

# TMS 19

## ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

### GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 30/03/2006 tarih ve 26124 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
  1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no’lu,
  2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no’lu,
  3. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
  4. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 86 sıra no’lu,
  5. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 112 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Birinci değişiklik, Standartta “PB (Para Birimi) ve YTL” şeklinde geçen ibarelerin “TL” olarak değiştirilmesine ilişkin olup, 31/12/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- İkinci ve üçüncü değişiklikler yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Dördüncü ve beşinci değişiklikler ise doğrudan TMS 19 tarafından yapılmış olup, dördüncü değişiklik 31/12/2007, beşinci değişiklik ise 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- **Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TMS 19’un ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS 19’un bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurulumuzun resmi internet sitesinden ([www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr)) ve ilgili resmi gazetelerden ([rega.basbakanlik.gov.tr](http://rega.basbakanlik.gov.tr)) ulaşabilirler.**

**Türkiye Muhasebe Standardı 19**  
**(TMS 19)**  
**Çalışanlara Sağlanan Faydalar**

**Amaç**

Bu Standardın amacı; çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir. Standart, bir işletmenin;

- (a) Sunmuş oldukları hizmetler karşılığında gelecekte çalışanlara sağlayacağı faydalara ilişkin olarak, borç ve
- (b) Çalışanlara sağlanan faydalar karşılığında çalışanların sunmuş olduğu hizmetler sonucunda ortaya çıkan ekonomik faydanın işletme tarafından kullanılması durumunda, gider muhasebeleştirilmesini gerekli kılar.

**Kapsam**

1. Bu Standarttaki hükümler, işverenler tarafından, “TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler” Standardı kapsamı dışında çalışanlara sağlanan her türlü faydanın muhasebeleştirilmesine uygulanır.
2. Bu Standarttaki hükümler çalışanlara sağlanan fayda planlarının raporlanmasını düzenlemez (bakınız: TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama).
3. Bu Standardın uygulandığı çalışanlara sağlanan faydalar, aşağıdakileri içerir:
  - (a) Çalışan, çalışanlar grubu veya onların temsilcileri ile işletme arasındaki resmi plan veya diğer resmi anlaşmalar;
  - (b) Yasa veya sektöre ilişkin düzenlemeler nedeniyle, işverenin, ülkeye, devlete, sektöre veya diğer birden fazla işvereni ilgilendiren planlara katkıda bulunmak zorunda olduğu durumlar veya
  - (c) Gayri resmi uygulamaların zımni kabulden doğan yükümlülük doğurduğu durumlar. İşletmenin çalışanlara sağlanan faydaları ödemekten başka gerçekçi bir alternatifinin olmadığı durumda, gayri resmi uygulamalar, zımni kabulden doğan bir yükümlülük doğurur. İşletmenin gayri resmi uygulamalarındaki değişikliklerin çalışanları ile olan ilişkilerinde kabul edilemez bir zarara neden olması, zımni kabulden doğan yükümlülükler için örnek olarak gösterilebilir.
4. Çalışanlara sağlanan faydalar aşağıdakileri kapsar:
  - (a) Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; ücret, maaş ve sosyal güvenlik yardımları, ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni, kâr paylaşımı ve ikramiyeler (dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir olanlar) ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler) gibi;
  - (b) Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar; emekli maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımı gibi;
  - (c) Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; uzun süreli işten ayrılmalar veya seyahat, jübile veya diğer uzun süreli hizmet verme faydaları, iş göremezlik ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen kâr paylaşımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemeler;
  - (d) İşten çıkarma tazminatları.

Yukarıda (a)-(d) arasında yer verilen her bir kategori birbirinden değişik özellikler taşıdığından, bu Standart her bir özellik için ayrı düzenleme yapar.
5. Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamına çalışanlara veya onlara ekonomik açıdan bağımlı olan kimselere sağlanan faydalar girmekle birlikte, söz konusu faydalar; doğrudan çalışana, eşine, çocuklarına, kendisine ekonomik olarak bağlı olan kişilere veya sigorta şirketleri gibi diğer taraflara yapılan ödemeler (eşya veya hizmet sağlanması) şeklinde olabilir.
6. Bir çalışan işletmeye tam zamanlı, yarı zamanlı, sürekli, iş bazında veya geçici hizmet sağlayabilir. Bu Standart açısından, ‘çalışanlar’ ifadesi kapsamına yönetim kurulu üyeleri ve diğer yönetici personel de girer.

## Tanımlar

---

7. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Çalışanlara sağlanan faydalar:** Çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedeldir.

**Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar:** Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödeme günü gelecek olan faydalardır (işten çıkarma tazminatı dışındaki).

**İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar:** Çalışmanın (iş akdinin) tamamlanmasından sonra ödenebilir hale gelen faydalardır (işten çıkarma tazminatı dışındaki).

**İşten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlar:** Bir işletmenin bir veya birden fazla çalışanı için sağladığı, çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalara ait resmi veya gayri resmi düzenlemelerdir.

**Tanımlanmış katkı planları:** Bir işletmenin ayrı bir işletmeye (fona) sabit bir katkı payı ödediği ve söz konusu fonun, cari ve önceki dönemlerde, çalışanların sunmuş oldukları hizmet ile ilgili olarak çalışanlara sağlanan faydaların tamamını ödemeye yeterli varlığının bulunmaması durumunda, işletmenin ek katkı payı ödemek konusunda herhangi bir yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün olmayacağı, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır.

**Tanımlanmış fayda planları:** Tanımlanmış katkı planları dışında kalan, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır.

**Çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planları:** Aşağıdaki koşulları sağlayan, tanımlanmış katkı planları (devlet planları dışındaki) veya tanımlanmış fayda planlarıdır (devlet planları dışındaki);

- Ortak kontrol altında bulunmayan çeşitli işletmeler tarafından katkıda bulunulmak suretiyle oluşturulan varlıkları içeren ve
- Katkı ve fayda düzeyi, ilgili çalışanları istihdam eden işletmenin kimliğine bakılmaksızın belirlenen ve bu varlıkların kullanımıyla birden fazla işletmenin çalışanına fayda sağlayan.

**Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar:** Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödenmeyecek olan faydalardır (çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalar ile işten çıkarma tazminatları dışındaki).

**İşten çıkarma tazminatları:** Aşağıda belirtilenlerden herhangi biri sonucunda ödenebilir duruma gelen faydalardır:

- Normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi,
- Çalışanın gönüllü olarak, söz konusu faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi.

**Giydirilmiş (Kazanılmış) personel sosyal hakları:** Gelecekte istihdam edilmeye bağlı olmayan, çalışanlara sağlanan faydalardır.

**Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri:** Cari ve önceki dönemlerde çalışanlarca sunulan hizmet sonucunda ortaya çıkan gelecekte ödenmesi beklenen yükümlülüğün, plan varlıkları düşülmeden önceki bugünkü değeridir.

**Cari hizmet maliyeti:** Cari dönemde çalışan tarafından sunulan hizmet sonucunda, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artıştır.

**Faiz maliyeti:** İlgili faydaların ödenmesine bir dönem yaklaşılması nedeniyle, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde bir dönem boyunca meydana gelen artıştır.

### Plan varlıkları:

- Uzun vadeli emeklilik fonları tarafından elde tutulan varlıkları ve
- Özellikli sigorta poliçelerini, kapsar.

**Uzun vadeli emeklilik fonlarının sahip olduğu varlıklar:** Aşağıda tanımlanan varlıklardır (raporlayan işletme tarafından ihraç edilen devredilemez finansal araçlar dışındaki):

- Yasal olarak, raporlayan işletmeden ayrı olan ve yalnızca, çalışanlara sağlanan faydaları ödemek veya fonlamak için kurulmuş olan bir işletme (veya fon) tarafından elde tutulan varlıklar ve

- (b) Yalnızca, çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesi ve fonlanmasında kullanılan, raporlayan işletmenin kendi kreditorlerinin kullanımı için (adi hisse başına kazanç şeklinde dahi olsa) uygun olmayan ve aşağıdaki hususlardan herhangi biri dışında, raporlayan işletmeye geri dönmesi mümkün olmayan varlıklar:
- (i) Fonda kalan varlıkların, ilgili planın veya raporlayan işletmenin çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerinin tamamını karşılamakta yeterli olması veya
- (ii) Çalışanlara halihazırda ödenmiş durumda bulunan faydaların karşılanması amacıyla, varlıkların raporlayan işletmeye geri dönmesi.

**Özellikli sigorta poliçesi:** Raporlayan işletmenin ilişkili tarafı niteliğinde ("TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları" Standardında tanımlanan) olmayan bir sigorta şirketi tarafından ihraç edilen ve gelirleri aşağıda belirtilen özellikleri taşıyan sigorta poliçeleridir<sup>2</sup>:

- (a) Yalnızca, tanımlanmış fayda planlarına ilişkin olarak çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesinde veya fonlanmasında kullanılabilir ve
- (b) Raporlayan işletmenin kreditorlerinin (adi hisse başına kazanç şeklinde dahi olsa) kullanımı için uygun değildir ve aşağıdaki durumlardan herhangi biri dışında, raporlayan işletmeye ödenemez:
- (i) Gelirlerin, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüğün tamamının karşılanmasında ihtiyaç duyulmayan çeşitli fazla varlıklar içermesi veya
- (ii) Çalışanlara halihazırda ödenmiş durumda bulunan faydaların karşılanması amacıyla, varlıkların raporlayan işletmeye geri dönmesi.

**Gerçeğe uygun değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

**Plan varlıkları yatırım getirisi:** Plan varlıklarından kaynaklanan faiz, temettü ve söz konusu yatırımlara ilişkin gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpları ile birlikte, bunlardan kaynaklanan diğer gelirlerden, planın yönetiminden kaynaklanan maliyetler (tanımlanmış fayda yükümlülüğünü ölçmek için kullanılan aktüeryal varsayımlarda dikkate alınanlar hariç olmak üzere) ile plana ilişkin vergilerin düşülmesi sonucunda bulunan tutardır.

#### **Aktüeryal kazanç ve kayıplar:**

- (a) Aktüeryal varsayımla gerçekleşen arasındaki fark düzeltmeleri (önceki aktüeryal varsayımlar ile gerçekleşen arasındaki farkların etkisi) ile
- (b) Aktüeryal varsayımlardaki değişikliklerin etkilerinden oluşur.

**Geçmiş hizmet maliyeti:** İşten ayrılma sonrası sağlanan faydaların veya çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların başlaması veya değişime uğraması nedeniyle cari dönemde sonuçlanan, çalışanın geçmiş dönemlerde sunduğu hizmetlerine ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişimdir. Geçmiş hizmet maliyeti pozitif (faydalar ortaya çıktığında veya değiştirildiğinde ve böylece tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri arttığında) veya negatif (mevcut faydalar değiştirildiğinde ve böylece tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri azaldığında) olabilir.

#### **Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar**

8. Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar aşağıda belirtilenleri kapsar:

- (a) Maaşlar, ücretler ve sosyal sigorta yardımları;
- (b) İzin dönemine tekabül eden ücretlerin, çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde ödendiği kısa süreli ücretli izinleri (örneğin: ücretli yıllık izin ya da ücretli hastalık izni gibi);
- (c) Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde ödenecek kâr paylaşımı ve ikramiyeleri ve

<sup>2</sup> Özellikli sigorta poliçesi, "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" Standardında tanımlanan şekilde bir sigorta poliçesi niteliğinde olmak zorunda değildir.

- (d) Mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler gibi).
9. İlgili yükümlülük ve maliyetin ölçülmesi için aktüeryal varsayımlar olmadığı ve aktüeryal kazanç veya gider olasılığı bulunmadığı için, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmesi işlemi genel olarak basittir. Ayrıca, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar iskonto edilmeksizin ölçülür.

### **Muhasebeleştirme ve ölçme**

#### **Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların tamamı**

10. Herhangi bir çalışanın bir hesap dönemi boyunca sunduğu hizmetler karşılığında ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, işletme tarafından aşağıdaki şekillerde muhasebeleştirilir:
- (a) Halihazırda ödenmiş tutarlar düşüldükten sonra kalan kısım borç olarak (tahakkuk eden giderler). Ödenen tutarın iskonto edilmemiş fayda tutarının üzerinde olması durumunda, fazla ödenen tutarın (peşin ödenen gider) ileride mahsup edilebilecek veya geri ödenecek olması durumunda, anılan fazla tutar finansal durum tablosunda (*bilançoda*) varlık olarak muhasebeleştirilir ve
- (b) Diğer Standartlar (örneğin “TMS 2 Stoklar” ve “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standartlarına bakınız), anılan faydaların varlık maliyetine eklenmesine izin vermemiş veya bunu gerekli kılmamış ise, gider olarak muhasebeleştirilir.

#### **11, 14 ve 17 nci Paragraflar; bir işletmenin, ücretli izin, kâr paylaşımı ya da ikramiye planı şeklinde çalışanlara sağlanan kısa vadeli fayda planlarına bu hükümleri nasıl uygulayacağını gösterir.**

#### **Kısa vadeli ücretli izinler**

11. Bir işletme, 10 uncu Paragraf çerçevesinde, ücretli izinler şeklinde çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların beklenen maliyetini aşağıdaki durumlarda finansal tablolarına yansıtır:
- (a) Çalışanların gelecek ücretli izinlerini arttıran hizmetler vermeleri sonucunda ücretli izinlerinin birikmesi ve
- (b) Ücretli izinlerin birikmediği durumlarda, anılan izinlerin kullanılması.
12. Bir işletme, çalışanlarına, seyahat, hastalık, kısa süreli iş görmezlik, anne ve babaya verilen doğum izinleri, jüri hizmetleri ve askerlik hizmeti gibi birçok nedenle işte bulunmadıkları dönemlerde ödemedeki bulunur. Ücretli izinlere ilişkin haklar iki şekilde sınıflandırılabilir:
- (a) Biriken ve
- (b) Birikmeyen.
13. Biriken ücretli izinler; mevcut döneme ilişkin hakların bütünüyle kullanılmaması halinde geleceğe taşınan ve gelecek dönem içerisinde kullanılabilen izinlerdir. Bu izinler giydirilmiş (diğer bir ifade ile çalışanlar, işten ayrılmaları halinde kullanmamış oldukları haklarına ilişkin nakit ödeme yapılmasını talep etme hakkına sahiplerdir) olabileceği gibi, kazanılmamış/giydirilmemiş (diğer bir ifade ile çalışanlar, işten ayrılmaları halinde kullanmamış oldukları haklarına ilişkin olarak nakit ödeme yapılmasını talep etme hakkına sahip değillerdir) de olabilir. Çalışanlar, gelecekteki ücretli izin haklarını arttıran hizmetlerde bulundukça işletme açısından bir yükümlülük doğar. Çalışanların birikmiş kazanılmamış haklarını kullanmadan işten ayrılabilme olasılığı ilgili yükümlülüğün ölçüm şeklini etkilemesine rağmen, ücretli izinler kazanılmamış dahi olsalar, işletme açısından bir yükümlülük mevcuttur ve finansal tablolara yansıtılır.
14. Bir işletme, biriken ücretli izinlerin tahmini maliyetlerini, raporlama dönemi sonu itibarıyla, birikmiş kullanılmayan haklara ilişkin olarak ödenmesi gereken ek tutarlar olarak ölçer.
15. Bir önceki Paragrafta belirtilen yöntem, sadece faydanın birikeceği gerçeğinden ötürü ortaya çıkması beklenen ek ödemelere ilişkin yükümlülüğü ölçer. Diğer birçok durumda, bir işletme, kullanılmayan ücretli izinlere ilişkin yükümlülüğün önemli olmadığını tahmin etmek için detaylı hesaplamalar yapmaya gerek duymayabilir. Örneğin, bir hastalık izni yükümlülüğünün, yalnızca, ortada,

kullanılmayan ücretli hastalık izninin ücretli tatil olarak kullanılabilmesine izin veren resmi ya da gayri resmi bir anlaşma olması durumunda önemli olması muhtemeldir.

Paragraf 14 ve 15'i açıklayan örnekler:

Bir işletmenin her biri yıllık beş iş günü ücretli hastalık izni hakkına sahip 100 çalışanı bulunmaktadır. Kullanılmayan hastalık izni bir takvim yılına taşınabilmektedir. Hastalık izni öncelikle cari yılın hakkından düşülmekte ve arda kalan bakiye geçmiş yıldan ileriye taşınmaktadır (LIFO çerçevesinde). 30 Aralık 20X1'de, çalışan başına ortalama kullanılmamış hak iki gündür. İşletme, geçerli olacağı beklenen geçmiş deneyimlerini esas almak suretiyle, 92 çalışanın 20X2 yılında beş günden fazla hastalık izni almayacağını ve kalan 8 çalışandan her birinin ortalama altı buçuk gün hastalık izni alacağını tahmin etmektedir.

*İşletme, 31 Aralık 20X1 birikmiş kullanılmayan haklara ilişkin olarak 12 gün (8 çalışandan her birisi için bir buçuk gün) daha hastalık izni ödeyeceği tahmininde bulunur. Dolayısıyla, işletme 12 günlük hastalık izni ücreti çerçevesinde hesaplayacağı borç tutarını finansal tablolarına yansıtır.*

16. Birikmeyen ücretli izinler ileriye taşınmazlar: cari dönemin hakkının tamamen kullanılmaması ve çalışanlara kullanılmayan hak edilmiş izinleri için işten ayrıldıklarında nakit ödeme yapılmasını talep etme hakkı vermemeleri durumunda ortadan kalkarlar. Anılan durum, genellikle, hastalık ödemeleri (kullanılmayan geçmiş hakların, gelecek hakları arttırmadığı sürece), anne ve babaya verilen doğum izinleri, jüri hizmetleri ve askerlik hizmeti için verilen ücretli izinler açısından geçerlidir. Bir işletme, izin zamanından önce herhangi bir borç veya gider muhasebeleştirmez; çünkü çalışanın hizmeti, ilgili faydanın miktarını arttırmaz.

