

KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESAPLAMASINDA İŞ KANUNU İLE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDAKİ DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Yrd. Doç. Dr. Fatma PAMUKÇU*

Öğr. Gör. Nevzat PAMUKÇU**

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, kıdem tazminatı karşılığının hem İş Kanunu hem de Türkiye Muhasebe Standartlarındaki düzenlemelere göre hesaplama ve muhasebeleştirme esaslarını karşılaştırmalı olarak ortaya koymaktır. Kıdem tazminatı, hizmet sözleşmesinin kanunda sayılan nedenlerden biri ile sona ermesi halinde işveren tarafından yapılan bir ödemedir. Kıdem tazminatı işletmeler için bir sorumluluk, çalışanlar açısından da bir hak olarak her iki tarafı da ilgilendiren bir konudur. Kıdem tazminatı, hizmet sözleşmesi sona erdiğinde ve tazminata hak kazanıldığında ödenecektir. Ancak gelecekte ortaya çıkabilecek bu ödeme için her hesap döneminde karşılık ayrılması ve finansal tablolarda raporlanması TMS-19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardında düzenlenmiştir. Türk vergi mevzuatında ise böyle bir karşılık ayırma zorunluluğu bulunmamaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun yasalaşması ile Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulama, 1 Ocak 2013’den itibaren zorunlu hale geleceğinden kıdem tazminatı karşılığının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi de zorunlu olarak uygulanacaktır. Konu üç ana bölümde ele alınarak incelenmiş ve birinci bölümde kıdem tazminatının yasal düzenlemelerdeki yeri ve karşılık ayırma uygulaması hakkında bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde kıdem tazminatı karşılığının hesaplanması, İş Kanunu ve TMS-19 açısından ayrı ayrı incelenmiş ve örneklerle açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise hesaplanan kıdem tazminatı karşılığının muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır. Burada da yine vergi mevzuatı ile TMS-19’a göre muhasebeleştirme karşılaştırmalı olarak açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kıdem tazminatı karşılığı, kıdem tazminatı hesaplama, TMS-19.

ABSTRACT

The objective of this study is to put forward the basis of the calculation and the accounting of termination indemnity provisions comparatively as to the arrangements in both the Turkish Labor Law and the Turkish Accounting Standards. Termination indemnity is a payment made in case of the termination of the employment contract from one of the reasons enumerated at the law. Termination indemnity is a subjects related to both parties as being a responsibility for corporations and a right from the point of employees. Termination indemnity shall be paid when the employment contract has ended and when the right to the indemnity is attained. However the provision of an allowance for this payment that may arise in the future and it being reported in the financial tables has been regulated in the standard TAS-19 “Advantages Granted to Employees”. In the Turkish Tax Legislation there is no such obligation to provide for such an allowance. With the enacting of the Turkish Trade Law No. 6102, as the implementation of the Turkish Accounting Standards will become mandatory as of January 1st, 2013; the calculation and the accounting of provision for termination indemnity will be implemented mandatorily. The subject has been examined by considering it in three main parts and in the first part information about the place of the termination indemnity in legal arrangements and the implementation of the provision has been presented. In the second part the calculation of the termination indemnity has been examined separately from the Labor Law and TAS-19 aspects and has been explained with samples. In the third part the accounting of the calculated termination indemnity has been considered. Accounting as to both the Turkish Tax Regulations and TAS-19 has been explained comparatively as well in here.

Key Words: Provisions for termination indemnities, calculation of termination indemnities, IAS-19

** Marmara Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, fpamukcu@marmara.edu.tr

** Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Öğretim Görevlisi, SMMM, npamukcu@cizgidenetim.com .tr

1. GİRİŞ

Kıdem tazminatı, hizmet sözleşmesinin kanunda sayılan nedenlerden biri ile sona ermesi halinde işveren tarafından çalışanlara yapılan bir ödemedir. Türkiye’de mevcut kanunlar çerçevesinde, işletmede bir yıllık hizmet süresini dolduran ve herhangi bir haklı nedene bağlı olmaksızın işine son verilen veya kanunda belirlenmiş olan diğer nedenlerle tazminata hak kazanan personele kıdem tazminatı ödemesi yapılmak zorundadır.

