



KOBİLGİ

Doc. Dr.
Volkan Demir

Galatasaray Üniversitesi
Muhasebe - Finansman
Anabilim Dalı Öğretim
Üyesi / İşletme
Araştırma ve Uygulama
Merkezi Müdürü
vdemir@gsu.edu.tr



Görünmeyen iki maliyet: birikmiş izin ve kıdem tazminatı karşılıkları

İşletmelerde, özellikler de KOBİ'lerde, kullanılmayan (birikmiş) izin karşılıkları ve kıdem tazminatı karşılıkları genellikle maliyet hesaplamalarında ve karlılık analizlerinde dikkate alınmamaktadır. Bu ayki yazımızda bu iki konuya değineceğiz.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödeme günü gelecek olan faydalardır. Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar aşağıdakileri kapsar:

- Maaşlar, ücretler ve sosyal sigorta yardımları;
- İzin dönemine tekabül eden ücretlerin, çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde ödendiği kısa süreli ücretli izinleri (Örneğin: ücretli yıllık izin ya da ücretli hastalık izni gibi);
- Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde ödenecek kâr paylaşımı ve ikramiyeleri ve
- Mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler gibi).

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, işletme açısından bir yükümlülük ve maliyet ortaya çıkartmaktadır. Bu yükümlülük ve maliyetlere ilişkin aktüeryal varsayım

yapılmasına gerek olmadığı için ölçümleri oldukça kolaydır. Ayrıca, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar iskonto edilmeksizin ölçülür. Raporlama dönemi boyunca çalışanların sundukları hizmet karşılığında onlara sağlanan kısa vadeli faydalar şu şekilde muhasebeleştirilir:

■ Çalışanlara doğrudan ödenen veya çalışanlara sağlanan fayda fonuna katkı olarak ödenen tutarlar düşüldükten sonra kalan tutar bir borç olarak muhasebeleştirilmektedir. Eğer ödenen tutar raporlama tarihinden önce hizmetten kaynaklanan yükümlülüğü aşarsa ve peşin ödeme gelecekteki ödemelerden mahsup edilecekse, işletme bu fazlalığı bilançoda bir varlık olarak muhasebeleştirmelidir.

■ Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar aynı zamanda gider olarak muhasebeleştirilerek dönemin kapsamlı gelir tablosunda raporlanır. Bilindiği gibi gerek Gelir Vergisi Kanunu gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu, işletmelerin personellerine

ödedikleri ücret ve benzeri nitelikteki menfaatleri gider olarak muhasebeleştirmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu bakımdan standart ile vergi mevzuatının uyumlu olduğu söylenebilir. Diğer taraftan, stok ve maddi duran varlık üretimiyle doğrudan ilgili çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar ise ilgili varlığın maliyetine dahil edilmelidir.

■ Örnek (Kısa Vadeli Ücretli İzinler): A işletmesinin çalışanlarının yılda 5 gün ücretli hastalık izni hakkı vardır. Kullanılmayan hastalık izinleri, bir sonraki döneme taşınabilmektedir. Hastalık izninin kullanılmasında FIFO (İlk giren ilk çıkar yöntemi) uygulanmakta ve izinler öncelikle bir önceki dönemden cari döneme taşınan haklardan kullandırılmaktadır. İşletmenin 1 Ocak 2012 tarihi itibarıyla ücretli hastalık izni için hesapladığı yükümlülük tutarı 3 bin 450 TL'dir. Bu yükümlülük için 31 Aralık 2011 tarihli bilançoda karşılık ayrılmıştır. 31 Aralık 2012 tarihinde işletmenin insan kaynakları departmanından, pazarlama departmanında çalışan

Personel	Ücret (2012 yılında günlük)	Birikmiş Ücretli hastalık izni hakkı (1 Ocak 2012 itibarıyla)	2012 yılında kazanılan ücretli hastalık izni hakkı	2012 yılında kullanılan ücretli hastalık izni	Ücret artış oranı (1 Ocak 2013 tarihi itibarıyla)
1	750 TL	3,5 gün	5 gün	1 gün	% 2
2	900 TL	3 gün	5 gün	4 gün	% 5
3	300 TL	0 gün	5 gün	7 gün	% 5
4	150 TL	2 gün	5 gün	5,5 gün	% 2

personelin ücretli hastalık izinlerine ilişkin aşağıdaki bilgiler edinilmiştir.

31 Aralık 2011 tarihinde ücretli hastalık izni için 7.834,50 TL yükümlülük hesaplanır (3.825 + 3.780 + 0 + 229,50 = 7.834,50 TL):

■ Personel 1: 750 TL (günlük ücret) x 1,02 (ücret artışı) x 5 gün (2013 yılında kullanılması beklenen ücretli hastalık izni) = 3.825 TL

■ Personel 2: 900 TL (günlük ücret) x 1,05 (ücret artışı) x 4 gün (2013 yılında kullanılması beklenen ücretli hastalık izni) = 3.780 TL

■ Personel 3: 300 TL (günlük ücret) x 1,05 (ücret artışı) x 0 gün (2013 yılında kullanılması beklenen ücretli hastalık izni) = 0 TL

■ Personel 4: 150 TL (günlük ücret) x 1,02 (ücret artışı) x 1,5 gün (2012 yılında kullanılması beklenen ücretli hastalık izni) = 229,50 TL

Birikmiş ücretli izin yükümlülüğündeki artış = 7.834,50 (31 Aralık 2012 tarihli) - 3.450 (1 Ocak 2011 tarihli) = 4.384,50 TL

Ücretli izin yükümlülüğündeki artış bir taraftan bilançodaki yükümlülük hesabına kaydedilirken diğer taraftan da gider kaydedilerek dönemin kar veya zararından indirilmelidir.

