

**12 NO'LU GELİR VERGİSİ STANDARDINA GÖRE KIDEM TAZMİNATI VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ****ACCORDING TO THE No. 12-INCOME TAXES STANDARD SEVERANCE PAY AND
ACCOUNTING****Yrd. Doç. Dr. Ali ANTEPLİ**

Bayburt Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Bayburt/Türkiye

Yrd. Doç. Dr. Ali Rıza AĞ

Bayburt Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Bayburt/Türkiye

ÖZET

Uluslararası Muhasebe Standartlarının yayınlanması ve uygulamaya konulmasıyla muhasebe uygulamalarında vergi mevzuatımızla ilgili bazı farklılıkları ortaya çıkarmaktadır. Muhasebe Standartları ile muhasebede bir düşünce veya olaya bakış tarzı değişikliği gelmektedir. Standart hükümlerine göre, mali tablolar muhasebe kurallarına göre düzenlenmelidir. Vergi mevzuatımıza göre mali kârın hesaplanmasında kanunen kabul edilmeyen giderler ve istisna sayılan gelirler konusu sürekli ve geçici farkların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Sürekli farklar vergi mevzuatımıza göre dikkate alınmakta ancak dönemsellik ilkesi gereği ortaya çıkan geçici farkların vergi etkisi dikkate alınmamaktadır. Gelir ve giderin ortaya çıkma zamanı ile vergi mevzuatı açısından tanınma zamanı farklı olması durumunda geçici farklar ortaya çıkmaktadır. Geçici farkların vergi etkisi, ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak Bilanço 'da yer alırken Gelir Tablosunda ise ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri olarak raporlanmaktadır. Kıdem Tazminatı konusu ise dönemsellik ilkesi gereği ilgili dönemde gider olarak maliyet hesaplarına alınan ancak gider kaydedildiği dönemde ödemesi gerçekleşmediği için vergi açısından geçici fark oluşturan bir durumdur. Bu çalışmanın amacı, 12 no'lu gelir vergisi standardı hükümleri ile muhasebe uygulamalarındaki vergi mevzuatımız arasındaki farklılıklar araştırılarak kıdem tazminatının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesini örneklerle açıklamaktır.

Anahtar Kelimeler: TMS 12, Kıdem Tazminatı, Ertelenmiş Vergi Varlığı, Vergi Etkisi**ABSTRACT**

With the publication and implementation of International Accounting Standards some differences have arisen about our tax legislation in accounting applications. The way of thinking or perspective can change in accounting with accounting standards. According to standard provisions, financial statements should be arranged according to accounting rules. According to our tax legislation, the expenses that are not legally accepted in the calculation of the financial profit and the incomes which are considered as exceptions cause permanent and temporary differences to arise. Continued differences are considered in accordance with the tax legislation but the tax effect of the temporary differences arising from the periodicity principle is not taken into account. Temporary differences arise when the time of occurrence of income and expense differs from the time of recognition in terms of tax legislation. The tax effect of temporary differences is reported in the balance sheet as deferred tax asset or deferred tax liability and deferred tax return or deferred tax income in the Income Statement. If the termination indemnity is the subject of the periodicity principle, it is a situation that is taken as cost in expense in the related period but it is a temporary difference in the tax rate because payment is not made in the period when the expense is recorded. The main purpose of this study is to illustrate by example the calculation and recognition of severance payment by examining the differences between the provisions of the revenue tax standard No. 12 and the tax legislation of accounting practices.

Keywords: No. 12, Severance Pay, Deferred Tax Assets, Tax Effect

1. GİRİŞ

Son yıllarda ülkelerin piyasa ekonomilerine yönelmeleri ve bunun bir sonucu olarak ortaya çıkan küreselleşme olgusu bilgiye dayalı ekonomik yapının gelişmesini hızlandırmış, güvenilir bilgi ihtiyacının hissedilir şekilde artmasına yol açmış ve muhasebe uygulamalarının yapılandırılması ve yürütülmesinin önemini ortaya çıkarmıştır. Uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelere ait finansal tabloların; karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, şeffaf, gerçeğe uygun ve yararlı finansal bilgi üretecek şekilde ortak bir dilde hazırlanması amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayınlanmış ve elliden fazla ülkede kabul edilerek uygulamaya konulmuştur. TMS 12 Gelir vergisi Standardı, gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesini düzenlemek amacıyla yayınlanmıştır. Bu standart ticari kâr ile mali kârın farklılıklarını gidermeye yönelik konuları düzenlemektedir. Standart hükümlerine göre, mali tablolar muhasebe kurallarına göre düzenlenmelidir. Vergi mevzuatımıza göre mali kârın hesaplanmasında kanunen kabul edilmeyen giderler ve istisna sayılan gelirler konusu sürekli ve geçici farkların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Geçici farkların vergi etkisi, ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak Bilanço 'da yer alırken Gelir Tablosunda ise ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri olarak raporlanmaktadır.