Tüm işletmelerde faaliyetler çalıştırılan personel ile yürütülmekte olduğundan kıdem tazminatı yükümlülüğü her işletme açısından var olmaktadır. Kıdem tazminatı ile ilgili esaslar çalışma hayatını düzenleyen çeşitli kanunlarda yer almaktadır. Bu çalışmada konu sadece İş Kanunu açısından ele alınarak incelenmiştir.

Kıdem tazminatı Türkiye Muhasebe Standartlarında, “TMS-19, Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardında düzenlenmiştir. Bu standarda göre, bilanço tarihi itibarıyla, işletmelerin personelinin iş sözleşmelerinin tazminata hak kazandıran nedenlerle sona ermesinden kaynaklanan tahmini yükümlülüğe ait karşılık hesaplanmalı ve bugünkü değerlerinin tahmin edilmesi yoluyla finansal tablolara yansıtılmalıdır.

Bu çalışmada kıdem tazminatı karşılığı konusu hem hesaplama hem de muhasebeleştirme açılarından ele alınmıştır. Hesaplamaya ilişkin örneklerde İş Kanunu ve TMS-19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardındaki farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2. KIDEM TAZMİNATI VE KARŞILIĞI

Kıdem tazminatı, ilgili kanunlarda belirlenen asgari çalışma süresini dolduran hizmet erbabına

veya mirasçılara, hizmet akdinin yine kanunda belirlenen sebeplerden biriyle sona ermesi durumunda işveren tarafından yapılan bir ödemedir.

Kıdem tazminatı, çalışma hayatını düzenleyen 1475 sayılı İş Kanunu, 854 sayılı Deniz İş Kanunu ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanunlar çerçevesinde ödenmektedir.¹

1475 sayılı İş Kanunu’nun 14. maddesinde, çalışanların kıdem tazminatlarını hangi hallerde alabilecekleri sırasıyla belirlenmiştir. Bu kanuna göre işçinin kıdem tazminatını hak ediş koşulları şunlardır:²

- a) 4857 Sayılı İş Kanunu kapsamında “işçi” olma koşulu,
- b) Bir yıl çalışmış olma koşulu,
- c) Hizmet akdinin aşağıdaki sebeplerle sona erme koşulu:
 - İşveren tarafından işten çıkarılma,
 - İşçi tarafından haklı sebeplerle işten çıkma,
 - Askere gitme,
 - Emeklilik anında,
 - Emekli olmadan işten çıkma,
 - Kadın işçinin evlenmesi,
 - İşçinin ölümü.

Yürürlükteki İş Kanunu hükümleri uyarınca, çalışanlardan kıdem tazminatına hak kazanacak şekilde iş sözleşmesi sona erenlere, hak kazandıkları yasal kıdem tazminatlarının ödenmesi yü-

¹ Ürel, Gürol (2009). Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s.404.

² Umdü, Ersin (2009). “Kıdem Tazminatı Nasıl Hesaplanır?”, Mali Pusula Dergisi, Yıl:5, Sayı:52, Nisan 2009, s.91.

kümlülüğü vardır. Ayrıca, halen yürürlükte bulunan 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 06.03.1981 tarih, 2422 sayılı ve 25.08.1999 tarih, 4447 sayılı yasalar ile değişik 60'ıncı maddesi hükmü gereğince kıdem tazminatını alarak işten ayrılma hakkı kazananlara da yasal kıdem tazminatlarını ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır.

Kıdem tazminatı yükümlülüğü yasal olarak herhangi bir fonlamaya tabi değildir.

3. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞININ HESAPLANMASI

Kıdem tazminatı işçinin son aldığı brüt ücret üzerinden hesaplanmaktadır. Her 365 günlük süre, hesaplamada bir yıl olarak dikkate alın-

maktadır. Kıdem tazminatı hesabında ücret dışındaki parasal hakların son bir yılda ödenenler toplamının 365'e bölünmesi suretiyle sonuca gidilmesi gerekir. Artan süreler ise orantı yapılarak kıdem tazminatı hesabına yansıtılır.³

3.1. Kıdem Tazminatına Dahil Edilen ve Edilmeyen Ödemeler

Kıdem tazminatı hesaplamasına hangi ödemelerin dahil edileceği belirlenirken ödemenin devamlı olup olmadığına bakılmalıdır. Devamlılık göstermeyen ödemeler geniş anlamdaki ücret kavramına dahil olmadıkları için kıdem tazminatının hesaplanmasında dikkate alınmazlar. Kıdem tazminatı hesaplamasına dahil edilen ve edilmeyen ödemeler şöyle sayılabilir.

