

UMS 36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ UYGULAMA ÖRNEĞİ

UMS 36, varlıklarda değer düşüklüğü konusunu ele alan Uluslararası Muhasebe Standardı'dır. Bu standardın amacı, mali tablolarda varlıkların yerine konulabilir değerinden daha yüksek olarak gösterilmesini önlemek ve yerine konulabilir değerlerin hesaplanmasına ilişkin esasları tespit etmektir.

Değer düşüklüğü, bir varlığın defter değerinin, söz konusu varlığın satışı veya kullanımı ile geri kazanılacak tutarından fazla olduğu durumlarda meydana gelir.

Bir varlık aşağıdaki sebeplerden ötürü değer düşüklüğüne uğrayabilir:

- varlık bir sebepten ötürü bir daha tam kapasite ile kullanılamayacak şekilde hasar görebilir, örneğin bir araba kazası,
- varlığın ait olduğu piyasada meydana gelen düşüş nedeniyle varlığın değeri düşebilir.

Varlıklar, eğer diğer varlıklardan sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratmıyorlarsa, nakit yaratan birimler oluşturacak şekilde gruplandırılmalıdır. Nakit yaratan birimler bir bütün olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır.

Bu Standart aşağıdaki hususları belirler:

- Değer düşüklüğü testi ne zaman yapılır ve nasıl muhasebeleştirilir?
- Bir varlığın geri kazanılabilir tutarı nasıl hesaplanır.
- Nakit yaratan birimler ve şerefiyenin değer düşüklüğü testi.
- İşletme, bir değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmelidir ve bir iptal işlemi nasıl hesaplanmalıdır.
- Açıklama ilkeleri.

1. Bu Standart Hangi Varlıklara Uygulanır?

UMS 36, varlıklarda değer düşüklüğü konusunu ele alır, ancak hangi varlıklar bu Standardın kapsamı içindedir?

Standardın kapsamındaki

Pratikte UMS 36 aşağıdaki varlıklar için uygulanır:

- Şerefiye,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Maddi duran varlıklar.

Standardın kapsamı dışındakiler

Aşağıdaki varlık türleri bu Standardın kapsamı **dışındadır**:

- stoklar (UMS 2)
- inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar (UMS 11)
- ertelenmiş vergi varlıkları (UMS 12)
- çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar (UMS 19)
- UMS 39 kapsamındaki finansal varlıklar
- gerçeğe uygun değerle gösterilen yatırım amaçlı gayrimenkuller (UMS 40)
- gerçeğe uygun değerden, tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar (UMS 41)
- ertelenen edinme maliyetleri ve UFRS 4 kapsamında olan sigorta poliçelerindeki sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar
- UFRS 5 çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları)

Tüm diğer varlıklar için değer düşüklüğü değerlendirmesi yapılırken UMS 36 standardı uygulanmalıdır.

2. Tanımlar

Bu standartta yer alan terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Defter değeri

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

Satış maliyeti düşülmüş olan gerçeğe uygun değer

Bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi sonucunda bulunan değerdir.

Değer düşüklüğü zararı

Bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmıdır.

Geri kazanılabilir tutar

Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

Kullanım değeri

Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akımlarının bugünkü değeridir.

3. Değer Düşüklüğüne Uğramış Olması Muhtemel Bir Varlığın Belirlenmesi

Değer düşüklüğü göstergeleri

Bir değer düşüklüğü göstergesinin var olması durumunda, işletme varlığın defter değeri ile karşılaştırabilmek için varlığın geri kazanılabilir tutarına ilişkin resmi bir tahmin yapmak zorundadır. Ancak, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceği nasıl açıklanabilir? Her bir raporlama tarihi itibarıyla, işletme, varlıkları ile ilgili olarak en azından UMS 36 Standardı'nda yer alan değer düşüklüğü göstergelerini gözden geçirmek zorundadır. Bununla birlikte, liste çok ayrıntılı değildir ve bir işletmenin bir varlığın geri kazanılabilir tutarını hesaplamak zorunda kalacağı diğer belirtiler de bulunabilir.

Standart, değer düşüklüğü göstergelerine ilişkin iki kaynak içermektedir:

- dış kaynaklar
- iç kaynaklar

Değer düşüklüğünün **dış kaynaklara dayanan göstergeleri** aşağıdakileri içerir:

- varlığın piyasa değerinin zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımından kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalması,
- işletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile piyasada gelecekte beklenen değişiklikler de dahil olmak üzere gerçekleşen önemli değişiklikler,
- dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım karlılığı 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,
- işletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.