Kıdem Tazminatı konusu ise dönemsellik ilkesi gereği ilgili dönemde gider olarak maliyet hesaplarına alınan ancak gider kaydedildiği dönemde ödemesi gerçekleşmediği için vergi açısından geçici fark oluşturan bir durumdur. Söz konusu sürekli ve geçici farklar ile bunların vergi etkisinin mali tablolara alınması konusunda kıdem tazminatı örneği ele alınarak incelenmiş ve standarda uygun muhasebeleştirme konusunda örnekler yer verilmiştir. Kıdem Tazminatı çalışanlara verilen yasal haklardan biri olup, en az bir yıl çalışmış olmak koşulu ile iş sözleşmesinin yasalarda belirtilen hallerden birinin gerçekleşmesi durumunda çalışana ödenmesi gereken tutardır. Dolayısıyla kıdem tazminatının hesaplanması ve mali tablolarda gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması önem arz etmektedir. Kıdem tazminatı hesaplanırken vergi yasaları ve muhasebe standartlarına uyum sağlaması bu noktada dikkat edilmesi gereken bir husustur.

2. TMS-12 GELİR VERGİSİ STANDARDI

Standartlar, işletmeler ile ilgili finansal nitelikteki olayların ve bilgilerin belirlenmesi, bu bilgilerin hangi esaslara göre değerlendirilip kayıt edileceği, finansal tabloların sunum şekli ve finansal tablolarda yer alan dipnotlar ile ilgili açıklayıcı bilgiler vermektedir. TMS 12 Standardı da kurum kazancı ve vergisi konularını ele almaktadır. Standarda göre verginin hesaplanmasında ticari kâr esas alınmalıdır. Ancak ülkemizdeki vergi mevzuatına göre vergi hesaplamalarında ticari kâra kanunen kabul edilmeyen giderler eklenip indirim ve istisnalar çıkartıldıktan sonra bulunan mali kâr üzerinden vergi hesaplanması yapılabilmektedir. Bu durum sürekli farkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Muhasebe kârı ile mali kârın farklılaşmasına vergi mevzuatımızın hiçbir zaman kabul etmediği gelir ve giderler neden oluyorsa, bu farklara sürekli farklar denir (Özkan, 2009: 98). Örneğin trafik cezaları ve vergi cezaları işletmenin öz sermayesini azaltıcı etkisi olan işlemler olduğu için ve işletmeden kaynak çıkışına yol açtığı için muhasebe ilkeleri bakımından gider olarak kabul edilirken, vergi mevzuatımız açısından bunlar kanunen kabul edilmeyen giderlerdir. İştiraklerden elde edilen temettü gelirleri de işletmenin varlıklarında artışa neden olduğu için muhasebe ilkeleri gereği gelir olarak kabul edilirken vergi mevzuatı söz konusu temettü gelirlerini hiçbir zaman gelir olarak dikkate almaz (Akdoğan 2006: 2).

Cari dönemde vergiye tabi olmamakla beraber gelecek dönem veya dönemlerde vergiye tabi olabilecek gelirlerle, cari dönemde indirimi kabul edilmeyen ancak gelecek dönemlerde indirilecek giderleri (Kıdem tazminatı karşılığı giderleri, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerine ait giderler, Şüpheli ticari alacak karşılığı giderleri, Stok değer düşüklüğü giderleri, mali duran varlık değer düşüklüğü karşılık giderleri, yasal oranların üzerinde ayrılmış amortisman giderleri vb.) geçici farklılıklar olarak belirlenir. İşte standardın gelir gider açısından vergi mevzuatımıza kıyasla getirdiği farklılık; gelecekte vergilenebilecek olan gelirler için Ertelenmiş Vergi Borcunun

(Yükümlülüğünün), gelecekte indirilebilecek giderler için Ertelenmiş Vergi Alacağı'nın (Varlığının) kayıtlara alınması ve finansal tablolarda gösterilmesidir (Örten vd.,2009: 156).

TMS 12, ticari kâr ve mali kârın oluşmasında ortaya çıkan unsurları indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farklar olarak iki başlıkta sınıflandırmaktadır. Standart, İndirilebilir geçici farkları ertelenen vergi varlığı olarak değerlendirmektedir. Burada farkın ortaya çıkmasına neden olan şey ticari karın hesaplanmasında dönemsellik ilkesi gereği ilgili dönemde gider olarak kayıt altına alınan ancak ödemesi cari dönemde yapılmayan giderlerin mali karın hesaplanmasında yok sayılmasıdır. Örneğin çalışanlar için hesaplanan kıdem tazminatı dönemsellik ilkesi gereği ilgili dönemde maliyet hesaplarında kayıt altına alınmakta ancak ödemesi ilgili yılda gerçekleşmediği için mali kârın hesaplanmasında dikkate alınmamaktadır. Bu durumda zamanlamadan kaynaklanan bu farkın vergi etkisi bilançoda bir duran varlık kalemi olarak Ertelenen Vergi Varlıkları hesabında raporlanmalıdır.

Muhasebe ilkelerine göre cari dönemde gelir olarak kayıtlara alınan ama vergi uygulamalarımız açısından gelecek dönemlerde kabul edilecek olan gelirler, vergilendirilebilir geçici farkları oluşturmaktadır. Örneğin dönem sonunda gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlendirilen hisse senetleri için değer artışı söz konusu olduğunda artışlar muhasebe ilkeleri açısından dönemin geliri olarak kaydedilmelidir. Ancak vergi mevzuatımız bu değer artışını gelir olarak kabul etmemekte ve mali kârın hesaplanmasında gelirlerden indirmektedir. Bu durumda borsa değer artışı ileriki dönemlerde fiili olarak gerçekleştiğinde o yıla ait vergi matrahının artmasına yol açacak ve vergi tutarının daha yüksek çıkmasına neden olacaktır. Bu nedenle bu farkın vergi etkisi bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar sınıfında Ertelenen Vergi Yükümlülükleri olarak raporlanması gerekmektedir.

TMS 12 standardı temel bir varsayımdan hareket etmektedir. Bu varsayım standardın mantığını ve düzenlemelerin esasını oluşturmaktadır. Şirketlerin kârları üzerinden ödedikleri kurumlar vergisi işletme açısından bir giderdir. Çünkü bu dağıtıma tabi net karı azaltmaktadır. O halde dönemsellik vergilerde de uygulanmalıdır. Vergi Gideri; vergi yasalarının ödenmesini talep ettiği tutar olarak değil, ticari kar üzerinden hesaplanan vergi gideri kadar olmalıdır (Örten vd.,2009: 158).

Sürekli Farklara Neden Olan Giderler	Sürekli Farklara Neden Olan Gelirler
Vergi cezaları ve zamları Trafik cezaları ve zamları 6183 sayılı kanuna göre ödenen ceza ve tazminatlar Ödenmeyen SSK primleri Yasal sınırları aşan bağış ve yardımlar	İştirak Temettü Gelirleri Yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmet karşılıkları Uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisine ilişkin istisnalar Teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve ar-ge giderleri Serbest bölge kazançları Risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları kazançları
Geçici Farklara Neden Olan Giderler	Geçici Farklara Neden Olan Gelirler
Kıdem tazminatı karşılık giderleri Diğer borç ve karşılığı giderleri Alınan çekler reeskont giderleri Vadesiz alacak reeskont giderleri Fazla ayrılan amortisman giderleri Alış bedelinin altında bir değerle değerlendirilmiş hisse senetleri için yazılan giderler Kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap karşılık giderleri	Hisse senetleri değer artış kazançları Verilen Çekler reeskont gelirleri Vadesiz borçlar reeskont gelirleri Vergi yasalarına göre maliyet bedelinin üzerinde bir değerle değerlendirilen varlıklar

3. KIDEM TAZMİNATI

1936 yılında 3008 sayılı İş Kanunu ile yürürlüğe giren Kıdem Tazminatı uygulaması işçi, işveren ve devletle ilişkili bir konu olması münasebetiyle önem arz etmektedir (Aygün ve Kaya,

2013:153). Kıdem tazminatı, “en az bir yıl çalışmış olan ve iş sözleşmesi İş Kanunu’nda öngörülen hallerden biri ile sona eren işçiye veya ölümü halinde hak sahiplerine, miktarı işçinin çalışma süresi ve ücretine göre belirlenerek işveren tarafından ödenen gelir olarak” ifade edilebileceği gibi (Tezel, 2006:351). “kanunda belirlenen asgari çalışma süresini dolduran işçinin iş sözleşmesinin yine kanunda belirtilen nedenlerden biriyle son bulmasına bağlı olarak, işverence işçiye ya da ölümü halinde mirasçılara ödenmesi gereken ve kendine özgü niteliği olan paradır” şeklinde de tanımlanabilir (Topaloğlu ve Camkurt, 2008:42). Yapılan bu tanımlardan hareketle kıdem tazminatının önemli özelliklerini şöyle sıralayabiliriz (Akbiyık ve Koç, 2011:255);

Kanunun kapsamında işverenin ve işçinin varlığı, Belirli bir süre işyerinde çalışılmış olması, İş sözleşmesinin yasa da belirtilen nedenlere bağlı olarak feshedilmesi, İşçinin almış olduğu ücret miktarına bağlı olarak hesaplanması, İş sözleşmesinin feshedilmesi halinde işçinin gelir kaybını önleyici nitelikte olması,

1475 sayılı İş Kanunu’nun 14. maddesinde, çalışanların hangi durumlarda kıdem tazminatlarını alabilecekleri belirtilmiştir. Bu kanuna göre işçi aşağıda belirtilen durumların gerçekleşmesi halinde kıdem tazminatını alabilecektir (Pamukçu ve Pamukçu, 2011:61)

4857 sayılı İş Kanununa tabi olma ve işçi statüsünde yer alma, Belirli bir süre çalışmış olmak. Bu süre en az bir yıl olarak belirtilmiştir, İş sözleşmesinin işveren tarafından işten çıkarılma, işçi tarafından haklı sebeplerle işten ayrılma, askere gitme, emekli olmadan işten çıkma, kadın işçinin evlenmesi ve işçinin ölümü gibi nedenlerden dolayı sona ermesi,

İş Kanununa göre Kıdem tazminatı işçinin işten çıkarılması durumunda işletmedeki kıdemiyle orantılı olarak ödenmesi gereken tazminat olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla kıdem tazminatının hesaplanması önem arz etmektedir (Aygün ve Kaya, 2013:154). Kıdem tazminatı hesaplanırken işçinin en son aldığı brüt ücret baz alınmakta ve bir yıl 365 gün olarak esas alınmaktadır. Kıdem tazminatı hesaplanırken son bir yılda sağlanan ücret dışında parasal haklar toplamının 365’e bölünmesi ile sonuca gidilmesi gerekmektedir (Pamukçu ve Pamukçu, 2011:61)

1475 sayılı İş Kanununda toplu iş sözleşmeleri ve/veya iş sözleşmeleri ile belirlenen kıdem tazminatının yıllık miktarının, Devlet Memurları Kanununa tabi olan en yüksek Devlet memuruna (Başbakanlık Müsteşarı) bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini aşamayacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda altı aylık dönemler için belirlenmiş olan kıdem tazminatı tavanı tutarları 2015 ve 2016 yılları için aşağıdaki tabloda belirtilmiştir (Pamukçu ve Pamukçu, 2011:62).

YIL	DÖNEM	KIDEM TAZMİNATI TAVANI
2015 - 1	01 Ocak 2015 - 30 Haziran 2015	3.541,37 TL
2015 - 2	01 Temmuz 2015 - 31 Ağustos 2015	3.709, 98 TL
2015 - 3	01 Eylül 2015 - 31 Aralık 2015	3.828, 37 TL
2016 - 1	01 Ocak 2016 - 30 Haziran 2016	4.092,53 TL
2016 - 2	01 Temmuz 2016 - 31 Aralık 2016	4.297,21 TL

Kıdem tazminatının işçiye ödenmesi durumunda vergisel açıdan dikkat edilmesi gereken önemli noktalardan birisi, 4857 sayılı İş Kanunu’na tabi olan işçiler için yapılan Kıdem Tazminatı ödemelerinin tamamı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre gelir vergisine tabi değildir. Bununla birlikte S.G.K. primine tabi olmayan kıdem tazminatından 2016 yılı için binde 7,59 oranında damga vergisi kesintisi yapılmaktadır. Dolayısıyla giydirilmiş ücret tutarı üzerinden hesaplanan kıdem tazminatı ödendiği dönemde gider olarak kaydedilip vergiden düşülmektedir (Aygün ve Kaya, 2013:155).

Muhasebe Standartları açısından kıdem tazminatını değerlendirdiğimizde TMS 19’a göre kıdem tazminatı işçilere çalışma dönemi sonrası sağlanan faydalar arasında yer almakla birlikte işçinin işten çıkarılması sebebiyle ödenen bir tazminat olarak değerlendirilmemekte işçinin çalıştığı hizmet süresine bağlı olarak hesaplanması münasebetiyle işçinin emeğinin bir karşılığı olarak değerlendirilmektedir (Aygün ve Kaya, 2013:157). Muhasebe Standartlarında ki uygulamalar çerçevesinde kıdem tazminatı cari ve önceki dönemlerde çalışanlarca sunulan hizmet karşılığında

ortaya çıkan ve gelecekte ödenmesi beklenen yükümlülüğün bugünkü değeri olarak ifade edilmektedir (Özerhan ve Yanık, 2012:486).

4. KIDEM TAZMİNATININ HESAPLANMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4857 sayılı İş Kanunu'nda belirtilen durumların gerçekleşmesi halinde çalışana ödenmesi gereken kıdem tazminatı, kanuna istinaden ödenmesi gereken bir tazminat olması münasebetiyle ticari kazancın tespitinde bir indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan madde 40/3 e göre zarar ziyan ve tazminatların gider yazılabilmesi için bunların ödenmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda kanun koyucunun işletmelerin haksız vergisel avantaj elde etmelerini önlemek amacıyla yönelik tedbirlerden birisi; işletmeler çalışanın işe devam ettiği sürece ayırmış oldukları kıdem tazminatı karşılıklarını gider olarak gösterememektedir (Karacan ve Savcı, 2011:135)

TMS 12 Gelir Vergisi Standardına göre Kıdem Tazminatı Karşılıkları ertelenmiş vergi açısından indirilebilir geçici fark niteliğinde olmakla beraber işletmeler standartlara göre hesaplanan karşılığın tamamını ertelenmiş vergi varlığı olarak dikkate almak durumundadırlar (Akbulut, 2012:832). Bu bağlamda hesaplanmış olan fakat henüz ödenmemiş kıdem tazminatı karşılıkları gelecek dönemler için hesaplanacak vergiden indirim olanağı sağladığı için ertelenmiş vergi varlığı olarak değerlendirilmekle beraber kıdem tazminatı karşılıklarının geçerli vergi oranı üzerinden vergi etkisi de kayda alınmalıdır (Karacan ve Savcı, 2011:135)

Örnek: ABC Çimento Sanayi Anonim Şirketi işletmede çalışan iki personelin yürürlükteki iş kanunu çerçevesinde emekliliğine kalan gün sayısını tahmin etmiş ve tahmini enflasyon oranının %5 olarak belirlemiştir. İşletme ayrıca çalışanların kıdem tazminatı olarak ayrılacağını varsaymaktadır. Bu bilgiler ışığında çalışanların 31.12.2015 ve 31.12.2016 tarihleri itibariyle kıdem tazminatı karşılığı hesaplaması aşağıdaki gibidir.

31.12.2015 tarihi itibariyle kıdem tazminatı karşılığı hesaplaması aşağıdaki gibidir.

Personel Bilgileri	Bay A	Bay B
İşe Giriş Tarihi	01.01.2000	01.01.2005
Şirkette Çalışılan Yıl Sayısı	16	11
Bilanço Tarihi	31.12.2015	31.12.2015
Aylık Brüt Ücret	4.200 TL	2.500 TL
Kıdem Tazminatına Esas Aylık Ücret	3.828, 37 TL	2.500 TL
İskontosuz Tutar	61.253,92 TL	27.500 TL
Emekliliğe Kalan Gün Sayısı	3160	4985
Tahmini Faiz Oranı	%9	%9
Tahmini Enflasyon Oranı	%5	%5
İskonto Oranı	0,7231	0.6002
İskontolu Tutar	44.292,7	16.505,5