Kıdem Tazminatına Dahil Edilen Ödemeler:	Kıdem Tazminatına Dahil Edilmeyen Ödemeler:
Aile yardımı,	Askerlik yardımı,
Ayakkabı bedeli,	Bayram harçlığı,
Çıplak Ücret,	Bir defalık verilen ikramiyeler,
Çocuk zammı,	Devamlılık göstermeyen primler,
Devamlı ödenen primler,	Doğal afet yardımı,
Eğitim yardımı,	Doğum yardımı,
Erzak yardımı,	Evlenme yardımı,
Gıda yardımı,	Fazla çalışma ücreti,
Giyecek yardımı,	Genel tatil ücreti,
Havlu ve sabun yardımı (işyerinde kullanılacak ise tazminat hesabında dikkate alınmaz),	Hafta tatil ücreti,
Kalifiye-nitelik zammı,	Hastalık yardımı,
Kasa tazminatı,	İş arama yardımı,
Konut yardımı,	İzin harçlığı,
Mali sorumluluk tazminatı,	Jestiyon ödemeleri,

³ Özdemir, Cumhuriyet Sinan (2010). "Kıdem Tazminatı Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, Kasım-2010, Sayı:351, s.132.

Sağlık yardımı,	Ölüm yardımı,
Taşıtlı yardımı,	Seyahat primleri,
Temettü,	Teşvik ikramiyesi ve primleri,
Unvan tazminatı,	Yıllık izin ücreti, yolluklar.
Yakacak yardımı,	
Yemek yardımı,	
Yıpranma tazminatı	

3.2. Kıdem Tazminatı Tavanı

1475 sayılı İş Kanunu'nun yürürlükte olan 14.maddesine göre, toplu iş sözleşmeleri ve/veya iş sözleşmeleri ile belirlenen kıdem tazminatının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir

hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini aşamaz.⁴

Kıdem tazminatı tavanı 6 aylık dönemler için geçerli olmak üzere belirlenmektedir. 2009 ve 2010 yılları için belirlenmiş olan kıdem tazminatı tavanı tutarları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Yıl	Dönem	Kıdem Tazminatı Tavanı
2010-2	01.07.2010-31.12.2010	2.517,01
2010-1	01.01.2010-30.06.2010	2.427,04
2009-2	01.07.2009-31.12.2009	2.365,16
2009-1	01.01.2009-30.06.2009	2.260,04

⁴ Özdemir, Cumhur Sinan (2010). "Kıdem Tazminatı Uygulaması", Vergi Dünyası Dergisi, Kasım-2010, Sayı:351, s.131.

3.3. İş Kanununa Göre Hesaplama

Kıdem tazminatı fonuna ilişkin Kanunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar işçilerin kıdemleri için 1475 sayılı İş Kanunu 14. maddesi hükümlerine göre kıdem tazminatı hakları saklıdır.⁵

İş Kanununa göre bir çalışan için kıdem tazminatı hesaplanabilmesinin ilk koşulu en az bir yıl çalışmış olmasıdır. Bu süreyi aşan ve kanunda belirlenen nedenlerden biri ile iş sözleşmesi sona ermiş çalışan için son ücreti ve ücret sayılan ödemeleri esas alınarak kıdem tazminatı hesaplanır. Kıdem tazminatı tutarı, her bir yıllık çalışmaya karşılık bir aylık ücrettir.

Kıdem tazminatı, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 25/7. maddesine istinaden gelir vergisinden müstesnadır. Kıdem tazminatı tavanını aşan tutar eğer işveren tarafından ödenirse ücret olarak kabul edilir ve gelir vergisine tabidir. Kıdem tazminatı, 488 Sayılı Damga vergisi kanununa istinaden binde 6,6 oranında damga vergisine tabidir. Kıdem tazminatı ödemeleri, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu 80. maddesine istinaden sigorta primleri hesabında dikkate alınmaz.

