

TFRS YORUM 14

TMS 19-TANIMLANMIŞ FAYDA VARLIĞININ LİMİTİ, ASGARİ FONLAMA KOŞULLARI VE BU KOŞULLARIN BİRBİRİ İLE ETKİLEŞİMİ

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TFRS Yorum 14 TMS 19-Tanımlanmış Fayda Varlığının Limiti, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi” Yorumu 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Yorum, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
 1. 04/05/2010 tarih ve 27571 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 194 sıra no’lu,
 2. 12/03/2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 9 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Birinci değişiklik doğrudan TFRS Yorum 19 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2010 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Erken uygulamaya izin verilmekte olup bu hususun dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.
- İkinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 19 tarafından yapılmış olup 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TFRS Yorum 16’nın ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Sözü edilen Yorumu bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TFRS Yorum 16’nın bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden (<http://www.kgk.gov.tr>) ve ilgili Resmi Gazetelerden (<http://www.resmigazete.gov.tr>) ulaşabilirler.

TFRS Yorum 14
TMS 19-Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama
Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi

İlgili Düzenlemeler

- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Ön Bilgi

1. TMS 19'un 64 üncü paragrafı tanımlanmış net fayda varlığının ölçümünü, fayda planındaki fazla ve varlık tavanından düşük olanıyla sınırlandırmaktadır. TMS 19'un 8 inci paragrafında "plandan yapılan geri ödemeler veya plana gelecekte yapılacak katkılardaki azalışlar şeklindeki ekonomik faydaların bugünkü değeri" olarak tanımlanmaktadır. Asgari fonlama koşulları bulunması durumunda geri ödemeler ve gelecekte yapılacak katkılardan kaynaklanan indirimlerin ne zaman mevcut olarak değerlendirileceği ile ilgili sorular ortaya çıkmaktadır.
2. Asgari fonlama koşulları, çalışanlara fayda sağlayan plan üyelerine yapılan taahhüt çerçevesinde işten ayrılma sonrasında sağlanacak faydaların güvenceye alınması amacıyla birçok ülkede bulunmaktadır. Bu koşullar genellikle belli bir dönem içerisinde bir plana yapılmak zorunda olan katkıların asgari tutarını ya da asgari seviyesini şart koşmaktadır. Bu nedenle, asgari fonlama koşulu, bir işletmenin plana gelecekte yapacağı katkıları azaltma olasılığını sınırlandırabilir.
3. Ayrıca, tanımlanmış fayda varlığının ölçümündeki sınır, asgari fonlama koşulunun zorlayıcı olmasına neden olabilir. Genellikle, bir plana katkıda bulunma koşulu, tanımlanmış fayda varlığının ya da tanımlanmış fayda borcunun ölçülmesini etkilemeyecektir. Bunun nedeni, katkıların ödendikten sonra plan varlığına dönüşmesidir. Bu yüzden, ek net borcun bir değeri yoktur. Ancak, gerekli katkıların ödenmesine rağmen işletmeye sağlanamaması halinde, asgari fonlama gerekliliği bir yükümlülüğün oluşmasına neden olabilir.
- 3A Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Kasım 2009'da, asgari fonlama koşulunun bulunduğu bazı durumlarda gelecekteki katkıların peşin olarak ödenmesi işlemlerinin yaratacağı istenmeyen bir sonucu ortadan kaldırmak için TFRS Yorum 14'de değişiklik yapmıştır

Kapsam

4. Bu Yorum, işten ayrılma sonrası tanımlanmış bütün faydalara ve çalışanlara uzun vadeli olarak sağlanan diğer tanımlanmış faydalara uygulanır.
5. Bu Yorumun amacı doğrultusunda, asgari fonlama koşulları, işten ayrılma sonrası tanımlanmış fayda planlarının ya da uzun vadeli olarak sağlanan diğer tanımlanmış fayda planlarının fonlaması için gerekli tüm koşullardır.

