

**T.C.**  
**OKAN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KIDEM TAZMİNATININ TMS VE VERGİ MEVZUATI**  
**AÇISINDAN İNCELENMESİ**

**Saide GÜL**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN**  
**Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL**

**İSTANBUL, 2018**

**T.C.**  
**OKAN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KIDEM TAZMİNATININ TMS VE VERGİ MEVZUATI**  
**AÇISINDAN İNCELENMESİ**

**Saide GÜL**  
**(122008220)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN**  
**Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL**

**İSTANBUL, 2018**

T.C.  
OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KIDEM TAZMİNATININ TMS VE VERGİ MEVZUATI  
AÇISINDAN İNCELENMESİ

Saide GÜL  
(122008220)

YÜKSEK LİSANS TEZİ  
MUHASEBE VE DENETİM


Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL

Diğer Jüri Üyeleri :Yrd. Doç. Dr. Turgay MÜNYAS

:Doç. Dr. Kadir TUNA



İSTANBUL, Ocak 2018

# İÇİNDEKİLER

Sayfa No

<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	i
<b>ÖZET</b> .....	v
<b>ABSTRACT</b> .....	vi
<b>KISALTMALAR</b> .....	vii
<b>TABLO LİSTESİ</b> .....	viii
<b>GİRİŞ</b> .....	1
<b>BÖLÜM 1. MUHASEBE STANDARTLARI VE VUK DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ, MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI</b> .....	3
1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı .....	3
1.1.1 Muhasebe Standartlarının Önemi .....	3
1.1.2 Muhasebe Standartlarının Gelişimi .....	4
1.1.3 Muhasebe Standartlarında Uyumlaştırma Çalışmaları .....	5
1.1.4 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB: IAS Board) .....	6
1.1.5 Türkiye’de Muhasebe Standartları Uygulamaları .....	6
1.2. Değerleme Kavramı .....	7
1.2.1. Envanterin Tanımı .....	7
1.2.2. Değerleme Günü ve Envanterin Yapılma Zamanı .....	9
1.3. Muhasebenin Temel Kavramları .....	10
1.3.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı .....	11
1.3.2. Kişilik Kavramı .....	11
1.3.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı .....	11
1.3.4. Dönemsellik Kavramı.....	11
1.3.5. Parayla Ölçülme Kavramı .....	11
1.3.6. Maliyet Esası Kavramı .....	12

1.3.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı .....	12
1.3.8. Tutarlılık Kavramı .....	12
1.3.9. Tam Açıklama Kavramı .....	12
1.3.10. İhtiyatlılık Kavramı .....	12
1.3.11. Önemlilik Kavramı .....	13
1.3.12. Özün Önceliği Kavramı .....	13
1.4. Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme Ölçüleri .....	13
1.4.1. Maliyet Bedeli .....	13
1.4.2. Tasarruf Değeri .....	13
1.4.3. Mukayyet(Kayıtlı) Değer .....	14
1.4.4. İtibari Değer .....	14
1.4.5. Vergi Değeri .....	14
1.4.6. Borsa Rayıcı .....	14
1.4.7. Rayiç Bedel .....	14
1.4.8. Emsal bedeli ve ücreti .....	15
1.5. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme Ölçüleri .....	15
1.5.1. Tarihi Maliyet .....	15
1.5.2. Cari Maliyet .....	15
1.5.3. Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri) .....	16
1.5.4. Bugünkü Değer .....	16
1.5.5. Gerçeğe Uygun Değer .....	16
<b>BÖLÜM 2. KIDEM TAZMİNATININ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>17</b>
2.1. Kıdem Tazminatının Tanımı .....	17
2.2. Kıdem Tazminatının Tarihsel Gelişimi .....	17
2.3. Kıdem Tazminatının Hukuki Niteliği ve İşlevleri .....	19
2.3.1. Kıdem Tazminatının Ücret Olduğu Görüşü .....	19
2.3.2. Kıdem Tazminatının İkramiye Olduğu Görüşü .....	20

2.3.3.Kıdem Tazminatının İşsizlik Sigortası Olduğu Görüşü .....	20
2.3.4.Kıdem Tazminatının Tazminat Olduğu Görüşü .....	21
2.3.5.Kıdem Tazminatının Kendine Özgü Bir Kurum Olduğu Görüşü.....	21
2.4. Kıdem Tazminatına Hak Kazanabilmek İçin Öngörülen Koşullar .....	22
2.4.1. Kıdem Tazminatına Hak Kazandıran Fesih Nedenleri.....	23
2.5. İşsizlik Sigortası .....	30
2.5.1.Son 120 Günde Kesinti Sayılmayan Haller.....	31
2.6. Karşılık Kavramı .....	33
2.6.1.Borç ve Gider Karşılıkları .....	34
2.7.Vergi Usul Kanununa Göre Karşılık Kavramı .....	35
2.8.Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Karşılık Kavramı .....	36
2.9.TMS Açısından Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İncelenmesi .....	38
2.9.1.Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar.....	38
2.9.2.Çalışanlara Sağlanan Uzun Vadeli Faydalar .....	38
2.9.3. İş İlişkisinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar .....	39
2.9.4.İş İlişkisi Sonrasında Sağlanan Faydalar .....	39
2.9.5.Kıdem Tazminatı Karşılığının Bileşenleri.....	41
2.10.Kıdem Tazminatı Karşılığının Vergi Mevzuatı ve Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı- TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi.....	42
<b>BÖLÜM 3. KIDEM TAZMİNATININ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ MEVZUATINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....</b>	<b>45</b>
3.1. Kıdem Tazminatının Hesaplanması ve Ödenmesi .....	45
3.1.1. Kıdem Tazminatının Ödenmesi.....	46
3.2.Kıdem Tazminatı Hesaplanırken Ücrete Dahil Edilen ve Edilmeyen Ödemeler .....	46
3.2.1.Kıdem Tazminatı Hesaplanırken Ücrete Dahil Edilen Ödemeler .....	46
3.2.2.Kıdem Tazminatı Hesaplanırken Ücrete Dahil Edilmeyen Ödemeler .....	47
3.3.Kıdem Tazminatı Tavanı.....	48
3.4.Kıdem Tazminatında Vergi Uygulaması.....	48
3.4.1.Gelir Vergisi .....	48

3.4.2.Damga Vergisi.....	49
3.5. İş Kanununa Göre Hesaplama.....	49
3.5.1. İş Kanununa Göre Kıdem Tazminatı Hesaplanması .....	50
3.6. Türkiye Muhasebe Standardına Göre Hesaplama .....	54
3.6.1. Türkiye Muhasebe Standardına Göre Kıdem Tazminatı Hesaplanması.....	55
3.7. Kıdem Tazminatı Karşılığının Muhasebeleştirilmesi.....	58
3.7.1. Vergi Kanunlarına Göre Muhasebeleştirilmesi .....	59
3.7.2. Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi.....	60
<b>BÖLÜM 4. SONUÇ.....</b>	<b>63</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>65</b>
<b>EK 1: TEK DÜZEN HESAP PLANI .....</b>	<b>70</b>
<b>EK 2: KAMU GÖZETİM KURUMU KULLANIM REHBERİ FİNANSAL TABLO ÖRNEKLERİ (BİLANÇO, ZARAR VEDİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU).....</b>	<b>81</b>

## ÖZET

Çok uluslu firmaların artması, küreselleşen sermaye yapılarının çok uluslu hale gelmesi sonucu karşılaştırılabilir, doğru ve gerçeği yansıtan finansal tablolara ihtiyaç duyulmuştur. Dünya çapında ortak bir muhasebe uygulamalarının oluşturulması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal raporlama Standartları adı altında uluslararası alanda kabul gören Türkiye Muhasebe Standartları oluşturulmuştur.

Firmaların önemli bir kalemini oluşturan personel maliyetlerinin gerçeğe uygun şekilde finansal tablolara yansıtılması, işletme yönetimi ve kullanıcılar açısından son derece önemlidir. Personel maliyetleri muhasebe standartlarında TMS 19 çalışanlara sağlanan faydalar standardında ortaya konulmuştur. Ülkemizde mali idare vergi kaygıları nedeniyle personelin kıdem tazminatı karşılıklarını indirim konusu kabul etmemiştir. Vergi mevzuatında kıdem tazminatı karşılığı ayırmak için yasal işlemin başlatılması gerekirken uluslararası muhasebe standartlarında yasal işlem başlamadan karşılık ayrılması gerektiği belirtilmiştir.

Kıdem tazminatı irdelenerek yükümlülükler hesaplanmış, vergi mevzuatı ve TMS açısından farklar ortaya koyularak, muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Türkiye Muhasebe Standartları, TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, Kıdem Tazminatı, Kıdem Tazminatı Karşılığı

## ABSTRACT

There has been a need to the financial tables comparable and reflecting correct and truth as a result of the increase in multinational companies, turning of the globalization capital structures into multinational. With the intent of composing the worldwide common accounting practices, the internationally recognized Turkish Accounting Standards have been formed under the name of International Accounting Standards, Internationally reporting Standards.

Reflecting the personnel costs forming the importing items of the Companies into the financial tables in a realistic way, is highly important from the point view of the business management and of the users. The personnel costs have been put forward in the Turkish Accounting Standards No. 19 utilities provided to the employees in the accounting standards. In our country, the financial administration did not accept provisions for severance pay as a discount subject due to tax concerns. In tax legislation on one side while it is necessary to commence legal proceedings in order to reserve provisions for severance pay, on the other hand in the international accounting standards the necessity to reserve provisions before commencing legal proceedings has been stated.

Examining the severance pay, the liabilities have been calculated, the differences have been set forth from the point view of the tax legislation and of the Turkish Accounting Standards; information related with their recognition has been given.

**Key words:** Turkish Accounting Standards; Turkish Accounting Standards No. 19 Utilities provided to Employees; Severance Pay; Provision for severance pay

## KISALTMALAR

A.Ş.	: Anonim Şirketi
B.K.	: Borçlar Kanunu
BKZ	: Bakanız
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	: International Accounting Standard (Uluslararası Muhasebe Standardı)
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFRS	: International Financial Reporting Standards(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
İ.K	: İş Kanunu
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KHK	: Kanun Hükümünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Mad.	: Madde
S.	: Sayfa
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

# TABLO LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 2.1: Kıdem Tazminatından ve İşsizlik Ödeneğinden Yararlanabilme Nedenleri ve Sosyal Güvenlik Kurumu İşten Ayrılış Kodları.....	32
Tablo 3.1: Yıllar İtibariyle Kıdem Tazminatı Tavanı.....	48
Tablo 3.2: Yıllar İtibariyle Damga Vergisi Oranları .....	49
Tablo 3.3: B Restoran İşletmeleri A.Ş'nin ofis bölümündeki personeline ait bilgiler .....	50
Tablo 3.4: B Restoran İşletmeleri A.Ş'nin ofis bölümündeki personeline ait bilgiler .....	52
Tablo 3.5: Börtek'in kıdem tazminatının tablo 3.4' deki verilere göre hesaplanması .....	52
Tablo 3.6: Altay'ın kıdem tazminatının tablo 3.4' deki verilere göre hesaplanması .....	53
Tablo 3.7: Örnek'in kıdem tazminatının tablo 3.4' deki verilere göre hesaplanması .....	53
Tablo 3.8: Vergi Kanununa göre kıdem tazminatı karşılık hesaplamaları .....	54
Tablo 3.9: B Restoran A.Ş'nin TMS' ye göre ofis personeline ait bilgiler .....	55
Tablo 3.10: Eyüp Börtek'in TMS' ye göre kıdem tazminatı karşılığının hesaplanması .....	56
Tablo 3.11: Ferda Altay'ın TMS' ye göre kıdem tazminatı karşılığının hesaplanması .....	56
Tablo 3.12: Anıl Örnek'in TMS'ye göre kıdem tazminatı karşılığının hesaplanması .....	56
Tablo 3.13: 31.12.2016 bilanço tarihine göre ofis personeline ait bilgiler.....	57
Tablo 3.14: Altay'ın 31.12.2016 tarihinde TMS'ye göre kıdem tazminatı hesaplanması .....	58
Tablo 3.15: Örnek'in 31.12.2016 tarihinde TMS'ye göre kıdem tazminatı hesaplanması .....	58
Tablo 3.16: TMS'ye göre 31.12.2015 tarihindeki kıdem tazminatı karşılıkları.....	58
Tablo 3.17: TMS'ye göre 31.12.2016 tarihindeki kıdem tazminatı karşılıkları.....	58

# GİRİŞ

Kıdem tazminatı işçiler için işçilik hakkı, işverenler için maliyeti yükselten bir ödeme olarak görülmesi nedeniyle iş hayatında tartışılan konulardan biri haline gelmiştir. İşveren ve işçiler arasındaki uyuşmazlıkların yaşanmasını önleme veya en aza indirgeyebilme adına devlet iş kanunlarında kıdem tazminatına ilişkin bazı yasal düzenlemelere yer vermiştir. Kıdem tazminatı uygulaması ilk kez 1938 yılında 3008 sayılı iş kanunu ile gündeme gelmiştir.

2003 yılında çalışma hayatını yeniden düzenleyen 4857 sayılı İş Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile 1475 sayılı eski İş Kanunu'nun 14. Maddesindeki kıdem tazminatı hükümleri saklı tutularak diğer maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. Kıdem tazminatı, vergi hukukunu ve sosyal güvenlik hukukunu birlikte ilgilendirmesine rağmen karmaşıktır. Bu duruma muhasebe uygulaması da eklendiğinde konunun karmaşıklık boyutu artmaktadır.

Teknolojik gelişmeler ve uluslararası düzeydeki serbestleşme, ticari anlamda sınırların kalkması işletmelerin, faaliyet alanlarını genişleterek, üretim, tüketim ve finans alanında yeni sistemlere dayanan bir global ekonomi ortaya çıkmaktadır. Dünya çapında faaliyet gösteren işletmelerin tablolarının karşılaştırılmasına olanak tanıyarak bir şekilde muhasebeleştirilmesi ihtiyacı doğmuş ve uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Birçok ülkede tamamen bazı ülkelerde ise kısmen uygulanmaya başlanan mevcut Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türkiye'de çevirileri yapılarak Türkiye Muhasebe Standartları adı altında uygulamaya kazandırıldıkları görülmektedir.

6102 Türk Ticaret Kanunu 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren finansal tabloların hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının uygulanması öngörülmüş olup, uygulama kapsamının belirlenmesi konusunda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkilendirilmiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu TFRS'nin uygulama mecburiyeti getirilmiştir. TFRS, UFRS' nin Türkçe çevirisidir.

Türkiye Muhasebe Standartları ile muhasebe alanında tekdüzen ve ortak bir disiplin oluşturarak finansal tabloların uluslararası pazarda kabul edilmesi ve Türk şirketlerinin dış pazarda rekabet avantajı kazanması amaçlanmaktadır. Yabancı sermayeyi

ekebilmek, rekabet piyasalarında g olarak yer alabilmek, düzenleyici kurumların UFRS ile uyumlu raporlamayı zorunlu kılmaları, standartların sürekli değişmesi ve yenilikler, yabancı ortak arayışı, artan Őirket evlilikleri ve bölünmeler, hızlı ve doğru finansal bilgiye ulaşma ihtiyai için Türkiye Muhasebe Standartlarına ihtiyaç duyulmuştur.

TMS' de çalışanlarla ilgili düzenlemeler TMS 19 alışanlara Sağlanan Faydalar Standardında incelenmektedir. Bu standart ilk olarak 30.03.2006 tarih 26124 sayılı resmi gazete yayınlanmıştır. Standartların sürekli güncellenmesi sonucu TMS-19 tarafından yapılan sekizinci değişiklik 30.06.2014 tarihinden dokuzuncu değişiklik 01.01.2016 tarihinden sonraki hesap dönemleri için TMS 19 standardının kullanılmaya başlanması istenmiştir. Belirtilen tarihten önce kullanılmaya başlanmasına izin verilmektedir ve uygulanması halinde durumun dipnotlarda açıklanması istenmektedir.

Çalışanlar için hesaplanan kıdem tazminatı vergi mevzuatına göre, işten ayrılış tarihinde ödenmesi nedeniyle ödendiği tarihte Tek Düzen Hesap Planında kıdem tazminatı karşılığı olarak bilançoya aktarılmalıdır. Kıdem tazminatının hesaplanması İş kanunu ve TMS 19 standardına göre farklı olmakla birlikte, TMS 19 standardına göre çalışanlar için ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalar nedeniyle her raporlama dönemine kıdem tazminatı karşılığı ayrılması hesaplamalar yapılması gerekmektedir.

Bu çalışmada muhasebe standartlarına, değerleme ölçülerine ve muhasebenin temel kavramlarına yer verilerek, kıdem tazminatının TMS ve vergi mevzuatı açısından farkları dikkate alınarak, sanal bir işletme ile muhasebeleştirilmesi incelenmektedir.

# **BÖLÜM 1. MUHASEBE STANDARTLARI VE VUK DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ, MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI**

## **1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı**

Muhasebe sisteminden sağlanan bilgilerin, bilgi kullanıcılarına gerçekçi bilgiler sunabilmesi, benzer olayları aynı şekilde anlatması, hazırlanan bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, karşılaştırılabilir olması için muhasebe standartlarında belirlenen koşullara uygun şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bunların bir sonucu olarak, muhasebede kullanılan uygulamaların kabul edilmiş ve belli temellere uygun olması gerekmektedir. Bu amaçla genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerinden yola çıkarak muhasebe standartları geliştirilmiştir. (Toroslu, 2010, s.1)

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarında izlenecek yolda finansal tabloların belirli ilke ve kurallara göre hazırlanmasını sağlamak olarak da tanımlanabilmektedir.

### **1.1.1 Muhasebe Standartlarının Önemi**

Muhasebe standartlarının uygulanmaya başlaması işletmeler adına büyük önem arz etmektedir. Bu durumun nedenini aşağıdaki şekillerle ifade etmek mümkündür: (Akgül ve Akay, 2004, s.5)

- ✓ İşletmelerin, maliyetle ilgili performanslarını ayrı dönemlerde karşılaştırdıklarında çıkan sonuçlara bağlı olarak işletme adına önemli olan konularda doğru karar almalarına yardımcı olur.
- ✓ İşletmelerde finansal performansları doğru şekilde analiz etmeye ve ileriye dönük planlar oluşturmaya; aynı zamanda doğru hedef ve amaçların belirlemeye yardımcı olur.

- ✓ İşletme yönetiminde, kimi dönemlerde analiz yapmanın kolaylaşmasını sağlarken aynı sektörde bulunan diğer firmaların da finansal performansları baz alınarak yapılan karşılaştırmaların güvenilir bir şekilde yorumlanmasına olanak tanır.

### **1.1.2 Muhasebe Standartlarının Gelişimi**

Uluslararası sermaye oluşturmak isteyen işletmelerin tüm dünyada ya da menkul kıymetlerini satışa sunmak istedikleri ülkede geçerli olan finansal tabloları düzenlemeleri gerekmektedir. İşletmelerin bunu gerçekleştirebilmesi için, finansal tablolarını tüm dünyada anlamlı kılacak, uluslararası genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlamaları zorunludur. (Yalkın, Demir ve Demir, 2006, s.293)

Küreselleşme ile serbestleşerek dışa açılan ekonominin birbirine bağımlı hale gelmesi sonucu işletmelerin faaliyetlerini uluslararası yaygınlaştırma çabaları artmıştır. Bu gelişmeler mali raporlama ve muhasebe uygulamaları açısından ülkeler arasında farklılıkların oluşmasına neden olmuştur. Ülkeler arasındaki ekonomik, kültürel faktörler, işletmelerin ortaklık yapısı, devletin yapısıyla ilgili farklılıklar, muhasebe mesleğinin örgüt yapısı, hukuk sistemi, finansal kaynak sağlayıcıları ülkeler arasındaki muhasebe standartlarının farklı olmasının sebeplerindedir. (Çankaya, 2007, s.128)

Muhasebe süreci, finansal bilgi üretiminin bir aracıdır ve artan bir önemle uluslararası sahadaki yerini korumaktadır. İşletmelerdeki yatırım kararlarında gereksinimi olan bilginin tam, doğru ve zamanında sağlanması, güvenli bir yatırım ortamının gelişmesine katkısı olabilecek bir muhasebe sürecinin varlığı uluslararası sermaye hareketleri açısından önemli bir olgudur.

Uluslararası ticaretin ilerlemesiyle birlikte, farklı ülkelerde faaliyette bulunan çokuluslu işletmeler, farklı ülke muhasebe sistemleri ve uygulamalarıyla karşılaşmışlardır. Bu nedenle her ülkenin muhasebe standartlarına göre finansal tablolar düzenlemiştir. Yine sermaye piyasalarında faaliyet gösteren işletmelerin finansman gereksinimlerinin giderilmesinde ulusal ve uluslararası sermaye piyasalarından yararlanılmaktadır. Sermaye piyasasında işlem gören şirketlerin finansal bilgilerinin paylaşımında ortak bir muhasebe diline ve standartlara gereksinim duymaktadırlar. Bu farklılıkların neticesinde, birbirinden farklı ülkelerde faaliyette bulunan firmaların finansal bilgilerinin birbiriyle örtüşmemesi ve farklı raporlama sorumlulukları sebebiyle

maliyetleri artmaktadır. Aynı zamanda yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarına yatırım yapmaları konusunda caydırıcı olmakta ve uluslararası menkul kıymet arzlarıyla piyasada hem arz edenlere hem de yüklenicilere ek maliyetler getirerek yabancı sermaye piyasalarından fon birikiminde zorluklara sebep olmaktadır. (Bostancı, 2002, s.2)

Yukarıda açıklanan sorunlara çözüm getirmek amacıyla uluslararası muhasebe standartları hazırlanmış ve uluslararası düzeyde finansal tabloların geçerliliği ve güvenilirliği sağlanmıştır.

### **1.1.3 Muhasebe Standartlarında Uyumlaştırma Çalışmaları**

Birbirinden farklı ülkelerde faaliyet gösteren kimi işletmelerce hazırlanan, finansal raporların karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla muhasebe uygulamaları ile muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler arasında bulunan farklılıkların azaltılması sürecine Uyumlaştırma (harmonizasyon) denmektedir. (Aksoy, 2005, s.185)

Muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasının avantajları üç ana başlık altında toplanmaktadır: (Yanık, 2006, s.28)

- ✓ Uluslararası finansal bilgilerin karşılaştırılması, uyumlaştırma durumunun kabul edilecek en büyük yararadır. Uluslararası finansal bilgilerin karşılaştırılması, yabancı mali tablolarda oluşan güvensizliği ortadan kaldırmaktadır. Bu şekilde uluslararası yatırımın akışı önündeki en büyük engel ortadan kalkmış bulunmaktadır.
- ✓ Çeşitli finansal bilgilerin birleştirilmesiyle ortaya çıkan zaman ve para israfı engellenmiş olur. Bu şekilde, çeşitli finansal bilgilerin birçok raporla değişik hukuk ve uygulamaların etkisini aşmaya çalışması ortadan kalkar.
- ✓ Tüm dünyadaki yerel ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi olabilecek en yüksek seviyeye ve tutarlı hale getirme, uyumlaştırmanın amacıdır.

Muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırılmasının yukarıda sayılan üç temel faydasının dışında başka faydaları da bulunmaktadır. Bu faydaları şu şekilde sıralayabiliriz: (Yanık, 2006, s.28)

- ✓ Muhasebe ilkeleri ve standartlarında gelişme gösterememiş ülkeler için yol gösterici ve ülke standartlarının kalitesinin yükselmesini sağlamış olması.

- ✓ Muhasebe uygulamalarında uluslararası farklılıkları yok edebilmek için işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılmasını gerçekleştirmek.
- ✓ Benzer muhasebe standartları yolu ile mali raporlamanın maliyetini azaltmak.
- ✓ Yabancı sermaye piyasasına yatırım yapmaları için yatırımcıları teşvik etmek.

#### **1.1.4 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB: IAS Board)**

Uluslararası Muhasebe Standartlarının bir komite tarafından yürütülmesine 1960 yıllarında karar verilmiş, 1972 yılında Sdney’de yapılan Kongrede tekrar gündeme gelmiştir.1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri’nin anlaşması ile kurulmuştur. Bağımsız olan komitenin merkezi Londra’dadır ve ülkemizden katılan üyeler Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’dir. (İbiş ve Özkan, 2006, s.28-29)

Mali raporları uyumlaştırmak için 1973 yılından itibaren standartları yayımlayan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 24 Mayıs 2000 tarihinde Edinburg’da Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ismini alarak yeniden tanzim edilmiştir. Bu kurulun amacı “IAS ve IFRS’nin dünyada geçerliliğini sağlamakla birlikte standartlarda ihtiyaç duyulan değişikliği güncelleme olarak belirlenmiştir. (Toroslu, 2012, s.180-189)

#### **1.1.5 Türkiye’de Muhasebe Standartları Uygulamaları**

Ülkemizde standartların uygulanması için tek yetkili kurul olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) 07.03.2002 tarihinde görevi devralmıştır. TFRS ile ilgili Türkiye’de 2011 yılında önemli gelişmeler olmuştur. Yeni TTK’nın yayımlanması sonucu TFRS’na uygun mali tablolar hazırlanması gerektiği 02.11.2011 tarihinde 660 sayılı KHK ile resmi gazetede yayınlanmıştır.660 sayılı KHK ile yetkili kurul hem denetim hem de gözetim görevlerini yerine getirmek için Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu olmuştur. (Çelik, 2012, s.37)

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe konularak, Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili hükümlerin yürürlüğe giriş tarihi 01.01.2013 olarak belirlenmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili yeni bir standart

oluşturulduğunda tebliğ olarak yayınlanmakta her standardın zorunlu uygulanma tarihleri yayınlanan tebliğde yer almaktadır.

## **1.2.Değerleme Kavramı**

Ekonomik bir varlığın serbest piyasadaki değeri, onun az veya çok oluşuna ya da ihtiyaç giderme derecesine göre belirlenir. Bir işletme varlığının değerlendirilmesi kendi iç yapısına ait bir işlemdir.

İşletmelerde envanter iki aşamalıdır; (Yılmaz, 1987, s.17)

- ✓ Birinci aşama, işletmenin envanter gününde sahip olduğu mevcut varlığı saymak, tartmak ve ölçmek suretiyle miktarını tespit etmektir.
- ✓ İkinci aşama, miktar olarak tespit edilen ekonomik varlıkların milli para birimi olarak değerlendirilmesinin yapılmasıdır.

Envanter işleminin ikinci aşamasını değerlendirme oluşturmaktadır. Bir işletmenin iktisadi kıymetlerinin belli bir tarihteki değerlerinin para ile ifadesine değerlendirme denir.

VUK' nun 258.maddesi değerlemeyi, vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlamaktadır. TTK' nun 75.maddesinde ilgililerin, işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bilgi edinebilmeleri için envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. (Kızıl, 1990, s.11)

Bir işletmede envanter denilince değerlendirme onu takip eder. Hesap devresi içinde gerçek sonuçların öğrenilmesi yeterli değildir. Kesin sonucun bulunabilmesi için aktif ve pasif iktisadi değerlerin tespiti yapıldıktan sonra Vergi Usul Kanununun kabul ettiği değerlendirme ölçüleriyle değerlemenin yapılması gerekmektedir. (Yılmaz, 1987, s.18)

### **1.2.1. Envanterin Tanımı**

İşletmenin sağladığı kar ve zarar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesine göre, işletme faaliyetlerinin belli dönemler itibariyle kontrol edilmesiyle hesaplanır. Her hesap dönemi sonunda hesapların kapatılarak dönem başında yeniden başlaması muhasebe kuralları gereğince, hem hesapların devamlılığını hem doğruluğunu hem de dönemler itibariyle işletme faaliyetlerinin kontrol altında tutulmasını sağlar. Dönem içinde yapılan kayıtların dönem sonunda elde edilen envanter

sonuçlarına göre düzeltilmesi hesap dönemi sonlarında düzenlenen mali tabloların sağlıklı olması ve gerçeği yansıtması için son derece gereklidir. (Öztürk, 2006, s.1)

Muhasebe kayıtlarının doğru olup olmadığını öğrenebilmek için, her faaliyet dönemi sonunda ve belli aralıklarla firmanın elindeki iktisadi kıymetlerin gerçek durumlarını yansıtması amacıyla yapılan sayma, ölçme ve tartma evrelerinden geçip miktar olarak tespitinin yapılarak para cinsinden ifade edilmesi işlemine envanter denilmektedir. (Çabuk, 2001, s.4)

### **1.2.1.1.Envanterin Çıkarılması ve İşlemleri**

Envanter çıkarmak; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek sureti ile kesin bir şekilde ve ayrıntılı olarak tespit etmektir. Şu kadar ki, ticari geleneğe göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi alışılmış olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur şeklinde açıklanmıştır.(VUK, 186 md.)

Envanter işlemleri ilk olarak işletmenin kuruluşunda ve daha sonraları genel olarak her hesap döneminin sonunda yapılmaktadır. Dolayısıyla bir hesap döneminin sonunda yapılan envanter işlemleri sonraki hesap döneminin dönem başı envanteri olmaktadır. Ayrıca dönem içinde işe son veren işletmelerin de işin bitiş tarihinde envanter düzenlemeleri gerekmektedir.

Muhasebe uygulamalarında kullanılan envanter işlemleri genellikle şu sıraya göre yapılmaktadır: (Kızıllı, 1987, s.7)

- ✓ Genel geçici mizan dönem bitiminde yapılan muhasebe kayıtları temel alınarak hazırlanır.
- ✓ İktisadi kıymetlerin gerçek konumunu keşfetmek adına muhasebe dışı envanter işlemleri yapılır.
- ✓ Muhasebe dışı envanter sonuçları ve genel geçici mizan arasında fark var ise iki sonuç karşılaştırılarak bu farklar bulunur.
- ✓ Karşılaştırma ile bulunan farkların nedenleri öğrenilip gerekli düzenleyici muhasebe kayıtları yapılır ve muhasebe içi envanter işlemleri gerçekleştirilir.
- ✓ Genel kesin mizanı değerlendirebilmek adına muhasebe kayıtları ve envanterin neticelerindeki uyum sağlanır.
- ✓ Tüm bu işlemlerin sonunda mali tablolar düzenlenir.

### **1.2.1.1.1.Muhasebe Dışı Envanter İşlemleri**

İşletme varlıklarının saymak, ölçmek, tartmak yoluyla tespit edilmeleri daha sonra tespit edilen varlıkların kendileri için ön görülen değerlendirme ölçülerine göre değerlemeleri yapılır. Tüm bu çalışmalar muhasebe kayıtları dışında yapıldığından “muhasebe dışı envanter” deyimini kullanılmıştır. (Çankaya, 1999, s.22)

Muhasebe dışı envanter çalışmasıyla; envantere tabi olan varlıkların fiili olarak tespiti yapılmakta ve yapılan tespitlerin de muhasebe kayıtları ile ilişkisi bulunmamaktadır. Gerek VUK ve gerekse de TTK'nun envanter konusunda yaptığı tanımlar, literatürde muhasebe dışı envanter ya da belirleme işlemleri olarak kabul edilmektedir.(Özulucan, 2005, s.2)

### **1.2.1.1.2.Muhasebe İçi Envanter İşlemleri**

Fiili durum ile muhasebe kayıtlarındaki varlıklarda, kaynaklarda, gelir ve giderlerdeki tutarlar arasında fark olması sonucu, bu farklılığın giderilmesi için yapılan düzeltme kayıtlarının tamamına muhasebe içi envanter denir. (Özulucan, 2005, s.3)

Muhasebe içi envanter veya hesap devresine ait kapanış kayıtları aşağıdaki aşamalardan oluşur: (Gücenme, 2002, s.53)

- ✓ Dönem sonunda muhasebe kayıtlarına göre genel geçici mizan çıkarılır
- ✓ Muhasebe dışı envanter işlemleri yapılarak iktisadi kıymetlerin gerçek durumu tespit edilir
- ✓ Muhasebe dışı envanter sonuçları ile genel geçici mizan karşılaştırılarak arasındaki farklar tespit edilir
- ✓ Bulunan farkların sebeplerine göre düzenleyici muhasebe kayıtları yapıldıktan sonra yevmiye ve defteri kebir kapatılır
- ✓ Muhasebe kayıtları ile envanter sonuçlarının uyumu sağlanarak genel kesin mizanın çıkarılır
- ✓ Finansal tablolar düzenlenir
- ✓ Gelir tablosu düzenlenir ve bunun neticesi olarak net kar dağıtılır
- ✓ Takip eden hesap devresine ait hesaplar yeniden açılır.

### **1.2.2.Değerleme Günü ve Envanterin Yapılma Zamanı**

Değerleme günü, envanterin yapıldığı ve bilanço günü diye tabir edilen 31 Aralık tarihi itibarıyla bilançoların çıkarılacağı gündür. Çünkü hesap dönemi ilgili yasalara

göre bir takvim dönemi olarak kabul edilmiştir. Bu tarih dışında işletme yöneticilerince bilançonun değişik zamanlarda çıkarılmasına ve envanterin yapılmasına karar verilmişse, böylece değerlendirme günü de 31 Aralık tarihinin dışında bir gün olarak tespit edilebilecektir. (Yılmaz, 1987, s.19)

Envanter genellikle yılda bir defa ve hesap dönemi sonunda yapılır. Doğru bir envanter yapmak güç ve yorucudur, yapan kişi ve kişilerin hızlı ve yetenekli olması istenir. (Yılmaz, 1987, s.8)

Envanter çıkarılma zamanlarına ve amaçlarına göre değişik şekillerde isimlendirilmektedir. (Özulucan, 2005, s.7)

- ✓ İşletmenin kuruluş işlemlerinden sonra çıkardığı envantere, kuruluş envanteri
- ✓ Hesap dönemi başlangıcında dönemin ilk gününde çıkarılan envantere, başlangıç veya dönem başı envanteri
- ✓ Hesap döneminin sonunda faaliyet sonucunu hesaplamak için çıkarılan envantere, dönem sonu envanteri
- ✓ Şirketin başka birine devri için devredildiği tarihte çıkarılan envantere, devir envanteri
- ✓ Tasfiye işlemlerinin başladığı ve tamamlandığı tarihler itibariyle düzenlenen envantere, tasfiye envanteri
- ✓ İflasın sonunda iflas işlemlerinin başladığı ve tamamlandığı tarihlerde, iflas envanteri

### **1.3.Muhasebenin Temel Kavramları**

Muhasebenin temel kavramları şunlardır: (İSMMMO, 2005, s.14-17)

- ✓ Sosyal Sorumluluk Kavramı
- ✓ Kişilik Kavramı
- ✓ İşletmenin Sürekliliği Kavramı
- ✓ Dönemsellik Kavramı
- ✓ Parayla Ölçülme Kavramı
- ✓ Maliyet Esası Kavramı
- ✓ Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
- ✓ Tutarlılık Kavramı
- ✓ Tam Açıklama Kavramı

- ✓ İhtiyatlılık Kavramı
- ✓ Önemlilik Kavramı
- ✓ Özün Önceliği Kavramı

### **1.3.1.Sosyal Sorumluluk Kavramı**

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir.

### **1.3.2.Kişilik Kavramı**

Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

### **1.3.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı**

Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

### **1.3.4. Dönemsellik Kavramı**

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

### **1.3.5. Parayla Ölçülme Kavramı**

Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

### **1.3.6. Maliyet Esası Kavramı**

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

### **1.3.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı**

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

### **1.3.8. Tutarlılık Kavramı**

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

### **1.3.9. Tam Açıklama Kavramı**

Tam açıklama kavramı; mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

### **1.3.10. İhtiyatlılık Kavramı**

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

### **1.3.11. Önemlilik Kavramı**

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

### **1.3.12. Özün Önceliği Kavramı**

Özün Önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

## **1.4.Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme Ölçüleri**

Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır: (VUK, 261 m.)

- ✓ Maliyet bedeli
- ✓ Tasarruf değeri
- ✓ Mukayyet değer
- ✓ İtibari değer
- ✓ Vergi değeri
- ✓ Borsa rayici
- ✓ Rayiç bedel
- ✓ Emsal bedeli ve ücreti

### **1.4.1.Maliyet Bedeli**

Maliyet değeri, bir varlığın elde edinilmesi, değerinin artırılması ve bunlara ek olarak yapılan giderlerin toplamını ifade eder.

Stoklar, binalar, arsa ve araziler, demirbaşlar, tesisat ve makineler gibi varlıklar maliyet değer ile değerlendirilir.(Aslan, 2010, s.30)

### **1.4.2.Tasarruf Değeri**

Bir varlığın değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeri ifade eder. (VUK, 264 md.) Alacak senetleri, borç senetleri gibi varlık ve borçlar isteğe bağlı olarak

tasarruf değeri ile değerlenir. Bankaların, bankerlerin ve sigorta Şirketlerinin, senetli alacak ve boręlarını tasarruf değeri ile değerleme zorunlulukları vardır.(Özulucan, 2005, s.13)

#### **1.4.3.Mukayyet(Kayıtlı) Değer**

Bir varlığın ya da borcun muhasebe kayıtlarında görünen değerini ifade eder. Senetsiz alacak ve boręlar gibi varlıklar kayıtlı değer ile değerlenir. Senetli alacak ve boręlar tasarruf değeri ile değerlenmezse mukayyet değer ile değerlenir. (Aslan, 2010, s.31)

#### **1.4.4.İtibari Değer**

Her çeŐit senetler, hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerler itibari değer ile değerlenir. Türk parası, kasa mevcutları, tahvilli boręlar(Aslan,2010,s.31)

#### **1.4.5.Vergi Değeri**

Vergi usul kanununun 268.maddesine göre bina ve arazinin rayiç bedelidir. Rayiç bedel normal alım satım bedeli olmakla beraber, Emlak Vergi Kanununun 29.maddesinin tüzük hükümlerine uygun olarak tespit edilir. (Kızıl, 2010, s.16)

#### **1.4.6.Borsa Rayici**

Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden bir gün önceki borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder.

Bu değerlemeye hisse senedi, tahviller ve yabancı paralar gibi varlık ve boręlar örnek verilebilir. Türkiye’ de yabancı paralar Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen döviz kurları ile değerleme yapılır. (Aslan, 2010, s.30)

#### **1.4.7.Rayiç Bedel**

Bir varlığın değerleme günündeki normal alım satım değeridir. (VUK, 266 m.) Rayiç bedel ölçüsünün uygulanma alanı son derece sınırlıdır. Sadece veraset ve intikal vergisi ve emlak alım vergisi uygulamasında kullanılmaktadır. (Sürmen, 2007, s.32)

#### **1.4.8. Emsal bedeli ve ücreti**

Gerçek değeri belli olmayan, bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre sahip olduğu değeri ifade eder. . (VUK, 267 m.)

### **1.5. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme Ölçüleri**

Finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin kavramsal çerçeve hakkında 1 sıra nolu tebliğe göre; ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirecekleri ve gösterecekleri parasal tutarların belirlenmesi olarak tanımlanmaktadır. (Kavramsal Çerçeve, md.99)

Finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçümleme esasına yer verilmiştir. Bu ölçüm esasları aşağıdaki gibidir: (Kavramsal Çerçeve, md.100)

- ✓ Tarihi Maliyet
- ✓ Cari Maliyet
- ✓ Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri)
- ✓ Bugünkü Değer
- ✓ Gerçeğe Uygun Değer

Finansal tabloların hazırlanmasında en çok kullanılan ölçüm esasları tarihi maliyettir.

#### **1.5.1. Tarihi Maliyet**

Bir varlığın elde edildiği tarihteki alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir. Bir nevi tarihi maliyet, gerçeğe uygun değeri temsil eder. Borçlar borç karşılığında elde edilen tutarı ile işletmenin olağan faaliyetlerinden kaynaklanan borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir. (Demir, 2012, s.52-53)

#### **1.5.2. Cari Maliyet**

Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için o anda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Yani bir varlığın elde edilmesi için ödenmesi gereken güncel tutarı diyebiliriz. Borçlar, yükümlülüğün

kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin indirim yapılmamış tutarları ile gösterilir. (Kavramsal Çerçeve, md.100)

### **1.5.3. Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri)**

Varlıkların değeri, işletmenin olağan faaliyet döngüsünde, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarını ifade etmektedir. (Tokay ve Deran, 2008, s.27). Borçlar, işletmenin olağan faaliyet döngüsünde, ödenmeleri için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin indirim yapılmamış tutarları ile gösterilir. (Kavramsal Çerçeve, md.100)

### **1.5.4. Bugünkü Değer**

İşletmenin olağan faaliyet döngüsünde, varlıkların gelecekte yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü indirim yapılmış değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin olağan faaliyet döngüsünde, kapatılmaları için gelecekte ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü indirim yapılmış değerleri ile gösterilir. (Demir, 2012, s.53)

### **1.5.5. Gerçeğe Uygun Değer**

Yukarıda tanımlarına yer verilen dört değerlendirme ölçüsüne gerçeğe uygun değer ilave edilebilir. Finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin kavramsal çerçevede yer verilmese de diğer standartlarda sıkça değinilmektedir.

Ölçmede en çok tercih edilen yöntemlerden olan gerçeğe uygun değer; “karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar olarak tanımlanır.” (Akbulut, 2012, s.11)

## **BÖLÜM 2. KIDEM TAZMİNATININ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

### **2.1. Kıdem Tazminatının Tanımı**

İş hukuku, işçiler ve işverenler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve inceleyen bir hukuk dalıdır. İş hukukunun temelini iş kanunu oluşturur. İşçinin kıdem tazminatı talep edebilmesi için öncelikle iş kanunlarına tabi bir işçi olması gerekmektedir. İş Kanununa tabi bir işte hizmet akdiyle çalışma yoksa kıdem tazminatından söz edilemeyecektir. (Süzek, 1998, s.152)

Kıdem tazminatının hukuki tanımı; ilgili kanunlarda belirlenen asgari çalışma süresini dolduran hizmet erbabına veya mirasçılara, hizmet akdinin yine kanunda belirlenen sebeplerden biriyle sona ermesi durumunda işveren tarafından yapılan bir ödemedir. Kıdem tazminatı, çalışma hayatını düzenleyen 1475 sayılı İş Kanunu, 854 sayılı Deniz İş Kanunu ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanunlar çerçevesinde ödenmektedir. (Ürel, 2009, s.404)

Doktrinde tanımı; İşverene ait bir ya da birkaç işyerinde belirli süre çalışmış bir işçinin, işini kaybetmesi halinde işinde yıpranması, yeni bir iş edinmede karşılaşacağı güçlükler ve işyerinde sağladığı katkı göz önüne alınarak, geçmiş hizmetlerine karşılık işveren tarafından işçiye kanuni esaslar dahilinde verilen toplu paraya kıdem tazminatı denilmektedir. (Narmanlıoğlu, 1998, s.332)

### **2.2.Kıdem Tazminatının Tarihsel Gelişimi**

Kıdem tazminatı uygulamasına ilk kez, 1938 tarihinde 3008 sayılı İş Kanununun yürürlüğe girmesiyle başlanmıştır. Kıdem tazminatına Cumhuriyet tarihinde ilk 3008

sayılı iş kanununda yer verilmiştir. 3008 sayılı kanunun 13.maddesinde kıdem tazminatı ile alakalı düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemede 5 yıldan fazla olan her bir tam iş senesi için ayrıca 15 günlük ücret tutarında tazminat verilir maddesi yer almaktadır. (Karayalçın, 2006, s.5)

1950 tarihinde 5518 sayılı Kanun yürürlüğe konularak, kıdem tazminatının 13/6 maddesinde düzenlemeler yapılmış ve bu kanun ile iş sözleşmesinin belirli nedenlerle feshi halinde ödenmesi biçimine sınırlama getirilmiştir. Diğer yandan da kıdem tazminatının ödenme koşulları ile ilgili hükümler içermektedir. Kıdem tazminatının ödenmesi için işçinin sağlık sebepleri veya aile üyelerinden birinin ahlak ve iyini yet kurallarına uymayan haller nedeniyle iş sözleşmesini sonlandırma konularına askerlik nedeniyle feshetme ve işyerinin devri, intikali durumlarında işçinin işyerindeki hizmetlerinin toplanması ve yeni işverenin esas itibari ile kıdem tazminatlarından sorumlu olması konuları açısından kanun genişletilmiştir. Ayrıca 3308 sayılı kanunda olan düzenleme süresi 5 yıldan 3 yıla indirilmiştir. (Karayalçın, 2006, s.6)

5518 sayılı kanuna 1952 tarihli 5868 sayılı kanunla 13/6' ya ek madde eklenmiştir. Sigortadan aylık ya da toptan ödeme almak için işten ayrılarak sözleşmesini sonlandıran işçiye verilen tazminat hesabında 1 Nisan 1950 tarihinden önceki hizmet süresi dikkate alınır. 5417 sayılı kanuna göre ise, sigorta kurumuna başvurarak yazı alması sonucu bu maddeden faydalanabilir. (Tunçomağ, 1979, s.916) 3008 sayılı kanunda yer alan bu madde 5518 sayılı kanuna kadar yürürlükte kalmıştır. 5518 sayılı kanunda bu madde yer almamaktadır.

