

## TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI-19 (TMS-19) ÇERÇEVESİNDE KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞININ HESAPLANMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Sami KARACAN\*

Mustafa SAVCI\*\*

**Özet:** Türk İş Hukuku'na ilk kez 3008 sayılı İş Kanunu ile giren kıdem tazminatı konusu her dönem güncelliğini koruyarak kendine gündemde her zaman yer edinmiştir.

Son düzenlemeler çerçevesinde 10.06.2003 tarih ve 25134 nolu Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4857 sayılı yeni İş Kanunu'nun 120. maddesi, 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun "kıdem tazminatını düzenleyen 14. maddesi hariç" diğer maddelerini yürürlükten kaldırmıştır. Yeni İş Kanunu'nun Geçici 6. maddesi "Kıdem tazminatı fonunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar işçilerin kıdemleri eski İş Kanunu'nun 14. maddesi hükümlerine göre saklıdır." hükmüne yer vermiştir.

İşveren açısından gider, işçi açısından gelir niteliği taşıması nedeniyle her iki kesimin de dikkatle takibine konu olan kıdem tazminatı konusu, zaman zaman da olsa uyumsuzluk konusu olabilmektedir.

Bu çalışmada konunun muhasebe boyutu da ele alınarak, son değişikliklere göre kıdem tazminatının vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Kıdem, tazminat, kıdem tazminatı.

### TURKISH ACCOUNTING STANDARDS-19 - THE CALCULATION AND ACCOUNTING OF PROVISION FOR SENIORITY ALLOWANCE

**Abstract:** The issue of seniority allowance, which first entered the Turkish Labor Law with Labor Law numbered 3008, by preserving its actuality, always finds itself a place in the agenda.

---

\* Doç.Dr., Kocaeli Üniversitesi İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman ABD Öğretim Üyesi.

\*\* Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Doktora Programı öğrencisi.

In the frame of new regulations, the 120th article of the new Labor Law numbered 4857, which came into force on the date of publication in the Official Newspaper in 10 July 2003 with the issue number 25134, abolishes the all the articles of the old Labor Law numbered 1475, "except the 14th article which regulates the seniority allowance". The temporary 6th article of the New Labor Law states that "the seniorities of the laborers are reserved under the 14th article of the Old Labor Law until the date that Seniority Allowance Fund come into force".

The issue of seniority allowance, which is considered as an expenditure by the employer and as an income by the employee, is followed carefully by both parties, and it also sometimes becomes an issue of disagreement.

In this study, the accounting dimension of this issue is also discussed and some information, regarding the taxation and the entering of seniority allowance into accounts, is given according to the new changes.

**Key Words:** Seniority, Allowance, Seniority Allowance.

## Giriş

Kıdem tazminatı, hem vergi hukukunu, hem de sosyal güvenlik hukukunu ilgilendirmesi nedeniyle dağınık ve karmaşıktır. Buna muhasebe yönü de eklendiğinde konunun karmaşıklık boyutu daha da artmaktadır.

İşveren açısından gider, işçi açısından gelir niteliği taşıması nedeniyle her iki kesimin de dikkatle takibine konu olan kıdem tazminatı konusu zaman zaman ihmal edilebilmekte ve ihtilaflara neden olabilmektedir.

Bilindiği üzere 10.06.2003 tarih ve 25134 nolu Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4857 sayılı İş Kanunu'nun 120. maddesi, 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun "kıdem tazminatını düzenleyen 14. maddesi hariç" diğer maddelerini yürürlükten kaldırmıştır.

4857 sayılı İş Kanunu'nun Geçici 6. maddesi "Kıdem tazminatı fonunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar işçilerin kıdemleri eski İş Kanunu'nun 14. maddesi hükümlerine göre saklıdır." hükmüne yer vermiştir.

Türkiye'de bazı işletmelerin kıdem tazminatı karşılığı ayırma konusunda çok fazla özen göstermediği görülmektedir. Oysa gerek muhasebe temel kavramları gereği gerekse de Tekdüzen Hesap Planı (THP) ve Türkiye Muhasebe Standartları-19 (TMS-19) gereği kıdem tazminatı karşılığı ayrılması bir zorunluluktur. Bu konu zorunluluktan öte, daha

doğru, gerçekçi ve şeffaf finansal tabloların düzenlenmesi ve raporlanması açısından da büyük öneme sahiptir.

Bu çalışmada halen yürürlükte bulunan eski İş Kanunu'nun 14. maddesi hükmüne göre kıdem tazminatı konusu çalışma konusu yapılırken, konunun genişliği bakımından kıdem tazminatının tanımı yapıldıktan sonra, iş hukukuna göre kıdem tazminatına hak kazanabilmenin koşulları var kabul edilerek, çalışma, kıdem tazminatının miktarı üzerinden kıdem tazminatının vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi olarak sınırlandırılmıştır.

### **Kıdem Tazminatının Tanımı**

Otuz yıldan fazla yürürlükte kalan 1475 sayılı İş Kanunu 4857 sayılı İş Kanunu'nun kabulü ile yürürlükten kalkmıştır. Ancak 1475 sayılı İş Kanunu'nun kıdem tazminatını düzenleyen 14. maddesi, 4857 sayılı İş Kanunu'nun geçici 6. maddesi uyarınca halen yürürlüktedir. Bir diğer deyişle İş Kanunu önemli değişikliklere uğrarken, kıdem tazminatı müessesesi, 1475 sayılı Kanun'un yürürlükte kalan tek ve son maddesi olarak bir süre daha aynen uygulanacaktır.

4857 sayılı Kanun kıdem tazminatına ilişkin yeni bir düzenleme getirmemiştir. Ancak kıdem tazminatı için bir fon kurulması öngörülmüş ve fona ilişkin kanun yürürlüğe girinceye kadar işçilerin kıdemleri için 1475 sayılı Kanun'un 14. maddesi hükümleri uyarınca kıdem tazminatı haklarının saklı olacağı ifade edilmiştir.

Kıdem tazminatının hukuki niteliği ile ilgili olarak pek çok şey tartışılmış ama ortaya atılan görüşlerden hiçbirisini bütünüyle benimseme olanağı doğmamıştır. Kıdem tazminatı kendine özgü bir kurum olarak bugünlere gelmiştir.

Kıdem tazminatı müessesesinin çalışma hayatına girmesi 1935 tarihli 3008 sayılı İş Kanunu ile olmuştur. Daha sonra 931 sayılı ve 1475 sayılı İş Kanunlarının çıkarılması sırasında bazı değişikliklere uğrayan kıdem tazminatına ilişkin düzenlemeler, 1927, 2320, 2457, 2762 ve 2869 sayılı Kanunların yürürlüğe girmesiyle bugünkü halini almıştır.

Tanımı konusunda tam bir fikir birliğine ulaşılamamış olduğu söylenebilecek olan, değişik otoritelerce değişik şekillerde tanımlanan kıdem tazminatının ne olduğu sorusunun cevabı, aslında olaya hangi pencereden bakıldığı ile ilgilidir. Bazen “işçinin işine ve işyerine bağlılığının karşılığı” bazen “işsizlik tazminatı”, “ücretin, hizmet akdinin sona ermesi durumunda ödenmek üzere ayrılmış parçası”, “işsizlik sigortası”, “yıpranma taz-

minatı”, “ücret”, kimi zaman da “ikramiye” olarak tanımlanan kıdem tazminatının “kendine özgü ödeme” olduğu, üzerinde birleşilen husustur.

Bugün yürürlükte bulunan şekliyle kıdem tazminatının, 1475 sayılı Kanun’un 14. maddesinde belirtilen asgari bir çalışma süresini dolduran işçinin iş sözleşmesinin kanunda sayılan nedenlerden biriyle son bulması halinde, işverence işçiye ya da mirasçılara yapılan bir ödeme (Çelik, 2003:251ve Gerek, 2004:1293) olduğu söylenebilir.

Kıdem tazminatının kavram olarak, belirli bir süre çalışıp iş sözleşmesi sona eren işçiye, yasada sayılan durumlarda ve hizmet süresi ile ücretine göre değişen miktarda, işverence ödenmesi gereken parayı ifade ettiği söylenebilir.

### **Kıdem Tazminatının Hukuki Niteliği**

1475 sayılı İş Kanunu’nun kıdem tazminatına ilişkin 14. maddesine emredici nitelik kazandıran 98. maddenin D fıkrasına benzer bir düzenleme 4857 sayılı İş Kanunu’nda öngörülmemiştir. Ayrıca 4857 sayılı Kanun’un 1. maddesi ile 1475 sayılı İş Kanunu’nun 14. maddesi hariç diğer maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece 14. madde hükmü mutlak emredici olma niteliğini kaybetmiş ve nisbi emredici nitelik kazanmıştır. Kıdem tazminatının “normatif düzeni” ile ilgili örneğin tazminatın üst sınırını belirleyen fıkrası gibi "mutlak emredici" nitelikteki hükümleri hariç, diğer hükümleri sözleşmelerle işçi lehine düzenlenebilecektir (Aktay, Arıcı ve Senyen, 2006:226). 4857 sayılı İş Kanunu’nun geçici 6’ncı maddesi ile, kıdem tazminatı fonuna ilişkin kanunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar işçilerin kıdemleri için 1475 sayılı İş Kanunu’nun 14. maddesi hükümlerine göre kıdem tazminatı haklarının saklı olduğu belirtilmiş, bu işçilerin iş sözleşmelerinin kıdem tazminatına hak kazandıracak şekilde sona erdiğinde, saklı tutulan süreler için iş sözleşmesinin sona erdiği son ücretleri üzerinden kıdem tazminatının işverence ödenmesi öngörülmüştür.

1475 sayılı eski İş Kanunu'nun bugün yürürlükte olan 14. maddesine göre, bir işyerinde çalışan işçilerin işten ayrılmaları durumunda kıdem tazminatı alabilme koşulları;

- İş Kanunu’na tabi olarak bir işte çalışmak,
  - En az bir (1) yıl çalışmış olmak ve
  - İş sözleşmesinin İş Kanunu’nda belirtilen biçimde sona ermesi.
- olmak üzere üçe ayrılabilir.

Halen yürürlükte olan 1475 sayılı İş Kanununun 14. maddesinin 1. fıkrasında kıdem tazminatına hak kazandıran fesih halleri sayılmıştır. Başka bir anlatımla, işçinin kıdem

tazminatını isteyebilmesi için hizmet sözleşmesinin aşağıda belirtilen nedenlerden biriyle feshedilmiş veya son bulmuş olması gerekir. Bu maddeye göre iş sözleşmesi:

- İşveren tarafından 1475 sayılı İş Kanunu'nun 17. Maddesinin II numaralı bendinde (4857 sayılı İş Kanunu'nun 25/11. maddesi) gösterilen ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve benzeri nedenler dışında hizmet akdinin feshedilmesi durumunda,
- İşçi tarafından 1475 sayılı İş Kanunu'nun 16. maddesinde (4857 sayılı İş Kanunu'nun 24. maddesi) sayılan nedenlerden dolayı iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda,
- Muvazzaf askerlik dolayısıyla iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda,
- İşçinin bağlı bulunduğu kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme alması amacıyla iş sözleşmesinin feshedilmesi durumunda,
- Kadın işçinin evlendiği tarihten itibaren bir yıl içinde kendi rızası ile iş akdini sona erdirmesi durumunda,
- İşçinin ölümü sebebiyle iş sözleşmesinin son bulması durumunda, işçi kıdem tazminatı almaya hak kazanır.

Prencip olarak kendi isteği ile işten ayrılan işçinin kıdem tazminatına hak kazanması mümkün değildir. Ancak, İş Kanunu'nun 14/1. maddesinin 4. bendi ile aynı maddeye 1999 yılında 4447 sayılı Kanunla eklenen bir hüküm ile\* emekliliğe ilişkin bazı hallerde bu mümkün hale getirilmiştir. 4447 sayılı Kanunla eklenen hükümle, emekliliğe ilişkin yaş dışındaki diğer koşullar gerçekleştiğinde kendi isteği ile işten ayrılan işçi, emekli olmasa da kıdem tazminatına hak kazanacaktır. Bu hakkın kazanılabilmesi için:

- Sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlamak,
- Her iki şartın yerine getirildiğini SSK'dan alınacak belge ile kanıtlamak ve
- Söz konusu belgeyi işverene sunarak yazılı kıdem tazminatı talebiyle işten ayrılmak

gerekmektedir. Ancak bu hakkın sadece ilk işyerinden ayrılırken kullanılması gerekir. Zira yaş dışındaki koşulların gerçekleşmesi o işyerinde olmuştur. Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse:

58 yaşındaki erkek bir işçinin 7000 günlük prim gün sayısını tamamlaması halinde veya 56 yaşındaki kadın bir işçinin 26 yıldır sigortalı olması ve 4500 günlük prim gün sayısını tamamlaması durumunda, bu işçi emekli olmayacak; ancak yaş dışındaki diğer

---

\* 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu, m.45 ile eklenen bent, RG.08.09.1999, s.23810.

şartları yerine getirmiş olacaktır. Bu durumu belgeleyerek, işverenine başvurduğunda ise kıdem tazminatına hak kazanacaktır.<sup>†</sup> Ayrıca bu sebeple işten ayrılan işçinin başka bir işe girmesini engelleyen bir hüküm de yasada öngörülmemiştir.

1475 sayılı İş Kanunu'nun 14/1. maddesinin 4. bendine göre, işçilerin emeklilik anında, bağlı buldukları kanunla kurulu sosyal güvenlik kurumlarından veya sandıklarından yaşlılık, emeklilik, malûllük veya toptan ödeme almak amacı ile hizmet akdini fesheden erkek ve kadın işçiler, en az bir yıl ve daha fazla aynı işverene bağlı işyerinde veya değişik kamu kuruluşlarında çalışmaları durumunda kıdem tazminatına hak kazanacaklardır. Bu hükme göre kıdem tazminatına hak kazanabilmek için, işçinin yaşlılık, emeklilik, malûllük nedeniyle aylık veya toptan ödeme almak amacıyla hizmet akdini feshetmesi, ilgili kuruma bu amaçla başvurduğunu belgelemesi ve ilgili SSK, Emekli Sandığı vb. kurumların kanunla kurulmuş olması gerekmektedir.

Yine 4447 sayılı Yasa ile eklenen 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 81. maddesine göre (4447 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önceki işçilere ilişkin kademelî geçiş düzenleyen madde), yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılan işçiler de kıdem tazminatına hak kazanacaklardır. Kanuni sınırlama olarak sayılan bu durumun dışındaki bir sebeple iş sözleşmesinin feshi veya sona ermesi kıdem tazminatı hakkı doğurmaz.

İş Kanunu'nda belirtilen koşulların varlığı halinde belirsiz süreli iş sözleşmelerinde olduğu gibi, belirli süreli iş sözleşmelerinin de süresinden önce feshi halinde işçinin kıdem tazminatı alma hakkı vardır (9.HD.27.06.1984, 7118/711). Belirli süreli bir iş sözleşmesi, sürenin sona ermesi nedeniyle kendiliğinden sona erdiğinde, işçinin kıdem tazminatına hak kazanması söz konusu olmaz. Yargıtay'ın kararları da bu yöndedir. Her ne kadar, 4857 sayılı yeni İş Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonraki olaylarla ilgili bir karara rastlanmamış ise de, gerek kıdem tazminatı hükmünün aynen korunmuş olması, gerekse hukuki mantık açısından Yargıtay'ın tutum değiştirmesi beklenemez.

<sup>†</sup> Konuya ilişkin yasal düzenleme şöyledir: 506 sayılı Kanun'un 60/1. maddesinin (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen;

- "Kadın ise 58, erkek ise 60 yaşını doldurmuş olması ve en az 7000 gün veya
- Kadın ise 58, erkek ise 60 yaşını doldurmuş olması, 25 yıldan beri sigortalı bulunması ve en az 4500 gün,

malûllük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primi ödemiş olmaları şarttır." şeklindeki maddenin yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı Kanun'un geçici 81. maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleriyle işten ayrılmaları durumunda.

Uygulamada işçi istifa ederek işten ayrıldığı halde, işverenler değişik nedenlerle kıdem tazminatını ödemek istemektedirler. Bu sebeple işçi, kıdem tazminatını hak edecek sebeplerden birisi ile işten ayrılmış gibi gösterilmekte ve bu işçiye kıdem tazminatı ödenmektedir. Cezai yaptırımı mevcut değilse de, 14. maddenin emredici nitelikte bir madde olması nedeniyle, istifa ederek ayrılan işçiye ya da kıdem tazminatı hak etmeyen işçiye kıdem tazminatı ödenmesi yasaya aykırıdır. Ancak işçi ve işverenin aralarında mutabık kalarak yarattıkları bu durum, aksi bir iddia veya şikayete de konu olmadığı için gizli kalmaktadır.

### **Kıdem Tazminatının Miktarı**

Kıdem tazminatının miktarının hesaplanması konusu kimi zamanlarda çeşitli ihtilaflara da sebep olabilen özellik arzeden birtakım konuları içermekle birlikte, aşağıda genel olarak ele alınıp açıklamaya konu edilmiştir (Daha fazla bilgi için bkz. Maç ve Büyükkaya, 2004:57-60 ve Çelik, 2003:264-270).

Kanunda belirtilen koşulların oluşması halinde, işçinin işe başladığı tarihten itibaren iş sözleşmesinin devamı süresince, her geçen tam yıl için işverence işçiye ya da işçi ölmüşse mirasçılara otuz günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir (İş K. m. 14/1). Yine aynı maddeye göre, bir yıldan artan süreler için aynı oran üzerinden ödeme yapılacaktır ve maddede belirtilen "30 günlük" süre işçi lehine iş sözleşmeleri ve toplu iş sözleşmeleri ile arttırılabilecektir.

İş K. m. 14'e göre kıdem tazminatı, işçinin son ücreti üzerinden hesaplanır. Bu ücret brüt ücrettir. Kıdem tazminatına esas olacak ücretin hesabında 32. maddenin birinci fıkrasında yer alan temel ücrete "... ilaveten işçiye sağlanmış olan ve para ile ölçülmesi mümkün akdi ve kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulur." O halde işçinin gıda, konut, sağlık, yakacak, aydınlatma ve zaruri ihtiyaçlarını karşılayabilecek miktarda olmak üzere, iş karşılığında ve aynı olarak yapılan ve arızı olmayan ödemeler, hizmet karşılığı ödenen primler ve bu mahiyetteki yıllık ikramiyeler de kıdem tazminatının hesabında dikkate alınacak ücret kapsamında değerlendirilir. Ancak, uygulamada bu menfaatlerin "arızı" değil "devamlı" olması öngörülmüştür (Demir, 2005:300). Burada önemli olan yapılan ödemelerin günlük, aylık veya yıllık yapılması değil, devamlılık arzemesidir. Bu anlamda aylık yapılan yardımların tutarlarının fiilen çalışılan günlere değil "otuza bölünmesi" suretiyle bulunacak miktar tazminata esas günlük ücrete ilave

edilecektir. Bunun gibi, "son bir yıl içinde" yapılmış ve yapılması gereken aynı veya nakdi yardımların tutarı ise, "üç yüz altmış beşe bölünerek" günlük ücrete yansıtılacaktır.

Diğer taraftan devamlılık arz etmeyen "arızı" nitelikteki ödemeler kıdem tazminatı miktarının hesaplanmasında göz önünde tutulmayacaktır. Örneğin fazla çalışma ve tatil yapılmayarak çalışılan hafta tatili ile ulusal bayram ve genel tatil günü ücretleri, "jübile ikramiyesi", belirli pozisyonlarda fiilen çalışılan günler için ödenen "hizmet primi", miktarı gösterilen başarı ve verime bağlı olarak belirlenen ve devamlılık arzetmeyen "tatil primi ile teşvik primi" kıdem tazminatına esas ücretin hesabında göz önünde tutulmaz. Bunun gibi, "ikramiye uygulamasının devamlılık arzetmediği, son iki yıldır ikramiye ödenmediği, işçinin buna bir itirazının olmadığı, ilke olarak ödenen ikramiyenin sonradan kaldırıldığı durumlarda, bundan kaynaklanan ikramiye alacağı ve bundan kaynaklanan kıdem tazminatı fark alacağı" ödenmez. Ayrıca, iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili yönetmelikler gereğince işçilere verilen iş elbisesi, iş ayakkabısı, çizme, gözlük, eldiven gibi giyim eşyaları ile işyerinde kullanılmak üzere verilen "sosyal yardım niteliğinde olmayan" temizlik malzemeleri ile "havlu ve sabun", "mamul yardımı, tahsil yardımı, ücretli izin parası, yolluk, otel ve ev gideri olarak ödenen paralar, gezici görev ödencesi, belirli sürelerde verilen özendirme (teşvik) ikramiyesi, avans ödemesi" de kıdem tazminatı hesabında göz önünde tutulmaz (Demir, 2005:301). İşveren tarafından Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenen sigorta primi işveren payı da, kıdem tazminatı hesabında dikkate alınmaz (Aktay, Arıcı ve Senyen, 2006:225-226).

Son bir yıl içinde işçi ücretine zam yapıldığı takdirde, tazminata esas ücret işçinin işten ayrılma tarihi ile zammın yapıldığı tarih arasında alınan ücretin aynı süre içinde çalışılan günlere bölünmesi suretiyle hesaplanır (1475 sayılı İş Kanunu madde 14/10).

Kıdem tazminatının hesaplanmasında esas alınan günlük ücret bulunduktan sonra, 30 ile çarpılarak "her tam yıl" için işçiye ödenecek kıdem tazminatı miktarı bulunur ve bir yıldan arta kalan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır. 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesine göre her tam yıl için esas alınan "30 günlük ücret" tutarı iş sözleşmeleri veya toplu iş sözleşmeleri ile işçi yararına artırılabilirliğine göre, taraflar isterse sözleşmelerde her tam yıl için 40, 50, 60 günlük ücret tutarında bir kıdem tazminatı ödemesini de kararlaştırabilirler. Ancak İş Kanunu buna da bir "tavan"<sup>‡</sup> getirmek suretiyle, kıdem tazminatının yıllık tutarının "Devlet Memurları Kanunu'na tabi en yüksek

<sup>‡</sup> Kıdem Tazminatı Tavanı:

01.07.2010 - 31.12.2010 Dönemi için	2.517,01 TL
01.01.2011'den itibaren	2.623,22 TL



devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemeyeceğini" hükmüne bağlamıştır (1475 sayılı İş Kanunu md.14/13). Böyle olunca, ister 30 günlük kanuni alt sınır üstünden, ister sözleşmelerle belirlenen bunun üstündeki miktarlar üzerinden hesap edilmiş olsun, her tam yıl için işçiye ödenecek kıdem tazminatı tutarı, en yüksek devlet memuruna "bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini" aşamayacaktır. Diğer yandan, kıdem tazminatı miktarına ilişkin 30 günlük süre, sözleşmeyle işçi lehine değiştirilerek (1475 sayılı İş Kanunu madde 14) işçiye 30 günlük ücreti yerine, bunu aşan bir süreye ilişkin ücreti üzerinden kıdem tazminatının ödenmesi kararlaştırılmış ise, bu durumda dahi üst sınırın aşılması hukuken mümkün değildir. Bununla birlikte işveren, gerekli gördüğü takdirde tavanı aşar biçimde ödemeyi göze alabilir. Çünkü, tavanı aşan ödemelere karşı, 1475 sayılı İş Kanunu'nun 98. maddesinin D bendi hükmünün (4857 sayılı İş Kanunu madde 120) yürürlükten kalkmış olması nedeniyle, uygulanacak bir cezai yaptırım kalmamıştır (Demircioğlu ve Centel, 2003:203). İşçinin bu miktarın altındaki kıdem tazminatı ise kendisine aynen ödenecektir.

Kıdem tazminatının hesaplanmasında, gecikme halinde de, bu tarihten itibaren gecikme faizi işletilmesi gerekir. Yine Yargıtay'a göre 854 sayılı Deniz İş Kanunu'nun 20. maddesinde, kıdem tazminatına fesih tarihinden itibaren ve en yüksek mevduat faizi yürütüleceğine ilişkin bir hüküm bulunmadığından, karar altına alınacak kıdem tazminatı alacağına "... davalı işveren daha önce temerrüde düşürülmediğine göre yasal faizi ile tahsiline karar verilmesi..." gerekir (Eyrenci, Taşkent ve Ulucan, 2005:193).

### **Kıdem Tazminatının Vergilendirilmesi**

Kıdem tazminatının vergilendirilmesi konusu genelde gelir vergisi, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi ve SSK prim kesintisi çerçevesinde literatürde işlenmekte ve uygulamada yer bulmaktadır (Daha fazla bilgi için bkz. Akyiğit, 1999:685-688). Yukarıda belirtilen vergiler çerçevesinde kıdem tazminatının vergilendirilmesi, ödemede bulunan firma açısından ve kıdem tazminatına hak kazanan işçi açısından olmak üzere iki ayrı alt başlık altında incelenebilir.

### ***Kıdem Tazminatını Ödeyen Firma Açısından Vergilendirme***

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/3.maddesine göre, zarar ziyan ve tazminatların (Kıdem tazminatı bu tazminatın içindedir.) gider yazılabilmesi bunların ödenmesi koşuluna bağlıdır. Bu yüzden firmaların işçinin işe devam ettiği sürece ayırmış oldukları kıdem tazminatı karşılığı herhangi bir şekilde gider yazılamaz. Bu nedenle ayrılan karşılıklar kanunen kabul edilmeyen giderler olarak vergi matrahına ilave edilecektir.

Öte yandan kıdem tazminatları, ödendiği zaman vergi yasalarının da kabul ettiği bir gider olduğundan ilgili oldukları dönemin matrahından indirilebilir.

Belirtmek gerekir ki, "ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasının geçerli olduğu ilkesinden hareketle; kıdem tazminatlarının gider kaydedilmesi için ödemenin şart olmadığı, tahakkukunun yeterli olduğu" şeklindeki bir görüş de son derece yanlış olacaktır. Nitekim 40/3. maddede ödeme konusu açıkça yer almaktadır. Kanun koyucunun tazminat mahiyetindeki giderlerin gider kaydı için ödeme koşulunu öngörmesi, asla ödenmeyecek olan ya da yıllar sonra ödenecek olan kıdem tazminatının tahakkuk kaydına dayanarak haksız yere vergisel avantaj sağlanmasının önüne geçilmesi amacına yöneliktir.

Kıdem tazminatından SSK primi kesilip kesilmeyeceği açısından konu değerlendirilecek olursa, sigorta prim kesintisinin yapılmaması gerektiği açıktır. Zira kıdem tazminatı ödemesi normal koşullarda işten ayrılan işçilere yapıldığından, söz konusu işçinin de zaten sigortalılık vasfını yitirdiğinden hareketle verilecek kıdem tazminatının sigorta prim kesintisinden istisna tutulması gerekir. Bu durum ilgili SSK genelgeleriyle de sabit kılınmıştır (Akyiğit, 1999:685-688).

### ***Kıdem Tazminatını Kazanan İşçi Açısından Vergilendirme***

Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinin birinci fıkrasında, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin ücret olduğu belirtilmiş, ikinci fıkrasında ise ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir.

Buna göre, işveren tarafından ödenen her türlü tazminat ücret olarak kabul edildiğinden dolayı kıdem tazminatlarının da ücret olarak vergilendirilmesi gerekir. Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 25'inci maddesinin 7'nci bendinde, 1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Basın İş Kanununa göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları gelir vergisinden istisna edilmiştir (Altuğ, 2001:204). Bu nedenle, İş Kanununda yer alan koşullar çerçevesinde ödenen kıdem tazminatlarının tamamı gelir vergisinden istisna olacak ve ödeyenler tarafından herhangi bir gelir vergisi stopajı yapılmayacaktır. İş Kanununda ödenecek olan kıdem tazminatlarına bir tavan getirildiğinden dolayı istisna tutarını belirlemede Gelir Vergisi Kanununda kıdem tazminatlarına ilişkin herhangi bir üst sınır öngörülmemiştir.

İşveren, kıdem tazminatına hak kazanmadığı halde istifa eden işçisine kıdem tazminatı öderse, bu ödeme gelir vergisi stopajına tabi olacaktır. Çünkü kıdem tazminatı, ancak bu ad altında hak ederek ayrılan kişiye ödenirse, gelir vergisi stopajına tabi tutulmaz. Yukarıdaki yasal şartlardan herhangi biri yoksa, işçiye verilen para, kıdem tazminatı olarak hesaplanırsa ve isimlendirilse dahi gerçek mahiyeti primdir ve bu ödeme Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. ve 94. maddesi uyarınca stopaja tabi olacaktır.

Kıdem tazminatı ödemeleri aynı zamanda damga vergisinin konusuna girmektedir (Akyiğit, 1999:687). Bu nedenle, ücret niteliğinde olan kıdem tazminatı ödemeleri üzerinden damga vergisi hesaplanması gerekir.

Kıdem tazminatı Veraset ve İntikal Vergisi açısından ele alındığında, kıdem tazminatının Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu md.1 ve 2/b uyarınca Veraset ve İntikal Vergisi'ne tabi olduğu, "emekli ikramiyesi" olarak da değerlendirilemeyeceği hükmünden hareketle de vergiden muaf tutulamayacağı sonucuna varılmaktadır (Akyiğit, 1999:688). Hangi oranda vergiye konu edileceği konusunda ise VİVK md.16'da yazılı oranların dikkate alınıp, vergi miktarının hesaplanması gerektiği pek tabidir.

### **Türkiye Muhasebe Standartları-19 (TMS-19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması**

Kıdem tazminatı karşılığının hesaplanarak muhasebe hesaplarında gösterilmesi, muhasebenin temel kavramlarından olan "ihtiyatlılık" ve "dönemsellik" kavramları gereğidir.

"İhtiyatlılık" ilkesi gereği, işletmeler ileride doğması muhtemel riskler için karşılık ayırmak suretiyle gerekli önlemi almak zorundadır. Zira Borçlar Kanunu'nda da "tacir basi-

retli bir iş adamı gibi hareket eder” denilerek de konunun önemi gündeme getirilmiştir. Ayrıca "dönemsellik" ilkesi gereğince de giderler doğdukları dönemin giderlerine yansıtılmalı ve ilgili olduğu dönemin hasılatı ile karşılaştırılmalıdır. Bu nedenle, her ne kadar Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile ihtiyari bırakılmış olsalar da işletmeler, kıdem tazminatı karşılıklarını ilgili olduğu dönemde ayırmak zorundadır. Sermaye Piyasası Kurulu, kendi denetimine tabi işletmeleri kıdem tazminatı karşılığının ayrılması ve ilgili dönemde giderlere yansıtılması için zorunlu tutmaktadır (Karacan, 2006:11).

TMS-19 kapsamında ele alındığında, kıdem tazminatı karşılığı ayrılması ve ödenmesi yükümlülüğünün ortaya çıkması iş sözleşmesinin sona erdirilmesi nedeniyle değil, İş Kanunu çerçevesinde tazminata hak sağlayan şekillerde iş sözleşmesinin sona ermesi nedeniyle ortaya çıkan bir fayda olarak nitelendirilmelidir.

Çalışma dönemi sonrası çalışanlara sağlanan fayda planları, “Tanımlanmış Katkı Planları” ve “Tanımlanmış Fayda Planları” olarak sınıflandırılabilir. Tanımlanmış katkı planları, işletmenin ayrı bir işletmeye (fona) sabit katkılar ödediği ve fonun cari veya geçmiş dönemlerdeki çalışanlara sağlanan tüm faydaları ödeyecek yeterli varlıklara sahip olmaması durumunda, daha fazla katkı ödemesi konusunda herhangi bir kanun veya zımni kabilinden doğan yükümlülüğe sahip olmadığı fayda planlarıdır. Dolayısıyla, çalışan tarafından çalışma dönemi sonrasında sağlanacak faydanın tutarı, sigorta şirketine ödenen katkı tutarları ve bunlardan gelen yatırım gelirleri ile belirlenir. Tanımlanmış fayda planları ise tanımlanmış katkı planları dışındaki çalışma dönemi sonrası planlardır. Bu fayda planları kapsamında işletmenin yükümlülüğü, üzerinde anlaşılan faydaları çalışanlara sağlamaktır. Dolayısıyla aktüeryal risk (faydaların beklenenden fazlaya mal olması riski) ve yatırım riski işletmeye aittir (Karacan, 2009:124).

Türkiye’deki mevcut uygulama değerlendirildiğinde, kıdem tazminatının başka bir kuruma yansıtılması mümkün olmadığından, standartta konu edilen “tanımlanmış katkı planları” ve “fayda planları” modellerinden fayda planları modeline uygun olduğu söylenebilir.

