



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 (Evaluation of Non-Current Assets in the Framework of IFRS 5 and Review of Firms Listed in BIST (Istanbul Stock Exchange) 30 Index as Classification of Non-Current Assets Held for Sale in accordance with IFRS 5)

Kürşad ÇAVUŞOĞLU^a Burcu DEMİREL UTKU^b

^a Öğr.Gör., Mersin Üniversitesi, Anamur MYO, kursatcavusoglu@mersin.edu.tr

^b Doç.Dr., Akdeniz Üniversitesi, İİBF, burcudemirel@akdeniz.edu.tr

Anahtar Kelimeler

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık, TFRS 5, Net Gerçeğe Uygun Değer.

İel Sınıflandırması

M40, M41.

Özet

TFRS 5 ile birlikte muhasebe mevzuatımıza yeni bir kavram girmiştir. Bu kavramın adı "Satış amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar" dır. Mali tablolarda duran varlıklar artık sadece kullanım amaçlı sınıflanmayacaktır. Eğer satış amacıyla elde edilmişse ya da satış amacıyla bulunduruluyorsa TFRS 5'e göre dönen varlıklar içerisinde "Satış Amaçlı" başlığı altında ayrı raporlanmalıdır. Standart bu tür varlıkların değerlemesinde defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanını ölçüm esası olarak almıştır. Satış amaçlı elde tutulan varlıklar için amortismanda ayrılmayacaktır. Bu çalışmanın amacı, satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların nasıl sınıflandırılacağını, mali tablolarda nasıl sunulacağını, değerlemelerinin nasıl yapılacağını örnekleriyle göstermektir. Ayrıca çalışma kapsamında BIST (Borsa İstanbul) 30 endeksinde yer alan firmalar TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların sınıflandırılmasına yönelik olarak incelenmiş satış amaçlı elde tutulan duran varlık sınıflamasının ve diğer detaylarının raporlanmasının, bankalar dışındaki firmalarda pek fazla başvurulan bir yöntem olmadığı görülmüştür.

Keywords

Non-Current Assets Held For Sale, IFRS 5, Net Fair Value.

İel Classification

M40, M41.

Abstract

Economic relations more and more complicated in today's world, accounting applications received at the same time at education and training, has become a major issue discussed in lots of scientific work and with the size of the meetings. Completely unique logic of accounting courses that require a systematic education and training process in itself can be taught at the desired level. At the end of the process; assessment techniques will be to evaluate the resulting output; exams, oral, homework, project, application, consisting of seminars or other methods. In this context, the most important question which must be answered will be "Which method gives the best result in the terms of evaluation?". This question concerns not only accounting educators but also pedagogs. Of course there is not just one answer for this question. It may be differs from that type of education method and process, how to use which methods and measurement and evaluation methods depending on implemented. In this study "measurement and evaluation in accounting education" is analysed, and included prominent opinions in the light of researchs which located in literature.

1. Giriş

İşletmenin faaliyetlerinde kullanmak amacıyla edindiği, yararlanma süresi bir yıldan ya da bir normal faaliyet döneminden daha fazla olan ve bir yılda ya da bir normal faaliyet dönemi içerisinde nakde çevrilmesi yahut tüketilmesi öngörülmeven varlıkları duran varlık olarak adlandırılabilir.

Duran varlıklar tekdüzen hesap planında alt gruplar itibariyle şu şekilde sınıflandırılmaktadır:

2 DURAN VARLIKLAR

22 Ticari Alacaklar

23 Diğer Alacaklar

24 Mali Duran Varlıklar

25 Maddi Duran varlıklar

26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

29 Diğer Duran Varlıklar

TFRS 5 standardına göre duran varlıklar artık sadece kullanım amaçlı olarak sınıflandırılmayacaktır. Eğer duran varlıklar satış amaçlı tutuluyorsa ya da satış amaçlı elde edilmişse kullanım amaçlı tutulan duran varlıklardan farklı olarak sınıflandırılacak ve finansal durum tablosunda (bilançoda) ayrı raporlanacaklardır. Bu çalışmada TMS/TFRS içinde farklı bir yere sahip olan ve Türkiye mevcut uygulamasında duran varlıklar için önemli bir yenilik getiren TFRS 5 standardı, satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların sınıflandırılması, değerlemesi, muhasebeleştirilmesi açısından incelenecektir.

2. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Sınıflandırılması

Bir duran varlığın defter değerinin, duran varlığın mevcut ya da sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme söz konusu duran varlığı veya elden çıkarılacak varlık grubunu satış amaçlı olarak sınıflandırır (TFRS 5, md. 6). Elden çıkarılacak varlık grubu ile; bir grup halinde satışla ya da diğer yollarla içerisinde bulunan varlıklarla doğrudan ilişkili olan borçlarda dahil olmak üzere tek bir işlemde elden çıkarılacak varlık grubu ifade edilmektedir (TFRS 5, Ek A). Standarda göre bir duran varlığın satış amaçlı olarak sınıflandırılması; bir duran varlığın defter değerinin, duran varlığın kullanımına ilişkin oluşan bir değeri ifade

etmekten çok satışı ile oluşacak bir değeri ifade etmesi durumunda ortaya çıkmaktadır (Gürbüz, 2009: 7). Örneğin işletme üretimde kullandığı bir makineyi satmaya karar vermiş olsun. Bu durumda işletmenin nakit akışı, üretimden yani makinenin kullanımından ziyade makinenin satışından olacaktır. Bu nedenle bu varlık satış amaçlı varlık olarak sınıflandırılmalıdır (Sağlam, 2009: 254).

Duran varlığın veya elden çıkarılacak varlık grubunun satış amaçlı olarak sınıflandırılması için aşağıdaki iki temel koşulun sağlanması gerekir (Gökçen vd., 2011: 62):

- Varlık veya varlık grubu derhal satılabilecek durumda olmalıdır.
- Varlık veya varlık grubunun satış olasılığı yüksek olmalıdır.

Satış olasılığının yüksek olması şartı aşağıdaki durumlar ya da işlemler yerine getirildiğinde sağlanır (Sağlam, 2009: 1254 -1255):

- Uygun bir yönetim kademesi tarafından varlığın satışına ilişkin bir satış planı yapılmış olmalıdır. Ayrıca alıcıların ya da müşterilerin belirlenmesi ile planın tamamlanmasına yönelik aktif bir program başlatılmış olmalıdır. Yönetim kurulunun satış için karar vermiş olması ve satışla ilgili gazeteye ilan vermiş olması örnek olarak gösterilebilir.
- Varlık gerçeğe uygun değeriyle (yani piyasa fiyatı ile) aktif bir şekilde pazarlanıyor olmalıdır.
- Satış işleminin sınıflandırılma tarihinden itibaren, yani varlık satış amaçlı olarak sınıflandırıldıktan sonra bir yıl içerisinde tamamlanacağını beklenmesi gerekir.
- Satış planını tamamlamak için gerekli işlemlerin, planda önemli değişiklikler yapılması ve planın iptal edilmesi ihtimalinin düşük olduğunu göstermesi gerekir.