1967 yılında 3008 sayılı kanun yürürlükten kaldırılmış yerine 931 sayılı İş Kanunu getirilmiştir. Bu kanunda önceki uygulamalara ek bazı düzenlemeler yapılmıştır. Ölüm halinde kıdem tazminatının varislere devri ve askerlik sebebiyle işten ayrılma halinde kıdem tazminatı hakkı yeni kanunla yürürlüğe girmiştir. (Uluğ, 2007, s.49)

İşçi sayısının artması, sendikal faaliyetlerin gelişmesi gibi toplumsal değişiklikler işçi haklarındaki duyarlılıkları arttırmış ve 1971 yılında çalışanların çıkarlarını koruyan yeni bir iş kanunu yürürlüğe girmiştir. 1475 sayılı İş Kanunu ile çalışılan her bir tam yıl için ödenecek kıdem tazminatı miktarı 15 günlük ücret tutarından 30 günlük brüt ücret tutarına çıkarılmış, ayrıca kıdem tazminatına hak kazanmak için gerekli kıdem süresi üç yıldan bir yıla indirilmiştir. (Uluğ, 2007, s.50)

2003 yılında çalışma hayatını yeniden düzenleyen 4857 sayılı yeni İş Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile 1475 sayılı İş Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak yeni kanunda yer alan kıdem tazminatı fonu ile ilgili tüm düzenlemelerin yapılacağı tarihe kadar önceki İş Kanunu'nun 14. Maddesi'nde yer alan kıdem tazminatı hakları saklı tutulmuştur. 2003 yılındaki kanunda kurulması düşünülen kıdem tazminatı fonu kurulamadığı için 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. Maddesi'nde yer alan hükümleri geçerliliğini korumaktadır. (Özdemir,2009, s.98)

### **2.3. Kıdem Tazminatının Hukuki Niteliği ve İşlevleri**

İşçiler için bir işçilik hakkı, işverenler için maliyeti yükselten bir ödeme olarak görülen kıdem tazminatı, çalışma hayatının üzerinde en çok tartışılan konularından biridir. (Uğur, 2009, s.4)

Kıdem tazminatının hukuki niteliği tartışmalıdır. Bu görüşlerin her birinin haklı olduğu noktaları olduğu gibi, eksik kalan hususları da mevcuttur. Bu bağlamda Türkiye uygulamasında kıdem tazminatı değişik nitelik ve işlevlere sahiptir. Kıdem tazminatı ile ilgili görüşleri incelediğimizde;

#### **2.3.1.Kıdem Tazminatının Ücret Olduğu Görüşü**

Kıdem tazminatının işçinin işyerindeki emeğinin bir karşılığı olarak görülüp bu şekilde ödenmesi ileriye bırakılmış bir ücret biçiminde niteleyen bu görüş işçi kesimince ve bazı uygulamacılar tarafından savunulmuştur. (Akyiğit, 2008, s.44)

Bu görüşün, Türk-İş tarafından benimsendiği görülmektedir. Kıdem tazminatına hak kazanmanın koşulları olduğundan bu görüşün yerinde olmadığını gösterir. Kıdem tazminatının talep edilebilmesi için hizmet sözleşmesinin haklı bir nedenle feshedilmesi gerektiğinden bu şartların bulunmaması durumunda ise işçinin kıdem tazminatına hak kazanması düşünülmemeyeceğinden kıdem tazminatının ücret olduğu görüşü zayıflamaktadır. (Günay, 2005, s.533)

İş Kanununda ve Borçlar Kanununda, kıdem tazminatı alacakları için özel bir zamanaşımı süresi öngörülmemiştir. Ancak, öteden beri kıdem tazminatına ilişkin davalar, hakkın doğumundan itibaren, Borçlar Kanunu'nun 125. maddesi uyarınca on yıllık zamanaşımına tabi tutulmuştur. (Koç, 2007, s.280–282).

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 15.05.1989 tarih ve E.989/1334 K.989/4373 sayılı Kararı ve Yargıtay 9. Hukuk Dairesi'nin 28.12.1987 tarih ve E.987/10942 K.987/11853 sayılı Yargıtay'ın yerleşik kararlarında kıdem tazminatına ilişkin davalar 10 yıllık zamanaşımına tabidir. Ücret alacaklarında ise zamanaşımı süresi beş yıldır. Kıdem tazminatının, ücretin aksine 10 yıllık zamanaşımına tabi olması da kıdem tazminatının ücret olduğu görüşünü zayıflatmaktadır.

### **2.3.2.Kıdem Tazminatının İkramiye Olduğu Görüşü**

Kıdem tazminatının ikramiye yönü, işyerinde uzun süre çalışmış olan işçiye, işveren tarafından gördüğü iyilik karşısında verilen bir ödül olarak düşünülmüştür. İşveren kıdem tazminatı aracılığıyla işe uyum sağlamış deneyimli işçilerin işlerine devamını sağlayabilecek ve uzun süre yanında çalışan işçilere gönül borcunu kıdem tazminatı ödeyerek yerine getirebilecektir. (Günay, 1998, s.618)

3308 sayılı İş Kanunu ilk yayınlandığında hizmet sözleşmesinin işçi işveren tarafından feshedilmesinde kıdem tazminatının ödenmesi öngörüldüğünden, Yargıtay o dönemde kıdem tazminatının ikramiye olduğu görüşünü benimsemiştir. Kıdem süresinin bir yıla indirilmiş olması ve sözleşmenin sona erdiği tüm hallerde değil de bazı hallerde kıdem tazminatına hak kazanılması bu görüşü zayıflatmaktadır. İkramiye görüşünün kabul edilmesi halinde, iş sözleşmesinin sona erdiği her durumda kıdem tazminatının verilmesi gerekmektedir. (Başterzi, 1995, s.319-320)

### **2.3.3.Kıdem Tazminatının İşsizlik Sigortası Olduğu Görüşü**

Kıdem tazminatının işsizlik sigortası olduğunu ileri süren görüşe göre, işçilerin iş sözleşmelerinin feshinden dolayı işsiz kalmaları nedeniyle uğradıkları gelir kayıplarını belirli ölçüde karşılamayı amaçlayan bir işsizlik tazminatı olduğu düşünülmektedir. (Müsiad, 1997, s.27)

Kıdem tazminatını bir işsizlik tazminatı olarak nitelemeye de olanak yoktur. Çünkü kıdem tazminatının ödenmesi, iş sözleşmesi sona eren işçinin yeni bir iş bulamaması koşuluna bağlanmamıştır. İş sözleşmesi sona erdikten sonra derhal yeni bir iş bulan işçi de yasal koşulları varsa eski işvereninden kıdem tazminatı talep edebilecektir. Keza, işçinin emekli olması durumunda, işsiz kalması söz konusu olmamasına karşın, kıdem tazminatı talep etme hakkı mevcuttur. Öte yandan, iş Kanununda işçinin ölümü halinde

kıdem tazminatının kanuni mirasçılara ödeneceği hükmüne yer verilmesi de, kıdem tazminatının bir işsizlik tazminatı niteliğinde olmadığını göstermektedir. (Reisoğlu, 1976, s.20)

#### **2.3.4.Kıdem Tazminatının Tazminat Olduğu Görüşü**

Uygulamada ve işveren çevrelerinde kıdem tazminatının bir tazminat olduğu görüşü yaygındır. İşçinin, işyerinde yıpranmasının ve işini kaybetmesinin oluşturduğu tehlikenin tazmini şeklinde ele alınması halinde kıdem tazminatının, tazminat görüşü ağırlık kazanmaktadır. Öte yandan, tazminat görüşü Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği tarafından da benimsenmiştir. Fakat Kıdem tazminatının gerçek ve teknik anlamda bir tazminat olduğu görüşü, tazminattan söz edebilmek için varlığı aranan kusur, zarar ve hukuka aykırılık koşullarının kıdem tazminatında bulunmaması nedeniyle eleştirilerek reddedilmektedir. (Demircioğlu ve Centel, 2012, s.195)

Örneğin, iş sözleşmesinin emeklilik, askerlik, evlilik gibi nedenlerle sona ermesinde işverenin herhangi bir hukuka uymayan fiili bulunmamasına karşın, işçi kıdem tazminatına hak kazanmaktadır. Bu gerekçelerle, kıdem tazminatını düzenleyen İş Kanununun 14 maddesi hükmünün bugünkü şekli karşısında, tazminat görüşünün de kabul edilmesi mümkün değildir. Çünkü bu görüşün dayandığı, yasada öngörülen tazminatın, işini yitiren işçinin iş yerinde eskimesi dolayısıyla elde ettiği avantajlardan yoksun kalmasının bir karşılığı olduğu düşüncesi, mevcut mevzuat karşısında zayıf kalmaktadır.

#### **2.3.5.Kıdem Tazminatının Kendine Özgü Bir Kurum Olduğu Görüşü**

İş yasamızın mevcut düzenlemesi karşısında, kıdem tazminatı yukarıda incelenen görüşlerden hiçbirisiyle uyuşmadığından kendine özgü bir kurum olduğunu söyleyebiliriz. Kıdem tazminatının, iş sözleşmesinin sona erdiği belirli durumlarda işveren tarafından işçiye ödenmesi öngörülen, yasadan doğan kendine özgü bir yükümlülük olduğunu kabul etmek gerekir. Kıdem tazminatının kendine özgü bir kurum niteliği kazanması, bu konuyu düzenleyen İş Kanunu hükmünün başlangıçtan bu yana, farklı ve birbiriyle tutarsız gerekçelerle çok sayıda değişikliğe tabi tutulmuş olmasından kaynaklanmaktadır. (Çelik, 1994, s.202)

Yukarıda sayılan sebepler ne olursa olsun kıdem tazminatının kendine özgü bir kurum olduğu görüşünün daha yaygın olduğu söylenebilir. (Uluğ, 2007, s.9)

## **2.4. Kıdem Tazminatına Hak Kazanabilmek İçin Öngörülen Koşullar**

1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde, çalışanların kıdem tazminatlarını hangi hallerde alabilecekleri sırasıyla belirlenmiştir. Bu kanuna göre işçinin kıdem tazminatını hak ediş koşulları şunlardır: (Umdu, 2009, s.91)

- ✓ 4857 Sayılı İş Kanunu kapsamında “işçi” olma koşulu
- ✓ Bir yıl çalışmış olma koşulu
- ✓ Hizmet akdinin İş Kanunda belirtilen sebeplerle sona erme koşulu

Kıdem tazminatından söz edebilmemiz için işçinin 4857 sayılı İş Kanunu'na göre geçerli sayılan bir iş sözleşmesi ile çalışmış olması ve sözleşmenin aynı kanunun 4. maddesinde sayılan istisnalar ile Borçlar Kanunu kapsamındaki diğer çalışmalar kapsamına dahil olmaması gerekir. 4857 Sayılı İş Kanununun 8. maddesinde İş sözleşmesinin tanımı yapılmıştır. Buna göre iş sözleşmesi, bir tarafın (işçi) bağımlı olarak iş görmeyi diğer tarafında (işveren) ücret ödemeyi üstlenmesiyle oluşan bir sözleşmedir. (Kaya, 2005, s.178)

Uygulamada sık olarak karşılaşılan, işçinin çalışmalarının bir kısmının İş Kanunu kapsamında olmayıp geriye kalan kısmının iş kanunu kapsamına girmesinden kaynaklanan soruna kısaca değinecek olursak; burada işçinin kıdem tazminatı hak etmesi için hesaplanacak çalışma süresinin, bu sürenin işçinin 4857 sayılı İş Kanunu kapsamına giren ve istisnalara dahil olmayan çalışmaları dikkate alınarak hesaplanması gerekmektedir. Bu hususu bir örnekle açıklamak gerekirse; 4857 sayılı İş Kanununun 4. maddesinde sayılan istisnalar arasına giren, 50 ve daha az işçi çalıştıran tarım işyerlerinde işçi kıdem tazminatına hak kazanamaz. Ancak, işçi sayısı 50'den fazla olursa, bu durum istisna kapsamında olmayacağından işçi artık kıdem tazminatına hak kazanabilecektir. Dolayısıyla işe başlama tarihinde işçi sayısının 50'den az olduğu bir tarım işletmesi işçisinin, işçi sayısının 50'den fazla olmasından sonra en az bir yıllık geçen süreler için kıdem tazminatı talep etmesi mümkün olacaktır. İstisna kapsamındaki çalışmaları hesaba katılmayacak ve o süreler için kıdem tazminatı talebi olamayacaktır.

#### **2.4.1. Kıdem Tazminatına Hak Kazandıran Fesih Nedenleri**

1475 sayılı İş Kanunu'nun 14. maddesinde, çalışanların kıdem tazminatına hak kazandıran fesih halleri sayılmıştır. Hizmet akdinin İş Kanunda belirtilen sebeplerle sona erme koşulu; (Kurt ve Uygur, 2013, s.206)

- ✓ İşveren tarafından 4857 sayılı İş kanununun 25. Maddesinin II numaralı bendinde gösterilen ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve benzeri nedenler dışında iş sözleşmesinin feshedilmesi,
- ✓ İşçi tarafından 4857 sayılı İş kanununun 24. Maddesinde sayılan nedenlerden dolayı iş sözleşmesinin feshedilmesi
- ✓ Muvazzaf askerlik dolayısıyla iş sözleşmesinin feshedilmesi
- ✓ İşçinin bağlı bulunduğu kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme alması amacıyla iş sözleşmesinin feshedilmesi
- ✓ Kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi rızası ile iş sözleşmesini sona erdirmesi
- ✓ İşçinin ölümü sebebiyle iş sözleşmesinin son bulması
- ✓ 4447 sayılı yasa ile getirilen bir hükümlerle, 506 sayılı Kanununun 60.maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı kanununun geçici 81.maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılmaları, halinde bir yıldan fazla kıdemi olan iş kanunu kapsamındaki işçiye kıdem tazminatı ödenmesi gerekmektedir.

##### **2.4.1.1. İş Kanununun 25. Maddesinin II Numaralı Bendinde Gösterilen Ahlak ve İyi Niyet Kurallarına Uymayan Haller**

Süresi belirli olsun veya olmasın işveren, aşağıda yazılı hallerde iş sözleşmesini sürenin bitiminden önce veya bildirim süresini beklemeksizin feshedebilir: (4857 İ.K, 24.mad.)

- ✓ İş sözleşmesi yapıldığı sırada bu sözleşmenin esaslı noktalarından biri için gerekli vasıflar veya şartlar kendisinde bulunmadığı halde bunların kendisinde bulunduğunu söyleyerek gerçeğe uygun olmayan bilgiler veya sözler söyleyerek işçinin işvereni yanıltması

- ✓ İşçinin, işveren yahut aile üyelerinden birinin şeref ve namusuna dokunacak sözler söylemesi veya davranışlarda bulunması yahut işveren hakkında şeref ve haysiyet kırıcı asılsız ihbar da bulunması
- ✓ İşçinin işverenin başka bir işçisine cinsel tacizde bulunması
- ✓ İşçinin işverene yahut onun aile üyelerinden birine veya işverenin başka işçisine sataşması
- ✓ İşyerine sarhoş veya uyuşturucu madde almış olarak gelmek ve işyerinde alkollü içki veya uyuşturucu madde kullanmak
- ✓ İşçinin, işverenin güvenini kötüye kullanmak, hırsızlık yapmak, işverenin meslek sırlarını ortaya atmak gibi doğruluk ve bağlılığa uymayan davranışlarda bulunması
- ✓ İşçinin, işyerinde, yedi günden fazla hapisle cezalandırılan bir suç işlemesi
- ✓ İşçinin işverenden izin almaksızın veya haklı bir sebebe dayanmaksızın ardı ardına iki işgünü veya bir ay içinde iki defa herhangi bir tatil gününden sonraki iş günü yahut bir ayda üç işgünü işe gelmemesi
- ✓ İşçinin yapması gerektiği görevleri kendisine hatırlatıldığı halde yapmamakta ısrar etmesi
- ✓ Geçerli bir neden olmaksızın bir işi isteyerek geciktirmesi yüzünden işin güvenliğini tehlikeye düşürmesi, işyerinin malı olan veya malı olmayıp da eli altında bulunan makineleri, tesisatı veya başka eşya ve maddeleri otuz günlük ücretinin tutarıyla ödeyemeyecek derecede hasara ve kayba uğratması v.b

sebeplerle işveren sözleşmesini kıdem tazminatı olarak feshedebilmektedir. İş sözleşmesinin feshedilmesi yukarıda belirtilen nedenlerin dışında feshedilmesi halinde kıdem tazminatı hak edilmektedir.

#### **2.4.1.1.1. İş Kanununun 25. Maddesinin I Numaralı Bendinde Gösterilen Sağlık Sebepleri Nedeni İle İş Sözleşmesinin Feshi**

Sağlık sebeplerine göre fesih nedenlerini incelediğimizde; (4857 İ.K, 25/I mad.)

- ✓ İşçinin kendi kastından veya derli toplu olmayan yaşayışından yahut içkiye düşkünlüğünden doğacak bir hastalığa yakalanması veya engelli hâle gelmesi durumunda, bu sebeple doğacak devamsızlığın ardı ardına üç iş günü veya bir ayda beş iş gününden fazla sürmesi.

- ✓ İşçinin tutulduğu hastalığın tedavi edilemeyecek nitelikte olduğu ve işyerinde çalışmasında sakınca bulunduğu Sağlık Kurulunca saptanması durumunda. (a) alt bendinde sayılan sebepler dışında işçinin hastalık, kaza, doğum ve gebelik gibi hallerde işveren için iş sözleşmesini bildirimsiz fesih hakkı; belirtilen hallerin işçinin işyerindeki çalışma süresine göre 4857 İş Kanununun 17. maddedeki bildirim sürelerini altı hafta aşmasından sonra doğar. Ancak işçinin iş sözleşmesinin askıda kalması nedeniyle işine gidemediği süreler için ücret işlemez.

#### **2.4.1.1.2. İş Kanununun 25. Maddesinin III ve IV Numaralı Bendinde Gösterilen Zorlayıcı Sebepler Nedeni İle İş Sözleşmesinin Feshi**

İşyerinde bir haftadan fazla süre ile çalışmaktan alıkoyan işçiyi zorlayıcı bir sebebin ortaya çıkması ve işçinin gözaltına alınması veya tutuklanması halinde devamsızlığın 17.maddedeki bildirim süresini aşması nedenleri ile işveren iş sözleşmesini haklı nedenle derhal feshedilebilir. (4857 İ.K, 25/III-IV mad.)

#### **2.4.1.2. İş Kanununun 24. Maddesinde Sayılan Nedenlerden Dolayı İş Sözleşmesinin İşçi Tarafından Feshedilmesi**

Bu maddeye göre, üç bentte sıralanan sağlık sebepleri, ahlak ve iyi niyet kurallarına uymayan haller ve son olarak da zorlayıcı sebeplerdir. Detaylı olarak incelediğimizde; (4857 İ.K, 24.mad)

##### **1. Sağlık Sebepleri:**

- ✓ İş sözleşmesinin konusu olan işin yapılması için vasfından doğan bir sebeple işçinin sağlığı veya yaşayışı için tehlikeli olması
- ✓ İşçinin sürekli olarak yakından ve doğrudan buluşup görüştüğü işverenin yahut başka bir işçinin bulaşıcı veya işi ile uyum olmayan bir hastalığa tutulması

##### **2. Ahlak ve İyi Niyet Kurallarına Uymayan Haller:**

- ✓ İşveren, iş sözleşmesi yapıldığı sırada bu sözleşmenin esaslı noktalarından biri hakkında yanlış vasıflar veya şartlar göstermek yahut gerçeğe uygun olmayan bilgiler vererek veya sözler söyleyerek işçiyi yanıltması
- ✓ İşveren, işçinin veya ailesinden birinin şeref ve namusuna dokunacak şekilde sözler söyler, davranışlarda bulunursa veya işçiye cinsel tacizde bulunursa

- ✓ İşveren işçiye veya ailesinden birine karşı rahatsız edici davranışta bulunur veya gözdağı verirse yahut işçiyi veya ailesinden birini kanuna karşı davranışa özendirir, kışkırtır, sürükler ya da birine karşı hapsi gerektiren bir suç işlerse ya da işçiye hakkında şeref ve haysiyet kırıcı asılsız ağır ithamlarda bulunursa
- ✓ İşçinin diğer bir işçi veya üçüncü kişiler tarafından işyerinde cinsel tacize uğraması ve bu durumu işverene bildirmesine rağmen gerekli önlemler alınmazsa
- ✓ İşveren tarafından işçinin ücreti kanun hükümleri veya sözleşme şartlarına uygun olarak hesap edilmez veya ödenmezse
- ✓ Ücretin parça başı veya iş tutarı üzerinden ödenmesi kararlaştırılıp da işveren tarafından işçiye yapabileceği sayı ve tutardan az iş verildiği hallerde, aradaki ücret farkı zaman esasına göre ödenerek işçinin eksik aldığı ücret karşılanmazsa yahut çalışma şartları uygulanmazsa.

### **3. Zorlayıcı Sebepler:**

İşçinin çalıştığı işyerinde bir haftadan fazla süre ile işin durmasını gerektirecek zorlayıcı sebepler ortaya çıkarsa işçinin haklı nedenle derhal fesih hakkı doğmaktadır.

Bu hükmün düzenlediği zorlayıcı neden işyerinde değil, işçinin çevresinde meydana gelmekte ve bunun sonucunda işçi kusuru olmaksızın geçici iş görme borcunu yerine getirememekte ve iş akdi askıya alınmaktadır. Örneğin sel, kar, deprem gibi doğal olaylarla ulaşımın kesilmesi, salgın hastalık nedeniyle bölgenin dışına çıkışın yasaklanması zorlayıcı sebep sayılır. İşyerinde meydana gelen ve bir haftadan fazla süre ile işin durmasını gerektiren bir zorlayıcı nedene dayanarak işveren iş akdini haklı nedenle feshedemez. Bu durumda haklı nedenle fesih hakkı işçiye aittir. (Süzek, 2012, s.708)

Yukarıda sayılan sebeplerin süresi belirli olsun veya olmasın fesih hakkı olması işçinin haklı olduğunu ve kıdem tazminatı almaya hak kazandığını göstermektedir.

#### **2.4.1.3. Muvazzaf Askerlik Dolayısıyla İş Sözleşmesinin Feshedilmesi**

Askere alım işlemlerinin tamamı 1111 sayılı askerlik kanununa göre yapılmaktadır. İş kanununun 14. maddesine göre çalışmış olduğu işyerinde en az bir yıllık kıdemi olan işçi, 21 yaşına geldiğinde muvazzaf askerlik hizmeti nedeniyle işten ayrılan işçinin kıdem tazminatı alma hakkı vardır. (Akyiğit, 2014, s.290) İş sözleşmesini muvazzaf askerlik

hizmeti nedeniyle sona erdiren işçide askere gideceğini belgelemek zorundadır. Aksi halde kıdem tazminat hakkından yararlanamayacaktır.

Askerliğini yapmamış olan bir çalışanın askerlik öncesinde işyerinden ayrılmak istemesi de kabul edilir bir taleptir ve bu ayrılışın askerlik nedeniyle olduğu kabul edilerek kıdem tazminatı ödenmelidir. Bunun yanında işçi askere giderken bu tazminatı almayıp asker dönüşü aynı işyerinde çalışması durumunda, tüm hakları kaldığı yerden devam eder. Askerlik süresi hariç tutulur. Kullanmadığı yıllık izin süreleri, kıdem süresi, askerlik süresi düşülerek devam ettirilir.

#### **2.4.1.4.Emeklilik, Yaşlılık, Malullük Aylığı veya Toptan Ödeme Almak Amacıyla Fesih**

1475 Sayılı yasaya 4447 sayılı yasa ile eklenen 5. Bente, 506 sayılı Kanunun 6. Maddesinin 1. Fıkrasının (A) bendinin a ve b alt bentlerinde düzenleme yapılmıştır. Öngörülen yaşlar dışında kalan diğer şartları ve aynı Kanunun Geçici 81. Maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılmaları nedeniyle işçilerin kıdem tazminatına hak kazanabileceği hükme bağlanmıştır.

