

PAPER DETAILS

TITLE: SATIS AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIK VEYA VARLIK GRUBUNUN
MUHASEBELESTİRİLMESİ

AUTHORS: Ahmet GÖKGÖZ

PAGES: 67-86

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/69259>

SATIş AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIK VEYA VARLIK GRUBUNUN MUHASEBELEşTİRİLMESİ

Ahmet GÖKGÖZ*

ACCOUNTING OF NON-CURRENT ASSETS HELD FOR SALE OR GROUP OF ASSET

Öz

İşletmelerin faaliyetlerinde kullanmak amacıyla elde tuttıkları ve bir yıl içerisinde veya bir faaliyet döneminde elden çıkarmayı düşünmedikleri varlıklarına ‘duran varlık’ denilmektedir. Duran varlıklar; işletmelerin uzun vadeli varlıkları olup yatırımları ifade etmektedir. Ancak, duran varlıkların veya varlık gruplarının, ilerleyen zamanlarda veya başlangıçta ilk edinildikleri tarihte, satılması düşünölebilmektedir. Söz konusu duran varlıklar veya varlık grupları TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardı çerçevesinde, bazı kriterleri (bir yıl içerisinde elden çıkarılma ihtimalinin yüksek olması, satış planı hazırlanması gibi) sağlaması koşuluyla, satış amaçlı elde tutulan duran varlık veya varlık grubu olarak sınıflandırılması gerekmektedir. Bu çalışmanın amacı, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık veya varlık gruplarının TFRS 5 standardı çerçevesinde nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamaktır. TFRS 5’de yer verilen durdurulan faaliyetler konusu çalışmanın amacı dışındadır.

Anahtar Kelimeler: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık, Varlık Grubu, TFRS 5.

Abstract

The assets hold by enterprises in case of benefiting in business activities and which are not considered to be sold during a year or a period of activity are called as fixed assets. The fixed assets denote investments being as long term assets of enterprises. However; group of asset and fixed assets can be considered to be sold in further periods or at the beginning; at the current date they are first acquired. Fixed assets mentioned or group of assets are required to be classified as Non-current Assets Held for Sale or Group of Asset within the framework of TFRS 5 standard as long as providing some certain conditions like high probability of disposition in a year or preparing sales plan. The study is aimed to explain the accounting of assets classified as Non-current Assets Held for Sale or

* Yalova Üniversitesi, Yalova MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü,
ahmetgokgoz83@gmail.com

Group of Asset within the framework of TFRS 5 standard. The Discounted Operations topic included in TFRS 5 is excluded of the purpose of the study.

Keywords: Non-current Assets Held, Group of Asset, TFRS 5.

1. Giriş

Tekdüzen Hesap Planında “Duran Varlıklar; bir yıldan veya normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülme-yen varlıklar” olarak tanımlanmıştır. Yapılan tanım bağlamında, duran varlıklar; ticari alacaklar, diğer alacaklar, mali duran varlıklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar, gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları ile diğer duran varlıklar olarak sınıflanmaktadır.

Duran varlıklar, işletmeler tarafından bir yıldan önce veya normal faaliyet dönemi içerisinde elden çıkarılmak amacıyla elde tutulmadığı için söz konusu varlıklar işletmenin uzun vadeli varlıklarıdır. Bir başka açıdan duran varlıklar işletmenin yatırımlarını ifade etmektedir.

Uzun vadeli amaçlarla elde tutulan varlıklar (duran varlıklar) veya varlık grupları¹ (varlık gruplarında duran varlıkların yanı sıra dönen varlıklar veya varlıklarla ilişkili yükümlülükler de yer alabilir) ilerleyen zamanlarda satılarak elden çıkarılmak istenebilmektedir. Böyle bir amaçla elde tutulan duran varlıklar veya varlık grupları Türkiye Muhasebe Standartları açısından ayrı bir sınıfta izlenmesi gerekmektedir. Tekdüzen Hesap Planı’nda, çeşitli nedenlerle işletmede kullanılma ve satış olanaklarını yitiren stoklar ve duran varlıkların izlenebileceği “294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar” adında bir hesap mevcuttur. Bu hesapta satış amaçlı olarak sınıflandırılan duran varlıklardan ziyade kullanımdan çekilen duran varlıklar izlenmektedir. Varlıkların kullanımdan çekilmesine karar verilmesi demek, söz konusu varlıkların satış amaçlı sınıflandırılması gerektiği anlamına gelmemelidir.

¹ Satış veya diğer yollarla, bir grup olarak, içerisinde bulunan varlıklarla doğrudan ilişkili olan borçlarla beraber tek bir işlemde elden çıkarılacak olan varlıklar grubunu ifade etmektedir. Söz konusu grup, üzerine şerefiye tahsis edilmiş nakit yaratan bir birim veya bu birim içerisinde yer alan bir faaliyet olması durumunda, varlık grubu, işletme birleşmesinde kazanılmış olan şerefiyeyi de içerir.

Varlıkların kullanımdan çekilmesi demek; varlıkların ekonomik ömrünün sonuna kadar kullanıldığı veya satılmayıp hurdaya çıkarılması demektir (Özerhan ve Yanık, 2012:366). Satış amacıyla elde tutulan duran varlıkları veya varlık gruplarını THP’de ayrı bir sınıf olarak izleyebilmek mümkün değil ve Türk Muhasebe Sistemi’nde de uygulaması yoktur. Bu bağlamda TMS/TFRS’lerde yer verilen “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar” Türk Muhasebe Sistemi açısından bir yenilik olarak değerlendirilmektedir.

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar veya varlık gruplarının muhasebe uygulamalarının esasları, “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardında belirlenmiştir. Bu çalışmanın amacı, TFRS 5 çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların muhasebeleştirme esaslarını açıklamaktır. Ancak, standartta değinilen durdurulan faaliyetler konusu çalışmanın kapsamı dışındadır.

2. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin TFRS 5 Standardı

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 16.03.2006 tarih ve 26110 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nda meydana gelen değişiklikler paralelinde çeşitli zamanlarda, tebliğler aracılığıyla, güncellenmiştir. TFRS 5’in öncesinde, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar konusuna, Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından, 1995 yılında yayınlanan “Uzun Ömürlü Varlıklardaki Bozulma ve Eksilmelerin Muhasebeleştirilmesi” ile 2001 yılında yayınlanan “Uzun Vadeli Varlıkların Elden Çıkarılması ve Muhasebeleştirilmesi” standartlarında yer verilmiştir (Sağlam vd., 2009:1250).

TFRS 5 Standardının amacı; satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir (TFRS 5, md.1). Bu bağlamda, standartta, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıkların kriterleri, değerlemesi, amortisman hususu ve finansal tablolarda sunumu gibi konulara değinilmiştir.

TFRS 5’in sınıflandırma ve sunum koşulları, işletmenin, finansal tablolara yansıtılan tüm duran varlıkları ile elden çıkarılacak varlık

gruplarına uygulanır. Duran varlıklar; raporlama döneminden itibaren 12 aydan daha fazla bir sürede geri kazanılması beklenen tutarları içeren varlıkları ifade etmektedir. TFRS 5’de belirtilen ölçüm esasları, tüm duran varlıklara ve elden çıkarılacak varlık gruplarına uygulanır (TFRS 5, md.2). Ancak, aşağıda belirtilen varlıklara TFRS 5’in ölçüm esasları uygulanmaz (TFRS 5, md.5):

- Ertelenmiş vergi varlıkları (TMS 12 Gelir Vergileri),
- Çalışanlara sağlanan faydalar sonucunda edinilen varlıklar (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar),
- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (TFRS 9 Finansal Araçlar) Standardı kapsamındaki finansal varlıklar,
- TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı çerçevesinde gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirilen duran varlıklar,
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülen duran varlıklar,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardı kapsamında sigorta poliçeleri üzerindeki sözleşmeden doğan haklar.

3. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Olarak Sınıflandırma

Bir duran varlık, kullanımı ile elde edilecek nakit akıslardan vazgeçilerek satışına karar verilmesi durumunda, işletme, söz konusu duran varlığı satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırmaya tabi tutar (TFRS 5, md.6). Standartta, bir duran varlığın veya elden çıkarılacak varlık grubunun, satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılabilmesi için aşağıdaki kriterler belirlenmiştir (TFRS 5, md.7-13):

- İlgili duran varlığın veya elden çıkarılacak varlık grubunun derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir.
- Uygun bir yönetim kademesi tarafından, satışa ilişkin bir plan yapılmış ve alıcıların tespiti yönelik aktif bir program başlatılmalıdır.
- İlgili duran varlığın veya elden çıkarılacak varlık grubunun cari gerçeğe uygun değeriyle uyumlu bir fiyat ile aktif olarak pazarlanıyor olması gerekmektedir.

- Satış işleminin, satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırma tarihinden itibaren bir yıl içerisinde gerçekleşmesi beklenmesi ve satış için yapılan planda değişiklik yapılma ihtimalinin zayıf olması gerekmektedir. Ancak, işletmenin kontrolü dışındaki olaylar veya koşullar nedeniyle satış işlemi gecikmişse ve ilgili varlığın veya varlık grubunun satışına yönelik satış planının devam etmekte olduğuna dair bir kanıt mevcutsa, söz konusu varlıkların satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasında bir sakınca yoktur.
- İşletme bir bağlı ortaklık üzerindeki kontrolü kaybedecek oranda bir satış planı yapması halinde, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar için belirlenen kriterleri sağladığı takdirde, söz konusu bağlı ortaklığın tüm varlık ve borçlarını satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırır.
- Bir duran varlık, sadece, ilerleyen zamanlarda elden çıkarılmak için alınmışsa, başlangıçta, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar için belirlenen kriterleri (bir yıl içerisinde elden çıkarılmasının beklenmesi, satış plânın hazırlanması gibi) sağladığı takdirde, satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılabilir.
- Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar için belirlenen kriterler (bir yıl içerisinde elden çıkarılmasının beklenmesi, satış plânın hazırlanması gibi) raporlama döneminden sonra, finansal tabloların yayımlanmasına ilişkin onaydan önce sağlandığı takdirde, söz konusu varlık, satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılmaz. Ancak, durum dipnotta açıklanır.
- İşletme, kullanımdan çekilecek bir duran varlığı veya elden çıkarılacak varlık grubunu satış amaçlı olarak sınıflandıramaz. Kullanımdan çekilecek duran varlıklar; ekonomik ömürlerinin sonuna kadar kullanılabilir olacak duran varlıklar ile satılmayıp faaliyetine son verilecek olan duran varlıklardan oluşmaktadır.

4. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Finansal Tablolarda Sunumu

Bir işletme, satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık veya elden çıkarılacak varlık grubunun içindeki varlıkları, finansal durum tablosunda, diğer varlıklardan ayrı olarak sunması gerekmektedir. Ayrıca, satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna ilişkin borçlar da finansal durum tablosu içerisinde diğer borçlardan ayrı olarak sunulur. Bu varlık ve borçlar mahsup edilmez ve

netleştirilerek tek bir tutar olarak gösterilemez. Bunun yanında söz konusu varlık ve borçların ana sınıfları finansal durum tablosu üzerinde ayrı ayrı veya dipnotlarda açıklanması gerekmektedir. Ancak, elden çıkarılacak varlık grubunun, edinildiği tarihte satış amaçlı sınıflandırma kriterlerine uyan yeni edinilmiş bir bağlı ortaklık olması durumunda, varlık ve borçların ana sınıflamalarına ilişkin açıklama yapılmasına gerek yoktur (TFRS 5, md.38-39).

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık veya elden çıkarılacak varlık grubu ile ilişkili diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş bir birikmiş gelir veya gider varsa ayrı ayrı sunulur (TFRS 5, md.38).

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların, finansal durum tablosunda, dönen varlıklar içerisinde, ayrı bir başlık altında yer alması gerekmektedir. Yurt dışı uygulamalarında, elden çıkarılacak duran varlıkların, bu paralelde raporlandığı görülmektedir (Örten vd., 2009:741).

Satış amaçlı elde tutulan duran varlık veya varlık grubu, Akdoğan ve Sevilengül (2007)'ün çalışmalarında da önerildiği gibi, THP'de varlık olarak 19 no.lu hesap grubunda açılacak olan "19X Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar" hesabında izlenmesi uygun görünmektedir. Ayrıca, varlık grubuna ilişkin yükümlülük ise borç olarak 39 no.lu hesap grubunda açılacak olan "39X Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülük" hesabında izlenmesi uygun olacaktır. Satış amaçlı sınıflanan duran varlık veya varlık grubunun satışında ortaya çıkacak kazanç veya kayıplar ile değerlendirme sonucu oluşacak artış veya azalışlar 649 ve 659 no.lu hesaplara aşağıdaki gibi açılacak alt hesaplarda izlenmesi uygun görünmektedir;

649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabı

- Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Satış Kârları
- Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Artış Kârları

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı

- Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Satış Zararları
- Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Azalış Zararları

5. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Ölçümü

İşletme, satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırmış bulunan bir duran varlığı veya duran varlık grubunu; defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile ölçer. İlgili varlık veya varlık grubunun, satış amaçlı olarak sınıflandırılmasının hemen öncesinde, söz konusu varlık ve varlık grubunun defter değeri ilgili TFRS çerçevesinde ölçölür (TFRS 5, md.15,18).

Satışın bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekteşmesi halinde, işletme satış maliyetini bugünkü değerinden ölçer. Satış maliyetinin bugünkü değerinde, zamanın geçmesinden kaynaklanan bir artış, finansman maliyeti olarak kâr veya zarar içerisinde gösterilir (TFRS 5, md.17).

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık veya varlık grubunun ilk muhasebeleştirilmesinde veya sonraki dönemlerde değerkemesinde; varlık veya varlık grubunun gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmesi sonucu bulunan değeri ile net defter değeri karşılaştırılır. Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmesi ile bulunan değeri, daha düşük olması durumunda, değeri düşüklüğü var demektir ve söz konusu değeri düşüklüğü zararı finansal tablolara yansıtılır (TFRS 5, md.20). Ancak sonraki zamanlarda değeri artışı meydana gelirse, TFRS 5 veya TMS 36 Varlıklarda Değeri Düşüklüğü Standardı hükümlerine göre belirlenen birikmiş değeri düşüklüğü zararlarını aşmamak koşuluyla, söz konusu artış, kazanç olarak muhasebeleştirilir (TFRS 5, md.21).

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık veya varlık grubunun satış gününe kadar muhasebeleştirilmeyen kazanç veya kaybı, ilgili varlığın finansal durum tablosu dışı bırakıldığı tarihte kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilir (TFRS 5, md.24).

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık veya duran varlık grubu, amortismanına tabi tutulmaz veya itfa edilmez. Ancak, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık grubuna ilişkin borçlara ait faiz veya diğeri giderler muhasebeleştirilmeye devam edilir (TFRS 5, md.25).

İşletme, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırdığı duran varlık veya varlık grubunu, satış amaçlı sınıflandırma kriterlerini yitirmesi halinde, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırmaya son verir. Bu durumda; satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma öncesindeki varlığın değeri ve satış amaçlı sınıflandırma yapılmaması halinde ortaya çıkacak olan amortisman, itfa veya yeniden değerkeme ile ilgili düzeltmeler göz

önüne alınarak düzeltilir. Daha sonra düzeltilerek bulunan değer ile ilgili varlığın satılmamasına karar verildiği tarihteki geri kazanılabilir tutarı² karşılaştırılır ve düşük olanı ile ölçüm yapılır (TFRS 5, md.26-27).

İşletmeler, bazen, bir varlık grubunu, varlık grubundaki varlıklarla ilişkili olan borçlarla birlikte elden çıkarabilir. Yine, söz konusu varlık grubunun içerisinde bazı varlıklar TFRS 5'in ölçüm koşullarından hariç tutulmuş varlıklar da olabilir. Ancak varlık grubu içerisinde bir duran varlık satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandıktan sonra, TFRS 5'in ölçüm hükümleri ayırım yapılmaksızın varlık grubunun tamamına uygulanır. Yani bu durumda varlık grubu; varlık grubuna dâhil varlık ve borçların defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülürler. Ancak, sınıflandırma öncesinde varlık grubunda yer alan varlıklar ilgili oldukları TFRS'lere göre ölçüme tabi tutulur (TFRS 5, md.18-19).

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı gereği, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık grubunda, bir değer düşüklüğü zararı tespit edilirse; değer düşüklüğü zararı, varsa öncelikle şerefiyeden, daha sonra kalan kısım TFRS 5 ölçüm kapsamına giren duran varlıkların defter değerleri ile orantılı olarak dağıtılır (TMS 36, md.104,122).

TFRS 5 Standardı çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıkların veya varlık gruplarının ölçümü aşağıdaki gibi özetlenebilir;

- İlgili varlık veya varlık grubu, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırmak için ilk muhasebeleştirilmeden hemen önce, kapsamına girdiği TRFS'ler çerçevesinde ölçülür.
- Daha sonra varlığın defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri karşılaştırılarak, hangi değer düşükse o değerden kayda alınır.
- Aynı şekilde izleyen dönemlerde; varlık defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile değerlemeye devam edilir.
- İzleyen dönemlerde değer düşüklüğü tespit edilirse, yani varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri defter

² Geri Kazanılabilir Tutar: Varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi sonucunda bulunan tutar ile kullanım değerinden büyük olanı ifade etmektedir. Kullanım Değeri ise; bir varlığın süregelen kullanımından ve ekonomik ömrünün sonunda elden çıkarılmasından kaynaklanan tahmini nakit akışlarının bugünkü değeridir.

değerinden daha düşükse, değer düşüklüğü zararı, kapsamlı gelir tablosunda, kâr veya zarar içerisinde muhasebeleştirilir.

- İzleyen dönemlerde varlıkta değer artışı tespit edilirse, daha önce değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilen tutarı aşmamak şartıyla, söz konusu artış kazanç olarak muhasebeleştirilir.
- Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan duran varlık veya varlık grubu için, sınıflandırma tarihinden itibaren amortisman veya itfa payı ayrılmaz.

6. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Örnek Uygulamalar

Örnek: ABC İşletmesi maliyet bedeli 30.000 TL, birikmiş amortismanı 12.000 ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığı 3.000 TL olan bir taşıtını 2013 yılı içerisinde hizmetten çekerek elden çıkarmaya karar vermiştir. İşletme maddi duran varlıklarını maliyet modeline göre değerlemektedir. 2012 yılı sonunda işletme bir satış planı hazırlamıştır. Söz konusu taşıtın ikinci el piyasada tahmini satış fiyatı 20.000 TL ve satış maliyetleri ise 300 TL'dir.

TFRS 5 standardı gereği, varlığın net defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri karşılaştırılarak düşük olan değer üzerinden satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak taşıt kayıtlara alınır.

Varlığın maliyet bedeli	30.000 TL
Birikmiş amortisman	(12.000 TL)
Birikmiş değer düşüklüğü karşılığı	(3.000 TL)
Varlığın net defter değeri	15.000 TL
Varlığın gerçeğe uygun değeri	20.000 TL
Tahmini satış maliyetleri	(300 TL)
Varlığın net gerçeğe uygun değeri	19.700 TL

TFRS 5 standardı gereği düşük olan 15.000 TL üzerinden ilk muhasebeleştirme işlemi gerçekleştirilecektir.

19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN		
DURAN VARLIKLAR HESABI	15.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI	12.000	
25X MAD. DUR. VAR. DEĞ. DÜŞ. KARŞILIK. ⁴	3.000	
254 TAŞITLAR HESABI		30.000

İzleyen raporlama dönemi itibariyle (31.12.2013 tarihinde) işletmenin elinde olmayan işletme dışı nedenlerden dolayı henüz satış işlemi gerçekleştirilememiştir. Ancak satış planında bir değişiklik söz konusu değildir. 31.12.2013 tarihi itibariyle varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (net gerçeğe uygun değeri) 17.000 TL'dir.

TFRS 5 gereği, ilk sınıflandırma sonrası dönemlerde; yine varlığın net defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri karşılaştırılır. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri düşük çıkarsa, değer düşüklüğü var demektir ve fark zarar olarak muhasebeleştirilir. Ancak yüksek çıkarsa, bu durumda artış sınıflandırma öncesinde veya sonrasında zarar olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğünü aşmamak şartıyla kâr olarak muhasebeleştirilir.

Varlığın defter değeri	15.000 TL
Net gerçeğe uygun değeri	17.000 TL
Değer artış kârı	2.000 TL

⁴ Muhasebe Mevzuatına göre maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmamaktadır. Ancak, TMS 16 çerçevesinde maliyet yöntemi ile değerlendirme işleminde maddi duran varlıklar değer düşüklüğü testine tabi tutulmakta ve tespit edilen değer düşüklüğü kâr veya zarar içerisinde muhasebeleştirilmektedir. Bu bağlamda maddi duran varlıklar için ayrılacak olan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesi amacıyla 25 no.lu hesap grubuna "25X Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları Hesabı" adında bir hesap açılması uygun görülmektedir.

19X SATIş AMAÇLI ELDE TUTULAN		
DURAN VARLIKLAR HESABI	2.000	
649 DİĞER OLAĞAN GEL./KÂR.		2.000 ⁵
▪ Satış Amaçlı Elde Tutulan		
Duran Varlık Değ. Art. Kâr.		

20.01.2014 tarihinde söz konusu varlık 16.500 TL'ye nakit olarak satılmıştır (KDV ihmâl edilmiştir).

Varlığın defter değeri 17.000 TL

Satış bedeli 16.500 TL

Satış zararı 500 TL

100 KASA HESABI	16.500	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARAR.	500	
▪ Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran		
Varlık Satış Zararları		
19X SATIş AMAÇLI ELDE TU-		
TULAN DURAN VARLIK.		17.000

Örnek: KLM İşletmesi maliyet bedeli 20.000 TL, birikmiş amortismanı 8.000 TL olan bir iř makinesini bir yıl içerisinde hizmetten çıkararak satmayı düşünmektedir. İşletme bu amaç doğrultusunda 31.12.2012 tarihinde bir satış planı hazırlayarak alıcı tespitine yönelik çalışma başlatmıştır. İşletme maddi duran varlıklarını maliyet modeli ile değerlemektedir. Söz konusu iř makinesinin gerçeğe uygun değeri 10.000 TL ve satışın gerçekteşebilmesi için ortaya çıkacak tahmini giderler ise 500 TL'dir.

Varlığın maliyet bedeli 20.000 TL

Birikmiş amortisman (8.000 TL)

Varlığın net defter değeri 12.000 TL

⁵ İlgili varlığın satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmadan önce 3.000 TL değer düşüklüğü zararı bulunmaktadır. Söz konusu örnekte 2.000 TL değer artışı 3.000 TL limitini aşmadığı için tamamı kâr olarak muhasebeleştirilmiştir.

Varlığın gerçeğe uygun değeri	10.000 TL
Tahmini satış maliyetleri	(500 TL)
Varlığın net gerçeğe uygun değeri	9.500 TL

TFRS 5 standardı gereği, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, varlığın defter değerinden daha düşük olduğu için ilk muhasebeleştirmede 9.500 TL üzerinden kayıtlara alınır.

19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN		
DURAN VARLIKLAR HESABI	9.500	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI	8.000	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARAR.	2.500	
▪ Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran		
Varlık Değer Azalış Zararları		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZ.		20.000

İzleyen raporlama dönemi itibariyle (31.12.2013 tarihinde) işletmenin elinde olmayan işletme dışı nedenlerden dolayı henüz satış işlemi gerçekleştirilememiştir. Ancak satış planında bir değişiklik söz konusu değildir. 31.12.2013 tarihi itibariyle varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (net gerçeğe uygun değeri) 13.000 TL'dir.

Varlığın defter değeri	9.500 TL
Net gerçeğe uygun değeri	13.000 TL
Değer artışı	3.500 TL

31.12.2013 tarihi itibariyle 3.500 TL değer artışı meydana gelmiştir. Ancak, ilk sınıflandırma sırasında 2.500 TL değer düşüklüğü zararı çıktığından dolayı, 3.500 TL'lik değer artışının ancak 2.500 TL'lik kısmı kâr olarak muhasebeleştirilebilir. Bu durumda aşağıdaki kayıt yapılır;

19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN		
DURAN VARLIKLAR HESABI	2.500	
649 DİĞER OLAĞAN GEL./KÂR.		2.500
▪ Satış Amaçlı Elde Tutulan		
Duran Varlık Değ. Art. Kâr.		

20.01.2014 tarihinde söz konusu varlık 13.000 TL'ye nakit olarak satılmıştır (KDV ihmâl edilmiştir).

Varlığın defter değeri	12.000 TL
Satış bedeli	13.000 TL
Satış kârı	1.000 TL

100 KASA HESABI	13.000	
19X SATIş AMAÇLI ELDE TU- TULAN DURAN VARLIK.		12.000
649 DİĞER OLAĞAN GEL./KÂR.		1.000
▪ Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Satış Kârları		

Örnek: Maddi duran varlıklarını yeniden değeri modeline ile değerileyen XYZ İşletmesinin faaliyetlerinde kullanmakta olduğu, maliyet bedeli 100.000 TL ve yeniden değeri lenmiş değeri 120.000 TL olan bir deposu mevcuttur. İşletme 31.12.2012 tarihi itibariyle depoyu bir yıl içerisinde satmaya karar vermiş ve bu doğrultuda satış planı hazırlamıştır. 31.12.2012 tarihi itibariyle söz konusu varlığı ilişkin birikmiş amortisman tutarı 20.000 TL'dir. XYZ İşletmesi kullanmak amacıyla edinmiş olduğu deposunu, satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırmadan önce TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı çerçevesinde yeniden değeri lemiş ve gerçeğe uygun değeri ni 110.000 TL olduğunu tespit etmiştir.

Maddi duran varlık, satış amaçlı sınıflandırılmadan önce değeri lemesi sonucu; değeri artışı söz konusu olursa diğer kapsamlı gelir içerisinde yeniden değeri leme artışı olarak, eğer değeri azalışı olursa azalış tutarı daha önceden diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş yeniden değeri leme artışından mahsup edilerek muhasebeleştirilir. Ancak, değeri azalışı yeniden değeri leme artışı tutarını aşması durumunda aşan kısım kapsamlı gelir tablosunda zarar olarak muhasebeleştirilir.

TFRS 5 gereği, söz konusu örnekteki işletme duran varlığını satış amaçlı sınıflandırmadan önce ölçmesi ve aşağıdaki şekilde muhasebeleştirmesi gerekmektedir.

522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞI HESABI 252 BİNALAR HESABI	10.000 ⁶	10.000
---	---------------------	--------

Daha sonra XYZ İşletmesi söz konusu varlığı satış amaçlı sınıflandırmadan hemen önce gerçeğe uygun değerini 90.000 TL ve satış maliyetlerini 1.000 TL olarak belirlemiştir.

Varlığın defter değeri	110.000 TL
Birikmiş amortisman	(20.000 TL)
Varlığın net defter değeri	90.000 TL
Varlığın gerçeğe uygun değeri	90.000 TL
Tahmini satış maliyetleri	(1.000 TL)
Varlığın net gerçeğe uygun değeri	89.000 TL

TFRS 5 gereği varlığın net gerçeğe uygun değeri, net defter değerinden daha düşük olduğu için, ilk muhasebeleştirmede 89.000 TL dikkate alınacaktır. Bu durumda ilk muhasebeleştirme aşağıdaki şekilde kaydedilir;

19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR HESABI 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARAR. ▪ Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Azalış Zararları 252 BİNALAR HESABI	89.000 20.000 1.000	110.000
--	---------------------------	---------

⁶ Daha önce 20.000 TL (120.000 – 100.000) tutarında yeniden değerleme artışı diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş bulunmaktadır. Değerleme işlemi sonucu 10.000 TL (120.000 – 110.000) tutarında değer azalışı olmuş ve bu tutar 20.000 TL'yi aşmadığı için tamamı yeniden değerleme artışından mahsup edilmiştir.

Eğer söz konusu örnekte 31.12.2012 tarihi itibariyle, varlığın satış maliyetleri düşölmüş gerçeğe uygun değeri 95.000 TL olsaydı ilk muhasebeleştirme kaydı aşağıdaki gibi olurdu;

19X SATIş AMAÇLI ELDE TUTULAN		
DURAN VARLIKLAR HESABI	95.000	
257 BİRİKMİş AMORTİSMANLAR HESABI	20.000	
252 BİNALAR HESABI		110.000
649 DİğER OLAğAN GEL./KÂR.		5.000
▪ Satış Amaçlı Elde Tutulan		
Duran Varlık Değ. Art. Kâr.		