Değer düşüklüğüne ilişkin **iç kaynaklara dayanan göstergeler** aşağıdakileri içerir:

- varlığın fiziksel hasara uğradığına veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt,
- işletmede, varlığın mevcut veya gelecekteki kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir – örneğin; varlığın kullanım dışı olması veya yeniden yapılandırılması veya faaliyetinin sona erdirilmesine ilişkin planlar (bir varlık satış amaçlı elde bulundurulmuş olarak sınıflandırıldıktan sonra, UFRS 5 uyarınca muhasebeleştirilir),
- işletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden kötü olduğu veya olacağına ilişkin bir göstergenin olması.

Konuya İlişkin Uygulama Örneği:

Otomotiv sektöründe bir şirket, yeni üretmeye başlayacağı bir yedek parça (A) için inşa ettiği fabrikayı yeni tamamlamıştır. Fabrika inşa edilirken, A malına alternatif olacak ve daha ucuz maliyetli B ürünü piyasada satılmaya başlamıştır. Bu ürün A ürününün beklediği pazar payının küçülmesine neden olacaktır.

Fabrikanın kullanıma hazır duruma gelme maliyeti	20 milyon YTL
Fabrikanın bağlayıcı bir satış anlaşması çerçevesinde gerçeğe uygun değeri	17.5 milyon YTL
Tahmini kullanım değeri	15 milyon YTL

1. Bu durumda bir değer düşüklüğü söz konusu mudur?
2. Geri kazanılabilir tutar nedir?
3. Fabrikanın 10 yılda amorti edileceğine karar verilmiştir, bu durumda amortisman gideri ne olmalıdır?

Yanıt

1. A yedek parçasına alternatif bir ürün geldiği için ve bu fabrikada üretilen ürünün pazar payını azaltacağı için fabrikanın değerinde bir düşüklük söz konusu olacaktır.
2. Geri kazanılabilir tutar, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ve kullanım değerinin yüksek olanı olarak belirlenecektir. Bu da 17,5 milyon YTL'dir.
3. Değer düşüklüğü aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Defter değeri = maliyeti	20 milyon YTL
Geri kazanılabilir tutar	17.5 milyon YTL
Değer düşüklüğü karşılığı	2.5 milyon YTL

Fabrikanın yeni defter değeri 17.5 milyon YTL olduğundan amortisman gideri bu değer üzerinden hesaplanır ve yıllık 1.75 milyon YTL olarak kaydedilir.

Değer düşüklüğü testinin zamanlaması (sıklığı)

Her bir raporlama tarihi itibarıyla, işletme, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup, bulunmadığını görmek için söz konusu varlığı teste tabi tutmalıdır.

Değer düşüklüğü göstergesi her raporlama döneminde test edilmelidir ancak aşağıdakiler için, herhangi bir değer düşüklüğüne bakılmaksızın, muhasebeleştirilmenin ilk yılından itibaren her yıl değer düşüklüğü testi yapılmalıdır :

- şerefiye,
- sınırsız faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar,
- henüz kullanıma hazır olmayan maddi olmayan duran varlıklar.

Bu test, her yıl aynı zamanda yapılması koşuluyla yılın herhangi bir zamanında yapılabilir.

Ek gereklilikler

Eğer bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini belirten bir gösterge varsa, bu, aşağıdaki hususların bu Standartta göre yeniden gözden geçirilmesinin ve düzeltilmesinin gerekli olacağı anlamına gelebilir:

- kalan yararlı ömür,
- amortisman (itfa) yöntemi, veya
- varlığın kalıntı değeri.

Varlık için muhasebeleştirilen herhangi bir değer düşüklüğü zararı olmasa dahi bu geçerlidir.

Özetlersek

- Bir varlığın yarattığı fiili net nakit akımları bütçelenenden daha kötü ise, bu varlık değer düşüklüğüne uğramış olabilir,
- Değer düşüklüğü göstergeleri hem iç hem de dış kaynaklara dayanabilir,
- Değer düşüklüğüne ilişkin önemli bir göstergenin var olduğu durumlarda değer düşüklüğü testi her zaman gereklidir,
- Piyasa payındaki kayıp, olası bir değer düşüklüğü göstergesidir.

4. Geri Kazanılabilir Tutar Ne Zaman ve Nasıl Hesaplanır ?

Geri kazanılabilir tutar, aşağıdakilerin **hangisinin daha yüksek** olduğunun sorulmasıyla hesaplanır:

- satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, **veya**
- kullanım değeri.

