



**PASSFR.EU**

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



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

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

# UMS® 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü



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

© Copyright 2021, Istanbul University

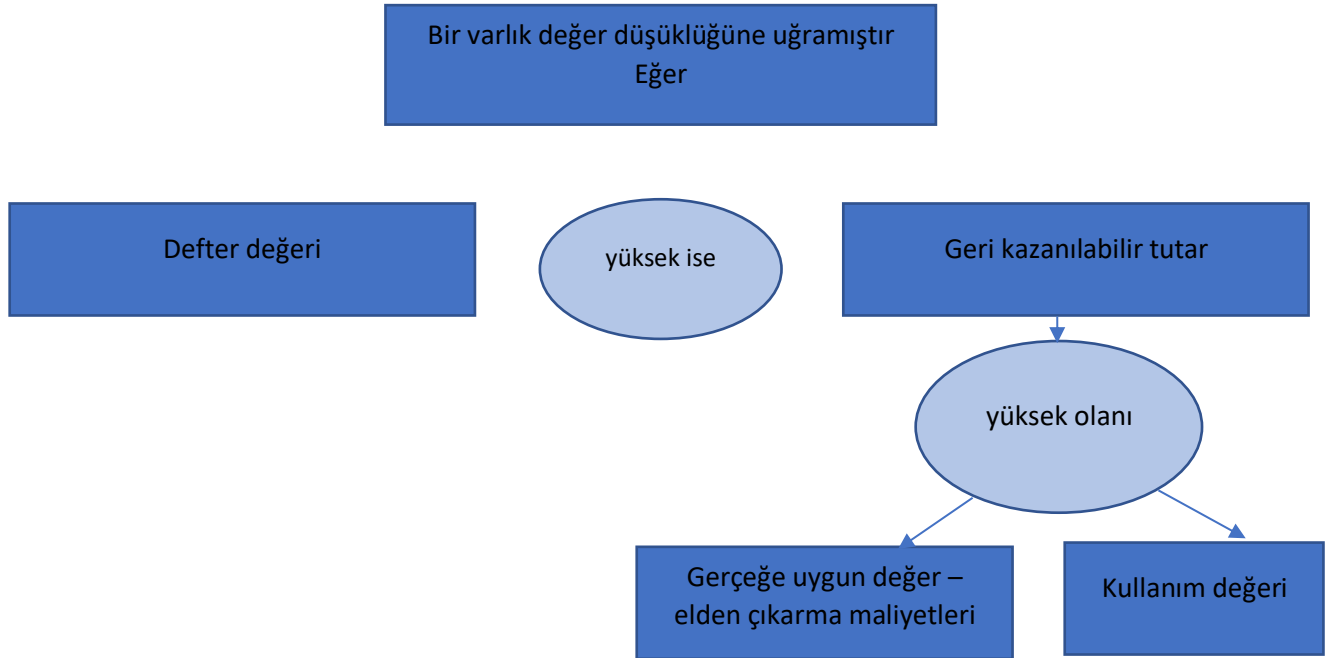
## UMS® 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

### KAPSAM VE TEMEL TANIMLAR

UMS 36 Varlıklarda değer düşüklüğü standardı, varlıkların, geri kazanılabilir tutarlarından daha yüksek değerle izlenmemesini sağlamak için geçerli prosedürleri ele aldığından, hepsini olmasa bile birçok işletmeyi etkiler. Standart, gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülenler (finansal araçlar, yatırım amaçlı gayrimenkuller veya gerçeğe uygun değerleriyle ölçülen canlı varlıklar gibi) ve zararlarla ilgili belirli ayrıntıların bulunduğu varlıklar (stoklar veya ertelenmiş vergi varlıkları gibi, uygulanabilir konumdaki mevcut standartların potansiyel kayıpların nasıl ele alınması gerektiğini ele aldığı) hariç olmak üzere birçok varlığa uygulanır. Standart, maddi duran varlıklar, şerefiye dahil maddi olmayan duran varlıklar ve maliyet bedeliyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi varlıklara uygulanır.

UMS 36'nın temel ilkesi, bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesidir (UMS 36.6). Şekil 1 de, bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının belirlenme sürecini açıklamaktadır.

**Şekil 1. Varlıklarda değer düşüklüğünün belirlenmesi**



UMS 36'daki temel tanımlar şunlardır (UMS 36.6):

Defter değeri, bir varlığın birikmiş amortisman (itfa) ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır.

Bir varlığın veya nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı, elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

Gerçeğe uygun değer, ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları arasında olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devri için ödenecek fiyattır. Ayrıca gerçeğe uygun değer tespiti için TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı'na bakılmalıdır.

Elden çıkarma maliyetleri, finansman maliyetleri ve gelir vergisi gideri hariç olmak üzere, bir varlığın veya nakit yaratan birimin elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir.