Yeniden değerkeme artışı hesabında (522 no.lu hesap) kalan 10.000 TL'lik değerk artışı ise söz konusu varlık satılınca kadar kapatılmaz. Varlık satıldığında geçmiş yıllar kârları hesabına aktarılır. Ancak bu aktarma işlemi kâr veya zarar üzerinden gerçekleştirilmez. Satış işlemi işletmenin kontrolü dışında uzaması durumunda izleyen raporlama döneminde satış amaçlı elde tutulan duran varlık değerklemeye tabi tutulur. Değer artışları 649 no.lu hesapta, değerk azalışları ise 659 no.lu hesapta izlenmeye devam edilir. Satış sonucu oluşan kâr veya zararlar da yine aynı hesaplarda takip edilir.

Örnek: PRS İşletmesi maliyet bedeli 50.000 TL, birikmiş amortismanı 10.000 TL ve birikmiş değerk düşöklüğü karşılığı 5.000 TL olan bir kamyonetini 2013 yılı içerisinde elden çıkarmaya karar vermiştir. İşletme maddi duran varlıklarını maliyet modeline göre değerklemektedir. 2012 yılı sonunda işletme bir satış planı hazırlamıştır. 2012 yılı sonu itibariyle söz konusu kamyonetin satış maliyetleri düşölmüş gerçeğe uygun değeri 30.000 TL'dir. Ayrıca, kamyonetin alımı esnasında çekilen banka kredisinin 10.000 TL'lik kısmı ödenmemiştir.

Varlığın maliyet bedeli	50.000 TL
Birikmiş amortisman	(10.000 TL)
Birikmiş değerk düşöklüğü karşılığı	(5.000 TL)
Varlığın net defter değeri	35.000 TL
Varlığın net gerçeğe uygun değeri	30.000 TL

TFRS 5 standardı gereği net gerçeğe uygun değerk üzerinden ilk muhasebeleştirme işlemi gerçekleştirilecektir.

19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN		
DURAN VARLIKLAR HESABI	30.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI	10.000	
25X MAD. DUR. VAR. DEĞ. DÜŞ. KARŞILIK.	5.000	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARAR.	5.000	
▪ Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran		
Varlık Değer Azalış Zararları		
254 TAŞITLAR HESABI		50.000

Kalan banka borcu ise aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir;

300 BANKA KREDİLERİ HESABI	10.000	
39X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIK.		
İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜK.		10.000

Örnek: KLM İşletmesi 31.12.2012 tarihi itibarıyla maliyet bedeli 20.000 TL, birikmiş amortismanı 4.000 TL ve birikmiş değer düşüklüğü zararı 2.000 TL olan bir makinasını satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırmış bulunmaktadır. 2012 sonu itibarıyla makinanın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 12.500 TL'dir. Makine 2012 yılı başında aktife girmiş olup faydalı ömrü 5 yıldır.

Varlığın maliyet bedeli	20.000 TL
Birikmiş amortisman	(4.000 TL)
Birikmiş değer düşüklüğü zararı	(2.000 TL)
Varlığın net defter değeri	14.000 TL
Varlığın net gerçeğe uygun değeri	12.500 TL

Söz konusu makine TFRS 5 gereği 2012 sonu itibarıyla 12.500 TL üzerinden satış amaçlı duran varlık olarak muhasebeleştirilecektir. Ancak 2013 yılı içerisinde işletme satış amaçlı olarak sınıflandırılan makinenin satışından vazgeçmiştir. Bu durumda, işletme, varlık satış amaçlı olarak sınıflandırılmamış olsaydı ulaşacağı net defter değerini hesaplar ve

yeniden sınıflandırma tarihindeki varlığın geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırır. Hangisi düşük ise o değeri yeni defter değeri olarak dikkate alır.

Söz konusu örnekte 2013 sonu itibariyle varlığın geri kazanılabilir tutarı 12.000 TL ise yeniden sınıflandırmada dikkate alınacak değer şöyle hesaplanır;

Satış amaçlı sınıflama yapılmıyorsa ayrılacak olan amortisman $14.000 \text{ TL} / 4 \text{ yıl}^6 = 3.500 \text{ TL}$

Makinanın net defter değeri $14.000 - 3.500 = 10.500 \text{ TL}$

Makinanın geri kazanılabilir tutarı $= 12.000 \text{ TL}$

TFRS 5 gereği makinanın net defter değeri daha düşük olduğu için 10.500 TL üzerinden yeniden sınıflandırılır. Yeniden sınıflandırma işlemini aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir;

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	10.500	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARAR.	2.000	
19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIK.		12.500

Örnek⁷: KLM İşletmesi hukuki olarak ayrı bir kişiliğe sahip olmayan bir birimini satmaya karar vermiştir. Söz konusu birimin satış amaçlı olarak sınıflandırılmadan hemen önce varlık ve borçlarının defter değerleri aşağıdaki gibidir;

Kalemler	Tutar
Tesis, Makine ve Cihazlar	70.000
Demirbaşlar	30.000
Hisse Senetleri	50.000
Kasa	20.000
Varlıklar Toplamı	170.000
Satıcılar	30.000
Borçlar Toplamı	30.000
Net Varlıklar	140.000

⁶ Makine 2012 yılında aktife girmiş ve yararlı ömrü 5 yıldır. 2012 yılı amortismanı ayrıldığı için 2013 sonu itibariyle kalan yararlı ömür 4 yıldır.

⁷ Özerhan ve Yanık'ın (2012:384) çalışmasındaki örnekten geliştirilmiştir.

Satış amaçlı sınıflandırılacak olan varlık grubunun, sınıflandırma tarihi itibarıyla, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (net gerçeğe uygun değeri) ise 130.000 TL'dir.

Varlık grubunun net defter değeri	140.000 TL
Varlık grubunun net gerçeğe uygun değeri	(130.000 TL)
Değer düşüklüğü zararı	10.000 TL

TFRS 5 gereği 10.000 TL'lik değer düşüklüğü zararı, varlık grubundaki varlıkların defter değerleri ile orantılı olarak dağıtılır. Ancak varlık grubu içerisinde TFRS 5'in ölçüm kapsamına girmeyen varlıklara (dönen varlıklar) değer düşüklüğü zararından pay verilmez. Bu durumda değer düşüklüğü zararı sadece tesis, makine ve cihazlar ile demirbaşlara aşağıdaki gibi dağıtılır;

Tesis, Makine ve Cihazlar	$10.000 \times (70.000/100.000) = 7.000$ TL
Demirbaşlar	$10.000 \times (30.000/100.000) = 3.000$ TL
Toplam değer düşüklüğü zararı	= 10.000 TL

Varlık grubunun satış amaçlı olarak sınıflandırılmasına ilişkin yevmiye kaydı ise şöyle yapılır;

19X SATIş AMAÇLI ELDE TUTULAN		
DURAN VARLIKLAR HESABI	160.000	
▪ Tesis, Makine ve Cihazlar	63.000	
▪ Demirbaşlar	27.000	
▪ Hisse Senetleri	50.000	
▪ Kasa	20.000	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARAR.	10.000	
▪ Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Azalış Zararları		
320 SATICILAR HESABI	30.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZ.		70.000
255 DEMİRBAŞLAR HESABI		30.000
110 HİSSE SENETLERİ HESABI		50.000
100 KASA HESABI		20.000
39X SATIş AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIK.		
İLİşKİN YÜKÜMLÜLÜK.		30.000

7. Sonuç ve Öneriler

İşletmenin faaliyetlerinde kullandığı ve bir yıl içerisinde elde çıkarmayacak olduğu varlıklarına duran varlık denir. Duran varlıklar işletmenin yatırımlarını ifade etmektedir. İşletmeler, uzun vadeli amaçlarla almış oldukları duran varlıklarını veya varlık gruplarını (bu grubun içerisinde dönen varlıklarda yer alabilir) ilerleyen zamanlarda veya başlangıçta ilk alındığında –bir yıl içerisinde- elden çıkarmayı düşünebilmektedirler. Bu durumda söz konusu duran varlıklar veya varlık grupları TFRS 5 standardı gereği satış amaçlı elde tutulan varlık veya varlık grubu olarak sınıflandırılması gerekmektedir.

Satış amaçlı olarak sınıflandırılan varlık veya varlık grupları bir yıl içerisinde elden çıkarılması planlandığı için dönen varlıklar içerisinde diğer varlıklardan ayrı olarak sunulması gerekmektedir. Bazen satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık veya varlık grubuyla ilişkili olarak bir yükümlülükte söz konusu olabilmektedir. Bu bağlamda, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar veya varlık grupları 19 no.lu

hesap grubuna açılacak olan “19X Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar” hesabında izlenmesi uygun görünmektedir. Yine, söz konusu varlık veya varlık grubuna ilişkin yükümlülükler ise 39 no.lu hesap grubunda açılacak olan “39X Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler” hesabında izlenebilir.

Satış amaçlı olarak sınıflandırılan bir duran varlık veya varlık grubu, ilk muhasebeleştirme tarihinde ve ileriki raporlama zamanlarında; ilgili varlığın veya varlık grubunun net defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulur. Değerleme sonucunda, değer düşüklüğü ortaya çıkarsa kapsamlı gelir tablosunda zarar olarak kayıtlara alınır. Eğer değer artışı ortaya çıkarsa, satış amaçlı sınıflandırılmadan önce veya sonra değer düşüklüğü zararı varsa, söz konusu zarar tutarını aşmamak koşuluyla kapsamlı gelir tablosunda kâr olarak yazılır. Satış amaçlı olarak sınıflandırılan duran varlık veya varlık grubunun satışı gerçekleştiğinde ortaya çıkan kazanç veya kayıp ise kapsamlı gelir tablosunda kâr veya zarar içerisinde muhasebeleştirilir.

Kaynakça

- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007), “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 84, ss. 29-70.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2009), Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları: Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara.
- Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012), Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları – Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:427, 2. Baskı, Ankara.
- Sağlam, N., Şengel, S. ve Öztürk, B. (2009), UFRS – UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara.
- TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı