TMS -TFRS, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yayını:2009, s.457

28 www.ziraat.com.tr/tr/bankamiz/faiz-ve-ücretler/asp/hbdt.aspx.

değildir. Bu tutarın bir kısmı faiz maliyetinden kaynaklanmaktadır. İşletme oluşturduğu kıdem tazminatı fonunu bir yıl süreyle kullanarak bir fayda sağlamıştır. Bu tutar 2010 yılı sonu itibariyle hesaplanan kıdem tazminatı karşılığının bugünkü değerinden 2,490 TL $(3.646/1.10^4)$ bir yıllık artış tutarı 2.717 TL indirilerek 227 TL olarak hesaplanır. Bu tutar kıdem tazminatının ödenmesine kalan süre 4 yıla indiğinden şöyle de hesaplanabilir. $(3.646 \times (1,10)^5) - (3.646 \times (1,10)^4) = 227$

Bu verilere göre 2010 yılı muhasebe kaydı;

31.12.2010	
730/760/770 İLGİLİ FONKSİYONEL GİDER HESABI	2.490
780 FİNANSMAN GİDERLERİ 227	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	2.717
şeklinde olacaktır.	

İki yıl sonunda ayrılan kıdem tazminatının toplam tutarı $(2.263+2.717)$ 4.980 TL olacaktır.

İkinci yılın kıdem tazminatı gideri dolayısıyla alacaklı olunan ertelenmiş vergi varlığı $(2.717 \times \% 20)$ ise şu şekilde kaydedilecektir.

31.12.2010	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	544
693 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ H	544
$(2.717 \times \% 20)$	

TMS 19'da yapılan düzenlemeler bunlarla sınırlı değildir. Özellikle aşağıdaki konuların da önemli olduğu unutulmamalıdır.

a) Kıdem tazminatı karşılıklarının hesaplanmasında personel devir hızının da dikkate alınması gerekir. Kendiliğinden işten ayrılanlar veya kıdem tazminatı ödenmesini gerektirmeyen nedenlerle işten ayrılanların durumu dikkate alınmalıdır.

b) Yıllar itibariyle ücret artışlarında % 10 gibi sabit bir oran değil de değişen oranlarda zam yapılıyorsa, yıldan yıla artan veya azalan kıdem tazminatı yükümlülüğünün bir kısmı "Aktüeryal kazanç veya kayıp" olarak dikkate alınmalıdır.

c) İlk defa kıdem tazminatı karşılığı ayrıracak işletmeler için geçmiş yıllarda ayrılmamış kıdem tazminatları 5 taksit halinde içinde bulunulan yıl ve sonraki 4 yıla paylaştırılabilecektir.

Sonuç

Muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramları gereğince, her yıl sonunda kıdem tazminatının tahakkuk ettirilmek suretiyle gider ve maliyetlere yansıtılması gerekir. Kıdem tazminatı karşılığı ayrılması bir yandan finansal tabloların işletme ile ilgili doğru bilgileri raporlamasını sağlarken diğer yandan maliyetlerin daha gerçekçi hesaplanması amacına hizmet etmektedir.

Kıdem tazminatı karşılıkları da bu bağlamda, şarta bağlı bir yükümlülük olarak, önceden bütçelenmesi gereken önemli bir gider kalemidir. Uzun vadeli planlar yapılabilmesi için gelecekte ödenmesi muhtemel kıdem tazminatları göz ardı edilmemelidir. Kurumsal pek çok işletmede kıdem tazminatları için fonlar kurulmakta ve kıdem tazminatı karşılığı ayrılmaktadır.

Ülkemizde, Kıdem Tazminatı Fonu oluşturuluncaya kadar kıdem tazminatı işverenler tarafından ödenecek uzun vadeli bir yükümlülük olarak varlığını devam ettirecektir. Fon oluşturulduğunda dahi, bu konu kamuoyunu meşgul etmeye devam edecektir. Oluşturulacak fon ile kıdem tazminatı bizzat işveren tarafından değil de, ilgili fon yönetimi tarafından ödenecektir. İşletmeler doğrudan işçiye değil fona karşı sorumlu olacaklardır. Bu açıdan bakıldığında, kıdem tazminatı ile ilgili ölçme, değerlendirme ve Muhasebe uygulamaları gündemdeki konumunu devam ettireceğe benzemektedir.

Kıdem Tazminatı ile ilgili TDMSUG Tebliği, 19 nolu TMS, 25 nolu SPK Tebliği ve BDDK'nın Muhasebe Uygulamaları ile ilgili 8 nolu tebliği çeşitli düzenlemeler içermektedir. Konu ile ilgili yapılan son düzenlemeler UMS 37 ile uyum içindedir. Ancak standartlar içinde yer alan bazı ifadeler Türkiye'deki mevcut durumu açıklamaktan uzaktır. TMS, SPK ve BDDK standart ve tebliğlerinde yer alan ifadelerin ilgili taraflar ve meslek mensupları tarafından doğru olarak anlaşılabilmesi için açıklayıcı bilgilere ve örneklere ihtiyaç vardır. Bu anlamda, standart belirleyicilere büyük görev düşmektedir. UMS'ler Türkiye koşullarına uyarlanırken, anlaşılması güçlük arz eden cümlelerin açıklanması ve sade bir dil kullanılması standartlara karşı oluşan direncin azalmasına ve kabul görme oranının yükselmesine neden olacaktır. Ayrıca, standartların kullanılmaya başlaması ile birlikte mevcut Tekdüzen Hesap Planı ihtiyacı karşılamaktan uzak kalacaktır. İhtiyaç doğrultusunda yeni hesapların sisteme eklenmesi, farklı uygulamaları ortadan kaldıracaktır.

Kaynakça

- AKBULUT, Ö. Yıldız (2008). "Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi", VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildirisi, s.25 (www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_105.pdf,
- AKDOĞAN, Nalân, Orhan Sevilengül (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. bs. Ankara: Gazi Kitabevi
- AKRESH, S. Murray ve Kevin P. Hassan (1998). *The New IAS 19: Understanding The Emerging Rules For Employee Benefits Accounting*, The Journal of Accounting and Finance, Autumn 1998
- ÇELİK, Nuri (1996). İş Hukuku Dersleri,. 13. Baskı İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım
- DOYRANGÖL N.Cömert (1993). "Kıdem Tazminatı Giderleri ve Kıdem Tazminatı Karşılıklarına İlişkin Muhasebe Uygulamaları", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 20, Mayıs-Haziran 1993.(http:// archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/20MaliCozum/06-NURAN%20COMERT%20 DOYRANGOL 29.doc)
- FASSHAUER, Jan D., Martin Glaum ve Don-na 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, Volume 17, Issue 2
- GÖKÇEN, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamalar, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- GÜCENME, Ümit, Aylin Arsoy Poroy (2007). "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri", Muhasebe ve Denetime Bakış. 6, 21 (2007)
- HOLT, Graham, http://www.accaglobal.com/members/publications/accounting_business/CPD/ias19
- KARACA, Akif, Mehmet Şafak (2009). "Kıdem Tazminatı ve vergileme", [www.dunya.com /iyazdir.asp?id=55470](http://www.dunya.com/iyazdir.asp?id=55470)
- KARAKAYA, Mevlüt (2007). Maliyet Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi
- MAÇ, Mehmet, Cüneyt Büyükkaya (2004). "Kıdem Tazminatının Hangi Hallerde ve Ne Miktarda Verilebileceği, Yasaya Aykırı Olarak Ödenen Kıdem Tazminatının Durumu", Mali Çözüm, İSMMMO Yayınları, Yıl:14, Sayı:66, Ocak-Şubat-Mart 2004
- MORGÜL, Cüneyt (2006). "Aktüeryal Yöntemle Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplaması", www.alomaliye.com/mayis_06/cuneyt_morgul_aktueryal_kidem_eki.htm
- ÖRTEN, Örtten, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar (2009). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara: Gazi Kitabevi
- ÖZDEMİR, C.Sinan (2009a). "Kıdem Tazminatı ve Hesaplaması", http://www.alomaliye.com/mayis_06/cumhur_sinan_kidem.htm
- ÖZDEMİR, C.Sinan (2009b). "Kıdem Tazminatının Hesabında Dikkate Alınacak ve Alınmayacak Ödemeler", http://www.alomaliye.com/mayis_06/cumhur_sinan_kidem.htm
- ÖZKAN, Azzem (2000). "Karşılıklar ve Muhasebe Uygulamaları", E.Ü.İİBF Dergisi, Yıl 2000, Sayı:16.
- TAŞ, Suat (2000). "1475 Sayılı İş Kanununa Göre Kıdem Tazminatı-ihbar Tazminatı ve Vergilendirilmesi", Dönem Sonu İşlemleri, Türmob Yayınları 146, Ankara:2000, s.307
- TEZEL, Ali (2009). "Kıdem Tazminatı Derhal ve Nakit Olarak Ödenmelidir", http://www.maliportal.net/index.php?option=com_content&view=article&id=996
- TMSK; Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, TMSK Yayınları-2, Ankara:2009
- Tunç, Mehmet Akif(2007). "TMS-12 Kapsamında Kurum Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi", Mali Pusula. 3,25 (2007)
- ULASAN, Hikmet (2004). "Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu", Mali Çözüm, Ekim-Aralık 2004, Sayı 69