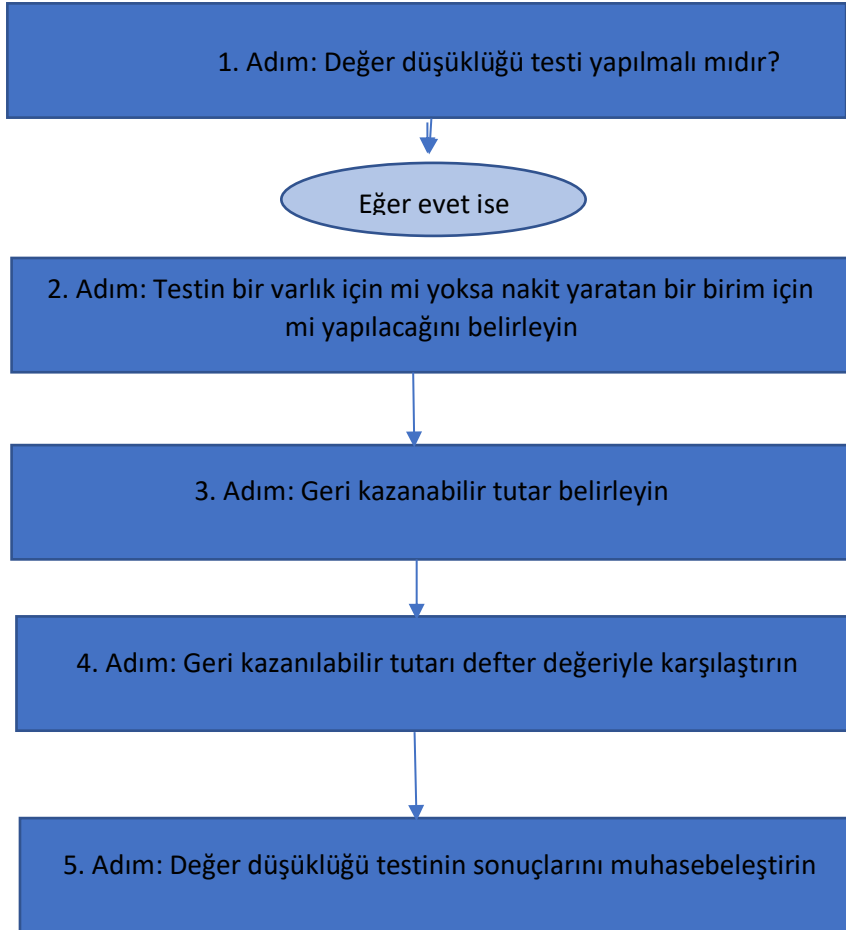
Kullanım değeri, bir varlıktan veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

## MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME

Değer düşüklüğü zararı, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda muhasebeleştirilir ve böylece varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenmiş olur (UMS 36.59). Değer düşüklüğü zararı kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, varlık yeniden değerlendirilmiş tutarı ile izleniyorsa (UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı uyarınca); bu durumda değer düşüklüğü zararı, yeniden değerlendirme değer azalışı olarak değerlendirilir. Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden sonra, amortisman ve itfa payı, revize edilmiş defter değeri dikkate alınarak gelecek dönemlerde düzeltilir (UMS 36.63).

## PROSEDÜRLER

UMS 36, değer düşüklüğü testlerinin ne zaman ve nasıl yapılması gerektiğini detaylı bir şekilde açıklamaktadır. Uygulanması gereken adımlar, Şekil 2'de gösterildiği gibi özetlenebilir:



Şekil 2. UMS 36'nın uygulanmasındaki temel adımlar

**1. Adım:** UMS 36, öncelikle değer düşüklüğüne uğrayabilecek varlığın/varlıkların belirlenmesini gerektirir. Tüm varlıklar için gerçeğe uygun değer ve kullanım değerinin belirlenmesi oldukça yüksek maliyetli olacaktır. Bu nedenle bu, yalnızca herhangi bir varlığın (varlıkların) değer düşüklüğüne uğrayabileceğine dair gösterge varsa veya belirli varlıklar için testlerin yapılmasına dair gereklilikler bulunuyorsa yapılmalıdır. Şerefiye gibi sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için her raporlama tarihinde değer düşüklüğünün test edilmesi zorunludur. Diğer tüm varlıklar için işletme, her raporlama döneminin sonunda bu tür göstergelerin bulunup bulunmadığını değerlendirir (UMS 36.9). Bu değerlendirme yapılırken, işletme dışı ve işletme içi bilgi kaynaklarını dikkate alınmalıdır. İşletme dışı bilgi kaynakları, işletmenin teknolojik, pazar ve ekonomik çevresindeki değişikliklerin olumsuz sonuçları olduğuna veya piyasa faiz oranlarının arttığına dair göstergeleri içerir. İşletme içi bilgi kaynakları, varlığın fiziksel olarak hasar gördüğüne veya modasının geçtiğine dair kanıtları veya işletme içinde üretilen raporlarda varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olacağına dair ibareleri içerebilir.

