



Co-funded by the  
Erasmus+ Programme  
of the European Union



**PASSFR.EU**

A Digital Learning Platform for Generation Z:  
Passport to IFRS®

**A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®**

# UMS® 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

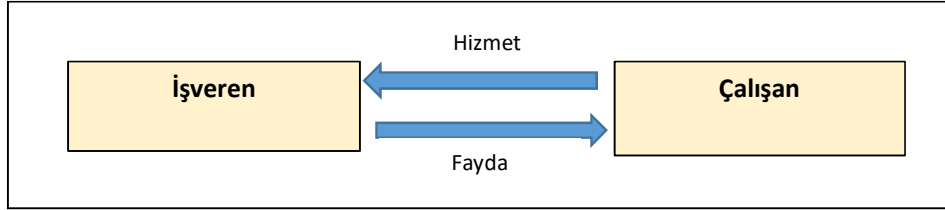
© Copyright 2021, Istanbul University

## UMS® 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

### KAPSAM VE TEMEL TANIMLAR

UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar'ın amacı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesini ve yapılması gereken açıklanmaları düzenlemektir. Çalışanlar işletmeye hizmet sunduğunda işletme, çalışanlara ödenecek gelecekteki faydaları bir yükümlülük olarak muhasebeleştirmelidir. UFRS 2'nin uygulandığı durumlar dışındaki tüm çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesinde işveren UMS 19'u uygulamalıdır. UMS 19, çalışanlara sağlanan fayda planlarına (UMS 26'da ele alınan) ilişkin raporlamayı düzenlememektedir.

Şekil 1. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Tahsisi

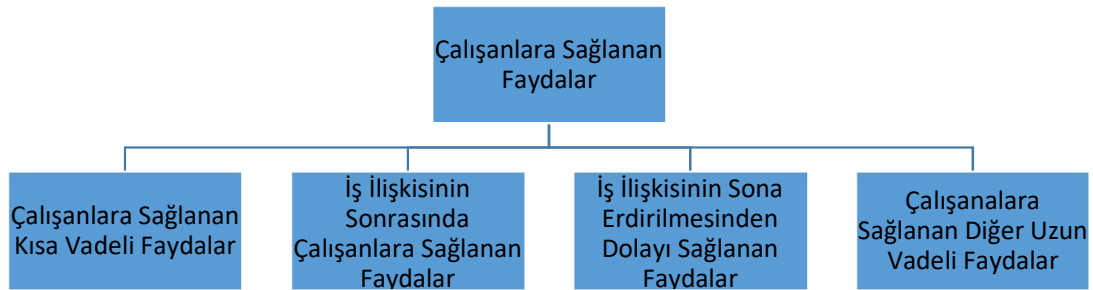


*Çalışanlara Sağlanan Faydalar:* Çalışanlara sağlanan faydalar, bir işletmenin çalışanları tarafından verilen hizmetler veya istihdamın feshi karşılığında verdiği her türlü bedeli kapsar (UMS 19.8).

UMS 19'un hükümlerinin altında yatan temel ilke, çalışanlara sağlanan faydaların sağlanmasının maliyetinin, çalışanlara sağlanan faydaların ödendiği veya ödeneceği dönemde değil, hizmetlerin sunulduğu dönemde muhasebeleştirilmesidir. Standart, çalışanlara sağlanan faydaların her bir kategorisinin nasıl ölçüldüğünü özetlemekte ve özellikle işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar hakkında ayrıntılı rehberlik sağlamaktadır.

Şekil 2, UMS 19'da ele alınan çalışanlara sağlanan fayda türlerini göstermektedir.

Şekil 2. Çalışanlara Sağlanan Fayda Türleri



### ÇALIŞANLARA SAĞLANAN KISA VADELİ FAYDALAR

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, çalışanların ilgili hizmeti sunduğu raporlama döneminin (UMS 19.8) bitiminden sonra en fazla 12 ay içinde tamamen yerine getirilmesi beklenen çalışanlara sağlanan faydalardır.

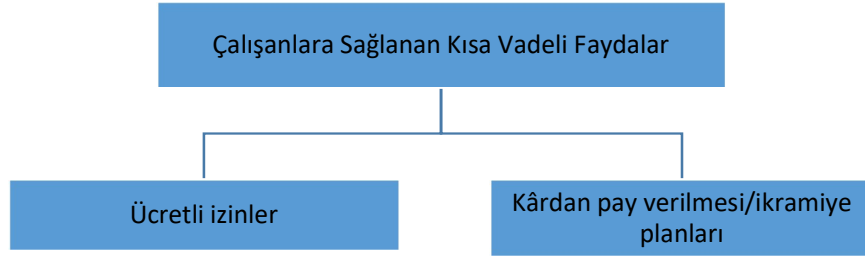
İşletme, muhasebe dönemi boyunca çalışanlara sağlanan hizmetler karşılığında ödenmesi beklenen kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydaların iskonto edilmemiş tutarını finansal tablolara:

- Halihazırda ödenmiş olan herhangi bir tutar düşüldükten sonra yükümlülük olarak (tahakkuk eden gider), ve
- Başka bir UFRS bunun bir varlığın maliyetine dahil edilmesini gerektirmedikçe veya buna izin vermedikçe gider olarak (örn. UMS 16) alır.

Ancak, ödenen tutar, faydaların iskonto edilmemiş tutarını aşıyorsa, işletme bu fazlalığı, bir varlık olarak muhasebeleştirir (önceden ödenmiş gider). Örneğin, bu ön ödeme gelecekte yapılacak ödemeyi azaltacak veya bir kısım ödemenin geri tahsil edilmesine sebep olacaktır.

