

Submission: 20.06.2019
Acceptance: 21.01.2020

Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesinde Farklı Yöntemlerin Uygulanması

Lale Aslan¹

Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesinde Farklı Yöntemlerin Uygulanması

Öz

Bu makalede, Vergi Usul Kanunu ve 21447(M) sayılı ve 26 Aralık 1992 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Uluslararası Muhasebe Standartları 19 uyarınca hesaplanan çalışanlara sağlanan faydaların karşılaştırılması amaçlanmıştır. İki yöntem arasında büyük farklılıklar mevcuttur. Bu çalışmada söz konusu farklılıklar Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği tarafından yayınlanan aracı kurumların konsolide mali tablolarında her iki yöntemin sonuçları üzerinde bağımsız örneklem Mann-Whitney U testi uygulanarak incelenmiştir. İnceleme dönemi 2002’den 2019’in son çeyreği arasındaki her çeyrek dönemi kapsamaktadır. Analiz sonuçlarına göre farklı yöntemlerin uygulanması finansal tablolarda istatistiksel olarak anlamlı düzeyde fark yaratmaktadır. Bu sebepten dolayı finansal raporlama yöntemi seçiminde yöneticiler, muhasebeciler ve yatırımcılar tarafından söz konusu durum dikkate alınmalıdır.

Anahtar Sözcükler: Çalışanlara sağlanan faydalar, Muhasebe standartları, Aracı kurumlar

Application of Different Methods for Severance Pay Accounting

Abstract

This article aims to compare the benefits provided to employees calculated in accordance with the Tax Procedure Law and the General Statement of Accounting System Application No. 1 Communiqué, which was published in the Official Gazette No. 21447 (M) dated 26 December 1992, and the International Accounting Standard 19. There are big differences between the two methods. In this study, financial data of intermediary institutions provided by Turkey Capital Markets Institutions Association are compared as independent samples by applying Mann-Whitney U test. The review period covers every quarter period from 2002 to the last quarter of 2019. According to the results of the analysis, the application of different methods creates a statistically significant difference in the financial statements. For this reason, this situation should be taken into consideration by managers, accountants and investors in the selection of financial reporting method.

Keywords: Employee benefits, Accounting standards, intermediary institutions

1. Giriş

Günümüzde muhasebe düzenlemelerinde büyük ve küçük ölçekli sermaye şirketlerini ilgilendiren önemli ve hızlı değişiklikler bulunmaktadır. Bu konuda önemli bir eğilim, Uluslararası Muhasebe Standartlarının (UMS) benimsenmesidir. Yeni 6102 sayılı Ticaret Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) uygulanması halka açık şirketler ile Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) denetiminde olan finansal kurumlar için zorunlu hale gelmiştir. TMS, UMS’nin çevirisidir ve söz konusu eğilim sadece Türkiye’de değil, küresel çapta hissedilmektedir.

Çalışanlara sağlanan faydalar, finansal raporlamanın önemli bir bölümünü oluşturmaktadır ve faydaların farklı muhasebe ilkelerine göre hesaplanmasında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından denetlenen işletmeler ve finansal kurumlar açısından mevzuat değişiklikleri bu konuyu yakından ilgilendirmektedir. Bu çalışmanın amacı, kıdem tazminatının finansal raporlara yansımaları araştırmak ve SPK’nın denetiminde olan aracı kurumların 2002 - 2019 döneminde farklı mevzuat altında yaptıkları kıdem tazminatı hesaplamalarını karşılaştırmaktır. Farklı muhasebe yöntemlerinin kullanılması söz konusu şirketlerin mali durumlarının değerlendirilmesi

¹ Member of Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Business Administration at Istanbul Yeni Yüzyıl University, Istanbul, TURKEY, lale.aslan@yeniuyuzil.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6227-0557

açısından önem arz etmektedir. 2005 ve 2008 yılında yapılan değişiklikler Vergi Usul Kanunu'na göre yapılan muhasebeleştirilmeyi bir kenara bırakmış ve Avrupa Birliği kökenli Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) getirmiştir.

Muhasebe ilkelerine göre, finansal tablolarda sunulan rakamlar doğru olmalı ve şirket içi amaçlar ile diğer ilgili dış paydaşlar için yönetime doğru bilgileri yansıtmalıdır. Bu perspektiften bakıldığında, yeni uluslararası kurallar emeklilik taahhütlerinin hesaplanmasını ve raporlanmasını yöneten ilkeleri değiştirmektedir. Kıdem tazminatı konusunda geçerli standart olan UMS 19/UFRS'ye göre yapılan hesaplamalar, diğer unsurların yanı sıra, şirketlerin iskonto oranları, maaş artışları ve enflasyonla ilgili uzun vadeli taahhütler gibi kendi parametrelerini oluşturduğu anlamına gelir. UMS 19/UFRS'nin uygulanmasının birkaç nedeni vardır. Karşılaştırılabilirlik bu noktada anahtar bir kelimedir. Daha büyük gruplar için, ortak muhasebe kuralları farklı ülkelerdeki şirketler arasındaki karşılaştırılabilirliği artırır. Farklı gruplar arasındaki karşılaştırılabilirlik de bu sayede artacaktır. Şirketin yıllık raporlaması da gelişecek, yıllık raporlar daha fazla ayrıntı içerecek ve finansal raporlamada daha fazla şeffaflık olacaktır. UMS 19/UFRS ayrıca şirketlerin finansal değerinin daha iyi değerlendirilmesi için koşullar yaratır ve şirketin daha doğru ve adil bir resmini sunar. Şirket satın alımları için daha iyi karar verme verileri de üretilecektir.