Örneğin, bir işletmenin yangından etkilenen bir binasının olduğunu düşünelim. Yangının olması, binanın değerinin düşebileceğine dair işletme içi bir göstergedir ve değer düşüklüğü testi yapılmalıdır. Ayrıca, aynı işletmenin, yılda 20.000 birim ürün üretme ve satma niyetiyle bir ekipman aldığını ve işlettiğini düşünelim. Bu ürünün pazarı küçülüyorsa ve işletme içinde yapılan tahminler yılda yalnızca 12.000 birim ürünün satılabileceğini gösteriyor ise, bu durum, varlığın değerinin kullanım yoluyla beklendiği gibi geri kazanılamayacağına dair işletme içi bir göstergedir ve değer düşüklüğü testi yapılmasını gerektirir.

**2. Adım:** Bir varlık değer düşüklüğüne uğramışsa, varlık için değer düşüklüğü testi yapılmalıdır. Ancak çoğu durumda belirli bir kalem için geri kazanılabilir tutar belirlenemez, bu durumda nakit yaratan birim (NYB) için değer düşüklüğü testi yapılmalıdır. Geri kazanılabilir tutarın ve özellikle kullanım değerinin belirlenmesi, varlıklar tarafından oluşturulan nakit akışlarının belirlenmesini gerektirir. Varlıklar diğer varlıklardan bağımsız olarak nakit girişi yaratmıyorsa, değer düşüklüğü testi, diğer varlıkların veya NYB'lerin nakit akışlarından bağımsız olarak nakit akışı yaratan en küçük varlık grubu üzerinde yapılmalıdır. Uygulamada, NYB'ler tüm işletmeyi, departmanlarını veya iş birimlerini, üretim hatlarını veya bir departman içindeki ürün gruplarını içerebilir.

Örneğin, mobilya üretmek için çeşitli ekipman türlerini kullanan bir işletmeyi ele alalım. Belirli bir ekipman türünün bozulduğuna dair göstergeler varsa, bir değer düşüklüğü testi yapılmalıdır. Ancak, test, diğer ekipmanlardan bağımsız olarak nakit akışı oluşturmadığından, yalnızca bir ekipman türü için gerçekleştirilemez. NYB'nin tamamı (nakit akışı yaratan en küçük varlık grubu) için gerçekleştirilmelidir.

**3. Adım:** Bir varlığın veya NYB'nin değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için, işletme öncelikle bunların geri kazanılabilir tutarını belirler. Bir varlık kullanımı veya satışı yoluyla geri kazanılabilir, bu nedenle her iki alternatif de dikkate alınmalı ve kullanım değeri ve elden çıkarma maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer belirlenmelidir. Bu ilkeler, tek bir varlık için ve NYB'ler için aynıdır.

Elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, varlığın elden çıkarılmasıyla elde edilebilecek değeri temsil eder. Elden çıkarma maliyetlerine örnek olarak; yasal maliyetler, varlığın satılabilir duruma getirilmesine ilişkin maliyetler veya işlem vergileri verilebilir.

Örneğin, üç yıllık bir ekipman değer düşüklüğü açısından test edilirken, üç yıllık ekipman parçalarının piyasa fiyatları, gerçeğe uygun değer bir göstergesidir. Bu tür ekipmanların piyasadaki ortalama fiyatının 1.300.000 PB olduğunu varsayalım. Ardından, işletme elden çıkarma maliyetini tahmin

etmelidir. Ekipmanı satış durumuna getirmenin maliyetinin 50.000 PB olduğu varsayıldığında, elden çıkarma maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer 1.250.000 PB'dir.

Kullanım değerinin belirlenmesi daha karmaşıktır ve temel olarak, varlığın kullanımı yoluyla yaratılan gelecekteki nakit akışlarının dahili planlara göre iskonto edilmesi anlamına gelir. UMS 36.30'a göre, işletmeler kullanım değerini hesaplarken aşağıdaki unsurları dikkate almalıdır:

- işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarına ilişkin bir tahmin;
- gelecekteki nakit akışlarının tutar veya zamanlamasındaki olası değişikliklere ilişkin beklentiler;
- piyasa riski hariç tutulmuş cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri;
- varlığa özgü belirsizliğe katlanmanın bedeli; ve
- Likidite azlığı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarını fiyatlandırmaya yansıtacağı diğer faktörler.

Bu nedenle, kullanım değeri, tahmini nakit akışlarına (yukarıdaki a ve b kalemleri) ve uygulanan uygun iskonto oranına (yukarıdaki c kalemi) göre belirlenir (d ve e kalemlerindeki unsurlar ya nakit akışlarına yada iskonto oranına yansıtılır). Nakit akışları, başta bütçeler ve tahminler olmak üzere iç ve dış kanıtlar dikkate alınarak en fazla 5 yıllık dönemi kapsayacak şekilde (daha uzun bir süre için haklı bir gerekçe olmadığı sürece) tahmin edilmelidir. Nakit akışlarının belirlenmesinde vergilendirme ve finansman maliyetlerinin etkisi dikkate alınmaz.