Örnek: ABC Tekstil San.ve Tic.Ltd.Şti. 3 personel çalıştırmaktadır ve bu çalışanlara ilişkin olarak 31.12.2009 tarihi itibarıyla kıdem tazminatı karşılığı hesaplaması yapılmıştır.

Personele Ait Bilgiler	Ali Kaya	Mehmet Bulut	Salih Yılmaz
İşe giriş tarihi	01.01.1998	01.06.2000	01.09.2006
Bilanço tarihi	31.12.2009	31.12.2009	31.12.2009
Çıplak ücret	3.500,00	1.300,00	1.000,00
Konut yardımı	500,00	500,00	500,00
Yemek yardımı	100,00	100,00	100,00
Taşıt yardımı	250,00	250,00	250,00
Aylık brüt ücret	4.350,00	2.150,00	1.850,00
Kıdem tazminatına esas aylık ücret	<u>2.365,16</u>	2.150,00	1.850,00
Kıdem tazminatına esas günlük ücret	6,57	5,97	5,14
Kıdem tazminatına hak kazanılan gün	4.320	3.450	1.200
Brüt kıdem tazminatı	28.382,40	20.596,50	6.168,00
Toplam		55.146,90	

Aşağıdaki tabloda 31.12.2010 itibarıyla kıdem tazminatı karşılığı hesaplamaları yer almaktadır. Salih Yılmaz adlı personelin iş sözleşmesine 31.03.2010 tarihinde işveren tarafından son verilmiş ve çalışan kıdem tazminatına hak kazanmıştır.

⁵ Özdemir, Cumhuriyet Sinan (2010). İş Kanunu'na Göre İşveren ve İşçi Rehberi, Ankara: Adalet Yayınevi, s.356.

Personele Ait Bilgiler	Ali Kaya	Mehmet Bulut	Salih Yılmaz
İşe giriş tarihi	01.01.1998	01.06.2000	01.09.2006
Bilanço tarihi	31.12.2009	31.12.2009	31.12.2009
Çıplak ücret	3.500,00	1.300,00	1.000,00
Konut yardımı	500,00	500,00	500,00
Yemek yardımı	100,00	100,00	100,00
Taşıt yardımı	250,00	250,00	250,00
Aylık brüt ücret	4.350,00	2.150,00	1.850,00
Kıdem tazminatına esas aylık ücret	<u>2.365,16</u>	2.150,00	1.850,00
Kıdem tazminatına esas günlük ücret	6,57	5,97	5,14
Kıdem tazminatına hak kazanılan gün	4.320	3.450	1.200
Brüt kıdem tazminatı	28.382,40	20.596,50	6.168,00
Toplam	55.146,90		

3.4. Türkiye Muhasebe Standardına Göre Hesaplama

Bu Standart, işten çıkarma tazminatlarını çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alır; çünkü yükümlülük doğuran olay; çalışanın hizmeti değil işten çıkarılmasıdır.⁶

İşten çıkarma tazminatları, normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile işine son verilmesi veya çalışanın gönüllü olarak, tazminat karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi durumunda ortaya çıkan ve ödenebilir duruma gelen faydalardır.⁷

TMS-19'da düzenlenmiş olan aktüeryal yönteme göre; netinin reel iskonto oranını vereceği, tahmini bir enflasyon ve faiz oranı beklentisi ile uygun bir iskonto oranı belirlenmelidir. Bulunacak olan reel iskonto oranı gelecekte ödenecek kıdem tazminatı yükümlülüklerinin bilanço tarihi itibarıyla bugünkü değerlerinin hesaplanmasında kullanılmalıdır. İsteğe bağlı işten ayrılmalar neticesinde ödenmeyip, işletmede kalacak olan kıdem tazminatı tutarlarının tahmini oranı da, karşılık hesaplamalarında dikkate alınmalıdır.⁸

⁶ Morgül, Cüneyt (2009). "TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar", UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s.551.

⁷ Özerhan Akbulut, Yıldız, Yanık, Serap (2010). Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Ankara: TÜRMOB Yayın No:377, s.485.

⁸ Demir, Volkan (2006). "SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltmesi-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği", Mali Çözüm Dergisi, Ağustos-Eylül-Ekim 2006, Sayı:77, s.46.

