



TMS 19 STANDARDINDA KIDEM TAZMİNATLARI KARŞILIĞININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

*ACCOUNTING OF SEVERANCE PAYMENTS
IN ACCORDANCE WITH TAS-19*

Ertürk YILMAZ^(*)

ÖZ

Kıdem tazminatı karşılıkları muhasebenin temel kavramlarında olan ihtiyatlılık ve dönemsellik ilkeleri gereğince ayrılması gereken fonlardır. Kıdem tazminatlarının Türkiye Muhasebe Standartları-19 “Çalışanlara sağlanan faydalar” kapsamında hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi bilindik yöntemlerden farklılık göstermektedir. TMS-19 standardına göre hesaplama; maaşlarda yapılan değişiklikler, kıdem yılı gibi demografik aktüeryal riskler, net bugünkü değer, iskonto oranı, hisse sentlerinin getirileri gibi finansal aktüeryal riskler dikkate alınarak yapılmaktadır. Muhasebeleştirme sürecinde ise cari dönem giderleri, aktüeryal kayıp veya kazançlar ve finansman giderleri dikkate alınmaktadır.

Anahtar kelimeler: Kıdem tazminatı, kıdem tazminatı karşılıkları, TMS 19

ABSTRACT

Provisions for severance payments are made as a requirement of precautionary and matching principles. Computation and accounting of severance payments as per Turkish Accounting Standards-19 are different from the other well-known methods. According to TAS-19, the computation is carried out by taking into account the demographic actuarial risks, such as changes in salaries and severance year, and financial actuarial risks such as net present value, discount rate, and incomes of shares. However, during the accounting current period expenses, actuarial losses or gains, and financial expenses are taken into consideration.

Keywords: Severance payment, provision for severance payment, TAS-19

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

4857 sayılı İş Kanunu hükümleri gereğince işçiler, çalıştıkları işletme bünyesinde en az bir yıl çalışmış olması ve haklı nedenlerle iş akdinin feshedilmiş olması şartıyla, çalışmış her yıl için ödenen 30 günlük brüt maaşları tutarında kıdem tazminatı alma hakkına haizdirler. İşverenler de çalıştırdıkları işçiler için kıdem tazminatı ödemekle mükelleftirler. Bu noktada muhasebenin temel kavramlarından olan süreklilik ve ihtiyatlılık kavramları devreye girmektedir. Gelecek yıllarda, işveren ile imzaladıkları iş akdini feshetmesi muhtemel olan işçiler için ihtiyatlılık kavramı gereğince, işveren tarafından ödenecek kıdem tazminatlarına karşılık ayrılması yerinde olacaktır. Çalışmamızda işveren için yasal bir zorunluluk olan kıdem tazminatının iş kanunu açısından yasal dayanakları, tazminat ödenmesinde vergi kanunlarının amir hükümleri ve Türkiye Muhasebe Standartları 19- “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” kapsamında değerlendirmesi yapılacak ve sayılan kalemler kapsamında muhasebeleştirme işlemi gerçekleştirilecektir.

2- KIDEM TAZMİNATI ve YASAL DAYANAĞI

4857 Sayılı İş Kanunu’nun İşçinin haklı nedenle derhal fesih hakkı başlıklı 24. maddesinde, işçilerin süresi belirli olsun veya olmasın aşağıda yazılı hallerde iş sözleşmesini sürenin bitiminden önce veya bildirim süresini beklemezsizin feshedebileceği ifade edilmiştir. Bu haller söz konusu kanun maddesinde şöyle sıralanmıştır.

I. Sağlık sebepleri:

- a) İş sözleşmesinin konusu olan işin yapılması işin niteliğinden doğan bir sebeple işçinin sağlığı veya yaşayışı için tehlikeli olursa.
- b) İşçinin sürekli olarak yakından ve doğrudan buluşup görüştüğü işveren yahut başka bir işçi buluşucu veya işçinin işi ile bağdaşmayan bir hastalığa tutulursa.

II. Ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve benzerleri:

- a) İşveren iş sözleşmesi yapıldığı sırada bu sözleşmenin esaslı noktalarından biri hakkında yanlış vasıflar veya şartlar göstermek yahut gerçeğe uygun olmayan bilgiler vermek veya sözler söylemek suretiyle işçiye yanıltırsa.
- b) İşveren işçinin veya ailesi üyelerinden birinin şeref ve namusuna dokunacak şekilde sözler söyler, davranışlarda bulunursa veya işçiye cinsel tacizde bulunursa.
- c) İşveren işçiye veya ailesi üyelerinden birine karşı sataşmada bulunur veya gözdağı verirse yahut işçiye veya ailesi üyelerinden birini kanuna karşı davranışa özendirir, kışkırtır, sürükler yahut işçiye ve ailesi üyelerinden birine karşı hapsi gerektiren bir suç işlerse yahut işçi hakkında şeref ve haysiyet kırıcı asılsız ağır isnad veya ithamlarda bulunursa.
- d) İşçinin diğer bir işçi veya üçüncü kişiler tarafından işyerinde cinsel tacize uğraması ve bu durumu işverene bildirmesine rağmen gerekli önlemler alınmazsa.
- e) İşveren tarafından işçinin ücreti kanun hükümleri veya sözleşme şartlarına uygun olarak hesap edilmez veya ödenmezse,
- f) Ücretin parça başına veya iş tutarı üzerinden ödenmesi kararlaştırılıp da işveren tarafından işçiye yapabileceği sayı ve tutardan az iş verildiği hallerde, aradaki ücret farkı zaman esasına göre ödenerek işçinin eksik aldığı ücret karşılanmazsa yahut çalışma şartları uygulanmazsa.

