

**T.C.  
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TFRS 5 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR  
VE DURDURULAN FAALİYETLER STANDARDI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hasan SEZGİN**

**Balıkesir, 2015**

**T.C.  
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TFRS 5 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR  
VE DURDURULAN FAALİYETLER STANDARDI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hasan SEZGİN**

**Tez Danışmanı**

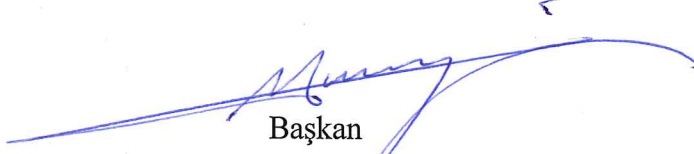
**Prof. Dr. Hüseyin AKAY**

**Balıkesir, 2015**

**T.C.**  
**BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TEZ ONAYI**

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı'nda 201312547007 numaralı Hasan SEZGİN'in hazırladığı "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler Standardı" konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim ve Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 28/04/2015 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ ile karar verilmiştir.

  
Başkan  
(Danışman)

Prof. Dr. Hüseyin AKAY

  
Üye

Doç. Dr. Mahmut KARĞIN

  
Üye

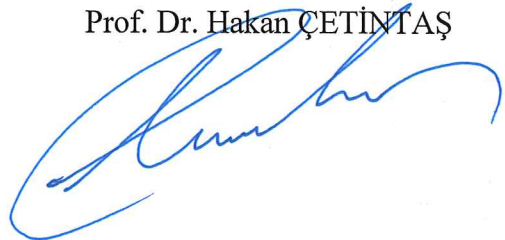
Yrd. Doç. Dr. Burcu İŞGÜDEN KILIÇ

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylıyorum.

.04./05./2015

Enstitü Müdürü

Prof. Dr. Hakan ÇETİNTAŞ



## ÖNSÖZ

Ekonomi alanındaki küresel devinim pek çok alanda olduğu gibi muhasebe alanını da etkilemekte ve ülkeleri bu alanlarda yenilikçi düzenlemeler yapmaya sürüklemektedir. Muhasebe alanındaki uygulamalara uluslararası bir tekdüzelik getirme çalışmaları da bu devinimin bir yansıması olarak ortaya çıkmaktadır. Son yıllarda kamu otoritesinin ortaya koyduğu yasal düzenlemeler vasıtasıyla ülkemizde de uluslararası düzenlemelerle uyumlu Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları hazırlanarak uygulamaya konulmuştur.

Bu çalışmanın amacı; Türkiye Finansal Raporlama Standardı aracılığıyla ülkemiz muhasebe sisteminde yeni bir uygulama alanı olarak değerlendirilen Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler hakkında geniş kapsamlı bilgi sunmaktır. Standart'ın mevcut vergi mevzuatı ile farklılıklarına da değinilen bu çalışmada; Standart'ta yer alan uygulama esasları detaylı olarak açıklanmakta ve muhasebe sistemimize uyum sağlanması açısından muhasebe uygulamaları aracılığıyla öneriler sunulmaktadır.

Yüksek lisans eğitimim boyunca her an desteği ve hoşgörüsünü benden esirgemeyen kıymetli hocam ve danışmanım Prof. Dr. Hüseyin AKAY'a, şahsıma göstermiş oldukları lütuf ve güvenle beni her an motive eden Balıkesir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'ndeki kıymetli hocalarıma, çalışmam için verdiği destekle işlerimi oldukça kolay kılan Arş. Gör. Mustafa OĞUZ'a ve diğer araştırma görevlisi arkadaşlarıma, dostlarıma teşekkür ederim. Sabrı, desteği ve hoşgörüsüyle; kıymetlim, sırdaşım, yoldaşım canım eşim Gül SEZGİN'e şükranlarımı sunarım.

**Hasan SEZGİN**

**Balıkesir, 2015**

## ÖZET

### TFRS 5 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER STANDARDI

**SEZGİN, Hasan**

**Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı - Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı**

**Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hüseyin AKAY**

**2015, 144 Sayfa**

Muhasebe bilgi sisteminden elde edilen verilerin ekonomik, kültürel ve sosyal çevre koşullarına göre farklılık göstermeden; doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması beklenmektedir. Bu beklenti nedeniyle, dünya çapında bir muhasebe düzeni oluşturma amacını güden Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Bu amaçla hazırlanmış standartlardan birisi olan TFRS 5; genel hatlarıyla Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler üzerine uygulama ve esasları barındırmaktadır.

Duran Varlıklar, bir işletmede toplam varlıkların önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Bu yönüyle finansal durum tespiti açısından oldukça önemli görülmektedir. Amortisman ayırma işlemleri ve değerlendirme uygulamaları işletmelerce üzerinde durulması gereken bir konudur. Fakat TFRS 5 kapsamında ele alınmış olan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler muhasebe sistemimizdeki alışılmış uygulamalara göre farklılık göstermektedir.

Bu sebeple, tezde duran varlık kavramı genel hatlarıyla anlatıldıktan sonra TFRS 5 Standardı detaylı olarak incelenmiştir. Standart'ın Vergi Mevzuatı ile farklı yönlerinin de ele alındığı çalışmada, örnek uygulama aracılığı ile muhasebe sistemimize uyum için öneriler de sunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Finansal raporlama, duran varlıklar, durdurulan faaliyetler

## **ABSTRACT**

### **TFRS 5 NON-CURRENT ASSETS HELD FOR SALE AND DISCONTINUED OPERATIONS STANDARD**

**SEZGİN, Hasan**

**Master Degree With Thesis, Department of Business Administration  
Field of Accounting and Finance**

**Supervisor: Prof. Dr. Hüseyin AKAY**

**2015, 144 Pages**

The data, which obtained from accounting information system, are expected to be accurate, reliable, meaningful, truthful, and comparable without showing any difference according to economic, cultural and social environment. Because of this expectation, Turkey Accounting/Financial Reporting Standards compatible with International Accounting/Financial Reporting Standards having the aim of creating a worldwide accounting system are being prepared and presented. As being one of the standards prepared for this purpose, IFRS 5 includes the practices and principles of Fixed Assets and Discontinued Operations in general terms.

Fixed assets compose a significant portion of the total assets in a business. With this aspect, it is seemed to be very important in terms of financial due diligence. Depreciation procedures and applications of valuation are the issues that should be addressed for business. However, Non-Current Assets and Discontinued Operations, which is discussed in the context of IFRS 5, is different according to the customary practice in our accounting system.

For this reason, after mentioning the concept of fixed assets in general terms, TFRS 5 Standard is studied in detail in thesis. The different aspects between the Standard and Tax Legislation are also considered in the study, recommendations for harmonization to our accounting system are presented via sample applications.

**Key Words:** Financial reporting, non-current assets, discontinued operations

# İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
TABLolar LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR.....	xii
<b>0. GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
<b>1. DURAN VARLIKLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER .....</b>	<b>5</b>
10. Maddi Duran Varlıklar .....	7
100. Maddi Duran Varlık Tanımı .....	7
1000. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maddi Duran Varlıklar .....	7
1001. Vergi Kanunlarında Maddi Duran Varlıklar .....	8
1002. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Maddi Duran Varlıklar.....	9
101. Maddi Duran Varlık Türleri .....	11
11. Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	12
110. Maddi Olmayan Duran Varlık Tanımı .....	13
1100. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	13
1101. Vergi Kanunlarında Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	13
1102. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	14
111. Maddi Olmayan Duran Varlık Türleri .....	16
12. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar .....	18
120. Özel Tükenmeye Tabi Varlık Tanımı .....	18
1200. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar .....	19
1201. Vergi Kanunlarında Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar .....	19
1202. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar .....	20

121. Özel Tükenmeye Tabi Varlık Türleri .....	22
13. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller .....	23
130. Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Tanımı .....	24
1300. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller .....	24
1301. Vergi Kanunlarında Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	25
1302. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller .....	25
131. Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Örnekleri .....	28
14. Satış Amaçlı Duran Varlıklar .....	28
140. Satış Amaçlı Duran Varlık Tanımı .....	29
1400. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Satış Amaçlı Duran Varlıklar .....	29
1401. Vergi Kanunlarında Satış Amaçlı Duran Varlıklar .....	29
1402. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Satış Amaçlı Duran Varlıklar .....	29

**2. TFRS 5: SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR  
VE DURDURULAN FAALİYETLER STANDARDININ  
İNCELENMESİ .....** 30

20. TFRS 5 Standardı'na Giriş .....	30
21. TFRS 5 Standardı'nın Tarihsel Gelişimi .....	30
210. Uluslararası Alanda Yürütülen Çalışmalar .....	31
2100. Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) Tarafından Yürütülen Çalışmalar .....	31
2101. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) Tarafından Yürütülen Çalışmalar .....	33
211. Ulusal Alanda Yürütülen Çalışmalar .....	34
22. TFRS 5 Standardı'nın Amacı ve Kapsamı .....	36
220. TFRS 5 Standardı'nın Amacı .....	36
221. TFRS 5 Standardı'nın Kapsamı .....	37
23. TFRS 5 Standardı'nda Yer Alan Kavramlar .....	40
24. TFRS 5 Standardı Kapsamına Girmedi Ön Koşullar .....	43
25. TFRS 5 Standardı'nda Sınıflandırma .....	45



250. Duran Varlığı Elde Tutma Süresi .....	47
251. Satış Amaçlı Alınan Duran Varlıkların Sınıflandırılması .....	49
252. Kullanımdan Çekilecek Duran Varlıkların Sınıflandırılması .....	50
26. TFRS 5 Standardı'nda Ölçme .....	52
260. Duran Varlığın veya Elden Çıkarılacak Varlık Grubunun Ölçümü .....	56
261. Değer Düşüklüğü Zararlarının ve İptallerinin Muhasebeleştirilmesi..	62
262. Satış Planına İlişkin Değişiklikler .....	74
27. TFRS 5 Standardı'nda Sunum .....	82
270. Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıkların Sunumu .....	84
271. Durdurulan Faaliyetlerin Sunumu .....	88
272. Dipnotlarda Açıklamalar .....	94

**3. SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARIN VE  
DURDURULAN FAALİYETLERİN TFRS 5 VE VERGİ USUL  
KANUNU ÇERÇEVESİNDE KİYASLANMASI ..... 96**

30. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklarda Kıyaslama .....	97
300. Değerleme .....	98
3000. TFRS 5'e Göre İlk Değerleme .....	98
3001. VUK Hükümlerine Göre İlk Değerleme .....	99
301. Muhasebeleştirme .....	102
3010. Değer Düşüklüğünün ve Değer Artışının Muhasebeleştirilmesi .....	103
30100. TFRS 5'e Göre Muhasebeleştirme.....	103
30101. VUK 'a Göre Muhasebeleştirme.....	104
302. Amortismanlar .....	107
3020. TFRS 5'e Göre Amortismanlar .....	108
3021. VUK 'a Göre Amortismanlar .....	108
303. Ortaklara Kar Payı Yerine Duran Varlık Verilmesi .....	108
3030. TFRS 5'e Göre Ortaklara Kar Payı Yerine Duran Varlık Verilmesi .....	109
3031. VUK' a Göre Ortaklara Kar Payı Yerine Duran Varlık Verilmesi .....	109
31. Durdurulan Faaliyetlerde Kıyaslama .....	110

310. TFRS 5'e Göre Durdurulan Faaliyetler .....	110
311. Vergi Kanunlarına Göre Durdurulan Faaliyetler .....	110
3110. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Durdurulan Faaliyetler .....	111
3111. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Durdurulan Faaliyetler.....	111
32. TFRS 5 ve Vergi Usul Kanunu Arası Farklılıklar .....	112
<b>4. TFRS 5 KAPSAMINDA BİR UYGULAMA .....</b>	<b>114</b>
40. AY-BİL A.Ş 'nin Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkları ve Durdurulan Faaliyetleri Hakkında Genel Bilgiler .....	115
41. Duran Varlığın Sınıflandırılması .....	117
42. Duran Varlık Ölçümü .....	119
43. Satış Planının Değişmesi .....	124
44. Duran Varlığın Kullanımdan Çekilmesi .....	126
45. Durdurulan Faaliyetin Sunumu .....	127
<b>5. SONUÇ .....</b>	<b>133</b>
<b>6. YARARLANILAN KAYNAKLAR .....</b>	<b>138</b>

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1.</b> TFRS 5 Kapsamında Sınıflandırma.....	52
<b>Şekil 2.</b> TFRS 5 Kapsamında Ölçme Yöntemi .....	54
<b>Şekil 3.</b> Satış Planı Değişikliğinde Yeniden Ölçme Yöntemi .....	75
<b>Şekil 4.</b> ABS A.Ş.'ye Ait Varlığın Satış Kararına İlişkin Tarih Çizelgesi .....	77
<b>Şekil 5.</b> TFRS 5 Kapsamında Ölçme (Sınıflandırma Anında Ölçüm) .....	80
<b>Şekil 6.</b> TFRS 5 Kapsamında Ölçme (Takip Eden Bilanço Tarihinde Ölçüm) .....	81

## TABLÖLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıkların Finansal Durum Tablosunda Sunumu .....	85
<b>Tablo 2.</b> Durdurulan Faaliyetlerin Kapsamlı Gelir Tablosunda Sunumu .....	91
<b>Tablo 3.</b> Durdurulan Faaliyetlerin Kapsamlı Gelir Tablosunda Ek Olarak Sunumu .....	93
<b>Tablo 4.</b> Duran Varlık Ölçümünde TFRS 5 – VUK Uygulama Farkları .....	101
<b>Tablo 5.</b> Varlıklarda Değer Düşüklüğü TFRS 5 – VUK Uygulama Farkları .....	107
<b>Tablo 6.</b> TFRS 5 – VUK Arası Farklılıklar .....	113
<b>Tablo 7.</b> AY-BİL AŞ Faaliyet Konuları .....	115
<b>Tablo 8.</b> AY-BİL AŞ ve NUR-GE AŞ 31/12/2013 Gelir ve Giderleri .....	127
<b>Tablo 9.</b> AY-BİL AŞ ve NUR-GE AŞ 31/12/2014 Gelir ve Giderleri .....	127
<b>Tablo 10.</b> AY-BİL AŞ 1 Ocak - 31 Aralık 2014 ve 2013 Hesap Dönemlerine Ait Konsolide Gelir Tablosu .....	128
<b>Tablo 11.</b> Açıklayıcı Dipnot No 35 Vergiler .....	129
<b>Tablo 12.</b> Açıklayıcı Dipnot No 41 Durdurulan Faaliyetler .....	130
<b>Tablo 13.</b> AY-BİL AŞ 31.12.2014 Tarihli (Konsolide) Finansal Durum Tablosu .....	131

## KISALTMALAR

<b>AICPA</b>	: American Institute of Certified Public Accountants
<b>APB</b>	: Accounting Principles Board
<b>FASB</b>	: Financial Accounting Standards Board
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>IAS</b>	: International Accounting Standards
<b>IASB</b>	: International Accounting Standards Board
<b>IASC</b>	: International Accounting Standards Committee
<b>IFAC</b>	: International Federation of Accountants
<b>IFRS</b>	: International Financial Reporting Standards
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>SEC</b>	: Securities and Exchange Commission
<b>SFAS</b>	: Statements of Financial Accounting Standards
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu

## 0. GİRİŞ

Hızla değişen dünya ekonomisinde, küreselleşme ve rekabet olguları etrafında gelişen dinamikler; ekonomik, sosyal ve teknolojik alanlarda olduğu gibi muhasebe alanında ve uygulamalarında da önemli değişikliklere ve gelişmelere sebep olmaktadır. Küreselleşmeyle beraber muhasebe uygulamalarının uluslararası bir boyut kazanması, finansal bilgilerin raporlanmasında, açıklanmasında ve uygulanmasında birtakım sorunları da beraberinde getirmektedir. Ekonomik, sosyal ve kültürel çevre şartları nedeniyle ortaya çıkan bu uyum sorununu aşabilmek için uluslararası alanda genel kabul görececek muhasebe standartları oluşturma amaçlı çalışmalar yapılmaktadır (Yılmaz, 2007: 139-140).

Muhasebe bilgi sisteminden elde edilen bilgilerin, kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgiler aktarabilmesi, benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması belirli muhasebe standartlarına göre hazırlanması ile mümkün olabilmektedir (Bağcı, 2002: 23; Aktürk: 2014: 65).

Genel anlamda muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanmaktadır (Akay ve Ataman, 2004: 4). Buradan hareketle muhasebe standartları, muhasebenin hangi nitelikteki işlemleri ve olayları, hangi değer üzerinden kaydedebileceğini, sınıflandırılacağını, hangi raporla sunulacağını belirleyerek bir kurallar bütünü oluşturmaktadır (Marşap ve Kurt, 1997: 229; Yılmaz, 2007: 142).

İşletmelerin ve işletme dışı ilgi gruplarının karar alma sürecinde belirleyici bir role sahip olan muhasebe standartları birçok grubun ilgi odağı durumundadır ve bu standartların kimin tarafından belirleneceği hep tartışma konusu olmuştur (Üstündağ, 2000: 31). Tarihsel süreçte muhasebe standartlarını kamunun yasal düzenlemeyle belirlemesi gerektiği ya da özel sektör düzenleyici kuruluşlarınca bu

görevin üstlenilmesi gerektiği görüşleri öne sürülse de 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanması ve sunulmasında öncü olmuştur. IASC, 2000 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) adıyla standartlar yayımlamış ve yerini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devretmiştir. Bu tarihten sonra IASB Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS) adıyla standartlar yayımlamaya başlamıştır. Ülkemizde ise muhasebe standartlarını belirleme yetkisi 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) verilmiştir. Kurul bu görevini 2011 yılı itibariyle Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) devretmiştir. KGK halen uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) oluşturma, güncelleme ve yayımlama görevini yürütmektedir. KGK tarafından gerekli tebliğler vasıtasıyla güncellenen standartlardan birisi de TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı'dır.

Duran Varlık kalemleri hem finansal tabloda yer alacakları değer açısından, hem gider gösterilebilen amortisman ayırma işlemleri açısından hem de finansal raporlamada yer alacakları sınıf ve gruplar açısından ele alınması gereken önemli kalemlerdir. Zira Duran Varlıklar bir işletmede toplam varlıkların önemli bir kısmını oluşturmaktadır ve bu yönüyle finansal durum tespiti açısından üzerinde durulması gereken bir konumdadır. TFRS 5 kapsamında ele alınmış olan Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler ise sınıflama, değerlendirme, muhasebeleştirme ve finansal tablolara alınma bakımından muhasebe sistemimizdeki alışılmış uygulamalara göre farklılık göstermektedir.

Bu çalışmada, TFRS 5 Standardı'nda yer verilen Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler incelenmiş olup, Standart kapsamına giren varlık ve faaliyetlerin nasıl belirleneceği, değerlendirileceği, finansal tablolarda nasıl gösterileceği ve sunulacağı detaylı olarak ele alınmıştır. Standart'ta yer alan Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık tanımı sahip olduğu sınıflama, değerlendirme, muhasebeleştirme ve finansal tablolarda sunum ilkeleri bakımından Türk Muhasebe Sistemi'nde uygulama alanı dışında kaldığı görüşüyle sistemimiz için bir yenilik

olarak değerlendirilmektedir. Bu bakış açısıyla ilgili Standart'ta yer alan uygulama ve esasları, detaylı olarak incelenerek mevcut muhasebe sistemimize uyumlu hale getirme çalışmaları ülkemizdeki muhasebe literatürüne katkıda bulunacaktır.

Tezin, birinci bölümünde, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve Satış Amaçlı Duran Varlıklar'a ilişkin tanım ve açıklamalara sırasıyla; Tekdüzen Hesap Planı, Vergi Kanunları ve Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'na göre yer verilmektedir.

İkinci bölümde, TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı detaylı olarak ele alınmaktadır. Standart, ilk olarak tarihsel perspektifte ulusal ve uluslararası boyutta incelenmekte olup ardından güncel haliyle açıklanmaya çalışılmaktadır. Bu bölümde Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler'in Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulama kapsamına alınabilmesi adına hesap kodu önerilerine de yer verilmekte ve bu öneriler muhasebe uygulamaları vasıtasıyla açıklanmaktadır.

Üçüncü bölümde, Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (TFRS 5) Vergi Usul Kanunu (VUK) ile kıyaslanmaktadır. Bu kıyaslama; değerleme, değer düşüklüğü ve artışlarının muhasebeleştirilmesi, amortismanlar, ortaklara kar payı yerine duran varlık verilmesi ve durdurulan faaliyetler başlıklarında yapılmaktadır. TFRS 5 ve VUK esaslarına göre yapılacak işlemler sonucunda ortaya çıkabilecek farklılıklar muhasebe uygulamaları vasıtasıyla açıklanmaya çalışılmaktadır. Bölüm sonunda oluşturulan tablo aracılığıyla da bu farklılıklar özetlenmektedir.

Dördüncü bölümde, TFRS 5 kapsamında örnek bir uygulamaya yer verilmiştir. Standart'ta yer verilen esaslara dayanılarak sınıflama, değerleme, muhasebeleştirme gibi özellikli konularda uygulamalar yapılmakta ve dipnot açıklamalarına yer verilmektedir. Bölüm sonunda muhasebe uygulamaları sonrasında



oluşan farklılıkların izlenebilmesi adına finansal durum ve kapsamlı gelir tabloları Standart'ta yer alan düzenlemelere uygun olarak sunulmaktadır.

Beşinci bölümde, tez çalışmasından elde edilen sonuçlar ortaya konulmakta; altıncı ve son bölümde ise tezin oluşturulmasında yararlanılan kaynaklar yer almaktadır.

## 1. DURAN VARLIKLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Duran varlıklar; bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeleyen varlıklar olarak tanımlanmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 1999: 206). Bir işletmede duran varlıklardan söz edebilmek için, o duran varlığın, bir yıldan önce nakde dönüşmemesi, tüketilmemesi ve bir yıldan daha uzun sürelerde işletmede kullanılması gibi özelliklere sahip olması gerekmektedir (Kavak, 2005: 189).

1 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 1) dönen varlıkları tanımlamış ve bunun dışında kalan varlıkları duran varlık olarak kabul edilmiştir. TMS 1 e göre bir varlık aşağıdaki kriterlerden herhangi birisini taşıyorsa dönen varlıktır (TMS 1, paragraf 66) :

- İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi,
- Öncelikle ticari amaçla elde bulundurulması,
- Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi veya,
- Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınırlandırılmamış olmak koşuluyla, söz konusu varlıkların nakit veya nakit benzeri durumunda olması.

Aynı standarda göre yukarıdaki kriterlerden herhangi birini taşımayan varlıkların ise duran varlık olduğu belirtilmiştir. TMS 1 “duran” terimini uzun vadeli

maddi, maddi olmayan ve finansal varlıklar için kullanılmaktadır (TMS 1, paragraf 67).

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) 1.1.1994 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlamıştır. Bilanço usulünü uygulayan işletmelerde; işlemlerin genel kabul görmüş ilkelere göre muhasebeleştirilerek güvenilir bilgi üretilmesi ve bu bilgilerin tutarlı mali tablolarla rapor edilmesi amacıyla uygulamaya koyulan Tekdüzen Hesap Planı'nda duran varlıklar şu hesap gruplarında izlenir;

- 22 TİCARİ ALACAKLAR,
- 23 DİĞER ALACAKLAR,
- 24 MALİ DURAN VARLIKLAR,
- 25 MADDİ DURAN VARLIKLAR,
- 26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR,
- 27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR,
- 28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI,
- 29 DİĞER DURAN VARLIKLAR.

Duran varlıklara ilişkin genel bilgiler; Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Satış Amaçlı Duran Varlıklar başlıkları sırasıyla tanımlanacaktır. Bu tanımlamalar Tekdüzen Hesap Planı, Vergi Kanunları ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre alt başlıklarda verilecektir.

## **10. Maddi Duran Varlıklar**

İşletmeler faaliyette bulunmak, mal / hizmet üretmek ve işletme sürekliliğini sağlamak adına buldukları sektöre göre miktarı veya çeşidi farklılık gösteren uzun süreli fiziki varlıklara ihtiyaç duyarlar. Bu varlıklara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

### **100. Maddi Duran Varlık Tanımı**

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlıklardır. Bu varlıklar gözle görülen, elle tutulan varlıklardır (Ataman, 2007: 198). Ayrıca kullanım süresi bir faaliyet döneminden uzun olan bu varlıkların işletme faaliyetleri sürdükçe satılmaları amaçlanmamaktadır (Lazol, 2007: 156).

### **1000. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maddi Duran Varlıklar**

Maddi duran varlık hesapları, 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında Tekdüzen Hesap Planında 25 nolu grupta düzenlenmiştir. Bir varlığın bu grupta yer alması için (Akdoğan ve Sevilengül, 1999: 233);

- Maddi bir yapıya sahip olması,
- Muhasebe kişiliğine ait olması,
- İşletmenin mal ve hizmet üretim işlerinde sürekli kullanılmak ya da kiraya verilmek üzere edinilmiş olması,
- İşletmenin normal faaliyetlerinin sürdüğü sürece satılmasının düşünülmemesi,

- Özel durumlar dışında, 1 yıl olarak belirlenen etkinlik döneminden daha uzun bir ömre sahip olması gerekir.

### **1001. Vergi Kanunlarında Maddi Duran Varlıklar**

Türk vergi mevzuatının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) maddi duran varlıkları doğrudan tanımlayan, sınıflayan ya da hangi şartlarda bir varlığın duran varlık kapsamına gireceğini bildiren bir maddeye yer verilmemiştir.

VUK'ta maddi duran varlıklar değerlendirme hükümleri çerçevesinde ele alınmıştır. VUK'un 258. ve 259. maddelerinde değerlendirme, "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerin tespiti" şeklinde tanımlanmıştır. VUK'un 258. ve devam eden maddelerinde her bir aktif ve pasif kıymetin nasıl ve hangi değerlendirme ölçüsüne göre değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

VUK'un 260. maddesine göre ise; değerlemede iktisadi kıymetlerden her birinin tek başına dikkate alınması gerekmektedir. Teamülen aynı cinsten sayılan malların ve düşük kıymetli müteferrik eşyanın değerlendirilmesinin topluca dikkate alınmasında sakınca görülmemiştir.

VUK'un 261. maddesinde iktisadi kıymetin değerlendirilmesinde kullanılacak değerlendirme ölçüleri belirtilirken, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin VUK'un 269. maddesinde maliyet bedelleri ile değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir (Fırat, 2008: 105).

Maliyet bedeli VUK'un 262. maddesinde; bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin diğer giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır. Gayrimenkullerde hangi giderlerin maliyet bedeline dahil olacağı VUK 270. maddede düzenlenmiştir (Küçük, 2008: 114-115).

VUK'un 270. maddesi maddi duran varlıkların maliyetinin oluşumunu belirlerken, 271. maddesi ise, inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli (maliyet bedeli) yerine geçer hükmüne yer vermiştir (Fırat, 2008: 106).

## **1002. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Maddi Duran Varlıklar**

Türkiye Muhasebe Standartlarında (TMS) maddi duran varlıklara; TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında yer verilmiştir. Finansal kiralamaya konu olan maddi duran varlıklar ise TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardında düzenlenmiştir. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ile TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı da bu varlıklara dair hükümleri içermektedir. Burada, maddi duran varlıkların başlı başına incelendiği TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'nda yer alan bilgilere yer verilmiştir:

TMS 16'ya göre maddi duran varlık; mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir (TMS 16, paragraf 6).

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti; bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi koşullarının oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, paragraf 7).

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinde, nelerin duran varlık kalemini oluşturduğu gibi bir ölçü TMS 16'da öngörülmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme,

kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir (Akgün, 2009: 399; Pamukçu, 2010: 69).

Standarda göre bir işletme muhasebe politikası olarak ya maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer. Bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular (TMS 16, paragraf 29).

Maliyet modeli, bir maddi duran varlık kalemi muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir. Başka deyimle net defter değeri ile gösterilir. Yeniden değerlendirme modeli, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlendirmeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır (Yıldıztekin, 2010: 262).

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'nda ayrıca amortismanlar konusu da geniş olarak ele alınmış ve bu konuda detaylı açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir (TMS 16, paragraf 53). Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir (TMS 16, paragraf 55).

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler

doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerini içerir (TMS 16, paragraf 62).

İlgili standartta maddi duran varlıkların hangi durumlarda bilanço dışı bırakılacağına, elden çıkarma sonrası elde edilecek kazanç veya kayıpların nasıl muhasebeleştirileceğine, finansal tablolarda açıklama ve dipnotların nasıl yapılması gerektiğine de ayrıca yer verilmiştir.

### **101. Maddi Duran Varlık Türleri**

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubu maddi duran varlıklar olarak nitelendirilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 1999: 233).

Bu fiziki varlıklar belli esaslara göre gruplandırılırlar. Bu gruplamalarda varlıkların benzer özellikleri, kullanımları ve değerlendirme kapsamı dikkate alınır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda 25 MADDİ DURAN VARLIKLAR grubu içerisinde aşağıdaki hesaplar kullanılmaktadır (Lazol, 2012: 81-90):

- 250 ARAZİ VE ARSALAR; işletmeye ait her türlü arazi ve arsanın izlendiği hesaptır.
- 251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ; yeraltında veya yerüstünde inşa edilen her türlü yol, park, köprü, tünel, bölme, su kuyusu, iskele vb. yapıların izlendiği hesaptır.
- 252 BİNALAR; işletmeye ait her türlü bina ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır.



