

TMS-19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI KAPSAMINDA KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Davut AYGÜN*
Uğur KAYA**

ACCOUNTING OF PROVISION FOR SENIORITY ALLOWANCE WITHIN FRAMEWORK IAS-19 EMPLOYEE BENEFITS STANDARD

Öz

Kıdem tazminatı uygulaması, işveren açısından gider, işçi açısından gelir niteliği taşıması nedeniyle zaman zaman çeşitli uyuşmazlıklar yaşanan önemli bir konudur. Gerek devlet, gerekse uluslararası mesleki kuruluşlar yaşanan uyuşmazlıkları en aza indirebilme adına bu alanda çeşitli düzenlemeler yapmaktadır. Kıdem tazminatına ilişkin hukuki düzenlemelere; 4857 Sayılı İş Kanunu, 854 Sayılı Deniz İş Kanunu ve 5953 Sayılı Basın İş Kanunu'nun ilgili maddelerinde yer verilmiştir. Dünya'da yaşanan gelişmelere paralel olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu da kıdem tazminatı konusunda IAS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardını yayımlamıştır. Anılan standart TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar adıyla Türkçeye aynen çevrilerek uygulamaya kazandırılmıştır. Ancak İş Kanunlarının ve ilgili muhasebe standardının kıdem tazminatı konusuna yaklaşımları belirli farklılıklar ihtiva etmektedir. Bu bağlamda çalışmada amaç, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardındaki düzenlemelerden hareketle kıdem tazminatı karşılıklarının muhasebeleştirilmesini örneklerle açıklamaktır.

Anahtar Kelimeler: Kıdem Tazminatı, TMS 19, Kıdem Tazminatı Karşılıkları, Muhasebe

Abstract

Seniority allowance practice is an important subject in which the people sometimes have dispute because of the reason that it is expenditure according to employer and it is an income for employee. Both government and international professional associations are making some regulations in order to minimize these

*Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, davutaygun@gmail.com

** Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, ukaya105@yahoo.com

disputes. The regulations of seniority allowance are taken part in the Labor Law numbered 4857, the Maritime Labor Law numbered 854 and the Press Labor Law numbered 5953. In parallel with the global developments international accounting standards council also published IAS 19 Employee Benefits Standard on this seniority allowance subject. Mentioned Standard translated into Turkish as “TMS 19 Employee Benefits” and brought in practice. But Labor Law and this accounting standard have some differences while working on seniority allowance. So the aim in this study is to explain the accounting of the seniority allowance with examples starting from regulations of TMS 19 Employee Benefits Standard.

Key Words: Seniority Allowance, IAS 19, Provision For Seniority Allowance, Accounting

1. Giriş

Kıdem tazminatı uygulaması iş hayatına ilişkin tartışılan konulardan biridir. Bu tartışmanın bir tarafında işveren diğer tarafında çalışanlar yer almaktadır. Esasen sözkonusu tartışmanın temelinde yatan nedenin kıdem tazminatının işveren açısından gider, işçi açısından gelir niteliği taşıması olduğu ifade edilebilir. Bu yönüyle kıdem tazminatı uygulamasının zaman zaman da olsa çeşitli uyuşmazlık yaşanan bir konu olduğu belirtilebilir. Anılan uyuşmazlıkların yaşanmasını önleme veya en aza indirgeyebilme adına devlet ilgili iş kanunlarında kıdem tazminatına ilişkin bazı yasal düzenlemelere yer vermiştir. Türk İş Hukuku’nda kıdem tazminatına ilişkin yasal düzenlemelere 4857 Sayılı İş Kanunu’nun Geçici 6. maddesi ile 120. maddesinde; 854 Sayılı Deniz İş Kanunu’nun 14 ve 20’nci maddelerinde; 5953 Sayılı Basın İş Kanunu’nun 6 ile 7. maddelerinde yer verilmiştir.

Öte yandan dünyada yaşanan küreselleşme faaliyetlerinin bir sonucu olarak ticari anlamda sınırların kalkması işletmelerin faaliyet alanlarını genişletmiş ve çok uluslu işletmelerin sayısını ve önemini artırmıştır. Anılan gelişmeler farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin faaliyetlerinin karşılaştırılmasına imkân verecek bir şekilde muhasebeleştirilmesi ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu noktada muhasebe uygulamalarının global ölçekte uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalara ağırlık verilmiştir. Sözkonusu uyumlaştırma çalışmalarının önemli sonuçlarından birinin hazırlanan ve birçok ülkede tamamen bazı ülkelerde ise kısmen uygulanmaya başlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) olduğu ileri sürülebilir. Türkiye’de de mevcut UMS’lerin çevirileri yapılarak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) adı altında uygulamaya kazandırıldıkları görülmektedir. Bu bağlamda

uygulanması arzulanan TMS 19 alışanlara Sağlanan Faydalar Standardının kıdem tazminatının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesini İş Kanununa ve vergi hukukuna göre farklılaştırdığı belirtilebilir.

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle bu çalışmada öncelikle kıdem tazminatı uygulaması Türk Hukuku açısından ele alınmıştır. Sonra Türkiye Muhasebe Standartlarının kıdem tazminatı konusuna bakışı inceleme konusu yapılmıştır. Daha sonra hesaplanan kıdem tazminatı karşılıklarının TMS 19 alışanlara Sağlanan Faydalar Standardı zeline muhasebeleştirilmesi üzerinde durularak konu örnek yardımıyla açıklanmıştır.

