



PASSFR.EU

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



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

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

UFRS® 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler



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

© Copyright 2021, Istanbul University

UFRS® 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

KAPSAM VE TEMEL TANIMLAR

UFRS 5 “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardı, işletmeler tarafından, duran varlıkları, elden çıkarılacak grupları ve işletmenin satış veya elden çıkarma amacıyla elde tutulan bileşenlerini muhasebeleştirmek ve durdurulan faaliyetleri açıklamak için kullanılmaktadır.

UFRS 5, UMS 12 Gelir Vergileri, UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, UFRS 9 Finansal Araçlar, UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, UMS 41 Tarım veya UFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamındaki varlıklara uygulanmaz.

Bu standardı doğru anlamak için bazı temel tanımları bilmemiz gerekir (UFRS5.Ek A):

- İşletme birimi: İşletmenin geri kalanından açıkça ayırt edilebilen faaliyetler ve nakit akışlarıdır. İşletme birimi, önemli bir iş kolu veya coğrafi bölge veya münhasıran yeniden satış amacıyla edinilmiş bir bağlı kuruluş olabilir.
- Durdurulan faaliyet: Elden çıkarılan veya satış için elde tutulan olarak sınıflandırılan ve ayrı bir ana iş kolunu temsil eden, ayrı bir ana iş kolunu elden çıkarmaya yönelik tek bir koordineli planın parçası olan bir işletmenin bir bileşeni, veya münhasıran yeniden satış amacıyla edinilmiş bir yan kuruluşur.
- Elden çıkarılacak varlık grubu: İşletmenin tek bir işlemde elden çıkarmayı planladığı varlıklarla doğrudan ilişkili bir varlık ve borç grubudur. Elden çıkarılacak grup, nakit yaratan birimlerden oluşan bir grup, tek bir nakit yaratan birim veya nakit yaratan bir birimin parçası olabilir.

FİNANSAL TABLOLARA ALMA VE ÖLÇÜM

İşletme, duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) defter değerinin sürekli kullanımdan ziyade bir satış işlemi yoluyla geri kazanılması durumunda satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırır (UFRS5.6).

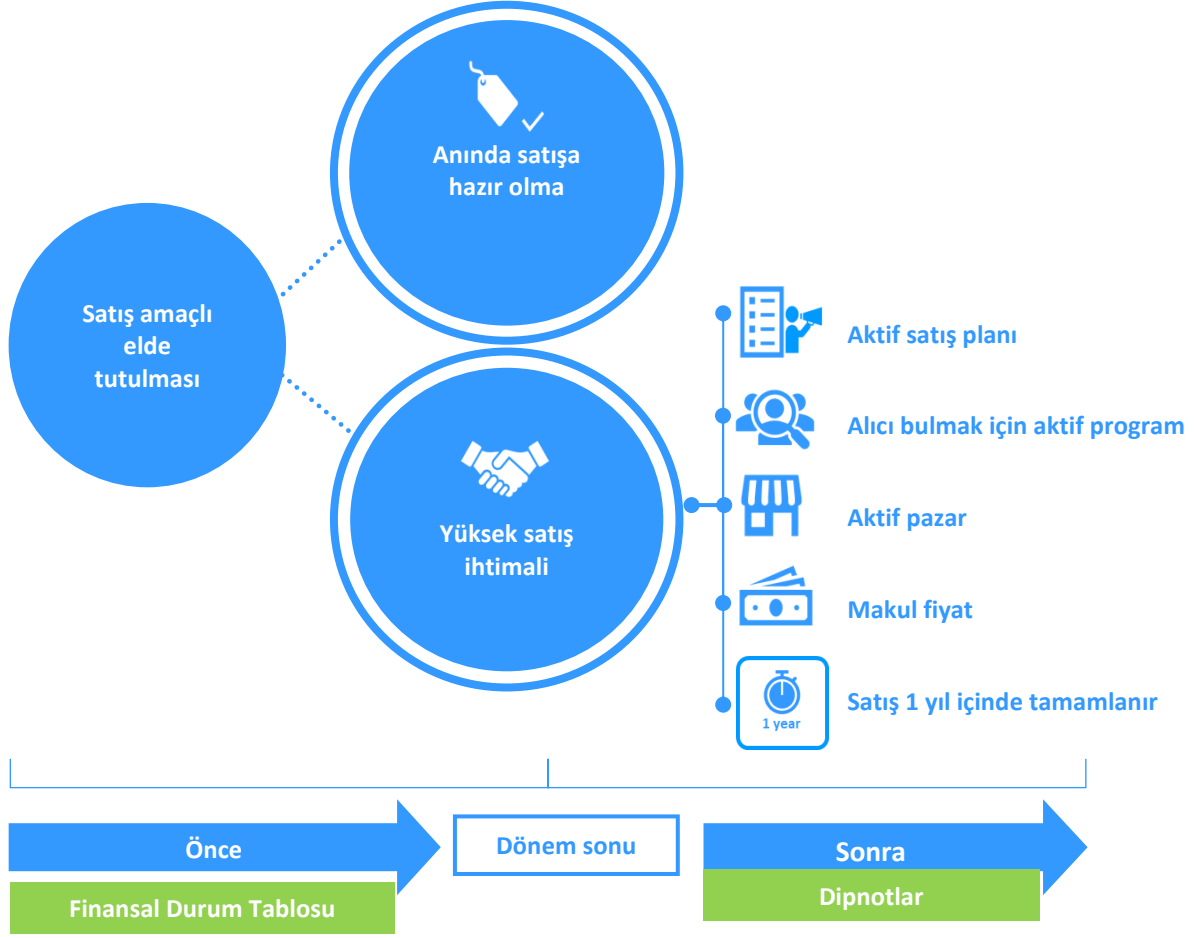
Bir kalemi satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırmak için iki ana koşul yerine getirilmelidir:

1. Varlık (veya elden çıkarılacak grup) mevcut haliyle hemen satılmaya hazır olmalıdır;
2. Satış olasılığı yüksek olmalıdır.

Varlık aktif bir piyasada işlem görmeli ve makul bir fiyat belirlenmelidir (bkz. Şekil 1). Duran varlıkların diğer duran varlıklarla takasına da izin verilir. Yönetim tarafından olası bir alıcının belirlenmesi için adımlar atılmalı ve satış planı, sınıflandırma tarihinden itibaren bir yıl içinde tamamlanmalıdır.

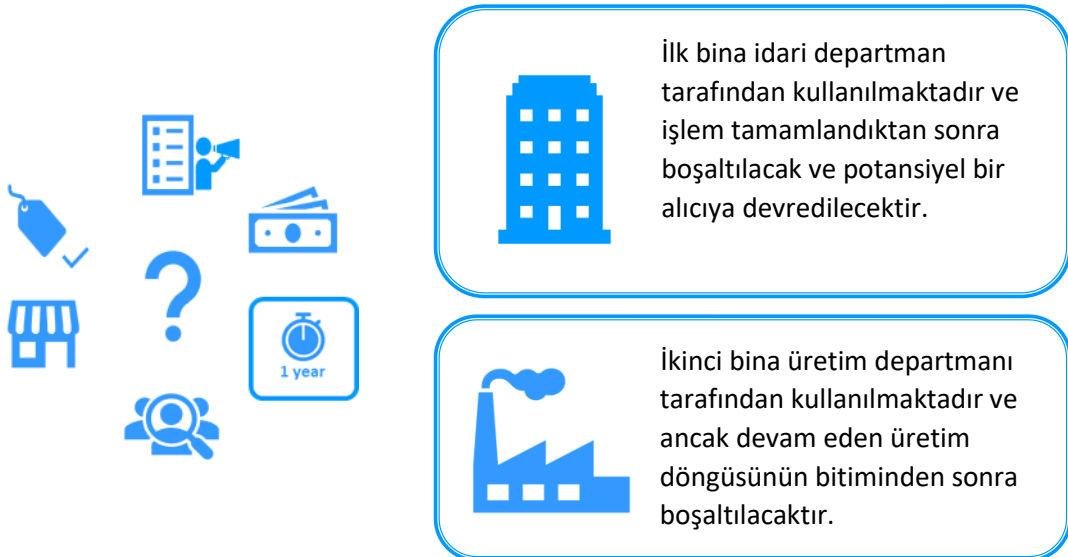
Belirli koşullar altında, gecikme işletmenin kontrolü dışındaki faktörler tarafından belirlenebileceğinden satışı tamamlama süresi uzatılabilir. Bu tür dış faktörler, piyasa veya belirli düzenleyici koşullarla ilgili olabilir. İşletmenin ilk planına bağlı kalması durumunda, sınıflandırmada herhangi bir değişiklik yapılmasına gerek yoktur.

Şekil 1. Satış Amaçlı Elde Tutulan Olarak Sınıflandırma Kriterleri



Kriterler raporlama döneminden sonra karşılanırsa, işletmenin finansal tablolarında duran varlık veya elden çıkarılacak varlık grubunu satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırmasına izin verilmez. Ancak elden çıkarma taahhüdü finansal tablo dipnotlarında açıklanabilir.

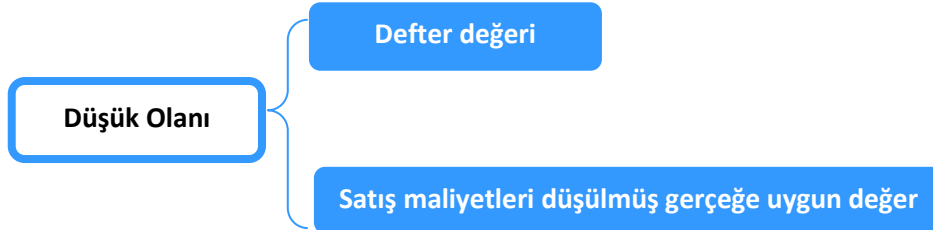
Örneğin, otomotiv endüstrisinde faaliyet gösteren bir işletmenin iki binasını satmaya kararlı olduğunu ve yerel bir gazetede elden çıkarmanın reklamını yaparak bir alıcı bulmak için eylemler başlattığını varsayalım.



Bu varlıklar satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılıyor mu? Cevap sadece idari departman tarafından kullanılan bina için evet. Binayı boşaltma zamanının benzer işlemler için olağan ve alışılmış olduğuna, ancak üretim departmanı tarafından kullanılan için anormal olduğuna dikkat edin.

Satış amacıyla elde tutulan duran bir varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu), defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülür (UFRS5.15) (bakınız Şekil 2).

Şekil 2. Satış için elde tutulan duran varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) ölçümü



Defter değeri, satış için elde tutulan duran varlıklara (veya elden çıkarılacak varlık grubuna) ilişkin geçerli UFRS Standartları kullanılarak, satış amaçlı elde tutulan olarak ilk sınıflandırmadan önce belirlenmelidir. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer defter değerinden düşük olduğunda değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmelidir (UFRS5.20).

Örneğin, bir işletmenin UMS 16 Maddi Duran Varlıklar kapsamında maliyet modelini uyguladığı bir aracı satmayı planladığını varsayalım. Satış amaçlı elde tutulan olarak yeniden sınıflandırma tarihinde, aracın defter değeri 100.000 PB, gerçeğe uygun değeri 95.000 PB ve satış maliyetleri 5.000 PB'dir. Bu durumda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer 100.000 PB'lik defter değerine göre 90.000 PB olduğundan 10.000 PB tutarında bir değer düşüklüğü zararı kaydedilmelidir. Şimdi işletmenin yeniden değerlendirme modelini uyguladığını varsayalım. Defter değeri, gerçeğe uygun değer olacaktır ve bu, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile karşılaştırılmalıdır. Dolayısıyla, değer düşüklüğü zararı tahmini satış maliyetleri, yani 5.000 PB olacaktır.

Satışın bir yıldan fazla gerçekleşmesinin beklendiği durumlarda, satış maliyetlerinin bugünkü değeri hesaplanmalıdır (UFRS5.17). Satış maliyetlerinin bugünkü değerindeki artış, finansman maliyeti olarak kâr veya zarar tablosuna yansıtılmalıdır.

Elden çıkarılacak bir grup için kaydedilen değer düşüklüğü zararı, zarar yazma işlemine kadar ilk önce şerefiyeye tahsis edilmelidir. Kalan zarar, orantılı olarak gruptaki diğer varlıklara dağıtılmalıdır.

Amortisman veya itfa payları, satış amaçlı elde tutulan olarak yeniden sınıflandırmayı takiben sona erecektir. Ancak, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir grubun yükümlülüklerine atfedilebilen faiz ve diğer giderler kaydedilmeye devam edilecektir.

Gerçeğe uygun değerde müteakip bir artışın, yalnızca değer düşüklüğü zararını aşmadığı ölçüde kaydedilebileceğine dikkat edilmelidir. Satış tarihine kadar daha önce muhasebeleştirilmemiş bir kazanç veya kayıp, bilanço dışı bırakma tarihinde muhasebeleştirilmelidir.

Alpha'nın 1.1.N'de 900 PB karşılığında bazı ekipman satın aldığını ve 300 PB'lik ek nakliye ve kurulum maliyetlerine neden olduğunu varsayalım. Yönetim, varlığı 10 yıl boyunca eşit olarak kullanmayı planlamaktadır, ardından ekipman 200 PB'ye satılacaktır. Ancak yönetim, bir alıcıyı 1.10.N+2'de bulmak için bir satış planı ve aktif bir program başlatır. Bu tarihte varlığın gerçeğe uygun değeri 855 PB ve satış maliyetlerinin 20 PB olduğu tahmin edilmektedir. Ancak, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin 820 PB olduğu 31.12.N+2 tarihine kadar varlık satılmaz. 31.12.N+3 tarihinde, varlık hala

satılmadı; gerçeğe uygun değeri 875 PB'dir ve satış maliyetleri 25 PB'dir. N, N+1, N+2 ve N+3'ün sonundaki geçerli muhasebe politikaları ve finansal tablolar üzerindeki etkileri nelerdir?

Çözüm

1.1.N'de olduğu gibi, varlık UMS 16 kapsamında ekipman olarak muhasebeleştirilir. 10 yılda doğrusal amortisman yöntemi (faydalarının eşit tüketimini yansıtan) kullanılarak amortisman tabi tutulur. Bu amortisman modeli N+1 için devam etmektedir.

1.10.N+2 itibarıyla varlık, UFRS5 kapsamında satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak yeniden sınıflandırılır. Aynı tarihte varlığın amortismanı sona erer ve defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülür. Bu ölçümden kaynaklanan olası değer düşüklüğü zararları ilgili finansal tablolarda muhasebeleştirilir.

31.12.N+2 ve 31.12.N+3 itibarıyla, varlık UFRS5 kapsamında hala satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılır ve defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülür. Bu ölçümden kaynaklanan olası değer düşüklüğü zararı finansal tablolarda muhasebeleştirilir.

Tüm bu politikaların Alpha'nın dört yıl için hazırlanan finansal tabloları üzerindeki etkileri nelerdir?

1.10.N+2'den önce varlık, yönetim tarafından belirlenen amortisman planına göre amortisman tabi tutulur. Bu nedenle, yıllık amortisman 100 PB'dir (varlığın maliyeti 900 PB + 300 PB = 1.200 PB; kalıntı değeri 200 PB; sonuçta ortaya çıkan amortisman tabi tutar 1.000 PB; 10 yılda doğrusal amortisman yöntemi). Bu amortisman, 1 Ekim N+2 tarihine kadar 2 yıl 9 ay boyunca geçerlidir. Bu nedenle, o tarihe kadar 275 PB tutarında amortisman birikir. Bu, varlığın 1.10.N+2 itibarıyla defter değerinin 1.200 PB-275 PB=925 PB olduğu anlamına gelir.