- 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR; üretimde kullanılan her türlü tesis, makine ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin izlendiği hesaptır.
- 254 TAŞITLAR; işletme faaliyetlerinde kullanılan her türlü taşıt aracının izlendiği hesaptır.
- 255 DEMİRBAŞLAR; işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap gibi büro mobilyalarının izlendiği hesaptır.
- 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR; yukarıda açıklanan maddi duran varlıklar hesap kapsamlarına girmeyen her türlü maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır.
- 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR; maddi duran varlık bedellerinin, belirlenen süre içinde giderleştirilen kısmının izlendiği hesaptır.
- 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR; yapımı belli bir süre alan maddi duran varlıkların yapım sürecinde izlendiği hesaptır.
- 259 VERİLEN AVANSLAR; bu hesapta, maddi duran varlıklar için verilen yurtiçi ve yurtdışı avansların izlendiği hesaptır.

## **11. Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Birçok işletmenin toplam aktiflerinin önemli bir kısmını maddi ve maddi olmayan duran varlıklar oluşturmaktadır. Günümüz küresel ekonomi şartlarında işletmelerin toplam varlıkları içerisinde maddi olmayan duran varlıklarının payı giderek artmaktadır (Deran ve Savaş, 2013: 74). Bu varlıklara ilişkin tanım ve açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

## **110. Maddi Olmayan Duran Varlık Tanımı**

Herhangi bir fiziki varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiye gibi varlıklardır (Gören, 2007: 187).

### **1100. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Maddi olmayan duran varlık hesapları, MSUGT kapsamında Tekdüzen Hesap Planında 26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR grubunda düzenlenmiştir. Fiziki bir varlığı bulunmasa da işletme faaliyetleri sonrasında gelir artışı yaratan ve birtakım şartlar altında himaye edilen hakların izlendiği hesap grubudur.

Maddi olmayan duran varlıkların bir bölümü (haklar, şerefiye gibi) mübadele değeri söz konusu olabilen varlıklardan oluşurken, diğer bölümü ise aktifleştirilmiş giderlerden oluşur. Bu gruptaki hesaplarda yer alan varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulmazlar, tamamen amorti edildiklerinde birikmiş amortismanları ile karşılaştırılarak kayıtlardan düşülür (Akdoğan ve Sevilengül, 1999: 266).

### **1101. Vergi Kanunlarında Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Vergi Usul Kanunu'nda maddi olmayan duran varlıklar ifadesi doğrudan bulunmamaktadır. VUK 269. maddede “gayrimaddi haklar” ifadesi yer almakta fakat bu maddede de maddi olmayan duran varlığa ilişkin tanımlama yapılmayıp varlıklara ilişkin örneklere yer verilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 70. maddesinde gayrimaddi haklar tarif edilmiş ve bu maddenin 5 ile 6 numaralı bentlerinde gayrimaddi haklara yer verilmiştir. Buna göre; arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat

usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar ile telif hakları gayrimaddi hak olarak tanımlanmıştır.

## **1102. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Türkiye Muhasebe Standartları'nda (TMS) maddi olmayan duran varlıklara TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'nda yer verilmiştir. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ise bu varlıklara dair hükümleri içermektedir. Burada, maddi olmayan duran varlıkları inceleyen TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı'nda bulunan açıklamalara yer verilmiştir.

TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlık; fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir ve parasal olmayan varlıktır (TMS 38, paragraf 8). Maddi olmayan duran varlık tanımı, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektirir (TMS 38, paragraf 11). Bir varlık, belirlenebilirlik kriterini aşağıdaki durumlarda sağlar (TMS 38, paragraf 12) :

- Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya
- İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

Bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece (TMS 38, paragraf 21) :

- Varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve

- Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, muhasebeleştirilir.

Standarda göre bir işletme, TMS 16'da da olduğu gibi, muhasebe politikası olarak maliyet yöntemini ya da yeniden değerlendirme yöntemini seçer (TMS 38, paragraf 72). Maliyet yöntemine göre bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir. Yeniden değerlendirme yönteminde ise bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. Bu Standarda göre yeniden değerlendirme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenir. Yeniden değerlendirme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır (TMS 38, paragraf 74-75).

İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. İlgili her türlü unsura ilişkin olarak yapılan analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir (TMS 38, paragraf 88).

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü çok uzun, hatta sınırsız olabilir. Belirsizlik, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün tahmininde ihtiyatlılık ilkesinin uygulanmasını gerektirir; ancak gerçekçi olmayacak kadar kısa bir ömür seçilmesini gerektirmez (TMS 38, paragraf 93).

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu anda başlatılır, sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık ise itfa edilmez (TMS 38, paragraf 97-98).

İlgili standartta maddi olmayan duran varlıkların elden çıkarma sonrası nasıl bilanço dışı bırakılacağı, finansal tablolarda açıklama ve dipnotların nasıl yapılması gerektiğine dair tanımlamalara da detaylı şekilde yer verilmiştir.

### **111. Maddi Olmayan Duran Varlık Türleri**

Bu hesap grubu, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve kullanımları sonucunda işletmenin gelirlerinde artış doğuran bir kısım haklar ve işletmeye ticari bir fayda sağlayan ayrıcalıklar ve üstünlüklerin yer aldığı gruptur (Örten ve Karapınar, 2001; 157).

Tekdüzen Hesap Planı'nda 26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR grubu içerisinde aşağıdaki hesaplar kullanılmaktadır (Öztürk ve Özer, 2001: 135-136) :

- 260 HAKLAR; imtiyaz, patent, lisans, marka, unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ve kamu otoritesinin belli alanlarda işletmeye tanıdığı kullanma, yararlanma yetkilerini kapsayan hesaptır.
- 261 ŞEREFİYE; işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç net varlıklarının değeri arasındaki olumlu farkın izlendiği hesaptır.
- 262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ; işletmenin kurulması, yeni bir şube açılması, işlerin genişletilmesi için yapılan ve

karşılığında hiçbir maddi değer elde edilmeyen giderlerin aktifleştirilmeleri durumunda kullanılan hesaptır.

- 263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ; işletmede yeni ürün ve teknolojinin oluşturulması, mevcutlarının geliştirilmesi amacıyla yapılan harcamaların izlendiği hesaptır.
- 264 ÖZEL MALİYETLER; kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi, ekonomik değerinin artırılması amacıyla yapılan giderler ile bu gayrimenkullerin kullanılması için yapılan ve kira sözleşmesi sonrası mal sahibine bırakılacak olan varlıkların izlendiği hesaptır.
- 267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR; yukarıda sayılmış hesap kalemlerinin hiçbirinin kapsamına girmeyen duran varlıkların izlendiği hesaptır.
- 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR; maddi olmayan duran varlık bedellerinin, belirlenen süre içinde giderleştirilen kısmının izlendiği hesaptır.
- 269 VERİLEN AVANSLAR; maddi olmayan duran varlıklara ilişkin yurt içi veya yurt dışı faaliyet gösteren kişi ya da işletmelere yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

Türkiye Muhasebe Standartları'na göre maddi olmayan duran varlık grubu; benzer nitelikte olan ve işletmenin benzer faaliyetlerinde kullanılan bir varlık grubudur. Aşağıdakiler bu grupta yer alan unsurlara örnektir (TMS 38, paragraf 119):

- Markalar,
- Ticari başlıklar ve yayın hakları,

- Bilgisayar yazılımlar,
- Lisans ve imtiyazlar,
- Telif hakları, patent ve diğer endüstriyel sahiplik hakları, hizmet ve işletme hakları,
- Reçeteler, formüller, modeller, tasarımlar ve prototipler ve
- Geliştirilme aşamasında olan maddi olmayan duran varlıklar.

Yukarıda belirtilen unsurlar, finansal tablo kullanıcılarının daha iyi bilgilenmelerine sebep olması durumunda, daha küçük ya da büyük gruplara ayrılırlar.

## **12. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar**

Belli bir rezervin kullanılması için yapılan ve rezervin tükenmesi ile değerini yitirecek olan giderler özel tükenmeye tabi varlıklar gurubunda izlenir. Örneğin bir maden çıkarmak için birçok arama, hazırlık ve geliştirme faaliyeti yapılır. Ancak yapılan harcamaların yararı oradan çıkarılacak maden miktarı ile sınırlıdır. Bu nedenle bu tür harcamalar özel tükenmeye tabidir (Akpınar, 2012: 12).

### **120. Özel Tükenmeye Tabi Varlık Tanımı**

Duran varlık niteliğinde olmasına rağmen maddi ve maddi olmayan duran varlık kalemleri içerisinde değerlendirilemeyen kıymetler bilanço aktifinde özel tükenmeye tabi varlık olarak değerlendirilir. Bu varlıklar, tüketime sunulması zaman ve miktarı ile sınırlı olan belli bir maddi varlıkla ilgili olarak önceden yapılan harcamaları ifade eder (Küçük, 2008: 133).

## **1200. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar**

Özel tükenmeye tabi varlık hesapları, MSUGT kapsamında Tekdüzen Hesap Planı'nda 27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR grubunda düzenlenmiştir.

Belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan giderlerdir (Akdoğan ve Sevilengül, 1999: 277). Maden, petrol yatağı, taş kum ve mermer ocakları ile orman işletme alanı gibi belli bir rezerve sahip ve işletme tarafından faydalandıkça tükenen doğal kaynaklar bu gruba örnek olabilir.

## **1201. Vergi Kanunlarında Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar**

Vergi Usul Kanunu'nda özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrı bir bölüm yer almasa da kanunun amortismanlara dair hükümlerinin bulunduğu üçüncü kısımda özel tükenmeye tabi bir varlık olan madenlerden bahsedilmiştir.

VUK'un 316. maddesine göre madenlerde amortisman; işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye Bakanlığı ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.

Maddede değinilen imtiyaz bedeli tabiri; imtiyazın alınabilmesi için tanzimi icap eden topografi haritalarının yapılmasını, maden sahasına gönderilen maden mühendisi veya fen memurlarının yol masrafları ve yevmiyeleri gibi masraflarını, imtiyaz harcı ve damga resmi gibi harç ve resimleri ifade eder. Maliyet bedeli tabiri ise, maden imtiyazının, imtiyaz sahibi tarafından iktisap edilmesi için yapılan bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir. Maden istihsalı için satın alınan arsa ve arazilerin satın alma bedelinin, maliyet bedeli içinde mütalaa edilmesi zorunlu bulunmaktadır. Rezerv miktarının Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na tespit



ettirilerek belgelendirilmesi halinde, amortisman ayrılması mümkündür. Görünür ve muhtemel rezervin bilinmemesi halinde ise amortisman ayrılması mümkün değildir (Akpınar, 2012: 14).

## **1202. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar**

Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda (TMS/TFRS) özel tükenmeye tabi varlıklara TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı'nda yer verilmiştir. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı'nda da bu varlıklara dair hükümler yer almaktadır. Burada, konuyla doğrudan ilişkili bulunan TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı'nda yer alan hükümlere yer verilmiştir.

TFRS 6 madencilik faaliyetlerinden yalnızca işletmelerinin araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin esasları düzenlemektedir. Araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin olarak, aktifleştirilen harcamaların tutarları, beklenen nakit akışlarının zamanlaması ve kesinliği ile ilgili bilgilerin dipnotlarda açıklanması esası getirilmiştir (Karapınar, Zaif ve Torun, 2010: 58).

TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı'nın amaçları (TFRS 6, paragraf 2):

- Araştırma ve değerlendirme harcamaları ile ilgili mevcut muhasebe uygulamalarına yönelik sınırlı gelişme sağlanması,
- Araştırma ve değerlendirme varlıklarını muhasebeleştirilen işletmelerin, bu varlıkları değer düşüklüğü açısından bu TFRS uyarınca değerlemeleri ve değer düşüklüğünün “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı uyarınca ölçülmesi,

- İşletmelerin finansal tablolarında maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan tutarları belirleyen ve izah eden açıklamaların yapılması ile bu finansal tabloların kullanıcılarının muhasebeleştirilen araştırma ve değerlendirme varlıklarının tutarı, zamanlaması ve gelecekteki nakit akımlarının kesinliğini anlamalarının sağlanmasıdır.

Araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet bedeli ile ölçülür. Bir işletme hangi harcamaların araştırma ve değerlendirme varlığı olarak muhasebeleştirileceğine ilişkin bir politika belirlemeli ve bu politikayı tutarlı olarak uygulamalıdır. Bu politikayı belirlerken, bir işletme harcamaların belirli maden kaynaklarının bulunmasıyla ne derece ilişkilendirilebileceği hususunu göz önünde bulundurmalıdır. Araştırma ve değerlendirme varlıklarının ilk defa muhasebeleştirilmesinde dahil edilebilecek harcama örnekleri şunlardır: araştırma haklarının elde edilmesi, topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar, arama sondajı, kazı, örnekleme ve bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme ile ilgili faaliyetler (TFRS 6, paragraf 8-9).

Bir işletme araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin muhasebe politikalarını değiştirebilir. Bir işletmenin, araştırma ve değerlendirme harcamalarına ilişkin muhasebe politikalarını değiştirebilmesi, ancak değişikliğin işletmenin finansal tablolarını TMS 8'deki kriterlere daha uygun hale getirmesi durumunda mümkündür (TFRS 6, paragraf 13-14).

Aşağıdaki bilgiler ve koşulların biri veya daha fazlası bir işletmenin araştırma ve değerlendirme varlıklarını değer düşüklüğü açısından test etmesi gerektiğini gösterir (TFRS 6, paragraf 20) :

- İşletmenin belirli bir alanda araştırma yapma hakkının dönem içinde sona ermesi veya yakın gelecekte sona erecek olması ve yenilenmesinin beklenmemesi,

- Belirli bir alandaki maden kaynakları için daha fazla araştırma ve değerlendirme için önemli miktarda harcamanın bütçelenmemiş veya planlanmamış olması,
- Belirli bir alandaki maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetlerinin ticari olarak uygulanabilir miktarlarda maden kaynaklarının bulunmasıyla sonuçlanmamış ve işletme tarafından belirli bir alandaki bu tür faaliyetleri durdurma kararı alınmış olması,
- Belirli alandaki gelişmenin ilerlemesinin muhtemel olmasına karşın, araştırma ve değerlendirme varlığının defter değerinin başarılı geliştirme veya satış ile tam olarak geri kazanılmasının mümkün olmadığını gösteren yeterli bilginin mevcut olması.

İlgili standartta, değer düşüklüğünün ne şekilde muhasebeleştirileceği, araştırma ve değerlendirme varlıklarının nasıl sınıflandırılacağı ile finansal tablolarda açıklama ve dipnotların nasıl yapılması gerektiğine dair tanımlamalara da detaylı şekilde yer verilmiştir.

## **121. Özel Tükenmeye Tabi Varlık Türleri**

Tekdüzen Hesap Planı'nda özel tükenmeye tabi varlıklar, niteliklerine göre aşağıdaki hesaplardan oluşur:

- 271 ARAMA GİDERLERİ; arama amacı ile yapılan ve bununla ilgili giderlerin izlendiği hesaptır. Maden yatağının işletmeye elverişli olup olmadığının belirlenmesi ve giriş noktalarının saptanması için, işletmeye geçmeden önce yapılan arama giderleri ile petrol araştırması ile ilgili olarak arazinin yerden ve havadan (topografik, jeolojik, jeofizik,vb.) incelenmesine ve gerekli işlem, deneyim ve jeolojik bilgi

almak amacı ile yapılan sondaj giderleri gibi yapılan harcamalar bu hesapta izlenir.

- 272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ; açık işletmelerde, maden üstündeki örtüyü kaldırmak veya yeraltındaki maden yataklarına girmek, bu yatakla yerüstü arasında genel kütlenin tüketilmesine kadar sürekli bir bağlantı kurmak ve maden yataklarını üretime elverişli parçalara bölmek, gerek insanların gerekse araçların gidip gelme ve havalandırılmalarını ve cevherin taşınmasını sağlamak amacıyla açılacak olan düşey, yatay ve eğilimli yol, mecra ve benzeri faaliyetlerin gerektirdiği giderlerle; petrol işlemlerinden kuyu açma, temizleme, derinleştirme, bitirme veya bu işlemlere hazırlık için yapılan işçilik, yakıt, tamir ve bakım, nakliye, ikmal, malzeme vb. giderlerin izlendiği hesaptır.
- 277 DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR; özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan özel tükenmeye tabi diğer varlık değerlerinin izlendiği hesaptır.
- 278 BİRİKMiŞ TÜKENME PAYLARI; özel tükenmeye tabi varlıklar grubuna giren kalemler özelliklerine göre "Tükenme payı" ayrılmak suretiyle itfa edilir. Bu işlemlerin izlendiği hesaptır.
- 279 VERİLEN AVANSLAR; özel tükenmeye tabi varlıklar için yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

### **13. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

Gayrimenkul sözlükte taşınmaz anlamındadır. Bir varlığın taşınmaz bir nitelikte olması, diğer bir deyişle bir yerden bir yere taşınmasının söz konusu olmaması, sabit durumunda olması halinde, söz konusu varlık gayrimenkul olarak

değerlendirilebilir. Gayrimenkul, fiziksel bir yapı olarak arazi ve bu arazinin üstüne yapılan yapılardır. Bu anlamda bina, arsa, araziler taşınmaz, yani gayrimenkul olarak sayılabilir. Elektrik, su, ısıtma tesisatı ve asansör gibi tüm sabit bina eklentileri de gayrimenkulün bir parçasıdır. Gayrimenkul ayrıca hem toprak üstü hem de toprak altı tüm eklentileri içerir (Şengel, 2013: 163).

### **130. Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Tanımı**

Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmaktan ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan mülke yatırım amaçlı gayrimenkul denir (Oruç, 2007: 1130, Akpınar, 2012: 16).

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, işletmeler için bağımsız nakit akışı yaratma gibi bir özeliğe sahiptir. Bu özellik, yatırım amaçlı gayrimenkulleri diğer gayrimenkullerden ayıran en önemli özellik olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca bu özellik, yatırım amaçlı gayrimenkullerin elde tutulma nedenini oluşturmaktadır.

### **1300. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planında gayrimenkuller, duran varlıklar grubu içerisinde maddi duran varlık olarak yer almaktadır. TDHP'ye göre gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde bunların hangi amaçla elde edildiği ve elde tutulduğuna bakılarak herhangi bir ayrıma gidilmemiştir. Buna göre, bir işletme bir gayrimenkülü ister işletme amaçları doğrultusunda kullanmak için elinde bulundursun ister kira geliri elde etmek veya sermaye kazancı elde etmek için elinde bulundursun, hepsini maddi duran varlık olarak nitelendirip, raporlamaktadır (Yılmaz, 2013: 274). Tekdüzen muhasebe sisteminde yatırım amaçlı gayrimenkullerin izlendiği ayrıca bir hesap bulunmamaktadır.

### **1301. Vergi Kanunlarında Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

Vergi kanunlarında gayrimenkuller ve gayrimenkul sermaye iratlarına yer verilmişken ilgili kanunlarda yatırım amaçlı gayrimenkullerden ayrıca bahsedilmemiştir.

### **1302. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

Türkiye Muhasebe Standartları'nda (TMS) yatırım amaçlı gayrimenkullere, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı'nda yer verilmiştir. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda, yatırım amaçlı gayrimenkuller, finansal durum tablosunda yer alması gereken asgari kalemler arasında sıralanmaktadır. Ayrıca TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'nda da bu varlıklara uygulanan hükümler yer almaktadır (Bodur, 2012: 84).

Gayrimenkul sözlük anlamıyla “taşınmaz” olarak ifade edilmektedir. Taşınmazlar; arsa, arazi ve binaları kapsamaktadırlar. Ancak, taşınmazlar muhasebe açısından baktığımızda birkaç boyutta ele alınmakta ve farklı sınıflandırmalar ile farklı muhasebeleştirme yöntemlerine tabi olmaktadır (Öztürk, 2009: 99).

TMS 40 kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkul; kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkullerdir. Ancak bu tanımın geçerli olabilmesi için, ilgili gayrimenkulün mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak amacıyla elde tutulmaması gerekir. Bu amaçlarla elde tutulan gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul değil; sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak sınıflandırılmaktadır (TMS 40, paragraf 5).

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur. Bu nedenle, yatırım amaçlı bir gayrimenkul, işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız

nakit akışları yaratır. Bu durum yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırır. Mal veya hizmet üretimi ya da tedariki, sadece gayrimenkullerle değil, üretim veya tedarik sürecinde kullanılan diğer varlıklarla da ilişkilendirilebilen nakit akışları yaratır (TMS 40, paragraf 7).

Bazı gayrimenkullerin bir bölümü kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde tutulurken, diğer bölümü ise mal veya hizmet üretim ve tedariki veya idari amaçlar için elde tutulur. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının mümkün olması durumunda (veya finansal kiralama yoluyla bağımsız olarak kiralanmalarının mümkün olması durumunda), işletme anılan bölümlerin her birini ayrı olarak muhasebeleştirir. Söz konusu bölümlerin ayrı olarak satılamaması durumunda, ilgili gayrimenkul, sadece önemsiz bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde yatırım amaçlı gayrimenkuldür. Bazı koşullarda bir işletme, sahibi bulunduğu gayrimenkullerin kullanıcılarına birtakım yardımcı hizmetler sunar. Sunulan yardımcı hizmetlerin toplam anlaşmanın görece önemsiz bir kısmını oluşturması durumunda, işletme söz konusu gayrimenkulleri yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırır. Bir ofis binası sahibinin, söz konusu binanın kullanıcılarına sunduğu güvenlik ve bakım hizmetleri buna örnek olarak gösterilebilir (TMS 40, paragraf 10-11).

Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, ancak ve ancak, aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilir (TMS 40, paragraf 16) :

- Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve
- Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

Yatırım amaçlı gayrimenkul başlangıçta maliyeti ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dahil edilir. Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün

maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan harcamalara örnek olarak; avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir (TMS 40, Paragraf 20-21).

Yatırım amaçlı gayrimenkul edinirken bazı harcamalar ise maliyete dahil edilmez. Örneğin yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet göstermesi için gerekli olmadığı sürece ortaya çıkan ilk tesis maliyetleri, yatırım amaçlı gayrimenkulün planlanan doluluk ya da kullanım düzeyine ulaşmasına kadar oluşan işletme zararları, gayrimenkulün inşası veya geliştirilmesi sırasında ortaya çıkan aşırı tutarda artık malzeme, kayıp işçilik gibi maliyetlere yönelik harcamalar yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetine dahil edilmez (Marşap, 2013: 20).

Bu Standart, tüm işletmelerin ölçüm (işletmenin gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması durumunda) veya açıklama (işletmenin maliyet yöntemini kullanması durumunda) amaçları açısından yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değerlerinin ölçülmesini gerektirir. İşletme, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerini, konuyla ilgili yetkiye ve gerekli mesleki birikime sahip ve söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından yapılan değerlendirme işlemini esas almak suretiyle ölçmesi konusunda teşvik edilir (TMS 40, paragraf 32).

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, oluştuğu dönemde kâr veya zarara dahil edilir (TMS 40, paragraf 35).

İlgili Standart'ta, yatırım amaçlı gayrimenkulün elden çıkarılması durumunda yapılması gerekenler ile finansal tablolarda açıklama ve dipnotların nasıl yapılması gerektiğine dair tanımlamalara da detaylı şekilde yer verilmiştir.



### **131. Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Örnekleri**

Genel hatları ile bu grupta sayılabilecek örnekler aşağıdaki gibidir (Akpınar, 2012: 18) ;

- Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar,
- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar (işletme, araziyi sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak kullanmaya veya normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satmaya karar vermemiş ise, söz konusu arazinin sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu varsayılır.),
- İşletmenin sahip olduğu (veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde işletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar,
- Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş binalar,
- Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkullerdir.

### **14. Satış Amaçlı Duran Varlıklar**

Duran varlıklar işletmenin esas faaliyetlerinde devamlı bir surette kullanılmak üzere elde edilen, eskidikçe yenilenen ve 1 yıl içinde paraya dönüşmeleri beklenmeyen varlıklardır. İşletmenin gerçek anlamda yatırımlarıdır. Bunlardan bazıları bu amacın dışına çıktıklarında, örneğin satışlarına karar verildiğinde kendisi dışındaki duran varlıklardan farklı bir özellik kazanırlar. İzleyen hesap döneminde

paraya dönüşmesinin beklenmesi ve artık belki de üretimde kullanılmayacak olması nedenlerinden dolayı bilançoda ayrı bir kalem olarak gösterilmeleri, bilanço okuyucularının bilgi gereksinimini daha iyi karşılayacaktır (Akpınar, 2012: 19).

#### **140. Satış Amaçlı Duran Varlık Tanımı**

İşletmelerin uygun bir yönetim kademesi tarafından, satışına ilişkin bir planı yapılmış ve alıcılarının tespiti ile planının tamamlanmasına yönelik aktif bir programı başlatılmış olan varlıkları (ya da varlık grubu) satış amaçlı duran varlıklar olarak tanımlanır ve bilançoda ayrıca gösterilir (Akpınar, 2012: 19).

#### **1400. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Satış Amaçlı Duran Varlıklar**

Satış amaçlı duran varlık hesapları, MSUGT kapsamında Tekdüzen Hesap Planı'nda herhangi bir hesap grubunda düzenlenmemiştir.

#### **1401. Vergi Kanunlarında Satış Amaçlı Duran Varlıklar**

Vergi kanunlarında satış amaçlı duran varlık tanımı ayrıca yapılmamıştır.

#### **1402. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Satış Amaçlı Duran Varlıklar**

Türkiye Muhasebe Standartları'nda satış amaçlı duran varlıklara TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı'nda yer verilmiştir.

Bu Standart ve Standart hükümleri, tezin ikinci bölümünde ayrıntılı bir biçimde ele alınacaktır.

## **2. TFRS 5: SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER STANDARDININ İNCELENMESİ**

Ülkeler arasındaki sınırların küreselleşme ile ortadan kalkması, işletmelerin uluslararası alanda artan faaliyetleri ve çok uluslu sermaye hareketlerinin hızlanması; anlaşılabilir, kaliteli ve ortak finansal bilgi ihtiyacını artırmaktadır. Bu durum, ülkeden ülkeye değişen muhasebe uygulamaları ile finansal raporlamaları birbiriyle uyumlu hale getirecek tek bir muhasebe standartları setinin kullanılması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde bu sette yer alan standartlardan birisi olan Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler incelenecektir.

### **20. TFRS 5 Standardı'na Giriş**

İşletmeler faaliyetleri süresince bazı varlıklarının kullanım dışına alınarak satılmasına karar verebilirler. Bu varlıkların diğer varlıklardan ayrılarak raporlanması bilgi kullanıcıları için önemlidir. Ayrıca işletmeler faaliyetleri boyunca bazı işlemlerini veya faaliyetlerini durdurabilirler. Bu işlemler işletmenin, tek bir plan çerçevesinde, bir faaliyetini bütünüyle veya parça parça elden çıkarması ya da terk ederek sona erdirmesi sonucu oluşan, ayrı ve önemli iş kolunu veya coğrafi bölüm faaliyetlerini temsil eden, faaliyet türü itibarıyla ve finansal raporlama amacıyla ayrılabilen bir unsurunu ifade etmektedir (Sağlam, Şengel ve Öztürk, 2009: 1249). Bu Standart, kullanım dışına alınarak satılmak istenen varlıklar ile durdurulan faaliyetlerin bilgi kullanıcılarına ne şekilde raporlanarak sunulacağını detaylı olarak ele almaktadır.

### **21. TFRS 5 Standardı'nın Tarihsel Gelişimi**

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı'nın üzerinde durduğu konu ve tartışmalar, uluslararası otoritelerce ilk

olarak 1995 yılında gündeme alınmıştır. Bu konuda ülkemizdeki çalışmaların ise 2005 yılından itibaren yapıldığı görülmektedir. Bu Standart'ın hem uluslararası hem de ulusal alandaki tarihsel gelişimine dair açıklamalara aşağıda ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir.

## **210. Uluslararası Alanda Yürütülen Çalışmalar**

Bu bölümde, dünya çapında yaygın bir finansal raporlama düzeni ve dili oluşturma çabaları, Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) çerçevesinde ele alınmaktadır. Ek olarak ilgili kurulların, Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler için tarihsel süreçte oluşturdukları Muhasebe Standartları'na da yer verilmektedir.

### **2100. Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) Tarafından Yürütülen Çalışmalar**

Amerikan Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principles Board – APB) Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) en yetkili organıdır ve bu Enstitü tarafından 1959 yılında kurulmuştur.

APB konuya dair ilk düzenlemeyi 1973 yılında Opinion No. 30 – Faaliyet Sonuçlarının Raporlanması (Reporting The Results of Operations) ile yayımlamıştır. APB bu çalışmasında, durdurulan faaliyetler ve olağanüstü öğeler için açıklama ve görüşlere yer vermektedir. Buna göre, olağanüstü öğeler sıradan faaliyet sonuçlarından ayrılmalı ve gelir tablosunda ayrıca gösterilerek miktarlarının açıklanması gerekmektedir. Bu Görüş (Opinion No. 30), olağanüstü öğeler için daha kesin kriterler sağlamak, mevcut tanım ve kriterleri değiştirmek ve olağanüstü öğelerin açıklama gerekliliklerini belirlemek gibi amaçlar taşımaktadır (APB Opinion No. 30, paragraf 1-2). Bu kurul 1973 yılına kadar muhasebe ilkeleri hakkında bildiri ve görüşler yayımlamış ve aynı tarihte yerini Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'na (Financial Accounting Standards Board – FASB) bırakmıştır.