2. Kıdem Tazminatı Uygulamasının Niteliği

Kıdem tazminatı uygulaması işçi, işveren ve devletle ilişkili bir konu olması münasebetiyle önemli bir konudur. Bu önemden hareketle kıdem tazminatının ne olduğu ve niçin ödendiği ile ilgili birçok çalışma yapılmıştır. Söz konusu çalışmalarda kıdem tazminatının niteliği ile ilgili farklı görüşler ileri sürülmüştür. Bu görüşlerin başlıcaları; ücret, gerçek bir tazminat, işsizlik sigortası, sosyal bir güvence, ikramiye, ölüm yardımı, yıpranma karşılığı biçiminde sıralanabilir (Kaygusuzoğlu, 2010: 175; Parlakkaya, 2010: 271). Ancak kıdem tazminatının hukuki niteliği ile ilgili olarak ortaya atılan görüşlerden hiçbiri bütünüyle benimsenmemiştir. Kısacası kıdem tazminatı kendine özgü bir kurum olarak bugünlere gelmiştir (Karacan, 2006: 2). Kıdem tazminatı konusu aşağıda Türk hukuku ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından ayrı ayrı incelenmiştir.

21. Türk Hukukunda Kıdem Tazminatı Uygulaması

Kıdem tazminatı, işletmede çalışan personele verilen yasal haklardan biri olup bir işyerinde asgari bir yıl çalışmış olan işçinin iş sözleşmesinin yasada belirtilen hallerden birine bağlı olarak sona ermesi durumunda işveren tarafından işçiye ödenmesi gereken tutarı ifade etmektedir.

4857 sayılı İş Kanunu'nun geçici 14'üncü maddesine göre 1475 sayılı bir nceki İş Kanunu'nun 14'üncü maddesindeki hakları saklı tutulmuştur. Dolayısıyla alışanlara bu kanun hükümleri gereğince kıdem tazminatı ödenmesi gerekmektedir (Erdoğan-Saban, 2010: 153). İş Kanunu'na göre çalışan işçilerin kıdem tazminatı almaya hak kazanabilmeleri için aşağıdaki üç şartın sağlanması gerekmektedir. Bunlar (olak-olak, 2007: 35-36):

- İş Kanunu'na tabi olmak, işçi niteliği taşımak ve sürekli bir işte çalışmak,
- Aynı işverene bağlı olarak işyerinde en az bir yıl iş sözleşmesine göre çalışmış olmak,
- İş sözleşmesinin yasada belirtilen hallerden birine bağlı olarak sona ermesidir.

Öte yandan 4857 sayılı İş Kanunu'nun 25'inci maddesi işverene haklı sebeplerin varlığı durumunda iş sözleşmesini derhal fesih etme hakkı vermektedir. Bunlar; sağlık sebepleri, ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve benzerleri, zorlayıcı sebepler ile işçinin gözaltına alınması veya tutuklanması halinde devamsızlığın yasadaki bildirim süresini aşması biçiminde sıralanabilir. İş sözleşmesinin burada sayılan haller dışında feshedilmesi halinde ise işveren kıdem tazminatı ödeme ile karşı karşıya kalmaktadır (Karakaya, 2007: 201).

Kıdem tazminatı işten çıkarılan her işçiye, işletmedeki kıdemle orantılı olarak ödenmesi gereken iş kanunlarının öngörmüş olduğu bir nevi tazminat olarak değerlendirilebilir. Tazminatlar bordro dışı ödemeler olması nedeniyle ne zaman ve ne miktarda ödenecekleri önceden belli değildir (Gürsoy, 2009: 114). Bu nedenle mevcut iş kanunlarına göre kıdem tazminatı tutarının hesaplanması oldukça önemli bir konudur. Buna göre; kıdem tazminatı tutarının hesaplanması 1 yıl 365 gün esas alınarak son giydirilmiş brüt ücret üzerinden yapılması gerekmektedir. Buradaki giydirilmiş ücret, esas ücrete yapılan eklerin de kıdem tazminatı hesabına dahil edilmesidir. Ancak sözkonusu eklerin dikkate alınabilmeleri için süreklilik arz etmeleri gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak hesaplamalar neticesinde işçiye, çalışmış olduğu her tam yıl için 30 günlük giydirilmiş ücret tutarı kadar kıdem tazminatı ödenecektir. Ancak, kıdem tazminatının yıllık tutarı, 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi en yüksek devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemez. Kıdem tazminatına ilişkin bu yıllık tavan miktarı her yılın Ocak ve Temmuz ayında olmak üzere altışar aylık dönemler için yeniden belirlenmektedir.

Diğer yandan hesaplanan kıdem tazminatı tutarı mevcut vergi kanunlarına göre ancak ödemenin gerçekleştiği dönemde giderleştirilebilmektedir. Türkiye'de "vergi için muhasebe" anlayışı hakim olması nedeniyle vergi kanunlarındaki düzenlemeler muhasebe uygulamalarını da etkilemiştir. Bu etkileşim sonucu kıdem tazminatı karşılıkları genellikle ödemenin yapıldığı dönemde muhasebeleştirilmektedir. Oysa ödenen kıdem tazminatı bir yıldan daha uzun bir süreyi kapsamakta olup ilgili tutarın tamamının ödemenin

gerçekleştiği dönemde muhasebeleştirilmesi, mali tabloların gerçek sonucu yansıtmamasına engel olmaktadır. Ayrıca bu uygulama genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesi ile tahakkuk esasına göre de doğru bir uygulama olarak değerlendirilemez. Çünkü dönemsellik ilkesi gereğince her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması ve gelir ile giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Konu bu noktadan değerlendirildiğinde, birden fazla faaliyet dönemini ilgilendiren kıdem tazminatı tutarının fiilen ödemenin yapıldığı dönemde değil her faaliyet döneminde ayrı ayrı hesaplanarak gider kaydedilmesi daha gerçekçi bir uygulama olacaktır. Ulusal ve uluslararası muhasebe standartları yukarıda açıklanan problemlerin önüne geçebilme adına her raporlama döneminde kıdem tazminatı ayrılması ve muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır.