III. Zorlayıcı sebepler:

İşçinin çalıştığı işyerinde bir haftadan fazla süre ile işin durmasını gerektirecek zorlayıcı sebepler ortaya çıkarsa.

Aynı kanunun işverenin haklı nedenle derhal fesih hakkı başlıklı 25. maddesinde ise süresi belirli olsun veya olmasın işveren, aşağıda yazılı hallerde iş sözleşmesini sürenin bitiminden önce veya bildirim süresini beklemeksizin feshedebilir hükümleri yer almaktadır.

I- Sağlık sebepleri:

a) *İşçinin kendi kastından veya derli toplu olmayan yaşayışından yahut içkiye düşkünlüğünden doğacak bir hastalığa yakalanması veya engelli hâle gelmesi durumunda, bu sebeple doğacak devamsızlığın ardı ardına üç iş günü veya bir ayda beş iş gününden fazla sürmesi.*

b) *İşçinin tutulduğu hastalığın tedavi edilemeyecek nitelikte olduğu ve işyerinde çalışmasında sakınca bulunduğunun Sağlık Kurulunca saptanması durumunda.*

(a) alt bendinde sayılan sebepler dışında işçinin hastalık, kaza, doğum ve gebelik gibi hallerde işveren için iş sözleşmesini bildirimsiz fesih hakkı; belirtilen hallerin işçinin işyerindeki çalışma süresine göre 17' nci maddedeki bildirim sürelerini altı hafta aşmasından sonra doğar. Doğum ve gebelik hallerinde bu süre 74 üncü maddedeki sürenin bitiminde başlar. Ancak işçinin iş sözleşmesinin askıda kalması nedeniyle işine gidemediği süreler için ücret işlemez.

II...

III- Zorlayıcı sebepler:

İşçiyi işyerinde bir haftadan fazla süre ile çalışmaktan alıkoyan zorlayıcı bir sebebin ortaya çıkması.

IV- *İşçinin gözaltına alınması veya tutuklanması halinde devamsızlığın 17 nci maddedeki bildirim süresini aşması.*

İşçi feshin yukarıdaki bentlerde öngörülen sebeplere uygun olmadığı iddiası ile 18, 20 ve 21 inci madde hükümleri çerçevesinde yargı yoluna başvurabilir.

"Buna göre İşçiye 4857 sayılı Kanunun 24 üncü maddesindeki haklı nedenle derhal fesih hakkı tanıyan nedenler dışında kendi isteğiyle işten ayrılan işçi kıdem tazminatına hak kazanamaz. Zira Kanunda kıdem tazminatı alma şartları belirtilmiş olup 4857 sayılı Yasanın 24. maddesindeki işçinin haklı nedenle derhal feshi ve işverenin hizmet sözleşmesini feshini düzenleyen 25.maddesindeki I, III, IV bentlerde sayılan hallerde Kıdem tazminatı söz konusu olabilmektedir. İşçinin istifası hali kıdem tazminatını hakkını iptal etmektedir".¹

4857 sayılı yeni İş Kanunu'nun 120. maddesi, 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun 14. maddesi hariç diğer hükümlerini yürürlükten kaldırmıştır.1475 sayılı Kanunun kıdem tazminatı başlıklı 14. maddesinde

"Bu Kanuna tabi işçilerin hizmet akitlerinin

3- *Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,*

4- *Bağlı bulundukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla;*

¹ Şevket Tezel, Kıdem Tazminatına Hak Kazanma ve Talep Şartları, <http://www.bilgilidenetim.com/kidem-tazminatina-hak-kazanma-ve-talep-sartlari.html>, Erişim Tarihi: 11.10.2014

5- 506 sayılı Kanunun 60'ıncı maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı Kanunun Geçici 81 inci maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılmaları nedeniyle,

Feshedilmesi veya kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi arzusu ile sona erdirmesi veya işçinin ölümü sebebiyle son bulması hallerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet aktinin 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.

hükümleri yer almaktadır.