Konular

6. Bu Yorumda ele alınan konular;
 - (a) TMS 19'un 8 inci paragrafında yer alan varlık tavanı tanımı uyarınca gelecekte yapılacak katkılardan geri ödemelerin veya indirimlerin ne zaman "mevcut" olarak dikkate alınması gerektiği,
 - (b) Asgari fonlama koşulunun gelecekte yapılacak katkılardaki indirimlerin mevcudiyetini nasıl etkileyebileceği ve
 - (c) Asgari fonlama koşulunun bir borca ne zaman sebep olabileceğidir.

Gelecekte yapılacak katkılardaki geri ödemenin ya da indirimın mevcudiyeti

- 7 Bir işletme, plana ilişkin koşul ve ilkeler ile planın yapısı içindeki hukuki koşullar uyarınca, geri ödeme veya gelecekte yapılacak katkılarda meydana gelebilecek indirimleri belirler.
- 8 Gelecekte yapılacak katkılardan geri ödeme ya da indirim şeklinde elde edilecek ekonomik fayda; işletme tarafından söz konusu faydanın planın süresi içinde belli bir noktada gerçekleştirilebilmesi ya da plan borçlarının ödenmesi durumunda mevcut olabilir. Özellikle bu tür bir ekonomik fayda, raporlama dönemi sonunda (*bilanço tarihinde*) gerçekleştirilebilir olmasa dahi mevcuttur.
- 9 Ekonomik faydanın mevcudiyeti, artık değerın işletme tarafından hangi niyetle kullanılacağına bağlı değildir. İşletme, gelecekte yapılacak katkılardaki geri ödemenin, indirimden ya da her ikisinin birleşiminden oluşacak azami ekonomik faydayı belirler. İşletme, birbirini dışlayan (gerçekçi olmayan) varsayımlara dayanan gelecekte yapılacak katkılardaki geri ödemelerin ve indirimlerin birleşiminden kaynaklanan ekonomik faydaları muhasebeleştirmez.
- 10 TMS 1 uyarınca, bir işletme, raporlama dönemi sonunda finansal durum tablosunda (*bilançoda*) yer alan net varlık ve net borç tutarlarının defter değerleri üzerinde önemli düzeltmelere neden olabilecek önemli riskleri içinde barındıran tahmin belirsizliğine ilişkin temel kaynaklar hakkında bilgiyi dipnotlarda açıklar. Bu durum, fazlalığın cari dönemdeki gerçekleştirilebilirliğine dair sınırlamaların ya da mevcut ekonomik fayda tutarını belirlemek amacıyla kullanılan esasların dipnotlarda açıklanmasını içerebilir.

Geri ödeme olarak mevcut ekonomik fayda

Geri ödeme hakkı

- 11 Geri ödeme, yalnızca bir işletmenin geri ödeme için koşulsuz hakkının olması durumunda ve,
 - (a) Geri ödemenin elde edilebilmesi için plan borçlarının ödenmesi gerektiğine dair bir varsayım olmaksızın, planın belirlenen süresi esnasında (örneğin; bazı hukuki durumlarda, işletme, plan borçlarının ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, planın belirlenen süresi içinde geri ödeme yapma hakkına sahip olabilir) ya da
 - (b) Planda yer alan bütün üyelerin planı bırakıncaya kadar zaman içinde plan borçlarının kademeli olarak ödeneceği varsayımıyla ya da
 - (c) Planın sona ermesi örneğinde olduğu gibi tek bir olayın sonucu olarak plan borçlarının tamamının ödeneceği varsayımıyla,mevcuttur.