Kıdem tazminatı karşılığı tutarı şöyle hesaplanır:

$$\text{Kıdem Tazminatı Karşılığı} = \text{Tam Yükümlülük Tutarı} \times \left(\frac{1 + \text{Enflasyon Oranı}}{1 + \text{Faiz Oranı}} \right)^{\text{Emekliliğe Kalan Gün Sayısı}/365}$$

Örnek: ABC Tekstil San.ve Tic.Ltd.Şti. 3 personel çalıştırmaktadır ve bu çalışanlara ilişkin olarak 31.12.2009 tarihi itibarıyla kıdem tazminatı karşılığı hesaplaması TMS-19'daki esaslara göre yapılmıştır.

Personele Ait Bilgiler	Ali Kaya	Mehmet Bulut	Salih Yılmaz
İşe giriş tarihi	01.01.1998	01.06.2000	01.09.2006
Bilanço tarihi	31.12.2009	31.12.2009	31.12.2009
Aylık brüt ücret	4.350,00	2.150,00	1.850,00
Kıdem tazminatına esas aylık ücret	<u>2.365,16</u>	2.150,00	1.850,00
Brüt kıdem tazminatı	28.382,40	20.596,50	6.168,00
Emekliliğe kalan gün	2.710	2.850	2.990
Tahmini faiz oranı	%10	%10	%10
Tahmini enflasyon oranı	%8	%8	%8
İskonto oranı	0,8727	0,8665	0,8604
İndirgenmiş kıdem tazminatı yükümlülüğü	24.769,32	17.846,87	5.306,95
Toplam	47.923,14		

Ali Kaya'nın kıdem tazminatı karşılığının hesaplanması:

İskonto Oranı:

$$= ((1 + \text{Enflasyon Oranı}) / (1 + \text{Faiz Oranı}))^{\text{Emekliliğe kalan gün}/365}$$

$$= ((1 + \%8) / (1 + \%10))^{2.710/365}$$

$$= 0,8727$$

İndirgenmiş kıdem tazminatı yükümlülüğü = Tam yükümlülük x İskonto oranı

$$= 28.382,40 \times 0,8727$$

$$= 24.769,32$$

Mehmet Bulut'un kıdem tazminatı karşılığının hesaplanması:

İskonto Oranı:

$$= ((1+\text{Enflasyon Oranı}) / (1+\text{Faiz Oranı}))^{\text{Emekliliğe kalan gün}/365}$$

$$= ((1+\%8) / (1+\%10))^{2.850/365}$$

$$= 0,8665$$

$$\text{İndirgenmiş kıdem tazminatı yükümlülüğü} = \text{Tam yükümlülük} \times \text{İskonto oranı}$$

$$= 20.596,50 \times 0,8665$$

$$= 17.846,87$$

Salih Yılmaz'ın kıdem tazminatı karşılığının hesaplanması:

İskonto Oranı:

$$= ((1+\text{Enflasyon Oranı}) / (1+\text{Faiz Oranı}))^{\text{Emekliliğe kalan gün}/365}$$

$$= ((1+\%8) / (1+\%10))^{2.990/365}$$

$$= 0,8604$$

$$\text{İndirgenmiş kıdem tazminatı yükümlülüğü} = \text{Tam yükümlülük} \times \text{İskonto oranı}$$

$$= 6.168,00 \times 0,8604$$

$$= 5.306,95$$

Aşağıdaki tabloda 31.12.2010 itibariyle kıdem tazminatı karşılığı hesaplamaları yer almaktadır. Salih Yılmaz adlı personelin iş sözleşmesine 31.03.2010 tarihinde işveren tarafından son verilmiş ve çalışan kıdem tazminatına hak kazanmıştır.