Yukarıda sayılan kanun hükümleri uyarınca kişinin ölümü nedeniyle iş akdinin nihayete ermesi, malullük, yaşlılık veya emeklilik nedeniyle iş akdini sonlandırması bayanlarda evlilik nedeniyle evlenme tarihinden itibaren bir yıl içinde işten ayrılma talep edilmesi, erkeklerin mecburi askerlik hizmetlerine alınmaları durumlarında da kıdem tazminatı hakkı doğmaktadır. Bu durumda işverenler işçilerine, işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince geçen her yıl için 30 günlük brüt maaşı tutarında kıdem tazminatı ödemesi gerekmektedir. Bir yıldan aşan süreler için de aynı tutar üzerinden ödeme yapılması ve ödeme tutarının hesabında işçinin aldığı son ücreti dikkate alınması gerekmektedir.

3- TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI 19: ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

Türkiye Muhasebe Standartları 19 (TMS:19) Çalışanlara Sağlanan Faydalar'ın amacı söz konusu standardın başında ifade edilmiştir. Buna göre Standardın amacı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir.

Bu Standart uyarınca işletmenin;

(a) Çalışana, sunduğu hizmet karşılığında gelecekte ödeyeceği faydalara ilişkin bir borcu,

(b) Sağlanan faydalar karşılığında çalışanın sunduğu hizmetten elde edilen ekonomik faydayı işletme tükettiğinde ise bir gideri,

muhasebeleştirmesi gerekir.

Standart dört bölümden oluşmakta olup; Çalışanlara sağlanan kısa süreli faydalar, İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar, Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ve İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar başlıklarında incelenmektedir.

Standardın İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar başlığı altındaki 164. paragrafında ise kıdem tazminatına ilişkin açıklamalar yapılmış olup söz konusu paragraf aşağıdaki gibidir:

“164: Çalışanlara sağlanan bazı faydalar çalışanların işten ayrılma nedenleri dikkate alınmaksızın verilir. Bu tür faydaların ödenmesi kesin olmakla birlikte (herhangi bir hak kazandırıcı koşula veya asgari bir hizmet süresine bağlı olarak) ödemelerin ne zaman gerçekleştirileceği kesin değildir. Bu tür faydalar bazı düzenlemelerde kıdem tazminatı veya emeklilik ikramiyesi olarak tanımlanmasına rağmen, bunlar iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar değil, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardır ve iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar olarak dikkate alınır.”

Standardın 8. Paragrafında İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar, İş ilişkisinin sona ermesinden sonra ödenebilir hale gelen (iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar ve çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar dışındaki) çalışanlara sağlanan faydalardır şeklinde tanımlanmıştır.

Standartta iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar üç bölümden oluşmakta ve tanımlanmış katkı planları ile tanımlanmış fayda planları arasındaki farklar, tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları, başlıklarında incelenmektedir.

Standardın tanımlar bölümünde Tanımlanmış katkı planları *“Bir işletmenin, ayrı bir işletmeye (bir fona) sabit katkılar ödediği iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlar olup, bu tür planlarda çalışanların cari ve önceki dönemlerde sunmuş oldukları hizmetle ilgili çalışanlara sağlanan faydaların tamamını ödemeye söz konusu fonun yeterli varlığının bulunmadığı durumlarda işletmenin, ilave katkılar ödemesi için herhangi bir hukuki veya zımni kabulden doğan yükümlülüğü bulunmaz.”* şeklinde; Tanımlanmış fayda planları ise *“Katkı planları dışında kalan, iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlardır.”* şeklinde tanımlanmıştır. Bu noktada kıdem tazminatları işletme için tanımlanmış fayda planları kapsamında değerlendirilmektedir.

Tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesi işlemi standardın 56 ve 57. paragraflarında açıklanmış olup paragrafın ilgili yerlerine aşağıda yer verilmiştir:

“56. Tanımlanmış fayda planları fonlanmamış olabileceği gibi, işletme tarafından veya bazı durumlarda çalışanlar tarafından hukuki yapısı raporlayan işletmeden ayrı olan ve çalışanlara sağlanan faydaları ödeyecek bir kuruluşa veya fona yapılan katkılar aracılığıyla kısmen veya tamamen fonlanabilir. Fonlanan faydaların vadeleri geldiğinde ödenmesi, yalnızca fonun finansal durumuna ve yatırım performansına bağlı olmayıp, işletmenin fondaki bir açığı kapatma yeteneğine ve isteğine de bağlıdır. Bu nedenle, plana ilişkin aktüeryal risk veya yatırım riski esas olarak işletme tarafından üstlenilmiştir. Dolayısıyla, tanımlanmış fayda planıyla ilgili olarak muhasebeleştirilen gider tutarının, ilgili döneme ilişkin katkı tutarına eşit olması gerekli değildir.

57. Tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki adımlar izlenir:

(a) Açık veya fazlanın belirlenmesi. Bu adım aşağıdakileri içerir:

(i) Çalışanların cari veya önceki dönemlerdeki hizmetleri karşılığında hak kazandıkları faydanın işletmeye olan nihai maliyetini güvenilir bir şekilde tahmin etmek üzere aktüeryal bir tekniğin (öngörülen yükümlülük yönteminin) kullanılması

Bu durum, işletme tarafından cari ve önceki dönemlerle ilişkilendirilebilen fayda tutarlarının belirlenmesini ve bu faydaların maliyetini etkileyecek demografik değişkenlere (çalışanların işten ayrılması ve ölüm oranları gibi) ve finansal değişkenlere (maaş ve sağlık harcamalarında gelecekte oluşacak artışlar gibi) yönelik tahminler (aktüeryal varsayımlar) yapılmasını gerektirir

(ii) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini ve cari dönem hizmet maliyetini belirlemek amacıyla ilgili faydanın iskonto edilmesi

(iii) Plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinden indirilmesi.

(b) (a) bendine göre belirlenen açık veya fazla tutarının, tanımlanmış net fayda varlığının varlık tavanı ile sınırlandırılması sonucunda ortaya çıkan etkiye göre düzeltilmesiyle bulunan tutar olarak tanımlanmış net fayda borcu (varlığı) tutarının belirlenmesi.

(c) Kar veya zararda muhasebeleştirilen tutarların belirlenmesi:

(i) Cari dönem hizmet maliyeti.

(ii) Geçmiş hizmet maliyetleri ile yerine getirme sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar.

(iii) Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faiz.

(d) Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen ve aşağıdaki unsurları içeren tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümlerinin belirlenmesi:

(i) Aktüeryal kazanç ve kayıplar,

(ii) Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, plan varlıklarının getirisi ve

(iii) Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, varlık tavanından kaynaklanan etkideki her türlü değişiklik

İşletme, birden fazla tanımlanmış fayda planının bulunması durumunda, yukarıda belirtilen adımları önemli her bir plan için ayrı ayrı uygular.”

4- KIDEM TAZMİNATININ VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun tazminat ve yardımlarda (istisnalar) başlıklı 25. maddesinin 7. fıkrasında “1475 ve 854 sayılı Kanun’lara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanun’a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz);” hükümleri yer almaktadır.

Buna göre 1475 sayılı İş Kanunu ile 854 sayılı Deniz İş Kanunlarına göre ödenecek olan kıdem tazminatlarının tamamı Gelir Vergisi’nden istisna olacaktır. 5953 sayılı Basın İş Kanunu’na göre üst sınır ise işçinin aldığı maaşın 24 katıyla sınırlıdır. Aşan kısım gelir vergisine tabi olacaktır.

4857 sayılı yeni İş Kanunu’nun 120. Maddesi, 1475 sayılı eski İş Kanunu’nun 14. maddesi hariç diğer hükümlerini yürürlükten kaldırmıştır. 1475 sayılı Kanunun kıdem tazminatı başlıklı 14. maddesinde “Ancak, toplu sözleşmelerle ve hizmet akidleri ile belirlenen kıdem tazminatlarının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemez” hükümleri yer almaktadır.

854 Sayılı Deniz İş Kanunu’nun Kıdem Tazminatı başlıklı 20. maddesinde ise “Ancak, bu tazminatın T.C. Emekli Sandığına tabi olarak geçen hizmet süresine ait kısmı için ödenecek miktar, yaşlılık veya malullük aylığının başlangıç tarihinde T.C. Emekli Sandığı Kanununun yürürlükteki hükümlerine göre emeklilik ikramiyesi için öngörülen miktardan fazla olamaz.” hükümleri yer almaktadır.

Buna göre İş Kanunu’na veya Deniz İş Kanunu’na tabi olan işçilere ödenecek olan kıdem tazminatının üst sınırı işçinin Devlet Memurları Kanununa tabi olan en yüksek devlet memuruna (müsteşarlara) ödenecek olan azami emeklilik ikramiyesini geçemeyecektir. Geçmesi durumunda geçen tutar Gelir Vergisi’ne tabi olacaktır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun Konu başlıklı 1. maddesinde bu kanuna ekli 1 sayılı tabloda yazılı kağıtların Damga Vergisi’ne tabi olduğu hükümleri yer almaktadır. Söz konusu tablonun IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar başlığının “b” fıkrasında “b) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu araların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar için Binde 7,59 oranında Damga

Vergisine tabi olduğu hükmü yer almaktadır.”213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 238. maddesinde ise *“işverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecburdurlar”* hükümleri amirdir.

Buna göre işverenler tarafından işçilere ödenecek olan tazminatlar için bordro tanzim edilecek ve söz konusu bordrolarda gösterilen tutarlar üzerinden de binde 7,59 oranında da Damga Vergisi tevkiyatı yapılacaktır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun indirilebilecek giderler başlıklı 40. maddesinin 3. fıkrasında *“İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar”*ın indirim konusu yapılabileceği ifade edilmiştir. Buna göre kanun emrine istinaden ödenen kıdem tazminatlarının gider olarak yazılması kabul edilebilir. Ödenmeyen kıdem tazminatlarının ise gider olarak yazılması kabul edilmemektedir. Dolayısıyla kıdem tazminatı için ayrılacak karşılıklar kanunen kabul edilmeyen giderler hesabında izlenerek cari yılın vergi matrahına dahil edilecektir.