Fakat işçinin bu sebeple iş akdini feshetmesinden dolayı kıdem tazminatını hak etmesi için bir yasal bir yol izlenmelidir. Buna göre, kıdem tazminatına hak kazanabilmek için emeklilik sebebiyle fesih yeterli olmayıp aynı zamanda hak kazandığına dair belgenin işverene verilmesi gerekmektedir. Bu şekilde amaç edilen işçinin emekliliği bahane ederek ayrılması ve başka işyerinde çalışmasının önüne geçmektir. (Çil, 2009, s.341)

#### **2.4.1.5.Kadın İşçinin Evlenmesi Sebebiyle Fesih**

25.08.1971 tarihinde kabul edilip 01.09.1971 tarih 13943 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanmakla yürürlüğe giren 1475 sayılı Yasanın ilgili 14. maddesinin ilgili 1.fıkrasında kadın işçiler evlendikleri tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi istekleriyle iş sözleşmesini sona erdirdiklerinde kıdem tazminatına hak kazanabilmelerine ilişkin düzenleme getirilmiştir. (Süzek, 2006, s. 559)

Evlilik nedeniyle iş sözleşmesini sona erdirmek isteyen kadın işçinin, işverene dilekçe ve ekinde evlenme cüzdan fotokopisini içerecek şekilde müracaat ederek, kıdem tazminatını talep etmesi gerekir. Kadın işçinin evlenme nedeniyle hizmet akdini

feshetmesi, işçi ve işveren arasında anlaşmazlıklara neden olacak ise, işçi hizmet akdini evlenme nedeniyle feshettiğini noter aracılığıyla işverene bildirmelidir. Evlendikten sonra bir yıl içinde kıdem tazminatı alarak işten ayrılan kadın işçinin, tekrar çalışmaya başlamasının çalışma hak ve özgürlükleri kapsamında olduğu kabul edilmiştir. Bu nedenle, evlendikten sonra kıdem tazminatını alıp işten ayrılan kadın işçi, sonrasında başka bir işyerinde yeniden çalışmaya başlayabilecektir. (Kurt, 2009)

Evlilik nedeniyle kıdem tazminatı ödenmesinin en önemli şartı feshin işçi tarafından resmi nikâh tarihinden itibaren bir yıl içerisinde yapılmasıdır. Yargıtay 9 Hukuk Dairesi, 17.02.2015 Tarih, 2013/10664E, 2015/6902 karara göre işçinin resmi nikâh tarihinden önce sözleşmesini feshetmesi halinde kıdem tazminatı alma hakkı bulunmamaktadır.

#### **2.4.1.6. İşçinin Ölümü Sebebiyle İş Sözleşmesinin Feshi**

İşçi ile işveren arasında yapılan iş sözleşmesi işçinin ölümüyle birlikte kendiliğinden sona erer. İş sözleşmesinin işçinin ölümü nedeniyle sona ermesiyle ve işçinin 1 yıllık çalışması olması durumunda 11.01.2011 tarihinde kabul edilip 01.01.2012 tarih 27836 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanmakla yürürlüğe giren 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'na göre ölen işçinin yakınlarına işveren tarafından yardım niteliğinde para ödenecektir.

İşveren, işçinin vefatı halinde söz konusu parayı işçinin hayatta olan eşine ve haklarını kendi kullanabilmek için yasanın belirttiği yaşa gelmiş olmayan 18 yaş altı çocuklarına, bekar ise bakmakla yükümlü olduğu kişiler olan anne, baba, kardeşine ölüm gününden başlayarak kıdem tazminatı ödemesi gerekiyor. Ölüm gününden başlayarak bir aylık; hizmet ilişkisi beş yıldan uzun bir süre devam etmişse, iki aylık ücret tutarında bir ödeme yapmakla yükümlüdür. (6098 B.K, 440 md.)

İş akdi sürerken olmalı, ecelle ya da iş kazası gibi vb. şekilde ölümün nasıl gerçekleşeceği hakkında bir ayrıma gidilmemiştir. Ölüm tazminatına hak kazanılmasında iş akdinin belirli ve belirsiz süreli ya da kısmi süreli olması herhangi bir farklılığa neden olmuyor. Öncelikli olarak tazminat işçinin eşi ve 18 yaşın altında olan çocuklarına ödenecektir.

18 yaşın üstünde yetişkin olan çocuklar açısından da, bu çocukların eğitimlerine devam edip etmedikleri veya malul olup olmadıklarına bakılır. Böyle bir durum yok ise

yetişkin çocukların ölüm tazminatı almaları mevcut düzenleme ile mümkün değildir. Bu madde ile ödenmesi gereken tazminata ölüm tazminatı denilmektedir. (Kaba, 2017)

Bu düzenleme 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girdi. Türk Borçlar Kanunu'nda bu düzenlemenin benzeri 4857 sayılı İş Kanunu'nda bulunmuyor.

Ölümlerle birlikte üç yardım verilmektedir:

- ✓ Birinci ödeme, iş sözleşmesi devam ederken işçinin ölümüyle sonuçlanması halinde ölüm tazminatı
- ✓ İkinci ödeme, 1475/14 Maddesine göre kıdem tazminatı
- ✓ Üçüncü ödeme, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından işçinin vefatı halinde verilen cenaze yardımı

İşveren kıdem tazminatı ile birlikte, 6098 Borçlar Kanununun yürürlüğe girmesi ile ölüm tazminatı da ödemek zorundadır. Ölüm tazminatı ile kıdem tazminatı arasındaki farklara baktığımızda, kıdem tazminatı işçinin ölümü halinde mirasçılara ödenir. Dava yoluyla talep edilmesi halinde mevduata uygulanan en yüksek faiz uygulanır. Zamanaşımı süresi 10 yıldır. Ölüm tazminatı ise, işçinin ölümü halinde mirasçılarının yanı sıra bakmakla yükümlü olduğu kişilere de ödenir. Dava yolu ile talep edilmesi halinde yasal faiz uygulanır. Zamanaşımı süresi 10 yıldır. (Mıhçı, 2016)

#### **2.4.1.7. Yaşlılık Aylığı Bağlanması İçin Sigortalılık Süresini ve Prim Ödeme Gün Sayısını Tamamlayarak Kendi İstekleri İle İş Sözleşmesinin Feshi**

08.09.1999 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan 4447 sayılı Kanun ile çalışanların emeklilik şartları arasında bir üçüncü şart olarak yaş şartı da eklendi. Bu şart sonrasında bir de kıdem tazminatının yasal düzenlemesi olan 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14 üncü maddesine aşağıdaki 5 inci bent ilave edildi. Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından 15 yıl ve 3600 gün sayısını doldurup yaşını bekleyen işçilerin kıdem tazminatı alabileceklerine ilişkin düzenleme 08.09.1999 tarihinden önce çalışmaya başlayanlar için aylığa hak kazanma koşullarından yaş dışında en az 15 yıllık sigortalılık süresi ve 3600 prim ödeme gün sayısı koşulları sağlanmalıdır. (4447 Sayılı Kanun, 45 md.)

08.09.1999 tarihinden sonra çalışmaya başlayanlar için ise 60 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaş koşulu dışında kalan sigortalılık süresi ile prim ödeme gün sayısı koşullarını en erken yerine getirdikleri tarihte, kıdem tazminatına ilişkin yazının verilmesi yönünde uygulamanın değiştirilmesi uygun görülmüştür. (4447 Sayılı Kanun, 6 md.)

Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından, 15 yıl ve 3600 gün sayısını doldurup yaşını bekleyen sigortalılara 1475 sayılı iş kanununun 14. maddesine göre 'Kıdem Tazminatı Alabilir' yazısı verilmektedir. İş sözleşmesini, bir yıllık çalışma şartlarını sağladıktan sonra kendi isteğiyle fesheden işçi bu yazı ile birlikte işverenden kıdem tazminatı talep edebilir. (Kurt ve Uygur, 2013 s.206-207)

T.C. Yargıtay 22. Hukuk Dairesi E. 2012/10954, K. 2013/909, T. 25.1.2013 sayılı kararında 15 yıl ve 3600 günü doldurup işten ayrılan bir kişinin daha sonra başka bir firmada çalışmaya başlaması hakkın kötü niyetli kullanılması olarak değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir. Bu karar dikkate alındığında, çalışanın 15 yıl ve 3600 günü doldurup kıdem tazminatı aldıktan sonra başka bir işyerinde çalışılması durumunda işveren tarafından kıdem tazminatının iadesi talep edilemeyecektir.

## 2.5. İşsizlik Sigortası

İşsizlik sigortası, çalışma arzu ve yeteneğine sahip olup, kendi iradesi dışında işini kaybedenlere kanunda belirtilen sürelerle göre, çalışırken kazandığı gelirlerinin bir kısmını karşılamak üzere, kendisi ve ailesinin ekonomik bakımdan zor duruma düşmelerini önlemek için geliştirilmiş bir sosyal güvenlik ödeneği olarak tanımlayabiliriz. (Erol, Özdemir ve Yurdakul, 2010:18-19).

Kıdem tazminatının işsizlik sigortası olduğunu ileri süren bu görüşü 2.3.3 başlıklı bölümde incelemiştik. Kıdem tazminatı alma hakkına sahip olan koşulların bir kısmı işsizlik maaşı almayı da gerektirir. Hizmet akdinin işveren veya işçi tarafından zorunlu nedenlerle feshiyle işsiz kalan işçinin durumunu telafi etmek amacıyla işçiye verilen ödemedir.

İşsizlik maaşı almak için işçinin hizmet akdinin feshinden önceki son üç yıl içinde; (4447 İşsizlik Sigortası Kanunu, 50 md.)

- ✓ 600 gün sigortalı olarak çalışıp işsizlik sigortası primi ödemiş olan sigortalı işsizlere 180 gün
- ✓ 900 gün sigortalı olarak çalışıp işsizlik sigortası primi ödemiş olan sigortalı işsizlere 240 gün
- ✓ 1080 gün sigortalı olarak çalışıp işsizlik sigortası primi ödemiş olan sigortalı işsizlere 300 gün

süre ile işsizlik ödeneği verilmektedir.

### 2.5.1.Son 120 Günde Kesinti Sayılmayan Haller

Hizmet akitleri 4447/51 inci madde kapsamında sona eren sigortalı işsizlerin, hizmet akdinin sona ermesinden önceki son 120 gün içinde, hizmet akdi devam etmekle birlikte; (Andaç, 2010, s.252)

- ✓ Hastalık,
- ✓ Ücretsiz izin,
- ✓ Disiplin cezası
- ✓ Gözaltına alınma,
- ✓ Hükümlülükle sonuçlanmayan tutukluluk hali,
- ✓ Kısmi istihdam,
- ✓ Grev,
- ✓ Lokavt,
- ✓ Genel hayatı etkileyen olaylar,
- ✓ Ekonomik kriz,
- ✓ Doğal afet,

nedenleriyle işyerinde faaliyetin durdurulması veya işe ara verilmesi halinde, son 120 günün hesabında prim yatırılmayan bu süreler kesinti sayılmamaktadır.

Tablodan da görüleceği gibi, işsizlik sigortasından yararlanma şartlarıyla, kıdem tazminatına hak kazanma şartları birbirinden farklıdır.

Tablo 2.1:Kıdem Tazminatından ve İşsizlik Ödeneğinden Yararlanabilme Nedenleri ve Sosyal Güvenlik Kurumu İşten Ayrılış Kodları

<b>SGK İŞTEN ÇIKIŞ KODU</b>	<b>SGK FESİH NEDENLERİ</b>	<b>KIDEM TAZMİNATI</b>	<b>İŞSİZLİK ÖDENEĞİ</b>
04	Belirsiz süreli iş sözleşmesinin işveren tarafından haklı sebep bildirilmeden feshi	Alabilir	Alabilir
10	Ölüm	Alabilir	Alamaz
12	Askerlik (İşsizlik sigortası ödemesi askerden dönünce yapılır)	Alabilir	Alabilir
13	Kadın işçinin evlenmesi	Alabilir	Alamaz
14	Yaş dışında sigortalılık süresi, prim ödeme gün sayısını tamamlayarak veya 15 Yıl 3600 günü tamamlayarak kendi isteğiyle işten ayrılan işçi	Alabilir	Alamaz
Yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı ya da toptan ödeme almak amacıyla yapılan fesihlerde			
08	Emeklilik yaşlılık veya toptan ödeme nedeniyle	Alabilir	Alamaz
09	Malulen emeklilik nedeniyle	Alabilir	Alamaz
İşçinin haklı nedenle derhal fesih hakkı - 4857 İş Kanunu 24 madde			
23	İşçi tarafından zorunlu nedenle fesih	Alabilir	Alabilir
24	İşçi tarafından sağlık nedeniyle fesih	Alabilir	Alabilir
25	İşçi tarafından işverenin ahlak ve iyi niyet kurallarına aykırı davranışı nedeni ile fesih	Alabilir	Alabilir
İşverenin haklı nedenle derhal fesih hakkı – 4857 İş Kanunu 25 madde			
27	İşveren tarafından zorunlu nedenlerle ve tutukluluk nedeniyle fesih	Alabilir	Alabilir
28	İşveren tarafından sağlık nedeni ile fesih	Alabilir	Alabilir
29	İşveren tarafından işçinin ahlak ve iyi niyet kurallarına aykırı davranışı nedeni ile fesih	Alamaz	Alamaz

## 2.6. Karşılık Kavramı

Karşılık ihtimal dahilinde bir borçtur. Bu kavram daha ayrıntılı bir şekilde incelendiğinde, geçmişte işletmede meydana gelen bir olaydan kaynaklanan, ödenecek olmakla birlikte tutarı belli olmayan veya tutarı belli olmanın yanı sıra ödenip ödenmeyeceği veya ne zaman ve hangi tutarda ödeneceği belli olmayan borçlar şeklinde karşımıza çıkmaktadır. (Örten, Kaval ve Karabınar, 2007, s.560)

İşletmelerin sağlıklı, çağdaş muhasebe sistemlerinde kayıt tutması, maliyetlerini kontrol etmesi önem kazanmaktadır. İşletme dönem karının ve üretilen mamul maliyetinin doğru bir şekilde tespiti, mali tabloların güvenilir ve gerçeği yansıtacak şekilde düzenlenip raporlanması, varlıkların ve borçların gerçek değeriyle gösterilmesi önemlidir. Bu yüzden muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluğun yerine getirilmesi için karşılık ayrılması, muhasebe uygulamalarında oldukça önemlidir. (Gerşil, Aydın ve Sönmez, 2007, s.122)

Karşılık, 1 seri no' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ' nde belirtilen muhasebenin temel kavramlarından ihtiyatlılık kavramı gereğince ayrılmaktadır. Bu kavram uyarınca işletmeler karşılık ayırabilecekler, ancak dönem karını düşürmek amacıyla gereğinden fazla karşılık ayıramayacak veya iyi niyetli üçüncü kişilerin işletmeyle ilgili kararlarını etkileyecek şekilde dönem karını daha yüksek göstermek içinde daha düşük oranda karşılık ayıramayacaklardır. (Kaban, 2007, s.20)

Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının ödenmesi beklendiğinde, ilgili tazminat ancak ve ancak, işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi ve tazminatın elde edileceğinin netleşmesi durumunda muhasebeleştirilir. Söz konusu tazminat, ayrı bir varlık gibi işleme tabi tutulur. Tazminata ilişkin olarak muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını geçemez. Herhangi bir karşılık gideri, buna ait tazminata ilişkin muhasebeleştirilen tutar düşüldükten sonra bulunacak net tutarıyla gelir tablosunda yer alabilir. (Özerhan ve Yanık, 2012: s.459-460)

Türk Ticaret Kanunu bakımından karşılıklar incelendiğinde, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda karşılıkların tanımı yapılmamakla birlikte, karşılık ayrılmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Bunlardan veya ileride yerine getirilecek teslim veya teslim mükellefiyetlerinden ya da bunlara benzer taahhütlerden doğması olası zararlara karşılık

olmak üzere bilançoya yedek akçe konur denilmektedir. (6762 TTK, 465 mad.) Türk Ticaret Kanunu'na göre karşılıkların yedek akçe olduğu belirtilmiştir.

Kabul tarihi 13.01.2011 olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu madde 75 incelendiğinde, karşılıkların tanımı yapılmış olmakla birlikte mali tabloların muhasebe standartlarına göre düzenlenmesi gerektiği belirtilmiş, böylece muhasebe standartlarında ayrıntılı bir şekilde ele alınmış olan mali tablolarda standartların gerektirdiği tüm karşılıkların ayrılması gerektiğinin hükme bağlandığı görülmüştür. (Özkan ve Kocamış, 2011, s.195)

Tekdüzen Hesap Planı'nda hem aktif hesaplardaki değer kayıpları, hem de olası gider ve zararlar için karşılık ayrılması öngörülmüştür. Karşılıklar;

- ✓ Aktif Değer Azalış Karşılıkları
- ✓ Borç ve Gider Karşılıkları

Türk muhasebesine göre ikiye ayrılmaktadır. (Örten, Kaval ve Karabınar, 2007, s.560)

#### **2.6.1.Borç ve Gider Karşılıkları**

Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinemeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinemeyen kısa vadeli borçlar, tahmini giderler ve tazminat gibi durumlar için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur. (Akdoğan ve Sevilengül, 2008, s.464)

Bu duruma örnek işletmelerin sattıkları malları yenileme ve tamir için bir ya da daha fazla dönem garanti vermeleri halinde kullanılacak hesaplar ya da gerekli şartları sağlaması sonucu işten ayrılmaları sırasında ödeyecekleri kıdem tazminatı için kullanılacak hesaplar gösterilebilir. (Öğüz, 2007, s.61)

Tek Düzen Hesap Planında gider ve yükümlülük karşılıkları ise şu şekildedir: (Akdoğan ve Sevilengül, 2008, s.464)

- ✓ 370 Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
- ✓ 371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri (-)
- ✓ 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı
- ✓ 373 Maliyet Giderleri Karşılığı
- ✓ 379 Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları
- ✓ 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı
- ✓ 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

Yukarıdaki karşılıklara ek olarak yedek niteliğindeki karşılıklar bulunmaktadır.

## **2.7.Vergi Usul Kanununa Göre Karşılık Kavramı**

Vergi kanunlarında karşılık tanımı, Vergi Usul Kanununun değerlendirme kitabında yapılmaktadır. Gerçekleşen veya gerçekleşmesi beklenen yalnız miktarı kesin olarak tespit edilemeyen ve işletme için bir borç niteliği taşıyan, tahmini bazı zararları karşılamak amacıyla hesap olarak ayrılan tutarlar karşılık olarak tanımlanmaktadır. Amortisman kayıtlarına ilişkin hükümler saklı kalmak kaydıyla karşılıklar mukayyet değerleriyle değerlendirilmektedir. (VUK, 288 mad.)

Karşılıklara ilişkin, Vergi Usul Kanunu'nun 288. madde hükmü sadece karşılıkları tanımlamakta ve karşılıkların ne şekilde değerlendirileceğini ortaya koymaktadır. Vergi uygulaması bakımından tek bu maddeye dayanarak karşılık ayrılması ve ayrılan karşılığın dönem kazancından indirilmesi mümkün değildir.

Danıştay'ın sabit hale gelmiş kararlarında da görüleceği üzere bahsedilen kapsamda yapılan satışlara bağlı olarak ne zaman yapılacağı veya yapıp yapılmayacağı belli olmayan garanti kapsamındaki teslim ve hizmetlere ilişkin borçlar için VUK' un 288'inci maddesine dayanarak karşılık ayrılması olanaklı değildir. Vergi kanunlarına göre karşılık ayrılabilmesi için kanunlarda karşılık ayırmaya yönelik özel hükümlerin sevk edilmiş olması gerekmektedir. Vergi Usul Kanununda mevcut düzenlemelere göre stoklar, ticari alacaklar ve menkul kıymetlerin bir bölümü dışındaki varlık grupları için karşılık ayırabilme olanağı bulunmadığını belirtmeliyiz. (Netek, 2011, s.14)

VUK' un 278. maddesi gereğince değeri düşen mallar için ayrılan karşılık tutarı, Takdir Komisyonları tarafından tespit edilmişse kanunen kabul edilebilir nitelikte bir gider olarak dikkate alınabilir. Bu maddeden de anlaşılacağı üzere değeri düşen mallara ilişkin emsal bedel tespiti, kesin olarak kanunlarla görevlendirilen komisyonlar tarafından yapılmalıdır. Aksi durumda değeri düşen mallara ilişkin ayrılan karşılıklar vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecektir (Özkan ve Kocamış, 2011, s.195)

## 2.8. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Karşılık Kavramı

Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 37) 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15.02.2006 tarih ve 26081 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu standart, Uluslararası Muhasebe Standartları'ndaki değişikliklere benzerlik göstermesi amacıyla, 2011 ve 2014 yıllarında ise birer kez Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

TMS 37 standardı; karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların muhasebeleştirme ölçütlerinin ve ölçüm esaslarının uygun bir biçimde uygulanmasını ve bilgi kullanıcılarının bunların özelliklerini, zamanlamasını ve tutarını anlamalarını sağlamak üzere gereken bilgilerin mali tabloların dipnotlarında açıklanmasını sağlamayı amaçlamaktadır. (KGK, TMS 37)

Standart, koşullu borçları ve karşılıkları borç olarak muhasebeleştirme açısından birbirinden ayırmaktadır. Koşullu borçlar, borcun ödenmesinde işletmeden kaynak çıkışı gerekmediğinden ya da borcun tutarı yeterince güvenilir bir biçimde tahmin edilemediğinden borç olarak muhasebeleştirilemez. Karşılıklar ise, güvenilir bir tahmin durumunda var olan bir borç olduklarından ve borcun ödenmesinde işletmeden para çıkışı gerekeceğinden, borç olarak muhasebeleştirilir. (Güler, 2012, s.225)

Karşılıklar, zamanı ve tutarı belirsiz olan yükümlülükler şeklinde tanımlanmaktadır. Standartta bahsedildiği üzere karşılığa konu olan borcun; gelecekle ilgili olması, tutar ve zaman açısından belirsiz olması gerekmektedir. (Karacaer, 2002, s.32)

Karşılık tutarına ilişkin gerçeğe yakın bir tahmine ulaşılmasında, çoğu olay ve durum ile ilgili zarar görme olanağı ve belirsizlikler de hesaplama sırasında dikkate alınır. Riske göre ayarlama borcun tutarında değişkenlik göstermesi nedeni ile tutarı artıracaktır. Belirsizlik durumunda ise, değerlendirilirken kazanç veya varlıkların olduğundan yüksek ve gider veya borçların olduğundan düşük gösterilmemesi için önlem almak gerekmektedir. (Güler, 2012, s.228)

Karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmasında varlıkların elden çıkarılmalarının beklendiği durumlarda oluşacak kazançlar herhangi bir karşılığın ölçülmesinde dikkate alınamaz. Bir kez daha varlıkların elden çıkarılmalarının beklendiği durumlarda, söz konusu işlemin gerçekleşmesi sonucunda oluşacak gelirin, elden çıkarma beklentisinin karşılık ayırmaya neden olan olayla sıkı bir ilişkisi olsa dahi, herhangi bir karşılığın ölçülmesinde göz önünde bulundurulmaz. Bunun yanında

işletme, varlıkların elden çıkarılmalarından elde edilecek gelirleri, ilgili varlığa ilişkin olarak standartta belirlenen zamanda gelir olarak muhasebeleştirir. (Çetin ve Öğüz, 2010, s.417)

TMS 37 Standardı kapsamlı bir şekilde incelendiğinde, koşula bağlı varlık ve yükümlülüklerin tahakkuk ettirilmeyip dipnotlarda açıklanması gerektiği anlaşılmaktadır. Fakat koşula bağlı bu olaylar, düzenli ve sistemli bir şekilde değerlendirmeye tabi tutulup, standartta geçen gerekli ölçütleri sağlamaları durumunda bu koşula bağlı olaylar için karşılık ayrılması gerekmekte veya gerçekleşme ihtimali oldukça azaldığında ise dipnotlardan çıkarılması gerekmektedir.