Satış amaçlı olarak sınıflandırma ile ilgili sayılan bu şartlar aşağıdaki Şekil 1'de özet halinde sunulmuştur:

Şekil 1: Satış Amaçlı Sınıflandırma Ölçütleri



Kaynak: Küting ve Wirth (2010: 724)

İşletmenin bir bağlı ortaklık üzerinde kontrol gücünü kaybedecek bir satış planı oluşturması halinde satış sonrasında eski bağlı ortaklığı üzerinde herhangi bir payı kalıp kalmayacağına bakılmaksızın; eğer satış amaçlı sınıflandırmaya ilişkin şartlar karşılanıyorsa söz konusu bağlı ortaklığın tüm varlık ve borçları satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılır (TFRS 5, md. 8A). Topaloğlu (2010: 59) çalışmasında bu duruma ilişkin şöyle bir örnek vermiştir: “X holding kontrolüne sahip olduğu Y Çimento AŞ’nin çoğunluk hissesini satmaya karar vermiştir. Satış sonrası da X holdingin elinde %10 azınlık payı kalacaktır. Bu durumda Y Çimento AŞ’nin tüm varlık ve borçları X Holding’in elinde satış sonrası ne kadarlık Y Çimento AŞ azınlık hissesinin kalacağına bakılmaksızın satış amaçlı olarak sınıflandırılacaktır.”Çeşitli olay ve koşullar nedeniyle satış işleminin süresi beklenen bir yıldan daha uzun sürmesi, yani satış işleminin gecikmesi durumunda; varlığın satış amaçlı olarak sınıflandırılmaya devam edilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekir (Gürbüz, 2009: 7):

- Gecikme işletmenin kontrolü dışında gerçekleşmelidir.
- İşletmenin bir yıllık süre içerisinde ortaya çıkan değişikliklere karşın gerekli önlemleri almış olmalıdır.
- İşletme satış planını uygulamaya devam etmelidir.
- Geciktirici sebeplere ilişkin uygun çözüm önerileri geliştirilmelidir.

- Koşullardaki değişikliğe paralel olarak uygun bir fiyatla pazarlama yapılmaya devam edilmelidir.

Sağlam (2009: 1258) gecikme durumuna ilişkin şöyle bir örnek göstermiştir: *“İşletme yurtdışındaki bir iştirakinin satışına karar vermiştir. Diğer şartların da sağlanmasıyla birlikte bu varlık satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmıştır. Satış pazarlıkları yapılmış ancak devir aşamasında ilgili ülke satışı durdurmuştur. Sorunun çözümü 1 yıldan daha uzun sürebilecektir. Bu durumda bu varlık (TFRS 5’te gecikme durumuna ilişkin öngörülen koşullar sağlanıyorsa) yine satış amaçlı olarak raporlanmaya devam edecektir.”* İşletmenin bir duran varlığı veya elden çıkarılacak varlık grubunu sadece daha sonradan satmak amacıyla edinmiş olması durumunda, duran varlığın ya da varlık grubunun edinme tarihinde satış amacıyla elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir (TFRS 5, md. 11):

- Satış işlemi (gecikme durumu hariç) bir yıl içinde tamamlanmalıdır.
- Edinme tarihi itibarıyla henüz sağlanmamış olan varlığın derhal satılabilecek durumda olması ile varlığın satış olasılığının yüksek olmasıyla ilgili diğer koşulların edinme tarihini takip eden kısa bir süre içerisinde (genellikle 3 ay içerisinde) yerine getirilme ihtimali yüksek olmalıdır.

Sınıflandırmaya ilişkin şartların bilanço tarihinde sağlanmaması ya da bilanço tarihinden sonra sağlanması durumunda işletme, finansal tablolarının yayımlanması sırasında ilgili duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırmaz (TFRS 5, md. 12). Sınıflandırmaya ilişkin şartların bilanço tarihinden sonra, finansal tabloların yayımlanmasına ilişkin onaydan önce sağlanması durumunda da işletme ilgili duran varlığı satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırmaz. Fakat ilgili durumu dipnotlarda açıklar (Zülch ve Lienau, 2004: 443). Ekonomik ömrü sona erinceye kadar kullanılabilme imkânı olan ile satılmayıp faaliyetine son verilecek duran varlıklar veya elden çıkarılacak varlık grubu, kullanımdan çekilecek duran varlıklar veya elden çıkarılacak varlık grupları olarak adlandırılır (TFRS 5, md. 13). Kullanımdan çekilecek duran varlıklar satış amaçlı olarak sınıflandırılmaz. Çünkü varlığın defter değeri varlığın planlı bir satışından değil esasen varlığın kullanılması ile geri kazanılacaktır (Zülch ve Lienau, 2005: 391). İşletme geçici olarak kullanım dışı bırakılan bir duran varlığı, kullanımdan çekilecek varlıklarda olduğu gibi, sürekli bir biçimde kullanımdan kaldırılmış gibi gösteremez (TFRS 5, md. 14). Örneğin işletme bir benzinli kamyoneti çok yakıt yaktığı için kullanım dışına alıp, daha sonra LPG taktırarak

(Gökçen vd., 2011: 62). Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuyla doğrudan bağlantılı olan dönen varlıklar, kısa ve uzun vadeli borçlar varsa tüm bunlar bilançoda ayrı ayrı gösterilmelidir (Sağlam, 2009: 1259). Bu varlık ve borçlar birbiri ile mahsup edilemez ve tek bir tutar şeklinde gösterilemez (TFRS 5, md. 38).

Akdoğan ve Sevilengül (2007: 51), tek düzen hesap planı ile ilgili yaptıkları çalışmada satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ile nakit girişi sağlaması beklenen durdurulan faaliyetlerin izleneceği hesabın bilançoda ayrı bir grup başlığı olarak sunulması gerektiğini belirtmişler fakat kod numarası sınırlılığından dolayı diğer dönen varlıklar grubu içinde son hesap kodu olarak yazılmasını önermişlerdir. Bu nedenle Akdoğan ve Sevilengül (2007: 52) satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler için “199 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” hesabını önermişlerdir. Aynı şekilde bu varlıklara ilişkin borçlar için de “399 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Borçlar” hesabı uygun görülmektedir.

Örnek 11: İşletme 2013 yılının sonunda varlıklarının (ve bu varlıklara doğrudan ilişkili borçlarının) bir kısmını satmaya (elden çıkarmaya) karar vermiştir. Varlıklar satış amaçlı sınıflandırma şartlarını karşılamaktadır. Satış elden çıkarılacak iki varlık grubu şeklinde gerçekleşecektir.

	Satış Amacıyla Sınıflandırmadan Sonraki Defter Değeri		
	<i>Varlık Grubu I (TL)</i>	<i>Varlık Grubu II (TL)</i>	<i>TOPLAM (TL)</i>
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	<i>6.000</i>	<i>2.500</i>	<i>8.500</i>
<i>Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar</i>	<i>1.000</i>	<i>500</i>	<i>1.500</i>
	<i>Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar</i>		<i>10.000</i>
<i>Borçlar</i>	<i>3.000</i>	<i>700</i>	<i>3.700</i>
	<i>Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Borçlar</i>		<i>3.700</i>

¹ Ernst & Young'un (2013) çalışmasındaki örnekten değiştirilerek alınmıştır.

İşletme satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırdığı varlık grubunu bilançosunda şu şekilde sunmalıdır.

