

Devlet Muhasebesi Standartları Kurulundan:

DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 26 (DMS 26) NAKİT ÜRETEN VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Amaç

1. Bu Standardın amacı, nakit üreten bir varlığın değerinin düşüp düşmediğinin tespit edilmesinde izlenecek usulü belirlemek ve değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesini sağlamaktır. Standart ayrıca, idarenin değer düşüklüğü kaybını ne zaman iptal etmesi gerektiğini ve değer düşüklüğüne ilişkin olarak yapılması gereken açıklamaları belirler.

Kapsam

2. Tahakkuk esaslı muhasebe sistemi çerçevesinde mali tablolarını hazırlayan ve sunan bir idare, bu Standardı aşağıdakiler hariç olmak üzere, nakit üreten varlıkların değer düşüklüğü için uygular:

- 1) Stoklar,
- 2) İnşaat sözleşmelerinden doğan varlıklar,
- 3) Mali araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi konulu standart kapsamındaki mali varlıklar,
- 4) Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı varlıklar,
- 5) Ertelenmiş vergi varlıkları,
- 6) Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar,
- 7) Şerefiye,
- 8) Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerden ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar,
- 9) Sigorta sözleşmeleri çerçevesindeki sigorta edenin sözleşme haklarından doğan ertelenmiş edinim maliyetleri ve maddi olmayan duran varlıklar,
- 10) Devam etmeyen faaliyetleri ele alan ilgili standartlar uyarınca, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ile defter değerinden düşük olanıyla ölçülen satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlıklar grubu),
- 11) Diğer standartlarda değer düşüklüğüne yönelik ortaya konulan muhasebe hükümlerine ilişkin diğer nakit üreten varlıklar.

3. Şerefiye, bu Standardın kapsamına alınmamıştır. İdareler, şerefiyeye ait değer düşüklüğüne, nakit üreten birimlere şerefiyenin dağıtımına ve şerefiyesi olan nakit üreten birimlerin değer düşüklüğünün test edilmesine ilişkin muhasebe standartlarının öngördüğü hükümleri yerine getirmelidir.

4. İnşaat sözleşmelerinden doğan nakit üreten varlıklar ve stokların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine ilişkin gerekli hükümlerin diğer standartlarda bulunması nedeniyle bu Standart söz konusu varlıklara uygulanmaz. Bu Standart ertelenmiş vergi varlıkları, çalışanlara sağlanan faydalar veya ertelenmiş edinim maliyetleri ile sigorta yapanın sigorta sözleşmeleri çerçevesindeki haklarından doğan maddi olmayan duran varlıklara da uygulanmaz. Buna ek olarak, bu Standart satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ölçülen tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklara ve satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ile defter değerinden düşük olanıyla ölçülen satış amaçlı elde tutulan

olarak sınıflandırılan duran varlıklara (ya da elden çıkarılacak varlıklar grubuna) uygulanmaz. Tarımsal faaliyetlere ilişkin standart ile satış amaçlı elde tutulan duran varlıklara ilişkin diğer standartlardaki hükümler, ölçüm gerekliliklerini içerir.

5. Bu Standart, mali araçların sunumu konulu standart kapsamındaki mali varlıklara uygulanmaz. Bu varlıkların değer düşüklüğü, mali araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi konulu standartta ele alınmaktadır.
6. Bu Standart, yatırım amaçlı varlıklar konulu standarda göre gerçeğe uygun değerinden gösterilen yatırım amaçlı varlıklar için değer düşüklüğü testinin uygulanmasını gerektirmez. Yatırım amaçlı varlıklar konulu standartta yer alan gerçeğe uygun değer yöntemi kapsamında, yatırım amaçlı varlıklar raporlama tarihinde gerçeğe uygun değerinden izlenir ve değerlendirme işleminde her türlü değer düşüklüğü dikkate alınır.
7. Mali araçların muhasebeleştirme ve ölçme konulu standardın kapsamı dışında kalan;
 - 1) Konsolide ve bireysel mali tablolar konulu standartta tanımlanan ve kontrol edilen kuruluşlardaki,
 - 2) İştiraklerdeki yatırımlar konulu standartta tanımlanan iştiraklerdeki ve
 - 3) Ortak girişimlerdeki paylar konulu standartta tanımlanan ortak girişimlerdekiyatırımlar nakit üreten varlıkların özelliklerine sahip olduğunda, bu Standart kapsamında ele alınır. Bu varlıklar nakit üreten varlık özelliği taşımadığında ise nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü konulu standart kapsamında ele alınır.

Tanımlar

8. Bu standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

Geri Kazanılabilir Tutar:

Nakit üreten birimin veya varlığın, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

Nakit Üreten Birim:

Ticari getiri amacıyla elde tutulan, devam eden kullanımından üretilen nakit girişleri diğer varlıklar veya varlık gruplarının nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız olan en küçük tanımlanabilir varlık grubudur.

Nakit Üreten Bir Varlığın Kullanım Değeri:

Bir varlığın devam eden kullanımından ve faydalı ömrünün sonunda elden çıkartılmasından elde edilecek tahmini nakit akışlarının bugünkü değeridir.

Nakit Üreten Varlıklar

9. Nakit üreten varlıklar, ticari getiri üretmesi ana amacıyla elde tutulan varlıklardır. Bir varlık, kâr amacı güden kuruluşlarla benzer şekilde ticari bir amaca tahsis edildiğinde, ticari getiri üretir. Bir varlığın "ticari getiri" üretmek amacıyla elde tutulması idarenin varlıktan (veya varlığın bir parçası olduğu nakit üreten birimden) pozitif nakit girişi üretmeyi ve varlığın elde tutulmasından doğan riski yansıtan ticari bir getiri kazanmayı amaçladığı anlamına gelir. Bir varlık, belirli bir raporlama döneminde ticari getiri üretme amacına

hizmet etmese dahi bu amaçla elde tutulabilir. Bunun tersine, bir varlık belirli bir raporlama dönemi içinde masrafını karşılıyor veya ticari bir getiri üretiyor olmasına rağmen, nakit üretmeyen bir varlık olabilir. Aksi belirtilmediği sürece, bu Standardın aşağıdaki paragraflarında “bir varlık” veya “varlıklar” a yapılan atıflarla “nakit üreten varlık(lar)” dan bahsedilmektedir.

10. Kamu idareleri, varlıklarının çoğunu ticari getiri üretmek ana amacıyla elde tutmuyor olsa da, bazı varlıklarını bu amaçla ellerinde tuttıkları durumlar mevcuttur. Örneğin, bir hastane bir binayı ücret ödeyen hastalar için tahsis edebilir. Bir kamu sektörü kuruluşunun nakit üreten varlıkları idarenin nakit üretmeyen varlıklarından bağımsız çalışabilir. Örneğin, tapu dairesi arazi işleri dairesinden bağımsız olarak arazi kayıt ücretleri kazanabilir.
11. Belirli hallerde, bir varlık hizmet sunum ana amacıyla elde tutulmasına rağmen, nakit akışı üretebilir. Örneğin, bir çöp imha tesisi devlet kontrolündeki hastaneler tarafından üretilen tıbbi atıkların emniyetli bir şekilde imha edilmesi amacıyla işletilebilir. Ancak bu tesis, küçük bir miktar da olsa özel hastanelerin tıbbi atıklarının imhasını ticari bir faaliyet olarak gerçekleştirebilir. Özel hastanelerin tıbbi atıklarının imhası tesisin ikincil faaliyetidir ve bu durumda nakit akışı üreten varlıklar nakit üretmeyen varlıklardan ayrılmaz.
12. Diğer bazı durumlarda, bir varlık nakit akışı üretebilir ve ayrıca nakit üretmeye yönelik olmayan amaçlarla da kullanılabilir. Örneğin, bir kamu hastanesinde on servis bulunmaktadır ve bunlardan dokuzu ticari bir faaliyet olarak ücret ödeyen hastalar için kullanılırken, diğeri ücret ödemeyen hastalar için kullanılmaktadır. Ücret ödeyen ve ödemeyen tüm servislerdeki hastalar hastanenin diğer tesislerini birlikte kullanır. İdarenin bu Standardın veya nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü konulu standardın hükümlerini uygulamak zorunda olup olmadığı değerlendirilirken, varlığın ne ölçüde ticari bir getiri sağlamak amacıyla tutulduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Bu örnekte olduğu gibi, nakit üretmeyen bileşen bir bütün olarak düzenlemenin önemsiz bir unsuru olduğunda, nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü konulu standardın yerine bu Standart uygulanır.
13. Bazı durumlarda bir varlığın elde tutulması ana amacının ticari getiri üretmek olup olmadığı açık olmayabilir. Bu tür durumlarda, nakit akışının öneminin değerlendirilmesi gereklidir. Nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü konulu standart yerine bu Standardın uygulanmasında, varlığın nakit akışı üretme ölçüsünün önemli olup olmadığının belirlenmesi zor olabilir. Hangi standardın uygulanması gerektiğine karar verilmesi gerekir. İdare, nakit üreten varlıklar başlıklı paragrafın sağladığı yönlendirme çerçevesinde, nakit üreten ve nakit üretmeyen varlıklar tanımına uygun, tutarlı bir değerlendirme ve uygulamalar için ölçütler geliştirmelidir. İdare, nakit üreten varlıkları nakit üretmeyen varlıklardan ayırmak amacıyla geliştirdiği ölçütleri açıklamalıdır.

Tükenme Payı

14. Tükenme payı ve amortisman, bir varlığın faydalı ömrü boyunca tükenmeye tabi tutarının düzenli olarak dağıtılmasıdır. Maddi olmayan bir duran varlık söz konusu ise genellikle, “tükenme payı” yerine, “amortisman” kullanılır. Her iki terim de aynı anlama sahiptir.