Makalenin düzenlenmesi şu şekildedir: İkinci bölümde, İş Kanunu'nun kıdem tazminatına ilişkin maddeleri ve aracı kurumların uyması zorunlu olan finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeler tanıtılmakta; üçüncü bölümde, analizde kullanılacak olan verinin özellikleri incelenmektedir. Dördüncü bölümde ise uygulanan analiz sonuçları paylaşılmakta, son olarak beşinci bölümde analiz sonuçları değerlendirilerek, çalışmaya ilişkin kısıtlar ve gelecek çalışmalar için öneriler sıralanmaktadır.

2. Kavramsal Çerçeve

Kavramsal çerçeve bölümünün amacı çalışmada yer alan kavramları açıklayarak, aracı kurumların maruz kaldığı mevzuat değişikliklerini tanıtmaktır. İlk olarak kıdem tazminatının ortaya çıkışı ve dünyadaki yeri ile ilgili kısa tanıtıcı bilgi verildikten sonra, kıdem tazminatına ilişkin Türkiye'deki hukuksal çerçeve kapsamında İş Kanunu'nun ilgili maddeleri ve aracı kurumların tabi olduğu Tebliğler incelenmiştir.

2.1. Kıdem Tazminatının Ortaya Çıkışı ve Dünyadaki Yeri

Tarihte kıdem tazminatının ortaya çıkışı kesin olarak bilinmemekle birlikte, asıl olarak işverenin işçiyi sebepsiz işten çıkarmasına yönelik bir tazminat niteliği taşımaktadır ve emeklilik ödeneği olarak görülmektedir. Özellikle 1800lerin sonunda ABD'de ortaya çıkan demiryolu furçasında çalışan işçilerin sadece bu işlerde çalışabilecek nitelikte olması işten çıkarıldıklarında emekli maaşı bulunmaması durumuna çare olarak görülmekteydi. Çok sayıda çalışını olan büyük çaplı firmalarda sendikaların da etkisiyle gündeme alınmaktaydı (Holzmann, Pouget, Vodopivec & Weber, 2011).

Özkan'a (2018) göre, bugün kıdem tazminatının ortaya çıkışında rol oynayan unsurlar 3 farklı teoriyle açıklanmaktadır. Bunlardan en dikkat çekenini batıda yer alan devletlerin işçi hareketlerinin etkisini yavaşlatmak amacıyla kıdem tazminatını kullanmalarıdır. Bu sayede işçilere birtakım haklar sağlanmış ve Özkan tarafından 'radikal' olarak nitelendirilen işçi hareketlerinin etkisi kırılmıştır.

Halen ABD, Almanya ve Japonya gibi ülkelerde resmi olan bir kıdem tazminatı düzenlemesi bulunmamaktadır. Amerika Birleşik Devletleri Çalışma İstatistikleri Bürosu, çalışanlara sağlanan faydaları "çalışanların işleri karşılığında aldığı mevcut ve ertelenmiş ücret ve menfaatlerin

tamamını kapsayan bir terim olarak tanımlamaktadır”. Çalışanlara sağlanan ücret dışı tazminatlar da ayrıca avantaj olarak tanımlanmıştır. ABD’de geçerli olan Ücretler ve Adil Çalışma Standartları Kanununa göre tanımlanmış bir kıdem tazminatı bulunmamaktadır. Bu nedenden dolayı ABD’de kıdem tazminatı veya genellikle kullanılan ifade şekliyle kıdem paketi işveren ile işçi arasında yapılan bir anlaşma olarak tanımlanmaktadır (US Department of Labor, 2019).

