

# İzmir YMMO Dergisi

Yıl/Year: 2020 Cilt/Volume: 2 Sayı/No:1 Dönem/Period: Haziran/June 2020  
Geliş Tarihi/Recieved: 20.11.2019 Kabul Tarihi/Accepted: 28.05.2020 Sayfa: 1-11  
OLGU SUNUMU

## Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi Sorunu ve Kıdem Tazminat Fonu Çerçevesinde Bir Öneri

Recep ŞENER<sup>1</sup>, Burak KAYIHAN<sup>2</sup>

### Özet

Günümüzde işçi ve işveren arasındaki önemli anlaşmazlık konularından birisi kıdem tazminatı kavramıdır. Kıdem tazminatı, işverenin işinden çeşitli nedenlerle ayrılan işçiye çalıştığı süreye göre belli meblağlarda bir ödeme yapmasıdır. Ancak bu ödemenin ne kadar olacağı ve hangi koşullarda yapılacağı kamuoyunda hala önemli bir tartışma konusu olarak sıkça karşımıza çıkmaktadır. Kıdem tazminatı ödemelerinin kurulacak olan bir fon aracılığıyla yapılması tasarılar boyutunda ele alınmasına rağmen hala somut bir gelişme yoktur. Bu tartışmaların yanı sıra belirlenen kıdem tazminatının muhasebeleştirilmesinin nasıl yapılacağı da önemli bir sorun teşkil etmektedir. Bu çalışma kıdem tazminatının muhasebeleştirilmesi sorununa değinerek, bu işlemin kurulacak olan kıdem tazminat fonu çerçevesinde nasıl yapılabileceğine dair bir öneri sunmak amacıyla yapılmıştır. Hem Tek Düzen Muhasebe Sistemi hem de Türkiye Muhasebe Standartları açısından kıdem tazminatının nasıl muhasebeleştirileceğine değinilerek, kurulacak fonun nasıl olması gerektiğine ve işleyişine dair görüşler dile getirilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Kıdem Tazminatı, Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi, Kıdem Tazminat Fonu

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41, M48

## The Problem of the Accounting of Severance Payment and A Suggestion with Framework of Severance Payment Fund

### Abstract

Nowadays, one of the important dispute issues between worker and employer is the concept of severance pay. Severance pay is for the employer to pay a certain amount of money to the employee who has left his job for various reasons. However, how much this payment will be made and the payment will be made under which conditions is still an important topic of discussion. Despite the fact that the payment of severance payments is made through a fund to be established, there is still no concrete development. In addition to these discussions, accounting for the severance payment is also an important problem. This work is done by referring to the problem of accounting for the severance payment, and to give a recommendation on how this can be done within the framework of the severance payment fund to be established. Specifying how to account for severance payment in terms of both Uniform Accounting System and Turkey Accounting Standards and opinions about how the fund should be established and its functioning.

**Keywords:** Severance Payment, Accounting of Severance Payment, Severance Payment Fund

**JEL Classification:** M40, M41, M48

<sup>1</sup> Profesör Doktor, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Türkiye, srecep@mu.edu.tr, 0252 211 1367 Orcid: 0000-0002-2592-2963

<sup>2</sup> Araştırma Görevlisi Doktor, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Türkiye, burakkayihan@mu.edu.tr, 0252 211 5077 Orcid: 0000-0003-4188-3295

## 1. GİRİŞ

Günümüzde çalışma hayatının en çok tartışılan konularından birisi kıdem tazminatıdır. Kıdem tazminatı ödemeleri konusunda işçi ve işveren açısından anlaşmazlıklar yaşanmaktadır. Bu anlaşmazlıkların giderilmesi adına devlet, işveren ve işçiler arasında aracı rolünü üstlenerek çözüm yolu bulunması için çalışmalar yapmaktadır. Bu çalışmalardan birisi ödemelerin kurulacak bir fon aracılığıyla halledilmesidir. Bu problemlere ek olarak kıdem tazminatının nasıl muhasebeleştirileceği sorunu da işveren açısından önemli bir problem olarak görülmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe Standartları ve kanunlar açısından kıdem tazminatı ödemelerinin işletmelere dezavantaj oluşturmayacak şekilde nasıl kayıt altına alınacağı konusunda bir uygulama birliği olmadığı söylenebilir.