Değer Düşüklüğü

15. Bu Standart “değer düşüklüğünü” tükenme payı/amortisman suretiyle bir varlığın gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli kaybının sistematik olarak muhasebeleştirilmesinden daha yüksek, gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyelinde meydana gelen bir kayıp şeklinde tanımlar. Bu nedenle, nakit üreten bir varlığın değer düşüklüğü, idare tarafından kontrol edilen varlığın bir parçası olan gelecekteki ekonomik fayda veya hizmet potansiyelinde gerçekleşen bir düşüşü yansıtır. Örneğin; bir idare, ticari amaçla % 75 üstü kapasiteyle kullanıldığında getiri sağlayacağı tahmin edilen kapalı otoparka sahip olabilir. Hâlihazırda % 25 kapasiteyle çalışan bu otoparkın kapasite kaybı park ücreti artışıyla da karşılanmamıştır. Bu durumda varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması nedeniyle varlıkta değer düşüklüğü meydana geldiği kabul edilir.

Değer Düşüklüğüne Uğrayabilecek Bir Varlığın Tanımlanması

16. Bir varlığın defter değeri, geri kazanılabilir tutarını aştığında değer düşüklüğüne uğrar. Bu başlık altında bir değer düşüklüğü kaybının meydana geldiğine işaret eden bazı göstergeler açıklanmıştır. Bu göstergelerden herhangi biri mevcutsa idare, geri kazanılabilir tutarı usulüne uygun olarak tahmin etmelidir. Bu Standart, sınırsız faydalı ömre sahip veya değer düşüklüğüne konu olmaya henüz uygun olmayan maddi olmayan bir duran varlık için değer düşüklüğü göstergesinin mevcut olup olmamasına bakılmaksızın değer düşüklüğü testinin uygulandığı durumlar haricinde, değer düşüklüğü kaybına ilişkin herhangi bir göstergenin mevcut olmadığı durumlarda, varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmininin yapılmasını gerektirmez.
17. İdare, her bir raporlama döneminde varlığın değer düşüklüğüne uğrayabileceğine dair bir göstergenin mevcut olup olmadığını değerlendirir. Böyle bir göstergenin mevcut olması durumunda, varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilmelidir.
18. İdare, bir değer düşüklüğü göstergesinin mevcut olup olmamasına bakmaksızın, sınırsız faydalı ömre sahip veya değer düşüklüğüne konu olmaya henüz uygun olmayan maddi olmayan bir duran varlığı, yıllık olarak defter değeri ile geri kazanılabilir tutarının kıyaslanması suretiyle test edecektir. Bu değer düşüklüğü testi, her yıl aynı zamanda yapılması şartıyla, raporlama döneminde herhangi bir zamanda gerçekleştirilebilir. Farklı maddi olmayan duran varlıklar, farklı zamanlarda değer düşüklüğü için test edilebilir. Ancak, bu tür bir maddi olmayan duran varlığın mevcut raporlama döneminde ilk defa muhasebeleştirildiği durumda, bu maddi olmayan duran varlık mevcut raporlama dönemi sona ermeden önce değer düşüklüğü testine tabi tutulacaktır.
19. Maddi olmayan bir duran varlığın defter değerini geri kazanmaya yetecek ölçüde gelecekteki ekonomik fayda sağlama veya hizmet potansiyeli üretme imkânı, genellikle varlığın kullanıma sunulması sonrasında göre kullanıma sunulmadan önceki dönemde daha belirsizdir. Bu nedenle, bu Standart idarenin, henüz kullanıma sunulmamış maddi olmayan bir duran varlığının defter değerini, en azından yılda bir kez olmak üzere, değer düşüklüğü olasılığının tespiti açısından test etmesini gerektirir.

20. İdare, varlığın değer düşüklüğüne uğrayabileceğine yönelik bir göstergenin mevcut olup olmadığını değerlendirirken, en azından aşağıdaki göstergeleri göz önünde bulundurmalıdır:

Dış Bilgi Kaynakları:

- 1) İlgili dönem içinde bir varlığın piyasa değerinin, aradan zaman geçmesinin veya normal kullanım sonucu beklenen düzeyiyle kıyaslandığında, önemli ölçüde düşmesi,
- 2) İdarenin faaliyet gösterdiği teknolojik, ekonomik veya hukuki ortamda ya da bir varlığın bağlı bulunduğu piyasada, idare üzerinde olumsuz etkileri olan önemli değişiklikler dönem içinde gerçekleşmiş veya yakın gelecekte gerçekleşecek olması,
- 3) Piyasa faiz oranları veya yatırımlardaki diğer piyasa faiz oranlarında dönem boyunca gerçekleşen artışların, bir varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını önemli ölçüde azaltmasının muhtemel olması,

İç Bilgi Kaynakları:

- 4) Bir varlığın eskidiğine veya fiziksel açıdan hasar gördüğüne dair kanıtın olması,
- 5) İdare üzerinde olumsuz etki yaratan önemli değişikliklerin meydana gelmesi veya varlığın kullanıldığı ya da kullanılmasının beklendiği ölçüde yakın gelecekte gerçekleşmesinin beklenmesi. Bu değişiklikler, kullanılmaz hale gelen varlığı, varlığın ait olduğu faaliyeti sürdürmeme veya yeniden yapılandırma planlarını, önceki beklenen tarihten önce, bir varlığın elden çıkartılması planlarını ve bir varlığın faydalı ömrünün sınırsız iken sınırlı olarak yeniden değerlendirilmesini içermektedir (Tamamlanmadan veya kullanılabilir duruma gelmeden önce varlığın yapımını durdurma kararı gibi),
- 6) İç raporlama kapsamındaki raporların, varlığın beklenenden daha kötü durumda olduğuna veya olacağına işaret eden kanıtlar sunması.

21. İdare yukarıda sayılan iç ve dış bilgi kaynakları dışında bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayabileceğine işaret eden ve varlığın geri kazanılabilir tutarını belirlemesini gerektirecek diğer göstergeleri de tanımlayabilir.

22. İç raporlama yoluyla ortaya çıkan ve bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığına işaret eden kanıtlar şunlardır:

- 1) Varlığın edinilmesi için gereken nakit akışı veya varlığın işletilmesi ya da bakımı için sonradan gereken nakit ihtiyaçlarının, başlangıçta bütçelenen tutardan önemli ölçüde yüksek olması,
- 2) Gerçekleşen net nakit akışları veya varlıktan kaynaklanan fazla veya açığın, başlangıçta bütçelenen tutardan önemli ölçüde daha olumsuz olması,
- 3) Varlıktan kaynaklanan, bütçelenen net nakit akışlarında veya fazlada önemli ölçüde düşüş ya da bütçelenen kayıpta önemli bir artış olması veya

- 4) Mevcut gerçekleşen bütçe tutarları ile kalan dönem için bütçelenen tutarlar birleştirildiğinde, varlıktan kaynaklanan net nakit çıkışları veya açıklar olması.
23. Bu Standart, sınırsız faydalı ömre sahip veya değer düşüklüğüne konu olmaya henüz uygun olmayan maddi olmayan bir duran varlığın en azından yılda bir kez değer düşüklüğü için test edilmesini gerektirir. Bu durumlar hariç olmak üzere, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesinin gerekip gerekmediğini belirlerken önemlilik kavramı uygulanır. Örneğin, önceki analizler bir varlığın geri kazanılabilir tutarının, yukarıda sayılan iç ve dış bilgi kaynakları göstergelerinden birine karşı duyarlı olmadığını gösterebilir.
24. Yukarıda anlatılan duruma bir örnek vermek gerekirse, dönem içinde piyasa faiz oranları veya yatırımlardaki diğer piyasa faiz oranları artmışsa, idarenin aşağıdaki durumlarda bir varlığın geri kazanılabilir tutarının usulüne uygun tahminini yapması gerekmez:
- 1) Varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranının piyasa oranlarındaki artıştan etkilenmesi beklenmediğinde (örneğin; kısa vadeli faiz oranlarındaki artışın, uzun bir faydalı ömrü olan varlık için kullanılan iskonto oranı üzerinde önemli etkisi bulunmayabilir),
 - 2) Varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranının piyasa oranlarındaki artıştan etkilenmesi beklenmekle birlikte geri kazanılabilir tutar üzerinde daha önce yapılan duyarlılık analizi aşağıdakileri göstermişse:
 - (i) Gelecekteki nakit akışlarının da artma olasılığı nedeniyle geri kazanılabilir tutarda önemli bir düşüş beklenmemektedir (örneğin, bazı durumlarda idare, piyasa oranlarındaki herhangi bir artışı telafi etmek amacıyla başta döviz gelirleri olmak üzere gelirlerini düzeltebileceğini gösterebilir) veya
 - (ii) Geri kazanılabilir tutardaki düşüşün, önemli bir değer düşüklüğü kaybına neden olması beklenmemektedir.
25. Bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayabileceğine dair bir göstergenin mevcut olduğu durumlarda, varlık için muhasebeleştirilen değer düşüklüğü kaybı yoksa bile, geriye kalan faydalı ömrün, tükenme payı/amortisman yönteminin veya varlığın artık değerinin bu Standarda veya ilgili standartlara göre gözden geçirilmesi ve düzeltilmesini gerektirebilir.

Geri Kazanılabilir Tutarın Ölçülmesi

26. Bu Standart “geri kazanılabilir tutarı”; bir varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlar. Geri kazanılabilir tutarın ölçülmesine yönelik bu Standartta geçen “varlık” terimi, hem her bir varlık hem de nakit üreten birim için geçerlidir.
27. Bir varlığın hem satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinin, hem de kullanım değerinin belirlenmesi her zaman gerekli olmayabilir. Bu tutarlardan herhangi birinin varlığın defter değerini aşması durumunda, varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer değer tahmin edilmesi gerekmez.

28. Bir varlık aktif bir piyasada alınıp satılmasa bile, varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi mümkün olabilir. Ancak bazen, bilgili ve istekli taraflar arasında gerçekleşecek bir piyasa işleminde, varlığın satışından elde edilebilir tutarın güvenilir tahminini yapmanın bir temeli olmadığı için varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerini belirlemek mümkün olmayacaktır. Bu durumda idare, varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir tutarı olarak kullanabilir.
29. Bir varlığın kullanım değerinin satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde aştığını gösteren bir neden yoksa satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer, varlığın geri kazanılabilir tutarı olarak kullanılabilir. Bu durum genelde satılmak üzere elde tutulan bir varlık için geçerlidir. Varlığın satılana kadar devam eden kullanım değerinden gelecekte doğacak nakit akışının göz ardı edilebilir olması nedeniyle, satılmak üzere elde tutulan bir varlığın kullanım değeri, daha çok net elden çıkarma getirilerinden oluşacaktır.
30. Varlık, diğer varlıklardan veya varlık gruplarından büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri üretmediğinde ve aşağıdaki durumlar söz konusu olmadığında, geri kazanılabilir tutar birim için belirlenir:
- 1) Varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri, defter değerinden daha yüksektir veya
 - 2) Varlık nakit üreten birimin parçasıdır ama tek başına nakit üretebilir ve bu durumda, varlığın kullanım değeri satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerine yakın olarak tahmin edilebilir ve satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlenebilir.
31. Bazı durumlarda, tahminler, ortalamalar ve kısa yoldan yapılan hesaplamalar, varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin belirlenmesine yönelik ayrıntılı hesaplamalar için makul tahminler sunabilir.

Sınırsız Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlığın Geri Kazanılabilir Tutarının Ölçülmesi

32. Sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlığın, değer düşüklüğüne uğradığına dair herhangi bir göstergenin mevcut olup olmadığına bakılmaksızın, defter değeri ile geri kazanılabilir tutarının kıyaslanması suretiyle, yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulması gerekir. Ancak, bu niteliklere sahip bir varlığın geri kazanılabilir tutarı için:
- 1) Maddi olmayan duran varlık, diğer varlıklardan veya varlık gruplarından büyük ölçüde bağımsız olan, sürekli kullanımdan nakit girişi üretmiyorsa ve bu nedenle ait olduğu nakit üreten birimin bir parçası olarak değer düşüklüğü için test ediliyorsa ve bu birimi oluşturan varlık ve yükümlülükler, geri kazanılabilir tutarın son hesaplamasından bu yana önemli ölçüde değişmediyse,
 - 2) En son geri kazanılabilir tutar hesaplaması varlığın defter değerini önemli oranda aşmışsa ve
 - 3) En son geri kazanılabilir tutar hesaplamasından itibaren değişen şartlar ve gerçekleşen olayların analizine bağlı olarak, güncel bir geri kazanılabilir tutar belirlemesinin varlığın defter değerinden düşük olma olasılığı uzak görünüyorsa,

bir önceki dönemde yapılmış en son ayrıntılı hesaplama mevcut dönemde varlığın değer düşüklüğü testinde kullanılabilir.

Satış Maliyeti Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

33. Bir varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerine (varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldüğünde elde edilen değerine) ilişkin en iyi kanıt, doğrudan varlığın satışına/elden çıkartılmasına atfedilen ek maliyetlerine göre uyarlanmış bir piyasa işlemindeki bağlayıcı bir satış anlaşmasında kullanılan fiyattır.
34. Eğer ortada bağlayıcı bir satış anlaşması yoksa ama varlık aktif bir piyasada satılıyorsa, varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri, varlığın piyasa fiyatından satış/elden çıkarma maliyetleri düşüldüğünde elde edilen değerdir. Uygun piyasa fiyatı genellikle mevcut teklif fiyatıdır. Mevcut teklif fiyatı yoksa en yakın geçmişte yapılan işlemin fiyatı, işlem tarihi ve tahminin yapıldığı tarih arasında ekonomik şartlarda önemli bir değişiklik meydana gelmemesi koşuluyla, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer tahmini için bir temel sağlayabilir.
35. Bir varlık için bağlayıcı bir satış anlaşması veya aktif bir piyasanın mevcut olmaması durumunda, varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri; ilgili idarenin raporlama tarihinde, bilgili, istekli taraflar arasındaki piyasa işleminde varlığın elden çıkartılmasından, satış/elden çıkartma maliyetleri düşüldükten sonra geriye kalan tutarı yansıtan elde edebileceği en iyi bilgilere bağlıdır. Bu tutar belirlenirken, idare aynı endüstri içindeki benzer varlıklar için yakın geçmişte gerçekleştirilmiş işlemlerin sonuçlarını esas alır. Varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri cebri bir satışı yansıtmaz.
36. Yükümlülük olarak muhasebeleştirilenler dışındaki elden çıkarma maliyetleri, varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlenirken düşülür. Hukuki masraflar, damga vergisi ve benzeri işlem vergileri, varlığın ortadan kaldırılmasına yönelik maliyetler ve bir varlığın satış durumuna getirilmesine yönelik doğrudan ek maliyetler bu maliyetlerin örnekleridir. Ancak, bir varlığın elden çıkartılmasının/satılmasının ardından ticari faaliyetin azaltılması veya yeniden organize edilmesiyle ilişkili maliyetler ve işten çıkma ve çıkarılma tazminatları/fesih ödemeleri bir varlığın elden çıkartılması/satılması işleminin doğrudan ek maliyeti değildir.
37. Bazı durumlarda, bir varlığın elden çıkartılması/satılması alıcının bir yükümlülüğü üstlenmesini gerektirebilir. Bu durumda hem varlık hem de yükümlülük için gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesiyle elde edilen tek bir değer vardır.

Kullanım Değeri

38. Bir varlığın kullanım değeri belirlenirken:

- 1) İdarenin varlıktan gelecekte elde etmeyi beklediği nakit akışlarının bir tahmini,
- 2) Gelecekteki nakit akışlarının tutarı veya zamanlamasına ilişkin olası değişimlerdeki beklentiler,
- 3) Mevcut piyasadaki risksiz faiz oranı tarafından temsil edilen paranın zaman değeri,
- 4) Varlığın yapısındaki belirsizliği üstlenmenin bedeli ve

- 5) Piyasa katılımcılarının idarenin varlıktan gelecekte elde etmeyi beklediği nakit akışlarının fiyatlandırılmasına yansıtacağı kolayca nakde çevrilemeye gibi diğer faktörler,

hesaplamada dikkate alınır.

39. Bir varlığın kullanım değerinin tahmin edilmesi:

- 1) Varlığın sürekli kullanımından ve elden çıkartılmasından/ satılmasından sağlanacak gelecekteki nakit giriş ve çıkışının tahmin edilmesi ve
- 2) Gelecekteki nakit akışlarına uygun iskonto oranının uygulanması, aşamalarını içerir.

40. Gelecekteki nakit akışlarının tutarı veya zamanlamasına ilişkin olası değişimlerdeki beklentiler, varlığın yapısında olan belirsizliği üstlenmenin bedeli ve piyasa katılımcılarının idarenin varlıktan gelecekte elde etmeyi beklediği nakit akışlarının fiyatlandırılmasına yansıtacağı diğer faktörler ya gelecekteki nakit akışlarına ya da iskonto oranına düzeltme olarak yansıtılabilir. İdare gelecekteki nakit akışlarının tutarı veya zamanlamasındaki olası değişikliklerle ilgili beklentilerini yansıtmak için hangi yaklaşımı kullanırsa kullansın, sonuç tüm olası çıktıların ağırlıklı ortalaması gibi gelecekteki nakit akışlarının beklenen cari değerini yansıtmak olmalıdır.

Gelecekteki Nakit Akışlarının Tahmin Edilme Esasları

41. İdare, bir varlığın kullanım değerini ölçerken:

- 1) Nakit akışı tahminlerini, varlığın kalan faydalı ömrü boyunca var olacak ekonomik şartlara ilişkin idarenin en iyi tahminlerini yansıtan makul ve desteklenebilir varsayımlara dayandırmalı, idare dışı kanıtlara daha büyük ağırlık vermelidir,
- 2) Nakit akışı tahminlerini, idare tarafından onaylanan en son bütçelere/öngörülere dayandırmalıdır; ancak gelecekte yeniden yapılandırılmalardan veya varlığın performansının iyileştirilmesinden doğması beklenen nakit giriş ve çıkışlarını kapsam dışı tutmalıdır. Bu bütçelere/öngörülere dayanan tahminler, azami beş yıllık bir dönemi kapsamalıdır. Ancak beş yıldan daha uzun bir dönem için de tutarlı bir tahmin yapılabiliriyorsa bu süre uzayabilir,
- 3) Artan bir büyüme oranı için haklı gerekçe olmadığı sürece, en güncel bütçe tahminlerine dayanan dönemin ötesi için sabit veya azalan bir büyüme oranı ile nakit akışlarını tahmin eder. Bu oran ürünler, sektörler, ülke veya ülkeler ya da varlığın kullanıldığı piyasalardaki uzun vadeli ortalama büyüme oranını aşamaz.

42. İdare, geçmişteki nakit akışı tahminleri ile gerçekleşen nakit akışları arasındaki farkların nedenlerini inceleyerek, mevcut nakit akışı tahminlerinin temelini oluşturan varsayımların ne ölçüde makul olduğunu değerlendirir. İdare, mevcut nakit akışı tahminlerinde esas alınan varsayımları, geçmişte nakit akışları gerçekleşirken mevcut olmayan sonradan gerçekleşen olay ve koşulların etkilerini de dikkate alarak, geçmişteki sonuçlarla tutarlı hale getirir.