#### **Kâr paylaşımı ve ikramiye planları**

17. İşletme, sadece ve sadece aşağıdaki durumlarda, kâr paylaşımı ve ikramiyeye ilişkin tahmini maliyetleri 10<sup>3</sup>uncu Paragraf çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır:
- (a) Geçmiş dönemlerde ortaya çıkmış olaylar sonucunda işletmenin bu ödemelere ilişkin yasal veya zımni kabulden doğan mevcut bir yükümlülüğünün bulunması ve
- (b) Yükümlülüğün makul bir şekilde tahmin edilebilmesi.
- İşletmenin ödeme yapmaktan başka bir seçeneğinin olmaması durumunda mevcut bir yükümlülük doğar.
18. Bazı kâr paylaşım planlarında, çalışanlar, ancak belirli bir süre işletmede çalışmaları sonucunda kazançtan pay almaya hak kazanırlar. Bu tür planlar, ancak, ödenecek miktarın artmasına yol açan çalışanların ilgili sürenin sonuna kadar işletmede çalışmaları durumunda, zımni kabulden doğan bir yükümlülük meydana getirir. Anılan tür zımni kabulden doğan yükümlülüklerin ölçülmesi işlemi, bazı çalışanların kâr paylaşımından herhangi bir pay almaksızın işletmeden ayrılmaları ihtimalini de yansıtır.

Paragraf 18'i açıklayan örnek:

Bir kâr paylaşım planı, işletmenin dönem içi net kârının belirli bir oranını yıl boyunca hizmet veren çalışanlarına ödemesini gerektirmektedir. Hiçbir çalışanın yıl boyunca işten ayrılmaması durumunda, toplam yıllık kâr paylaşım ödemeleri net kârın %3'ü olacaktır. İşletme, çalışanlarının işten ayrılma oranının, anılan ödemeleri net kârın %2,5'üne indireceğini tahmin etmektedir.

*İşletme, net kârın %2,5'unu borç ve gider olarak finansal tablolarına yansıtır.*

19. Bir işletmenin yasal olarak ikramiye ödeme yükümlülüğü bulunmayabilir. Ancak işletmeler, bazı durumlarda, ikramiye ödemeyi alışkanlık haline getirmiş olabilir. Böyle durumlarda, ikramiyeyi ödemekten daha gerçekçi bir alternatif olmaması nedeniyle, işletme, zımni kabulden doğan bir yükümlülük altına girmiş olur. Söz konusu zımni kabulden doğan yükümlülüğün ölçümü, bazı çalışanların ikramiye almaksızın işletmeden ayrılmaları ihtimalini de yansıtır.
20. Bir işletme, sadece ve sadece aşağıdaki koşullar altında, kâr paylaşımı veya ikramiye planına ilişkin yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülükleri hakkında güvenilir bir tahminde bulunabilir:

- (a) Planın resmi koşullarının, sağlanacak faydanın hesaplanmasına ilişkin bir formül içermesi;
  - (b) İşletmenin dağıtılacak tutarı finansal tabloların yayımlanması için yetki almadan önce belirlemiş olması veya
  - (c) Geçmiş uygulamaların, işletmenin zımni kabulden doğan yükümlülüklerine ilişkin açık bir kanıt sağlaması.
21. Kâr dağıtımı ve ikramiye planlarına ilişkin yükümlülük, işletme sahipleri ile yapılan sözleşmeden değil, çalışanın hizmetinden kaynaklanır. Dolayısıyla, işletme, kâr dağıtımı ve ikramiye planlarının maliyetini net kârın dağıtılması işlemi olarak değil, gider olarak muhasebeleştirir.
22. Kâr dağıtımı ve ikramiye ödemelerine ilişkin borçların tamamının, çalışanın hizmet sunduğu dönemi izleyen on iki ay içerisinde ödenmemesi halinde, bunlar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar olarak kabul edilir (bakınız: Paragraf 126–131).

### **Açıklama**

23. Bu Standarttaki hükümler, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara ilişkin olarak özel açıklamalar yapılmasını gerektirmez. Ancak, diğer Standartların gerektirdiği durumlarda anılan konular hakkında da açıklama yapılır. Örneğin, “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” Standardı üst düzey yöneticilere sağlanan faydaların; “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı ise çalışanlara sağlanan faydaların açıklanmasını gerekli kılar.

İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar: tanımlanmış katkı planları ile tanımlanmış fayda planlarının ayrımı

24. İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalara aşağıdakiler örnek olarak gösterilebilir:
- (a) Emekli aylığı gibi emeklilik hakları ve
  - (b) İşten ayrılma sonrası emeklilik sigortası ve sağlık yardımı gibi işten ayrılma sonrasına ilişkin diğer faydalar.

İşletmenin işten ayrılma sonrası sağladığı faydalara yer verilen düzenlemeler, işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlardır. Bir işletme, katkıları tahsil eden ve faydaları ödeyen ayrı bir işletme oluşturulmuş olsun ya da olmasın, bu Standarttaki hükümleri anılan tür her türlü düzenleme için uygular.

25. İşten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlar; tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları olmak üzere iki gruba ayrılır. Bu ayrımın yapılmasında, planın esas koşul ve ilkelerine göre belirlenen ekonomik içeriği temel alınır. Tanımlanmış katkı planlarında:
- (a) İlgili işletmenin yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülüğü, fona katkıda bulunmayı kabul ettiği tutar ile sınırlıdır. Dolayısıyla işten ayrılma sonrası sağlanan fayda, işverenin (ve belki de çalışanın) plana veya bir sigorta şirketine yaptığı katkı ile bu katkılardan elde edilen getirilere göre belirlenir ve
  - (b) Sonuçta, aktüeryal risk (faydaların beklenenden daha düşük düzeyde gerçekleşmesi) ve yatırım riski (beklenen faydaları karşılayamayan varlıklara yatırım yapılması) çalışana aittir.
26. İşletmenin yükümlülük tutarının, fona yatırmayı taahhüt ettiği miktar ile sınırlı olmadığı durumlara, aşağıdaki etkenler çerçevesinde yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün bulunduğu durumlar örnek olarak gösterilebilir:
- (a) Sadece katkı tutarlarına bağlı olmayan, bir plan fayda formülü kullanılan;
  - (b) Katkılara ilişkin getiri miktarlarının, doğrudan planda ya da dolaylı olarak garanti edildiği veya
  - (c) Zımni kabulden doğan yükümlülük yaratan gayri resmi uygulamalar. Örneğin, bu konuda herhangi bir yasal yükümlülüğü olmamasına rağmen bir işletmenin çalışanlarına sunduğu faydaları önceki dönemlerde enflasyon oranında artırmış olması durumunda, zımni kabulden doğan bir yükümlülük söz konusu olur.
27. Tanımlanmış fayda planlarında:

- (a) İşletmenin yükümlülüğü; taahhüt edilen faydaları mevcut ve önceki çalışanlara ödemek zorunda olmasıdır ve
  - (b) Bunun sonucu aktüeryal risk (faydaların beklenenden daha düşük düzeyde gerçekleşmesi) ve yatırım riski işletmeye aittir. Aktüeryal veya yatırım deneyiminin beklenenden kötü olması durumunda, işletmenin yükümlülüğü artmış olabilir.
28. Aşağıda yer alan 29-42 nci Paragraflar; çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planları, devlet planları ve sigorta edilen faydalar açısından, tanımlanmış katkı planları ile tanımlanmış fayda planları arasındaki farkları açıklar.

### **Çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planları**

29. İşletmeler, çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planlarını, plan koşulları çerçevesinde (resmi koşulların da ötesine geçen zımnî kabulden doğan yükümlülükler dahil); tanımlanmış katkı planları ya da tanımlanmış fayda planları olarak sınıflandırmak durumundadır. İlgili planın, tanımlanmış fayda planı olması durumunda, işletme;
- (a) Tanımlanmış fayda planının kendi hissesine ait olan kısmını, planın varlık ve maliyetlerini, diğer tanımlanmış fayda planlarında olduğu şekilde muhasebeleştirir ve
  - (b) Paragraf 120 A'da yer verilen bilgiyi kamuoyuna açıklar.
30. Tanımlanmış fayda planı niteliğinde olan ve çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planları açısından, tanımlanmış faydaların muhasebeleştirilmesinde kullanılacak yeterli düzeyde bilgi bulunmaması durumunda, işletme;
- (a) İlgili planı, sanki tanımlanmış katkı planıymış gibi Paragraf 44-46'da yer alan hükümlere göre muhasebeleştirir;
  - (b) Aşağıdaki hususları kamuoyuna açıklar:
    - (i) İlgili planın tanımlanmış fayda planı olduğunu ve
    - (ii) Tanımlanmış fayda planlarındaki gibi muhasebeleştirilmesine engel teşkil eden bilgi eksikliğinin sebebi ve
  - (c) Plandaki fazla veya eksik değer gelecekteki katkıları etkileyebilecek olması durumunda, aşağıdaki hususları da kamuoyuna açıklar:
    - (i) Söz konusu fazla veya eksik değer hakkındaki mevcut bilgiler;
    - (ii) İlgili fazla veya eksik değer belirlenmesinde kullanılan yöntem;
    - (iii) Varsa, bunun işletmeye etkileri.
31. Tanımlanmış fayda planı niteliğinde olan ve çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planlarına örnek olarak aşağıda yer alanlar gösterilebilir:
- (a) Plan, devam ettikçe öde anlayışına göre işlemektedir, şöyle ki: bir dönem içinde plana yapılması gereken katkılar aynı dönem içinde yapılması gereken fayda ödemelerine göre belirlenmiştir ve gelecekte ödenmek üzere dönem boyunca ortaya çıkan haklar gelecek dönemlerin katkılarından ödenecektir ve
  - (b) İşçilerin kazandığı faydalar hizmet süreleri dikkate alınarak belirlenir ve katılımcı işletmelerin, işçilerin işi bıraktığı güne kadar işçiler tarafından kazanılan faydalar için katkı payı ödemeksizin plandan çekilmek gibi bir seçeneği yoktur. Böyle bir plan işletme için aktüeryal risk doğurur: raporlama dönemi sonunda elde edilmiş olan faydaların nihai maliyetinin beklenenden fazla olması halinde, ilgili işletme ya katkılarını artırmak zorunda kalacak ya da faydaların düşürülmesi konusunda işçilerin onayını alması gerekecektir. Dolayısıyla böyle bir plan, tanımlanmış fayda planıdır.
32. Tanımlanmış fayda planı niteliğinde olan ve birden fazla işvereni kapsayan bir plan hakkında yeterli bilginin elde edilebilmesi durumunda, işletme, tanımlanmış fayda planı yükümlülüklerine isabet eden payını, plan varlıklarını ve işten ayrılma sonrası yükümlülüklerini diğer tanımlanmış fayda planları ile aynı şekilde muhasebeleştirir. Buna karşın, bazı zamanlarda işletme, muhasebe tekniği açısından, ilgili



planın finansal durumu içerisindeki payını ve planın performansını güvenilir bir şekilde belirleyemeyebilir. Bu durum,

- (a) İşletmenin, plan hakkında, bu Standardın hükümlerini karşılamaya yetecek derecede bilgi sahibi olmaması veya
- (b) Planın katılımcı işletmeleri, diğer işletmelerin mevcut ve eski çalışanlarına ilişkin aktüeryal risklerine maruz bırakması sonucunda, ilgili yükümlülüklerin, plan varlıkları ile maliyetlerinin, plana katılan işletmelere dağıtılmasına esas teşkil edecek tutarlı ve güvenilir bir temelin bulunmamasına sebep olur.

Bu durumlarda işletme, söz konusu planı tanımlanmış katkı planı gibi muhasebeleştirir ve 30 uncu Paragrafta belirtilen ek bilgileri kamuoyuna açıklar.

- 32A. Planda oluşmuş olan fazlalığın plan katılımcılarına dağıtılma şeklini (veya eksikliğin fonlanma biçimini) belirleyen, katılımcılar ile çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planları arasında bağlayıcı bir sözleşme mevcut olabilir. Çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planında yer alan ve ilgili planı 30 uncu Paragraf uyarınca tanımlanmış katkı planı olarak muhasebeleştirilen bir katılımcı, sözleşmeden kaynaklanan varlık ve borçlarını finansal tablolarına yansıtır, sonuçta meydana gelen gelir veya gideri ise kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirir.

#### **Paragraf 32A'yı açıklayıcı örnek**

Bir işletme, TMS 19'a göre değerlendirilmeyen, çok sayıda işverenin dahil olduğu bir fayda planına katılmıştır. Bu durumda işletme, ilgili planı, tanımlanmış katkı planı gibi muhasebeleştirir. TMS 19 dışı bir fonlama değerlemesi işlemi, ilgili planda 100.000 TL bir açık bulunduğunu göstermektedir. Katılımcı işletmeler önümüzdeki beş yılda söz konusu açığı kapatmak için sözleşmeyle düzenlenmiş bir katkı ödeme planında anlaşmışlardır. İşletmenin sözleşme uyarınca ödemesi gereken toplam katkı 8.000 TL'dir.

*İşletme paranın zaman değeriyle düzeltilmiş katkısı kadar bir tutarı borç ve gider olarak muhasebeleştirir.*

- 32B. "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı, işletmenin bazı koşullu borçları hakkında kamuoyuna açıklama yapmasını gerektirir. Örneğin, çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planlarında aşağıda yer alanlar nedeniyle koşullu bir borç ortaya çıkmış olabilir:
- (a) Diğer katılımcı işletmelere bağlı olan aktüeryal kayıplar nedeniyle. Nitekim, çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planına katılan her bir işletme, diğer katılımcı işletmelerin riskini de paylaşacaktır.
  - (b) Plandan kaynaklanan ve katılımcı bir işletmenin ödemediği bir miktarın karşılanmasına ilişkin yükümlülük nedeniyle.
33. Çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planları grup idare planlarından farklıdır. Grup idare planı, sadece, yatırım amaçları açısından katılımcı işletmelerin varlıklarının aynı havuzda toplanması, yatırım yönetim ve idare giderlerinin azaltılması amacıyla her bir işverenin bireysel planlarının birleştirildiği, ancak bunun yanı sıra anılan işletmelerin kendi çalışanlarının bireysel faydaları açısından ilgili işletmelerin her birinin tek başına nazara alındığı planlardır. Grup idare planları muhasebe sorunlarına yol açmaz; çünkü planı tek bir işveren planı olarak kabul etmeye yetecek tutarda plan hakkında bilgi mevcut olduğu gibi bu planlar kapsamındaki işletmeler diğer işletmelerin mevcut veya eski işçilerinden kaynaklanan aktüeryal risklere de maruz değildirlir. Bu Standartta yer alan tanımlar, işletmelerin planın koşulları (resmi koşulların da ötesine geçen zımni kabulden doğan yükümlülükler dahil) çerçevesinde, grup idare planlarını, tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planları olarak sınıflandırmalarını gerektirir.

#### **Ortak kontrol altında bulunan çeşitli işletmeler arasındaki risklerin paylaşıldığı tanımlanmış fayda planları**

34. Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkları örneğinde olduğu gibi, ortak kontrol altında bulunan çeşitli işletmeler arasındaki risklerin paylaşıldığı tanımlanmış fayda planları çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planlarından farklıdır.

- 34A. Bu tür bir plana katılan bir işletme, TMS 19 uyarınca tüm plana bir bütün olarak uygulanan her türlü varsayım çerçevesinde ölçülmüş plan hakkında bir bilgi toplamalıdır. Tüm plan için TMS 19'a uygun olarak ölçülen net tanımlanmış fayda maliyetlerinin her bir grup işletmesine dağıtılmasına ilişkin sözleşmeye dayalı bir düzenleme ya da oluşturulmuş bir politikanın bulunması durumunda, işletme, anılan net tanımlanmış fayda maliyetinin kendisine isabet eden kısmını ayrı ya da bireysel finansal tablolarında muhasebeleştirir. Böyle bir düzenleme veya politikanın bulunmaması durumunda, net tanımlanmış fayda maliyetleri, ilgili planın hukuken destekleyicisi olan grup işletmesinin ayrı ya da bireysel finansal tablolarında muhasebeleştirir. Diğer grup işletmeleri ise, ilgili dönemde yapacakları katkı ödemelerine eşit bir maliyeti, ayrı ya da bireysel finansal tablolarında muhasebeleştirir.
- 34B. Böyle bir plana dahil olunması, her bir grup işletmesi açısından ilişkili taraf işlemidir. Dolayısıyla bir işletme, aşağıdakileri hususları ayrı ya da bireysel finansal tablolarında kamuoyuna açıklar:
- (a) Net tanımlanmış fayda maliyetlerinin paylaşılmasına ilişkin sözleşmeye dayalı düzenleme ya da buna ilişkin belirlenmiş politikasını, ya da böyle bir politikanın olmadığını.
  - (b) İşletme tarafından yapılacak katkının belirlenmesine ilişkin politikayı.
  - (c) İşletmenin, net tanımlanmış fayda maliyetinin paylaşılması işlemini 34A Paragrafına uygun olarak muhasebeleştirme durumunda, planın tamamı hakkındaki 120-121 inci Paragraflarda yer alan tüm hususları.
  - (d) İşletme ilgili dönemde ödenecek katkıyı 34A Paragrafına uygun olarak muhasebeleştirme durumunda, anılan planın tamamına ilişkin 120A (b)–(e), (j), (n), (o), (q) ve 121 inci Paragraflardaki hususları. 120A Paragrafının gerektirdiği diğer açıklamalar uygulanmaz.

35. “-”

### **Devlet Planları**

36. İşletme, bir devlet planını çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planları ile aynı şekilde muhasebeleştirir (bakınız: 29 ve 30 uncu Paragraflar).
37. Devlet planları, bütün işletmeleri (veya belirli bir kategorideki tüm işletmeleri, örneğin belirli bir endüstriyi) kapsamak üzere bir yasa aracılığıyla düzenlenir ve raporlayan işletmenin herhangi bir kontrol veya etkisi olmaksızın, ulusal veya yerel hükümetler ya da başka bir yapı (yalnızca bu amaç için kurulmuş bir örgüt gibi) tarafından yürütülür. İşletme tarafından saptanan bazı planlar, hem, aksi halde devlet planlarında yer verilmesi gereken çeşitli mecburi faydaların yerine geçen hem de ihtiyari ek bazı faydalar sağlayan çeşitli unsurlar içerir. Bu tür planlar devlet planları değildir.
38. Devlet planları; işletmenin plan çerçevesindeki yükümlülüğüne göre, tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planı olarak nitelendirilir. Birçok devlet planı, devam ettikçe öde anlayışına göre fonlanır: katkılar, aynı döneme denk gelen faydaları ödemeye yetecek belirli bir düzeyde tutulur ve cari dönem boyunca kazanılan gelecek dönemlere ilişkin faydalar gelecekte yapılan katkılar üzerinden ödenir. Ancak, devlet planlarının çoğunda, işletmelerin anılan gelecek dönemlere ilişkin faydaları ödemelerine yönelik yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğü bulunmaz: işletmenin yükümlülüğü yalnızca döneme isabet eden ödemeleri yerine getirmesi olup, işletmenin devlet planının üyelerini istihdam etmeyi durdurması durumunda, kendi çalışanlarınca ileriki yıllarda kazanılan faydaları ödeme yükümlülüğü de bulunmaz. Bu nedenle devlet planları genelde, tanımlanmış katkı planları olarak adlandırılır. Bir devlet planının, tanımlanmış fayda planı olduğu bazı nadir durumlarda, işletme, 29 ve 30 uncu Paragraflarda yer alan hükümleri uygular.

### **Sigorta edilen faydalar**

39. Bir işletme, işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planları fonlamak amacıyla sigorta primi ödeyebilir. İşletmenin aşağıda yer alan hususlara ilişkin yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün (doğrudan veya plan aracılığıyla dolaylı olarak) bulunmaması durumunda, işletme, bu tür bir planı tanımlanmış katkı planı olarak dikkate alır:
- (a) Çalışanlara sağlanan faydaların vadesinde doğrudan ödenmesi veya
  - (b) Sigortacının, çalışanın mevcut ve geçmiş dönemlerdeki hizmetlerine karşılık çalışanlara gelecekte sağlanan faydaların tamamını ödemediği takdirde, işletmenin ek ödemedede bulunmak durumunda olması.

İşletmenin böyle bir yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülük taşıması durumunda, işletme, söz konusu planı tanımlanmış fayda planı olarak dikkate alır.

40. Sigorta sözleşmelerinin sigortalı olduğu faydaların, işletmenin çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülükleri ile doğrudan veya otomatik ilişkilerinin olmaması gerekir. Sigorta sözleşmeleri içeren işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlar, muhasebeleştirme ve fonlamanın birbirlerinden ayrımı açısından, fonlanan diğer planlarla benzer esaslara tabidir.
41. Bir işletmenin, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerini, yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülük elde ettiği bir sigorta poliçesine katkıda bulunmak suretiyle (plana ilişkin olarak doğrudan veya dolaylı surette gelecekteki primleri belirlemeye yönelik bir mekanizma veya sigorta yapan ile ilgili parti işlemleri dolayısıyla) fonlaması halinde, ilgili prim ödemeleri tanımlanmış katkı anlaşmalarındakilere ulaşmaz. Buna göre işletme;
  - (a) Özellikle bir sigorta poliçesini plan varlığı olarak muhasebeleştirir (bakınız: 7 nci Paragraf);
  - (b) Diğer sigorta poliçelerini tazminat hakkı olarak muhasebeleştirir (İlgili poliçelerin Paragraf 104A'daki kriterleri karşılması durumunda).
42. Bir sigorta poliçesinin belirli bir katılımcı veya bir grup katılımcı adına olması ve işletmenin poliçedeki herhangi bir zararı karşılama yükümlülüğünün bulunmaması durumunda, işletmenin çalışanlara ilgili faydaları ödeme yükümlülüğü bulunmayıp, buna ilişkin tüm sorumluluk sigortacıya aittir. Sabit primlerin bu tip sözleşmeler çerçevesinde ödenmesi, esasen, borcu karşılama yönelik bir yatırım olmaktan ziyade çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüğün ödenmesi anlamına gelir. Sonuçta, işletmenin bundan sonra herhangi bir varlık veya yükümlülüğü bulunmaz. Dolayısıyla bir işletme, bu ödemeleri, tanımlanmış katkı planlarına ilişkin katkılar olarak dikkate alır.

#### **İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar: tanımlanmış katkı planları**

43. Raporlayan işletmenin yükümlülüğünün her bir dönem açısından işletmenin ilgili döneme ilişkin katkısı tarafından belirlenecek olması nedeniyle, tanımlanmış katkı planlarının muhasebeleştirilmesi genelde basittir. Sonuçta, ilgili yükümlülük veya giderlerin ölçülmesi için hiçbir aktüeryal tahmine gerek olmaz ve aktüeryal kazanç veya kayıp ihtimali de bulunmaz. Buna ek olarak, çalışanların hizmet sunduğu dönemin sonundan itibaren on iki ay içerisinde yerine getirilmesi gerekenler hariç, ilgili yükümlülükler iskonto edilmemiş değerler üzerinden ölçülür.

#### **Muhasebeleştirme ve ölçme**

44. Çalışanın bir dönem boyunca işletmeye hizmet sunduğu durumlarda, işletme, anılan hizmet karşılığında tanımlanmış katkı planına ödemesi gereken katkı tutarlarını aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:
  - (a) Halihazırda ödenmiş bulunan katkı payları düşüldükten sonra, borç (tahakkuk ettirilmiş gider) olarak. Halihazırda ödenmiş bulunan katkıların, raporlama dönemi sonundan önce hizmet için ödenmesi gereken katkı payını aşması durumunda, işletme, ileride yapılacak ödemeler bu nedenle azaltmakta veya fazla paranın geri ödenecek olması durumunda, fazladan ödenen tutarı varlık (peşin ödenen gider) olarak muhasebeleştirir.
  - (b) Diğer bir Standart (bakınız: “TMS 2 Stoklar” ve “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standartları) ilgili faydaların varlık maliyetine eklenmesine izin vermediği veya bunu gerekli kılmadığı sürece gider olarak.
45. Tanımlanmış katkı planlarına yapılan katkıların, çalışanın hizmet sunduğu dönemin sonunu izleyen on iki ay içerisinde ödenmesinin gerekli olmadığı durumlarda, bunlar, 78 inci Paragrafta yer alan iskonto oranı kullanılmak suretiyle iskonto edilirler.

#### **Açıklama**

46. Bir işletme, tanımlanmış katkı planları için gider olarak muhasebeleştirdiği tutarı kamuoyuna açıklar.
47. Bir işletme, kilit yönetici personeli için tanımlanmış katkı planlarına ödemiş olduğu katkıları “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” Standardında gerekli kılındığı durumlarda açıklar.

## **İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar: tanımlanmış fayda planları**

48. Tanımlanmış fayda planları ile ilgili yükümlülük ve giderlerin ölçülmesi işleminin aktüeryal varsayımlar yapılmasını gerektirmesi ve sonuçta bir aktüeryal kazanç veya kaybın ortaya çıkma olasılığının bulunması nedeniyle, bu tür fayda planlarının muhasebeleştirilmesi karmaşık bir süreçtir. Ayrıca, bu tür fayda planlarının, çalışanların ilgili hizmetleri yerine getirmelerinden uzunca bir süre sonra gerçekleştirilebilmelerinin mümkün olması nedeniyle, bunlara ilişkin yükümlülükler iskonto edilmek suretiyle ölçülür.

### **Muhasebeleştirme ve ölçme**

49. Tanımlanmış fayda planları için herhangi bir fon oluşturulmamış olabilir veya söz konusu planlar, işletme veya bazı durumlarda, çalışanlar tarafından, raporlayan işletmeden hukuken ayrı ve bundan çalışanlara sağlanan faydaların ödendiği bir işletme veya fona yapılan katkılar aracılığıyla kısmen veya tamamen fonlanmış olabilir. Fayda planlarının vadeleri geldiğinde ödenmesi, sadece fonun finansal durumu ve yatırım getirisine bağlı olmayıp, aynı zamanda işletmenin fondaki bir azalmayı telafi etme yeteneğine (ve isteğine) de bağlıdır. Bundan dolayı, plana ilişkin aktüeryal risk veya yatırım riski işletmenin üzerindedir. Sonuçta, tanımlanmış fayda planına ilişkin olarak finansal tablolara yansıtılan bir gider, ilgili dönemde ödenmesi gereken katkı tutarına eşit olmak zorunda değildir.

50. Bir işletme, tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesinde aşağıda yer alan sıralamaya uyar:
- Çalışanların cari veya önceki dönemlerde yerine getirmiş oldukları hizmete karşılık elde ettikleri getirinin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi için aktüeryal tekniklerin kullanılması. Bu durum, işletmeler tarafından cari ve önceki dönemlerle ilişkilendirilebilir fayda tutarlarının (bakınız: 67-71 inci Paragraflar) belirlenmesi ve bu faydaların maliyetini etkileyebilecek (bakınız: 72-91 inci Paragraflar) demografik (çalışanların işten ayrılmaları ve ölüm gibi) ve finansal değişkenler (gelecekte maaşlarda ve sağlık maliyetlerinde meydana gelecek artışlar) hakkında tahminler (aktüeryal varsayımlar) yapılmasını gerektirir;
  - Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri ile cari hizmet maliyetinin belirlenebilmesi için, ilgili faydaların öngörülen yükümlülük yönteminin kullanılması suretiyle iskonto edilmesi (bakınız: 64-66 ncı Paragraflar);
  - Plan varlıklarının makul değerinin belirlenmesi (bakınız: 102–104 üncü Paragraflar);
  - Aktüeryal kazanç ve zararların toplam tutarları ile muhasebeleştirilmesi gereken kazanç ve kayıpların belirlenmesi (bakınız: 92–95 inci Paragraflar);
  - Plana ilişkin herhangi bir yenilik veya değişiklik olması halinde, ortaya çıkan geçmiş hizmet maliyetlerinin belirlenmesi (bakınız: 96–101 inci Paragraflar) ve
  - Planın sona ermiş veya kapsamının daraltılmış olması halinde, ortaya çıkan kazanç veya kayıpların belirlenmesi (bakınız: 109–115 inci Paragraflar).

Bir işletmenin birden fazla tanımlanmış fayda planının bulunması durumunda, belirtilen bu prosedürlerin her bir plan için ayrı ayrı uygulanması gerekir.

51. Bazı durumlarda, tahminler, ortalamalar ve kısa hesaplama işlemleri bu Standartta yer verilen ayrıntılı hesaplamalara yönelik güvenilir tahminler sağlayabilir.

### **Zımnî kabulden doğan yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi**

52. Tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesinde, sadece bu planlar kapsamındaki yasal yükümlülüklerin değil, aynı zamanda işletmelerin gayri resmi uygulamalarından kaynaklanan zımnî kabulden doğan yükümlülüklerin de dikkate alınması gerekir. Gayri resmi uygulamalar, işletmenin çalışanlara sağlanan faydaları ödemekten başka gerçekçi bir seçeneğinin bulunmadığı durumlarda, zımnî kabulden doğan yükümlülük yaratır. İşletmenin gayri resmi uygulamalarında meydana gelen bir değişikliğin çalışanları ile arasındaki ilişkilerinde kabul edilemez zararlara yol açması, bu tür yükümlülükler için örnek olarak verilebilir.
53. Tanımlanmış fayda planlarının resmi koşulları, işletmenin plan kapsamındaki yükümlülüklerine son vermesine imkan tanıyabilir. Ancak, işletmenin mevcut çalışanlarının işletme ile olan ilişkileri kesilmediği sürece, bir planın durdurulması genellikle zordur. Bundan dolayı, aksine bir kanıt

bulunmadığı sürece, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar, şu an itibariyle anılan faydaları taahhüt eden işletmenin, söz konusu taahhüdünü, çalışanların kalan iş hayatları süresince de devam ettireceği varsayımıyla muhasebeleştirilir.

### **Finansal durum tablosu (Bilanço)**

54. Tanımlanmış fayda borcu olarak muhasebeleştirilmesi gereken tutar aşağıda yer alan tutarların net toplamı olarak hesaplanır:
- (a) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün raporlama dönemi sonu itibariyle bugünkü değeri (bakınız: 64 üncü Paragraf);
  - (b) Bu tutara, 92 ve 93 üncü Paragraflarda belirtilen nedenlerden dolayı muhasebeleştirilmeyen aktüeryal kazançlar eklenir (aktüeryal zararlar düşülür);
  - (c) Henüz muhasebeleştirilmeyen geçmiş hizmet maliyetleri düşülür (bakınız: 96 ncı Paragraf);
  - (d) Plana ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesinde doğrudan kullanılacak plan varlıklarının (eyer varsa) raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değeri düşülür (bakınız: 102–104 üncü Paragraflar).
55. Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin belirlenmesinde, hiçbir plan varlığının gerçeğe uygun değerinin düşülmediği brüt yükümlülük tutarı esas alınır.
56. Bir işletme, tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değeri ile plan varlıklarının gerçeğe uygun değerini, finansal tablolara yansıtılmış tutarlar ile raporlama dönemi sonundaki tutarları arasında önemli ölçüde farklılık oluşmayacak şekilde düzenli sıklıkla tespit eder.
57. Bu Standart, işten ayrılma sonrasına ilişkin önemli nitelikteki tüm fayda yükümlülüklerinin ölçülmesinde yetkin bir aktüerin kullanımını zorunlu tutmamakla birlikte, bunu teşvik eder. İşletmeler, uygulamaya yönelik sebeplerden ötürü, yükümlülüklerle ilişkin ölçme işlemlerinin ayrıntılı bir şekilde yapılabilmesini teminen raporlama dönemi sonundan önce yetkin bir aktüer kullanabilir. Ancak, söz konusu ölçme işlemlerinin sonuçları, raporlama dönemi sonuna kadar olan dönemde ortaya çıkan önemli nitelikteki işlemler ve diğer önemli değişiklikler (piyasa fiyatlarındaki ve faiz oranlarındaki değişiklikleri içeren) çerçevesinde güncellenir.
58. 54 üncü Paragraf çerçevesinde belirlenen tutar negatif (bir varlık) olabilir. Bu durumda, ilgili varlık aşağıda belirtilen tutarlardan düşük olanı ile ölçülür:
- (a) 54 üncü Paragraf çerçevesinde belirlenen tutar ve
  - (b) Aşağıdakilerin toplamı:
    - (i) Muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kayıpların net birikmiş tutarları ve geçmiş hizmet maliyetleri, (bakınız: 92, 93 ve 96 ncı Paragraflar) ile
    - (ii) Plandan yapılan geri ödemeler veya plana gelecekte yapılacak katkılardaki azalışlar şeklinde ortaya çıkan ekonomik yararların bugünkü değeri. Söz konusu ekonomik yararların bugünkü değeri, bu Standardın 78 inci Paragrafında yer verilen iskonto oranının kullanılması suretiyle belirlenir.
- 58A. Paragraf 58'in uygulanması, tek başına cari dönemdeki aktüeryal zarar ya da geçmiş hizmet maliyeti sonucunda muhasebeleştirilen bir kazanç ya da tek başına cari dönemdeki aktüeryal kazanç sonucu muhasebeleştirilen bir zararla sonuçlanmamalıdır. Bu nedenle işletme, aşağıda yer alanlardan, tanımlanmış fayda varlığının Paragraf 58 (b)'ye uygun bir biçimde belirlenmesinde ortaya çıkanları, gecikmeden Paragraf 54 çerçevesinde muhasebeleştirir:
- (a) Cari döneme ilişkin net aktüeryal zararlar ve cari döneme ilişkin geçmiş hizmet maliyetlerinin, Paragraf 58 (b) (ii)'de yer alan ekonomik yararların bugünkü değerindeki her türlü azalmayı aşan kısmı. Ekonomik yararların bugünkü değerinde bir değişiklik bulunmaması ya da bir artış olması durumunda, cari döneme ilişkin net aktüeryal zararlar ile cari döneme ilişkin geçmiş hizmet maliyetlerinin tümü, gecikmeksizin 54 üncü Paragraf uyarınca muhasebeleştirilir.
  - (b) Cari döneme ilişkin geçmiş hizmet maliyetinin düşülmesi sonrasındaki cari döneme ilişkin net aktüeryal kazançların Paragraf 58 (b) (ii)'de belirlenen ekonomik yararların bugünkü değerindeki artışı aşan kısmı. Ekonomik yararların bugünkü değerinde bir değişiklik bulunmaması ya da bir

düşüş olması durumunda, cari döneme ilişkin geçmiş hizmet maliyeti sonrasındaki cari döneme ilişkin net aktüeryal kârların tümü gecikmeksizin 54 üncü Paragraf uyarınca muhasebeleştirilir.

- 58B. 58A Paragrafı, yalnızca, bir işletmenin hesap dönemi başı ya da sonunda, tanımlanmış fayda planlarında bir fazlalığa<sup>2</sup> sahip olması ve planın mevcut koşulları temel alınarak, geri ödeme aracılığıyla veya gelecek katkıları azaltmak suretiyle bu fazlalığı telafi edemediği durumlarda uygulanır. Böyle durumlarda, 54 üncü Paragrafa göre muhasebeleştirilen ve ilgili dönemde oluşan geçmiş hizmet giderleri ve aktüeryal zararlar, Paragraf 58 (b) (i)'de belirtilen tutarı artıracaktır. Söz konusu artışın, muhasebeleştirilmesi Paragraf 58 (b) (ii)'ye göre uygun olan ekonomik yararların bugünkü değerinde meydana gelen eşit bir azalmayla yok edilememesi durumunda, Paragraf 58(b)'de belirtilen net toplamda bir artış ve dolayısıyla bir kazanç muhasebeleştirilmiş olacaktır. 58A Paragrafı bu koşullarda kazanç muhasebeleştirilmesini yasaklar. 54 üncü Paragraf uyarınca muhasebeleştirilmesi ertelenen dönem içerisinde meydana gelen aktüeryal kazançların, muhasebeleştirilmemiş birikmiş aktüeryal zararları azalttığı tutarda zıt bir etki ortaya çıkar. 58A Paragrafı bu koşullarda zarar muhasebeleştirilmesini yasaklar. Bu Paragrafın uygulanmasına ilişkin örnekler için EK C'ye bakılması gerekmektedir.
59. Tanımlanmış fayda planlarının aşırı tutarda fonlandığı veya aktüeryal kazançların finansal tablolara yansıtıldığı durumlarda, işletmeler açısından bir varlık ortaya çıkabilir. Aşağıda belirtilen sebeplerden ötürü, bu tür durumlarda ortaya çıkan varlıkların finansal tablolara yansıtılması gerekir:
- (a) İşletmenin ilgili fazlalık tutarını gelecekte fayda yaratmak üzere kontrol etme becerisinin gösteren, bir kaynağı kontrol etmesi durumu;
- (b) Bu kontrolün, geçmiş olayların (işletme tarafından ödenen katkılar ve çalışanlar tarafından sunulan hizmetler) bir sonucu oluşması ve
- (c) Doğrudan işletmeye veya dolaylı olarak açığa düşmüş diğer bir plana olmak üzere, nakit geri ödeme veya plana gelecekte yapılacak katkılardaki azalışlar şeklinde ortaya çıkacak ekonomik faydaların bulunması.
60. Paragraf 58(b)'deki limit, Paragraf 58A'da belirtilenler dışında, belirli geçmiş hizmet maliyetlerinin (bakınız: 96 uncu Paragraf) ve belirli aktüeryal zararların (bakınız: 92 ve 93 üncü Paragraflar) finansal tablolara yansıtılmasının ertelenmesini engellemez. Bununla birlikte, anılan limit Paragraf 155(b)'de belirtilen geçici opsiyonu gereksiz hale getirir. Paragraf 120A (f) (iii)'e göre; bir işletmenin Paragraf 58(b)'de belirtilen limit dolayısıyla varlık olarak muhasebeleştirilmeyen tutarı kamuoyuna açıklaması gerekir.

#### 60 ıncı Paragrafı açıklayan örnek

Bir tanımlanmış fayda planı aşağıdaki özelliklere sahiptir:

Yükümlülüğün bugünkü değeri	1.100 TL
Plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri	-1.190 TL
	<hr/>
	-90 TL
Muhasebeleştirilmemiş aktüeryal zararlar	-110 TL
Muhasebeleştirilmemiş geçmiş hizmet maliyeti	-70 TL
Standardın 155 (b) kapsamında ilk defa uygulanmasında borçlarda meydana gelen muhasebeleştirilmemiş artış	-50 TL
	<hr/>
54 üncü Paragraf çerçevesinde belirlenen negatif tutar	-320 TL

<sup>2</sup> Fazlalık; plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerini aşan kısmıdır.

**60 ıncı Paragrafı açıklayan örnek**

Gelecekte gerçekleştirilmesi mümkün olan geri ödemelerin bugünkü değeri ve gelecek katkı paylarındaki indirimler	90 TL
<i>Paragraf 58(b) belirtilen limit aşağıdaki şekilde hesaplanır:</i>	
<i>Muhasebeleştirilmemiş aktüeryal zararlar</i>	<i>110 TL</i>
<i>Muhasebeleştirilmemiş geçmiş hizmet maliyeti</i>	<i>70 TL</i>
Gelecekte gerçekleştirilmesi mümkün olan geri ödemelerin bugünkü değeri ve gelecek katkı paylarındaki indirimler	90 TL
<i>Limit</i>	<i>270 TL</i>
<i>270 TL, 320 TL'den düşüktür. Dolayısıyla, işletme, 270 TL tutarında bir varlık muhasebeleştirir ve limitin ilgili varlığın gerçeğe uygun değerini 50 TL azalttığını kamuoyuna açıklar (bakınız: Paragraf 120 A (f) (iii)).</i>	

**Kâr veya zarar**

61. İşletme tarafından aşağıdaki tutarların net toplamı, diğer bir Standarda göre varlığın maliyetine dahil edilmesi gerekenler veya buna izin verilenler dışında, kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir:
- (a) Cari hizmet maliyeti (bakınız: 63–91 inci Paragraflar);
  - (b) Faiz maliyeti (bakınız: 82 nci Paragraf);
  - (c) Plan varlıkları (bakınız: 105-107 nci Paragraflar) ile tazminat haklarından (bakınız: Paragraf 104 A) beklenen getiri;
  - (d) İşletmenin muhasebe politikalarının gerektirdiği aktüeryal kazanç ve zararlar (bakınız: 92-93D Paragraflar)
  - (e) Geçmiş hizmet maliyeti (bakınız: 96 ncı Paragraf);
  - (f) Herhangi bir azaltma veya ödemenin etkisi (bakınız: 109 ve 110 uncu Paragraflar) ve
  - (g) Paragraf 93 C uyarınca kâr veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş olmadıkça, Paragraf 58(b)'deki limitin etkisi
62. Diğer Standartlar, çalışanlara sağlanan belirli fayda maliyetlerinin stoklar veya maddi duran varlıklar gibi varlıkların maliyetine dahil edilmesini gerektirir (bakınız: “TMS 2 Stoklar” ve “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standartları). Bu gibi varlıkların maliyetine dahil edilen işten ayrılma sonrası sağlanan fayda maliyetleri, 61 inci Paragrafta belirtilen unsurları uygun oranlarda içerir.

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

63. Tanımlanmış fayda planının nihai maliyeti, son maaşlar, personel isten ayrılmaları ve ölüm, tıbbi maliyet eğilimleri ve fonlama planı açısından, plan varlıklarının yatırım kazançları gibi birçok değişkenden etkilenebilir. İlgili planın nihai maliyeti belirsizdir ve bu belirsizlik uzun bir süre boyunca devam eder. İşten ayrılma sonrası sağlanan fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerini ve cari hizmet maliyetini ölçebilmek için aşağıda belirtilenlerin uygulanması gerekir:
- (a) Bir aktüeryal değerlendirme yönteminin uygulanması (bakınız: 64-66 ncı Paragraflar);
  - (b) Faydanın hizmet süresine bağlanması (bakınız: 67-71 inci Paragraflar) ve
  - (c) Aktüeryal varsayımlar yapılması (bakınız: 72-91 inci Paragraflar).

## Aktüeryal değerlendirme yöntemi

64. Bir işletme tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerlerini ve ilgili cari hizmet maliyeti ile uygun olması durumunda, geçmiş hizmet maliyetini belirleyebilmek için öngörülen yükümlülük yöntemini kullanır.
65. Öngörülen yükümlülük yöntemi (bazen, önceden belirlenmiş hizmete dayalı veya hizmete eşit olarak bölüştürülmüş fayda yöntemi veya hizmet yılına/faydasına dayalı yöntem olarak da bilinir) her bir hizmet dönemini, bir birim daha fayda hakkına (bakınız: 67-71 inci Paragraflar) sebep olan unsurlar olarak görür ve nihai yükümlülüğü oluşturmak için her birimi ayrı ayrı ölçer (bakınız: 72-71 inci Paragraflar).

### 65 inci Paragrafı açıklayan örnek

Hizmetin sona ermesinde, her bir hizmet yılı için son maaşın %1'ine eşit tutarda toplu ödeme yapılacaktır. İlk yılın maaşı 10.000 TL olup, her yıl % 7 oranında (bileşik) 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 örnek, basit olması için, çalışanın işletmeyi daha erken veya daha ileri bir tarihte bırakması olasılığının etkisini yansıtacak ilave düzeltmenin etkisini göz ardı etmektedir.

Yıl	1	2	3	4	5
<i>İlişkili olduğu yıllar itibariyle fayda tutarları:</i>					
– 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
<i>Yıl</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Açılış yükümlülüğü</i>	–	89	196	324	476
<i>%10'luk faiz</i>	–	9	20	33	48
<i>Cari hizmet maliyeti</i>	89	98	108	119	131
<i>Kapanış yükümlülüğü</i>	89	196	324	476	655

Not:

1. Açılış yükümlülüğü, daha önceki yıllarla ilişkili faydanın bugünkü değeridir.
2. Cari hizmet maliyeti, cari yıllarla ilişkili faydanın bugünkü değeridir.
3. Kapanış yükümlülüğü, cari yıl ve daha önceki yıllarla ilişkili faydanın bugünkü değeridir.

66. Bir işletme işten ayrılma sonrası sağlanan fayda yükümlülüğünün tamamını, anılan yükümlülüğün bir kısmı raporlama döneminden sonraki on iki ay içerisinde ödenecek olsa dahi iskonto eder.

### Faydanın hizmet dönemine bağlanması

67. Tanımlanmış fayda yükümlülüğü ve ilgili cari hizmet maliyetinin ve, uygulanabilir olduğu durumlarda, geçmiş hizmet maliyetinin bugünkü değerinin belirlenmesinde işletme, ilgili faydayı plan



varlığının fayda formülüne göre hizmet süresine bağlar. Ancak, çalışanın sonraki yıllardaki hizmeti, önceki yıllardaki hizmetinden çok daha yüksek faydaya sebep olarsa, işletme faydayı;

- (a) Çalışanın hizmetinin, plan kapsamında ilk fayda sağlamaya başladığı tarihten (fayda, gelecekteki hizmete bağlı olsa da olmasa da);
- (b) Çalışanın, daha fazla hizmetinin, maaş artışları haricinde, önemli tutarlarda ek faydalara sebep olmayacağı tarihe kadar doğrusal olarak yansıtır.

68. Öngörülen yükümlülük yöntemi, işletmenin faydayı cari dönemle (cari hizmet maliyetini belirleyebilmek için) ve cari ve önceki dönemlerle (tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerini belirleyebilmek için) ilişkilendirmesini gerektirir. İşletme faydayı, işten ayrılma sonrası sağlanan fayda yükümlülüğünün ortaya çıktığı dönemle ilişkilendirir. Bu yükümlülük, çalışanların, işletmenin gelecekteki raporlama dönemlerinde ödemeyi beklediği, işten ayrılma sonrası sağlanacak fayda karşılığında hizmet etmeye başlamalarıyla ortaya çıkar. Aktüeryal yöntemler, işletmenin söz konusu yükümlülüğü, bir borcun muhasebeleştirilmesinin gerekliliğini gösteren güvenilirlikte ölçmesine izin verir.

#### 68 inci Paragrafı açıklayan örnek

1. Tanımlanmış bir fayda planı, her bir hizmet yılı için emeklilikte ödenmek üzere 100 TL toplu ödeme hakkı sağlamaktadır.

*100 TL tutarındaki fayda her yılla ilişkilendirilir. Cari hizmet maliyeti 100 TL'nin bugünkü değeridir. Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri, 100 TL'nin bugünkü değerinin, raporlama dönemi sonuna kadar olan hizmet yılı sayısı ile çarpımıdır.*

*İlgili faydanın çalışanın işletmeden ayrıldığı andan ödenecek olması durumunda, cari hizmet maliyeti ile tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri, çalışanın ayrılması beklenen tarihi yansıtır. Bununla birlikte, iskonto etme işleminin etkisinde nedeniyle bunlar, çalışanın işten raporlama dönemi sonunda ayrılması halinde hesaplanacak tutarlardan daha düşüktür.*

2. Bir plan, her bir hizmet yılı için son maaş üzerinden aylık %0.2'lik emeklilik (sosyal güvenlik) ödemesi sağlamaktadır. Anılan fayda, 65 yaş ve üstü için geçerlidir.

*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 hizmet maliyeti anılan faydanın bugünkü değeridir. Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri, son maaşın %0.2'si olan emeklilik (sosyal güvenlik) ödemesinin raporlama dönemi sonuna kadar olan hizmet yılı sayısının çarpımının bugünkü değeridir. Cari hizmet maliyetinin ve tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin iskonto edilmesinin sebebi emeklilik (sosyal güvenlik) ödemelerinin 65 yaşından itibaren başlamasıdır.*

69. Çalışanın sunmuş olduğu hizmet, ilgili faydalar gelecekteki çalışmaya bağlı olsa dahi (diğer bir deyişle faydaya hak kazanılmamış olsa da), tanımlanmış fayda yükümlülüğü kapsamında bir yükümlülük yaratır. Çalışanın faydaya hak kazanma tarihinden önceki hizmeti zımni kabulden doğan yükümlülük yaratır; çünkü birbirini izleyen her raporlama dönemi sonunda çalışanın faydaya hak kazanmadan önce geçirmesi gereken hizmet süresi azalmaktadır. Bir işletme, tanımlanmış fayda yükümlülüğünü ölçerken, bazı çalışanların hiçbir fayda koşulunu yerine getirmeyeceklerini dikkate alır. Aynı şekilde, işten ayrılma sonrası sağlanan tıbbi faydalar örneğindeki gibi, belirli işten ayrılma sonrası faydaların, sadece, çalışanın artık istihdam edilmediği sırada belirli olayların meydana gelmesiyle yükümlülüğe dönüşmesine rağmen, çalışanın belirli olayın olması halinde faydaya hak kazandıracak hizmeti sunduğu zaman bir yükümlülük yaratılır. Belirli olayın meydana gelmesine dair olasılık yükümlülüğün ölçümünü etkiler ama yükümlülüğün varlığını etkilemez.

### 69 uncu Paragrafı açıklayan örnek

1. Bir plan her bir hizmet yılı için 100 TL ödemektedir. İlgili faydalara 10 hizmet yılından sonra hak kazanılmaktadır.  
*100 TL (1000/10) tutarında bir fayda her yılla ilişkilendirilir. İlk on yılın her birinin cari hizmet maliyeti, çalışanın on yıllık hizmetini tamamlamama olasılığını yansıtır.*
2. Bir plan, 25 yaşından önce sunulan hizmetler hariç, her bir hizmet yılı için 100 TL ödemektedir. İlgili faydalara hemen hak kazanılmaktadır.  
*25 yaşından önce sunulan hizmetler ile hiçbir fayda ilişkilendirilmez; çünkü bu tarih fayda (koşullu veya koşulsuz) yaratmamaktadır. 100 TL tutarında bir fayda takip eden yıllarla ilişkilendirilir.*

70. Yükümlülük, çalışanın hizmetinin artık hiçbir önemli faydaya hak kazandırmayacağı tarihe kadar artmaya devam eder. Bu nedenle tüm fayda, o tarihte veya o tarihten önce sona eren dönemlerle ilişkilendirilir. Fayda, ilgili planın fayda formülü doğrultusunda her bir muhasebe dönemiyle ilişkilendirilir. Ancak, çalışanın sonraki yıllardaki hizmeti, önceki yıllardaki hizmetinden çok daha yüksek faydaya sebep olarsa, işletme faydayı, çalışanın hizmetinin artık hiçbir önemli faydaya hak kazandırmayacağı tarihe kadar eşit olarak yansıtır. Bunun nedeni, çalışanın tüm süre boyunca hizmetinin, neticede daha yüksek bir faydaya hak kazandıracak olmasıdır.

### 70 inci Paragrafı açıklayan örnek

1. Bir plan, 10 yıllık hizmetten sonra hak kazanılan 1.000 TL tutarında toplu ödeme yapmaktadır. Plan daha sonraki hizmet için başka ödeme yapmamaktadır.  
*100 TL tutarında bir fayda (1.000/10) on yıl boyunca her bir yılla ilişkilendirilir. İlk on yılın her yılındaki cari hizmet maliyeti, çalışanın on yıllık hizmet süresini tamamlamama olasılığını yansıtır. Daha sonraki yıllarla hiçbir fayda ilişkilendirilmez.*
2. Bir plan, 55 yaşında olup 20 yıldır hizmet eden veya hizmet süresine bakılmaksızın, 65 yaşında hala çalışmakta olan çalışanlara 2.000'lik bir toplu ödeme yapmaktadır.  
*35 yaşından önce plana dahil olanlar için, ilk önce 35 yaşa kadar olan hizmet faydaya hak kazandırır (bir çalışan, hak kazanacağı faydanın tutarına veya zamanına etkisi olmaksızın, 30 yaşında ayrılıp, 33 yaşında geri dönebilir). Bu tür faydalar daha sonraki hizmet koşuluna bağlıdır. Aynı zamanda, 55 yaşından sonraki hizmet artık hiçbir önemli faydaya hak kazandırmayacaktır. Bu çalışanlar için işletme 100 TL tutarında bir faydayı (2.000/20) 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 hiçbir önemli faydaya hak kazandırmayacaktır. Bu çalışanlar için işletme, 20 yıllık sürenin her bir yılı ile 100 TL (2.000/20) tutarında bir fayda ilişkilendirir.*  
*55 yaşında çalışmaya başlayan bir kişi için 10 yıldan daha fazla olan hizmet süreleri hiçbir önemli faydaya hak kazandırmayacaktır. Bu çalışanlar için işletme, ilk 10 yıllık sürenin her yılıyla 200 TL (2.000/10) tutarında bir fayda ilişkilendirir.*  
*Tüm çalışanlar açısından, cari hizmet maliyeti ve yükümlülüğün bugünkü maliyeti, çalışanın gerekli olan hizmet süresini tamamlamama olasılığını yansıtır.*
3. İşten ayrılma sonrası tıbbi fayda sağlayan bir plan, çalışanın 10 yıldan fazla, ancak 20 yıldan az bir hizmet süresinden sonra ayrılması halinde, işten ayrılma sonrası tıbbi maliyetlerinin %40'ını, 20 yıl veya daha fazla bir hizmet süresinden sonra ayrılması halinde ise %50'sini geri ödemektedir.  
*Planın fayda formülüne göre işletme, beklenen tıbbi fayda maliyetlerinin bugünkü değerinin %4'ünü (%40/10) ilk 10 yılın her biriyle, %1'ini (%10/10) ikinci 10 yılın her biriyle ilişkilendirir. Her bir yıldaki cari hizmet maliyeti, çalışanın faydanın bir kısmına ya da tümüne*

### 70 inci Paragrafı açıklayan örnek

*hak kazanması için tamamlaması gereken hizmet süresini tamamlamama olasılığını yansıtır. 10 yıl içerisinde ayrılması beklenen çalışanlar için herhangi bir fayda yansıtılmaz.*

4. İşten ayrılma sonrası tıbbi fayda sağlayan bir plan, çalışanın 10 yıldan fazla, 20 yıldan az bir hizmet süresinden sonra ayrılması halinde, işten ayrılma sonrası tıbbi maliyetlerinin %10'unu, 20 veya daha fazla yıldan sonra ayrılması halinde ise %50'sini geri ödemektedir.