Personele Ait Bilgiler	Ali Kaya	Mehmet Bulut	Salih Yılmaz
İşe giriş tarihi	01.01.1998	01.06.2000	01.09.2006
Bilanço tarihi	31.12.2010	31.12.2010	31.03.2010
Aylık brüt ücret	4.700,00	2.280,00	1.950,00
Kıdem tazminatına esas aylık ücret	2.517,01	2.280,00	1.950,00
Brüt kıdem tazminatı	32.713,20	24.117,30	6.991,80
Emekliliğe kalan süre	2.345	2.485	-
Tahmini faiz oranı	%10	%10	
Tahmini enflasyon oranı	%8	%8	
İskonto oranı	0,8887	0,8826	
İndirgenmiş kıdem tazminatı yükümlülüğü	29.072,22	21.285,93	
Toplam		50.358,15	

Ali Kaya'nın kıdem tazminatı karşılığının hesaplanması:

İskonto Oranı:

$$\begin{aligned} &= ((1+\text{Enflasyon Oranı}) / (1+\text{Faiz Oranı}))^{\text{Emekliliğe kalan gün}/365} \\ &= ((1+\%8) / (1+\%10))^{2.345/365} \\ &= 0,8887 \end{aligned}$$

İndirgenmiş kıdem tazminatı yükümlüğü = Tam yükümlülük x İskonto oranı

$$\begin{aligned} &= 32.713,20 \times 0,8887 \\ &= 29.072,22 \end{aligned}$$

Mehmet Bulut'un kıdem tazminatı karşılığının hesaplanması:

İskonto Oranı:

$$\begin{aligned} &= ((1+\text{Enflasyon Oranı}) / (1+\text{Faiz Oranı}))^{\text{Emekliliğe kalan gün}/365} \\ &= ((1+\%8) / (1+\%10))^{2.485/365} \\ &= 0,8826 \end{aligned}$$

İndirgenmiş kıdem tazminatı yükümlüğü = Tam yükümlülük x İskonto oranı

$$\begin{aligned} &= 24.117,30 \times 0,8826 \\ &= 21.285,93 \end{aligned}$$

4. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

TMS-19 ile vergi mevzuatı uygulamaları arasında en önemli farklılıklardan biri çalışanların işten çıkarılması sonrasında hak kazandıkları tazminatların muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. Vergi mevzuatı, çalışanlara ödenen kıdem tazminatlarının ödendiği tarihte gider kayıt edilmesini kabul etmektedir. TMS-19 ise çalışanlar için ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalar nedeniyle her raporlama döneminde kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerek-

tiğini belirtmektedir. Muhasebe standardında kıdem tazminatından doğan yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğu dikkate alınarak, kıdem tazminatı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi uygun görülmektedir.⁹

4.1. Türk Vergi Mevzuatına Göre Muhasebeleştirme

Kıdem tazminatı karşılıkları tahakkuk ettirilirken 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabına alacak kayıt edilir. Sonraki hesap dönemi içinde emeklilik süresini dolduracak olanların sayısı,

⁹ Demir, Volkan (2009). "TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar", Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, 2.Baskı, İSMMMO Yayın No:99, s.203.

geçmiş yıllarda emeklilik süresini dolduran personelin ayrılma oranı vb. ölçütlerden yararlanarak izleyen yıl içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatı tutarları ve emeklilik ödemeleri, yılsonunda 472 hesabın borcuna karşılık 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabına aktarılır. Yıl içindeki kıdem tazminatı ve emeklilik ödemeleri 372 hesaba borç kaydı ile yapılır. Vergi kanunlarına göre kıdem tazminatının kanunen kabul edilebilir nitelikte olması için, fiilen ödemenin yapılması gerekir. Bu nedenle, yıl içinde 654 Karşılık Giderleri hesabına borç 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabına alacak kayıt edilen karşılık tutarı matraha eklenirken, ödenen kıdem tazminatları matrahtan indirilir¹⁰.

Örnek: 3.3.İş Kanununa Göre Hesaplama başlıklı bölümde yapılmış olan hesaplama örneğine ait muhasebe kayıtları aşağıda yer almaktadır.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
654	Karşılık Giderleri	55.146,90	
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı		55.146,90
31.12.2009	Ali Kaya kıdem tazminatı karşılığı : 28.382,40		
31.12.2009	Mehmet Bulut kıdem tazminatı karşılığı : 20.596,20		
31.12.2009	Salih Yılmaz kıdem tazminatı karşılığı : 6.168,00		

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
770	Genel Yönetim Giderleri	6.991,80	
372	Kıdem Tazminatı Karşılığı		6.991,80
31.03.2010	Salih Yılmaz kıdem tazminatı tahakkuku		

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
372	Kıdem Tazminatı Karşılığı	6.991,80	
335	Personele Borçlar		6.945,65
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar		46,15
31.03.2010	Salih Yılmaz kıdem tazminatı ödemesi		

