

SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARIN TFRS 5 KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİMESİ VE ÖRNEK UYGULAMALAR

ACCOUNTING OF FIXED ASSETS HELD FOR SALE UNDER TFRS 5 AND SAMPLE APPLICATIONS

Arş. Gör. Dr. Ahmet AKGEMCİ

Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
ahmetakgemci@ksu.edu.tr

Kahramanmaraş / Türkiye

ORCID: 0000-0003-0019-5664

ÖZET

İşletmelerin faaliyetlerinde kullanmak amacıyla iktisap ettikleri ve bir faaliyet dönemi içerisinde elden çıkarmayı düşünmedikleri varlıklar, duran varlık olarak ifade edilmektedir. Duran varlıklar işletmeye nakit akışı sağlayan en önemli varlık grubu olmakla birlikte, işletmeler bazı durumlarda duran varlıklarını elden çıkarmayı arzu etmektedirler. Özellikle işletme yönetiminin duran varlığın satışına ilişkin detaylı bir satış planının olması ve varlığın piyasada satış ihtimalinin yüksek olması halinde ilgili duran varlık ya da varlık grubu “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık ve Durdurulan Faaliyetler” standardı gereğince, duran varlık hesap grubundan çıkartılarak dönen varlıklara aktarılmaktadır. İşletmenin kullanımdan veya üretimden çektiği duran varlıkların, satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılması sürecinde net defter değerleri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri karşılaştırılır ve küçük olan değer üzerinden kayıtlara alınır. Varlığın satışının gerçekleşmemesi halinde dönem sonlarında yine net defter değerleri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olan ile ölçümlenmeye devam eder. İlgili literatür incelendiğinde TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık ve Durdurulan Faaliyetler” standardının bankalar ve finansal kiralama şirketlerinde uygulama alanı bulduğu görülmektedir. Bu kapsamda söz konusu bu çalışmada satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların sınıflandırılması, ölçümlenmesi ve mali tablolarda sunumuna ilişkin bilgiler verilmiştir.

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

ABSTRACT

Assets that businesses acquire for use in their operations and that they do not intend to dispose of within an operating period are expressed as fixed assets. Although fixed assets are the most important asset group that provides cash flow to the business, businesses sometimes wish to dispose of their fixed assets. In particular, if the business management has a detailed sales plan for the sale of the fixed asset and the asset is likely to be sold in the market, the relevant fixed asset or asset group is removed from the fixed asset account group and transferred to current assets in accordance with the “TFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations” standard.

In the process of classifying non-current assets that the entity withdraws from use or production as held for sale, their net book values are compared with their fair values less costs to sell and recorded at the lower value. If the sale of the asset is not realized, it continues to be measured at the end of the period with the lower of net book values and fair value less costs to sell. When the relevant literature is examined, it is seen that the TFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations standard finds application in banks and financial leasing companies. In this context, in this study, information on the classification, measurement and presentation in financial statements of fixed assets held for sale are given.

Keywords: TFRS 5, Fixed Assets Held for Sale.

1.GİRİŞ

Ülkelerin farklı muhasebe uygulamalarına sahip olması, sermaye hareketlerinin kısıtlanmasına ve küresel kriz eğilimlerinin artmasına neden olduğu söylenebilir. Mali nitelikteki işlemlerin kayıt altına alınıp raporlanma sürecinde, ülkelerin birbirilerinden farklı ilke ve esas belirlemeleri finansal bilgi kullanıcılarının olası yatırımlarını karşılaştırmasını engellemektedir. Diğer taraftan, farklı sektörlerde faaliyette bulunan şirketlerin faaliyet sonuçlarının doğru, güvenilir bir şekilde raporlanması için de belirli standartların oluşturulması önem ihtiva etmektedir. Her bir ülkede faaliyet gösteren şirketlerin faaliyet sonuçlarının raporlanması aşamasında uluslararası ölçekte oluşturulmuş muhasebe ilke ve esaslarını kullanmaları, şirketlere kaynak maliyetini düşürme fırsatı verdiği gibi, söz konusu yatırımların etkin ve verimli alanlara tahsisini sağlamaktadır. Uluslararası düzeyde uyumun sağlanması ve belirli standartların sağlanması adına çeşitli kurum ve kuruluş tarafından 1970’li yıllardan günümüze değin birçok muhasebe ve finansal raporlama standardı yayınlanmıştır. Özellikle işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi aşamasında kullanılan duran varlıklara ilişkin birçok düzenleme ve muhasebe standardı (Örneğin TMS 16 Maddi Duran Varlık, TMS 38 Maddi olmayan Duran varlık standardı gibi...) bulunmaktadır. (Işık,2019, s:10-17;Onat ve Akın,2015,s:12-16)