Dünya Bankası tarafından hazırlanan bir rapor ise kıdem tazminatının temelde 3 soruna sebep olduğu görüşünü belirtmektedir. Kıdem tazminatının yarattığı işten çıkarma maliyetlerinin işçi hareketliliğini kısıtlayarak piyasayı olumsuz etkilemesi, birden fazla işçi çıkarımı söz konusu olan küçük işletmelerin finansal durumunun olumsuz etkilenmesi, işyerlerinin kanunen yeterli takibinin yapılmadığı ülkelerde ise işçinin haklarını alamadığı durumların olması söz konusu 3 problemin özetidir (Holzmann, ve Vodopivec, 2012). Ancak Dünya Bankası tarafından yayınlanan raporun işçinin ve işverenin sorunları açısından bakılmadan hazırlandığı görülmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde yasal uyumsuzluklardan dolayı işçinin haklarının ortadan kaldırılması sorunu çözmeyeceği gibi mevcut hakların ortadan kaldırılmasına sebep olacağı için sorunu büyütecektir. Kıdem tazminatı işçinin uzun dönemli olarak bir işyerinde çalışmasını sağlamak ve işveren için işe alım masraflarının artmasını önlemektedir. Kıdem tazminatı kaldırıldığında bu sefer de işverenin işe alım masrafları artacak ve finansal yük altına girecektir.

Kıdem tazminatı konusunda ülkemizi ilgilendiren bir tartışma da kıdem tazminatı için bir fon kurulması ve ayrılacak karşılıkların bu fona yatırılmasıdır. Akçay ve Yıldız’a göre (2017), çalışanlar kıdem tazminatı fonunun çalışanların lehine olacak bir gelişme olarak algılamaktadır. Çalışanların karşılaştığı en önemli sorun kıdem tazminatının işyeri tarafından ödenmemesidir. Ancak daha önce işverenin muhasebe kayıtlarında karşılık olarak gözüken tutarın her sene işçinin hesabına yatacak olması işvereni finansal olarak zorlayabilecektir (Güner, Açmaz ve Ağören, 2016).

2.2. Kıdem Tazminatı ile ilgili Türkiye’deki Hukuksal Çerçeve

Kıdem tazminatı, iş sözleşmesinin kanunun öngördüğü sebeple feshedilmesi nedeniyle belirli bir süre çalışmış olan işçiye ödenen para miktarı olarak tanımlanan bir tazminat şeklidir. Türkiye’de Kıdem Tazminatı, ilk olarak 3008 sayılı ve 1936 tarihli İş Kanunu ile düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme günümüze kadar 7 kez değiştirildiğinden, İş Kanunu alanında kıdem tazminatının ne derece daha tartışmalı olduğunu kanıtlamaktadır. Aslında, kıdem tazminatı uygulamada çeşitli işlevleri yerine getirmektedir. Kıdem tazminatı emeklilik için yapılan toplu bir ödeme değildir. İşçinin sebepsiz yere işten çıkarılması durumunda tazminat olarak değerlendirilir ve işçinin karşılaştığı kaybı telafi etmeyi amaçlar. Bununla birlikte, bir nevi işsizlik sigortası görevi görür.

Türkiye’de, çalışanlara sağlanan faydaları tanımlayan mevcut geçerli düzenleme 4857 sayılı İş Kanunu’dur. 2003 tarihli 4857 sayılı İş Kanunu, 1983 Sendikalar Kanunu ve 1926 tarihli Borçlar Kanunudur. Ayrıca, sendikalaşmış işyerlerinde yapılan toplu sözleşmeler ve Türkiye tarafından onaylanan uluslararası sözleşmeler bir ölçüde işten çıkarılma ile ilgili koruma sağlayabilir. Memurlar ve idari iş sözleşmesi olan çalışanlar farklı düzenlemelere tabidir ve bu çalışmada yer almamaktadır. Türkiye’de memurlar önemli ölçüde iş güvenliğinden yararlanmaktadır (ILO, 2019).

2003 yılında kabul edilen 4857 sayılı İş Kanununda kıdem tazminatı, Kanunun 24. Maddesinde belirtilen işçinin derhal fesih nedenleri olan sağlık sebepleri, ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve zorlayıcı sebeplerden dolayı istifası durumunda veya işverenin işçiyi 25. Maddede belirtilen derhal fesih nedenleri olan sağlık sebepleri, ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve zorlayıcı sebepler dışında kalan sebepler nedeniyle işten çıkarması durumunda, askerlik

hizmeti nedeniyle erkek çalışanların işten ayrılması durumunda, işçinin emekliye ayrılma durumunda, kadın işçilerin evlilik nedeniyle işten ayrılması durumunda işçiye ödenmesi gereken tazminattır (Mevzuat, 2003).

Kıdem tazminatının hesaplanmasında dikkate alınan süre işçinin en son çalıştığı işyerinde en az 1 yıl süre ile çalışmış olması ile başlar ve emeklilik tarihine kadar geçen süredir. Kıdem tazminatının hesaplanmasında ise 30 günlük brüt ücret dikkate alınır (Lebib Yalkın, 2019). Yalnız her sene için 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. Maddesi uyarınca bir tavan belirlemektedir (Aile ve Çalışma Bakanlığı, 2019). İşçiye ödenecek kıdem tazminatının hesabında söz konusu tavanın geçilmesi mümkün değildir. Bir çalışan kendi iradesiyle ayrılırsa, çalışan kıdem tazminatı alma hakkını kazanmaz. Kıdem tazminatı brüt maaştan hesaplanır ve damga vergisi hariç her türlü vergiden muaftır.

UMS 19'a göre kıdem tazminatı, işçinin bugün verdiği hizmete karşı işletmenin gelecekteki sorumluluğu ve işletmenin söz konusu ekonomik faydayı tüketmesinden dolayı gider olarak tanımlanmaktadır (IFRS, 2019). UMS19'a göre işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan bir planın muhasebeleştirilmesi, planın tanımlanmış bir katkı veya tanımlanmış bir fayda planı olup olmadığına göre belirlenir. Yurtdışında işletmenin bir kıdem tazminatı fonuna yaptığı katkılar olarak tanımlanan ve Tanımlanmış Katkı Planı veya toplu ödeme şeklinde olabilen ve yapılandırılmamış katkıları ifade eden Tanımlanmış Fayda Planı olarak geçmektedir. Türkiye'deki kıdem tazminatı uygulaması Tanımlanmış Fayda Planı olarak kabul edilmektedir.

TMS19'a göre kıdem tazminatını muhasebeleştirirken paranın zaman değerini de hesaba dâhil ederek ayrılacak tazminat tutarının bugünkü değerini bulmak gereklidir. Bu amaçla kullanılacak bir aktüeryal değerlendirme yöntemi belirlenmeli, ilgili hizmet dönemlerine ilişkin fayda hesaplanmalı ve aktüeryal varsayımlar yapılmalıdır (KGK, 2019). Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri, Öngörülen Birim Kredi Yöntemi kullanılarak belirlenmelidir [UMS 19.64]. Değerlemeler, finansal tablolarda muhasebeleştirilen tutarların, bilanço tarihi itibarıyla belirlenecek tutarlardan önemli ölçüde farklı olmayacak şekilde düzenli olarak gerçekleştirilmelidir [UMS 19.56]. Bu tür değerlendirme amaçları için kullanılan varsayımlar tarafsız ve karşılıklı olarak uyumlu olmalıdır [UMS 19.72]. Tahmini nakit akışlarını iskonto etmek için kullanılan oran, bilanço tarihindeki yüksek kaliteli kurumsal tahvillerdeki piyasa getirilerine bakılarak belirlenmelidir [UMS 19.78].

Kıdem tazminatı ödemeleri için UMS 19, ödenecek tutarların yalnızca ve ancak işletmenin aşağıdakilerden birini açıkça taahhüt ettiği zaman muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtir: [UMS 19.133]

- Bir çalışanın veya bir grup çalışanın istihdamını normal emeklilik tarihinden önce sona erdirilmesi veya
- Gönüllü işten çıkarmayı teşvik etmek için yapılan bir teklif sonucunda fesih avantajları sağlanması.

İşletme, fesih için ayrıntılı bir resmi plana sahip olduğu ve gerçekçi bir geri çekilme olasılığı olmadığı zaman ve ancak fesih durumunda kesin olarak feshedilecektir. [UMS 19.134] Kıdem tazminatı yükümlülüğünün bilanço tarihinden itibaren 12 aydan sonra ödenmesi durumunda, iskonto edilmelidir [UMS 19.139] (Van Greuning, 2006).

2.3. Aracı Kurum Muhasebesinde Kıdem Tazminatına İlişkin Düzenlemeler

1961 yılında kabul edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve mükerrer 257. Maddelerine göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler için kullanılması zorunlu olan hesap planı 1992 yılında yürürlüğe giren 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'nde belirlenmiştir.

Ancak bu düzenlemenin bazı istisnaları bulunmaktadır. Bu istisnalar arasında Tebliğ'in IV. Maddesinde belirtilen "Banka ve Sigorta Şirketleri, Özel Finans Kurumları, Finansal Kiralama Şirketleri, Menkul Kıymet Yatırım Fonları, Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları" yer almaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019). SPK tarafından yapılan düzenlemeler aracı kurumların farklı bir hesap planı kullanmasını gerektirmektedir. Seri XI No 7 sayılı Tebliğ ise aracı kurumlar tarafından kullanılması gereken hesap planını içermektedir. Bu Tebliğ'e göre aracı kurumlar ayırdıkları kıdem tazminatı karşılığını 4700 hesapta muhasebeleştirirler.

Aracı kurumların muhasebesini ilgilendiren düzenlemelerden ilki 29.1.1989 tarihli ve 20064 sayılı Resmî Gazete 'de yayınlanarak yürürlüğe giren Seri XI No 1 sayılı Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğdir. Söz konusu tebliğ 2017'de yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tebliğin 42. Maddesi kıdem tazminatına ilişkin yapılan düzenlemeleri içermektedir. Bu düzenleme aracı kurumların kıdem tazminatı ayırmasını zorunlu tutmuş ve geçmiş dönemlere ilişkin kayıtların 5 ile 10 taksit arasında karşılık ayrılmasını da belirtmiştir. Ayrılan kıdem tazminatları kanunen kabul edilmeyen gider olarak sınıflandırılmıştır. Kıdem tazminatını ilgilendiren bir başka düzenleme ise Seri XI, No 5 sayılı Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğe Ek Tebliğdir. Bu tebliğin 5. Maddesinde 31.12.1988 tarihi itibarıyla aracı kurumların kıdem tazminatı karşılığı hesaplaması ve yine 5 ile 10 arası eşit taksitlerle mali tablolarına yansıtması söz konusudur. Bu Tebliğ de 2013 tarihinde yürürlükten kalkmıştır (Mevzuat, 2013).