Şekil 3'te gösterildiği gibi, UMS 19 kısa vadeli çalışanlara sağlanan fayda planlarını; ücretli izinler ve kârdan pay verilmesi veya ikramiye planları olarak ikiye ayırmaktadır.

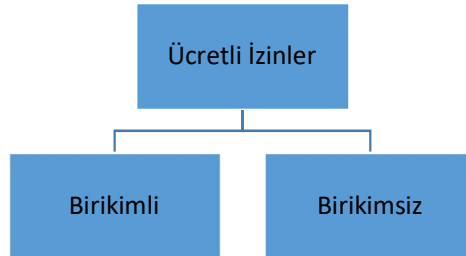
**Şekil 3. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar**



- **Ücretli İzinler**

Bir işletme, çalışanlarına çeşitli nedenlerle (örneğin, tatil, hastalık, askerlik hizmeti, doğum) izinleri için tazminat ödeyebilir. Şekil 4'te gösterildiği gibi, ücretli izin hakkı birikimli veya birikimsiz olabilir.

**Şekil 4. Ücretli İzinler**



*Birikmiş ücretli izinler*, cari dönemin hakkının tam olarak kullanılmaması durumunda (örn. yasal ücretli izin) çalışan tarafından devredilebilir ve gelecek dönemlerde kullanılabilir.

Çalışanlar gelecekteki ücretli izin haklarını artıran bir hizmet sunduğunda, işletme bu tür izinlerin beklenen maliyetini muhasebeleştirmelidir. Beklenen maliyet, işletmenin raporlama dönemi sonunda birikmiş haklar nedeniyle ödemeyi beklediği ek tutardır.

Çalışanların işletmeden ayrılırken kullanılmayan haklar için nakit tahsilata hak kazanmaması durumunda, ayrılma olasılıkları yükümlülüğün ölçümünü etkiler.

*Birikmeyen ücretli izinler* çalışanlar tarafından sonraki dönemlere devredilemez (örneğin, kullanılmayan geçmiş haklar gelecekteki hakları artırmıyorsa doğum izni veya hastalık ödeneği). Kullanılmayan haklar, cari dönemin sonunda veya çalışan işletmeden ayrıldığında kaybolur.

İşletme, bu tür izinlerin beklenen maliyetini, çalışanlara sağlanan hizmet fayda tutarını arttırmadığı için, izinler oluştuğunda muhasebeleştirilmelidir.

**Örnek:** 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla işletmenin toplam çalışan sayısı 30'dur ve kullanılmayan ortalama yıllık izin süresi çalışan başına 5 gündür. 2022 yılında çalışan başına ortalama yıllık izin süresi 12 gündür.

İşletmenin yıllık izin politikasına göre tüm genel tatillere ek olarak, çalışanlara her yıl 15 gün ücretli izin verilmektedir. Yıllık izin bir sonraki yıla taşınmamaktadır. Faydalanılmamış izin hakkı her yıl 31 Aralık'ta kaybedilmektedir.

İşletme 31 Aralık 2022 itibarıyla kaç günlük ücretli izni yükümlülük olarak muhasebeleştirilmelidir?

İşletmenin yıllık izin muhasebe politikasına göre, yıllık izin ertesi yıla taşınmamaktadır. Yani 31 Aralık 2022 itibarıyla toplam yükümlülük 0 olacaktır.

**Örnek:** Bir işletmenin 31 Aralık 2020 ve 31 Aralık 2021 tarihleri itibarıyla toplam ofis çalışanı sayısı 50'dir. 31 Aralık 2020 itibarıyla, çalışan başına ortalama kullanılmayan izin miktarı 5 gündür. 31 Aralık 2020'de işletme 20.000 PB çalışanlara sağlanan fayda planları ile ilgili borç raporlamıştır.

İşletmenin yıllık izin politikası:

*“Tüm genel tatillere ek olarak, aşağıdaki politikaya göre her yıl 15 gün yıllık ücretli izin hakkınız olacaktır. Yıllık izin, bir aylık hizmetin bitiminden sonra tahakkuk ettirilir. Yıllık izin tahakkuku, yıllık izin hakkınız ile sınırlıdır. Çalışanlar tarafından kullanılmayan yıllık izinler, bir sonraki yıla devredilebilmektedir (sadece 1 yıl).”*

1 Ocak 2021'de ortalama maaş artışı %2 idi. 2021 yılında, 2020'den sonraki tüm izinler dahil, çalışan başına yıllık ortalama izin miktarı 14 gündü.

31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablosunda yıllık izin için raporlanacak olan toplam yükümlülük 24.480 PB olmalıdır.

$$24.480 \text{ PB} = 20.000 \text{ PB} * (\%100 + \%2) * 6/5$$

2021 yılı kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda raporlanacak olan toplam gider de 4.480 PB olmalıdır.

$$4.480 \text{ PB} = 24.480 \text{ PB} - 20.000 \text{ PB}$$

- **Kârdan Pay Verilmesi ve Prim Planları**

Bir işletme, beklenen kârdan pay verilmesi ve prim planları ödemelerini yalnızca ve yalnızca aşağıdaki durumlarda muhasebeleştirir:

- İşletmenin, geçmiş olayların bir sonucu olarak bu tür ödemeleri yapmak için mevcut bir yasal veya zımni yükümlülüğü vardır; ve
- Yükümlülüğün güvenilir bir tahmini yapılabilir (UMS 19.19).

## İŞ İLİŞKİSİNİN SONRASINDA ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

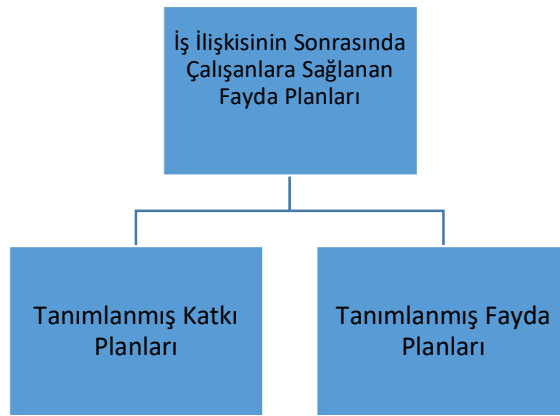
İş ilişkisinin sonrasında çalışanlara sağlanan faydalar, çalışanın iş ilişkisi bittikten sonra ödenecek olan faydalardır (kıdem tazminatı ve kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydalar dışında (UMS 19.8).

İş ilişkisinin sonrasında çalışanlara sağlanan faydalara verilebilecek bazı örnekler şu şekildedir:

- Emekli maaşı gibi emeklilik yardımları;
- İş ilişkisi sonrası hayat sigortası ve
- İş ilişkisi sonrası sağlık yardımları

UMS 19'a göre iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar ikiye ayrılmaktadır. Ve bu ayırım, fayda planının ekonomik içeriğine bağlıdır. Şekil 5, iş ilişkisinin sonrasında çalışanlara sağlanan fayda plan türlerini göstermektedir.

**Şekil 5. İş İlişkisinin Sonrasında Çalışanlara Sağlanan Fayda Planları**



### Tanımlanmış Katkı Planları

Tanımlanmış katkı planları, aşağıdakileri içeren planlardır:

- İşletme, ayrı bir işletmeye veya fona sabit katkı payı öder; ve
- İşletmenin, fon, cari veya önceki dönemlerde çalışanlara sağlanan hizmetlere ilişkin tüm faydaları ödemek için yeterli varlığa sahip değilse, ilave katkı payı ödemeye ilişkin yasal veya zımni kabulden doğan hiçbir yükümlülüğü yoktur.

Tanımlanmış katkı planları, çalışanların işten ayrılma sonrası alacağı faydaların tutarından ziyade, bireyin hesaplarına yapılacak katkıların nasıl belirleneceğini belirlemektedir. Örneğin, işveren, vergi öncesi kârın yüzde 3'ü ile plana katkıda bulunabilir.

Tanımlanmış katkı planları kapsamında:

- İşletmenin yasal veya zımni yükümlülüğü, katkıda bulunmayı kabul ettiği tutar ile sınırlıdır;
- Çalışanın işten ayrılma sonrası sağladığı faydaların tutarı, yatırım getirileri ile birlikte ödenen katkı paylarının tutarına göre belirlenir; ve
- Aktüeryal risk (elde edilecek faydaların beklenenden daha az olacağı) ve yatırım riski (yatırım yapılan varlıkların beklenen faydaları karşılamak için yetersiz kalacağı) çalışana aittir..

Tanımlanmış bir katkı planı kapsamında, bir işletmenin yükümlülüğü, döneme ilişkin plana yapılacak katkı tutarına göre belirlenir. Çalışan bir dönem boyunca hizmet verdiğinde, işletme bu hizmet karşılığında ödenecek katkı payını aşağıdaki gibi muhasebeleştirir:

- Başka bir UFRS, varlığın maliyetine dahil edilmesini gerektirmedikçe veya buna izin vermedikçe, gider olarak kâr veya zararda; UMS 2 veya UMS 16....
- Ödenen katkılar düşüldükten sonra borç (tahakkuk eden gider) olarak finansal durum tablosunda
- Ödemenin, vadesi gelen katkı paylarını aşması durumunda, işletme aşan kısmı gelecekteki ödemelerin azalmasını veya nakit olarak geri alınmasını sağlayacak ölçüde varlık olarak (peşin ödenmiş gider) olarak muhasebeleştirir.

**Örnek:** Tanımlanmış bir katkı planı kapsamında A İşletmesi, brüt kazancın %5'ine eşit bir katkı payı ödemekle yükümlüdür. Katkılar ödendikten sonra, A İşletmesinin başka ödeme yükümlülüğü kalmamaktadır.

2021 yılı brüt kazancı	20.000.000 PB
2021 yılı nakit ödemeleri	1.200.000 PB
31 Aralık 2020 tarihinde önceden ödenmiş giderler	200.000 PB

A İşletmesi, 2021 yılında yaptığı katkıları kaydetmek için aşağıdaki günlük defter kaydını yapar.

Çalışan Katkı Planı Gideri	1.000.000	
Önceden Ödenmiş Gider	200.000	
Nakit		1.200.000

**Örnek:** Tanımlanmış bir katkı planı kapsamında A İşletmesi, brüt kazancın %5'ine eşit bir katkı payı ödemekle yükümlüdür. Katkılar ödendikten sonra, A İşletmesinin başka ödeme yükümlülüğü kalmamaktadır.

2021'de katkı planı kapsamındaki tüm çalışanların toplam maaşları 900.000 PB'dir. 2021 yılında katkı planına yapılan toplam ödemeler 40.000 PB'dir.

31 Aralık 2021 itibariyle peşin ödenmiş veya ödenmemiş katkı payları için varlık veya yükümlülük bulunmamaktadır.

Tanımlanmış bir katkı planı kapsamında, bir işletmenin yükümlülüğü, fona katkıda bulunmayı kabul ettiği tutarla sınırlıdır. Dolayısıyla, her dönem için yükümlülük, o dönem için ödenecek tutara göre belirlenir. 2021 yılı için katkı, maaşların% 5'ine eşittir.

$$900.000 \text{ PB} * \%5 = 45.000 \text{ PB}$$

Çalışan Katkı Planı Gideri	45.000	
Nakit		40.000
Gider Tahakkukları		5.000

## Tanımlanmış Fayda Planları

Tanımlanmış fayda planları, tanımlanmış katkı planları dışındaki, iş ilişkisi sonrasında sağlanan fayda planlarıdır.

Tanımlanmış fayda planları, bir çalışanın genellikle yaş veya hizmet yılı gibi faktörlerin bir fonksiyonu olarak iş ilişkisi sonrası sağlayacağı faydaların tutarını gösterir. Örneğin, böyle bir plana katılanlar, her hizmet yılı için son yılın ücretinin yüzde 2'si oranında ve katılımcının geri kalan ömrü boyunca ödemek üzere yıllık fayda ödemeleri alabilirler.

Tanımlanmış fayda planları kapsamında:

- Mutabık kalınan faydaları mevcut ve eski çalışanlarına sağlamak işletmenin yükümlülüğüdür; ve
- Aktüeryal risk (faydaların beklenenden daha pahalıya mal olması) ve yatırım riski (yatırım yapılan varlıkların beklenen faydaları karşılama yetersiz kalması) işletmeye aittir.

Tanımlanmış fayda planları için muhasebede aşağıdaki adımları kullanabiliriz. Nihai faydalar, planın fayda formülüne dahil edilen gelecekteki olaylara (örneğin, çalışanın beklenen ömrü) bağlı olacağından, adımlarda açıklanan muhasebe uygulaması karmaşık olabilir.

### 1.Adım: Faydaların İlişkilendirilmesi

Aktüeryal teknikler, çalışanların cari dönemde ve önceki dönemlerde sundukları hizmetler karşılığında hak ettikleri faydanın (işveren yükümlülüğü) güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi için kullanılır. Bu, işletmenin faydayı çalışanın hizmet dönemleriyle ilişkilendirmesini (tahsis etmesini) ve faydanın maliyetini etkileyecek değişkenler hakkında tahminler (aktüeryal varsayımlar) yapmasını gerektirir.

Bir işletme, normalde faydayı, planın fayda formülüne göre hizmet dönemleri ile ilişkilendirmelidir. Bununla birlikte, bir çalışanın sonraki yıllardaki hizmeti, önceki yıllara göre önemli ölçüde daha yüksek bir fayda düzeyine yol açacaksa, işletme, faydayı, hizmetin plan kapsamında ilk kez fayda sağladığı tarihten, daha fazla hizmetin maaş artışları dışında başka bir maddi fayda sağlamayacağı tarihe kadar doğrusal olarak ilişkilendirmelidir.

Faydalar tahmin edildikten sonra, sonraki adımlar, faydaların iskonto edilmesi ve plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi dahil olmak üzere ölçümle ilgilidir.

### 2.Adım: Faydaların İskontolanması

İşletmenin tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerini ve ilgili cari hizmet maliyetini belirlemek için "Öngörülen yükümlülük yöntemi" ile faydaları iskonto etmelidir. Bu aktüeryal değerlendirme yöntemi, her hizmet dönemini ek bir fayda hakkı birimine neden olarak görür ve nihai yükümlülüğü oluşturmak için her birimi ayrı ayrı ölçer.

Normal olarak cari hizmet maliyeti, dönemin başlangıcındaki yıllık varsayımlar kullanılarak belirlenir. Plan değişikliği, kısıtlama veya uzlaşma gibi önemli bir olay meydana geldiğinde; önemli olayı takip eden dönemin cari hizmet maliyeti, tanımlanmış net fayda borcunun (varlığının) yeniden ölçümünde kullanılan varsayımlar kullanılarak belirlenmelidir.

### 3.Adım: Plan Varlıklarının Gerçeğe Uygun Değeri

Plan varlıkları, genellikle bir şirketin makul bir getiri oranı elde etmek için elinde bulundurduğu hisse senetleri, tahviller, diğer menkul kıymetler ve gayrimenkul yatırımlarıdır. Plan varlıkları gerçeğe uygun değerden raporlanır. Herhangi bir plan varlığının gerçeğe uygun değeri, açık veya fazlanın

belirlenmesinde tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinden düşülür. Açık veya fazla, genellikle planın finanse edilen durumu olarak adlandırılır. Tanımlanmış fayda yükümlülüğü plan varlıklarından büyükse, emeklilik planında bir açık vardır. Tanımlanmış fayda yükümlülüğü plan varlıklarından az ise, emeklilik planında fazlalık vardır.

Sonraki iki adım, finansal durum tablosu ve kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna ilişkin muhasebeleştirme gereklilikleri ile ilgilidir.

#### **4.Adım: Finansal Durum Tablosunda Muhasebeleştirilecek Tutar – Tanımlanmış Net Fayda Yükümlülüğü (Varlığı)**

Tanımlanmış net fayda yükümlülüğü (varlığı), tanımlanmış net fayda varlığının varlık tavanıyla sınırlandırılmasının herhangi bir etkisine göre düzeltilmiş, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinden herhangi bir plan varlığının gerçeğe uygun değerinin düşülmesiyle belirlenir. İşletme, tanımlanmış net fayda yükümlülüğü (varlığını) finansal durum tablosunda muhasebeleştirir.