Önceki örneğin devamı olarak, ekipmanın; birim fiyatı 100 PB ve birim üretim maliyeti (amortisman hariç) 70 PB olan bir ürünü üretmek için kullanıldığını varsayalım. İşletme, 20X1 yılında bu üründen 10.000 adet satmıştır ve satışların yılda %2 artacağını tahmin etmektedir. Ayrıca enflasyon nedeniyle tüm fiyatların her yıl %1 oranında artması beklenmektedir. Tahmini iskonto oranı da %10'dur. İlk olarak, Tablo 1'de takip eden 5 yılın her biri için nakit akışlarının değerini belirlenmiştir (haklı gerekçelerin yokluğunda dikkate alınan maksimum yıl sayısı 5'tir) (rakamlar bir ondalıklı olacak şekilde yuvarlanmıştır):

Tablo 1. Yıllık nakit akışlarının hesaplanması

Yıl	Ürün birimi başına net nakit akışı (PB/birim)	Satışlar (birim)	Nakit Akışı (PB)
20X2	$(100-70)*1,01 = 30,3$	$10.000*1,02 = 10.200$	309.060
20X3	$30,3 * 1,01 = 30,6$	$10.200*1,02 = 10.404$	318.362,4
20X4	$30,6*1,01 = 30,9$	$10.404*1,02=10.612$	327.910,8
20X5	$30,9*1,01 = 31,2$	$10.612*1,02 = 10.824$	337.708,8
20X6	$31,2 * 1,01 = 31,5$	$10.824*1,02 = 11.041$	347.791,5

Sonraki adım, tahmini iskonto oranının kullanılarak nakit akışlarının iskonto edilmesidir (bkz. Tablo 2).

Tablo 2. İskonto edilmiş nakit akışlarının hesaplanması

Yıl	Nakit Akışı (PB)	İskonto Oranı	İskonto edilmiş nakit akışı (PB)
20X2	309.060	$(1+\%10)^{-1}=0,9091$	280.966,4
20X3	318.362,4	$(1+\%10)^{-2}=0,8264$	263.094,7
20X4	327.910,8	$(1+\%10)^{-3}=0,7513$	246.359,4
20X5	337.708,8	$(1+\%10)^{-4}=0,6830$	230.655,1
20X6	347.791,5	$(1+\%10)^{-5}=0,6209$	215.943,7
Toplam			1.237.019,3

Sonuç olarak, ekipmanın kullanım değeri 1.237.019,3 PB'dir ve elden çıkarma maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer 1.250.000 PB olarak belirlenmiştir. Geri kazanılabilir tutar, kullanım değeri ve elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden yüksek olanı yani 1.250.000 PB'dir.

**4. Adım**, değer kaybı olup olmadığının belirlenmesi için defter değeri ile geri kazanılabilir tutarın karşılaştırılmasıdır.

Örneğimize devam edecek olursak, bu aşamada 1.250.000 PB'lik geri kazanılabilir tutarı, defter değeriyle karşılaştırmamız gerekir. Örneğin, defter değeri 1.400.000 PB ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve 150.000 PB'lik zarar muhasebeleştirilmelidir.

**5. Adım**, değer düşüklüğü testlerinin sonuçlarının muhasebeleştirilmesidir. UMS 36'nın ölçüm ve muhasebeleştirme ilkelerine göre, varlık yeniden değerlendirilmedikçe, zarar, kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir.

Önceki örneğimize devam edecek olursak, varlık yeniden değerlendirilmezse zarar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir:

_____ / _____	
Değer düşüklüğü gideri	150.000
Varlıklarda değer düşüklüğü	150.000
_____ / _____	

Varlık daha önce yeniden değerlendirilmişse ve yeniden değerlendirme artışı, değer düşüklüğü zararından yüksekse, kayıp yeniden değerlendirme fazlasını azaltacaktır (daha düşükse, fark gider olarak muhasebeleştirilecektir).

_____ / _____	
Yeniden değerlendirme artışı	150.000
Varlıklarda değer düşüklüğü	150.000
_____ / _____	

2. Adımdan, 5. Adıma kadar olan aşamalar, NYB'lerin sözkonusu olması durumunda bazı karmaşık yargıları ve hesaplamaları içerebilir. NYB'ler, nakit girişi oluşturmak için kullanılan tüm varlıkları içerir.

2. Adım, bir varlık veya bir NYB olan değer düşüklüğü testinin gerçekleştirildiği birime atıfta bulunur ve ikinci durumda NYB bileşenlerinin belirlenmesini de içerir. Şerefiye ve şirket varlıkları özellikli durumlardır.

Şerefiyenin itfa edilmediği ve yıllık olarak bir değer düşüklüğü testi yapılması gerektiği göz önüne alındığında, şerefiye NYB'lere veya NYB gruplarına dağıtılmalıdır. Bunun nedeni, şerefiyenin kendi başına nakit akışı yaratmaması ve genellikle birden fazla NYB'nin nakit akışına katkıda bulunmasıdır. UMS 36.80, şerefiyenin işletme içi yönetim amaçları doğrultusunda izlendiği, işletme içindeki en düşük seviyeyi temsil eden birimlere veya birim gruplarına dağıtılmasını gerektirir. Bu birim veya birim grupları bir faaliyet bölümünden daha büyük olmaz.

Ayrıca, kuruluşların genel merkez binası veya BT altyapısı gibi kendi başlarına nakit girişi oluşturmayan ancak kuruluşun faaliyetlerini destekleyen şirket varlıkları vardır. Şirket varlıkları da makul ve tutarlı

bir temelde NYB'lere dağıtılmalıdır. Makul ve tutarlı bir temele örnek olarak, dağıtımın NYB'lerin göreceli değerlerine dayandırılmadığı verilebilir.

Örneğin, bir işletmenin NYB1 ve NYB2 olmak üzere, 2 nakit yaratan birimi olduğunu düşünelim. NYB1'deki varlıkların defter değeri 10.000 PB ve NYB2'deki varlıkların defter değeri 20.000 PB'dir. İşletmenin genel merkezine ev sahipliği yapan binanın defter değeri 6.000 PB'dir. Bina'nın değeri, NYB'lere defter değerleri kullanılarak dağıtılacaktır (bkz. Tablo 3).

Tablo 3. Şirket varlıklarının dağıtımı

	NYB1 (PB)	NYB2 (PB)	Toplam (PB)
Defter değeri	10.000	20.000	30.000
Binanın değerinin dağıtılması	$6.000/30.000 \times 10.000 = 2.000$	$6.000/30.000 \times 20.000 = 4.000$	6.000
Şirket varlıklarını da içeren defter değeri	12.000	24.000	36.000

Çeşitli NYB'lerin varlıklarının kalan faydalı ömürlerinde önemli bir fark varsa, ağırlıklandırma hem tutarı hem de faydalı ömürleri dikkate alınarak yapılır. Varlıkların kalan faydalı ömürlerinin NYB1 için 5 yıl ve NYB2 için 10 yıl olduğunu varsayalım. Tablo 4'te NYB1 ve NYB2'nin değerini yeniden hesaplanmıştır.

Tablo 4. Varlıkların faydalı ömürlerinin farklı olduğu durumlarda şirket varlıklarının dağılımı

	NYB1	NYB2	Toplam
Defter değeri (PB)	10.000	20.000	30.000
Kalan yararlı ömrü (yıl)	5	10	
Yararlı ömür için ağırlıklandırma	1	2 (10 yıl/5 yıl)	
Ağırlıklandırılmış tutar (PB)	$10.000 \times 1 = 10.000$	$20.000 \times 2 = 40.000$	50.000
Binanın değerinin dağıtılması (PB)	$6.000 \times 10.000 / 50.000 = 1.200$	$6.000 \times 40.000 / 50.000 = 4.800$	6.000
Şirket varlıklarını içeren defter değeri (PB)	11.200	24.800	36.000

3. Adımda uygulanan ilkeler, yukarıda tek bir varlık için bahsedilen ilkelerle aynıdır. Ancak, 4. ve 5. Adımlarda zararın çeşitli varlıklara dağıtılması konusunda karmaşıklıklar ortaya çıkmaktadır. UMS 36.104, değer düşüklüğünün, birimin (birim grubunun) varlıklarının defter değerini azaltmak için aşağıdaki sırayla dağıtılacağını belirtir: ilk olarak, nakit yaratan birime dağıtılan şerefiyenin defter değerini azaltacak şekilde birime (birim grubuna); ve daha sonra, birimdeki her bir varlığın defter değeri ile orantılı bir şekilde diğer varlıklara dağıtılır. Ancak, bu tahsis yapılırken, bir varlığın tutarı, elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (ölçülebiliyorsa), kullanım değeri (belirlenebiliyorsa) ve 0'ın en yükseğinin altına indirilmez. Aksi takdirde varlığa dağıtılacak değer düşüklüğü zararı, birimin (birim grubunun) diğer varlıklarına oransal olarak dağıtılır. (UMS 36.105).

Şimdi bu durumları örneklendirelim. İlk olarak, bir NYB'nin defter değeri 5.000 PB olan ekipman 1'i ve defter değeri 15.000 PB olan ekipman 2'yi içerdiğini varsayalım. NYB'nin defter değeri 20.000 PB'dir. Elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin 19.000 PB ve kullanım değerinin 18.500 PB olduğunu kabul edelim. Geri kazanılabilir tutar, defter değerinden düşük olan 19.000 PB'dir ve bu nedenle 20.000 PB – 19.000 PB = 1.000 PB tutarında bir değer düşüklüğü muhasebeleştirilmelidir. Bu zarar, birimdeki her bir varlığın defter değeri esas alınarak oransal olarak dağıtılır (bkz Tablo 5).