Raporlama dönemi sonunda planın fonlama düzeyi ne olursa olsun geri ödeme için koşulsuz bir hak bulunabilir.
- 12 Bir işletmenin fazla değeri geri ödeme hakkı, söz konusu işletmenin tamamıyla kontrolünde olmayan ve gelecekte olma olasılığı taşıyan bir ya da birden fazla olayın meydana gelmesine ya da gelmemesine bağlıysa, işletme koşulsuz bir hakka sahip değildir ve bu durumda bir varlık muhasebeleştirmez.
- 13 Bir işletme, geri ödeme olarak mevcut olan ekonomik faydayı, raporlama dönemi sonunda (*bilanço tarihinde*) almaya hak kazandığı fazla değerden (plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinden tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin çıkarılması sonucunda bulunan değerden) ilgili maliyetler düşüldükten sonra kalan tutar olarak ölçer. Örneğin; geri ödemenin gelir vergisi dışında bir vergiye konu olması durumunda, işletme geri ödeme tutarını vergi düşülmüş haliyle ölçebilir.
- 14 Paragraf 11(c)'de ifade edildiği gibi, plan sona erdiğinde mevcut geri ödeme tutarı ölçülürken, işletme, plan borçlarının ödenme maliyetlerini ve geri ödeme yapma maliyetlerini plana dahil eder. Örneğin; işletme, mesleki ücretlerin işletme tarafından değil de plan tarafından ödenmesi durumunda, bu ücretleri ve planın sona ermesi sürecinde oluşacak borçları teminat altına almayı gerektirebilecek sigorta primlerinin maliyetlerini geri ödeme tutarından düşer.

- 15 Geri ödeme tutarının, sabit bir tutar yerine fazla değerin tamamı ya da fazla değerin belirli bir oranı olması durumunda, geri ödeme gelecekte bir tarihte gerçekleşebilir olsa dahi, işletme paranın zaman değeri için bir düzeltmede bulunmaz.

Katkıda indirim şeklinde ortaya çıkan ekonomik faydalar

- 16 Gelecekteki hizmetlerle ilişkili katkılara yönelik herhangi bir asgari fonlama koşulunun bulunmaması durumunda, gelecekteki katkılarda yapılan bir indirim şeklinde ortaya çıkan ekonomik fayda, plânın beklenen ömrü ile işletmenin beklenen ömründen kısa olanı içerisindeki her bir dönem için hesaplanan, gelecekteki hizmetin işletmeye maliyetidir. Gelecekteki hizmetin işletmeye maliyeti, çalışanlar tarafından üstlenilecek tutarları içermez.
- 17 Gelecekteki hizmet maliyetleri, TMS 19'a göre tespit edilen ve tanımlanmış fayda yükümlülüğünün belirlenmesinde kullanılan varsayımları esas alan, raporlama dönemi sonundaki durumla tutarlılık arz eden varsayımlar esas alınarak tespit edilir. Dolayısıyla, planda değişiklik yapılmaya kadar gelecekte plandan sağlanacak faydaların değişmeyeceği kabul edilir ve plan dâhilindeki çalışanların sayısında azaltma yapılmaması durumunda, gelecekte sabit bir işgücüne sahip olunacağı varsayılır. Bu tür bir taahhüdün bulunması durumunda, gelecekteki işgücü hakkındaki varsayımlar, işgücünde yapılması planlanan azaltmayı da içerir.

Asgari fonlama koşulunun gelecekteki katkılardan indirim şeklinde ortaya çıkan ekonomik fayda üzerindeki etkisi

- 18 Katkılarının (a) geçmiş hizmetlere ilişkin asgari fonlama tabanındaki eksiklere ilişkin kısmı ile (b) gelecekteki hizmetlere ilişkin kısmının belirlenmesi amacıyla asgari fonlama koşulları analiz edilir.
- 19 Önceden alınmış hizmetler açısından asgari fonlama esaslı her tür mevcut azalışı karşılama amaçlı katkılar, gelecekteki hizmetlere yönelik gelecekteki katkılarını etkilemez. Bunlar, 23-26 ncı Paragraflar uyarınca, borca neden olabilirler.
- 20 Gelecekteki hizmetlere ilişkin katkılara yönelik asgari bir fonlama koşulunun bulunması durumunda, gelecekteki katkılardan indirim şeklinde ortaya çıkan ekonomik fayda,
- (a) Peşin ödeme (yani zamanından önce ödeme) nedeniyle gelecekteki hizmetlere yönelik asgari fonlama koşuluna ilişkin katkılarda meydana gelen azalma ile
- (b) Gelecekteki hizmetin her bir döneme ilişkin olarak Paragraf 16 ve 17 uyarınca tahmin edilen maliyetinden, (a)'da belirtilen peşin ödemenin olmadığı durumda ilgili dönemlerde sunulan hizmetler için yapılması gereken olan asgari fonlama koşuluna ilişkin katkılarının tahmini tutarlarının düşülmesi sonucunda bulunacak tutarın toplamıdır.