FASB, 1973 yılında kurulmuştur. Her biri 5 yıl için seçilen ve ikinci kez seçilmenin mümkün olduğu 7 üyeden oluşmakta ve 60'tan fazla çalışanı bulunmaktadır (FASB Resmi İnternet Sitesi). Kurul, Finansal Muhasebe Vakfı (Financial Accounting Foundation- FAF) tarafından finanse edilmektedir. Kurulun görevi, denetçi ve tablo kullanıcılarına yol gösterici finansal muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturmak ve geliştirmektir (Evcı, 2008: 8).

ABD'de FASB düzenlemelerinin etkili olması bir hükümet kuruluşu olan Sermaye Piyasası Kurulu'nun (Securities and Exchange Commission - SEC) bu standartları onaylamasından, tanınmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca, SEC'in FASB tarafından oluşturulan bir standarda katılmaması ve düzeltilmesini istemesi de mümkündür. SEC personeli FASB'ın çalışmalarını düzenli olarak izlemekte ve yeri geldiğinde tartışmalı konularda, muhasebe standartları geliştirilmesine müdahale etmektedir (Akay ve Ataman, 2004: 9-10).

FASB, sivil toplum kuruluşları tarafından, özel sektör için finansal muhasebe standartlarının tesis edilmesi için oluşturulmuş bir örgüttür. FASB, "Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)" olarak adlandırılan muhasebe standartları ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren "Statements of Concepts" ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeye, detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren "Interpretations" yayımlamaktadır (Bilen, 2012: 39).

FASB konuya ilişkin ilk düzenlemeleri 1995 yılında SFAS 121 - Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün ve Elden Çıkarılacak Olan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi (Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and for Long-Lived Assets to Be Disposed Of) isimli standart ile yapmıştır. Bu Standart, uzun ömürlü varlıklar ile bazı maddi olmayan duran varlıkların defter değeri veya satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile elden çıkarılacağını bildirmektedir (SFAS No. 121, paragraf 15).

2001 yılında ise SFAS 144 – Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün veya Elden Çıkarılmasının Muhasebeleştirilmesi (Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets) isimli standart yayımlanmıştır. Bu Standart'a göre, uzun vadeli bir varlığın hangi kriterleri sağladığında satış amaçlı olarak sınıflandırılacağı açıklanmıştır. Bu kriterlerin bilanço tarihinden sonra karşılanması durumunda ise mali tabloların ilanına kadar ilgili varlıkların satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmaya devam edilmesi gerektiğine değinilmiştir (SFAS No. 141, paragraf 30-33). Ek olarak Satış Amaçlı Elde Tutulan olarak sınıflandırılan uzun vadeli varlıkların finansal durum tablosunda ayrıca sunulması gerektiği de anlatılmıştır (SFAS No. 141, paragraf 46).

### **2101. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) Tarafından Yürütülen Çalışmalar**

Finansal raporlama düzenlerinin uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee – IASC) gelmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması konusunda ilk tartışmalar 1960'larda başlamış ve bu konunun bir örgüt (komite) tarafından yürütülmesine yönelik somut öneriler ise, ilk defa 1972 yılında Sidney'de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde gündeme gelmiştir (Akay ve Ataman, 2004: 35).

1977 yılında 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi sırasında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) kurulmuştur. Böylelikle IASC'a 100'den fazla ülkenin meslek örgütleri tarafından da destek sağlanmıştır. IASC 1982 yılında genişleyerek 17 üyeye sahip olmuş ve IFAC ile daha yakın çalışmalar yürütmeye başlamıştır. IFAC'ın tüm üyeleri IASC'ın da üyeleri haline gelmiş ve IFAC 1978'de komiteyi küresel standart belirleyici olarak tanımıştır (Aysan, 2007: 53).

IASC, 1997 yılında amaçlarını gerçekleştirmek için her ülkedeki yerel muhasebe standartlarının daha nitelikli olan Uluslararası Muhasebe Standartları'na

yakınlaştırılması ile ilgili çözüm yolları bulması gerektiği sonucuna varmıştır. Bu nedenle IASC'nin yeniden yapılandırılması gündeme gelmiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, Mart 2001'de kurulmuştur. Vakıf, Müttevelli Heyeti ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır. Ayrıca Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulu da Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı organlarıdır (İbiş ve Özkan, 2006: 29)

Belirlediği standartlara uyum konusunda hiçbir yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşların da çoğunun kendi ülkelerinde muhasebe standardı oluşturma yetkisine sahip olmaları nedeniyle yöneltilen eleştiriler doğrultusunda IASC, muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında IASB'a devretmiştir (KGK, 2015: 14).

IASB, konuyla ilgili olarak 1998 yılında IAS 35 – Durdurulan Faaliyetler Standardı'nı (Discontinuing Operations) yayımlamıştır. Bu Standartta Durdurulan Faaliyetler tanımlanmış, gerekli açıklamaların ne zaman ve nasıl yapılacağı gibi konular üzerinde durulmuştur. Daha sonra FASB düzenlemelerine benzer olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS) 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı (Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations) 2005 yılında yayımlanmıştır. Standartta varlıklar için yeni bir kapsam ve yeni bir finansal durum tablosu sınıflandırılması benimsenmiştir. Standart'a göre finansal tablolarda satılacak varlıklar adlı bir grup oluşturulmaktadır. Bu kavram sadece bir varlık için olabileceği gibi, bir varlık ve yükümlülük grubu ve elden çıkarılacak grubu da içermektedir (Sağlam vd., 2009: 1250).

## **211. Ulusal Alanda Yürütülen Çalışmalar**

Ülkemizde muhasebe uygulamalarına yön veren ve düzenleyici - denetleyici statüsü taşıyan temel kuruluş 26/09/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

(KGK)'dur. KGK halen uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları'nı (TMS / TFRS) oluşturup yayımlamaktadır. Kurum ayrıca denetim standartlarını belirlemekte, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirerek kamu gözetimi yapmaktadır. Fakat konuya ilişkin ülkemizde gerçekleştirilen çalışmalar KGK'den çok daha eskiye dayanmaktadır.

Ülkemizde yürütülen çalışmalardan ilki; 15.11.2003 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara dönem finansal tablolarda geçerli olmak üzere yürürlüğe giren, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları esas alınarak hazırlanmış Seri: XI, No: 25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"dir. Tebliğ'in Durdurulan Faaliyetler isimli 25. kısmında konuyla alakalı açıklamalara yer verilmiştir. Bu Tebliğ'e göre 25. kısmın amacı; mali tablo kullanıcılarının durdurulan faaliyetlere ilişkin bilgileri, devam eden faaliyetlere ilişkin bilgilerden ayırarak işletmenin nakit akımları, kazanç üretme kapasitesi ve finansal durumu hakkında planlama yapabilme olanaklarının geliştirilebilmesini teminen durdurulan faaliyetlerle ilgili bilgilerin raporlanmasına ilişkin ilkeleri belirlemektir (SPK Tebliğ, Seri: XI No: 25, madde 558). İlgili Tebliğ'de, Durdurulan Faaliyetler'in mali tablolara nasıl alınacağı, gerekli açıklama ve sunumların ne şekilde yapılacağı da detaylı olarak irdelenmektedir.

Konuya dair yapılan bir diğer çalışma ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 16.03.2006 tarihli ve 26110 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı'dır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla tebliğler vasıtasıyla sürekli olarak güncellenmektedir. 2011 yılından itibaren Standart'ın güncellenme ve yayımlanma işlemlerini KGK yürütmektedir. KGK söz konusu Standart'ın Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla on beş Tebliğ yayımlamıştır. Bu Tebliğ'ler sırasıyla aşağıdaki gibidir ;



13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 66 sıra no’lu Tebliğ,  
13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 68 sıra no’lu Tebliğ,  
13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 71 sıra no’lu Tebliğ,  
13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 75 sıra no’lu Tebliğ,  
28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 107 sıra no’lu Tebliğ,  
28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 123 sıra no’lu Tebliğ,  
08/01/2009 tarih ve 27104sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 129 sıra no’lu Tebliğ,  
05/05/2009 tarih ve 27219 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 148 sıra no’lu Tebliğ,  
29/07/2009 tarih ve 27303 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 162 sıra no’lu Tebliğ,  
27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 176 sıra no’lu Tebliğ,  
20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 211 sıra no’lu Tebliğ,  
28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 217 sıra no’lu Tebliğ,  
29/06/2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 sıra no’lu Tebliğ,  
30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5 sıra no’lu Tebliğ,  
09/04/2015 tarih ve 29321 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 46 sıra no’lu Tebliğ.

## **22. TFRS 5 Standardı’nın Amacı ve Kapsamı**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan ve yine bu kurumca güncellenmekte olan TFRS 5’in, hangi amaçla yayımlandığına ve hangi duran varlıkları kapsamına aldığına dair bilgilere aşağıda yer verilmektedir.

### **220. TFRS 5 Standardı’nın Amacı**

Bu Standart’ın amacı; satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir. Bu Standart, özellikle, aşağıda belirtilen hususları zorunlu kılmaktadır (TFRS 5, paragraf 1) :

- Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıkların; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş

gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülmesi ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işleminin durdurulması gerekmekte olup,

- Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıkların finansal durum tablosunda ayrı olarak sunulması ve durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar ise kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulması gerekmektedir.

## **221. TFRS 5 Standardı'nın Kapsamı**

Bu Standart'ın sınıflandırma ve sunum koşulları, işletmenin, finansal tablolara yansıtılan likidite sunumuna göre sınıflandırılmış ve raporlama döneminden itibaren 12 aydan daha fazla bir sürede geri kazanılması beklenen tutarları içeren duran varlıkları ile elden çıkarılacak varlık gruplarına uygulanmaktadır. Bu Standart'ın ölçüm ile ilgili koşulları; belirli varlıklar haricinde muhasebeleştirilen tüm duran varlıklara ve elden çıkarılacak varlık gruplarına uygulanmaktadır (TFRS 5, paragraf 2).

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı doğrultusunda duran varlık olarak sınıflandırılmış olan varlıkların, bu Standart'ta yer alan satış amaçlı elde tutulma koşullarını karşılayana kadar dönen varlık olarak sınıflandırılmaması gerekmektedir. Bir işletmenin yeniden satmak amacı ile edinmiş olduğu ve normalde duran varlık olarak işlem göreceği bir sınıfa dahil olan varlıklar, bu Standart doğrultusunda satış amaçlı elde tutulma koşulunu sağlamadığı sürece dönen varlık olarak sınıflandırılmamaktadır (TFRS 5, paragraf 3).

Bazen bir işletme, tek bir işlem içerisinde, bir varlık grubunu ilgili varlıklarla doğrudan ilişkili çeşitli borçlar ile beraber elden çıkarır. Elden çıkarılan söz konusu grup, bazen, nakit yaratan birimler grubu veya nakit yaratan tek bir birim olabilmektedir. Hatta bir varlık veya varlıklar grubundan elde edilen nakit akışının,

esasen, sürdürülen kullanımından değil, satışından kaynaklanması beklenmekte ise, söz konusu varlıklar diğer varlıklardan kaynaklanan nakit akışlarına daha az bağımlı hale gelecektir. Bu durumda elden çıkarılan varlık grubu nakit yaratan bir birimin parçası da olabilmektedir. Anılan grup, dönen varlıkları, kısa vadeli borçları ile bu Standart'ın ölçüm koşullarından hariç tutulmuş aşağıda maddeler halinde belirtilen varlıklar da dahil olmak üzere, işletmenin herhangi bir varlık veya borcunu içerebilmektedir. Bu Standart'ın ölçme hükümleri kapsamı içinde olan bir duran varlığın, elden çıkarılacak bir duran varlık grubuna dahil olması durumunda, bu Standart'ın ölçüme ilişkin hükümleri söz konusu grubun tamamına uygulanmakta ve böylelikle ilgili grup, defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülmüş olmaktadır (TFRS 5, paragraf 4).

Bu Standart'ın ölçüm esasları, aşağıda belirtilen Standartların kapsadığı varlıklara tek başlarına veya elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olarak uygulanmamaktadır (TFRS 5, paragraf 5) :

- Ertelenmiş vergi varlıkları (TMS 12 Gelir Vergileri).
- Çalışanlara sağlanan faydalar sonucunda edinilen varlıklar (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar).
- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı kapsamındaki finansal varlıklar veya işletme tarafından uygulanmaya başlandıysa TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı kapsamındaki finansal varlıklar.
- TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı kapsamında gerçeğe uygun değer yöntemi doğrultusunda muhasebeleştirilen duran varlıklar.

- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı doğrultusunda gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülen duran varlıklar.
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardı'nda tanımlanan, sigorta poliçeleri üzerindeki sözleşmeden doğan haklar.

Bu Standart'ın satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklara veya elden çıkarılacak varlık gruplarına yönelik sınıflandırma, sunum ve ölçüm hükümleri, ortaklara ortaklık sıfatları dolayısıyla dağıtılmak amacıyla (ortaklara dağıtım amacıyla) elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar veya elden çıkarılacak varlık grupları için de kullanılmaktadır (TFRS 5, paragraf 5A).

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar veya elden çıkarılacak varlık grupları veya durdurulan faaliyetlere ilişkin açıklamalar bu Standart'ta ele alınmaktadır. Diğer Standartların açıklamaya yönelik hükümleri, aşağıdaki özellikleri taşımadıkça, bu tür varlıklar veya varlık grupları için geçerlilik arz etmemektedir (TFRS 5, paragraf 5B):

- İlgili açıklamalar, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklara veya elden çıkarılacak varlık gruplarına veya durdurulan faaliyetlere ilişkin özel hükümler içermekte veya
- Bu açıklamalar, elden çıkarılacak varlık grubunda yer almakla birlikte ölçüm hükümleri açısından TFRS 5 kapsamında bulunmayan varlık ve borçların ölçümüne ilişkin olup, finansal tablolarda yer verilen diğer dipnotlarda bu tür bir açıklama bulunmamaktadır.

TMS 1'in 15 ve 125'inci Paragrafları başta olmak üzere, söz konusu Standart'ta yer alan genel hükümlerle uyum sağlanması amacıyla, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar veya elden çıkarılacak varlık grupları veya durdurulan faaliyetlere ilişkin ilave açıklamaların yapılması gerekebilmektedir.

### 23. TFRS 5 Standardı'nda Yer Alan Kavramlar

TFRS 5 Standardı, elden çıkarılacak duran varlıklar ile durdurulan faaliyetlere ilişkin bilgilerin finansal tablolara nasıl alınacağı, finansal tablo dipnot ve eklerinde verilecek bilgilerin neler olacağı hakkında açıklama ve hükümler içermektedir. Bu açıklamalar TFRS 5 Standardı'nın ayrılmaz bir parçası olan EK A 'da yer alan terimlerle de desteklenmektedir. Bu Standart kapsamında tanımlanmış terimler aşağıdaki gibidir (TFRS 5, EK A) :

- **Nakit yaratan birim:** Diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız olan ve nakit girişi oluşturan belirlenebilir en küçük varlıklar grubudur.
- **İşletme birimi:** Faaliyetleri ve finansal raporlama amaçları bakımından işletmenin geri kalanından açıkça ayırt edilebilen faaliyetler ve nakit akışlarıdır.
- **Satış maliyetleri:** Bir varlığın veya elden çıkarılacak varlık grubunun elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ve finansman maliyetleri ile gelir vergisi gideri dışında kalan ek maliyetlerdir.
- **Yüksek düzeyde olası:** Olasıdan çok daha muhtemel olan durumdur.
- **Dönen varlık:** Aşağıdaki koşullardan herhangi birisini sağlayan varlıklardır:
  - Varlığın, işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde gerçekleşmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi koşulu,

- Temelde ticari amaçla elde tutulması koşulu,
  - Raporlama döneminden sonraki on iki ay içerisinde nakde çevrilmesinin beklenmesi veya
  - Raporlama döneminden itibaren en az on iki ay sonrasına kadar, takası veya bir borcun ödenmesinde kullanılması sınırlandırılmamış nakit veya nakit benzeri varlıklar olma koşulu.
- **Durdurulan faaliyet:** Elden çıkarılmış veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış olan ve aşağıdaki koşullardan birini sağlayan işletme birimidir:
- Ayrı büyük bir iş alanını veya ayrı bir coğrafi faaliyet alanını temsil etme koşulu,
  - Ayrı büyük bir iş alanının veya coğrafi faaliyet alanının elden çıkarılmasını öngören tek başına koordine edilmiş bir planın parçası olma veya
  - Sadece yeniden satışa yönelik bir öngörüyle edinilmiş bir bağlı ortaklık olma koşulu.
- **Elden çıkarılacak varlık:** Satış veya diğer yollarla, bir grup olarak, içerisinde bulunan varlıklar ve borçlarla beraber tek bir işlemde elden çıkarılacak varlıklar grubudur. Anılan grubun, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı’nın 80-87’nci Paragrafları’nda belirtildiği şekilde, üzerine şerefiye tahsis edilmiş nakit yaratan bir birim veya bu birim içerisinde yer alan bir faaliyetin olması

durumunda, söz konusu elden çıkarılacak gruba işletme birleşmesinde kazanılmış olan şerefiyede eklenmektedir.

- **Gerçeğe uygun değer:** Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek olan fiyattır.
- **Kesin alış taahhüdü:** İlişkili olmayan kişilerle yapılan, her iki tarafı bağlayıcı ve çoğunlukla hukuki açıdan zorlayıcı nitelikte bulunan, işlemlerin fiyat ve zamanlaması da dahil olmak üzere bütün önemli koşulların açıkça belirtildiği ve başarılı işlemi yüksek biçimde olası kılmaya yetecek düzeyde başarısız işleme yönelik cezai koşullar içeren anlaşmadır.
- **Duran varlık:** Dönen varlık tanımına uymayan varlıklardır.
- **Olası:** Gerçekleşmesi, gerçekleşmeme ihtimalinden daha muhtemel olan durumdur.
- **Geri kazanılabilir tutar:** Varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi sonucunda bulunan tutar ile kullanım değerinden büyük olanıdır.
- **Kullanım değeri:** Bir varlığın süregelen kullanımından ve ekonomik ömrünün sonunda elden çıkarılmasından kaynaklanan tahmini gelecek nakit akışlarının bugünkü değeridir.

## 24. TFRS 5 Standardı Kapsamına Girmede Ön Koşullar

Bu Standart kapsamındaki duran varlıkları diğer duran varlıklardan ayırt etmek, değerlemek ve raporlamak için bu varlıkların özelliklerini tespit etmek gerekmektedir.

Bir duran varlığın “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık” tanımına girmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2012: 759) :

- Duran varlık veya duran varlıklardan oluşan grubun satışı için işletmenin yetkili kuruluşları tarafından karar alınmış olmalı ve bu karar açıklanmış olmalıdır. Dolayısıyla duran varlığın satışa çıktığı ilan edilmiş ve alıcının aranır duruma gelmiş olması gerekmektedir.
- Varlığın piyasa fiyatı ile elden çıkarmaya müsait olması gerekir. Eğer varlık mevcut hali ile kullanılamaz durumda ise veya üzerinde bir takım değişiklikler yapılması gerekiyor ise, bunun tamamlanmış olması gerekmektedir. Bu varlığın kullanımdan çekilip tamamen satışa hazır hale gelmesi anlamına da gelmemektedir. Eğer mevcut hali ile satışı mümkün ise veya satışının yapılabileceği kuvvetle muhtemel ise bu yeterli olacaktır. Ancak varlığın müşteriye teslimi başka ön koşullara bağlı ise bu Standart’a göre sınıflama yapılmaması gerekmektedir.
- Satışın veya elden çıkarmanın, varlığın “Satış Amaçlı Elde Tutulan” olarak sınıflandırıldıktan sonra 12 ay içinde yüksek düzeyde olası olması gerekmektedir. Eğer buna olanak görülüyor ise, varlık bu sınıfa alınmamalıdır. 12 ay içerisinde varlık elden çıkarılmamış ise standart şu iki durumu ön görmektedir:



- Satışın gerçekleştirilememesinin işletmenin kontrolü altında olmayan nedenlerden kaynaklanmış olması ve
- İşletmenin satış niyetini hala koruyarak satış olanağını hala aynı koşullarla devam ettiriyor olmasıdır.

Eğer bu koşullar sağlanıyor ise, satış amaçlı elde tutulan duran varlık veya elden çıkarılacak duran varlık grubu, varlığın defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülmektedir (Özerhan ve Yanık, 2010: 367).

Durdurulan faaliyet; işletmenin diğer bölümlerinden önemi ve coğrafi yeri itibariyle ayrılabilen, satışı için elde tutulan veya satılmış olan bölümleridir. Herhangi bir işletme bölümünün bu standart kapsamına girebilmesi için şu koşulları sağlaması gerekmektedir (Örten vd., 2012: 760):

- İşletmenin önemli bir üretim, satış, araştırma gibi faaliyet bölümü olması ve diğerlerinden ayrıştırılarak satılabilmelidir.
- Coğrafi olarak da diğer işletme bölümlerinden ayırt edilebilmelidir.
- Yönetim satış için karar almış olmalı, bu kararın uygulamaya başlaması veya satışının bir plan dahilinde parça parça olsa da gerçekleştiriliyor olması veya satışın bilanço tarihi itibariyle gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir.
- İştirakler veya finansal yatırımların tekrar satılmak amacıyla iktisap edilmiş olması gerekmektedir.

Yukarıdaki ön koşullar incelendiğinde görülmektedir ki, bir faaliyet alanının veya bir bölümün veya tesisin bir parçasının faaliyetlerinin talep yetersizliği, finansman güçlüğü, büyük tamir ve bakım gibi nedenlerle durdurulmuş olması bu Standart'a uygun şekilde ayrıca raporlanması için yeterli olmamakta; bölüm veya faaliyet alanının işletmenin tümü açısından önemli bir büyüklükte olması, bu faaliyet alanının elden çıkarılabilmesi için gerekli satış kararının alınmış olması, satılabilir hale veya müşteriye teslim edilebilir hale gelmiş olması veya çoktan elden çıkarılmış olması gerekmektedir (Örten vd., 2012: 760).

Bu başlıkta genel hatlarıyla TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı'nın kapsamına girmede ön koşullara değinilmiştir. Bu Standart kapsamında duran varlıkların nasıl sınıflandırılacağına, ölçüleceğine ve durdurulan faaliyetlerin finansal tablo dipnotlarında nasıl sunulacağına dair detaylı açıklamalara örnekleri ile birlikte aşağıdaki başlıklarda yer verilecektir.

## **25. TFRS 5 Standardı'nda Sınıflandırma**

Bir duran varlığın defter değerinin 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 sınıflandırmaktadır (TFRS 5, paragraf 6).

Bu Standart, satış işlemi sonucunda bir varlığın defter değerinin geri kazanılması için karşılanması gereken iki duruma işaret etmektedir. Bunlar (Mazars, 2009: 8):

- Yalnızca benzer varlık veya elden çıkarma gruplarının olağan ve alışılabilir satış şartlarına bağlı kalmak şartıyla varlığın mevcut koşullarda ani satışa hazır olması ve,

- Duran varlığın satış olasılığının yüksek olması durumudur.

Satış olasılığının yüksek olması için; uygun bir yönetim kademesi tarafından, varlığın veya elden çıkarılacak varlık grubunun satışına ilişkin bir plan yapılmış ve alıcıların tespiti ile planın tamamlanmasına yönelik aktif bir program başlatılmış olması gerekmektedir. Ayrıca, varlık veya elden çıkarılacak varlık grubu cari gerçeğe uygun değeriyle uyumlu bir fiyat ile aktif olarak pazarlanıyor olmalıdır. Ayrıca satışın, sınıflandırılma tarihinden itibaren bir yıl içerisinde tamamlanmış bir satış olarak muhasebeleştirilmesinin beklenmesi ve planı tamamlamak için gerekli işlemlerin, planda önemli değişiklikler yapılması veya planın iptal edilmesi ihtimalinin düşük olduğunu göstermesi gerekmektedir (TFRS 5, paragraf 8).

Bağlı ortaklığı üzerindeki kontrolünün kaybedilmesi sonucunu doğuran bir satış planı bulunan işletme, satış sonrasında eski bağlı ortaklığı üzerinde herhangi bir payı kalıp kalmayacağına bakılmaksızın, bu Standart'ta belirtilen koşullar (TFRS 5, paragraf 6-8) karşılandığı anda söz konusu bağlı ortaklığın tüm varlık ve borçlarını satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırmaktadır (TFRS 5, paragraf 8A).

Bir duran varlık veya elden çıkarılacak varlık grubu, işletmenin ilgili varlığı ortaklarına dağıtma yönünde taahhütte bulunduğu andan itibaren, ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmaktadır. Bunun olabilmesi için, ilgili varlıkların mevcut durumlarında hemen dağıtılabilmek imkânlarının bulunması ve dağıtımın gerçekleşme olasılığının yüksek olması gerekmektedir. Dağıtımın gerçekleşme olasılığının yüksek olabilmesi için, dağıtımın tamamlanmasına yönelik işlemlere başlanmış olması ve söz konusu işlemlerin, ilgili varlığın ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandığı tarihten itibaren bir yıl içerisinde tamamlanacağını beklenmesi gerekmektedir. Dağıtımın tamamlanmasına yönelik işlemler, dağıtımda önemli değişiklikler yapılması veya dağıtım işleminden vazgeçilmesi ihtimallerinin düşük olduğunu göstermelidir. İlgili mevzuatın bu tür bir onayı gerekli kıldığı durumlarda, dağıtımın gerçekleşme ihtimalinin yüksek olup

olmadığının değerlendirilmesinde, yapılan dağıtımın ortaklar tarafından onaylanma olasılıklarının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir (TFRS 5, paragraf 12A).

Bazı durumlarda satışa çıkarılan varlıklara yeterince talep gelmemesi nedeniyle varlıklar uzunca bir süre satılamayabilirler. Bu durumda satışın, sınıflandırılma tarihinden itibaren bir yıl içerisinde tamamlanmış bir satış olarak muhasebeleştirilmesinin beklenmesi gerekmektedir. Ek olarak satış planına dair yapılan işlemlerin, planda önemli değişiklikler yapılması ihtimali ile planın iptal edilmesi ihtimalinin düşük olduğunu göstermesi gerekmektedir (Sağlam vd., 2009: 1255).

## **250. Duran Varlığı Elde Tutma Süresi**

Çeşitli olay veya koşullar satış işleminin tamamlanma süresini bir yıldan fazlaya uzatabilir. Söz konusu gecikmenin, işletmenin kontrolü dışındaki olaylar veya koşullar nedeniyle gerçekleşmiş ve işletmenin ilgili varlığın satışına yönelik satış planının devam etmekte olduğuna dair yeterli kanıt bulunması durumunda; satış işlemini tamamlamak için gerekli olan sürenin uzaması, ilgili varlığın satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasını engellememektedir (TFRS 5, paragraf 9). Buradan hareketle bir duran varlığın veya elden çıkarılacak varlık gruplarının satış amaçlı olarak elde tutulma süresinin bir senelik zorunlu periyodu aşabileceği anlaşılmaktadır.

Örneğin; Hermigua Hidroelektrik adında bir işletme kendisine ait El Guro Hidroelektrik Tesisi'ni satmak istemektedir. Bu işlemin gerçekleşmesi için Kanarya Adaları Hükümeti'nden onay alınması gerekmektedir. Fakat Hükümet, Hermigua Hidroelektrik'in muhtemel müşterilerinden satın alma taahhüdü içeren bir belge temin etmedikçe herhangi bir onay isteğini dikkate almayacağını iletmektedir. Hermigua Hidroelektrik ise bir yıl içinde böyle bir taahhüdü elde etmesinin son derece muhtemel olduğuna inanmaktadır. Hükümet onayının gecikmesi ya da bir yılı aşması durumunda, satış işlemine dair bu gecikme, Hermigua Hidroelektrik

işletmesinin kontrolü dışında meydana gelmektedir. Dolayısıyla, Hermigua Hidroelektrik, El Guro tesisini satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırmaya devam edebilmektedir (Bragg, 2010:291).

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış bir varlığın elden çıkarılmasında bir senelik süre zorunluluğuna getirilen istisna, aşağıda belirtilen olay veya koşulların ortaya çıktığı durumlarda uygulanmaktadır (TFRS 5, Ek B):

- İşletme, duran varlığı satmaya yönelik planını taahhüt ettiği tarihte, normal olarak alıcı olmayan diğerlerinin ilgili varlığın takasına ilişkin olarak satışın tamamlanması için gereken süreyi uzatacak yeni koşullar ileri sürmesini bekler ve:
  - Anılan koşulların gerçekleştirilmesine yönelik eylemler, kesin bir alış taahhüdü elde edilinceye kadar başlatılmaz ve
  - Kesin bir alış taahhüdünün bir senelik zaman dilimi içerisinde elde edilmesi yüksek derecede olasıdır.
- İşletme kesin bir alış taahhüdü elde etmiş ve sonuç olarak, alıcı veya diğerleri, daha önce satış için elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan duran varlığın satışı için gerekli olan süreyi beklenmedik şekilde uzatacak yeni koşullar ileri sürmüştür ve:
  - İleri sürülen koşullara yanıt vermek amacıyla zamanında harekete geçilmiş olunmalıdır ve
  - Geciktirici sebeplere ilişkin uygun bir çözüm beklenmektedir.
- İlk bir yıllık dönem boyunca daha önce öngörülmemiş koşullar ortaya çıkmış ve sonuç olarak, daha önce satış amaçlı elde tutulan varlık

olarak sınıflandırılan bir duran varlık ilgili dönemin sonu itibariyle satılmamış ve:

- İlk bir yıllık dönem boyunca işletme koşullardaki değişiklikleri karşılayabilmek için gerekli tedbirleri almıştır,
- Duran varlık, koşullardaki değişikliğe paralel olarak uygun bir fiyatla aktif olarak pazarlanmaktadır.

### **251. Satış Amaçlı Alınan Duran Varlıkların Sınıflandırılması**

İşletmeler faaliyetleri gereği, varlık alımlarında satış amacını da gözetebilmekte ve bu kapsamda duran varlık edinebilmektedirler. İşletmenin bir duran varlığı veya elden çıkarılacak varlık grubunu sadece daha sonra elden çıkartma amacıyla edinmiş olması durumunda, duran varlığı veya elden çıkarılacak varlık grubunu edinme tarihinde satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırabilmesi bir dizi koşulun sağlanmasıyla mümkün olabilmektedir. Standart'a göre daha sonra elden çıkartma amacıyla alınmış bir duran varlığın (TFRS 5, paragraf 11);

- bir varlığın elden çıkarılmasında zorunlu olan bir yıllık süre koşulunu,
- edinme tarihini müteakip kısa bir süre içerisinde genellikle 3 ay içerisinde derhal satılabilecek durumda olma koşulunu ve
- satış olasılığının yüksek olması koşulunu

sağlaması durumunda satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılması mümkün olmaktadır.

Bu koşullara uyumun raporlama döneminden sonra sağlanması durumunda; işletme, finansal tablolarının yayımlanması sırasında ilgili duran varlığı veya elden

Çıkarılacak varlık grubunu satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırmamaktadır. Ancak söz konusu koşulların raporlama döneminden sonra, fakat finansal tabloların yayımlanmasına ilişkin onaydan önce karşılanması durumunda, işletme aşağıdaki şu bilgileri dipnotlarda açıklamaktadır (TFRS 5, paragraf 12):

- İlgili duran varlığın veya elden çıkarılacak varlık grubunun tanımı,
- Satışın veya muhtemel elden çıkarmanın nitelik ve koşulları ile anılan elden çıkarma işleminin tahmini yöntem ve zamanlaması,
- Uygulanabilmesi durumunda, duran varlığın veya elden çıkarılacak varlık grubunun "TFRS 8 Faaliyet Bölümleri" Standardı çerçevesinde gösterildiği bölüme dair bilgiler (TFRS 5, paragraf 41).

## **252. Kullanımdan ekilecek Duran Varlıkların Sınıflandırılması**

Bu Standart'a göre, kullanımdan çekilecek duran varlıklar veya elden çıkarılacak varlık grubu satış amaçlı olarak sınıflandırılmamaktadır. Bunun nedeni; varlığın defter değerinin varlığın kullanımının devamı suretiyle geri kazanılabilecek durumda olmasıdır (Sağlam vd., 2009: 1258).

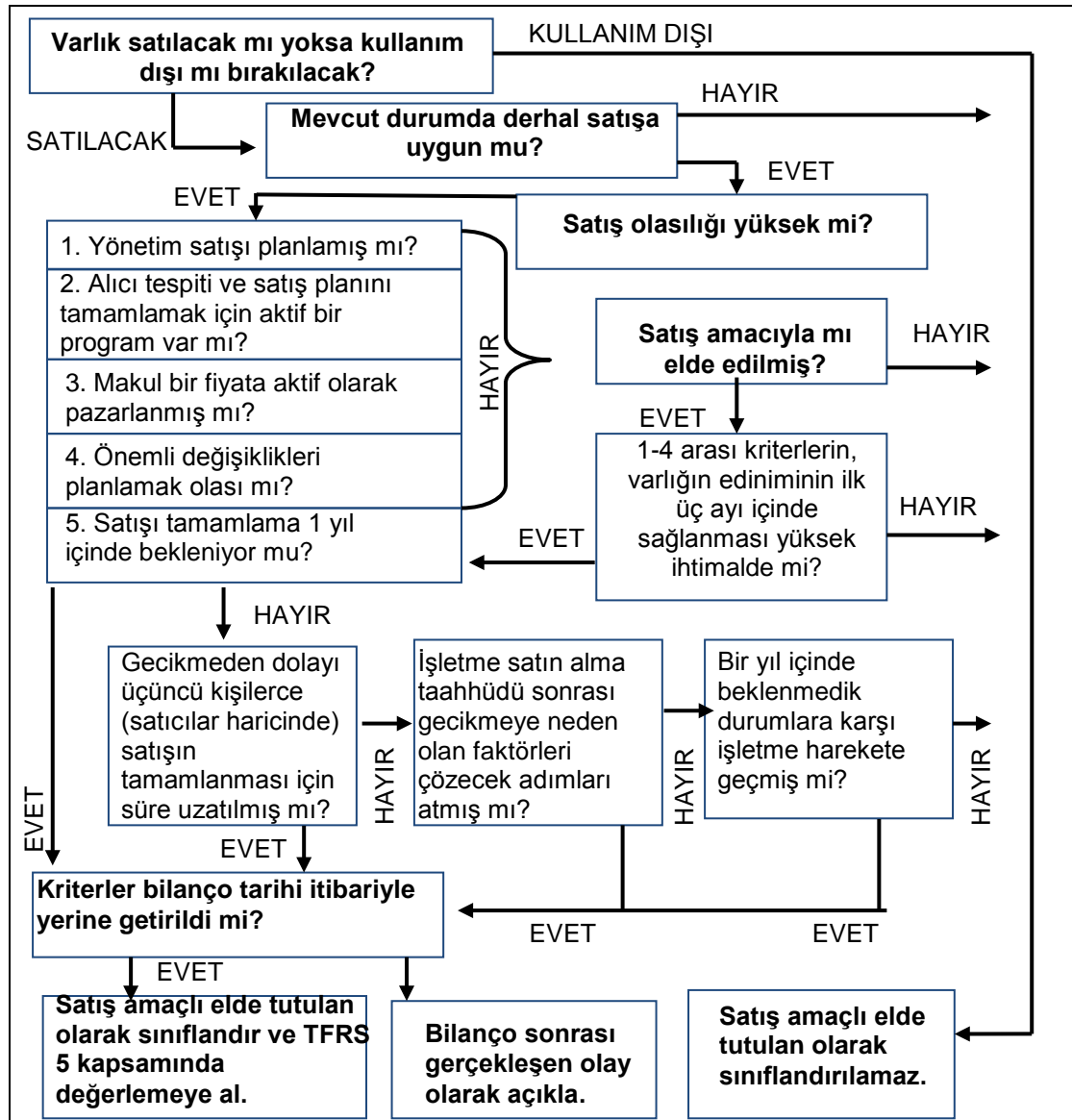
Kullanımdan çekilecek duran varlıklar; ekonomik ömürlerinin sonuna kadar kullanılabilir duran varlıklar ile satılmayıp faaliyetine son verilecek olan duran varlıkları içermektedir. Bir işletmenin faaliyetlerini tasfiye etmeye veya varlıklarını kullanımdan çekmeye karar vermesi, bu varlıkların satış amaçlı olarak sınıflandırılması anlamına gelmemelidir. Varlıkların tasfiye edilmesi veya kullanımdan kilmesi demek, bu varlıkların ekonomik ömrünün sonuna kadar kullanıldığı veya satılmayıp hurdaya çıkarılması anlamına gelmektedir. Varlığın geçici olarak kullanımdan kilmesi tamamen kullanım dışı bırakıldığı anlamına da gelmemektedir.

Örneğin; bir otomobil üreticisi işletme, kriz sebebiyle bazı makinelerinin kullanımını durdurmuştur. Ancak gelecekte müşteri talebi artınca makineleri kullanmaya yine başlayacaktır. Bu durumda varlıklar geçici olarak kullanımdan çekilmiştir (Özerhan ve Yanık, 2010: 366).

TFRS 5 Standart'ı kapsamında duran varlıkların sınıflandırılmasına ilişkin aşamalara aşağıdaki Şekil 1'de yer verilmektedir.



## Şekil 1. TFRS 5 Kapsamında Sınıflandırma



**Kaynak:** <https://inform.pwc.com/inform2/content?action=resource&id=0000000587229297.ppt> (Erişim Tarihi 10.10.2014).

## 26. TFRS 5 Standardı'nda Ölçme

Duran varlıklar veya elden çıkarılacak duran varlık grubu satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığında, defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülmektedir (Mirza ve Holt, 2011: 494).

Defter değeri; bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutar olarak tanımlanmaktadır (TMS 16, paragraf 6). Gerçeğe uygun değer ise; piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek olan fiyattır (TFRS 5, EK A).

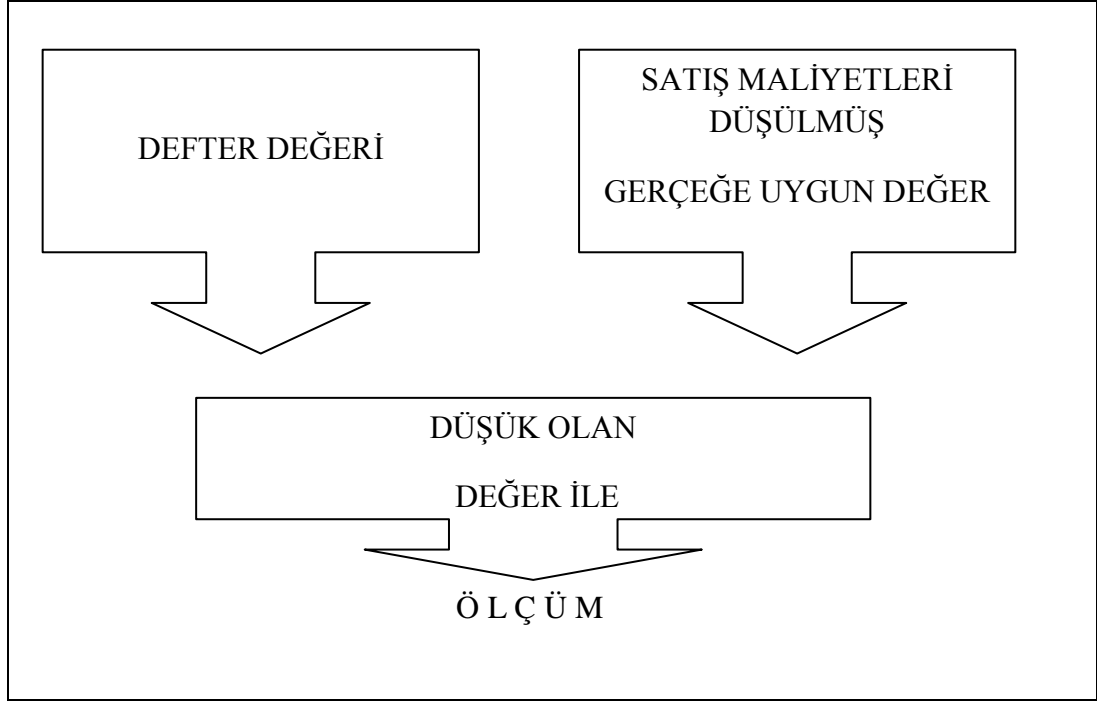
Gözlemlenebilir piyasa fiyatlarının bulunmadığı durumlarda, güvenilir bilgiye olan ihtiyaç nedeniyle gerçeğe uygun değer sistemine ağırlık verilmektedir. Gerçeğe uygun değer, aktif bir pazarın varlığı durumunda piyasa fiyatının ne olacağı hipotezi ile belirlenmektedir (Lindsell, 2005: 2-4).

Gerçeğe uygun değer, varlık veya borçların geçmişine ilişkin bir değer değildir. Çünkü gerçeğe uygun değer, bir varlığın edinildiği veya bir borcun üstlenildiği tutara veya tarihe bağlı olarak değişmemektedir. Gerçeğe uygun değer gelecekteki bir tarihteki potansiyel bir değer de değildir. Varlık veya borcun ölçüm tarihindeki değeridir; cari bir değerdir ve cari piyasa koşullarını dikkate almaktadır. Ek olarak gerçeğe uygun değer olarak bilinen tutar; işletmenin varlığı satmak amacıyla mı yoksa kullanmak amacıyla mı; borcu transfer etmek amacıyla mı yoksa devam ettirmek amacıyla mı elde bulundurduğuna bağlı olmamaktadır (Poroy, 2009: 77; Hague, 2007: 35).

TMS/TFRS'lerde ise gerçeğe uygun değer kavramı aktif bir piyasada işlem görmesine bakılmaksızın, tüm varlık, borç ve özkaynak araçlarında uygulanabilecek genel bir kavram olarak yer almaktadır. Diğer bir deyişle, TMS/TFRS'lerde piyasa değeri, gerçeğe uygun değerlerin bir alt değeri olarak kullanılmaktadır (Poroy, 2009:84).

TFRS 5 Standardı kapsamında satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıkların ölçümünde esas alınacak yöntemle aşağıdaki Şekil 2'de yer verilmiştir.

## Şekil 2. TFRS 5 Kapsamında Ölçme Yöntemi



Bu Standart'a göre, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan ve defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile ölçülen duran varlıklar, dönen varlığı oluşturan diğer kalemlerden ayrı olarak raporlanmaktadır.

Satış amacıyla elde tutulan duran varlıkları veya varlık gruplarını Tekdüzen Hesap Planı'nda ayrı bir sınıf olarak izleyebilmek mümkün gözükmemekte olup, Türk Muhasebe Sistemi'nde de uygulaması bulunmamaktadır (Gökgöz, 2012: 69). Satış amaçlı elde tutulan duran varlık veya varlık grupları Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan 294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR Hesabı'nda izlenen maddi duran varlıklardan farklı özellik taşımaktadırlar. Sözü geçen hesaptaki duran varlıklar hizmetten çıkarılmış olup değerlendirilmelerini bekleyen varlıklarken, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar veya varlık grupları ise satılarak elden çıkartılmasına karar verilmiş olup, 1 yıl içinde nakde çevrilmesi beklenen varlıklar olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle, TFRS 5 kapsamında ele alınan varlıkların dönen varlıklar içinde rapor edilmeleri uygun görünmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 51). Buna göre, satış amaçlı elde

tutulan duran varlık veya varlık grubunun, Tekdüzen Hesap Planı'nda 19 no.lu DİĞER DÖNEN VARLIKLAR hesap grubunda açılacak durumda olan "194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR" Hesabı'nda izlenmesi uygun görünmektedir. Ayrıca, varlık grubuna ilişkin yükümlülük ise borç olarak 39 no.lu DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR Hesap grubunda açılacak durumda olan "394 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARA AİT YÜKÜMLÜLÜKLER" hesabında izlenmesi uygun olabilir. Satış amaçlı sınıflanan duran varlık veya varlık grubunun satışında ortaya çıkacak kazanç veya kayıplar ile değerlendirme sonucu oluşacak artış veya azalışların 649 ve 659 no.lu hesaplara aşağıdaki gibi açılacak alt hesaplarda izlenmesi önerilmektedir (Gökgöz, 2012: 72; Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 29-70);

- 649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KARLAR HESABI
  - 649 01 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Artış Kârları
  - 649 02 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Satış Kârları
- 659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR HESABI
  - 659 01 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Azalış Zararları
  - 659 02 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Satış Zararları

Muhasebe Mevzuatı'na göre maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmamaktadır. Ancak, TMS 16 çerçevesinde maliyet yöntemi ile değerlendirme işleminde maddi duran varlıklar değer düşüklüğü testine tabi tutulmakta ve tespit edilen değer düşüklüğü kâr veya zarar içerisinde muhasebeleştirilmektedir. Bu bağlamda, maddi duran varlıklar için ayrılacak olan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesi amacıyla 25 no.lu MADDİ DURAN VARLIKLAR Hesap grubunda yer alan 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Hesabı'nın kapsamının genişletilerek "257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

KARŞILIĞI” olarak değiştirilmesi önerilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 59).

## **260. Duran Varlığın veya Elden Çıkarılacak Varlık Grubunun Ölçümü**

Yeni edinilmiş bir varlığın veya elden çıkarılacak bir varlık grubunun, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma koşullarını karşılması halinde, ilgili varlığın daha önce sınıflandırılmamış olması koşuluyla ilk muhasebeleştirilmesi sırasında defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülmesi sonucunu doğurmaktadır (TFRS 5, paragraf 16). Bu Standart kapsamında duran varlığın ölçümü için şu aşamalar izlenebilir (Örten vd., 2012:764-765):

- Adım 1: Yeniden sınıflamadan önce varlığın veya varlık grubunun defter değeri tespit edilir. İlgili varlığın satış amaçlı elde tutulan varlık olarak ilk sınıflandırılmasının hemen öncesinde, söz konusu varlığın defter değeri, ilgili TFRS’ler çerçevesinde ölçülmektedir (TFRS 5, paragraf 18). Satışa çıkarılacak varlıkla ilgili tüm alacak ve borçların da defter değeri tespitinde göz önünde bulundurulması gerekmektedir.
- Adım 2: Varlık veya varlık grubunun gerçeğe uygun değeri hesaplanır. Bu değer tespiti bazı varsayımları veya uzman değerlemesini zorunlu kılabilir. Satış amaçlı olarak elde tutulan duran varlık, kullanılmış durumda olduğunda organize bir piyasaya sahip olamayabilir. Bu durum gerçeğe uygun değer hesaplanmasında işletme yönetimini tahminde bulunmaya ya da uzman tespiti yaptırmaya yönlendirmektedir. Gerçeğe uygun değer olarak işletmenin tahmini satış fiyatı veya uzman tespiti esas alınmaktadır. Diğer taraftan, bir varlık grubunun elden çıkarılması planlandığında, gruptaki bazı varlıkların ayrı bir piyasası bulunmaması ve hatta bazı varlıklar satışa uygun olmasa da, gerçeğe uygun değer

topluca tespit edilmektedir. Çünkü varlıklar birleştirilerek grup olarak satıldıklarından nakit üreten birim niteliği kazanmaktadırlar.

- Adım 3: Satış masrafları tahmin edilir. Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların satışı ile ortaya çıkacak masraflar veya elden çıkarma masrafları tahmin edilmektedir. Bu masrafların tahmininde finansman giderleri ile vergi giderleri dikkate alınmamaktadır.
- Adım 4: Düşük değer prensibi uygulanır. Duran varlık veya varlık grubu, defter değeri ile gerçeğe uygun değerinden satış masrafları düşüldükten sonra kalan değer karşılaştırılarak bunlardan küçük olanı ile kayıtlara alınmaktadır.

Ek olarak satışın bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesi durumunda, işletme satış maliyetini bugünkü değerinden ölçmektedir. Satış maliyetinin bugünkü değerinde, zamanın geçmesinden kaynaklanan bir artış, finansman maliyeti olarak kar veya zarar içerisinde gösterilmektedir (TFRS 5, paragraf 17).

Aşağıda TFRS 5 kapsamında duran varlıkların ölçümü ve muhasebeleştirilmesine ilişkin örneklere yer verilmiştir.

**Örnek:** HGS İşletmesi, maliyet bedeli 10.000 TL, birikmiş amortismanı 4.000 TL olan bir röntgen cihazını 2014 yılında satmayı planlamaktadır. Bu sebeple bir satış planı oluşturmuş ve varlığa dair tahmini satış maliyeti hesaplaması yapmıştır. Buna göre,

- a) 30.06.2014 tarihi itibarıyla cihazın ikinci el piyasasında tahmini satış fiyatının 6.500 TL ve ek satış maliyetlerinin 100 TL olduğu tespit edilmiştir.

- b) 30.06.2014 tarihi itibariyle cihazın ikinci el piyasasında tahmini satış fiyatının 5.000 TL ve ek satış maliyetlerinin 100 TL olduğu tespit edilmiştir.
- c) Cihaz a şıkkındaki varsayım altında 6.400 TL'ye 15/12/2014 tarihinde satılmıştır.

Bu şartlarda TFRS 5 standardı gereği yapılması gerekli hesaplamalar ve yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

- a) Cihazın ikinci el piyasasında tahmini satış fiyatı 6.500 TL, ek satış maliyetleri 100 TL ise;

Varlığın maliyet bedeli	10.000 TL	
Birikmiş amortisman	(4.000 TL)	
<u>Varlığın defter değeri</u>	6.000 TL	(=10.000 TL – 4.000 TL)
Varlığın tahmini satış fiyatı	6.500 TL	
Ek satış maliyetleri	(100 TL)	
<u>Gerçeğe Uygun Değeri</u>	6.400 TL	(=6.500 TL – 100 TL)

Varlığın defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri karşılaştırılarak düşük olan değer üzerinden satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak kayıtlara alınmalıdır. Varlık 6.000 TL defter değeri üzerinden kayıtlara alınmalıdır.

30/06/2014

194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	6.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	4.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		10.000
<i>-Duran varlığın satış amaçlı düşünülmesi nedeniyle</i>		
/		

b) Cihazın ikinci el piyasasında tahmini satış fiyatı 5.000 TL, ek satış maliyetleri 100 TL ise;

Varlığın maliyet bedeli	10.000 TL	
Birikmiş amortisman	(4.000 TL)	
<u>Varlığın defter değeri</u>	6.000 TL	(=10.000 TL – 4.000 TL)
Varlığın tahmini satış fiyatı	5.000 TL	
Ek satış maliyetleri	(100 TL)	
<u>Gerçeğe Uygun Değeri</u>	4.900 TL	(=5.000 TL – 100 TL)

Varlık defter değeri ile gerçeğe uygun değeri karşılaştırıldığında daha düşük olan 4.900 TL gerçeğe uygun değeri üzerinden kayıtlara alınmalıdır.



30/06/2014

194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	4.900	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	4.000	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	1.100	
659 01 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Azalış Zararları		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		10.000
<i>-Duran varlığın satış amaçlı düşünülmesi nedeniyle</i>		

- c) Cihaz, a şikkındaki varsayım altında 6.400 TL'ye 15/12/2014 tarihinde satılmış ise (KDV ihmal edilmiştir) ;

Varlığın defter değeri	6.000 TL	(=10.000 TL – 4.000 TL)
Satış Tutarı	6.400 TL	
Değer Farkı	400 TL	

15/12/2014			
102 BANKALAR		6.400	
194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR			6.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR			400
649 02 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Satış Kârları			
<i>-Satış amaçlı duran varlığın elden çıkarılması nedeniyle</i>			
/			

İşletmelerin faaliyetlerine yönelik bu tür işlemlerin Standart'ta belirtildiği şekliyle kayıtlara geçirilmesi, finansal tabloların gerçeğe uygun bilgiler vermesini sağlarken aynı zamanda ihtiyatlılık ilkesi gereği muhtemel gider ve zararlar kaydedilmektedir. Ayrıca muhtemel gelir ve karlar için ise gerçekleşme anına kadar herhangi bir kayıt yapılmamaktadır (Gökçen vd, 2011: 64).

TFRS 5 Standardı çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıkların veya varlık gruplarının ölçümünü genel hatlarıyla özetlemek gerekirse (Gökgöz, 2012: 74-75);

- İlgili varlık veya varlık grubu, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırmak için ilk muhasebeleştirilmeden hemen önce, kapsamına girdiği standartlar çerçevesinde ölçülmektedir,
- Daha sonra varlığın defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri karşılaştırılarak, hangi değer düşükse o değerden kayda alınmaktadır,

- Aynı şekilde izleyen dönemlerde; varlık defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile değerlemeye devam edilmektedir,
- İzleyen dönemlerde değer düşüklüğü tespit edilirse, yani varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, defter değerinden daha düşükse, değer düşüklüğü zararı kapsamlı gelir tablosunda kar veya zarar içerisinde muhasebeleştirilmektedir,
- İzleyen dönemlerde varlıkta değer artışı tespit edilirse, daha önce değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilen tutarı aşmamak şartıyla, söz konusu artış kazanç olarak muhasebeleştirilmektedir,
- Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan duran varlık veya varlık grubu için, sınıflandırma tarihinden itibaren amortisman veya itfa payı ayrılmamaktadır.

#### **261. Değer Düşüklüğü Zararlarının ve İptallerinin Muhasebeleştirilmesi**

Elden çıkarılacak bir varlık grubunun sonraki yeniden ölçümünde; bu standardın ölçme koşulları içerisinde yer almayan, ancak satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan söz konusu gruba dahil bulunan herhangi bir varlık veya borcun defter değeri, ilgili standartlar çerçevesinde yeniden ölçülmektedir (Sağlam vd., 2009: 1260).

Defter değerinde meydana gelen söz konusu azalışlar, ilgili varlıklarda değer düşüklüğü zararı olarak dikkate alınır ve varlık başka bir Standart'a göre örneğin TMS 16'da yer alan yeniden değerlendirme yöntemine göre yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı derhal kar veya zararda muhasebeleştirilmektedir (Akbulut, 2012: 332).

İşletme başlangıçta veya daha sonra, bir varlığın veya elden çıkarılacak bir varlık grubunun değerinin satış maliyetinin gerçeğe uygun değerden düşülerek elde edilen değerine kadar azaltılması durumunda, değer düşüklüğü zararını finansal tablolarına yansıtılmaktadır (TFRS 5, paragraf 20).

Bu Standart veya daha öncesinde "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı doğrultusunda muhasebeleştirilen birikmiş değer düşüklüğü zararlarını aşmamak koşuluyla işletme, satış maliyetinin gerçeğe uygun değerinden düşülerek bulunan değerinde sonradan meydana gelecek herhangi bir artışı kazanç olarak muhasebeleştirmektedir (TFRS 5, paragraf 21).

İşletme, elden çıkarılacak bir varlık grubunun satış maliyetinin gerçeğe uygun değerden düşülerek bulunan değerinde sonradan meydana gelecek herhangi bir artışı aşağıdaki koşullar dahilinde kazanç olarak muhasebeleştirmektedir (TFRS 5, paragraf 22):

- Elden çıkarılacak bir varlık grubunun sonraki yeniden ölçümünde; bu Standart'ın ölçme koşulları içerisinde yer almayan, ancak satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan söz konusu gruba dahil bulunan herhangi bir varlık veya borcun yeniden ölçülmesi öncesinde, ilgili standartlar çerçevesinde yeniden ölçülür (TFRS 5, paragraf 19), hükmü doğrultusunda muhasebeleştirilmemiş olması koşulu ve
- Bu Standart'ta belirtilen ölçme koşullarını sağlayan duran varlıklar için, bu Standart veya daha öncesinde TMS 36'ya göre muhasebeleştirilmiş olan birikmiş değer düşüklüğü zararlarını aşmaması koşuluyla.

Elden çıkarılacak varlık grubu için muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı veya sonradan meydana gelen herhangi bir kazanç, bu Standart'ın ölçme koşulları

kapsamına giren grup içindeki duran varlıkların defter değerini, TMS 36'nın şu paragraflarında geçen dağıtım esasları çerçevesinde azaltmakta veya arttırmaktadır (TFRS 5, paragraf 23) :

- Öncelikle, nakit yaratan birime (birim grubuna) dağıtılmış olan şerefiyenin defter değerini azaltacak şekilde ve (TMS 36, paragraf 104-a)
- Sonrasında, ilgili birimin (birim grubunun) diğer varlıklarına birimdeki (birim grubundaki) her bir varlığın defter değeri oranında, defter değerlerinde meydana gelen söz konusu azalışlar, ilgili varlıklarda değer düşüklüğü zararı olarak dikkate alınmaktadır (TMS 36, paragraf 104-b)
- Şerefiye hariç, nakit yaratan bir birime ilişkin olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının iptali; ilgili birimin varlıklarına, bu varlıkların defter değerlerine göre oransal olarak dağıtılır. Defter değerlerinde meydana gelen söz konusu artışlar, her bir varlık için değer düşüklüğü zararının iptali olarak dikkate alınmaktadır (TMS 36, paragraf 122)

Aşağıda TFRS 5 kapsamında duran varlıkların değer düşüklüğü zararları ile iptallerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örneklere yer verilmiştir.

**Örnek<sup>1</sup>:** BİL-GE İşletmesi maliyet bedeli 27.000 TL, birikmiş amortismanı 9.000 TL ve birikmiş değer düşüklüğü karşılığı 2.000 TL olan bir taşıtını 30/06/2014 tarihinde hizmetten çekerek elden çıkarmaya karar vermiştir. İşletme maddi duran varlıklarını maliyet modeline göre değerlemektedir. 2013 yılı sonunda işletme bir

---

<sup>1</sup> Gökğöz (2012: 75) çalışmasındaki örnekten geliştirilmiştir.

satış planı hazırlamıştır. Söz konusu taşıtın ikinci el piyasada tahmini satış fiyatı 20.000 TL ve satış maliyetleri ise 300 TL'dir.

- a) TFRS 5 standardı gereği 30/06/2014 tarihinde yapılması gerekli hesaplamalar ve yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Varlığın Defter Değeri (Maliyet bedeli)	27.000 TL
Birikmiş amortisman	(9.000 TL)
Birikmiş değer düşüklüğü karşılığı	(2.000 TL)
Varlığın net defter değeri	16.000 TL
	(= 27.000 TL – 11.000 TL)

Varlığın tahmini satış fiyatı	20.000 TL
Tahmini ek satış maliyetleri	(300 TL)
Varlığın satış maliyetleri düşülmüş (net)	
gerçeğe uygun değeri	19.700 TL
	(= 20.000 TL – 300 TL)

Varlığın defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri karşılaştırılarak düşük olan değer üzerinden satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak taşıt kayıtlara alınmalıdır. TFRS 5 gereği, bu iki değerden düşük olanı üzerinden, yani 16.000 TL tutarındaki defter değeri üzerinden yevmiye kaydı yapılacaktır.

