TMS 36

VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*" 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 18/03/2006 tarihli ve 26112 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla

1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 45 sıra no'lu,
2. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 58 sıra no'lu,
3. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 64 sıra no'lu,
4. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no'lu,
5. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 67 sıra no'lu,
6. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu,
7. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 77 sıra no'lu,
8. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 95 sıra no'lu,
9. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 120 sıra no'lu,
10. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 123 sıra no'lu,
11. 31/12/2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 127 sıra no'lu
12. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 137 sıra no'lu,
13. 29/07/2009 tarih ve 27303 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 157 sıra no'lu,
14. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 188 sıra no'lu,
15. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu,
16. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 216 sıra no'lu
17. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 217 sıra no'lu,
18. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu,
19. 11.02.2014 tarih ve 28910 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 15 sıra no'lu,
20. 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 35 sıra no'lu,
21. 16/12/2017 tarih ve 30272 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yayımlanan 68 sıra no'lu,
22. 19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yayımlanan 105 sıra no'lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Birinci ve yedinci değişiklik TFRS 8, dördüncü ve altıncı değişiklik ise yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. TFRS 8 ve yeni TMS 1'in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Üçüncü değişiklik, Standartta "PB (Para Birimi) ve YTL" şeklinde geçen ibarelerin "TL" olarak değiştirilmesine ilişkin olup, 31/12/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Beşinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 3 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TFRS 3'ün erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Onuncu değişiklik TMS 41 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

- On birinci değişiklik TMS 27 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- İkinci, sekizinci, dokuzuncu, on ikinci, on üçüncü ve on dördüncü değişiklikler ise doğrudan TMS 36 tarafından yapılmış olup, ikinci değişiklik 31/12/2006, sekizinci değişiklik 31/12/2007, dokuzuncu ve on ikinci değişiklikler 31/12/2008, on üçüncü değişiklik 31/12/2009, on dördüncü değişiklik 31/12/2012 tarihlerinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- On beşinci değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- On altıncı ve on yedinci değişiklikler TFRS 10 ve TFRS 11 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- On sekizinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 13 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- On dokuzuncu değişiklik TMS 36 tarafından yapılmış olup, 31/12/2013 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Yirminci değişiklik doğrudan TMS 36 tarafından yapılmış olup, 31/12/2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Yirmi birinci değişiklik TFRS 15 tarafından yapılmış olup, 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. TFRS 15'in erken uygulanması durumunda söz konusu değişiklikler de uygulanır.
- Yirmi ikinci değişiklik TFRS 9 (2017 Sürümü) tarafından yapılmış olup 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Türkiye Muhasebe Standardı 36
Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Amaç

1 Bu Standardın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve Standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler.

Kapsam

2 Bu Standart, aşağıdakiler hariç olmak üzere, her türlü varlığa ilişkin değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde uygulanır:

- **(a) Stoklar (bakınız: TMS 2 *Stoklar*);**
- **(b) Sözleşme varlıkları ile TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* uyarınca finansal tablolara alınan bir sözleşmenin yapılması veya yerine getirilmesi için katlanılan maliyetlerden doğan varlıklar;**
- **(c) Ertelenmiş vergi varlıkları (bakınız: TMS 12 *Gelir Vergileri*);**
- **(d) Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar (bakınız: TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*);**
- **(e) TFRS 9 *Finansal Araçlar* kapsamındaki finansal varlıklar;**
- **(f) Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller (bakınız: TMS 40 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*);**
- **(g) Gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler* Standardı kapsamındaki tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar;**
- **(h) TFRS 17 *Sigorta Sözleşmeleri* kapsamındaki sözleşmelerden varlık niteliğinde olanlar ve TFRS 17'de tanımlandığı şekilde sigorta edinimine ilişkin nakit akışları için finansal tablolara alınan varlıklar ve**
- **(i) "TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*" Standardı çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları).**

3 Bu Standart, stoklara, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklara, ertelenmiş vergi varlıklarına, çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklara veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış varlıklara (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış elden çıkarılacak varlık gruplarına) uygulanmaz; çünkü bu varlıklara uygulanabilir konumdaki mevcut Standartlar muhasebeleştirme ve ölçme kurallarını da içerir.

4 Bu Standart aşağıdaki şekilde sınıflandırılan finansal varlıklara uygulanır:

- (a) TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar*'da tanımlanan bağlı ortaklıklar,
- (b) TMS 28 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar*'da tanımlanan iştirakler ve
- (c) TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar*'da tanımlanan iş ortaklıkları.

Diğer finansal varlıklardaki değer düşüklüklerine ilişkin olarak TFRS 9 hükümleri esas alınır.

5 Bu Standart; TFRS 9 kapsamındaki finansal varlıklara, TMS 40 kapsamında gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere, TMS 41 kapsamında gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklara uygulanmaz. Ancak, bu Standart, diğer Standartlar uyarınca, örneğin TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar* ve TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*'daki yeniden değerleme yöntemleri gibi, yeniden değerlenmiş tutarıyla (başka bir ifadeyle yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değeriyle) izlenen varlıklara uygulanır. Bir varlığın

gerçeğe uygun değeri ile elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri arasındaki tek fark, varlığın elden çıkarılmasıyla ilişkilendirilebilen ilave doğrudan maliyetlerdir.

(a) Elden çıkarma maliyetlerinin önemsiz olması durumunda; yeniden değerlenmiş varlığın geri kazanılabilir tutarı, yeniden değerlenmiş tutarına zorunlu olarak yakın ya da söz konusu tutardan daha büyük olacaktır. Bu durumda, yeniden değerleme esasları uygulandıktan sonra, yeniden değerlenmiş varlığın değer düşüklüğüne uğraması olası değildir ve geri kazanılabilir tutarın tahmin edilmesine gerek yoktur.

(b) [Silinmiştir]

(c) Elden çıkarma maliyetlerinin önemsiz olmaması durumunda; yeniden değerlenmiş varlığın elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinden zorunlu olarak daha düşük olacaktır. Bu nedenle, yeniden değerlenmiş varlık, kullanım değerinin yeniden değerlenmiş tutarından daha düşük olması durumunda değer düşüklüğüne uğrayacaktır. Bu durumda, yeniden değerleme esasları uygulandıktan sonra, işletme, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için bu Standardı uygular.

Tanımlar

6 Bu Standartta yer alan terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Defter değeri: **Bir varlığın birikmiş amortisman (itfa) ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.**

Nakit yaratan birim: **Diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubudur.**

Şirket varlıkları: **Şerefiye hariç olmak üzere, hem bahse konu nakit yaratan birimin hem de diğer nakit yaratan birimlerin gelecekteki nakit akışlarına katkıda bulunan varlıklardır.**

Elden çıkarma maliyetleri: **Finansman maliyetleri ve gelir vergisi gideri hariç, doğrudan bir varlığın veya nakit yaratan birimin elden çıkarılması ile ilgili maliyetlerdir.**

Amortismana tabi tutar: **Bir varlığın maliyetinden veya finansal tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.**

Amortisman (itfa): **Bir varlığın amortismana tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.** [1]

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

Değer düşüklüğü zararı: **Bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını ifade eder.**

Geri kazanılabilir tutar: **Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.**

Yararlı ömür:

(a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya

(b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Kullanım değeri: **Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.**

Değer düşüklüğüne uğramış olması muhtemel bir varlığın belirlenmesi

7 Paragraf 8-17 arasındaki bölüm, geri kazanılabilir tutarın ne zaman tespit edileceğini gösterir. Anılan koşullar "varlık" terimini, hem tek bir varlık için hem de nakit yaratan bir birim için kullanır. Bu Standardın geri kalan bölümü aşağıdaki şekilde yapılandırılmıştır:

(a) Paragraf 18-57 arasındaki bölüm, geri kazanılabilir tutarın ölçümüne ilişkin koşulları belirler. Anılan koşullar, "varlık" terimini hem tek bir varlık için hem de nakit yaratan bir birim için kullanır.

(b) Paragraf 58-108 arasındaki bölüm, değer düşüklüğü zararlarının ölçümü ve muhasebeleştirilmesine ilişkin koşulları belirler. Şerefiye haricindeki varlıkların değer düşüklüğü zararlarının ölçümü ve

muhasebeleştirilmesi Paragraf 58-64 arasında ele alınır. Paragraf 65-108 arasındaki bölüm, nakit yaratan birimler ile şerefiyenin ölçümü ve muhasebeleştirilmesine ilişkindir.

(c) Paragraf 109-116 arasındaki bölüm, bir varlık veya nakit yaratan birim için önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş bir değer düşüklüğü zararının hangi koşullarda iptal edileceğini gösterir. Yine, bu koşullara ilişkin hükümlerde "varlık" terimi hem tek bir varlık hem de nakit yaratan bir birim için kullanılmıştır. Tek bir varlığa ilişkin ek koşullara 117-121 inci Paragraflar, nakit yaratan bir birime ilişkin ek koşullara 122-123 üncü Paragraflar ve şerefiyeye ilişkin ek koşullara ise 124-125 inci Paragraflar arasında yer verilmiştir.

(d) Paragraf 126-133 arasındaki bölüm, varlıklar ve nakit yaratan birimlere ilişkin değer düşüklüğü zararları ile değer düşüklüğü zararlarının iptaline ilişkin olarak kamuoyuna açıklanması gereken bilgileri belirler. Paragraf 134-137 arasındaki bölüm, değer düşüklüğü testi çerçevesinde kendilerine şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlık tahsis edilmiş bulunan nakit yaratan birimlere ilişkin olarak kamuoyuna yapılması gereken ilave açıklamaları gösterir.

8 Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. 12-14 üncü Paragraflar, değer düşüklüğü zararının oluşmuş olabileceğine ilişkin bazı belirtileri gösterir. Anılan belirtilerden herhangi birinin mevcut olması durumunda, işletmeden resmi bir geri kazanılabilir tutar tahmini yapması gerekir. Bu Standart, 10 uncu Paragrafta yer alan hükümler haricinde, değer düşüklüğü oluştuğuna yönelik herhangi bir belirtinin olmadığı durumlarda, resmi bir geri kazanılabilir tutar tahmini yapılmasını gerektirmez.

9 Her bir raporlama dönemi sonu itibariyle, işletme, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda; söz konusu işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.

10 İşletme, herhangi bir değer düşüklüğü belirtisinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, aşağıda yer alan işlemleri de uygular:

(a) Sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlığın, defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırmak suretiyle, değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test eder. Her yıl aynı zamanda yapılmak koşuluyla, söz konusu değer düşüklüğü testi bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir. Farklı maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü açısından farklı zamanlarda teste tabi tutulabilirler. Ancak, bu tür bir maddi olmayan duran varlığın cari dönemde muhasebeleştirilmiş olması durumunda, değer düşüklüğü açısından cari yılın bitiminden önce teste tabi tutulur.

(b) Bir işletme, şirket birleşmesi sırasında edinilen şerefiyeyi değer düşüklüğü açısından 80-99 uncu Paragraflar arasında yer alan açıklamalar çerçevesinde yıllık olarak test eder.

11 Maddi olmayan bir duran varlığın gelecekte defter değerini karşılamaya yetecek tutarda ekonomik yarar sağlama imkanı, varlığın kullanımda olmasından önce kullanımda olması sonrasına göre daha belirsizdir. Bu nedenle bu Standart, işletmenin, henüz kullanımda olmayan maddi olmayan duran varlığının defter değerini, değer düşüklüğünün tespiti açısından en azından yılda bir defa teste tabi tutmasını gerektirir.

12 İşletme, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirirken, en azından aşağıdaki belirtileri dikkate alır:

İşletme dışı bilgi kaynakları

(a) Dönem içinde varlığın gerçeğe uygun değerinin, zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmış olduğuna dair gözlemlenebilir göstergeler vardır.

(b) İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler dönem içerisinde gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.

(c) Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup; söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir.

(d) İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.

İşletme içi bilgi kaynakları

(e) Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.

(f) İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışıdır; varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması planları vardır; varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır; varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır. [2]

(g) İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.

Bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirakten alınan kâr payları

(h) Bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirakteki yatırım açısından:

(i) Söz konusu yatırımın bireysel finansal tablolarda yer alan defter değerinin, yatırım yapılan işletmenin konsolide finansal tablolarda yer alan şerefiye dâhil net varlıklarının defter değerinin üzerinde olduğuna veya

(ii) Yatırıma ilişkin olarak muhasebeleştirilen kâr payının, ilgili kâr payının açıklandığı dönemde bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirakin toplam kapsamlı gelirini aştığına ilişkin kanıt mevcuttur.

13 12 nci Paragrafta yer alan liste, olası her türlü belirtiyi kapsamaz. İşletme varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren başka belirtiler tespit edebilir ve söz konusu belirtiler de işletmenin ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tespit etmesini ya da şerefiyede olduğu gibi Paragraf 80-99'da yer alan açıklamalara göre değer düşüklüğü testi yapmasını gerektirir.

14 Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren işletme içi raporlardan elde edilen kanıtlar şunlardır:

(a) Varlığın edinimi için gerekli nakit akışları ya da varlığı bulundurmak veya çalıştırmak için sonradan gerekli olan nakit, ilk başta bütçelenenden önemli ölçüde yüksektir;

(b) Varlıktan kaynaklanan net nakit akışları veya faaliyet kâr ya da zararı bütçelenenlerden önemli ölçüde kötüdür;

(c) Bütçelenen net nakit akışlarında veya faaliyet kârında önemli azalmalar, veya bütçelenen zararda önemli artışlar mevcuttur ya da

(d) Cari dönemde gerçekleşen tutarlar, geleceğe ilişkin bütçelenmiş tutarlarla bir arada değerlendirildiğinde, varlığa ilişkin faaliyet zararları veya net nakit çıkışları olacağı görülmektedir.

15 10 uncu Paragrafta belirtildiği üzere, bu Standart sınırsız yararlı ömre sahip olan veya henüz kullanımda olmayan maddi olmayan duran varlığın ve şerefiyenin değer düşüklüğünün tespiti açısından en azından yıllık olarak teste tabi tutulmalarını gerektirir. 10 uncu Paragraf hükümlerinin uygulandığı durumlar haricinde, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesinin gerekli olup olmadığı önemlilik kavramına göre belirlenir. Örneğin; eğer önceki hesaplamalar varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinin önemli ölçüde üstünde olduğunu göstermişse, işletme bu farkı ortadan kaldıracak herhangi bir olay gerçekleşmediği takdirde varlığın geri kazanılabilir tutarının tekrar tahminine ihtiyaç duymaz. Benzer şekilde, önceki analizler, varlığın geri kazanılabilir değerinin 12 nci Paragrafta yer alan belirtilerden birine (veya birden fazlasına) karşı duyarlı olmadığını gösterebilir.

16 15 inci Paragrafa örnek olarak; dönem içerisinde faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranlarının artmış olması durumunda, işletmenin aşağıdaki durumlarda varlığın geri kazanılabilir tutarı için resmi bir tahminde bulunması gerekmez:

(a) Varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranının piyasa oranlarında meydana gelen artıştan etkilenmesinin muhtemel olmaması. Örneğin, kısa vadeli faiz oranlarındaki artış uzun bir yararlı ömrü kalan varlık için kullanılan iskonto oranı üzerinde önemli bir etki yapmayabilir.

(b) Varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranının piyasa oranlarında meydana gelen artıştan etkilenmesinin muhtemel olması; fakat geri kazanılabilir tutara ilişkin önceki duyarlılık analizinin aşağıdakileri göstermesi:

(i) Gelecekteki nakit akışlarının da artması muhtemel olduğundan geri kazanılabilir tutarda önemli ölçüde azalma olması olası değildir (örneğin; bazı durumlarda, işletme, piyasa oranlarındaki herhangi bir artışı telafi etmek için gelirlerini ayarlayabildiğini gösterebilir); veya

(ii) Geri kazanılabilir tutardaki azalmanın önemli değer düşüklüğü zararına sebep olması olası değildir.

17 Varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş bile olsa, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti bulunması; söz konusu varlığın geriye kalan yararlı ömrünün, amortisman (itfa) yönteminin ve kalıntı değerinin bu Standarda göre gözden geçirilmesi ve düzeltilmesine gerek olduğunu gösterebilir.

Geri kazanılabilir tutarın ölçülmesi

18 Bu Standart geri kazanılabilir tutarı; bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlar. Paragraf 19-57 arasındaki bölüm, geri kazanılabilir tutarın ölçümüne ilişkin hükümleri içerir. Bu hükümler, "varlık" terimini hem tek bir varlık hem de nakit yaratan bir birim için kullanır.

19 Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin her ikisini birden belirlemek her zaman gerekli değildir. Anılan tutarlardan herhangi birinin ilgili varlığın defter değerini aşması durumunda, söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer tutarı tahmin etmek gerekmez.

20 Aktif bir piyasada özdeş bir varlığın kotasyon fiyatı bulunmasa dahi, elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ölçmek mümkün olabilir. Ancak, bazen elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ölçmek mümkün olmayacaktır; çünkü piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek fiyatı tahmin etmek için temel alınacak bir esas yoktur. Bu durumda işletme, varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir tutar olarak kullanabilir.

21 Varlığın kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde aştığına inanılmasını gerektiren bir neden olmaması durumunda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer geri kazanılabilir tutar olarak kullanılabilir. Anılan durum, satış amaçlı elde tutulan bir varlık için çoğu zaman geçerli olacaktır. Bu husus, satış amaçlı elde tutulan bir varlığın elden çıkarılma tarihine kadar kullanımından kaynaklanan nakit akışları muhtemelen önemsiz bir düzeyde olacağından; kullanım değerinin esas olarak, ilgili varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilatlardan oluşacak olmasından kaynaklanır.

22 Varlık, diğer varlık ya da varlık gruplarına ilişkin nakit girişlerine büyük ölçüde bağımlı nakit girişleri yaratmadıkça, geri kazanılabilir tutar her bir varlık için ayrı olarak belirlenir. Varlığın, diğer varlık ya da varlık gruplarına büyük ölçüde bağımlı nakit girişleri yaratması durumunda, geri kazanılabilir tutar aşağıdaki hususlardan herhangi biri gerçekleşmedikçe, varlığın ait olduğu nakit yaratan birim için belirlenir (bakınız: 65-103 arası Paragraflar):

(a) Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin defter değerinden daha yüksek olması veya

(b) Varlığın kullanım değerinin, elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine yakın olduğunun tahmin edilmesi ve elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerin ölçülebilir olması durumunda.

23 Bazı durumlarda, tahminler, ortalamalar ve kısa yoldan yapılan hesaplamalar, bu Standartta satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer veya kullanım değerinin belirlenmesinde gösterilen detay hesaplamalara makul yakınlıkta sonuçlar sağlayabilir.

Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın geri kazanılabilir tutarının ölçülmesi

24 Değer düşüklüğü olabileceği belirtisi olup olmamasından bağımsız olarak, 10 uncu Paragraf; sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılarak değer düşüklüğü açısından test edilmesini gerektirir. Ancak, bir önceki dönemde böyle bir varlığın geri kazanılabilir tutarı için yapılan en güncel detay hesaplama, aşağıdaki koşullar sağlandığı takdirde, cari dönemde varlığın değer düşüklüğünü test etmek için kullanılabilir:

(a) Maddi olmayan duran varlık, diğer varlık veya varlık gruplarından büyük ölçüde bağımsız kullanımından kaynaklanan nakit girişleri yaratmamakta ve bu nedenle değer düşüklüğü açısından, ait olduğu nakit yaratan birimin bir parçası olarak teste tabi tutulmakta ise; söz konusu birimi oluşturan varlık ve borçlar en son geri kazanılabilir tutar hesaplamasından sonra önemli ölçüde değişmemiştir;

(b) En son geri kazanılabilir tutar hesaplaması, varlığın defter değerini önemli bir miktarda aşan bir şekilde sonuçlanmıştır ve

(c) En son geri kazanılabilir tutar hesaplamasından sonra gerçekleşen olay ve değişen koşulların değerlendirilmesi çerçevesinde, güncel geri kazanılabilir tutarın hesaplanması sonucunda bulunacak değerin varlığın defter değerinden düşük çıkma olasılığı zayıftır.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer

25 "-"
26 "-"
27 "-"

28 Borç olarak muhasebeleştirilenler dışındaki elden çıkarma maliyetleri, elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerin ölçümünün tespiti esnasında indirilir. Bu tür maliyetlere ilişkin örnek olarak; yasal maliyetler, damga vergisi ve benzeri işlem vergileri, varlığın taşınma maliyetleri ile varlığı satışa hazır hale getirmek için oluşan ilave maliyetler gösterilebilir. Ancak, işten çıkarma tazminatları ("TMS 19 *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*" Standardında tanımlandığı şekilde) ve varlığın elden çıkarılmasını müteakip, bir faaliyetin azaltılması ya da yeniden yapılandırılmasına ilişkin maliyetler, varlığın elden çıkarılması ile doğrudan ilgili ek maliyetler değildir.

29 Bazen, bir varlığın elden çıkarılması alıcı tarafından bir borcun üstlenilmesini gerektirir ve hem varlık hem de borç için tek bir satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer bulunabilir. 78 inci Paragraf bu gibi durumların nasıl değerlendirileceğini gösterir.

Kullanım değeri

30 Varlığın kullanım değerinin hesaplamasında aşağıdaki unsurlar dikkate alınır:

(a) İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının tahmini;

(b) Söz konusu gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler;

(c) Piyasa riski hariç tutulmuş cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri;

(d) Varlıkta yer alan belirsizliğe katlanmanın bedeli ve

(e) Likidite azlığı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar.

31 Varlığın kullanım değerinin tahmini aşağıdaki adımları içerir:

(a) Varlığın kullanımı süresince ve sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkışlarının tahmini ve

(b) Söz konusu gelecekteki nakit akışlarına uygun iskonto oranının uygulanması.

32 Paragraf 30 (b), (d) ve (e)'de tanımlanan unsurlar, gelecekteki nakit akışlarına ya da iskonto oranına düzeltme olarak yansıtılabilirler. İşletme, gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentilerini yansıtmak için hangi yaklaşımı kabul ederse etsin; elde edilecek sonuç, gelecekteki nakit akışlarının beklenen bugünkü değerini, diğer bir deyişle, her türlü muhtemel sonucun ağırlıklı ortalamasını yansıtır. Ek A, varlığın kullanım değerinin ölçülmesinde, bugünkü değer tekniklerinin kullanımına ilişkin ek bir rehber sağlar.

Gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilme esası

33 Bir işletme, kullanım değerini ölçerken aşağıdakileri uygular:

(a) Nakit akış projeksiyonlarını, ilgili varlığın geriye kalan yararlı ömrü boyunca var olacak ekonomik koşullara ilişkin yönetimin yaptığı en iyi tahminleri içeren mantıklı ve desteklenebilir varsayımlara dayandırır. İşletme dışı kanıtlara daha fazla ağırlık verir.

(b) Nakit akış projeksiyonlarını, yönetim tarafından onaylanan en güncel finansal bütçelere/tahminlere dayandırır; ancak gelecekte gerçekleştirilecek yeniden yapılandırmalardan veya varlığın gelecekteki performansını artırma veya iyileştirme çalışmalarından kaynaklanan nakit giriş ya da çıkışlarını dikkate almaz. Bu bütçeleri/tahminleri esas alan projeksiyonlar, daha uzun bir dönemin kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece, en fazla 5 yıllık dönemi kapsar.

(c) En güncel bütçelerin/tahminlerin kapsadığı dönemin ilerisindeki dönemler açısından nakit akış projeksiyonlarını, artan bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece; takip eden yıllarda sabit ya da azalan büyüme oranları uygulamak suretiyle mevcut bütçeler/tahminlere ilişkin olarak yapılan projeksiyonlar çerçevesinde tahmin eder. Anılan büyüme oranı, daha yüksek bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece, işletmenin faaliyet gösterdiği ürünler, endüstriler, ülke

veya ülkeler ya da varlığın kullanıldığı piyasalar için geçerli uzun vadeli ortalama büyüme oranlarını aşmaz.

34 Yönetim, geçmişteki nakit akış projeksiyonları ile gerçekleşen nakit akışları arasındaki farkların sebeplerini inceleyerek, cari nakit akış projeksiyonlarının esas aldığı varsayımların uygunluğunu değerlendirir. Yönetim, cari nakit akış projeksiyonlarında esas alınan varsayımların; geçmişte nakit akışları gerçekleşirken mevcut olmayan sonradan gerçekleşen olay ve koşulların etkilerini de dikkate alarak, geçmişteki sonuçlarla tutarlı olduğundan emin olur.

35 Gelecekteki nakit akışlarına ilişkin olarak 5 yıldan uzun dönemler için detaylı, kesin ve güvenilir finansal bütçeler/tahminler genellikle mevcut olmaz. Bu nedenle, yönetimin gelecekteki nakit akış tahminleri, en fazla 5 yıllık bir döneme ilişkin en güncel bütçeleri/tahminleri esas alır. Yönetimin, söz konusu projeksiyonların güvenilir olduğundan emin olması ve geçmiş deneyimler dikkate alındığında daha uzun dönemler için gelecekteki nakit akışlarını doğru olarak tahmin edebildiğini kanıtlaması durumunda, 5 yıldan daha uzun dönem için yapılan finansal bütçeleri/tahminlerinde yer alan nakit akışlarını esas alabilir.

36 Takip eden yıllar için bir büyüme oranı kullanılmak suretiyle finansal bütçeler/tahminler esas alınarak hazırlanan nakit akış projeksiyonları uygulanması suretiyle varlığın yararlı ömrünün sonuna kadar olan döneme ilişkin nakit akış projeksiyonları tahmin edilir. Söz konusu oran, kendisinde meydana gelen artış bir ürün veya endüstrinin yaşam süresi ile ilgili yöntemler hakkındaki objektif bilgilerle uyumlu olmadıkça, sabit ya da azalan bir orandır. Uygunsa olması durumunda, büyüme oranı sıfır ya da negatiftir.

37 Koşullar olumlu olduğunda, rakiplerin piyasaya girmesi ve büyümeyi sınırlaması olasıdır. Bu nedenle, işletmeler faaliyet gösterdikleri ürünler, endüstriler, ülke veya ülkeler ya da varlığın kullanıldığı piyasalar için uzun vadede (örneğin 20 yıl) ortalama tarihi büyüme oranlarını aşmakta zorlanacaklardır.

38 İşletme, finansal bütçelerdeki/tahminlerdeki bilgileri kullanırken, bilginin mantıklı ve desteklenebilir varsayımları yansıtıp yansıtmadığı ile yönetimin varlığın kalan yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullara ilişkin en iyi tahminlerini içerip içermediğini dikkate alır.

Gelecekteki nakit akış tahminlerinin içeriği

39 Gelecekteki nakit akış tahminleri aşağıdakileri içerir:

(a) Varlıktan kullanımı süresince elde edilecek nakit girişlerine ilişkin projeksiyonlar;

(b) Varlığın kullanımı süresince nakit girişi (varlığı kullanıma hazır hale getirmek için gerekli nakit çıkışları dahil) yaratabilmek için katlanılacak ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılabilecek nakit çıkışları ile ilgili projeksiyonlar ve

(c) Varlığın yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması karşılığında elde edilecek (ya da ödenecek), eğer varsa, net nakit akışları.

40 Gelecekteki nakit akış 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 (ama gelecekteki fiyat artışları veya azalışlarını içerir).

41 Nakit çıkış projeksiyonları, varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir temelde dağıtılabilecek gelecekteki genel giderlerin yanı sıra, varlığın günlük bakımı ile ilgili nakit çıkışlarını da içerir.

42 Varlığın defter değerinin, kullanıma ya da satışa hazır hale getirilmesinden önce yapılacak tüm nakit çıkışlarını henüz içermediği durumlarda, gelecekteki nakit çıkışlarının tahmini, varlığı kullanıma ya da satışa hazır hale getirilmesinden önce yüklenilmesi beklenen her türlü ilave nakit çıkışına ilişkin bir tahmin içerir. Örneğin, inşaat halindeki bir bina veya henüz tamamlanmamış bir geliştirme projesindeki durum bu şekildedir.

43 Mükerrer olarak dikkate almaktan kaçınmak için, gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminler aşağıdakileri içermez:

(a) Bahse konu varlıktan kaynaklanan nakit girişlerinden geniş ölçüde bağımsız olan nakit girişleri yaratan varlıkların nakit girişleri (örneğin alacaklar gibi finansal varlıklar) ve

(b) Borç olarak muhasebeleştirilen yükümlülüklerle ilgili nakit çıkışları (örneğin borçlar, emekli aylıkları ve karşılıklar).

44 Gelecekteki nakit akışları varlığın mevcut durumu için tahmin edilir. Gelecekteki nakit akışları ile ilgili tahminler aşağıdakilerden kaynaklanması beklenen gelecekteki nakit giriş veya çıkışlarını içermez:

(a) İşletmenin henüz taahhüt etmediği gelecekteki bir yeniden yapılanma veya

(b) Varlığın performansını artırma veya iyileştirme.

45 Gelecekteki nakit akışları varlığın mevcut durumuna göre tahmin edildiğinden, kullanım değeri aşağıdakileri yansıtmaz:

(a) İşletmenin henüz taahhüt etmediği gelecekteki bir yeniden yapılandırmadan kaynaklanması beklenen nakit çıkışları veya maliyet tasarrufları ya da faydaları (örneğin personel maliyetlerindeki azalmalar); ya da

(b) Varlığın performansını artıracak veya iyileştirecek gelecekteki nakit çıkışları veya bu gibi çıkışlardan kaynaklanması beklenen nakit girişleri.

46 Yeniden yapılandırma, yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen ve faaliyetin kapsamını veya işin yürütülüş şeklini önemli ölçüde değiştiren bir programdır. "TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*" Standardı, bir işletmenin ne zaman yeniden yapılandırma taahhüdü altına girmiş olacağını açıklayan bir rehber içerir.

47 İşletme yeniden yapılandırma taahhüdü altına girdiğinde, bazı varlıkların bundan etkilenmesi olasıdır. İşletme bir kez yeniden yapılandırma taahhüdü altına girince:

(a) Kullanım değerinin tespiti amacıyla gelecekteki nakit giriş ve çıkışları ile ilgili tahminler, yeniden yapılandırmadan kaynaklan maliyet tasarrufları ile diğer faydaları (yönetim tarafından onaylanan en son finansal bütçelere/ tahminlere göre) yansıtır ve

(b) Yeniden yapılandırma işlemine ilişkin gelecekteki nakit çıkışı tahminleri, TMS 37'ye uygun olarak yeniden yapılandırma karşılığına dahil edilir.

Açıklayıcı Örnek 5[3], gelecekteki bir yeniden yapılandırmanın kullanım değerinin hesaplamasındaki etkisini gösterir.

48 İşletmenin varlığın performansında artma veya iyileşme sağlayacak nakit çıkışlarını gerçekleştirmesine kadar, gelecekteki nakit akışı tahminleri, nakit çıkışlarıyla ilişkili ekonomik yararlardaki artıştan kaynaklanması beklenen nakit girişlerini içermez (bakınız: Açıklayıcı Örnek 6[4]).

49 Gelecekteki nakit akışlarıyla ilgili tahminler, mevcut durumunda varlıktan elde edilmesi beklenen ekonomik yararların düzeyini korumak için gelecekte ihtiyaç duyulacak nakit çıkışlarını içerir. Nakit yaratan bir birimin, tamamı birimin devam eden faaliyetleri için gerekli farklı yararlı ömre sahip varlıklardan oluşması durumunda, anılan birimle ilgili gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesi sırasında, en kısa yararlı ömre sahip olan varlığın yenilenmesi, birimin günlük bakımının bir parçası olarak dikkate alınır. Benzer şekilde, tek bir varlığın tahmini yararlı ömürleri farklı olan parçalardan oluşması durumunda, varlıkla ilgili gelecekteki nakit akışlarını tahmin edilmesi sırasında, en kısa yararlı ömre sahip olan parçanın yenilenmesi varlığın günlük bakımının bir parçası olarak dikkate alınır.

50 Gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminler aşağıdakileri içermez:

(a) Finansal faaliyetlerden kaynaklanan nakit girişleri veya çıkışları ya da

(b) Gelir vergisi tahsilatları veya ödemeleri.

51 Gelecekte gerçekleşmesi tahmin edilen nakit akışları, 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 finansal faaliyetlerden kaynaklanan nakit girişlerini veya çıkışlarını hariç tutar. Çünkü benzer bir şekilde, iskonto oranı vergi öncesi belirlendiğinden, gelecekteki nakit akışları da vergi öncesi tahmin edilir.

52 Bir varlığın yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması karşılığında elde edilecek (veya ödenecek) tahmini net nakit akışları, tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra bilinçli ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir işlemde işletmenin varlığın elden çıkarılmasından elde etmeyi beklediği tutardır.

53 Bir varlığın yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması karşılığında elde edilecek (veya ödenecek) tahmini net nakit akışları, aşağıda yer alan net nakit akışlarının tahmin edilmesi haricinde, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin saptanmasına benzer bir şekilde belirlenir:

(a) İşletme, varlığın kullanılacağı koşullara benzer koşullarda faaliyet göstermiş ve yararlı ömrünü tamamlamış benzeri varlıklar için tahmin tarihinde geçerli olan fiyatları kullanır.

(b) İşletme, bu fiyatları hem gelecekte genel enflasyondan kaynaklanacak fiyat artışlarının, hem de gelecekteki belirli fiyat artış veya azalışlarının etkileri açısından düzeltir. Ancak, gelecekte varlığın sürekli kullanımından kaynaklanacak nakit akışları ile ilgili tahminler ve iskonto oranı genel

enflasyonun etkisini hariç tutması durumunda, işletme bu etkiyi elden çıkarmada meydana gelecek net nakit akışlarının tahmininde de dikkate almaz.

53A Gerçeğe uygun değer, kullanım değerinden farklıdır. Gerçeğe uygun değer piyasa katılımcılarının varlığı fiyatlandırırken kullandıkları varsayımları yansıtır. Bunun aksine, kullanım değeri, işletmelere genel olarak uygulanamayan işletmeye özgü olabilen faktörlerin etkisini yansıtır. Örneğin, gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları için mevcut olmadığı sürece aşağıdaki faktörleri yansıtmaz.

(a) Varlıkların gruplandırılmasından (farklı yerlerde yatırım amaçlı gayrimenkul portföyü oluşturulması gibi) elde edilen ek değer.

(b) Ölçümü yapılan varlıkla diğer varlıklar arasındaki sinerji.

(c) Sadece varlığın mevcut kullanıcısına özgü yasal haklar veya yasal sınırlamalar.

(d) Varlığın mevcut kullanıcısına özgü vergi avantajları veya vergi yükleri.

Gelecekteki yabancı para nakit akışları

54 Gelecekteki nakit akışları, gerçekleşecekleri para birimi cinsinde tahmin edilir ve anılan para birimi için uygun olan iskonto oranından iskonto edilir. İşletme bugünkü değeri, kullanım değerinin hesaplandığı tarihteki geçerli kuru kullanarak çevirir.

İskonto oranı

55 İskonto oranı (oranları), aşağıda yer alanlara ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan vergi öncesi oran (oranlar) olacaktır:

(a) Paranın zaman değeri ve

(b) Gelecekteki nakit akış tahminlerinde dikkate alınmamış olan, varlığa özgü riskler.

56 Paranın zaman değeri ile varlığa özgü risklere ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan oran; yatırımcıların tutar, zaman ve risk profili açısından işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği nakit akışlarıyla aynı düzeyde nakit akışları yaratan bir yatırım yapmış olmaları durumunda elde etmeyi bekleyecekleri kazançtır. Bu oran, benzeri varlıklar için cari piyasa işlemlerindeki zımni bir oran üzerinden veya hizmet potansiyeli ve riskleri açısından ilgili varlığa benzer bir varlığa (veya varlık portföyüne) sahip halka açık bir işletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti üzerinden tahmin edilir. Ancak, varlığın kullanım değerini ölçmede kullanılan iskonto oranı (oranları), gelecekteki nakit akış tahminlerini düzeltmede dikkate alınan riskleri yansıtmayacaktır. Aksi takdirde, bazı varsayımların etkisi iki kez dikkate alınmış olacaktır.

57 Varlığa özgü oran piyasada doğrudan mevcut değilse; işletme, iskonto oranının tahmininde yerine geçebilecek oranları kullanır. Ek A, anılan durumlarda iskonto oranının tahminine ilişkin ek bir rehber sağlar.

Değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi

58 Paragraf 59-64, şerefiye dışındaki bir varlık için değer düşüklüğü zararlarının ölçümü ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili hükümleri içerir. Nakit yaratan birimler ve şerefiye için değer düşüklüğü zararlarının ölçümü ve muhasebeleştirilmesi ise Paragraf 65-108'de düzenlenmiştir.

59 Sadece ve sadece, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır.

60 Varlık başka bir Standarda göre (örneğin "TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*" Standardındaki yeniden değerleme yöntemine göre) yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlenmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, anılan diğer Standarda göre yeniden değerleme değer azalışı olarak dikkate alınır.

61 Yeniden değerlenmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, yeniden değerlenmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerleme fazlası tutarını aşmadığı sürece yeniden değerleme fazlasından düşülerek diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir.

62 Değer düşüklüğü zararına ilişkin olarak tahmin edilen tutarın, ilişkili olduğu varlığın defter değerini aşması durumunda, işletme, sadece ve sadece, başka bir Standardın bunu gerektirmesi durumunda, bir borç muhasebeleştirir.

63 **Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından; ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir.**

64 Bir değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi durumunda, ilgili ertelenmiş vergi varlık veya borçları, "TMS 12 *Gelir Vergileri*" Standardına göre varlığın yeni defter değerinin vergiye esas değeri ile karşılaştırılması suretiyle belirlenir (bakınız: Açıklayıcı Örnek 3[5]).

Nakit yaratan birimler ve şerefiye

65 66-108 inci Paragraflar ve EK-C, bir varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin tespit edilmesi ile nakit yaratan birimler ve şerefiyenin defter değerinin belirlenmesi ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümleri içerir.

Varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin belirlenmesi

66 **Bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair herhangi bir belirtinin bulunması durumunda, söz konusu varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Anılan varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesinin mümkün olmaması durumunda; işletme, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin (ilgili varlığın nakit yaratan birimi) geri kazanılabilir tutarını tespit eder.**

67 Aşağıdaki durumlarda, varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenemez:

(a) Varlığın kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine yakın olacağı tahmin edilememektedir (örneğin varlığın kullanımından kaynaklanacak gelecekteki nakit akışlarının önemsiz bir düzeyde olacağının tahmin edilememesi durumunda) ve

(b) Varlık, diğer varlıklara ilişkin nakit akışlarından büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratmamaktadır.

Bu gibi durumlarda, kullanım değeri ve dolayısıyla geri kazanılabilir tutar, sadece varlığın nakit yaratan birimi için belirlenebilir.

Örnek
Bir maden şirketi, madencilik faaliyetlerini desteklemek için özel bir demiryoluna sahiptir. Özel demiryolu sadece hurda değerinden satılabilir ve madenin diğer varlıklarından kaynaklanan nakit girişlerinden geniş ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratmamaktadır. *Özel demiryolunun geri kazanılabilir tutarını tahmin etmek mümkün değildir; çünkü kullanım değeri belirlenemez ve muhtemelen hurda değerinden farklıdır. Bu nedenle işletme, özel demiryolunun ait olduğu nakit yaratan birimin, yani bir bütün olarak madenin, geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.*

68 6 ncı Paragrafta tanımlandığı üzere, bir varlığın nakit yaratan birimi; söz konusu varlığı içeren ve diğer varlıkların veya varlık gruplarının nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratan en küçük varlık grubudur. Bir varlığın nakit yaratan biriminin tespit edilmesi yargıda bulunmayı gerektirir. Bir varlık için geri kazanılabilir tutarın belirlenememesi durumunda, işletme, büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratan en küçük varlık topluluğunu tespit eder.

Örnek
Bir otobüs şirketi, herhangi bir belediye ile yaptığı ve 5 ayrı hatta asgari miktarda hizmet verilmesini gerektiren bir sözleşme çerçevesinde hizmet sunmaktadır. Her bir hata ayrılan varlıklar ve her bir hattan elde edilecek nakit akışları ayrı olarak tespit edilebilir. Hatlardan biri önemli ölçüde zarar etmektedir. *İşletmenin herhangi bir otobüs hattından vazgeçmesi olası olmadığından, diğer varlıkların veya varlık gruplarının nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız belirlenebilir nakit girişlerinin en düşüğü, söz konusu 5 ayrı hattın beraber yarattığı nakit girişleridir. Her bir hattın nakit yaratan birimi bir bütün olarak otobüs şirketidir.*

69 Nakit girişleri işletmeye, işletme dışındaki taraflarca yapılan nakit ve nakit benzeri girişlerdir. Bir varlıktan (veya varlık grubundan) kaynaklanan nakit girişlerinin diğer varlıklardan (veya varlık gruplarından) kaynaklanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız olup olmadığının belirlenmesi esnasında, işletme, yönetimin işletmenin faaliyetlerini (ürün kolları, faaliyetleri, faaliyet yerleri, mahalleri veya bölgeleri gibi) nasıl izlediği, varlıklarının ve faaliyetlerinin devam ettirilmesine veya elden çıkarılmasına yönelik kararları nasıl verdiği gibi unsurları da dikkate alır. Açıklayıcı Örnek 1[6], nakit yaratan bir birimin tespitine yönelik örnekleri içerir.

70 Bir varlık veya varlık grubu tarafından üretilen ürünün aktif bir piyasasının mevcut olması durumunda; söz konusu ürünün bir kısmı ya da tamamı işletme içinde kullanılmakta dahi olsa, anılan varlık veya varlık grubu nakit yaratan birim olarak değerlendirilir. Bir varlık veya nakit yaratan birim tarafından yaratılan nakit girişlerinin işletme içi transfer fiyatlaması uygulamalarından etkilenmeleri durumunda, işletme, aşağıdakileri tahmin ederken karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir işlemde yönetimin gelecekte oluşması en muhtemel fiyat tahminini (tahminlerini) kullanır:

(a) Varlık veya nakit yaratan birimin kullanım değerini belirlerken kullanılan gelecekteki nakit girişleri ve

(b) İşletme içi transfer fiyatlamasından etkilenen diğer varlıklar veya nakit yaratan birimlerin kullanım değerini belirlemek için kullanılacak gelecekteki nakit çıkışları.

71 Bir varlık veya varlık grubunun ürettiği ürünün bir kısmı veya tamamı işletmenin diğer birimleri (örneğin bir üretim sürecinin ortasında, ara bir aşamadaki ürünler) tarafından kullanılıyor olsa da, işletmenin ürünü aktif bir piyasada satabilecek olması durumunda, bu varlık veya varlık grubu ayrı bir nakit yaratan birim oluşturur. Bu durum, ilgili varlığın veya varlık grubunun diğer varlıklardan veya varlık gruplarından kaynaklanacak nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişi yaratabilmesinden kaynaklanmaktadır. Bir işletme, anılan tür nakit yaratan bir birim veya işletme içi transfer fiyatlamasından etkilenen herhangi diğer bir varlık veya nakit yaratan birim ile ilgili finansal bütçelere/tahminlere dayanan bilgileri kullanırken, işletme içi bölümler arası aktarımlardaki fiyatlamalar, yönetimin karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir işlem gelecekte oluşması en muhtemel fiyat tahminini yansıtmaması durumunda, söz konusu bilgi işletme tarafından düzeltilir.

72 Değiştirilmelerine yönelik haklı sebepler bulunmadıkça, nakit yaratan birimler, aynı varlık veya varlık türleri için dönemden döneme tutarlı bir şekilde tespit edilir.

73 İşletmenin, bir varlığın önceki dönemlerde yer aldığından farklı bir nakit yaratan birime ait olduğunu belirlemesi veya ilgili varlığın nakit yaratan biriminde yer alan varlıkların türlerinin değiştiğine karar vermesi durumunda, 130 uncu Paragraf, nakit yaratan birime ilişkin muhasebeleştirilmiş veya iptal edilmiş bir değer düşüklüğü zararının bulunması durumunda, anılan nakit yaratan birim hakkında kamuoyuna açıklama yapılmasını gerektirir.

Geri kazanılabilir tutar ve nakit yaratan birimin defter değeri

74 Nakit yaratan bir birime ilişkin geri kazanılabilir tutar, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Nakit yaratan bir birimin geri kazanılabilir tutarını belirlemek için; 19-57 nci Paragraflar arasında bulunan açıklamalarda yer alan 'varlık' terimi 'nakit yaratan birim' olarak dikkate alınır.

75 Nakit yaratan bir birimin defter değerinin tespitinde esas alınan temel, geri kazanılabilir değerinin tespitinde kullanılan temel ile tutarlı olmalıdır.

76 Nakit yaratan bir birimin defter değeri:

(a) Sadece, nakit yaratan birimle doğrudan ilişkilendirilebilen veya mantıklı ve tutarlı bir şekilde söz konusu birime dağıtılabilen ve nakit yaratan birimin kullanım değerinin tespitinde kullanılan gelecekteki nakit girişlerini sağlayan varlıkların defter değerlerini içerir ve

(b) Nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarının ilgili borç dikkate alınmadan belirlenemediği durumlar haricinde, muhasebeleştirilen herhangi bir borcun defter değerini içermez.

Bu durum, nakit yaratan bir birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ve kullanım değerinin, nakit yaratan birime dahil olmayan varlıklar ve muhasebeleştirilmiş borçlar hariç tutularak belirlenmesinden kaynaklanır. (bakınız: 28 ve 43 üncü Paragraflar).

77 Varlıklar geri kazanılabilir değerin belirlenmesi açısından gruplandıklarında, nakit girişi yaratan veya geçmişte yaratmış tüm varlıkların nakit yaratan birime dahil edilmeleri önem arz eder. Aksi takdirde, bir değer düşüklüğü zararı oluşmuş olsa dahi, nakit yaratan birim tamamen geri kazanılabilirmiş gibi görünebilir. Bazı durumlarda, varlıklar bir kısmı, tahmin edilen gelecekteki nakit akışlarına katkıda bulunsalar bile, mantıklı ve tutarlı bir esas çerçevesinde nakit yaratan birime dağıtılamazlar. Bu durum, şerefiye veya genel müdürlük varlıkları gibi şirket varlıkları için geçerli olabilir. Paragraf 80-103 arasında yer alan hükümler, nakit yaratan

birimin değer düşüklüğünün test edilmesi sırasında bu tür varlıkların nasıl değerlendirilmesi gerektiğini açıklar.

78 Nakit yaratan bir birimin geri kazanılabilir tutarını belirlemek için, muhasebeleştirilmiş birtakım borçları dikkate almak gerekebilir. Bu tür bir durum, nakit yaratan bir birimin elden çıkarılmasının alıcının bir borcu üstlenmesini gerektirdiği takdirde söz konusu olabilir. Böyle bir durumda, nakit yaratan birimin elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (veya nihai olarak elden çıkarılmasından beklenen nakit akışları), nakit yaratan birimin varlıkları ile ilgili borçların, elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonraki satış fiyatıdır. Nakit yaratan birimin defter değeri ile geri kazanılabilir tutarı arasında anlamlı bir karşılaştırma yapmak için; nakit yaratan birimin hem kullanım değerinin hem de defter değerinin belirlenmesi esnasında ilgili borcun defter değeri düşülür.

Örnek

Bir şirket, ülke mevzuatının, maden çalışmaları tamamlandıktan sonra iş sahibinin alanı tekrar doldurmasını gerektirdiği bir ülkede maden işletmektedir. Restorasyon maliyeti, madencilik faaliyetlerine başlamadan önce yüzeyden kaldırılması gereken toprağın geri yerine konulmasını da içerir. Yüzey toprağı kaldırılır kaldırılmaz, yerine koyma maliyeti için karşılık ayrılır. Anılan tutar madenin maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilir ve madenin yararlı ömrü boyunca amortismana tabi tutulur. Restorasyon maliyetleri için ayrılan karşılığın defter değeri 500 TL[7] olup, söz konusu tutar restorasyon maliyetlerinin bugünkü değerine eşittir.

İşletme değer düşüklüğü açısından söz konusu madeni test eder. Madenin nakit yaratan birimi, bir bütün olarak madenin kendisidir. İşletme, madenin 800 TL civarında bir fiyattan satın alınmasına yönelik çeşitli teklifler almıştır. Bu fiyat, alıcının yüzey toprağının yerine konulmasına ilişkin yükümlülüğü kabul ettiğini gösterir. Madeni elden çıkarma maliyetleri önemsizdir. Madenin kullanım değeri, restorasyon giderleri hariç olmak üzere, yaklaşık 1.200 TL'dir. Madenin defter değeri ise 1,000 TL'dir.

Nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 800 TL'dir. Bu tutar, önceden karşılık ayrılmış restorasyon maliyetlerini de dikkate alır. Sonuç olarak, nakit yaratan birimin restorasyon maliyetleri dikkate alındıktan sonraki kullanım değerinin 700 TL (1.200 TL - 500 TL) olduğu tahmin edilir. Nakit yaratan birimin defter değeri 500 TL olup, madenin defter değerinden (1,000 TL) restorasyon maliyetleri için yapılan karşılığın defter değerinin (500 TL) düşülmesiyle bulunur. Bu nedenle, nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı defter değerini aşar.

79 Daha pratik olmasından ötürü, nakit yaratan bir birimin geri kazanılabilir tutarı, bazen, nakit yaratan birimin parçası olmayan varlıklar (örneğin alacaklar veya diğer finansal varlıklar) veya muhasebeleştirilen borçlar (örneğin borçlar, emekli aylıkları ve diğer karşılıklar) dikkate alındıktan sonra belirlenir. Bu gibi durumlarda, nakit yaratan birimin defter değeri bu varlıkların defter değeri ile birlikte artar ve bu borçların defter değeri ile birlikte azalır.

Şerefiye

Şerefiyenin nakit yaratan birimlere dağıtımı

80 Değer düşüklüğü testi için, bir işletme birleşmesinde elde edinilen şerefiye, birleşme tarihinden itibaren, devrolanın diğer varlıkları veya borçlarının söz konusu birimlere veya birim gruplarına dağıtılmış olup olmadığına bakılmaksızın, birleşmenin yarattığı sinerjiden faydalanması beklenen devralanın her bir nakit yaratan birimine veya birim grubuna dağıtılır. Şerefiyenin dağıtıldığı her bir birim veya birim grubu aşağıdaki özellikleri taşır:

(a) İşletme içi yönetsel amaçlarla, şerefiyenin izlendiği işletmenin en alt seviyesini gösterir ve

(b) Birleştirilen faaliyet bölümlerinin birleştirme işlemi öncesindeki haliyle, "TFRS 8 *Faaliyet Bölümleri*" Standardının 5 inci Paragrafında tanımlanan faaliyet bölümlerinden büyük olamaz.

81 İşletme birleşmesinde elde edilen şerefiye; bireysel olarak tespit edilmeleri ve ayrı olarak muhasebeleştirilmeleri imkanı olmayan varlıklardan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar için edinen işletme tarafından yapılan ödemeyi ifade eder. Şerefiye, diğer varlıklardan veya varlık gruplarından bağımsız olan nakit akışları yaratmaz ve genellikle birden fazla nakit yaratan birimin nakit akışına katkıda bulunur. Şerefiye bazen, zorunlu olarak bireysel nakit yaratan birimlere değil, sadece nakit yaratan birimler grubuna

dağıtılabilir. Sonuç olarak, işletme içi yönetsel amaçlarla şerefiyenin izlendiği işletmenin en alt seviyesi, bazen, şerefiyenin ilgili olduğu ancak dağıtılamadığı bir grup nakit yaratan biriminden oluşur. 83-99 uncu Paragraflarda ve Ek-C'de şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan bir birime yapılan atıflar, aynı zamanda, şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birimler grubuna da yapılmış olarak dikkate alınır.

82 80 inci Paragraftaki hükümlerin uygulanması, şerefiyenin değer düşüklüğü açısından, işletmenin faaliyetlerini yürütme şeklini yansıtan ve şerefiyenin doğal olarak ilgili olduğu bir düzeyde test edilmesiyle sonuçlanır. Bu nedenle, genellikle, ilave raporlama sistemlerinin geliştirilmesi gerekli olmaz.

83 Değer düşüklüğü testi için şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birim, şerefiyenin, yabancı para kâr ve zararlarının ölçülmesi çerçevesinde "TMS 21 *Kur Değişiminin Etkileri*" Standardına göre dağıtıldığı seviyeyle uyuşmayabilir. Örneğin, bir işletmenin TMS 21'e göre, yabancı para kâr ve zararlarını ölçmek için şerefiyeyi nispeten daha alt düzeylere dağıtmasının gerekmesi durumunda, şerefiye, işletme içi yönetsel açıdan da aynı düzeyde izlenmedikçe, değer düşüklüğü testinin de aynı düzeyde yapılması gerekmez.

84 İşletme birleşmesinde, şerefiyenin ilk dağıtımı işleminin, işletme birleşmesinin geçerlilik kazandığı yıllık dönemin bitiminden önce tamamlanamaması durumunda, söz konusu ilk dağıtım, elde etme tarihinden sonra başlayan ilk yıllık dönemin bitiminden önce tamamlanır.

85 "TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri*" Standardına göre, bir işletme birleşmesinin ilk muhasebeleştirilmesi, birleşmenin geçerlilik kazandığı dönemin sonunda sadece geçici olarak belirlenebilmekte ise, edinen işletme:

(a) Söz konusu birleşmeyi anılan geçici değerleri kullanmak suretiyle muhasebeleştirir ve

(b) Ölçme dönemi içerisinde, birleşme tarihinden itibaren 12 ay içerisinde, ilk muhasebeleştirme işlemlerinin tamamlamasının bir sonucu olarak, söz konusu geçici değerlere ilişkin her türlü düzeltmeyi muhasebeleştirir.

Bu gibi durumlarda, birleşmenin gerçekleştiği hesap döneminin sonundan önce, muhasebeleştirilen şerefiyenin ilk dağıtımını tamamlamak da mümkün olmayabilir. Bu durumda işletme, 133 üncü Paragrafta yer alan bilgiyi kamuoyuna açıklar.

86 Şerefiyenin nakit yaratan bir birime dağıtılması ve işletmenin söz konusu birimdeki bir faaliyetini elden çıkarması durumunda, elden çıkarılan faaliyetle ilgili şerefiye:

(a) Elden çıkarma kâr veya zararı belirlenirken faaliyetin defter değerine dahil edilir ve

(b) İşletme, elden çıkarılan faaliyetle ilgili şerefiyeyi daha iyi yansıtan başka yöntemler bulunduğunu göstermedikçe, elden çıkarılan faaliyet ile nakit yaratan birimin geriye kalan kısmının karşılıklı değerleri esas alınarak ölçülür.

Örnek

Bir işletme, şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birimin parçası olan bir faaliyeti 100 TL fiyatına satar. İhtiyari olarak yapılması durumu hariç, birime dağıtılan şerefiye, bu birimden daha alt seviyedeki bir varlık grubu dikkate alınmak suretiyle belirlenememekte veya böyle bir grupla ilişkilendirilememektedir. Geriye kalan nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı 300 TL'dir.

Nakit yaratan birime dağıtılmış şerefiye bu birimden daha alt bir seviyede yer alan bir varlık grubuyla ihtiyari olarak yapılması haricinde ilişkilendirilemediğinden, elden çıkarılan faaliyete ilişkin şerefiye, elden çıkarılan faaliyet ile birimin kalan kısmı dikkate alınmak suretiyle ölçülür. Bu nedenle, nakit yaratan birime dağıtılan şerefiyenin %25'i, satılan faaliyetin defter değerine dahil edilir.

87 İşletmenin, raporlama yapısını, şerefiyenin dağıtıldığı bir veya daha fazla nakit yaratan birimin içeriğini değiştirecek şekilde yeniden yapılandırması durumunda, ilgili şerefiye, yeniden yapılandırma işleminden etkilenen birimlere tekrar dağıtılır. Anılan tekrar dağıtım işlemi; işletme, yeniden yapılandırılan birimlerle ilgili şerefiyeyi daha iyi yansıtan başka yöntemler bulunduğunu göstermedikçe, nakit yaratan birimdeki bir faaliyetin elden çıkarılmasında kullanılan yaklaşıma benzer, göreceli bir değer yaklaşımı kullanılmak suretiyle yapılır.

Örnek

Şerefiye, daha önce, nakit yaratan A birimine dağıtılmış bulunmaktadır. A' ya dağıtılan şerefiye, A'dan daha alt bir seviyede yer alan bir varlık grubuyla, ihtiyari durumlar dışında ilişkilendirilememektedir. A birimi, diğer üç ayrı nakit yaratan birime; B, C ve D' ye bölünecek ve bunlarla ilişkilendirilecektir.

A'ya dağıtılan şerefiye, A'dan daha alt bir seviyede bulunan bir varlık grubu ile ihtiyari durumlar dışında ilişkilendirilemediğinden, söz konusu şerefiye, A biriminin B, C ve D ile ilişkilendirilmeden önceki üç bölümüne ait göreceli değerler esas alınmak suretiyle B, C ve D'ye yeniden dağıtılır.

Şerefiyeye sahip nakit yaratan birimlerin değer düşüklüğü açısından test edilmesi

88 **81 inci Paragrafta belirtildiği üzere, şerefiye, nakit yaratan bir birimle ilişkili ancak henüz söz konusu birime dağıtılmamış ise, ilgili birimin değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin her ne zaman bir belirti ortaya çıkarsa, söz konusu birim, kendisinin şerefiye hariç defter değeri geri kazanılabilir değeri ile karşılaştırılmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test edilir. Değer düşüklüğü zararı 104 üncü Paragrafa göre muhasebeleştirilir.**

89 88 inci Paragrafta yer alan nakit yaratan birimin defter değerine, sınırsız yararlı ömre sahip ya da henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlık da dahil ise ve söz konusu varlık değer düşüklüğü açısından, sadece, nakit yaratan birimin bir parçası olarak test edilebiliyorsa, 10 uncu Paragraf, birimin değer düşüklüğü açısından yıllık olarak da test edilmesi gerektiğini belirtir.

90 **Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan bir birimin, değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test edildiği ve ilgili birimin değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin her ne zaman bir belirti ortaya çıkarsa, şerefiye dahil defter değeri ilgili birimin geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test edilir. Birimin geri kazanılabilir tutarının defter değerini aşması durumunda, anılan birim ve bu birime dağıtılan şerefiye değer düşüklüğüne uğramamış kabul edilir. Birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda, işletme, 104 üncü Paragraf uyarınca değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirir.**

91 "-"

92 "-"

93 "-"

94 "-"

95 "-"

Değer düşüklüğü testinin zamanlaması

96 **Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan bir birimin yıllık değer düşüklüğü testi, her yıl aynı zamanda olmak koşuluyla, bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir. Farklı nakit yaratan birimler, farklı zamanlarda değer düşüklüğü testine tabi tutulabilir. Ancak, şerefiyenin bir kısmının veya tamamının, cari yıllık dönemde gerçekleşen bir işletme birleşmesinde elde edilen nakit yaratan bir birime dağıtılmış olması durumunda, söz konusu birim cari yıllık dönemin bitiminden önce değer düşüklüğü testine tabi tutulur.**

97 **Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birimi oluşturan varlıkların değer düşüklüğü açısından, şerefiyeyi ihtiva eden birimle aynı zamanda test edilmeleri durumunda, şerefiyeyi ihtiva eden birimden önce teste tabi tutulurlar. Benzer şekilde, şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birimler grubunu oluşturan birimlerin, değer düşüklüğü açısından şerefiyeyi ihtiva eden birim grubu ile aynı zamanda test edilmeleri durumunda, nakit yaratan birimler şerefiyeyi ihtiva eden birim grubundan önce teste tabi tutulurlar.**

98 Şerefiyenin dağıtıldığı bir nakit yaratan birimin değer düşüklüğü testinin yapılması sırasında, şerefiyeyi ihtiva eden birimdeki bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda, işletme, şerefiyeyi ihtiva eden nakit yaratan birimden önce ilgili varlığı değer düşüklüğü açısından test eder ve varsa, önce söz konusu varlığın değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirir. Benzer şekilde, şerefiyeyi ihtiva eden bir birim grubuna dahil bulunan nakit yaratan bir birimin değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti ortaya çıkmış olabilir. Bu gibi durumlarda, işletme, şerefiyeyi ihtiva eden birim grubundan önce ilgili nakit yaratan birimi değer düşüklüğü açısından test eder ve varsa, önce söz konusu birimin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirir.

99 **Aşağıdaki koşulların mevcut olması durumunda, şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı için daha önceki bir dönemde yapılan en son hesaplama, cari dönemde bu birimin değer düşüklüğü testi için kullanılabilir:**

(a) **Gerçekleştirilen en son geri kazanılabilir tutar hesaplamasından bu yana, birimi oluşturan varlık ve borçlar önemli ölçüde değişikliğe uğramamıştır;**

(b) **Gerçekleştirilen en son geri kazanılabilir tutar hesaplaması, birimin defter değerini önemli ölçüde aşan bir tutarla sonuçlanmıştır ve**

(c) **Gerçekleştirilen en son geri kazanılabilir tutar hesaplamasından sonra gerçekleşen olayların ve değişen durumların değerlendirilmesi çerçevesinde; yeni bir geri kazanılabilir tutar belirlemesi yapıldığı takdirde, sonucun, birimin cari defter değerinden daha düşük çıkması ihtimali düşüktür.**

Şirket varlıkları

100 Şirket varlıkları, genel müdürlük veya işletmenin bir bölümünün binası, bilgi sistemleri donanımı veya bir araştırma merkezi gibi grup ya da bölüm varlıklarını içerir. Bir varlığın belirli bir nakit yaratan birim açısından, şirket varlığı tanımına girip girmediğini işletmenin yapısı belirler. Şirket varlıklarının ayırt edici özellikleri; diğer varlıklardan veya varlık gruplarından bağımsız nakit girişleri yaratmamaları ve, defter değerlerinin bahse konu nakit yaratan birimle tamamen ilişkilendirilememesidir.

101 Şirket varlıkları ayrı nakit girişleri yaratmadıklarından, tek bir şirket varlığının geri kazanılabilir tutarı, yönetim, ilgili varlığı elden çıkarmaya karar vermediği sürece belirlenemez. Sonuçta, bir şirket varlığının değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair ortada bir belirti bulunması durumunda, geri kazanılabilir tutar şirket varlığının ait olduğu nakit yaratan birim veya nakit yaratan birimler grubu açısından belirlenir ve söz konusu birim veya birimler grubunun defter değeri ile karşılaştırılır. Her türlü değer düşüklüğü zararı, 104 üncü Paragrafa göre muhasebeleştirilir.

102 **Nakit yaratan bir birimin değer düşüklüğü testinde, bir işletme, bahse konu nakit yaratan birimle ilgili tüm şirket varlıklarını belirler. Şirket varlığının defter değerinin bir kısmının:**

(a) **Mantıklı ve tutarlı bir temelde söz konusu birime dağıtılabilmesi durumunda, işletme, bu birime dağıtılan şirket varlığının defter değerinin ilgili kısmı da dahil olmak üzere, birimin defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırır. Her türlü değer düşüklüğü zararını 104 üncü Paragrafa göre muhasebeleştirilir.**

(b) **Mantıklı ve tutarlı bir temelde söz konusu birime dağıtılamaması durumunda işletme:**

(i) **Şirket varlığı hariç birimin defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırır ve her türlü değer düşüklüğü zararını 104 üncü Paragrafa göre muhasebeleştirilir;**

(ii) **Bahse konu nakit yaratan birimi içeren ve şirket varlığının defter değerinin ilgili kısmının mantıklı ve tutarlı bir temelde dağıtılabileceği en küçük nakit yaratan birimler grubunu tespit eder ve**

(iii) **Söz konusu nakit yaratan birimler grubunun, bu birim grubuna dağıtılan şirket varlığının defter değerinin ilgili kısmı dahil defter değerini, anılan birim grubunun geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırır. Her türlü değer düşüklüğü zararını 104 üncü Paragrafa göre muhasebeleştirilir.**

103 Açıklayıcı Örnek 8[8], söz konusu hükümlerin şirket varlıklarına nasıl uygulanacağını gösterir.

Nakit yaratan bir birime ilişkin değer düşüklüğü zararı

104 **Nakit yaratan bir birime (şerefiyeye veya bir şirket varlığının dağıtılabileceği en küçük nakit yaratan birimler grubuna) ilişkin değer düşüklüğü zararı, ancak ve ancak, ilgili birimin (birim grubunun) geri kazanılabilir tutarının (birim grubunun) defter değerinden daha düşük olması durumunda muhasebeleştirilir. Değer düşüklüğü zararı, ilgili birimin (birim grubunun) varlıklarının defter değerini azaltmak için aşağıdaki sıraya göre dağıtılır:**

(a) **Öncelikle, nakit yaratan birime (birim grubuna) dağıtılmış olan şerefiyenin defter değerini azaltacak şekilde ve**

(b) **Sonrasında, ilgili birimin (birim grubunun) diğer varlıklarına birimdeki (birim grubundaki) her bir varlığın defter değeri oranında.**

Defter değerlerinde meydana gelen söz konusu azalışlar, ilgili varlıklarda değer düşüklüğü zararı olarak dikkate alınır ve 60 ıncı Paragrafa göre muhasebeleştirilir.

105 Değer düşüklüğü zararının 104 üncü Paragrafa göre dağıtılması sırasında, işletme, bir varlığın defter değerini aşağıdakilerden en yüksek olanının altına düşürmez:

(a) Elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (eğer ölçülebiliyorsa),

(b) Kullanım değeri (eğer belirlenebiliyorsa) ve

(c) Sıfır.

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

106 Nakit yaratan bir birimin her bir varlığının geri kazanılabilir tutarını tahmin etmenin mümkün olmaması durumunda, bu Standart, değer düşüklüğü zararının, nakit yaratan bir birimin tüm varlıklarının beraberce çalıştığından hareketle, şerefiye hariç, ilgili birimin varlıkları arasında ihtiyari olarak dağıtılmasını öngörür.

107 Bir varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenememesi durumunda (bakınız: 67 nci Paragraf):

(a) Varlığın defter değerinin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile 104 ve 105 inci Paragraflarda belirtilen dağıtım şeklinin sonuçlarının büyük olanından daha fazla olması durumunda varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilir; ve

(b) İlgili nakit yaratan birimin değer düşüklüğüne uğramamış olması durumunda, varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmez. Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri defter değerinden düşük olsa dahi bu durum geçerlidir.

Örnek

Bir makine fiziksel hasara uğramış; ancak hasara uğramadan önceki kadar iyi olmasa da, halen çalışmaktadır. Söz konusu makinenin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri defter değerinden daha düşüktür. Anılan makine, bağımsız nakit girişleri yaratmamaktadır. Makinenin ait olduğu üretim hattı, diğer varlıklara ilişkin nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratabilen ve söz konusu makineyi içeren en küçük saptanabilir varlıklar grubudur. Üretim hattının geri kazanılabilir tutarı, üretim hattı bir bütün olarak değerlendirildiğinde, değer düşüklüğüne uğramamıştır.

1 inci Varsayım: Yönetim tarafından onaylanan bütçeler/tahminler, yönetimin makinenin yenilenmesi yönünde bir taahhüdünü yansıtmamaktadır.

Makinenin tek başına geri kazanılabilir tutarı tahmin edilememektedir; çünkü makinenin kullanım değeri:

(a) Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden farklı olabilir ve

(b) Sadece makinenin ait olduğu nakit yaratan birim (üretim hattı) için belirlenebilir.

Üretim hattı değer düşüklüğüne uğramamıştır. Bu nedenle, anılan makine için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmez. Bununla birlikte, işletme, makine için uygulanan amortisman dönemini veya amortisman yöntemini tekrar gözden geçirme ihtiyacı duyabilir. Belki, söz konusu makinenin geriye kaldığı tahmin edilen yararlı ömrünü veya işletme tarafından ekonomik yararın kullanılacağı tahmin edilen şekli yansıtmak amacıyla, daha kısa bir amortisman dönemi veya daha hızlı bir amortisman yönteminin uygulanması gerekebilir.

2 nci Varsayım: Yönetim tarafından onaylanan bütçeler/tahminler, yönetimin, makinenin yenilenmesi ve yakın bir gelecekte satılması yönünde bir taahhüdünü yansıtmaktadır. Elden çıkarma tarihine kadar makinenin sürekli kullanımından elde edileceği beklenen nakit akışların önemsenmeyen düzeyde olacağı tahmin edilmektedir.

İlgili makinenin kullanım değerinin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine yakın olabileceği tahmin edilmektedir. Bu nedenle, söz konusu makinenin geri kazanılabilir tutarı belirlenebilir ve ait olduğu nakit yaratan birim (yani üretim hattı) dikkate alınmaz. Makinenin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri defter değerinden düşük olduğundan, anılan makine için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilir.

108 104 ve 105 inci Paragraflarda yer alan hükümlerin uygulanmasının ardından, ancak ve ancak başka bir Standart tarafından gerekli kılınmış olması durumunda, nakit yaratan bir birime ilişkin değer düşüklüğü zararının geriye kalan her türlü kısmı için bir borç muhasebeleştirilir.

Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi

109 Paragraf 110-116, bir varlık veya nakit yaratan birim için önceki dönemlerde muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının iptal edilmesine ilişkin hükümleri içerir. Bu hükümler, "varlık" terimini; hem tek bir varlık, hem de nakit yaratan birim için kullanır. Tek bir varlık için, Paragraf 117-121; nakit yaratan bir birim için, 122 ve 123 üncü Paragraflarda; şerefiye için ise 124 ve 125 inci Paragraflarda bazı ek hükümler yer almaktadır.

110 Bir işletme, şerefiyeden başka bir varlık için önceki dönemlerde ayrılmış değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını her raporlama dönemi sonunda değerlendirir. Böyle bir belirtinin olması durumunda, işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.

111 Şerefiyeden başka bir varlığa ilişkin olarak önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını değerlendirirken, işletme, en azından aşağıdaki belirtileri dikkate alır:

İşletme dışı bilgi kaynakları

(a) Dönem içinde varlığın değerinin önemli ölçüde arttığına dair göstergeler vardır.

(b) Dönem içerisinde, işletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumlu etkisi olan önemli değişiklikler gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.

(c) Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranları azalmış olup, söz konusu azalışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarının büyük ölçüde arttırması muhtemeldir.

İşletme içi bilgi kaynakları

(d) İşletmede, varlığın mevcut veya gelecekteki kullanım yönetimini etkileyecek, önemli olumlu değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler, dönem içerisinde varlığın performansını artırmak veya iyileştirmek amacıyla katlanılan maliyetler veya varlığın ait olduğu faaliyetin yeniden yapılandırılmasını içerir.

(e) İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha iyi olduğu veya olacağına ilişkin kanıt bulunmaktadır.

112 111 inci Paragraftaki değer düşüklüğü zararındaki potansiyel azalma belirtileri, temel olarak, 12 nci Paragraftaki potansiyel değer düşüklüğü zararı belirtilerinin göstergesidir.

113 Şerefiye haricinde, bir varlık için muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararının daha fazla mevcut olmayabileceğinin veya azalmış olabileceğinin bir belirtisinin bulunması durumunda, varlık için hiçbir değer düşüklüğü zararı iptal edilmese dahi, geriye kalan yararlı ömrünün, amortisman (itfa) yönteminin veya kalıntı değerinin ilgili varlığın tabi olduğu Standarda göre gözden geçirilmesi ve düzeltilmesi gerektiğini gösterebilir.

114 Şerefiye haricinde, bir varlık için önceki dönemlerde muhasebeleştirilen bir değer düşüklüğü zararı, sadece ve sadece, anılan varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde kullanılan tahminlerde, son değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden bu yana herhangi bir değişiklik meydana gelmiş olması durumunda iptal edilir. Durum bu şekilde ise, varlığın defter değeri 117 nci Paragrafta tanımlanan durum haricinde geri kazanılabilir tutarına artırılır. Söz konusu artış, bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi işlemidir.

115 Değer düşüklüğü zararının iptali işlemi, işletmenin ilgili varlık için en son değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirmiş olduğu tarihten bu yana, varlığın kullanımı ya da satışından elde edilmesi beklenen hizmet potansiyelindeki artışı yansıtır. 130 uncu Paragraf, işletmenin tahmin edilen hizmet potansiyelinde artışa sebep olan tahminlerdeki değişikliği belirlemesini gerektirir. Tahminlerdeki değişikliklere aşağıdakiler örnek olarak gösterilebilir:

(a) Geri kazanılabilir tutarın dayandığı temelde bir değişiklik olması (yani; geri kazanılabilir tutarın, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri mi yoksa kullanım değerini mi esas aldığı);

(b) Geri kazanılabilir tutarın kullanım değerini esas almış olması durumunda, tahmin edilen gelecekteki nakit akışlarının tutarı veya zamanlamasındaki veya iskonto oranında meydana gelen bir değişim ya da

(c) Geri kazanılabilir tutarın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri esas almış olması durumunda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerin bileşenleri ile ilgili tahminde meydana gelen bir değişim.

116 Basit bir şekilde, 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 zararı, sadece zamanın ilerlemesi (iskontonun değişmesi) sebebiyle iptal edilmez.

Tek bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali

117 Şerefiye haricindeki bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle artan defter değeri, önceki dönemlerde söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı (amortisman veya itfa payı dikkate alınmaksızın) defter değerini aşmaz.

118 Şerefiye haricindeki bir varlığın defter değerinde, önceki dönemlerde ilgili varlık için değer düşüklüğü muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı (amortisman veya itfa payı dikkate alınmaksızın) defter değerinin üzerindeki bir artış, yeniden değerlemedir. Böyle bir yeniden değerlemenin muhasebeleştirilmesinde, işletme varlığın tabi olduğu Standardı uygular.

119 Varlık, diğer bir Standarda (örneğin "TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*" Standardında yer alan yeniden değerleme yöntemine) göre yeniden değerlenmiş bir tutardan izlenmediği sürece, şerefiye haricindeki bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali hemen kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlenmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, ilgili diğer Standarda göre yeniden değerleme artışı olarak dikkate alınır.

120 Yeniden değerlenmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir ve o varlığa ilişkin yeniden değerleme fazlasını arttırır. Ancak, iptal edilen değer düşüklüğü zararının, yine aynı yeniden değerlenmiş varlık ile ilgili olarak daha önce kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararına isabet eden bölümü, kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

121 Bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra, varlığın amortisman gideri (itfa payı), düzeltilmiş değeri ile kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde kalan yararlı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilir.

Nakit yaratan bir birime ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali

122 Şerefiye hariç, nakit yaratan bir birime ilişkin olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının 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 zararının iptali olarak dikkate alınır ve 119 uncu Paragrafa göre muhasebeleştirilir.

123 Nakit yaratan bir birime ilişkin iptal edilen değer düşüklüğü zararının 122 nci Paragrafa göre dağıtılmasında, bir varlığın defter değeri aşağıdakilerden düşük olanın üzerine çıkarılamaz:

(a) Geri kazanılabilir tutarının (eğer belirlenebiliyorsa) ve

(b) Önceki dönemlerde varlık için değer düşüklüğü zararı ayrılmamış olsaydı ulaşacağı (amortisman veya itfa payları dikkate alınmaksızın) defter değeri.

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

Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali

124 Şerefiyeye ilişkin olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı daha sonraki bir dönemde iptal edilmez.

125 "TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*" Standardı, işletme içi yaratılan şerefiyenin muhasebeleştirilmesine izin vermez. Değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmiş olan şerefiyenin geri kazanılabilir tutarında daha sonraki dönemlerde meydana gelen bir artışın, elde edilen şerefiyenin değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden ziyade, işletme içi yaratılan şerefiyedeki artıştan kaynaklanması muhtemeldir.

Açıklama

126 Bir işletme, her bir varlık sınıfı için aşağıdakileri açıklar:

(a) Dönem içinde kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı ile söz konusu değer düşüklüğü zararlarının dahil edildiği ilgili kapsamlı gelir tablosu kalemi (kalemleri).

(b) Dönem içinde kâr veya zararda muhasebeleştirilen iptal edilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı ile söz konusu değer düşüklüğü zararlarının iptal edildiği ilgili kapsamlı gelir tablosu kalemi (kalemleri).

(c) Dönem içinde kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen yeniden değerlenmiş varlıklar ile ilgili değer düşüklüğü zararlarının tutarı.

(d) Dönem içinde kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen yeniden değerlenmiş varlıklar ile ilgili değer düşüklüğü zarar iptallerinin tutarı.

127 Bir varlık sınıfı, bir işletmenin faaliyetlerinde benzeri nitelik ve kullanım alanına sahip varlık grubudur.

128 126 ncı Paragrafta açıklanması istenen bilgi, ilgili varlık sınıfına ilişkin olarak kamuoyuna açıklanan diğer bilgilerle beraber sunulabilir. Örneğin; söz konusu bilgi, "TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*" Standardı uyarınca yapılması gereken, maddi duran varlıkların defter değerlerinin dönem başı ile dönem sonu arasındaki mutabakatlarının sağlanması işlemlerine dahil edilebilir.

129 "TFRS 8 Faaliyet Bölümleri" Standardına göre faaliyet alanı bilgisini raporlayan bir işletme, temel raporlama esasına göre her bir raporlanabilir faaliyet alanı için aşağıdakileri açıklar: (TFRS 8'in 11 inci Paragrafında belirtilen)

(a) Dönem içinde kâr veya zararda ve diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı.

(b) Dönem içinde kâr veya zararda ve diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zarar iptallerinin tutarı.

130 Bir işletme, bir varlık (şerefiye de dahil olmak üzere) veya nakit yaratan bir birim için dönem boyunca muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar:

(a) Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesini veya iptalini gerektiren olay ve durumlar.

(b) Muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararı tutarı.

(c) Bir varlık için:

(i) İlgili varlığın niteliği ve

(ii) İşletmenin faaliyet alanı bilgisinin TFRS 8'e göre raporlaması durumunda, işletmenin temel raporlama esasına göre ilgili varlığın ait olduğu raporlanabilir faaliyet alanı.

(d) Nakit yaratan bir birim için:

(i) Nakit yaratan birimin tanımı (üretim hattı, fabrika, faaliyet kolu, coğrafi alan veya TFRS 8'de tanımlanan raporlanabilir bir faaliyet alanı mı olduğu),

(ii) Varlık sınıfı itibariyle, ayrıca işletmenin faaliyet alanı bilgisini TFRS 8'e göre raporlaması durumunda işletmenin temel raporlama formatına göre raporlanabilir faaliyet alanı itibariyle, muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararı tutarı ve

(iii) Nakit yaratan birimin, (eğer varsa) geri kazanılabilir tutarını belirleyen varlıkların toplamının, ilgili nakit yaratan birimin geri kazanılabilir değerine ilişkin yapılan bir önceki tahminden sonra değişmiş olması durumunda, varlıkların toplanmasında kullanılan önceki ve şimdiki yöntemin tanımı ve ilgili nakit yaratan birimi belirleme yönteminin değişme nedenleri.

(e) Varlığın (nakit yaratan birimin) geri kazanılabilir tutarı ve varlığın (nakit yaratan birimin) geri kazanılabilir tutarının satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri mi yoksa kullanım değeri mi olduğu.

(f) Söz konusu geri kazanılabilir tutarın elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer olması durumunda, işletme aşağıdaki açıklamaları yapar:

(i) **Varlığın (nakit yaratan birimin) gerçeğe uygun değer ölçümünün bütünüyle (gözlemlenebilir olup olmadığına bakılmaksızın 'elden çıkarma maliyetleri' dikkate alınmadan) sınıflandırıldığı gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin seviyesi (bakınız TFRS 13),**

(ii) **Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin 2 nci ve 3 üncü seviyelerinde sınıflandırılan gerçeğe uygun değer ölçümleri için; elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılan değerleme yönteminin (yöntemlerinin) tanımı. Değerleme yönteminde bir değişiklik olması durumunda, işletme söz konusu değişikliği ve değişiklik yapılmasının nedenini / nedenlerini) açıklar.**

(iii) **Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin 2 nci ve 3 üncü seviyelerinde sınıflandırılan gerçeğe uygun değer ölçümleri için; yönetimin elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlerken esas aldığı temel varsayımlar. Temel varsayımlar, varlığın geri kazanılabilir tutarının en duyarlı olduğu varsayımlardır. İşletme ayrıca mevcut ölçümde ve elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri bugünkü değer yöntemine göre ölçmesi durumunda önceki ölçümde kullandığı iskonto oranını/oranlarını açıklar.**

(g) **Geri kazanılabilir tutarın kullanım değeri olması durumunda, kullanım değerine yönelik şimdiki ve önceki (eğer varsa) tahminlerde kullanılan iskonto oranı/oranları.**

131 **İşletme, dönem içindeki muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararları ile değer düşüklüğü iptallerinin toplamlarına ilişkin olarak, kendileri için 130 uncu Paragraf çerçevesinde açıklama yapılmamış aşağıdaki bilgileri kamuoyuna açıklar:**

(a) **Değer düşüklüğü zararlarından ve iptallerinden etkilenen temel varlık sınıfları.**

(b) **Söz konusu değer düşüklüğü zararlarının muhasebeleştirilmesine ve bunların iptallerine neden olan başlıca olay ve durumlar.**

132 İşletme, dönem içinde varlıkların (nakit yaratan birimlerin) geri kazanılabilir tutarlarının tespitinde kullanılan varsayımları kamuoyuna açıklaması konusunda teşvik edilir. Ancak, 134 üncü Paragraf, şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan bir duran varlığın herhangi bir nakit yaratan birimin defter değerine dahil edilmesi durumunda, söz konusu nakit yaratan biriminin geri kazanılabilir tutarını ölçmek için kullanılan tahminlere ilişkin olarak kamuoyuna açıklama yapılmasını gerektirir.

133 **84 üncü Paragrafa göre, dönem içindeki bir işletme birleşmesinde edinilen şerefiyenin bir kısmının raporlama dönemi sonu itibarıyla nakit yaratan bir birime (veya birimler grubuna) dağıtılmamış olması durumunda, dağıtılmayan şerefiye tutarı dağıtılmama gerekçesiyle birlikte kamuoyuna açıklanır.**

Şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar içeren nakit yaratan birimlerin geri kazanılabilir tutarlarının ölçülmesinde kullanılan tahminler

134 **Şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklarının defter değerlerinin toplamıyla karşılaştırıldığında, kendisine düşen şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlığın defter değerinin önemli seviyede olduğu her bir nakit yaratan birim (birimler grubu) için işletme (a)'dan (f)'ye kadar olan bölümde yer alan bilgileri kamuoyuna açıklar:**

(a) **Birime (birimler grubuna) dağıtılan şerefiyenin defter değeri.**

(b) **Birime (birimler grubuna) dağıtılan sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların defter değeri.**

(c) **Birimin ya da birimler grubunun geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde esas alınan temel (başka bir ifadeyle kullanım değeri veya elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer).**

(d) **Birimin (birimler grubunun) geri kazanılabilir tutarının, kullanım değerini esas alması durumunda:**

(i) **Yönetimin, en son bütçelerin/tahminlerin kapsadığı dönem için yapılan nakit akış projeksiyonları için esas aldığı her bir kilit varsayım. Kilit varsayımlar, birimin (birimler grubunun) geri kazanılabilir tutarının en çok duyarlı olduğu varsayımlardır.**

(ii) **Yönetimin, her bir kilit varsayımla ilişkilendirilen değeri (değerleri) belirlemedeki yaklaşımı; bu değerin (değerlerin) geçmiş deneyimleri yansıtıp yansıtmadığı veya,**

uygun olması durumunda, işletme dışı bilgi kaynakları ile tutarlı olup olmadığı, ve aksi halde, neden geçmiş deneyimlerden veya işletme dışı bilgi kaynaklarından farklı olduğu.

(iii) Yönetimin kendi onayladığı finansal bütçeler/tahminler çerçevesinde nakit akışlarını planladığı dönem ve nakit yaratan bir birim (birimler grubu) için 5 yıldan daha uzun bir dönemin kullanıldığı durumda, söz konusu uzunca dönemin kullanılmasını haklı çıkaran bir açıklama.

(iv) Nakit akış projeksiyonlarını en son bütçelerin/tahminlerin kapsadığı dönemin ötesine taşımak için kullanılan büyüme oranı, ve işletmenin faaliyette bulunduğu ürün kolunun, endüstrilerin, ülke veya ülkelerin veya birimin (birimler grubunun) hizmet verdiği piyasanın uzun vadeli ortalama büyüme oranını aşan büyüme oranı kullanılmasının gerekçesi.

(v) Nakit akış projeksiyonlarına uygulanan iskonto oranı (oranları).

(e) Birimin (birimler grubunun) geri kazanılabilir tutarının elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri olması durumunda, elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ölçmek için kullanılan değerleme yöntemi (veya yöntemleri). İşletmenin TFRS 13 uyarınca yapması gerekli açıklamaları yapması zorunlu değildir. Elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerin özdeş bir birimin (birimler grubunun) aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatı kullanılarak ölçülmediği durumda, işletme aşağıdaki bilgileri açıklar:

(i) Yönetimin, elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlemede esas aldığı her bir kilit varsayım. Kilit varsayımlar; birimin (birimler grubunun) geri kazanılabilir tutarının en çok duyarlı olduğu varsayımlardır.

(ii) Yönetimin, her bir temel varsayımla ilişkilendirilen değeri (ya da değerleri) belirlemedeki yaklaşımı; söz konusu değerin (değerlerin) geçmiş deneyimleri yansıtıp yansıtmadığı, uygun olması durumunda, işletme dışı bilgi kaynakları ile tutarlı olup olmadığı ve aksi halde, neden geçmiş deneyimlerden veya işletme dışı bilgi kaynaklarından farklı olduğu.

(iiA) Gerçeğe uygun değer ölçümünün bütünüyle sınıflandırıldığı gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin (bakınız: TFRS 13) seviyesi ("elden çıkarma maliyetleri"nin gözlemlenebilirliği dikkate alınmadan

(iiB) Değerleme tekniğinde bir değişiklik olması durumunda, değişiklik ve değişikliğin yapılma nedeni.

Elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerin, iskonto edilmiş nakit akış tahminleri kullanılarak ölçülmesi durumunda, işletme aşağıdaki aşağıdaki bilgileri açıklar:

(iii) Yönetimin nakit akışlarını planladığı dönem,

(iv) Nakit akış projeksiyonlarının tahmininde kullanılan büyüme oranı,

(v) Nakit akış projeksiyonlarına uygulanan iskonto oranı (oranları).

(f) Yönetimin, birimin (birimler grubunun) geri kazanılabilir tutarını belirlerken esas aldığı kilit bir varsayımdaki yeterince muhtemel bir değişimin, ilgili birimin (birimler grubunun) defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmasına sebep olması durumunda:

(i) İlgili birimin (birimler grubunun) geri kazanılabilir tutarının defter değerini aşan tutarı.

(ii) Kilit varsayımlarla ilişkilendirilen değer.

(iii) İlgili birimin (birimler grubunun) 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 değerin ne kadar değişmesi gerektiği

135 Şerefiyenin veya sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin bir kısmı veya tamamı, çeşitli nakit yaratan birimlere (birimler grubuna) dağıtıldığı ve her bir birime (birimler grubuna) dağıtılan tutarın işletmenin şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklarının toplam defter değeriyle karşılaştırıldığında önemli bir tutarda olmadığı durumlarda, anılan durum, bu birimlere (birimler grubuna) dağıtılan şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların toplam defter değerleriyle birlikte kamuoyuna açıklanır. Ek olarak, bu birimlerden (birimler grubunun) herhangi birinin geri kazanılabilir tutarının aynı kilit varsayımı (varsayımları) esas aldığı ve söz konusu birimlere dağıtılan şerefiye veya sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların toplam defter değerlerinin, işletmenin şerefiye veya

sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklarının toplam defter değerleriyle karşılaştırıldığında önemli bir tutar olduğu durumlarda, işletme anılan hususu aşağıdakilerle birlikte kamuoyuna açıklar:

(a) Bu birimlere (birimler grubuna) dağıtılan şerefiyenin toplam defter değeri.

(b) Bu birimlere (birimler grubuna) dağıtılan sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların toplam defter değeri.

(c) İlgili kilit varsayım (varsayımlar).

(d) Yönetimin her bir kilit varsayımla ilişkilendirilen değeri (değerleri) belirlemedeki yaklaşımı; bu değerin (değerlerin) geçmiş deneyimleri yansıtıp yansıtmadığı, uygun olması durumunda, işletme dışı bilgi kaynakları ile tutarlı olup olmadığı ve aksi halde, neden geçmiş deneyimlerden veya işletme dışı bilgi kaynaklarından farklı olduğu.

(e) Kilit varsayımdaki (varsayımlardaki) yeterince muhtemel bir değişim, ilgili birimin (birimler grubunun) toplam defter değerlerinin toplam geri kazanılabilir tutarlarını aşmasına sebep olması durumunda:

(i) İlgili birimin (birimler grubunun) geri kazanılabilir tutarının defter değerinin toplamını aşan tutarı.

(ii) Kilit varsayımlarla ilişkilendirilen değer.

(iii) İlgili birimler (birimler grubu) toplamının 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) ne kadar değişmesi gerektiği.

136 Nakit yaratan bir birimin (birimler grubunun) geri kazanılabilir tutarına ilişkin önceki dönemde yapılan en son detaylı hesaplama, 24 veya 99 uncu Paragraflar uyarınca, belirli kriterlerin sağlanması durumunda, ileri doğru taşınabilir ve söz konusu birimin (birim grubunun) değer düşüklüğünün test edilmesi için kullanılabilir. Durum böyle olduğunda, bu birime (birimler grubuna) ilişkin olarak 134 ve 135 inci Paragraflar çerçevesinde kamuoyuna yapılacak açıklamalara dahil edilen bilgi, ileriye doğru taşınan geri kazanılabilir tutarın hesaplamasına ilişkindir.

137 Açıklayıcı Örnek 9[9], 134 ve 135 inci Paragraflar çerçevesinde kamuoyuna yapılacak açıklamaları gösterir.

Geçiş hükümleri ve yürürlük tarihi

138 Bir işletmenin, "TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri*" Standardının 85 inci Paragrafı çerçevesinde TFRS 3 Standardını, Paragraf 78-84'de belirlenen yürürlülük tarihinden önceki bir tarihten itibaren uygulamayı seçmesi durumunda, ilgili bu Standardı da aynı tarihten başlayarak uygular.

139 İşletme bu Standardı aşağıdakilere uygular:

(a) Sözleşme tarihi 31 Mart 2004 veya sonrası olan işletme birleşmelerinde edinilen şerefiye ile maddi olmayan duran varlıklara ve

(b) 31 Mart 2004 tarihinde veya daha sonrasında başlayan ilk hesap döneminin başlangıcı itibariyle tüm diğer varlıklara ileriye dönük olarak.

140 139 uncu Paragrafın uygulandığı işletmeler, bu Standardın hükümlerini 139 uncu Paragrafta belirtilen tarihlerden öncesi için de uygulamaları konusunda teşvik edilirler. Ancak, bir işletmenin, bu Standardı söz konusu tarihlerden öncesi için uygulaması durumunda, ilgili işletme, aynı zamanda TFRS 3 ve "TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*" Standartlarını da uygular.

140A "-"

140B "-"

140C "-"

140D "-"

140E "-"

140F [Silinmiştir]

140G [Silinmiştir]

140H Ekim 2011'de yayımlanan TFRS 10 ve TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar tarafından 4 üncü paragraf, 12(h) paragrafının üzerindeki başlık ve 12(h) bendi değiştirilmiştir. TFRS 10 ve TFRS 11 uygulandığında, söz konusu değişiklikler de uygulanır.

140I TFRS 13; 5, 6, 12, 20, 22, 28, 78, 105, 111, 130 ve 134 üncü paragrafları değiştirmiş, 25-27 nci paragrafları silmiş ve 53A paragrafını eklemiştir. Söz konusu değişiklikler TFRS 13 uygulandığında uygulanır.

140J Finansal olmayan varlıklara yönelik geri kazanılabilir tutar açıklamalarına ilişkin yapılan değişikliklerle bu Standardın 130 ve 134 üncü paragrafları değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2014 tarihinde veya sonrasında başlayan hesap dönemlerinde geriye dönük olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Söz konusu değişiklikler TFRS 13'ün uygulanmadığı dönemlerde (karşılaştırmalı dönemlerde dahil olmak üzere) uygulanmaz.

140K [Silinmiştir]

140L TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*, 2'nci paragrafı değiştirmiştir. TFRS 15 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

140M TFRS 9 (2017 Sürümü) 2, 4 ve 5'inci paragrafları değiştirmiş, 140F, 140G ve 140K paragraflarını silmiştir. TFRS 9 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

140N TFRS 17 *Sigorta Sözleşmeleri*, 2'nci paragrafı değiştirmiştir. Aralık 2021'de yayımlanan *TFRS 17'ye İlişkin Değişiklikler* 2'nci paragrafı yeniden değiştirmiştir. TFRS 17 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

EK A
Kullanım değerinin ölçülmesine ilişkin olarak bugünkü değer tekniklerinin kullanılması

Bu Ek, Standardın ayrılmaz bir parçasıdır. Kullanım değerinin ölçülmesine ilişkin olarak bugünkü değer tekniklerinin kullanılması konusunda yol gösterir. Bu Ek, "varlık" terimini kullanmasına rağmen, ilgili terim, aynı zamanda, nakit yaratan bir birimi oluşturan varlık grubunu da ifade eder.

Bugünkü değer ölçümünün unsurları

A1 Aşağıdaki unsurların tamamı, varlıklar arasında oluşan ekonomik farklılıkları gösterir:

(a) İşletmenin, ilgili varlıktan elde etmeyi planladığı gelecekteki nakit akışına veya daha karmaşık durumlarda, gelecekteki nakit akışları serisine ilişkin tahminler;

(b) Söz konusu nakit akışlarının tutarında veya zamanlamasındaki muhtemel değişikliklere ilişkin beklentiler;

(c) Mevcut piyasa riski hariç tutulmuş faiz oranının kullanılması suretiyle gösterilen paranın zaman değeri;

(d) Varlığın doğasında mevcut belirsizliğe katlanma bedeli;

(e) Piyasa katılımcılarının, işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtabileceği, bazen belirlenmeleri mümkün olmayan, diğer (likidite eksikliği gibi) etkenler.

A2 Bu Ek, bir varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında, mevcut koşullara bağlı olarak her ikisi birden kullanılabilen, bugünkü değer hesaplamasına ilişkin iki farklı yaklaşımı karşılaştırır. "Geleneksel" yöntemde, Paragraf A1 (b)-(e)'de belirtilen etkenlere yönelik düzeltmeler iskonto oranının içinde gizlidir. ''Beklenen nakit akışı'' yönteminde ise; (b), (d) ve (e)'de belirtilen etkenler, riske göre düzeltilmiş beklenen nakit akışlarına ulaşılması sırasında bazı düzeltmeler yapılmasına sebep olur. İşletme, gelecekteki nakit akışlarının tutar veya zamanlamasındaki muhtemel değişikliklerle ilgili beklentileri yansıtmak için hangi yöntemi kullanırsa kullansın, sonuç, gelecekteki nakit akışlarının beklenen bugünkü değerini, başka bir deyişle, olası her türlü sonucun ağırlıklı ortalamasını yansıtmak olmalıdır.

Genel ilkeler

A3 Gelecekteki nakit akışlarını ve faiz oranlarını hesaplamada kullanılacak teknikler, ilgili varlığı çevreleyen koşullara göre değişiklik gösterir. Ancak, aşağıdaki genel ilkeler, varlıkların bugünkü değerinin ölçülmesine yönelik olarak uygulanan tüm yöntemler açısından geçerlidir:

(a) Nakit akışlarının iskonto edilmesinde kullanılan faiz oranları, hesaplanan nakit akışlarında dikkate alınanlarla tutarlı varsayımları yansıtmalıdır. Aksi takdirde, bazı varsayımların etkileri iki kez dikkate alınabilir veya tamamen göz ardı edilebilir. Örneğin, sözleşmeye bağlı bir kredi alacağına %12 iskonto oranı uygulanabilir. Bu oran, belli özellikler içeren kredilerle ilgili gelecekte karşılaşılması mümkün geri ödenmeme risklerini yansıtır. Söz konusu %12 iskonto oranı, beklenen nakit akışlarının iskonto edilmesinde kullanılmamalıdır; çünkü söz konusu nakit akışları, gelecekte karşılaşabilecek geri ödenmeme risklerinin etkilerini zaten yansıtmaktadır.

(b) Tahmin edilen nakit akışları ve iskonto oranları önyargıdan ve varlıkla ilgisi olmayan etkenlerden arındırılmış olmalıdır. Örneğin, bir varlığın gelecekteki kârlılığını arttırmak için, nakit akışlarının kasıtlı olarak eksik tahmin edilmesi, gerçekleştirilen ölçüm işlemine önyargı katar.

(c) Tahmin edilen nakit akışları ve iskonto oranları, tek bir muhtemel asgari ya da azami tutardan ziyade, gerçekleşmesi muhtemel olan sonuçlara ilişkin bir aralığı yansıtmalıdır.

Bugünkü değerin hesaplanmasında geleneksel yöntem ve beklenen nakit akışları yöntemi

Geleneksel yöntem

A4 Bugünkü değere ilişkin muhasebe uygulamaları, geleneksel olarak, tek bir tahmini nakit akışı seti ve genelde "riske uygun oran" olarak tanımlanan tek bir iskonto oranını kullanır. Geleneksel yöntem, tek bir iskonto

oranının; gelecekteki nakit akışları ve uygun risk primleriyle ilgili her türlü beklentiyi karşıladığını varsayar. Bu nedenle, geleneksel yöntem, en fazla, iskonto oranının tespit edilmesine önem verir.

A5 Piyasada, kıyaslanabilir varlıkların bulunmasında olduğu gibi, bazı durumlarda, geleneksel yöntemin uygulanması nispeten daha kolaydır. Bu uygulama, örneğin "%12 faizli bir bono"da olduğu gibi, nakit akışları sözleşmeye bağlı olan varlıklar açısından, piyasa katılımcılarının varlık tanımlamalarıyla tutarlıdır.

A6 Ancak, geleneksel yöntem, finansal olmayan varlıkların ölçülmesi gibi, piyasası olmayan veya kıyaslanabilecek başka bir kalem bulunmayan varlıklar açısından, bazı karmaşık ölçüm problemlerine ilişkin doğru yolu gösteremeyebilir. "Risk uyumlu faiz oranı"nın tam olarak tespit edilmesi işlemi, piyasada mevcut gözlemlenebilir bir faiz oranı olan bir varlık ve, daha önceden ölçülmüş bir varlık olmak üzere en az iki ayrı kalemin analiz edilmesini gerektirir. Ölçülmekte olan nakit akışlarına uygun faiz oranı, söz konusu diğer varlığın gözlemlenebilir faiz oranından tespit edilmelidir. Bu tespitin yapılabilmesi için, diğer varlığın nakit akışları, özellikleri ölçülmüş olan varlığınkine benzer olmalıdır. Bu nedenle, ölçüm işlemini gerçekleştiren, aşağıdaki işlemleri yapmak zorundadır:

(a) İskonto edilecek nakit akışlarının tespit edilmesi;

(b) Piyasada nakit akışları benzer özellik gösteren başka bir varlığın belirlenmesi;

(c) İki kalemin benzer olduğundan emin olmak için, bunların nakit akışlarının karşılaştırılması (örneğin, her iki nakit akışı birden mi sözleşmeye bağlıdır, yoksa bir tanesi sözleşmeye bağlı, diğeri ise tahmini nakit akışı mıdır?);

(d) Kalemlerden bir tanesinde mevcut olup da, diğerinde olmayan bir unsur bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi (örneğin, kalemlerden birisi diğerine kıyasla daha mı likittir?);

(e) Her iki nakit akışının da değişen ekonomik koşullarda benzer şekilde hareket etme eğiliminde olup olmadığının (yani değişip değişmediğinin) değerlendirilmesi.

Beklenen Nakit Akışı Yöntemi

A7 Beklenen nakit akışı yöntemi, bazı koşullarda geleneksel yöntemden daha etkili bir ölçüm aracıdır. Bir ölçüm geliştirirken, beklenen nakit akışı yöntemi, gerçekleşmesi en muhtemel tek bir nakit akışı yerine, muhtemel nakit akışlarıyla ilgili tüm beklentileri kullanır. Örneğin, bir nakit akışını gerçekleşeceği tahmin edilen tutar; yüzde 10, yüzde 60 ve yüzde 30 olasılıkla, sırasıyla 100 TL, 200 TL veya 300 TL olabilir. Beklenen nakit akışı 220 TL'dir. Dolayısıyla, beklenen nakit akışı yöntemi, doğrudan söz konusu nakit akışlarının analizine odaklanması ve ölçümde kullanılan daha açık varsayıma dayanması nedeniyle geleneksel yöntemden farklılık arz eder.

A8 Beklenen nakit akışı yöntemi, nakit akışlarının zamanlamasının kesin olmadığı durumlarda, bugünkü değerin tespitine ilişkin tekniklerinin kullanılmasına da izin verir. Örneğin, 1000 TL'lik bir nakit akışı, bir yılda, iki yılda veya üç yılda sırasıyla yüzde 10, yüzde 60 ve yüzde 30 olasılıkla elde edilebilecek olabilir. Aşağıdaki örnek, böyle bir durumda, beklenen bugünkü değerin hesaplanmasını gösterir.

1000 TL'nin bir yılda %5'ten bugünkü değeri	952,38 TL	
Olasılık	%10	95,24 TL
1000 TL'nin iki yılda %5,25'ten bugünkü değeri	902,73 TL	
Olasılık	%60	541,64 TL
1000 TL'nin üç yılda %5,50'deen bugünkü değeri	851,61 TL	
Olasılık	%30	255,48 TL
Beklenen bugünkü değer		892,36 TL

A9 Söz konusu 892.36 TL beklenen bugünkü değer tutarı, 902,73 TL'nin en iyi tahminine (%60 olasılık) ilişkin geleneksel sanılardan farklıdır. Bu örneğe geleneksel bugünkü değer hesaplama yönteminin uygulanması, nakit akışlarına ilişkin hangi zamanlama olasılıklarının kullanılması ve dolayısıyla hangi zamanlama olasılıklarının yansıtılmaması gerektiğine yönelik bir karar verilmesini gerektirir. Çünkü geleneksel bugünkü değer hesaplamasında kullanılan iskonto oranının, zamanlamaya ilişkin belirsizlikleri yansıtması mümkün değildir.