- 21 Halihazırda mevcut olan katkılarının asgari fonlama esasına göre belirlenen fazla kısımlarının etkisi göz önünde bulundurulmak suretiyle, gelecekteki hizmetlere ilişkin asgari fonlama koşuluna yönelik katkılarının tutarı tahmin edilir. Yapılan işlemlerde, Paragraf 20(a)'da belirtilen peşin ödeme tutarı dikkate alınmaz. Ayrıca, asgari fonlama esasıyla uyumlu varsayımların kullanılması gerekir. Söz konusu esasın içermediği unsurlar açısından ise, TMS 19'a göre tespit edilen ve tanımlanmış fayda yükümlülüğünün belirlenmesinde kullanılan varsayımları esas alan, raporlama dönemi sonundaki (*bilanço tarihindeki*) durumla tutarlılık arz eden varsayımlar kullanılır. Yapılacak olan tahminde, vadesi geldiğinde ödenen asgari katkılar nedeniyle ortaya çıkması beklenen değişimler de göz önünde bulundurulur. Ancak sözü edilen tahmin, raporlama dönemi sonunda (*bilanço tarihinde*) yeterli yasal zemine kavuşmamış ya da sözleşmeyle kararlaştırılmamış asgari fonlama esaslarına ilişkin koşul ve ilkelere yönelik beklenen değişimlerin etkilerini içermez.
- 22 Paragraf 20(b)'de yer verilen tutarın belirlenmesinde, gelecekteki hizmetlere yönelik asgari fonlama koşuluna ilişkin katkılarının herhangi bir dönem için TMS 19'a göre belirlenen gelecekteki hizmet maliyetinden fazla olması durumunda, söz konusu fazlalık gelecekteki katkılardan indirim şeklinde ortaya çıkan ekonomik faydanın tutarında azalmaya sebep olur. Ancak, Paragraf 20(b)'de belirtilen tutar hiçbir zaman sıfırdan küçük olamaz.

Asgari fonlama koşulunun borca sebep olduğu durum

23. Bir işletme, önceden alınmış hizmetler açısından asgari fonlama esaslı mevcut bir azalışı karşılamak üzere katkı payları ödemek için asgari fonlama koşulu uyarınca yükümlülüğe sahipse, ödenebilir katkı paylarının plana ödendikten sonra gelecekteki katkı paylarından geri ödeme ya da indirim olarak mevcudiyetinin olup olmayacağını belirler.
24. Ödenebilir katkıların plana ödendikten sonra mevcudiyetinin olmaması ölçüsünde, yükümlülük ortaya çıktığında, işletme bunu borç olarak muhasebeleştirir. Borç, tanımlanmış net fayda varlığını azaltır ya da tanımlanmış net fayda borcunu arttırır. Böylece, TMS 19'un 64 üncü paragrafının uygulanmasının sonucu olarak, katkılar ödendiğinde, kazanç ya da zarar doğması söz konusu olmaz.
25. “-”
26. “-”
27. “-”
- 27A. “-”
- 27B. “-”
- 27C. “TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*” Standardı (Mart 2013'te değişikliğe uğrayan şekliyle) 1, 6, 17 ve 24 üncü paragrafları değiştirmiş, 25 ve 26 ncı paragrafları silmiştir. Söz konusu değişiklikler, TMS 19 (Mart 2013'te değişikliğe uğrayan şekliyle) uygulandığında uygulanır.

Geçiş hükümleri

28. İşletme, bu Yorumu, bu Yorumun uygulandığı ilk finansal tabloların sunulduğu ilk dönemden başlayarak uygular. İşletme, ilgili dönemin başlangıcında bu Yorumun uygulanmasından kaynaklanan ilk düzeltmeleri, geçmiş yıllar kar veya zararları kaleminde muhasebeleştirir.