Bir planda değişiklik, azaltma veya ödeme gerçekleşirse, geçmiş hizmet maliyeti veya ödemedeki kazanç veya kayıp, varlık tavanının etkileri dikkate alınmadan ölçülür ve kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Varlık tavanının etkisindeki değişiklikler, varlık tavanının güncellenen fazla üzerindeki etkisinin bir sonucu olarak, diğer kapsamlı gelirden ayrı olarak muhasebeleştirilir.

#### **5.Adım: Kâr veya Zararda Muhasebeleştirilecek Tutar**

Kâr veya zararda muhasebeleştirilecek tutar üç ana bileşenden oluşur:

- 1- **Cari Hizmet Maliyeti:** Tanımlanmış fayda yükümlülüğü ve ilgili cari dönem hizmet maliyeti ile uygulanabilir olduğu durumlarda geçmiş dönem hizmet maliyetinin bugünkü değerinin belirlenmesinde, işletme faydaları fayda planı formülünde öngörüldüğü şekilde hizmet süreleriyle ilişkilendirir. Cari hizmet maliyeti, cari dönemde çalışan hizmetinden kaynaklanan tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerindeki artıştır. O döneme tahsis edilen faydaları sağlamanın beklenen maliyetidir.
- 2- **Geçmiş Hizmet Maliyeti ve Uzlaşmada Kazanç veya Kayıp:** İşletme, ödeme gerçekleştiğinde tanımlanmış bir fayda planının yerine getirilmesi sırasında bir kazanç veya kayıp muhasebeleştirir. Geçmiş hizmet maliyeti, önceki dönemler için çalışan hizmeti için tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerindeki değişiktir (genellikle bir plan değişikliğinden kaynaklanır). İşletme, geçmiş hizmet maliyetini (hem hak edilmiş hem de hak edilmemiş dahil, kısıntılardan kaynaklanan kazanç ve zararlarla birlikte) aşağıdakilerden erken olanında gider olarak muhasebeleştirir:
  - Plan değişikliği veya küçültmesi gerçekleştiğinde; ve
  - İşletmenin ilgili yeniden yapılandırma maliyetlerini UMS 37 işten çıkarma tazminatları uyarınca muhasebeleştirilmesi.

Bir uzlaşmadaki kazanç veya kayıp, aşağıdakiler arasındaki farktır:

- Yerine getirilmekte olan tanımlanmış fayda yükümlülüğünün ödeme tarihinde belirlenen bugünkü değeri; ve
  - Devredilen tüm plan varlıkları ve ödemeye bağlantılı olarak doğrudan işletme tarafından yapılan ödemeler dahil olmak üzere uzlaşma fiyatı.
- 3- **Tanımlanmış Net Fayda Yükümlülüğüne (Varlığa) İlişkin Net Faiz:** Tanımlanmış net fayda yükümlülüğüne (varlığına) ilişkin net faiz, dönem içinde, tanımlanmış net fayda yükümlülüğünden (varlığında) zamanın geçmesinden kaynaklanan değişiktir. Tanımlanmış fayda planı kapsamında, döneme ilişkin net faiz maliyetinin hesaplanması gerekir.



$$\text{Net Faiz} = (\text{Tanımlanmış Fayda Yükümlülüğü} * \text{İskonto Oranı}) - (\text{Plan Varlıkları} * \text{İskonto Oranı})$$

İstihdam sonrası fayda yükümlülüklerini (hem finanse edilen hem de finanse edilmeyen) iskonto etmek için kullanılan oran, raporlama dönemi sonunda yüksek kaliteli şirket tahvillerinin piyasa getirileri referans alınarak belirlenecektir. Bu tür tahvillerde derin piyasa bulunmayan ülkelerde devlet tahvillerinin piyasa getirileri kullanılacaktır.

İndirim oranı şunları yansıtır:

- Paranın zaman değeri (aktüeryal veya yatırım riski değil) ve
- Sosyal yardım ödemelerinin tahmini zamanlaması.

Uygulamada, kuruluşlar, fayda ödemelerinin tahmini zamanlamasını, tutarını ve para birimini yansıtmak için genellikle tek bir ağırlıklı ortalama iskonto oranı uygular.

Plan varlıkları üzerindeki faiz gelirini, tanımlanmış fayda yükümlülüğü üzerindeki faiz maliyetini ve varlık tavanının etkisi üzerindeki faizi içerdiği görülebilir. Plan değişikliği, kısıtlama veya uzlaşma gibi önemli bir olay meydana geldiğinde; önemli olayı takip eden döneme ilişkin net faiz, tanımlanmış net fayda yükümlülüğünün (varlığının) yeniden ölçümünde kullanılan varsayımlar kullanılarak belirlenmelidir.

#### **6.Adım: Diğer Kapsamlı Gelirde Muhasebeleştirilecek Tutar – Tanımlanmış Net Fayda Yükümlülüğünün (Varlığının) Yeniden Ölçümü:**

Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilecek tutar üç ana bileşenden oluşur:

- 1- **Aktüeryal kazanç ve kayıplar:** Deneyime dayalı düzeltmeden kaynaklanan tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerindeki değişiklikler ve aktüeryal varsayımlardaki değişikliklerin etkileri.
- 2- **Plan varlıklarının getirisi (Tanımlanmış net fayda yükümlülüğünün (varlığının) net faizine dahil edilen tutarlar hariç):** Plan varlıklarının fiili getirisi  
Plan varlıklarının getirisi şunları içerir:
  - Plan varlıklarından elde edilen faiz, temettüer ve diğer gelirler ile birlikte plan varlıklarındaki gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kazançlar veya kayıplar
  - Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerini ölçmek için kullanılan aktüeryal varsayımlara dahil edilen vergiler dışında, plan varlıklarının yönetimine ilişkin maliyetlerden ve planın kendisi tarafından ödenecek her türlü verginin düşülmesi.
- 3- **Tanımlanmış net fayda yükümlülüğünün (varlığının) net faizine dahil edilen tutarlar hariç, varlık tavanının etkisindeki herhangi bir değişiklik:** Yeniden ölçümler hiçbir zaman sonraki dönemlerde kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılmaz, ancak özkaynak içinde transfer edilebilir (örn. dağıtılmamış kârlara aktarılabilir).

#### *Plana ödenen katkı payları ve faydalar*

Bir işletmenin bir plana ödediği katkılar, plan varlıklarının gerçeğe uygun değerini artırır. Katkıların yükümlülük üzerinde hiçbir etkisi yoktur, çünkü işlemlerin etkileri çalışan hizmeti sunduğunda (nakit veya benzeri ödeme yapıldığında değil) muhasebeleştirilir.

**Örnek:** A İşletmesi, çalışanları için tanımlanmış bir fayda planı yürütmektedir. 31 Aralık 2020 itibarıyla tanımlanmış fayda planı varlıkları ve borçlarının bakiyeleri sırasıyla 30.000.000 PB ve 32.000.000 PB'dir.

Mevcut Hizmet Maliyeti	5.000.000 PB
Geçmiş Hizmet Maliyeti	3.000.000 PB
Ödenen Katkılar	2.000.000 PB
Ödenen Faydalar	4.000.000 PB
Plan Varlıklarının Gerçeğe Uygun Değeri	32.000.000 PB
Plan Yükümlülüklerinin Gerçeğe Uygun Değeri	34.000.000 PB
Yüksek Kaliteli Kurumsal Tahvillerin Getirisi	%3

- Kâr ve zarar tablosunda rapor edilecek hesaplar ve bakiyeler aşağıdaki gibidir:

Toplam Hizmet Maliyeti = 5.000.000 PB + 3.000.000 PB = (8.000.000 PB)

Faiz Gideri = 32.000.000 \* %3 = ( 960.000 PB)

Plan Varlıklarının Getirisi = 30.000.000 \* %3 = ( 900.000 PB)

- Diğer kapsamlı gelirden raporlanacak kazanç aşağıdaki gibidir:

Tanımlanmış Fayda Planı Varlıkları = 30.000.000 PB + 900.000 PB + 2.000.000 PB – 4.000.000 PB

Tanımlanmış Fayda Planı Varlıkları = 28.900.000 PB

Kazanç = Plan Varlıklarının GUD – Tanımlanmış Fayda Planı Varlıkları (31 Aralık 2021)

32.000.000 PB – 28.900.000 PB = 3.100.000 PB

Tanımlanmış Fayda Planı Yükümlülüğü = 32.000.000 PB + 960.000 PB + 8.000.000 PB – 4.000.000 PB

Tanımlanmış Fayda Planı Yükümlülüğü = 36.960.000 PB

Kazanç = Plan Yükümlülüğü GUD – Tanımlanmış Fayda Planı Yükümlülüğü (31 Aralık 2021)

34.000.000 PB – 36.960.000 PB = 2.960.000 PB

Kazanç (diğer kapsamlı gelirden raporlanan) 3.100.000 PB + 2.960.000 PB = 6.060.000 PB

Planın Açığı = 34.000.000 PB – 32.000.000 PB = (2.000.000 PB)

**Örnek:** Bir işletmenin tanımlanmış fayda planına yıllık 150.000 PB tutarında nakit katkı sağlaması durumunda, günlük defter kaydını hazırlar:

Plan Varlıkları	150.000	
Nakit		150.000

#### *Çalışanlara ödenen faydalar*

Fayda ödemesi, işletmenin bu tür faydaları ödeme yükümlülüğünün bir kısmının yerine getirilmesinde plan varlıklarından yapılır. İşlemlerin etkileri, nakit veya eşdeğerinin ödendiği anda muhasebeleştirilir.

**Örnek:** Bir işletmenin tanımlanmış fayda planından 600.000 PB tutarında fayda ödemesi yapması durumunda, aşağıdaki günlük defter kaydı yapılır:

Tanımlanmış Fayda Yükümlülükleri	600.000	
Nakit		600.000

#### *Aktüeryal varsayımlar ve aktüeryal kazanç ve kayıplar*

Aktüeryal varsayımlardaki değişiklikler ve deneyim düzeltmeleri nedeniyle tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerindeki artış veya azalışlardan kaynaklanan aktüeryal kazanç ve kayıplardır.

Finansal durum tablosuna yansıtılan net emeklilik varlığı veya yükümlülüğünün, plan açığı veya fazlasının tam değerini yansıtması için, tüm aktüeryal kazanç ve kayıplar, diğer kapsamlı gelirden ortaya çıktığı anda muhasebeleştirilmelidir..

Aktüeryal varsayımlar, bir işletmenin, işten ayrılma sonrası faydaları sağlamanın nihai maliyetini belirleyecek olan değişkenlere ilişkin en iyi tahminidir ve şunları içerirler:

- Demografik varsayımlar (mevcut ve eski çalışanların ve yardım almaya hak kazanan bakmakla yükümlü oldukları kişilerin gelecekteki özellikleri hakkında). Demografik varsayımlar, tıbbi planlar kapsamında ölüm oranı, çalışan devir hızı, sakatlık ve talep oranları gibi konularla ilgilidir.
- Finansal varsayımlar. Finansal varsayımlar, iskonto oranı, gelecekteki maaş ve fayda seviyeleri, gelecekteki tıbbi maliyetler ve faydalarla ilgili plan tarafından ödenecek vergiler gibi konularla ilgilidir.

Aktüeryal kazanç ve kayıpların nedenleri arasında aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Beklenmeyen yüksek veya düşük çalışan devir hızı, erken emeklilik veya ölüm oranları veya maaşlarda, sosyal yardımlarda (bir planın resmi veya yapıcı koşullarının enflasyonist fayda artışlarını öngörmesi durumunda) veya tıbbi maliyetlerde artış;
- Fayda ödeme seçeneklerine ilişkin varsayımlardaki değişikliklerin etkisi;
- Gelecekteki çalışan devri, erken emeklilik veya ölüm oranı tahminlerindeki değişikliklerin veya maaşlardaki, sosyal yardımlardaki (bir planın resmi veya yapıcı koşullarının enflasyonist fayda artışlarını öngörmesi durumunda) veya tıbbi maliyetlerdeki artışların etkisi ve
- İskonto oranındaki değişikliklerin etkisi.

#### *Çalışanlardan veya üçüncü şahıslardan tanımlanmış fayda planlarına yapılan katkılar*

Bazı tanımlanmış fayda planları, çalışanların veya üçüncü tarafların planın maliyetine katkıda bulunmasını gerektirir. Genel olarak, bu tür katkılar, işletmenin maliyetini etkin bir şekilde azaltan, işten ayrılma sonrası sağlanan faydaların bir parçası olarak değerlendirilir.

UMS 19, bu katkılarının planın resmi şartlarında yer almasına (veya bu şartların ötesine geçen zımni bir yükümlülüğün doğmasına) veya isteğe bağlı olmasına bağlı olarak, çalışanların veya üçüncü şahısların katkılarının muhasebeleştirilmesinde özel rehberlik sağlar. Bu tür katkılarının isteğe bağlı olmadığı durumlarda, muhasebeleştirme, hizmetle bağlantılı olup olmamasına bağlı olarak da farklılık gösterir.

Katkıların tutarı, çalışanın hizmet verdiği yıl sayısına bağlıysa, işletme, katkılarını, brüt fayda için bir ilişkilendirme yöntemi kullanarak (yani, planın katkı formülünü kullanarak veya doğrusal bir yöntem kullanarak) hizmet dönemleriyle ilişkilendirir.

Çalışanların veya üçüncü şahısların katkılarının tutarı, çalışanların hizmet verdiği yıl sayısından bağımsız ise, işletmenin bu katkıları ilgili hizmetin verildiği dönemde hizmet maliyetinde bir azalma olarak muhasebeleştirilmesine izin verilir. Hizmet yılı sayısından bağımsız olan katkılara örnek olarak, çalışanın maaşının sabit bir yüzdesi, hizmet süresi boyunca sabit bir tutar veya çalışanın yaşına bağlı olanlar dahildir.

Çalışanların veya üçüncü tarafların katkılarının tutarı hizmetle bağlantılı değilse, tanımlanmış net fayda yükümlülüğünün (varlığının) yeniden ölçümlerini etkiler.

Çalışanların veya üçüncü kişilerin katkı paylarının miktarı isteğe bağlı ise, bu katkıların plana ödenmesi hizmet maliyetini düşürür.

### **İŞ İLİŞKİSİNİN SONA ERDİRİLMESİNDEN DOLAYI SAĞLANAN FAYDALAR**

İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar, bir işletmenin normal emeklilik tarihinden önce bir çalışanın işine son verme kararının veya bir çalışanın bu faydalar karşılığında gönüllü olarak işten ayrılmayı kabul etme kararının sonucu olarak ödenecek çalışanlara sağlanan faydalardır.

Çalışanlara sağlanan faydanın şekli, hizmet karşılığında mı yoksa çalışanın işine son verilmesi karşılığında mı sağlanacağını belirlemez. Fesih tazminatları genellikle toplu ödemelerdir, ancak bazen şunları da içerir:

- Çalışanlara sağlanan fayda planı aracılığıyla dolaylı veya doğrudan çalışan sonrası faydaların artırılması ve/veya
- Çalışanın başka hizmet vermemesi durumunda, belirli bir ihbar süresinin sonuna kadar verilen maaş.

UMS 19, yükümlülüğün çalışan hizmetinden ziyade işten çıkarılmadan kaynaklanması nedeniyle, iş ilişkisinin sona erdirilmesi dolaylı sağlanan faydaları diğer çalışanlara sağlanan faydalardan ayrı olarak ele alır. İşten çıkarma tazminatları işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamadığından ortaya çıktığında muhasebeleştirilir. İşten çıkarma tazminatları için aşağıdaki tarihlerden erken olanında bir yükümlülük ve gider muhasebeleştirilir:

- İşletme bu faydalara ilişkin teklifini artık geri çekmediğinde ve
- İşletme, UMS 37 kapsamında olan ve işten çıkarma tazminatı ödemesini içeren bir yeniden yapılandırmaya ilişkin maliyetleri muhasebeleştirdiğinde.

### **ÇALIŞANLARA SAĞLANAN DİĞER UZUN VADELİ FAYDALAR**

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar iş ilişkisinin sonrasında çalışanlara sağlanan faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar dışındaki tüm çalışanlara sağlanan faydalardır (UMS 19.8).