Örnek (Kıdem Tazminatı Karşılığı): A İşletmesinin genel müdürlük binasında çalışan Ahmet Bey'e ilişkin bazı bilgiler aşağıdaki gibidir:

Çalışılan süre: 10 yıl

Emekliliğe kalan süre: 5 yıl

Ücret (01.01.2012 tarihi itibarıyla): 3.000 TL

A İşletmesi her yıl çalışanların ücretine % 15 zam yapmayı planlamaktadır. 1 Ocak 2012 tarihi itibarıyla piyasada kalan vadesi 5 yıl olan devlet tahvili getirisinin % 11 olduğu tespit edilmiştir.

2012 yılı sonunda Ahmet Bey'in ücreti beklenen % 15'lik oranın üzerinde bir zamlı 3.600 TL olarak gerçekleşmiştir (beklenen 3.000 x

1,15 = 3.450 TL). Ancak sonraki yıllarda zam oranının % 15 olacağına ilişkin beklenti korunmaktadır. Ayrıca 2012 yılında devlet tahvillerinin faiz oranları % 10 düzeyine gerilemiştir.

2013 yılı sonunda Ahmet Bey'in ücreti beklentilere uygun şekilde 4.140 TL'ye yükselmiştir. Uzun vadeli devlet tahvili getirisi oranı ise tekrar % 11 seviyesine yükselmiştir. A İşletmesi sonraki yıllarda ücretlere % 15 zam yapma düşüncesini korumaktadır.

Önceki dönemlere ilişkin kıdem tazminatı karşılığının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi:

A İşletmesi ilk defa 31 Aralık 2012 tarihinde TFRS'ye uygun finansal tablo düzenleyecektir. Bunun için 1 Ocak 2012 tarihi itibarıyla önceki dönemlere ilişkin kıdem tazminatı karşılığının hesaplanarak özkaynaklardaki geçmiş yıllar karları hesabına kaydedilmesi gerekir.

Çalışılan bir yıl için alınacak kıdem tazminatı: $3.000 \times (1,15)^4 = 5.247,02$ TL

Kazanılmış fayda planı: $5.247,02 \times 10 = 52.470,20$ TL

Kazanılmış faydaların net bugünkü değeri: $52.470,20 / (1 + 0,11)^5 = 31.138,51$ TL

2012 yılı kıdem tazminatı karşılığının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi:

Ahmet Bey'in kıdemi 11 yıla yükselmiş, emekliliğine kalan süre ise 4 yıla inmiştir. Ahmet Bey kalan çalışma hayatında üç defa % 15 oranında zam alacaktır.

Çalışılan bir yıl için alınacak kıdem tazminatı: $3.600 \times (1,15)^3 = 5.475,15$ TL

Kazanılmış fayda planı: $5.475,15 \times 11 = 60.226,65$ TL

Kazanılmış faydaların net bugünkü değeri: $60.226,65 / (1 + 0,10)^4 = 41.135,61$ TL

Cari dönem hizmet maliyeti: $5.475,15 / (1 + 0,10)^4 = 3.739,60$ TL

Faiz maliyeti: $31.138,51 \times 0,11 =$

3.425,24 TL

Aktüeryal kayıp, kıdem tazminatı karşılığındaki artıştan cari dönem hizmet maliyeti ve faiz maliyetinin düşülmesiyle elde edilir.

Kıdem tazminatı karşılığındaki bir yıllık artış: $41.135,61 - 31.138,51 = 9.997,10$ TL

Aktüeryal kayıp: $9.997,10 - 3.739,60 - 3.425,24 = 2.832,26$ TL

Aktüeryal kazanç ya da kayıpların muhasebeleştirilmesinde standart işletmelere iki alternatif yöntem sunmaktadır. Buna göre işletmeler aktüeryal kazanç ya da kayıpları, dönemin kar veya zararında veya diğer kapsamlı kar/zararda muhasebeleştirilebilirler.

2013 yılı kıdem tazminatı karşılığının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi:

Ahmet Bey'in kıdemi 12 yıla yükselmiş, emekliliğine kalan süre ise 3 yıla inmiştir. Ahmet Bey kalan çalışma hayatında iki defa % 15 oranında zam alacaktır.

Çalışılan bir yıl için alınacak kıdem tazminatı: $4.140 \times (1,15)^2 = 5.475,15$ TL

Kazanılmış fayda planı: $5.475,15 \times 12 = 65.701,80$ TL

Kazanılmış faydaların net bugünkü değeri: $65.701,80 / (1 + 0,11)^3 = 48.040,59$ TL

Cari dönem hizmet maliyeti: $5.475,15 / (1 + 0,11)^3 = 4.003,38$ TL

Faiz maliyeti: $41.135,61 \times 0,11 = 4.524,92$ TL

Kıdem tazminatı karşılığındaki bir yıllık artış: $48.040,59 - 41.135,61 = 6.904,98$ TL

Aktüeryal kayıp $6.904,98 - 4.003,38 - 4.524,92 = -1.623,32$ TL (kazanç)

İşletmelerin karlılık analizlerini yaparken çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında birikmiş ziin karşılıkları kıdem tazminatı karşılıklarının bugünkü değerlerini dikkate almaları, analizlerinin doğruluğunu artıracaktır.