SPK ilerleyen süre zarfında aracı kurumlar tarafından uygulanması için dünya genelinde oluşan muhasebe ile ilgili standartların yerleşmesi trendi kapsamında uygulanacak muhasebe standartlarını Seri XI No 25 sayılı Tebliğ ile 2005 yılından itibaren benimsenmiştir. Söz konusu tebliğde kıdem tazminatlarına da atıfta bulunmaktadır. Öncelikle kıdem tazminatları dipnotlarda ayrıntılı olarak açıklanması gereken kalemler arasında sayılmış, kıdem tazminatı dönem sonunda nihai tutarı ile alınabilme olanağına kavuşmuştur (Madde 387). Kıdem tazminatı ödemeleri mali kârdan indirim şeklinde gösterilebilmektedir (Madde 610) (SPK, 2004). 2007 yılında ise SPK Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmasında karar kılmış ve aracı kurumların finansal raporlamalarını düzenleyen Seri XI No 29 sayılı Tebliği yayınlamıştır. Her iki Tebliğ'de 2012 – 2013 döneminde sermaye piyasası mevzuatının yeniden düzenlenmesi çabaları sırasında Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1) ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Söz konusu II-14.1 sayılı tebliğ pek çok yenilik getirmiştir. Bu sayede mali tablo hazırlanmasında muafiyet kapsamı yeniden tanımlanmış ve sermaye şirketleri için değişiklikler yapılmıştır. Ancak aracı kurumlar açısından kıdem tazminatı hesabında bir değişiklik bulunmamaktadır (SPK, 2017). 2005 yılında benimsenen düzenleme ve ardından gelen düzenlemeler UMS ve UFRS'ye uyumlu düzenlemelerdir.

UMS 19 bu çerçevede önemli bir yere sahiptir. Hansen'e (2004) göre, "yeni standartlar, çoğu zaman yerel muhasebe ortamına uyacak şekilde küçük revizyonlarla UMS 19'un en iyi unsurlarını benimsiyor". Seifert ve Lindberg (2010), öngörülen birim kredi yöntemini kullanarak tanımlanmış fayda planı yükümlülüklerinin ölçümü haksız yere zor veya maliyetli ise emeklilik muhasebesi için basitleştirilmiş bir hesaplamaya izin verildiğini belirtmektedir. Kazanç ve kayıplar, KOBİ tarafından çalışanlara sağlanan faydalar standardının benimsenmesi için, hemen kâr veya zararda veya diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir.

UMS'ye göre kıdem tazminatının kısa dönem ait kısmı 372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları hesabında izlenirken, 1 yıldan uzun süreli karşılıklar 472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları hesabında izlenmektedir. Çalışanlara sağlanan diğer faydalar için ayrılan karşılıklar ise 373 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar Hesabı'nda izlenmektedir. Bu noktada 373

No'lu hesabın 2005 yılı öncesinde kullanılan Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliğlerinde belirtilenden farklı bir kullanımı söz konusudur (Elitaş, 2012).

3. Veri ve Metodoloji

Aracı Kurumların çalışanları için ayırdıkları kıdem tazminatı karşılıkları Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği (TSPB) tarafından yayınlanan konsolide mali tablolarında yer alan 2002'nin birinci çeyreğinden 2019'un dördüncü çeyreği arasında bulunan veriler baz alınarak oluşturulan zaman serisi incelenmiştir. Veriler üç grupta toplanmaktadır: 2002 -2005 arası tarihi maliyetli mali tablolar, 2005 –2008 arası Tebliğ Seri XI No 25'e göre hazırlanan mali tablolar ve 2008'den 2019'a kadar Tebliğ Seri XI No 29'a göre hazırlanan mali tablolar. Enflasyona karşı tutarlar ABD Dolarına çevrilmiştir. Söz konusu veriler SPSS programında Kruskal Wallis analizi ile test edilmiştir. Veriler normal olarak dağılmadığı için parametrik olmayan analiz yöntemi tercih edilmiştir. Bu şekilde 2002–2019 arasında yapılan mevzuat değişikliklerinin istatistiksel olarak anlamlı bir sonucu olup olmadığı incelenmiştir.

Çalışmanın hipotezi aşağıdaki gibidir:

H1: En az iki grup ortalaması arasındaki fark istatistiksel olarak anlamlıdır.

Tablo 1'de yer alan frekans tablosuna göre kıdem tazminatı karşılıklarının %17'si 1.000.000 \$'ın altındadır. 1.000.001 – 5.000.000 \$ arasında hiç kıdem tazminatı karşılığı bulunmamaktadır. 5.000.001 – 10.000.000 \$ arasında 44 veri bulunurken bu veriler toplam içerisinde %63'e tekabül etmektedir. 15.000.000 \$'ın üzerinde ise 6 adet örnek bulunmaktadır.

| Kıdem Tazminatı (Grup, \$) | f | % | Geçerli % | Yığılmalı % |
|----------------------------|-----------|-------------|-------------|-------------|
| 0 - 1.000.000 | 12 | 17 | 17 | 17 |
| 1.000.001 - 5.000.000 | 0 | 0 | 0 | 17 |
| 5.000.001 - 10.000.000 | 8 | 11 | 11 | 29 |
| 10.000.001 - 15.000.000 | 44 | 63 | 63 | 91 |
| 15.000.000 üzeri | 6 | 9 | 9 | 100 |
| Toplam | 70 | 100% | 100% | |

Tablo 1. Kıdem Tazminatı Frekans Dağılımı

Döneme göre örneklerin dağılımı Tablo 2'de incelendiğinde Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanan mali tablo döneminde 12 adet örnek bulunmaktadır. Seri XI No 25'e göre mali tablo hazırlanan dönemde ise yine 12 adet örnek bulunmaktadır. Son grup olan Seri XI No 29'a göre mali tablo hazırlanan dönemde de 46 örnek bulunmaktadır.

| Dönem (Grup) | f | % | Geçerli % | Yığılmalı % |
|------------------------|-----------|------------|-------------|-------------|
| Grup 1 (VUK) | 12 | 17 | 17 | 17 |
| Grup 2 (Seri XI No 25) | 12 | 17 | 17 | 34 |
| Grup 3 (Seri XI No 29) | 46 | 66 | 66 | 100 |
| Toplam | 70 | 100 | 100% | |

Tablo 2. Dönem Frekans Dağılımı

Tanımlayıcı istatistik değerleri incelendiğinde aracı kurumların ortalama kıdem tazminatı karşılığı değeri 10.189.824 \$ olarak görülmektedir. Yaklaşık 5.000.000 \$'lık bir standart sapma mevcuttur. Çarpıklık ve Basıklık değerleri yüksek olmasa da normal dağılıma uygun değildir.

| İstatistik | Kıdem Tazminatı Tutarı | Dönem |
|----------------|------------------------|--------|
| Örnek Sayısı | 70 | 70 |
| Ortalama | 10.189.823,91 | 2,49 |
| Standart Sapma | 4.887.119,874 | ,775 |
| Çarpıklık | -1,197 | -1,103 |
| Basıklık | ,280 | -,408 |

Tablo 3. Tanımlayıcı İstatistik Değerleri

4. Bulgular

Hipotez testindeki ilk ve en önemli adım, verilerin normal olarak dağıtılıp dağıtılmadığını belirlemektir. Bu duruma karar vermek için, tanımlayıcı istatistiklerin hatırlanması gerektiği kabul edilir. Bununla birlikte, aşağıda yer alan tabloda verilen Kolmogorov-Smirnov ve Saphiro-Wilk test sonuçlarının Grup 1 ve Grup 2 için dağılımların normal olmadığını göstermesi, parametrik olmayan analiz yöntemlerinin tercih edilmesine sebep olmuştur.

| Dönem | Kolmogorov-Smirnov Testi P-değeri | Shapiro-Wilk Testi P-değeri |
|------------------------|--------------------------------------|--------------------------------|
| Grup 1 (VUK) | 0,004 | 0,029 |
| Grup 2 (Seri XI No 25) | 0,011 | 0,010 |
| Grup 3 (Seri XI No 29) | 0,200 | 0,910 |

Tablo 4. Normal Dağılım Test Sonuçları

Verilerin normal olmayan bir dağılıma sahip olduğu tespit edildiğinden parametrik olmayan testler tercih edilir. Bu amaçla ikiden fazla grubun test edilmesinde kullanılan en geçerli yöntem olan Kruskal Wallis Testi uygulanmıştır. Test sonucu aşağıda yer alan Tablo 5'te verilmiştir.

| Değişken | Sıralamalar | Kay-Kare | df | Asymp. Sig | |
|------------------------|-------------|----------|--------|------------|-------|
| Kıdem Tazminatı Tutarı | Grup 1 | 45,58 | 30,020 | 2 | 0,000 |
| | Grup 2 | 6,50 | | | |
| | Grup 3 | 40,43 | | | |

Tablo 5. Kruskal Wallis Test Sonuçları

Tablo 5'te yer alan Kruskal Wallis Test sonucuna göre en az iki grubun ortalamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır. Bu nedenle H₀ reddedilir. Ancak Kruskal Wallis Testi hangi gruplar arasında anlamlı fark olduğu hakkında bilgi vermemektedir. Bu nedenle, gruplar sırasıyla Mann-Whitney U Testi ile karşılaştırılır. Karşılaştırma sonuçları Tablo 6, 7 ve 8'de verilmiştir. Buna göre, Grup 1 ve Grup 2 arasında ve Grup 2 ve Grup 3 arasında anlamlı fark bulunurken Grup 1 ve Grup 3 arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır. Bu durumun Grup 2 ve Grup 3'ün Grup 1'den farklı nitelikte olması ve UMS niteliğini içermesinden kaynaklandığı tahmin edilmektedir.

| Grup | N | Sıra Ortalaması | Sıra Toplamı | U | P |
|---------------|----|-----------------|--------------|-------|-------|
| Grup 1 | 12 | 18,50 | 222,0 | 0,000 | 0,000 |
| Grup 2 | 12 | 6,50 | 78,0 | | |

Tablo 6. Grup 1 ve Grup 2'nin Karşılaştırılması

| Grup | N | Sıra Ortalaması | Sıra Toplamı | U | P |
|--------|----|-----------------|--------------|-------|-------|
| Grup 2 | 12 | 6,50 | 78,0 | 0,000 | 0,000 |
| Grup 3 | 46 | 35,50 | 1633,0 | | |

Tablo 7. Grup 2 ve Grup 3'ün Karşılaştırılması

| Grup | N | Sıra Ortalaması | Sıra Toplamı | U | P |
|--------|----|-----------------|--------------|---------|-------|
| Grup 1 | 12 | 33,58 | 403,0 | 227,000 | 0,347 |
| Grup 3 | 46 | 28,43 | 1308,0 | | |

Tablo 8. Grup 1 ve Grup 3'ün Karşılaştırılması

Grup 2'nin gözlem sayısı düşük olduğu ve sonuçları etkilediği göz önünde bulundurularak verinin tamamı 2 grup oluşturulacak şekilde kodlanarak tekrar test edilmiştir. Gruplama 2005 öncesi VUK ve 2005 sonrası UFRS uygulamasını karşılaştırmaktadır.

| İstatistik | Kıdem Tazminatı Tutarı | Dönem |
|----------------|------------------------|--------|
| Örnek Sayısı | 70 | 70 |
| Ortalama | 15.183.489,17 | 1,8286 |
| Standart Sapma | 7.714.077,927 | 0,3796 |
| Çarpıklık | -0,956 | -1,782 |
| Basıklık | -0,157 | 1,209 |

Tablo 9. Tanımlayıcı İstatistik Değerleri

Yeniden gruplanan verinin Tablo 9'da yer alan tanımlayıcı istatistik sonuçlarına göre veri normal dağılım göstermemektedir; bu yüzden parametrik olmayan testler uygulanmıştır. Tablo 10 yeniden gruplanan verinin Mann-Whitney U Testi ile karşılaştırma sonuçlarını göstermektedir. Buna göre, Grup 1 ile Grup 2 arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmaktadır. Grup 1 Grup 2'ye göre daha yüksek oranda kıdem tazminatı ayırmaktadır.

| Grup | N | Sıra Ortalaması | Sıra Toplamı | U | P |
|--------|----|-----------------|--------------|---------|-------|
| Grup 1 | 12 | 20,08 | 241,00 | 163,000 | 0,004 |
| Grup 2 | 58 | 38,69 | 2244,00 | | |

Tablo 10. Yeni Grup 1 ve Grup 2'nin Karşılaştırılması

5. Sonuç

Bu makale, tartışmalı bir konu olan işçiye ödenen kıdem tazminatının muhasebeleştirilmesinde kullanılan farklı yöntemlerin sonucunu incelemektedir. İnceleme sadece aracı kurumlar ile sınırlı tutulmuş ve bu kurumları etkileyen 3 farklı mevzuat kapsamında araştırma yapılmıştır. Literatüre göre, kıdem tazminatının muhasebeleştirilmesinde kullanılan 3 farklı yöntem arasında önemli bir fark bulunmaktadır. Bu farkı ispat etmek amacıyla 2002 ile 2019 yılları arasında aracı kurumların yayınlanan konsolide mali tabloları kullanılarak farklı dönemler altında ayrılan kıdem tazminatı tutarları Kruskal Wallis analizi ile incelenmiştir. Analiz sonucu dönemler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğunu göstermektedir. Ancak kullanılan yöntem farkın hangi gruplar arasında olduğunu göstermediği için ek olarak Mann-Whitney U testleri yapılmıştır.

Bu testlere göre, UMS'ye göre hesaplanan çalışanlara sağlanan faydalar, mevcut Türk mevzuatının gerekliliklerinden oldukça farklıdır. Bu sonuç, UFRS ve UMS19'un, genel olarak kamuya açıklanan finansal raporlar üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu ve bu gerçeğin, bu tür şirketlerle ilgili hem iç hem de dış paydaşlarca dikkate alınması gerektiğini göstermektedir.