Hesaplanan kıdem tazminatı tutarının ödenmesi durumunda vergisel anlamda bir takım özellikli durumlara dikkat edilmesi gerekmektedir. Buna göre; 4857 sayılı İş Kanunu'na tabi işçiler için yapılan kıdem tazminatı ödemelerinin tamamı, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinin 7 inci bendi uyarınca gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca kıdem tazminatı S.G.K. primine de tabi değildir (Akdoğan, 1994: 312). Bu sebeple kıdem tazminatı ödemelerinden sadece 2013 yılı için binde 7.59 oranında damga vergisi kesintisi yapılmaktadır.

Sonuç olarak mevcut yasal düzenlemeler göre kıdem tazminatı işğörenin 30 günlük giydirilmiş ücreti üzerinden hesaplanmakta, ödendiği dönemde gider olarak kaydedilip vergiden düşülmekte, ödeme tarihinde de binde 7.59 oranında damga vergisine tabi tutulmaktadır.

22. Türkiye Muhasebe Standartlarında Kıdem Tazminatı Uygulaması

Kıdem tazminatı konusu, hem vergi hukukunu hem de sosyal güvenlik hukukunu ilgilendirmesi nedeniyle dağınık ve karmaşık bir konudur. Mevcut duruma muhasebe yönü de eklendiğinde konunun karmaşıklık düzeyinin daha da arttığı ifade edilebilir (Karacan-Savcı, 2011: 127). Esasen kıdem tazminatının hesaplanması İş Kanunu'na ve TMS 19 standardına göre farklılık arz etmektedir. Örneğin TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı'na göre çalışanlar için ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalar nedeniyle her raporlama döneminde kıdem tazminatı ayrılması gerekmektedir.

TMS-19, aynı konuyu düzenleyen 19 nolu Uluslararası Muhasebe Standardında yer alan hükümleri çok büyük ölçüde benimsemiştir. Çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasını amaçlayan bu standart, çalışanlara sağlanan faydaları; çalışanlara sağlanan kısa süreli faydalar, çalışma dönemi sonunda sağlanan faydalar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar ve işten çıkarma tazminatları biçiminde dört ana başlık altında toplamıştır. Kıdem tazminatı bu dört ana başlıktan “çalışma dönemi sonrasında (işten ayrılma 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. Bu ayrımının yapılmasında, planın esas koşul ve ilkelere göre belirlenen ekonomik içeriği temel alınmaktadır (Akbulut, 2012: 817). Tanımlanmış katkı planları; işletmenin ayrı bir işletmeye (fona) sabit katkılar ödediği ve fonun cari veya geçmiş dönemlerdeki çalışanlara sağlanan tüm faydaları ödeyecek yeterli varlığa sahip olmaması durumunda, daha fazla katkı ödemesi konusunda herhangi bir kanun veya zımni kabulden doğan yükümlülüğe sahip olmadığı fayda planlarıdır. Tanımlanmış fayda planları ise tanımlanmış katkı planları dışındaki çalışma dönemi sonrası planlardır. Bu fayda planları kapsamında işletmenin yükümlülüğü, üzerinde anlaşılan faydaları çalışanlara sağlamaktır. Burada aktüeryal risk (faydaların beklenenden daha fazlaya mal olması riski) ve yatırım riski (plan varlıklarının yanlış yatırımlara yönlendirilmesi nedeniyle ortaya çıkacak getiri kaybı) işletmeye aittir (Karacan, 2009: 124). Kıdem tazminatı uygulaması “tanımlanmış fayda planları” kapsamında değerlendirilmektedir. Zira TMS 19 kapsamında, kıdem tazminatı karşılığı ayrılması ve ödenmesi yükümlülüğü iş sözleşmesinin İş Kanunu çerçevesinde tazminata hak sağlayan şekillerde sona ermesine bağlı olarak ortaya çıkan bir fayda olarak nitelendirilmektedir (Karacan-Savcı, 2011: 137). Ayrıca Türkiye’deki mevcut uygulamada kanun emrine istinaden ödenen kıdem tazminatının başka bir kuruma yansıtılması söz konusu olmadığı için tanımlanmış katkı planları şeklinde bir modelin uygulanması mümkün değildir. Dolayısıyla kıdem tazminatının fayda planı sınıflamasıyla özdeş bir uygulama olduğu belirtilebilir (Örten-Kaval-Karapınar, 2012: 306).

TMS 19’a göre; kıdem tazminatının çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalardan biri olduğu daha önce belirtilmişti. Ancak kıdem tazminatı, işçinin işten çıkarılması nedeniyle ödenen bir tazminat olarak değerlendirilmemelidir. Standart, kıdem tazminatının işçinin çalışmasının bir karşılığı olduğunu belirterek, çalışma sonrası sağlanan faydalar grubu içerisinde yorumlamaktadır. Bunun nedeni kıdem tazminatının yapılan

bir hizmet karşılığında veya çalışanın verdiği hizmet süresine bağılı olarak hesaplandığı, yani sağladığı faydayla paralellik arz etmesidir. İşten çıkarmaya bağılı ödenen diğere tazminatlarda çalışanın işletmeye hizmet vermiş olmasının karşılığı bulunmamaktadır (Örten-Kaval-Karapınar, 2012: 306). Bu nedenle işçi çalıştıkça işveren açısından kıdem tazminatı adı altında bir yükümlülük de doğmaktadır (Karakaya, 2007: 221). Muhasebe standartlarındaki uygulamalar çerçevesinde kıdem tazminatı, cari ve önceki dönemlerde çalışanlarca sunulan hizmet sonucunda ortaya çıkan ve gelecekte ödenmesi beklenen yükümlülüğün bugünkü değeridir (Özerhan-Yanık, 2012: 486). Sözkonusu yükümlülüğün hesaplanarak mali tablolara alınması gerekmektedir.

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. Kıdem tazminatı hesaplanırken yapılması gerekli aktüeryal varsayımlar aşağıdaki biçimde sıralanabilir (Kaval, 2013; Özerhan-Yanık, 2012: 486-487):

- Personelin ne zaman işten ayrılacağı (hizmet süreleri),
- Çalışma sırasında ve sonrasında ölümler,
- Erken emeklilik,
- Malulen emeklilik,
- Yasal mevzuata göre kıdem tazminatı ödenmesi gereken durumlar (erkek çalışanlar için askerlik, bayan çalışanlar için evlilik gibi durumlar),
- Ayrılırken kıdem tazminatına esas maaşının veya ücretinin ne olacağı,
- İskonto oranları ve
- Kıdem tazminatı almadan ayrılacak personel oranının ne olacağıdır.

Yukarıda belirtilen varsayımların yapılması muhasebe standartları bağlamında bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak sözkonusu varsayımların önyargısız ve karşılıklı uyum içinde olmalarına dikkat edilmelidir. Bu varsayımlar mantıksız ve aşırı muhafazakâr olmadıkları müddetçe önyargısız olarak kabul edilmekte olup enflasyon oranları,

maaş artış oranları ve iskonto oranları gibi unsurlar arasındaki ekonomik ilişkiyi yansıttığı müddetçe de karşılıklı uyum içinde oldukları kabul edilmektedir (Özerhan-Yanık, 2012: 487). Ayrıca yapılan tüm bu varsayımların izleyen yıllarda yüzde yüz oranında gerçekleşmesi beklenmemekte olup tahminlerden kaynaklanan farklılıklarla karşı karşıya kalınabilir (Kaval, 2013).

TMS 19 standardın kapsamına giren ödemelerin adı ve niteliği ne olursa olsun ödemenin yapıldığı dönemde değil, çalışandan faydalandığı yani ilgili olduğu veya çalışanın fayda sağladığı döneme ilişkin bir maliyet olarak değerlendirilip kayda alınmasını gerekmektedir (Pamukçu-Pamukçu, 2011: 70). Benzer mantıkla cari veya geçmiş döneme ait olmakla birlikte, daha sonra ödenmesi beklenen tutarlar ödenecek tutarla değil, beklenen ödemenin net bugünkü değeriyle raporlanmalıdır (Örten-Kaval-Karapınar, 2007: 287).

Öte yandan TMS 19'a göre bilançoda kıdem tazminatına ilişkin belirli tutarda bir karşılığın ayrılması yeterli olmamaktadır. Ayrıca kıdem tazminatı karşılığını oluşturan bileşenlerin ayrı ayrı raporlanması gerekir. Bu işlemin yapılabilmesi için karşılık tutarının içinde yer alan;

- Faiz maliyeti,
- Cari dönem hizmet maliyeti,
- Aktüeryal kazanç ve kayıplar,
- Geçmiş dönem hizmet maliyeti,
- Yabancı ülkelerde faaliyet gösteren yavru şirketlerin mali tabloları konsolide mali tablolara dahil edilmesi durumunda, yabancı para dönüştürme farkları;

kısımlarının neler olduğunun da açıklanması gerekmektedir (Örten-Kaval-Karapınar, 2012: 310). Bunlardan faiz maliyeti; ilgili faydaların ödenmesine bir dönem yaklaşılması nedeniyle, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde bir dönem boyunca meydana gelen artıştır. Cari dönem hizmet maliyeti; işçinin çalıştığı birimde bir dönem boyunca çalışarak yaptığı katkının maliyetidir. Aktüeryal kazanç veya kayıplar; yapılan tüm varsayım veya tahminlerin tutmaması sonucunda kar veya zarar olarak doğan tutardır. Geçmiş dönem hizmet maliyeti ise; işten ayrılma sonrası sağlanan faydaların veya çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların başlaması veya değişime uğraması nedeniyle cari dönemde sonuçlanan, çalışanın geçmiş dönemlerde sunduğu hizmetlerine ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artıştır (TMS 19).

3. Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi

Kıdem tazminatı, daha önce ifade edildiği üzere, çalışanlara işten ayrılma sonrası sağlanan faydalardan birisi olarak kabul edilmektedir. İşten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlar da kendi arasında; tanımlanmış katkı planları ve fayda planları olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Bu bağlamda kıdem tazminatı tanımlanmış fayda planları kapsamında sağlanan bir faydadır. Bu tür fayda planları, çalışanların ilgili hizmetleri yerine getirmelerinden uzunca bir süre sonra kapatılabileceğinden, bunlarla ilgili yükümlülükler iskonto edilmek suretiyle değerlemeye tabi tutulmalıdır (Gençoğlu, 2007: 288).

Tanımlanmış fayda planlarının, aktüeryal ve yatırım riskleri taşıması ve bu kapsamda sunulacak faydaların iskonto işlemine tabi tutulması nedeniyle sağlanacak faydaların ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi, karmaşık bir süreç içermektedir. TMS 19'a göre tanımlanmış fayda planları kapsamında ödenecek faydaların ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesinde izlenecek süreç aşağıdaki gibi özetlenebilir (Akbulut, 2012: 827).

- Çalışanların cari ve önceki dönemlerde yerine getirmiş oldukları hizmete karşılık elde ettikleri getirinin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi için aktüeryal tekniklerin kullanılması,
- Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri ile cari hizmet maliyetinin belirlenebilmesi için, ilgili faydaların **öngörülen yükümlülük yönteminin**¹ kullanılması suretiyle iskonto edilmesi,
- Plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi,
- Aktüeryal kazanç ve zararların toplam tutarları ile muhasebeleştirilmesi gereken kazanç ve kayıpların belirlenmesi,
- Plana ilişkin herhangi bir yenilik veya değişiklik olması halinde, ortaya çıkan geçmiş hizmet maliyetlerinin belirlenmesi,
- Planın sona ermiş veya kapsamının daraltılmış olması halinde, ortaya çıkan kazanç veya kayıpların (azalma ve ödemelerin) belirlenmesidir.

Tanımlanmış fayda planları kapsamında sağlanan faydalara, TMS 19'a göre uygulanacak değerlendirme esası, gerçeğe uygun değer ölçüsü olarak, bugünkü değer ölçüsüdür. Plan kapsamında sağlanacak faydalar, bilanço

¹Öngörülen yükümlülük yöntemi: Her hizmet dönemini bir birim daha fayda hakkına sebep olan unsurlar olarak gören ve nihai yükümlülüğü oluşturmak için her birimi ayrı olarak ölçen bir aktüeryal değerlendirme yöntemidir.

tarihindeki bugünkü değerine indirgenerek tanımlanmış fayda borcu olarak tespit edilmektedir(Akbulut, 2012: 831). Ancak bugünkü değer ölçüsünün plana dayanması ve planın da tahminler içermesi nedeniyle tanımlanmış fayda borcu, bilanço tarihinde işletmenin kesin yükümlülüğünü göstermemektedir. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mukayyet değer ölçüsü ise TMS 19'daki değerlendirme ölçüsü ile kıyaslandığında kesin bir tutarı ifade etmektedir. Kıdem tazminatının Standartta göre değerlendirilmesi halinde, çalışanın gelecek hizmet süresi ile hizmet akdinin tamamlandığı tarihteki kıdem tazminatına esas ücret tahmininin yapılması gerekmektedir. Bu şekilde yapılan tahmine dayalı olarak ödenmesi beklenen kıdem tazminatı, belirli bir iskonto oranı ile bilanço tarihindeki bugünkü değerine indirgenir. Buna karşın Vergi Usul Kanunu'ndaki mukayyet değer ölçüsünde kıdem tazminatı hesaplanırken bilanço tarihi itibarıyla geçmiş hizmet yılı ile bilanço tarihindeki kıdem tazminatına esas ücret tutarı dikkate alınmaktadır (Arslan, 2009: 53). Bu sebeple işletmenin dönem sonunda hesapladığı ticari karı ile mali kar farklılaşmaktadır.

Kıdem tazminatı, 4857 sayılı İş Kanunu'nda belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde çalışana ödenmesi gereken bir faydadır. Bu itibarla kıdem tazminatı, kanuna istinaden ödenmesi gereken bir tazminat olması sebebiyle ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmaktadır. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 / 3.maddesine göre ise zarar, ziyan ve tazminatların gider yazılabilmesi bunların ödenmesi koşuluna bağlıdır. Bu sebeple işletmeler, işçinin işe devam ettiği sürece ayırmış oldukları kıdem tazminatı karşılığını herhangi bir şekilde gider yazmamaktadır. Kanun koyucunun bu tür bir koşul öngörmesi haksız vergisel avantaj sağlamasının önüne geçmeye yöneliktir (Karacan-Savcı, 2011: 135).

Kıdem tazminatının gider yazılma zamanı standart hükümleri ile vergi kanunları hükümlerinde aynı olmadığı için kıdem tazminatı konusu TMS 12 Gelir Vergileri Standardıyla da ilişkilendirilebilecektir. TMS 12'ye göre oluşan vergi farkları sürekli ve geçici olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Muhasebe karı ile mali karın farklılaşmasına vergi mevzuatının hiçbir zaman kabul etmediği gelir ve giderler (trafik cezaları, vergi cezaları vb.) neden oluyorsa, bu fark sürekli fark olarak adlandırılmaktadır. Vergi mevzuatının bilanço kalemleri için muhasebe ilkelerinden farklı değerlendirme ölçüsü benimsemesinden ve/veya gelir ve giderleri farklı dönemlerde tanınmasından kaynaklanan farklar ise geçici fark biçiminde adlandırılmaktadır (Özkan, 2009: 99). Geçici farkların nedeni ne olursa olsun bu farklar belli bir zaman dilimi içerisinde kendiliğinden ortadan kalkmaktadır. TMS 12'ye göre geçici farklar kendi

arasında vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergilendirilebilir geçici farklar; bir varlığın kayıtlı değeri işletme tarafından geri kazanıldığı veya yükümlülüğün vadesinde ödendiği dönemlerde mali kar veya zararın tespitinde vergi matrahına dahil edilecek geçici farklardır. İndirilebilir geçici farklar; bir varlığın veya borcun kayıtlı değerinin geri kazanıldığı veya ödendiği dönemlerde mali karın hesaplanmasında vergi matrahını azaltan geçici farklardır. İndirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin karşı karşıya kalacağı vergi yükünü azaltacağından, bu geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmakta ve hesaplanan bu vergi varlıkları muhasebeleştirilmektedir (Tekşen, 2010: 302). Kıdem tazminatı karşılıkları ertelenmiş vergi açısından indirilebilir geçici fark niteliğindedir. Bu sebeple ertelenmiş vergi hesaplanırken, bir işletme ister yasal mevzuata göre kıdem tazminatı karşılığı hesaplamış olsun veya kıdem tazminatı karşılığını hiç hesaplamamış olsun, standartlara göre hesaplanan karşılığın tamamı ertelenmiş vergi varlığı olarak dikkate alınmalıdır (Akbulut, 2012: 832). Başka bir ifadeyle hesaplanmış ancak henüz ödenmemiş olan kıdem tazminatı karşılıkları gelecek dönemlerde hesaplanacak vergiden indirim olanağı sağladığı için ertelenmiş vergi varlığı olarak değerlendirilmektedir. Bu sebeple kıdem tazminatı karşılıklarının geçerli vergi oranı üzerinden vergi etkisinin de kayda alınması gerekmektedir (Karacan-Savcı, 2011: 135).

Çalışmanın bundan sonraki kısmında konunun tüm boyutları daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıdaki örneğe yer verilmiştir.