Tablo 5. Değer düşüklüğü zararının dağıtılması

	Ekipman 1 (PB)	Ekipman 2 (PB)	Toplam (PB)
Defter değeri	5.000	15.000	20.000
Değer düşüklüğü zararı	$1.000 * 5.000 / 20.000 = 250$	$1.000 * 15.000 / 20.000 = 750$	1.000
Değer düşüklüğü testinden sonraki defter değeri	4.750	14.250	19.000

Zarar, gider olarak muhasebeleştirilir (varlıklar yeniden değerlendirilmediği sürece)

_____ / _____	
Değer düşüklüğü gideri	1.000
Varlıklarda değer düşüklüğü (equipment 1)	250
Varlıklarda değer düşüklüğü (equipment 2)	750
_____ / _____	

Ekipman 1'in elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ölçülebilirse ve 4.900 PB ise, bu durumda, varlığın değeri bu tutarın altına düşürülemez. Bu nedenle, bu varlık için yalnızca 5.000 PB – 4.900 PB = 100 PB tutarında bir zarar muhasebeleştirilebilir ve kalan 900 PB ekipman 2'ye dağıtılır.

_____ / _____	
Değer düşüklüğü gideri	1,000
Varlıklarda değer düşüklüğü (equipment 1)	100
Varlıklarda değer düşüklüğü (equipment 2)	900
_____ / _____	

Şimdi şerefiyeyi ele alalım. Aşağıdaki varlıkların bir NYB'nin parçası olduğunu düşünelim: defter değeri 5.000 PB olan ekipman 1, defter değeri 14.500 PB olan ekipman 2 ve 500 PB şerefiye. Dolayısıyla, NYB'nin defter değeri 20.000 PB'dir ve geri kazanılabilir tutarı 19.000 PB'dir. 1.000 PB'lik bu zarar, önce şerefiyeye (500 PB) ve kalan (500 PB) her iki varlığa da, birimdeki her bir varlığın defter değeri esas alınarak dağıtılır. Bu durumda yapılacak hesaplama Tablo 6'da gösterilmektedir.



Tablo 6. Şerefiyeli bir NYB'de değer düşüklüğü zararının dağıtımı

	Ekipman 1 (PB)	Ekipman 2 (PB)	Şerefiye (PB)	Toplam(PB)
Defter değeri	5.000	14.500	500	20.000
Değer düşüklüğü zararı	$500 \times 5.000 / 19.500 = 128,2$	$500 \times 14.500 / 19.500 = 371,8$	500	1.000
Değer düşüklüğü testinden sonraki defter değeri	4.871,8	14.128,2	0	19.000

Şerefiye hariç, değer düşüklüğü zararları iptal edilebilir. UMS 36.110'de, işletmenin, şerefiye dışındaki bir varlık için önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş bir değer düşüklüğü zararının artık mevcut olmadığına veya azalmış olabileceğine dair herhangi bir gösterge olup olmadığının her raporlama döneminin sonunda değerlendirmesi gerektiği belirtilir. Böyle bir göstergenin mevcut olması durumunda işletme, söz konusu varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder. Potansiyel zararlara benzer şekilde, işletme içi ve dışı bilgi kaynakları, iyileştirme sinyalleri olarak kullanılabilir. Muhasebeleştirme açısından, UMS 36.114, iyileştirmeler olması durumunda varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarına yükseltileceğini ve artışın değer düşüklüğü zararının iptali olduğunu belirtir. Ancak, şerefiye dışında bir varlığın artan defter değeri, önceki yıllarda varlık için herhangi bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı, tespit edilecek olan defter değerini (amortisman veya itfa payı dikkate alınmaksızın) aşamaz. (UMS 36.117). Şerefiye için muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı, sonraki bir dönemde iptal edilmez (UMS 36.124).

Örneğin, 20X1 yılının başında 10.000 PB karşılığında satın alınan ve 5 yıl boyunca kullanılacak bir ekipmanı düşünelim. Doğrusal amortisman yönteminin kullanıldığını ve beklenen kalıntı değerinin olmadığını varsayalım. 20X2 yılının sonunda, ekonomik kriz nedeniyle, bu ekipmanla üretilen ürünün pazarında önemli bir düşüş meydana gelmiştir. Bu durum, değer düşüklüğü göstergesidir ve değer düşüklüğü testi yapılmıştır. Ekipmanın geri kazanılabilir tutarının 5.100 PB olduğu tahmin edilmektedir. 20X3'ün sonunda ekonomik durum önemli ölçüde iyileşmiştir ve ekipmanın geri kazanılabilir tutarı 4.200 PB olarak tahmin edilmiştir. Bu varlık için değer ayarlamaları Tablo 7'de görülmektedir.

Tablo 7. Değer düşüklüğünün iptali

Yıl	Amortisma na tabi tutar (PB)	Amortisman gideri (PB)	Değer düşüklüğün den önceki defter değeri (PB)	Değer düşüklüğü (PB)	Değer düşüklüğünden sonraki defter değeri (PB)	Yorumlar
20X1	10.000	$10.000 / 5 = 2.000$	8.000			
20X2	8.000	$8.000 / 4 = 2.000$	6.000	900 PB zarar	5.100	Geri kazanılabilir tutar 5.100 PB'dir
20X3	5.100	$5.100 / 3 = 1.700$	3.400	Iptal 600 PB	4.000	Geri kazanılabilir tutar 4.200 PB'dir. Varlığın maksimum değeri ise 4.000 PB'dir (6.000 PB – 2.000 PB).

Zarar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir:

_____ / _____	
Deđer dűřűklűđű zararı (gider)	900
Varlıklarda deđer dűřűklűđű	900
_____ / _____	

20X3'te geri kazanılabilir tutar defter deđerinden yűksektir, bu nedenle zarar iptal edilir. Ancak, varlıđın deđerini, tarihi maliyetini, yani ۆnceki yıllarda varlık için herhangi bir deđer dűřűklűđű zararı muhasebeleřtirilmemiř olsaydı tespit edilecek olan defter deđerini (amortisman veya itfa payı dűřűldűkten sonra) ařmayacaktır. Bizim durumumuzda bu, 4.000 PB'dir. Bu nedenle, varlıđın deđerini 3.400 PB'den 4.000 PB'ye yűkseltilebilir, bu da 600 PB'nin iptal edildiđi anlamına gelir.

İptal aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir:

_____ / _____	
Varlıklarda deđer dűřűklűđű	600
Deđer dűřűklűđű zararı	600
_____ / _____	

## AÇIKLAMA

UMS 36, deđer dűřűklűđű testleri birçok tahmin ve ۆnemli mesleki yargının uygulanmasını içerdiđinden ve sonuçları finansal tabloları ۆnemli ۆlűde etkileyebileceđinden, bir deđer dűřűklűđű muhasebeleřtirilmiř olup olmadıđına bakılmaksızın kapsamlı açıklamalar yapılmasını gerektirir. Dۆnem içinde muhasebeleřtirilen deđer dűřűklűđű zararlarının tutarı, iptallerin tutarı, bir zararın veya iptalin muhasebeleřtirilmesine yol açan olay ve kořullar, varlıkların veya NYB'lerin tanımı finansal tabloların dipnotlarda açıklanmalıdır. Ayrıca, UMS 36, geri kazanılabilir tutarın tespit edilmesinde kullanılan varsayımlara, řerefiyenin nasıl dađıtıldıđına, bűyűme oranları, iskonto oranları ve nakit akıřlarının tahmin edildiđi dۆnemler dahil olmak űzere, kullanılan temel varsayımlara iliřkin açıklamaların yapılmasını gerektirir.

## ÖRNEK

IMP, bir űrűnű A ve B olmak űzere iki bۆlűmde űretmektedir. A bۆlűműnde yarı maműl hale gelen űrűnler, daha sonra B bۆlűműnde tamamlanmaktadır. űrűnűn bir birimi 5 PB'ye satılabilir ve űretim maliyeti (amortisman ۆncesi ) 3 PB'dir. Satıř tahminleri, 20X1'in sonu itibarı ile 4 yıl için yapmaktadır űnkű piyasanın bu tarihten sonra oldukça ۆngۆrűlemez olduđu dűřűnűlmektedir. Satıř hacminin, 20X2'de 7.000 birim; 20X3'te 5.000 birim; 20X4'te 4.000 birim; ve 20X5 için %50 olasılıkla 4000 birim ve %50 olasılıkla 2.000 birim olacađı tahmin edilmektedir. IMP'nin sahip olduđu varlıkların defter deđerleri ařađıdaki gibidir:

	A Bölümü	B Bölümü	Şirket varlıkları
Varlıklar (PB)	Ekipman: 15.000 Makineler: 5.000	Ekipman: 7.000 Maddi olmayan duran varlıklar: 3.000	Binalar: 5.000 IT altyapısı: 1.000

İskonto oranı %10'dur. Elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, Bölüm A için 21.000 PB ve Bölüm B için 12.000 PB olarak tahmin edilmektedir.

Son dönemde ürün pazarında büyük değişiklikler olmuş ve tahmini satışlar, varlıkların satın alındığı zaman tahmin edilenin altında kalmıştır. Bu nedenle değer düşüklüğü testi yapılmalıdır. Aşağıdaki senaryolara göre değer düşüklüğü testinin nasıl yapılacağını tartışalım:

Senaryo 1: Yarı mamul piyasada satılamaz.

Senaryo 2: Yarı mamul piyasada satılabilir; maliyeti birim başına 1 PB'dir ve piyasa fiyatı birim başına 2 PB'dir.

## ÇÖZÜM

Senaryo 1: Yarı mamul piyasada satılamadığı için A bölümünün nakit girişi yoktur ve bu nedenle NYB değildir. Bu durumda, nakit girişi yaratan en küçük varlık grubu, işletmenin tamamıdır. Bu nedenle, değer düşüklüğü testi işletme düzeyinde yapılır.