Kıdem tazminatı, işçinin çalıştığı süreye bağlı olarak kazanılan bir hak olmasına karşın, yapılacak olan ödeme belli koşullara bağlıdır ve söz konusu ödeme genelde gelecek dönemlerde yapılmaktadır. Bu durum kıdem tazminatıyla ilgili diğer giderlerden farklı bir muhasebeleştirme uygulamasına neden olmaktadır. Ayrıca işçinin haklı sebeplerle işten çıkarılması veya kendi isteğiyle işten çıkması durumunda kıdem tazminatı ödemesinin söz konusu olmaması bu giderin kesin bir gider olarak algılanmasına engel olmaktadır.

Çalışmanın amacı, kıdem tazminatının muhasebeleştirilmesi sorununa değinerek, bu işlemin kurulacak olan kıdem tazminat fonu çerçevesinde nasıl yapılabileceğine dair bir öneri sunmaktır.

## 2. KIDEM TAZMİNATI VE KIDEM TAZMİNAT FONU KAVRAMLARI

Kıdem tazminatı 130 yıla yaklaşan geçmişiyle muhtemelen dünyada en yaygın uygulamaya sahip tazminat veya gelir desteği programıdır. Kıdem tazminatına farklı gelir düzeyine sahip hemen hemen ülkelerde zorunlu veya gönüllü biçimlerde (toplu sözleşmeler aracılığıyla) rastlanmaktadır. Kıdem tazminatı oldukça yaygın bir o kadar da üzerinde tartışılan işçi haklarından biridir. Mevzuat veya toplu sözleşmelerle sağlanan kıdem tazminatı işverenin işini kaybeden veya işten ayrılan işçiye hizmet süresine ve kazancına paralel toptan bir ödeme yapmasıdır (Çelik, 2015: 1). Kıdem tazminatı; ilgili kanunda belirtilen nedenlerle iş sözleşmesinin son bulması ve asgari çalışma süresinin doldurulması durumunda, işverence, işçiye veya hak sahiplerine işçinin kıdemi ve ücreti dikkate alınarak ödenmesi gereken para olarak da tanımlanmaktadır (Süzek 2006, 549). Öğretide kıdem tazminatının amacı; işçinin bir işveren için çalıştığı süre içinde işyerine yapmış olduğu katkı, yıpranması, tekrar bir işe girene kadar yaşadığı güçlüklerin düşünülmesi ve geçmiş hizmetlerine karşılık kendine has bir ödeme yapılması olarak açıklanmaktadır (Narmanlıoğlu, 1998: 332).

Kıdem tazminatına dair daha farklı tanımlara da yer verilebilir. Ancak kıdem tazminatı tanımlarında bazı unsurlar ön plana geçmektedir. Bunlar; kanun kapsamında işyerinin ve işçinin varlığı, iş sözleşmesinin belirli nedenlerle feshedilmesi, belirli bir hizmet süresi, işçinin aldığı ücretin miktarıyla paralellik göstermesi, iş akdini sona eren işçinin gelir kaybının telafisine yönelik olması,

işçinin işverene sadakatının ödüllendirilmesi, olarak sıralanabilir (Akbiyık ve Koç, 2011: 255). Kıdem tazminatı konusu, üzerinde tartışmaların olduğu son derece güncel bir konudur. İşçiler için bir anlamda iş/ücret güvencesi olarak görülen kıdem tazminatı, işverenler için ise bir maliyet unsurudur. Bu nedenle kıdem tazminatı ile ilgili tartışmalar 50 yılı aşkın bir süredir devam etmektedir ve bu konuyla ilgili olarak günümüzde de bir anlaşma noktasına varılamamıştır. Mevcut uygulamada, işçiler için kıdem tazminatı ödeme garantisinin olmaması ve işverenlerin altına girdiği mali yük gerilimi, temel sorunları teşkil etmektedir (Şakar, 2016: 13). Gerçekten, zamanla işletmeler için ağır bir yük haline gelen kıdem tazminatı, özellikle ekonomik kriz dönemlerinde işverenlerin ödeme güçlüğü içine düşmesine neden olmuştur. Bir kısım işveren işçi devrini artırmak gibi yollara başvurarak bu tazminatı ödememe çarelerine başvurmuştur. Böylece yılların emeği ile hak kazanılan bu tazminattan, zaman zaman işçilerin yararlanamadıkları bir gerçek olarak ortaya çıkmaktadır (Akbiyık ve Koç, 2011: 268).