A10 Beklenen nakit akışı yönteminde, olasılıkların kullanılması esastır. Son derece sübjektif tahminler için olasılık belirlenmesi işleminin, gerçekte olduğundan daha fazla kesinlik gerektirip gerektirmediğine ilişkin bazı sorular mevcuttur. Ancak, geleneksel yöntemin doğru bir şekilde uygulanması (Paragraf A6'da tanımlandığı

gibi), beklenen nakit akışları yönteminin sağladığı hesaplama şeffaflığını sunmamasının yanı sıra, yine aynı tahminlerin yapılmasını ve sübjektifliğin sağlanmasını gerektirir.

A11 Mevcut uygulamada geliştirilen birçok tahmin, beklenen nakit akışlarına ilişkin unsurları gayri resmi bir şekilde zaten içermektedir. Buna ek olarak, muhasebe meslek mensupları, sıklıkla, bir varlığı, muhtemel nakit akışı olasılıkları hakkındaki sınırlı bilgilere göre ölçme durumuyla karşı karşıyadırlar. Örneğin, bir muhasebe meslek mensubu, aşağıdaki gibi bir durumla karşı karşıya kalabilir:

(a) Tahmin edilen tutar; 50 TL ile 250 TL arasında bir yere tekabül etmektedir, ancak aralıktaki hiçbir tutarın gerçekleşme olasılığı bir diğerine göre daha fazla değildir. Anılan sınırlı bilgi çerçevesinde, beklenen nakit akışı 150 TL [(50 + 250)/2] olarak hesaplanır.

(b) Tahmin edilen tutar; 50 TL ile 250 TL arasında bir yere tekabül etmekte ve gerçekleşmesi en olası tutar 100 TL olarak tahmin edilmektedir. Ancak, her bir tutarın olasılığı bilinmemektedir. Anılan sınırlı bilgi çerçevesinde, beklenen nakit akışı 133,33 TL [(50 + 100 + 250)/3] olarak hesaplanır.

(c) Tahmin edilen tutar; 50 TL (%10 olasılıkla), 250 TL (%30 olasılıkla) veya 100 TL (%60 olasılıkla)'dir. Anılan sınırlı bilgi çerçevesinde, beklenen nakit akışı 140 TL [(50 x 0.10) + (250 x 0.30) + (100 x 0.60)] olarak hesaplanır.

Her bir durum açısından, hesaplanan beklenen nakit akışı tutarları, asgari, en muhtemel veya azami tutarların tek başına kullanıldığı durumla kıyasla, kullanım değerine ilişkin daha iyi bir tahmin sağlar.

A12 Beklenen nakit akışı yönteminin uygulanması, maliyet-fayda koşullarına bağlıdır. Bazı durumlarda, işletme, daha kapsamlı verilere ulaşabilir ve birçok nakit akış senaryosu geliştirebilir. Diğer bazı durumlarda ise, işletme, önemli bir maliyete katlanması gerekmeksizin, nakit akışlarının değişkenliğiyle ilgili genel varsayımlardan daha fazlasını elde edemez. İşletme, ilave bilgi toplamanın maliyetiyle, elde edilen bilginin ölçme işlemine sağlayacağı ek güvenilirliği birbiriyle dengelemelidir.

A13 Bazıları, beklenen nakit akışı tekniklerinin, tek bir kalemin veya sınırlı sayıda muhtemel sonuçları olan bir kalemin ölçülmesi için uygulanmasının doğru olmadığını düşünür. Buna örnek olarak; sonuçlardan birisinin, ilgili varlığın nakit akışının %90 olasılıkla 10 TL, diğerinin ise, % 10 olasılıkla 1,000 TL olarak gerçekleşmesi olduğu iki muhtemel sonucu bulunan bir varlığı gösterirler. Söz konusu örnek açısından, beklenen nakit akışının 109 TL olduğunu gözlemler ve bu sonucun ödenecek nihai tutarların her ikisini de temsil etmediğini ifade ederler.

A14 Yukarda özetlenen türde söylemler, ölçüm işleminin amacına ilişkin uyuşmazlığı yansıtır. Amaç, gerçekleşecek birikmiş maliyetlerin belirlenmesi ise, beklenen nakit akışları tahmin edilen maliyete yönelik güvenilir bir bilgi sağlamayabilir. Ancak, bu Standart, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının ölçülmesiyle ilgilidir. İlgili örnekte, varlığın geri kazanılabilir tutarı, elde edilmesi en muhtemel sonuç olmasına rağmen 10 TL olmayacaktır. Çünkü söz konusu 10 TL, varlığın ölçülmesi işlemindeki nakit akışlarının belirsizliğini dikkate almaz. Bunun yerine, kesin olmayan bir nakit akışı, kesinmiş gibi sunulur. Rasyonel hiçbir işletme, bu özellikteki bir varlığı 10 TL'ye satmayacaktır.

A15 İşletme, bir varlığın kullanım değerinin ölçülmesinde hangi yöntemi kullanırsa kullansın, nakit akışlarının iskonto edilmesinde kullanılan faiz oranları, söz konusu nakit akış tahminlerinin tespitinde dikkate alınan riskleri yansıtmamalıdır. Aksi takdirde, bazı varsayımların etkileri iki defa dikkate alınmış olur.

A16 Varlığa özgü bir oranın doğrudan piyasadan elde edilemediği durumlarda, işletme, iskonto oranını tahmin etmek için onun yerine geçebilen başka oranları kullanır. Amaç, aşağıda yer alan etkenlere ilişkin piyasa değerlendirmelerinin mümkün olduğunca tahmin edilmesidir:

(a) Varlığın yararlı ömrünün sonuna kadar ki döneme ilişkin paranın zaman değeri ve

(b) Tahmini nakit akışlarının elde edilmesinde dikkate alınmamış oldukları sürece, Paragraf A1 (b), (d) ve (e)'de belirtilen etkenler.

A17 İşletme böyle bir tahminde bulunurken, başlangıç noktası olarak aşağıdaki oranları dikkate alabilir:

(a) Sermaye varlıkları fiyatlandırma yöntemi gibi teknikler kullanılmak suretiyle belirlenen, işletme sermayesinin ağırlıklı ortalama maliyeti.

(b) İşletmenin marjinal borçlanma oranı.

(c) Diğer piyasa borçlanma oranları.

A18 Ancak söz konusu oranlar:

(a) Piyasanın, varlığın beklenen nakit akışlarıyla ilgili özel riskleri değerlendirme şeklini yansıtmak ve

(b) Varlıktan beklenen nakit akışlarıyla ilişkili olmayan veya nakit akışlarının tespitinde dikkate alınmış riskleri dikkate almamak,

için düzeltilmelidir.

Ülke riski, döviz riski ve fiyat riski gibi de riskler göz önünde bulundurulmalıdır.

A19 İskonto oranı işletmenin sermaye yapısından ve varlığın satın alınmasını finanse etme yönteminden bağımsızdır, çünkü varlıktan kaynaklanması beklenen gelecekteki nakit akışları varlığın satın alınmasının finanse edilme yöntemine bağlı değildir.

A20 55 inci Paragraf, kullanılacak iskonto oranının vergi öncesi oran olmasını gerektirir. İskonto oranının tahmin edilmesinin, vergi sonrası esasa dayanması durumunda, söz konusu esas vergi öncesi oranı yansıtacak şekilde düzeltilir.

A21 İşletme, bir varlığın kullanım değerini tahmin ederken, normal koşullarda, tek bir iskonto oranı kullanır. Ancak, kullanım değerinin, ayrı dönemlerde risklerde meydana gelecek bir farklılığa ya da faiz oranlarının vade yapısına duyarlı olduğu durumlarda, işletme, farklı gelecek dönemler için ayrı iskonto oranları kullanır.

EK C
Şerefiye ve azınlık payları (kontrol gücü olmayan paylar) ile birlikte nakit yaratan birimlere değer düşüklüğü testi uygulanması

Bu ek Standardın ayrılmaz bir parçasıdır.

C1 TFRS 3 (2008 yılında yayımlanan) Standardına göre edinen işletme, birleşme tarihinde şerefiyeyi aşağıda yer alan (a) ve (b) maddelerinde ifade edilen durumlardan daha yüksek olanı olarak ölçer ve muhasebeleştirir:

(a) Aşağıdakilerin toplamı:

(i) Genellikle birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerini gerektiren TFRS 3'e göre ölçülmüş atfedilen tutar,

(ii) edinilen işletmenin TFRS 3'e göre ölçtüğü bütün azınlık paylarının (kontrol gücü olmayan payların) tutarı ve

(iii) aşamalı olarak gerçekleştirilen bir işletme birleşmesinde, edinilen işletmenin daha önce edinen işletmenin elinde bulunan özkaynak paylarını elde etme tarihindeki gerçeğe uygun değeri.

(b) TFRS 3'e göre ölçülen edinilen tanımlanabilir varlıklar ve üstlenilen borçların elde etme tarihindeki net değeri.

Şerefiyenin dağıtılması

C2 Bu Standardın 80 inci Paragrafı, bir işletme birleşmesinde edinilen şerefiyenin, edinen işletmenin birleşme sinerjisinden faydalanması beklenen nakit yaratan birimlerinin her birisine ya da nakit yaratan birim gruplarına, edinilen işletmenin diğer varlık ya da borçlarının bu birimlere veya birim gruplarına tahsis edilip edilmediğine bakılmaksızın dağıtılmasını gerektirmektedir. Bir işletme birleşmesi sonucu ortaya çıkan sinerjilerden bazılarının, azınlık paylarının (kontrol gücü olmayan payların) bir hak sağlamadığı nakit yaratan birimlere dağıtılması mümkündür.

Değer düşüklüğü testi

C3 Değer düşüklüğü testi, nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı ile nakit yaratan birimin defter değerinin karşılaştırılmasını içerir.

C4 Eğer bir işletme azınlık paylarını (kontrol gücü olmayan payları) gerçeğe uygun değerleri yerine, elde etme tarihinde bir bağlı ortaklığın net tanımlanabilir varlıklar içerisindeki orantılı payı olarak ölçerse azınlık paylarına (kontrol gücü olmayan paylara) ait şerefiye ilgili nakit yaratan birimin geri kazanılabilir değerine dahil edilir, fakat ana ortaklığın konsolide finansal tablolarında muhasebeleştirilmez. Bunun bir sonucu olarak bir işletme, söz konusu birime dağıtılmış şerefiyenin defter değerini azınlık paylarına (kontrol gücü olmayan paylara) ait şerefiyeyi içerecek şekilde brüt hale getirecektir. Bu düzeltilmiş defter değeri, nakit yaratan birimin değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının belirlenmesi için daha sonra birimin geri kazanılabilir değeri ile karşılaştırılır.

Değer düşüklüğü zararının dağıtılması

C5 Paragraf 104, herhangi bir tanımlanmış değer düşüklüğü zararının ilk önce söz konusu birime dağıtılmış şerefiyenin defter değerinin azaltılması için dağıtılmasını ve daha sonra bu birimdeki her varlığın defter değeri ile orantılı olarak birimdeki diğer varlıklara dağıtılmasını gerektirmektedir.

C6 Azınlık paylarına (kontrol gücü olmayan paylara) sahip bir bağlı ortaklık ya da bağlı ortaklığın bir bölümü kendisi nakit yaratan bir birimse, değer düşüklüğü zararı ana ortaklık ve azınlık payları (kontrol gücü olmayan paylar) arasında kar veya zararın dağıtıldığı aynı esasa göre dağıtılır.

C7 Eğer azınlık paylarına (kontrol gücü olmayan paylara) sahip bir bağlı ortaklık ya da bağlı ortaklığın bir bölümü, daha büyük bir nakit yaratan birimin bir parçası ise şerefiye değer düşüklüğü zararları, nakit yaratan birimin azınlık payına (kontrol gücü olmayan paya) sahip olan ve olmayan bölümlerine dağıtılmaktadır. Değer düşüklüğü zararının nakit yaratan birimin bölümlerine aşağıdaki esaslara dayalı olarak dağıtılması gerekir:

(a) Değer düşüklüğünün nakit yaratan birimdeki şerefiye ile ilgili olması halinde, değer düşüklüğünden önceki bölümde yer alan şerefiyeye ilişkin defter değerleri ve

(b) Değer düşüklüğünün nakit yaratan birimdeki tanımlanabilir varlıklar ile ilgili olması halinde, değer düşüklüğünden önceki bölümde yer alan tanımlanabilir varlıklara ilişkin defter değerleri. Böyle herhangi bir değer düşüklüğü, söz konusu birimin her bölümünde yer alan varlıklara bölümdeki her varlığın defter değeri ile oranlı olarak dağıtılmaktadır.

Azınlık payına (kontrol gücü olmayan paya) sahip bölümlerde değer düşüklüğü zararı, ana ortaklık ve azınlık payı (kontrol gücü olmayan pay) arasında, kar veya zararın dağıtıldığı aynı esasa göre dağıtılmaktadır.

C8 Azınlık payına (kontrol gücü olmayan paya) ait bir değer düşüklüğü zararı ana ortaklığın konsolide finansal tablolarında muhasebeleştirilen bir şerefiye ile ilgili ise (bakınız Paragraf C4), bu değer düşüklüğü, şerefiyenin değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilmez. Bu durumlarda, sadece ana ortaklığa dağıtılan şerefiye ile ilgili değer düşüklüğü zararı, bir şerefiye değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilir.

C9 Açıklayıcı Örnek 7[10], şerefiyeye ile tamamına sahip olunmayan nakit yaratan bir birimin değer düşüklüğü testini açıklamaktadır.”

---

1 Maddi olmayan duran varlıklar açısından, amortisman teriminin yerine genellikle itfa terimi kullanılır. Söz konusu her iki terimin de anlamları aynıdır.

2 Varlığın satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanmasına sebep olan koşullar bir kez sağlandığında (ya da satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilmesi durumunda), ilgili varlık bu Standardın kapsamından çıkarılır ve “TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*” Standardına göre muhasebeleştirilir.

3 KGK tarafından ayrıca yayınlanacaktır.

4 KGK tarafından ayrıca yayınlanacaktır.

5 KGK tarafından ayrıca yayınlanacaktır.

6 KGK tarafından ayrıca yayınlanacaktır.

7 Parasal tutarlar bu Standartta “TL” olarak ifade edilmiştir.

8 KGK tarafından ayrıca yayınlanacaktır.

9 KGK tarafından ayrıca yayınlanacaktır.

10 KGK tarafından ayrıca yayınlanacaktır.