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

Bazen satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlemek mümkün olmayabilir, bu durumda işletme, varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir tutar olarak kullanabilir.

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.

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.

Konuya İlişkin Uygulama Örneği:

ABC Şirketi teknolojik ürünler imal etmektedir ve teknolojide yaşanan gelişmeler sebebiyle fabrikadaki makinelerin değer düşüklüğüne uğrama ihtimali yüksektir. Bu gelişmeler yaşanırken fabrika ile ilgili bir teklif gelmiştir. Teklifteki detaylar şu şekildedir;

Fabrika için 2.350.000 YTL teklif edilmektedir.

Satış ile ilgili olarak satıcı tarafından karşılanması beklenen yasal giderlerin toplamı 12.000 YTL' dir.

Karşı tarafın yaptırmış olduğu ekspertiz raporuna göre fabrikanın değeri 2.215.000 YTL olarak belirlenmiştir.

Geri kazanılabilir tutar ne olacaktır?

Yanıt

Fabrikanın kullanım değeri ; 2.215.000 YTL'dir.

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ; $2.350.000 \text{ YTL} - 12.000 \text{ YTL} = 2.338.000 \text{ YTL}$ 'dir.

Geri kazanılabilir tutar, kullanım değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer **yüksek olandır**, yani 2.338.000 YTL olarak belirlenir.

5. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değerin Hesaplanması

Satış maliyetlerine örnek olarak resmi harçlar, damga vergisi ve benzeri işlem vergileri, taşıma maliyetleri, diğer satışa hazırlık için katlanılan maliyetler verilebilir.

Gerçeğe uygun değer en iyi, karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bağlayıcı bir satış anlaşmasındaki fiyatın, varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerine göre düzeltilmesi sonucunda bulunan tutar ile temsil edilir.

Varlığın aktif bir piyasada işlem görmesi durumunda, söz konusu varlığın elden çıkarma maliyetlerinden düşülmüş piyasa fiyatı kullanılır. Uygun piyasa fiyatı genellikle cari teklif fiyatıdır.

Yukarıdaki durumların hiç birinin bulunmaması durumunda, işletmenin elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra, bilinçli ve istekli alıcı ve satıcı arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir satıştan elde edilebilecek tutarı en iyi gösteren bilgi kullanılmalıdır.

Her zaman, hem satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer hem de kullanım değerinin hesaplanması gerekli değildir. Her ikisinden birinin varlığın defter değerinden yüksek olması durumunda, varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve bunun için diğer tutarın hesaplanmasına gerek yoktur.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerın belirlenmesi her zaman mümkün müdür?

Bir varlık aktif bir piyasada işlem görmese dahi satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerının belirlenmesi mümkün olabilir.

Ancak, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında varlığın satışından elde edilebilecek tutarın mantıklı bir tahmininin yapılabilmesi için herhangi bir temelin olmadığı bazı durumlarda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerın belirlenmesi mümkün **olmayacaktır.**

Böyle durumlarda, işletme varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir tutarı olarak kullanabilir.

Konuya İlişkin Uygulama Örneği:

Nakit yaratan bir Y birimi, yıl sonundan sonra satılacaktır. Benzer birimin piyasa koşullarında öngörülen satış fiyatı 1.000 YTL'dir. Y biriminin satışı sırasında ayrıca aşağıda belirtilen giderler oluşacağı tanımlanmıştır. Y biriminin "satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri" nedir?

Damga vergisi : 25 YTL

İşlemlerin sonuçlanması için ödenen resmi harçlar : 10 YTL

Y biriminin garanti davaları ile ilgili avukat ücreti : 15 YTL

Faaliyetle ilgili net nakit çıkışları : 40 YTL

Yanıt:

Y biriminin "satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri" 965 YTL (1.000 YTL – 25 YTL- 10 YTL) olarak belirlenebilir. Devam eden bir davanın avukatlık ücretleri ve gelecekte beklenen faaliyetle ilgili nakit çıkışları satış işlem maliyetinin bir bölümünü oluşturmazlar ve bu nedenle hesaplamanın dışında tutulurlar.

Konuya İlişkin Uygulama Örneği:

Bir sabit kıymet 920.000 YTL bedel ile satın alınmıştır. İlk altı aylık dönem için birikmiş amortisman tutarı 92.000 YTL'dir. Varlığın, tahmini ikinci el piyasa fiyatı 789.000 YTL, nakliyat masrafları 21.300 YTL'dir. Bu sabit kıymet ile ilgili bir değer düşüklüğü söz konusu mudur?