TMS-19 standardına göre kıdem tazminatı karşılığı ayrıldığında bilançoda raporlanması gereken net yükümlülüğün nasıl hesaplanacağı önem taşımaktadır. Bu yükümlülük kişi başına şu şekilde tanımlanabilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007:295):

*“Herhangi bir personelin ayrılma tarihinde alacağı kıdem tazminatından sadece bilanço tarihine kadar hak ettiği kısma (kıdemine) düşen kısmının net şimdiki değeri”.*

Bilançoda gösterilecek olan bu net yükümlülüğü hesaplayabilmek için bazı varsayımlar yapmak gerekecektir. Şöyle ki,

- ⇒ Personelin işinden ayrılacağı veya kıdem tazminatını alacağı tarih,
- ⇒ Personelin işinden ayrıldığı tarih itibarıyla kıdem tazminatına esas ücreti
- ⇒ Personelin toplamda alacağı kıdem tazminatının mevcut kıdemine düşen payı yani kazanılmış kıdem tazminatı
- ⇒ İskonto oranı

ile ilgili bilgi ve varsayımlar raporlamaya konu edilecek olan kıdem tazminatı tutarını etkileyecektir. Bu bilgilerle ilgili olarak personelin işinden ayrılacağı veya kıdem tazminatını alacağı tarih ilgili kanunlar kapsamında hesaplanabilmektedir. Kıdem tazminatına esas olacak ücret, her yıl için belirli bir artış oranı kabul edilerek hesaplanabilir. Kazanılmış kıdem tazminatı ise, bilançoda gösterilmesi gereken, ilgili personelin kıdemine uygun olarak hesaplanan tutardır. Bu tutar, toplam hesaplanan kıdem tazminatı karşılığından, personelin çalışma yılına denk düşen kısmın ayrılmasıyla hesaplanabilir. İskonto oranı olarak da aktüeryal yöntemle göre, tahmini bir enflasyon oranının ve işyerinin bulunduğu sektördeki uzun vadeli tahvil faiz oranının dikkate alınarak hesaplandığı bir iskonto oranı öngörülebilir.

TMS-19 standardında kıdem tazminatından doğan yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğu dikkate alınarak aktüeryal yöntemle göre hesaplanması gerektiği konusu üzerinde durulmuştur (Demir ve Bahadır, 2007:77). İşletmelerin tüm çalışanlarının hak ettikleri kıdem tazminatlarını bir borç karşılığı olarak hesaplamaları gerekmektedir. TMS-19 kapsamında konu değerlendirildiğinde, sadece ayrılacak karşılığın hesaplanması yetmemekte, ayrıca bilanço, gelir tablosu ve öz sermaye değişim tablosunda yer alan rakamların nelerden kaynaklandığını açıklayabilmek açısından, hesaplanan kıdem tazminatı karşılığının içinde yer alan,

- ⇒ Faiz maliyeti,
- ⇒ Cari dönem hizmet maliyeti
- ⇒ Aktüeryal kazanç ve kayıplar ve
- ⇒ Geçmiş dönem maliyetlerinin de ayrıştırılması gerekmektedir.

Belirtilen bu ayrıştırmalar yapılırken faiz maliyeti ve cari dönem hizmet maliyetlerinin bulunmasında iskonto oranı kullanılır. Aslında faiz maliyeti ile cari dönem hizmet maliyeti toplamı dönemin toplam giderleri içinde yer alması gereken toplam tutardır. Bu tutarın içinden iskonto oranı kullanılarak faiz yükü ayrıştırılmakta, kalan kısım da cari dönem hizmet maliyeti olarak dikkate alınmaktadır. Aktüeryal kazanç ve kayıplar hesaplanırken de toplam dönem tutarından faiz ve cari dönem hizmet maliyetleri çıkarılmakta ve kalan

tutar aktüeryal kazanç veya kayıp olarak hesaplanıp eğer kayda alınacaksa ya doğrudan gelir tablosu ile ya da bilanço ile ilişkilendirilmektedir (Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Örtten, Kaval ve Karapınar, 2007:294-302).

Kıdem tazminatı karşılığının hesaplanmasıyla ilgili olarak yukarıda ifade edilen birtakım varsayımların kabulü ve hesaplanan kıdem tazminatı içindeki tutarların ayrıştırılmasına ilişkin bir örnek şöyle verilebilir:

(ESB) Şirketi bir çalışanına kıdem tazminatı karşılığı hesaplamak için aşağıdaki bilgileri derlemiştir:

Personel Adı	:	Bay Kıdem
İlk İşe Giriş Tarihi	:	1.1.2000
(ESB) Şirketinde İşe Giriş Tarihi	:	1.1.2005
Kıdem Tazminatı Hesaplanacak Tarih	:	31.12.2009
En Son Alınan Aylık Brüt Ücret	:	2.000,00 TL
Hizmet Süresi	:	5 yıl
Emekli Olunacak Yıl	:	1.1.2025 (2000 + 25 Yıl)

Daha önce başka bir işte 5 yıl çalışan ve toplam kıdem yılı 10 yıl olan Bay Kıdem için hesaplama tarihi, diğer bir ifadeyle bilanço tarihi 31.12.2009'dur. Yani (ESB) Şirketi için kıdem yılı 5 yıldır. Bu tarihte işten ayrılacak olsa toplamda (2.000,00 x 5) 10.000,00 TL alacaktır. Ancak Bay Kıdem henüz işimden ayrılıyor olmadığına göre aslında bu rakamın herhangi bir geçerliliği bulunmamaktadır.

- ⇒ **Personelin işinden ayrılacağı veya kıdem tazminatını alacağı tarih:** Bu personelin ilgili kanunlar çerçevesinde 15 yıl daha çalışması ve 2025 yılında işinden ayrılması ve kendisine ödeme yapılması beklenmektedir.
- ⇒ **Personelin işinden ayrıldığı tarih itibarıyla kıdem tazminatına esas ücreti:** Bu 15 yıl içinde değişik zamanlarda ücretine zam olacaktır. Her yıl ortalama % 3 zam yapılacağı ve işinden ayrılıncaya kadar 15 kez zam alacağı varsayılacak olursa, Bay Kıdem'in kıdem tazminatına esas ücreti;

$$\text{Kıdem Tazminatına Esas Ücret} = 2.000 \times (1,03)^{15} = 3.115,93 \text{ TL bulunur.}$$

- ⇒ **Personelin toplamda alacağı kıdem tazminatının mevcut kıdemine düşen payı yani kazanılmış kıdem tazminatı:** Personelin (ESB) Şirketinde toplam 20 yıl kıdemi olacağı için toplam (3.115,93 x 20) 62.318,60 TL kıdem tazminatı alma hakkı olacaktır. Bu tuta-

rın bilanço tarihi olan 31.12.2009 tarihine kadar olan 5 yıllık (1.1.2005-31.12.2009) kısmına düşen payı (3.115,93 x 5) 15.579,65 TL'dir. Geriye kalan 15 yıllık tutar (3.115,93 x 15) 46.738,95 TL ise henüz kazanılmamış kıdem tazminatı tutarını ifade etmektedir. Personelin bilanço tarihi itibarıyla geleneksel yöntemle oluşabilecek ücret zamları dikkate alınmadan hesaplanan kıdem tazminatı tutarı (2.000,00 x 5) 10.000,00 TL iken, TMS-19 kapsamında ve oluşabilecek ücret zamları dikkate alınarak hesaplanan kıdem tazminatı tutarı 15.579,65 TL olmaktadır.

⇒ **İskonto oranı:** Bilanço tarihi itibarıyla bilançoya aktarılabilecek net yükümlülük daha önce yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere ".....sadece bilanço tarihine kadar hak ettiği kısma (kıdemine) düşen kısmının net şimdiki değeri"dir. Yani uygun bir iskonto oranı ile 15.579,65 TL'nin iskonto edilerek bilanço tarihine indirgenmiş değeridir.

Aktüeryal yöntemle netinin reel iskonto oranını vereceği, tahmini bir enflasyon ve sektördeki uzun vadeli tahvil faiz oranı beklentisine göre bulunan bir iskonto oranı kullanılmalıdır. Bu beklentilere göre bulunacak iskonto oranı için varsayımların aşağıdaki gibi olduğunu kabul edelim.

Tahmini Faiz Oranı	:	% 15
Tahmini Enflasyon Oranı	:	% 10

Yukarıda varsayılan oranlar çerçevesinde aktüeryal yöntem kullanılarak bulunacak iskonto oranının formülü (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2007:628):

$$\text{İskonto oranı} = [(1 + \text{Enflasyon Oranı}) / (1 + \text{Faiz Oranı})]^{\text{Emekliliğe Kalan Gün Sayısı}/360}$$

şeklindedir. Formülde yer alan emekliliğe kalan gün sayısının bulunabilmesi için prim ödenen gün sayısı ile emeklilikte esas olacak toplam prim gününün bilinmesi ve bu ikisi arasındaki farkın alınması gerekmektedir. Personel Bay Kıdem'in ilk işe giriş tarihi olan 1.1.2000 ile bilanço tarihi olan 31.12.2009 tarihine kadar prim ödenen gün sayısı 10 yıl üzerinden (360 x 10) 3.600 olsun. Bu personel için emeklilik şartı olarak 9.000 günlük bir prim ödeme şartı varsa (bu rakam yürürlükte bulunan ilgili kanunlara göre bulunur), bu durumda emekliliğe kalan gün sayısı (9.000-3600) 5.400 gün olarak bulunur.

Bu durumda ilgili rakamlar formülde yerine konulursa iskonto oranı;

$$\text{İskonto oranı} = [(1 + \text{Enflasyon Oranı}) / (1 + \text{Faiz Oranı})]^{\text{Emekliliğe Kalan Gün Sayısı}/360}$$

$$\text{İskonto oranı} = [(1 + 0,10) / (1 + 0,15)]^{5.400/360}$$

$$\text{İskonto oranı} = (0,9565)]^{15} = 0,5132 \text{ yani } \% 51,32 \text{ olarak bulunur.}$$

Bu durumda 2009 yılı sonunda bilançoda yer alacak toplam 5 yıllık iskonto edilmiş net yükümlülük;

$$15.579,65 \times 0,5132 = 7.995,47 \text{ TL olmaktadır.}$$

2009 yılı sonu itibariyle bilançoda yer alması gereken bu tutarın (3.115,93 x 0,5132) 1.599,10 TL tutarındaki 1 (bir) yıllık kısmı 2009 yılı sonu için cari dönem hizmet maliyeti, geriye kalan (7.995,47 – 1.599,10) 6.396,37 TL'si de önceki 4 (dört) yıla ilişkindir.

TMS-19 standardına göre kıdem tazminatı karşılığı olarak hesaplanan ve kayda alınan bu 7.995,47 TL'lik tutarın yıllar itibariyle bilanço, gelir tablosu ve öz sermaye değişim tablosunda oluşturacağı değişiklikleri göstermesi açısından daha önce de ifade edildiği üzere, faiz maliyeti, cari dönem hizmet maliyeti, aktüeryal kazanç veya kayıp olarak ayırılması gerekmektedir.

**Faiz maliyeti ve cari dönem hizmet maliyetinin hesaplanması:** 2010 yılı sonunda eğer tahminlerimiz doğru çıkarsa ise Bay Kıdem'in ücreti % 3'lük bir artışla 2.060,00 TL olacaktır. Personelin kıdemi 6 yıla çıkmış, kalan süre 14 yıl olacaktır. Ayrılacağı tarihte her yıl için alacağı tutar 3.115,93 TL değişmemiştir. Ancak iskonto oranı emekliliğe kalan gün sayısı 1 yıl kısaldığından değişmiştir. Şöyle ki yeni iskonto oranı;

$$\text{İskonto oranı} = [(1 + 0,10) / (1 + 0,15)]^{14} = (0,9565)]^{14} = 0,5367 \text{ yani } \% 53,67 \text{ olarak bulunur.}$$

Bu durumda bilançoda yer alacak 1 yıllık artışla birlikte toplam 6 yıllık iskonto edilmiş net yükümlülük;

$$2010 \text{ yılı sonu değeri} = (3.115,93 \times 6) \times 0,5367 = 10.033,92 \text{ TL olmaktadır.}$$

Yukarıdaki hesaplamalardan hareketle 1 (bir) yıllık artış tutarı, (10.033,92 – 7.995,47) = 2.038,45 TL'dir.



İşte hesaplanan bu artış standarda göre iki alt parçadan oluşmaktadır. Bir kısmı faiz maliyeti, diğer kalan kısmı da cari dönem hizmet maliyetidir.

Faiz maliyetini oluşturan kısım, şirketin personele olan borcunu, başka bir ifadeyle kıdem tazminatını ödemediği için kullanmış olduğu değer kabul edilen faiz oranı ile çarpımı kadardır. Bu durumda örneğimizde kabul ettiğimiz % 15 faiz oranı üzerinden faiz maliyeti şöyle hesaplanabilir:

Faiz Maliyeti =  $7.995,47 \times 0,15 = 1.199,32$  TL olarak bulunur. Bu durumda artıştan cari dönem hizmet maliyetine düşen pay ( $2.038,45 - 1.199,32$ ) 839,13 TL olur.

**Aktüeryal kazanç ve kayıpların hesaplanması:** Eğer başlangıçta yapılan varsayımlar gerçekleşmezse, kullanılan oranlarda değişiklik ortaya çıkarsa, bu durumda personelin alacağı kıdem tazminatı tutarı ve iskonto edilmiş değeri değişecektir. Bu şekilde ortaya çıkan fark da aktüeryal kazanç veya kayıp olarak dikkate alınacaktır.

Örneğimizde 2010 yılı sonunda personelin ücreti kabul edilen % 3 yerine % 5 artmış olsun. Bu durumda bay Kıdem'in 2010 yılı sonundaki ücreti 2.100,00 TL olacaktır. Bay Kıdem'in işinden ayrılacağı tarihe kadar 14 kez zam alacağını düşünürsek her yıl için  $2.100 \times (1,05)^{14} = 4.157,86$  TL olacaktır. 2010 yılı sonunda kıdemi 6 yıl olacağı için  $(4.157,86 \times 6)$  24.947,16 TL olacaktır. Yine enflasyon oranı beklentisi değişmekle birlikte faiz oranı beklentisi değişmemiş, örneğin enflasyon oranı % 8'e gerilemiş, faiz oranı % 15'lik düzeyini korumuş ise, 24.947,16 TL'nin emekliliğe kalan süre üzerinden yeni iskonto oranına göre indirgenmiş değeri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{İskonto oranı} = [(1 + \text{Enflasyon Oranı}) / (1 + \text{Faiz Oranı})]^{\text{Emekliliğe Kalan Gün Sayısı}/360}$$

$$\text{İskonto oranı} = [(1 + 0,08) / (1 + 0,15)]^{5,040/360}$$

$$\text{İskonto oranı} = (0,9341)^{14} = 0,4151 \text{ yani } \% 41,51 \text{ olarak bulunur.}$$

Bu durumda 2010 yılı sonunda bilançoda yer alacak toplam 6 yıllık iskonto edilmiş net yükümlülük;

$24.947,16 \times 0,4151 = 10.355,57$  TL olmaktadır. Bu durumda 2009 yılı sonundaki değer (7.995,47 TL) ile 2010 yılı sonundaki değer (10.355,57 TL) karşılaştırıldığında artış

(10.355,57-7.995,47) 2.360,10 TL olmaktadır. Bu artışın da faiz maliyeti, cari dönem hizmet maliyeti ve aktüeryal kayıp-kazanç açısından ayrıştırılması gerekmektedir.

**Faiz maliyeti** önceki yıl tutarı ve faiz oranı üzerinden hesaplanacağından değişmeyecek ve 1.199,32 TL olacaktır.

**Cari dönem hizmet maliyeti** yeni ücret ve iskonto oranı üzerinden hesaplanacak ve  $(2.100 \times 0,4151)$  871,71 TL olacaktır.

**Aktüeryal kayıp**, toplam artış tutarından faiz maliyeti ile cari dönem hizmet maliyeti toplam tutarlarının çıkartılması ile kalan değerdir. Örneğimize göre bu tutar  $[2.360,10 - (1.199,32 + 871,71)]$  289,07 TL'dir.

### **Türkiye Muhasebe Standartları-19 (TMS-19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Muhasebeleştirilmesi**

TMS-19 standardına göre hesaplanan kıdem tazminatı karşılıkları için 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı alacaklı olarak kullanılabilirken, borçlandırılacak hesaplar konusunda standartta bir açıklama göze çarpmamaktadır. Yukarıda kısaca değinildiği üzere kıdem tazminatı hesaplandığında, toplam tutar cari dönem hizmet maliyeti, faiz maliyeti ve aktüeryal kazanç ve kayıplar olmak üzere temelde üç unsurdan oluşmaktadır. Muhasebe hesaplarına aktarmalar yapılırken bu unsurlara göre kayıtların yapılması daha doğru bir finansal raporlama açısından önem taşımaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere kıdem tazminatı ödemesi mükellef açısından giderdir. Dolayısıyla cari dönem hizmet maliyetleri için kıdem tazminatı karşılığı faaliyet giderleriyle ilgiliyse prensip olarak ilgili fonksiyonel gider hesapları 750 Araştırma-Geliştirme Giderleri, 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri ya da 770-Genel Yönetim Gideri Hesabı olacaktır. Kıdem tazminatı karşılıkları üretim faaliyetleri ile ilişkilendirilecekse 720 Direkt İşçilik Giderleri ya da 730 Genel Üretim Giderleri hesapları kullanılabilir. Ancak üretim işletmelerinde kıdem tazminatı karşılığının ücret gibi değerlendirilerek, dağıtım tabi tutulmak üzere ilgili hesaba alınarak gider kaydedilmesi hususuna dikkat edilmelidir.

Ayrıca, ilk defa kıdem tazminatı karşılığı ayıran işletmelerin geçmiş dönemlere ait kıdem tazminatı yüklerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolara söz konusu yüklerin yansıtılması için muhasebeleştirme sürecinde

⇒ Ya doğrudan TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde değişiklikler ve Hatalar Standardı uyarınca kayıt yapmayı ya da,

⇒ Bu tutarı 5 (beş) yıldan daha uzun olmayan bir sürede itfa etme

yöntemlerinden birisini seçerek kayda almaları gerektiği hususuna dikkat etmeleri gerekmektedir. Buna göre ilk defa kıdem tazminatı karşılığı ayıran işletmeler, mevcut duruma göre toplam kıdem tazminatı yükünü hesaplayacak ve cari dönem yükünü faaliyet giderlerine, geçmiş döneme ait yüklerinin cari dönemde itfa edilecek kısmını ise önceki dönem giderlerine yansıtmak suretiyle muhasebeleştireceklerdir.

Kıdem tazminatı hesaplamasında ortaya çıkan faiz maliyeti için yurt dışı örneklerinde olduğu üzere Türkiye’de de mevcut hesap planımızda yer alan 780 Finansman Giderleri hesabının kullanılması uygundur.

Standart aktüeryal kazanç ve kayıpların kaydıyla ilgili olarak hemen doğdukları dönemde maliyetler ile ilişkilendirilmesini öngörmemektedir. Şöyle ki, standardın 92 nci maddesinde koridor yöntemi esasından bahsedilerek;

⇒ Toplam yükümlülüğün net şimdiki değerinin % 10’u,

⇒ Toplam yükümlülüğü finanse etmek için geliştirilen varlıkların net şimdiki değerinin % 10’u

sınırları çerçevesinde % 10’luk düzeyin üstünde veya altında olabileceğini, böyle bir kordorda hareket ettiği sürece kayda alınmasının zorunlu olmadığı, ancak bu seviyelerin dışına çıkıldığında kayda alınmasının gerektiği anlaşılmaktadır. Aktüeryal kazanç ve kayıplar eğer kayda alınacak ise, standarda göre ya kâr/zararda gelir tablosu ile ilişkilendirilerek ya da öz kaynaklar içinde bilanço ile ilişkilendirilerek muhasebeleştirilecektir. Buna göre eğer aktüeryal kazanç ve kayıplar kayda alınacaksa bilanço ve gelir tablosunun ilgili sınıflarında yer almak üzere yeni hesaplara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu hesaplarla ilgili olarak, hesap sınıflarında boş bırakılmış olan kodlar kullanılmak suretiyle yeni hesaplar açılabilir (Benzer görüş ve önerilere Örtün, Kaval ve Karapınar, 2007:300-301 ve 302’de de yer verilmiştir).

Hesaplanan kıdem tazminatı karşılıkları VUK ve KVK çerçevesinde vergi hesapları ile birlikte değerlendirildiğinde, kıdem tazminatı karşılıklarının sadece ödenmeleri durumunda vergiden indirilebilecek giderler olduğu, muhasebe hesaplarında ve finansal tablolarda yer alan ancak daha henüz ödenmemiş olan kıdem tazminatı karşılıklarının ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirildiği görülmektedir.

Kıdem tazminatı karşılıkları ertelenmiş vergi açısından indirilebilir geçici fark niteliğindedir. Ertelenmiş vergi hesaplanırken, bir işletme kıdem tazminatı karşılığını ister yasal mevzuata göre hiç hesaplamamış olsun veya yasal mevzuata göre kıdem tazminatı karşılığı hesaplamış olsun, standartlara göre hesaplanan karşılığın tamamı ertelenen vergi varlığı olarak dikkate alınmalıdır (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2007: 630). Yani TMS-19 çerçevesinde değerlendirildiğinde, henüz ödenmemiş olan ancak hesaplanmış olan kıdem tazminatı karşılıklarının gelecek dönemlerde hesaplanacak vergiden indirim olanağı sağladığı, başka bir ifa-

deyle ertelenen vergi varlığı olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla geçerli vergi oranı üzerinden de vergi etkisi kayda alınacaktır.

Kıdem tazminatının muhasebeleştirilmesinde yukarıda yapılan hesaplamalar çerçevesinde ilgili hesapların kullanımına ilişkin yevmiye kayıtları aşağıda yapılmıştır. Yevmiye kayıtlarına esas olan rakamlar daha önce yapılan açıklamalarda yer alan Bay Kıdem'e ilişkin hesaplamalardır. Bay Kıdem'in ücreti yönetim fonksiyonu ile ilişkilendirilmiştir.

(ESB) Şirketi'nin Bay Kıdem ile ilgili olarak yapmış olduğu hesaplamaların özeti aşağıda gösterilmiştir.

2009 yılı sonu itibariyle toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü			7.995,47 TL
2009 yılı toplam yükümlülüğü içindeki cari dönem hizmet maliyeti	:	1.599,10 TL	
2009 yılı toplam yükümlülüğü içindeki önceki dönemlere ait tutar	:	6.396,37 TL	
Önceki dönemlerden döneme düşen itfa payı (6.396,37 / 5)	:	1.279,27 TL	
Sonraki dönemlerde itfa edilecek pay (6.396,37-1.279,27)	:	5.117,10 TL	
Ertelenmiş vergi varlığı (1.599,10 + 1.279,27) x 0,20	:	575,67 TL	

2010 yılı sonu itibariyle toplam kıdem tazminatı yükümlülüğündeki artış			2.360,10 TL
Artış içindeki cari dönem hizmet maliyeti	:	871,71 TL	
Artış içindeki faiz maliyeti	:	1.199,32 TL	
Aktüeryal kayıp	:	289,07 TL	
Önceki dönemlerden döneme düşen itfa payı	:		1.279,27 TL

Yukarıda özetlenen rakamlar çerçevesinde 2009 yılı sonunda aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılacaktır:

31/12/2009			
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>		<b>1.599,10</b>	
770.99 Kıdem Tazminatı Karşılıkları	1.599,10		
<b>681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI</b>		<b>1.279,27</b>	
681.99 Önceki Dönemler Kıdem Tazminatı Karşılıkları	1.279,27		
<b>990 ERTELENEN KIDEM TAZMİNATI KARŞ.</b>		<b>5.117,10</b>	
<b>472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI</b>			<b>2.878,37</b>
<b>990 GELECEK YILLAR KIDEM TAZ.KARŞ.</b>			<b>5.117,10</b>
990.01 2011 Yılında İtfa Edilecek Kıdem Tazminatı Karş.	1.279,27		
990.01 2012 Yılında İtfa Edilecek Kıdem Tazminatı Karş.	1.279,27		
990.01 2013 Yılında İtfa Edilecek Kıdem Tazminatı Karş.	1.279,28		
990.01 2014 Yılında İtfa Edilecek Kıdem Tazminatı Karş.	1.279,28		
2009 yılı sonu itibariyle topla kıdem tazminatı karşılığı yükümlülüklerinin döneme ve önceki döneme düşen paylarının kayda alınması			
31/12/2009			
<b>283 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI</b>		<b>575,67</b>	
283.99 Kıdem Tazminatı Karşılıkları	575,67		
<b>691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR.</b>			<b>575,67</b>
691.99 Ertelenen Vergi Geliri/Gideri	575,67		
Kıdem tazminatı karşılıklarının ertelenen vergi varlığı etkisi kaydı			

2010 yılında kıdem tazminatı karşılıkları hesaplamasında meydana gelen artışlar için ise aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılacaktır.