30/06/2014	
194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	16.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	11.000
254 TAŞITLAR	27.000
<i>-Duran varlığın değerlemesi nedeniyle</i>	
/	

b) İzleyen raporlama dönemi itibariyle (31.12.2014 tarihinde) işletmenin elinde olmayan işletme dışı nedenlerden dolayı henüz satış işlemi gerçekleştirilememiştir. Ancak satış planında bir değişiklik söz konusu değildir. 31.12.2014 tarihi itibariyle varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 17.500 TL'dir. Bu kapsamda yapılması gerekli hesaplamalar ve yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

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

Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri	17.500 TL
Varlığın Defter Değeri	(16.000 TL)
Değer Artış Kârı	1.500 TL

31/12/2014	
194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	1.500
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	1.500
649 01 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Artış Kârları	
<i>-Duran varlığın yeniden değer artışı nedeniyle</i>	
/	

İlgili varlığın satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmadan önce 2.000 TL değer düşüklüğü zararı bulunmaktadır. Söz konusu örnekte 1.500 TL değer artışı 2.000 TL limitini aşmadığı için tamamı kar olarak muhasebeleştirilmiştir.

- c) 20.01.2015 tarihinde söz konusu varlık 14.000 TL'ye satılmıştır. Yapılması gerekli hesaplamalar ve yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Varlığın Defter Değeri	17.500 TL
Satış Tutarı (KDV Hariç)	14.000 TL
Satış Zararı	3.500 TL

Dikkat edileceği üzere ilgili varlığın satışı sonrası hesaplanması gereken defter değeri 31/12/2014 tarihli 1.500 TL'lik değer artış karını da kapsamaktadır.



20/01/2015	
102 BANKALAR	14.000
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	3.500
659 02 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Satış Zararları	
194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	17.500
<i>-Duran varlık satışı nedeniyle</i>	
/	

Bir duran varlığın veya elden çıkarılacak bir varlık grubunun satış gününe kadar muhasebeleştirilmeyen kazanç veya kaybı, ilgili varlığın finansal durum tablosu dışı bırakıldığı gün itibariyle muhasebeleştirilmektedir. Finansal durum tablosu dışı bırakılma koşulları aşağıda belirtilen Standartların ilgili paragraflarında düzenlenmektedir:

- Maddi duran varlıklar için, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı’nın:
  - Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri; elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda finansal durum tablosu dışı bırakılmaktadır (TMS 16, paragraf 67),
  - Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir.

Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmamaktadır. Ancak, başkalarına kiralanmak amacıyla elinde bulundurmakta olduğu maddi duran varlıklarını normal faaliyet akışı içerisinde düzenli olarak satmakta olan bir işletme, bu gibi varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve ilgili varlıklar satış amaçlı elde tutulan varlık haline geldiğinde, bu varlıklar defter değerleri üzerinden stoklara aktarmaktadır. Sözü edilen varlıkların satışından elde edilen tutar, “TMS 18 Hasılat” Standardı uyarınca hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir. Normal faaliyet akışı içerisinde satılmak üzere elde bulundurulmakta olan varlıkların stoklara aktarıldığı durumlarda TFRS 5 uygulanmamaktadır (TMS 16, paragraf 68-68/A),

- Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması satış, finansal kiralama veya bağış gibi çeşitli yollarla gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, TMS 18’de yer alan işletme mallarının satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanmaktadır. Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda TMS 17 uygulanmaktadır (TMS 16, paragraf 69),
- İşletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil etmesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu dışı bırakılmaktadır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün ya da uygulanabilir değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir (TMS 16, paragraf 70),

- Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenmektedir (TMS 16, paragraf 71),
- Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilmektedir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilmektedir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır (TMS 16, paragraf 72), paragrafları ile,
- Maddi olmayan duran varlıklar için, "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardı'nın:
  - Bir maddi olmayan duran varlık elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda finansal durum tablosu dışı bırakılmaktadır (TMS 38, paragraf 112),
  - Bir maddi olmayan duran varlığın finansal durum tablosu dışı bırakılmasından kaynaklanan kar ya da zarar, varsa, varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilatlar ile defter değerleri arasındaki fark olarak hesaplanmaktadır. Bu fark, ilgili varlık finansal durum tablosu dışına alındığı zaman kar veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Kazançlar, gelir olarak sınıflandırılmamaktadır (TMS 38, paragraf 113),

- Bir maddi olmayan duran varlık kaleminin elden çıkarılması satış, finansal kiralama veya bağış gibi çeşitli yollarla gerçekleşebilir. Bu tür bir varlığın elden çıkarılma tarihinin belirlenmesinde, işletme, malların satışından doğan gelirlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak “TMS 18 Hasılat” Standardında yer alan kriterler uygulanmaktadır. TMS 17 ise, satış ve geri kiralama yoluyla gerçekleştirilen elden çıkarma işlemlerinde uygulanmaktadır (TMS 38, paragraf 114),
- İşletmenin, maddi olmayan duran varlığın bir parçasının yenilenme maliyetini bir varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi durumunda, yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu dışında bırakılmaktadır. İşletmenin, yenilenen parçanın defter değerini belirlemesinin mümkün olmaması durumunda, yenilenen parçanın satın alındığı ya da işletme içinde yaratıldığı zamanki maliyetinin ne olduğunun göstergesi olarak yenileme işleminin maliyeti kullanılabilir. Bir işletme birleşmesinde bir hakkın yeniden edinilmesi durumunda, söz konusu hak sonradan üçüncü bir tarafa yeniden ihraç edilmişse (satılmışsa) ilgili defter değeri, eğer varsa, yeniden ihraçtan kaynaklanan kazanç ya da zararın belirlenmesinde kullanılmaktadır (TMS 38, paragraf 115-115/A),
- Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması sonucunda elde edilecek tutar, başlangıçta, gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilmektedir. Maddi olmayan duran varlık için yapılacak tahsilatın ertelenmesi durumunda, alınan vade farkı tutarı, başlangıçta, peşin fiyat eşdeğerinden muhasebeleştirilmektedir. Nominal tutar ile söz konusu peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18’e göre alacağın bileşik

getirisini yansıtan faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir (TMS 38, paragraf 116),

- Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın daha fazla kullanılmayacak olması durumunda, söz konusu varlık tamamen itfa edilmedikçe veya TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmadıkça, ilgili varlığın itfa edilmesi işlemi durdurulmamaktadır (TMS 38, paragraf 117), paragrafları bu koşulları içermektedir.

Aşağıda TFRS 5 kapsamında duran varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin örneklere yer verilmiştir.

**Örnek<sup>2</sup>:** GE-BİL İşletmesi, 31/12/2013 tarihinde on iki ay içerisinde satılması kararıyla satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırdığı makinesini 15/12/2014 tarihinde 65.000 TL + %18 KDV'ye satmıştır. Duran varlığın satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanması ve 12 ay içinde elden çıkarılmasına ilişkin detaylar şöyledir;

a) 31/12/2013 tarihinde duran varlığın sınıflandırılmasına ilişkin detaylar:

Varlığın Defter Değeri	62.000 TL
Birikmiş Amortismanları	12.000 TL
Tahmini Satış Fiyatı	75.000 TL
Ek Satış Masrafları	2.500 TL

---

<sup>2</sup> Sağlam, Yolcu, Eflatun, (2012:350) çalışmasındaki örnekten geliştirilmiştir.

b) 15/12/2014 tarihinde duran varlığın finansal durum tablosu dışı bırakılmasına ilişkin detaylar;

Tahmini Satış Fiyatı	75.000 TL
Ek Satış Masrafları	2.500 TL
Satış Tutarı (%18 KDV Dahil)	76.700 TL (= 65.000 TL x 1,18)

Bu verilere göre, TFRS 5 kapsamında duran varlığın sınıflandırılması ve finansal durum tablosu dışı bırakılması şu şekilde yapılacaktır;

a) Varlığın defter değeri 62.000 TL, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ise 72.500 TL'dir. Bu durumda varlık defter değeri üzerinden değerlendirilerek hesaplara alınır;

31/12/2013	
194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	62.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	12.000
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	74.000
<i>-Duran varlığın satış amaçlı düşünülmesi nedeniyle</i>	

b) 15/12/2014 tarihinde;

Varlığın Defter Değeri	62.000 TL (31/12/2013 tarihli kayıt)
Gerçeğe Uygun Değeri	72.500 TL (= 75.000 TL – 2.500 TL)
Satış Tutarı (KDV Dahil)	76.700 TL (= 65.000 TL x 1,18)

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlığın, elden çıkarılma tarihinde defter değeri 62.000 TL, işletmece belirlenmiş ek satış maliyetleri düşülmüş tahmini satış tutarı (net gerçeğe uygun değeri) ise 72.500 TL'dir. Varlık defter değeri üzerinden işleme alınmalıdır. 65.000 TL + 11.700 TL (%18 KDV) ile 76.700 TL'ye satılmıştır. Bu durumda;

Varlığın Defter Değeri 62.000 TL  
Satış Tutarı (KDV Hariç) 65.000 TL  
Satış Karı 3.000 TL olacaktır. İlgili kayıt aşağıdaki gibi yapılır;

15/12/2014			
102 BANKALAR		76.700	
194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR			62.000
391 HESAPLANAN KDV			11.700
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR			3.000
649 02 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Satış Kârları			
<i>-Duran varlık satışının muhasebeleştirilmesi nedeniyle</i>			
/			

## 262. Satış Planına İlişkin Değişiklikler

İşletmeler çeşitli nedenlerle satış amaçlı sınıflandırdığı varlıklarını elden çıkarmaktan vazgeçebilirler. Bu duruma, varlığın satış amaçlı olarak sınıflandırılmasından 9-10 ay geçmesine rağmen halen bir alıcısının bulunamaması örnek verilebilmektedir. İşte böyle durumlarda, varlıklar için bu Standart'ta yer verilen satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırma kriterleri artık daha fazla

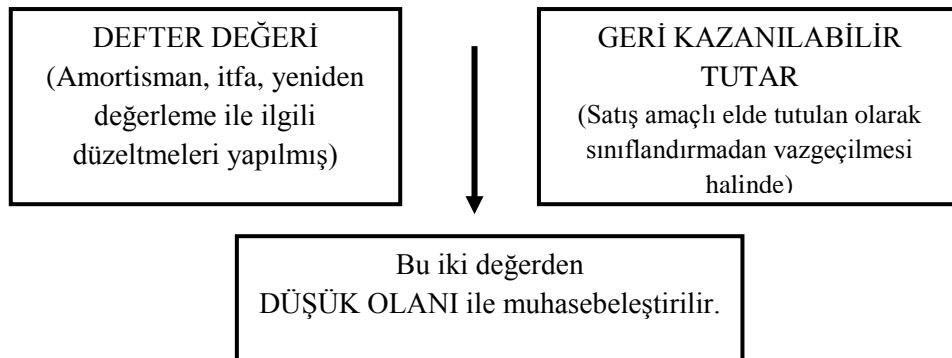
sağlanamıyorsa, o varlık ya da varlık grupları artık satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmamaktadır (Mirza ve Holt, 2011: 495).

İşletme, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen bir duran varlığı veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edilmesine son verilen bir duran varlığı (TFRS 5, paragraf 27);

- Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmasından önceki durumunda ortaya çıkan amortisman, itfa veya yeniden değerlendirme ile ilgili düzeltmeler göz önüne alınarak belirlenen defter değeri ve
- Sonradan satılmamasına karar verildiği gündeki geri kazanılabilir tutarından, düşük olanı ile ölçmektedir. Eğer duran varlık nakit yaratan bir birimin parçası ise, geri kazanılabilir değeri, TMS 36 doğrultusunda ilgili nakit yaratan birimde oluşan değer düşüklüğü zararının dağıtılması sonrasında belirlenen defter değeri olarak belirtilmektedir.

TFRS 5 Standardı kapsamında satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıkların satış planına dair değişiklik olması durumunda, nasıl ölçülmesi gerektiğini içeren yöntemle aşağıdaki Şekil 3'te yer verilmiştir.

### Şekil 3. Satış Planı Değişikliğinde Yeniden Ölçme Yöntemi





Aşağıdaki örnekte satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış duran varlıklarda satış planına dair değişiklik durumunda, yapılması gereken işlemlere ve muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

**Örnek<sup>3</sup>:** ABS İşletmesi 31.12.2013 tarihi itibariyle maliyet bedeli 20.000 TL, birikmiş amortismanı 4.000 TL ve birikmiş değer düşüklüğü zararı 2.000 TL olan bir makinesini satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırmış bulunmaktadır. 2013 sonu itibariyle makinenin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 13.000 TL'dir. Makine 2013 yılı başında aktife girmiş olup faydalı ömrü 5 yıldır.

Varlığın Maliyet Bedeli	20.000 TL
Birikmiş Amortisman	(4.000 TL)
Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararı	(2.000 TL) ise bu durumda,

<u>Varlığın Defter Değeri</u>	14.000 TL
<u>Varlığın Gerçeğe Uygun Değeri</u>	13.000 TL

Söz konusu makine TFRS 5 gereği 2013 sonu itibariyle 13.000 TL gerçeğe uygun değeri üzerinden satış amaçlı duran varlık olarak muhasebeleştirilecektir. Ancak 2014 yılı içerisinde işletme satış amaçlı olarak sınıflandırılan makinenin satışından vazgeçmiştir. Bu durumda, işletme, varlık satış amaçlı olarak sınıflandırılmamış olsaydı ulaşacağı net defter değerini hesaplamalı ve yeniden sınıflandırma tarihindeki varlığın geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırmalıdır. Hangisi düşük ise o değeri yeni defter değeri olarak dikkate almalıdır.

---

<sup>3</sup> Gökğöz (2012: 82) çalışmasındaki örnekten geliştirilmiştir.

#### Şekil 4. ABS A.Ş.'ye Ait Varlığın Satış Kararına İlişkin Tarih Çizelgesi

01.01.2013 Makine Alımı	31.12.2013 Makine Satış Amaçlı Elde Tutulan Olarak Sınıflandırılmıştır.	10.10.2014 Makine Satışından Vazgeçilmiştir.	31.12.2014 Makine Amortismanı Düşülmüş Defter Değeri ile Geri Kazanılabilir Tutardan Düşük Olanı ile Değerlenir.
----------------------------	--	---	--

Söz konusu örnekte 2014 sonu itibariyle varlığın geri kazanılabilir tutarı 13.000 TL ise yeniden sınıflandırmada dikkate alınacak defter değeri şöyle hesaplanır:

Satış amaçlı sınıflama yapılmıyaydı ayrılacak olan amortisman tutarı bulunur. Bu tutar varlığın kayıtlı değerinden çıkartılır.

Amortisman (Yıllık)	3.500 TL (= 14.000 TL / 4 yıl)
Makinenin net defter değeri	10.500 TL (= 14.000 – 3.500)
Makinenin geri kazanılabilir tutarı	13.000 TL

Makine 2013 yılında aktife girmiş ve yararlı ömrü 5 yıldır. 2013 yılı amortismanı ayrıldığı için 2014 sonu itibariyle kalan yararlı ömür 4 yıldır. TFRS 5 gereği, makinenin net defter değeri daha düşük olduğu için 10.500 TL üzerinden yeniden sınıflandırılır. Yeniden sınıflandırma işlemini aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir;

31/12/2014

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	10.500	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	2.500	
659 01 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Azalış Zararları		
194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR		13.000
-Duran varlığın yeniden değerlendirilmesi nedeniyle		
/		

İşletme satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak gruptan tek bir varlık veya borcu çıkarması durumunda; söz konusu grupta kalan diğer varlık ya da borçları, satış amaçlı elde tutulma koşullarının sağlanması şartıyla grup olarak ölçmeye devam etmektedir. Aksi takdirde, grupta kalan ve kendi başlarına satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma koşullarını sağlayan duran varlıklar, defter değeri ile o tarihteki satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinin düşük olanı üzerinden bireysel olarak ölçülmektedir. Koşulları sağlamayan herhangi bir duran varlığın ise satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilmektedir (TFRS 5, paragraf 29).

İşletme, varlığın veya varlık grubunun satış amaçlı elde tutulma koşullarını artık karşılamadığı dönemde; satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen duran varlığın defter değeri için gerekli olan düzeltmeleri sürdürülen faaliyetlerden elde edilen gelirler hesabına dâhil etmektedir. Elden çıkarma grubunun veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen duran varlığın bir bağlı ortaklık, müşterek faaliyet, iş ortaklığı, iştirak ya da bir iş ortaklığı veya iştirak payının olması durumunda, satış amaçlı elde tutulan sınıflandırılmasından itibaren söz konusu dönemlere ilişkin finansal tablolar uygun şekilde değiştirilmektedir. İşletme bu düzeltmeleri, varsa, bu Standart'ta yer alan sürdürülen faaliyetlere ilişkin

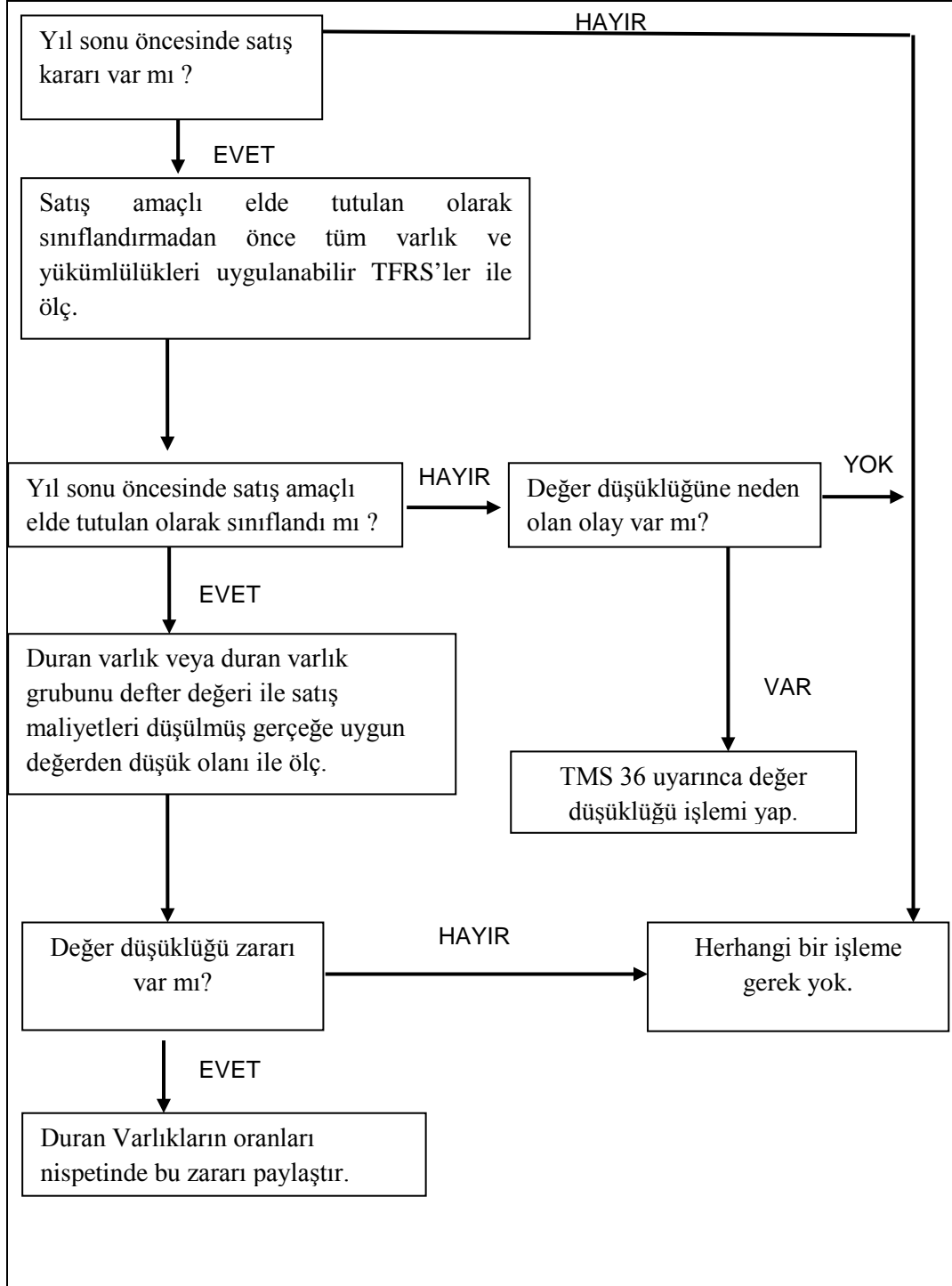
düzenlemeler doğrultusunda, muhasebeleştirilen kar veya zararın sunulduğu kapsamlı gelir tablosu içerisinde sunmaktadır (TFRS 5, paragraf 28).

Bu Standart'ın sunum ve açıklamalar kısmında yer verilen sürdürülen faaliyete dair düzenlemeye göre; durdurulan faaliyetler tanımına uymayan satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış duran varlığın veya elden çıkarılacak varlık grubunun yeniden ölçülmesinden kaynaklanan herhangi bir kazanç veya kayıp, sürdürülen faaliyetlere ilişkin kar veya zarara dahil edilmektedir (TFRS 5, paragraf 37).

TFRS 5 Standardı kapsamında duran varlıkların ölçümüne ilişkin aşamalara aşağıdaki Şekil 5 ve Şekil 6'da yer verilmiştir.

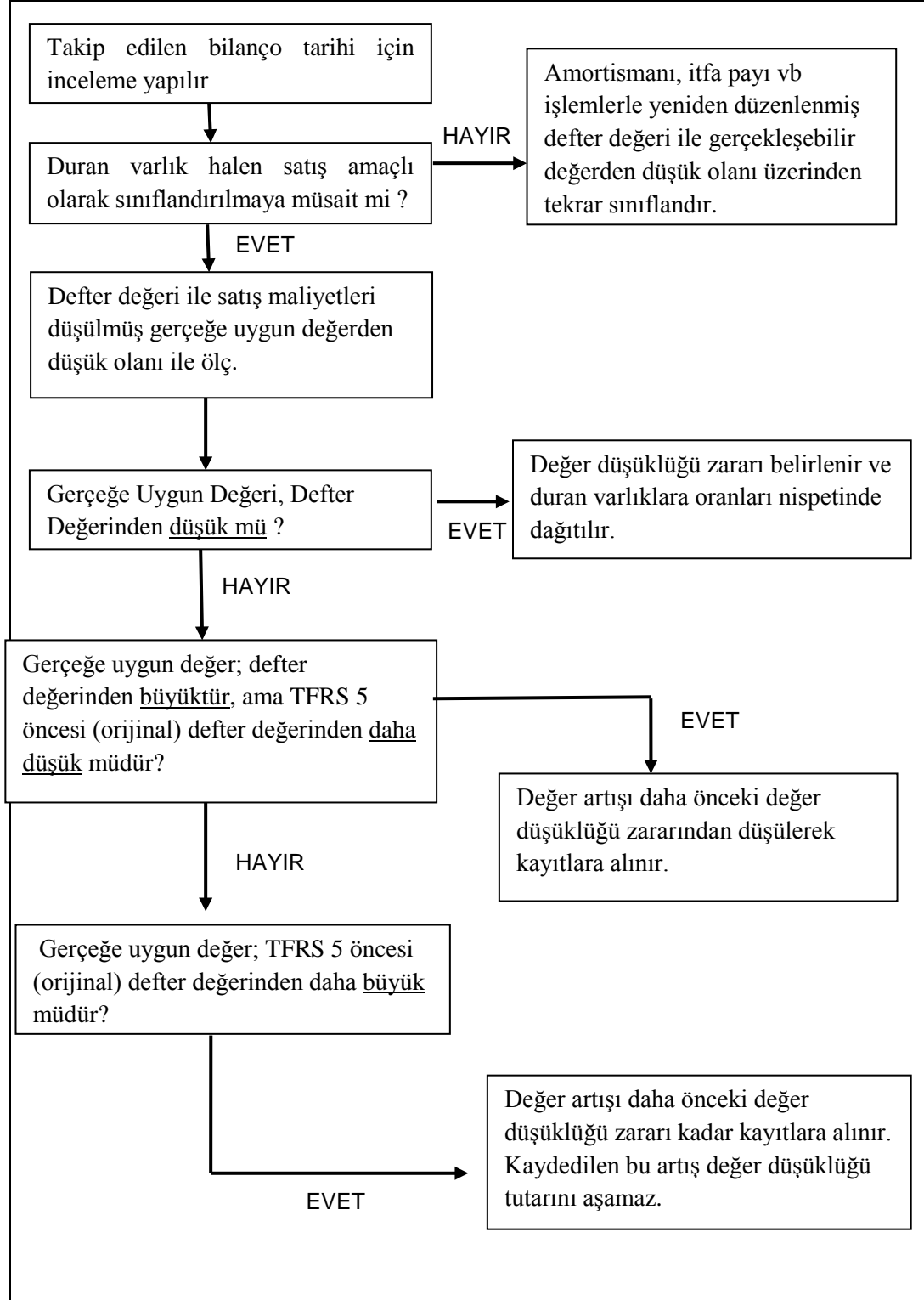
İzleyen bölümlerde, TFRS 5'te yer alan koşullar çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış duran varlıkların ve durdurulan faaliyetlerin sunumuna dair açıklamalara yer verilecektir.

### Şekil 5. TFRS 5 Kapsamında Ölçme (Sınıflandırma Anında Ölçüm)



**Kaynak:** <https://inform.pwc.com/inform2/content?action=resource&id=0000000587229297.ppt> (Erişim Tarihi 10.10.2014).

## Şekil 6. TFRS 5 Kapsamında Ölçme (Takip Eden Bilanço Tarihinde Ölçüm)



**Kaynak:**<https://inform.pwc.com/inform2/content?action=resource&id=0000000587229297.ppt> (Erişim Tarihi 10.10.2014).

## 27. TFRS 5 Standardı'nda Sunum

Bu Standart'a göre işletme, duran varlıkların veya elden çıkarılacak varlık gruplarının elden çıkarılmasının veya durdurulan faaliyetlerin finansal etkilerini finansal tablo kullanıcılarının değerlendirebilmelerini sağlayacak bilgiyi sunmakta ve kamuoyuna açıklamaktadır (TFRS 5, paragraf 30).

Bu kapsamda Standart, satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların ve durdurulan faaliyetlerin hangi finansal tablo aracılığı ile nasıl sunulacağına ve dipnot açıklamalarının neler olması gerektiğine de değinmektedir.

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların bir işletme birimi oluşturması halinde, bir başka ifade ile durdurulan faaliyet olarak adlandırılması durumunda, durdurulan faaliyetlere ait varlık ve yükümlülükler, satış amaçlı elde tutulan varlıklar ve yükümlülükler içerisinde raporlanmaktadır. Durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir ve giderler, kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir başlık altında raporlanmaktadır. Kapsamlı gelir tablosunda durdurulan faaliyetlerle ilgili, bu faaliyetlerden elde edilen gelir ve giderler, bu faaliyetleri oluşturan varlık veya varlık gruplarının ölçümü ve elden çıkarılmasından doğan kazanç ve kayıplar raporlanmaktadır (Örten vd., 2012: 762).

Durdurulan faaliyetlerine ilişkin olarak Tekdüzen Hesap Planı'nda açılmış herhangi bir hesap kodu bulunmamaktadır. Bu doğrultuda Kapsamlı Gelir Tablosu hesaplarında, bazı yeni hesapların eklenmesi veya bazı grupların kaldırılarak yeni alt grupların oluşturulması gerekmektedir.

İşletme faaliyetleri neticesinde doğmuş ya da işletme ile alakalı her türlü gelir ve giderin olağandışı olamayacağı varsayımıyla, Tekdüzen Hesap Planı'nda yer verilen bazı hesap gruplarında ilgili TMS / TFRS'ler kapsamında değişikliğe gidilebilir.

Bu doğrultuda, olağandışı gelir ve karlar ve olağandışı gider ve zararlara ilişkin 67 ve 68 no.lu hesap grupları ile 64 ve 65 no.lu hesap gruplarının içeriği ve

kapsamı değiştirilebilir. Bu çerçevede 69 no.lu hesap grubunda da yeni hesap kodları açılarak, kapsamlı gelir tablosunda sürdürülen faaliyetler ile durdurulan faaliyetlere ait dönem net karının veya zararının ayrı olarak raporlanmasını sağlamak mümkün olabilir. Genel hatları itibariyle durdurulan faaliyetlerin aşağıdaki gibi açılacak hesaplarda izlenmesi önerilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 67 - 69):

- 67 DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI
  - 670 SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN DURAN VARLIK GELİRLERİ
  - 671 DURDURULAN FAALİYET GELİRLERİ
  - 679 DİŐER DURDURULAN FAALİYET GELİR VE KARLARI
  
- 68 DURDURULAN FAALİYETLER GİDER VE ZARARLARI (-)
  - 680 SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN DURAN VARLIK GİDERLERİ
  - 681 DURDURULAN FAALİYET GİDERLERİ
  - 689 DİŐER DURDURULAN FAALİYET GİDER VE ZARARLARI
  
- 695 DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI
  
- 696 DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI VERĐİ VE DİŐER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)
  
- 697 DURDURULAN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERĐİ GİDER ETKİŐİ (-)
  
- 698 DURDURULAN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERĐİ GELİR ETKİŐİ (+)



- 699 DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

## **270. Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıkların Sunumu**

Bir işletme, satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlığı ve satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubunun içindeki varlıklarını finansal durum tablosunda diğer varlıklardan ayrı olarak göstermektedir. Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna ilişkin borçlar da finansal durum tablosunda diğer borçlardan ayrı olarak gösterilmektedir. Bu varlık ve borçlar mahsup edilememekte ve tek bir tutar olarak gösterilmemektedir. Bu Standart'ın aşağıda yer verilen 39. paragrafında izin verilenler hariç olmak üzere, satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık ve borçların ana sınıfları finansal durum tablosu üzerinde ayrı ayrı veya dipnotlarda açıklanmaktadır. İşletme, diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirdiği satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık veya elden çıkarılacak varlık grubu ile ilişkili herhangi bir birikmiş gelir veya gider tutarını ayrı ayrı göstermektedir (TFRS 5, paragraf 38).

Elden çıkarılacak varlık grubunun, edinildiğinde satış amaçlı sınıflandırma kriterlerine uyan yeni edinilmiş bir bağlı ortaklık olması durumunda, varlık ve borçların ana sınıflamalarına ilişkin açıklamanın yapılması gerekmemektedir (TFRS 5, paragraf 39).

İşletme, önceki dönem bilançolarında duran varlıklar veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık gruplarına ilişkin varlık ve borçlara ait tutarları; son dönem finansal durum tablosu sunumundaki sınıflandırmayı yansıtması için tekrar sınıflandırma yapmamakta veya yeniden göstermemektedir (TFRS 5, paragraf 40).

Bu doğrultuda aşağıda sunulan Tablo 1'de, Türkiye Muhasebe Standartları'na göre oluşturulan, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklara ve satış amaçlı

sınıflandırılan varlık gruplarına dair yükümlülüklerin yer aldığı, örnek finansal durum tablosuna yer verilmiştir.

**Tablo 1. Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıkların Finansal Durum Tablosunda Sunumu**

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)  
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
<b>VARLIKLAR</b>			
<b>Dönen Varlıklar</b>			
- Nakit ve Nakit Benzerleri			
- Finansal Yatırımlar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Stoklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar			
- Diğer Dönen Varlıklar			
<b>ARA TOPLAM</b>			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar			
<b>TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR</b>			
<b>Duran Varlıklar</b>			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Finansal Yatırımlar			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
- Maddi Duran Varlıklar			
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Şerefiye			
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Ertelenmiş Vergi Varlığı			
- Diğer Duran Varlıklar			
<b>TOPLAM DURAN VARLIKLAR</b>			
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>			

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) FİNANSAL  
DURUM TABLOSU (BİLANÇO)  
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
<b>KAYNAKLAR</b>			
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>			
- Kısa Vadeli Borçlanmalar			
- Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları			
- Diğer Finansal Yükümlülükler			
- Ticari Borçlar			
- İlişkili Tarafalara Ticari Borçlar			
- İlişkili Olmayan Tarafalara Ticari Borçlar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar			
- Diğer Borçlar			
- İlişkili Tarafalara Diğer Borçlar			
- İlişkili Olmayan Tarafalara Diğer Borçlar			
- Ertelenmiş Gelirler			
- Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü			
- Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
<b>ARA TOPLAM</b>			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler			
<b>TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>			
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>			
- Uzun Vadeli Borçlanmalar			
- Diğer Finansal Yükümlülükler			
- Ticari Borçlar			
- İlişkili Tarafalara Ticari Borçlar			
- İlişkili Olmayan Tarafalara Ticari Borçlar			
- Diğer Borçlar			
- İlişkili Tarafalara Diğer Borçlar			
- İlişkili Olmayan Tarafalara Diğer Borçlar			
- Ertelenmiş Gelirler			
- Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar			
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
- Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
<b>TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>			

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) FİNANSAL  
DURUM TABLOSU (BİLANÇO)  
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>			
<b>Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar</b>			
- Ödenmiş Sermaye			
- Geri Alınmış Paylar (-)			
- Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)			
- Paylara İlişkin Primler			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler			
- Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları			
- Dönem Net Kârı/Zararı			
<b>Kontrol Gücü Olmayan Paylar</b>			
<b>TOPLAM ÖZKAYNAKLAR</b>			
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>			

**Kaynak:** KGK, 2013: 3-5.

([http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal\\_Tablo\\_Ornekleri\\_20.5.2013.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf))

Yukarıda yer alan finansal durum tablosu örneğinde satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar ve bunlara ait yükümlülükler ayrı kalemler olarak raporlanmaktadır. Ayrıca, TFRS 5 uyarınca ortaklara dağıtım amacıyla sınıflandırılmış duran varlıklar ile elden çıkarılacak gruplara ilişkin tüm varlıklar da, bunların ortaklara dağıtım yönünde taahhütte bulunulduğu andan itibaren satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar kaleminde gösterilebilmektedir. Bu durumda kalem ismi, bu varlıkları ifade edecek şekilde isimlendirilebilir. Uygulamada bu kalemin adı, içinde yer verilen varlık grubu itibarıyla da kullanılabilir. Örneğin, “Satış Amaçlı Sınıflandırılan Gruplara İlişkin Varlıklar”, “Ortaklara Dağıtım Amacıyla Sınıflandırılan Duran Varlıklar” vb. olarak isimlendirilebilir (KGK, 2013: 40).

## 271. Durdurulan Faaliyetlerin Sunumu

Durdurulan bir faaliyet, bir işletmenin elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir kısmı olmaktadır ve (TFRS 5, paragraf 32):

- Ayrı bir ana iş kolunu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesini ifade etmektedir,
- Ayrı bir ana iş kolunun veya faaliyetlerin coğrafi bölgesinin tek başına koordine edilmiş bir plan çerçevesinde satışının bir parçası olmaktadır veya
- Sadece yeniden satış amacı ile elde edilen bağlı ortaklık olarak tanımlanmaktadır.

Bir işletme birimi, faaliyetleri ve finansal raporlama amaçları açısından işletmenin diğer kısmından açıkça ayırt edilebilen faaliyet ve nakit akışlarını kapsamaktadır. Başka bir deyişle; bir işletme birimi, kullanım amaçlı olarak elde tutulması sırasında nakit yaratan birim ya da birimler grubu olmaktadır (TFRS 5, paragraf 31).

Bu Standart kapsamında durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak işletme aşağıdaki bilgileri kamuoyuna açıklamaktadır (TFRS 5, paragraf 33):

- Kapsamlı gelir tablosunda aşağıdakilerin toplamını gösteren tek bir tutarı:
  - Durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kâr veya zararı ve
  - Gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmesi veya durdurulan faaliyetleri oluşturan

varlık veya varlık grubunun elden çıkarılması sırasında muhasebeleştirilen vergi öncesi kazanç veya kayıpları.

- Kapsamlı gelir tablosunda gösterilen tutarın aşağıdakiler çerçevesinde analizi:
  - Durdurulan faaliyetlerle ilgili gelirler, giderler ve vergi öncesi kâr veya zarar;
  - TMS 12 Paragraf 81(h) uyarınca ilgili gelir vergisi gideri,
  - Gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmesi veya durdurulan faaliyetleri oluşturan varlık veya varlık grubunun elden çıkarılması sırasında muhasebeleştirilen kazanç veya kayıpları

Söz konusu analiz, dipnotlarda veya kapsamlı gelir tablosunda sunulabilmektedir. Analizin kapsamlı gelir tablosunda sunulması durumunda, sürdürülen faaliyetlerden ayrı olarak, durdurulan faaliyetler için tanımlanan bir bölümde gösterilmektedir. Edinilmesi sırasında satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılma koşullarını taşıyan, yeni elde edilen bağlı ortaklık niteliğindeki elden çıkarılacak varlık gruplarına ilişkin herhangi bir analiz yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

- Durdurulan faaliyetlerin işletme, yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilişkilendirilen net nakit akışları, dipnotlarda veya gelir tablosu üzerinde sunulabilmektedir. Edinilmesi sırasında satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılma koşullarını taşıyan, bağlı ortaklık niteliğindeki yeni edinilen elden çıkarılacak varlık grupları açısından anılan bir açıklamaya gerek bulunmamaktadır.

- Sürdürülen veya durdurulan faaliyetlerden elde edilen, ana ortaklığın sahiplerine ait gelir tutarı dipnotlarda veya kapsamlı gelir tablosunda sunulabilmektedir.

Kamuoyuna yapılacak açıklamanın, sunumu yapılan son döneme ilişkin raporlama dönemi sonu itibariyle durdurulan faaliyetlerin tamamını kapsamaması açısından; işletme, yukarıda belirtilen açıklamaları finansal tablolarında yer alan önceki dönemlere ilişkin olarak yeniden sunmaktadır (TFRS 5, paragraf 34).

Daha önce durdurulan faaliyetler içinde gösterilmiş önceki dönemlere ait durdurulan faaliyetlerin elden çıkarılması ile doğrudan ilişkili olan tutarlara ilişkin olarak cari dönemde yapılacak düzeltmeler, ayrı bir "durdurulan faaliyetler" bölümünde yer almaktadır. Söz konusu düzeltmelerin niteliği ve tutarı bu bölümde açıklanmaktadır. Bu düzeltmelerin ortaya çıkabileceği durumlara ilişkin örneklerle aşağıda yer verilmiştir (TFRS 5, paragraf 35):

- Satın alma fiyatına ilişkin düzeltmeler ile tazminat konularının alıcı ile çözülmesi gibi, elden çıkarma işleminin koşullarından ortaya çıkan belirsizliklerin çözümü
- Satıcı tarafından yüklenilmiş olan çevresel ve ürün garantisi ile ilgili yükümlülükler gibi, elden çıkarma öncesi ilgili bölümün faaliyetleri ile doğrudan bağlantılı olan ve bu nedenle ortaya çıkan belirsizliklerin çözümü.
- Anlaşmanın elden çıkarma işlemi ile doğrudan bağlantılı olması durumunda, çalışanlara sağlanan fayda planı yükümlülüklerinin ödenmesi.

Yukarıda yer alan bu açıklamalar çerçevesinde durdurulan faaliyetlere ilişkin bilgilerin de gösterildiği kapsamlı gelir tablosuna Tablo 2’de yer verilmektedir.

**Tablo 2. Durdurulan Faaliyetlerin Kapsamlı Gelir Tablosunda Sunumu**

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) KÂR VEYA  
ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU  
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
<b>KÂR VEYA ZARAR KISMI</b>			
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
<b>Brüt Kâr/Zarar</b>			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
<b>Esas Faaliyet Kârı/Zararı</b>			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar			
<b>FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI</b>			
Finansman Giderleri (-)			
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI</b>			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI</b>			
<b>DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI</b>			
<b>DÖNEM KÂRI/ZARARI</b>			
<b>Dönem Kâr/Zararının Dağılımı</b>			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			
<b>Pay Başına Kazanç</b>			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
<b>Sulandırılmış Pay Başına Kazanç</b>			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			



... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) KÂR VEYA  
ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU  
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
<b><i>DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI</i></b>			
<b><u>Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u></b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları</li> <li>- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları</li> <li>- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları</li> <li>- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar</li> <li>- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları</li> <li>- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler <ul style="list-style-type: none"> <li>- Dönem Vergi Gideri/Geliri</li> <li>- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri</li> </ul> </li> </ul>			
<b><u>Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u></b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Yabancı Para Çevirim Farkları</li> <li>- Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları</li> <li>- Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları</li> <li>- Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları</li> <li>- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar</li> <li>- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları</li> <li>- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler <ul style="list-style-type: none"> <li>- Dönem Vergi Gideri/Geliri</li> <li>- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri</li> </ul> </li> </ul>			
<b><u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u></b>			
<b><u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u></b>			
<b><u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u></b>			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			

**Kaynak:** KGK, 2013: 6-7.

([http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal\\_Tablo\\_Ornekleri\\_20.5.2013.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf))

Finansman Gideri Öncesi Faaliyet Karı/Zararından Finansman Giderlerinin düşülmesi (varsa Finansman Gelirlerinin eklenmesi) ile Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Karı/Zararı elde edilmektedir. Sürdürülen faaliyetlere ilişkin olarak ortaya çıkan vergi giderlerinin bu kalemden düşülmesi ve gelirlerin bu kaleme eklenmesi ile birlikte Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı/Zararı bulunmaktadır. Bu kalem hemen altında yer alan Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı/Zararı, işletmenin durdurulan faaliyetlerine ilişkin kar veya zarar tutarını yansıtmaktadır (Oğuz, 2014: 210).

Bir işletme, işletmenin bir bölümünün satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son vermesi durumunda; bölüm faaliyetlerinin önceden durdurulan faaliyetler içinde gösterilen sonuçları yeniden sınıflandırmakta ve gösterilen tüm dönemler için sürdürülen faaliyetlerden elde edilen gelirler hesabına dahil etmektedir. Önceki dönemlere ait tutarlar için ise, gerekli sunumun yeniden yapılmış olduğu açıklanmaktadır (TFRS 5, paragraf 36).

TFRS 5 çerçevesindeki durdurulan faaliyetlere ilişkin kar/zararların sunulduğu kaleme dair ayrıntılar dipnotlarda veya tablo yüzünde gösterilmektedir. Ayrıntıların tablo yüzünde gösterilmek istenmesi durumunda, aşağıdaki bölüm tabloya eklenmektedir:

**Tablo 3. Durdurulan Faaliyetlerin Kapsamlı Gelir Tablosunda Ek Olarak Sunumu**

<b><u>Durdurulan Faaliyetler</u></b>
Durdurulan Faaliyetlerden Gelirler
Durdurulan Faaliyetlerden Giderler (-)
<b>Durdurulan Faaliyetler Vergi Öncesi Karı/Zararı</b>
Durdurulan Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri
- Dönem Vergi Gideri/Geliri
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri
<b>DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI</b>

**Kaynak:** KGK, 2013: 52.

([http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal\\_Tablo\\_Ornekleri\\_20.5.2013.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf))

## 272. Dipnotlarda Açıklamalar

İşletmenin cari dönem içinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan veya satılmış olan bir duran varlığa ya da elden çıkarılacak varlık grubuna ilişkin olarak aşağıdaki bilgileri dipnotlarda açıklanması gerekmektedir (TFRS 5, paragraf 41):

- İlgili duran varlığın veya elden çıkarılacak varlık grubunun tanımı,
- Satışın veya muhtemel elden çıkarmanın nitelik ve koşulları ile anılan elden çıkarma işleminin tahmini yöntem ve zamanlaması,
- Varlıkların değer düşüklüğü ya da artışlarından kaynaklanan kazanç veya kayıpla, kapsamlı gelir tablosu üzerinde ayrıca gösterilmemiş olması durumunda, kapsamlı gelir tablosunda anılan kazanç veya kayıp yer aldığı başlık,
- Uygulanabilmesi durumunda, duran varlığın veya elden çıkarılacak varlık grubunun "TFRS 8 Faaliyet Bölümleri" Standardı çerçevesinde gösterildiği bölüm.

İşletme satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırdığı bir duran varlığı bu şekilde sınıflandırmaya son verdiği durumda, işletmenin satış planında değişiklik yapıldığı dönemde ilgili kararın alınmasına yol açan nitelik ve koşulları açıklamaktadır. Ayrıca bu durumun, alınan kararın sunulduğu dönem veya herhangi bir önceki dönem faaliyet sonuçlarına olan etkisi de açıklanmaktadır (Sağlam vd., 2009: 1269).

Ek olarak bu Standart kapsamında sunulması gerekli bilgiler, kapsamlı gelir tablosunda ayrı sütunlarda verilebileceği gibi (yatay gösterim), tüm gelir ve giderler "sürdürülen faaliyetler – durdurulan faaliyetler" itibarıyla de verilebilmektedir (dikey gösterim). Nitekim yurtdışındaki finansal tablo örneklerinde her iki uygulamaya da

rastlanmaktadır. Başka bir düzenleme ise kapsamlı gelir tablosunda vergi sonrası kar veya zarara ilişkin bilgilerin tek bir kaleme verilmesi ya da bu bilgilerin ilgili bölüm veya faaliyet alanına ilişkin olarak dipnotlarda detaylı olarak sunulmasıdır. Dipnotta yer alan bu kısım adeta bir kapsamlı gelir tablosu gibi düzenlenmektedir.

Durdurulan faaliyetlerin işletme, yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilişkilendirilen net nakit akışlarını da ayrıca açıklamak gerekmektedir. Söz konusu açıklama, dipnotlarda ve finansal tablolarda (nakit akış tablosunda) yapılabilmektedir (Örten vd., 2012: 763).

Durdurulan faaliyetler ile dipnot açıklamalarına dair bu hususlara çalışmanın dördüncü bölümünde yer alan ve TFRS 5 kapsamında yapılmış bir uygulamada yer verilecektir.

### **3. SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARIN VE DURDURULAN FAALİYETLERİN TFRS 5 VE VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE KIYASLANMASI**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) 13.01.2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilmiş ve 14.02.2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazete’de 01.07.2012’de yürürlüğe girmek üzere yayımlanmıştır. TTK’nın raporlamadan envantere birçok hükmünde Türkiye Muhasebe Standartları düzenlemelerine riayet edileceği belirtilmektedir. TTK’nın 64-88. Maddelerinde; envanter, kıymetlerin değerlemesi, finansal raporlamanın Türkiye Muhasebe Standartları’na göre hazırlanması gerektiğine ve birleşme, bölünme, kar dağıtımı gibi uygulamalarda TMS/TFRS düzenlemelerine riayet edileceğine yer verilmektedir. Artık TTK’nın finansal yüzü Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak oluşturulmaktadır. KGK’nın hukuki dayanağı olan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 26. Maddesinde yer alan: Kanuni defterlerin Kurulca yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutulması ve finansal tabloların bu standartlara göre düzenlenmesi şarttır, hükmü bu görüşü desteklemektedir (Akbulut, 2012: 3).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 14.02.2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan halinde Türkiye’deki tüm sermaye şirketleri (Anonim Şirket, Limited Şirket ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket) bağımsız denetime tabi durumdayken 30.06.2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 6335 sayılı kanunla bu düzenleme kaldırılmıştır. Bağımsız denetime tabi olacak işletmeleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilmiştir (Özkan, 2012: 2) Bu yetki kapsamında, 01.02.2015 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2014/7149 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile;

- Aktif toplamı elli milyon ve üstü Türk Lirası,
- Yıllık net satış hasılatı yüz milyon ve üstü Türk Lirası,

- Çalışan sayısı 200 ve üstü,

şeklinde bildirilen üç ölçütten en az ikisini arka arkaya 2 yıl sağlayan işletmeler bağımsız denetime tabi durumdadır. Bu işletmeler Tekdüzen Hesap Planı, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve TTK hükümleri çerçevesinde defter kayıtları tutarak münferit ve konsolide finansal tabloları ayrıca TMS/IFRS kurallarına göre hazırlayacaktır.

Ülkemizde her ne kadar Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nı temel alan muhasebe ve raporlama düzenini zorunlu kılan TTK yürürlükte olsa da ülkemiz muhasebe geleneğinde *vergi için muhasebe* anlayışı halen varlığını sürdürmektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak da ülkemizdeki muhasebe uygulamalarında vergi kanunu düzenlemelerinin hissedilir bir etkisi görülmektedir (Netek, 2012: 236; Akbulut, 2012: 3). Bugün gelinen noktada önümüzdeki kanuni düzenlemeler; ilgili defterlerin vergi muhasebesine göre, mali tabloların ise uluslararası standartlara göre hazırlanmasını hükmetmektedir. Defter ile tablolar arasındaki bağlantının iyi etüd edilmesi gerekmektedir (Özkan, 2012: 2).

Çalışmanın üçüncü bölümünde yürürlükteki vergi mevzuatı ile Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı karşılaştırılacak, vergisel boyutta çıkabilecek ticari kar ile mali kar arasındaki farklılıklara değinilecektir.

### **30. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklarda Kıyaslama**

IFRS 5 Standardı ile VUK arasındaki farklılıklar satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar kapsamında; ilk değerlendirme, değer artışları ile azalışları, amortismanlar ve ortaklara kar payı yerine duran varlık verilmesi başlıklarında incelenmiştir. Ek olarak bu bölümde örnek uygulamalar vasıtasıyla IFRS 5 ve VUK arası farklılıklara da değinilmiştir.

### **300. Değerleme**

Ekonomik varlık ve kaynaklar ile mali nitelikteki işlemlerin muhasebeye konu edilebilmesi için ortak bir ölçü birimi olan para ile ifade edilmeleri gerekmektedir. Varlık ve kaynakların gerek ilk defa muhasebeleştirilmesinde, gerekse izleyen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasında esas alınacak parasal değer belirlenmesi işlemi, muhasebenin en kapsamlı ve sorunlu alanı olan “değerlemenin” konusunu oluşturmaktadır. Değerlemenin amacı, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonucunu gerçeğe uygun bir şekilde tespit etmek olarak tanımlanmaktadır (Akbulut, 2008: 2).

Aşağıdaki bölümlerde, duran varlıklarda değerlendirme işleminin hangi esaslara göre yapılacağı TFRS 5 ve VUK kapsamında genel hatlarıyla ele alınmaktadır.

#### **3000. TFRS 5'e Göre İlk Değerleme**

TFRS 5 kapsamında ilk değerlendirme (ölçüm) şu şekilde yapılmaktadır; 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 düşük olanı ile ölçülmektedir. Ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlık veya elden çıkarılacak varlık grubu ise, defter değeri ile dağıtım maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanıyla ölçülmektedir (TFRS 5, paragraf 15-15A).

Bu çalışmanın ikinci bölümünde satış amaçlı elde tutulan duran varlık ölçümü detaylı olarak incelenmiştir. TFRS 5 kapsamında yapılan değerlendirme uygulaması vergi kanunlarının kabul ettiği bir uygulama değildir. Değerlemeye ilişkin olarak VUK'ta yer verilen model ve yöntemleri incelemek kıyaslama açısından önemli görülmektedir.

### **3001. VUK Hükümlerine Göre İlk Değerleme**

Vergi kanunlarımızda satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar veya elden çıkarılacak varlık grupları ya da durdurulan faaliyetlere ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar veya elden çıkarılacak varlık grupları konunun düzenlenmesi gereken Vergi Usul Kanunu açısından ayrı bir sınıflamanın ve değerlemenin konusunu oluşturmamaktadır.

VUK'nun 258. ve 259. maddelerinde değerlendirme; “vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki değerlerin tespiti” şeklinde tanımlanmıştır. VUK'a göre değerlemede amaç vergi matrahının saptanması olunca, bütün değerlendirme düzenlemelerinde, objektif usul ve ölçüler getirme amacı güdülmektedir (Başagaç, 2006: 130).

VUK'da sayılan değerlendirme ölçüleri şunlardır; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, rayiç bedel, emsal bedel ve emsal ücret, vergi değeridir. Duran varlıkların düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 269, 270, 271, 273. maddelerine göre iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkul, gayrimenkullerin eklentileri, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar ve demirbaş eşya maliyet bedelleriyle değerlendirilmektedir.

Vergi kanunları açısından satmak amacıyla alınan duran varlığın durumunu değerlendirmede işletmenin esas faaliyetine bakmak gerekmektedir. Esas faaliyeti çeşitli sabit kıymetlerin alım satımı olan işletmelerde bu amaçla alım yaptıkları kıymetler “Stoklar” grubunda Dönen Varlık olarak muhasebeleştirilecektir. Değerleme hükmü olarak; duruma göre VUK 274, 275 ya da 278. maddeleri uygulanmaktadır. Öte yandan işletmeler, bu kıymetleri kullanmaya başladıklarında ise sabit kıymetler içinde göstermekte ve amortismanına tabi tutmaktadır (Akbulut, 2012: 334).

Aşağıda verilen örnek uygulamada ve onun devamında oluşturulan Tablo 4'te TFRS 5 ve VUK'un değerlendirme esnasında ayrıştığı noktalara yer verilmiştir.



**Örnek<sup>4</sup>:** BİL-GE AŞ 01.01.2012 tarihinde satın aldığı ancak kullanmadığı atıl durumdaki iki makinesini 30.09.2012 tarihinde satmaya karar vermiştir. Bunun için satış planı hazırlamış ve ikinci el piyasada gazete ilanı vasıtasıyla pazarlamaya başlamıştır. Yılsonuna kadar bir alıcıyla anlaşılmışsa da devir işlemleri ertesi yıla kalmıştır. Söz konusu makineye ait bilgiler şu şekildedir;

Makine maliyet bedeli	150.000 TL
Kalıntı değeri	3.000 TL
Makine faydalı ömrü	4 yıl
Tahmini satış tutarı	225.000 TL
Makine satış maliyetleri	15.000 TL
Amortisman tabi tutar	147.000 TL (=150.000 TL – 3.000 TL)
Birikmiş amortisman	27.562 TL (=147.000 TL / 4 x (9/12))

#### **TFRS 5 uygulaması;**

30.09.2012 / 31.12.2012 tarihleri itibariyle TFRS 5 kapsamında;

Makine maliyet bedeli	150.000 TL
Birikmiş amortisman	27.562 TL
<b>Defter Değeri</b>	<b>122.438 TL</b>
Tahmini Satış Tutarı	225.000 TL
Satış Maliyetleri	15.000 TL
<b>Gerçeğe Uygun Değer</b>	<b>210.000 TL</b>

TFRS 5 kapsamında satış amaçlı elde tutulan bir varlık satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile defter değerinden düşük olanı vasıtasıyla ölçülmektedir. Bu durumda varlık TFRS 5 kapsamında 122.438 TL üzerinden (defter değeri) ölçülecektir.

---

<sup>4</sup> Akbulut (2012: 342) çalışmasındaki örnekten geliştirilmiştir.

**Vergi uygulaması;**

30.12.2012 tarihi itibariyle VUK kapsamında;

Makine maliyet bedeli 150.000 TL

Uygulanacak Amortisman 37.500 TL (150.000 / 4)

VUK 270. Maddesi ile 313. Maddesi ve devamında makinelerin maliyet bedelinden aktifleştirileceği, bu bedelin amortismanına tabi bedel olduğu ve binek otolar hariç, kıst amortisman değil, yıllık amortisman uygulanacağı belirtilmektedir.

Aşağıdaki Tablo 4'te TFRS 5 ile VUK uygulamaları sonrası ortaya çıkan farklılıklara yer verilmiştir.

**Tablo 4. Duran Varlık Ölçümünde TFRS 5 – VUK Uygulama Farkları**

	TMS/TFRS DEĞERİ	VUK DEĞERİ	MALİ KAR İÇİN TİCARİ KARDAN ÇIKARILAN	VERGİLEN EN GEÇİCİ FARK (VGF)	ERTELENEN VERGİ BORCU (VGF x %20)
<b>VARLIK BAŞLANGIÇ DEĞERİ</b>	150.000 TL	150.000 TL			
<b>RAPORLAMA SIRASINDAKİ DEĞER</b>	122.438 TL	150.000 TL			
<b>DOĞRUDAN GİDER YAZILAN TUTAR</b>	27.562 TL	37.500 TL			
<b>DOĞRUDAN GELİR YAZILAN TUTAR</b>				9.938 TL	1.987,60 TL
<b>KARA / ZARARA YANSIYAN TUTAR</b>	(27.562) TL	(37.500) TL	9.938 TL		

İşletme vergi uygulamasında 37.500 TL amortisman gideri yazabilecekken, TFRS 5 kapsamında işlem yapmadan evvel varlığı ilgili TMS/TFRS'ler ile ölçmüş ve 27.562 TL amortisman gideri yazmıştır.

İşletme bu durumda 9.938 TL daha fazla (=37.500 TL – 27.562 TL) gider yazabilecek durumdadır. İşletme kurumlar vergisi hesabı için 31.12.2012'de 9.938 TL'yi mali kara geçerken ticari kardan çıkarabilir. Ülkemizde mevcut yasal düzenlemelere göre, Ticari Kardan Mali Kara geçişte yapılan düzeltmelerin finansal tablolarda gösterimine gereksinim duyulmamaktadır. Bu düzeltmeler daha çok vergi beyannameleri üzerinde yapılmakta, işletmelerde bu durumu nazım hesaplarda izlemektedir. Ancak TFRS'ye göre Ticari Karın üzerinde düzeltme gerektiren işlemlerin kayıtlanması ve finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir (Balcı, 2012:160).

Ticari Kar ile vergi yasalarına göre hesaplanan Mali Kar arasında, vergi muafiyet ve istisnalar ile Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler gibi nedenlerden dolayı farklar meydana gelmektedir. Zaman içerisinde vergi yasalarının güncelleştirilmesi kapsamında Ticari Kar ile Mali Kar arasında fark doğuran eklemeler ve indirimler değişmektedir. Mali karı belirlemek için yapılan bu düzeltmeler, vergi beyannamelerinde muhasebe dışı gerçekleştirilmekte ve gerekli açıklamalar beyannameye ayrıca eklenmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilen indirim tutarları Ticari Kardan çıkartılarak, ilave edilecek tutarlar ise Ticari Kara eklenerek verginin hesaplanacağı Mali Kar tutarı bulunmaktadır (Balcı, 2012: 163-165).

### **301. Muhasebeleştirme**

Maddi duran varlıkları ilk muhasebeleştirmede VUK ile TMS arasında bir çelişki yoktur. VUK'daki maliyet tanımı ile standartta geçen maliyet tanımı birbiri ile benzerlik göstermektedir. Fakat borçlanma maliyetlerinin (varlığın edinimi ile ilgili faiz, komisyon, kur farkı vb.) muhasebeleştirilmesi ve izleyen dönemlerde

değerleme hususlarında VUK ile TMS arasında farklar ortaya çıkmaktadır (Abdioğlu, Yumuşak ve Uyar, 2014: 372).

Bu başlıkta varlıklarda meydana gelecek olan değer artış veya azalışların TFRS 5 ile VUK kapsamında nasıl muhasebeleştirileceğine değinilecektir. Örnekler vasıtasıyla da hem TFRS 5 hem de VUK uygulaması arasındaki farklılara ve ticari kardan mali kara geçiş için ortaya çıkabilecek farklılıklara yer verilecektir.

### **3010. Değer Düşüklüğünün ve Değer Artışının Muhasebeleştirilmesi**

İşletmelerin stoklarında bulunan mallarının veya duran varlıklarının parasal değerlerinde veya kullanım amaçlarında fiziki, iktisadi, teknolojik veya moda gibi nedenlerle önemli değişiklikler olabilmektedir. Duran varlıklarda meydana gelen değer artışı ya da azalışının dönem sonlarında dikkate alınması gerekmektedir. Aksi durumda, düzenlenen finansal durum tabloları gerçek durumu yansıtmamakta ve işletme yöneticileri ile üçüncü şahıslar ilerde bundan zarar görebilmektedir. Duran varlıklar için değer artışı ya da azalışı söz konusu olduğunda hangi esaslara göre muhasebeleştirme yapılacağı TFRS 5 ve VUK'ta farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar genel hatlarıyla aşağıda ele alınmıştır.

#### **30100. TFRS 5'e Göre Muhasebeleştirme**

TFRS 5 kapsamında bu tezin daha önceki bölümlerinde hem değer düşüklüğü hem de değer artışı durumlarında hangi esaslara uyulması gerektiğine detaylı olarak değinilmiştir. Buna göre işletme, eğer değer düşüklüğü durumu söz konusu ise, duran varlığını başka bir Standart'a göre yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden finansal tablolarında göstermedikçe, değer düşüklüğünden doğacak zararı derhal gider olarak muhasebeleştirmektedir.

Değer artışının olması durumunda ise; daha önce değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilen tutarı aşmamak şartıyla, söz konusu artış kazanç olarak

muhassebeleştirilmektedir. TFRS 5 kapsamında oluşacak bu her iki durum için daha önceki bölümde detaylı örneklere yer verilmiştir.

### **30101. VUK 'a Göre Muhasebeleştirme**

VUK'ta her ne kadar sabit kıymetler için değer düşüklüğü uygulamasına yer verilirse de, bu kanununun 317. maddesinde fevkalade amortismandan bahsedilmektedir. Bu maddeye göre ;

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanmaktadır.

Örneğin; 2012 yılında 20.000 TL'ye satın alınan makinenin faydalı ömrü beş yıldır ve %20 oranında amortisman ayrılmaktadır. 2014 yılında yangın nedeniyle 7.000 TL'lik değer kaybı meydana gelmiştir. Müracaat üzerine Maliye Bakanlığı 7000 TL'lik kaybın fevkalade amortisman ayrılarak karşılanmasını öngörmüştür. Bu durumda işletme 2012 ve 2013 yıllarında 4.000 TL'lik amortisman ayırma işlemi yapmasına rağmen 2014 yılında ayırdığı amortisman tutarını 7.000 TL ye çıkarabilecektir.

Gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değ erlenen diğ er sabit kıymetler maliyet bedeli üzerinden değ erlenmektedirler. Bu sebeple maliyetinin üzerinde bir değ erinden anılan kıymetin piyasasının olması VUK'a g ö re g ö z ö nüne alınan bir husus olmamaktadır (Akbulut, 2011: 128). Diğ er bir deyiş le, değ er azalışlarının aksine değ er artışlarının VUK'a g ö re gelir yazılması s ö z konusu olmamaktadır. Duran varlıklar maliyet bedeliyle temsil ediliyorsa kayıtlı değ eriyle değ erlenmeye devam edeceğ inden değ er artışı olmayacaktır.

Aş ağı da verilen ö rnek uygulamada ve onun devamında oluşturulan tabloda TFRS 5 ve VUK'un, varlıklarda değ er düş üklüğü s ö z konusu olduğ unda ayrış tığı noktalara ve mali kara ulaş mada düzeltilecek tutara yer verilmiştir.

**Ö rnek**<sup>5</sup>: AY-BİL AŞ ürünlerinin verimlilik testlerini yaptığı laboratuvarında bulunan bilgisayarları 01.01.2011 tarihinde 60.000 TL maliyet bedeli ile iş letme kayıtlarına almıştır. İlgili ekipmanların kullanım ömrü 4 yıldır. İş letmenin bilgisayar ekipmanlarına TMS 16 kapsamında 2012 yılında ayırdığı amortisman 7.500 TL'dir. AY-BİL AŞ, bilgisayar ekipmanlarını 30.06.2012 tarihinde satış amaçlı olarak sınıflamış ve aktif olarak alıcı arayışına başlamıştır. Bu tarihte TFRS 5 kapsamında ilgili ekipmanların kayıtlı değ eri 42.000 TL'dir. Varlığın 31.12.2012 de yapılan ölçümünde ise piyasa değ eri 40.000 TL'ye düş müştür. Satışın tamamlanması için katlanılması gereken tutar 1.000 TL'dir.

Bilgisayar ekipmanları için VUK kapsamında kabul edilen faydalı ömür 5 yıldır. İş letme eskiyen teknolojisi nedeniyle bilgisayarları için ayırdığı amortisman oranını yükseltmek istemiş ve bu gerekçeyle de Vergi Dairesi'ne başvurmuştur. Vergi Dairesi amortisman oranını %30 olarak revize etmiştir.

---

<sup>5</sup> Akbulut (2012: 346) çalışmasındaki örnekten geliştirilmiştir.

### **TFRS 5 uygulaması;**

<b>Defter Değeri</b>	<b>42.000 TL</b>	(30.06.2012 tarihinde)
Tahmini Satış Tutarı	40.000 TL	
Satış Maliyetleri	1.000 TL	
<b>Gerçeğe Uygun Değer</b>	<b>39.000 TL</b>	(31.12.2012 tarihinde)

Bu varlık TFRS 5 kapsamında 39.000 TL üzerinden kayıtlara alınacaktır. Bu durumda  $42.000 \text{ TL} - 39.000 \text{ TL} = 3.000 \text{ TL}$ 'lik bir değer azalışı söz konusudur. Ayrıca işletme bu varlıkları için TMS 16 kapsamında 7.500 TL'lik amortisman gideri yazmıştır. TMS/TFRS uygulamaları sonrası 2012 yılı için bilgisayar ekipmanlarına 10.500 TL'lik gider yazılmıştır.

### **Vergi uygulaması;**

VUK 313. madde uyarınca 31.12.2011 tarihinde ayrılacak olan amortisman;

$60.000 \text{ TL} / 5 = 12.000 \text{ TL}$ 'dir.

VUK 317.madde uyarınca 2012 yılında ayrılabilen amortisman ise;

$60.000 \text{ TL} \times \%30 = 18.000 \text{ TL}$ 'dir.

Varlığın dönem sonu net defter değeri;

$60.000 \text{ TL} - 12.000 \text{ TL} - 18.000 \text{ TL} = 30.000 \text{ TL}$ 'dir.

Aşağıdaki Tablo 5'te TFRS 5 ile VUK uygulamaları sonrası ortaya çıkan farklılıklara yer verilmiştir.

**Tablo 5. Varlıklarda Değer Düşüklüğü TFRS 5 – VUK Uygulama Farkları**

	TMS/TFRS DEĞERİ	VUK DEĞERİ	MALİ KAR İÇİN TİCARİ KARDAN ÇIKARILAN	VERGİLENEN GEÇİCİ FARK (VGF)	ERTELENEN VERGİ BORCU (VGF x %20)
<b>VARLIK BAŞLANGIÇ DEĞERİ</b>	60.000 TL	60.000 TL			
<b>RAPORLAMA SIRASINDAKİ DEĞER</b>	39.000 TL	60.000 TL			
<b>DOĞRUDAN GİDER YAZILAN TUTAR</b>	7.500 TL+ 3.000 TL	18.000 TL			
<b>DOĞRUDAN GELİR YAZILAN TUTAR</b>				7.500 TL	1.500 TL
<b>KARA / ZARARA YANSIYAN TUTAR</b>	(10.500) TL	(18.000) TL	7.500 TL		

Bu varlık için 2012 yılında TMS/TFRS uygulamalarına göre 10.500 TL, VUK uygulamalarına göre ise 18.000 TL gider yazılmıştır. İşletme bu durumda 7.500 TL daha (18.000 TL – 10.500 TL) gider yazabilecek durumdadır. Aradaki 7.500 TL’lik farkın mali karı bulurken ticari kardan çıkarılması gerekmektedir.

### 302. Amortismanlar

Amortisman ayırmayı gerekli kılan nedenler arasında; yıpranma ve aşınma, bozulma ve eskime, beklenmedik olaylar neticesinde duran varlığın yararlanılamaz duruma düşmesi, bakım, onarım ve parça değişiminin zamanında ve gerektiği biçimde yapılamaması gibi durumlar yer almaktadır. İktisadi nedenlerin içinde duran varlığın yetersiz durumda kalması, teknolojik gelişmeler ile eskilerin yerine yenilerin geçmesi, moda ve benzeri etkenlerde mamule olan talebin değişmesi, duran varlıkların üretim akışı içindeki etkinlikleri artırmanın gerekliliği, sosyal, kültürel ve



siyasal gelişmeler ise değer nedenler olarak sıralanabilmektedir (Güvemli, 1989: 16, Abdioğlu vd, 2014: 368).

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar veya varlık grupları için amortismanların durumu ise hem TFRS 5 açısından hem de VUK açısından bazı farklılıklara sahiptir. Bu farklılıklara genel hatlarıyla aşağıdaki başlıklarda değinilmektedir.

### **3020. TFRS 5'e Göre Amortismanlar**

Daha önceki bölümlerde de detaylı olarak değinildiği üzere satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülmekte ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulmaktadır (TFRS 5, paragraf 1A). İşletme sadece satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış varlıklara ait borçları ve varsa faiz veya diğer giderleri muhasebeleştirmektedir.

### **3021. VUK ' a Göre Amortismanlar**

Bilindiği üzere işletme, VUK hükümlerine göre amortisman tabi tuttuğu bir duran varlığı ancak satış, takas, bağış vb durumları ile işletmeden çıkarmadığı sürece amortisman ayırmaya devam etmektedir. Bu kıymetlerin amaçlanan durumu amortisman ayrılmasına etki etmemektedir. Bu nedenle işletme isterse TFRS 5 kapsamına aldığı duran varlığın amortisman tutarlarını mali karın tespitinde dönem kazancından düşmeye devam edebilmektedir (Akbulut, 2012: 335).

### **303. Ortaklara Kar Payı Yerine Duran Varlık Verilmesi**

Bu bölümde ortaklara kar payı yerine duran varlık verilmesi uygulaması TFRS 5 ve VUK kapsamında ele alınarak, uygulamada karşılaşılan farklılıklara değinilmektedir.

### **3030. TFRS 5'e Göre Ortaklara Kar Payı Yerine Duran Varlık Verilmesi**

TFRS 5 Standardı'nın satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklara veya elden çıkarılacak varlık gruplarına yönelik sınıflandırma, sunum ve ölçüm hükümleri, ortaklara ortaklık sıfatları dolayısıyla dağıtılmak amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar veya elden çıkarılacak varlık grupları için de geçerli olmaktadır (TFRS 5, paragraf 5A). Ortaklara kar payı yerine duran varlık verebilmek için; bu tür varlıkların derhal ortaklara dağıtılabilecek durumda olması, 1 yıl içinde dağıtım planının tamalanacak olması, dağıtım işleminden vazgeçme olasılığının düşük olması ve ortakların bu dağıtım kararını onaylama olasılığının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Dağıtım yapılacak duran varlık, defter değeri ile dağıtım maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile ölçülmektedir. Ayrıca Dağıtım durumunda, dağıtılan varlıkların defter değeri ile temettü borcunun defter değeri arasında fark oluşması durumunda, sözü edilen bu fark kâr veya zarar içerisinde muhasebeleştirilmektedir (TFRS Yorum 17, paragraf 14).

### **3031. VUK' a Göre Ortaklara Kar Payı Yerine Duran Varlık Verilmesi**

İşletme açısından dağıtılabılır kar, kurumlar vergisinden arındırılmış ancak gerçek kişiye dağıtımda sorumlu sıfatıyla stopaj yükümlülüğü bulunan bir kıymet durumdadır. Oysa işletmenin aktifinde yer alan herhangi bir nakit dışı varlığın ortağa verilmesinde o varlığın sonuç hesapları yönünden kurumlar vergisi ile ilişkisi kesilmediği belirtilmektedir. Diğer yandan verilen kıymet nakdi olmayıp aynı bir kıymet olduğundan VUK'un 267. maddesi uyarınca emsaline uygun bir bedelle üçüncü bir kişiye veriliyormuş gibi ortağa verilmesi gerekmektedir. Bu durum ayrıca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 13. maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım koşullarını da yerine getirmeli ve usulsüz yoldan örtülü kazanç dağıtımına konu olmaması şart olarak sunulmaktadır (Akbulut, 2011: 129).

Ortaklara kar payı yerine verilmesi öngörülen duran varlıklar, VUK'un 267. maddesi uyarınca dağıtılması durumunda emsal bedel ile, dağıtılmadan önce ise maliyet bedelleriyle ölçülmektedir.

### **31. Durdurulan Faaliyetlerde Kıyaslama**

Durdurulan faaliyet tanımı ve kapsamı hem TFRS 5 hem de Vergi Kanunları açısından bir dizi farklılıklara sahiptir. Bu farklılıklara aşağıda genel hatları itibariyle yer verilmiştir.

#### **310. TFRS 5'e Göre Durdurulan Faaliyetler**

Daha evvelki bölümlerde de değinildiği üzere bir işletmenin faaliyetini durdurması, ilgili bölümün TFRS 5 kapsamında durdurulan faaliyet olarak muhasebeleştirilmesine yetmemektedir. Bunun yanı sıra faaliyetin elden çıkarılmasına karar verilmesi de gerekmektedir. Bu koşulların gerçekleşmesinden sonra durdurulan faaliyetlerin TFRS 5 kapsamında muhasebeleştirilmesi söz konusu olmaktadır. Diğer yandan ortak işleyen bir sistemin parçaları olan varlıkların ayrı ayrı satılmak istenmesi durumunda TFRS kapsamında muhasebeleştirilmesi mümkün olmamaktadır. Örneğin, bir işletmenin birden çok binada faaliyet göstermesi durumunda bunların herhangi birinin durdurulan faaliyet kapsamına alınması söz konusu olmayacaktır (Akbulut, 2012: 360).

#### **311. Vergi Kanunlarına Göre Durdurulan Faaliyetler**

Vergi Kanunları işletmeler açısından satış öncesi varlıklara yönelik bir muhasebeleştirme, ölçüm öngörmemekte ve kısmi bir durdurma veya satıştan da söz etmemektedir. Bir bütün olarak durdurulan faaliyetlerden ya da tasfiyeden söz edilmektedir. Bu hususta VUK'un yaklaşımı TFRS 5'e nazaran taban tabana zıttır. Buna göre; VUK'nun 161. Maddesine göre vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade ederken,

işlerin herhangi bir sebeple geçici olarak bir süreliğine durdurulması ise işi bırakma olarak sayılmamaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere Vergi Usul Kanunu işlerin kısa süreli durdurulmasını ticari faaliyetin dışında görmemektedir.

Bununla birlikte, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) bazı maddeleri TFRS 5'te yer alan halinin aksine durdurulan faaliyet kapsamını daha geniş ele almaktadır.

### **3110. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Durdurulan Faaliyetler**

Vergi Usul Kanunu işlerin kısa süreli durdurulmasını ticari faaliyetin dışında görmemektedir. Aynı durum Gelir Vergisi Kanunu (GVK) mükerrer madde 80'in son fıkrasında da yer almaktadır. Bu maddeye göre; faaliyetine devam eden ticari bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticari kazanç sayılmaktadır ve bunlara ticari kazanç hakkındaki hükümler uygulanmaktadır. Ticari bir işletmenin geçici bir süre işini durdurması mükellefiyetin niteliğinde herhangi bir değişiklik meydana getirmemektedir. GVK mükerrer madde 80 kapsamında ele alınan varlık satışları normalde TFRS 5 kapsamında değerlendirilebilecek kıymetleri içermekle birlikte, daha kapsayıcı olarak, işletmenin bir bütün olarak durdurulan faaliyetine ve bunun satışına ilişkin durumda bulunmaktadır (Akbulut, 2011: 132).

### **3111. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Durdurulan Faaliyetler**

KVK kapsamında durdurulan faaliyetler, kısmi bölünmenin anlatıldığı 19. maddenin üçüncü bendinin b fıkrası hükümlerine göre açıklamak mümkündür. Vergisel açıdan bakıldığında faaliyetin durdurulması ve tasfiyeye girilmesi, birleşme, devir ve bölünme müesseselerinin TFRS 5'in karşısında karşılaştırma konusu olabileceğini ve bu müesseselerin de KVK'da düzenlendiği görülebilmektedir.

Ancak TFRS 5 kapsamında muhasebeleştirilen duran varlıklar olsa da asıl olanın işletmenin ana faaliyetinin devam etmesi gereğidir. Vergi Kanunlarında ise böyle bir uygulama bulunmamaktadır. Vergisel açıdan; kullanım dışı duran varlıkların satış niyeti gerçekleştiğinde Kurumlar Vergisi açısından normal kurum kazancının içinde değerlendirmek gerekmektedir. Her ne kadar TFRS 5 Standardı elden çıkarılma öncesini muhasebeleştirmeyi benimsemiş olsa da Vergi Kanunlarında bu durum yer almamaktadır (Akbulut, 2012: 363).

TFRS 5 kapsamında yapılan muhasebeleştirme işlemleri ile Vergi Kanunları kapsamında incelenen işletmelerin aynı dönemde ele alınmaları mümkün görünmemektedir.

### **32. TFRS 5 ve Vergi Usul Kanunu Arası Farklılıklar**

Yürürlükteki vergi mevzuatı ile Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı arasındaki uygulama farklılıklarına; değerleme, muhasebeleştirme, amortismanlar ve ortaklara kar payı yerine duran varlık verilmesi gibi başlıklarda değinilmiştir. Daha önceki başlıklarda örnek uygulamalar vasıtasıyla genel hatlarıyla yer verilen bu farklılıklar aşağıdaki Tablo 6'da özetlenmektedir.

**Tablo 6. TFRS 5 – VUK Arası Farklılıklar**

	<b>İlgili Varlık</b>	<b>TFRS 5'e Göre</b>	<b>VUK'a Göre</b>
1	Varlıkların satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmadan önce satılmak istenmesi durumu.	Varlıklar TFRS 5 kapsamında sınıflanmadan önce, ait oldukları standart kapsamında değerlendirilmektedir.	Varlıklar maliyet bedeli ile kayıtlara alınmaya devam edilmektedir. (VUK md. 269,270).
2	Satış amaçlı elde tutulan duran varlık ve durdurulan faaliyetin ölçümü.	Yeniden ölçülmektedir. Defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile ölçülmektedir.	Yeni bir ölçüm bulunmamaktadır. VUK 269,270,271,273 md. göre iktisadi işletmelere dahil bilimum gayrimenkul, tesisat, makine, demirbaş vb. maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir.
3	Satış amaçlı elde tutulan duran varlığa amortisman ayrılması.	TFRS 5 kapsamına girdiği an itibariyle amortisman ayırma işlemine son verilmektedir.	Amortisman ayırma işlemi devam etmektedir.
4	Varlığın değer düşüklüğüne tabi olup olmaması.	Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, defter değerinden düşükse varlık değer düşüklüğüne tabi olmaktadır.	Varlığın değer düşüklüğü fevkalade amortisman şartlarına bağlıdır. (VUK md. 317).
5	Satış amaçlı elde tutulan duran varlığın niteliğinde değişme olup olmadığı.	Değişime uğrayacaktır. Varlık TFRS 5 kapsamına girdiği anda dönen varlık olarak nitelendirilmektedir.	Değişme olmayacaktır. Bu durum herhangi bir vergisel sonuç doğurmamaktadır.
6	Ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıkların durumu.	Defter değeri ile dağıtım maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile ölçülmektedir.	Dağıtılması durumunda emsal bedel (VUK md. 267), dağıtılmadan önce ise maliyet bedeliyle ölçülmektedir.

**Kaynak:** Akbulut, 2012: 339.

#### 4. TFRS 5 KAPSAMINDA BİR UYGULAMA

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı'nın uygulamasının yapıldığı bu bölümde, Standart metnindeki açıklamalara uygun olarak işletme faaliyetleri uyarlanacak olup sınıflama ve ölçüm koşulları oluşturulacak, ilgili muhasebe kayıtları yapılarak özgün finansal tablolar aracılığıyla raporlama ve durdurulan faaliyetler ile diğer açıklamalar sunulacaktır. Bu bölüm (Özerhan ve Yanık, 2010: 382-394) ile (Oğuz, 2014: 213)'de yer alan uygulamalardan esinlenerek hazırlanmıştır ve AY-BİL AŞ olarak uyarlanmış bir işletmenin Türkiye'de gösterdiği faaliyetlerin TFRS-5 Standardı'na göre raporlanmasını içermektedir.

AY-BİL AŞ 1946 yılında kurulmuştur. İşletme kamp malzemeleri ve açık havada kullanılan ürünler konusunda uzmanlaşmıştır. İşletmenin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri arasında gıda, elektronik üretim - ticaret, giyim ve malzeme alanlarında faaliyet gösteren şirketler ve müşterek yönetime tabi ortaklıklar bulunmaktadır.

1.710.000 TL Ödenmiş Sermayesi bulunan AY-BİL AŞ'nin hisseleri 26 Mayıs 1989 tarihinden beri Borsa İstanbul'da işlem görmekte olup, 31 Aralık 2005 tarihi itibarıyla işletme hisselerinin % 40 oranındaki kısmı halka açıktır.

Müşterek yönetime tabi ortaklıklardan NUR-GE AŞ Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) kayıtlı olup, hisselerinin % 16 oranındaki kısmı halka açıktır. 27 Ocak 1991 tarihinden beri BİST'te işlem görmektedir. İşletme, NUR-GE AŞ'yi ABS AŞ ile müştereken yönetmektedir.

AY-BİL AŞ'nin ana ortaklık bünyesinde bulunan şirketlerinin faaliyet konuları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 7. AY-BİL AŞ Faaliyet Konuları**

Faaliyet Alanı	Faaliyet Konusu
Giyim	Açık hava aktivitelerinde bulunan birey ve sporcular için, yenilikçi, kullanımı rahat, hava şartlarına uygun olarak bulunulan mevsime göre rahatlıkla kullanılabilen ürün temini faaliyeti bulunmaktadır. Ticaret ve pazarlama faaliyetlerini yaygın mağaza zincirleri vasıtasıyla tamamlamaktadır.
Üretim – Ticaret	Araştırma-Geliştirme, Üretim, Pazarlama ve Satış, Mühendislik ve Proje Hizmetleri, Sistem Satışları, İhracat, Temsilcilik ve İthalat faaliyetleri bulunmaktadır. Endüstriyel faaliyetler, ticaret ve pazarlama faaliyetleri ile satış sonrası hizmetlerde bulunmaktadır
Gıda	Açık havada yapılan faaliyetler ile kamping, tracking ve dağcılık sporları için dayanıklı pratik yiyecek temini ve ambalajlama faaliyetleri bulunmaktadır.
Malzeme	Kamp malzemeleri üretimi, montajı ve pazarlaması faaliyetleri bulunmaktadır. Her mevsime ve hava şartlarına uygun ürün üreterek, ürün geliştirme adına inovatif faaliyetlerde bulunmaktadır.

**40. AY-BİL AŞ'nin Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkları ve Durdurulan Faaliyetleri Hakkında Genel Bilgiler**

AY-BİL AŞ'nin varlıkları ve durdurulan faaliyetlerine ilişkin detaylar aşağıdaki gibidir. Uygulama 31.12.2013 – 31.12.2014 tarihleri arasında gerçekleşmiş bir dizi faaliyete dayanmaktadır. Vergi ile ilgili hesaplama ve kayıtlar ihmal edilmiştir.

AY-BİL AŞ yetkilileri, 31.12.2013 tarihinde işletmeye dair bazı varlık grubu ve faaliyet bölümü hakkında karar almak üzere yönetim kurulu toplantısı yapmıştır.



Toplantı gündeminde yer alan varlıklara ve faaliyet bölümüne ait değerler aşağıdaki gibidir:

1) İşletme yönetim kurulunu toplantısında, faaliyetlerinde kullandığı ve maliyet modeli ile değerlendirdiği bir binası ile yatırım amacıyla elinde bulundurduğu arazisi için satış kararını görüşmüştür. Varlık grubunun 31.12.2013 tarihinde ilgili TFRS'lere göre ölçümlenmiş tutarları aşağıdaki gibidir:

<i>Binanın Maliyet Bedeli (2012)</i>	<i>350.000 TL</i>
<i>Birikmiş Amortisman ve Değer Düşüklüğü</i>	<i>55.000 TL</i>
<i>Arazinin Kayıtlı Değeri</i>	<i>300.000 TL</i>

2) İşletme aynı tarihli yönetim kurulunda giyim faaliyet alanında kullanmakta olduğu aşağıda bilgileri verilen gayrimenkulleri ile bazı taşıtlarının elden çıkarılması kararını görüşmüştür. Varlık grubunun 31.12.2013 tarihinde ilgili TFRS'lere göre ölçümlenmiş tutarları şöyledir:

<i>Aracın Maliyet Bedeli</i>	<i>160.000 TL</i>
<i>Birikmiş Amortismanı</i>	<i>22.000 TL</i>
<i>Birikmiş değer düşüklüğü karşılığı</i>	<i>14.000 TL</i>
<i>Gayrimenkuller</i>	<i>300.000 TL</i>

3) İşletme hukuki olarak ayrı bir kişiliği bulunmayan, gıda faaliyet alanı içerisinde hizmet organizasyonu yapan bir bölümünün performansı hakkında ilgili toplantıda bilgi almış, bölümün faaliyet geleceğine ilişkin kararını vermiştir. İlgili bölüme ait varlık ve borçlar aşağıdaki gibidir:

<i>Tesis Makine ve Cihazlar</i>	<i>75.000 TL</i>
<i>Demirbaşlar</i>	<i>25.000 TL</i>
<i>Alicılar</i>	<i>300.000 TL</i>
<i>Bankalar</i>	<i>50.000 TL</i>
<i>Kıdem Tazminatı Karşılığı</i>	<i>130.000 TL</i>

<i>Satıcılar</i>	<i>180.000 TL</i>
<i>Diğer Mali Borçlar</i>	<i>100.000 TL</i>

4) İşletme 31.12.2013 tarihli yönetim kurulu toplantısında yenileme planları yaptığı üretim sahasında bulunan eski teknoloji bazı üretim hattının da satışı için görüşmüştür. İlgili varlığa dair detaylar aşağıdaki gibidir:

<i>Üretim Hattı Maliyet Bedeli (2006)</i>	<i>375.000 TL</i>
<i>Faydalı Ömür</i>	<i>15 yıl</i>
<i>Birikmiş Amortisman (2013)</i>	<i>200.000 TL</i>
<i>Birikmiş Değer Düşüklüğü</i>	<i>21.000 TL</i>

5) İşletme ilgili toplantıda, açık hava malzemeleri üretimi alanında faaliyet gösteren ISPM lisanslı ahşap ısıtma işlem fırınları ve kereste kurutma fırınlarından bir bölümünün neden olduğu yüksek yakıt sarfiyatı hakkında görüşmüş, bu cihaz ve makineleri için kullanımdan çekilmesi noktasında nihai bir karara varmıştır.

6) Yönetim Kurulu AY-BİL AŞ'nin üretim-ticaret alanında, elektronik ürünler üzerine ticari faaliyette bulunan ve ABS AŞ ile müşterek yönettiği NUR-GE AŞ'deki hisselerinin devrini de görüşmüş, nihai bir karar almıştır.

#### **41. Duran Varlığın Sınıflandırılması**

AY-BİL AŞ yönetim kurulu, bazı varlık grupları ve faaliyet bölümleri için yaptığı 31.12.2013 tarihli toplantısında şu kararları almıştır:

1) İşletme faaliyetlerinde kullanılan ve maliyet modeli ile değerlendirilen bina ile yatırım amacıyla elde bulundurulmuş arazinin satılmasına, her iki varlığın satışı için alıcı tespitinin yapılarak program dahilinde çalışılmasına ve ilgili varlıkların satış amaçlı elde tutulan varlık grubu olarak sınıflandırılmasına karar verilmiştir. Satış

amaçlı elde tutulan varlık grubunun pazarlanan cari gerçeğe uygun değeri aşağıdaki gibidir:

Varlık Grubu Tahmini Satış Fiyatı	630.000 TL
Varlık Grubu Ek Satış Maliyeti	15.000 TL

2) İşletmenin giyim faaliyet alanında kullanmakta olduğu bazı gayrimenkulleri ile bir kaç taşıtın elden çıkarılmasına karar vermiştir. Her iki varlığın da satışı için alıcı tespitinin yapılarak program dahilinde çalışılmasına ve ilgili varlıkların satış amaçlı elde tutulan varlık grubu olarak sınıflandırılmasına karar verilmiştir. Satış amaçlı elde tutulan varlık grubunun pazarlanan cari gerçeğe uygun değeri aşağıdaki gibidir:

Varlık Grubu Tahmini Satış Fiyatı	450.000 TL
Varlık Grubu Ek Satış Maliyeti	16.000 TL

3) İşletmenin gıda faaliyet alanı içerisinde hizmet organizasyonu yapan bölümünün performansı yeterli bulunmamıştır. Finansal veriler ışığında bölümün faaliyetine son verilmesine karar verilmiştir. Bölüme ait varlıkların satış amaçlı elde tutulan varlık grubu olarak sınıflandırılmasına karar verilmiştir. Satış amaçlı elde tutulan varlık grubunun pazarlanan cari gerçeğe uygun değeri aşağıdaki gibidir:

Varlık Grubu Tahmini Satış Fiyatı	30.000 TL
Varlık Grubu Ek Satış Maliyeti	2.000 TL

4) Açık Hava Malzemeleri faaliyet alanında kullanılan üretim parkurunun yenilenmesi planı doğrultusunda, mevcut kullanımdaki bazı üretim hattının satılmasına karar verilmiştir. Üretim hattının satışı için alıcı tespitinin yapılarak program dahilinde çalışılmasına ve ilgili varlıkların satış amaçlı elde tutulan varlık grubu olarak sınıflandırılmasına karar verilmiştir.