43. Gelecekteki nakit akışlarının, beş yıldan uzun dönemler için ayrıntılı, açık ve güvenilir bütçeleri/öngörülere genellikle elde edilemez. Bu nedenle, idarenin gelecekteki nakit akışı tahminleri en fazla beş yıllık bir döneme ilişkin en güncel bütçeleri/öngörülere esas alır. İdare, güvenilir olduğundan emin olması ve daha uzun dönemler için nakit akışlarını doğru olarak tahmin edebildiğini kanıtlaması durumunda, beş yıldan uzun bir dönemi içeren bütçeleri/öngörülere esas alan nakit akışı tahminlerini kullanabilir.
44. Bir varlığın faydalı ömrünün sonuna kadarki dönemi kapsayan nakit akışı tahminleri, bütçelere/öngörülere dayanan nakit akışı tahminlerine takip eden yıllar için bir büyüme oranı uygulanarak hesaplanır. Ürünün veya endüstrinin yaşam döngüsüne ilişkin nesnel bilgiler bu oranın arttığını göstermedikçe, sabittir veya düşmektedir. Büyüme oranı sıfır veya negatif de olabilir.

Gelecekteki Nakit Akışı Tahminlerinin İçeriği

45. Gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminler:

- 1) Varlığın kullanımının devam etmesinden doğan nakit girişlerine yönelik tahminleri,
- 2) Varlığın devam eden kullanımından nakit girişi (varlığı kullanıma hazır hale getirmek için gerekli nakit çıkışları dâhil) yaratabilmek için katlanılacak ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya makul ve tutarlı bir biçimde dağıtılabilecek nakit çıkışları ile ilgili tahminleri,
- 3) Varlığın faydalı ömrünün sonunda varlığın elden çıkartılması karşılığında eğer varsa elde edilecek (veya ödenecek) net nakit akışlarını

içerir.

46. Gelecekteki nakit akışı tahminleri ve iskonto oranı, genel enflasyondan kaynaklanan fiyat artışları ile ilgili tutarlı varsayımları yansıtır. Bu nedenle, iskonto oranının, genel enflasyondan kaynaklanan fiyat artışlarının etkisini içermesi durumunda, gelecekteki nakit akışları nominal olarak tahmin edilir. İskonto oranının genel enflasyondan kaynaklanan fiyat artışlarının etkisini içermemesi durumunda, gelecekteki nakit akışları enflasyon etkilerinden arındırılmış gerçek değerlerinden tahmin edilir (ancak ürüne ilişkin gelecekteki fiyat artışları veya azalışlarını içerir).
47. Nakit çıkış tahminleri, varlığın kullanımıyla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya makul ve tutarlı bir temelde dağıtılabilecek gelecekteki genel giderlerin yanı sıra, varlığın günlük bakımı ile ilgili nakit çıkışlarını da içerir.
48. Varlığın defter değerinin, varlığın kullanıma ya da satışa hazır hale getirilmesinden önce gerçekleşecek olan tüm nakit çıkışlarını henüz içermediği durumlarda, gelecekteki nakit çıkışlarının tahmini, gerçekleşmesi beklenen her türlü ilave nakit çıkışına ilişkin tahminleri içermelidir. Örneğin, inşaat halindeki bir bina veya henüz tamamlanmamış bir geliştirme projesindeki durum bu şekildedir.
49. Mükerrerlikten kaçınmak için, gelecekteki nakit akışı tahminleri;
- 1) Söz konusu varlığın nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri üreten varlıklardan sağlanan nakit girişlerini (örneğin; alacaklar gibi mali varlıklar),

- 2) Yükümlülük olarak muhasebeleştirilen sorumluluklarla ilgili nakit çıkışlarını (örneğin; borçlar, emekli maaşları veya karşılıklar) içermez.
50. Gelecekteki nakit akışları varlığın mevcut durumuna göre tahmin edilir. Gelecekteki nakit akışı tahminleri;
- 1) İdarenin henüz taahhüt etmediği gelecekteki bir yeniden yapılandırılmasından veya
 - 2) Varlığın performansının iyileştirilmesi veya güçlendirilmesinden beklenen gelecekteki nakit giriş veya çıkışlarını içermez.
51. Gelecekteki nakit akışları varlığın mevcut durumuna göre tahmin edildiği için, varlığın kullanım değeri:
- 1) İdarenin henüz taahhüt etmediği gelecekteki bir yeniden yapılandırmadan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit çıkışları veya ilgili maliyet tasarrufları (örneğin, personel maliyetlerindeki azalmalar) ya da faydalarını ya da
 - 2) Varlığın performansını iyileştirecek veya güçlendirecek olan gelecekteki nakit çıkışları veya bu tür nakit çıkışlarından doğması beklenen ilgili nakit girişlerini
- yansıtmaz.
52. Yeniden yapılandırma, idare tarafından planlanan, kontrol edilen ve faaliyetin kapsamını veya işin yürütülüş şeklini önemli ölçüde değiştiren bir programdır. Karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar konulu standart, idare tarafından yeniden yapılandırmanın ne zaman taahhüt edildiğini belirleyen rehber bilgiler içerir.
53. İdare yeniden yapılandırma taahhüdü altına girdiğinde, bazı varlıkların bundan etkilenmesi olasıdır. Bu durumda:
- 1) Kullanım değerinin tespiti için gelecekteki nakit giriş ve çıkışlarıyla ilgili idarenin tahminleri, yeniden yapılandırmadan kaynaklanan maliyet tasarrufları ile diğer faydaları (idare tarafından onaylanan en son bütçelere/öngörülere göre) yansıtır ve
 - 2) Yeniden yapılandırma faaliyetlerine ilişkin gelecekteki nakit çıkışlarının tahminleri, karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar konulu standart uyarınca yeniden yapılandırmaya ayrılan karşılığın içinde yer alır.
54. Gelecekteki nakit akışı tahminleri, varlığın performansında iyileşme sağlayacak nakit çıkışlarının gerçekleştirilmesine kadarki nakit çıkışlarıyla ilişkili ekonomik fayda ya da hizmet potansiyelindeki artıştan kaynaklı gelecekteki beklenen nakit girişlerini içermez.
55. Gelecekteki nakit akışlarının tahminleri, varlığın mevcut durumundan kaynaklanması beklenen ekonomik fayda veya hizmet potansiyeli düzeyini sürdürmek için gereken gelecekteki nakit çıkışlarını içerir. Birimin, tamamı birimin devam eden faaliyetleri için gerekli farklı faydalı ömre sahip varlıklardan oluşması durumunda, anılan birimle ilgili gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında, daha kısa faydalı ömre sahip olan varlıkların yenilenmesi, birimin günlük bakımının bir parçası olarak dikkate alınır. Benzer

şekilde, tek bir varlığın tahmini faydalı ömürleri farklı olan parçalardan oluşması durumunda, varlıkla ilgili, varlık tarafından üretilecek gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında, daha kısa faydalı ömre sahip olan parçaların yenilenmesi, varlığın günlük bakımının bir parçası olarak dikkate alınır.

56. Gelecekteki nakit akışı tahminleri aşağıdakileri içermemelidir:

- 1) Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit giriş veya çıkışları ya da
- 2) Gelir vergisi tahsilatları veya ödemeleri.

57. Gelecekteki nakit akışı tahminleri, iskonto oranının belirlenme yöntemiyle tutarlı bir şekilde yapılan varsayımları yansıtır. Aksi takdirde, bazı varsayımların etkileri iki defa dikkate alınacak veya yok sayılacaktır. Paranın zaman değeri, gelecekte gerçekleşmesi tahmin edilen nakit akışlarının iskonto edilmesiyle dikkate alındığından, bu nakit akışları finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişlerini veya çıkışlarını hariç tutar. Benzer şekilde, iskonto oranı vergi öncesi esas alınarak belirlendiği için, gelecekteki nakit akışları da vergi öncesi esas alınarak belirlenir.

58. Bir varlığın faydalı ömrünün sonunda elden çıkarılması karşılığında elde edilecek (veya ödenecek) tahmini net nakit akışları, tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir işlemde idarenin varlığın elden çıkarılmasından elde etmeyi beklediği tutar olmalıdır.

59. Aşağıda yer alan net nakit akışlarının tahmin edilmesi durumları hariç, bir varlığın faydalı ömrünün sonunda elden çıkarılması karşılığında elde edilecek (veya ödenecek) net nakit akışı tahminleri, varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinin saptanmasında benzer bir şekilde belirlenir:

- 1) İdare, varlığın kullanılacağı koşullara benzer koşullarda faaliyet göstermiş ve faydalı ömrünü tamamlamış benzeri varlıklar için tahmin tarihinde geçerli olan fiyatları kullanır ve
- 2) İdare, bu fiyatları hem gelecekteki genel enflasyondan kaynaklanacak fiyat artışlarının, hem de gelecekteki belirli fiyat artış veya azalışlarının etkilerine göre düzeltir. Ancak, varlığın sürekli kullanımından kaynaklanacak gelecekteki nakit akışları ile ilgili tahminlerin ve iskonto oranının, genel enflasyonun etkisini hariç tutması durumunda, idare de elden çıkarmada meydana gelecek net nakit akışlarının tahmin edilmesinde bu etkiyi dikkate almaz.

Gelecekteki Yabancı Para Nakit Akışları

60. Gelecekteki nakit akışları, gerçekleşeceği para birimleri cinsinden tahmin edilir ve daha sonra o para birimi için uygun olan bir iskonto oranı kullanılarak iskontoya tabi tutulur. İdare bugünkü değeri, kullanım değerinin hesaplandığı tarihteki geçerli kuru kullanarak çevirir.

İskonto Oranı

61. İskonto oranı (oranları), aşağıdakilerin cari piyasa değerlendirmelerini yansıtan bir vergi öncesi oranı/oranlarıdır:

- 1) Mevcut risksiz faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri ve

- 2) Gelecekteki nakit akışı tahminlerinin uyarlanmadığı varlığa özgü riskler.
62. Paranın zaman değeri ile varlığa özgü risklere ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan oran; yatırımcıların tutar, zaman ve risk profili açısından idarenin varlıktan elde etmeyi beklediği nakit akışlarıyla aynı düzeyde nakit akışları üreten bir yatırım yapmış olsalardı elde etmek isteyecekleri getiri oranıdır. Bu oran, benzeri varlıkların cari piyasa işlemlerindeki zımnı oran üzerinden tahmin edilir. Ancak, varlığın kullanım değerini ölçmek için kullanılan iskonto oranı (oranları), gelecekteki nakit akışı tahminlerinin uyarlanmasında dikkate alınan riskleri yansıtmamalıdır. Aksi takdirde, bazı varsayımların etkisi iki kere dikkate alınmış olacaktır.
63. Varlığa özgü bir oranın doğrudan piyasadan elde edilemediği durumlarda idare, iskonto oranını tahmin etmek için onun yerine geçebilecek oranları kullanır.

Bir Varlığın Değer Düşüklüğü Kaybının Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi

64. Bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden daha düşük olması durumunda, varlığın defter değeri bu tutara indirilir. Bu indirim, bir değer düşüklüğü kaybıdır.
65. Varlık başka bir standarda göre (örneğin; maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar konulu standartlarda yer alan yeniden değerlendirme yöntemine göre) yeniden değerlendirilen tutarı üzerinden gösterilmedikçe, değer düşüklüğü kaybı, fazla veya açık olarak hemen muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilen bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü kaybı, ilgili diğer standarda göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır.
66. Yeniden değerlemesi yapılmayan bir varlığın değer düşüklüğü kaybı, fazla veya açık olarak muhasebeleştirilir. Bununla birlikte, yeniden değerlendirilen varlık üzerindeki değer düşüklüğü kaybı, ilgili varlık sınıfına ilişkin yeniden değerlendirme fazlasındaki tutarı aşmayan değer düşüklüğü kaybı ölçüsünde, yeniden değerlendirme fazlasında muhasebeleştirilir. Bu tür yeniden değerlendirilen varlığın değer düşüklüğü kaybı, ilgili varlık sınıfına ilişkin yeniden değerlendirme fazlasını azaltır.
67. Bir değer düşüklüğü kaybına ilişkin tahmin edilen tutarın, kaybın ilgili olduğu varlığın defter değerinden daha fazla olması durumunda idare, bu farkı sadece başka bir standart gerektiriyorsa yükümlülük olarak muhasebeleştirir.
68. Değer düşüklüğü kaybının muhasebeleştirilmesinin ardından, ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı (tükenme payı) gelecek dönemlerde düzeltilir.

Nakit Üreten Birimler

69. Bir varlığın ait olduğu nakit üreten birimin tanımlanması, varlığın defter değerinin belirlenmesi ve nakit üreten birimlerin değer düşüklüğü kayıplarının muhasebeleştirilmesine yönelik hükümler bu Standardın ilgili paragraflarında açıklanmıştır.

Varlığın Ait Olduğu Nakit Üreten Birimin Belirlenmesi

70. Bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayacağına dair herhangi bir göstergenin mevcut olması durumunda, geri kazanılabilir tutar bir varlık için tahmin edilmelidir. Bir varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, idare varlığın ait olduğu nakit üreten birimin (varlığın nakit üreten biriminin) geri kazanılabilir tutarını belirler.
71. Aşağıdaki durumlarda, bir varlığın geri kazanılabilir tutarı tek başına belirlenemez:
- 1) Varlığın kullanım değerinin satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerine yakın olacağı tahmin edilememesi (örneğin, varlığın kullanım değerinden doğacak olan gelecekteki nakit akışlarının önemsiz bir düzeyde olacağı tahmin edilememesi) ve
 - 2) Varlığın diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız olan nakit girişleri üretmemesi ve münferit olarak nakit akışı üretme kabiliyetinin olmaması.
- Bu tür durumlarda, kullanım değeri ve dolayısıyla geri kazanılabilir tutar sadece varlığın nakit üreten birimi için belirlenebilir.
72. Bir varlığın nakit üreten birimi; söz konusu varlığı içeren ve diğer varlıkların veya varlık gruplarının nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri üreten en küçük varlık grubudur. Varlığın nakit üretim biriminin tanımlanması değerlendirme ve karar verme süreci içerir. Bir varlık için geri kazanılabilir tutarın belirlenememesi durumunda, idare, büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratan en küçük varlık topluluğunu tespit eder.
73. Nakit girişleri idareye, idare dışı taraflardan alınan nakit ve nakit benzeri girişlerdir. Bir varlıktan (veya varlıklar grubundan) gelen nakit girişlerinin diğer varlıklardan gelen nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız olup olmadığı belirlenirken, idarenin kendi faaliyetlerini ne şekilde izlediği (ürün grupları, birimler, münferit alanlar, iller veya bölgesel alanlar gibi) veya varlıklarının ve faaliyetlerinin devam ettirilmesine ya da elden çıkarılmasına yönelik kararları nasıl verdiği gibi unsurlar da dikkate alınır.
74. Bir varlık veya varlık grubu tarafından üretilen ürünün aktif bir piyasasının mevcut olması durumunda; söz konusu ürünün bir kısmı ya da tamamı idare içerisinde kullanılsa dahi, anılan varlık veya varlık grubu nakit üreten birim olarak değerlendirilir. Bir varlık veya nakit üreten birim tarafından üretilen nakit girişlerinin idare içi transfer fiyatlandırması uygulamalarından etkilenmeleri durumunda idare;
- 1) Varlığın veya nakit üreten birimin kullanım değerini belirlerken kullanılan gelecekteki nakit girişlerini ve
 - 2) Kurum içi transfer fiyatlandırmasından etkilenen diğer varlıklar veya nakit üreten birimlerin kullanım değerini belirlemek için kullanılacak gelecekteki nakit çıkışlarını
- tahmin ederken karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir işlemde idarenin gelecekte oluşması en muhtemel fiyat tahminini kullanır.
75. Bir varlık veya varlık grubunun ürettiği ürünün bir kısmı veya tamamı idarenin diğer birimleri (örneğin; bir üretim sürecinin ortasındaki, ara bir aşamadaki ürünler) tarafından kullanılıyor olsa da, idarenin ürünü aktif bir piyasada satabilecek olması durumunda, bu varlık veya varlık grubu ayrı bir nakit üreten birim oluşturur. Bu durum, ilgili varlığın veya

varlık grubunun diğer varlıklardan veya varlık gruplarından kaynaklanacak nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişi üretebilmesinden kaynaklanmaktadır. İdare, bu tür nakit üreten birim veya kurum içi transfer fiyatlandırmasından etkilenen herhangi diğer bir varlık veya nakit üreten birim ile ilgili bütçelere/öngörülere dayanan bilgileri kullanırken, kurum içi bölümler arası aktarımlardaki fiyatlandırmaların karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir işlemde gelecekte oluşması en muhtemel fiyat tahminini yansıtması durumunda, söz konusu bilgileri düzeltir.

76. Nakit üreten birimler, aynı varlık veya varlık türleri için dönemden döneme tutarlı bir şekilde belirlenir, haklı bir sebep olmadıkça değişiklik yapılmaz.
77. İdare bir varlığın önceki dönemlerdekinden farklı bir nakit üreten birime ait olduğunu veya varlığın nakit üreten birimdeki varlık çeşitlerinin değiştiğini tespit ederse, nakit üreten birime ilişkin muhasebeleştirilmiş veya iptal edilmiş bir değer düşüklüğü kaybının bulunması durumunda, nakit üreten birim hakkında açıklama yapar.

Nakit Üreten Birimin Defter Değeri ve Geri Kazanılabılır Tutarı

78. Nakit üreten birime ilişkin geri kazanılabılır tutar, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.
79. Nakit üreten birimin defter değeri, nakit üreten birimin geri kazanılabılır tutarının belirlenmesinde esas alınan yöntemle uyumlu olarak belirlenmelidir.
80. Nakit üreten birimin defter değeri:
- 1) Sadece, nakit üreten birimle doğrudan ilişkilendirilebilen veya makul ve tutarlı bir şekilde söz konusu birime dağıtılabilen ve nakit üreten birimin kullanım değerinin tespitinde kullanılan gelecekteki nakit girişlerini sağlayan varlıkların defter değerlerini içerir ve
 - 2) Nakit üreten birimin geri kazanılabılır tutarının belirlenmesinde dikkate alınmak zorunda olunan yükümlülükler haricinde, defter değeri muhasebeleştirilen herhangi bir yükümlülüğü içermez.
- Bu durum, nakit üreten birimin satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ve kullanım değerinin, nakit üreten birime dâhil olmayan varlıklar ve muhasebeleştirilmiş yükümlülükler hariç tutularak belirlenmesinden kaynaklanır.

81. Varlıklar geri kazanılabılırlik değerlendirmeleri için gruplandırılırken, nakit girişlerinin ilgili akışları üreten veya bunları üretmek için kullanılan tüm varlıkların nakit üreten birime dâhil edilmesi önemlidir. Aksi takdirde, nakit üreten birim gerçekten bir değer düşüklüğü kaybı gerçekleştiğinde tamamen geri kazanılabılır görünebilir. Açıklayıcı Karar Ağacı, nakit üreten birimlerin bir parçası olan münferit varlıklara ilişkin bir akış diyagramı göstermektedir.

Açıklayıcı Karar Ağacı

Varlığın geri kazanılabilir tutarı ya da geri kazanılabilir hizmet tutarı tek başına/bağımsız olarak tahmin edilebilir mi?

Evet

Varlık, nakit üreten bir varlık mıdır?

Evet

Hayır

Bu standart uygulanır ve değer düşüklüğü kaybı söz konusuysa defter değeri düzeltilir.

DMS 21-Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı uygulanır ve değer düşüklüğü kaybı söz konusuysa defter değeri düzeltilir.

Varlık, nakit üreten birimin parçası mıdır?

Evet

Hayır

Defter değerine eklenir ya da nakit üreten birimin defter değerinin payına dağıtılır.

Başka bir işlem yapılması gerekmemektedir.

Nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarı, nakit üreten birimin defter değerinden daha büyük ya da defter değerine eşit midir?

Hayır

Evet

Değer düşüklüğü kaybının dağıtılması sırasında varlığın defter değerinin bu Standartta belirtilen değerlerin (en yüksek olanın) altına düşmeyeceği sınırlamalarına bağlı olarak, değer düşüklüğü kaybı defter değerine orantılı bir şekilde nakit üreten birimdeki nakit üreten varlıklara dağıtılır.

Nakit üreten birime ilişkin değer düşüklüğü kaybı yoktur.

Hayır

82. Nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarının belirlenmesi için muhasebeleştirilmiş bazı yükümlülüklerin göz önünde bulundurulması gerekebilir. Bu durum nakit üreten birimin elden çıkartılmasının/satılmasının, alıcının bir yükümlülüğü üstlenmesini gerektirdiğinde ortaya çıkabilir. Böyle bir durumda, nakit üreten birimin satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri (veya sonunda elden çıkarılmasından beklenen nakit akışları), nakit üreten birimin varlık ve yükümlülüklerin birlikte, elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra tahmin edilen satış fiyatıdır. Nakit üreten birimin defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı arasında anlamlı bir karşılaştırma yapmak için, nakit üreten birimin hem kullanım değerinin hem de defter değerinin belirlenmesi esnasında ilgili yükümlülüğün defter değeri düşülmür.
83. Uygulamayı kolaylaştırmak amacıyla, nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarı bazen nakit üreten birimin bir parçası olmayan varlıklar (örneğin; alacaklar veya diğer mali varlıklar) veya muhasebeleştirilmiş yükümlülükler (örneğin; borçlar, emekli maaşları ve diğer karşılıklar) göz önünde bulundurulması belirlenir. Bu tür durumlarda, nakit üreten birimin defter değeri varlıkların defter değeri ile artırılır ve yükümlülüklerin defter değeri ile azaltılır.

Nakit Üreten Birimin Değer Düşüklüğü Kaybı

84. Bir değer düşüklüğü kaybı, sadece birimin geri kazanılabilir tutarı defter değerinden daha düşük olduğunda muhasebeleştirilir. Bu değer düşüklüğü kaybı birimdeki her bir varlığın defter değerine bağlı olarak, birimin nakit üreten varlıklarının defter değerini azaltmak suretiyle orantılı bir şekilde dağıtılır. Defter değerindeki düşüşler, her bir varlık için değer düşüklüğü kaybı olarak muamele götür ve fazla ya da açıkta muhasebeleştirilir.
85. İdare, değer düşüklüğü kaybının dağıtılması sırasında, varlığın defter değerini aşağıdakilerden en yüksek olanının altına düşüremez:
- 1) Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri (eğer belirlenebiliyorsa),
 - 2) Kullanım değeri (eğer belirlenebiliyorsa) ve
 - 3) Sıfır.
- Varlığa dağıtılamayan değer düşüklüğü kaybı ise birimin diğer nakit üreten varlıklarına oransal olarak dağıtılır.
86. Nakit üretmeyen bir varlığın nakit üreten birime katkıda bulunduğu durumlarda, nakit üretmeyen varlığın defter değerinin oranı, nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarı tahmin edilmeden önceki defter değerine dağıtılabılır. Nakit üretmeyen varlığın defter değeri, nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü konulu standardın belirlediği raporlama tarihinde gerçekleşen herhangi bir değer düşüklüğü kaybını yansıtır.
87. Bir varlığın geri kazanılabilir tutarının tek başına belirlenemediği durumlarda:
- 1) Defter değerinin, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ile önceki paragraflarda belirtildiği gibi değer düşüklüğü kaybına göre orantılı şekilde azaltılmış defter değerinden büyük olanından yüksek olması durumunda, varlık için bir değer düşüklüğü kaybı muhasebeleştirilir ve
 - 2) İlgili nakit üreten birimin değer düşüklüğüne uğramaması durumunda, değer düşüklüğü kaybı muhasebeleştirilmez. Varlığın satış maliyeti

düşülmüş gerçeğe uygun değeri defter değerinden düşük olsa bile bu durum geçerlidir.

88. Bazı durumlarda, nakit üretmeyen varlıklar nakit üreten birimlere katkıda bulunur. Bu Standart, değer düşüklüğü testine tabi tutulan bir nakit üreten birimin nakit üretmeyen bir varlık içerdii durumlarda, nakit üretmeyen varlıkların nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü konulu standart uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutulmasını gerektirir. Bir değer düşüklüğü testi sonrasında, nakit üreten birimin defter değeri, nakit üretmeyen varlığın defter değerinden bir pay içerir. Bu pay, nakit üretmeyen varlığın hizmet potansiyelinin ne ölçüde nakit üreten birime katkıda bulunduğunu yansıtır. Nakit üreten birimin herhangi bir değer düşüklüğü kaybının dağıtım işlemi, nakit üreten birimdeki tüm nakit üreten varlıklara oransal bir şekilde yapılır. Nakit üretmeyen bir varlık, nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü konulu standart uyarınca belirlenenin ötesine geçen başka bir değer düşüklüğü kaybına tabi değildir.
89. Nakit üretmeyen faaliyetler hariç olmak üzere, bir varlığın, bir veya birden fazla nakit üreten faaliyete hizmet potansiyeli de sağladığında (nakit üretmeyen varlıklarda ortaya çıktığı durumlar gibi), idareler bu tür durumları ele alan ilgili muhasebe standartlarına başvurur.
90. Bu Standardın nakit üreten birimin değer düşüklüğü kaybı başlığı altında yer alan hükümler uygulandıktan sonra, sadece başka bir standart tarafından öngörüldüğü takdirde, nakit üreten birimin değer düşüklüğü kaybının geriye kalan tutarı yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

Değer Düşüklüğü Kaybının İptal Edilmesi

91. Bu başlık altındaki paragraflar, bir varlık veya nakit üreten birim için önceki dönemlerde muhasebeleştirilen bir değer düşüklüğü kaybının iptal edilmesine ilişkin hükümleri ortaya koymaktadır. Bu hükümler, “varlık” terimini; hem tek bir varlık, hem de nakit üreten birim için kullanır. Bir varlık ve nakit üreten birim için bu Standardın ilgili paragraflarında ek hükümler bulunmaktadır.
92. İdare, bir varlık için önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş olan herhangi bir değer düşüklüğünün hâlâ var olup olmadığına veya azalıp azalmadığına ilişkin bir göstergenin varlığını her raporlama dönemi sonunda değerlendirir. Bu tür bir göstergenin mevcut olması durumunda, idare varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.
93. İdare, bir varlık için önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş olan herhangi bir değer düşüklüğünün hâlâ var olup olmadığına veya azalıp azalmadığına ilişkin bir göstergenin varlığını değerlendirirken, en azından aşağıdakileri göz önünde bulundurur:

Dış Bilgi Kaynakları:

- 1) Varlığın piyasa değerinin ilgili dönem içinde önemli ölçüde artması,
- 2) İlgili dönem içinde, idarenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki ortamda veya varlığın piyasa koşullarında idare üzerinde olumlu etkisi olan önemli değişiklikler gerçekteymiş veya yakın gelecekte gerçekteyecek olması,

- 3) İlgili dönem içinde, piyasa faiz oranları veya yatırımlardaki diğer piyasa faiz oranlarının azalmış olması ve bu düşüşlerin varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarının önemli ölçüde arttırmasının muhtemel olması,

İç Bilgi Kaynakları:

- 4) Varlığın kullanıldığı veya kullanılmasının beklendiği durum veya ölçüde, idare üzerinde olumlu etki yaratan dönem içinde önemli değişikliklerin gerçekleşmesi veya yakın gelecekte gerçekleşmesinin beklenmesi. Bu değişiklikler dönem içinde varlığın performansını iyileştirmek, güçlendirmek veya varlığın işletiminin yeniden yapılandırılması için katlanılan maliyetleri içerir. (Tamamlanmadan veya kullanılabilir duruma gelmeden önce durdurulan varlığın yapımına başlama kararı gibi) ve
- 5) Varlığın ekonomik performansının beklenenden daha iyi olduğuna veya olacağına işaret eden kanıtların, iç raporlama aracılığıyla elde edilmesi.

94. Bir varlık için muhasebeleştirilen değer düşüklüğü kaybının ortadan kalktığına veya azaldığına dair bir gösterge bulunuyorsa; bu durum, değer düşüklüğü kaybı iptal edilmese dahi, varlığın tabi olduğu ilgili standart uyarınca:

- 1) Geriye kalan faydalı ömrün,
- 2) Amortisman yönteminin veya
- 3) Artık değer,

gözden geçirilmesi ve uyarlanması gerektiğini gösterebilir.

95. Bir varlığın önceki dönemlerde muhasebeleştirilen değer düşüklüğü kaybı sadece, söz konusu varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde kullanılan tahminlerde, son değer düşüklüğü kaybının muhasebeleştirilmesinden bu yana herhangi bir değişiklik meydana gelmiş olması durumunda iptal edilir. Eğer böyle bir durum söz konusu ise, varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına çıkarılır. Bu artış, bir değer düşüklüğü kaybının iptal edilmesi işlemidir.

96. Bir değer düşüklüğü kaybının iptali, idare ilgili varlık için en son değer düşüklüğü kaybı muhasebeleştirdiği tarihten bu yana, varlığın kullanımından veya satışından doğan tahmini hizmet potansiyelindeki artışı yansıtır. İdarenin beklenen hizmet potansiyelinde bir artışa neden olan tahminlerdeki değişikliği tanımlaması gerekir. Tahminlerdeki değişikliklere aşağıdakiler örnek verilebilir:

- 1) Geri kazanılabilir tutarın dayandığı temelde bir değişim olması (geri kazanılabilir tutarın, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri mi yoksa kullanım değerini mi esas aldığı gibi),
- 2) Geri kazanılabilir tutarın kullanım değerini esas almış olması durumunda, gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilen tutarı veya zamanlaması ya da iskonto oranında meydana gelen bir değişim ya da
- 3) Geri kazanılabilir tutarın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri esas almış olması durumunda, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinin bileşenleri ile ilgili tahminde meydana gelen bir değişim.

97. Gelecekteki nakit girişlerinin bugünkü değeri bunların elde edilme zamanları yakınlaştıkça artacağından, bir varlığın kullanım değeri varlığın defter değerinden daha büyük olabilir. Ancak, varlığın hizmet potansiyeli artmamıştır. Bu nedenle, varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değerini aşan bir konuma gelse dahi, değer düşüklüğü kaybı, sadece zamanın ilerlemesi (iskontonun değişmesi) sebebiyle iptal edilmez.

Bir Varlığın Değer Düşüklüğü Kaybının İptali

98. Değer düşüklüğü kaybının iptaliyle varlığın artan defter değeri, önceki yıllarda söz konusu varlık için değer düşüklüğü kaybı muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı (amortisman veya tükenme payı netleştirilmiş) defter değerini aşamaz.
99. Bir varlığın defter değerinde, önceki yıllarda varlık için muhasebeleştirilmiş herhangi bir değer düşüklüğü kaybı mevcut olmadığında belirlenecek olan (amortisman veya tükenme payı netleştirilmiş) defter değerinin üzerindeki bir artış, yeniden değerlemedir. Bu tür bir yeniden değerlemenin muhasebeleştirilmesinde idare, varlığın tabii olduğu standardı uygular.
100. Varlık başka bir standart uyarınca (örneğin; maddi/maddi olmayan duran varlıklar konulu standartlara göre) yeniden değerlendirilen tutarı üzerinden gösterilmedikçe, değer düşüklüğü kaybının iptali, fazla veya açık olarak hemen muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilen bir varlığın değer düşüklüğü kaybının iptali, ilgili diğer standarda göre yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınır.
101. Yeniden değerlendirilen varlık üzerindeki değer düşüklüğü kaybının iptali, doğrudan yeniden değerlendirme fonunda muhasebeleştirilir ve bu varlık sınıfı için yeniden değerlendirme fazlasını arttırır. Buna karşın değer düşüklüğü kaybının iptali de, yeniden değerlendirilen varlıkların aynı sınıftaki değer düşüklüğü kaybının daha önceden fazla veya açık olarak muhasebeleştirildiği ölçüde, fazla veya açık olarak muhasebeleştirilir.
102. Bir değer düşüklüğü kaybının iptal edilmesinden sonra, amortisman gideri (tükenme payı), varlığın düzeltilmiş değeri ile eğer varsa kalıntı değeri düşülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde kalan faydalı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilir.

Nakit Üreten Birim İçin Değer Düşüklüğü Kaybının İptali

103. Nakit üreten birime ilişkin olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü kaybının iptali; ilgili birimin varlıklarına, bu varlıkların defter değerlerine göre oransal olarak dağıtılır. Defter değerlerinde meydana gelen söz konusu artışlar, her bir varlık için değer düşüklüğü kaybının iptali olarak dikkate alınır ve fazla veya açıkta muhasebeleştirilir. Bu tür bir iptalin hiçbir bölümü, nakit üreten birimin hizmet potansiyeline katkı sağlayan nakit üretmeyen varlığa dağıtılmaz.
104. Nakit üreten birime ilişkin iptal edilen değer düşüklüğü kaybının dağıtılmasında, bir varlığın defter değeri aşağıdakilerden düşük olanın üzerine çıkarılamaz:
- 1) Geri kazanılabilir tutarının (eğer belirlenebiliyorsa) ve
 - 2) Önceki dönemlerde varlık için değer düşüklüğü kaybı ayrılmamış olsaydı ulaşacağı (amortisman veya itfa payları netleştirilmiş) defter değerinin.

Aksi takdirde varlığa dağıtılacak değer düşüklüğü kaybı, birimin (birim grubunun) diğer varlıklarına oransal olarak dağıtılır.

Varlıkların Yeniden Tanımlanması

105. Bir varlığın nakit üreten bir varlıktan nakit üretmeyen bir varlığa veya nakit üretmeyen bir varlıktan nakit üreten bir varlığa dönüştürülmesi, sadece böyle bir yeniden tanımlama işleminin uygunluğuna işaret eden açık kanıtlar olduğunda gerçekleştirilir. Bir yeniden tanımlama işleminin kendisi, bir değer düşüklüğü testini veya bir değer düşüklüğü kaybının iptalini gerektirmeyebilir. Yeniden tanımlama işleminden sonraki raporlama döneminde idare, en azından iç ve dış bilgi kaynaklarına ilişkin göstergeleri gözden geçirmelidir.
106. İdarelerin nakit üreten bir varlığın nakit üretmeyen bir varlık olarak yeniden tanımlanmasının uygunluğuna karar verebileceği bazı durumlar bulunmaktadır. Örneğin, bir sıvı atık tesisi esasen bir organize sanayi bölgesinin atıklarını piyasa fiyatlarında arıtmak üzere inşa edilmiştir ve atıl kapasitesi sosyal bir konut biriminin sıvı atıklarını ücretsiz olarak arıtmak üzere kullanılmaktadır. Organize sanayi bölgesi kapanmıştır ve gelecekte bu alan sosyal konut olarak geliştirilecektir. Organize sanayi bölgesi kapandığında idare, atık su arıtma tesisini nakit üretmeyen varlık olarak yeniden tanımlar.

Açıklama

107. İdare, nakit üreten varlıkları nakit üretmeyen varlıklardan ayırmak amacıyla geliştirdiği ölçütleri açıklar.
108. İdare, her bir varlık sınıfı için:
- 1) Dönem içinde fazla veya açık olarak muhasebeleştirdiği değer düşüklüğü kayıplarının tutarı ve bu değer düşüklüğü kayıplarının dâhil olduğu mali performans tablosundaki kalemleri,
 - 2) Dönem içinde fazla veya açık olarak muhasebeleştirdiği değer düşüklüğü kayıplarının iptal edilen tutarı ve bu değer düşüklüğü kayıplarının dâhil olduğu mali performans tablosundaki kalemleri,
 - 3) Dönem içinde doğrudan yeniden değerlendirme fazlasında muhasebeleştirilen yeniden değerlendirilen varlıklar ile ilgili değer düşüklüğü kayıplarının tutarını,
 - 4) Dönem içinde doğrudan yeniden değerlendirme fazlasında muhasebeleştirilen yeniden değerlendirilen varlıklar ile ilgili değer düşüklüğü kayıplarının iptal tutarını
- açıklar.
109. Bir varlık sınıfı, mali tablolarda açıklama amacıyla tek bir kalem olarak gösterilen, idarenin faaliyetlerinde benzeri nitelik ve kullanım alanına sahip varlık grubudur.
110. İdarenin her bir varlık için değer düşüklüğüne ilişkin açıkladığı bilgiler, ilgili varlık grubu için açıklanan diğer bilgiler ile birlikte sunulabilir. Örneğin; söz konusu bilgi, maddi duran varlıklar konulu standart uyarınca yapılması gereken, maddi duran varlıkların defter değerlerinin dönem başı ile dönem sonu arasındaki mutabakat işlemlerine dâhil edilebilir.
111. Bölümsel raporlama konulu standarda göre raporlama yapan bir idare, raporlama biçimine bağlı olmak üzere, raporlanan her bir bölüm için aşağıdaki bilgileri açıklar:

- 1) Dönem boyunca fazla veya açık olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü kayıplarının tutarı ve
- 2) Dönem boyunca fazla veya açık olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü kayıplarının iptal edilen tutarı.

112. İdare, bir varlık veya nakit üreten birim için dönem içinde muhasebeleştirilen veya iptal edilen önemli düzeydeki her bir değer düşüklüğü kaybına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:

- 1) Bir değer düşüklüğü kaybının muhasebeleştirilmesi veya iptal edilmesine neden olan olay ve durumları,
- 2) Muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü kaybının tutarı,
- 3) Nakit üreten bir varlık için:
 - (i) Varlığın niteliği ve
 - (ii) Bölümsel raporlama konulu standarda göre raporlama yapılıyorsa, ilgili varlığın idarenin temel raporlama esasına göre raporlandığı bölümü.
- 4) Nakit üreten birim için:
 - (i) Nakit üreten birimin tanımı (bir üretim hattı, bir tesis, işletim faaliyeti, coğrafi bir alan veya raporlanan bir bölüm olup olmadığı gibi),
 - (ii) Varlık sınıfı ve bölümsel raporlama konulu standarda göre raporlama yapılıyorsa ilgili varlığın idarenin temel raporlama esasına göre raporlandığı bölümü itibarıyla, muhasebeleştirilmiş veya iptal edilmiş değer düşüklüğü kaybının tutarı,
 - (iii) Nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarının (eğer varsa) bir önceki tahmininden bu yana nakit üreten birimi tanımlayan varlıklar toplamı değişmişse, varlıkların toplanmasında kullanılan önceki ve şimdiki yöntemin tanımı ve ilgili nakit üreten birimi belirleme yönteminin değişme nedenleri.
- 5) Varlığın geri kazanılabilir tutarının, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri mi yoksa kullanım değeri mi olduğu,
- 6) Geri kazanılabilir tutarın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer olması durumunda, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer belirlenmesinde esas alınan temel (gerçeğe uygun değer aktif bir piyasaya yapılan referansla belirlenip belirlenmediği gibi),
- 7) Geri kazanılabilir tutarın kullanım değeri olması durumunda, kullanım değerine yönelik şimdiki ve önceki (eğer varsa) tahminlerde kullanılan iskonto oranı (oranları).

113. İdare dönem içinde muhasebeleştirilen ve önceki paragrafta göre henüz açıklama yapılmayan değer düşüklüğü kayıplarının toplamı ve iptal edilen değer düşüklüğü kayıplarının toplamı için aşağıdaki bilgileri açıklar:

- 1) Değer düşüklüğü kayıp ve iptallerinden etkilenen temel varlık sınıfları,
- 2) Söz konusu değer düşüklüğü kayıplarının muhasebeleştirilmesine ve bunların iptallerine neden olan başlıca olay ve durumlar.

114. İdare, dönem içinde varlıkların geri kazanılabilir tutarlarının tespitinde kullanılan varsayımları açıklaması konusunda teşvik edilir. Ancak bu Standart, sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan bir duran varlığın nakit üreten birimin defter değerine dâhil edilmesi durumunda, söz konusu nakit üreten biriminin geri kazanılabilir tutarını ölçmek için kullanılan tahminlere ilişkin olarak açıklama yapılmasını gerektirir.

Sınırsız Faydalı Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçeren Nakit Üreten Birimlerin Geri Kazanılabilir Tutarlarının Ölçülmesinde Kullanılan Tahminlerin Açıklanması

115. İdare, nakit üreten birimlere dağıtılan sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin idarenin sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklarının defter değeri toplamına oranla önemli olduğu hallerde, bu birimler için aşağıdaki bilgileri açıklar:

- 1) Birime dağıtılan sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların defter değeri,
- 2) Geri kazanılabilir tutarın tespitinde esas alınan temel (kullanım değeri veya satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer gibi),
- 3) Geri kazanılabilir tutarın tespitinde, kullanım değerinin esas alınması durumunda:
 - (i) İdarenin, en son bütçelerin/öngörülerin kapsadığı dönem için yapılan nakit akışı tahminleri için esas aldığı her bir kilit varsayımın tanımı. Kilit varsayımlar, birimin geri kazanılabilir tutarının en çok duyarlı olduğu varsayımlardır.
 - (ii) İdarenin her bir kilit varsayımla ilişkilendirilen değeri (değerleri) belirlemedeki yaklaşımının tanımı; bu değer (değerlerin) geçmiş deneyimleri yansıtmıyorsa veya uygun olması durumunda, dış bilgi kaynakları ile tutarlı olup olmadığı ve aksi halde, neden geçmiş deneyimlerden veya dış bilgi kaynaklarından farklı olduğu,
 - (iii) İdarenin onayladığı bütçeler/öngörüler çerçevesinde nakit akışlarını planladığı dönem ve nakit üreten birim için beş yıldan daha uzun bir dönemin kullanıldığı durumda, söz konusu dönemin kullanılmasını haklı çıkaran bir açıklama,
 - (iv) En son bütçelerin/öngörülerin kapsadığı dönemin ötesine ulaşan nakit akışı tahminlerinin dış değerlendirilmesi için kullanılan büyüme oranı ve idarenin faaliyette bulunduğu ürün kolunun, endüstrilerin, ülke veya ülkelerin ya da birimin hizmet verdiği piyasanın uzun vadeli ortalama büyüme oranını aşan bir büyüme oranı kullanılmasının gerekçesi ve
 - (v) Nakit akışı tahminlerine uygulanan iskonto oranı/oranları.
- 4) Geri kazanılabilir tutarın tespitinde, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer için esas alınması durumunda, kullanılan yöntem. Birimin satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri birime ilişkin gözlemlenebilir piyasa fiyatı kullanılarak belirlenmiyorsa, aşağıdaki bilgiler de açıklanacaktır:
 - (i) İdarenin satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlerken esas aldığı her bir kilit varsayımın tanımı. Kilit varsayımlar birimin geri kazanılabilir tutarının en duyarlı olduğu varsayımlardır ve
 - (ii) İdarenin her bir kilit varsayıma tahsis edilen değeri (veya değerleri) belirlemeye ilişkin yaklaşımının bir tanımı; bu değerlerin geçmişteki

deneyimi yansıtip yansıtmadığı veya uygun olduğu durumlarda, bu değerlerin dış bilgi kaynaklarıyla tutarlı olup olmadığı ve aksi halde, bunların geçmiş deneyimlerden veya dış bilgi kaynaklarından nasıl ve neden farklı olduğu. Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer, iskonto edilmiş nakit akışı tahminleri kullanılarak belirlenirse aşağıdaki bilgiler de açıklanır:

- (i) İdarenin nakit akışlarını tahmin ettiği dönem,
- (ii) Nakit akışı tahminlerinin dış değerlemesi için kullanılan büyüme oranı ve
- (iii) Nakit akışı tahminlerine uygulanan iskonto oranı(ları).

- 5) İdarenin, birimin geri kazanılabilir tutarı belirlerken esas aldığı kilit bir varsayımda gerçekleşen makul ölçüde olası bir değişiklik, birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmasına neden olması durumunda:
 - (i) Birimin geri kazanılabilir tutarının defter değerini aşan tutarı,
 - (ii) Kilit varsayımla ilişkilendirilen değeri ve
 - (iii) Birimin geri kazanılabilir tutarını defter değerine eşitlemek için, söz konusu değişimin geri kazanılabilir tutarı ölçmede kullanılan diğer değişkenler üzerindeki olası etkilerini dikkate aldıktan sonra kilit varsayıma ait değer in değişmesi gereken tutarı.

116. Sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin bir kısmı veya tamamı çeşitli nakit üreten birimlere dağıtıldığı ve her bir birime dağıtılan bu tutar idarenin maddi olmayan ve sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklarının toplam defter değeri ile karşılaştırıldığında önemli bir tutarda olmadığı durumlarda, bu durum bu birimlere tahsis edilen ve sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların toplam defter değeri ile birlikte açıklanmalıdır. Ek olarak, bu birimlerden herhangi birinin geri kazanılabilir tutarının aynı kilit varsayımı esas aldığı ve söz konusu birimlere dağıtılan sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların toplam defter değerinin, idarenin sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklarının toplam defter değeriyle karşılaştırıldığında önemli bir tutar olduğu durumlarda, idare bu durumu aşağıdakilerle birlikte açıklar:

- 1) Bu birimlere dağıtılan sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların toplam defter değeri,
- 2) Kilit varsayımın (varsayımlarının) tanımı,
- 3) İdarenin her bir kilit varsayımla ilişkilendirilen değeri (değerleri) belirlemedeki yaklaşımının tanımı; bu değer in (değerlerin) geçmiş deneyimleri yansıtip yansıtmadığı veya uygun olması durumunda, dış bilgi kaynakları ile tutarlı olup olmadığı ve aksi halde, neden geçmiş deneyimlerden veya dış bilgi kaynaklarından farklı olduğu,
- 4) Kilit varsayımdaki makul bir değişim, ilgili birimin toplam defter değerinin toplam geri kazanılabilir tutarını aşmasına sebep olması durumunda:
 - (i) Birimin toplam geri kazanılabilir tutarının toplam defter değerini aşan tutarı,
 - (ii) Kilit varsayımlarla ilişkilendirilen değer ve
 - (iii) Birimin, toplam geri kazanılabilir tutarını toplam defter değerine eşitlemek için, söz konusu değişimin geri kazanılabilir tutarı ölçmede kullanılan diğer değişkenler üzerindeki olası etkilerini dikkate

aldıktan sonra kilit varsayıma (varsayımlara) ait değerin (değerlerin) değışmesi gereken tutarı.

117. Nakit üreten birimin geri kazanılabilir tutarına bir önceki dönemde yapılan son ayrıntılı hesaplama, sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlığın geri kazanılabilir tutarının ölçülmesi başlıklı paragraf uyarınca, bazı ölçütlerin karşılanması şartıyla, ileri doğru taşınabilir ve mevcut dönem içinde söz konusu birimin değer düşüklüğünün test edilmesi için kullanılabilir. Böyle bir durumda, bu birime ilişkin olarak Standartın bu başlık altında öngördüğü açıklamalara dâhil edilen bilgiler geri kazanılabilir tutarın ileriye dönük hesaplamalarıyla ilgilidir.

Yürürlük Tarihi ve Diğer Hususlar

118. Bu Standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2017 yılının Ekim ayı itibarıyla yürürlükte olan nakit üreten varlıklarda değer düşüklüğü konulu standarttan (IPSAS 26) yararlanılarak hazırlanmıştır.
119. Bu Standart, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.
120. Bu Standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.