<b>31/12/2010</b>			
<b>770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>		<b>871,71</b>	
770.99 Kıdem Tazminatı Karşılıkları	871,71		
<b>780 FİNANSMAN GİDERLERİ</b>		<b>1.199,32</b>	
780.99 Kıdem Tazminatı Karşılıkları Faiz Maliyeti	1.199,32		
<b>681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI</b>		<b>1.279,27</b>	
681.99 Önceki Dönemler Kıdem Tazminatı Karş.	1.279,27		
<b>472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI</b>			<b>3.350,30</b>
2010 yılı sonu itibariyle topla kıdem tazminatı karşılığı yükümlülüklerinde meydana gelen artışlar ile önceki döneme düşen payların kayda alınması			
<b>31/12/2010</b>			
<b>283 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI</b>		<b>670,06</b>	
283.99 Kıdem Tazminatı Karşılıkları	670,06		
<b>691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR.</b>			<b>670,06</b>
691.99 Ertelenen Vergi Geliri/Gideri	670,06		
Kıdem tazminatı karşılıklarının ertelenen vergi varlığı etkisi kaydı (3.350 x 0,20)			

148 Sami Karacan ve Mustafa Savcı

Aktüeryal kayıplar gelir tablosu ile ilişkilendirilerek kâr/zarar etkili muhasebeleştirilecek olursa;

31/12/2010			
<b>65X AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR</b>		<b>289,07</b>	
65X.99 Kıdem Tazminatı Aktüeryal Kazanç ve Kayıpları	289,07		
<b>283 ERTELENEN VERGİ VARLIĞI</b>		<b>57,81</b>	
283.99 Kıdem Tazminatı Karşılıkları	57,81		
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI			<b>289,07</b>
691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR.			<b>57,81</b>
691.99 Ertelenen Vergi Geliri/Gideri	57,81		
<b>Kıdem tazminatı karşılıklarının aktüeryal kazanç/kayıp etkisinin ve ertelenen vergi varlığı etkisinin kaydı (Ertelenen vergi varlığı etkisi: 289,07 x 0,20)</b>			

Aktüeryal kayıplar öz sermaye değişim tablosu ile ilişkilendirilerek öz kaynak etkili muhasebeleştirilecek olursa;

31/12/2010			
<b>52X AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR</b>		<b>289,07</b>	
52X.99 Kıdem Tazminatı Aktüeryal Kazanç ve Kayıpları	289,07		
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI			<b>289,07</b>
<b>Kıdem tazminatı karşılıklarının aktüeryal kazanç/kayıp etkisinin öz kaynak etkili kaydı</b>			

Elbetteki yürürlükteki vergi kanunlarımıza göre ödenen kıdem tazminatının ödendiği dönem itibariyle gider kaydedilmek üzere ilgili hesaplara alınacağı tabiidir. Ödeme olmadığı varsayımı altında, kıdem tazminatı tutarlarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem kazancına ilavesi gerekecektir. Yukarıdaki muhasebe kayıtlarında ödenen tüm bedellerin İş Kanunu kapsamında değerlendirilen kıdem tazminatı olduğu varsayılmış ve herhangi bir vergi hesaplanmamıştır. Eğer İş Kanunu kapsamı dışında bir kıdem tazminatı ödemesi yapılmış olsaydı bu durumda, ödenen bedellerin kıdem tazminatı kapsamı dışında olan bölümü ücret olarak değerlendirilecek ve ödenen tutarlar üzerinden damga vergisi de hesaplanması gündeme gelecektir.

### **Sonuç**

Tanımında tam olarak birlik sağlanamadığı ifade edilebilecek olan kıdem tazminatı 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14'üncü maddesi uyarınca işveren açısından ödev, işçi açısından da şarta bağlı bir haktır. Kıdem tazminatı bir yandan vergi kanunları açısından işveren için gider (GVK 40/3), diğer yandan işçi için vergiden istisna gelirdir(GVK 25/7).

İşçinin hizmet süresinin (yıl) giydirilmiş brüt 30 günlük maaşının çarpılmasıyla hesaplanacak kıdem tazminatının gider kaydedilmesi için tahakkuk etmesinin yeterli olacağı düşüncesi önemli bir yanlış olup, GVK'nun 40/3. maddesine aykırıdır. Ancak, Tekdüzen Hesap Planı, "ihtiyatlılık" ilkesi uyarınca kıdem tazminatı için karşılık ayırmayı zorunlu kılar.

Ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının ödenmeden önce kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde kabul edilmesi nedeniyle uygulamada bir çok işletmenin uzun vadede kıdem tazminatı karşılığı ayırmadığı, ödendiği zaman muhasebe hesaplarında gider olarak kayda aldığı görülmektedir. Bu durum da daha doğru ve şeffaf finansal tabloların düzenlenmesini olumsuz yönde etkilemektedir.

Yeni TTK'nun yürürlüğe girmesiyle uygulamaya konulacak olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları / Türkiye Muhasebe Standartlarında (TFRS/TMS) da 19 nolu standartta konu ele alınmıştır. İşletmeler tarafından düzenlenen finansal tabloların daha doğru, gerçekçi bilgileri içermesi ve şeffaf olması gerektiği temel amacına hizmet etmek için hayata geçirilecek olan Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının tüm işletmelerce benimsenmesi ve uygulanması sonucunda diğer konularda olduğu üzere ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının da hem tutar olarak daha doğru hesaplanması hem de ilgili muhasebe hesaplarının kullanılarak daha şeffaf bir raporlama ve bilgilendirme sağlayacağı açıktır. Kıdem tazminatı ayırmanın da gerek THP gerekse de TFRS gereği zorunlu olduğu düşünüldüğünde bu konunun önemi bir kez daha kendini göstermektedir.



**Kaynakça**

- Aktay Nizamettin, Kadir Arıcı ve E.Tuncay Kaplan Senyen (2006), **İş Hukuku**, Ankara.
- Akyiğit, Ercan (1999), **Kıdem Tazminatı**, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Altuğ, Osman (2001), **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Çelik, Nuri (2003), **İş Hukuku Dersleri**, Yenilenmiş 16.Bası, Beta Basın Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Demir, Fevzi (2005), **İş Hukuku Uygulamaları**, İzmir.
- Demir, Volkan ve Oğuzhan Bahadır, (2007), "UFRS(TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:7, Sayı:23.
- Demircioğlu, Murat ve Tankut Centel (2003), **İş Hukuku**, Yenilenmiş Dokuzuncu Bası, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Eyrenci,Öner, Savaş Taşkent ve Devrim Ulucan(2005), **Bireysel İş Hukuku**, İstanbul.
- Gerek, Nüvit (2004), "Kıdem Tazminatı Fonu Artık Devreye Girmelidir", **İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dergisi**, Legal Sayı:4, Ekim-Kasım-Aralık 2004.
- Karacan, Sami (2006), "İş Kanunu'na Göre Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi", **Mevzuat Dergisi**, Sayı:107.
- Karacan, Sami (2009), **KOBİ'lerde UFRS'ye Uygun Finansal Raporlama**, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Maç, Mehmet ve Cüneyt Büyükkaya (2004), "Kıdem Tazminatının Hangi Hallerde ve Ne Miktarda Verilebileceği, Yasaya Aykırı Olarak Ödenen Kıdem Tazminatının Durumu", **Mali Çözüm**, İ.S.M.M.O. Yayınları, Yıl:14, Sayı:66, Ocak-Şubat-Mart 2004.
- Örten, Remzi Hasan Kaval, Aydın Karapınar (2007), **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Ed.: Sağlam, Necdet, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk, (2007), **UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Turhan Kitabevi, Ankara.
- 1475 sayılı (eski) İş Kanunu
- 4857 sayılı (yeni) İş Kanunu
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- Türkiye Muhasebe Standartları-19 (TMS-19)
- Gelir Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu  
Vergi Usul Kanunu  
Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu  
Basın İş Kanunu  
Deniz İş Kanunu  
Borçlar Kanunu  
T.C. Emekli Sandığı Kanunu  
Sosyal Sigortalar Kanunu  
4447 Sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu  
İlgili Yargıtay Kararları ve Resmi Gazeteler