¹⁰ Akdoğan, Nalan; Sevilengül, Orhan (2007). Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12.Baskı, Ankara:Gazi Kitabevi, s.469.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı	6.991,80	
644	Konusu Kalmayan Karşılıklar		6.991,80
31.03.2010	Ödenen kıdem tazminatı karşılığının iptali		

31.12.2009 Tarihli Kıdem Tazminatı Karşılığı	+	55.146,90
31.03.2010 Tarihli Kıdem Tazminatı Ödemesi	-	6.991,80
31.12.2010 Tarihli Kıdem Tazminatı Karşılığı	=	56.830,50
31.12.2010 Takvim Yılı Kıdem Tazminatı Karşılığı		8.675,40

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
654	Karşılık Giderleri	8.675,40	
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı		8.675,40
31.12.2010	2010 Takvim Yılı Kıdem Tazminatı Karşılığı		

4.2. Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirme

TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, işten çıkarma tazminatlarını çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alır, çünkü yükümlülük doğuran olay çalışanın hizmeti değil işten çıkarılmasıdır. Bir işletme, işten çıkarma tazminatlarını sadece aşağıdaki durumlardan birini açıkça taahhüt etmiş olduğu durumlarda borç ve gider olarak muhasebeleştirir.¹¹

- Bir çalışanın veya bir grup çalışanın işine normal emeklilik tarihlerinden önce son verilmesi,
- Gönüllü olarak işten ayrılmayı teşvik etmek amacıyla yapmış olduğu teklifte işten çıkarma tazminatı sağlaması.

İşten çıkarma tazminatları işletmeye gelecekte ekonomik yararlar sağlamaz ve derhal gider olarak muhasebeleştirilirler.¹²

¹¹ Gökçen, Gürbüz; Ataman, Başak; Çakıcı, Cemal (2011). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, İstanbul: Türkmen Kitabevi, s.284.

¹² Gökçen, Gürbüz; Ataman, Başak; Çakıcı, Cemal (2011). s.284.

İşten çıkarma tazminatlarının muhasebeleştirilmesi durumunda, aynı zamanda, emeklilik faydalarında veya çalışanlara sağlanan diğer faydalar açısından da bir azaltma yapılır. İşten ayrılma tazminatları, bilanço tarihinden oniki ay sonra tekabül ediyorsa, belirlenen iskonto oranıyla iskonto edilir. Çalışanlara gönüllü olarak işten ayrılmalarının teklif edilmesi durumunda, işten çıkarma tazminatları teklifi kabul edecek çalışan sayısına göre ölçülür.¹³

İşten ayrılma tazminat teklifini kabul edecek çalışan sayısında bir belirsizlik olması şarta bağlı bir borcu ortaya çıkarmaktadır. TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar uyarınca; ödemenin nakit olarak yapılması ihtimali uzak değilse, işletme, söz konusu şarta bağlı borcu hakkında kamuoyuna açıklamada bulunmalıdır. TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu uyarınca işletme, işten ayrılma tazminatından

kaynaklanan giderin nitelik ve tutarının önemli olması durumunda bu konuyu kamuoyuna açıklamalıdır.¹⁴

TMS-19 kapsamına giren ödemelerin adı ve niteliği ne olursa olsun, ister kanun emrine, ister iş akdine istinaden veya isterse işverenin kendi isteğine bağlı olarak ödensin, ödemenin yapıldığı döneme değil, ilgili olduğu veya iş görenin fayda sağladığı, kendisinden faydalandığı döneme ilişkin maliyet olarak kayda alınması gerekir. Cari veya geçmiş döneme ait olmakla birlikte, daha sonra ödenmesi beklenen tutarlar brüt veya ödenecek tutarla değil, beklenen ödemenin net şimdiki değeriyle raporlanır.¹⁵

Örnek: 3.4.Türkiye Muhasebe Standardına Göre Hesaplama başlıklı bölümde yapılmış olan hesaplama örneğine ait muhasebe kaydı aşağıda yer almaktadır.

		Yasal	TMS	Farklar
31.12.2009 Tarihli Kıdem Tazminat Karşılığı	+	55.146,90	47.923,14	7.223,76
31.03.2010 Tarihli Kıdem Tazminat Ödemesi	-	6.991,80	6.991,80	0
31.12.2010 Tarihli Kıdem Tazminatı Karşılığı	=	56.830,50	50.358,15	6.472,35
31.12.2010 Takvim Yılı Kıdem Tazminat Karşılığı		8.675,40	9.426,81	751,41

¹³ Gücenme Gençoğlu, Ümit (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, Türkmen Kitabevi, s.306.

¹⁴ Deloitte Academy (2007). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, s.230.

¹⁵ Örtten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2007). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Gazi Kitabevi, s.287.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı	6.472,35	
770	Genel Yönetim Giderleri	751,41	
570	Geçmiş Yıllar Karları		7.223,76
31.12.2010	Kıdem tazminatı karşılığının düzeltilmesi		

5. SONUÇ

Kıdem tazminatı hesaplaması işverenin çalışanlarla ilgili bir sorumluluğu olarak muhasebe uygulamalarında yer almaktadır. Kıdem tazminatı vergi kanunları açısından ancak ödeme yapıldığında gider olarak kabul edilmektedir. Gelecekte ortaya çıkabilecek kıdem tazminatı yükümlülükleri için karşılık ayrılması yine Türk vergi mevzuatına göre isteğe bağlıdır. Karşılık hesaplaması yapılarak muhasebeleştirilmesi halinde bu tutar mali kâr tespitinde kanunen kabul edilmeyen bir giderdir.

TMS-19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardında kıdem tazminatı, çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alınmıştır. Çünkü kıdem tazminatı, çalışma sırasında değil per-

sonelin çalışmasının sona ermesi halinde ortaya çıkan bir yükümlülüktür.

Türk vergi mevzuatı açısından isteğe bağlı olan kıdem tazminatı karşılığı hesaplaması 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile zorunlu hale gelmiştir. Çünkü TTK’da Türkiye Muhasebe Standartlarının tüm işletmelerde zorunlu olarak uygulanması düzenlemesi getirilmiştir. Şimdiye kadar sadece Sermaye Piyasası Kanununa tabi olan işletmelerde zorunlu diğerlerinde ihtiyari olan karşılık hesaplaması 1 Ocak 2013’den itibaren tüm işletmeleri ilgilendiren bir konu olacaktır. Türk vergi mevzuatı ile muhasebe standartları arasında paralellik ve uyum sağlanması hem muhasebe uygulayıcılarının hem de denetçilerin çalışmalarını kolaylaştıracak, olası muhasebe hatalarını da en aza indirecektir.

6. KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan; Sevilengl, Orhan (2007). Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12.Baskı, Ankara:Gazi Kitabevi, s.469.
- Bayazıtlı, Ercan; Çelik, Orhan; Üstündağ, Saim (2006). Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Ankara: Tesmer Yayın No: 67.
- Deloitte Academy (2007). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.
- Demir, Volkan (2006). “SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği”, Mali Çözüm Dergisi, Ağustos-Eylül-Ekim 2006, Sayı:77, s.40-51.
- Demir, Volkan (2009). “TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar”, Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, 2.Baskı, İSMMMO Yayın No:99, s.199-210.
- Gökçen, Gürbüz; Ataman, Başak; Çakıcı, Cemal (2011). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gücenme Gençoğlu, Ümit (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, Türkmen Kitabevi.
- Morgül, Cüneyt (2009). “TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar”, UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, s.519-562.
- Örtten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2007). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Gazi Kitabevi.
- Özdemir, Cumhur Sinan (2010). İş Kanunu’na Göre İşveren ve İşçi Rehberi, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Özdemir, Cumhur Sinan (2010). “Kıdem Tazminatı Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım-2010, Sayı:351, s.127-132.
- Özerhan Akbulut, Yıldız; Yanık, Serap (2010). Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Ankara: TÜRMOB Yayın No:377.
- Umdu, Ersin (2009). “Kıdem Tazminatı Nasıl Hesaplanır?” Mali Pusula Dergisi, Yıl:5, Sayı:52, Nisan 2009, s.91-95.
- Ürel, Gürol (2009). Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2010). Türkiye Muhasebe Standartları, Ankara.
- 1475 Sayılı İş Kanunu, 01.09.1971 Tarih ve 13943 Sayılı Resmi Gazete.