Defter değeri = 20.000 (A Bölümü) + 10.000 (B Bölümü) + 6.000 (şirket varlıkları) = 36.000

Elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer = 21.000 PB (A bölümü) + 12.000 PB (B bölümü) = 33.000 PB

Kullanım değerinin belirlenmesi:

Yıl	Birim ürün başına net nakit akışı (PB/ birim)	Satışlar (birim)	Nakit akışı (PB)	İskonto oranı	İskonto edilmiş nakit akışı (PB)
20X1	5-3 = 2	7.000	14.000	$(1+10\%)^{-1}=0,9091$	12.727,4
20X2	2	5.000	10.000	$(1+10\%)^{-2}=0,8264$	8.264
20X3	2	4.000	8.000	$(1+10\%)^{-3}=0,7513$	6.010,4
20X4	2	4.000*%50 + 2.000*%50 = 3.000	6.000	$(1+10\%)^{-4}=0,6830$	4.098
Toplam					31.099,8

Geri kazanılabilir tutar 33.000 PB'dir (kullanım değeri ile, elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden yüksek olanı). Defter değeri 36.000 PB olduğundan, NYB değer düşüklüğüne uğramıştır.

Değer düşüklüğü zararı = 36.000 – 33000 = 3.000 PB'dir. Değer düşüklüğü varlıklara dağıtılır.

Varlıklar	Değer düşüklüğü öncesi defter değeri (PB)	Değer düşüklüğü zararı (PB)	Değer düşüklüğü sonrası defter değeri (PB)
A Bölümü: Ekipman	15.000	3.000* 15.000/36.000 =1.250	13.750
A Bölümü: Makineler	5.000	3.000* 5.000/36.000 =416,7	4.583,3
B Bölümü: Ekipman	7.000	3.000* 7.000/36.000 =583,3	6.416,7
B Bölümü: Maddi olmayan duran varlıklar	3.000	3.000* 3.000/36.000 =250	2.750
Binalar	5.000	3.000* 5.000/36.000 =416,7	4.583,3
IT altyapısı	1.000	3.000* 1.000/36.000 =83,3	916,7
<b>Toplam</b>	<b>36.000</b>	<b>3.000</b>	<b>33.000</b>

Senaryo 2: Yarı mamul piyasada satılabileceğinden, her bölüm bir NYB'dir ve bölüm düzeyinde değer düşüklüğü testi yapılır. Şirket varlıkları iki bölüme dağıtılır.

	A Bölümü	B Bölümü	Toplam
Defter değeri	20.000	10.000	30.000
Binaların değerinin dağıtılması	$5.000 * 20.000 / 30.000 = 3.333,3$	$5.000 * 10.000 / 30.000 = 1.666,7$	5.000
IT altyapısının değerinin dağıtılması	$1.000 * 20.000 / 30.000 = 666,7$	$1.000 * 10.000 / 30.000 = 333,3$	1.000
Şirket varlıkları dahil defter değeri	24.000	12.000	36.000

Elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri: 21.000 PB (A bölümü) ve 12.000 PB (B bölümü)'dir. B bölümünün elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin defter değerine eşit olduğu göz önüne alındığında, bu NYB için herhangi bir değer düşüklüğü yoktur. Bu nedenle, kullanım değeri yalnızca A bölümü için belirlenir.

Yalnızca A bölümü için kullanım değerinin belirlenmesi:

Yıl	Birim ürün başına net nakit akışı (PB/ birim)	Satışlar (birim)	Nakit akımı (PB)	İskonto oranı	İskonto edilmiş nakit akımı (PB)
20X1	2-1 = 1	7.000	7.000	$(1+\%10)^{-1}=0,9091$	6.363,7
20X2	1	5.000	5.000	$(1+\%10)^{-2}=0,8264$	4.132
20X3	1	4.000	4.000	$(1+\%10)^{-3}=0,7513$	3.005,2
20X4	1	4.000*%50 + 2.000*%50 = 3.000	3.000	$(1+\%10)^{-4}=0,6830$	2.049
Toplam					15.549,9

A bölümünün geri kazanılabilir tutarı 21.000 PB'dir (kullanım değeri ile elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden yüksek olanı). Defter değeri 24.000 PB olduğundan, NYB değer düşüklüğüne uğramıştır.

Değer düşüklüğü zararı = 24.000 – 21.000 = 3.000 PB'dir. Değer düşüklüğü varlıklara dağıtılır.

Varlıklar	Değer düşüklüğünden önceki defter değeri	Değer düşüklüğü zararı
A Bölümü: Ekipman	15.000	$3.000*15.000/24.000$ =1.875
A Bölümü: Makineler	5.000	$3.000*5.000/24.000$ =625
Binalar	3.333,3	$3.000*3.333,3/24.000$ =416,7
IT altyapısı	666,7	$3.000*666,7/24.000$ =83,3
Toplam	24.000	3.000