5- TMS 19 KAPSAMINDA KIDEM TAZMİNATLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Muhasebe, para ile ölçülebilen işlemleri belirli bir sistematik içerisinde kaydeden ve sınıflandıran bilim dalı olarak tanımlanmaktadır. Para ile ölçülebilme özelliğinden dolayı da gelecekte karşılaşılmaması muhtemel olayların mali boyutu muhasebenin konusuna girmektedir. Kıdem tazminatları da işletmeler için yasal bir zorunluluk olup çalışmamızın 2. bölümünde açıklanan şartların gerçekleşmesi halinde gelecekte işletmeden bir para çıkışı gerçekleşeceğinden ihtiyatlılık kavramı gereğince önceden karşılık ayrılması gerekir. Ayrıca dönemsellik ilkesi gereğince her gelir ve gider ancak ait oldukları dönemlerde muhasebeleştirilmesi gerekir. Olaya vergisel açıdan bakıldığında, bir önceki bölümde ifade edildiği üzere henüz ödenmemiş kıdem tazminatlarının gider olarak yazılması kabul edilmemektedir. Ödeme yapılan dönemde ise ödenen tutar kadar vergi matrahından tenzilat yapılacaktır. Çalışmamızda tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirme işlemi yapılacaktır.

Tanımlanmış Fayda Planlarının Muhasebeleştirilmesi:

Tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesinde kısaca aşağıdaki adımlar uygulanır:

- a) Çalışanların cari veya önceki dönemlerdeki hizmetleri karşılığında hak kazandıkları faydanın işletmeye olan nihai maliyetini güvenilir bir şekilde tahmin etmek üzere aktüeryal bir tekniğin kullanılması gerekmektedir.
- b) Fayda tutarının belirlenmesinde ve işletmeye olan maliyetinin ölçülmesinde demografik, ve finansal aktüeryal varsayımlar dikkate alınmalıdır.
- c) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün iskonto edilerek bu günkü değeri belirlenmelidir. Burada kullanılacak iskonto oranı ise standardın 83. paragrafı gereğince özel sektör tahvillerinin yüksek kaliteli olanlarının; piyasa derinliği yoksa devlet tahvillerinin getiri oranlarının kullanılması gerekir. Çalışmamızda devlet tahvillerinin getiri oranları baz alınacaktır.
- d) Cari döneme düşen yükümlülükler, önceki dönemde yapılan işlemlerle aktüeryal varsayımlar kullanılarak mukayese edilerek gelir ve gider hesapları ile ilişkilendirilecektir.

Bu uygulamada aktüeryal varsayımlar dikkate alınmaktadır. İşletmenin her bir dönem itibarı ile yapacağı katkı ayrı ayrı hesaplamalarla belirlenecektir. Diğer bir deyişle *Çalışanların cari veya önceki*

dönemlerdeki hizmetleri karşılığında hak kazandıkları faydanın işletmeye olan nihai maliyetini güvenilir bir şekilde tahmin etmek üzere aktüeryal bir teknik kullanılacaktır. Çalışanların işten ayrılması ve ölüm oranları gibi demografik değişkenler, maaşta ve sağlık harcamalarında yaşanacak mali değişiklikler aktüeryal risklerin verilerini teşkil edecektir. Şimdi bir örnek eşliğinde muhasebe işlemlerini takip edelim.

Örnek: İşletme çalışanı Kamil KIDEM 31.12.2011 tarihinden beri (3 yıldır) büro personeli olarak görev yapmakta olup 31.12.2021 yılında emekliye ayrılacağı düşünülmektedir. Söz konusu kişinin 2014 yılı Aralık ayı maaşı 2.000,00-TL olup her yıl %5 oranında maaş zammı alması öngörülmektedir (7 kez maaş zammı yapılacaktır). Personelin emekli olacağı tarihteki maaşı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$\text{Maaş tutarı} \times [(1 + \text{Zam oranı})^{\text{Yapılacak Zam Sayısı}}] = 2000 \times [1,05]^7 = 2.815,00\text{-TL (yuvarlanmıştır)}$$

Kamil Bey'in 10 yıl sonra emekli olması durumunda, bu gün için 3 yıllık kıdeme sahip olduğundan son maaş tutarı baz alınmak kaydıyla hak edeceği kıdem tazminatı tutarı (2.815,00 x 3=8.445,00-TL) olacaktır. İfade edildiği üzere bu tutar 2021 yılında hak edilecek olduğundan bu günkü değerinin hesaplanması gerekir.

2014 yılı sonunda ayrılacak kıdem tazminatı karşılığı ise yukarıda bulunan 8.445,00-TL'lik tutarın bu günkü değerinin hesaplanmasıyla ortaya çıkacaktır. Kamil Bey'in emekli olmasına 7 yıl vardır.

$$\text{Net bu günkü değer: İskonto Edilecek Tutar} / [(1 + \text{Faiz oranı})^{\text{Zaman}}]$$

$$\text{Net bu günkü değer}^2: 8.445,00 / [(1,0885)^7] = 4.665,00\text{-TL (yuvarlanmıştır)}$$

Söz konusu tutar 7 yıllık tutardır. Bu tutarın 7'ye bölünmesi sonucunda yıllık tutar bulunacaktır. O da (4.665/7=666-TL) olacaktır. Bu tutar 2014 yılına ilişkin kıdem tazminatı karşılığının gider payı olacaktır. Kalan tutarda (4.665,00-666=3.999-TL) işletmenin bilançosunda yer alan 542. Olağanüstü Yedekler veya 570. Geçmiş Yıllar Karları hesabından karşılanarak 472. Kıdem Tazminatları Karşılığı hesabına alacak olarak kaydedilecektir. Bu durumda Olağanüstü yedekler veya geçmiş yıllar karları hesaplarından karşılanan tutarın Kurumlar vergisi oranında Ertelenmiş Vergi Varlığından bahsetmek gerekecektir. Çünkü işletme, kanunen kabul edilmeyen bir gideri kendi içinde yer alan kaynaklarından karşılamak suretiyle vergi ertelemesi yapmıştır.Yine burada kıdem tazminatı ödenmediği için ayrılan kıdem tazminatı karşılığının tamamının Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ertelenmiş vergi varlığı tutarı ise (3.999,00*0,2= 799,80-TL) olarak hesaplanacaktır.

Yukarıdaki işlemin muhasebeleştirilmesi, dönem sonu ve ödeme kayıtları ise şöyledir:

----- /31.12.2014/ -----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri (veya ilgili hesap)	666,00	
570. Geçmiş Yıllar Karları veya 542. Olağanüstü Yedekler	3.999,00	
472. Kıdem Tazminatları Karşılıkları		4.665,00
<i>Tazminat ayırma işlemi</i>		

² 2013 yılı için Devlet Tahvili Faiz Oranı % 8,85 olarak dikkate alınmıştır.

----- /31.12.2014/ -----	B	A
951. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (Kıdem Tazm. Karş. Borçlu Hs.)	4.665,00	
952. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (Kıdem Tazm. Karş. Alacaklı Hs.)		4.665,00
<i>Ayrılan karşılığın Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak takibi</i>		
----- /31.12.2014/ -----	B	A
971. Ertelenmiş Vergi Varlığı (Kıdem Tazm. Karş. Borçlu Hs.)	799,80	
972. Ertelenmiş Vergi Varlığı (Kıdem Tazm. Karş. Alacaklı Hs.)		799,80
<i>Ertelenmiş Vergi Varlığının takibi</i>		
-----/-----	-----/-----	

Sonraki Yıla (2015 Yılına) İlişkin Hesaplama İse Aşağıdaki Gibi Olacaktır:

2015 yılı sonunda ayrılacak kıdem tazminatı karşılığı ise şöyle hesaplanacaktır:

Yukarıdaki açıklamalar geçerli olmak üzere Kamil Bey'in 4 yıllık kıdemi 2.815,00 x 4=11.260,00 TL'dir. Bu tutar 2021 yılında hak edilecek olduğundan bu günkü değerinin hesaplanması gerekir (maaş artışı aşağıdaki örnekte dikkate alınmıştır).

Net bu günkü değer: İskonto Edilecek Tutar/[(1+Faiz oranı)^{Zaman}]

- Net bu günkü değer³: 11.260,00/[(1,0885)⁶] = 6.750,00-TL (yuvarlanmıştır)
- Söz konusu tutar 6 yıllık tutar olup yıllık tutar (6.750/6) = 1.125,00-TL
- Fark (Net Bu Günkü değer – 1 yıllık tutar)= (6.750-1.125) = 5.6250,00-TL
- Hesaplanan eksik tutar (Bu dönem hesaplanan NBD –Önceki dönemlerde hesaplanan NBD= 5.625-4.665= 960): =960,00-TL

Yukarıda hesaplanan 1 yıllık 1.125,00-TL tutarındaki cari döneme ait karşılık, gider olarak ilgili hesaba kaydedilecektir. 960,00-TL'lik tutar ise geçmiş dönemde ayrılan kıdem tazminatı karşılığına ait finansman gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Söz konusu tutarlar ödeme yapılmadığından kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalı ve vergi matrahının tespitinde vergi matrahına eklenmelidir. Konuya ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

----- /31.12.2015/ -----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri (veya ilgili hesap)	1.200,00	
780. Finansman Giderleri	1.100,00	
472. Kıdem Tazminatları Karşılıkları		2.300,00
<i>Tazminat ayırma işlemi</i>		

³ 2014 yılı için de Devlet Tahvili Faiz Oranı % 8,85 olarak dikkate alınmıştır.

----- /31.12.2015/ -----	B	A
951. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (Kıdem Tazm. Karş. Borçlu Hs.)	2.300,00	
952. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (Kıdem Tazm. Karş. Alacaklı Hs.)		2.300,00
<i>Ayrılan karşılığın Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak takibi</i>		
-----/-----		

2015 yılında aktüeryal risklerin⁴ değişmesi durumunda yapılacak hesaplamalar aşağıdaki gibi olması gerekir:

2015 yılı ücret artış oranının %10, 2015 yılı maaşının 2.500,00-TL ve devlet tahvil faiz oranının %11 olduğunu varsayalım.

- Çalışanın 2021 yılındaki son maaşı $2500 \times (1,10)^6 = 4.425,00$ -TL olacaktır.
- Çalışanın 2015 yılı sonundaki kıdemi 4 yıl olacak ve o tarihteki 4 yıllık kıdem tazminatı tutarı $(4.425 \times 4 = 17.700,00$ -TL) olarak hesaplanacaktır.
- Söz konusu tutarın bugünkü değeri ise $[17.700,00 / (1,11)^6] = 9.463,00$ -TL olarak hesaplanacak olup bu tutar 6 yıllıktır. Yıllık tutar ise 1.577,00-TL'dir.
- Yukarıda hesaplanan tutar, cari dönemde kıdem tazminatları karşılığı hesabında olması gereken bakiye tutardır ve 9.463,00-TL olmalıdır.
- Bir önceki örnekte açıklandığı üzere 2014 yılı sonunda bilançosunda Kıdem Tazminatları Karşılığı hesabında 4.665,00-TL bakiye bulunmaktaydı.
- Fark tutar 4.798,00-TL olup söz konusu tutarın 1.577,00-TL'lik kısmı cari döneme aittir ve ilgili gider hesabında giderleştirilecektir. Ayrıca önceki dönemde hesaplanan 4.665,00-TL tutarındaki kıdem tazminatı karşılığı işletme için bir fon niteliği taşımaktadır. Bu yüzden $(4.665 \times 0,11 = 513,00$ -TL)'lik tutarın finansman gideri olarak kayıtlara alınması gerekmektedir. $(4.798 - 1.577 - 513 = 2.708,00$ -TL) tutarındaki meblağın işletmede aktüeryal kayıp ve kazançların raporlanmasında sermaye yaklaşımının benimsenmediği varsayımıyla 659. Diğer olağan gider ve zararlar hesabının alt hesabında Aktüeryal Kayıp ve Kazançlar başlığında muhasebeleştirilir (çalışmamızda da bu yöntem tercih edilmiştir). Sermaye yaklaşımının benimsenmesi durumunda ise Bilançonun Özkaynaklar bölümünde bir hesapta gösterilebilir. 4.798,00-TL tutarında ayrılan kıdem tazminatları karşılığının ödemesi yapılmadığından mali karın tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

⁴ Raif Parlakkaya, (2010). "Yasal Mevzuat ve TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı Ve Muhasebe Uygulaması", Selçuk Üniv. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı: 19 Nisan-2011

Konuya ilişkin muhasebe kayıtları şöyledir:

----- /31.12.2015/ -----	B	A
770. Genel Yönetim Giderleri (veya ilgili hesap)	1.577,00	
780. Finansman Giderleri	513,00	
659. Diğer Olağan Gider ve Zararlar	2.708,00	
659.01Aktüeryal Kayıplar		
472. Kıdem Tazminatları Karşılıkları		4.798,00
<i>Tazminat ayırma işlemi</i>		
----- /31.12.2015/ -----	B	A
951. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (Kıdem Tazm. Karş. Borçlu Hs.)	4.798,00	
952. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (Kıdem Tazm. Karş. Alacaklı Hs.)		4.798,00
<i>Ayrılan karşılığın Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak takibi</i>		
-----/-----		

İşçiye ödenecek olan kıdem tazminatının ödendiği yılda, daha önceden ayrılan uzun vadeli kıdem tazminatı karşılıkları hesabı Kısa vadeli Kıdem tazminatları hesabına aktarılacaktır. Ödeme yapılacak tutar 32.575,00-TL olarak dikkate alınmıştır.

----- /01.01.2022/ -----	B	A
472. Kıdem Tazminatları Karşılıkları	32.575,00	
372. Kıdem Tazminatları Karşılıkları		32.575,00
<i>Uzun Vadeli Kıdem Taz. Karş. hesabının kısa vadeliye aktarılması</i>		
-----/-----		

Ödeme kayıtları da aşağıdaki gibi olup, çalışmamızın 4. bölümünde açıklandığı üzere kıdem tazminatları Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir. Fakat bu tutar binde 7,59 oranında Damga Vergisi'ne tabi olacaktır. Önceki dönemlerde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak kayıtlara geçirilen tutarlar, bu dönemde ödeme gerçekleştiği için vergi matrahından indirilecektir. Dolayısıyla Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler hesabında toplanan tutarlar (bu tutarlar daha önceden vergi matrahına dahil edilmişti.) Vergi Matrahından İndirilecek Tutarlar hesabında izlenecektir.

----- /13.01.2022/ -----	B	A
372. Kıdem Tazminatları Karşılıkları	32.575,00	
335. Personele Borçlar		32.328,00
360. Ödenecek Vergi ve Fonlar(Binde 7,59)		247,00
<i>Kıdem tazminatının tahakkuk kaydı</i>		
----- /15.01.2022/ -----	B	A
335. Personele Borçlar	32.328,00	
102. Bankalar		32.328,00
<i>Kıdem tazminatının banka hesabı üzerinden işçiye ödenmesi</i>		
----- /15.01.2022/ -----	B	A
960. Vergi Matrahından İndirilecek Tutarlar (Kıdem Tazm. Karş. Borçlu Hs.)	32.575,00	
961. Vergi Matrahından İndirilecek Tutarlar (Kıdem Tazm. Karş. Alacaklı Hs.)		32.575,00
Ödenen Kıdem Tazminatının Vergi Matrahından Düşülmek üzere takibi		
-----/-----	-----/-----	

Personelin işten emekli olmadan ayrılması durumunda da kıdem tazminatları karşılıkları hesabında biriken bakiye, Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar hesabına veya Önceki Dönem Gelir ve Karlar hesabına alınmalıdır. Fakat bu gelirler vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınmalı ve mali karın tespitinde matrahtan indirim konusu yapılmalıdır. Konuya ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

----- /15.01.201X/ -----	B	A
472. Kıdem Tazminatları Karşılıkları	28.150,00	
671. Önceki Dönem Gelir ve Karları		28.150,00
<i>İşçinin kıdem tazminatı hak etmeden işten ayrılması</i>		
----- /15.01.202X/ -----	B	A
960. Vergi Matrahından İndirilecek Tutarlar (Kıdem Tazm. Karş. Borçlu Hs.)	28.150,00	
961. Vergi Matrahından İndirilecek Tutarlar (Kıdem Tazm. Karş. Alacaklı Hs.)		28.150,00
İşten ayrılan işçi için ayrılan kıdem tazminatlarının Vergi Matrahından Düşülmek üzere takibi		
-----/-----	-----/-----	

6- SONUÇ

Kıdem tazminatı 1475 ve 4857 sayılı iş kanunlarında güvence altına alınmış olup işçinin kanunda sayılan haller dahilinde haklı olarak iş sözleşmesini feshetmesi durumunda işveren tarafından işçinin son 30 günlük brüt maaşı tutarında işçilere ödenmektedir. Muhasebenin temel ilkelerinden bir tanesi olan ihtiyatlılık kavramı da, gelecekte yapılması muhtemel giderlerin önceden tahmin edilerek önceden tedbir alınmasını gerektirmektedir. Bu nedenle tek düzen hesap planında kısa vadeli ve uzun vadeli yabancı kaynaklar kalemlerinde Kıdem tazminatları karşılıkları adlı hesaplar da yer almaktadır. Söz konusu hesaplara klasik yöntemde, işçinin emekli olması muhtemel dönemden önceki dönemde aldığı son maaş tutarının kıdem süresi yılı ile çarpılmasıyla bulunan tutar kaydedilmektedir. TMS 19 “Çalışanlara sağlanan faydalar” standardına göre yapılan kayıtlar ise farklılık göstermektedir. Bu durumda iskonto oranı, hisse sentlerinin getirileri, maaşlarda yapılan değişiklikler gibi aktüeryal riskler girmekte ve kıdem tazminatı hesaplaması net bugünkü değer gibi finansal verilere göre yapılmaktadır. Ayrıca TMS-19 standardına göre yapılan karşılık ayırma işlemlerinde finansman gideri ve aktüeryal giderler gibi gider kalemleri de kullanılmaktadır. Vergisel açıdan ise ayrılan kıdem tazminatı karşılığı işçiye ödenmediği için kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmekte ve mali karın tespitiinde dikkate alınmaktadır. Ödeme yapılan dönemde ise kanunen kabul edilmeyen tutar kadar vergi matrahından tenzilat yapılmaktadır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 1475 sayılı İş Kanunu
- 4857 sayılı İş Kanunu
- AYGÜN, D., KAYA, U. TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Güz 2013, Cilt:9, Yıl:9, Sayı:2, 9:151-169
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2013, Cilt 1 s.112-113
- GÜNER, Ü. Muhasebe Ders Notları, İzmir 2013 (Elektronik kaynak)
- PAMUKÇU, F., PAMUKÇU, N.(2011). “Kıdem Tazminatı Hesaplamasında İş Kanunu İle Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: Nisan-2011,
- PARLAKKAYA, R. (2010). “Yasal Mevzuat ve TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı Ve Muhasebe Uygulaması”, Selçuk Üniv. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı: 19 Nisan-2011,
- TEZEL, Ş. Kıdem Tazminatına Hak Kazanma ve Talep Şartları, <http://www.bilgidenetim.com/kidem-tazminatina-hak-kazanma-ve-talep-sartlari.html>, Erişim Tarihi: 11.10.2014
- Türkiye Muhasebe Standartları 19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar”