TMS 19

ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*" 01/01/2013 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Kurul Kararı olarak 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yeniden yayımlanmıştır.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden önce yapılan değişikliklere "Önceki Değişiklikler" linkinden ulaşılabilir.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden sonra yapılan değişikliklere Standardın "Geçiş ve Yürürlük Tarihi" bölümünden ve web sitemizde yer alan ilgili yıla ait "Güncellemeler" bölümünden ulaşılabilir.

Türkiye Muhasebe Standardı 19
Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Amaç

1 Bu Standardın amacı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir. Bu Standart uyarınca işletmenin;

(a) Çalışana, sunduğu hizmet karşılığında gelecekte ödeyeceği faydalara ilişkin bir borcu,

(b) Sağlanan faydalar karşılığında çalışanın sunduğu hizmetten elde edilen ekonomik faydayı işletme tükettiğinde ise bir gideri,

muhasebeleştirmesi gerekir.

Kapsam

2 Bu Standart, TFRS 2 *Hisse Bazlı Ödemeler*'in uygulandığı durumlar hariç olmak üzere, çalışanlara sağlanan her türlü faydaların muhasebeleştirilmesinde işverenler tarafından uygulanır.

3 Bu Standart, çalışanlara sağlanan fayda planları tarafından yapılan raporlamayı düzenlemez (bakınız: TMS 26 *Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama*).

4 Bu Standardın uygulandığı çalışanlara sağlanan faydalar aşağıdakileri içerir:

(a) Çalışan, çalışan grubu veya onların temsilcileri ile işletme arasındaki resmi planlar veya diğer resmi anlaşmalar kapsamında sağlanan faydalar,

(b) İşverenin ülke, devlet, sektör veya birden fazla işverenin dahil olduğu diğer planlara katkı yapmasını gerektiren yasal veya sektör düzenlemeleri kapsamında sağlanan faydalar veya

(c) Zımni kabulden doğan yükümlülüğe sebep olan gayri resmi uygulamalar kapsamında sağlanan faydalar. Gayri resmi uygulamalar, işletmenin çalışanlara sağlanan faydaları ödemekten başka gerçekçi bir alternatifi bulunmadığında, zımni kabulden doğan bir yükümlülüğe sebep olur. İşletmenin gayri resmi uygulamalarındaki değişiklikler nedeniyle çalışanları ile olan ilişkilerinde doğabilecek kabul edilemez bir zarar, zımni kabulden doğan yükümlülüğe örnek olarak gösterilebilir.

5 Çalışanlara sağlanan faydalar aşağıdakileri içerir:

(a) Sağlanacak faydanın tamamının, hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklendiği çalışanlara sağlanan aşağıdakiler gibi kısa vadeli faydalar:

(i) Ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkıları,

(ii) Ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni,

(iii) Kârdan pay verilmesi ve primler ile

(iv) Mevcut çalışanlar için sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç, ücretsiz veya indirimli olarak verilen mal veya hizmetler gibi).

(b) İş ilişkisi sonrasında sağlanan aşağıdakiler gibi faydalar:

(i) Emeklilik faydaları (örneğin, emeklilik maaşı ve emeklilik ikramiyesi) ve

(ii) İş ilişkisi sonrasında sağlanan hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi diğer faydalar.

(c) Çalışanlara sağlanan aşağıdakiler gibi diğer uzun vadeli faydalar:

(i) Kıdeme bağlı izinler veya özel izin gibi uzun vadeli ücretli izinler,

(ii) Jübile veya kıdeme bağlı diğer faydalar ve

(iii) Uzun süreli iş göremezlik nedeniyle sağlanan faydalar.

(d) İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar.

6 Çalışanlara sağlanan faydalar, çalışanlara, çalışanların bakmakla yükümlü oldukları kişilere veya hak sahibi diğer kişilere sağlanan faydaları içerir. Söz konusu faydalar; doğrudan çalışana, eşine, çocuklarına, bakmakla

yükümlü olduğu kişilere veya sigorta şirketleri gibi diğer taraflara yapılan ödemeler (veya mal veya hizmet sağlanması) yoluyla yerine getirilebilir.

7 Çalışan tam zamanlı olarak, kısmi süreli olarak, sürekli iş sözleşmesiyle, iş bazında veya geçici iş ilişkisiyle hizmet sağlayabilir. Bu Standart açısından, çalışanlar ifadesi yöneticileri ve yönetim kadrosunda yer alan diğer personeli de kapsar.

Tanımlar

8 Bu Standartta kullanılan terimler, aşağıda tanımlanan anlamlarıyla kullanılmaktadır:

Çalışanlara sağlanan faydaların tanımları

Çalışanlara sağlanan faydalar: **Çalışanlar tarafından sunulan hizmetler nedeniyle veya iş ilişkisinin sona erdirilmesi dolayısıyla işletme tarafından sağlanan her türlü bedeldir.**

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar: **Sağlanacak faydanın tamamının yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklendiği (iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar dışındaki) çalışanlara sağlanan faydalardır.**

İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar: **İş ilişkisinin sona ermesinden sonra ödenebilir hale gelen (iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar ve çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar dışındaki) çalışanlara sağlanan faydalardır.**

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar: **Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar dışındaki çalışanlara sağlanan tüm faydalardır.**

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar: **Aşağıda belirtilenlerden herhangi biri sonucunda çalışanın işine son verilmesinden dolayı çalışanlara sağlanan faydalardır:**

(a) Normal emeklilik tarihinden önce çalışanın işine son verilmesine ilişkin işletme kararı ya da

(b) İşine son verilmesi karşılığında çalışanın kendisine teklif edilen faydaları kabul etmesi.

Planların sınıflandırılmasına ilişkin tanımlar

İş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlar: **İşletmenin, bir veya birden fazla çalışanına, iş ilişkisi sonrasında fayda sağladığı resmi veya gayri resmi düzenlemelerdir.**

Tanımlanmış katkı planları: **Bir işletmenin, ayrı bir işletmeye (bir fona) sabit katkılar ödediği iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlar olup, bu tür planlarda çalışanların cari ve önceki dönemlerde sunmuş oldukları hizmetle ilgili çalışanlara sağlanan faydaların tamamını ödemeye söz konusu fonun yeterli varlığının bulunmadığı durumlarda işletmenin, ilave katkılar ödemesi için herhangi bir hukuki veya zımni kabulden doğan yükümlülüğü bulunmaz.**

Tanımlanmış fayda planları: **Katkı planları dışında kalan, iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlardır.**

***Birden fazla işverenin dahil olduğu planlar*:**

(a) Ortak kontrol altında olmayan çeşitli işletmelerin katkıda bulunmak suretiyle oluşturdukları varlıkları bir havuzda toplayan ve

(b) Bu varlıkları, katkı ve fayda düzeyinin çalışanları istihdam eden işletme kimliğine bakılmaksızın belirlenmesi temeline dayalı olarak, birden fazla işletmenin çalışanlarına fayda sağlamak üzere kullanan

tanımlanmış katkı planları (devlet planları hariç) veya tanımlanmış fayda planlarıdır (devlet planları hariç).

Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin tanımlar

***Tanımlanmış net fayda borcu* (varlığı): Tanımlanmış net fayda varlığının varlık tavanı ile sınırlandırılmasından kaynaklanan etkiye göre düzeltilen açık veya fazladır.**

Açık veya fazla:

(a) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri eksi

(b) Plan varlıkları varsa bunların gerçeğe uygun değeri

şeklinde hesaplanan tutardır.

Varlık tavanı: **Plandan yapılan geri ödemeler veya plana gelecekte yapılacak katkılardaki azalışlar şeklindeki ekonomik faydaların bugünkü değeridir.**

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri: **Çalışanların cari ve önceki dönemlerdeki hizmetleri sonucu ortaya çıkan yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla gelecekte beklenen ödemelerin (plan varlıklarının düşülmediği) bugünkü değeridir.**

Plan varlıkları**:**

(a) Çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalara yönelik fonlar tarafından elde tutulan varlıkları ve

(b) Nitelikli sigorta poliçelerini kapsar.

Çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalara yönelik fonlar tarafından elde tutulan varlıklar: **Aşağıda tanımlanan varlıklardır (raporlayan işletme tarafından ihraç edilen devri mümkün olmayan finansal araçlar hariç olmak üzere):**

(a) Hukuki olarak raporlayan işletmeden ayrı olan ve yalnızca çalışanlara sağlanan faydaları ödemek veya fonlamak için kurulmuş bulunan fon benzeri ayrı bir yapı tarafından elde tutulan varlıklar ve

(b) Aşağıdaki hususlardan biri söz konusu olmadığı sürece; yalnızca çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesi veya fonlanmasında kullanılabilen, raporlayan işletmenin kendi alacaklılarının kullanamayacağı (iflas durumunda dahi) ve raporlayan işletmeye geri dönmesi mümkün olmayan varlıklar:

(i) Fonun kalan varlıklarının, ilgili planın veya raporlayan işletmenin çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerinin tamamını karşılamakta yeterli olması ya da

(ii) Varlıkların, çalışanlara halihazırda ödenmiş bulunan faydaların tazmini amacıyla raporlayan işletmeye geri dönmesi.

Nitelikli sigorta poliçesi: **Raporlayan işletmenin ilişkili tarafı (TMS 24 *İlişkili Taraf Açıklamaları*'nda tanımlanan şekliyle) olmayan bir sigortacı tarafından ihraç edilen ve gelirleri aşağıda belirtilen özellikleri taşıyan sigorta poliçeleridir[1]:**

(a) Yalnızca, tanımlanmış fayda planı kapsamında çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesinde veya fonlanmasında kullanılabilmesi ve

(b) Aşağıdaki durumlardan herhangi biri hariç olmak üzere, gelirlerin raporlayan işletmenin kendisine ödenememesi ve alacaklıları tarafından kullanılamaması (iflas durumunda dahi):

(i) Gelirlerin, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüğün tamamının karşılanması için ihtiyaç duyulanı aşan varlık fazlasını yansıtması ya da

(ii) Gelirlerin, çalışanlara halihazırda ödenmiş bulunan faydaların tazmini amacıyla raporlayan işletmeye geri dönmesi.

Gerçeğe uygun değer: **Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.**

Tanımlanmış fayda maliyetine ilişkin tanımlar

Hizmet maliyeti aşağıdakileri içerir:

(a) ***Cari dönem hizmet maliyeti,*** **çalışanların cari dönemdeki hizmetleri sonucu ortaya çıkan tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artıştır.**

(b) ***Geçmiş dönem hizmet maliyeti,*** **Bir planın değişmesinden (tanımlanmış fayda planının başlamasından, iptal edilmesinden veya değişikliğe uğramasından) veya küçülmesinden (işletme tarafından plan dahilindeki çalışan sayısının önemli ölçüde azaltılmasından) dolayı çalışanların geçmiş dönemlerdeki hizmetlerine ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişimdir.**

(c) Yerine getirme sırasında ortaya çıkan kazanç ve kayıplar.

1 Nitelikli sigorta poliçesinin, TFRS 17 *Sigorta Sözleşmeleri*'nde tanımlanan şekilde bir sigorta sözleşmesi olması gerekmez.

Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faiz: **Dönem boyunca tanımlanmış net fayda borcunda (varlığında) zamanın geçmesinden kaynaklanan değişikliktir.**

Tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümleri **aşağıdakileri içerir:**

(a) **Aktüeryal kazanç ve kayıpları,**

(b) **Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, plan varlıklarının getirisini ve**

(c) **Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, varlık tavanından kaynaklanan etkideki değişiklikleri.**

Aktüeryal kazanç ve kayıplar: **Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde aşağıdakilerden dolayı meydana gelen değişikliklerdir:**

(a) **Aktüeryal varsayımla gerçekleşen arasındaki fark düzeltmeleri (önceki aktüeryal varsayımlar ile gerçekleşen arasındaki farkların etkisi) ve**

(b) **Aktüeryal varsayımlardaki değişikliklerin etkileri.**

Plan varlıklarının getirisi: **Plan varlıklarından elde edilen faiz, temettü ve diğer gelirler ile plan varlıklarının gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kazanç veya kayıplarından aşağıdakilerin düşülmesi sonucu bulunan tutardır:**

(a) **Plan varlıklarının yönetiminden kaynaklanan her türlü maliyet ve**

(b) **Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini ölçmek için kullanılan aktüeryal varsayımlarda dikkate alınan vergiler hariç olmak üzere, planın kendisine ilişkin ödenecek vergiler.**

Yerine getirme: **Planın koşullarında belirlenen ve aktüeryal varsayımlara dahil edilen çalışanlara veya onlar adına yapılan fayda ödemeleri hariç olmak üzere, tanımlanmış fayda planı kapsamında sağlanan faydaların tamamına veya bir kısmına ilişkin hukuki veya zımni kabulden doğan bütün ilave yükümlülükleri ortadan kaldıran işlemdir.**

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar

9 Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, tamamının hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklendiği aşağıdakiler gibi kısa vadeli faydaları içerir:

(a) Ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkıları,

(b) Ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni,

(c) Kârdan pay verilmesi ve primler ile

(d) Mevcut çalışanlar için sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, konut, araç, ücretsiz veya indirimli olarak verilen mal ve hizmetler gibi).

10 Yerine getirme zamanına ilişkin beklentilerin geçici olarak değişmesi durumunda, işletmenin çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaları yeniden sınıflandırması gerekli değildir. Ancak işletme, faydanın özelliklerinin değişmesi (birikimsiz fayda iken birikimli fayda olması gibi) veya yerine getirme zamanına ilişkin beklentilerdeki değişikliğin geçici olmaması durumunda, ilgili faydanın çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar tanımını karşılamaya devam edip etmediğini dikkate alır.

Muhasebeleştirme ve ölçme

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli tüm faydalar

11 **Çalışan bir hesap dönemi boyunca işletmeye hizmet sunduğunda, işletme bu hizmet karşılığında ödenmesi beklenen çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara ilişkin iskonto edilmemiş tutarın;**

(a) **Hâlihazırda ödenmiş bulunan tutar düşüldükten sonra kalan kısmını borç (gider tahakkuku) olarak muhasebeleştirir. Halihazırda ödenmiş bulunan tutarın, faydaların iskonto edilmemiş tutarından daha fazla olması durumunda aşan kısmını, yapılan ön ödemenin, örneğin gelecekteki ödemelerin azalmasını veya nakit olarak geri alınmasını sağlayacağı ölçüde, varlık (peşin ödenen gider) olarak muhasebeleştirir.**

(b) Başka bir TFRS'nin, söz konusu faydaların varlık maliyetine dahil edilmesine izin vermemesi veya bunu zorunlu tutmaması durumunda (örneğin bakınız: TMS 2 *Stoklar* ve TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*) tamamını gider olarak muhasebeleştirir.

12 13, 16 ve 19'uncu paragraflar, ücretli izinler ile kârdan pay verilmesi ve prim planları şeklindeki çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara 11'inci paragrafın nasıl uygulanacağını açıklamaktadır.

Kısa vadeli ücretli izinler

13 İşletme, ücretli izinler şeklinde çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların beklenen maliyetini 11'inci paragraf çerçevesinde aşağıdaki gibi muhasebeleştirir:

(a) Ücretli izinlerin birikimli olması durumunda; gelecekteki ücretli izin haklarını arttıran hizmetler sunulduğunda.

(b) Ücretli izinlerin birikimsiz olması durumunda; izinler kullanıldığında.

14 Bir işletme çalışanlarına, tatil, hastalık ve kısa süreli iş göremezlik, doğum izni, jürilik hizmeti ve askerlik hizmeti gibi birçok nedenle işte bulunmadıkları dönemlerde ödemede bulunabilir. Ücretli izin hakkı iki şekilde sınıflandırılır:

(a) Birikimli ve

(b) Birikimsiz.

15 Birikimli ücretli izinler; cari döneme ilişkin hakların tamamen kullanılmaması durumunda ileriye taşınan ve gelecek dönemlerde kullanılabilen izinlerdir. Bu izinler hak kazandırıcı (başka bir ifadeyle çalışanlar, işten ayrılmaları halinde kullanmamış oldukları haklarına ilişkin nakit ödeme yapılmasını talep etme hakkına sahiplerdir) olabileceği gibi, hak kazandırıcı olmayan (başka bir ifadeyle çalışanlar, işten ayrılmaları halinde kullanmamış oldukları haklarına ilişkin olarak nakit ödeme yapılmasını talep etme hakkına sahip değillerdir) da olabilir. Çalışanların gelecekteki ücretli izin haklarını arttıran hizmetler sunmasıyla yükümlülük doğar. Çalışanların birikimli hak kazandırıcı olmayan izinlerini kullanmadan işten ayrılma olasılığı yükümlülüğün ölçümünü etkilemekle birlikte, ücretli izinler hak kazandırıcı olmasalar dahi, yükümlülük mevcuttur ve muhasebeleştirilir.

16 İşletme, birikimli ücretli izinlerin beklenen maliyetlerini, raporlama dönemi sonu itibarıyla birikmiş kullanılmayan haklar dolayısıyla ödemeyi beklediği ek tutarlar olarak ölçer.

17 Bir önceki paragrafta belirtilen yöntem, yükümlülüğü sadece faydanın birikmesi gerçeğinden dolayı ortaya çıkması beklenen ek ödemelerin tutarı üzerinden ölçer. Çoğu durumda, işletme, kullanılmamış ücretli izinlere ilişkin önemli bir yükümlülüğün bulunmadığını tahmin etmek için detaylı hesaplamalar yapmaya gerek duymayabilir. Örneğin, hastalık izni yükümlülüğünün önemli olması, sadece kullanılmamış ücretli hastalık izninin ücretli yıllık izin olarak kullanılabilmesine imkân veren resmi ya da gayri resmi bir düzenleme bulunması durumunda muhtemeldir.