Duran varlıklar, işletmelerin faaliyetlerinde kullanmak amacıyla iktisap ettikleri ve bir faaliyet dönemi içerisinde elden çıkarmayı düşünmedikleri varlıklardan oluşmaktadır (Gökğöz,2012, s:67). İşletmelerin faaliyetlerini sürdürmeleri ya da belirlenen hedeflere ulaşılabilmesi duran varlıkların etkin ve verimli kullanımına bağlıdır (Işık,2019, s:14). Bu kapsamda duran varlıkların ilk iktisap edildiklerinde kayıt altına alınması, dönem sonunda değerlendirilmesi ve sunumu finansal bilgi kullanıcıları için önem arz etmektedir. Ancak duran varlıkların üretimden çekilip ya da kullanımının durdurularak satışına karar verildiğinde söz konusu duran varlıklar kısa vadede nakde dönüşmesi beklenen varlık özelliği taşıyacaktır. Bu kapsamda finansal bilgi kullanıcılarının gereksinimini karşılamak adına, satışına karar verilen duran varlıkların finansal durum tablosunda ayrı bir kalemde gösterilmesi ve aynı zamanda dipnotlarda gerekli açıklamaların yapılması gerçeğe uygun finansal raporlamanın bir gerekliliğidir. TFRS 5: Satış amaçlı elde tutulan duran varlık standardı da bu gerekliliği gerçekleştirmek üzere geliştirilmiş bir standarttır. Söz konusu bu standart, üretimden yada kullanımdan çekilip satılacak olan duran varlıklar ile durdurulan faaliyetlere ilişkin bilgilerin finansal tablo ve dipnotlarda sunulmasına ilişkin ilke ve esasları belirlemiştir (Örten vd.,2020,s:463-464). Söz konusu standarda ilişkin ilk düzenlemeler FASB (Financial Accounting Standards Board) kurumu tarafından 1995 yılında gerçekleştirilmiştir. 2001 yılında ise “Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün veya Elden Çıkarılmasının Muhasebeleştirilmesi” isimli standart yayımlanmıştır. İlgili standartta belirli kriterleri ya da şartları sağlayan duran varlıkların satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılabilmesi ve bilançoda ayrı bir bölümde sunulması gerektiği belirtilmektedir. Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklara ilişkin ülkemizde ilk düzenlemelere 2003 yılında yayınlanan Seri: XI, No: 25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” ‘de yer verilmiştir.

Diğer taraftan 2006 tarihinde 26110 sayılı resmi gazetede yayınlanan “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı” ülkemizde gerçekleştirilen bir diğer düzenlemedir. 2011 yılında Türk Ticaret Kanunu’ndaki değişikliklerle birlikte söz konusu standarda yönelik düzenleme ve değişiklik yetkisi Kamu Gözetimi Kurumuna (KGK) devredilmiştir (Sezgin,2015,s:30-34).

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklara ilişkin ilgili literatür incelendiğinde ulusal ve uluslararası düzeyde birçok çalışma yapıldığı görülmektedir. Örneğin Otlu ve Gül (2019) Elazığ örnekleminde gerçekleştirdikleri çalışmada muhasebe meslek mensuplarının çoğunun satış amaçlı elde tutulan duran varlık sınıflaması yapmadığı bulgularına ulaşılmıştır. Yine Akdoğan vd. (2015) çalışmasında Borsa İstanbul’a kote olmuş şirketlerin 2009-2014 yıllarındaki mali tablo ve dipnotları incelenmiş, şirketlerin satış amaçlı elde tutulan duran varlık grubu kullanımı araştırılmıştır. İlgili araştırmada bankalar, finansal kiralama ve faktöring şirketlerinde satış amaçlı elde tutulan duran varlık grubunun sıklıkla kullanıldığı tespit edilmiştir. Satış amaçlı sınıflandırılan duran varlık grubunun bazı sektörlerde kullanımının yoğun olduğu ve aynı zamanda bazı meslek mensupları tarafından da hiç uygulanmadığı görülmektedir. Bu kapsamda üretimden çekilip kullanımı durdurulan duran varlıkların satışı söz konusu olduğunda, ilgili işlemlerin finansal bilgi kullanıcılarının gereksinimine cevap verecek nitelikte raporlanması gerekmektedir. Bu doğrultuda satılmak amacıyla üretimden çekilen duran varlıkların TFRS 5 “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık ve Durdurulan Faaliyetler Standardı” çerçevesinde kayıt altına alınıp raporlanması önem arz etmektedir ve söz konusu bu çalışmanın amacı satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine yönelik ilke ve esasları ilgili standart kapsamında açıklamaktır. Çalışmada giriş bölümünden sonra TFRS 5 “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık ve Durdurulan Faaliyetler” standardının amacı ve kapsamına değinilmiş, daha sonra satış amaçlı duran varlığın sınıflandırma kriterleri ve ölçülenmesine ilişkin bilgiler verilmiştir. Çalışmanın son kısmında ise satış amaçlı elde tutulan duran varlıklara yönelik örnek uygulamalar yapılmıştır.¹

2.TFRS 5 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIK STANDARDININ KAPSAMI VE AMACI

İşletmenin faaliyetlerinde kullanılmak üzere iktisap edilen ve bir yıldan uzun bir sürede yada normal faaliyet döneminden daha uzun bir sürede nakde dönüşmesi beklenen varlıklar , duran varlık olarak tanımlanmaktadır (Gökgöz,2012,s:68). TFRS 5 standardı aktiflerde yer alan duran varlıkların satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılmasına imkan tanımaktadır (Çavuşoğlu ve Demirel, 2016,s:89). Söz konusu bu standart sadece duran varlıklara ilişkindir. Ancak duran varlık özelliği taşımalarına rağmen aşağıda yer alan varlık grupları “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık” kapsamında değerlendirilmez (Akdoğan,2010,2:1-26;Örten vd.,2020,s:464).

- TMS 41 kapsamındaki tarımsal varlıklar
- TMS 40 kapsamında değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller
- TMS 39 kapsamındaki finansal araçlar
- TMS 12 kapsamındaki ertelenmiş vergiler
- TMS 19 çerçevesinde değerlendirilen çalışanlara sağlanan faydalar
- TMS 4 kapsamında sigorta poliçe varlıkları

Söz konusu bu standardın amacı, işletmenin kullanımında olan duran varlıkların işletme yönetimi tarafından satışına karar verildiğinde, ilgili duran varlıkların mali tablo ve dipnotlarında satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sunularına ilişkin ilke ve esasları belirlemektir (TFRS 5, md.1; Otlu ve Gül,2019,s:3).

¹ Durdurulan faaliyetler çalışma kapsamına alınmamıştır.

3.SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARIN SINIFLANDIRMA KRİTERLERİ VE ÖN KOŞULLARI

Bir duran varlığın kullanımdan ve üretimden çekilip satışına karar verildiğinde, ilgili duran varlığın finansal durum tablosundaki sınıflandırılması değiştirilerek satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılması mümkün hale gelmektedir (TFRS 5,md. 6). İşletme duran varlığın kullanımını durdurarak, kullanımdan elde edilecek nakit girişlerinden ziyade , ilgili duran varlığın satışından nakit akışı beklemektedir. Bu durumda duran varlığın TFRS 5 gereğince satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılması gerekmektedir (Çavuşoğlu ve Demirel,2016,s:89-90). Nitekim ilgili standartta bir duran varlığın satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılabilmesi için bazı kriterler belirlenmiştir. Kısaca duran varlığın “satış amaçlı elde tutulan duran varlık” olarak tanımlanabilmesi için bazı şartları sağlaması gerekmektedir. Özellikle üretimden çekilip satılmak istenen duran varlığın piyasada satılma ihtimalinin yüksek olması gerekmektedir. Satışı arzu edilen duran varlığın satılma ihtimalinin yüksek olması ise varlığın piyasada aktif bir şekilde pazarlanabiliyor olması, varlığın satışının bir yıl içinde tamamlanabilmesi ve işletme yönetiminin satışa ilişkin detaylı bir programının olmasına bağlıdır (Gökgez,2012,s:70-71 ;Otlu ve Gül,2019,s:3-4 ; Akdoğan vd.2015,s:155-156). Ancak işletmenin kontrol edemediği koşullar nedeniyle satış işleminin gerçekleşmemesi halinde belirli şartlar altında, işletme ilgili duran varlığı yine satış amaçlı duran varlık olarak sınıflamaya devam edebilir. Söz konusu bu şartlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Çavuşoğlu ve Demirel, 2016,s:91-92).

-İşletme yönetiminin ilgili duran varlığın satışına ilişkin belirlemiş olduğu satış planının uygulanmaya devam etmesi.

- Satışın gecikmesinin temel nedeninin işletmenin kontrolünde olmaması

-İşletmenin değişen koşullara ilişkin ilgili önlemleri almış olması ve değişen satış şartlarına yönelik çözüm önerilerinin geliştirilmesi.

Duran varlıkların, satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılması halinde söz konusu duran varlıkla ilişkilendirilen borçların da sınıflandırılması değiştirilir. Örneğin yeniden sınıflandırılarak satış amaçlı elde tutulan duran varlık grubuna alınan iktisadi kıymetlere ilişkin borçlar satış amaçlı elde tutulan duran varlıklara ait yükümlülükler hesabına aktarılır (Örten vd.,2020,s:472). Diğer taraftan satış amaçlı sınıflandırılan varlığın, standartta belirtilen koşulları sağlayamaması durumunda ilgili varlığın satış amaçlı sınıflandırılmasına son verilir (Gökçen vd., 2011,s:64).

4.SATIŞ AMAÇLI SINIFLANDIRILAN DURAN VARLIĞIN DEĞERLEMESİ VE ÖLÇÜMLENMESİ

Satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılan duran varlıklar, satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile net defter değerinden düşük olanı ile ölçümlenecek, finansal durum tablosuna düşük değer ile alınacaktır (Gökçen vd., 2011,s:63). Defter değeri varlığın maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararlarının indirildikten sonra kalan tutardır. Gerçeğe uygun değer ise, “piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek olan fiyat” olarak tanımlanmaktadır (Işık,2019,s:39-40).

İşletmenin üretimden çekerek satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırdığı iktisadi kıymetlerin değerlemesi aşağıda yer aldığı gibi özetlenebilir (Gökgez,2012,s:73-75 ; TFRS 5, md.,25-26-27).

-İlgili duran varlık defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile aktife alınır ve varlığın satışının gerçekleşmemesi halinde aynı yöntemle değerlendirilir.

-İzleyen değerlendirme dönemlerinde, defter değerinin satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerden yüksek olması halinde, ilgili varlığa ilişkin bir değer düşüklüğü söz konusudur ve söz konusu bu değer düşüklüğü kar-zarar tablosunda muhasebeleştirilir.

-İzleyene değerlendirme dönemlerinde defter değerinin satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olması halinde yani bir değer artışı söz konusu olduğunda, birikmiş değer düşüklüğü ve zarar hesabındaki tutar kadar kazanç muhasebeleştirilir.

- İşletmenin satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırdığı iktisadi kıymetlere dönem sonunda amortisman ayrılmaz. Ancak ilgili duran varlığın satış amaçlı sınıflandırma şartlarını yitirdiğinde, satış amaçlı sınıflandırma sonlandırılır. Bu durumda ilgili duran varlık hiç satış amaçlı sınıflandırılmamış gibi duran varlığa ilişkin amortisman ve diğer düzeltmeler yapılır daha sonra düzeltilmiş değer ile geri kazanılabilir değerden düşük olan ile kayıt altına alınır.

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların kayıt altına alınması, dönem sonlarında ölçümlenmesi ve mali tablolarda sunumu aşamasında literatürde bazı hesap grupları kullanılmaktadır. Bu hesap grupları şu şekilde sıralanabilir (Gökgöz, 2012,s:72; Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 52-53; Örten vd.,2020,s:467);

-“194² Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık”

-“394³ Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler”

-“523 Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlık Değerleme Artışı”

-“670 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklardan Gelirler.”

-“680 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlık Giderler.”

Yukarıda yer alan hesap grupları satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların dönem sonlarında mali tablolarda sunumunda kullanılan kalemler olmakla birlikte özellikle kar-zarar tablosuyla ilişkilendirilen tutarların farklı hesaplarda izlendiği (Örneğin: 649 Diğ. Olağ. Gel. ve Kâr. Hes. , 659 Diğ. Olağ. Gid. ve Zar. Hes.) görülmektedir.

5.ÖRNEK UYGULAMALAR

1⁴. İmalat sektöründe faaliyet gösteren XYZ şirketi 2018 yılında peşin bedelle satın aldığı pres makinasını satmak amacıyla 2021 yılında üretimden çekmiştir. İlgili duran varlığın bilançodaki kayıtlı değeri 650.000 TL , Birikmiş amortismanı 300.000 TL , Yeniden değerlendirme artışı 150.000 TL'dir.

Varsayımlar;

a) Pres makinasının tahmini piyasa satış fiyatı 400.000 TL, tahmini satış maliyeti ise 6.000 TL'dir. Pres makinası 2022 yılı içerisinde 450.000 TL'ye peşin olarak satılmıştır.

b) Pres makinasının tahmini satış fiyatı 300.000 TL, tahmini satış maliyeti ise 4.000 TL'dir. Pres makinası 2022 yılında 250.000 TL'ye satılmıştır.

Cevaplar;

a) TFRS 5 gereğince ilgili duran varlık, satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak kayıt altına alınırken, ilgili duran varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri çıkartıldıktan sonra kalan değeri ile net defter değerinin düşük olanı dikkate alınır.

-Defter Değeri (350.000) = Bilançodaki kayıtlı değer (650.000)- Birikmiş amortisman (300.000)

-Satış Maliyeti Düşülmüş GUD (394.000)= Piyasa satış fiyatı (400.000)- Satış maliyeti (6.000)

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri (394.000) ; net defter değerinden (350.000) yüksek olduğu için , duran varlığa ilişkin değer düşüklüğü söz konusu değildir.

² Akdoğan ve Sevilengül (2007) çalışmasında 199; Işık (2019) çalışmasında 197 hesap kodu kullanılmıştır.

³ Işık (2019) çalışmasında 397 hesap kodu kullanılmıştır

⁴ Örten vd. (2020) çalışmasından alıntılanmıştır.

. 2021.

194 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık	350.000	
257 Birikmiş Amortisman	300.000	
522 MDV Yeniden Değerleme Artışı	150.000	
523 Satış Amaçlı Sınıf. Dur. Varlık Değ. Artışı	150.000	
253 Tesis Makine ve Cihazlar	650.000	

(Duran varlığın, satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılması)

. 2022.

100 Kasa	450.000	
523 Satış Amaçlı Sınıf. Dur. Varlık Değ. Artışı	150.000	
570 Geçmiş Yıl Karları	150.000	
194 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık	350.000	
670 Sat. Amaç Elde Tut. Dur. Var. Gel.	100.000	

(Satış amaçlı elde tutulan duran varlığın satışı)

b) -Defter Değeri (350.000) = Bilançodaki kayıtlı değer (650.000)- Birikmiş amortisman (300.000)
-Satış Maliyeti Düşülmüş GUD (296.000)= Piyasa satış fiyatı (300.000)- Satış maliyeti (4.000)
İlgili duran varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri (296.000) , net defter değerinden (350.000) düşük olduğu için , duran varlığa ilişkin değer düşüklüğü meydana gelmiştir. Söz konusu bu değer düşüklüğü (54.000) , değer artış fonundan karşılanacaktır.

. 2021.

522 MDV Yeniden Değerleme Artışı	54.000	
257 Birikmiş Amortisman	54.000	

(Duran varlığa ilişkin değer düşüklüğü karşılığı ayrılması)

. 2021.

194 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık	296.000	
257 Birikmiş Amortisman	354.000	
522 MDV Yeniden Değerleme Artışı	96.000	
523 Satış Amaçlı Sınıf. Dur. Varlık Değ. Artışı	96.000	
253 Tesis Makine ve Cihazlar	650.000	

(Duran varlığın ,satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılması)

. 2021.

100 Kasa	250.000	
523 Satış Amaçlı Sınıf. Dur. Varlık Değ. Artışı	96.000	
680 Sat. Amacıyla El. Tut. Dur. Var. Gid.	46.000	
570 Geçmiş Yıl Karları	96.000	
194 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık	296.000	

(Satış amaçlı elde tutulan duran varlığın satışı)

2⁵.XYZ şirketi ürettiği ürünlerin dağıtımını için kullandığı 2017 yılında peşin bedelle satın aldığı kamyonetin kullanımını durdurarak 2020 yılında satmaya karar vermiştir. İlgili duran varlığın bilançodaki kayıtlı değeri 400.000 TL, Birikmiş amortisman (Amortisman:120.000; Değer düşüklüğü karşılığı: 40.000) 160.000 TL'dir.

⁵ Gökgez (2012) , Çavuşoğlu ve Demirel (2016) çalışmalarından alıntılanmıştır.

Varsayımlar

a)XYZ işletmesi maddi duran varlıklarını yeniden değerlendirme modeli ile değerlemektedir. Kamyonet satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılmadan önce yeniden değerlendirilmiş ve yeniden değerlendirilmiş tutarının 300.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

-Kamyonet satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılmadan önce TMS 16 Maddi Duran Varlık standardı gereğince ilgili işlemlerin yapılması gerekmektedir.

. 2020.	
254 Taşıtlar	300.000
257 Birikmiş Amortisman	160.000
679 Diğ.Faal.Ol.Gel. ve Kar.	40.000
522 MDV Yeniden Değerleme Artışı	20.000
254 Taşıtlar	400.000
(Kamyonetin yeniden değerlendirilmesi)	

-Varlığın net defter değeri= 300.000 TL ; -Sat. maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri = 300.000 TL

. 2021.	
194 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık	300.000
522 MDV Yeniden Değerleme Artışı	20.000
523 Satış Amaçlı Sınıf. Dur. Varlık Değ.Artışı	20.000
254 Taşıtlar	300.000
(Duran varlığın, satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılması)	

3⁶. XYZ işletmesi 01.01.2019 tarihinde peşin bedelle 100.000 TL'ye satın aldığı, ekonomik ömrü 5 yıl olan bilgisayarları satmaya karar vermiştir.31.12.2020 tarihinde ilgili duran varlığı satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflamıştır. Duran varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri 60.000 TL'dir.

Varsayımlar

-XYZ işletmesi 2021 yılı itibariyle ekonomik nedenlerden dolayı bilgisayarları satmaktan vazgeçmiştir. Yeniden sınıflandırma tarihinde ilgili duran varlığın geri kazanılabilir değeri 45.000 TL'dir.

-Defter Değeri (60.000) = Bilançodaki Kayıtlı değeri (100.000) – B. Amortisman (40.000)

-Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri =60.000

. 2020.	
194 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık	60.000
257 Birikmiş Amortisman	40.000
255 Demirbaşlar	100.000
(Duran varlığın, satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılması)	

-31.12.2021 tarihi itibariyle yani raporlama dönemi sonunda varlığın net defter değeri 40.000 TL; geri kazanılabilir değeri ise 45.000 TL 'dir. Söz konusu bu durumda varlığın net defter değeri ile geri kazanılabilir değeri karşılaştırılır.

⁶ Sezgin (2015) , Yeniğün ve Aydemir (2015) çalışmalarından alıntılanmıştır.

. 2021.

255 Demirbaşlar

40.000

194 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık 40.000

(Satış amaçlı sınıflandırılan varlığın, tekrar duran varlık olarak sınıflandırılması)

6.SONUÇ

İşletmenin faaliyet döngüsü içerisinde satılıp nakde veya alacağa çevrilmesi beklenmeyen ve aynı zamanda işletme faaliyetlerinin icra edilmesi sürecinde kullanılan varlıklar, duran varlık olarak nitelendirilmektedir. Duran varlıklar, özellikle imalat sanayinde faaliyette bulunan şirketler için büyük bir önem arz etmektedir. Çünkü işletmenin nakit akışları duran varlıkların kullanımı neticesinde üretilen mamul yada ürünlerin satışıyla sağlanmaktadır. Ancak, işletme yönetimi söz konusu duran varlıkları üretimden yada kullanımdan çekerek iktisadi kıymetin satışını arzu edebilir. Söz konusu bu durumda TFRS 5 “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık ve Durdurulan Faaliyetler Standardı” gereğince ilgili duran varlık, duran varlık hesap grubundan çıkartılarak defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile dönen varlıklar içerisine aktarılır. Ancak işletme yönetiminin herhangi bir duran varlığın yada varlık grubunun satışına karar vermesi, duran varlıkların satış amaçlı olarak sınıflandırılabilmesi için yeterli değildir. Özellikle duran varlığın satışına yönelik işletmenin aktif bir programının olması ve aynı zamanda varlığın piyasada satışının muhtemel olması gerekmektedir.

Satış amaçlı sınıflandırılan varlığa ilişkin amortisman ayırma işlemleri sonlandırılır. Varlığın satışının gecikmesi halinde ise yine defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile ölçümlenmeye devam edilir ve eğer değer düşüklüğü söz konusu ise değer düşüklüğü zararı kayıt alınır. Ancak değer artışı var ise önceki dönemlerde oluşan değer düşüklüğü kadar olan tutarlar değer artışı olarak muhasebeleştirilir. Satış amaçlı sınıflandırılan varlıklara yönelik bir diğer özellikli durum ise sınıflandırılan varlığın satış amaçlı sınıflandırma kriterlerini kaybetmesidir. İşletme yönetiminin ilgili duran varlık yada varlık grubunun satışından vazgeçmesi ve varlığın piyasada satışının mümkün olmaması halinde, satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar, dönen varlık grubundan çıkartılarak duran varlık hesaplarına aktarılır. Bu durumda ilgili duran varlığa ilişkin (hiç satış amaçlı sınıflandırılmamış gibi) amortisman düzeltmeleri yapılarak, varlığın düzeltilmiş değeri ile geri kazanılabilir değeri karşılaştırılır ve düşük olanı değer ile kayıtlara alınır. Bu kapsamda söz konusu bu çalışmada özellikle bankalar ve finansal kiralama şirketlerinde uygulama alanı bulan satış amaçlı elde bulundurulmuş duran varlıkların örnek uygulamalar yardımıyla sınıflandırılmasına, değerlemesine ve sunumuna ilişkin bilgiler verilmiştir.

7.KAYNAKÇA

Akdoğan N. , Aktaş M. ,Anaforoğlu P. , Atalay B., Eren K.ve Özdemir C.(2015), “Ulusal Ve Gözaltı Pazarında İşlem Gören Şirketlerin Tfrs 5 Kapsamında Satış Amaçlı Duran Varlık Grubunu Kullanım Eğilimlerinin 2009-2014 Dönemi Finansal Tablolarında İncelenmesi” *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8 (3): 153-200

Akdoğan, N. (2010). “KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı” *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 30, 1-26.

Akdoğan, N., Sevilengül O. (2007). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”. *Mali Çözüm Dergisi*. (84),29-69

Çavuşoğlu K. ve Demirel Utku B. (2016), “Duran Varlıkların TFRS 5 Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve BIST (Borsa İstanbul) 30 Endeksinde Yer Alan Firmaların TFRS 5 Uyarınca Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Sınıflandırılmasına Yönelik Olarak İncelenmesi” *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* 2 (1), 88-111.

Gökçen, G., Ataman, B., ve Cakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Gökgöz, Ahmet (2012), “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Veya Varlık Grubunun Muhasebeleştirilmesi” Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 8(8),67-86.

Otlu F. ve Gül M. (2019).“TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin Tespiti Üzerine Bir Araştırma: Elazığ İli Örneği”, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*,10(1),1-12.

Örten, R., Kaval, H., ve Karapınar, A. (2020) Türkiye Muhasabe-Finansal Raporlama Standartları, Uygulama ve Yorumları (Gözden Geçirilmiş 13. Baskı), Gazi Kitabevi,Ankara.

Sezgin H. (2015).”Tfrs 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler Standardı”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.

Işık Ş. E. (2019).”Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar İle Durdurulan Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi Ve Halka Açık İşletmelerin Finansal Tablolarında Gösterimi (Bist 100), Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ,İstanbul.

Onat O.K.ve Akın O. (2015).“Durdurulan Faaliyetler ile İşletme Performansı İlişkisinin Belirlenmesi: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma”, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* . 7(2) . 11-16

TFRS 5 “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı “.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardı

Yenigün T. ve Aydemir O. (2015) “TMS/TFRS Uygulamalarının Oran Analizine Muhtemel Etkileri”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak,64-80