Kıdem Tazminatı Karşılığı:

Tam Yükümlülük Tutarı x $\left(\frac{1 + \text{Enflasyon Oranı}}{1 + \text{Faiz Oranı}} \right)^{\text{Emekliliğe Kalan Gün sayısı}/365}$

Bay A: 61.253,92 x 0,7231= 44.292,7

Bay B:27.500 x 0.6002=16.505,5

Yukarıdaki hesaplamalar doğrultusunda Bay A'nın Kıdem Tazminatı Karşılığı 44.292,7 TL iken Bay B'nin Kıdem Tazminatı Karşılığı 16.505,5 TL'dir.

31.12.2016 tarihi itibariyle kıdem tazminatı karşılığı hesaplaması aşağıdaki gibidir.

Personel Bilgileri	Bay A	Bay B
İşe Giriş Tarihi	01.01.2000	01.01.2005
Şirkette Çalışılan Yıl Sayısı	17	12
Bilanço Tarihi	31.12.2016	31.12.2016
Aylık Brüt Ücret	4.500 TL	2.750TL
Kıdem Tazminatına Esas Aylık Ücret	4.297,21 TL	2.750 TL

İskontosuz Tutar	73.052,57 TL	33.000 TL
Emekliliğe Kalan Gün Sayısı	2795	4620
Tahmini Faiz Oranı	%9	%9
Tahmini Enflasyon Oranı	%5	%5
İskonto Oranı	0,7512	0.6231
İskontolu Tutar	54.877,09 TL	20.562,3 TL

Bay A: $73.052,57 \times 0,7512 = 54.877,09$

Bay B: $33.000 \times 0.6231 = 20.562,3$

Yukarıdaki hesaplamalar doğrultusunda Bay A'nın Kıdem Tazminatı Karşılığı 54.877,09 TL iken Bay B'nin Kıdem Tazminatı Karşılığı 20.562,3 TL'dir.

Yapılan hesaplamaların sonunda kıdem tazminatı yükümlülüğü 31.12.2015 tarihi itibarıyla 60.798,2 TL iken 31.12.2016 tarihi itibarıyla 75.439,39 TL'dir. Bu hesaplamalar doğrultusunda cari yılda oluşan kıdem tazminatı gideri 14.641,19 TL'dir.

ABC Çimento Sanayi A.Ş.'nin 2016 yılı sonu itibarıyla 106.052,57 TL kıdem tazminatı karşılığı bulunmaktadır. Bu tutarın 88.753,92 TL'lik kısmı 2015 yılına ait iken 17.298,65 TL'lik kısmı 2016 yılına aittir. İşletmede yeteri kadar serbest yedek bulundurulduğu varsayılarak yapılacak düzeltme kaydı aşağıdaki gibidir.

-----31.12.2016-----			
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		30.613,18	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ			2.658,08
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI			27.955,72

2016 yılı için hesaplanan 75.439,39 TL'lik kıdem tazminatı karşılığı indirilebilir geçici fark olduğundan 2016 yılı için ertelenmiş vergi varlığı $75.439,39 \times 0.20 = 15.087,87$ TL'dir.

-----31.12.2016-----			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		15.087,87	
693 SÜRDÜRÜLEBİLİR FAALİYET			15.087,87
ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ			

İşletmemizin 31.12.2017 tarihi itibarı ile enflasyon oranlarının ve faiz oranlarının değişmediğini, brüt ücretlerin değiştiğini ve tahmini olarak kıdem tazminatı tavan ücretinin %12 oranında artış gösterdiğini varsayarak kıdem tazminatını hesaplayacak olursak;

31.12.2017 tarihi itibarıyla kıdem tazminatı karşılığı hesaplaması aşağıdaki gibidir.

Personel Bilgileri	Bay A	Bay B
İşe Giriş Tarihi	01.01.2000	01.01.2005
Şirkette Çalışılan Yıl Sayısı	18	13
Bilanço Tarihi	31.12.2016	31.12.2016
Aylık Brüt Ücret	4.950TL	3.000TL
Kıdem Tazminatına Esas Aylık Ücret	4.812,87 TL	3.000 TL
İskontosuz Tutar	86.631,66 TL	39.000 TL
Emekliliğe Kalan Gün Sayısı	2430	4255
Tahmini Faiz Oranı	%9	%9
Tahmini Enflasyon Oranı	%5	%5
İskonto Oranı	0,7798	0,6468
İskontolu Tutar	67.555,36 TL	25.225,2 TL

Yapılan hesaplamalar sonucu 31.12.2017 tarihi itibariyle kıdem tazminatı tutarı 92.780,56 TL'dir. Kayıtlarda bulunan kıdem tazminatı tutarı ise 75.439,39 TL'dir. Bu durumda cari döneme ilişkin kıdem tazminatı tutarı (92.780,56 - 75.439,39) 17.341,17 TL'dir. Bu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

	-----31.12.2017----- 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	17.341,17	
	472 KIDEM TAZMİNAT KARŞILIĞI		17.341,17

5. SONUÇ

Kıdem Tazminatı çalışanlara verilen yasal haklardan biri olup, en az bir yıl çalışmış olmak koşulu ile iş sözleşmesinin yasada belirtilen hallerden birinin gerçekleşmesi durumunda çalışana ödenmesi gereken tutardır. Dolayısıyla kıdem tazminatının hesaplanması ve mali tablolarda gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması önem arz etmektedir. Kıdem tazminatı hesaplanırken vergi yasaları ve muhasebe standartlarına uyum sağlaması bu noktada dikkat edilmesi gereken bir husustur. Kıdem tazminatı vergi yasaları bakımından ödendiği zaman gider olarak kaydedilmektedir. Dolayısıyla kıdem tazminatı karşılıkları kar/zarar hesapları içinde muhasebeleştirilmiş ise vergiden indirilemeyeceği gibi matraha ilave edilmesi gerekmektedir. Matraha ilave edilen kısım kadar peşin vergi hesaplanarak ödenir. Kıdem tazminatı karşılıklarının bilançodaki karşılık hesaplarından ödenmeleri durumunda ise gider yazılmadığı için ödenen tutarların matrahtan indirilmesi gerekir. TMS 12 Gelir Vergisi Standardı açısından ise matraha ilave edilerek hesaplanan ve ödenen vergiler (indirgenmiş kıdem tazminatı yükümlülüğünün %20 si) ertelenmiş vergi alacağı olmakla birlikte ödeme yapıldığı zaman peşin ödenmiş vergi mahsup edilmektedir. Bu nedenle Kıdem Tazminatı karşılığı indirilebilir geçici farklar arasında sayılmakla birlikte ertelenmiş vergi alacağını doğurur. Dolayısıyla kıdem tazminatı karşılıkları hesaplarından ödeme yapıldığı zaman sağlanan vergi tasarrufu kadar ertelenmiş vergi alacağı azaltılır ve böylelikle ertelenmiş vergi geliri etkisi oluşturulur.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKBIYIK Nihat ve KOÇ Muzaffer (2011), "Kıdem Tazminatı Ve Kıdem Tazminatı Fonunun İktisadi Ve Sosyal Sonuçları", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Y.2011, C.16, S.3, s.253-284.
- AKBULUT, A. (2012), "Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları", Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- AKDOĞAN, Nalan (2006), "UMS-12 Gelir Vergisi Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderlerinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Denetime Bakış, 5(17), ss1-18.
- AYGÜN Davut ve KAYA Uğur (2013), "Tms-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi", Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, , Cilt:9, Yıl:9, Sayı:2, 9:151-169.
- 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.
- ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan, KARAPINAR, Aydın, (2009), !! Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları, Gazi Yayınevi, Ankara.
- ÖZERHAN, Y., Yanık, S. (2012). TMS TFRS, Ankara: Türmob Yayınları-427.
- ÖZKAN, Azzem (2009), "TMS 12 Gelir Vergisi Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı:32, ss.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.

TEZEL Şevket (2006), “İşverenler, Sendikalar ve Personel Yöneticileri İçin Uygulamalı İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku El Kitabı”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Eylül.

TOPALOĞLU Sıddık ve Mehmet Zülfi Camkurt (2007), “İş Mevzuatında Kıdem Tazminatı”, Tühis İş Hukuku ve İktisat Dergisi Cilt:21, Sayı:2-3, Kasım 2007-Şubat 2008, 40-89, http://www.tuhis.org.tr/dergi/cilt21_sayi2-3/cilt21_sayi2-3_bolum4.pdf (17.11.2016).