16 ve 17'nci paragrafları açıklayan örnek

Bir işletmenin her biri yıllık beş iş günü ücretli hastalık izni hakkına sahip 100 çalışanı bulunmaktadır. Kullanılmayan hastalık izni sadece bir takvim yılı için ileriye taşınabilmektedir. Hastalık izni öncelikle cari yılın hakkından, kalanı ise bir önceki yıldan devreden izin hakkından düşülmektedir (LIFO esası). 31 Aralık 20X1 tarihinde, ortalama kullanılmamış hastalık izni çalışan başına iki gündür. İşletme, geçmiş deneyimlerine dayanarak, 92 çalışanının 20X2 yılında beş günden fazla hastalık izni kullanmayacağını ve kalan 8 çalışanının ortalama altı buçuk gün hastalık izni kullanacağını tahmin etmektedir.

İşletme, 31 Aralık 20X1 tarihinde birikmiş kullanılmayan haklar dolayısıyla ek olarak on iki günlük (8 çalışanın her biri için bir buçuk gün) hastalık izni ödemesi yapacağını beklemektedir. Bu nedenle, işletme 12 günlük hastalık izni ödemesine tekabül eden tutarı borç olarak muhasebeleştirir.

18 Birikimsiz ücretli izinler ileriye taşınmazlar: Bu izinler, cari döneme ilişkin hakların tamamen kullanılmadığı ve çalışanların işten ayrılmaları halinde kullanmadıkları haklarına ilişkin olarak nakit ödeme yapılmasını talep etme hakkına sahip olmadıkları durumda ortadan kalkarlar. Anılan durum, genellikle, hastalık ödemeleri (kullanılmayan geçmiş hakların, gelecek hakları arttırmadığı sürece), doğum izinleri ile jürilik hizmeti ve askerlik hizmeti için verilen ücretli izinler açısından geçerlidir. Çalışanın hizmeti faydanın tutarını arttırmayacağından; işletme, izin zamanından önce herhangi bir borç veya gideri muhasebeleştirmez.

Kârdan pay verilmesi ve prim planları

19 İşletme, 11'inci paragraf çerçevesinde kârdan pay verilmesi ve prim ödemelerinin beklenen maliyetini sadece aşağıdaki durumlar gerçekleştiğinde muhasebeleştirir:

(a) Geçmişteki olaylar sonucunda işletmenin bu tür ödemelere ilişkin hukuki veya zımni kabulden doğan mevcut bir yükümlülüğü bulunduğunda ve

(b) Yükümlülük güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiğinde.

Mevcut bir yükümlülük sadece işletmenin bahsi geçen ödemeleri yapmaktan başka gerçekçi bir alternatifi bulunmadığında söz konusudur.

20 Bazı kârdan pay verilmesi planlarında, çalışanlar ancak belirli bir süre işletmede çalışmaları durumunda kârdan pay alırlar. Bu tür planlar, çalışanların belirlenen sürenin sonuna kadar işletmede çalışmaları durumunda, çalışanların sunduğu hizmetler ödenecek tutarı arttırdığından, zımni kabulden doğan bir yükümlülük oluşturur. Bu tür yükümlülüklerin ölçümü, bazı çalışanların kârdan pay almaksızın işletmeden ayrılmaları olasılığını yansıtır.

20'nci paragrafı açıklayan örnek
Kârdan pay verilmesi planı, işletmenin dönem kârının belirli bir oranını yıl boyunca hizmet veren çalışanlarına ödemesini gerektirmektedir. Hiçbir çalışanın yıl boyunca işten ayrılmaması durumunda, kârdan verilecek yıllık toplam pay kârın %3'ü olacaktır. İşletme, çalışanlarının işten ayrılma oranının, anılan ödemeleri kârın %2,5'ine indireceğini tahmin etmektedir. *İşletme, kârın %2,5'ini borç ve gider olarak muhasebeleştirir.*

21 İşletmenin hukuki olarak prim ödeme yükümlülüğü bulunmayabilir. Ancak, işletmenin prim ödeme uygulaması olabilir. Böyle bir durumda, işletmenin prim ödemekten başka gerçekçi bir alternatifi olmadığı için, zımni kabulden doğan bir yükümlülüğü vardır. Söz konusu yükümlülüğün ölçümü, bazı çalışanların prim almaksızın işletmeden ayrılmaları olasılığını yansıtır.

22 İşletme, kârdan pay verilmesi veya prim planına ilişkin hukuki veya zımni kabulden doğan yükümlülüğü, sadece:

(a) Planın resmi koşulları, fayda tutarının belirlenmesine ilişkin bir formül içerdiğinde,

(b) Ödenecek tutarlar finansal tabloların yayınlanması için onaylandığı tarihten önce belirlendiğinde veya

(c) Geçmiş uygulamalar, işletmenin zımni kabulden doğan yükümlülüklerinin tutarına ilişkin açık bir kanıt sağladığında

güvenilir bir şekilde tahmin edebilir.

23 Kârdan pay verilmesi ve prim planlarına ilişkin yükümlülük, işletmenin sahipleri ile yapılan bir işlemden değil, çalışanın hizmetinden kaynaklanır. Dolayısıyla, işletme, kârdan pay verilmesi ve prim planlarının maliyetini, kâr dağıtımı olarak değil, gider olarak muhasebeleştirir.

24 Kârdan pay verilmesi ve prim ödemelerine ilişkin borçların tamamının, hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklenmediği durumda, bu ödemeler, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalardır (bakınız: 153-158 paragrafları).

Açıklama

25 Bu Standart, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara ilişkin özel açıklamalar yapılmasını zorunlu tutmamakla birlikte, diğer TFRS'ler açıklama yapılmasını zorunlu tutabilir. Örneğin, TMS 24 kilit yönetici personele yönelik çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin açıklama yapılmasını; TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu* ise çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin giderlerin açıklanmasını zorunlu tutar.

İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar: tanımlanmış katkı planları ile tanımlanmış fayda planları arasındaki farklar

26 İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar, aşağıdakiler gibi faydaları içerir:

(a) Emeklilik faydaları (örneğin, emeklilik maaşı ve emeklilik ikramiyesi) ve

(b) İş ilişkisi sonrasında sağlanan hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi diğer faydalar;

İşletmenin iş ilişkisi sonrasında fayda sağladığı düzenlemeler, iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlardır. İşletme bu Standardı, katkıları tahsil etmek ve faydaları ödemek için fon benzeri ayrı bir yapının varlığını içerip içermediğine bakmaksızın düzenlemelerinin tamamına uygular.

27 İş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlar; planın temel koşul ve ilkelerine göre belirlenen ekonomik içeriği dikkate alınarak tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planları olarak sınıflandırılır.

28 Tanımlanmış katkı planlarında, işletmenin hukuki veya zımni kabulden doğan yükümlülüğü, fona katkıda bulunmayı kabul ettiği tutar ile sınırlıdır. Dolayısıyla çalışan tarafından alınan iş ilişkisi sonrasında sağlanan fayda tutarı, işverenin (ve belki çalışanın da) iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan plana veya bir sigorta şirketine yaptığı katkıların tutarına ve bu katkılardan elde edilen yatırım getirilerine göre belirlenir. Sonuç olarak, aktüeryal risk (faydaların beklenenden daha düşük olması) ve yatırım riski (yatırım yapılan varlıkların beklenen faydaları karşılamakta yetersiz kalması) özünde çalışana aittir.

29 İşletmenin yükümlülük tutarının, fona yatırmayı taahhüt ettiği miktar ile sınırlı olmadığı durumlara, aşağıdakiler nedeniyle hukuki veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün bulunduğu durumlar örnek olarak gösterilebilir:

(a) Sadece katkı tutarlarına bağlı olmayan ve varlıkların plan fayda formülündeki faydaları karşılamada yetersiz olması durumunda, işletmenin ilave katkılar sağlamasını gerektiren bir plan fayda formülü bulunması,

(b) Katkılar üzerinde belirli bir asgari getirinin doğrudan ya da plan aracılığıyla dolaylı bir şekilde garanti edilmiş olması veya

(c) Zımni kabulden doğan yükümlülülük oluşturan gayri resmi uygulamaların olması. Örneğin, herhangi bir hukuki yükümlülüğü bulunmamasına rağmen bir işletmenin önceki çalışanlarına faydaları enflasyon oranında arttırarak sağladığını gösteren bir uygulamasının olması durumunda, zımni kabulden doğan bir yükümlülük ortaya çıkabilir.

30 Tanımlanmış fayda planlarında:

(a) İşletmenin yükümlülüğü, mevcut ve önceki çalışanlarına taahhüt edilen faydaları sağlamaktır ve

(b) Aktüeryal risk (faydaların beklenenden daha maliyetli olması) ve yatırım riski özünde işletmeye aittir. Aktüeryal veya yatırımlara ilişkin gelişmelerin beklenenden daha kötü olması durumunda, işletmenin yükümlülüğü artabilir.

31 32–49 paragrafları, birden fazla işverenin dahil olduğu planlar, ortak kontrol altındaki işletmeler arasında riskleri paylaştıran tanımlanmış fayda planları, devlet planları ve sigorta edilen faydalar çerçevesinde, tanımlanmış katkı planları ile tanımlanmış fayda planları arasındaki farkları açıklar.

Birden fazla işverenin dahil olduğu planlar

32 İşletme, birden fazla işverenin dahil olduğu planı, planın koşulları çerçevesinde (resmi koşulların yanı sıra zımni kabulden doğan yükümlülükleri de göz önünde bulundurarak) tanımlanmış katkı planı ya da tanımlanmış fayda planı olarak sınıflandırır.

33 Birden fazla işverenin dahil olduğu tanımlanmış fayda planına katılması durumunda, 34'üncü paragraf uygulanmıyor ise, işletme:

(a) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünden, plan varlıklarından ve planla ilişkili maliyetlerden katılım payına isabet eden kısmını, diğer fayda planlarıyla aynı şekilde dikkate alır ve

(b) 135-148 paragraflarına göre (148'inci paragrafın (d) bendi hariç) açıklanması zorunlu olan bilgileri açıklar.

34 Birden fazla işverenin dahil olduğu tanımlanmış fayda planları açısından tanımlanmış faydaların muhasebeleştirilmesinde kullanılacak yeterli bilginin bulunmaması durumunda, işletme;

(a) İlgili planı, 51 ve 52'nci paragraflara göre tanımlanmış katkı planıymış gibi dikkate alır ve

(b) 148'inci paragrafa göre açıklanması zorunlu olan bilgileri açıklar.

35 Aşağıda belirtilenleri karşılayan bir plan, birden fazla işverenin dahil olduğu tanımlanmış fayda planlarına örnek olarak gösterilebilir:

(a) Plan, dağıtım sistemi esasına göre finanse edilmektedir: Bir dönem içinde plana yapılması gereken katkı tutarı aynı dönem içindeki fayda ödemelerine yetecek seviyede belirlenmekte ve cari dönemde hak kazanılan geleceğe ilişkin faydalar gelecekteki katkılardan ödenmektedir ve

(b) Çalışanların faydaları hizmet sürelerine göre belirlenmekte ve katılımcı işletmeler, plandan çekildikleri tarihe kadar çalışanlar tarafından hak kazanılan faydalar için katkı ödemedikçe plandan çekilememektedir. Böyle bir plan işletme için aktüeryal risk oluşturmaktadır. Çünkü raporlama dönemi sonunda hak kazanılan faydaların nihai maliyetinin beklenenden fazla olması durumunda, katkılarını arttırması ya da hak kazandıkları faydalarda kesinti yapılmasını kabul etmeleri yönünde, işletmenin çalışanlarını ikna etmesi gerekecektir. Bu nedenle bu tür bir plan, tanımlanmış fayda planıdır.

36 Birden fazla işverenin dahil olduğu tanımlanmış fayda planına ilişkin yeterli bilginin bulunması durumda, işletme, tanımlanmış fayda yükümlülüğünden, plan varlıklarından ve planla ilgili iş ilişkisi sonrası maliyetlerden kendi katılım payına isabet eden kısmı diğer fayda planlarıyla aynı şekilde dikkate alır. Ancak işletme, muhasebeleştirme amaçları bakımından, ilgili planın finansal durumu ve performansı içerisindeki payını yeterli güvenilirlikte belirleyemeyebilir. Bu husus aşağıdakilerin varlığı durumunda ortaya çıkabilir:

(a) Planın, katılımcı işletmeleri diğer katılımcı işletmelerin mevcut ve önceki çalışanlarıyla ilgili aktüeryal risklere maruz bırakması nedeniyle, yükümlülüğün, plan varlıklarının ve maliyetlerin plana katılan her bir işletmeye dağıtılmasında tutarlı ve güvenilir bir esasın olmaması veya

(b) İşletmenin bu Standardın hükümlerini yerine getirmek üzere plana ilişkin yeterli bilgiye ulaşma imkânının bulunmaması.

İşletme, bu tür durumlarda, söz konusu planı tanımlanmış katkı planıymış gibi dikkate alır ve 148'inci paragraf uyarınca zorunlu olan bilgileri açıklar.

37 Birden fazla işverenin dahil olduğu plan ile katılımcılar arasında, plandaki fazlalığın katılımcılara dağıtılma şeklini (veya açığın fonlanma biçimini) belirleyen bir sözleşme bulunabilir. Böyle bir sözleşmenin tarafı olan ve ilgili planı 34'üncü paragrafa göre tanımlanmış katkı planı olarak dikkate alan birden fazla işverenin dahil olduğu bir planın katılımcısı, sözleşmeden kaynaklanan varlık ve borçlar ile bunun sonucunda oluşan gelir veya gideri muhasebeleştirir.

37'nci paragrafı açıklayan örnek

Bir işletme, TMS 19'un esaslarına göre plan değerlemesi hazırlamayan birden fazla işverenin dahil olduğu tanımlanmış fayda planına katılmıştır. Bu nedenle, işletme ilgili planı tanımlanmış katkı planıymış gibi dikkate alır. TMS 19'a dayalı olmayan fonlama değerlemesi, ilgili planda 100 milyon PB[(a)] tutarında bir açık bulunduğunu göstermektedir. Plan ile katılımcı işverenler, izleyen beş yılda bu açığı kapatacak bir katkı ödeme planı üzerinde (sözleşmeye dayalı olarak) anlaşmışlardır. İşletmenin sözleşme uyarınca ödemesi gereken toplam katkı tutarı 8 milyon PB'dir.

İşletme, paranın zaman değerine göre düzeltilmiş katkı tutarları için bir borç ve kar veya zararda buna karşılık gelen tutarda bir gider muhasebeleştirir.

(a) Bu Standartta parasal tutarlar 'para birimi (PB)' olarak belirtilmiştir.

38 Birden fazla işverenin dahil olduğu planlar, grup olarak yönetilen planlardan farklıdır. Grup olarak yönetilen bir plan, sadece, yatırım amaçları açısından katılımcı işverenlerin varlıklarının aynı havuzda toplanması ve yatırıma ilişkin yönetim ve idare giderlerinin azaltılması amacıyla her bir işverenin bireysel planlarının birleştirildiği, ancak her bir işverenin taleplerinin kendi çalışanlarının bireysel faydaları açısından ayrıştırıldığı planlardır. Grup olarak yönetilen planları ayrı bir işveren planı gibi işleme tabi tutmak için yeterli bilgi mevcut olduğundan ve bu planlar, katılımcı işletmeleri diğer işletmelerin mevcut ve önceki çalışanlarıyla ilgili aktüeryal risklere maruz bırakmadığından temel muhasebe sorunlarına yol açmazlar. Bu Standartta yer alan tanımlar, işletmenin grup olarak yönetilen bir planı, planın koşulları çerçevesinde (resmi koşulların yanı sıra zımni kabulden doğan yükümlülükleri de göz önünde bulundurarak) tanımlanmış katkı planı ya da tanımlanmış fayda planı olarak sınıflandırmasını zorunlu tutar.

39 **İşletme, birden fazla işverenin dahil olduğu tanımlanmış fayda planına son verilmesiyle veya birden fazla işverenin dahil olduğu bir plandan çekilmesiyle ilgili bir borcu ne zaman muhasebeleştireceğini ve nasıl ölçeceğini belirlerken TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*'ı uygular.**

Ortak kontrol altındaki işletmeler arasında riskleri paylaştıran tanımlanmış fayda planları

40 Ortak kontrol altındaki işletmeler (örneğin bir ana ortaklık ile onun bağlı ortaklıkları) arasında riskleri paylaştıran tanımlanmış fayda planları, birden fazla işverenin dahil olduğu planlar değildir.

41 Bu tür bir plana katılan işletme, plana bir bütün olarak uygulanan varsayımlar çerçevesinde bir bütün olarak bu Standarda göre ölçümü yapılan plana ilişkin bilgileri elde eder. Ölçümü bir bütün olarak bu Standarda göre yapılan plana ilişkin tanımlanmış net fayda maliyetinin grup işletmelerine dağıtımını düzenleyen bir sözleşmenin veya oluşturulmuş bir politikanın bulunması durumunda, işletme tanımlanmış net fayda maliyetinden kendisine isabet eden kısmı ayrı veya bireysel finansal tablolarına yansıtır. Sözleşmenin veya politikanın bulunmaması durumunda, tanımlanmış net fayda maliyeti, planı hukuki olarak finanse eden işveren konumunda olan grup işletmesinin ayrı veya bireysel finansal tablolarına yansıtılır. Diğer grup işletmeleri ise, ilgili döneme ilişkin olarak yapılması gereken katkı tutarlarına eşit bir maliyeti ayrı veya bireysel finansal tablolarına yansıtırlar.

42 Bu tür bir plana katılım, her bir grup işletmesi açısından ilişkili taraf işlemidir. Bu nedenle işletme, ayrı veya bireysel finansal tablolarında 149'uncu paragraf uyarınca zorunlu olan bilgileri açıklar.

Devlet planları

43 **İşletme, devlet planını, birden fazla işverenin dahil olduğu plan ile aynı şekilde dikkate alır (bakınız: 32-39 paragrafları).**

44 Devlet planları, tüm işletmeleri (veya belirli bir kategorideki tüm işletmeleri, örneğin belirli bir sektörü) kapsamak üzere mevzuatla oluşturulur ve raporlayan işletmenin kontrolü veya etkisi bulunmayan ulusal veya yerel hükümet ya da başka bir organ (örneğin yalnızca bu amaç için kurulmuş özerk bir kurum gibi) tarafından yönetilir. İşletmelerce oluşturulan bazı planlar, hem devlet planı tarafından sağlanan faydaların yerine geçen zorunlu faydaları, hem de isteğe bağlı ek faydaları sağlar. Bu tür planlar devlet planları değildir.

45 Devlet planları, işletmenin plan kapsamındaki yükümlülüğüne bağlı olarak, tanımlanmış katkı planı veya tanımlanmış fayda planı olarak nitelendirilir. Birçok devlet planı, dağıtım sistemi esasına göre finanse edilir: Bir dönem içinde plana yapılması gereken katkı tutarı aynı dönem içindeki fayda ödemelerine yetecek seviyede belirlenir ve cari dönemde hak kazanılan geleceğe ilişkin faydalar gelecekteki katkılardan ödenir. Ancak, devlet planlarının çoğunda, işletmenin gelecek dönemlere ilişkin söz konusu faydaları ödemeye yönelik hukuki veya zımni kabulden doğan yükümlülüğü bulunmaz. İşletmenin tek yükümlülüğü vadesinde katkı ödemelerini yapmak olup, devlet planının üyeleri olan çalışanlarının istihdamına son vermesi durumunda, bu çalışanların önceki yıllarda hak kazandıkları faydaları ödeme yükümlülüğü bulunmaz. Bu nedenle, devlet planları genelde tanımlanmış katkı planlarıdır. Ancak, bir devlet planının tanımlanmış fayda planı olması durumunda, işletme, 32-39 paragraflarını uygular.

Sigorta edilen faydalar

46 **İşletme, iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planları fonlamak üzere sigorta primi ödeyebilir. İşletme, aşağıda yer alan hususlara ilişkin hukuki veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğün (doğrudan ya da plan aracılığıyla dolaylı olarak) bulunmaması durumunda, bu tür bir planı katkı planı olarak dikkate alır:**

(a) **Çalışanlara sağlanan faydaların vadesinde doğrudan ödenmesi ya da**

(b) **Sigortacının, çalışanın cari ve önceki dönemlerdeki hizmetleriyle ilgili çalışanlara gelecekte sağlanan faydaların tamamını ödememesi durumunda, işletmenin ilave ödemede bulunması.**

İşletme, bu tür hukuki veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğün bulunması durumunda, planı fayda planı olarak dikkate alır.

47 Sigorta poliçesiyle sigortalanan faydalar ile çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin işletmenin yükümlülükleri arasında doğrudan veya kendiliğinden bir ilişkinin bulunması gerekli değildir. Sigorta poliçeleri içeren iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlar diğer fonlanan planlarla aynı şekilde muhasebeleştirme ve fonlama ayrımına tabidir.

48 İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerin, hukuki veya zımni kabulden doğan yükümlülüğün bulunduğu bir sigorta poliçesine katkıda bulunmak suretiyle fonlanması halinde (doğrudan,

plan yoluyla, gelecekteki primleri belirlemeye yönelik bir mekanizma yoluyla ya da sigortacıyla ilişkili taraf ilişkisi bulunması yoluyla dolaylı olarak), işletmenin prim ödemeleri, tanımlanmış katkı esaslı bir düzenlemeye ilişkin tutarlar değildir. Buna göre işletme;

(a) Nitelikli bir sigorta poliçesini plan varlığı olarak dikkate alır (bakınız: 8'inci paragraf) ve

(b) Diğer sigorta poliçelerini tazminat hakkı olarak muhasebeleştirir (ilgili poliçelerin 116'ncı paragraftaki kriteri karşılaması durumunda).

49 Sigorta poliçesinin belirli bir katılımcı veya katılımcı grubu adına olduğu ve işletmenin poliçedeki herhangi bir zararı karşılama konusunda hukuki veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün olmadığı durumlarda, işletmenin çalışanlara sağlanan faydaları ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır ve faydaların ödenmesine ilişkin tüm sorumluluk sigortacıya aittir. Bu tür sözleşmeler uyarınca sabit primlerin ödenmesi, özünde, yükümlülüğü karşılamaya yönelik bir yatırım değil çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesidir. Sonuç olarak, işletmenin herhangi bir varlık veya borcu bulunmaz. Bu nedenle, işletme bu ödemeleri tanımlanmış katkı planlarına yapılan katkılar olarak dikkate alır.

İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar: tanımlanmış katkı planları

50 Raporlayan işletmenin her bir döneme ilişkin yükümlülüğü işletmenin ilgili dönem için yapması gereken katkıların tutarına göre belirlendiğinden tanımlanmış katkı planlarının muhasebeleştirilmesi basittir. Sonuç olarak, ilgili yükümlülüğü veya giderleri ölçmek için herhangi bir aktüeryal varsayım gerekli olmayıp aktüeryal kazancın veya kaybın ortaya çıkma olasılığı da bulunmamaktadır. Ayrıca, hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde tamamıyla yerine getirilmesi beklenmeyen yükümlülükler hariç olmak üzere, ilgili yükümlülükler iskonto edilmemiş tutarları üzerinden ölçülür.

Muhasebeleştirme ve ölçme

51 Çalışan, işletmeye bir hesap dönemi boyunca hizmet sunduğunda, işletme tanımlanmış katkı planına bu hizmet karşılığında yapması gereken katkı tutarlarını:

(a) Halihazırda ödenmiş bulunan katkılar düşüldükten sonra kalan kısmı, borç (gider tahakkuku) olarak muhasebeleştirir. Halihazırda ödenmiş bulunan katkıların, raporlama dönemi sonundan önceki hizmete ilişkin katkılardan daha fazla olması durumunda, işletme aşan kısmı, yapılan ön ödemeyi, örneğin gelecekteki ödemelerin azalmasını veya nakit olarak geri alınmasını sağlayacağı ölçüde, varlık (peşin ödenen gider) olarak muhasebeleştirir.

(b) Başka bir TFRS'nin, faydaların varlık maliyetine dahil edilmesine izin vermemesi veya bunu zorunlu tutmaması durumunda (örneğin bakınız: TMS 2 ve TMS 16) gider olarak muhasebeleştirir.

52 Tanımlanmış katkı planına ilişkin katkıların tamamının, hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesi beklenmediğinde, katkılar 83'üncü paragrafta belirtilen iskonto oranı kullanılarak iskonto edilir.

Açıklama

53 İşletme, tanımlanmış katkı planlarına ilişkin gider olarak muhasebeleştirilen tutarları açıklar.

54 TMS 24'e göre zorunlu olduğunda, işletme, kilit yönetici personel için katkı planlarına ödenen katkılara ilişkin bilgileri açıklar.

İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar: tanımlanmış fayda planları

55 Yükümlülüğü ve giderleri ölçmek için aktüeryal varsayımlar gerekli olduğundan ve aktüeryal kazancın veya kaybın ortaya çıkma olasılığı da bulunduğundan, tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesi karmaşıktır. Ayrıca, yükümlülükler, çalışanların ilgili hizmetleri sunmalarından yıllar sonra yerine getirilebileceği için iskonto edilerek ölçülür.

Muhasebeleştirme ve ölçme

56 Tanımlanmış fayda planları fonlanmamış olabileceği gibi, işletme tarafından veya bazı durumlarda çalışanlar tarafından hukuki yapısı raporlayan işletmeden ayrı olan ve çalışanlara sağlanan faydaları ödeyecek bir kuruluşa veya fona yapılan katkılar aracılığıyla kısmen veya tamamen fonlanabilir. Fonlanan faydaların

vadeleri geldiğinde ödenmesi, yalnızca fonun finansal durumuna ve yatırım performansına bağlı olmayıp, işletmenin fondaki bir açığı kapatma yeteneğine ve isteğine de bağlıdır. Bu nedenle, plana ilişkin aktüeryal risk veya yatırım riski esas olarak işletme tarafından üstlenilmiştir. Dolayısıyla, tanımlanmış fayda planıyla ilgili olarak muhasebeleştirilen gider tutarının, ilgili döneme ilişkin katkı tutarına eşit olması gerekli değildir.

57 Tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki adımlar izlenir:

(a) Açık veya fazlanın belirlenmesi. Bu adım aşağıdakileri içerir:

(i) Çalışanların cari veya önceki dönemlerdeki hizmetleri karşılığında hak kazandıkları faydanın işletmeye olan nihai maliyetini güvenilir bir şekilde tahmin etmek üzere aktüeryal bir tekniğin (öngörülen yükümlülük yönteminin) kullanılması (bakınız: 67–69 paragrafları). Bu durum, işletme tarafından cari ve önceki dönemlerle ilişkilendirilebilen fayda tutarlarının (bakınız: 70–74 paragrafları) belirlenmesini ve bu faydaların maliyetini etkileyecek demografik değişkenlere (çalışanların işten ayrılması ve ölüm oranları gibi) ve finansal değişkenlere (maaş ve sağlık harcamalarında gelecekte oluşacak artışlar gibi) yönelik tahminler (aktüeryal varsayımlar) yapılmasını gerektirir (bakınız: 75–98 paragrafları).

(ii) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini ve cari dönem hizmet maliyetini belirlemek amacıyla ilgili faydanın iskonto edilmesi (bakınız: 67-69 ve 83-86 paragrafları).

(iii) Plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin (bakınız: 113-115 paragrafları) tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinden indirilmesi.

(b) (a) bendine göre belirlenen açık veya fazla tutarının, tanımlanmış net fayda varlığının varlık tavanı ile sınırlandırılması sonucunda ortaya çıkan etkiye göre düzeltilmesiyle bulunan tutar olarak tanımlanmış net fayda borcu (varlığı) tutarının belirlenmesi (bakınız: 64'üncü paragraf).

(c) Kar veya zararda muhasebeleştirilen tutarların belirlenmesi:

(i) Cari dönem hizmet maliyeti (bakınız: 70-74 ve 122A paragrafları).

(ii) Geçmiş hizmet maliyetleri ile yerine getirme sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar (bakınız: 99-112 paragrafları).

(iii) Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faiz (bakınız: 123-126 paragrafları).

(d) Diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen ve aşağıdaki unsurlarları içeren tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümlerinin belirlenmesi:

(i) Aktüeryal kazanç ve kayıplar (bakınız: 128 ve 129'uncu paragraflar),

(ii) Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, plan varlıklarının getirisi (bakınız: 130'uncu paragraf) ve

(iii) Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, varlık tavanından kaynaklanan etkideki her türlü değişiklik (bakınız: 64'üncü paragraf).

İşletme, birden fazla tanımlanmış fayda planının bulunması durumunda, yukarıda belirtilen adımları önemli her bir plan için ayrı ayrı uygular.

58 İşletme, tanımlanmış net fayda borcunu (varlığını), muhasebeleştirilen tutarlar ile raporlama dönemi sonunda belirlenen tutarlar arasında önemli farklılıklar olmayacak şekilde yeterli sıklıkta belirler.

59 Bu Standart, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalara ilişkin önemli tüm yükümlülüklerin ölçümünde yeterli nitelikleri haiz bir aktüerin yer almasını zorunlu tutmamakla birlikte, teşvik eder. İşletme, uygulamaya yönelik sebeplerden dolayı, yükümlülüklere ilişkin değerleme işlemlerinin ayrıntılı bir şekilde yapılabilmesini teminen raporlama dönemi tamamlanmadan önce yeterli nitelikleri haiz bir aktüer kullanabilir. Ancak, söz konusu değerleme işlemlerinin sonuçları, raporlama dönemi sonuna kadar meydana gelen önemli işlemlere ve önemli diğer değişikliklere (piyasa fiyatlarındaki ve faiz oranlarındaki değişiklikler dahil) göre güncellenir.

60 Bazı durumlarda, tahminler, ortalamalar ve basit hesaplamalar, bu Standarda göre yapılması gereken ayrıntılı hesaplamalara yönelik güvenilir bir yaklaşık değer oluşturabilir.

Zımni kabulden doğan yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi

61 İşletme sadece tanımlanmış fayda planlarının resmi koşullarının gerektirdiği hukuki yükümlülüklerini değil, aynı zamanda resmi olarak duyurulmamış uygulamalarından kaynaklanan zımni kabulden

doğan yükümlülüklerini de dikkate alır. Gayri resmi uygulamalar, işletmenin çalışanlara sağlanan faydaları ödemekten başka gerçekçi bir alternatifi bulunmadığında, zımni kabulden doğan bir yükümlülüğe sebep olur. İşletmenin gayri resmi uygulamalarındaki değişiklikler nedeniyle çalışanları ile olan ilişkilerinde doğabilecek kabul edilemez bir zarar, zımni kabulden doğan yükümlülüğe örnek olarak gösterilebilir.

62 Tanımlanmış fayda planının resmi koşulları, işletmenin plan kapsamındaki yükümlülüklerine son vermesine izin verebilir. Ancak, çalışanların işletmeyle ilişkileri kesilmediği sürece, işletmenin bir plan dahilindeki yükümlülüğüne son vermesi (ödeme olmaksızın) genellikle zordur. Bu nedenle, aksine bir kanıt bulunmadığı sürece, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesinde, halihazırda bu tür faydaları taahhüt eden işletmenin, söz konusu taahhüdünü çalışanların kalan iş hayatları boyunca devam ettireceği varsayılır.

Finansal Durum Tablosu

63 İşletme tanımlanmış net fayda borcunu (varlığını) finansal durum tablosuna yansıtır.

64 İşletmenin tanımlanmış fayda planında fazla olması durumunda, tanımlanmış net fayda varlığı aşağıdakilerden düşük olanı üzerinden ölçülür:

(a) Tanımlanmış fayda planındaki fazla ve

(b) 83'üncü paragrafta belirtilen iskonto oranı kullanılarak belirlenen varlık tavanı.

65 Tanımlanmış fayda planları aşırı tutarda fonlandığında veya aktüeryal kazançlar oluştuğunda, tanımlanmış net fayda varlığı ortaya çıkabilir. Aşağıda belirtilen durumlarda, tanımlanmış net fayda varlığı muhasebeleştirilir:

(a) İşletmenin, ilgili fazlayı gelecekte fayda elde etmek üzere kullanabilme imkânı olan bir kaynağı kontrol etmesi,

(b) Bu kontrolün, geçmiş olaylar (işletme tarafından ödenen katkılar ve çalışanlar tarafından sunulan hizmetler) sonucunda oluşması ve

(c) Nakit geri ödemeler veya gelecekteki katkıların azalması şeklinde ortaya çıkan, doğrudan işletme bünyesinde ya da dolaylı olarak açığı bulunan başka bir planda kullanılabilecek gelecekteki ekonomik faydaların bulunması. Varlık tavanı gelecekteki faydaların bugünkü değeridir.

Muhasebeleştirme ve ölçme: tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değeri ve cari dönem hizmet maliyeti

66 Tanımlanmış fayda planının nihai maliyeti; son maaşlar, işten ayrılma ve ölüm oranı, çalışan katkısı ve sağlık harcama eğilimleri gibi birçok değişkenden etkilenebilir. İlgili planın nihai maliyeti belirsiz olup bu belirsizliğin uzun bir süre boyunca devam etmesi beklenir. İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerin bugünkü değerini ve cari dönem hizmet maliyetini ölçmek için aşağıda belirtilenler gereklidir:

(a) Bir aktüeryal değerleme yönteminin uygulanması (bakınız: 67-69 paragrafları);

(b) Faydanın hizmet dönemleriyle ilişkilendirilmesi (bakınız: 70-74 paragrafları) ve

(c) Aktüeryal varsayımlar yapılması (bakınız: 75-98 paragrafları).

Aktüeryal değerleme yöntemi

67 İşletme tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerini, ilgili cari dönem hizmet maliyetini ve uygulanabilir olduğu durumlarda geçmiş dönem hizmet maliyetini belirlemek üzere öngörülen yükümlülük yöntemini kullanır.

68 Öngörülen yükümlülük yöntemi (hizmetle orantılı olarak tahakkuk eden fayda yöntemi veya fayda/hizmet yılı yöntemi olarak da bilinir) her bir hizmet dönemini, ek fayda hakkı birimini arttıran (bakınız: 70–74 paragrafları) bir unsur olarak dikkate alır ve nihai yükümlülüğü oluşturmak için her birimi ayrı ayrı ölçer (bakınız: 75–98 paragrafları).