*Daha sonraki yıllardaki hizmet önceki yıllardakinden çok daha önemli miktarlarda faydaya sebep olacaktır. Bu sebeple, işletme, 20 veya daha fazla yıldan sonra ayrılması beklenen çalışanlar için ilgili faydayı 68 inci Paragraf çerçevesinde doğrusal olarak yansıtır. 20 yıldan daha sonraki hizmet artık hiçbir önemli faydaya hak kazandırmayacaktır. Bu sebeple, ilk 20 yılın her biriyle ilişkilendirilen fayda, beklenen tıbbi maliyetlerin bugünkü değerinin %2,5 (%50/20)'idir.*

*10 ile 20 hizmet yılı arasındaki sürelerde ayrılması beklenen çalışanlar için, ilk 10 yılın her biriyle ilişkilendirilen fayda beklenen tıbbi maliyetlerin bugünkü değerinin %1'idir. Bu çalışanlar için onuncu yılın bitimiyle tahmini ayrılma tarihi arasındaki hizmet ile herhangi bir fayda ilişkilendirilmez.*

*10 yıl içerisinde ayrılması beklenen çalışanlar ile herhangi bir fayda ilişkilendirilmez.*

71. İlgili faydanın her bir hizmet yılı için son maaşın sabit bir oranı olması halinde, gelecekteki maaş artışları raporlama dönemi sonundan önceki hizmet yükümlülüğünün yerine getirilmesi için gereken tutarı etkiler ama ilave bir yükümlülük yaratmaz. Bu sebeple:

- (a) Paragraf 67 (b) açısından, faydanın tutarı son maaşa bağlı olsa da, maaş artışları daha fazla fayda yaratmaz ve
- (b) Her bir dönemle ilişkilendirilen fayda tutarı, faydanın bağlı olduğu maaşın sabit bir oranıdır.

### 71 inci Paragrafı açıklayan örnek

*Çalışanlar, 55 yaşından önceki her yıl için son maaşlarının %3'ü tutarında faydaya hak kazanmışlardır.*

*55 yaşına kadar tahmini son maaşın %3'ü kadar bir fayda her bir yılla ilişkilendirilir. Bu tarih, plan kapsamında çalışanın daha fazla hizmetinin artık plan çerçevesinde hiçbir önemli fayda sağlamayacağı tarihtir. Hiçbir fayda, anılan yaştan sonraki hizmetlerle ilişkilendirilmez.*

### Aktüeryal varsayımlar

72. Aktüeryal varsayımlar önyargısız ve karşılıklı uyum içinde olmalıdır.
73. Aktüeryal varsayımlar, işletmenin, işten ayrılma sonrası sağlanacak faydaların nihai maliyetini belirleyecek değişkenlere dair en iyi tahminidir. Aktüeryal varsayımlar şunlardan oluşur:
- (a) Faydaya hak kazanabilecek mevcut ve eski çalışanların (ve onlarla ekonomik olarak bağlı olanların) gelecekteki özelliklerine ilişkin demografik varsayımlar. Demografik varsayımlar aşağıdaki gibi konularla ilgilidir:
- (i) Çalışma sırası ve sonrasındaki ölümler;
- (ii) Çalışan işten ayrılma, maluliyet ve erken emeklilik oranları;
- (iii) Plan üyeleriyle onlara ekonomik olarak bağlı olan, faydaya hak kazanabileceklerin oranı ve
- (iv) Tıbbi planlardaki talep oranları ve
- (b) Aşağıda yer alanlar türünden kalemlerle ilgili finansal varsayımlar:
- (i) İskonto oranı (bakınız: 78–82 inci Paragraflar);
- (ii) Gelecekteki maaş ve fayda düzeyleri (bakınız: 83–87 nci Paragraflar);

- (iii) Tıbbi fayda maliyetleri konu olduğunda, gelecekteki tıbbi maliyetler, büyük tutarlarda ise, yönetim maliyetleri ve fayda ödemeleri (bakınız: 88-91 inci Paragraflar) ve
- (iv) Plan varlıklarının beklenen yatırım getiri oranı (bakınız: 105-107 nci Paragraflar).

74. Aktüeryal varsayımlar mantıksız veya aşırı muhafazakar olmadıkları müddetçe önyargısızdır.
75. Aktüeryal varsayımlar, enflasyon oranları, maaş artış oranları, plan varlıklarının yatırım getiri oranları ve iskonto oranları gibi unsurlar arasındaki ekonomik ilişkileri yansıttığı müddetçe karşılıklı uyum içindedir. Örneğin, gelecekteki bir dönemdeki belirli bir enflasyon düzeyine bağlı olan tüm varsayımlar (örneğin faiz oranları ile maaş ve fayda artış oranları) söz konusu dönemde aynı enflasyon oranının olacağını varsayar.
76. Bir işletme, iskonto oranı ve diğer finansal varsayımları, yüksek enflasyonlu ekonomiler (bakınız: “TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” Standardı) gibi reel (enflasyona göre düzeltilmiş) olarak ifade edilmelerinin daha güvenli olduğu veya ilgili faydanın endekse bağlı olduğu ve aynı para cinsinde ve aynı vadedeki endekse bağlı senetler için derin bir piyasa bulunduğu durumlar hariç nominal olarak belirler.
77. Finansal varsayımlar, yükümlülüğün gerçekleşeceği döneme ilişkin, raporlama dönemi sonundaki piyasa beklentilerine dayandırılır.

#### **Aktüeryal varsayımlar: iskonto oranı**

78. İşten ayrılma sonrasında fayda yükümlülüklerini (hem fonlanan hem de fonlanmayan) iskonto etmek için kullanılan oranlar, raporlama dönemi sonundaki yüksek kaliteli kurumsal senetlere ilişkin piyasa getirilerine bakılarak belirlenir. Bu gibi senetler için derin bir piyasanın bulunmadığı ülkelerde, devlet tahvillerinin (raporlama dönemi sonundaki) piyasa getirileri kullanılır. Bu kurumsal senetlerin veya devlet tahvillerinin para birimleri ile vadeleri, işten ayrılma sonrası fayda yükümlülüklerinin para birimi ve beklenen vadeleriyle tutarlı olmalıdır.
79. İskonto oranı önemli bir etkiye sahip bir aktüeryal varsayımdır. İskonto oranı paranın aktüeryal veya yatırım riskini değil, zaman değerini yansıtır. Ayrıca, işletmenin kredi verenlerinin makul gördüğü işletmeye özgü kredi riskini veya gelecekteki deneyimlerin aktüeryal varsayımlardan farklı olması riskini de yansıtmaz.
80. İskonto oranı faydaya ilişkin yükümlülüklerin tahmini ödeme zamanlarını yansıtır. Uygulamada, işletme genellikle buna, ilgili faydanın ödeneceği para birimini, zamanlamasını ve tutarını yansıtan tek bir ağırlıklı ortalama iskonto oranı kullanmak suretiyle ulaşır.
81. Bazı durumlarda, tüm fayda ödemelerinin tahmini vadeleriyle uyan yeterince uzun vadeli senetlerin olduğu derin bir piyasa olmayabilir. Bu gibi durumlarda, işletme cari piyasadaki daha kısa vadeli ödemeleri iskonto etmeye uygun oranları kullanır ve cari faiz oranlarını getiri eğrisi boyunca yayarak daha uzun vadeler için gereken iskonto oranını tahmin eder. Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün toplam bugünkü değerinin, mümkün olan kurumsal veya devlet tahvillerinin en son vadesinden sonra ödenecek kısımları için uygulanacak iskonto oranına özellikle duyarlı olması beklenemez.
82. Faiz maliyeti, dönemin başında belirlenen iskonto oranıyla, anılan dönem için tanımlanmış fayda yükümlülüğünün, yükümlülükteki önemli değişiklikleri de dikkate almak suretiyle hesaplanan bugünkü değerinin çarpımıyla hesaplanır. Anılan yükümlülüğün bugünkü değeri, finansal durum tablosuna (*bilanço*) yansıtılan borç tutarından farklı olacaktır; çünkü ilgili borç, plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri düşüldükten sonra muhasebeleştirilmiş ve bazı aktüeryal kayıp ve zararlar ile bazı geçmiş hizmet maliyetleri hemen muhasebeleştirilmemiştir [Ek A diğer şeylerin yanında, faiz maliyetinin hesaplanışını da açıklar.]

#### **Aktüeryal varsayımlar: maaşlar, faydalar ve sağlık maliyetleri**

83. İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalara ilişkin yükümlülükler aşağıdakileri yansıtacak esaslarla ölçülür:
- (a) Gelecekte öngörülen maaş artışları;
- (b) Raporlama dönemi sonu itibarıyla planın koşullarında (veya bu koşulların ötesinde, zımni kabulden doğan yükümlülüklerden ortaya çıkan) ortaya çıkan faydalar ve

- (c) Tanımlanmış fayda planı çerçevesinde ödenmesi gereken faydaları etkileyen devlet faydalarının düzeyinde gelecekte beklenen değişiklikler ancak;
- (i) Bu değişiklikler raporlama dönemi sonundan önce yasalaşmışsa veya
- (ii) Geçmiş verilerin veya güvenilir diğer kanıtların, devlet faydalarının öngörülebilir bir biçimde değişeceğini göstermesi durumunda (örneğin, genel fiyat veya ücret düzeylerindeki değişikliklere paralel olarak değişmesi).
84. Gelecekteki maaş artışlarının tahmininde enflasyon, kıdem, terfi ve iş piyasasındaki arz ve talep gibi ilgili diğer etkenler dikkate alınır.
85. Bir planın resmi koşullarının (veya bu koşulların ötesine geçen zımnî kabulden doğan yükümlüklerin) işletmenin gelecek dönemlerde sağladığı faydalarda değişiklik yapmasını gerektiğinde, yükümlülüğün ölçülmesi bu değişiklikleri yansıtır. Aşağıdaki gibi örneklerde durum böyledir:
- (a) İşletmenin geçmişte sürekli artan faydaları olduğunda, örneğin enflasyonun etkilerini azaltmak için ve bu uygulamanın gelecekte değişeceğine dair bir belirti olmadığında veya
- (b) Aktüeryal kazançlar halihazırda finansal tablolarda gösterildiğinde ve işletme, planın yasal koşulları uyarınca (veya bu koşulların ötesine geçen zımnî kabulden doğan yükümlükleri uyarınca) ya da yasalarca planda yer alan bir fonu plana katılanların faydalanması için kullanmak zorunda olduğunda (bakınız: Paragraf 98(c)).
86. Aktüeryal varsayımlar, planın (veya zımnî kabulden doğan yükümlülüğün) resmi koşullarında belirtilmeyen gelecekteki faydalara ilişkin değişiklikleri raporlama dönemi sonunda yansıtmazlar. Bu gibi değişiklikler;
- (a) Değişiklikten önceki hizmete ilişkin faydaların da değiştirilmesi durumunda, geçmiş hizmet maliyeti ve
- (b) Değişiklikten sonraki hizmete ilişkin faydaların da değiştirilmesi durumunda, değişiklikten sonraki dönem için cari hizmet maliyeti ile sonuçlanacaktır.
87. Bazı işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar, kamu sektöründeki emeklilik veya tıbbi bakım faydalarının düzeyi gibi değişkenlere bağlıdır. Bu gibi faydaların ölçülmesi ilgili değişkenlerdeki değişiklikleri geçmişteki bilgilere ve diğer güvenilir kanıtlara dayanarak yansıtır.
88. Tıbbi maliyetlerle ilgili varsayımlar, hem enflasyon hem de tıbbi maliyetlerdeki belirli değişikliklerden kaynaklanan tıbbi hizmetlerin maliyetlerindeki gelecekte öngörülen değişiklikleri de içerir.
89. İşten ayrılma sonrası tıbbi faydaların ölçülmesi, gelecekteki taleplerin düzeyi ve sıklığı ile o talepleri karşılamamanın maliyeti hakkında varsayımlar yapılmasını gerektirir. Bir işletme gelecekteki tıbbi maliyetlerini, işletmenin kendi tecrübeleri ve gerekli olduğunda sigorta şirketleri, tıbbi hizmet sağlayıcıları veya diğer kaynaklardan elde ettiği tarihi bilgiler ışığında tahmin eder. Gelecekteki tıbbi maliyetlerin tahmininde, teknolojik gelişmelerin etkisi, sağlık bakımı kullanımındaki veya dağılım şekillerindeki değişiklikler ve plan katılımcılarının sağlık durumlarındaki değişiklikler göz önüne alınır.
90. Hak taleplerinin düzey ve sıklığı özellikle yaşa, sağlık durumuna ve çalışanların (veya onlara ekonomik olarak bağımlı olanların) cinsiyetine karşı duyarlı olduğu gibi coğrafi konum gibi diğer unsurlara karşı da duyarlı olabilir. Bundan dolayı nüfus dağılımına ilişkin tarihi bilginin kendisine baz olan nüfus bilgilerindeki değişiklikler nispetinde düzeltilmesi gerekir. Ayrıca o güne kadarki eğilimin devam etmeyeceğine dair güvenilir kanıtlar olduğunda da nüfus dağılımı düzeltilir.
91. Bazı işten ayrılma sonrası sağlık koruma planları, çalışanların, planın kapsamına giren tıbbi maliyetlere katkıda bulunmasını gerektirir. Gelecekteki tıbbi maliyetlerin tahmininde, planın raporlama dönemi sonundaki (veya bu koşulların ötesindeki bir zımnî kabulden doğan yükümlülüğe dayanan) koşullarına uygun olarak yapılacak bu gibi katkılar dikkate alınır. Çalışanların katkılarında meydana gelen değişiklikler geçmiş hizmet maliyetiyle veya uygun olduğu durumlarda azaltma ile sonuçlanır. Hak taleplerini karşılamamanın maliyeti devletten veya diğer tıbbi hizmet sağlayıcılarından alınacak faydalarla azaltılabilir (bakınız 83(c) ve 87 nci Paragraflar).

## Aktüeryal kazanç ve zararlar

92. 54 üncü Paragraf doğrultusunda tanımlanmış fayda yükümlülüğünün ölçülmesi sırasında, önceki raporlama döneminin sonu itibariyle muhasebeleştirilmemiş toplam net aktüeryal kazanç ve zararın aşağıdakilerden büyük olanını aşmış olması durumunda, Paragraf 58A kapsamında aktüeryal kazanç ve zararların bir kısmı (93 üncü Paragrafta belirtildiği üzere) gelir veya gider olarak muhasebeleştirilir:
- (a) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün anılan tarihteki (plan varlıkları düşülmeden önceki) bugünkü değerinin %10'u ve
- (b) Anılan tarihteki herhangi bir plan varlığının gerçeğe uygun değerinin %10'u.
- Bu sınırlar her bir tanımlanmış fayda planı için ayrı ayrı hesaplanır ve uygulanır.
93. Aktüeryal kazanç veya zararın her bir tanımlanmış fayda planı için muhasebeleştirilecek kısmı, 92 nci Paragraf doğrultusunda belirlenen fazlalığın planda yer alan çalışanların beklenen ortalama kalan çalışma sürelerine bölünmesiyle bulunur. Ancak, işletme, uygulanan bazın dönemden döneme tutarlı olması ve aynı bazın hem kazanç hem de zarara uygulanması koşuluyla, aktüeryal kazanç ve zararların daha hızlı muhasebeleştirilmesini sağlayan sistematik bir yöntem uygulayabilir. İşletme bu gibi sistematik yöntemleri, 92 nci Paragrafta belirtilen sınırlar içerisinde kalan aktüeryal kazanç ve zararlar için dahi uygulayabilir.
- 93A. 93 üncü Paragrafta uygun görüldüğü üzere, bir işletme, aktüeryal kazanç ve zararları oluştukları dönemde muhasebeleştirilen bir politika uygularsa, aşağıdakiler için de uygulanmış olmak koşuluyla Paragraf 93B-93D'ye uygun olarak bunları diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirir:
- (a) Tanımlanmış fayda esaslı planların tümü ve
- (b) Aktüeryal kazanç ve zararlarını tümü.
- 93B. Paragraf 93A'da uygun görüldüğü üzere diğer kapsamlı gelirin dışında muhasebeleştirilen aktüeryal kazanç ve zararlar, kapsamlı gelir tablosunda gösterilir.
- 93C. Aktüeryal kazanç ve zararı Paragraf 93A doğrultusunda muhasebeleştirmiş bir işletme, Paragraf 58(b)'de yer alan limitten doğan herhangi bir düzeltmeyi de diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirir.
- 93D. Diğer kapsamlı gelire yansıtılan Paragraf 58(b)'de belirtilen limitten kaynaklanan düzeltmeler ve aktüeryal kâr ve zararlar, gecikmeksizin dağıtılmamış kârlara dahil edilir. Bunlar izleyen bir dönemde kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmaz.
94. Aktüeryal kazanç ve zararlar, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerindeki artış veya azalışlardan veya ilgili plan varlıklarının bugünkü değerindeki artış veya azalışlardan doğar. Aktüeryal kazanç ve zararlara örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:
- (a) Aşırı derecede yüksek veya düşük personel devir hızı, erken emeklilik veya ölüm, maaş, fayda (planın resmi veya temel koşullarının enflasyondan kaynaklanan fayda artışları sağlaması durumunda) veya tıbbi maliyetlerdeki artışlar;
- (b) Gelecekteki personel devir hızı, erken emeklilik, ölüm tahminlerindeki veya maaş, sosyal yardım (eğer planın resmi veya temel koşulları enflasyondan kaynaklanan sosyal yardım artışları sağlıyorsa) veya tıbbi maliyetler artışlarındaki değişikliklerin etkileri;
- (c) İskonto oranındaki değişikliklerin etkileri ve
- (d) Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisiyle gerçek getirisi arasındaki farklar (bakınız: 105-107 nci Paragraflar).
95. Uzun vadede, aktüeryal kazanç ve zararlar birbirini mahsup edebilir. Bu nedenle, işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlara ilişkin tahminler, en iyi tahmine ilişkin bir aralık (veya koridor) olarak görülebilir. Bir işletme, bu aralık içerisinde kalan aktüeryal kazanç ve zararları, zorunlu olmamakla beraber, muhasebeleştirme konusunda serbesttir. Bu Standart, bir işletmenin en azından koridorun artı eksi %10 dışına düşen aktüeryal kazanç ve zararların belirli bir kısmını finansal tablolarına yansıtmasını gerektirir [Ek A, içerdiği diğer unsurların yanı sıra, aktüeryal kazanç ve zararların nasıl değerlendirileceğini gösterir]. Bu Standart aynı zamanda, 93 üncü Paragrafta belirtilen koşulları sağladığı müddetçe, sistematik bir takım daha hızlı muhasebeleştirme yöntemlerinin kullanılmasına da izin verir. Söz konusu yöntemlere örnek olarak, koridorun içinde veya dışında kalan

tüm aktüeryal kazanç ve zararların hemen muhasebeleştirilmesi gösterilebilir. Paragraf 155 (b)(iii), daha sonra meydana gelen aktüeryal kazançların muhasebeleştirilmesinde, muhasebeleştirilmemiş geçici yükümlülük tutarının da dikkate alınması gerektiğini belirtir.

### Geçmiş hizmet maliyeti

96. 54 üncü Paragraf kapsamında tanımlanmış fayda borcunun ölçülmesi sırasında, işletme, Paragraf 58A'ya bağlı olarak, geçmiş hizmet maliyetini, ilgili faydalara hak kazanılacak ortalama süreye kadar eşit tutarlı gider olarak muhasebeleştirir. Tanımlanmasını veya tanımlanmış fayda planında değişiklik yapılmasını müteakip, faydaya hak kazanılması durumunda, işletme, geçmiş hizmet maliyetini gecikmeksizin muhasebeleştirir.
97. Geçmiş hizmet maliyeti, işletmenin mevcut tanımlanmış fayda planı kapsamında geçmiş hizmetlere ilişkin olarak ödenmesi gereken faydalarda değişiklik yapması veya faydaları geçmiş hizmetlerle ilişkilendiren yeni bir tanımlanmış fayda planı oluşturması durumunda ortaya çıkar. Bu değişiklikler, ilgili faydaların hak kazanıldığı döneme kadar, çalışanlar tarafından sunulacak hizmetlere karşılık yapılır. Bu sebeple, geçmiş hizmet maliyeti, ilgili maliyetin önceki dönemdeki çalışan hizmetini ifade ettiği gerçeğine rağmen anılan dönemde finansal tablolara yansıtılır. Geçmiş hizmet maliyeti, maliyette meydana gelen düzeltmeden kaynaklanan değişiklik olarak ölçülür (bakınız: 64 üncü Paragraf). Negatif geçmiş hizmet maliyeti, geçmiş hizmetlerle ilişkilendirilen faydaların değiştirilmesi sonucunda, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin azalması durumunda ortaya çıkar.

### 97 nci Paragrafı açıklayan örnek

Bir işletme her hizmet yılı için son maaşın %2'si kadar ödeme yapan bir emeklilik planı uygulamaktadır. İlgili faydaya beş yıllık hizmet süresinin sonunda hak kazanılmaktadır. 1 Ocak 20X5 tarihinde işletme fayda oranını 1 Ocak 20X1'den geçerli olmak üzere son maaşın %2.5'una çıkarmıştır. 1 Ocak 20X1 ile 1 Ocak 20X5 tarihleri arasındaki ilave hizmet maliyetinin artışın yapıldığı tarihteki bugünkü değeri aşağıdaki gibidir:

1/1/X5 tarihi itibarıyla beş yıldan fazla hizmet etmiş bulunan çalışanlar	150 TL
1/1/X5 tarihi itibarıyla beş yıldan az hizmet etmiş bulunan çalışanlar (hak kazanmaya kalan ortalama süre: üç yıl)	120 TL
	<hr/>
	270 TL

*İşletme 150 TL'yi hemen finansal tablolarına yansıtır; çünkü halihazırda ona hak kazanılmıştır. İşletme, kalan 120 TL'yi ise 1 Ocak 20X5'ten başlayarak üç yıl içerisinde eşit tutarlı olarak muhasebeleştirir.*

98. Geçmiş hizmet maliyetine aşağıdakiler dahil edilmez:
- Önceki yıllardaki hizmetlere (aktüeryal varsayımlar maaşlar tahminlerine izin verdiği için, geçmiş hizmet maliyeti bulunmaz) ilişkin ödenecek fayda yükümlülüklerinde, varsayılan ile gerçekleşen maaş artışları arasındaki farkın etkisi;
  - Bir işletmenin vermekle yükümlü olduğu isteğe bağlı fayda artışlarının az ya da fazla tahmin edilen tutarları (aktüeryal varsayımlar tahmini maaşlara izin verdiği için geçmiş hizmet maliyeti yoktur);
  - Fayda artışı resmen açıklanmamış olsa bile, planın resmi koşulları (veya bu koşulların ötesine geçen zımni kabulden doğan yükümlülüklerce) veya yasalarca, işletmenin, herhangi bir fonu plan katılımcılarının faydası için kullanmak zorunda olması durumunda, finansal tablolarda muhasebeleştirilmiş olan aktüeryal kazançlardan doğan fayda iyileşmelerine ilişkin tahminler (çalışanlara sağlanacak faydalara ilişkin yükümlülükteki artış aktüeryal bir zararı ifade etmekte olup, geçmiş hizmet maliyeti değildir (bakınız: Paragraf 85(b)));
  - Yeni ya da iyileştirilmiş faydaların olmadığı durumda, çalışanların faydaya hak kazanmak için gereken yükümlülükleri yerine getirdiklerinde hak kazanılan fayda artışı (geçmiş hizmet maliyeti

yoktur; çünkü ilgili faydanın tahmini maliyeti hizmet verildiğinde cari hizmet maliyeti olarak yansıtılmıştır) ve

(e) Gelecekteki hizmet için ödenecek faydayı azaltan değişikliklerin etkisini (bir azaltma).

99. Bir işletme, ilgili faydaların tanımlandığı veya değiştirildiği zamanlarda, geçmiş hizmet maliyeti için itfa çizelgesi oluşturur. Daha sonra meydana gelen değişiklikleri bu çizelgede tanımlamak ve uygulamak için gerekli detaylı kayıtları elde etmek mümkün olmayabilir. Ayrıca bu değişikliklerin etkisi sadece bir azaltma veya ödeme durumunda önemli olacağı muhtemeldir. Bu nedenle, işletme, geçmiş hizmet maliyeti için söz konusu itfa çizelgesini, sadece azaltma veya ödeme olduğunda değiştirir.
100. Bir işletmenin, mevcut bir tanımlanmış fayda planı kapsamında ödenecek olan faydaları azaltması durumunda tanımlanmış fayda yükümlülüğünde ortaya çıkan azalış, tazminatın azalan kısmına hak kazanılana kadar geçecek ortalama süre boyunca (eski) geçmiş hizmet maliyeti olarak muhasebeleştirilir.
101. Bir işletmenin, mevcut bir tanımlanmış fayda planı kapsamında ödenecek olan belirli faydaları azalttığı ve buna karşılık, söz konusu çalışanlar için plan kapsamında ödenecek diğer bazı tazminatları ise artırdığı durumlarda, yapılan bu değişiklik basit bir net değişiklik olarak dikkate alınır.

### **Muhasebeleştirme ve ölçme: plan varlıkları**

#### **Plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri**

102. 54 üncü Paragraf kapsamında finansal durum tablosuna (*bilanço*) yansıtılacak tutarın belirlenmesi sırasında, her türlü plan varlığının gerçeğe uygun değeri düşülür. Piyasa fiyatının bulunmadığı durumlarda, ilgili plan varlığının gerçeğe uygun değeri tahmin edilir; örneğin gelecekteki nakit akışlarının, hem ilgili plan varlıklarına ilişkin riski hem de söz konusu varlıkların vadesini (vadesinin bulunmaması durumunda, ilgili yükümlülüğün ödeneceği tarihe kadar geçmesi beklenen süreyi) veya beklenen elden çıkarılma tarihlerini yansıtan bir iskonto oranıyla iskonto edilmesi suretiyle.
103. Plan varlıkları, raporlayan işletme tarafından fona ödenmemiş vadesi gelen katkı payları ile fon tarafından ihraç edilen ve ilgili fon bünyesinde bulundurulmuş aktarılamayan finansal araçları içermez. Plan varlıkları, ticari ve diğer borçlar ile türev finansal araçlardan doğan yükümlülükler gibi fonun çalışanlara sağlanan faydalarla ilgili olmayan her türlü yükümlülüğü kadar azaltılır.
104. Plan varlıkları, plan kapsamında ödenecek olan faydaların tümüyle veya bir kısmıyla tamamen aynı tutar veya zamanlamaya sahip özellikli sigorta poliçelerini de içermesi durumunda, bu poliçelerin gerçeğe uygun değerinin, 54 üncü Paragrafta belirtildiği üzere ilgili yükümlülüklerin bugünkü değeri olduğu kabul edilir (sigorta poliçesinden doğan alacakların tümünün tam olarak geri kazanılamayacak olması durumunda gerekli indirimleri yapmak koşuluyla).

#### **Tazminatlar**

- 104A. Sadece ve sadece, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün ödenmesi için gereken giderlerin tümü veya bir kısmının başka bir tarafça karşılanacağına neredeyse kesin olduğu durumlarda, işletme, anılan tazminat hakkını ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirir. İşletme, ilgili varlığı gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirir. Diğer tüm açılardan işletme, anılan varlığı plan varlığı gibi dikkate alır. Tanımlanmış fayda planları ile ilgili giderler tazminata yönelik olarak muhasebeleştirilmiş tutar düşüldükten sonra kapsamlı gelir tablosunda gösterilebilir.
- 104B. Bazen bir işletme tanımlanmış fayda yükümlülüğünü ödemesi için gereken harcamaların tümü ya da bir kısmını, sigortacı gibi, diğer bir taraftan bekleyebilir. 7 nci Paragrafta tanımlandığı üzere, özellikli sigorta poliçeleri plan varlıklarıdır. Özellikli sigorta poliçeleri işletme tarafından tüm diğer plan varlıkları ile aynı şekilde muhasebeleştirilir ve bunlara paragraf 104A uygulanmaz (bakınız: 39-42 nci ve 104 üncü Paragraflar).
- 104C. Bir sigorta poliçesi özellikli sigorta poliçesi değilse, plan varlığı da değildir. Paragraf 104A da bu gibi durumlara ilişkin hükümler yer alır: işletme sigorta poliçesi kapsamındaki tazminat hakkını, 54 üncü Paragraf kapsamında muhasebeleştirilen tanımlanmış fayda borçlarının belirlenmesinde indirim olarak dikkate almak yerine, ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirir; diğer tüm açılardan, işletme, ilgili varlığı plan varlıklarında olduğu gibi değerlendirir. Özellikle, 54 üncü Paragraf kapsamında muhasebeleştirilen tanımlanmış fayda borcu tutarı, tanımlanmış fayda yükümlülüğü ve ilgili tazminat



hakkı üzerindeki net birikmiş aktüeryal kazançların (kayıplar) 92 ve 93 üncü Paragraflar kapsamında muhasebeleştirilmeyeceği tutara kadar artırılır (azaltılır). Paragraf 120 A (f) (iv), işletmenin, tazminat hakkı ve ilgili yükümlülük arasındaki bağlantıyı kamuoyuna kısaca açıklamasını gerektirir.

<b>Paragraf 104A–104C’yi açıklayan örnek</b>	
Yükümlülüğün bugünkü değeri	1.241 TL
Muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kazançlar	17 TL
Finansal durum tablosuna ( <i>Bilanço</i> ) yansıtılan borç tutarı	1.258 TL
Plan kapsamında yapılacak ödemelerden bazıları ile tutar ve zaman açısından aynı koşullara sahip sigorta poliçeleri kapsamındaki haklar. Bu hakların bugünkü değeri 1.092 TL’dir.	1.092 TL
17 TL tutarındaki muhasebeleştirilmiş aktüeryal kazanç, yükümlülük ve tazminat hakları üzerindeki net birikmiş aktüeryal kazançtır.	

104D. Tazminat hakkının, tanımlanmış fayda planı kapsamındaki gerçekleştirilecek fayda ödemelerin tümü veya bir kısmıyla eş tutar ve zamanlı bir sigorta poliçesine bağlı olması durumunda, ilgili tazminat hakkının gerçeğe uygun değeri, 54 üncü Paragrafta belirtildiği gibi, ilgili yükümlülüğün bugünkü değeridir (tazminatın tam olarak geri kazanılamayacak olması durumunda, gerekli indirimleri yapmak koşuluyla).

#### **Plan varlıklarının yatırım getirisi**

105. Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi, kar veya zarara yansıtılan giderin bir parçasıdır. Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi ile plan varlıklarının gerçekleşen yatırım getirisi arasındaki fark aktüeryal kazanç veya zarardır; 92 nci Paragrafta belirtilen %10 “koridor”unun sınırlarıyla karşılaştırılan net tutarın belirlenmesinde tanımlanmış fayda yükümlülüğündeki aktüeryal kazanç ve zararlara dahil edilir.
106. Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi, dönemin başlangıcında, ilgili yükümlülüğün tüm ömrü boyunca oluşan getirisiyle ilgili piyasa beklentilerine dayanır. Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi, fona fiilen ödenen katkı payları ile fondan fiilen ödenen tazminatlar sonucunda plan varlıklarının dönem boyunca içerdiği varlıkların gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişiklikleri yansıtır.

<b>106 ncı Paragrafı açıklayan örnek</b>	
1 Ocak 20X1 tarihinde plan varlığının gerçeğe uygun değeri 10.000 TL ve muhasebeleştirilmemiş net birikmiş aktüeryal kazanç 760 TL’dir. 30 Haziran 20X1’de ilgili plan 1.900 TL tutarında fayda ödemesinde bulunmuş ve 4.900 TL tutarında katkı payı elde etmiştir. 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla plan varlığının gerçeğe uygun değeri 15.000 TL ve tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri 14.972 TL’dir. 20X1 yılı için ilgili yükümlülüğe ilişkin aktüeryal zarar tutarı 60 TL’dir.	
1 Ocak 20X1 tarihinde işletme, anılan tarihteki piyasa fiyatları çerçevesinde aşağıdaki tahminleri yapmıştır:	
	%
Fon tarafından ödenecek vergiler sonrası faiz ve temettü geliri	9,25
Plan varlıkları üzerindeki gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kazançlar (vergi sonrası)	2,00
Yönetim giderleri	-1,00

**106 ncı Paragrafı açıklayan örnek**

Beklenen getiri oranı	10,25
<i>20X1 yılı için, plan varlıklarına ilişkin beklenen ve gerçekleşen yatırım getirisi aşağıdaki gibidir:</i>	
<i>%10.25'den 12 ay elde tutulan 10.000 TL üzerindeki getiri</i>	<i>1.025 TL</i>
<i>%5'den 6 ay elde tutulan 3000 üzerindeki getiri (altı aylık bileşikden, yıllık %10.25'e eşit)</i>	<i>150 TL</i>
<i>20X1 yılı için plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi</i>	<i>1.175 TL</i>
<i>Plan varlıklarının 31 Aralık 20X1 tarihindeki gerçeğe uygun değeri</i>	<i>15.000 TL</i>
<i>Eksi plan varlıklarının 1 Ocak 20X1 tarihindeki gerçeğe uygun değeri</i>	<i>-10.000 TL</i>
<i>Eksi alınan katkı payları</i>	<i>-4.900 TL</i>
<i>Artı ödenen tazminatlar</i>	<i>1.900 TL</i>
<i>Plan varlıklarının gerçekleşen yatırım getirisi</i>	<i>2.000 TL</i>

*Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi olan -1.175 TL ve plan varlıklarının gerçekleşen yatırım getirisi olan 2.000 TL arasındaki 825 TL fark, aktüeryal kazançtır. Dolayısıyla, muhasebeleştirilmemiş net birikmiş kazanç 1.525 TL (760 artı 825 eksi 60)'dir. 92 nci Paragraf kapsamında, ilgili koridorun limiti 1.500 TL'dir ((i) 15.000 TL'nin %10'u ile (ii) 14.792 TL'nin %10'undan büyük olanı )Takip eden yılda (20X2), işletme, 25 TL (1.525 TL-1.500 TL)'nin ilişkili çalışanların ortalama beklenen kalan çalışma hayatlarına bölümü sonucunda elde edilen tutar kadar bir aktüeryal kazancı kar veya zarara yansıtır.*

*Plan varlıklarının 20X2 yılı için beklenen yatırım getirisi, 1/1/X2 tarihi itibarıyla ilgili yükümlülüğün tüm ömrü boyunca oluşacak getirilere ilişkin piyasa beklentilerine dayandırılacaktır.*

107. Plan varlıklarının beklenen ve gerçekleşen yatırım getirisinin belirlenmesinde, işletme, yükümlülüğün ölçülmesindeki aktüeryal varsayımların içerisinde değerlendirilenlerin dışındaki beklenen yönetim ücretleri düşer.

**İşletme birleşmeleri**

108. Bir işletme birleşmesinde, işletme, işten ayrılma sonrasında sağlanan faydalardan doğan varlık ve borçlarını, ilgili yükümlülüğün bugünkü değerinden plan varlıklarının gerçeğe uygun değerleri düşülmüş tutardan muhasebeleştirir (bakınız: TFRS 3 İşletme Birleşmeleri). İlgili yükümlülüğün bugünkü değeri, devrolan tarafından edinim tarihinde henüz muhasebeleştirilmemiş olsalar dahi, aşağıdakilerin tümünü içerir:

- Elde etme tarihinden önce doğan aktüeryal kazanç ve zararlar (%10 koridorunun içerisinde olsa da olmasa da);
- Elde etme tarihinden önce, tazminat değişimlerinden veya planın uygulamaya başlanmasından doğan geçmiş hizmet maliyeti ve
- Paragraf 155 (b)'deki geçiş hükümleri kapsamında, devrolan tarafından muhasebeleştirilmemiş tutarlar.

## Azaltma ve ödemeler

109. Bir işletme, tanımlanmış fayda planına ilişkin azaltma veya ödemelerle ilgili kazanç veya zararları, ilgili azaltma ya da ödemeler meydana geldiğinde finansal tablolara yansıtır. Azaltma veya ödemelerden kaynaklanan kazanç ya da zararlar aşağıdakilerden oluşur:
- (a) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişiklik;
  - (b) Plan varlıklarının bugünkü değerindeki değişiklik;
  - (c) 92 ve 96 ncı Paragraflar çerçevesinde daha önceden muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kazanç ve zararlar ile geçmiş hizmet maliyeti.

110. İşletme, bir azaltma veya ödemenin etkisini belirlemeden önce, yükümlülüğü (ve eğer varsa, ilgili plan varlıklarını) cari aktüeryal varsayımları (cari piyasa faiz oranları ile diğer cari piyasa fiyatları dahil) kullanmak suretiyle yeniden ölçer.

111. Aşağıdakilerden herhangi birisi durumunda azaltma meydana gelir:

- (a) İşletmenin, plan dahilindeki çalışan sayısında önemli bir azaltma yapmayı açıkça taahhüt etmesi durumunda veya
- (b) İşletmenin, tanımlanmış fayda planının koşullarını değiştirmesi ve böylelikle mevcut çalışanların gelecekteki hizmetlerinin önemli bir bölümünün ileride hiçbir faydaya hak kazandırmaması veya sadece daha düşük tutarda faydaya hak kazandıracak olması durumunda.

Azaltma bir fabrikanın kapanması, bir faaliyetin devam etmemesi veya bitirilmesi ya da bir planın durdurulması veya gelecekteki maaş artışlarının geçmişteki hizmetler için ödenen faydalarla ilişkilendirilmesinde meydana gelen azalma gibi ayrı bir olaydan doğar. Azaltmalar genellikle yeniden yapılanmalarla bağlantılıdır. Bu tür durumlarda, işletme azaltmayı, ilgili yeniden yapılanmayla aynı zamanda muhasebeleştirir.

111. Aşağıdakilerden herhangi birisi durumunda azaltma meydana gelir:

- (a) İşletmenin, plan dahilindeki çalışan sayısında önemli bir azaltma yapmayı açıkça taahhüt etmişse veya
- (b) İşletmenin, tanımlanmış fayda planının koşullarını, mevcut çalışanların gelecekteki hizmetlerinin önemli bir bölümünün ileride hiçbir faydaya hak kazandırmayacağı veya sadece daha düşük tutarda faydaya hak kazandıracığı şekilde değiştirmesi durumunda.

Azaltma bir fabrikanın kapanması, bir faaliyetin devam etmemesi veya bitirilmesi ya da bir planın durdurulması gibi ayrı bir olaydan doğar. Doğurduğu kazanç veya zararının muhasebeleştirilmesi, finansal tablolarda önemli etkiler yaratan bir olay azaltma olarak nitelendirilebilir bir boyutta demektir. Azaltmalar genellikle yeniden yapılanmalarla bağlantılıdır. Bu nedenle, işletme azaltmayı, ilgili yeniden yapılanmayla aynı zamanda muhasebeleştirir.

- 111A. Planda yapılan bir değişikliğin sağlanacak fayda tutarını azaltması durumunda, söz konusu azaltmanın sadece gelecekte verilecek olan hizmete ilişkin etkisi, azaltma olarak nitelendirilir. Azaltmanın, geçmiş hizmete ilişkin etkisi ise negatif geçmiş hizmet maliyetidir.

112. Ödeme, tanımlanmış fayda yükümlülüğü planının kapsamındaki bir faydanın tümü veya bir kısmı açısından her türlü yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülükleri ortadan kaldıran bir işleme girilmesi sonucunda meydana gelir. Plan katılımcılarına veya onların adına, bunların işten ayrılma sonrası sağlanan belirli faydaları elde etme haklarına karşılık toplu bir nakit ödeme yapılması buna örnek olarak gösterilebilir.

113. Bazı durumlarda, işletme, cari ve geçmiş dönemlerdeki çalışan hizmetlerinin bazılarını ya da tamamını fonlamak için bir sigorta poliçesi edinir. Böyle bir poliçenin edinilmesi, işletmenin sigortacının sigorta poliçesinde belirtilen faydaları ödememesi halinde, bunların ödenmesine ilişkin zımni bir yükümlülüğünün bulunması durumunda (bakınız: Paragraf 39), ödeme sayılmaz. Paragraf 104A-104D plan varlığı olmayan sigorta poliçeleri kapsamındaki tazminat haklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesini açıklar.

114. Bir planın, ilgili yükümlülüğün ödenmesi ve planın sona ermesiyle sonuçlanacak bir şekilde ortadan kaldırılmış olması durumunda, azaltmayla birlikte bir ödeme de meydana gelir. Ancak planın, büyük

oranda benzer faydalar içeren yeni bir planla değiştirilmesi durumunda, planın ortadan kaldırılması işlemi, bir ödeme veya azaltma değildir.

115. Bir azaltma, plan kapsamındaki çalışanların sadece bir kısmıyla ilgili veya yükümlülüğün sadece bir kısmı ödenmekte ise, kazanç ve zarar, daha önce muhasebeleştirilmemiş geçmiş hizmet maliyeti ve aktüeryal kazanç ve zararların (ve Paragraf 155 (b) kapsamında muhasebeleştirilmemiş olarak kalan geçici tutarlarının) oransal bir bölümünü içerir. Bu oransal bölüm, daha uygun bir temel olmaması durumunda, yükümlülüğün azaltma veya ödeme öncesindeki veya sonrasındaki bugünkü değerine göre belirlenir. Bir planın ödemesinden veya azaltılmasından doğan kazancın öncelikle ilgili planın muhasebeleştirilmemiş geçmiş hizmet maliyetinin ortadan kaldırılması için kullanılmasının uygun olması buna örnek olarak gösterilebilir.

#### 115 inci Paragrafi açıklayan örnek

İşletme bir faaliyet alanını durdurmaktadır ve durdurulan bölümde çalışanlar daha fazla fayda kazanmayacaklardır. Bu, ödeme olmaksızın gerçekleştirilen bir azaltma işlemidir. İşletmenin, azaltmadan hemen önce, cari aktüeryal varsayımlar (cari piyasa faiz oranları ve diğer cari piyasa fiyatları dahil kullanılarak hesaplanan, net bugünkü değeri 1000 TL olan bir tanımlanmış fayda yükümlülüğü, gerçeğe uygun değeri 820 TL olan plan varlığı ve de 50 TL tutarında muhasebeleştirilmemiş net birikmiş aktüeryal kazancı bulunmaktadır. İşletme, Standardı ilk defa bir yıl önce uygulamıştır. Bu, net borcu 100 TL arttırmıştır ve işletme bunu beş yılda muhasebeleştirmeyi seçmiştir (bakınız: Paragraf 155 (b)). Azaltma, ilgili yükümlülüğün net bugünkü değerini 100 TL bir azalışla 900 TL'ye indirmektedir.

*Daha önce muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kazanç ve zararların %10'u (100/1000), ilgili yükümlülüğün azaltma işlemi sonucunda ortadan kaldırılan kısmıyla ilgilidir. Bu nedenle, anılan azaltma işleminin etkisi aşağıdaki şekildedir::*

	<i>Azaltmadan önce</i>	<i>Azaltma kazancı</i>	<i>Azaltmadan sonra</i>
<i>Yükümlülüğün net bugünkü değeri</i>	<i>1000 TL</i>	<i>-100 TL</i>	<i>900 TL</i>
<i>Plan varlığının gerçeğe uygun değeri</i>	<i>-820 TL</i>	<i>–</i>	<i>-820 TL</i>
	<i>180 TL</i>	<i>-100 TL</i>	<i>80 TL</i>
<i>Muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kazançlar</i>	<i>50 TL</i>	<i>-5 TL</i>	<i>45 TL</i>
<i>Muhasebeleştirilmemiş geçici tutar (100 × 4/5)</i>	<i>-80 TL</i>	<i>8 TL</i>	<i>-72 TL</i>
<i>Finansal durum tablosuna (Bilanço) yansıtılan net borç</i>	<i>150 TL</i>	<i>-97 TL</i>	<i>53 TL</i>

#### Sunum

#### Mahsup

116. Bir işletme, bir planla ilgili bir varlığı başka bir planla ilgili borçla sadece ve sadece aşağıdaki koşullarda mahsuplaştırır:
- İşletmenin bir plandaki fazlalığı başka bir plandaki borcu ödemek için kullanabilmesine yönelik yasal bir hakkının olması ve
  - İşletmenin yükümlülükleri net olarak ödeme veya bir plandaki fazlalık ile diğer plandaki yükümlülüğü aynı zamanda gerçekleştirme eğilimi olması.
117. Mahsuplaştırma ilkesi “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardında finansal araçlara ilişkin olarak belirlenenlere benzerdir.

### **Cari/cari olmayan ayrımı**

118. Bazı işletmeler cari varlık ve borçlarını cari olmayan varlık ve borçlarından ayırırlar. Bu Standart, işletmenin işten ayrılma sonrası sağlanan faydalardan doğan varlık ve borçlarının cari ve cari olmayan kısımlarının ayrılmasına ilişkin bir belirlemede bulunmaz.

### **İşten ayrılma sonrasında sağlanan faydaların finansal unsurları**

119. Bu Standart, işletmenin cari hizmet maliyeti, faiz maliyeti ve beklenen plan varlığı yatırım getirisini kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir gelir ya da gider kalemi olarak gösterip göstermeyeceğine dair bir belirlemede bulunmaz.

### **Açıklama**

120. Bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının tanımlanmış fayda planlarının özelliklerini ve dönem boyunca anılan planlarda olacak değişikliklerin finansal etkilerini değerlendirmelerini sağlayacak bilgiyi kamuoyuna açıklar.

- 120A. Bir işletme, tanımlanmış fayda planlarıyla ilgili aşağıdaki bilgileri kamuoyuna açıklar:

- (a) İşletmenin, aktüeryal kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilme politikasını.
- (b) Planın türünün genel bir tanımını.
- (c) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinin, eğer uygulanabilmekte ise aşağıdaki unsurların dönem içerisindeki etkileri de ayrıca gösterilmek suretiyle, açılış ve kapanış bakiyelerinin mutabakatını:
  - (i) Cari hizmet maliyetinin,
  - (ii) Faiz maliyetinin,
  - (iii) Planın katılımcılarının katkı paylarının,
  - (iv) Aktüeryal kazanç ve zararların,
  - (v) İşletmenin finansal tablolarında kullanılan para biriminden farklı para birimi cinsinden ifade edilmiş planlarda döviz kurlarında meydana gelen değişikliklerin etkilerinin,
  - (vi) Ödenen tazminatların,
  - (vii) Geçmiş hizmet maliyetinin,
  - (viii) İşletme birleşmelerinin,
  - (ix) Azaltmaların ve
  - (x) Ödemelerin.
- (d) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün, tamamen veya kısmen fonlanmış veya bütünüyle fonlanmamış planlardan doğan tutarsal analizini.
- (e) Plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin açılış ve kapanış bakiyelerinin ve Paragraf 104A kapsamında varlık olarak muhasebeleştirilen herhangi bir tazminat hakkının açılış ve kapanış bakiyelerinin ayrı ayrı gösterildiği bir mutabakatı ve uygulanabilir olması durumunda aşağıdakiler üzerindeki etkilerini:
  - (i) Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisi,
  - (ii) Aktüeryal kazanç ve zararlar,
  - (iii) İşletmenin finansal tablolarında kullanılan para biriminden farklı para birimi cinsinden ifade edilmiş planlarda döviz kurlarında meydana gelen değişiklikler,
  - (iv) İşveren katkı payları,
  - (v) Planın katılımcılarının katkı payları,
  - (vi) Ödenen tazminatlar,
  - (vii) İşletme birleşmeleri ve

- (viii)Ödemeler.
- (f) (c)'deki tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri ve (e)'deki plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinin finansal durum tablosuna (*bilançoya*) yansıtılan varlık ve borçlarla en az aşağıdakileri içeren bir mutabakatını:
- (i) Finansal durum tablosuna (*Bilançoya*) yansıtılmamış net aktüeryal kazanç ve zararları (bakınız: 92 nci Paragraf);
  - (ii) Finansal durum tablosuna (*Bilançoya*) yansıtılmayan geçmiş hizmet maliyetini (bakınız: 96 ncı Paragraf);
  - (iii) Paragraf 58(b)'deki limit nedeniyle varlık olarak muhasebeleştirilmeyen tutarları;
  - (iv) Paragraf 104A doğrultusunda varlık olarak muhasebeleştirilmiş herhangi bir tazminat hakkının raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerini (tazminat hakkı ile ilgili yükümlülük arasındaki bağlantıya ilişkin kısa bir açıklama ile birlikte) ve
  - (v) Finansal durum tablosuna (*Bilançoya*) yansıtılan diğer tutarları.
- (g) Aşağıdakilerin her biri için kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilen toplam gider tutarı ile dahil edildikleri kâr veya zarar kalemlerini:
- (i) Cari hizmet maliyetini;
  - (ii) Faiz maliyetini;
  - (iii) Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisini;
  - (iv) Paragraf 104A doğrultusunda varlık olarak muhasebeleştirilen herhangi bir tazminat hakkına ilişkin beklenen getiriyi;
  - (v) Aktüeryal kazanç ve zararları;
  - (vi) Geçmiş hizmet maliyetini;
  - (vii)Herhangi bir ödeme ve azaltmanın etkisini ve
  - (viii)Paragraf 58(b)'deki limitin etkisini.
- (h) Aşağıdakilerin her birisine ilişkin olarak gelir ve gider tablolarına yansıtılan toplam tutarı:
- (i) Aktüeryal kazanç ve zararları ve
  - (ii) Paragraf 58(b)'deki limitin etkisini.
- (i) Aktüeryal kazanç ve zararları Paragraf 93A doğrultusunda diğer kapsamlı gelire yansıtan işletmeler açısından, diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirilmiş ilgili aktüeryal kazanç ve zararların birikmiş tutarı.
- (j) Özkaynağa dayalı finansal araçlar, borçlanma araçları, gayrimenkul ve tüm diğer varlıkları içeren ancak bunlarla sınırlı olmayan her bir ana plan varlığı sınıfı için, bunların toplam plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri içindeki yüzdesi veya tutarı.
- (k) Aşağıdakilerin plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri içerisindeki tutarları:
- (i) İşletmenin her bir sınıf finansal aracının ve
  - (ii) İşletme tarafından kullanılan herhangi bir gayrimenkul veya diğer varlığın.
- (l) Ana plan varlık sınıflarının etkileri de dahil olmak üzere, varlıklardan beklenen toplam getiri oranının belirlenmesinde kullanılan esasları.
- (m) Paragraf 104A doğrultusunda varlık olarak muhasebeleştirilen plan varlıkları ile herhangi bir tazminat hakkının gerçek yatırım getirilerini.
- (n) Raporlama dönemi sonu itibariyle, uygun olduğunda aşağıdakileri de içeren, temel aktüeryal varsayımları:
- (i) İskonto oranlarını;
  - (ii) Finansal tablolarda sunulan dönemlere ilişkin plan varlıklarının beklenen getiri oranlarını;

- (iii) Finansal tablolarda sunulan dönemlere ilişkin, Paragraf 104A doğrultusunda varlık olarak muhasebeleştirilen tazminat haklarının beklenen getiri oranlarını;
- (iv) Beklenen maaş artış oranlarını (ve gelecekteki fayda artışları açısından temel teşkil eden, planın resmi veya yardımcı koşullarında belirtilmiş, endeks veya diğer değişkenlerdeki değişikliklerin etkilerini);
- (v) Tıbbi maliyet eğilimlerini ve
- (vi) Kullanılan diğer önemli aktüeryal varsayımları.

Bir işletme her bir aktüeryal varsayımı, sadece farklı yüzdeler veya diğer değişkenler arasındaki sınır olarak değil, mutlak olarak (örneğin, mutlak bir yüzde olarak) kamuoyuna açıklar.

- (o) Varsayılan tıbbi maliyetler içerisindeki yüzde birlik bir artışın ve yüzde birlik bir azalışın aşağıdakiler üzerindeki etkisi:
  - (i) Net dönemsel emeklilik sonrası tıbbi maliyetlerin unsurları olan cari hizmet maliyeti ve faiz maliyetinin toplamı ve
  - (ii) Tıbbi maliyetlerin işten ayrılma sonrası sağlanan fayda yükümlülüğünün birikmiş tutarı.

Bu açıklamanın amacı doğrultusunda, diğer tüm varsayımlar sabit tutulur. Yüksek enflasyonlu ortamlarda yürütülen planlara ilişkin yapılan açıklamada, varsayılan tıbbi maliyet eğilimindeki bir yüzde artış veya azalışın düşük enflasyonlu bir ortamdakine önemli derecede benzer etkilerinin olacağıdır.

- (p) Aşağıdakilerin, önceki dört yıllık ve cari yıllık döneme ilişkin tutarları:
  - (i) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri, plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri ve plandaki fazla ya da açık ve
  - (ii) Aşağıdakilerle ilgili geçmiş deneyimlere dayalı düzeltmeler:
    - (A) (1) Tutar olarak veya (2) raporlama dönemi sonundaki plan borçlarının bir yüzdesi olarak gösterilen plan borçları
    - (B) (1) Tutar olarak veya (2) raporlama dönemi sonundaki plan varlıklarının bir yüzdesi olarak gösterilen plan varlıkları.

- (q) Makul bir biçimde tahmin edildiği durumlarda, işverenin raporlama dönemi sonrasında başlayan yıllık dönemde plana ödenmesi beklenen katkı paylarına ilişkin en iyi tahmini.

121. Paragraf 120A(b) planın türünün genel bir tanımlamasını gerektirir. Böyle bir tanımlama, örneğin, sabit maaşa dayalı tazminat planlarını, son maaşa dayalı tazminat planları ile işten ayrılma sonrası sağlanan tıbbi fayda planlarından ayırır. Planın tanımlaması, 52 nci Paragraf doğrultusunda tanımlanmış fayda yükümlülüğünün ölçülmesinde kullanılan zımni kabulden doğan yükümlülük doğuran gayri resmi uygulamaları da içerir. Daha fazla detaya gerek yoktur.

122. Bir işletmenin birden fazla tanımlanmış fayda planına sahip olması durumunda, kamuoyuna yapılan açıklamaları en uygun grupta yapılarak veya her biri için ayrı ayrı yapılır. Grupları birbirlerinden aşağıdaki kriterler çerçevesinde ayırmak yararlı olabilir:

- (a) Planların coğrafi konumları, örneğin, yerli planların yabancı planlardan ayrılması veya
- (b) Planların birbirinden önemli derecede farklar içeren risklere tabi olup olmadığı, örneğin, sabit maaşa dayalı tazminat planlarının, son maaşa dayalı tazminat planları ile emeklilik sonrası tıbbi fayda planlarından ayrıştırılması.

Bir işletme kamuoyuna yapmış olduğu açıklamalarını gruplar bazında toplam olarak yaparsa, bu açıklamalar ağırlıklı ortalama veya nispeten dar aralıklı şekillerde olur.

123. 30 uncu Paragraf, tanımlanmış katkı planları gibi değerlendirilen çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planları için ilave açıklamalar yapılmasını gerektirir.

124. “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” Standardı tarafından gerekli kılınmış olduğu durumlarda, aşağıdakiler hakkında da açıklama yapılır:

- (a) İşten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlarla ilişkili tarafla gerçekleştirilen işlemler ve

- (b) Üst düzey yönetici personel için işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar.
125. “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı tarafından gerekli kılınmış olduğu durumlarda, işletmenin işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan plan yükümlülüklerinden doğan koşullu borçlarına ilişkin olarak açıklama yapılır.

### **Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar**

---

126. Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- (a) Uzun hizmet veya seyahat izinleri gibi uzun ücretli izinler;
  - (b) Jübile veya diğer uzun dönemli hizmet tazminatları;
  - (c) Uzun vadeli sakatlık tazminatları;
  - (d) Çalışanların ilgili hizmeti verdikleri sürenin on iki ay veya daha sonrasında ödenecek kar paylaşımı veya ikramiye borçları ve
  - (e) Kazanıldığı dönemin sonundan itibaren on iki ay veya daha sonrasında hak kazanılacak olan ertelenmiş tazminatları.
127. Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların ölçülmesi, işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planların belirlenmesindeki belirsizliğin olduğu kadar belirsizliğe tabi değildir. Ayrıca, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar sağlanmaya başlanması veya sağlanan söz konusu faydaların değiştirilmesi, nadiren önemli tutarda geçmiş hizmet maliyetine sebep olur. Bunlardan ötürü, bu Standart, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların muhasebeleştirilmesi için daha basit bir yöntem gerektirir. Bu yöntem işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planların muhasebeleştirilmesinden aşağıdaki şekilde farklılaşır:
- (a) Aktüeryal kazanç ve kayıplar muhasebeleştirilir ve koridor uygulanmaz ve
  - (b) Tüm geçmiş hizmet maliyeti hemen muhasebeleştirilir.

### **Muhasebeleştirme ve ölçme**

128. Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara ilişkin olarak muhasebeleştirilen borç aşağıdaki unsurların net toplamı olarak hesaplanır:
- (a) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün raporlama dönemi sonundaki bugünkü değeri (bakınız: 64 üncü Paragraf);
  - (b) eksi, yükümlülüklerin doğrudan ödeneceği durumlar dışındaki plan varlıklarının (eğer varsa) raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değeri (bakınız: 102–104 üncü Paragraflar).
- İlgili borcun ölçülmesinde, 54 ve 61 inci Paragraflar hariç, 49–91 inci Paragraflar arasında yer alan hükümler uygulanır. İşletme, Paragraf 104A de yer alan hükmü, her türlü tazminat hakkının muhasebeleştirme ve ölçülmesinde kullanır.
129. Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar açısından, işletme, başka bir Standart tarafından varlık maliyetine dahil edilmeleri zorunlu kılınmadığı veya buna izin verilmediği sürece, aşağıdaki tutarların net toplamını gider olarak muhasebeleştirir:
- (a) Cari hizmet maliyeti (bakınız: 63–91 Paragraflar);
  - (b) Faiz maliyeti (bakınız: 82 nci Paragraf);
  - (c) Plan varlıklarının (bakınız: 105–107 nci Paragraflar) ve varlık olarak muhasebeleştirilmiş herhangi bir tazminat hakkının (bakınız: Paragraf 104A) beklenen getirisi;
  - (d) Hemen muhasebeleştirilmesi gereken aktüeryal kazanç ve kayıplar;
  - (e) Hemen muhasebeleştirilmesi gereken geçmiş hizmet maliyeti ve
  - (f) Herhangi bir azaltma veya ödemenin etkisi (bakınız: 109 ve 110 uncu Paragraflar).
130. Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların bir örneği, uzun vadeli sakatlık tazminatıdır. Tazminatın miktarı hizmet süresinin uzunluğuna bağlı olduğu durumda, hizmet sunulduğunda yükümlülük doğar. Bu yükümlülüğün ölçülmesi işlemi, ödemenin yapılmasının gerekme olasılığını ve



ödeme gerektiren sürenin uzunluğuna ilişkin olasılığı yansıtır. Tazminat miktarının tüm sakat çalışanlar için hizmet süresine bağımlı olmaksızın aynı olması durumunda, bu tazminatların beklenen maliyeti, uzun dönem sakatlığa sebep olan olayın meydana geldiği anda finansal tablolara yansıtılır.

### **Açıklama**

131. Bu Standart, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara ilişkin belirli açıklamalar yapılmasını gerektirmese de, başka bir Standart bu konuda açıklama gerektirebilir, örneğin, anılan faydalardan doğan gider önemli olması durumunda “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı kamuoyuna açıklama yapılmasını gerektirir. “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” Standardının gerektirmesi durumunda, üst düzey yönetici personel için çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar hakkında kamuoyuna açıklama yapılır.

### **İşten çıkarma tazminatları**

---

132. Bu Standart, işten çıkarma tazminatlarını çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alır; çünkü yükümlülük doğuran olay; çalışanın hizmeti değil işten çıkarılmasıdır.

### **Muhasebeleştirme**

133. Bir işletme, işten çıkarma tazminatlarını sadece ve sadece aşağıdakilerden birisini açıkça taahhüt etmiş olduğu durumlarda borç ve gider olarak muhasebeleştirir:
- (a) Bir çalışanın veya bir grup çalışanın işine normal emeklilik tarihlerinden önce son verilmesi veya
  - (b) Gönüllü olarak işten ayrılmayı teşvik etmek amacıyla yapmış olduğu teklifte işten çıkarma tazminatı sağlaması.
134. Bir işletme sadece ve sadece, işten çıkarma için detaylı bir resmi planı olduğunda ve işletmenin bunu geri çekmek için gerçekçi bir olasılığı bulunmadığında açıkça işten çıkarmayı taahhüt eder. Bu detaylı plan en az aşağıdakileri içermelidir:
- (a) İşlerine son verilecek çalışanların yeri, görevi ve yaklaşık sayısı:
  - (b) Her bir görev sınıf ve niteliği itibariyle ödenecek işten çıkarma tazminatı ve
  - (c) Planın yürürlüğe konulacağı zaman. Plan, mümkün olduğunca çabuk yürürlüğe girer ve önemli bir değişikliğin olmayacağı kadar kısa bir sürede bitirilir.
135. Bir işletme, kanundan, çalışanları veya temsilcileri ile yapmış olduğu sözleşme veya başka bir düzenlemeden, ya da işletmenin kendi uygulamaları, gelenek veya adil davranma isteğinden kaynaklanan zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünden dolayı çalışanlarına bunların işlerine son vermesi durumunda kendilerine belirli bir ödeme yapmayı (ya da diğer bazı faydalar sağlamayı) taahhüt etmiş olabilir. Bu gibi ödemeler, işten çıkarma tazminatı olarak nitelendirilir. İşten çıkarma tazminatları çoğunlukla toplu ödemeler şeklinde gerçekleştirilir; ancak bazı durumlarda aşağıdakileri de içerir:
- (a) Emeklilik faydalarının veya işten ayrılma sonrası sağlanan diğer faydaların, bir çalışanlara sağlanan faydalar planı ile doğrudan ya da dolaylı olarak artırılması ve
  - (b) Çalışanın hizmetinin işletmeye hiçbir ekonomik fayda sağlamadığı durumlarda belirli bir ihbar süresinin sonuna kadar maaş ödemesi.
136. Çalışanlara sağlanan bazı faydalar bunların ayrılma sebeplerinden bağımsız olarak ödenir. Bu gibi tazminatların ödeneceği kesindir (herhangi bir hak ediş veya asgari hizmet koşulu çerçevesinde); ancak bu ödemelerin ne zaman gerçekleştirileceği belirli değildir. Bu gibi tazminatlar bazı ülkelerde işten ayrılma tazminatı veya işten ayrılma karşılıkları olarak adlandırılırsa da, bunlar işten ayrılma tazminatından çok, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalarıdır ve işletme bunları işten ayrılma sonrası sağlanan fayda olarak muhasebeleştirir. Bazı işletmeler, çalışanın gönüllü olarak işten ayrılmasına işletmenin isteği doğrultusundaki zorunlu işten çıkarmalarda olduğundan daha düşük bir tazminat (yani işten ayrılma sonrası sağlanan fayda) öder. Zorunlu işten çıkarmadan kaynaklanan ek tazminat işten çıkarma tazminatıdır.
137. İşten çıkarma tazminatları işletmeye gelecek ekonomik yararlar sağlamaz ve derhal gider olarak muhasebeleştirilirler.

138. İşten çıkarma tazminatlarının muhasebeleştirilmesi durumunda, aynı zamanda, emeklilik faydalarında veya çalışanlara sağlanan diğer faydalar açısından da bir azaltma yapılır (bakınız: 109 uncu Paragraf).

### **Ölçme**

139. İşten ayrılma tazminatları, raporlama dönemi sonundan on iki ay sonraya tekabül ediyorsa, 78 inci Paragrafta belirtilen iskonto oranıyla iskonto edilirler.
140. Çalışanlara gönüllü olarak işten ayrılmalarının teklif edilmesi durumunda, işten çıkarma tazminatları teklifi kabul edecek çalışan sayısına göre ölçülür.

### **Açıklama**

141. İşten ayrılma tazminatına ilişkin teklifi kabul edecek çalışan sayısında bir belirsizlik olması durumunda, koşullu bir borç doğmuş olur. “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardında yer aldığı üzere; ödemenin nakit olarak yapılması ihtimali uzak değilse, işletme, söz konusu koşullu borç hakkında kamuoyuna açıklamada bulunur.
142. TMS 1 Standardına göre, bir gider, nitelik ve tutar itibarıyla önemli olması durumunda kamuoyuna açıklanır. İşten ayrılma tazminatları, bu gereğin yerine getirilmesi açısından, kamuoyuna açıklanması gereken bir giderle sonuçlanabilir.
143. “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” Standardının gerektirmesi durumunda, bir işletme, üst düzey yönetici personeline ilişkin işten ayrılma tazminatları hakkındaki bilgiyi kamuoyuna açıklar.
- 144 -152. “- ”

### **Geçiş hükümleri**

---

153. Bu bölüm, tanımlanmış fayda planlarına ilişkin geçiş hükümlerini gösterir. Bir işletmenin bu Standardı ilk kez diğer çalışanlara sağlanan faydalar için uygulaması durumunda, söz konusu işletme, “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardını uygular.
154. Bu Standardın ilk kez uygulayan bir işletme, tanımlanmış fayda planları için bu tarihteki geçici yükümlülük tutarını aşağıdaki gibi belirler:
- (a) Yükümlülüğün uygulama tarihindeki (bakınız: 64 üncü Paragraf ) bugünkü değeri;
  - (b) Eksi uygulama tarihi itibarıyla, üzerinden ilgili yükümlülüklerin doğrudan ödeneceği plan varlıklarının (eğer varsa) gerçeğe uygun değeri (bakınız: 102-104 üncü Paragraflar);
  - (c) Eksi 96 ncı Paragraf kapsamında daha sonraki dönemlerde muhasebeleştirilecek geçmiş hizmet maliyeti.
155. Geçici borç tutarının, muhasebe politikası değiştirilmemiş olsaydı o tarih itibarıyla muhasebeleştirilmesi gereken olan borçtan fazla olması durumunda, işletme, bu artışın 54 üncü Paragrafa göre tanımlanmış fayda borcunda muhasebeleştirilmesine yönelik aşağıda yer alan geri dönülemez nitelikteki tercihlerden birini yapar:
- (a) TMS 8 kapsamında hemen muhasebeleştirilmesi ya da
  - (b) Seçim tarihinden sonraki beş yıla kadar eşit tutarlı bir gider olarak muhasebeleştirilmesi. İşletmenin (b)’yi seçtiği durumda, aşağıdakiler uygulanır:
    - (i) Finansal durum tablosuna (*Bilanço*) yansıtılan herhangi bir varlığı ölçülmesi sırasında Paragraf 58(b)’de belirtilen limit uygulanır;
    - (ii) Her raporlama dönemi sonunda: (1) Muhasebeleştirilmemiş olarak kalan artış tutarı ve (2) Cari dönemde muhasebeleştirilen tutarı kamuoyuna açıklanır;
    - (iii) Daha sonraki aktüeryal kazançların (ama negatif geçmiş hizmet maliyetini değil) muhasebeleştirilmesi işlemini şu şekilde sınırlandırmalıdır. Bir aktüeryal kazancın 92 ve 93 üncü Paragraf kapsamında muhasebeleştirilecek olması durumunda; işletme bu aktüeryal kazancı, sadece, muhasebeleştirilmemiş net birikmiş aktüeryal kazançların (söz konusu aktüeryal kazancın muhasebeleştirilmesinden önce), geçici yükümlülüğün muhasebeleştirilmemiş kısmını aşmayacak şekilde muhasebeleştirir ve

(iv) Geçici yükümlülüğün muhasebeleştirilmemiş kısmını, ödeme veya azaltmadan doğan sonradan ortaya çıkan kazanç veya zararların belirlenmesinde kullanılır.

Bu geçici yükümlülük işletmenin daha önceki muhasebe politikası kapsamında aynı tarihte tahakkuk edilecek yükümlülüğten daha azsa, işletme bu azalışı TMS 8 kapsamında tahakkuk etmelidir.

156. Bu Standart'ın ilk uyarlamasında, muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisi, 92. paragrafta belirtilen %10'luk koridor sınırının içerisinde olsa bile, daha önceki dönemlerde ortaya çıkmış tüm aktüeryal kazanç ve zararları içerir.

<b>154- 156 ncı Paragrafları açıklayan örnek</b>	
İşletmenin, 31 Aralık 1998 tarihi itibarıyla finansal durum tablosunda ( <i>bilançosunda</i> ) kayıtlı emeklilik borcu 100 TL'dir. İşletme bu Standardı, Standart kapsamındaki yükümlülüğün bugünkü değerinin 1.300 TL, plan varlıklarının gerçeğe uygun değerine ise 1.000 TL olduğu 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren uygulamaya başlamıştır. 1 Ocak 1993 tarihinde işletme, emeklilik haklarını geliştirmiştir (hak kazanılmamış fayda maliyeti 160 TL ve hak ediş tarihine kadar kalan ortalama süre 10 yıldır)	
<i>Geçici karşılıkların etkisi aşağıdaki gibidir:</i>	
<i>Yükümlülüğün net bugünkü değeri</i>	1.300 TL
<i>Plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri</i>	-1.000 TL
<i>Eksi: sonraki dönemlerde muhasebeleştirilecek geçmiş hizmet maliyeti (160 × 4/10)</i>	-64 TL
<i>Geçici borç</i>	236 TL
<i>Hali hazırda muhasebeleştirilmiş borç</i>	100 TL
<i>Borçtaki artış</i>	136 TL
<i>İşletme, 136 TL tutarındaki artışı hemen, ya da 5 yıla kadar muhasebeleştirmeyi seçebilir. Söz konusu tercih sonradan değiştirilemez.</i>	
31 Aralık 1999 tarihi itibarıyla Standart kapsamındaki yükümlülüğün bugünkü değeri 1.400 TL, plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri ise 1.050 TL'dir. Standartın uygulanmasından itibaren muhasebeleştirilmemiş net birikmiş aktüeryal kazanç tutarı 120 TL'dir. Plana katılan çalışanların tahmini kalan ortalama hizmet süresi sekiz yıldır. 93 üncü Paragrafta izin verildiği üzere, işletme bütün aktüeryal kazanç ve zararlarının hemen muhasebeleştirilmesine yönelik bir politika benimsemiştir.	
<i>Paragraf 155(b)(iii)'de belirtilen limitin etkileri aşağıdaki gibidir:</i>	
<i>Muhasebeleştirilmemiş net birikmiş aktüeryal kazançlar</i>	120 TL
<i>Geçici borçların muhasebeleştirilmemiş kısmı (136 TL × 4/5)</i>	-109 TL
<i>Muhasebeleştirilecek azami kazanç (Paragraf 155(b)(iii))</i>	11 TL

## **Yürürlük tarihi**

157. “-”

158. “-”

159. “-”

159A. “-”

159B. “-”

159C. “-”

159D. “-”

160. “-”

161. “-”