	2013 (TL)	2012 (TL)
VARLIKLAR		
I. DÖNEN VARLIKLAR		
-----	x	x
-----	x	x
<i>Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar</i>	10.000	x
II. DURAN VARLIKLAR		
-----	x	x
-----	x	x
<i>Toplam Varlıklar</i>	x	x
YABANCI KAYNAKLAR VE ÖZKAYNAKLAR		
III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
-----	x	x
-----	x	x
<i>Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Borçlar</i>	3.700	x
IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
-----	x	x
V. ÖZKAYNAKLAR		
-----	x	x
<i>Toplam Yabancı Kaynaklar ve Özkaynaklar</i>	x	x

4. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Ölçülmesi Ve Değerlemesi

İşletme; satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığı veya elden çıkarılacak duran varlık grubunu, defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçer ya da değerler (TFRS 5, md. 15). TFRS 5’de belirtilen bu ölçüm esası muhasebeleştirilen tüm duran varlıklara ve elden çıkarılacak varlık gruplarına uygulanır (TFRS 5, md. 2). Fakat TFRS 5’in ölçüm esası aşağıda tablo 1’de gösterilen varlıklara tek başlarına veya elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olarak uygulanmaz (TFRS, md. 5):

Tablo 1: TFRS 5’in Ölçüm Kapsamına Girmeyen Varlıklar

Standardın Adı	Standartla İlgili Varlık
TMS 12 “Gelir Vergileri”	Ertelenmiş Vergi Varlıkları
TMS 19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar”	Çalışanlara Sağlanan Faydalar Sonucunda Edinilen Varlıklar
TMS 39 ² “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme”	Finansal Varlıklar
TMS 40 “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41 Tarımsal Faaliyetler	Biyolojik Varlıklar ve Tarımsal Ürünler
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri	Sigorta Sözleşmelerinden Doğan Haklar

Kaynak: Gornik-Tomaszewski ve Shoaf (2005: 44)

² TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 versiyonlarını uygulamaya başlayan işletmeler “TFRS 9 Finansal Araçlar” standardını dikkate alır.

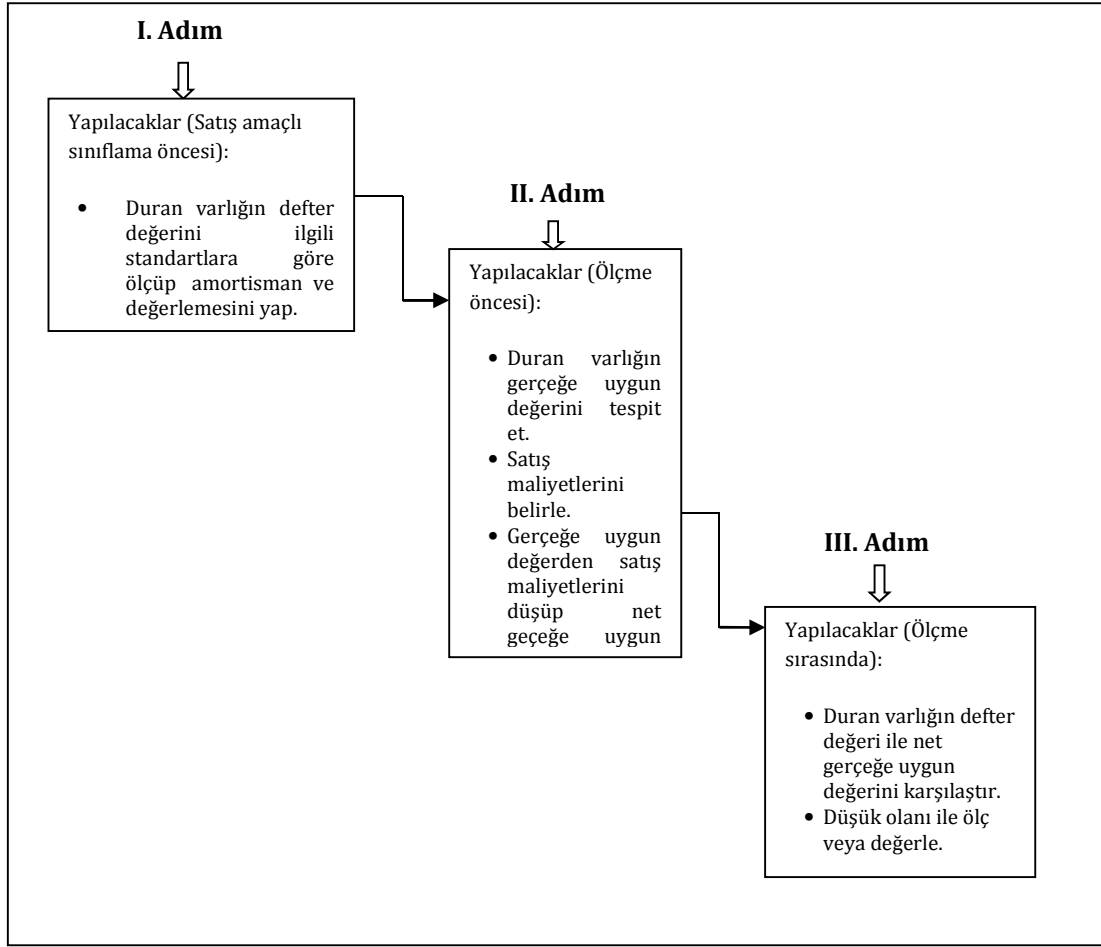
Bir duran varlık (veya varlık grubu) satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak ilk kez sınıflandırılmadan önce bu duran varlığın (veya grup içindeki tüm varlığın ve gruba ilişkin borçların) defter değeri ilgili TFRS/TMS standartlarına göre (örneğin TMS 16, TMS 36, TMS 38 gibi) değerlendirilir ve değerlendirme farkları kayda alınır (Gençoğlu, 2007: 270).

Satış maliyetleri bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ve finansman maliyetleri ile gelir vergisi giderlerini içermeyen ek maliyetler olarak tanımlanır. (TFRS 5, Ek A). Satış maliyetlerine örnek olarak resmi harçlar, damga vergisi ve benzeri işlem vergileri, taşıma maliyetleri, satışa hazırlık için katlanılan ek maliyetler (duran varlığın satışı için gazeteyle ilan verilmesi ile oluşan pazarlama ve tanım gideri gibi) verilebilir (Gençoğlu, 2007: 251). Yukarıdaki bilgiler ışığında satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların değerlemesinde şöyle bir yol izlenebilir (Gürbüz, 2009: 10):

- İlk olarak sınıflandırılma yapılmadan önce duran varlığın (veya varlık grubunun) defter değeri ilgili standartlar kapsamında (örneğin TMS 16, TMS 36 ve TMS 38 gibi) ölçülür; amortisman ve değerlemeleri yapılır.
- İkinci olarak satışı planlanan varlığın (varlık grubunun) gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Daha sonra satış için oluşabilecek maliyet belirlenir. Gerçeğe uygun değerinden satış masrafları düşülerek bir değer tespiti (net gerçeğe uygun değer olarak da adlandırılır) yapılır.
- Son olarak da, duran varlığın (veya varlık grubunun) mevcut defter değeri ile gerçeğe uygun değerinden satış masrafları düştükten sonra kalan değeri, yani net gerçeğe uygun değeri karşılaştırılır ve bunlardan düşük olanı ile bilançoya alınır.

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların ölçülmesi ile ilgili hususlar şekil 3'te özet halinde gösterilmiştir:

Şekil 3: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Ölçülmesi



Yeni edinilmiş bir varlık veya elden çıkarılacak duran varlık grubu, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılacaksa bu varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında defter değeri, yani maliyeti ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülmelidir (Gençoğlu, 2007: 270).

Duran varlık işletme birleşmesinin bir parçası olarak yeni elde edilmişse ve satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılacaksa gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülür (TFRS 5, md. 16).

Satışın bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesi durumunda, işletme satış maliyetini bugünkü değerinden ölçer. Satış maliyetinin bugünkü değerindeki 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 yapılan değerlemelerinde duran varlığın ya da varlık grubunun net gerçeğe uygun değeri defter değeri ile karşılaştırılıp eğer net gerçeğe uygun değeri, defter değerinden daha düşük bulunursa değer düşüklüğü

söz konusu olup bu değer düşüklüğü zararı mali tablolarda gösterilir (TFRS 5, md. 20; Gökgez, 2012: 73). Buna mukabil işletme TFRS 5 veya daha öncesinde TMS 36 standartları doğrultusunda muhasebeleştirilen birikmiş değer düşüklüğü zararlarını aşmamak koşuluyla net gerçeğe uygun değerinde sonradan meydana gelecek herhangi bir artışı kazanç olarak muhasebeleştirir (TFRS 5, md. 21).

İşletme satış amaçlı sınıflandırılan bir duran varlığı veya satış amaçlı sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubunun içinde bulunan bir duran varlığı amortismanına tabi tutmaz veya itfa etmez. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık grubuna ilişkin borçlara ait faiz veya diğer giderlerin muhasebeleştirilmesine devam edilir (TFRS 5, md. 25). İşletme vergisel açıdan amortisman ayırma haklarını nazım hesaplarda takip edip beyanname üzerinde amortismanlarını vergiden düşebilme imkanına sahiptir (Sağlam, 2009: 1263). İşletme satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıkların aksine kullanımdan çekilen varlıkları amortismanına ve itfaya tabi tutmaya devam eder (Topaloğlu, 2010: 62).

Örnek 2³: *A işletmesi uzun yıllardır kullandığı bir binaya sahiptir. 1 Ocak 2012 tarihi itibarıyla binanın defter değeri 150.000 TL olup birikmiş amortisman tutarı 105.000 TL'dir. Binanın yararlı ömrü 50 yıl olup 1 Ocak 2012 tarihi itibarıyla 15 yıl ekonomik ömrü kalmıştır. A işletmesi binalarını TMS 16 çerçevesinde maliyet modeline göre değerlemektedir. 1 Nisan 2012 tarihi itibarıyla A işletmesi operasyonlarını yeni bir binada sürdürmeye başlamıştır. Artık kullanılmayan eski bina için piyasada alıcı aranmaktadır. Binanın piyasa fiyatı 40.000 TL olarak öngörülmekte olup satış için yapılacak masrafların 500 TL olacağı tahmin edilmektedir. A işletmesinin yönetimi binanın 12 ay içinde satılma olasılığını yüksek bulmaktadır. 31 Aralık 2012 tarihi itibarıyla bina hala satılmamıştır. İşletme binanın satış fiyatını 39.000 TL düşürmüş olup satış için yapılacak masrafların yine 500 TL olacağı tahmin edilmektedir. A işletmesinin yönetimi yine binanın 12 ay içinde satılma olasılığını yüksek bulmaktadır.*

Buna göre A işletmesi binayı, 1 Nisan 2012 tarihi itibarıyla satış amaçlı elde tutulan bina olarak sınıflamalıdır. Çünkü bina derhal satılabilecek durumdadır ve binanın satış olasılığı yüksek bulunmaktadır. Bina satış amaçlı olarak sınıflandırıldıktan sonra binanın TFRS 5 çerçevesinde ölçülmesini gerçekleştirilmedi. Bunun için öncelikle 1 Nisan 2012 tarihi itibarıyla binanın satış amaçlı sınıflama öncesi defter değeri bulunmalıdır. Binanın defter değeri şöyle hesaplanır:

³ Doyle'un çalışmasındaki örnekten değiştirilerek alınmıştır.

01 Ocak 2012 ile 01 Nisan 2012 tarihleri arasındaki dönem için hesaplanan bina amortisman tutarı: $150.000 \times 1/50 \times 3/12 = 750$ TL

01 Nisan 2012 tarihli bina net defter değeri: $150.000 - 105.000 - 750 = 44.250$ TL

01 Nisan 2012 itibariyle bina net gerçeğe uygun değeri: $40.000 - 500 = 39.500$ TL

Net gerçeğe uygun değer defter değerinden düşük olduğundan bina TFRS 5'e göre net gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. 01 Nisan 2012 tarihinde muhasebe kaydı şöyle yapılır:

770 Genel Yönetim Gideri	750	
Amortisman Gideri		
257 Birikmiş Amortismanlar		750

199 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar	39.500	
Satış Amaçlı Elde Tutulan Bina		
257 Birikmiş Amortismanlar	105.750 ⁴	
659 Diğer Gider ve Zararlar		
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Azalış Zararları	4.750 ⁵	
252 Binalar		150.000

1 Nisan 2012 tarihinden itibaren amortisman ayrılmaz.

31 Aralık 2012 tarihi itibariyle satılmadığı halde bina satış amaçlı sınıflama koşullarını sağladığı için bina satış amaçlı elde tutulan bina olarak sınıflamaya devam edecektir. Bu durumda binanın defter değeri ile net gerçeğe uygun değeri yeniden gözden geçirilmelidir:

31 Aralık 2012 tarihli bina net defter değeri: 39.500

31 Aralık 2012 tarihli bina net gerçeğe uygun değeri: $39.000 - 500 = 38.500$ TL

Net gerçeğe uygun değer yine defter değerinden düşük olduğundan bina TFRS 5'e göre net gerçeğe uygun değeri ile ölçülmeli aradaki fark ($39.500 - 38.500 = 1.000$ TL) değer düşüklüğü zararı olarak kaydedilmelidir. 31 Aralık 2012 tarihinde muhasebe kaydı şöyle yapılır:

659 Diğer Gider ve Zararlar	1.000	
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Azalış Zararları		
199 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar		
Satış Amaçlı Elde Tutulan Bina		1.000

⁴ $105.000 + 750 = 105.750$ TL

⁵ Değer Düşüklüğü Zararı: $44.250 - 39.500 = 4.750$ TL

Örnek 3⁶ : İşletme yıl sonu itibariyle maliyeti 18.000 TL birikmiş amortismanı 9.000 TL olan makinesini satışa çıkarmaya karar vermiştir. Makine için satış giderleri 1.000 TL olarak belirlenmiştir. Makinenin gerçeğe uygun değeri ise 8.500 TL olarak tespit edilmiştir.

İşletme makineyi satış amaçlı olarak sınıflamıştır. Bu durumda TFRS 5'e göre makine net gerçeğe uygun değeri ile defter değerinden düşük olanı değerlendirilmelidir:

Makinenin defter değeri: $18.000 - 9.000 = 9.000$ TL

Makinenin net gerçeğe uygun değeri: $8.500 - 1.000 = 7.500$ TL

Makinenin net gerçeğe uygun değeri, defter değerinden düşük olduğundan değer düşüklüğü zararı söz konusudur:

Değer Düşüklüğü Zararı: $9.000 - 7.500 = 1.500$ TL

199 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar Satış Amaçlı Elde Tutulan Makine	7.500	
257 Birikmiş Amortismanlar	9.000	
659 Diğer Gider ve Zararlar	1.500	
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Azalış Zararları 253 Tesis, Makine ve Cihazlar		18.000

İzleyen raporlama dönemi itibariyle işletme gerekli çabayı göstermesine rağmen makine satılamamıştır. Ancak işletme satış planına devam etmeye karardır. İşletme izleyen raporlama dönemi sonu itibariyle net gerçeğe uygun değeri 9.500 TL olarak tespit etmiştir. Bu durumda işletme TFRS 5 hükümlerine göre 2.000 TL'lik ($9.500 - 7.500$) değer artışının tamamını değil ancak 1.500 TL'lik önceki değer azalış tutarı kadar olan kısmını değer artışı olarak kaydedecektir.

199 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar Satış Amaçlı Elde Tutulan Makine 649 Diğer Gelir ve Karlar	1.500	
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Artış Karları		1.500

Elden çıkarılacak bir varlık grubu, TFRS 5'in ölçüm koşullarından hariç tutulmuş varlıklar da dahil olmak üzere, işletmenin herhangi bir varlık veya borcunu içerebilir. Eğer TFRS 5'in ölçüm hükümleri kapsamı içinde olan bir duran varlık, elden çıkarılacak bir duran varlık grubunda bulunuyorsa, TFRS 5'in ölçüm hükümleri, TFRS 5'in ölçüm koşullarından hariç tutulmuş varlıklar da dahil olmak üzere söz konusu grubun tümüne uygulanır. Bu durumda ilgili varlık grubu, defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülür (TFRS 5, md. 4). Bu çerçevede elden çıkarılacak bir varlık grubunun sonraki yeniden değerlemesinde; TFRS 5'in ölçme koşulları içerisinde

⁶ Gençoğlu'nun (2007: 270-271) çalışmasındaki örnekten değiştirilerek alınmıştır.

yer almayan, ancak satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan söz konusu gruba dahil bulunan herhangi bir varlık veya borcun defter değeri yeniden değerlendirme öncesinde, ilgili TFRS'ler kapsamında yeniden ölçülür (TFRS 5, md. 19).

Elden çıkarılacak varlık grubunda meydana gelen değer azalışları (veya sonraki değer artışları) satış amaçlı elde tutulan varlık grubu içerisindeki yalnızca duran varlıklara⁷ defter değerleri oranında dağıtılmalıdır (Erdmann vd., 2006: 334).

Örnek 4⁸: X işletmesi 01 Temmuz 2015 tarihinde sahip olduğu bir varlık grubunu satış amaçlı olarak sınıflandırmıştır. Varlık grubu aşağıdaki varlıklardan oluşmaktadır:

Varlık	31.12.2014 Tarihli Varlıkların Defter Değeri (TL)	Ek Bilgiler
Makine	30.000	Yararlı ömrü 5 yıldır
Patent	15.000	Yararlı ömrü 5 yıldır
Ticari Mallar	12.000	30.06.2015 tarihinde ticari malların net gerçekleştirilebilir değeri 11.000 TL olarak bulunmuştur.
Alacaklar	9.000	Alacaklar itfa edilmiş maliyete göre değerlendirilmektedir. 30.06.2015 tarihi itibarıyla alacakların değeri 8.000 TL olarak saptanmıştır.

Hem makine hem patent TMS 16 ve TMS 38 çerçevesinde maliyet modeline göre değerlendirilmektedir. 30 Haziran 2015 tarihi itibarıyla bu varlıklar için bir değer düşüklüğü söz konusu değildir. Alacaklar dönen varlıklar içerisinde yer almaktadır. 30 Haziran 2015 tarihi itibarıyla varlık grubunun gerçeğe uygun değeri 51.400 TL olarak saptanmıştır.

Varlık grubunu 01 Temmuz 2015 tarihinde satış amaçlı sınıflandırmadan önce varlık grubundaki her bir varlığın defter değeri ilgili TFRS/TMS standartlarına göre değerlendirilmelidir:

- Makine ve patent amortismanına tabi tutulur.
- Ticari mallar için değer düşüklüğü söz konusudur⁹.
- Alacaklar bugünkü değerine indirgenir.¹⁰

⁷ TFRS 5'in ölçüm kapsamına giren duran varlıklardır (TFRS 5, md. 23).

⁸ Christian ve Lüdenbach'ın (2013) çalışmasındaki örnekten değiştirilerek alınmıştır.

⁹ Stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir (TMS 2, md. 9).

¹⁰ İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin tarafsız bir göstergenin bulunması durumunda, ilgili zararın tutarı gelecekteki tahmini nakit akışlarının finansal varlığın orijinal faiz oranı üzerinden iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değeri ile defter değeri arasındaki fark olarak

Bu durumda 30 Haziran 2015 tarihinde varlıklara ilişkin şu kayıtlar yapılır:

730 Genel Üretim Gideri Makine Amortisman Gideri ($30.000 \times 1/5 \times 6/12 = 3.000$) 257 Birikmiş Amortismanlar Makine Amortismanı	3.000	3.000
---	-------	-------

730 Genel Üretim Gideri Patent Amortisman Gideri ($15.000 \times 1/5 \times 6/12 = 1.500$) 268 Birikmiş Amortismanlar Patent Amortismanı	1.500	1.500
---	-------	-------

654 Karşılık Gideri 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	1.000	1.000
---	-------	-------

654 Karşılık Gideri 127 Ticari Alacaklar Reeskontu (Ertelenmiş Gelirler) ¹¹	1.000	1.000
---	-------	-------

Varlık grubunun net gerçeğe uygun değeri (NGUD) ile varlık grubundaki varlıkların defter değerleri ve değer düşüklük zararı tablo 2’de gösterilmiştir:

Tablo 2: Varlık Grubunun Net Gerçeğe Uygun Değeri, Varlıkların Defter Değerleri ve Değer Düşüklük Zararı

Varlık	31.12.2014 Tarihli Varlıkların Defter Değeri (TL)	30.06.2015 Tarihli Varlıkların Defter Değeri (TL)	Varlık Grubu ¹² İçerisinde Değer Düşüklük Zararının Dağıtımı	01.07.2015 Tarihli Varlıkların Defter Değeri (TL)
Makine	30.000	27.000	$(-8.100 \times 27.000/40.500) = -5.400$	21.600
Patent	15.000	13.500	$(-8.100 \times 13.500/40.500) = -2.700$	10.800
Ticari Mallar	12.000	11.000		11.000
Alacaklar	9.000	8.000		8.000
Toplam	66.000	59.500	-8.100	51.400
NGUD		51.400		
Varlık Grubu Değer Düşüklük Zararı		-8.100		

01 Temmuz 2015 tarihinde varlık grubu satış amaçlı sınıflandırıldığında aşağıdaki kayıtların yapılması gereklidir:

ölçülür. Varlığın defter değeri, doğrudan veya bir karşılık hesabı kullanılmak suretiyle azaltılır. İlgili zarar tutarı kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 39, md. 63) .

¹¹ Akdoğan ve Sevilengül (2007) çalışmalarında bu şekilde bir hesabın açılmasını uygun görmüşlerdir.

¹² Değer düşüklüğü zararı defter değeri oranında ilgili varlıklara dağıtılmıştır.

199 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar Satış Amaçlı Elde Tutulan Makine	21.600	
257 Birikmiş Amortismanlar	3.000	
659 Diğer Gider ve Zararlar	5.400	
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Azalış Zararları 253 Tesis, Makine ve Cihazlar		30.000

199 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar Satış Amaçlı Elde Tutulan Patent	10.800	
268 Birikmiş Amortismanlar	1.500	
659 Diğer Gider ve Zararlar	2.700	
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Azalış Zararları 260 Haklar Patent		15.000

199 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar Satış Amaçlı Elde Tutulan Mamuller	11.000	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	1.000	
153 Ticari Mallar		12.000

199 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar Satış Amaçlı Elde Tutulan Alacaklar	8.000	
127 Ticari Alacaklar Reeskontu (Ertelenmiş Gelirler)	1.000	
120 Alıcılar		9.000

5. Satış Planına İlişkin Değişiklik Olması Durumunda Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkları Ölçülmesi Ve Değerlemesi

İşletme satışa çıkarmış olduğu varlığın satışından çeşitli sebeplerle vazgeçerse ya da satış amaçlı sınıflama koşulları sağlayamıyorsa söz konusu varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasına son verir. 9 aylık bir süre içinde satışa çıkarılmış varlığa alıcı çıkmaması örnek gösterilebilir (Sağlam, 2009: 1263).

İşletme satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen bir duran varlığı; satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmasından önceki ve varlığın satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmamış olması durumunda ortaya çıkan amortisman, itfa veya yeniden değerlendirme ile ilgili düzeltmeler göz önüne alınarak belirlenen defter değeri ile sonradan satılmamasına karar verildiği gündeki geri kazanılabilir tutarından düşük olanı ile değerler (TFRS 5, md. 27).

Geri kazanılabilir tutar varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri (net gerçeğe uygun değer) ile kullanım değerinden büyük olanı olarak tanımlanmaktadır (TFRS 5, Ek A). Kullanım değeri ise, bir varlığın kullanımından ve ekonomik ömrünün sonunda elden

çıkarılmasından kaynaklanan tahmini gelecek nakit akışlarının bugünkü değeri olarak tanımlanır (TFRS 5, Ek A).

Varlığın kullanım değerinin, net geçeğe uygun değerinin önemli derecede üzerinde olabileceğine dair inandırıcı bir neden yoksa net geçeğe uygun değer, geri kazanılabilir tutar olarak kullanılabilir ve bu durum özellikle satış amaçlı elde tutulan bir varlık için çoğu zaman geçerli olabilmektedir (Gökçen vd., 2011: 447).

İşletme, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen duran varlığın defter değeri için gerekli düzeltmeleri, sürdürülen faaliyetlerden elde edilen gelirler hesabına dâhil ederek kaydeder (TFRS 5, md. 28).

Örnek 5: İşletme 01 Ocak 2015 tarihinde 20.000 TL bedelle montaj makinesi almıştır. İşletme TMS 16 çerçevesinde makineyi maliyet modeline göre değerlemektedir. Makinenin yararlı ömrü 5 yıldır. İşletme 01 Nisan 2015 tarihinde makineyi satmaya karar veriyor ve satış amaçlı sınıflama için gerekli koşullar sağlanıyor. Makinenin net geçeğe uygun değeri 18.000 TL olarak saptanıyor. 31.12.2015 tarihinde ise yeterli alıcı çıkmaması nedeniyle makinenin satışından vazgeçiliyor. Bu tarih itibariyle varlığın geri kazanılabilir tutarı 18.000 TL olarak belirleniyor.

01 Nisan 2015 tarihi itibariyle makinenin satış amaçlı sınıflama öncesi defter değeri bulunmalıdır:

Makine net defter değeri: $20.000 - (20.000 \times 1/5 \times 3/12) = 19.000$ TL

Makinenin net geçeğe uygun değeri, defter değerinden düşük olduğundan makine net geçeğe uygun değeri ile ölçülür. 01 Nisan 2015 tarihinde şu muhasebe kayıtları yapılır:

730 Genel Üretim Gideri	1.000 ¹³	
Amortisman Gideri		1.000
257 Birikmiş Amortismanlar		

199 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar	18.000	
Satış Amaçlı Elde Tutulan Makine		
257 Birikmiş Amortismanlar	1.000	
659 Diğer Gider ve Zararlar	1.000	
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Azalış Zararları		
253 Tesis, makine ve Cihazlar		20.000

İşletme makineyi 31.12.2015 tarihi itibariyle satış amaçlı sınıflamaktan vazgeçtiğinde makineyi, satış amaçlı olarak sınıflamayıp amortisman ayırsaydı oluşacak makinenin defter değeri ile geri kazanılabilir tutarından düşük olanı ile değerlemelidir. Bu durumda öncelikle

¹³ $20.000 \times 1/5 \times 3/12 = 1.000$ TL

makinenin satış amaçlı olarak sınıflandırılmayıp amortisman ayrılıyorsa oluşacak değeri bulunmadır:

Satış amaçlı olarak sınıflanmayıp amortisman ayrılıyorsa makinenin oluşacak defter değeri: 20.000 – (20.000 x 1/5 x12/12) =16.000 TL

Makinenin satış amaçlı sınıflanmayıp amortisman ayrılıyorsa oluşacak defter değeri, geri kazanılabilir tutarından düşük olduğu için makine bu defter değeri ile değerlendirilir ve şu muhasebe kaydı yapılabilir:

253 Tesis, makine ve Cihazlar	16.000	
659 Diğer Gider ve Zararlar	2.000	
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Azalış Zararları		
199 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar		18.000
Satış Amaçlı Elde Tutulan Makine		

6. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Finansal Tablolarda Raporlanması

TFRS 5 uyarınca “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların” sınıflandırılmasına yönelik olarak BIST (Borsa İstanbul)-30 Endeksinde yer alan şirketler incelenmiştir. BIST 30 endeksi; Ulusal Pazar’da işlem gören şirketlerle, Kurumsal Ürünler Pazarı’nda işlem gören gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve girişim sermayesi yatırım ortaklıkları arasından seçilen 30 paydan oluşmaktadır (<http://borsaistanbul.com/docs/default-source/endeksler/bist-pay-endeksleri-temel-kurallari.pdf?sfvrsn=4>). Endeks kapsamında yer alan firmaların sektörel dağılımları Tablo 3’de gösterilmiştir.

Tablo 3: BIST 30 Endeksinde Yer Alan Firmaların Sektörel Dağılımı

Sektör	Ağırlık	Sektör	Ağırlık
Bankacılık	%40.22	Demir Çelik	%5.19
Holding	%13.83	Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı	%3.83
Telekomünikasyon	%8.11	Otomotiv	%2.75
Ulaştırma	%7.72	Dayanıklı Tüketim	%1.89
Perakende Ticaret	%7.19	İnşaat	%1.79
Petrokimya	%5.72	Gıda	%1.76

Kaynak: <http://www.ist30.com/sayfa/ist30-bist-30-endeks-kapsami> (14.12.2012)

BIST 30’da yer alan firmaların incelemeye tabi tutulan 2013 yılı 4. çeyrek konsolide finansal tabloları, Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) 13 Haziran 2013 tarih ve 28676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri II-14.1 No’lu “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olup Tebliğin 5. Maddesine istinaden Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yürürlüğe konulmuş olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) esas alınmıştır. TMS’ler; Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile bunlara ilişkin ek ve yorumları içermektedir. Grupların ve

Türkiye’de kayıtlı olan Bağlı Ortaklıkları, İş Ortaklıkları ve İştirakleri muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve kanuni finansal tablolarının hazırlanmasında, SPK tarafından çıkarılan prensiplere ve şartlara, Türk Ticaret Kanunu (TTK), vergi mevzuatı ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Tekdüzen Hesap Planı şartlarına uymaktadır. Yabancı ülkelerde faaliyet gösteren Bağlı Ortaklıklar, İş Ortaklıkları ve İştirakler kanuni finansal tablolarını faaliyet gösterdikleri ülkelerde geçerli olan kanun ve yönetmeliklerine uygun olarak hazırlamıştır. Konsolide finansal tablolar, gerçeğe uygun değerleri ile gösterilen arsa ve binalar dışında tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış, kanuni kayıtlara TMS uyarınca doğru sunumun yapılması amacıyla gerekli düzeltme ve sınıflandırmalar yansıtılarak düzenlenmiştir.

TFRS uyarınca tam set finansal tablolar; Finansal Durum Tablosu (Bilanço), Kapsamlı Gelir Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu, Nakit Akım Tablosu ve Finansal Tablolara Ait Açıklayıcı Dipnotlardan oluşmaktadır. Tablo 4 ve Tablo 5’te BIST 30 endeksinde yer alan firmalar TFRS 5 uyarınca “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların” sınıflandırılmasına yönelik olarak incelenmiş (2013 yılı 4. çeyrek denetimden geçmiş finansal tabloları) ve her bir firmanın durumu bu tablolarda detaylandırılmıştır. Bu endekste yer alan 6 banka bulunmaktadır. Bu bankaların sektörleri ve finansal raporlama formatları farklı olduğu için ayrı bir tabloda detaylandırılmıştır. Tablo 4 ve 5 incelendiğinde Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık sınıflamasının ve diğer detaylarının raporlanmasının, bankalar dışındaki firmalarda pek fazla başvuru bir yöntem olmadığı görülmektedir.