68'inci paragrafı açıklayan örnek

İş ilişkisinin sona ermesinde, her bir hizmet yılı için son maaşın % 1'ine eşit tutarda toplu ödeme yapılacaktır. İlk yılın maaşı 10.000 Para Birimi (PB) olup, her yıl % 7 oranında (bileşik olarak) artacağı varsayılmaktadır. Uygulanan iskonto oranı yıllık % 10'dur. Aşağıdaki tablo, aktüeryal varsayımlarda hiçbir değişiklik olmayacağı varsayımıyla, 5 yılın sonunda işten ayrılacak bir çalışan için yükümlülüğün nasıl hesaplandığını göstermektedir. Bu örnekte kolay anlaşılır olması için, çalışanın işletmeden daha erken veya daha ileri bir tarihte ayrılması olasılığının etkisini yansıtacak ilave düzeltme ihmal edilmiştir.

Yıl	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	PB	*PB*	*PB*	*PB*	*PB*
İlişkilendirildiği yıllar itibarıyla fayda tutarları:					
– önceki yıllar	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
– cari yıl (son maaşın % 1'i)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
– önceki yıllar ve cari yıl	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Açılış yükümlülüğü	*–*	*89*	*196*	*324*	*476*
Faiz oranı (% 10)	*–*	*9*	*20*	*33*	*48*
Cari dönem hizmet maliyeti	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Kapanış yükümlülüğü	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Not:

1 Açılış yükümlülüğü, önceki yıllarla ilişkilendirilen faydanın bugünkü değeridir.

2 Cari dönem hizmet maliyeti, cari yılla ilişkilendirilen faydanın bugünkü değeridir.

3 Kapanış yükümlülüğü, cari yıl ve önceki yıllarla ilişkilendirilen faydanın bugünkü değeridir.

69 İşletme, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüğün bir kısmının raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde ödenmesi beklense dahi, yükümlülüğün tamamını iskonto eder.

Faydanın hizmet dönemleriyle ilişkilendirilmesi

70 Tanımlanmış fayda yükümlülüğü ve ilgili cari dönem hizmet maliyeti ile uygulanabilir olduğu durumlarda geçmiş dönem hizmet maliyetinin bugünkü değerinin belirlenmesinde, işletme faydaları fayda planı formülünde öngörüldüğü şekilde hizmet süreleriyle ilişkilendirir. Ancak, çalışanın ilerleyen yıllardaki hizmetinin önceki yıllardaki hizmetine göre önemli ölçüde daha yüksek düzeyde faydaya neden olması durumunda, işletme faydayı;

(a) Çalışan tarafından sunulan hizmetin plan kapsamında ilk defa fayda sağlamaya başladığı tarihten (faydanın ilave hizmete bağlı olup olmadığına bakılmaksızın),

(b) İlave maaş artışlarından kaynaklananlar dışında, çalışanın ilave hizmetlerinin plan dahilinde önemli tutarlarda ilave faydalara sebep olmayacağı tarihe kadar

doğrusal olarak ilişkilendirir.

71 Öngörülen yükümlülük yöntemine göre, faydanın cari dönemle (cari dönem hizmet maliyetini belirleyebilmek için) ve cari dönemle birlikte önceki dönemlerle (tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerini belirleyebilmek için) ilişkilendirilmesi gerekir. İşletme faydayı, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüğün ortaya çıktığı dönemlerle ilişkilendirir. İşletmenin gelecekteki raporlama dönemlerinde ödemeyi beklediği, iş ilişkisi sonrasında sağlanan fayda karşılığında çalışanların hizmet sunmaya başlamalarıyla bu yükümlülük ortaya çıkar. Aktüeryal yöntemler, işletmenin söz konusu yükümlülüğü, bir borcun muhasebeleştirilebilmesi için yeterli güvenilirlikte ölçmesine imkân tanır.

71'inci paragrafı açıklayan örnekler

1 Tanımlanmış bir fayda planı, emeklilikte ödenmek üzere her bir hizmet yılı için 100 PB tutarında toplu fayda sağlamaktadır.

100 PB tutarındaki fayda her bir yılla ilişkilendirilir. Cari dönem hizmet maliyeti 100 PB'nin bugünkü değeridir. Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri, 100 PB'nin bugünkü değerinin raporlama dönemi sonu itibarıyla ulaşılan hizmet yılı sayısıyla çarpımıdır.

Söz konusu faydanın çalışanın işletmeden ayrıldığı anda ödenecek olması durumunda, cari dönem hizmet maliyeti ile tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri, çalışanın ayrılması beklenen tarihi yansıtır. Böylece, bu tutarlar iskonto işleminin etkisi nedeniyle, çalışanın raporlama dönemi sonunda işten ayrılması halinde hesaplanacak tutarlardan daha düşüktür.

2 Bir plan, her bir hizmet yılı için son maaş üzerinden % 0,2 tutarında aylık emekli maaşı ödemesi sağlamaktadır. Emekli maaşı 65 yaşından itibaren ödenmektedir.

Beklenen emeklilik tarihi itibarıyla, anılan emeklilik tarihinden beklenen ölüm tarihine kadar tahmini son maaşın % 0,2'si olarak her ay için ödenecek olan tutarın bugünkü değerine eşit olan fayda, her bir hizmet yılıyla ilişkilendirilir. Cari dönem hizmet maliyeti anılan faydanın bugünkü değeridir. Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri, son maaşın % 0,2'si olan emekli maaşı ödemesinin raporlama dönemi sonu itibarıyla ulaşılan hizmet yılı sayısıyla çarpımının bugünkü değeridir. Cari dönem hizmet maliyetinin ve tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin iskonto edilmesinin nedeni emekli maaşı ödemelerinin 65 yaşından itibaren başlamasıdır.

72 İlgili faydalar gelecekteki çalışmaya bağlı olsa dahi (diğer bir ifadeyle, faydaya kazanılmamış olsa da), çalışanın hizmeti tanımlanmış fayda planı kapsamında yükümlülük ortaya çıkarır. Birbirini izleyen her raporlama dönemi sonunda çalışanın faydaya hak kazanabilmek için geçirmesi gereken hizmet süresi azaldığından, çalışanın faydaya hak kazanma tarihinden önceki hizmeti zımni kabulden doğan yükümlülük oluşturur. İşletme tanımlanmış fayda yükümlülüğünü ölçerken, bazı çalışanların herhangi bir fayda koşulunu sağlamayacak olmaları ihtimalini dikkate alır. Benzer şekilde, iş ilişkisi sonrasında sağlanan sağlık faydaları gibi, bazı iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların, çalışanın artık istihdam edilmediği sırada sadece belirli olayların meydana gelmesiyle ödenebilir olmasına rağmen, çalışan bu türden faydaya hak kazandıran hizmeti sunduğunda bir yükümlülük ortaya çıkar. Belirli olayın ortaya çıkmasına ilişkin olasılık, yükümlülüğün ölçümünü etkiler ancak yükümlülüğün ortaya çıkıp çıkmadığını belirlemez.

72'nci paragrafı açıklayan örnekler

1 Bir plan her bir hizmet yılı için 100 PB tutarında fayda ödemektedir. İlgili faydalara 10 hizmet yılından sonra hak kazanılmaktadır.

Her bir yıl için 100 PB tutarında fayda ilişkilendirilir. İlk on yılın her bir yılına ilişkin cari dönem hizmet maliyeti ve yükümlülüğün bugünkü değeri, çalışanın on yıllık hizmet süresini tamamlamama olasılığını yansıtır.

2 Bir plan, 25 yaşından önce sunulan hizmetler hariç olmak üzere, her bir hizmet yılı için 100 PB tutarında fayda ödemektedir. İlgili faydalara hemen hak kazanılmaktadır.

25 yaşından önce sunulan hizmetler karşılığında bir fayda (koşullu veya koşulsuz) oluşmadığından, bu yaştan önce sunulan hizmetlerle herhangi bir fayda tutarı ilişkilendirilmez. Bu yaştan sonraki her bir hizmet yılı için 100 PB tutarında fayda ilişkilendirilir.

73 Yükümlülük tutarı, çalışanın sunduğu ilave hizmetler karşılığında önemli tutarda ilave faydaya hak kazanmayacağı tarihe kadar artmaya devam eder. Bu nedenle, tüm fayda bu tarihte veya bu tarihten önce sona eren dönemlerle ilişkilendirilir. Fayda, ilgili fayda planı formülünde öngörüldüğü şekilde her bir hesap dönemiyle ilişkilendirilir. Ancak, çalışanın ilerleyen yıllardaki hizmetinin önceki yıllardaki hizmetine göre önemli ölçüde daha yüksek düzeyde faydaya neden olması durumunda, işletme faydayı çalışanın sunduğu ilave hizmetler karşılığında önemli tutarda ilave faydaya hak kazanmayacağı tarihe kadar doğrusal olarak ilişkilendirir. Bunun nedeni, çalışanın tüm dönem boyunca sunmuş olduğu hizmetinin neticede daha yüksek düzeyde bir faydaya hak kazandıracak olmasıdır.

73'üncü paragrafı açıklayan örnekler

1 Bir plan, 10 yıllık hizmetten sonra hak kazanılan 1.000 PB tutarında toplu fayda sağlamaktadır. Plan daha sonraki hizmet için ilave fayda sağlamamaktadır.

İlk on yılın her bir yılı için 100 PB (1.000 PB/10) tutarında fayda ilişkilendirilir.

İlk on yılın her bir yılına ilişkin cari dönem hizmet maliyeti, çalışanın on yıllık hizmet süresini tamamlamama olasılığını yansıtır. Daha sonraki yıllarla hiçbir fayda ilişkilendirilmez.

2 Bir plan, 55 yaşında olup hala çalışan ve en az 20 yıl hizmeti bulunanlara veya hizmet süresine bakılmaksızın 65 yaşında olup hala çalışanlara 2.000 PB tutarında toplu emeklilik faydası sağlamaktadır.

35 yaşından önce çalışmaya başlayanlar için, hizmet plan kapsamında ilk önce 35 yaşında faydaya hak kazandırır (Bir çalışanın 30 yaşında ayrılıp, 33 yaşında geri dönmesinin, hak kazanacağı faydanın tutarına veya zamanlamasına etkisi olmaz). Bu tür faydalar ilave hizmette bulunulmasına bağlıdır. Aynı zamanda, 55 yaşından sonraki hizmet önemli hiçbir ilave faydaya hak kazandırmayacaktır. Bu çalışanlar için işletme, 100 PB tutarında bir faydayı (2.000 PB/20) 35 yaştan 55 yaşa kadar olan her bir yılla ilişkilendirir.

35 ile 45 yaşları arasında çalışmaya başlayanlar için, 20 yıldan daha fazla olan hizmet süreleri önemli hiçbir ilave faydaya hak kazandırmayacaktır. Bu çalışanlar için işletme, 100 PB tutarında bir faydayı (2.000 PB/20) ilk yirmi yılın her bir yılıyla ilişkilendirir.

55 yaşında çalışmaya başlayanlar için 10 yıldan daha fazla olan hizmet süreleri önemli hiçbir ilave faydaya hak kazandırmayacaktır. Bu çalışanlar için işletme, 200 PB (2.000 PB/10) tutarında bir faydayı, ilk on yıllık sürenin her bir yılıyla ilişkilendirir.

Tüm çalışanlar açısından, cari dönem hizmet maliyeti ve yükümlülüğün bugünkü değeri, çalışanın gerekli olan hizmet süresini tamamlamama olasılığını yansıtır.

3 İş ilişkisi sonrası sağlık planı, çalışanın on yıldan fazla ancak yirmi yıldan daha az hizmeti varken ayrılması durumunda, iş ilişkisi sonrası sağlık harcamalarının %40'ını, yirmi yıl veya daha fazla hizmeti varken ayrılması durumunda ise %50'sini tazmin etmektedir.

Planın fayda formülünde öngörüldüğü şekilde, işletme, beklenen sağlık harcamalarının bugünkü değerinin %4'ünü (%40/10) ilk on yıllık sürenin her bir yılıyla, %1'ini (%10/10) ikinci on yıllık sürenin her bir yılıyla ilişkilendirir. Her bir yıldaki cari dönem hizmet maliyeti, çalışanın faydanın bir kısmını ya da tümünü kazanması için gerekli olan hizmet süresini tamamlamama olasılığını yansıtır. On yıl içerisinde ayrılması beklenen çalışanlar için herhangi bir fayda ilişkilendirilmez.

4 İş ilişkisi sonrası sağlık planı, çalışanın on yıldan fazla ancak yirmi yıldan daha az hizmeti varken ayrılması durumunda, iş ilişkisi sonrası sağlık harcamalarının %10'unu, yirmi yıl veya daha fazla hizmeti varken ayrılması durumunda ise %50'sini tazmin etmektedir.

Daha sonraki yıllardaki hizmetler, önceki yıllardaki hizmetlere göre önemli ölçüde daha yüksek düzeyde faydaya hak kazandırmaktadır. Bu nedenle, işletme, yirmi yıl veya daha fazla hizmeti varken ayrılmasını beklediği çalışanları için bu faydayı 71'inci paragrafa göre ilgili yıllara doğrusal olarak yansıtır. Yirmi yıldan sonraki hizmetler önemli hiçbir ilave faydaya hak kazandırmayacaktır. Bu nedenle, ilk yirmi yılın her bir yılıyla ilişkilendirilen fayda, beklenen sağlık maliyetlerin bugünkü değerinin %2,5 (%50/20)'idir.

On ila yirmi yıl arasında hizmeti varken ayrılmasını beklediği çalışanları için, ilk on yıllık sürenin her bir yılıyla ilişkilendirilen fayda beklenen sağlık harcamalarının bugünkü değerinin %1'idir.

Bu çalışanlar için onuncu yılın sonu ile tahmini ayrılma tarihi arasındaki hizmetleriyle herhangi bir fayda ilişkilendirilmez.

On yıl içerisinde ayrılması beklenen çalışanlar için herhangi bir fayda ilişkilendirilmez.

74 Fayda tutarının her bir hizmet yılı için son maaşın sabit bir oranı olması durumunda, gelecekteki maaş artışları, raporlama dönemi sonundan önceki hizmetlere ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan tutarı etkilemekle birlikte ek bir yükümlülük oluşturmaz. Bu nedenle:

(a) 70'inci paragrafın (b) bendi açısından, faydanın tutarı son maaşa bağlı olsa da, maaş artışları ilave faydalara hak kazandırmaz ve

(b) Her bir dönemle ilişkilendirilen fayda tutarı, faydanın bağlı olduğu maaşın sabit bir oranıdır.

74'üncü paragrafı açıklayan örnek
Çalışanlar, 55 yaşından önceki her bir hizmet yılı için son maaşlarının % 3'ü tutarında faydaya hak kazanmaktadır. *Tahmini son maaşın % 3'ü tutarındaki fayda, 55 yaşına kadarki her bir hizmet yılıyla ilişkilendirilir. Bu tarih, çalışanın ilave hizmetinin plan kapsamında önemli tutarda ilave fayda sağlamayacağı tarihtir. Bu yaştan sonraki hizmetlerle herhangi bir fayda ilişkilendirilmez.*

Aktüeryal varsayımlar

75 Aktüeryal varsayımlar tarafsız ve birbirleriyle uyumlu olmalıdır.

76 Aktüeryal varsayımlar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların nihai maliyetini belirleyecek değişkenlere ilişkin işletmenin en iyi tahminleridir. Aktüeryal varsayımlar aşağıdakilerden oluşur:

(a) Faydaya hak kazanabilir mevcut ve önceki çalışanların (bakmakla yükümlü oldukları kimseler de dahil) gelecekteki özelliklerine ilişkin demografik varsayımlar. Demografik varsayımlar aşağıdaki gibi konuları içerir.

(i) Ölüm oranı (bakınız: 81 ve 82'nci paragraflar),

(ii) Çalışanların işten ayrılma, iş göremezlik ve erken emeklilik oranları,

(iii) Bakmakla yükümlü kimseleri olan plan üyelerinden faydaya hak kazanabileceklerin oranı,

(iv) Plan dahilinde mevcut olan ödeme seçeneklerinden her birini seçebilecek plan üyelerinin oranı ve

(v) Sağlık planlarındaki tazminat oranları.

(b) Aşağıdakilere benzer kalemlerle ilgili finansal varsayımlar:

(i) İskonto oranı (bakınız: 83–86 paragrafları),

(ii) Çalışanlar tarafından karşılanacak faydaların maliyetleri hariç olmak üzere, fayda düzeyleri ve gelecekteki maaşlar (bakınız: 87–95 paragrafları),

(iii) Sağlık faydaları söz konusu olduğunda, tazminata ilişkin işlem masrafları da (eksperlik ücretleri ile hukuki masrafları da dahil olmak üzere tazminat taleplerinin incelenmesinde ve sonuçlandırılmasında ortaya çıkabilecek diğer maliyetler) dahil olmak üzere gelecekteki sağlık harcamaları (bakınız: 96-98 paragrafları),

(iv) Plan tarafından, raporlama tarihinden önceki hizmetlerle ilgili katkılar veya bu hizmetlerden doğan faydalar üzerinden ödenecek vergiler.

77 Aktüeryal varsayımlar ihtiyatsız veya aşırı ihtiyatlı olmadıkları sürece tarafsızdır.

78 Aktüeryal varsayımlar enflasyon oranları, maaş artış oranları ve iskonto oranları gibi faktörler arasındaki ekonomik ilişkileri yansıttıkları ölçüde birbirleriyle uyumludur. Örneğin, gelecekteki bir dönemde belirli bir enflasyon düzeyine bağlı olan tüm varsayımlarda (faiz oranı ile maaş ve fayda artışlarına ilişkin varsayımlar gibi) bu döneme ilişkin enflasyon oranının aynı olacağı farz edilir.

79 İşletme, iskonto oranı ve diğer finansal varsayımları, reel (enflasyona göre düzeltilmiş) olarak yapılan tahminler daha güvenilir olmadığı sürece, nominal olarak belirler. Yüksek enflasyonlu ekonomiler (bakınız: TMS 29 *Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama*) ile faydanın endekse bağlı olduğu ve aynı para biriminden, aynı vadeye sahip endekse bağlı tahviller için derin bir piyasanın bulunduğu durumlar, varsayımların reel olarak belirlenebileceği durumlara örnek olarak gösterilebilir.

80 Finansal varsayımlar, yükümlülüklerin yerine getirileceği döneme ilişkin raporlama dönemi sonundaki piyasa beklentilerine dayanır.

Aktüeryal varsayımlar: ölüm oranı

81 İşletme, ölüm oranı varsayımlarını, plan üyelerinin çalışma sırasındaki ve sonrasındaki ölüm oranlarına ilişkin en iyi tahminlerine dayalı olarak belirler.

82 Faydanın nihai maliyetini tahmin edebilmek için işletme ölüm oranlarındaki beklenen değişimleri dikkate alır. Ortalama yaşam süresindeki iyileşmelere ilişkin tahminlere göre standart ölüm oranı tablolarının değiştirilmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

Aktüeryal varsayımlar: iskonto oranı

83 İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerin (fonlananların ve fonlanmayanların) iskonto edilmesinde kullanılan oranlar, özel sektör tahvillerinden yüksek kaliteli olanların raporlama dönemi sonundaki piyasa getirilerine bakılarak belirlenir. Para biriminin, bu gibi yüksek kaliteli özel sektöre ait tahviller için derin bir piyasanın bulunmadığı durumlarda, bu para birimi cinsinden ifade edilen devlet tahvillerinin (raporlama dönemi sonundaki) piyasa getirileri kullanılır. Özel sektör veya devlet tahvillerinin para birimleri ve vadeleri, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerin para birimi ve tahmin edilen vadeleriyle tutarlı olmalıdır.

84 Önemli etkiye sahip bir aktüeryal varsayım iskonto oranıdır. İskonto oranı, aktüeryal riski veya yatırım riskini değil paranın zaman değerini yansıtır. Buna ilaveten, işletmenin alacaklılarından kaynaklanan işletmeye özgü kredi riskini veya aktüeryal varsayımlardan farklı sonuçların gerçekleşebilme riskini yansıtmaz.

85 İskonto oranı fayda ödemelerinin tahmini zamanlamasını yansıtır. Uygulamada bu işlem genellikle, fayda ödemelerinin tahmini zamanlaması ve tutarı ile faydaların ödeneceği para birimini yansıtan tek bir ağırlıklı ortalama iskonto oranı uygulanarak gerçekleştirilir.

86 Bazı durumlarda, tüm fayda ödemelerinin tahmini vadeleriyle uyumlu yeterince uzun vadeli tahvillerin olduğu derin bir piyasa bulunmayabilir. Bu tür durumlarda, işletme daha kısa vadeli ödemeleri iskonto etmek üzere uygun vade için geçerli olan piyasa oranlarını kullanır ve getiri eğrisini kullanarak geçerli piyasa oranlarını ekstrapolasyon (dış değerleme) yapmak suretiyle daha uzun vadeli ödemeleri iskonto etmek üzere kullanacağı oranı tahmin eder. Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün toplam bugünkü değerinin, özel sektör veya devlet tahvilinin vadesinden sonra ödenecek faydalara uygulanan iskonto oranına duyarlı olması muhtemel değildir.

Aktüeryal varsayımlar: maaşlar, faydalar ve sağlık harcamaları

87 İşletme, tanımlanmış fayda yükümlülüğünü aşağıdakileri yansıtacak şekilde ölçer:

- **(a) Raporlama dönemi sonu itibarıyla planın koşullarında yer alan (veya planın koşullarının yanı sıra zımni kabulden doğan yükümlülüklerden kaynaklanan) faydalar,**
- **(b) Ödenecek faydaları etkileyen gelecekteki tahmini maaş artışları,**
- **(c) Gelecekteki faydaların maliyetlerindeki işveren payına ilişkin herhangi bir sınırın etkisi,**
- **(d) Çalışanlar veya üçüncü kişiler tarafından yapılan ve ilgili faydaların işletmeye olan nihai maliyetlerini düşüren katkılar,**
- **(e) Sadece aşağıdaki koşullardan herhangi birinin sağlanması durumunda, tanımlanmış fayda planı çerçevesinde ödenmesi gereken faydaları etkileyen devlet faydalarının düzeyinde gelecekte beklenen değişiklikler,**
  - **(i) Bu değişikliklere ilişkin düzenlemelerin raporlama dönemi sonundan önce yürürlüğe girmiş olması ya da**
  - **(ii) Geçmiş verilerin veya diğer güvenilir kanıtların, devlet faydalarının öngörülebilir bir biçimde (örneğin, genel fiyat veya ücret düzeylerindeki değişikliklere paralel olarak) değişeceğini göstermesi.**

88 Aktüeryal varsayımlar, raporlama dönemi sonu itibarıyla planın resmi koşullarında (veya resmi koşulların yanı sıra zımni kabulden doğan yükümlülüklerinde) yer alan gelecekteki fayda değişikliklerini yansıtır. Aşağıdaki durumlar bunun örnekleridir:

(a) Örneğin enflasyonun etkilerini azaltmak amacıyla işletmenin geçmişte faydalarını sürekli arttırması ve bu uygulamanın gelecekte değişebileceğine dair herhangi bir belirtinin olmaması,

(b) İşletmenin planın resmi koşulları (veya resmi koşulların yanı sıra zımni kabulden doğan yükümlülükleri) ya da mevzuat gereği, plan fazlasını plan katılımcılarının yararına kullanmakla yükümlü olması (bakınız: 108'inci paragrafın (c) bendi) veya

(c) Faydaların performans hedefi veya diğer kriterlere göre değişmesi. Örneğin, plan varlıkları yetersiz olduğunda, daha düşük tutarda fayda ödeneceği veya çalışanlardan ek katkı istenebileceği plan hükümlerinde yer alabilir. Yükümlülüğün ölçümü, performans hedefinin veya diğer kriterlerin etkisinin en iyi tahminini yansıtır.

89 Aktüeryal varsayımlar, raporlama dönemi sonu itibarıyla planın resmi koşullarında (veya resmi koşulların yanı sıra zımni kabulden doğan yükümlülüklerinde) yer almayan gelecekteki fayda değişikliklerini yansıtmaz. Bu tür değişiklikler aşağıdakileri etkiler:

(a) Değişiklikten önceki hizmete ilişkin faydaları değiştirdikleri ölçüde, geçmiş dönem hizmet maliyetini ve

(b) Değişiklikten sonraki hizmete ilişkin faydaları değiştirdikleri ölçüde, değişiklikten sonraki dönemler için cari dönem hizmet maliyetini.

90 Gelecekteki maaş artışlarının tahmininde enflasyon, kıdem, terfi ve işgücü piyasasındaki arz ve talep gibi ilgili diğer faktörler dikkate alınır.

91 Tanımlanmış bazı fayda planları işletmenin yapması gereken katkıları sınırlar. Faydaların nihai maliyeti, katkılar üzerindeki sınırın etkisini dikkate alır. Katkılar üzerindeki sınırın etkisi aşağıdaki sürelerden kısa olanı üzerinden belirlenir:

(a) İşletmenin tahmini ömrü ve

(b) Planın tahmini ömrü.

92 Tanımlanmış bazı fayda planlarına göre çalışanların veya üçüncü kişilerin plan maliyetine katkıda bulunmaları gerekir. Çalışanların yaptığı katkılar faydaların işletmeye olan maliyetini azaltır. İşletme, üçüncü kişilerin yaptığı katkıların kendi maliyetini azaltıp azaltmadığını veya 116'ncı paragrafta tanımlandığı şekilde tazminat hakkı olup olmadığını değerlendirir. Çalışanların veya üçüncü kişilerin yaptığı katkılar planın resmi koşullarında yer alır (veya bu koşulların yanı sıra zımni kabulden doğan yükümlülükten kaynaklanır) ya da isteğe bağlıdır. Çalışanlar veya üçüncü kişiler tarafından isteğe bağlı olarak yapılan katkılar, plana ödendiği anda hizmet maliyetini azaltır.

93 Planın resmi koşullarında yer alan, çalışanların veya üçüncü kişilerin yaptığı katkılar hizmet maliyetini (hizmete bağlı olmaları durumunda) azaltır ya da tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) (hizmete bağlı olmamaları durumunda) yeniden ölçümlerini etkiler. Plan varlıklarına ilişkin kayıplardan veya aktüeryal kayıplardan kaynaklanan açığı azaltmak için yapılması gereken bu tür katkılar, hizmete bağlı olmayan katkılara örnektir. Çalışanların veya üçüncü kişilerin yaptığı katkıların hizmete bağlı olması durumunda söz konusu katkılar hizmet maliyetini aşağıdaki şekilde azaltır:

(a) Katkı tutarının hizmet yılına bağlı olması durumunda işletme, 70'inci paragrafta brüt fayda için öngörülen yöntemle aynı yöntemi kullanarak (katkı planı formülünü kullanarak veya doğrusal olarak) katkıları hizmet dönemleri ile ilişkilendirir ya da

(b) Katkı tutarının hizmet yılından bağımsız olması durumunda, işletmenin bu tür katkıları hizmetin sunulduğu döneme ilişkin hizmet maliyetinden azalış şeklinde muhasebeleştirmesine izin verilir. Hizmet yılından bağımsız olan katkılara çalışanın maaşının sabit bir yüzdesi olan, hizmet dönemi boyunca sabit bir tutar şeklindeki veya çalışanın yaşına bağlı katkılar örnek olarak gösterilebilir.

A1 paragrafı ilgili uygulama rehberini düzenlemektedir.

94 93(a) paragrafına göre, hizmet dönemleriyle ilişkilendirilen çalışanların veya üçüncü kişilerin yaptığı katkılardaki değişiklikler aşağıdakileri etkiler;

(a) Cari ve geçmiş dönem hizmet maliyetini (bu değişikliklerin planın resmi koşullarında yer almaması ve zımni kabulden doğan yükümlülükten kaynaklanmaması durumunda) veya

(b) Aktüeryal kazanç ve kayıpları (bu değişikliklerin planın resmi koşullarında yer alması ve zımni kabulden doğan yükümlülükten kaynaklanması durumunda).

95 İş ilişkisi sonrasında sağlanan bazı faydalar, devletin sağladığı emeklilik faydalarının veya sağlık yardımının düzeyi gibi değişkenlere bağlıdır. Bu tür faydaların ölçümü ilgili değişkenlerin geçmişteki verilerine ve diğer güvenilir kanıtlara dayanılarak yapılan en iyi tahmini yansıtır.

96 Sağlık harcamaları ile ilgili varsayımlar, enflasyondan ve sağlık harcamalarındaki belirli değişikliklerden dolayı sağlık hizmetlerinin maliyetlerinde gelecekte meydana gelmesi tahmin edilen değişiklikleri dikkate alır.

97 İş ilişkisi sonrasında sağlanan sağlık faydalarının ölçümü, gelecekteki tazmin taleplerinin düzeyi ve sıklığı ile bu talepleri karşılamanın maliyetine ilişkin varsayımlar yapılmasını zorunlu kılar. İşletme, gerekli olduğunda sigorta şirketlerinden, sağlık hizmeti sunanlardan, diğer işletmelerden veya diğer kaynaklardan elde edilen geçmiş verilerle destekleyerek kendi tecrübelerine ilişkin tarihi verileri esas almak suretiyle gelecekteki sağlık harcamalarını tahmin eder. Gelecekteki sağlık harcamalarının tahmininde; teknolojik gelişmelerin etkisi, sağlık yardımlarının kullanımındaki veya veriliş şeklindeki değişiklikler ve plan katılımcılarının sağlık durumlarındaki değişiklikler de dikkate alınır.

98 Tazmin taleplerinin düzeyi ve sıklığı, çalışanların (veya bakmakla yükümlü olduğu kişilerin) yaşı, sağlık durumu ve cinsiyetine karşı duyarlı olup, bunun yanı sıra, coğrafi konum gibi diğer unsurlara karşı da duyarlı olabilir. Bu nedenle, tarihi veri, nüfus dağılımının bu veri için baz alınan nüfus dağılımından farklı olduğu ölçüde düzeltilir. Geçmiş eğilimlerin gelecekte devam etmeyeceğine yönelik güvenilir kanıtlar bulunduğu durumlarda da tarihi veri düzeltilir.

Geçmiş dönem hizmet maliyeti ve yerine getirme sırasında ortaya çıkan kazanç ve kayıplar

99 İşletme, geçmiş dönem hizmet maliyetini veya yerine getirme sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıpları belirlerken, aşağıdakileri yansıtacak şekilde, cari piyasa faiz oranları ile diğer cari piyasa fiyatları dahil cari aktüeryal varsayımları ve plan varlıklarının mevcut gerçeğe uygun değerini kullanarak tanımlanmış net fayda borcunu (varlığını) yeniden ölçer:

(a) Planda yapılan değişiklik, küçülme veya yerine getirme öncesinde plan tarafından sunulan faydaları ve plan varlıklarını ve

(b) Planda yapılan değişiklik, küçülme veya yerine getirme sonrasında plan tarafından sunulan faydaları ve plan varlıklarını.

100 Planda yapılan bir değişiklikten kaynaklanan geçmiş hizmet maliyetine, bir küçülmeden kaynaklanan geçmiş hizmet maliyetine veya yerine getirme sırasında oluşan kazanç veya kayıplara ilişkin işlemlerin birlikte ortaya çıkması durumunda işletmenin bunları ayrıştırması gerekmez. İşletmenin plan tarafından sağlanan faydaları değiştirmesi ve değişen faydaları daha sonra yerine getirmesinde olduğu gibi, bazı durumlarda planda yapılan değişiklik yerine getirmeden önce meydana gelir. Bu tür durumlarda, işletme geçmiş dönem hizmet maliyetini, yerine getirme sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplardan önce muhasebeleştirir.

101 Planın ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi neticesinde sonlanması ve ortadan kalkması durumunda, plana ilişkin değişiklikle ve küçülmeyle birlikte yerine getirme de gerçekleşir. Ancak, esas itibarıyla aynı faydalar içeren yeni bir planın mevcut planın yerini alması durumunda, planın sonlandırılması yerine getirme değildir.

101A İşletme, planda bir değişiklik, küçülme veya yerine getirme olduğunda, geçmiş dönem hizmet maliyetini veya yerine getirme sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıpları, 99 ve 101'inci paragraflar ile 102-112'nci paragraflara göre finansal tablolara alır ve ölçer. İşletme bu aşamada, varlık tavanından kaynaklanan etkiyi dikkate almaz. Sonrasında işletme, planda yapılan değişiklik, küçülme veya yerine getirme sonrası varlık tavanından kaynaklanan etkiyi belirler ve söz konusu etkideki değişiklikleri 57(d) paragrafına uygun olarak finansal tablolara alır.

Geçmiş dönem hizmet maliyeti

102 Geçmiş dönem hizmet maliyeti, plandaki bir değişiklikten veya küçülmeden dolayı tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişikliktir.

103 İşletme geçmiş dönem hizmet maliyetini aşağıdaki tarihlerden erken olanında gider olarak muhasebeleştirir:

(a) Plandaki değişikliğin veya küçülmenin gerçekleştiği tarih ve

(b) İlgili yeniden yapılandırma maliyetlerinin (bakınız: TMS 37) veya iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydaların muhasebeleştirildiği tarih (bakınız: 165'inci paragraf).

104 Plan değişikliği, işletmenin tanımlanmış fayda planı başlatması veya iptal etmesi veya mevcut tanımlanmış fayda planına ilişkin ödenebilir faydaları değiştirmesi sonucunda ortaya çıkar.

105 Planda küçülme, plan kapsamındaki çalışan sayısının büyük oranda azaltılması sonucunda ortaya çıkar. Küçülme, bir fabrikanın kapanması, bir faaliyetin durdurulması, bir planın sonlandırılması veya plana ara verilmesi gibi münferit olaylardan kaynaklanabilir.

106 Geçmiş dönem hizmet maliyeti pozitif (faydalar yeni oluştuğunda veya değiştirildiğinde ve bunun sonucunda tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri arttığında) ya da negatif (faydalar iptal edildiğinde veya değiştirildiğinde ve bunun sonucunda tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri azaldığında) olabilir.

107 İşletmenin mevcut tanımlanmış fayda planı kapsamında ödenecek faydaları azaltması ve aynı zamanda bu plan kapsamında aynı çalışanlar için ödenecek diğer faydaları arttırması durumunda, işletme bu değişimleri netleştirerek tek bir değişim olarak dikkate alır.

108 Geçmiş dönem hizmet maliyetine aşağıdakiler dahil edilmez:

(a) Önceden tahmin edilen maaş artışları ile gerçekleşen artışlar arasındaki farkın önceki yıllardaki hizmetler için ödenecek fayda yükümlülüklerine etkisi (ücretlere ilişkin öngörüler aktüeryal varsayımlar kapsamında dikkate alındığından geçmiş dönem hizmet maliyeti ortaya çıkmamaktadır),

(b) İşletmenin isteğe bağlı emekli maaş artışlarını karşılamak üzere zımni kabulden doğan yükümlülüğü bulunduğunda, bu tür artışlara ilişkin düşük veya fazla tahminler (bu artışlar aktüeryal varsayımlar kapsamında dikkate alındığından geçmiş dönem hizmet maliyeti ortaya çıkmamaktadır),

(c) Planın resmi koşullarına (veya bu koşulların yanı sıra zımni kabulden doğan yükümlüklere) ya da mevzuata göre, işletmenin herhangi bir fazlalığı plan katılımcılarının yararı için kullanmak zorunda olması durumunda, fayda artışına henüz resmi olarak hak kazanılmamış olsa dahi, muhasebeleştirilen aktüeryal kazançlardan veya plan varlıklarının getirisinden kaynaklanan fayda artışlarına ilişkin tahminler (yükümlülükte meydana gelen artış aktüeryal bir zarar olduğundan geçmiş dönem hizmet maliyeti oluşmaz, bakınız: 88'inci paragraf),

(d) Yeni veya artan faydalar bulunmaması durumunda, çalışanların faydaya hak kazandırıcı yükümlülükleri tamamladıklarında kazanılmış fayda artışı (başka bir ifadeyle, iş ilişkisinin gelecekte sürmesine bağlı olmayan faydalar, bakınız 72'nci paragraf) (işletme faydaların tahmini maliyetini hizmet sunulmuş gibi cari dönem hizmet maliyeti olarak muhasebeleştirdiğinden, geçmiş dönem hizmet maliyeti oluşmaz).

Yerine getirme sırasında ortaya çıkan kazanç ve kayıplar

109 Yerine getirme sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıp:

(a) Yerine getirilen tanımlanmış fayda yükümlülüğünün yerine getirme tarihi itibarıyla tespit edilen bugünkü değeri ve

(b) Yerine getirme ile ilgili olarak transfer edilen plan varlıkları ve işletme tarafından yapılan doğrudan ödemeler de dahil olmak üzere yerine getirme fiyatı

arasındaki farktır.

110 İşletme, fayda planının yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıpları yükümlülük yerine getirildiğinde muhasebeleştirir.

111 Tanımlanmış fayda planı kapsamında sağlanan faydanın tümü veya bir kısmına ilişkin hukuki veya zımni kabulden doğan bütün ilave yükümlülükleri ortadan kaldıran bir işleme girildiğinde (çalışanlara veya çalışanlar adına plan koşullarına uygun olarak yapılan ve aktüeryal varsayımları içeren fayda ödemeleri dışında) yükümlülük yerine getirilmiş olur. Örneğin, bir sigorta poliçesi satın almak suretiyle işverenin plana ilişkin önemli yükümlülüklerini tek seferde sigorta şirketine transfer etmesi, yükümlülüğün yerine getirilmesidir. Ancak, plan katılımcılarına, plan koşullarına uygun olarak, iş ilişkisi sonrasında sağlanan belirli faydaları elde etme haklarına karşılık toplu bir ödeme yapılması yükümlülüğün yerine getirilmesi değildir.

112 Bazı durumlarda işletme, çalışanların cari ve geçmiş dönemlerdeki hizmetleriyle ilgili faydaların tamamını veya bazılarını fonlamak üzere sigorta poliçesi edinir. Sigorta poliçesinde belirtilen faydalar sigortacı tarafından ödenmez ise, işletmenin ilave ödeme yapılmasına ilişkin hukuki veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün (bakınız: 46'ncı paragraf) bulunması durumunda, bu türden bir poliçenin edinilmesi yükümlülüğün yerine getirilmesi değildir. 116 – 119 paragrafları, plan varlığı olmayan sigorta poliçeleri kapsamındaki tazminat haklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü ile ilgilidir.

Muhasebeleştirme ve ölçme: plan varlıkları

Plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri

113 Açık veya fazla belirlenirken, plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinden düşülür.

114 Plan varlıklarına, raporlayan işletmenin vadesi gelen ancak henüz fona ödemediği katkılar ile fonun elinde bulundurduğu işletme tarafından ihraç edilen devri mümkün olmayan finansal araçlar dahil edilmez. Plan varlıkları, ticari ve diğer borçlar ile türev finansal araçlardan kaynaklanan borçlar gibi çalışanlara sağlanan faydalarla ilgili olmayan fon borçları kadar azaltılır.

115 Plan varlıklarının, plan kapsamında ödenecek faydaların tamamının veya bir kısmının tutarı ve zamanlamasıyla tam anlamıyla uyumlu olan nitelikli sigorta poliçelerini içermesi durumunda, bu poliçelerin gerçeğe uygun değerinin (sigorta poliçelerinden doğan alacakların tamamının geri kazanılamayacak olması durumunda gerekli indirimleri yapmak koşuluyla), ilgili yükümlülüklerin bugünkü değeri olduğu kabul edilir.

Tazminatlar

116 Sadece, tanımlanmış fayda yükümlülüğünü yerine getirmek üzere gerekli olan harcamaları tamamen veya kısmen başka bir tarafın tazmin etmesi neredeyse kesin olduğunda, işletme aşağıdaki işlemleri gerçekleştirir:

(a) Tazminat hakkını ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirir. İşletme bu varlığı gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer.

(b) Tazminat hakkının gerçeğe uygun değerindeki değişiklikleri plan varlıklarının gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler ile aynı şekilde ayrıştırır ve muhasebeleştirir (bakınız: 124 ve 125'inci paragraflar). 120'nci paragrafa göre muhasebeleştirilen tanımlanmış fayda maliyetlerinin bileşenleri, tazminat hakkının defter değerindeki değişikliklerle ilgili tutarların net değeri üzerinden muhasebeleştirilebilir.

117 Bazen işletme, tanımlanmış fayda yükümlülüğünü yerine getirmek üzere gerekli olan harcamaların tamamen veya kısmen ödenmesi için sigortacı gibi başka bir tarafa başvurabilir. 8'inci paragrafta tanımlandığı üzere, nitelikli sigorta poliçeleri plan varlıklarıdır. İşletme, nitelikli sigorta poliçelerini diğer plan varlıkları ile aynı şekilde dikkate alır ve bunlara 116'ncı paragraf uygulanmaz (bakınız: 46–49 paragrafları ve 115'inci paragraf).

118 İşletmenin elinde bulundurduğu sigorta poliçesi nitelikli sigorta poliçesi olmadığında, bu poliçe plan varlığı değildir. Bu tür durumlarda 116'ncı paragraf uygulanır: İşletme, sigorta poliçesi kapsamındaki tazminat hakkını, tanımlanmış fayda planının açık veya fazlasının belirlenmesinde indirim olarak değil, ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirir. 140'ıncı paragrafın (b) bendine göre işletmenin, tazminat hakkı ve ilgili yükümlülük arasındaki bağlantının tanımını kısaca açıklaması zorunludur.

119 Tanımlanmış fayda planı kapsamında ödenecek faydaların tamamının veya bir kısmının tutarı ve zamanlamasıyla tam anlamıyla uyumlu olan bir sigorta poliçesinden kaynaklanması durumunda, tazminat hakkının gerçeğe uygun değerinin (tazminatın tamamının geri kazanılmayacak olması durumunda gerekli indirimleri yapmak koşuluyla), ilgili yükümlülüğün bugünkü değeri olduğu kabul edilir.

Tanımlanmış fayda maliyetinin bileşenleri

120 İşletme tanımlanmış fayda maliyetinin bileşenlerini, başka bir TFRS'nin bir varlığın maliyetine dahil edilmesine izin vermesi veya bunu zorunlu tutması durumları hariç olmak üzere, aşağıdaki gibi muhasebeleştirir:

(a) Hizmet maliyetini (bakınız: 66 – 112 paragrafları ve 122A paragrafı) kâr veya zararda,

(b) Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faizi (bakınız: 123 – 126 paragrafları) kâr veya zararda ve

(c) Tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümlerini (bakınız: 127 – 130 paragrafları) diğer kapsamlı gelirde.

121 Diğer TFRS'ler, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin bazı maliyetlerin stoklar ve maddi duran varlıklar gibi varlıkların maliyetine dahil edilmesini zorunlu tutar (bakınız: TMS 2 ve TMS 16). Bu tür varlıkların maliyetine dahil edilen iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalara ilişkin maliyetler, 120'nci paragrafta belirtilen bileşenlerin uygun oranlarını kapsar.

122 Diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümleri, sonraki dönemlerde kar veya zararda yeniden sınıflandırılmaz. Ancak, diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen bu tutarlar özkaynakların başka bir unsuruna aktarılabilir.

Cari dönem hizmet maliyeti

122A İşletme, cari dönem hizmet maliyetini, yıllık raporlama döneminin başında belirlenen aktüeryal varsayımları kullanarak tespit eder. Ancak, işletmenin tanımlanmış net fayda borcunu (varlığını) 99'uncu paragrafa uygun olarak yeniden ölçmesi durumunda işletme; planda yapılan değişiklik, küçülme veya yerine getirme sonrası yıllık raporlama döneminin geriye kalan kısmına ilişkin cari dönem hizmet maliyetini, 99(b) paragrafına uygun olarak net tanımlanmış fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümünde dikkate alınan aktüeryal varsayımları kullanarak tespit eder.

Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faiz

123 İşletme tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faizi, tanımlanmış net fayda borcu (varlığı) ile 83'üncü paragrafta belirtilen iskonto oranının çarpımıyla belirler.

123A İşletme, 123'üncü paragrafa göre net faizi belirlemek için, tanımlanmış net fayda borcunu (varlığını) ve yıllık raporlama döneminin başlangıcında belirlenen iskonto oranını kullanır. Ancak, işletmenin tanımlanmış net fayda borcunu (varlığını) 99'uncu paragrafa göre yeniden ölçmesi durumunda, planda yapılan değişiklik, küçülme veya yerine getirme sonrası yıllık raporlama döneminin kalan kısmına ilişkin net faizi aşağıdakileri kullanarak belirler:

(a) 99(b) paragrafa göre belirlenen tanımlanmış net fayda borcunu (varlığını) ve

(b) 99(b) paragrafa göre tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümünde kullanılan iskonto oranını.

İşletme, 123A paragrafını uygularken, katkılar veya fayda ödemeleri nedeniyle net fayda borcunda (varlığında) ilgili dönemde ortaya çıkan değişiklikleri de dikkate alır.

124 Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faizin, plan varlıklarına ilişkin faiz gelirini, tanımlanmış fayda yükümlülüğüne ilişkin faiz maliyetini ve 64'üncü paragrafta belirtilen varlık tavanından kaynaklanan etkiye ilişkin faizi içerdiği değerlendirilebilir.

125 Plan varlıklarına ilişkin faiz geliri, plan varlıklarının getirisinin bir bileşenidir ve plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri ile 123A paragrafında belirtilen iskonto oranının çarpımıyla belirlenir. İşletme plan varlıklarının gerçeğe uygun değerini yıllık raporlama döneminin başında belirler. Ancak, işletmenin tanımlanmış net fayda borcunu (varlığını) 99'uncu paragrafa göre yeniden ölçmesi durumunda, işletme, planda yapılan değişiklik, küçülme veya yerine getirme sonrası yıllık raporlama döneminin kalan kısmına ilişkin faiz gelirini, 99(b) paragrafına uygun olarak tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümünde dikkate alınan plan varlıklarını kullanarak belirler. İşletme, 125'inci paragrafı uygularken, katkılar veya fayda ödemeleri nedeniyle elde tutulan plan varlıklarında ilgili dönemde ortaya çıkan değişiklikleri de dikkate alır. Plan varlıklarına ilişkin faiz geliri ile plan varlıklarının getirisi arasındaki fark, tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümüne dahil edilir.

126 Varlık tavanından kaynaklanan etkiye ilişkin faiz, varlık tavanından kaynaklanan etkideki toplam değişikliğin parçasıdır ve varlık tavanından kaynaklanan etki ile 123A paragrafında belirtilen iskonto oranının çarpımıyla belirlenir. İşletme, varlık tavanından kaynaklanan etkiyi yıllık raporlama döneminin başında belirler. Ancak işletmenin tanımlanmış net fayda borcunu (varlığını) 99'uncu paragrafa göre yeniden ölçmesi durumunda, işletme, planda yapılan değişiklik, küçülme veya yerine getirme sonrası yıllık raporlama döneminin kalan kısmına dair varlık tavanından kaynaklanan etkiye ilişkin faizi, 101A paragrafına uygun olarak belirlenen varlık tavanından kaynaklanan etkideki değişiklikleri dikkate alarak belirler. Varlık tavanından kaynaklanan etkiye ilişkin faiz ile varlık tavanından kaynaklanan etkideki toplam değişiklik arasındaki fark, tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümüne dahil edilir.

Tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümleri

127 Tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümleri aşağıdaki unsurları içerir:

(a) Aktüeryal kazanç ve kayıplar (bakınız: 128 ve 129'uncu paragraflar);

(b) Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere (bakınız: 125'inci paragraf), plan varlıklarının getirisi (bakınız: 130'uncu paragraf) ve

(c) Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, varlık tavanından kaynaklanan etkideki her türlü değişiklik (bakınız: 126'ncı paragraf).

128 Aktüeryal kazanç ve kayıplar, aktüeryal varsayımla gerçekleşen arasındaki fark düzeltmeleri ile aktüeryal varsayımlardaki değişiklikler nedeniyle tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artış veya azalışlardan kaynaklanır. Aktüeryal kazanç ve kayıpların nedenlerine örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

(a) Çalışanların işten ayrılma oranının, erken emeklilik oranının, ölüm oranının veya maaş, fayda (planın hukuki veya zımni kabulden doğan koşullarının enflasyondan kaynaklanan fayda artışları sağlaması durumunda) ya da sağlık harcamalarındaki artış oranlarının beklenmeyen ölçüde düşük veya yüksek gerçekleşmesi,

(b) Değişikliklerin, fayda ödeme seçenekleriyle ilgili varsayımlara etkisi,

(c) Çalışanların işten ayrılma oranının, erken emeklilik oranının, ölüm oranının veya maaş, fayda (planın resmi veya zımni kabulden doğan koşullarının enflasyondan kaynaklanan fayda artışları

sağlaması durumunda) ya da sağlık harcamalarındaki artışların gelecekteki değerlerine yönelik yapılan tahminlerdeki değişikliklerin etkisi ve

(d) İskonto oranındaki değişikliklerin etkisi.

129 Aktüeryal kazanç ve kayıplar, tanımlanmış fayda planının başlaması, planda değişiklik yapılması, küçülmeye gidilmesi veya planın yerine getirilmesi veya bu tür bir plan kapsamında ödenecek olan faydalarda değişiklik olması nedeniyle tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişiklikleri içermez. Bu tür değişiklikler, geçmiş hizmet maliyetini veya yerine getirme sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıpları etkiler.

130 İşletme, plan varlıklarının getirisini belirlerken, plan varlıklarının yönetiminden kaynaklanan maliyetleri ve tanımlanmış fayda yükümlülüğünü ölçmek için kullanılan aktüeryal varsayımlarda dikkate alınan vergiler hariç olmak üzere, (bakınız: 76'ncı paragraf) planın kendisine ilişkin ödenecek vergileri düşer. Diğer yönetim giderleri plan varlıklarının getirisinden indirilmez.

Sunum

Netleştirme

131 İşletme, sadece aşağıdakiler gerçekleştiğinde, planla ilgili bir varlığı başka bir planla ilgili bir borçla netleştirir:

(a) İşletmenin bir plandaki fazlayı başka bir plandaki yükümlülüğü yerine getirmek için kullanmasını sağlayan hukuki bir hakkının bulunması ve

(b) İşletmenin yükümlülüklerini netleştirerek yerine getirme ya da plandaki fazlayı realize etme ve eş zamanlı olarak başka bir plandaki yükümlülüğünü yerine getirme niyetinin bulunması.

132 Netleştirme kriterleri, TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum*'da finansal araçlara ilişkin olarak belirlenen kriterlerle benzerdir.

Kısa vade / uzun vade ayrımı

133 Bazı işletmeler dönen varlık ve kısa vadeli borçlarını duran varlık ve uzun vadeli borçlarından ayırırlar. Bu Standart, işletmenin iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklarını dönen / duran olarak ve borçlarını kısa vadeli / uzun vadeli olarak ayırıp ayırmaması gerektiğine dair bir belirlemede bulunmaz.

Tanımlanmış fayda maliyetinin bileşenleri

134 120'nci paragraf, işletmenin hizmet maliyeti ile tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faizin kâr veya zararda muhasebeleştirilmesini zorunlu tutar. Bu Standart işletmenin hizmet maliyetini ve tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faizi nasıl sunması gerektiğine dair bir belirlemede bulunmaz. İşletme bu bileşenleri TMS 1'e göre sunar.

Açıklama

135 İşletme aşağıdakileri açıklar:

(a) Tanımlanmış fayda planlarının özellikleri ile bunlarla ilgili riskleri açıklayan bilgileri (bakınız: 139'uncu paragraf),

(b) Finansal tablolarındaki tanımlanmış fayda planlarından kaynaklanan tutarları tanımlayan ve açıklayan bilgileri (bakınız: 140–144 paragrafları) ve

(c) Tanımlanmış fayda planlarının, işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini nasıl etkileyebileceğini açıklayan bilgileri (bakınız: 145 – 147 paragrafları).