Türkiye’de ilk kez 1936 yılında 3008 sayılı İş Kanunu ile mevzuata girmiş olan kıdem tazminatı, uzun yıllardır gündemdeki yerini korumaktadır. Çeşitli kanunlar vasıtasıyla kıdem tazminatına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Ancak bugün kıdem tazminatı, söz konusu tazminatı düzenleyen madde hükmü hariç olmak üzere yürürlükten kaldırılmış olan 1475 sayılı İş Kanunu uyarınca uygulanmaktadır. 2003 yılında kabul edilen 4857 sayılı İş Kanunu’nda kıdem tazminatına ilişkin bir düzenleme yapılmamış, yalnızca bir kıdem tazminatı fonu kurulması öngörülmüştür. Kıdem tazminatına ilişkin bir fon oluşturulması fikri pek çok kez dile getirilmiş olmasına rağmen, söz konusu fonu düzenleyen bir kanun henüz yürürlüğe konmamıştır (Güner vd., 2016: 27). Türkiye’de kıdem tazminatının işveren tarafından ödenen bir fona dönüştürülmesi çabası 1970’li yıllara dayanmaktadır. 1975 yılında başlatılan çalışmalar neticesinde 1976 yılında kıdem tazminatının oluşturulması için ilk kanun taslağı hazırlanmış, bu tasarıya göre fona aktarılması gereken miktar %10 olarak belirlenmiştir. Bu yüksek orandan dolayı bu tasarı kanunlaşmamıştır. Söz konusu taslağa göre kıdem tazminatı emeklilik, ölüm ve toptan ödeme halinde alınacaktır. İşveren tarafından fesih, işçi tarafından haklı fesih ve askerlik durumlarında da kıdem tazminatı alınabilecektir. Daha sonraki yıllarda da çeşitli taslaklar hazırlanmış, 2004 yılında yapılan taslakta ise işverenin ödeyeceği kıdem tazminatı prim oranı %3 olarak öngörülmüştür. Ancak bu oran fonun sürdürülebilirliği açısından yeterli görülmemiştir (Limon, 2015: 161-164).

Kıdem tazminatı fonuyla ilgili günümüzde hala bir düzenleme yoktur ve günümüze değin tüm işçilerin haklarını güvence altına alan kıdem tazminatı reformu adı altında birçok tasarıya yer verilmiştir. Söz konusu tasarılar istihdam üzerindeki mali yükleri azaltacak, işletmelerdeki finansal öngörülebilirliği artıracak ve işgücü hareketliliğini hızlandıracak bir kıdem tazminatı fonu kurularak tüm işçilerin erişebileceği mali açıdan sürdürülebilir bir sistemin oluşturulacağı öngörülmüştür. Kıdem Tazminatı Fonu’nu etkileyen üç adet değişken belirlenmiştir. Sigortalı işçi sayısı, ortalama aylık ücret ve prim oranı şeklinde sıralanan bu değişkenler fonun büyüklüğünü ve miktarını doğrudan etkilemektedir. Fonun büyüklüğünün hesaplanabilmesi ve gerekli aktüeryal hesapların yapılabilmesi için bu değişkenlerin her birinin tahmin edilmesi gerekmektedir (Aygören vd., 2012: 128).