Çalışma sırasında karşılaşılan en önemli kısıtlılık, 2002'den önceki dönemlere ait aracı kurum verilerinin bulunmamasıdır. Söz konusu veriler TSPB tarafından açıklandığı için verilere erişme imkânı kısıtlıdır. Bununla birlikte, Seri XI No 25 sayılı Tebliğin sadece 3 yıl uygulamada kalmış olması bu Tebliğ ile ilgili veri miktarını da kısıtlamaktadır. Sonuç olarak bu çalışma, bilanço ve gelir tablosundaki diğer kalemlerin araştırılması ve finansal tablolardaki son güncellemelerin belirli bir etkisini kanıtlaması açısından değişikliklerin SPK tarafından denetlenen diğer sermaye şirketlerinin finansal tablolarını nasıl etkilediği farklı analizler uygulanarak ilerletilebilir.

Kaynakça

- Aile ve Çalışma Bakanlığı, <https://www.ailevecalisma.gov.tr/istatistikler/calisma-hayati-istatistikleri/kidem-tazminati/kidem-tazminat%C4%B1-tavan-miktar%C4%B1/> (Erişim tarihi: 25.12.2019).
- Akçay, H. ve Yıldız, K. (2017). Kıdem Tazminatının Fona Dönüşüm Sürecindeki Yeni Yaklaşımlar. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 15(3): 42-59.
- Elitaş, Cemal. (2012). *Muhasebe Uygulamaları Açısından TMS TFRS'ye Geçiş Rehberi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, <https://gib.gov.tr/node/88229>, (Erişim Tarihi: 25.12.2019).
- Güner, Z. B., Açmaz, Ö. A., ve Ağören, T. (2016). Türkiye İçin Kıdem Tazminatı Fonu Oluşturulmasına Yönelik Model Önerileri. *Sosyal Güvençe Dergisi*, 5(10): 25-52.
- Hansen, Carl. (2004). Converging International Accounting Standards for Employee Benefits. *National Underwriter*. <https://www.propertycasualty360.com/2004/04/14/converging-intl-accounting-standards-for-eb/> (Erişim Tarihi: 25.12.2019).
- Holzmann, R., Pouget, Y., Vodopivec, M. ve Weber, M. (2011). Severance Pay Programs Around The World : History, Rationale, Status and Reforms, <http://ftp.iza.org/dp5731.pdf> (Erişim tarihi: 25.12.2019).
- Holzmann, R. ve Vodopivec, M. (2012). Reforming Severance Pay, The World Bank. <http://documents.worldbank.org/curated/en/977071468330895674/pdf/655470PUB0EPI2065712B09780821388495.pdf> (Erişim Tarihi: 25.12.2019).
- IFRS. (2019). IAS 19 Employee Benefits, <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-19-employee-benefits/>, (Erişim Tarihi: 25.12.2019).
- ILO. Turkey Factsheet, <http://www.ilo.org/public/english/dialogue/ifpdial/info/termination/countries/turkey.htm> (Erişim Tarihi: 25.12.2019).
- KGK. (2013). TMS19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContent-Files/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2019.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.12.2019).
- Lebib Yalkın. (2019). Mevcut Kıdem Tazminatı Uygulamasının Genel Esasları, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2019-mayis-sayi185_mdergi_8744a-00/_mevcut-kidem-tazminati-uygulamasinin-genel-esaslari.html, (Erişim tarihi: 25.12.2019).
- Mevzuat, (2003). 4857 Sayılı İş Kanunu. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4857.pdf> (Erişim Tarihi: 25.12.2019).
- Özkan, U. R. (2018). The Origins of Severance Pay in Unemployment Compensation: A Comparative Analysis. *Labor History Journal*, 60(4), 351-371.
- Seifert, D.L. ve Lindberg, D.L. (2010). Key Provisions of IFRS for Small and Medium-sized Entities, *The CPA Journal*, <https://www.questia.com/magazine/1P3-2039342771/key-provisions-of-ifrs-for-small-and-medium-sized> (Erişim Tarihi: 25.12.2019).
- SPK. (2017). Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği'nde (II-14.1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Hakkında Basın Duyurusu, <https://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20170203/0>, (Erişim Tarihi: 25.12.2019).
- SPK. (2004). Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25), <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/589>, (Erişim Tarihi: 25.12.2019).
- SPK. SPK Mevzuatı, <http://mevzuat.spk.gov.tr/Onceki/>, (Erişim Tarihi: 25.12.2019).

US Department of Labor, Severance Pay, <https://www.dol.gov/general/topic/wages/severancepay> (Erişim Tarihi: 25.12.2019).

Van Greuning, H. (2006). *International Financial Reporting Standards: A Practical Guide*, 4th edition, Washington, D.C: World Bank Publications.