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara ilişkin bazı örnekler:

- Uzun süreli ücretli izinler;
- Jübile (örneğin, 15 yıllık hizmet karşılığı ödenecek ikramiye);
- Uzun hizmet primleri;
- Uzun süreli iş görmezlik faydaları ve

- Çalışanın ilgili hizmeti sunduğu dönemin bitiminden 12 ay veya daha fazla bir süre sonra ödenecek kar paylaşımı, ikramiye veya ertelenmiş tazminat.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların muhasebeleştirilmesi, işten ayrılma sonrası sağlanan faydalardan aşağıdaki şekilde farklıdır.

- Ölçüm daha az belirsizlik içerir ve
- Yeniden ölçümler diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmez.

Finansal durum tablosunda muhasebeleştirilen yükümlülükler, aşağıdakilerin net toplamıdır:

- Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün raporlama tarihindeki bugünkü değeri (yani, plan varlıklarının gerçeğe uygun değerinden düşülmeden önceki brüt yükümlülük).
- Herhangi bir plan varlığının raporlama tarihindeki gerçeğe uygun değerinden düşülmesi.

Başka bir tarafın tanımlanmış bir fayda yükümlülüğünü yerine getirmek için gereken harcamaların bir kısmını veya tamamını tazmin edeceği neredeyse kesin ise, işletme, geri ödeme hakkını gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirir.

Kâr veya zararda muhasebeleştirilen gelir veya gider, aşağıdakilerin net toplamıdır:

- Hizmet maliyeti;
- Tanımlanmış net fayda yükümlülüğünün (varlığının) net faizi ve
- Tanımlanmış net fayda yükümlülüğünün (varlığının) yeniden ölçümleri.

UMS 19, aşağıdakilerin sınıflandırılmasına ilişkin rehberlik sağlar:

- Çok işverenli planlar;
- Devlet planları ve
- Sigortalı faydalar.

Her plan, işletmenin yükümlülüğüne ve plan kapsamındaki şartlara dayalı olarak, tanımlanmış katkı planı veya tanımlanmış fayda planı olarak sınıflandırılmalıdır.

**Çok işverenli planlar**, (devlet planları dışında) istihdam sonrası fayda sağlayan planlardır:

- Ortak kontrol altında olmayan çeşitli kuruluşlar tarafından sağlanan varlıkları bir araya toplamak ve
- Bu varlıkları, birden fazla işletmenin çalışanlarına fayda sağlamak için kullanır.

Katkı ve fayda seviyeleri, hangi işletmenin ilgili çalışanları istihdam ettiği ile ilgili değildir. Böyle bir planın tanımlanmış bir fayda planı olması durumunda, işletme, yükümlülük, varlık ve maliyetlerdeki orantılı payını diğer herhangi bir tanımlanmış fayda planında olduğu gibi muhasebeleştirir. Tanımlanmış fayda muhasebesini kullanmak için yeterli bilgi mevcut değilse, tanımlanmış katkı muhasebesi kullanılır ve ek açıklamalar gerekir.

**Devlet planları** (örn. ulusal sosyal güvenlik planları), tüm varlıkları (veya bir kategoridekileri, örneğin belirli bir endüstriyi) kapsayacak şekilde mevzuatla oluşturulur ve hükümet tarafından veya devletin denetimine veya etkisine tabi olmayan başka bir organ tarafından yürütülür.

İşletme, devlet planlarını çok işverenli planları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirir.

Çoğu devlet planı katkı planları olarak tanımlanır, çünkü genellikle bir işletmenin tek yükümlülüğü, katkı paylarını vadeleri geldiğinde ödemektir. İşletme, devlet planının üyelerini istihdam etmeyi kolaylaştırırsa, kendi çalışanlarının önceki yıllarda kazandığı faydaları ödeme yükümlülüğü yoktur.

**Sigortalanan faydalar:** Bir işletme, işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda planını finanse etmek için sigorta primi ödeyebilir. İşletme, aşağıdakilerden birine ilişkin yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğe sahip olmadığı sürece, bu tür bir planı tanımlanmış katkı planı olarak değerlendirir:

- Çalışanlara sağlanan faydaları, vadesi geldiğinde doğrudan ödeyen veya
- Sigortacı, cari ve önceki dönemlerde çalışanlara sağlanan hizmetlere ilişkin gelecekteki tüm faydaları ödemezse, daha fazla ödeme yapan

İşletmenin bu tür bir yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülüğü devam ettirmesi durumunda, işletme, planı tanımlanmış bir fayda planı olarak değerlendirir.

## **AÇIKLAMALAR**

İşletme, tanımlanmış katkı planları için gider olarak muhasebeleştirilen tutarı açıklar. UMS 24'ün gerektirdiği durumlarda işletme, kilit yönetici personel için tanımlanmış katkı planlarına yapılan katkılara ilişkin bilgileri açıklar.

Bir işletme aşağıdaki bilgileri açıklar:

- Tanımlanmış fayda planlarının özelliklerini ve bunlarla ilişkili riskleri açıklar,
- Tanımlanmış fayda planlarından kaynaklanan finansal tablolarındaki tutarları belirler ve açıklar,
- Tanımlanmış fayda planlarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini nasıl etkileyebileceğini açıklar,
- Herhangi bir plan değişikliğinin, azaltmanın ve yerleşimin tanımını açıklar.

İşletme, önemli ölçüde farklı risklere sahip planları veya plan gruplarını ayırt etmek için açıklamaların tümünün veya bazılarının ayrıştırılmasının gerekip gerekmediğini değerlendirir.

İşletme, yıllık gelirler ve diğer tekniklerin kullanımı da dahil olmak üzere, plan veya işletme tarafından kullanılan her türlü varlık-yükümlülük eşleştirme stratejilerinin bir tanımını açıklar.