Örnek2: Daha önce değişik işletmelerde çalışan Harun DEMİR, 01.01.2013 tarihinde beyaz eşya imalatı alanında faaliyet gösteren “E” A.Ş.’de muhasebeci olarak işe başlamıştır. “E” A.Ş., 3 yıl boyunca işletmeye hizmet vermesi durumunda emekli olacak Harun DEMİR’e 2013 yılı boyunca 1.747,48,-TL aylık maaş ödeyecek ve gelecek yıllarda maaşına 2014 için %9; 2015 için %5 zam yapacaktır. “E” A.Ş., sözkonusu işçinin toplam kıdem tazminatının sadece işletmede çalıştığı süre kadar kısmı için sorumlu olacak ve maaş dışında herhangi bir fayda sağlamayacaktır. İş Kanunu’na göre gerekli asgari şartların oluşması ve Harun DEMİR’in 3 yıl işletmede çalışması durumunda kendisine kıdem

² Bu örnekte veriler, Durgut, Mehmet (2012), “İnsan kaynaklarına yönelik faaliyetlerin Türkiye muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilmesi ve Türkiye'deki uygulama boyutu: İMKB örneği” adlı doktora tezinden yararlanılarak üretilmiştir.

tazminatı ödemesi yapılacaktır. “E” A.Ş., TMS 19 kapsamında değerlendirilecek olan kıdem tazminatı şeklindeki faydaların finansal tablolara aktarılmasında iskonto oranı olarak uzun vadeli devlet tahvillerinin faiz oranını esas almaktadır. Harun DEMİR’e ödenecek olan kıdem tazminatının hesaplanmasında maaş ve iskonto oranının yanı sıra dikkate alınan diğer varsayımlar ise aşağıdaki gibidir.

- Reel faiz oranı ilk yıl için % 6, sonraki yıllarda %5’dir.
- Aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilmesinde **sermaye yaklaşımı** tercih edilmiştir.
- Harun DEMİR’in gelecek 3 yıl içinde işletmeden ayrılma ihtimali yok denecek kadar azdır.

Yukarıda verilen bilgilere göre; 31.12.2015 tarihinde Harun DEMİR’in işten ayrılması durumunda kendisine ödenecek kıdem tazminatının belirlenebilmesi için öncelikle alacağı en son maaşın 31.12.2013 tarihi itibarıyla hesaplanması gerekmektedir. Buna göre en son maaş aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$2014 \text{ Yılı Maaşı} = 2013 \text{ Yılı Maaşı} \times (1 + \text{Maaş Artış Oranı})$$

$$2014 \text{ Yılı Maaşı} = 1.747,48,-\text{TL} \times 1,09 = 1.904,76\text{TL}$$

$$2015 \text{ Yılı Maaşı} = 2014 \text{ Yılı Maaşı} \times (1 + \text{Maaş Artış Oranı})$$

$$2015 \text{ Yılı Maaşı} = 1.904,76-\text{TL} \times 1,05 = 2.000,-\text{TL}$$

Harun DEMİR’in 1.747,48,-TL’lik maaşının 2014 yılında %9; 2015 yılında %5 artmasına bağlı olarak en son yılda alacağı aylık maaş 2.000,-TL olacağından kendisine her bir hizmet yılına karşılık 2015 yılının sonunda toplam 6.000,-TL’lik ödeme yapılacaktır.

Yukarıdaki bilgilere göre; Harun DEMİR’e TMS 19 kapsamında kıdem tazminatıyla ilgili yıllar itibarıyla ödenecek ve finansal tablolara aktarılacak yükümlülük tutarı, cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti, aktüeryal kazanç ve kayıp tutarı aşağıdaki gibi hesaplanıp, kayda alınacaktır.

2013 yılı

Harun DEMİR, işletmede bir yıl çalışmış ve gelecekteki zam oranları dikkate alındığında 2.000,-TL tazminatı hak etmiştir. Ancak bu tutar, 31.12.2015 tarihinde ödeneceği için sözkonusu tutarın 31.12.2013 tarihindeki bugünkü değerinin bulunması, bir başka ifadeyle iskonto edilerek bilançoya yansıtılması gerekmektedir. Yukarıdaki örneğimizde iskonto oranı 2013 yılı için %6 olduğuna göre 31.12.2013 tarihinde kıdem tazminatı yükümlülüğünün bugünkü değeri $(2000,-\text{TL}/(1+0,06)^2)$

1.779,99 TL'dir. 2013 yılı ilk yıl olduğundan faiz maliyeti ve aktüeryal kazanç veya kayıp doğmayacaktır. Bunun yanında tazminatın kaydına ek olarak, ayrılan tazminat karşılığı kanunen kabul edilmediğinden oluşacak ertelenmiş vergi varlığına ilişkin hesaplama ve kayıt da yapılacaktır. Buna göre 2013 yılı için ertelenmiş vergi varlığı $1.779,99 \text{ TL} \times \%20 = 355,99 \text{ TL}$ 'dir.

31.12.2013 tarihinde ayrılacak kıdem tazminatına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

31.12.2013					
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		1.779	99		
770.02 Memur Ücret ve Giderleri					
770.02.01 Cari Hiz. Maliyeti					
472 KIDEM TAZİMATI KARŞILIGI H.				1.779	99
284 ERTLENMİŞ VERGİ VARLIĞI H.		355	99		
693 SÜRDÜRÜLEBİLİR FAALİYET.					
ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETK.H.				355	99

2014 yılı

Harun DEMİR'in kıdemi iki yıla çıkmıştır ve işten ayrılmasına bir yıl kalmıştır. Önceki yıldaki gibi 2014 yılında da gelecek dönemdeki zamlar dikkate alındığında birikmiş kıdem tazimatı (2.000,- x 2) 4.000,-TL'dir. Bu tutar 31.12.2015 tarihinde ödeneceği için 31.12.2014 tarihindeki bugünkü değerinin hesaplanması gereklidir. Örneğimizde 2014 yılı için iskonto oranı % 5 olarak verilmiştir. Buna göre bir yıl sonra ödenecek 4.000,-TL'nin bugünkü değeri $[(4.000,-\text{TL}) / (1+0,5)^1] 3.809,52 \text{ TL}$ 'dir. Bu tutar 2014 yılı bilançosunda raporlanması gereken karşılık tutarıdır. Ancak bu tutara ilave olarak 2014 yılında diğer bazı hesaplamalar da yapılması gereklidir. Bunlar:

- 2013 yılında hesaplanan 1.779,99 TL yükümlülük tutarının ödenmesine bir yıl daha yaklaşıldığından geçmiş bir yıl için faiz maliyeti,
- Birikmiş yükümlüğün hesaplanmasında esas alınan iskonto oranının %6'dan %5'e düşmesi nedeniyle oluşan aktüeryal kayıp ve kazanç tutarı,
- Yukarıda hesaplanan 3.809,52 TL bugünkü değer, 2013 ve 2014 yılının toplam birikmiş yükümlülüğü ifade ettiğinden 2014 yılı ait karşılık (yükümlülük) tutarı,
- 2014 yılı için ertelenmiş vergi varlığı veya borcunun tutarıdır.

Tüm yukarıdaki hesaplamalar toplu olarak aşağıda gösterilmiştir.

Açıklama	Tutar
1 yıl sonra ödenecek 4.000,-TL'nin bugünkü değeri (kapanış yükümlülüğü)	3.809,52
Geçen dönem sonundaki birikmiş yükümlülük tutarı (açılış yükümlülüğü)	(1.779,99)
Cari dönemdeki yükümlülük artışı	2.029,53
Faiz maliyeti (1.779,99 x %5)	89,00
Cari hizmet maliyeti [(2.000,-TL / (1+0,5)^1]	1.904,76
Aktüeryal kayıp veya kazanç ³ [(2.029,53)-(89,00)-(1.904,76)]	35,77
Ertelenmiş vergi varlığı	405,90
- Cari hizmet ve faiz maliyetinden kaynaklanan (1904,76 x %20) = 398,75	
- Aktüeryal kayıp veya kazançtan kaynaklanan (35,77 x %20) = 7,15	

31.12.2014 tarihinde ayrılacak kıdem tazminatına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

	31.12.2014			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	1.904	76		
770.02 Memur Ücret ve Giderleri				
770.02.01 Cari Hizmet Maliyeti				
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	89	00		
780.02. Faiz Maliyeti				
555 AKTÜERYAL KAYIP VE KAZANÇLAR⁴	35	77		
555.02. Aktüeryal Kayıplar				
472 KIDEM TAZİMATI KARŞILIGI H.			2.029	53
284 ERTLENMİŞ VERGİ VARLIĞI H.	405	90		
693 SÜRDÜRÜLEBİLİR FAALİYET.				
ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETK.H.			398	75
559 ÖZKAYNAKLARDA MUHASEBELEŞTİRLEN GELİR GİDERLERİN VERGİ ETKİSİ H⁵.			7	15

³Buradaki tutarın pozitif olması aktüeryal kaybı, negatif olması ise aktüeryal kazancı göstermektedir.

⁴İşletmenin aktüeryal kayıp ve kazançların raporlanmasında “sermaye yaklaşımı”nı benimsememesi durumunda kayıp veya kazanç doğrudan gelir tablosu hesabına kaydedilecektir.

⁵ Aktüeryal kayıp ve kazancın bir özkaynak hesabına kaydedilmesinden dolayı gelir etkisi de bir özkaynak hesabında raporlanmalıdır.

2015 yılı

İşçi Harun DEMİR, bu yıl işten ayrılacaktır. Kıdemi 3 yıldır ve alacağı tazminat tutarı 6.000,-TL'dir. Bu tutar hemen ödeneğinden önceki yıllardaki gibi iskonto işlemine tabi tutulmayacaktır. Bununla beraber 31.12.2015 tarihindeki kayıtları yapmak için bazı ilave hesaplamaların da yapılması gerekir. Bunlar;

- 2014 yılında hesaplanan toplam 3.809,52 TL yükümlülük tutarına ilişkin faiz maliyeti,
- 2015 yılı sonunda ödenecek toplam 6.000,-TL'nin cari döneme isabet eden kısmı,
- 2015 yılı için ertelenmiş vergi varlığı veya borcunun tutarıdır.

Tüm yukarıdaki hesaplamalar toplu olarak aşağıda gösterilmiştir:

Açıklama	Tutar
Bu yıl ödenecek 6.000,-TL'nin bugünkü değeri (kapanış yükümlülüğü)	6.000,00
Geçen dönem sonundaki birikmiş yükümlülük tutarı (açılış yükümlülüğü)	(3.809,52)
Cari dönemdeki yükümlülük artışı	2.190,48
Faiz maliyeti (3.809,52 x %5)	190,48
Cari hizmet maliyeti	2.000,-
Ertelenmiş vergi varlığı (2.190,48 x %20)	438,10

31.12.2015 tarihinde ayrılacak kıdem tazminatına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

	31.12.2015				
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	2.000	00			
770.02 Memur Ücret ve Giderleri					
770.02.01 Cari Hizmet Maliyeti					
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	190	48			
780.02. Faiz Maliyeti					
472 KIDEM TAZİMATI KARŞILIGI H.			2.190	48	
284 ERTLENMİŞ VERGİ VARLIĞI H.	438	10			
693 SÜRDÜRÜLEBİLİR FAALİYET.					
ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETK.H.			438	10	

31.12.2015 tarihinde kıdem tazminatının ödenerek işçinin işten ayrılması durumunda yapılacak muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibidir:

31.12.2015					
472 KIDEM TAZİMATI KARŞILIĞI H.	6.000	00			
372 KIDEM TAZİMATI KARŞILIĞI H.			6.000	00	
372 KIDEM TAZİMATI KARŞILIĞI H.	6.000	00			
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR H.			45		54
360.05. Damga Vergisi (binde 7,59)					
335 PERSONEL BORÇLAR H.			5.954		46