Kıdem tazminatı mevcut haliyle sadece kayıtlı işçilerin oldukça küçük bir kesiminin faydalandığı bir uygulamadır (Sayan, 2008: 52). Ülkemizde mevzuatta öngörülen ile pratikte var olan fiili durum birbirinden oldukça farklılık arz etmektedir (Kurt, 2016). Bu nedenle işveren tarafından ödenmeyen kıdem tazminatının garantör bir mekanizmaya dönüştürülmesi ve bu yolla daha geniş kitlelere yayılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Anadolu, 2003: 259). Ülkemizde kıdem tazminatı uygulamasında karşılaşılan başlıca sorunlar; İş Kanunu kapsamında olmayan işyerlerinde çalışılması halinde işçilerin bu haktan yararlanamaması, işçilerin bir yıllık kıdem süresi dolmadan sözleşmelerinin feshine bağlı olarak kıdem tazminatından mahrum bırakılması, iş sözleşmelerinin belirli süreli yapılarak kararlaştırılan sürenin sonunda sözleşmenin herhangi bir fesihe gerek kalmaksızın kendiliğinden sona ermesi nedeniyle kıdem tazminatı verilmemesi olarak sayılabilir (Demircioğlu ve Centel, 2012). Kıdem tazminatı uygulamasında karşılaşılan tüm bu sorunların çözümünün Türk iş mevzuatında bir yandan kıdem tazminatına yeni bir biçim ve içerik kazandırmayı, öte yandan da bu tazminatın bir fondan karşılanmasına olanak verilmesini zorunlu kılmaktadır (Akbiyık ve Koç, 2011: 269). Bu amaçla yeni hazırlanan ve 2019-2021 yıllarını kapsayan Yeni Ekonomi Programı'na (YEP) kıdem tazminatı sorunu da girmiştir. Sosyal tarafların da mutabakatıyla kıdem tazminatı reformu gerçekleştirilerek kıdem tazminatında fonlu sisteme geçilmesi öngörülmektedir.

### **3. KIDEM TAZMİNATI MUHASEBELEŞTİRME SORUNU VE TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ İLE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI'NDAKİ UYGULAMASI**

Kıdem tazminatının hesaplanarak muhasebeleştirilmesi önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Çalışmamızda bu kalemin kaydının yapılması Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) açısından ele alınacaktır. Öncelikle kıdem tazminatı karşılığının hesaplanarak muhasebe hesaplarında kaydedilerek gösterilmesi, muhasebenin temel kavramlarından olan "ihtiyatlılık" ile "dönemsellik" kavramları ile ilişkilidir.

"İhtiyatlılık" kavramı gereği, işletmeler ilerde doğması muhtemel riskler için karşılık ayırmak suretiyle gerekli önlemi almak zorundadır. Zira Borçlar Kanunu'nda da "tacir basiretli bir iş adamı gibi hareket eder" denilerek de konunun önemi gündeme getirilmiştir (Karacan ve Savcı, 2011: 136-137). Bu kavrama göre muhasebe olaylarında temkinli davranılması, tarafsız bir muhakeme ile işletmenin karşılaşılabileceği risklerin ve belirsizliklerin göz önünde tutulması gereğini ifade eder. Bu kavram gereğince; bir gelir ancak gerçekleştikten sonra işletmenin gelirleri arasına katılırken, gider ve zararlar kesinleşmeye de ortaya çıktıklarında işletmenin sonuç hesaplarında gider ve zararlar arasına katılır, yani işletmenin karından düşülür (Parlakkaya, 2010: 277-278). Dönemsellik kavramı açısından ele alınırsa ne zaman ve kaç yıllık bir hizmet süresinden sonra, hangi günlük ücretle, işten ayrılacağı, kesin olarak bilinmeyen işçilerin, hak edecekleri kıdem tazminat tutarları işletmeler için önemli bir gider kalemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu giderlerin işçinin ya da işçilerin işletmeden ayrıldıkları yıllarda (ödemenin yapıldığı dönemlerde), maliyetlere aktarılması ya da ilgili dönemin sonuç hesaplarına aktarılması,

işletmenin hesap dönemleri arasında dengesizlik yaratacaktır. Bu bakımdan, işçinin tüm çalıştığı yılların bir ikramiyesi görünümünde olan kıdem tazminatının, işçinin işletmede çalıştığı tüm yıllara yayılması daha akılcıdır. Bu uygulama da “dönemsellik” kavramına uygun düşmektedir (Şener, 2004: 175).

Tek düzen başka bir deyişle geleneksel muhasebe sistemine göre her yıl hesaplanan kıdem tazminatları, ya doğrudan doğruya sonuç hesabına aktarılır ya da üretim maliyetlerinin bir unsuru olarak, genel üretim giderlerinin içine dâhil edilirler. İşçilik giderlerinin bir unsuru olan, kıdem tazminatlarının, yukarıdaki ikinci görüşe göre, dolaylı işçiliklerin içinde kabul edilerek, genel üretim giderlerinin bir kalemi olarak dikkate alınması, maliyet muhasebesinin mantığına daha uygun görünmektedir.

İleride ödenecek kıdem tazminatlarının, her yılın faaliyetleriyle ilişkilendirilebilmesi için, bunların her dönem başında tahmin edilmesi gerekmektedir. Bu tahminler, gelecek dönemlerde yapılacak her türlü ikramiye, tazminat, prim vb., gibi ek ödemelerle, her türlü sosyal yardımları da içereceği için, dikkatli bir çalışma yapılmasını gerektirmektedir.

Kıdem tazminatlarının, işletmenin ilgili faaliyet dönemleriyle ilişkilendirilmesini, aşağıdaki gibi sayısal bir örnekle açıklayarak, gerekli muhasebe kayıtlarını yaparsak, konu daha da kolay anlaşılacaktır.

**Örnek:** Maliyetlerin birer aylık dönemler itibariyle hesaplandığı bir üretim işletmesinde 200X yılı başında söz konusu hesap dönemi için işçilerin hak edecekleri kıdem tazminatları artışının 72.000 TL olarak tahmin edildiğini varsayalım. Bu bilgilere göre işletmenin her aya düşen kıdem tazminatı yükünün hesaplanması ve ay sonlarında yapılacak, günlük defter kayıtları (Tekdüzen Hesap Planı'na uygun olarak) aşağıdaki gibi olacaktır.

Her aya düşen kıdem tazminatı yükü;

$$72.000 \text{ TL} / 12 \text{ ay} = 6.000 \text{ TL/ay}$$

730.GENEL ÜRETİM GİDERLERİ ..... Kıdem Tazminatı 472.KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI ( ..... Ayı Kıdem Tazminatı Tahmini Tah.)	6.000 -	
		6.000 -

Şüphesiz yukarıdaki kaydın yapılması, yani tahmin edilen kıdem tazminatı tutarının gider yazılması, vergi mevzuatımıza göre, “ödeme” koşulu getirildiği için, yılın sonunda vergi matrahına ilave edilmesi gerekir. Bu amaçla, bu kaydın arkasından hemen bu tutarın aşağıdaki gibi bir kayıtla “Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler” içine alınması uygun olacaktır<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Bu sorunun giderilmesiyle ilgili önerimiz çalışmamızın Öneriler başlığında ele alınmıştır.

R. ŞENER - B. KAYIHAN

900.KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	6.000.-	
901.KANUNEN KAB.EDİL. GİD.KARŞILIĞI (..... Ayı Kıdem Tazminatının Kan.Kab.Edil. Giderlere Aktarılması)		6.000.-

Daha sonra herhangi bir çalışanın işten ayrılacağı öğrenildiğinde, 472 no'lu hesap önce 372 no'lu hesaba aktarılır ve ödeme yapılır. Örneğin yukardaki işletmede bir işçinin gelecek ay emekli olacağını öğrenildiğini ve 10.000 TL, ikramiye alacağını hesaplandığını ve daha sonra 10.500 TL hak edişin hesaplanarak işten ayrıldığını varsayarsak, yapılacak günlük defter kayıtları şu şekilde olacaktır.

472.KID.TAZMİNATI KARŞILIĞI 372.KID.TAZ.KARŞILIĞI (Karşılığın kısa dönem hesabına aktarılması)	10.000.-	10.000.-
372.KID.TAZMİNATI KARŞILIĞI 472.KID.TAZMİNATI KARŞILIĞI 381 GİDER TAHAK. (..... Kıd.Tazminatı hak edişinin tah.)	10.000.- 500.-	10.500.-

Şüphesiz daha önce kanunen kabul edilmeyen giderlerle ilgili olarak yapılan muhasebe kayıtları, ödeme tutarına göre, yılsonunda gider yazılmak üzere, aşağıdaki gibi ters bir kayıtlarla muhasebeleştirilir.

901.KAN.KABUL.EDİL.GİD.KARŞILIĞI 900.KAN.KAB.EDİL. GİDERLER (Kıdem Tazminatı ödemesinin kanunen kabul edilmeyen giderlerden düşülmesi)	10.500.-	10.500.-
--	----------	----------

TMS'ye göre kıdem tazminatı, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında ele alınmıştır. Standartta 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 gerekmektedir (Karakaya, 2007: 221). Çalışanlara sağlanan faydaların

muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasını amaçlayan bu standart, çalışanlara sağlanan faydaları; çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar biçiminde dört ana başlık altında toplamıştır. Kıdem tazminatı bu dört ana başlıktan “iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar” kapsamında değerlendirilmekte olup işten ayrılma sonrasında fayda sağlanan planlar ise tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları olmak üzere iki gruba ayrılmıştır (TMS 19, 2020: 2). Bu ayrımının yapılmasında, planın esas koşul ve ilkelere göre belirlenen ekonomik içeriği temel alınmaktadır (Akbulut, 2012: 817). 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 katkı tutarları ödemesi için herhangi bir hukuki veya zımnî kabulden doğan yükümlülüğü bulunmaz. Tanımlanmış fayda planları ise katkı planları dışında kalan, iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlardır (TMS 19, 2020: 2).

TMS 19 ülkemizdeki kıdem tazminatı uygulaması açısından değerlendirildiğinde, kıdem tazminatı yükümlülüğünün tanımlanmış katkı planlarında olduğu gibi bir başkasına yansıtılması mümkün olmayıp, tamamen işletme üzerinde kaldığından, kıdem tazminatına ilişkin ülkemizdeki uygulama çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar kapsamında “Tanımlanmış Fayda Planları”na benzemektedir. Ayrıca, kıdem tazminatı ödemesi bilanço tarihi itibarıyla uzun vadeli faydalar arasında yer aldığından bilançoda net bugünkü değeri üzerinden gösterilir (Parlakaya, 2010: 284). TMS-19’a göre; her işletmenin çalıştırdığı personeline ilerideki tarihlerde ödeyeceğini tahmin ettiği kıdem tazminatı tutarını bilançonun pasifinde ayrı bir kalem olarak göstermesi gerekmektedir. Ancak bu tutar, İş Kanunu hesaplamasından farklı olarak bilanço gününde personel işten ayrılması durumunda ödenecek tutara eşit değildir. Bu tutarın bazı varsayımlar (aktüeryal varsayımlar) ile personelin işinden ayrılacağı veya kıdem tazminatı alacağı tarihe getirilmesi, bu tutarın da tekrar belirli bir iskonto oranı ile bugünkü değerine indirilmesi gerekmektedir (Aygün ve Kaya, 2013: 157).

Bahsedilen işlemlerin yanı sıra TMS 19’a göre bilançoda kıdem tazminatına ilişkin belirli tutarda bir karşılığın ayrılması yeterli olmamaktadır. Ayrıca kıdem tazminatı karşılığını oluşturan faiz maliyeti, cari dönem hizmet maliyeti, aktüeryal kazanç ve kayıplar ile geçmiş dönem hizmeti maliyeti gibi bileşenlerin ayrı ayrı raporlanması gerekir (Örten vd., 2012: 310). Bu kavramlardan faiz maliyeti; ilgili faydaların ödenmesine bir dönem yaklaşılması nedeniyle, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde bir dönem boyunca meydana gelen artıştır (Aygün ve Kaya, 2013: 158). Cari dönem hizmet maliyeti, çalışanların cari dönemdeki hizmetleri sonucu ortaya çıkan tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artıştır. Aktüeryal kazanç ve kayıplar, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde aşağıdakilerden dolayı meydana gelen değişikliklerdir. (TMS 19, 2020: 4).

a) Aktüeryal varsayımla gerçekleşen arasındaki fark düzeltmeleri (önceki aktüeryal varsayımlar ile gerçekleşen arasındaki farkların etkisi) ve

(b) Aktüeryal varsayımlardaki değişikliklerin etkileri

Geçmiş dönem hizmet maliyeti, bir planın değişmesinden (tanımlanmış fayda planının başlamasından, iptal edilmesinden veya değişikliğe uğramasından) veya küçülmesinden (işletme tarafından plan dâhilindeki çalışan sayısının önemli ölçüde azaltılmasından) dolayı çalışanların geçmiş dönemlerdeki hizmetlerine ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişimdir (TMS 19, 2020: 3).

TMS'ye göre örnek kıdem tazminatı hesaplaması ve kaydı kısa bir örnekle aşağıdaki gibi verilebilir (Örnek, Özdemir ve Varıcı, 2015'ten geliştirilmiştir).

**Tablo 1. Personel Bilgileri**

Ad Soyadı	Ahmet TANER
Son Ayardaki Brüt Maaş	1029 TL
Reel Maaş Artış Oranı (%)	9,37
Emekliliğe Kalan Yıl Sayısı	19
İşyerinde Hesaplama Tarihi İtibariyle Kıdem Gün Sayısı	763
Iskonto Oranı (%)	8,5

**1) Emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı** = Son aydaki brüt maaş x (1 + Reel maaş artış oranı)<sup>Emekliliğe kalan yıl sayısı-1</sup>

$$1029 \text{ TL} \times (1 + 0,0937)^{18} = 5.159,21 \text{ TL}$$

Bu formülde emekliliğe kalan yıl sayısından bir çıkarılmasının nedeni, ilgili çalışanın görebileceği zam sayısının belirlenmesidir.

**2) Kazanılmış fayda planı tutarı** = Emeklilik tarihinde tahmin edilen bir aylık kıdem tazminatı tutarı x Kıdem süresi Kazanılmış fayda planı tutarı = 5.159,21 TL x ( 763 gün/360 gün )= 10.934,66 TL

**3) Net Bugünkü Değer (NBD) (Kazanılmış fayda planı)** = Kazanılmış fayda planı tutarı / (1+iskonto oranı)<sup>Emekliliğe kalan yıl sayısı</sup> = 10.936,66 TL / (1+0.085)<sup>19</sup> = 2.321,24 TL

Yapılan hesaplamalar sonucunda mevcut dönem için X İşletmesi'nin Ahmet TANER için kıdem tazminatı yükümlülüğü 2.321,24 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar kayda alınarak bilançonun pasif kısmında gösterilir. TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması standardının uygulanması sırasında ilk geçiş işlemlerine dair farkların 580 Geçmiş Yıllar Zararları hesabında kaydedilerek takibi sağlanır. Bu nedenle tüm kıdem tazminatı karşılık giderleri, ilk geçiş sırasında bu hesaba borç kaydedilir. Vergi hesaplaması da hesaplanan tutar üzerinden %20'ye tekabül eden tutara göre hesaplanmıştır. (2.321,24 x 0,20 = 464,248 TL)



	<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
31.12.2020		
580 Geçmiş Yıllar Zararları	1.856,92	
285 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	464,248	
472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları		2.321,24
KT Karşılığının Ayrılması	/	

#### **4. SONUÇ VE ÖNERİLER**

Bilindiği gibi kıdem tazminatının gerek ödeme gerekse muhasebeleştirme konuları üzerinden nasıl bir uygulamaya tabi tutulacağı günümüzde ciddi bir sorun teşkil etmektedir. Gerçekte bu uygulama sorununun ortadan kaldırılabilmesi için bu tutarın devlet tarafından garanti altına alınmış Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK) benzer bir çatı altındaki fonda biriktirilmesi yoluna gidilebilir. Bu durumda işletmeler hem anında gider yazabilecek hem de işçinin işten ayrılması durumunda toplu ödeme konusunda taraflar arasında bir sorun çıkmayacaktır. Devlet garantisi altında oluşan bu fonla birlikte işverenin ve işçinin rahatlatılması amaçlanmalıdır.

4857 sayılı İş Kanunu'na göre kıdem tazminatının ödenmesinde ödenecek tutar, işçinin en son aldığı günlük brüt ücretin aylığa çevrilmesi (30 ile çarpılması) ve bulunan rakamın, işçinin çalıştığı yıl sayısı ile çarpılması sonucu bulunmaktadır. Ayrıca bunun içine her türlü ek ödeme ve sosyal yardımlar da dâhil edilmektedir. Bu tutar işçilik giderlerinin önemli bir kalemini oluşturmaktadır. Giderlerin işçilerin işletmeden ayrıldıkları yıllarda yani ödemenin yapıldığı dönemlerde gider yazılarak maliyetlere aktarılması ya da ilgili dönemin sonuç hesaplarına doğrudan kaydedilmesi, işletmenin hesap dönemleri arasında dengesizlik yaratacaktır. Bu bakımdan, işçinin tüm çalıştığı yılların hak edişi olan kıdem tazminatının, dönemsellik kavramına da uyacak şekilde işçinin işletmede çalıştığı tüm yıllara yayılması daha doğru olacağından önerimiz çerçevesinde bu problem giderilmiş olacaktır.

Bu sürecin başlatılması sırasında geçmişe dönük olarak işçilerin çalışma yıllarına ait hak ettikleri kıdem tazminatı tutarı belirli bir süre için taksitlendirilerek önerilen fona ödenebilir. Böylelikle işverenler bu geçiş süreci sayesinde finansal açıdan rahatlatılabilir. Bununla ilgili süreç işçinin geçmişe ait çalışma süresi olarak dikkate alınabilir. Şüphesiz işçiler de fondan paralarını alırken kıdem tazminatları son aldığı giydirilmiş ücret üzerinden hesaplanacağı için tazminat tutarı güncel olacaktır. Aynı anda devlet de ödemelerin yapılacağı taksitlerin vade zamanları uzun olacağı için fondaki paraları kâr getirecek yatırım araçlarında değerlendirme imkânına sahip olacaktır. Böylelikle kurulacak fon aracılığıyla işveren, işçi ve devlet olmak üzere üç taraf açısından avantajlı bir sistem meydana getirilmiş olacaktır.

## KAYNAKLAR

AKBIYIK, N., KOÇ, M. (2011), “Kıdem Tazminatı ve Kıdem Tazminatı Fonunun İktisadi ve Sosyal Sonuçları”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(3), 253-284.

AKBULUT, A. (2012), Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara.

AYGÜN, D., KAYA, U. (2013), “TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi” *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(9), 151-169.

ANADOLU, F.K. (2003), “Kıdem Tazminatı Koşulları ve İşçinin Kıdeminin Hesaplanması”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10, 239-263.

AYGÖREN, H., ÇELİK, M., UYAR, U. (2012), “Kıdem Tazminatı Fonu’nun Aktüeryal Prim Oranı Hesaplamaları ve Muhasebesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 54, 123-140.

ÇELİK, A. (2015), “Dünyada ve Türkiye’de Kıdem Tazminatı Uygulamaları”, *İktisat Dergisi*, 530, 27-39.

DEMİRCİOĞLU, A.M., CENTEL, T. (2012), İş Hukuku, Beta Yayıncılık, İstanbul.

GÜNER, Z.B., AÇMAZ, Ö.A., AĞÖREN, T. (2016), “Türkiye İçin Kıdem Tazminatı Fonu Oluşturulmasına Yönelik Model Önerileri”, *Sosyal Güvençe Dergisi*, 5(10), 25-52.

KARACAN, S. ve SAVCI, M. (2011), “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Müessesesi Ve Muhasebe Kayıtları: İlk Geçiş Yönüyle Örnek İşletme Uygulaması”, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15(29), 126-151.

KARAKAYA, M. (2007), Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara.

KURT, R. (2016), “İşçilerin yüzde 90’ı kıdem tazminatı alamıyor”, *TRT Haber*, <http://www.trthaber.com/haber/ekonomi/iscilerin-yuzde-90i-kidem-tazminatı-alamiyor-234503.html>, (06.03.2019).

LİMON, R. (2015), “Türkiye’de Kıdem Tazminatının Tarihi Gelişimi ve Kıdem Tazminatı Fonu”, *İş ve Hayat Dergisi*, 1(1), 147-170.

NARMANLIOĞLU, Ü. (1998), İş Hukuku (Ferdî İş İlişkileri 1), Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İzmir.

ÖRTEN, R., KAVAL, H., KARAPINAR, A. (2012), Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara.

ÖZDEMİR, F.S. ve VARICI, İ. (2015), “Türkiye Muhasebe Standartları-19 (TMS-19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22, 159-189.

PARLAKKAYA, R. (2010), “Yasal Mevzuat Ve TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı ve Muhasebe Uygulaması” *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 10(19). 269-291.

SAYAN, S. (2008), “Yürürlükteki Kıdem Tazminatı Düzeninin Sağladığı, Sadece Kayıtlı Olarak İşçi Nispeten Küçük Bir Kesime Yönelik Potansiyel Bir Korumadan İbaretir”, *Asoforum, (Mart-Nisan)*, <http://www.aso.org.tr/b2b/asobilgi/sayilar/Mart2008/ForumMart2008.pdf> (08.03.2019).

SÜZEK, S. (2006), İş Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul.

ŞAKAR, M. (2016), “Kıdem Tazminatı Fonu Kurulabilir mi?”, *Mali Çözüm Dergisi*, 137, 13-23.

ŞENER, R. (2004), Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara.

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI 19 (TMS 19). “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS\\_2020/TMS%2019.pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2019.pdf) (11.05.2020).