Tablo 4: BIST 30 Endeksinde Yer Alan Bankacılık Dışı İşletmelerin Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Açısından İncelenmesi (2013 Denetimden Geçmiş Konsolide Finansal Tabloları)

	Konsolide Bilanço		Konsolide Gelir Tablosu***	Konsolide NAT****	Konsolide ÖKDT	Dipnotlarda *****
	Dönen Varlıkl.*	Kısa Vadeli Yüküml.**				
BİM MAĞAZALARI	-	-	-	-	-	-
SABANCI HOLDİNG	✓	-	-	✓	-	✓
TURKCELL	-	-	-	-	-	-
KOC HOLDING	✓	✓	✓	✓	-	✓
TUPRAS	-	-	-	-	-	-
THY	-	-	-	-	-	-
EREGLI DEMR ÇELİK	-	-	-	-	-	-
EMLAK KONUT GYO	-	-	-	-	-	-
TURK TELEKOM.	✓	-	-	-	-	✓
TAV HOLDING	-	-	-	-	-	-
ENKA INSAAT	✓	-	-	-	-	✓
ÜLKER BİSKÜVİ	-	-	-	-	-	-
ARCELİK	✓	✓	-	-	-	✓
FORD OTOSAN	-	-	-	-	-	-

TOFAS TURK	-	-	-	-	-	-
T. SISE VE CAM	-	-	-	-	-	✓
KARDEMİR	-	-	-	-	-	-
PETKİM	-	-	-	-	-	-
PEGASUS	-	-	-	-	-	-
TEKFEN HOLDİNG	-	-	-	-	-	-
MİGROS	-	-	-	-	-	-
DOĞAN HOLDİNG	✓	✓	-	✓	-	✓
KOZA ALTIN	-	-	-	-	-	-
KOZA MADENCİLİK	-	-	-	-	-	-
Toplam	6	3	1	3	0	7

*Bilançoda (Finansal Durum Tablosu) Dönen Varlıkların içerisinde "Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar" olarak gösterilmektedirler. Bu varlıklar taşındıkları defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin düşük olmasıyla değerlendirilmektedir. Firma yönetiminin ilgili sabit kıymetleri satmayı planlamasından, varlıkların derhal satılabilecek durumda ve satış olasılığının yüksek olmasından dolayı söz konusu sabit kıymetler burada raporlanmaktadır.

** Bilançoda (Finansal Durum Tablosu) Kısa Vadeli Yükümlülükler içerisinde "Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara ait Yükümlülükler" olarak gösterilmektedirler. Duran varlık grupları, kullanılması suretiyle değil, satış işlemi sonucu geri kazanılacağı durumlarda, satış amaçlı elde tutulan duran varlık grupları olarak sınıflandırılmıştır. Bu varlıklarla doğrudan ilişkilendirilen yükümlülükler ise benzer şekilde gruplandırılmıştır.

*** Kapsamlı Gelir Tablosunda "Durdurulan Faaliyetler" Bölümünde gösterilmektedirler.

**** Nakit Akım Tablosunda "Satılmak Üzere Elde Tutulan Duran Varlıkların İşletme/Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akımı" Olarak gösterilmektedirler. Ayrıca satıştan elde edilen gelirin ilgili varlığın ve yükümlülüğün defter değerini aşmaması durumunda satılmak üzere elde tutulan söz konusu faaliyetler için bir değer düşüklüğü karşılığı kayda alınmaktadır.

***** Dipnotlarda, Duran Varlıklardan transfer olacak olan satış amaçlı varlığın türü, neden satış amaçlı olarak transfer edildiği (bir yatırımın elden çıkarılmak istenmesi, bir bağlı ortaklığın tasfiyesi, şüpheli alacağa dönüşmüş alacaklarına istinaden alınan arazi, arsa, bina gibi duran varlıkların elden çıkarılmak istenmesi v.b.) maliyet değeri ve hesaplamaları gösterilmektedirler. Ayrıca "Duran varlık grupları, kullanılması suretiyle değil, satış işlemi sonucu geri kazanılacağı durumlarda, satış amaçlı elde tutulan duran varlık grupları olarak sınıflandırılır. Bu varlıklarla doğrudan ilişkilendirilen yükümlülükler ise benzer şekilde gruplanır. Satış amaçlı olarak sınıflandırma kriterini karşılayan duran varlıklar veya varlık grupları gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi ile bulunan değer ile taşınan değer düşük olanı ile ölçülür. Bu varlıklar üzerinden amortisman ayrılmaz." bilgisi yer almaktadır.

Tablo 5: BIST 30 Endeksinde Yer Alan Bankaların Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Açısından İncelenmesi (2013 Denetimden Geçmiş Konsolide Finansal Tabloları)

	Konsolide Bilanço			Konsolid e Gelir Tablosu ****	Konsolid e NAT	Kons. ÖKDT	Dipnotlarda *****
	Aktifte *	Pasifte** (Borçlarda)	Pasifte*** (Özkayn.da)				
GARANTİ	✓	-	-	-	-	-	✓
AKBANK	✓	-	-	-	-	-	✓
YKB	✓	-	-	-	-	-	✓
İŞ BANKASI	✓	-	-	-	-	-	✓
HALKBANK	✓	-	-	-	-	-	✓
VAKIFBANK	-	-	-	-	-	-	-
Toplam	5	0	0	0	0	0	5

*Satış Amaçlı Elde Tutulan ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Duran Varlıklar (Net) Aktifte

** Satış Amaçlı Elde Tutulan Ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Duran Varlık Borçları (Net) Pasifte Borçlarda

*** Satış Amaçlı Elde Tutulan Ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Duran Varlıkların Birikmiş Değerleme Farkları Pasifte Özkaynaklarda

**** Durdurulan Faaliyetlerden Gelirler grubu altında "Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Gelirleri" olarak, Durdurulan Faaliyetlerden Giderler (-) "Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Giderleri" olarak gösterilmektedirler.

***** Dipnotlarda Satış amaçlı elde tutulan ve durdurulan faaliyetlere ilişkin duran varlıklar ile bu varlıklara ilişkin borçlar hakkında açıklamalar: TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlık (veya elden çıkarılacak duran varlık grubu) defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden küçük olanı ile ölçülür. Bir varlığın satış amaçlı bir varlık olabilmesi için ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) bu tür varlıkların satışında sıkça rastlanan ve alışılmış koşullar çerçevesinde derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir. Satış olasılığının yüksek olması için; uygun bir yönetim kademesi tarafından, varlığın satışına ilişkin bir plan yapılmış ve alıcıların tespiti ile planın tamamlanmasına yönelik aktif bir program başlatılmış

olmalıdır. Ayrıca varlık, gerçeğe uygun değeri ile uyumlu bir fiyat ile aktif olarak pazarlanıyor olmalıdır. Banka, ayrıca donuk alacaklardan dolayı edinilen varlıklarını 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bankaların Kıymetli Maden Alım Satımına ve Alacaklarından Dolayı Edindikleri Emtia ve Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırmakta ve söz konusu yönetmelik hükümlerine uygun olarak muhasebeleştirilmektedir.

7. Sonuç

TFRS 5 standardı, hangi duran varlıkların satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılacağını ayrıntıları ile belirtmiştir. Konuya genel olarak bakıldığında iki temel şartın sınıflandırma için esas olduğu göze çarpmaktadır. Bu şartlar; varlığın derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olmasıdır. Standart hangi durumlarda satış olasılığının yüksek olacağını ayrıntılarıyla tarif etmiştir.

İşletmenin standarda göre bir duran varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırmasının nedeni, işletmenin artık o duran varlığın kullanımı dolayısıyla bir nakit yaratamaması, ilgili varlığın ancak satılacak olması sayesinde nakit girişi yaratmasıdır. Bundan dolayı satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar, finansal durum tablosunda kullanım amaçlı tutulan duran varlıklardan ayrı olarak gösterilmeli ve satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak raporlanmalıdır. Bu çerçevede satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar bilançoda dönen varlıklar içerisinde sunulmalıdır.

Duran varlık satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırıldıktan sonra ilgili varlık değerlemeye tabi tutulur. Burada asıl amaç varlığın bir değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını tespit etmektir. Çünkü TMS’lerin/TFRS’lerin genel mantığı varlıkları ve yükümlülükleri finansal durum tablosunda bu tablodan yararlanacak olanlar için gerçeğe uygun değerleri, yani bir başka deyişle piyasa fiyatı ya da cari değerleriyle yansıtmaktır. Bu yüzden satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar defter değerleriyle ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden (net gerçeğe uygun değerinden) düşük olanı değerlenir. Eğer net gerçeğe uygun değeri, defter değerinden düşükse bir değer düşüklüğü olmuş demektir ve bu değer düşüklüğü gelir tablosuna intikal ettirilerek kaydedilir. İşletme net gerçeğe uygun değerinde sonradan meydana gelecek herhangi bir artışı, muhasebeleştirilen birikmiş değer düşüklüğü zararlarını aşmamak koşuluyla kazanç olarak muhasebeleştirir.

Çalışmamızın son kısmında yer alan inceleme, BIST 30 endeksinde yer alan firmaların finansal tablolarında, satış amaçlı elde tutulan duran varlık sınıflamasını gözetip gözetmediklerini belirlemeye yöneliktir. İnceleme sonuçlarına göre, satış amaçlı elde tutulan duran varlık sınıflamasının ve buna bağlı diğer detayların raporlamasının, bankalar dışındaki firmalarda pek fazla kullanılmadığını söylemek mümkündür.

BIST 30 endeksinde yer alan bankacılık dışındaki 24 firmanın yer aldığı Tablo 4'e göre, bu sınıflandırmayı kullanan az sayıdaki firmanın da, satış amaçlı duran varlık sınıflamasını, bu varlıklar taşındıkları defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin düşük olmasıyla değerleyerek Bilançoda (Finansal Durum Tablosu) dönen varlıkların içerisinde "Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar" olarak gösterildikleri görülmüştür. Firma yönetiminin ilgili sabit kıymetleri satmayı planlamasından, varlıkların derhal satılabilecek durumda ve satış olasılığının yüksek olmasından dolayı söz konusu sabit kıymetleri burada raporladığı belirlenmiştir. Aynı şekilde bu varlıklarla doğrudan ilişkilendirilen yükümlülükler ise benzer şekilde gruplandırılarak kısa vadeli yükümlülükler içerisinde "Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara ait Yükümlülükler" olarak gösterilmiştir. Bu sınıflandırmayı yapan firmaların finansal tablo dipnotları incelendiğinde ise satış amaçlı duran varlık sınıflamasına dair detaylı açıklamalar yapıldığı belirlenmiştir. Bu dipnotlarda; duran varlıklardan transfer olacak olan satış amaçlı varlığın türü, neden satış amaçlı olarak transfer edildiği (bir yatırımın elden çıkarılmak istenmesi, bir bağlı ortaklığın tasfiyesi, şüpheli alacağa dönüşmüş alacaklarına istinaden alınan arazi, arsa, bina gibi duran varlıkların elden çıkarılmak istenmesi v.b.) maliyet değeri ve hesaplamaları gösterilmiştir. Bankacılık faaliyetinde bulunan altı firmanın beşinde ise satış amaçlı duran varlık sınıflamasının yapıldığı görülmüştür (Tablo 5).

Kaynakça

- Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına uyum için Tekdüzen Hesap Planında yapılması gereken değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*, (84), 29-70.
- Christina, D., & Lüdenbach, N. (2013). *IFRS Essentials*. Padstow: John Wiley & Sons Ltd.
- Doyle, B. IFRS 5 –Non-current assets held for sale and discontinued operations, <http://www.cpaireland.ie/docs/default-source/Students/Study-Support/P1-Corporate-Reporting/irs5---non-current-assets-held-for-sale-and-discontinued-operations.pdf?sfvrsn=0>, Erişim Tarihi: 08.12.2013.
- Erdmann, M.-K., Wunsch, M., & Meyer, U. (2006). Auswirkungen ausgewählter IFRS-Änderungen auf die Unternehmenssteuerung (Teil 1). *Zeitschrift für Internationale und Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, (5), 332-341.

- Ernst & Young. (2013). *International GAAP 2013: Generally Accepted Accounting Principles Under International Financial Reporting Standards (Volume 1)*. Croydon: John Wiley & Sons Ltd.
- Gençoğlu, Ü.G. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gornik-Tomaszewski, S., & Shoaf, V. (2005). Accounting for noncurrent assets held for sale and discontinued operations converges. *Bank Accounting & Finance*, 18(1), 43-48.
- Gökçen, G., Ataman, B., & Çakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gökğöz, A. (2012). Satış amaçlı elde tutulan duran varlık veya varlık grubunun muhasebeleştirilmesi. *AİBÜ - İİBF Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(20. yıl özel sayısı), 67-86.
- Gürbüz, C. (2009). *Maddi duran varlıkların Türkiye muhasebe standartları kapsamında değerlemesi ve bilanço karına etkisine yönelik bir uygulama* (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Küting, K., & Wirth, J. (2006). Discontinued Operations und veräußerungsorientierte Bilanzierung nach IFRS 5 – ein Mehrwert für die Berichterstattung?. *Zeitschrift für Internationale und Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, (12), 719-728.
- Sağlam, N. (2009). Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler. N. Sağlam. S. Şengel. & B. Öztürk (Ed.). *UFRS – UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. 3. Baskı içinde (1249–1275). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TFRS/TFRS_5.pdf, Erişim Tarihi: 15.04.2015
- TMS 2 Stoklar Standardı, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS2.pdf, Erişim Tarihi: 15.04.2015
- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS39.pdf, Erişim Tarihi: 15.04.2015

Topaloğlu, B. (2010). Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar. *Vergi Dünyası*, (348), 58-63.

Zülch, H., & Lienau, A. (2004). Bilanzierung zum Verkauf stehender langfristiger Vermögenswerte sowie aufgegebenen Geschäftsbereich nach IFRS 5. *Zeitschrift für Internationale und Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*,(11), 442-451.

Zülch, H., & Lienau, A. (2005). Die Bilanzierung von Discontinued Operations (aufgegebene Geschäftsbereiche) nach IFRS. *Deutsches Steuerrecht*, (9), 391-396.

<http://borsaistanbul.com/docs/default-source/endeksler/bist-pay-endeksleri-temel-kurallari.pdf?sfvrsn=4>, Erişim Tarihi: 14.12.2012

<https://inform.pwc.com/inform2/content?action=resource&id=0000000866068626.pdf>, Erişim Tarihi: 08.12.2013

<http://www.ist30.com/sayfa/ist30-bist-30-endeks-kapsami>, Erişim Tarihi: 14.12.2012.