31.12.2015					
335 PERSONEL BORÇLAR H.	5.954	46			
100 KASA H.			5.954		46
693 SÜRDÜRÜLEBİLİR FAALİYETGELİR ETKİSİ H.	1.192	84			
559 ÖZKAYNAKLARDA MUHASEBELEŞTİRİLEN GELİR GİDERLERLERİN VERGİ ETKİSİ H.	7	15			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI H.			1.199		99

4. Sonuç

Kıdem tazminatı, İş Kanunu'na tabi bir işyerinde belirli bir sözleşme uyarınca en az bir yıl çalışan personelin işine yasada belirtilen hallerden birine bağlı olarak son verilmesi durumunda ödenmesi gereken tutarı ifade etmektedir. Literatürde kıdem tazminatının ne olduğu ve niçin ödendiği ile ilgili birçok çalışma yapılmış olmasına rağmen sözkonusu çalışmalarda kıdem tazminatının niteliği ile ilgili bir fikir birliği sağlanamamıştır. Kıdem tazminatına ilişkin hukuki düzenlemelere; 4857 Sayılı İş Kanunu, 854 Sayılı Deniz İş Kanunu ve 5953 Sayılı Basın İş Kanunu'nda yer verildiği gibi Uluslararası Muhasebe Standartlarının çevirisi olan Türkiye Muhasebe Standartlarında da konuya ilişkin bazı düzenlemelerin yer aldığı görülmektedir. Ancak İş Kanunlarının ve ilgili muhasebe standardının kıdem tazminatı konusuna yaklaşımları belirli farklılıklar ihtiva etmektedir.

Türkiye’deki mevcut muhasebe anlayışında “vergi için muhasebe” bakış açısının hakim olması nedeniyle hesaplanan kıdem tazminatı karşılıkları sadece ödendiği dönemin mali tablolarında yer almaktadır. Oysa TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı, kıdem tazminatını fayda planları kapsamında ele almış ve bu yönde uygulamaya bir takım yeni düzenlemeler getirmiştir. Buna göre;

- Kıdem tazminatı karşılıklarının raporlanmasında ödenecek tarihi dikkate almak sözkonusu karşılık tutarının iskonto ettirilmesini gerekli kılmaktadır.
- Her yıl bir önceki yılda ayrılan karşılığa faiz yürütülmesi öngörülmektedir.
- İskonto ve zam oranı başta olmak üzere bir takım aktüeryal varsayımların yapılmasını gerekli kılmakta ve bu varsayımlardaki değişimi de mali tablolara yansıtmayı öngörmektedir.

Sonuç olarak, standardın uygulanmasıyla birlikte, kıdem tazminatı karşılıkları bağlamında bir yandan mali tabloların gerçeğe uygun ve doğru bilgileri raporlaması sağlanırken diğer yandan işletme ile ilgili maliyetlerin daha gerçekçi hesaplanması mümkün olacaktır.

Kaynakça

- Akbulut, A. (2012). Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Akdoğan, N. (1994). Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Ankara: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Arslan, Y. (2009). TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İncelenmesi ve Vergi Kanunları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Ankara: Yayınlanmamış HUK Yeterlik Etüdü.
- Çolak, M., Çolak, M. (2007). Tüm Yönleriyle İş Kanununda Kıdem Tazminatı, Ankara: Orion Yayınevi.
- Durgut, M. (2012). “İnsan kaynaklarına yönelik faaliyetlerin Türkiye muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilmesi ve Türkiye'deki uygulama boyutu: İMKB örneği”, KTÜ- Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Trabzon.
- Erdoğan, N., Saban, M. (2010). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, İstanbul: Beta Yayınları.
- Gençoğlu, Ü. G. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Gürsoy, C. T. (2009). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, İstanbul, Beta Yayınları.
- KGK, (2013). “TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar”, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Yayınları, Ankara, <http://www.kgk.gov.tr>, 21.04.2013 tarihi itibarıyla.
- Karacan, S. (2006). “İş Kanununa Göre Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi”, *Mevzuat Dergisi*, Kasım, (107).
- Karacan, S. (2009). *KOBİ’lerde UFRS’ye Uygun Finansal Raporlama*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karacan, S., Savcı, M. (2011). “Türkiye Muhasebe Standartları-19 (TMS-19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi”, *Kocaeli Üniversitesi, SBE Dergisi*, (22): 126-151.
- Karakaya, M. (2007). *Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaval, H. (2013). “Kıdem Tazminatı Karşılığında Aktüer Kazanç ve Kayıpların Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosunda Raporlanması”, http://www.akademikdenetim.com.tr/dosya/1323450568a2f3-KIDEM_TAZMINATI_KARsILIGINDA_AKTUER_KAZANc_VE_KAYIPLARIN_DigER_KAPSAMLI_GELiRLER_TABLOSUNDA_RAPORLANM ASI_Prof.Dr.Hasan_KAVAL.pdf, 12.03.2013 tarihi itibarıyla.
- Kaygusuzoğlu, M. (2010). “Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Muhasebe Finansman Dergisi*, Temmuz, (47): 173-191.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2012). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özerhan, Y., Yanık, S. (2012). *TMS TFRS*, Ankara: Türmob Yayınları-427.
- Özkan, A. (2009). “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, *Erciyae Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (32), (Ocak-Haziran 2009): 97-112.
- Pamukçu, F., Pamukçu, N. (2011). “Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplanmasında İş Kanunu İle Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Nisan, 11 (34): 65-78.

- Parlakkaya, R. (2010). “Yasal Mevzuat ve TMS-19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı ve Muhasebe Uygulaması”, Selçuk Üniversitesi, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 13 (19): 269-291.
- Tekşen, Ö. (2010). “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 15 (2): 297-317.