Yanıt:

Sabit kıymetin defter değeri :Maliyetinden birikmiş amortisman düşülmüş olarak, 828.000 YTL'dir (920.000 YTL – 92.000 YTL) .

Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri: 789.000YTL - 21.300 YTL (transfer maliyetleri) = 767.700 YTL olarak belirlenebilir.

Bu durumda 60.300 YTL tutarında bir değer düşüklüğü söz konusudur (828.000 YTL – 767.700 YTL). İlgili değer düşüklüğü zararı ile ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır:

(Borç) Değer Düşüklüğü Zararı (gelir tablosu)	60.300 YTL
(Alacak) Sabit Kıymet	60.300 YTL

Varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değerinden düşük olduğu için, sabit kıymetin defter değeri, geri kazanılabilir tutarına indirilmiştir.

6. Gelecekteki Nakit Akışlarının Belirlenme Esası

Kullanım değerinin belirlenmesi

Bir varlığın kullanım değerinin belirlenmesi aşağıdaki adımları içerir:

- varlığın sürekli kullanımından ve sonunda elden çıkarılmasından elde edilecek olan gelecekteki nakit giriş ve çıkışlarının belirlenmesi,
- nakit akımlarının bugünkü değerine indirgenmesi için uygun ıskonto oranının belirlenmesi.

Bir varlığın kullanım değerinin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde aştığına inanılmasını gerektirecek herhangi bir sebep **olmadığında**, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin, onun geri kazanılabilir tutarı olarak kullanılabilmesi dikkate alınmalıdır.

Gelecekteki nakit akımlarının tahmin edilmesi

Hesaplama esası

Bir işletmenin gelecekteki nakit akımlarıyla ilgili tahminlerinin hesaplaması aşağıdaki hususlara dayanmalıdır:

- Mantıklı ve desteklenebilir tahminler...

Varlığın geriye kalan yararlı ömrü boyunca var olacak ekonomik koşullara ilişkin yönetimin yaptığı en iyi tahmini yansıtan mantıklı ve desteklenebilir tahminler.

İşletme dışı delillere daha fazla ağırlık verilmelidir.

- Onaylanan bütçeler/tahminler...

Gelecekte gerçekleştirilecek yeniden yapılandırmalardan veya varlığın performansının artırma veya iyileştirme çalışmalarından kaynaklanması beklenen tahmin edilmiş her türlü nakit giriş ve çıkışları hariç olmak üzere yönetim tarafından onaylanmış en güncel bütçeler/tahminler.

Söz konusu bütçelere/tahminlere dayanan projeksiyonlar daha uzun bir dönemin kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece en fazla beş yıllık dönemi kapsamalıdır.

İskonto oranı

Gelecekteki nakit akım projeksiyonları, artan bir oranın kullanılmasının gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunmadığı sürece, takip eden yıllarda sabit veya azalan bir büyüme oranı kullanılmak suretiyle tahmin edilmelidir.

Bu büyüme oranı, daha yüksek bir oranın kullanılmasının gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler olmadığı sürece, işletmenin faaliyet gösterdiği ürünler, endüstriler, ülke veya ülkeler veya varlığın kullanıldığı piyasadaki uzun vadeli ortalama büyüme oranını aşmamalıdır.

Gelecekteki nakit akımlarının içeriği

Bir işletme en güncel finansal bütçelerinden/tahminlerinden elde ettiği nakit akım projeksiyonlarını kullanırken, onların Standart tarafından gerekli kılınan tüm uygun unsurları içerdiklerinden emin olmak için söz konusu projeksiyonları kontrol etmelidir.

Nakit akım projeksiyonlarına neler dahil edilmelidir?

Gelecekteki nakit akımları uygun bir ıskonto oranı kullanılmak suretiyle ıskontoya tabi tutulmalıdır.

Nakit akım projeksiyonları aşağıdaki hususları içermelidir:

- varlığın kullanımı süresince elde edilecek nakit girişleri,
- varlığın kullanımı süresince nakit girişi yaratabilmek için katlanılacak ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı biçimde dağıtılabilecek nakit çıkışları,
- varlığın yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması karşılığında elde edilecek (veya ödenecek),eğer varsa, net nakit akımları.

Neler nakit akım projeksiyonlarının dışında tutulmalıdır?

Aşağıdakilerden kaynaklanan nakit giriş veya çıkışları, nakit akım projeksiyonlarından hariç tutulmalıdır:

- bir varlığın performansının artırılması veya iyileştirilmesi (varlık mevcut durumuna göre test edilmelidir),
- borç olarak muhasebeleştirilmiş olan yükümlülükler,
- gelecekteki yeniden yapılandırma çalışmaları,
- bahse konu varlıktan büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratan varlıklar,
- finansal faaliyetler (çünkü tahmin edilen gelecekteki nakit akımları ıskonto edilirken paranın zaman değeri dikkate alınır),
- gelir vergisi tahsilatları veya ödemeleri (ıskonto oranı vergi öncesi belirlendiği için),

Bu ayrıntılı bir liste değildir ve daha fazla bilgi edinmek için Standarda başvurulması gerekmektedir.

Konuya İlişkin Uygulama Örneği:

Aşağıdaki kalemlerden hangilerini kullanım değeri ile ilgili hesaplamalarınıza dahil edebilirsiniz?

1. Gelecekteki nakit akımlarına ilişkin yönetim tarafından onaylanmış ve beş yılı aşmayan dönemi kapsayan en güncel bütçelere dayanan bir tahmin.
2. Paranın zaman değeri.
3. Varlıkla ilgili gelecekte yapılması düşünülen iyileştirmelerden kaynaklanması beklenen gelecekteki faydalar.
4. İşletmenin henüz taahhüt altına girmediği gelecekteki yeniden yapılandırmalarla bağlantılı nakit çıkışları.
5. Varlığın doğasından kaynaklanan riskler.

Yanıt:

1, 2, 5

7. Değer Düşüklüğü Zararının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Nakit yaratan birimler ve şerefiye dışındaki varlıkların değer düşüklüğü

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarı onun defter değerinden düşük olduğunda bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmelidir.

Varlık yeniden değerlendirilmiş tutarından gösterilmedikçe, bu durumda değer düşüklüğü zararı bir yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınmalıdır (aynı varlık için yeniden değerlendirme fazlası ile sınırlıdır), değer düşüklüğü zararı hemen kar ve zararda muhasebeleştirilir.

Değer düşüklüğü zararı = defter değeri – geri kazanılabilir tutar

Eğer zarar, varlığın defter değerinden daha büyük ise, sadece diğer bir Standart tarafından gerekli kılınması durumunda bir borç muhasebeleştirilmelidir.

İlgili varlığın kalıntı değeri düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı veya itfa payı gelecek dönemlerde düzeltilmelidir.

Yeniden değerlendirilmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece, doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilir.

8. Nakit Yaratan Birimler

Nakit yaratan bir birim, diğer varlıkların veya varlık gruplarının nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratan tanımlanabilir en küçük varlık grubudur.

Varlıklar ne zaman gruplandırılmalıdır?

Bir varlığın geri kazanılabilir tutarı mümkün olduğunca varlık düzeyinde tespit edilir. Bunun mümkün olmadığı durumlarda, bir varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı tespit edilmelidir.

Aşağıdaki durumlarda bir varlığın geri kazanılabilir tutarının tespit edilmesi mümkün olmayabilir:

- varlığın tahmini kullanım değeri, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine yakın **değildir**,
- varlık, diğer varlıklara ilişkin nakit akımlarından büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri **yaratmaz** (dolayısıyla kullanım değeri tespit edilemeyebilir).

Bir varlık bağımsız nakit girişleri yaratmasa dahi, varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin defter değerinden yüksek olması durumunda, varlık, değer düşüklüğüne uğramamış olacağı için, söz konusu varlığın nakit yaratan biriminin belirlenmesine gerek yoktur.

Nakit yaratan bir birim nasıl oluşturulur?

Varlığın nakit yaratan biriminin **geri kazanılabilir tutarı**, bir varlığın geri kazanılabilir tutarı ile aynı biçimde tespit edilir. Diğer bir deyişle, geri kazanılabilir tutar, nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Bu tutarların tespit edilmesi ile ilgili ilkeler tek bir varlık için uygulanan ilkelerle aynıdır.

Nakit yaratan bir birimin **defter değerinin** tespitinde esas alınan temel, geri kazanılabilir değerinin tespitinde kullanılan temel ile tutarlı olmalıdır. Aşağıda nakit yaratan bir birimin defter değerinin tespit edilmesine ilişkin bazı sorular bulunmaktadır:

- Hangi varlıklar dahil edilir?

Varlıklar nakit yaratan bir birim oluşturmak için gruplandırıldıklarında, gelecekteki nakit girişlerini yaratacak varlıkların tamamı dahil edilmelidir.

Varlıkların bir kısmı nakit girişi yaratılmasına katkıda buldukları zaman, bu varlıkların defter değerlerinin nakit yaratan birimlere dağıtılması gereklidir. Örneğin, bir araştırma merkezi veya genel müdürlük gibi şerefiye ve şirket varlıkları.

- Hangi borçlar dahil edilir?

Genelde, **muhasebeleştirilmiş borçlar** nakit yaratan bir birimin defter değerine dahil **edilmemelidir**. Bununla birlikte, eğer nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı söz konusu borçlar dikkate alınmadan tespit edilemiyorsa (örneğin; nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri bu borçlar dikkate alınmadan tespit edilemiyordur) o zaman muhasebeleştirilmiş borç, nakit yaratan birimin defter değerinin bir parçasını oluşturur.

Bazı durumlarda, nakit yaratan bir birimin geri kazanılabilir tutarı, normalde bir varlığın nakit yaratan biriminin parçası olmayan varlıkların ve borçların nakit giriş ve çıkışlarını da içerir. Örneğin, ticari alacaklar ve borçlar. Bu gibi durumlarda, nakit yaratan birimin defter değeri, geri kazanılabilir tutarı tespit edilirken dahil edilen unsurlar dikkate alınarak düzeltilmelidir (veya bunun tam tersi).

Aktif piyasa

Bir varlık veya varlık grubu tarafından üretilen ürünle ilgili **aktif bir piyasanın** var olması durumunda, ürünün bir kısmı işletme içinde kullanılsa dahi, söz konusu varlık nakit yaratan bir birim olarak tanımlanır.

İşletme içi transfer fiyatlandırmasının bu girişleri etkilemesi durumunda, yönetim aşağıdakileri tahmin ederken karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir işlemde gelecekte oluşması en muhtemel fiyat tahminini kullanmak zorundadır:

- varlığın veya nakit yaratan birimin kullanım değerinin belirlenmesi için kullanılan gelecekteki nakit girişleri,
- işletme içi transfer fiyatlandırmasından etkilenen diğer varlıklar veya nakit yaratan birimlerin kullanım değeri belirlenirken kullanılan gelecekteki nakit çıkışları.

Tutarlılık

Değiştirilmelerine yönelik haklı gerekçeler olmadığı sürece, nakit yaratan birimler, aynı varlık veya varlık türleri için dönemden döneme **tutarlı bir şekilde** tespit edilmelidir.

İlgili varlığın nakit yaratan biriminde yer alan varlıkların türleri **değiştirilirse**, söz konusu nakit yaratan birime ilişkin muhasebeleştirilmiş veya iptal edilmiş bir değer düşüklüğü zararının olması durumunda, söz konusu nakit yaratan birim hakkında **kamuoyuna açıklama yapılması** gerekmektedir.

Nakit yaratan birimlere ilişkin değer düşüklüğü zararları

Herhangi bir varlık için, varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değerinden düşük olduğunda bir değer düşüklüğü zararı oluşur. Aynı ilke nakit yaratan birimler için de geçerlidir. Nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı, defter değerinden düşük olduğu durumlarda bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilir.

1. Nakit yaratan bir birimin değer dūşüklüęü zararı söz konusu birimin varlıkları arasında nasıl dağıtılmalıdır?

Nakit yaratan bir birimin değer dūşüklüęü zararı, söz konusu varlıkların defter değerini azaltmak için aőaęıdaki sıraya göre dağıtılmalıdır:

- **Önce**, nakit yaratan birime (veya nakit yaratan birim grubuna) dağıtılan Şerefiyenin değerini azaltacak Şekilde; ve
- **Sonra**, ilgili birimin diğer varlıklarına, her bir varlığın defter değeri **oranında**

2. Nakit yaratan birimin varlıklarının defter değerinde yapılacak düzeltmelerle ilgili sınırlandırmalar var mıdır?

Bir varlığın defter değeri aşağıdakilerden yüksek olanının altına **indirilmemelidir**:

- varlıęın satıő maliyetleri dūőülmüő gerçeęe uygun deęeri (eęer tespit edilebiliyorsa),
- varlığın kullanım değeri (eğer tespit edilebiliyorsa),
- sıfır.

3. Geriye kalan tutarlarla ilgili ne yapılması gerekmektedir?

Deęer dūőüklüęü zararının yukarıda tanımlandığı Őekilde dağıtılmasından sonra, ancak ve ancak baőka bir Standart tarafından gerekli kılınmıő olması durumunda, nakit yaratan bir birime iliőkin değer dūőüklüęü zararının geriye kalan her türlü kısmı için bir borç muhasebeleőtirilmelidir.

Konu ile ilgili uygulama örneği

Nakit yaratan biriminin geri kazanabilir tutarı 2.338.000 YTL olarak belirlenmiőtir. Deęer dūőüklüęü zararı nasıl hesaplanır ve varlıklara dağıtılır ?

Arazi	2.300.000 YTL
Bina	322.000 YTL
Alacaklar	42.500 YTL
Makineler	172.000 YTL
Yükümlölükler	53.100 YTL
Toplam	2.889.600 YTL

Yanıt

Nakit yaratan birimin satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri sadece nakit yaratan birimin değerlendirmelerini içerdiği için, nakit yaratan biriminin defter değeri hesaplanırken borçlar ve yükümlülükleri dikkate alınmamalıdır.

Nakit yaratan birimin;

Defter değeri: 2.794.000 YTL (2.300.000 YTL+322.000 YTL+172.000 YTL)

Geri kazanılabilir tutarı: 2,338,000 YTL

Değer düşüklüğü: 456.000 YTL (2.794.000 YTL- 2.338.000 YTL)

Değer düşüklüğü zararı hesaplandıktan sonra, zararı nakit yaratan birimin varlıkları arasında oransal bir esasa göre paylaşılması gerekmektedir.

Araziye düşen pay : $2.300.000 \text{ YTL} / 2.794.000 \text{ YTL} \times 456.000 \text{ YTL} = 375.376 \text{ YTL}$

Binaya düşen pay : $322.000 \text{ YTL} / 2.794.000 \text{ YTL} \times 456.000 \text{ YTL} = 52.552 \text{ YTL}$

Makinelere düşen pay : $172.000 \text{ YTL} / 2.794.000 \text{ YTL} \times 456.000 \text{ YTL} = 28.072 \text{ YTL}$

9. Değer Düşüklüğü Zararlarının İptal Edilmesi İle İlgili Genel İlkeler

Bir işletme, daha önceki dönemlerde ayrılmış değer düşüklüğü zararlarının bundan böyle mevcut olmayacağı yönünde bir belirti olup, olmadığını her raporlama tarihinde değerlendirmelidir. Böyle bir belirtinin olması durumunda, varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilmelidir.

Bunun, şerefiye haricindeki herhangi bir varlık için geçerli olduğu göz önünde bulundurulmalıdır, çünkü şerefiyenin değer düşüklüğü zararlarının sonraki bir dönemde iptal edilmesine izin verilmez.

İptal işleminin gerekli olduğuna ilişkin göstergeler

Aşağıda belirtilen iki bilgi kaynağı, geri kazanılabilir tutarın tespit edilmesi ve belki de değer düşüklüğü zararlarının iptal edilmesi gerektiğini ifade eden belirli göstergeler içerebilir. Bu yaklaşım, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğinin tespit edilmesi için kullanılan yaklaşımla benzerdir.

1. İşletme dışı bilgi kaynakları,
2. İşletme içi bilgi kaynakları.

İşletme dışı bilgi kaynakları aşağıdakileri içerir:

1. varlığın piyasa değerinde meydana gelen önemli bir artış,
2. varlığın içinde bulunduğu ekonomik, hukuki, teknolojik çevre veya piyasa ortamında meydana gelen olumlu bir değişiklik,
3. piyasa faiz oranlarındaki azalışların, varlığın kullanım değeri hesaplamasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarının büyük ölçüde artması.

İşletme içi bilgi kaynakları aşağıdakileri içerir:

1. varlığın kullanımında meydana gelen önemli değişiklik, örneğin; varlığın performansının arttırmak veya iyileştirmek amacıyla katlanılan maliyetler veya varlığın ait olduğu faaliyetin yeniden yapılandırılması ile ilgili yüklenilen maliyetler,
2. varlığın ekonomik performansının beklenenden daha iyi olduğunu gösteren delil.

Önceki zararların iptal edilmesi

Şerefiye haricindeki bir varlık için, önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş olan 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 edilmelidir.

Bu durumda varlığın defter değeri, geri kazanılabilir tutarına kadar arttırılmalıdır.

Değer düşüklüğü zararlarının iptal işlemine ilişkin ek gereklilikler

Tek bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararlarının iptali

Tek bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptaline ilişkin sınırlandırmalar nelerdir?