136 İşletme 135'inci paragraftaki amaçları karşılamak için aşağıdakilerin tamamını göz önünde bulundurur:

(a) Açıklama hükümlerinin karşılanması için gerekli olan detay düzeyi,

(b) Muhtelif hükümlerin her birine ne kadar vurgu yapılacağı,

(c) Ne kadar toplulaştırma veya ayrıştırma yapılacağı ve

(d) Finansal tablo kullanıcılarının açıklanan nicel bilgileri değerlendirmek için ek bilgiye ihtiyaç duyup duymadıkları.

137 Bu Standartta ve diğer TFRS'lerde yer alan hükümlere göre sunulan açıklamaların 135'inci paragraftaki amaçları karşılamak için yeterli olmaması durumunda, işletme amaçların karşılanması için gerekli ek bilgileri açıklar. Örneğin, işletme tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerine ilişkin olarak, söz konusu yükümlülüğü niteliğine, özelliklerine ve risklerine göre ayıran bir analiz sunabilir. Bu tür bir açıklamada aşağıdaki ayrımlar yapılabilir:

(a) Aktif üyelere, katkı ödemeleri tamamlanmış ancak faydalarını ileride tahsil edecek üyelere ve emeklilere ilişkin tutarlar arasında.

(b) Kazanılmış faydalar ile tahakkuk etmiş ancak kazanılmamış faydalar arasında.

(c) Koşullu faydalar, gelecekteki maaş artışlarıyla ilişkilendirilebilen tutarlar ve diğer faydalar arasında.

138 İşletme önemli ölçüde farklı riskler içeren planları veya plan gruplarını ayırmak amacıyla tüm açıklamaların veya bazı açıklamaların ayrıştırılmasının gerekip gerekmediğini değerlendirir. Örneğin, işletme aşağıdaki özelliklerin birini veya daha fazlasını gösterecek şekilde planlarla ilgili açıklamaları ayrıştırabilir:

(a) Farklı coğrafi konumlar.

(b) Farklı özellikler (örneğin, sabit bir ücrete dayalı emeklilik planları, son maaşa dayalı emeklilik planları veya iş ilişkisi sonrası sağlık planları).

(c) Farklı düzenleyici çevreler.

(d) Farklı raporlama bölümleri.

(e) Farklı fonlama düzenlemeleri (örneğin, hiç fonlanmayanlar, tamamen fonlananlar veya kısmen fonlananlar).

Tanımlanmış fayda planlarının özellikleri ve bunlarla ilgili riskler

139 İşletme aşağıdakileri açıklar:

(a) Aşağıdakileri içerecek şekilde tanımlanmış fayda planlarının özellikleriyle ilgili bilgileri;

(i) Plan tarafından sağlanan faydaların niteliğini (örneğin, son maaşa dayalı tanımlanmış fayda planları veya garantili katkı esaslı planlar).

(ii) Planın faaliyet gösterdiği düzenleyici çerçevenin tanımını, örneğin varlık tavanı gibi düzenleyici çerçevenin plan üzerindeki etkisini ve asgari fonlama düzeyini (bakınız: 64'üncü paragraf).

(iii) Planın yönetimine ve gözetimine yönelik olarak işletme dışındaki herhangi bir diğer kişiliğin sorumluluklarının tanımını, örneğin planın saklamacılarının veya yönetim kurulu üyelerinin sorumluluklarını.

(b) Olağandışı, işletmeye özgü veya plana özgü risklere odaklanmak suretiyle planın işletmeyi maruz bıraktığı risklerin ve önemli risk yoğunlaşmalarının tanımı. Örneğin, plan varlıklarının esas olarak tek bir yatırım sınıfına, örnek olarak gayrimenkullere yatırılması durumunda, söz konusu plan işletmeyi yoğun bir gayrimenkul piyasa riskine maruz bırakabilir.

(c) Plan değişikliklerine, plandaki küçülmelere veya planın yerine getirilmesine ilişkin tanımı.

Finansal tablolardaki tutarların açıklanması

140 Uygulanabilir olması durumunda işletme, aşağıdakilerin her birinin açılış bakiyesi ile kapanış bakiyesi arasındaki mutabakatı gösterir:

(a) Aşağıdakilerin her biri için ayrı mutabakatları gösterecek şekilde tanımlanmış net fayda borcu (varlığı),

(i) Plan varlıkları.

(ii) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri.

(iii) Varlık tavanından kaynaklanan etki.

(b) Her türlü tazminat hakkı. İşletme ayrıca tazminat hakkı ile ilgili yükümlülük arasındaki ilişkiyi tanımlar.

141 Uygulanabilir olması durumunda, 140'ıncı paragrafta belirtilen her bir mutabakatta aşağıdakilerin tamamı gösterilir:

(a) Cari dönem hizmet maliyeti.

(b) Faiz geliri veya gideri.

(c) Aşağıdakileri ayrı ayrı gösterecek şekilde, tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümleri:

(i) (b) bendinde belirtilen faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, plan varlıklarının getirisi.

(ii) Demografik varsayımlardaki değişikliklerden kaynaklanan aktüeryal kazanç ve kayıplar (bakınız: 76'ncı paragrafın (a) bendi).

(iii) Finansal varsayımlardaki değişikliklerden kaynaklanan aktüeryal kazanç ve kayıplar (bakınız: 76'ncı paragrafın (b) bendi).

(iv) (b) bendinde belirtilen faize dahil edilen tutarlar hariç olmak üzere, tanımlanmış net fayda varlığının varlık tavanı ile sınırlandırılmasından kaynaklanan etkideki değişiklikler. İşletme ayrıca mümkün olan azami ekonomik faydayı nasıl belirlediğini açıklar. Başka bir ifadeyle, bu faydaların geri ödemeler şeklinde mi, gelecekteki katkılardaki azalışlar şeklinde mi ya da ikisinin bir bileşimi şeklinde mi olacağını açıklar.

(d) Yerine getirme sırasında oluşan kazanç ve kayıplar ile geçmiş hizmet maliyeti. 100'üncü paragrafta izin verildiği gibi, yerine getirme sırasında oluşan kazanç ve kayıplar ile geçmiş dönem hizmet maliyetin birlikte meydana gelmesi durumunda bunların ayrılması gerekli değildir.

(e) Döviz kurlarındaki değişikliklerin etkisi.

(f) İşverenler ve plan katılımcıları tarafından yapılanlar ayrı ayrı gösterilecek şekilde plana yapılan katkılar.

(g) Her bir yerine getirmeyle ilgili olarak ödenen tutarlar ayrı ayrı gösterilecek şekilde plandan yapılan ödemeler.

(h) İşletme birleşmelerinin ve işletmelerin elden çıkarılmalarının etkisi.

142 İşletme plan varlıklarının gerçeğe uygun değerini, bu varlıkların niteliğine ve risklerine göre sınıflara ayrıştırır. İşletme bu ayrıştırmayı yaparken her bir plan varlık sınıfını aktif bir piyasada kote edilmiş piyasa fiyatı (TFRS 13 *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*'nde belirtildiği şekliyle) olanlar ve olmayanlar şeklinde alt sınıflara ayırır. Örneğin, işletme 136'ncı paragrafta belirtilen detay düzeyini de göz önünde bulundurarak aşağıdakiler arasında ayrım yapabilir:

(a) Nakit ve nakit benzerleri,

(b) Özkaynağa dayalı finansal araçlar (sektöre, işletme büyüklüğüne, coğrafi konuma göre ayrıştırma yapılarak),

(c) Borçlanma araçları (ihraççıya, kredi kalitesine, coğrafi konuma göre ayrıştırma yapılarak),

(d) Gayrimenkuller (coğrafi konuma göre ayrıştırma yapılarak),

(e) Türev araçlar (faiz oranı sözleşmeleri, döviz kuru sözleşmeleri, özkaynağa dayalı sözleşmeler, kredi sözleşmeleri, yaşam beklentisi swapları gibi sözleşmeye konu risk türlerine göre ayrıştırma yapılarak),

(f) Yatırım fonları (fon türlerine göre ayrıştırma yapılarak),

(g) Varlığa dayalı menkul kıymetler ve

(h) Yapılandırılmış borç.

143 İşletme plan varlıkları olarak elde tuttuğu devredilebilir nitelikteki kendi finansal araçlarının gerçeğe uygun değeri ile plan varlıklarını oluşturan ve işletme tarafından kullanılan gayrimenkullerin veya diğer varlıkların gerçeğe uygun değerini açıklar.

144 İşletme, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini belirlemek için kullanılan önemli aktüeryal varsayımları açıklar (bakınız: 76'ncı paragraf). Bu açıklama kesin ifadeler ile yapılır (örneğin, farklı yüzdeler ve diğer değişkenler arasındaki bir aralık olarak değil kesin bir yüzde olarak). İşletme açıklamalarını bir plan grubu için toplam bazda sunduğunda, bu açıklamaları ağırlıklı ortalama olarak veya nispeten dar bir aralık şeklinde yapar.

Gelecekteki nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve belirsizliği

145 İşletme aşağıdakileri açıklar:

(a) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün raporlama dönemi sonunda makul düzeyde muhtemel olan ilgili aktüeryal varsayımdaki değişikliklerden nasıl etkilenebileceğini gösterecek şekilde,

raporlama dönemi sonu itibarıyla her bir önemli aktüeryal varsayıma (144'üncü paragrafta açıklandığı şekliyle) ilişkin duyarlılık analizi.

(b) (a) bendine göre yapılması zorunlu tutulan duyarlılık analizlerini hazırlarken kullanılan yöntem ve varsayımlar ile bu yöntemlere ilişkin sınırlamalar.

(c) Duyarlılık analizlerini hazırlarken kullanılan yöntem ve varsayımlarda önceki döneme göre meydana gelen değişiklikler ve bu değişikliklerin nedenleri.

146 İşletme, dönemsel periyodik getirilerin hesaplanması (anüitelerin) ve yaşam beklentisi swapları gibi diğer tekniklerin kullanımı da dahil olmak üzere, işletme veya plan tarafından riski yönetmek amacıyla kullanılan varlık-borç eşleştirme stratejilerinin tanımını açıklar.

147 İşletme, tanımlanmış fayda planının gelecekteki nakit akışlarına olan etkisine ilişkin bir gösterge sunmak amacıyla aşağıdakileri açıklar:

(a) Gelecekteki katkıları etkileyen fonlama politikalarının ve düzenlemelerinin tanımı.

(b) Bir sonraki yıllık raporlama döneminde plana yapılması beklenen katkılar.

(c) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün vade profili hakkında bilgi. Söz konusu bilgi tanımlanmış fayda yükümlülüğünün ağırlıklı ortalama süresini içerir. Ayrıca bu bilgide fayda ödemelerinin vade analizi gibi zamanlama dağılımına ilişkin diğer bilgilere de yer verilebilir.

Birden fazla işverenin dahil olduğu planlar

148 Birden fazla işverenin dahil olduğu tanımlanmış fayda planına katılması durumunda, işletme aşağıdakileri açıklar:

(a) Katkı oranını ve asgari fonlama gerekliliklerini belirlemek amacıyla kullanılan yöntem de dahil olmak üzere fonlama düzenlemelerinin tanımı.

(b) Birden fazla işverenin dahil olduğu planın koşul ve ilkelerine göre, işletmenin diğer işletmelerin yükümlülüklerinden sorumlu olabileceği kapsamın tanımı.

(c) Aşağıdaki durumlarda, açık veya fazlanın kararlaştırılmış dağıtımına ilişkin tanımı.

(i) Plana son verilmesi veya

(ii) İşletmenin plandan çekilmesi.

(d) Söz konusu planı 34'üncü paragrafa göre tanımlanmış katkı planıymış gibi dikkate alması durumunda işletme, 139–147 paragraflarına göre açıklanması zorunlu olan bilgilerin yerine ve (a)–(c) bentlerine göre açıklanması zorunlu olan bilgilere ek olarak aşağıdakileri açıklar:

(i) Planın fayda planı olduğunu.

(ii) Planın tanımlanmış fayda planı olarak dikkate almasını sağlayacak yeterli bilginin neden mevcut olmadığını.

(iii) Bir sonraki yıllık raporlama döneminde plana yapılması beklenen katkıları.

(iv) Gelecekteki katkıların tutarını etkileyebilecek plandaki herhangi bir açık veya fazla hakkında bilgiyi. Bu bilgiye, açık veya fazlanın belirlenmesinde kullanılan esas ve varsa bunun işletmeye etkileri de dahildir.

(v) Diğer katılımcı işletmelerle karşılaştırmalı olarak işletmenin plana katılım düzeyine ilişkin bir göstergeyi. Yeterli bilginin mevcut olması durumunda, işletme tarafından yapılan katkıların toplam katkılar içindeki oranı veya işletmenin aktif üyelerinin, katkı ödemeleri tamamlanmış ancak faydalarını ileride tahsil edecek üyelerinin ve faydalara hak kazanan önceki üyelerinin toplam içindeki payı bu tür bir gösterge sağlayabilen ölçütlere örnek olarak verilebilir.

Ortak kontrol altındaki işletmeler arasında riskleri paylaştıran tanımlanmış fayda planları

149 Ortak kontrol altındaki işletmeler arasında riskleri paylaştıran tanımlanmış bir fayda planına katılması durumunda, işletme aşağıdakileri açıklar:

(a) Tanımlanmış net fayda maliyetinin dağıtımını düzenleyen sözleşmeyi veya oluşturulmuş politikayı ya da böyle bir politikanın bulunmadığı hususunu.

(b) İşletme tarafından ödenecek katkının belirlenmesine ilişkin politikayı.

(c) İşletmenin, tanımlanmış net fayda maliyetinin dağıtımını 41'inci paragrafta belirtilen şekilde dikkate alması durumunda, bir bütün olarak plan hakkında 135-147 paragraflarına göre açıklanması zorunlu olan bilgileri.

(d) İşletmenin ilgili döneme ilişkin olarak yapılması gereken katkıları 41'inci paragrafta belirtilen şekilde dikkate alması durumunda, bir bütün olarak plan hakkında 135–137, 139, 142–144 paragrafları ile 147'nci paragrafın (a) ve (b) bentlerine göre açıklanması zorunlu olan bilgileri.

150 Aşağıdaki şartların sağlanması halinde, 149'uncu paragrafın (c) ve (d) bentlerine göre açıklanması zorunlu olan bilgiler başka bir grup işletmesinin finansal tablolarındaki açıklamalara atıfta bulunularak açıklanabilir:

(a) Grup işletmesinin finansal tablolarının plan hakkında açıklanması zorunlu tutulan bilgileri tanımlaması ve açıklaması ve

(b) Grup işletmesinin finansal tablolarının işletmenin finansal tablolarıyla aynı dönemleri kapsayacak şekilde ve işletmenin finansal tablolarıyla aynı zamanda veya daha erken olarak finansal tablo kullanıcıları için mevcut olması.

Diğer TFRS'lerdeki açıklama hükümleri

151 İşletme, TMS 24'e göre zorunlu olduğunda, aşağıdaki hususlara ilişkin bilgileri açıklar:

(a) İş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlarla gerçekleştirilen ilişkili taraf işlemleri ve

(b) Kilit yönetici personele yönelik iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar.

152 İşletme, TMS 37'ye göre zorunlu olduğunda, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerinden kaynaklanan koşullu borçları hakkında açıklama yapar.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar

153 Tamamının, hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklenmediği durumda, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar aşağıdakilere benzer faydaları içerir:

(a) Kıdeme bağlı izinler veya özel izin gibi uzun vadeli ücretli izinler,

(b) Jübile veya kıdeme bağlı diğer faydalar,

(c) Uzun süreli iş göremezlik nedeniyle sağlanan faydalar,

(d) Kârdan pay verilmesi ve primler ile

(e) Ertelenmiş ödemeler (iş veya hizmet karşılığında).

154 Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların ölçümünde, genellikle, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların ölçümü kadar belirsizlikle karşılaşılmaz. Bu nedenle, bu Standart, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların muhasebeleştirilmesinde daha basit bir yöntemi zorunlu tutmuştur. İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesinden farklı olarak, bu yöntemde yeniden ölçümler diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilmez.

Muhasebeleştirme ve ölçme

155 İşletme, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli fayda planlarındaki fazla veya açığı muhasebeleştirirken ve ölçerken, 56-98 ve 113-115 paragraflarını uygular. İşletme tazminat haklarını muhasebeleştirirken ve ölçerken 116-119 paragraflarını uygular.

156 Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli planlar açısından, işletme aşağıdaki tutarların net toplamını, başka bir TFRS bir varlığın maliyetine dahil edilmesine izin vermediği veya bunu zorunlu tutmadığı durumda, kâr veya zararda muhasebeleştirir:

(a) Hizmet maliyeti (bakınız: 66 - 112 paragrafları ve 122A paragrafı),

(b) Tanımlanmış net fayda borcuna (varlığına) ilişkin net faiz (bakınız: 123-126 paragrafları) ve

(c) Tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümleri (bakınız: 127-130 paragrafları)

157 Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların bir türü de uzun süreli iş göremezlik nedeniyle sağlanan faydalardır. Fayda düzeyinin hizmet süresine bağlı olması durumunda, yükümlülük hizmet sunulduğunda doğar. Yükümlülüğün ölçümü, ödeme yapma zorunluluğunun ortaya çıkma olasılığını ve ödemenin yapılmasının beklendiği sürenin uzunluğunu yansıtır. Fayda düzeyinin tüm malul çalışanlar için aynı olması

durumunda, hizmet yılına bakılmaksızın, ilgili faydanın beklenen maliyeti uzun süreli iş göremezliğe neden olan olay meydana geldiğinde muhasebeleştirilir.

Açıklama

158 Bu Standart, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara ilişkin özel açıklamalar yapılmasını zorunlu tutmamakla birlikte, diğer TFRS'ler açıklama yapılmasını zorunlu tutabilir. Örneğin, TMS 24 kilit yönetici personele yönelik çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin açıklama yapılmasını; TMS 1 ise çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin giderlerin açıklanmasını zorunlu tutar.

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar

159 Yükümlülük doğuran olay, çalışanın sunduğu hizmet değil, iş ilişkisinin sona erdirilmesi olduğundan, bu Standart, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydaları çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alır. İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar, çalışanın işine son verilmesine ilişkin işletme kararı ya da işine son verilmesi karşılığında çalışanın kendisine teklif edilen faydaları kabul etmesi sonucunda ortaya çıkar.

160 İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar, işletmenin teklifi olmadan çalışanın isteği üzerine veya zorunlu emeklilik hükümleri gereği işine son verilmesi sonucunda ortaya çıkan çalışanlara sağlanan faydaları içermez. Zira bu faydalar iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardır. Bazı işletmelerin çalışanın kendi isteği üzerine işine son verildiğinde sağladığı faydalar (başka bir ifadeyle iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar), işletmenin isteği üzerine çalışanın işine son verildiğinde sağladığı faydalardan daha düşük seviyededir. Çalışanın kendi isteği üzerine işine son verildiğinde sağlanan faydalar ile işletmenin isteği üzerine çalışanın işine son verildiğinde sağlanan daha yüksek tutardaki faydalar arasındaki fark iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydadır.

161 Çalışanlara sağlanan faydanın şekli bu faydaların sunulan hizmet karşılığında mı yoksa çalışanın işine son verilmesi karşılığında mı olduğunu belirlemez. İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar genelllikle toplu ödemeler şeklinde olmakla birlikte aşağıdakiler gibi de olabilir:

(a) İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların, doğrudan ya da çalışanlara sağlanan fayda planları aracılığıyla dolaylı olarak iyileştirilmesi.

(b) Çalışanın işletmeye ekonomik fayda sağlayan ilave bir hizmet vermemesi durumunda, belirli bir ihbar süresinin sonuna kadar maaş ödenmesi.

162 Aşağıdakiler, çalışanlara sağlanan faydaların sunulan hizmet karşılığında verildiğinin göstergelerine örnektir:

(a) Fayda, gelecekte hizmet sunulması koşuluna bağlıdır (ilave hizmet sunulması durumunda artan faydalar da dahil olmak üzere).

(b) Fayda, çalışanlara sağlanan fayda planının koşulları uyarınca verilmektedir.

163 İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan bazı faydalar, çalışanlara sağlanan mevcut bir fayda planının koşullarına göre verilir. Örneğin, faydalar mevzuat, iş akdi veya toplu iş sözleşmesi tarafından öngörülmüş olabilir veya işverenin benzer faydalar sağlayan geçmişteki uygulamalarından zımni olarak çıkarılabilir. Bir başka örnek olarak; işletme, kısa dönemden daha uzun bir süre için yararlanılabilir faydaları teklif etmesi veya teklif ile iş ilişkinin sonlandırılmasının beklendiği tarih arasında kısa dönemden daha uzun bir süre olması durumunda, çalışanlara sağlanan yeni bir fayda planı oluşturup oluşturmadığını ve dolayısıyla bu plan kapsamında teklif edilen faydaların iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar mı yoksa iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar mı olduğunu değerlendirir. İşverenin çalışanın işine son verme kararından kaynaklanması ve sağlanan faydanın gelecekte hizmet verilmesi şartına bağlı olmaması durumunda, plan koşullarına uygun olarak çalışanlara sağlanan faydalar iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydadır.

164 Çalışanlara sağlanan bazı faydalar çalışanların işten ayrılma nedenleri dikkate alınmaksızın verilir. Bu tür faydaların ödenmesi kesin olmakla birlikte (herhangi bir hak kazandırıcı koşula veya asgari bir hizmet süresine bağlı olarak) ödemelerin ne zaman gerçekleştirileceği kesin değildir. Bu tür faydalar bazı düzenlemelerde kıdem tazminatı veya emeklilik ikramiyesi olarak tanımlanmasına rağmen, bunlar iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar değil, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalardır ve iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar olarak dikkate alınır.

Muhasebeleştirme

165 İşletme, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalarla ilgili olarak, aşağıdaki tarihlerden hangisi önce ise o tarihte bir borç ve gideri muhasebeleştirir:

(a) İşletmenin söz konusu faydalara ilişkin teklifini artık geri alamayacağı tarih ve

(b) İşletmenin, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalara ilişkin ödemeleri de içeren TMS 37 kapsamındaki yeniden yapılandırma maliyetlerini muhasebeleştirdiği tarih.

166 Çalışanın işletme tarafından önerilen faydalar karşılığında kendi isteği ile işten ayrılmayı kabul etmesi sonucu ödenecek iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar için, işletmenin söz konusu faydalara ilişkin teklifini artık geri alamayacağı tarih:

(a) Çalışanın teklifi kabul ettiği tarihten veya

(b) İşletmenin teklifini geri alabilmesine ilişkin bir sınırlamanın (örneğin, hukuki, düzenleyici veya sözleşme hükümleri veya başka bir sınırlama) yürürlüğe girdiği tarihten ya da teklif yapıldığında söz konusu sınırlama mevcut ise teklifin yapıldığı tarihten,

önce olanıdır.

167 İşletmenin çalışanların işine son verilmesi yönündeki kararı sonucu ödenmesi gereken iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar söz konusu olduğunda, işletme bundan etkilenen çalışanlara aşağıdaki kriterlerin tamamına uyan bir iş ilişkisinin sona erdirilmesi planı ulaştırdığında işletme bu teklifini artık geri alamaz:

(a) Planın tamamlanması için gereken faaliyetlerin, planda önemli değişiklikler yapılmasının muhtemel olmayacağını göstermesi.

(b) Planda, iş ilişkisinin sona erdirileceği çalışanların sayısı, iş sınıfları veya fonksiyonları ve çalıştıkları yerlerin (planın bireysel olarak çalışanları tanımlamasına gerek bulunmamaktadır) ve beklenen tamamlanma tarihinin belirlenmesi.

(c) Planda, çalışanların işten ayrıldıklarında alacağı iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydaların türünün ve tutarının belirlemesinde yardımcı olacak yeterli detayın sunulması.

168 İşletme, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydaları muhasebeleştirdiğinde, bir plan değişikliği veya çalışanlara sağlanan diğer faydalardaki azalışı da dikkate almak zorunda kalabilir (bakınız: 103'üncü paragraf).

Ölçüm

169 İşletme iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydaların ilk muhasebeleştirmedeki ölçümünü ve sonraki değişimlerin ölçümünü ve muhasebeleştirmesini çalışanlara sağlanan faydaların niteliğine göre yapar. İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydaların, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların iyileştirilmesi şeklinde olması durumunda, işletme iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalara ilişkin hükümleri uygular. Aksi takdirde:

(a) İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydaların muhasebeleştirildiği yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde tamamının yerine getirilmesinin beklendiği durumda, işletme, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara ilişkin hükümleri uygular.

(b) İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydaların muhasebeleştirildiği yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde tamamının yerine getirilmesinin beklenmediği durumda, işletme çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara ilişkin hükümleri uygular.

170 İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydaların sunulan hizmet karşılığında verilememesinden dolayı faydaların hizmet dönemleriyle ilişkilendirilmesiyle ilgili hükümler içeren 70-74 paragrafları bu konu ile ilgili değildir.

159-170 paragraflarını açıklayan örnek

Ön Bilgi

Yeni gerçekleştirilen bir edinim sonucu, işletme 10 ay içinde bir fabrikasını kapatmayı ve kapatma tarihi itibarıyla işten ayrılmayan çalışanların tamamının işine son vermeyi planlamaktadır. İşletmenin, bazı sözleşmelerin tamamlanması için çalışanların deneyimine ihtiyacı olmasından dolayı, aşağıdaki gibi bir işten çıkarma planı ilan etmiştir.

Fabrika kapatılana kadar işten ayrılmayıp hizmet sağlayan her çalışan işten çıkarma tarihinde 30.000 PB tutarında bir nakit ödemesi alacaktır. Fabrikanın kapatılmasından önce işten ayrılanlar ise 10.000 PB alacaktır.

Fabrikada 120 çalışan bulunmaktadır. İşletme, planın ilan edildiği tarihte, fabrikanın kapanmasından önce 20 çalışanın işten ayrılmasını beklemektedir. Bu nedenle, plan kapsamında beklenen toplam nakit çıkışı 3.200.000 PB'dir (20 × 10.000 PB + 100 × 30.000 PB). İşletme, 160'ıncı paragrafa göre, çalışanın işine son verilmesi karşılığı sağladığı faydaları iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar olarak, sunulan hizmet karşılığı sağladığı faydaları ise kısa vadeli faydalar olarak dikkate alır.

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar

Çalışanın işine son verilmesi karşılığı sağlanan fayda 10.000 PB'dir. Bu tutar, çalışana fabrika kapatılana kadar işten ayrılmayıp hizmet sağlaması veya fabrika kapatılmadan önce ayrılması durumlarının her ikisinde de ödenmesi gereken tutardır. Çalışanlar fabrika kapatılmadan önce de işten ayrılabiliyor olmalarına rağmen, çalışanların tamamının işine son verilmesi işletmenin fabrikayı kapatması ve çalışanlarının işlerine son verilmesi kararının sonucudur (başka bir ifadeyle çalışanların tamamı fabrika kapandığında işten ayrılacaktır). Bu nedenle, işletme çalışanlara sağlanan planın ilan edildiği tarih ile fabrikanın kapatılmasıyla ilgili yeniden yapılandırma maliyetlerinin muhasebeleştirildiği tarihten hangisi önce ise o tarihte plana göre verilen iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalara ilişkin 1.200.000 PB (yani 120 × 10.000 PB) tutarında bir borcu muhasebeleştirir.

Hizmet karşılığı sağlanan faydalar

Çalışanların on aylık dönemin tamamında hizmet sağlamaları durumunda alacakları ek faydalar, on aylık dönem boyunca sağladıkları hizmetlerin karşılığıdır. İşletme bu faydaları, yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirmeyi beklediğinden kısa vadeli faydalar olarak dikkate alır. Bu örnekte, iskonto yapılmaz. Bu nedenle işletme, 10 aylık hizmet dönemi boyunca her ay 200.000 PB (yani 2.000.000PB ÷ 10) tutarındaki bir gideri muhasebeleştirirken buna karşılık olarak ilgili borcun defter değerini artırır.

Açıklama

171 Bu Standart, iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalara ilişkin özel açıklamalar yapılmasını zorunlu tutmamakla birlikte, diğer TFRS'ler açıklama yapılmasını zorunlu tutabilir. Örneğin, TMS 24 kilit yönetici personele yönelik çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin açıklama yapılmasını; TMS 1 ise çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin giderlerin açıklanmasını zorunlu tutar.

Geçiş ve yürürlük tarihi

172 Bu Standart 1 Ocak 2013 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

173 Aşağıdaki durumlar dışında bu Standart TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*'a göre geriye dönük olarak uygulanır.

(a) İşletmenin, bu Standardın kapsamı dışında kalan varlıkların defter değerini, ilk uygulama tarihinden önce defter değerine dahil edilen çalışanlara sağlanan fayda maliyetlerindeki değişimleri yansıtmak amacıyla düzeltmesi gerekli değildir. İlk uygulama tarihi, işletmenin bu Standardı uyguladığı ilk finansal tablolarının ait olduğu hesap dönemiyle karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başıdır.

(b) 1 Ocak 2014 tarihinden önce başlayan dönemlere ait finansal tablolarda, işletmenin 145'inci paragrafa göre yapılması zorunlu olan tanımlanmış fayda yükümlülüğünün duyarlılığına ilişkin açıklamalar için karşılaştırmalı bilgi sunması gerekli değildir.

174 TFRS 13, 8'inci paragraftaki gerçeğe uygun değer tanımı ile 113'üncü paragrafı değiştirmiştir. TFRS 13 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

175 2014 yılında yayımlanan *Tanımlanmış Fayda Planları: Çalışanlara Sağlanan Faydalar* (TMS 19'a İlişkin Değişiklikler), 93-94 paragraflarını değiştirmiştir. Söz konusu değişiklikler, 1 Temmuz 2014 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*'a göre geriye dönük olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

176 2015 yılında yayımlanan *2012-2014 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler*, 83'üncü paragraf değiştirmiş ve 177'nci paragrafı eklemiştir. Bu değişiklik 1 Ocak 2016 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

177 İşletme değişiklikleri ilk kez uyguladığı finansal tablolarına karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başından itibaren 176'ncı paragraftaki değişiklikleri uygular. Değişikliklerin uygulanmasından kaynaklanan herhangi bir başlangıç düzeltmesi, bu dönemin başında dağıtılmamış kâr olarak muhasebeleştirilir.

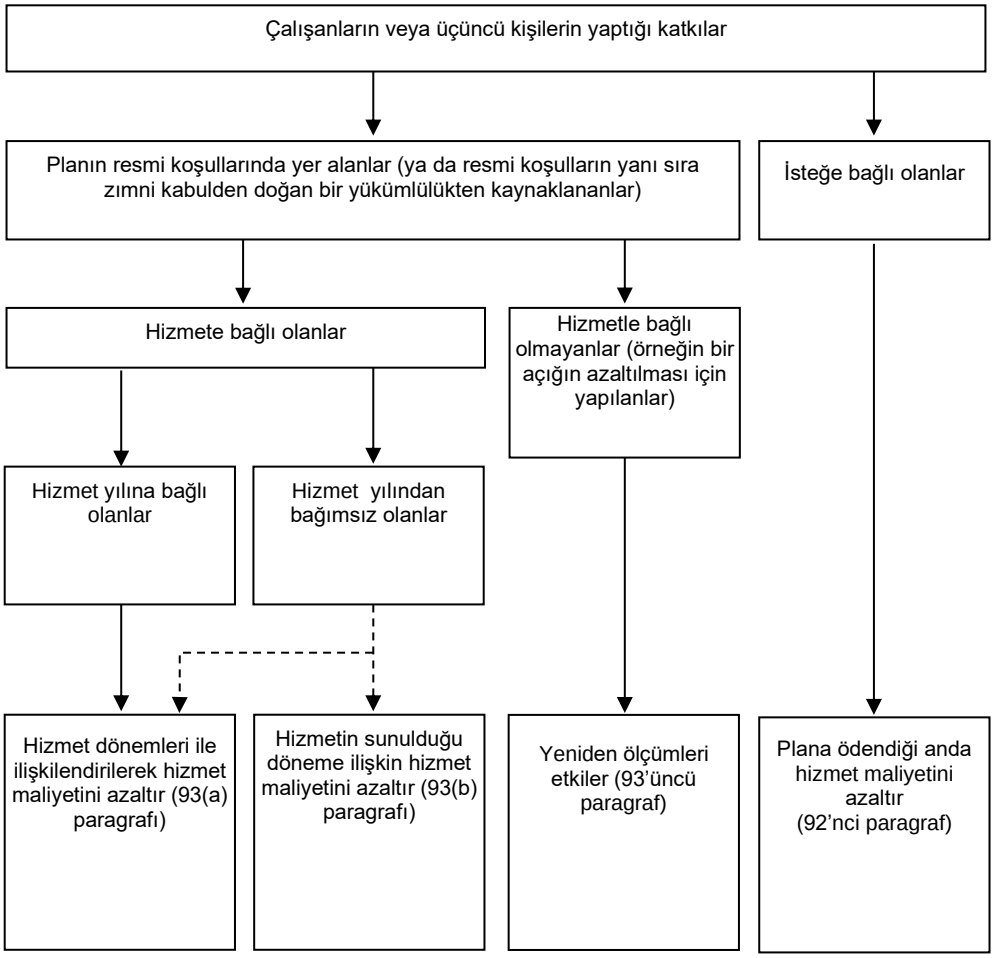
178 TFRS 17 *Sigorta Sözleşmeleri*, 8'inci paragrafın dipnotunu değiştirmiştir. TFRS 17 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

179 2019 yılında yayımlanan *Planda Yapılan Değişiklik, Küçülme veya Yerine Getirme* (TMS 19'a İlişkin Değişiklikler), 101A, 122A ve 123A paragraflarını eklemiş ve 57, 99, 120, 123, 125, 126 ve 156'ncı paragrafları değiştirmiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2019 veya sonrasında başlayan ilk yıllık hesap döneminin başında veya sonrasında meydana gelen planda yapılan değişiklikler, küçülme veya yerine getirme için uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

Ek A
Uygulama Rehberi

Bu ek, bu TFRS'nin ayrılmaz bir parçası olup, 92-93 paragraflarına ilişkin uygulamayı açıklar ve bağlayıcılığı bu TFRS'nin diğer kısımları ile aynı düzeydedir.

A1 Çalışanların veya üçüncü kişilerin yaptığı katkılara ilişkin muhasebeleştirme esasları aşağıdaki şemada gösterilmiştir.



(1) Kesikli çizgilerle gösterilen ok, işletmenin iki muhasebeleştirme esasından birini seçmesine izin verildiğini gösterir.