1.10.N+2 itibarıyla işletme, 925 PB'lik defter değerini 835 PB'lik (855PB – 20PB) varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile karşılaştırır. Aradaki 90 PB'lik (925PB – 835PB) fark değer düşüklüğü zararlıdır, çünkü varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri defter değerinden küçüktür. Varlık, satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılır.

31.12.N+2 itibarıyla, varlık 15 PB daha değer düşüklüğüne uğramıştır. Defter değeri 925 PB olarak kalır, ancak satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer 820 PB olur. Bu tarih itibarıyla muhasebeleştirilen toplam değer düşüklüğü zararı bu nedenle 105 PB'dir.

Son olarak, 31.12.N+3 itibarıyla, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 850 PB (875-25) olduğu için varlık bir miktar değer kazanır. Bu nedenle işletme, daha önce muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının bir kısmını iptal eder. Varlık, 850 PB'lik satış maliyetleri düşülmüş yeni gerçeğe uygun değerinden ölçüldüğünden, bu iptal 30 PB içindir.

ORTAKLARA DAĞITIM AMACIYLA ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR (VEYA ELDEN ÇIKARILACAK VARLIK GRUPLARI)

İşletme ayrıca bir duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) ortaklara dağıtmaya da karar verebilir. Yukarıdaki sınıflandırma ve ölçüm koşulları da karşılanmakla birlikte işletme bir satış planına sahip olmak yerine artık bir dağıtım planına bağlı olmalıdır.

KULLANIMDAN ÇEKİLECEK DURAN VARLIKLAR

Kullanımdan çekilecek duran varlıklarının (veya elden çıkarılacak varlık grupları), defter değerleri bir satış işlemi ile geri kazanılmayacağı için satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmaz. Diğer bir deyişle, varlıklar ekonomik ömürlerinin sonuna kadar kullanılacak veya satılmak yerine kapatılacaktır. Ancak, işletmenin bir bileşeninden vazgeçilecekse, işletme ilgili sonuçları ve nakit akışlarını ayrıca açıklamalıdır.

SATIŞ PLANINA İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER

İşletme, bir duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amacıyla elde tutulandan ortaklara dağıtılmak üzere elde tutulan olarak (veya tam tersi şekilde) yeniden sınıflandırmaya karar verebilir. Bu karar, ilk elden çıkarma planının devamı olarak değerlendirilecektir.

Satış (veya dağıtım) için elde tutulan olarak sınıflandırma kriterleri artık karşılanmadığında, duran varlık (elden çıkarılacak varlık grubu/elden çıkarılacak varlık grubunun bileşenleri) aşağıdakilerden düşük olanı ile ölçülmelidir (UFRS5.27):

- Satış (veya dağıtım) amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırmadan önceki defter değerinin, varlık satış veya dağıtım amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmamış olması durumunda muhasebeleştirilecek olan herhangi bir amortisman, itfa payı veya yeniden değerlendirme için düzeltilmiş tutar ve
- Sonradan satılmamasına veya dağıtılmamasına karar verildiği tarihteki geri kazanılabilir tutar.

Defter değerinde yapılması gereken düzeltmeler, devam eden faaliyetlerden kaynaklanan kâr veya zarara dahil edilecektir.

Elden çıkarılacak grubun bir bileşeni çıkarıldığında, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırma kriterleri hala karşılanıyorsa, kalanlar bir grup olarak kabul edilecektir. Aksi takdirde, bileşenler ayrı ayrı defter değerleri ile o tarihteki satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür (UFRS5.29).

AÇIKLAMA

Aşağıdaki bilgiler finansal durum tablosunda ayrıca açıklanacaktır:

- Satış amacıyla elde tutulan duran varlıklar;
- Elden çıkarılacak bir gruba dahil edilen varlık ve yükümlülükler (tutarlar mahsup edilmemelidir);
- Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen her türlü kümülatif gelir veya gider.

Kapsamlı gelir tablosu, devam eden ve durdurulan faaliyetler için aşağıdaki gibi iki ayrı bölüm içermelidir:

- Satış için elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) yeniden ölçümünden kaynaklanan herhangi bir kazanç veya kayıp, varlık yeniden değerlendirme modeli kullanılarak sınıflandırmadan önce değerlendirilmediği sürece, sürdürülen faaliyetlere ilişkin kâr veya zarara dahil edilir.

- Durdurulan faaliyetlerden gelirler, giderler, vergi öncesi kâr veya zarar, gelir vergisi ve sonuçlar ve durdurulan faaliyeti oluşturan kalemlerin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değere göre muhasebeleştirilen kazanç veya kayıplar.

Nakit akış tablosu, durdurulan faaliyetlerin işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin net nakit akışlarını ayrı olarak açıklamalıdır.

Finansal tablolara ilişkin dipnotlarda aşağıda yer alan bilgiler açıklanmalıdır.

- Duran varlık veya elden çıkarılacak varlık grubunun parçası olan kalemler;
- Satışın gerekçeleri ve koşulları;
- Satışın beklenen şekli ve zamanlaması;
- Gerçeğe uygun değerdeki bir değişikliğin sonucu olarak kaydedilen kazanç ve kayıplar;
- Satış planını değiştirme kararının gerekçeleri ve koşulları.

Örnek

1 Ocak 2015'te Holden Şirketi, 1.000.000 PB'ye bir ekipman satın almıştır. İşletme, varlığın on yıllık bir süre boyunca eşit olarak kullanılacağını tahmin etmiş ve 20.000 PB'lik kalıntı değer dikkate alınmıştır. Aralık 2020'de yönetim bir satış planı başlattı. Bu amaçla işletme, satışı teşvik etmek ve potansiyel alıcılarla müzakerelerde yardım sağlamak üzere 5.000 PB ödeyerek bir temsilci atamıştır. Temsilci, mevcut piyasa trendlerine dayalı olarak 450.000 PB'lik bir satış fiyatı tahmin etmiştir. Ancak, Aralık 2021'in sonuna kadar herhangi bir teklif yapılmamıştır. Bunun üzerine temsilci, piyasa koşullarının kötüleşmesi nedeniyle satış fiyatında 150.000 PB'lik bir düşüş tavsiye etmiştir. Yöneticiler, varlığın üretim sürecinde kullanılması yoluyla 320.000 PB tutarında ek fayda sağlanabileceğini tahmin ettikleri için planlarını değiştirmeye karar vermiştir.

Çözüm

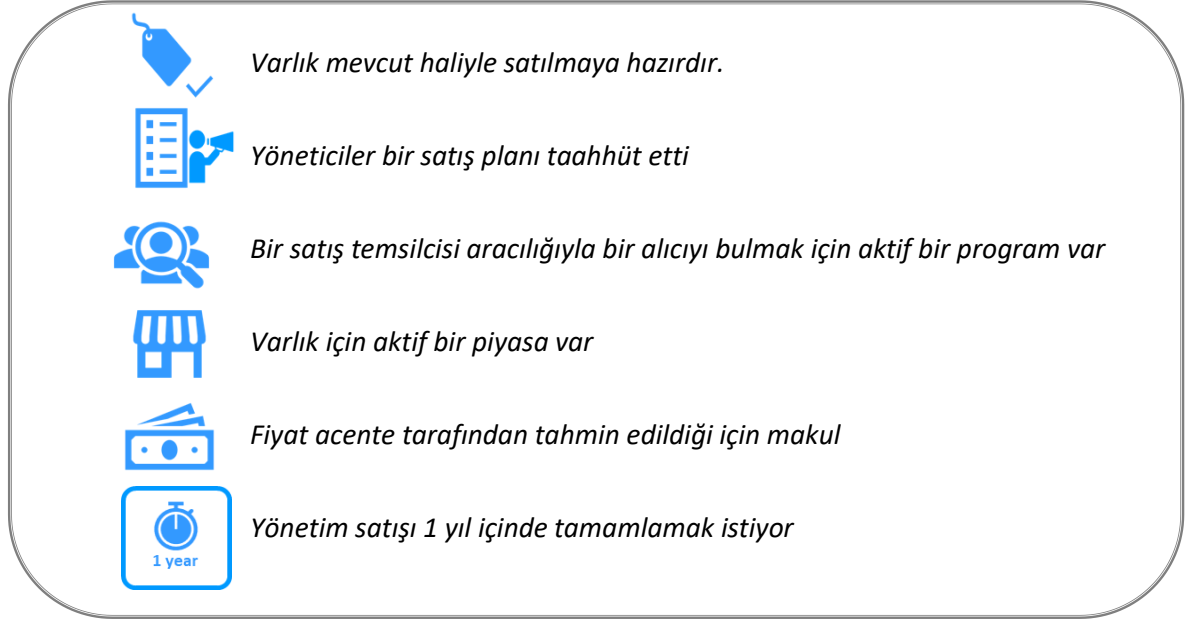
Satın alma işleminin ardından Holden Şirketi, 1.000.000 PB tutarında bir duran varlık muhasebeleştirmiştir. İşletme, varlığın on yıl boyunca kullanılacağını tahmin etmektedir. Varlık eşit olarak tüketileceğinden, doğrusal amortisman yöntemi kullanılmalıdır. Kalıntı değer, işletmenin faydalı ömrünün sonunda varlığı satarak elde etmeyi beklediği tahmini tutardır. Bu değer, tüketim yoluyla değil, satış işlemi yoluyla elde edilecek faydaları yansıttığından, varlığın amortismanını hesaplamak için maliyetten 20.000 PB çıkarılmalıdır. Sonuç olarak, amortisman şu şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{Amortisman} = \frac{\text{maliyet} - \text{kalıntı değer}}{\text{Faydalı ömür}}$$

$$\text{Amortisman} = \frac{1.000.000 \text{ PB} - 20.000 \text{ PB}}{10} = 98.000 \text{ PB}$$

2020 yılının sonunda, yönetim varlığı satmaya karar vermiştir.

⇒ Değerleme Ölçütleri



Bu tarihteki defter değeri, varlığın 6 yıllık tüketimini aşağıdaki gibi yansıtmalıdır:

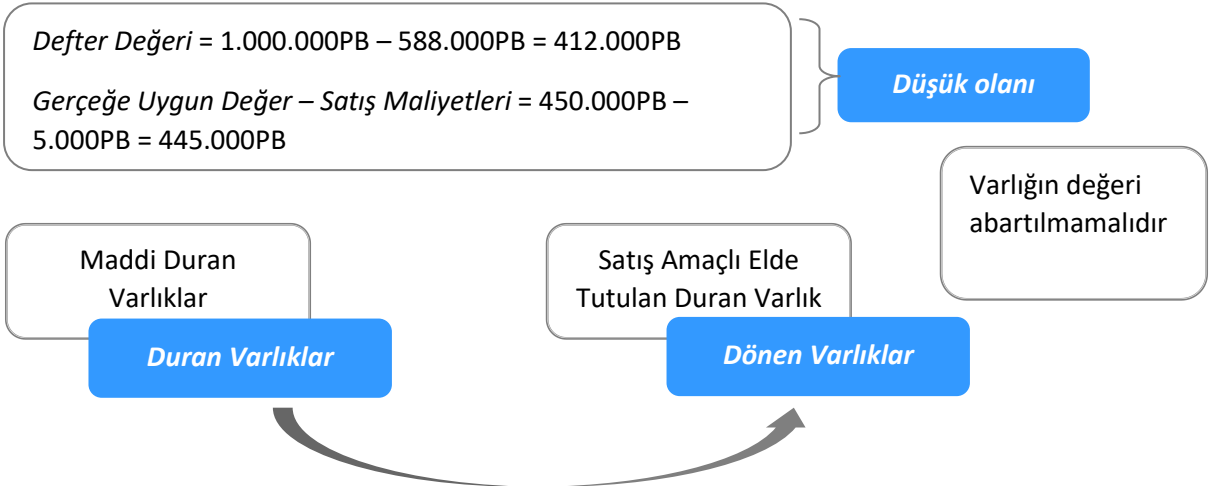
Defter değeri = Maliyet - Birikmiş amortisman

2015'ten 2020'ye birikmiş amortisman: 98.000 PB x 6 yıl = 588.000 PB

Bu nedenle, varlığın defter değeri 412.000 PB'dir.

Aracının değerlendirmesine göre o tarihte varlığın piyasa değeri 450.000 PB olarak tahmin edilmiştir. Satış maliyetlerine 5.000 PB tutarındaki acente ücreti dahildir. Sonuç olarak, varlığın gerçeğe uygun değeri defter değerinden yüksektir.

⇒ Satış Amaçlı Olarak Elde Tutulan Varlık İçin Ölçüm ve Sınıflandırma



Kriterler 2020 yılı sonuna kadar karşılandığından, işletme ekipmanı maddi duran varlıktan çıkaracak ve dönen varlıklar altında satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandıracaktır. Varlık, defter değeri, satış

maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olduğu için defter değeri olan 412.000 PB olarak değerlendirilir. Yeniden sınıflandırmanın ardından amortisman sona erecektir.

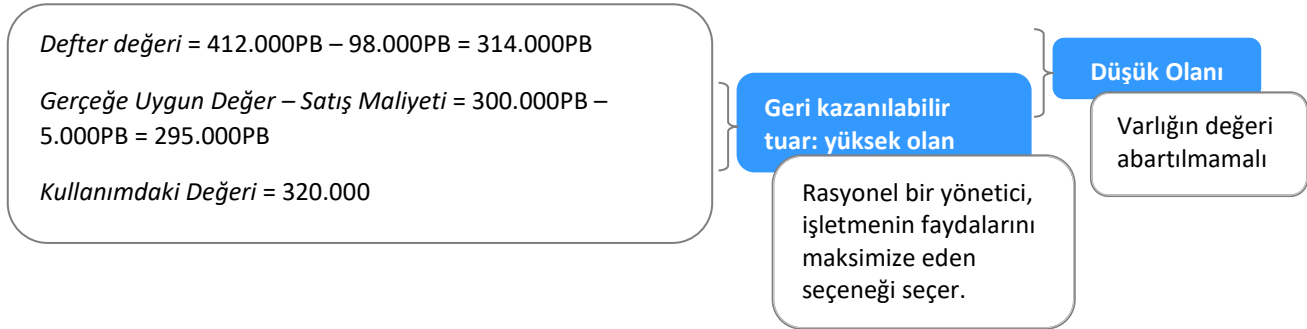
Ancak 2021'in sonunda varlık satılmadığından kriterlerin hala karşılanıp karşılanmadığı kontrol edilmelidir.

⇒ Değerleme Ölçütü

X Yöneticiler satış planlarına devam etmeye kararlı değil

Kriterler artık karşılanmadığından, işletme satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırmayı durdurmalı ve varlığı, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırmayı muhasebeleştirileceği amortisman ve geri kazanılabilir tutarı düzelterek, önceki defter değeri ve satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile değerlemelidir. Geri kazanılabilir tutar, kullanım değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer arasında daha yüksek olanı yansıtır, çünkü rasyonel bir yönetici normalde işletmenin faydalarını maksimize edecek olan seçeneği seçer. Bu bağlamda işletme yönetimi, işletmenin olası bir satıştan elde edeceği tutar, işletmenin onu kullanarak elde edebileceği faydalardan daha düşük olması nedeniyle, ekipmanı satmak yerine kullanmayı tercih etmiştir.

⇒ Durdurma ve Yeniden Sınıflandırma



Ayrıca, geri kazanılabilir tutar defter değerinden yüksek olduğu için herhangi bir değer düşüklüğü kaydedilmemelidir.