Şerefiye haricindeki varlıklara ilişkin bir değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle artan defter değeri, önceki dönemlerde söz konusu varlıklar için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olması halinde ulaşacağı (amortisman veya itfa payı dikkate alınmaksızın) defter değerini **aşamaz**.

Bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali hemen kar veya zararda muhasebeleştirilmelidir. Yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla gösterilen varlıklar için değer düşüklüğü zararlarının iptali, yeniden değerlendirme artışı olarak değerlendirilir.

İptal işlemi “Yeniden Değerleme Fazlası” adı altında özkaynağa alacak olarak kaydedilir.

Ancak, iptal edilen değer düşüklüğü zararının, yine aynı yeniden değerlendirilmiş varlık ile ilgili olarak daha önce kar veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararına isabet eden bölümü, kar veya zararda muhasebeleştirilir. Varlığın amortisman/itfa giderleri, düzeltilmiş değeri ile kalıntı değeri düşülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilmelidir.

Defter değeri, varlığın kalan yararlı ömrüne sistematik bir esasa göre dağıtılmalıdır.

Bir değer düşüklüğü zararının iptalinin nakit yaratan birimlere dağıtımı

Nakit yaratan bir birime ilişkin muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının iptalinin söz konusu birimin varlıklarına dağıtılması için aşağıdaki prosedürler takip edilmelidir:

- değer düşüklüğü zararının iptali, ilgili birimdeki varlıklara onların defter değerlerine göre **oransal** olarak dağıtılır,
- artışlar, her bir varlık için değer düşüklüğü zararlarının iptali olarak değerlendirilir.

Ayrıca, bir varlığın defter değerinin aşağıdakilerin **düşük** olanının üzerinde arttırılmaması gerektiğini unutmayın:

- varlığın geri kazanılabilir tutarı,
- önceki dönemlerde varlık için herhangi bir değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olması halinde, ulaşacağı defter değeri.

Yukarıda sağlanan bilgiler, ilgili standardın uygulaması hakkında genel bir bilgi sağlamak amacıyla sunulmuştur ve standardın bütününe yerini tutmazlar. Bu uygulama örneğinde standardın “sunum” ve “açıklama” gerekliliklerine yer verilmemiştir. Bu konularda daha detaylı bilgi için “UFRS Sunum ve Açıklama Kontrol Listeleri”ne başvurabilirsiniz. Bu kontrol listeleri, kullanıcıya Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ("UFRS") "Sunum" ve "Açıklama" gerekliliklerinin yerine getirildiğinin belirlenmesinde yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

“UFRS Sunum ve Açıklama Kontrol Listeleri”ne ulaşmak için [tıklayınız](#).

Bu uygulama örnekleri hakkında genel bilgi:

Söz konusu materyaller ile içeriğindeki bilgiler, Deloitte Türkiye tarafından sağlanmaktadır ve belirli bir konunun veya konuların çok geniş kapsamlı bir şekilde ele alınmasından ziyade genel çerçevede bilgi vermek amacıyla taşımaktadır. Buna uygun şekilde, bu materyallerdeki bilgilerin amacı, muhasebe, vergi, yatırım, danışmanlık alanlarında veya diğer türlü profesyonel bağlamda tavsiye veya hizmet sunmak değildir. Bilgileri kişisel finansal veya ticari kararlarınızda yegane temel olarak kullanmaktan ziyade, konusuna hakim profesyonel bir danışmana başvurmanız tavsiye edilir. Bu materyaller ile içeriğindeki bilgiler, oldukları şekliyle sunulmaktadır ve Deloitte Türkiye, bunlarla ilgili sarih veya zımni bir beyan ve garantide bulunmamaktadır. Yukarıdakileri sınırlamaksızın, Deloitte Türkiye, söz konusu materyal ve içeriğindeki bilgilerin hata içermediğine veya belirli performans ve kalite kriterlerini karşıladığına dair bir güvence vermemektedir.

Deloitte Türkiye, satılabilirlik, mülkiyet, belirli bir amaca uygunluk, ihlale sebebiyet vermeme, uyumluluk, güvenlik ve doğruluk konularındaki garantiler de dahil olmak üzere her türlü zımni garantiden burada feragat etmektedir. Materyalleri ve içeriğindeki bilgileri kullanımınız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir ve bu kullanımdan kaynaklanan her türlü zarara dair risk ve sorumluluğu tamamen tarafınızca üstlenilmektedir. Deloitte Türkiye, söz konusu kullanımdan dolayı, (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) sözleşmeyle ilgili bir dava, kanunlar veya haksız fiilden doğan her türlü özel, dolaylı veya arzi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.