Herhangi bir yükümlülüğünün karşılık olarak mali tablolara alınabilmesi için şu koşulları taşıyor olması gerekir: (Örten, Kaval ve Karapınar, 2010, s.583)

- ✓ Geçmiş bir olaydan kaynaklanan hukuki veya zımni mevcut bir yükümlülüğün bulunması
- ✓ Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren işletmeden kaynak çıkışı ihtimalinin bulunması
- ✓ Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması

Bu koşulların sağlanmaması durumunda işletmeler koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını finansal tablolarına yansıtmaz.

Binde bir de olsa bazı durumlarda ortada mevcut bir yükümlülüğün olup olmadığı net değildir. Bu durumlarda, eldeki kanıtlar ışığında, bilanço tarihi itibarıyla mevcut bir yükümlülüğün var olması olasılığı böyle bir yükümlülüğün olmadığı olasılığından daha yüksek ise, geçmişteki bir olayın bir yükümlülük ortaya çıkardığı kabul edilir. Ancak bu ara sıra gerçekleşen durumların aksine genel olarak tüm durumlarda geçmiş bir olayın bir yükümlülük ortaya çıkarıp çıkarmayacağı açıktır. (KGK, TMS 37, 15-16 mad.)

Tahminler, mali tabloların hazırlanmasının gerekli olan bir bölümünü oluşturmaktadır ve tahminlerin kullanımı mali tabloların güvenilirliklerini zayıflatmamaktadır. Bu durum, bilanço kalemlerinde var olan diğer varlıklardan daha belirsiz olan karşılıklar için geçerlidir. İşletmeler karşılıkların ayrılmasında güvenilir bir biçimde tahminde bulunabilirler. Güvenilir tahmin yapılamayan çok sık rastlanmayan durumlarda ise söz konusu borç, koşullu borç olarak dipnotlarda açıklanmalıdır. (KGK, TMS 37, 25-26 mad.)

## **2.9.TMS Açısından Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İncelenmesi**

Çalışanlara sağlanan faydalar standardının amacı, çalışma süresince işletmeye sağladığı hizmetin karşılığı sonucu iş ilişkisinin sona erdirilmesinde ve iş ilişkisi sonrasında işverenler tarafından yapılan ödemelerin veya sağlanan faydaların nasıl raporlanacağına ilişkin hususları belirleyerek, en önemli gider kalemlerinden olan personel giderleri hakkında finansal tablo kullanıcılarına gerekli ve anlaşılır bilgilerin verilmesini sağlamaktır. (Örten, Kaval ve Karapınar, 2014, s.289)

Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında çalışanlar ve çalışanların bakmakla yükümlü oldukları kimselere sağlanan faydalar bulunmaktadır. Bu faydalar doğrudan çalışana, eşine, çocuklarına, kendisine ekonomik olarak bağlı olan kişiler veya sigorta şirketleri gibi diğer taraflara yapılan ödemeler şeklinde ortaya çıkabilir. (İbiş ve diğerleri 2009, s.168)

TMS 19 standardı, çalışanlara sağlanan faydaları dört gruba ayırmaktadır. Bu gruplar; kısa vadeli, uzun vadeli, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan ve iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar şeklindedir.

### **2.9.1.Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar**

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaları dört gruba ayırarak incelediğimizde;

- ✓ Ücret, maaş ve sosyal güvenlik yardımları
- ✓ Ücretli yıllık izin veya hastalık izni
- ✓ Kar paylaşımı, ikramiyeler
- ✓ Mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan sağlık, lojman, araç, gıda yardımı gibi faydalardır. (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2011, s.278)

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar çalışma süresince sağlanan faydalardan oluşmaktadır. Bu kategoride yer alan faydaları diğerlerinden ayıran temel özellik, çalışanların kendilerinden beklenen hizmetleri yerine getirmeleri veya dönem sonu itibariyle en geç izleyen on iki ay içinde ödenecek olmalarıdır. (Karakaya, 2008, s.6)

### **2.9.2.Çalışanlara Sağlanan Uzun Vadeli Faydalar**

Çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalara, uzun süreli işten ayrılmalar ve seyahat izinleri gibi uzun süreli ücretli izinler gösterilebilir. Bunlara jübile, iş göremezlik

ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren 12 ay içinde tamamı ödenemeyen kar paylaşımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemeler ilave edilebilir. (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2011, s.278)

### **2.9.3. İş İlişkinin Sona Erdirilmesinden Dolayı Sağlanan Faydalar**

Çalışanın emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile işine son verilmesi ve çalışanın gönüllü olarak elde edilecek bir takım faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi nedeniyle sağlanan faydalardır. (Durgut ve Kaya, 2013, s.180)

İşten çıkarma tazminatlarının çalışana sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak tutulmasının nedeni yükümlülüğü doğuran olayın çalışanın hizmeti değil işten çıkarılmasıdır. Hizmetin tamamlanmasından sonra ödenebilir hale gelen faydalardır. Hak ettiği kıdem tazminatının üzerinde ödeme yapılması ya da hak etmediği halde kıdem tazminatı ödenmesi, işin mahiyetinde değişikliğe gidilmesi sonucu bulunduğu konumun altında iş teklif edilerek işten ayrılmaya teşvik ödemesi, bir kısım masraflarının belli bir süre karşılanması buna örnek olarak verilebilir. (Karakaya, 2008, s.7)

### **2.9.4. İş İlişkisi Sonrasında Sağlanan Faydalar**

Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar; emekli maaşı, emeklilik ikramiyesi, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası süreli ya da süresiz sağlık yardımı gibi sağlanan faydalardır. (İbiş ve diğerleri 2009, s.167)

Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar uzun süreli faydalardır ve ödemesi iş aklının sona ermesiyle başlar. Ödeme, peşin emeklilik ikramiyesi veya kıdem tazminatı olabileceği gibi, süreklilik arz eden emeklilik aylığı ödemeleri ve sağlık ödemeleri biçiminde de olabilir. (Karakaya, 2008, s.7)

Bir işletmenin bir veya birden fazla personeli için sağladığı, hizmet dönemi sonrasına ilişkin faydalara ait resmi veya gayri resmi düzenlemelerdir. (Gençoğlu, Özerhan ve Karapınar, 2013, s.479)

#### **2.9.4.1. Tanımlanmış Katkı Planları**

Tanımlanmış katkı planlarına göre, işveren sadece fona para yatırmaktadır. İşverenin kazanç veya kayıp sorumluluğu yoktur. İşletme cari dönemde herhangi bir kuruma ileride ödenecek uzun vadeli fayda planlarına karşılık ödeme yaparak yükümlülüğten

kurtulmaktadır. İşletmenin tanımlanmış katkı planları kapsamındaki yükümlülükleri iskonto edilmemiş değerler üzerinden ölçülebilmektedir. Böylece basit bir hesaplama gerektirir.

#### **2.9.4.2. Tanımlanmış Fayda Planları**

Tanımlanmış fayda planlarına göre, tanımlanmış katkı planları dışında kalan, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır. Ülkemizde kıdem tazminatı iş akdinin sonunda işletmenin kendisi tarafından ödendiği için ülkemizdeki bu uygulama tanımlanmış fayda planı olarak ifade edilebilir. (Gençoğlu, Özerhan ve Karapınar, 2013, s.479)

Tanımlanmış fayda planlarında işletmenin yükümlülükleri veya giderlerinin ölçülebilmesi için aktüeryal varsayımlar yapılması gerekmektedir. Bu nedenle ortaya çıkabilecek aktüeryal kayıp veya kazancın ölçülmesi nedeniyle, bu tür fayda planlarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi zor bir süreci gerektirmektedir. (Akdoğan, 2013, s.98)

Bir işletmenin, tanımlanmış fayda planlarını muhasebeleştirebilmesi için TMS 19'a göre yapması gerekenler: (TMS 19, paragraf 50)

- ✓ Çalışanların yapmış oldukları hizmete karşılık elde ettikleri getirinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi için aktüeryal teknik ve varsayımların kullanılması gerekir.
- ✓ Sağlanacak faydaların ve oluşacak yükümlülüklerin bugünkü değerinin hesaplanabilmesi için uygun iskonto oranı ile iskonto edilmesi gerekir.
- ✓ Plan varlıklarının bugünkü değerinin hesaplanması gerekir.
- ✓ Toplam aktüeryal kazanç ve kaybın belirlenmesi gerekir.
- ✓ Planla ilgili herhangi bir değişiklik olması durumunda geçmiş dönem hizmet maliyetlerinin belirlenmesi gerekir.
- ✓ Planın sona ermesi veya kapsamının daraltılması halinde ortaya çıkan kazanç ve kayıpların belirlenmesi gerekir.

Bir işletmenin birden fazla tanımlanmış fayda planının olması halinde, belirtilen bu yöntemlerin her bir fayda planı için ayrı ayrı uygulanması gerekmektedir.

### **2.9.5.Kıdem Tazminatı Karşılığının Bileşenleri**

TMS-19 standardında kıdem tazminatından doğan yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğu dikkate alınarak aktüeryal yöntemle göre hesaplama yapılması gerektiği konusu üzerinde durulmaktadır. İşletmelerin tüm çalışanlarının hak ettikleri kıdem tazminatlarını bir borç karşılığı olarak hesaplamaları gerekmektedir. TMS-19'a göre sadece belirli tutarda bir karşılığın ayrılması yeterli olmamaktadır. Ayrıca finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu ve öz sermaye değişim tablosunda yer alan rakamların nelerden kaynaklandığını açıklayabilmek açısından, hesaplanan kıdem tazminatı karşılığının içinde yer alan: (Karacan ve Savcı 2011, s.138)

- ✓ Faiz maliyeti
- ✓ Cari dönem hizmet maliyeti
- ✓ Geçmiş dönem hizmet maliyeti
- ✓ Aktüeryal kazanç ve kayıplar

kısımlarının neler olduğunun açıklanması gerekmektedir.

#### **2.9.5.1.Faiz Maliyeti**

Faiz maliyeti, ilgili faydaların ödenmesine bir dönem yaklaşılması nedeni ile tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde bir dönem boyunca meydana gelen artıştır. (Kaval, 2013, s.2)

#### **2.9.5.2. Cari Dönem Hizmet Maliyeti**

Cari hizmet maliyeti, cari dönemde çalışan tarafından sunulan hizmet sonucunda, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artıştır. (Aygün ve Kaya 2013, s.158)

#### **2.9.5.3. Geçmiş Dönem Hizmet Maliyeti**

Geçmiş hizmet maliyeti, işten ayrılma sonrası sağlanan faydaların bugünkü değerinde meydana gelen artış ve azalışlar olarak tanımlanır.

#### **2.9.5.4. Aktüeryal Kazanç Ve Kayıplar**

Tahminlerin tutmaması sonucu ortaya çıkan kar veya zarar tutarındır. Kıdem tazminatı aktüeryal hesaplamaların yapılmasını gerektiren bir konudur. Bu hesaplamada, gelecekte ödenmesi muhtemel yükümlülüğün bugüne indirgenmesi esastır. Bu nedenle,

iskonto oranında meydana gelen değişiklik, enflasyon oranında değişiklik, kıdem tazminatı almadan ayrılan personel sayısının tahmininde meydana gelene değişiklik, ücret artış oranının farklılaşması durumunda ortaya çıkan değişiklikler belli başlı aktüeryal kazanç/kayıp oluşmasına neden olan farklılıklardır. (Özdemir ve Varıcı, 2015, s.169) Örneğin kıdem tazminatı hesaplanmış bir işçinin tazminatsız işten ayrılması durumunda bu tutarın işletme için kar olarak kabul edilmesi veya kıdem tazminatı ödemesinin hesaplanandan yüksek çıkması durumunda aktüeryal kayıp ve kazanç olarak düşünülmesi söz konusudur. (Gençoğlu, Özerhan ve Karapınar, 2013, s.484)

## **2.10.Kıdem Tazminatı Karşılığının Vergi Mevzuatı ve Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı- TMS 19 Açısından Değerlendirilmesi**

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

İhtiyatlılık ilkesi gereği, işletmeler ileride çıkacak muhtemel riskler için karşılık ayırarak, gerekli önlemleri almak zorundadır. Borçlar Kanunu'nda da tacirin tüm ticari faaliyetlerinde sağduyu sahibi ve ileriye düşünerek işlemlerini organize etmesi vurgulanarak, konunun önemi gündeme getirilmiştir. Dönemsellik ilkesi gereğince de giderler ait oldukları dönemin giderlerine yansıtılmalı ve ilgili olduğu dönemin hâsılatı 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. (Karacan, 2006, s.11)

Kıdem tazminatı karşılığının ayrılması ve ödenmesi TMS-19 kapsamında ele alındığında, işçinin işten çıkarılması nedeniyle ödenen bir tazminat değildir. Standart, kıdem tazminatını işçinin çalışması karşılığı olduğunu ifade ederek, çalışma sonrası sağlanan faydalar grubu içinde yorumlamaktadır. Bu nedenle, işçi çalıştıkça kıdem tazminatı adı altında bir yükümlülük de doğmaktadır. Bu yükümlülüğün hesaplanarak finansal tablolara alınması gerekmektedir. (Karacan, 2009, s.124)

TMS 19'a göre tanımlanmış fayda planları kapsamında sağlanan faydalara, uygulanacak değerleme esası, gerçeğe uygun değer ölçüsü olarak net bugünkü değer ölçüsüdür. Plan kapsamında sağlanacak faydalar, bilanço tarihindeki bugünkü değerine indirgenerek tanımlanmış fayda borcu olarak tespit edilmektedir. (Akbulut, 2012, s.831)

Fakat bugünkü değer ölçüsünün tahminler içermesi sebebiyle tanımlanmış fayda borcu, bilanço tarihinde işletmenin kesin tutarını göstermemektedir. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan mukayyet değer ölçüsü ise TMS 19'daki değerlendirme ölçüsü ile karşılaştırıldığında kesin bir tutarı ifade etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda karşılıklar "mukayyet değeri ile pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir." hükmü yer almaktadır. Bu meblağların karşılık yoluyla pasifleştirmesi demek bir yandan karşılık hesabına alacak kaydederken öte yandan ilgili gider hesabına da borç kaydetmek anlamını taşımaktadır.

Kıdem tazminatının standarda 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. Vergi Usul Kanunu'nda ise, mukayyet değer ölçüsünde kıdem tazminatı hesaplanırken bilanço tarihi itibarıyla geçmiş hizmet yılı ile bilanço tarihindeki kıdem tazminatına esas ücret tutarı dikkate alınmaktadır. (Arslan, 2009, s.53) TMS 19 ve Vergi Mevzuatı, 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. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/3. maddesine göre ise zarar, ziyan ve tazminatların gider yazılabilmesi bunların ödenmesi koşuluna bağlıdır. Bu nedenle 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. Finansal tablolara yansıtılan kıdem tazminatı karşılığı, VUK ve KVK açısından, kıdem tazminatı ödemesi gerçekleşinceye kadar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. (Karacan ve Savcı, 2011, s.135)

Kıdem tazminatının gider yazılma zamanı standart ile vergi kanunları hükümlerinde aynı olmadığı için kıdem tazminatı konusu TMS 12 Gelir Vergileri standardıyla da ilişkilendirilebilecektir. TMS 12 Gelir Vergileri'nde oluşan vergi farkları sürekli ve geçici olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Muhasebe karı ile mali karın farklılaşmasına neden olan vergi mevzuatının hiçbir zaman kabul etmediği gelir ve giderler sürekli fark olarak adlandırılmaktadır. Bu duruma trafik cezaları, vergi cezaları örnek verilebilir.

Vergi mevzuatının, muhasebe kurallarından farklı değerlendirme ölçüsü benimsemesinden veya gelir ve giderleri farklı dönemlerde tanınmasından kaynaklanan farklar ise, geçici fark biçiminde adlandırılmaktadır. (Özkan, 2009, s.99)

TMS 12'ye göre geçici farklar ikiye ayrılmaktadır: (Tekşen, 2010, s.302)

- ✓ 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. Muhasebe ilkelerine göre cari dönemde gelir olarak kaydedilen, ancak vergi mevzuatı tarafından gelecek dönemlerde kabul edilecek gelirler, vergilendirilebilir geçici farkı oluşturur.
- ✓ İndirilebilir geçici farklar; bir varlığın veya borcun kayıtlı değerinin geri kazanıldığı veya ödendiği dönemlerde mali karın hesaplanmasında vergi matrahını azaltan geçici farklardır. Örneğin kıdem tazminatı giderinin muhasebe ilkelerine göre kayda alınması, bu giderin gelirler toplamından indirilmesine ve dönemin muhasebe karının azalmasına neden olur. Fakat vergi mevzuatınca kıdem tazminatı ödemesi gerçekleşmediği için gider olarak kabul edilmeyecek, ancak ödendiği zaman kabul edilecektir.

Vergi mevzuatınca kabul edilmeyen bu gider, vergi matrahı hesaplanırken muhasebe karına dahil edilerek mali kar bulunacaktır. Çıkan bu mali kardan vergi ödenecektir. Böylece vergi mevzuatının şimdi kabul etmediği, ileri bir tarihte kabul edeceği giderin vergisi peşin olarak ödenmiş olacaktır. Standartta indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde işletmenin karşı karşıya kalacağı vergi yükünü azaltacağından bilançoda bir duran varlık kalemi gibi ertelenen vergi varlıkları olarak finansal tablolara yansıtılacaktır. (Akbulut, 2012, s.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 ve Savcı, 2011, s.135)

Sonuç olarak, finansal raporlama standartlarına göre kabul edilen bir gider, vergi mevzuatı açısından kabul edilmiyorsa ertelenmiş vergi ortaya çıkmaktadır.

# **BÖLÜM 3. KIDEM TAZMİNATININ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ MEVZUATINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

## **3.1. Kıdem Tazminatının Hesaplanması ve Ödenmesi**

1475 sayılı iş kanununun 2003 yılında değişmesi sonucu yerini 4857 sayılı iş kanunu almıştır. Kıdem tazminatının ödenmesi ve hesaplanması halen 1475 Sayılı Eski İş Kanunu'nun 14.maddesine göre yapılmaktadır. Kıdem tazminatının hesaplanmasında dikkate alınacak 1475 sayılı kanun maddesindeki hükümler şöyledir: (1475 Sayılı İş Kanunu, 2320/1 md.)

- ✓ İşçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için işveren tarafından işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır.
- ✓ Hizmet akdi devam eden işçinin, çalıştığı adresten aynı işverene ait farklı bir adrese nakil yoluyla geçmesi sonucu işçinin kıdem tazminatı, ilk işe girdiği tarih dikkate alınarak hesaplama yapılır.
- ✓ İşyerlerinin devir veya intikali yahut herhangi bir suretle bir işverenden başka bir işverene geçmesi sonucu işçinin kıdemi işyerlerindeki hizmet akdi sürelerinin toplamı üzerinden hesaplanır. Kıdem tazminatı ödemesinden her iki işveren de müteselsilen sorumludur. İşyerini devreden işveren için müteselsil sorumluluk işçiyi çalıştırdığı süre ve devir esnasındaki ücreti ile sınırlı sorumluluktur.
- ✓ Çalıştığı süre için kıdem tazminatı hakkını alan işçiye bir defadan fazla kıdem tazminatı ödemesi yapılmaz.
- ✓ Kıdem tazminatı işçinin aldığı son brüt ücret üzerinden hesaplanır.

- ✓ Parça başı, akort, götürü veya yüzde usulü gibi ücretlerin değişkenlik gösterdiği durumlarda son bir yıllık sürede ödenen ücretin son bir yılda çalıştığı gün sayısına bölünmesi suretiyle bulunacak ortalama ücret üzerinden kıdem tazminatı hesaplanır.
- ✓ İşçi son bir yıl içinde zam almış ise zammın yapıldığı tarih ile işten ayrılma tarihi arasındaki toplam brüt ücreti, bu süre içindeki fiilen çalıştığı gün sayısına bölünerek günlük ücreti bulunur.

### **3.1.1. Kıdem Tazminatının Ödenmesi**

Kıdem tazminatının zamanında ödenmemesi durumunda dava açılması halinde hakim mevduata uygulanan en yüksek faizin ödenmesine karar verir. Yargı kararları gereğince kıdem tazminatı hak edildiği anda, defaten(bir defada) ödenmelidir. Ancak, işveren taksitle ödemek ister işçide kabul ederse taksitle ödeme yapabilir. Kıdem tazminatının taksitlendirilerek ödenmesi halinde, gecikme faizleri ödeme tarihleri dikkate alınarak hesaplanır. Ancak, bu istemde bulunabilmek için ödemelerin ihtirazi (çekince) kayıt konularak alınmış olması gerekir. (Yargıtay 9 HD. E: 1988/552, K: 1988/2731 sayı ve 08.03.1988 tarihli karar)

### **3.2.Kıdem Tazminatı Hesaplanırken Ücrete Dahil Edilen ve Edilmeyen Ödemeler**

Kıdem tazminatı hesaplamasında hangi ödemelerin dahil edileceğine yapılan ödemelerin devamlı olup olmadığına bakılmalıdır. Devamlılık göstermeyen ödemeler giydirilmiş ücret kavramına dahil olmadıkları için kıdem tazminatının hesaplanmasında dikkate alınmazlar.

#### **3.2.1.Kıdem Tazminatı Hesaplanırken Ücrete Dahil Edilen Ödemeler**

Tazminat hesaplanırken ücrete dahil edilen ödemeler; (Kurt, 2005, s.74)

- ✓ Aile yardımı
- ✓ Ayakkabı bedeli
- ✓ Çıplak Ücret
- ✓ Çocuk zammı ve yardımı
- ✓ Devamlı ödenen primler(Başarılı işçiye verilir)

- ✓ Aylık ödenen eğitim yardımı
- ✓ Erzak yardımı
- ✓ Gıda yardımı
- ✓ Giyecek yardımı
- ✓ Konut yardımı
- ✓ Sağlık yardımı
- ✓ Taşıt yardımı
- ✓ Temettü(Kar)
- ✓ Yakacak yardımı ve Yemek Yardımı
- ✓ İkramiye (Eşit davranma ilkesi gereği tüm işçilere verilmelidir.)
- ✓ Havlu ve sabun yardımı (İşyeri dışında kullanılmayacaksa hesaba katılmaz )
- ✓ Yıpranma tazminatı vb.

devamlılık gösteren ödemeler dikkate alınacaktır.

### **3.2.2.Kıdem Tazminatı Hesaplanırken Ücrete Dahil Edilmeyen Ödemeler**

Tazminat hesaplanırken ücrete dahil edilmeyen ödemeler; (Kurt, 2005, s.74-75)

- ✓ Askerlik yardımı
- ✓ Bayram harçlığı
- ✓ Bir defalık verilen ikramiyeler
- ✓ Devamlılık göstermeyen primler
- ✓ Doğal afet yardımı
- ✓ Doğum yardımı
- ✓ Evlenme yardımı
- ✓ Fazla çalışma ücreti
- ✓ Yıllık izin ücreti
- ✓ Genel tatil ücreti
- ✓ İzin harçlığı
- ✓ Ölüm yardımı
- ✓ Teşvik ikramiyesi ve primleri
- ✓ Seyahat primleri
- ✓ Hafta tatili, ulusal bayram ve dini bayram günleri için ödenen ücretler
- ✓ İşçilere verilen iş güvenliği malzemeleri ile iş elbisesi bedelleri

- ✓ Aylık olarak ödenmeyen eğitim yardımı
- ✓ Vardiya Ücreti
- ✓ Hastalık Yardımı vb.

devamlılık göstermeyen, bir defaya mahsus yapılan ödemeler hesaplamada dikkate alınmayacaktır.

### 3.3.Kıdem Tazminatı Tavanı

1475 Sayılı İş Kanununun 14 üncü Maddesinin 2762 Sayılı Kanunla değişik 13 üncü Fıkrası gereğince “kıdem tazminatlarının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanunu’na tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemez.” (Özdemir, 2010, s.131)

Bazı yıllar için belirlenmiş olan kıdem tazminatı tavanı tutarları aşağıdaki tabloda verilmiştir:

Tablo 3.1:Yıllar İtibariyle Kıdem Tazminatı Tavanı

YÜRÜRLÜK TARİHLERİ	MİKTAR (TL/YIL )
01.07.2017 - 31.12.2017	4.732,48
01.01.2017 - 30.06.2017	4,426.16
01.07.2016 - 31.12.2016	4,297.21
01.01.2016 - 30.06.2016	4,092.53
01.09.2015 - 31.12.2015	3,828.37
01.07.2015 - 31.08.2015	3,709.98
01.01.2015 - 30.06.2015	3,541.37
01.01.2014 - 31.12.2014	3,438.22

Kaynak. [www.csgeb.gov.tr](http://www.csgeb.gov.tr)

### 3.4.Kıdem Tazminatında Vergi Uygulaması

#### 3.4.1.Gelir Vergisi

Kıdem tazminatı, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 25/7. maddesine istinaden gelir vergisinden muaftır. (G.V.K, 193, 25 mad.)

Kıdem tazminatı tavanının aşılması farklı yorumlara neden olmuştur. İş kanununa göre kıdem tazminatı hesaplanırken belirlenen tavan rakamının üzerine çıkılmasında cezai bir yaptırım söz konusu değildir. İş akdi sona eren işçi kıdem tazminatını hak ettiği takdirde, ücretinin tavan tutarını aşması durumunda aşan kısmı kıdem tazminatı değil, prim olarak değerlendirileceğinden gelir vergisine tabi tutulacaktır. (Maç ve Büyükyaka, 2004, s.4)

### 3.4.2.Damga Vergisi

Tazminat ödemesinde damga vergisi 01.07.1964 tarihli 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir.<sup>1</sup> Kıdem tazminatının hesaplanması sonucu çıkan rakamdan damga vergisi kesintisi yapıldıktan sonra ulaşılan net kıdem tazminatı işçiye ödenmektedir. Damga vergisi şu formül yardımı ile hesaplanır:

$$\text{Damga Vergisi Kesintisi} = \text{Brüt Kıdem Tazminatı Tutarı} \times 0,00759$$

Tablo 3.2:Yıllar İtibariyle Damga Vergisi Oranları

YILLAR	ORAN
2017 Yılı	Binde 7,59
2016 Yılı	Binde 7,59
2015 Yılı	Binde 7,59
2014 Yılı	Binde 7,59
2013 Yılı	Binde 7,59
2012 Yılı	Binde 6,6

### 3.5. İş Kanununa Göre Hesaplama

4857 sayılı İş Kanununda<sup>2</sup> kıdem tazminatına ilişkin düzenleme yapılmamıştır. 4857 Sayılı Kanununun geçici 6. maddesinde; “Kıdem tazminatı fonuna ilişkin Kanunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar işçilerin kıdemleri için 1475 sayılı İş Kanunu 14.

<sup>1</sup> 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 11.07.1964 tarihli 11751 sayılı Resmi Gazete, Kabul Tarihi:

<sup>2</sup> 10.06.2003 tarih 25134 sayılı Resmi Gazete

maddesi hükümlerine göre kıdem tazminatı hakları saklıdır.” hükmü ile 1475 sayılı iş kanununun 14.maddesi yürürlükte bırakılmıştır. (Özdemir, 2010, s.356)

İş Kanununa göre; kıdem tazminatı hesaplanabilmesinin ilk koşulu en az 1 (bir) yıl çalışılmış olmasıdır. Bir yılı dolduran ve iş kanununda belirtilen nedenlerden biri ile işten ayrılan işçinin son brüt ücreti ve ücret sayılan ödemeleri dahil edilerek kıdem tazminatı hesaplanır. Net kıdem tazminatına ulaşmak için kullanılan formül;

$$\text{Net Kıdem Tazminatı Tutarı} = \text{Brüt Kıdem Tazminatı Tutarı} - \text{Damga Vergisi Kesintisi}$$

### 3.5.1. İş Kanununa Göre Kıdem Tazminatı Hesaplanması

B Restoran İşletmeleri A.Ş'nin ofis bölümünde; Ferda Altay, Eyüp Börtek ve Anıl Örnek adında üç çalışan bulunmaktadır. Genel kurul toplantısında bu üç çalışan için 31.12.2015 tarihi itibariyle kıdem tazminatı karşılığı ayırmaya karar verilmiştir.

Tablo 3.3: B Restoran İşletmeleri A.Ş'nin ofis bölümündeki personeline ait bilgiler

<b>Personele Ait Bilgiler</b>	<b>Eyüp Börtek</b>	<b>Ferda Altay</b>	<b>Anıl Örnek</b>
İşe Başlama Tarihi	17.12.1998	05.12.2012	09.12.2013
Nakil Tarihi	01.10.2014	-	-
Bilanço Tarihi	31.12.2015	31.12.2015	31.12.2015
Brüt Çıplak Ücret	6.160,00 TL	3.080,00 TL	2.640,00 TL
Bayram Harçlığı	200,00 TL	200,00 TL	200,00 TL
Taşıt Yardımı	300,00 TL	300,00 TL	300,00 TL
Yemek Yardımı	100,00 TL	100,00 TL	100,00 TL
Giydirilmiş Brüt Ücret	6.760,00 TL	3.680,00 TL	3.240,00 TL
Kıdem Tazminatına Esas Aylık Brüt Ücret	3.828,37 TL	3.480,00 TL	3.040,00 TL
Brüt Kıdem Tazminatı Tutarı	65.239,62 TL	10.697,42 TL	6.271,56 TL
Damga Vergisi Tutarı	495,17 TL	81,19 TL	47,60 TL
Net Kıdem Tazminatı Tutarı	64.744,45 TL	10.616,23 TL	6.223,96 TL

Çalışanlardan Eyüp Börtek 17.12.1998 tarihinden itibaren B Restoran İşletmeleri A.Ş'nin restoran bölümünde kasiyer olarak çalışırken, ofis bölümüne 01.10.2014 tarihinde geçiş yapmıştır.

Yukarıda verilen bilgilere göre; kıdem tazminatına esas aylık brüt ücreti hesaplarken, kıdem tazminatı ücretine dahil edilmeyen ödemelerde bayram harçlığı yer aldığı için hesaplamaya dahil edilmemiştir. Kıdem tazminatına esas aylık brüt ücret bulunurken, brüt çıplak ücret, taşıt yardımı ve yemek yardımı toplanmıştır. Toplama sonucu kıdem tazminatı tavanını aşan Eyüp Börtek için kıdem tazminatı tavanının rakamı kadar hesaplama yapılacaktır. (Bkz: Tablo 1)

Bilanço tarihi 31.12.2015'e göre hesaplanan brüt kıdem tazminatı tutarı, damga vergisi tutarı ve net kıdem tazminatı tutarının nasıl bir yol izlenerek hesaplandığına dair ayrıntılı açıklamalar, bir sonraki bilanço tarihi olan 31.12.2016 verileri dikkate alınarak yapılacaktır.

Kıdem tazminatı hesaplamasında ilk olarak kişinin son aylık brüt ücret kazancı kıdem tazminatı tavanı dikkate alınarak belirlenir. Sonrasında yıl, ay ve gün olarak işe başlama ve bitiş tarihi arasındaki fark hesaplanarak, işçinin çalışma süresi bulunur. Brüt kıdem tazminatı tutarına ulaşmak için, son aylık brüt ücret yani 30 günlük tavanı aşmayan ücretin tutarı kıdem süresindeki yılı ile çarpılır. Ay hesabında, belirlenen brüt ücretin 12 aya bölünmesinden çıkan sonuç ile çalışanın kıdem süresindeki ay çarpılır. Gün hesabında ise belirlenen brüt ücretin, bir yılda 365 gün olması nedeni ile 365'e bölünmesinden çıkan sonuç kıdem süresindeki gün sayısı çarpılır.

Eyüp Börtek adlı personel kendi isteğiyle iş sözleşmesini 31.12.2016 tarihinde sonlandırmak istemektedir. 08.09.1999 tarihi öncesinde sigorta başlangıcı olan ve kendi isteğiyle işten ayrılan kişiler, Sosyal Güvenlik Kurumundan yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen 15 yıl sigortalılık süresi ve 3600 prim ödeme gün sayısını tamamladıklarını gösteren bir yazı getirerek işverenden kıdem tazminatı alabilirler. (1475, 14/5 md.). Bu kanuna istinaden işe başlama tarihinin 17 Aralık 1998 olması, 15 yıl ve 3600 (üçbinaltyüz) gün sigortalılık şartlarını birlikte yerine getirmesi sonucu kendi isteği ile ayrılrsa da kıdem tazminatına hak kazanmıştır.

Aşağıdaki tabloda 31.12.2016 tarihi itibari ile kıdem tazminatı karşılığı hesaplamaları Eyüp Börtek adlı personelin çıkış işlemleri de göz önünde tutularak gerçekleştirilecektir.

Tablo 3.4: B Restoran İşletmeleri A.Ş.'nin ofis bölümündeki personeline ait bilgiler

<b>Personele Ait Bilgiler</b>	<b>Eyüp Börtek</b>	<b>Ferda Altay</b>	<b>Anıl Örnek</b>
İşe Başlama Tarihi	17.12.1998	05.12.2012	09.12.2013
Nakil Tarihi	01.10.2014	-	-
Bilanço Tarihi	31.12.2016	31.12.2016	31.12.2016
Brüt Çıplak Ücret	7.000,00 TL	3.500,00 TL	3.000,00 TL
Bayram Harçlığı	200,00 TL	200,00 TL	200,00 TL
Taşıt Yardımı	300,00 TL	300,00 TL	300,00 TL
Yemek Yardımı	100,00 TL	100,00 TL	100,00 TL
Devamlı Ödenen Primler	150,00 TL	100,00 TL	50,00 TL
Giydirilmiş Brüt Ücret	7.750,00 TL	4.200,00 TL	3.650,00 TL
Kıdem Tazminatına Esas Aylık Brüt Ücret	4.297,21 TL	4.000,00 TL	3.450,00 TL

Yukarıda verilen bilgilere göre; kıdem tazminatına esas aylık brüt ücreti hesaplarken, kıdem tazminatı ücretine dahil edilmeyen ödemelerde bayram harçlığı yer aldığı için hesaplamaya dahil edilmemiştir. Kıdem tazminatına esas aylık brüt ücret bulunurken, brüt çıplak ücret, taşıt yardımı, yemek yardımı ve devamlı ödenen primler toplanmıştır. Toplama sonucu kıdem tazminatı tavanını aşan Eyüp Börtek için kıdem tazminatı tavanının rakamı kadar hesaplama yapılacaktır. (Bkz: Tablo 1)

Tablo 3.5: Börtek'in kıdem tazminatının tablo 3.4' deki verilere göre hesaplanması

<b>Personel</b>	<b>Eyüp Börtek</b>
Kıdem Süresi	18 yıl 15 gün
Brüt Kıdem Tazminatı Tutarı	77.526,38 TL
Damga Vergisi Tutarı	588,43 TL
Net Kıdem Tazminatı Tutarı	76.937,95 TL

**Eyüp Börtek:** Kıdem süresi hesaplanırken işe başlama tarihinde nakil olduğu tarih değil, ilk olarak restoranda kasiyer olarak çalıştığı tarih dikkate alınır. İşten çıkış tarihi

olarak ise bilanço tarihi 31.12.2016 baz alınır. Kıdem tazminatı tavanını aşması nedeni ile hesaplamada aylık brüt ücret olarak dikkate alınan tutar 4.297,21 TL'dir.

**Brüt kıdem tazminatı tutarı:** 4.297,21 TL\*18 Yıl= 77.349,78 TL

4.297,21 TL/365 Gün=11,773 TL\*15 Gün=176,60 TL

**Toplam Brüt Kıdem Tazminatı Tutarı** 77.526,38 TL

Çıkış tarihi 31.12.2016 olduğu için 2016 yılında damga vergisi oranı binde 7,59 TL'dir.

(Bkz: Tablo 2)

Damga Vergisi tutarı: 77.526,38 TL\*0,00759=588,43 TL

Net kıdem tazminatı tutarı:77.526,38 TL-588,43 TL=76.937,95 TL

Tablo 3.6: Altay'ın kıdem tazminatının tablo 3.4' deki verilere göre hesaplanması

Personel	Ferda Altay
Kıdem Süresi	4 yıl 27 gün
Brüt Kıdem Tazminatı Tutarı	16.295,89 TL
Damga Vergisi Tutarı	123,69 TL
Net Kıdem Tazminatı Tutarı	16.172,20 TL

**Ferda Altay:** Kıdem süresi hesaplanırken işe başlama tarihi 05.12.2012'dir. İşten çıkış tarihi olarak ise bilanço tarihi 31.12.2016 baz alınır. Kıdem tazminatı tavanını aşmadığı için hesaplamada aylık brüt ücret olarak dikkate alınan tutar 4.000,00 TL'dir.

**Brüt kıdem tazminatı tutarı:** 4.000,00 TL\*4 Yıl= 16.000,00 TL

4.000,00 TL/365 Gün=10,9589 TL\*27 Gün=295,89 TL

**Toplam Brüt Kıdem Tazminatı Tutarı** 16.295,89 TL

Çıkış tarihi 31.12.2016 olduğu için 2016 yılında damga vergisi oranı binde 7,59 TL'dir.

Damga Vergisi tutarı: 16.295,89 TL\*0,00759=123,69 TL

Net kıdem tazminatı tutarı:16.295,89 TL-123,69 TL=16.172,20 TL

Tablo 3.7: Örnek'in kıdem tazminatının tablo 3.4' deki verilere göre hesaplanması

Personel	Anıl Örnek
Kıdem Süresi	3 yıl 23 gün
Brüt Kıdem Tazminatı Tutarı	10.567,40 TL
Damga Vergisi Tutarı	80,21 TL
Net Kıdem Tazminatı Tutarı	10.487,19 TL

**Anıl Örnek:** Kıdem süresi hesaplanırken işe başlama tarihi 09.12.2013'dür. İşten çıkış tarihi olarak ise bilanço tarihi 31.12.2016 baz alınır. Kıdem tazminatı tavanını aşmadığı için hesaplamada aylık brüt ücret olarak dikkate alınan tutar 3.450,00 TL'dir.

**Brüt kıdem tazminatı tutarı:** 3.450,00 TL\*3 Yıl= 10.350,00 TL

3.450,00 TL/365 Gün=9,452 TL\*23 Gün=217,40 TL

**Toplam Brüt Kıdem Tazminatı Tutarı** **10.567,40 TL**

Çıkış tarihi 31.12.2016 olduğu için 2016 yılında damga vergisi oranı binde 7,59 TL'dir.

Damga Vergisi tutarı: 10.567,40 TL\*0,00759=80,21 TL

Net kıdem tazminatı tutarı:10.567,40 TL-80,21 TL=10.487,19 TL

Tablo 3.8: Vergi Kanununa göre kıdem tazminatı karşılık hesaplamaları

<b>Personele Ait Bilgiler</b>	<b>2015 Yılı Brüt Kıdem Tazminatı Tutarı</b>	<b>2016 Yılı Brüt Kıdem Tazminatı Tutarı</b>
Eyüp Börtek	65.239,62 TL	77.526,38 TL
Ferda Altay	10.697,42 TL	16.295,89 TL
Anıl Örnek	6.271,56 TL	10.567,40 TL
<b>Toplam</b>	<b>82.208,60 TL</b>	<b>104.389,67 TL</b>

### 3.6.Türkiye Muhasebe Standardına Göre Hesaplama

TMS-19 işten çıkarma tazminatlarını çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele almıştır. Çünkü sağlanan faydanın yani hizmetin sonlanarak çalışanın işten çıkarılmasıdır. (Morgül, 2009, s.551)

İşten çıkarma tazminatları, normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile işine son verilmesi veya 08.09.1999 tarihinden önce işe başlaması ve 15 yıl 3600 günü doldurması sebebiyle çalışanın gönüllü olarak, tazminat karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi durumunda ortaya çıkan ve ödenebilir duruma gelen faydalardır. (Akbulut ve Yanık, 2010, s.485)

TMS-19'da düzenlenmiş olan aktüeryal yönteme göre; netinin reel iskonto oranını vereceği, tahmini bir enflasyon ve faiz oranı beklentisi ile uygun bir iskonto oranı belirlenmelidir. Bulunacak olan reel iskonto oranı gelecekte ödenecek kıdem tazminatı yükümlülüklerinin bilanço tarihi itibarıyla bugünkü değerlerinin hesaplanmasında kullanılmalıdır. İsteğe bağlı işten ayrılmalar neticesinde ödenmeyip, işletmede kalacak

olan kıdem tazminatı tutarlarının tahmini oranı da, karşılık hesaplamalarında dikkate alınmalıdır. (Demir, 2006, s.46)

Kıdem tazminatı karşılığı tutarı şöyle hesaplanır:

$$\text{Tam Yükümlülük Tutarı} \times \left[ \frac{1 + \text{Enflasyon Oranı}}{1 + \text{Faiz Oranı}} \right]^{\text{Emekliliğe Kalan Gün Sayısı}/365}$$

### 3.6.1. Türkiye Muhasebe Standardına Göre Kıdem Tazminatı Hesaplanması

Tablo 3.3.'deki üç çalışan için 31.12.2015 tarihi itibarıyla kıdem tazminatı karşılığı TMS-19'a göre hesaplama yapılacaktır.

Tablo 3.9: B Restoran A.Ş.'nin TMS' ye göre ofis personeline ait bilgiler

Personele Ait Bilgiler	Eyüp Börtek	Ferda Altay	Anıl Örnek
İşe Başlama Tarihi	17.12.1998	05.12.2012	09.12.2013
İlk İşe Başlama Tarihi	17.12.1998	05.12.2012	09.12.2013
Nakil Tarihi	01.10.2014	-	-
Bilanço Tarihi	31.12.2015	31.12.2015	31.12.2015
Giydirilmiş Brüt Ücret	6.760,00 TL	3.680,00 TL	3.240,00 TL
Kıdem Tazminatına Esas Aylık Brüt Ücret	3.828,37 TL	3.480,00 TL	3.040,00 TL
Brüt Kıdem Tazminatı Tutarı	65.239,62 TL	10.697,42 TL	6.271,56 TL
Damga Vergisi Tutarı	495,17 TL	81,19 TL	47,60 TL
Net Kıdem Tazminatı Tutarı	64.744,45 TL	10.616,23 TL	6.223,96 TL
Kıdem Süresi	17 yıl 15 gün	3 yıl 27 gün	2 yıl 23 gün
SSK Prim Gün Sayısı	6135	1107	743
Emekliliğe kalan gün	-	4293	4657
Tahmini faiz oranı	%12	%12	%12
Tahmini enflasyon oranı	%10	%10	%10
İskonto Oranı	1	0,80901	0,79460

Tablo 3.10:Eyüp Börtek'in TMS' ye göre kıdem tazminatı karşılığının hesaplanması

İskonto Oranı:	$= ((1+\text{Enflasyon Oranı}) / (1+\text{Faiz Oranı}))^{\text{Emekliliğe kalan gün}/365}$ $= ((1+\%10) / (1+\%12))^0$ $=1$
İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlüğü	<p>Tam yükümlülük x İskonto oranı</p> $=65.239,62 \text{ TL} \times 1=65.239,62 \text{ TL}$

**Eyüp Börtek:** kıdem süresi hesaplanırken işe başlama tarihi 17.12.1998'dir. İşten çıkış tarihi olarak ise bilanço tarihi 31.12.2015 baz alınır. Kıdem tazminatı tavanını aşması nedeni ile hesaplamada aylık brüt ücret olarak dikkate alınan tutar 3.828,37 TL'dir. Tam yükümlülük, brüt kıdem tazminatıdır. Personelin doğum tarihi, işe başlama tarihi, çalıştığı SSK prim ödeme gün sayısı ve cinsiyet durumları dikkate alınarak Sosyal Güvenlik Kurumunun belirlediği şartlara bakıldığında emeklilik için gün sayısını tamamlamıştır.

Tablo 3.11:Ferda Altay'ın TMS' ye göre kıdem tazminatı karşılığının hesaplanması

İskonto Oranı:	$= ((1+\text{Enflasyon Oranı}) / (1+\text{Faiz Oranı}))^{\text{Emekliliğe kalan gün}/365}$ $= ((1+\%10) / (1+\%12))^{4293/365}$ $=0,80901$
İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlüğü	<p>Tam yükümlülük x İskonto oranı</p> $=10.697,42 \text{ TL} \times 0,80901 =8.654,32 \text{ TL}$

**Ferda Altay:** kıdem süresi hesaplanırken işe başlama tarihi 05.12.2012'dir. İşten çıkış tarihi olarak ise bilanço tarihi 31.12.2015 baz alınır. Kıdem tazminatı tavanını aşmadığı için hesaplamada aylık brüt ücret olarak dikkate alınan tutar 3.480,00 TL'dir. Tam yükümlülük, brüt kıdem tazminatıdır. Personelin doğum tarihi, işe başlama tarihi, çalıştığı SSK prim ödeme gün sayısı ve cinsiyet durumları dikkate alınarak Sosyal Güvenlik Kurumunun belirlediği şartlara bakıldığında emeklilik için günü 4293'dür.

Tablo 3.12:Anıl Örnek'in TMS'ye göre kıdem tazminatı karşılığının hesaplanması

İskonto Oranı:	$= ((1+\text{Enflasyon Oranı}) / (1+\text{Faiz Oranı}))^{\text{Emekliliğe kalan gün}/365}$ $= ((1+\%10) / (1+\%12))^{4657/365}$ $=0,79460$
İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlüğü	<p>Tam yükümlülük x İskonto oranı</p> $=6.271,56 \text{ TL} \times 0,79460 =4.983,38 \text{ TL}$

**Anıl Örnek;** kıdem süresi hesaplanırken işe başlama tarihi 09.12.2013'dür. İşten çıkış tarihi olarak ise bilanço tarihi 31.12.2015 baz alınır. Kıdem tazminatı tavanını aşmadığı için hesaplamada aylık brüt ücret olarak dikkate alınan tutar 3.040,00 TL'dir. Tam yükümlülük, brüt kıdem tazminatıdır. Personelin doğum tarihi, işe başlama tarihi, çalıştığı SSK prim ödeme gün sayısı ve cinsiyet durumları dikkate alınarak Sosyal Güvenlik Kurumunun belirlediği şartlara bakıldığında emeklilik için günü 4657'dir.

**Türkiye Muhasebe Standartlarına göre;** Eyüp Börtek adlı personel kendi isteğiyle iş sözleşmesini 31.12.2016 tarihinde sonlandırmak istemektedir. İşe başlama tarihinin 17 Aralık 1998 olması, 15 Yıl ve 3600 (üçbinaltıyüz) gün sigortalılık şartlarını birlikte yerine getirmesi sonucu kendi isteği ile ayrılrsa da kıdem tazminatına hak kazanmıştır.

Tablo 3.13: 31.12.2016 bilanço tarihine göre ofis personeline ait bilgiler

<b>Personele Ait Bilgiler</b>	<b>Eyüp Börtek</b>	<b>Ferda Altay</b>	<b>Anıl Örnek</b>
İşe Başlama Tarihi	17.12.1998	05.12.2012	09.12.2013
Nakil Tarihi	01.10.2014	-	-
İlk İşe Başlama Tarihi	17.12.1998	05.12.2012	09.12.2013
Bilanço Tarihi	31.12.2016	31.12.2016	31.12.2016
Giydirilmiş Brüt Ücret	7.750,00 TL	4.200,00 TL	3.650,00 TL
Kıdem Tazminatına Esas Aylık Brüt Ücret	4.297,21 TL	4.000,00 TL	3.450,00 TL
Brüt Kıdem Tazminatı Tutarı	77.526,38 TL	16.295,89 TL	10.567,40 TL
Kıdem Süresi	18 yıl 15gün	4 yıl 27 gün	3 yıl 23 gün
SSK Prim Gün Sayısı	6495	1467	1103
Emekliliğe kalan gün	-	3933	4297
Tahmini faiz oranı	-	% 12	% 12
Tahmini enflasyon oranı	-	% 10	% 10
İskonto Oranı	-	0,82352	0,80885

Tablo 3.14: Altay'ın 31.12.2016 tarihinde TMS'ye göre kıdem tazminatı hesaplanması

İskonto Oranı:	$= ((1+\text{Enflasyon Oranı}) / (1+\text{Faiz Oranı}))^{\text{Emekliliğe kalan gün}/365}$ $= ((1+\% 10) / (1+ \% 12))^{3933/365}$ $= 0,82352$
İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlüğü	<p>Tam yükümlülük x İskonto oranı</p> $=16.295,89 \text{ TL} \times 0,82352 =13.420,00 \text{ TL}$

Tablo 3.15:Örnek'in 31.12.2016 tarihinde TMS'ye göre kıdem tazminatı hesaplanması

İskonto Oranı:	$= ((1+\text{Enflasyon Oranı}) / (1+\text{Faiz Oranı}))^{\text{Emekliliğe kalan gün}/365}$ $= ((1+\% 10) / (1+ \% 12))^{4297/365}$ $= 0,80885$
İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlüğü	<p>Tam yükümlülük x İskonto oranı</p> $=10.567,40 \text{ TL} \times 0,80885 =8.547,44 \text{ TL}$

Tablo 3.16: TMS'ye göre 31.12.2015 tarihindeki kıdem tazminatı karşılıkları

Personele Ait Bilgiler	Eyüp Börtek	Ferda Altay	Anıl Örnek	Toplam
Brüt Kıdem Tazminatı	65.239,62 TL	10.697,42 TL	6.271,56 TL	82.208,60 TL
İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlüğü	65.239,62 TL	8.654,32 TL	4.983,38 TL	78.877,32 TL

Tablo 3.17: TMS'ye göre 31.12.2016 tarihindeki kıdem tazminatı karşılıkları

Personele Ait Bilgiler	Eyüp Börtek	Ferda Altay	Anıl Örnek	Toplam
Brüt Kıdem Tazminatı	77.526,38 TL	16.295,89 TL	10.567,40 TL	104.389,67 TL
İndirgenmiş Kıdem Tazminatı Yükümlüğü	77.526,38 TL	13.420,00 TL	8.547,44 TL	99.493,82 TL

### 3.7. Kıdem Tazminatı Karşılığının Muhasebeleştirilmesi

Vergi mevzuatı uygulamaları ile UFRS arasındaki önemli fark kıdem tazminatı karşılığının muhasebeleştirilmesidir. Vergi mevzuatı kıdem tazminatını ödendiği tarihte giderleştirmektedir. Vergi mevzuatı karşılık ayırmayı zorunlu tutmadığı için, karşılık

ayrılır ise kanunen kabul edilmeyen gider yazılacaktır. TMS -19 standardı çalışanların her zaman işten çıkarılma ihtimali olduğu için, her raporlama döneminde zorunlu olarak karşılık ayrılması gerektiğini belirtmiştir.(Demir, 2009, s.203)

### 3.7.1. Vergi Kanunlarına Göre Muhasebeleştirilmesi

3.5.'deki İş Kanununa Göre Kıdem Tazminatı Hesaplanması başlıklı bölümde yer alan tablolardaki verilere göre muhasebe kayıtları yapılacaktır.

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
..... 31.12.2015 .....		
681 Önceki Dönem Gider ve Zararları	71.860,23	
770 Genel Yönetim Giderleri	10.348,37	
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı		82.208,60
31.12.2015 tarihinde kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmasının kaydı		
..... 31.12.2015 .....		
950 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	82.208,60	
951 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Karşılığı		82.208,60
Ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının nazım hesaplara kaydı		
..... 31.12.2016 .....		
472 Kıdem Tazminatı Karşılığı	65.239,62	
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı		65.239,62
Ayrılan işçinin kıdem tazminatı karşılığının kısa vadeli hesaba kaydı		
..... 31.12.2016 .....		
770 Genel Yönetim Giderleri	12.286,76	
372 Kıdem Tazminatı Karşılığı	65.239,62	
335 Personele Borçlar		76.937,95
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		588,43
Eyüp Börtek kıdem tazminatı hesaplanması tahakkuk kaydı		

..... 31.12.2016 .....		
335 Personle Borçlar 102 Bankalar Eyüp Börtek'in kıdem tazminatı ödemesinin kaydı	76.937,95	76.937,95
..... 31.12.2016 .....		
960- Matrahtan İndirilecek Unsurlar Karşılığı 961- Matrahtan İndirilecek Unsurlar Gelire alınan karşılığın vergiden düşülmek üzere nazım hesaba kaydı	65.239,62	65.239,62
..... 31.12.2016 .....		
770 Genel Yönetim Giderleri 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Cari yıla ait kıdem tazminatı karşılığının giderlere kaydı	9.894,31	9.894,31
..... 31.12.2016 .....		
950 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler 951 Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Karşılığı Ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının nazım hesaplara kaydı	9.894,31	9.894,31

### 3.7.2. Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi

Türkiye Muhasebe Standardına Göre Kıdem Tazminatı Hesaplanması 3.6 başlıklı bölümde yer alan tablolardaki verilere göre muhasebe kayıtları yapılacaktır.

Tablo 3.16 ve 3.17 'deki veriler dikkate alınarak TMS' ye göre hesaplama;

$$\text{Reel Faiz Oranı} = ((\text{Faiz Oranı} / \text{Enflasyon Oranı}) - 1) \times 100$$

$$= ((1,12 / 1,10) - 1) \times 100$$

$$= \% 1,8181$$

2015 yılında indirgenmiş kıdem tazminatı yükümlülüğümüz 78.877,32 TL

2015 yılı ertelenmiş vergi varlığı 78.877,32 TL x %20=15.775,46 TL

Kurumlar vergisi oranı %20 'dir.

Faiz maliyeti 13.637,70 TL x %1,8181=247,95 TL

2016 yılı ödenecek kıdem tazminatı toplamı 104.389,67 TL

Cari dönem yükümlülük artışı (2016 Yılı) = 7.450,00 TL + 247,95 TL=7.697,95 TL

Cari dönem ertelenmiş vergi varlığı 7.697,95 TL x %20=1.539,59 TL

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
..... 31.12.2015 .....		
Genel Yönetim Giderleri	78.877,32	
U.V Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar		78.877,32
Çalışanlara sağlanacak ödeme yükümlülüğünün tahakkuku		
..... 31.12.2015 .....		
Ertelenmiş Vergi Varlıkları (Duran Varlıklar)	15.775,46	
Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir/Gider Etkisi		15.775,46
Çalışanlara sağlanacak yükümlülük kaydının ertelenmiş vergi varlığına etkisi( 78.877,32x%20)		
..... 31.12.2016 .....		
U.V.Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	65.239,62	
K.V.Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar		65.239,62
Uzun vadeli borçların kısa vadeli borç hesabına aktarılması		
..... 31.12.2016 .....		
Ertelenmiş Vergi Varlıkları (Dönen Varlıklar)	13.047,92	
Ertelenmiş Vergi Varlıkları(Duran Varlıklar)		13.047,92
Duran varlıkların dönen varlıklar hesabına nakli (65.239,62x%20)		
..... 31.12.2016 .....		
K.V.Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	65.239,62	
Genel Yönetim Gideri	12.286,76	
Ödenecek Vergi Ve Fonlar		588,43
Personele Borçlar		76.937,95
Kıdem Tazminatı Ödeme Tahakkuku		

..... 31.12.2016 .....		
Personele Borçlar	76.937,95	
Bankalar		76.937,95
Eyüp Börtek'in kıdem tazminatı ödemesinin kaydı		
..... 31.12.2016 .....		
Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir/Gider Etkisi	13.047,92	
Ertelenmiş Vergi Varlıkları (Dönen Varlıklar)		13.047,92
Hesap bakiyelerinin kapatılması		
..... 31.12.2016 .....		
Genel Yönetim Giderleri	7.450,00	
Finansman Giderleri	247,95	
U.V. Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar		7.697,95
Çalışanlara sağlanacak yükümlülüğün tahakkuku		
..... 31.12.2016 .....		
Ertelenmiş Vergi Varlıkları Duran Varlıklar	1.539,59	
Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir/Gider Etkisi		1.539,59
Çalışanlara sağlanacak yükümlülük kaydının ertelenmiş vergi varlığına etkisi(7.697,95 x%20)		

## BÖLÜM 4. SONUÇ

Çalışanlar için iş hayatı günlük yaşantının önemli bir kısmını oluşturmaktadır. İş hayatında, işçi ile işveren arasında sorun olan ve mahkemelere iş davası olarak intikal eden anlaşmazlıkların başında kıdem tazminatı gelmektedir. 25.10.2017 tarihinde yayınlanan 7036 kanun numaralı resmi gazete ile 01.01.2018 tarihinden itibaren işçi ve işveren arasındaki anlaşmazlıklar için direkt mahkemeye değil önce arabulucuya gitme zorunluluğu gelmiştir. İşçi ve işveren tazminat ve diğer konularda anlaşamazlarsa iş mahkemesine dava açabilmek için şart, arabulucuya başvurmuş olmaktır.

Personelin uzun yıllardır aynı şirkette çalışıyor olması ve işverene bağlılığı işverenler açısından bir risk haline gelmiştir. Bazı işletmelerin personel sayılarını ve hizmet sürelerini göz önünde bulundurduğumuzda personel maliyetleri, mali tabloların önemli bir kalemini oluşturmaktadır. Bu nedenle işverenler kayıtdışı çalıştırmaya, tazminat ödemediği işten çıkarma veya uzun yıllar aynı elemanı çalıştırmama yoluna başvurmaktadır. Kıdem tazminatı, işçiler açısından güvence ve maddi gelir iken işverenler açısından bir maliyettir. Bu durum toplum açısından ele alınması gereken bir konudur.

Kıdem tazminatına hak kazanmak için öngörülen koşullarla birlikte fesih nedenleri de önemlidir. Muhasebeleştirilmede ödemesinin belli koşullara bağlı olması ve genelde gelecek dönemlerde yapılması sonucu diğer giderlerden farklıdır ve ödenmemesi de mümkündür. Kıdem tazminatının bir gider kalemi olabilmesi için işçinin gerekli şartları sağlayarak işten çıkması sonucu muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramlarına göre karşılık ayrılması gerekmektedir. Firmaların risklerini en aza indirmek ve finansal tabloların kullanıcılara doğru, gerçekçi bilgileri sunabilmesi için Türkiye Muhasebe Standartları getirilmiştir. TMS-19 Çalışanlara sağlanan faydalar standardı, kıdem tazminatını fayda planları kapsamında ele almış ve bu yönde uygulamaya yeni düzenlemeler getirmiştir.

Türkiye muhasebe standartları, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin dünya çapında karşılaştırılabilmesine olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır. Kıdem tazminatı karşılık tutarının hesaplanmasında yasal uygulama ve TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında farklılıklar bulunmaktadır. TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında kıdem tazminatı, çalışanlara sağlanan diğer faydalardan

ayrı olarak ele alınmıştır. Çünkü kıdem tazminatı, çalışma sırasında değil personelin çalışmasının sona ermesi halinde ortaya çıkan bir yükümlülüktür. TMS-19' da Yükümlülüğün başka bir kuruma yansıtılmaması ve ödeme yükümlülüğünün sadece işverene ait olması sonucu kıdem tazminatına tanımlanmış fayda planı denilebilir.

TMS-19 standartları içinde yer alan bazı ifadeler Türkiye'deki mevcut durumu açıklamaktan uzaktır. Standart ve tebliğlerinde yer alan ifadelerin ilgili taraflar ve meslek mensupları tarafından doğru olarak anlaşılabilmesi için açıklayıcı bilgilere ve örneklere ihtiyaç vardır. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının yorumu ve uygulanması, dönüşüm sürecinde farklılıkları, geçişte senaryoların belirlenmesi, uyumlu hesap planı ve muhasebe süreçlerinin oluşturulması ve VUK'na uygunluğu açısından aynı anda iki farklı standartta muhasebe takibi yapılması gerekmektedir. Finansal raporlama zorlukları, analiz etme ve belirleme, finansal raporlama etkisinin belirlenmesi, sistemsiz zorluklar, yeni süreçlerin geliştirilmesi, tarihsel verilerin yeniden oluşturulması veya yeniden işlenmesi, var olan verilerin geliştirilmesi ve yeni verilerin toplanması TFRS' ye geçerken yaşanabilecek olası zorluklardır.

Kıdem tazminatı ile ilgili sorunun çözülmesi ve bir anda oluşan maliyet yükünün işverenleri korkutmaması açısından her ay %3 ödenen işsizlik sigortası fonu ödemesi gibi işveren payı, işçi payı ve devlet payı olarak kesinti yapılarak sosyal güvenlik kurumu tarafından ödeme alınabilir. İşverene bağlılığında bir yıllık hizmet süresini doldurmuş her vatandaş yıpranma payı olarak alabilme hakkına sahip olmalıdır. Kişi emeklilik hakkı geldiği zaman sosyal güvenlik kurumuna başvuru yaparak verdiği emeğin karşılığını alabiliyorsa kıdem tazminatı hakkını da alabilmelidir.

Ülkemizde, Kıdem Tazminatı Fonu sürekli gündeme gelmesine rağmen oluşturuluncaya kadar kıdem tazminatı işverenler tarafından ödenecek uzun vadeli bir yükümlülük olarak varlığını devam ettirecektir. Yapılan çalışmalarda fonda işçi adına belirli bir süre 10 veya 15 yıl gibi prim ödenmiş olması halinde işçi, haklı bir neden olmaksızın istifa etmesi halinde kıdem tazminatına hak kazanabilecektir. Kıdem tazminatına hak kazanmak için aranan asgari prim ödeme süresinin uzun olması gibi nedenlerle hem işçi hem de işveren sendikaları kıdem tazminatı fonu düzenlemesine yardımcı olmamaktadır. Fon oluşturulduğunda da bu konu kamuoyunu meşgul etmeye devam edecektir. Bu açıdan bakıldığında, kıdem tazminatı ile ilgili ölçme, değerlendirme ve muhasebe uygulamaları gündemdeki konumunu devam ettireceğe benzemektedir.

## KAYNAKÇA

1. Akbulut, Akın, (2012), “*Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*”, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara
2. Akdoğan, Nalan ve Orhan, Sevilengül, (2008), “*Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*”, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara
3. Akdoğan, Uğur M., (2013), “*TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulaması Üzerinden TFRS’ni İlk Defa Uygulayacak İşletmelerin Hazırlık Seviyelerinin Analizi*”, MÖDAV
4. Akgül, Başak Ataman ve Akay, Hüseyin, (2004), “*Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*”, 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2004
5. Aksoy, Tamer (2005), “*Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 71, Nisan -Haziran 2005
6. Akyiğit, Ercan, (2014), “*İş Hukuku*”, Seçkin Yayınevi, Ankara
7. Andaç, Faruk, (Nisan 2010), “*Çağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi İş Hukuku Ve Sosyal Güvenlik Hukuku Öğretim Üyesi Türk Ağır Sanayi Ve Hizmet Sektörü Kamu İşverenleri Sendikası, İşsizlik Sigortası*”, TÜHİS Türk Ağır Sanayi Ve Hizmet Sektörü Kamu İşverenleri Sendikası Eğitim Yayınıdır. Parasızdır. Yayın No: 66
8. Arslan, Yavuz, (2009), “*TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İncelenmesi ve Vergi Kanunları Çerçevesinde Değerlendirilmesi*”, Yayınlanmamış HUK Yeterlik Etüdü, Ankara
9. Aygün, Davut ve Uğur, Kaya, (2013) “*TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi*”, AİBÜ Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 9(2)
10. Başterzi, Süleyman, (1995), “*Kıdem Tazminatı-İşsizlik Sigortası İlişkisi*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
11. Bostancı, Serpil, (2002). “*Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 60, Nisan –Mayıs-Haziran
12. Çabuk, Adem, (2001), “*Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri*”, Vipaş Yayınları, Bursa
13. Çankaya, Fikret, (2007), “*Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Accounting and Financial History Research Journal January 2017(12) 84 Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması*”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 3(6)
14. Çankaya, İslam (1999), “*Tüm İşletmelerde Dönem Sonu İşlemleri*”, Ankara
15. Çelik, Ercan,(2012), “*Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’ nın Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*”, Çukurova Üniversitesi, Doktora Tezi

16. Çetin, Ayten ve Ögüz, Akarçay, Ayça, (2010), “*Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi*”, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, C. XXIX, S.II
17. Çil, Şahin, (2009), “*İş Hukuku ve Sosyal Güvenlik Hukukuna İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri*”, İstanbul
18. Demir, Volkan, (2006), “*SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği*”, Mali Çözüm Dergisi, Ağustos-Eylül-Ekim 2006, Sayı:77
19. Demir, Volkan, (2009), “*TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar*”, Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, 2.Baskı, İSMMMOMO Yayın No:99
20. Demircioğlu, Murat, ve Tankut, Centel, (2012), “*İş Hukuku*”, Beta Yayıncılık, İstanbul
21. Durgut, Mehmet, Kaya, Uğur, (2013), “*TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının İMKB’deki Şirketlerde Uygulanma Düzeyinin Değerlendirilmesi*”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 27(2) Yayın No: 851413)
22. Erol, Hatice, Özdemir Abdullah, Özdemir Ve Meryem, Yurdakul, Elif, (2010), “*Türkiye’de İşsizliğin Yol Açtığı Olumsuz Sonuçların Giderilmesinde 4447 Sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun İşlevi*”, Tisk Akademi
23. Gerşil, Aydın ve Sönmez, Feriştah, (2007), “*Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar*”, Mali Çözüm, 79
24. Gökçen, Gürbüz, Ataman, Başak ve Çakıcı, Cemal (2011), “*Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları: Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu*”, 1.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul
25. Gücenme, Gençoğlu, Ümit, Yıldız, Özerhan ve Karabınar, Selahattin, (2013),”*Türkiye Finansal Raporlama Standartları*”, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayınları (KGK)
26. Gücenme, Ümit ,(2002), “*Envanter*”, Marmara Kitabevi, Bursa
27. Güler, İbrahim, (2012), “*Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı TFRS ve KOBİ TFRS Uygulaması*”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
28. Günay, Cevdet İlhan , (2005), “*İş Hukuku*”, Yeni İş Yasaları, Yetkin Yayınları, Ankara
29. Günay, Cevdet İlhan, (1998), “*İş Kanunu Şerhi*”, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara,
30. İbis, Cemal ve Özkan, Serdar, (2006) “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Genel Bakış*”, Mali Çözüm, İSMMMOMO Yayını, Sayı 74, Ocak-Subat-Mart
31. İbiş, C., Y. Selvi, F. Yılmaz, B. Sipahi, V. Demir ve K. Sarıoğlu, (2009), “*Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Açıklamalar ve Uygulamalar*” ed. Volkan Demir, İSMMMOMO Yayınları, (2. Baskı) ,Yayın No:99, İstanbul
32. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, (2006), “*Muhasebenin Temel Kavramları Ve Tekdüzen Hesap Planı*”, Yayın No 14, İSMMMOMO Yayınları
33. Kaba, Uyar, İlkay, “*Ölen İşçinin Kıdem Tazminatı*”, <https://ilkayuyarkaba.av.tr/olen-iscinin-kidem-tazminat/>, E.T.02.12.2017
34. Kaban, Nihan, (2007) “*Muhasebenin İhtiyatlılık Kavramının Karşılıklar ve Yedekler Açısından Karşılaştırmalı Bir İncelemesi*”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi

35. Karacaer, Semra, (2002), “TMS 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler Standardı Kapsamında Garanti Gider Karşılıklarının İncelenmesi”, MÖDAV Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 4, Aralık
36. Karacan, Sami, (2006), “İş Kanunu’na Göre Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi”, Mevzuat Dergisi, Sayı:107
37. Karacan, Sami, (2009), “KOBİ’lerde UFRS’ye Uygun Finansal Raporlama”, Umuttepe Yayınları, Kocaeli
38. Karacan, Sami, Savcı, Mustafa, (2011), “Türkiye Muhasebe Standartları-19 (TMS-19) Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi”, Kocaeli Üniversitesi, SBE Dergisi, (22
39. Karakaya, Mevlüt, (2008), “Çalışanlara Sağlanan Kısa Süreli Faydalar Kapsamındaki İzin Ücretlerinin TMS-19’a Göre İncelenmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 1(2)
40. Karayalçın, Yaşar, (2006), “Bilanço Hukuku Açısından Kıdem Tazminatı - 30 Yıl sonra Kıdem Tazminatı ve Fonu”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1713, Eskişehir
41. Kaval, Hasan, (2013) “Kıdem Tazminatı Karşılığında Aktüer Kazanç ve Kayıpların Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosunda Raporlanması”, <http://www.akademikdenetim.com.tr/dosya>, (Erişim Tarihi: 07.01.2018)
42. Kaya, Pir Ali, (2005), “Türk İş Hukuku’nda Kıdem Tazminatı Fonu Tartışmaları” İş-Güç End. İlişkileri Ve İnsan Kaynakları Dergisi, Cilt:7, Sayı:1
43. Kızıl, Ahmet, (1990), “Envanter ve Değerleme”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Öğretim Üyesi, Der Yayınlar, İstanbul
44. Kızıl, Ahmet, (2010), “Envanter ve Değerleme”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Öğretim Üyesi, Der Yayınlar, İstanbul,
45. Koç, Muzaffer , (2007), “Kıdem Tazminatında Zamanaşımı”, Yaklaşım Dergisi, Haziran. Sayı:174
46. Kurt, Resul ve Uygur, Gözde ,(2013), “15 Yıl Ve 3600 Günle Kıdem Tazminatı Alanlar Başka Yerde Çalışabilir Mi?”, Mali Çözüm, sayı 117 Mayıs-Haziran
47. Kurt, Resul, (Ocak-Şubat-Mart 2005). “Kıdem Tazminatına Dahil Olan Ödemeler ve kıdem Tazminatı Tavan Tutarı”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 70
48. Kurt, Resul, “Evlene Kadın İşçinin Kıdem Tazminatı”, <http://www.haber7.com/yazarlar/dr-resul-kurt/466912-evlenen-kadin-iscinin-kidem-tazminatı>, E.T.02.12.2017
49. Maç, Mehmet ve Cüneyt Büyükyaka, (2004), “Kıdem Tazminatının Hangi Hallerde Ve Ne Miktarda Verilebileceği, Yasaya Aykırı Olarak Ödenen Kıdem Tazminatının Durumu”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 66, Ocak-Şubat-Mart
50. Mihci, Mustafa “İşçinin Ölümü Halinde Kıdem Tazminatı”, [http://www.mihcihukuk.com/iscinin-olumu-halinde-kidem\\_tazminatı.html](http://www.mihcihukuk.com/iscinin-olumu-halinde-kidem_tazminatı.html)/ E.T.02.12.2017
51. Morgül, Cüneyt, (2009), “TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, UFRS/UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
52. Müsiad (Müstakil Sanayici Ve İşadamları Derneği), (1997), “Kıdem Tazminatı Fonu Bir Model Önerisi”, (Hazırlayanlar: Yusuf Balcı, Halis Yunus Ersöz), Ekim, İstanbul
53. Narmanlıoğlu, Ünal, (1998), “İs Hukuku, ( Ferdi ilişkileri 1)”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, No: 3, İzmir

54. Netek, Okan, (2011), “*Karşılıklar Ve Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Vergi Kanunları Ve Muhasebe Standartları Çerçevesinde Değerlendirmesi*” Vergi Müfettişi (Eski Hesap Uzmanı), TÜRMOB Yayınları- 418, Ankara
55. Nuri, Çelik, (1994), “*İş Hukuk Dersleri*”, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. İstanbul
56. Ögüz, Akarçay, Ayça, (2007), “*TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi, İstanbul
57. Örtten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın, (2007), “*Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, TMS-TFRS*”, Mart, Gazi Kitabevi, Ankara
58. Örtten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın, (2010), “*Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları, ( TMS - TFRS ) Uygulama ve Yorumları*”, Gazi Kitabevi, Ankara
59. Örtten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın, (2014), “*Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*”, 7.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
60. Özdemir, Cumhuriyet Sinan, (2009), “*Yargıtay Kararları İle Açıklamalı Güncellenmiş İş Kanunu*”, Yaklaşım Yayınları, Ankara
61. Özdemir, Cumhuriyet Sinan, (2010), “*İş Kanunu'na Göre İşveren ve İşçi Rehberi*”, Adalet Yayınevi, Ankara
62. Özdemir, Cumhuriyet Sinan, (Kasım-2010), “*Kıdem Tazminatı Uygulaması*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:351
63. Özdemir, Fevzi S. ve İdris Varıcı, (2015) “*TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Müessesesi ve Muhasebe Kayıtları: İlk Geçiş Yönüyle Örnek İşletme Uygulaması*” Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 15(29)
64. Özerhan, Akbulut, Yıldız ve Yanık, Serap, (2010), “*Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*”, TÜRMOB Yayın No:377, Ankara
65. Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap, (2012), “*Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları*”, 2. Baskı, TÜRMOB Yayınları-427, Ankara.
66. Özkan, Azzem, (Ocak-Haziran 2009), “*TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları*”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (32)
67. Özkan, Özgür ve U. Kocamış, Tuğçe, (2011), “*Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi*”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat
68. Öztürk, Bünyamin, (2006), “*Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri*”, Güncelleştirilmiş 3.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
69. Özulucan, Abitter, (2005) “*Dönem Sonu İşlemleri Ve Muhasebe Uygulamaları*”, İstanbul Türkmen Kitabevi
70. Sarper, Süzek, (2006), “*İş Hukuku*”, 3. Bası, Beta Yayınları, İstanbul
71. Sarper, Süzek, ( Eylül 2012), “*İş Hukuku*”, Beta, 8. Baskı, İstanbul
72. Sürmen, Yusuf,(2007), “*Muhasebe-2*”, Eylül 2007, Trabzon Celepler Baskı
73. Süzek, Sarper,(1998), “*İş Hukukunun Genel Esasları*”, İstanbul, Beta

74. Tekşen, Ömer, (2010), “*TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi*”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 15 (2)
75. Tokay, S.Hüseyin Ve Deran, Ali, (2008), “*Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri*”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı. 90
76. Toroslu, M. Vefa, (2010), “*Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok-Maliyet İlişkisi: TMS 2 Stoklar TMS 23 Borçlanma Maliyetleri*”, (Yüksek Lisans Tezi) Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
77. Toroslu, M. Vefa, (2012) ‘*Muhasebe Teorisi*’, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012
78. Tunçomağ, Kenan, (1979), “*Kıdem Tazminatı, Fonu Ve İşsizlik Sigortasıyla İlgili Sorunlar*”, Hıfzı Timur Anısına Armağan, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul
79. Tutis Yayınları, Reisoğlu,(1976) Safa, “*1927 Sayılı Yasa Açısından Kıdem Tazminatı*”, Ankara
80. Uluğ, Gülnaz, (2007), “*Kıdem Tazminatı: Türkiye Ve Kanada Örneği*”, İstanbul Üniversitesi, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul
81. Umdü, Ersin,( Nisan 2009) “*Kıdem Tazminatı Nasıl Hesaplanır?*”, Mali Pusula Dergisi, Yıl:5, Sayı:52
82. Ürel, Gürol, (2009), “*Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması*”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara,
83. Yalkın, Yüksel Koç, Demir, Volkan, Demir, Defne, “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi*”, Mali Çözüm Dergisi 17. Dünya Muhasebeciler Kongresi Özel Sayısı, İSMMMÖ Yayını, 57-73 (İngilizce) ve 291-307 (Türkçe)
84. Yanık, Edibe Yılmaz, (2006), “*Ara Dönem Mali Raporlarda Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Örneği*”, (Yüksek Lisans Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli
85. Yılmaz, Sebahattin, (1987), “*Envanter ve Bilanço*”, Atatürk Üniversitesi Basım Evi, Erzurum

## **EK 1: TEK DÜZEN HESAP PLANI**

### **DÖNEN VARLIKLAR**

#### **10 Hazır Değerler**

- 100. Kasa
- 101. Alınan Çekler
- 102. Bankalar
- 103. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri(-)
- 108. Diğer Hazır Değerler

#### **11 Menkul Kıymetler**

- 110. Hisse Senetleri
- 111. Özel Kesim Tahvil, Senet Ve Bonoları
- 112. Kamu Kesimi Tahvil, Senet Ve Bonoları
- 118. Diğer Menkul Kıymetler
- 119. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

#### **12 Ticari Alacaklar**

- 120. Alıcılar
- 121. Alacak Senetleri
- 122. Alacak Senetleri Reeskontu (-)
- 126. Verilen Depozito Ve Teminatlar
- 127. Diğer Ticari Alacaklar
- 128. Şüpheli Ticari Alacaklar
- 129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)

#### **13 Diğer Alacaklar**

- 131. Ortaklardan Alacaklar
- 132. İştiraklerden Alacaklar
- 133. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar
- 135. Personelden Alacaklar
- 136. Diğer Çeşitli Alacaklar
- 137. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)
- 138. Şüpheli Diğer Alacaklar
- 139. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

## **15 Stoklar**

- 150. İlk Madde Ve Malzeme
- 151. Yarı Mamuller - Üretim
- 152. Mamuller
- 153. Ticari Mallar
- 157. Diğer Stoklar
- 158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 159. Verilen Sipariş Avansları

## **17. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri**

- 170. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
- 178. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme
- 179. Taşeronlara Verilen Avanslar

## **18 Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları**

- 180. Gelecek Aylara Ait Giderler
- 181. Gelir Tahakkukları

## **19 Diğer Dönen Varlıklar**

- 190. Devreden Katma Değer Vergisi
- 191. İndirilecek Katma Değer Vergisi
- 192. Diğer Katma Değer Vergisi
- 193. Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar
- 195. İş Avansları
- 196. Personel Avansları
- 197. Sayım ve Tesellüm Noksanları
- 198. Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar
- 199. Diğer Dönen Varlık. Karşılığı (-)

## **DURAN VARLIKLAR**

### **22 Ticari Alacaklar**

- 220. Alıcılar
- 221. Alacak Senetleri
- 222. Alacak Senetleri Reeskontu (-)
- 226. Verilen Depozito Ve Teminatlar
- 229. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)

### **23 Diğer Alacaklar (1)**

- 230. Ortaklardan Alacaklar
- 231. İştiraklerden Alacaklar
- 232. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar
- 235. Personelden Alacaklar
- 236. Diğer Çeşitli Alacaklar
- 237. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)
- 239. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

### **24 Mali Duran Varlıklar**

- 240. Bağlı Menkul Kıymetler
- 241. Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 242. İştirakler
- 243. İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)
- 244. İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 245. Bağlı Ortaklıklar
- 246. Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)
- 247. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 248. Diğer Mali Duran Varlıklar
- 249. Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)

### **25 Maddi Duran Varlıklar**

- 250. Arazi Ve Arsalar
- 251. Yer Altı Ve Yer Üstü Düzenleri
- 252. Binalar
- 253. Tesis, Makine Ve Cihazlar
- 254. Taşıtlar
- 255. Demirbaşlar
- 256. Diğer Maddi Duran Varlıklar
- 257. Birikmiş Amortismanlar (-)
- 258. Yapılmakta Olan Yatırımlar
- 259. Verilen Avanslar

### **26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

- 260. Haklar

- 261. Şerefiye
- 262. Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri
- 263. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri
- 264. Özel Maliyetler
- 267. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 268. Birikmiş Amortismanlar (-)
- 269. Verilen Avanslar

### **27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar**

- 271. Arama Giderleri
- 272. Hazırlık Ve Geliştirme Giderleri
- 277. Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- 278. Birikmiş Tükenme Payları (-)
- 279. Verilen Avanslar

### **28 Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları**

- 280. Gelecek Yıllara Ait Giderler
- 281. Gelir Tahakkukları

### **29 Gelecek Yıllarda İndirilecek Katma Değer Vergisi**

- 291. Gelecek Yıllarda İndirilecek Katma Değer Vergisi
- 292. Diğer Katma Değer Vergisi
- 293. Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar
- 294. Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Maddi Duran Varlıklar
- 297. Diğer Çeşitli Duran Varlıklar
- 298. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 299. Birikmiş Amortismanlar (-)

### **KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

#### **30 Mali Borçlar**

- 300. Banka Kredileri
- 303. Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri Ve Faizleri
- 304. Tahvil Anapara Borç, Taksit Ve Faizleri
- 305. Çıkarılmış Bonolar Ve Senetler
- 306. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler
- 308. Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)

309. Diğer Mali Borçlar

**32 Ticari Borçlar**

320. Satıcılar

321. Borç Senetleri

322. Borç Senetleri Reeskontu (-)

326. Alınan Depozito Ve Teminatlar

329. Diğer Ticari Borçlar

**33 Diğer Borçlar**

331. Ortaklara Borçlar

332. İştiraklere Borçlar

333. Bağlı Ortaklıklara Borçlar

335. Personele Borçlar

337. Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)

339. Diğer Çeşitli Borçlar

**34 Alınan Avanslar**

340. Alınan Sipariş Avansları

349. Alınan Diğer Avanslar

**35. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakedişleri**

350. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakedişleri

358. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme

**36 Ödenecek Vergi Ve Diğer Yükümlülükler**

360. Ödenecek Vergi Ve Fonlar

361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

368. Vadesi Geçmiş Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi Ve Diğer Yükümlülükler

369. Ödenecek Diğer Yükümlülükler

**37 Borç Ve Gider Karşılıkları**

370. Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları

371. Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri (-)

372. Kıdem Tazminatı Karşılığı

373. Maliyet Giderleri Karşılığı

379. Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları

**38 Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları**

380. Gelecek Aylara Ait Gelirler

381. Gider Tahakkukları

**39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**

391. Hesaplanan Katma Değer Vergisi

392. Diğer Katma Değer Vergisi

397. Sayım Ve Tesellüm Fazlaları

399. Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar

**UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

**40 Mali Borçlar**

400. Banka Kredileri

405. Çıkarılmış Tahviller

407. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler

408. Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)

409. Diğer Mali Borçlar

**42 Ticari Borçlar**

420. Satıcılar

421. Borç Senetleri

422. Borç Senetleri Reeskontu (-)

426. Alınan Depozito Ve Teminatlar

429. Diğer Ticari Borçlar

**43 Diğer Borçlar**

431. Ortaklara Borçlar

432. İştiraklere Borçlar

433. Bağlı Ortaklıklara Borçlar

437. Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)

438. Kamuya Olan Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Borçlar

**44 Alınan Avanslar**

440. Alınan Sipariş Avansları

449. Alınan Diğer Avanslar

**47 Borç Ve Gider Karşılıkları**

472. Kıdem Tazminatı Karşılığı

479. Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları

## **48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları**

480. Gelecek Yıllara Ait Gelirler

481. Gider Tahakkukları

## **49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**

492. Gelecek Yıllara Ertelenen Veya Terkin Edilen Katma Değer Vergisi

493. Tesise Katılma Payları

499. Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

## **ÖZ KAYNAKLAR**

### **50 Ödenmiş Sermaye**

500. Sermaye

501. Ödenmemiş Sermaye (-)

### **52 Sermaye Yedekleri**

520. Hisse Senetleri İhraç Primleri

521. Hisse Senedi İptal Kârları

522. M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları

523. İştirakler Yeniden Değerleme Artışları

529. Diğer Sermaye Yedekleri

### **54 Kâr Yedekleri**

540. Yasal Yedekler

541. Statü Yedekleri

542. Olağanüstü Yedekler

548. Diğer Kâr Yedekleri

549. Özel Fonlar

### **57 Geçmiş Yıllar Kârları**

570. Geçmiş Yıllar Kârları

### **58 Geçmiş Yıllar Zararları (-)**

580. Geçmiş Yıllar Zararları

### **59 Dönem Net Kârı (Zararı)**

590. Dönem Net Kârı

591. Dönem Net Zararı (-)

## **GELİR TABLOSU HESAPLARI**

### **60 Brüt Satışlar**

600. Yurtiçi Satışlar

601. Yurtdışı Satışlar

602. Diğer Gelirler

### **61 Satış İndirimleri (-)**

610. Satıştan İadeler (-)

611. Satış İskontoları (-)

612. Diğer İndirimler (-)

### **62 Satışların Maliyeti (-)**

620. Satılan Mamuller Maliyeti (-)

621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)

622. Satılan Hizmet Maliyeti (-)

623. Diğer Satışların Maliyeti (-)

### **63 Faaliyet Giderleri (-)**

630. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)

631. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri

632. Genel Yönetim Giderleri (-)

### **64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Kârlar**

640. İştiraklerden Temettü Gelirleri

641. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri

642. Faiz Gelirleri

643. Komisyon Gelirleri

644. Konusu Kalmayan Karşılıklar

649. Faaliyetle İlgili Diğer Gelir Ve Kârlar

### **65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar (-)**

652. Reeskont Faiz Giderleri (-)

653. Komisyon Giderleri (-)

654. Karşılık Giderleri (-)

655. Menkul Kıymet Satış Zarar(-)

656. Kambiyo Zararları

657. Reeskont Faiz Giderleri

658. Enflasyon Düzeltme Zararları (-)

659. Diğer Gider Ve Zararlar (-)

**66 Finansman Giderleri (-)**

660. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)

661. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)

**67 Olağandışı Gelir Ve Kârlar**

671. Önceki Dönem Gelir Ve Kârları

679. Diğer Olağandışı Gelir Ve Kârlar

**68 Olağandışı Gider Ve Zararlar (-)**

680. Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararları (-)

681. Önceki Dönem Gider Ve Zararları (-)

689. Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar (-)

**69 Dönem Net Kârı (Zararı)**

690. Dönem Kârı Veya Zararı

691. Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)

692. Dönem Net Kârı Veya Zararı

**MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)**

**70 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları**

700. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı

701. Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı

**71 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri**

710. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri

711. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Yansıtma Hesabı

712. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Fiyat Farkı

713. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Miktar Farkı

**72 Direkt İşçilik Giderleri**

720. Direkt İşçilik Giderleri

721. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

722. Direkt İşçilik Ücret Farkları

723. Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları

**73 Genel Üretim Giderleri**

730. Genel Üretim Giderleri

- 731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
- 732. Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları
- 733. Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları
- 734. Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları

#### **74 Hizmet Üretim Maliyeti**

- 740. Hizmet Üretim Maliyeti
- 741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı
- 742. Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları

#### **75 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri**

- 750. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri
- 751. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
- 752. Araştırma Ve Geliştirme Gider Farkları

#### **76 Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri**

- 760. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri
- 761. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
- 762. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı

#### **77 Genel Yönetim Giderleri**

- 770. Genel Yönetim Giderleri
- 771. Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
- 772. Genel Yönetim Gider Farkları Hesabı

#### **78 Finansman Giderleri**

- 780. Finansman Giderleri
- 781. Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı
- 782. Finansman Giderleri Fark Hesabı

#### **79 Gider Çeşitleri (7/B Seçeneği)**

- 790. İlk Madde Ve Malzeme Giderleri
- 791. İşçi Ücret Ve Giderleri
- 792. Memur Ücret Ve Giderleri
- 793. Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler
- 794. Çeşitli Giderler
- 795. Vergi, Resim Ve Harçlar
- 796. Amortismanlar Ve Tükenme Payları

797. Finansman Giderleri  
798. Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı  
799. Üretim Maliyet Hesabı

### **NAZIM HESAPLAR**

#### **90. Teminat Hesapla**

900. Teminat Mektuplarından Alacaklar  
901. Teminat Mektuplarından Borçlar

#### **91. Cirolar, Kefaletler ve Garantiler**

#### **92. Teminat ve Emanet Verilen Kıymetler**

920. Kıymetlerimizi Teminat Alanlar  
921. Teminattaki Kıymetlerimiz  
922. Kıymetlerimizi Emanet Alanlar  
923. Emanetteki Kıymetlerimiz

#### **93. Teminat ve Emanet Alınan Kıymetler**

930. Teminat Alınan Kıymetler  
931. Teminata Kıymet Verenler  
932. Emanet Alınan Kıymetlerimiz  
933. Emanet Kıymet Verenler

#### **94. Yatırım İndirimi ve Finansman Fonu**

#### **95. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler ve Vergiye Tabi Olmayan Karlar**

950. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler  
951. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı  
952. Vergiye Tabi Olmayan Gelirler  
953. Vergiye Tabi Olmayan Gelirler Alacaklı  
960. Matrahtan İndirilecek Unsurlar Karşılığı  
961. Matrahtan İndirilecek Unsurlar

## **EK 2: KAMU GÖZETİM KURUMU KULLANIM REHBERİ FİNANSAL TABLO ÖRNEKLERİ (BİLANÇO, ZARAR VEDİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU)**

### **FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)**

#### **VARLIKLAR**

##### **Dönen Varlıklar**

- Nakit ve Nakit Benzerleri
- Finansal Yatırımlar
- Ticari Alacaklar
  - İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar
  - İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar
- Diğer Alacaklar
  - İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar
  - İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar
- Stoklar
- Peşin Ödenmiş Giderler
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar
- Diğer Dönen Varlıklar

##### **ARA TOPLAM**

- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar

##### **TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR**

##### **Duran Varlıklar**

- Ticari Alacaklar
  - İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar
  - İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar
- Diğer Alacaklar
  - İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar
  - İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar
- Finansal Yatırımlar
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- Maddi Duran Varlıklar

- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
  - Şerefiye
  - Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- Peşin Ödenmiş Giderler
- Ertelenmiş Vergi Varlığı
- Diğer Duran Varlıklar

#### **TOPLAM DURAN VARLIKLAR**

#### **TOPLAM VARLIKLAR**

#### **KAYNAKLAR**

##### **Kısa Vadeli Yükümlülükler**

- Kısa Vadeli Borçlanmalar
- Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları
- Diğer Finansal Yükümlükler
- Ticari Borçlar
  - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar
  - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar
- Diğer Borçlar
  - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar
  - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar
- Ertelenmiş Gelirler
- Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü
- Kısa Vadeli Karşılıklar
  - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar
  - Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar
- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler

##### **ARA TOPLAM**

- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler

#### **TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER**

##### **Uzun Vadeli Yükümlülükler**

- Uzun Vadeli Borçlanmalar
- Diğer Finansal Yükümlülükler

- Ticari Borçlar
  - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar
  - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar
- Diğer Borçlar
  - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar
  - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar
- Ertelenmiş Gelirler
- Uzun Vadeli Karşılıklar
  - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar
  - Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
- Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler

#### **TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER**

#### **ÖZKAYNAKLAR**

##### **Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar**

- Ödenmiş Sermaye
- Geri Alınmış Paylar (-)
- Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)
- Paylara İlişkin Primler
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler
- Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler
- Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları
- Dönem Net Kârı/Zararı

##### **Kontrol Gücü Olmayan Paylar**

#### **TOPLAM ÖZKAYNAKLAR**

#### **TOPLAM KAYNAKLAR**

## **KÂR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU**

### **KÂR VEYA ZARAR KISMI**

Hasılat

Satışların Maliyeti (-)

#### **Brüt Kâr/Zarar**

Genel Yönetim Giderleri (-)

Pazarlama Giderleri (-)

Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)

Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler

Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)

#### **Esas Faaliyet Kârı/Zararı**

Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler

Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)

Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların

Kârlarından/Zararlarından Paylar

### **FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI**

Finansman Giderleri (-)

### **SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI**

Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri

- Dönem Vergi Gideri/Geliri

- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri

### **SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI**

### **DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI**

### **DÖNEM KÂRI/ZARARI**

#### **Dönem Kâr/Zararının Dağılımı**

Kontrol Gücü Olmayan Paylar

Ana Ortaklık Payları

#### **Pay Başına Kazanç**

- Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç

- Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç

#### **Sulandırılmış Pay Başına Kazanç**

- Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç

- Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç

## **DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI**

### **Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar**

- Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden

Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar

- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları

- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergileri

- Dönem Vergi Gideri/Geliri
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri

### **Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar**

- Yabancı Para Çevirim Farkları
- Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları
- Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları
- Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden

Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar

- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları

- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergileri
- Dönem Vergi Gideri/Geliri
  - Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri

## **DİĞER KAPSAMLI GELİR**

### **TOPLAM KAPSAMLI GELİR**

#### **Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı**

Kontrol Gücü Olmayan Paylar

Ana Ortaklık Payları