Varlık Grubu Tahmini Satış Fiyatı	155.000 TL
-----------------------------------	------------

5) Açık Hava Malzemeleri faaliyet alanında kullanılan ISPM lisanslı ahşap ısıtıl işlem fırınları ve kereste kurutma fırınlarından bir bölümünün, neden oldukları yüksek yakıt sarfiyatı nedeniyle kullanımdan çekilmelerine karar verilmiştir. Bu sorunun çözümü için üretici firmayla görüşülmesine ve eylem planının 3 ay içerisinde hazırlanmasına karar verilmiştir.

6) Üretim-Ticaret faaliyet alanında elektronik ürünler üretiminde bulunan ve ABS AŞ ile müşterek yönetime tabi NUR-GE AŞ' deki hisselerin 2014 cari yılı içerisinde devrine karar verilmiştir. Hisse devri için ABS AŞ'nin talebine olumlu görüş verilmiştir.

Alınan bu kararlar çerçevesinde, ilgili birimler bahsi geçen varlıklar ile faaliyet bölümünü satış amaçlı elde tutulan varlık grubu olarak sınıflandırmıştır. Aşağıda yer verilen yöntemle de ölçerek muhasebe kayıtlarına almıştır.

#### 42. Duran Varlık Ölçümü

Duran varlıklar veya elden çıkarılacak duran varlık grubu satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığında, defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülmektedir (Mirza ve Holt, 2011: 494). Bu kapsamda işletme aşağıdaki işlemleri yapacaktır:

1) Bina ve araziden oluşan satış amaçlı elde tutulan duran varlık grubuna dair defter değeri ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri şöyledir:

<u>Bina</u>		<u>Arazi</u>	
Maliyet Bedeli (2012)	350.000 TL	Arazi Kayıtlı Değeri	300.000 TL
Birikmiş Amortisman ve Değer Düşüklüğü	( 55.000 TL)		
<u>Bina Defter Değeri</u>	295.000 TL	<u>Arazi Defter Değeri</u>	300.000 TL

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Grubu Defter Değeri : 595.000 TL  
(= 295.000 TL + 300.000 TL)  
Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer : 615.000 TL  
(=630.000 TL – 15.000 TL)

31/12/2013			
194	SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	595.000	
194 01	Binalar	295.000	
194 02	Araziler	300.000	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	55.000	
	252 BİNALAR		350.000
	250 ARAZİ VE ARSALAR		300.000
	<i>-Duran varlık grubunun satış amaçlı düşünülmesi nedeniyle</i>		
	<i>/</i>		

2) Giyim faaliyeti alanında kullanılmakta olan ve satış amaçlı elde tutulan duran varlık grubu olarak sınıflandırılan bazı gayrimenkuller ile birkaç taşıta ait defter değeri ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer şöyledir:

<u>Araç</u>		<u>Gayrimenkul</u>	
Maliyet Bedeli	160.000 TL	Gayrimenkul Kayıtlı Değeri	300.000 TL
Birikmiş Amortisman	(22.000 TL)		
Birikmiş Değer Düşk.	(14.000 TL)		
<u>Araç Defter Değeri</u>	124.000 TL	<u>Gayrimenkul Defter Değeri</u>	300.000 TL

Ek olarak araç ve gayrimenkulden oluşan varlık grubunun tahmini satış fiyatı 450.000 TL ve ek satış maliyetleri de 16.000 TL'dir.

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Grubu Defter Değeri : 424.000 TL  
(=124.000 TL + 300.000 TL)  
Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer : 434.000 TL  
(=450.000 TL - 16.000 TL)

31/12/2013			
194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR		424.000	
194 03 Gayrimenkuller	300.000		
194 04 Taşıtlar	124.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		36.000	
	254 TAŞITLAR		160.000
	2XX YATIRIM AMAÇLI GAYRİMEKULLER		300.000
<i>-Duran varlık grubunun satış amaçlı düşünülmesi nedeniyle</i>			
/			

3) İşletme hukuki olarak ayrı bir kişiliği bulunmayan, gıda faaliyet alanı içerisinde hizmet organizasyonu yapan bir bölümünün satışına karar vermiştir. Sınıflandırma öncesi ilgili bölüme ait değerler aşağıdaki gibidir;

<u>Toplam Varlıklar</u>	<u>450.000 TL</u>
<u>Toplam Borçlar</u>	<u>(410.000 TL)</u>
<b>Net Varlıklar</b>	<b>40.000 TL</b>
<b>Gerçeğe Uygun Değer (=30.000 TL – 2.000 TL)</b>	<b>28.000 TL</b> 'dir.

Bu faaliyet bölümünün 12.000 TL'lik (40.000 TL – 28.000 TL) değer düşüklüğü bulunmaktadır. TFRS 5'e göre bu 12.000 TL'nin duran varlık grubuna dağıtılması gerekmektedir. Elden çıkarılacak varlıkların (tesis makine ve cihazlar ile demirbaşların) duran varlıklar içindeki payı %12'dir ve değer düşüklüğü bu orana göre dağıtılmaktadır. Dönen varlıklar bu değer düşüklüğünden etkilenmemektedir.

Tesis Makine ve Cihazlar	$0.12 \times 75.000 = (9.000 \text{ TL})$
Demirbaşlar	$0.12 \times 25.000 = (3.000 \text{ TL})$
Bu durumda:	
Tesis Makine ve Cihazlar	66.000 TL (=75.000 - 9.000 TL)
Demirbaşlar	22.000 TL (=25.000 - 3.000 TL)

Yapılması gerekli yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

31/12/2013

194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	438.000
194 05 Tesis, Makine ve Cihazlar	66.000
194 06 Demirbaşlar	22.000
194 07 Bankalar	50.000
194 08 Alıcılar	300.000
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	12.000
659 01 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Azalış Zararları	
320 SATICILAR	180.000
409 DİĞER MALİ BORÇLAR	100.000
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	130.000
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	75.000
255 DEMİRBAŞLAR	25.000
120 ALICILAR	300.000
102 BANKALAR	50.000
394 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARA AİT YÜKÜMLÜLÜKLER	410.000
- Faaliyet bölümünün satışı nedeniyle	
/	

Burada bölümün tamamı satılacağı için varlık grubunun net defter değeri dikkate alınmaktadır.



#### 43. Satış Planının Değişmesi

İşletmeler çeşitli nedenlerle satış amaçlı sınıflandırdığı varlıklarını elden çıkarmaktan vazgeçebilirler. İşte böyle durumlarda, varlıklar için bu Standart'ta yer verilen satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırma kriterleri artık daha fazla sağlanamıyorsa, o varlık ya da varlık grupları artık satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmamaktadır (Mirza ve Holt, 2011: 495).

AY-BİL AŞ yönetim kurulunun 4 no.lu kararı bu kapsamda irdelenecektir.

4) İşletme 31.12.2013 tarihli yönetim kurulu toplantısında mevcut kullanımdaki bazı üretim hattının satılmasına karar verilmiştir. İlgili varlığa dair detaylar aşağıdaki gibidir:

Üretim Hattı Maliyet Bedeli (2006)	375.000 TL
Faydalı Ömür	15 yıl
Birikmiş Amortisman (2013)	(200.000 TL)
Birikmiş Değer Düşüklüğü	( 21.000 TL)
<b>Üretim Hattı Defter Değeri</b>	<b>154.000 TL</b>
(=375.000 TL – 200.000 TL – 21.000 TL)	
<b>Gerçeğe Uygun Değeri</b>	<b>150.000 TL</b>
(=155.000 TL – 5.000 TL)	

Varlık 31.12.2013 tarihinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış ve kayıtlara gerçeğe uygun değeri üzerinden 150.000 TL olarak geçmiştir. Ancak işletme yönetimi 2014 yılı içerisinde, döviz kurlarındaki beklenmedik artışlar sebebiyle yeni bir üretim hattının yüksek maliyetli olacağı öngörüsünde bulunarak mevcutta kullanılan üretim hattını satmaktan vazgeçmiştir.

Bu durumda işletme, varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırılmamış olsaydı ulaşacağı net defter değerini hesaplayacak ve yeniden sınıflandırma tarihindeki

varlığın geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılacaktır. Hangisi daha düşük ise o değeri yeni defter değeri olarak dikkate alacaktır.

2014 sonu itibariyle varlığın geri kazanılabilir tutarı 152.000 TL'dir. Satış amaçlı sınıflama yapılmasaydı ayrılacak olan amortisman tutarı bulunur. Bu tutar varlığın kayıtlı değerinden çıkartılır.

Amortisman (Yıllık)	22.000 TL (=154.000 TL / 7 yıl)
<b>Makinenin net defter değeri</b>	<b>132.000 TL</b>
(=154.000 TL – 22.000 TL)	
<b>Makinenin geri kazanılabilir tutarı</b>	<b>152.000 TL</b>

Makine 2006 yılında aktife girmiş ve yararlı ömrü 15 yıldır. 2013 yılı amortismanı ayrıldığı için 2014 sonu itibariyle kalan yararlı ömür 4 yıldır. TFRS 5 gereği, makinenin net defter değeri daha düşük olduğu için 132.000 TL üzerinden yeniden sınıflandırılır. Yeniden sınıflandırma işlemi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir:

31/12/2014	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	132.000
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	
659 01 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Azalış Zararları	18.000
194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	150.000
194 05 Tesis, Makine ve Cihazlar	
-Duran varlığın yeniden yeniden sınıflandırılması nedeniyle	
/	

#### **44. Duran Varlığın Kullanımdan Çekilmesi**

Kullanımdan çekilecek duran varlıklar; ekonomik ömürlerinin sonuna kadar kullanılabilen duran varlıklar ile satılmayıp faaliyetine son verilecek olan duran varlıkları içermektedir. Bir işletmenin faaliyetlerini tasfiye etmeye veya varlıklarını kullanımdan çekmeye karar vermesi, bu varlıkların satış amaçlı olarak sınıflandırılması anlamına gelmemelidir. Varlıkların tasfiye edilmesi veya kullanımdan çekilmesi demek, bu varlıkların ekonomik ömrünün sonuna kadar kullanıldığı veya satılmayıp hurdaya çıkarılması anlamına gelmektedir. Varlığın geçici olarak kullanımdan çekilmesi tamamen kullanım dışı bırakıldığı anlamına da gelmemektedir.

AY-BİL AŞ yönetim kurulunun 5 no.lu kararı bu kapsamda irdelenecektir.

5) Açık hava malzemeleri üretimi alanında faaliyet gösteren ISPM lisanslı ahşap ısıtma işlem fırınları ve kereste kurutma fırınlarından bir bölümünün neden olduğu yüksek yakıt sarfiyatı nedeniyle kullanımdan çekilmelerine karar verilmiştir.

Bu sorunun çözümü için üretici firmayla görüşülmüş ve bir toplantı düzenlenmiştir. Isıtma işlem fırınlarının elektrikle çalışmasına imkan verecek yeni bir teknik üzerinde anlaşılmış ve bu dönüşüm işleminin 3 ay içerisinde tamamlanması planlanmıştır.

Buna göre, işletme duran varlıklarını kullanımdan çektiği an itibariyle ne satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflamış ne de durdurulan faaliyet kapsamına almıştır. Isıtma işlem fırınlarının elektrikle çalışmasını sağlayacak dönüştürme işlemleri 31.03.2014 itibariyle sona ermiştir. Bu tarih itibariyle de işletme kullanımdan çektiği duran varlıklarını tekrar kullanmaya başlamıştır.

#### 45. Durdurulan Faaliyetin Sunumu

AY-BİL AŞ'nin 6 no.lu kararı durdurulan faaliyetler kapsamında irdelenecektir.

6-) Üretim-Ticaret alanında faaliyette bulunan AY-BİL AŞ, ABS AŞ ile müşterek yönetime tabi NUR-GE AŞ'deki hisselerini 01.10.2014 tarihinde 29.500 TL kar ile devretmiştir. Hisse senedi satışından herhangi bir vergi yükümlülüğü ortaya çıkmamıştır. AY-BİL AŞ 31.12.2014 ve 31.12.2013 tarihinde sona eren döneme ilişkin konsolide gelir tablolarını yeniden düzenlemek istemektedir. Her iki döneme ait gelir ve giderler aşağıdaki gibidir: (Tutarlar aksi belirtilmedikçe bin Türk Lirası ("TL") olarak ifade edilmiştir.)

**Tablo 8. AY-BİL AŞ ve NUR-GE AŞ 31/12/2013 Gelir ve Giderleri**

<i>31 / 12 / 2013</i>	<i>AY-BİL AŞ</i>	<i>NUR-GE AŞ</i>	<i>KONSOLİDE</i>
<i>Satış Gelirleri</i>	<i>460.317</i>	<i>245.988</i>	<i>706.305</i>
<i>Satışların Maliyeti</i>	<i>(295.116)</i>	<i>(187.933)</i>	<i>(483.049)</i>
<i>Brüt Satış Karı</i>	<i>165.201</i>	<i>58.055</i>	<i>223.256</i>
<i>Faaliyet Gideri</i>	<i>(70.100)</i>	<i>(27.056)</i>	<i>(97.156)</i>
<i>Faaliyet Karı</i>	<i>95.101</i>	<i>30.999</i>	<i>126.100</i>
<i>Vergiler</i>	<i>(15.209)</i>	<i>(8.998)</i>	<i>(24.207)</i>
<i>Dönem Net Karı</i>	<i>79.892</i>	<i>22.001</i>	<i>101.893</i>

**Tablo 9. AY-BİL AŞ ve NUR-GE AŞ 31/12/2014 Gelir ve Giderleri**

<i>31 / 12 / 2014</i>	<i>AY-BİL AŞ</i>	<i>NUR-GE AŞ</i>	<i>KONSOLİDE</i>
<i>Satış Gelirleri</i>	<i>387.116</i>	<i>215.465</i>	<i>602.581</i>
<i>Satışların Maliyeti</i>	<i>(199.456)</i>	<i>(137.877)</i>	<i>(337.333)</i>
<i>Brüt Satış Karı</i>	<i>187.660</i>	<i>77.588</i>	<i>265.248</i>
<i>Faaliyet Gideri</i>	<i>(56.500)</i>	<i>(18.110)</i>	<i>(74.610)</i>
<i>Faaliyet Karı</i>	<i>131.160</i>	<i>59.478</i>	<i>190.638</i>
<i>Vergiler</i>	<i>(11.768)</i>	<i>(6.983)</i>	<i>(18.751)</i>
<i>Dönem Net Karı</i>	<i>119.392</i>	<i>52.495</i>	<i>171.887</i>

AY-BİL AŞ'nin 2104-2013 dönemi gelir tablosu ve dipnot açıklamaları şöyle düzenlenecektir;

**Tablo 10. AY-BİL AŞ 1 Ocak - 31 Aralık 2014 Ve 2013 Hesap Dönemlerine Ait Konsolide Gelir Tablosu**

	<i>Dipnot</i>	<i>Cari Dönem 31.12.2014</i>	<i>Önceki Dönem 31.12.2013</i>
<b>KAR VEYA ZARAR KISMI</b>			
<i>Hasulat</i>		387.116	460.317
<i>Satışların Maliyeti (-)</i>		(199.456)	(295.116)
<b><i>Brüt Kar/Zarar</i></b>		<b>187.660</b>	<b>165.201</b>
<i>Genel Yönetim Giderleri (-)</i>			
<i>Pazarlama Giderleri (-)</i>			
<i>Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)</i>		(56.500)	(70.100)
<i>Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler</i>			
<i>Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)</i>			
<b><i>Esas Faaliyet Karı/Zararı</i></b>		<b>131.160</b>	<b>95.101</b>
<i>Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler</i>			
<i>Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)</i>			
<i>Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından/Zararlarından Paylar</i>			
<b><i>FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI/ZARARI</i></b>		<b>131.160</b>	<b>95.101</b>
<i>Finansman Giderleri (-)</i>			
<b><i>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI</i></b>		<b>131.160</b>	<b>95.101</b>
<i>Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri</i>			
<i>- Dönem Vergi Gideri/Geliri</i>	35	(11.768)	(15.209)
<i>- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri</i>			
<b><i>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI</i></b>		<b>119.392</b>	<b>79.892</b>
<b><i>DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI</i></b>	41	<b>81.995</b>	<b>22.001</b>
<b><i>DÖNEM KARI/ZARARI</i></b>		<b>201.387</b>	<b>101.893</b>

## DİPNOT AÇIKLAMALARI

İşletme cari dönem içinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan ilişkin olarak aşağıdaki bilgileri dipnotlarda açıklamaktadır (TFRS 5, paragraf 41):

- İlgili duran varlığın veya elden çıkarılacak varlık grubunun tanımı;
- Satışın veya muhtemel elden çıkarmanın nitelik ve koşulları ile anılan elden çıkarma işleminin tahmini yöntem ve zamanlaması;
- Varlıkların değer düşüklüğü ya da artışlarından kaynaklanan kazanç veya kayıp ile, kapsamlı gelir tablosu üzerinde ayrıca gösterilmemiş olması durumunda, kapsamlı gelir tablosunda anılan kazanç veya kayıp yer aldığı başlık;

AY-BİL AŞ 1 Ocak - 31 Aralık 2014 ve 2013 hesap dönemlerine ait finansal tablolara ilişkin açıklayıcı dipnotlar aşağıdaki gibidir. Tutarlar aksi belirtilmedikçe bin Türk Lirası (“TL”) olarak ifade edilmiştir.

- ***Dipnot 35. Vergiler***

**Tablo 11. Açıklayıcı Dipnot No 35 Vergiler**

	<b><i>01/01/2014 – 31/12/2014</i></b>	<b><i>01/01/2013 – 31/12/2013</i></b>
<b><i>Sürdürülen Faaliyetlerden</i></b>	<b><i>11.768</i></b>	<b><i>15.209</i></b>
<b><i>Durdurulan Faaliyetlerden</i></b>	<b><i>6.983</i></b>	<b><i>8.998</i></b>
<b><i>Konsolide</i></b>	<b><i>18.751</i></b>	<b><i>24.207</i></b>

Tablo 8 ve 9’a göre sürdürülen ve durdurulan faaliyetler kapsamında oluşmuş vergi tutarlarıdır.

Sürdürülen Faaliyet Vergileri: AY-BİL AŞ’ye ait 2013 ve 2014 yılı vergi tutarlarıdır.

Durdurulan Faaliyet Vergileri:NUR-GE AŞ’ye 2013 ve 2014 yılı vergi tutarlarıdır.

▪ **Dipnot 41. Durdurulan Faaliyetler**

01.10.2014 tarihinde ABS AŞ ile müştereken yönetilen NUR-GE AŞ'deki hisselerimiz, ABS AŞ'ye ... TL bedelle devredilmiştir. Böylece elektronik ürünler ticareti faaliyetinden işletmemiz çekilmiştir. Dolayısıyla 31.12.2014 ve 31.12.2013 tarihlerinde sona eren yıla ait konsolide gelir tablosunda NUR-GE AŞ'den kaynaklanan kar veya zarar kalemi, yeniden sınıflandırılarak, durdurulan faaliyetlerden dönem karı/zararı olarak tek bir satırda raporlanmıştır. Durdurulan faaliyetlere ilişkin dönem kar/zararının ayrıntısı ekteki tabloda olduğu gibidir.

**Tablo 12. Açıklayıcı Dipnot No 41 Durdurulan Faaliyetler**

	<i>01/01/2014 – 31/12/2014</i>	<i>01/01/2013 – 31/12/2013</i>
<i>Satış Gelirleri</i>	215.465	245.988
<i>Satışların Maliyeti</i>	(137.877)	(187.933)
<i>Brüt Satış Karı</i>	77.588	58.055
<i>Faaliyet Gideri</i>	(18.110)	(27.056)
<i>Faaliyet Karı</i>	59.478	30.999
<i>NUR-GE AŞ Satışından Elde Edilen Kar</i>	29.500	-
<i>Vergiler</i>	(6.983)	(8.998)
<i>Durdurulan Faaliyetlerden Net Kar</i>	81.995	22.001

Aşağıdaki Tablo 13'de AY-BİL AŞ tarafından sunulması gereken finansal durum tablosu verilmiştir.

**TABLO 13. AY-BİL AŞ 31.12.2014 Tarihli (Konsolide) Finansal Durum Tablosu**

	Dipnot	31.12.2014
<b>VARLIKLAR</b>		
<b>Dönen Varlıklar</b>		
-Nakit ve Nakit Benzerleri		---
-Ticari Alacaklar - Taraflardan Ticari Alacaklar		---
		---
<b>ARA TOPLAM</b>		
-Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar		1.331.000
		---
<b>TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR</b>		---
<b>Duran Varlıklar</b>		
-Finansal Yatırımlar		---
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar		---
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		---
- Maddi Duran Varlıklar		---
- Şerefiye		---
		---
<b>TOPLAM DURAN VARLIKLAR</b>		---
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>		---



**TABLO 13. AY-BİL AŞ 31.12.2014 Tarihli (Konsolide) Finansal Durum  
Tablosu**

	Dipnot	31.12.2014
<b>KAYNAKLAR</b>		
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>		
-Ticari Borçlar - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar		---
-Kısa Vadeli Karşılıklar - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar		---
<b>ARA TOPLAM</b>		---
-Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklara İlişkin Yükümlülükler		410.000
<b>TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		---
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>		
-Uzun Vadeli Borçlanmalar		---
<b>TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>		---
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>		
<b>Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar</b>		
-Ödenmiş Sermaye		---
<b>TOPLAM ÖZKAYNAKLAR</b>		---
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>		---

## 5. SONUÇ

Muhasebe biliminin bugünü ve geleceği hakkında doğru bir değerlendirme yapabilmek için uygulama yeterliliği ve yaygınlığının yanında, muhasebe kuramının kendisine de önem verilmesi gerekmektedir. Zira muhasebe kuramı tanımlama, kaydetme, sınıflama ve raporlama gibi unsurları anlamlı kılmakta, muhasebe biliminin temel varsayımlarını, ilkelerini ve kavramlarını kapsamaktadır. Muhasebe biliminde yeni yöntemlerin geliştirilmesine rehberlik eden bakış açısı, muhasebe kuramının adeta bir “haberleşme sistemi” gibi tasarlanma gerekliliği olarak belirtilmektedir. Günümüzde bu görüşü destekleyen en yaygın “haberleşme sistemi” muhasebe standartları olarak tanımlanmaktadır.

Uluslararası işletmecilik ile artan yatırımlarda ülke sınırlarının ortadan kalkması, çok uluslu şirketlerin varlığı, uluslararası yatırımlar ile muhasebe uygulamalarında ülkeler arası farklılıkların anlaşılması ve diğer disiplinlerde olduğu gibi muhasebe alanında da uluslararası boyutta ortak müzakere ortamının sağlanacağı bir kurumun bulunmaması muhasebe standartlarının oluşumunu hızlandırmıştır. Tarihsel süreçte ülkeler bazında başlayan, muhasebenin evrensel terim, ilke ve kurallarına uygun olarak belirlenen, ilgili yasa hükümleri ve bildirilerden oluşan ve kendi içinde tutarlı olarak çerçeve, yönerge, bildiriler içeren muhasebe standardı oluşturma girişimi bugün küresel bir boyut kazanmıştır.

Muhasebe standartları çerçevesinde dünya çapında yaygın bir finansal raporlama düzeni ve dili oluşturma çalışmaları yakın geçmişte ülkemizde de rağbet görmüş ve kamu otoritesi düzenlemeleri ile bugün ticaret hayatımızın belirli alanlarında kullanılır hale gelmiştir. O standartlardan birisi bu çalışmanın da temelini oluşturan TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı’dır. Bu Standart’ın temel unsuru ise duran varlıklar olarak belirtilmektedir.

Duran Varlıklar hem finansal tabloda yer alacakları değer açısından hem gider gösterilebilen amortisman ayırma işlemleri açısından hem de finansal raporlamada sınıflanacakları grup açısından ele alınması gereken önemli kalemlerdir. Zira Duran Varlıklar bir işletmede toplam varlıkların önemli bir kısmını oluşturmaktadır ve bu yönüyle finansal durum tespiti açısından üzerinde durulması gereken bir konumdadır. Kavram olarak duran varlık; bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmemeyen varlıklar olarak tanımlanmaktadır. Ne var ki TFRS 5 kapsamında ele alınan duran varlıklar ise sınıflandırma, değerlendirme, muhasebeleştirme ve finansal tablolarda sunum açısından bu tanıma uymamaktadır.

Satış amacıyla elde tutulan duran varlıkları veya varlık gruplarını Türk Muhasebe Sistemi'nde yer alan Tekdüzen Hesap Planı uygulamalarına dayanarak raporlamak ve ayrı bir sınıf olarak izlemek mümkün gözükmemektedir. Örneğin bu Standart kapsamına alınan duran varlık veya varlık grupları Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan 294 no.lu Hesapta izlenen maddi duran varlıklardan farklı özellik taşımaktadırlar. Sözü geçen hesaptaki duran varlıklar hizmetten çıkarılmış olup değerlendirilmelerini bekleyen varlıklarken, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar veya varlık grupları ise satılarak elden çıkartılmasına karar verilmiş olup 1 yıl içinde nakde çevrilmesi beklenen varlıklar olarak tanımlanmaktadır. Mevcut yönetim kadrosu tarafından uygun bir satış planı yapılmış ve ilgili piyasalarda alıcı arayışına başlanmış bir duran varlığın 1 yıl içinde satılması yüksek derecede olası ise böyle bir varlığı ancak dönen varlık gibi işleme almak gerekmektedir.

Buna göre, satış amaçlı elde tutulan duran varlık veya varlık grubunun, Tekdüzen Hesap Planı'nda 19 no.lu DİĞER DÖNEN VARLIKLAR Hesap grubunda açılacak durumda olan "194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR" hesabında izlenmesi önerilmektedir. Ek olarak, varlık veya varlık grubuna ilişkin yükümlülüklerin ise, borç olarak 39 no.lu DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR Hesap grubunda açılacak durumda olan "394 SATIŞ

AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARA AİT YÜKÜMLÜLÜKLER” olarak izlenmesi önerilen bir başka hesap kodudur. Satış amaçlı sınıflanan duran varlık veya varlık grubunun satışında ortaya çıkacak kazanç veya kayıplar ile değerlendirme sonucu oluşacak artış veya azalışların ise 649 ve 659 no.lu hesaplara aşağıdaki gibi açılacak alt hesaplarda izlenmesi önerilmektedir:

- 649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KARLAR HESABI
  - 649 01 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Artış Karları
  - 649 02 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Satış Kârları
- 659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR HESABI
  - 659 01 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Değer Azalış Zararları
  - 659 02 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Satış Zararları

Duran varlıklar için ayrılacak olan değer düşüklüğü karşılıklarının izlenmesi amacıyla da 25 no.lu MADDİ DURAN VARLIKLAR Hesap grubunda “257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI” adında bir hesap açılması önerilmektedir. Ayrıca bu Standart kapsamında ele alınan varlıkların dönen varlıklar içinde rapor edilmeleri uygun görünmektedir.

Bir işletmenin elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir kısmı olarak genel bir tanıma sahip olan Durdurulan Faaliyetler açısından da benzer bir durum söz konusudur. Durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak Tekdüzen Hesap Planı’nda açılmış herhangi bir hesap kodu bulunmamaktadır. Bu doğrultuda Kapsamlı Gelir Tablosu hesaplarında, bazı yeni hesapların eklenmesi veya bazı grupların kaldırılarak yeni alt grupların oluşturulması ihtiyacı doğmaktadır. İşletme faaliyetleri neticesinde doğmuş ya da işletme ile alakalı her türlü gelir ve giderin olağandışı olamayacağı varsayımıyla, Tekdüzen Hesap Planı’nda yer verilen

bazı hesap gruplarında ilgili TMS / TFRS' ler kapsamında değişikliğe gidilmesi önerilmektedir.

Genel hatları itibariyle durdurulan faaliyetlerin aşağıdaki gibi açılacak hesaplarda izlenmesi önerilmektedir:

- 67 DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI
  - 670 SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN DURAN VARLIK GELİRLERİ
  - 671 DURDURULAN FAALİYET GELİRLERİ
  - 679 DİĞER DURDURULAN FAALİYET GELİR VE KARLARI
- 68 DURDURULAN FAALİYETLER GİDER VE ZARARLAR (-)
  - 680 SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN DURAN VARLIK GİDERLERİ
  - 681 DURDURULAN FAALİYET GİDERLERİ
  - 689 DİĞER DURDURULAN FAALİYET GİDER VE ZARARLARI
- 695 DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI VEYA ZARARI
- 696 DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)
  - 697 DURDURULAN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ (-)
- 698 DURDURULAN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ (+)

▪ 699 DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

Elbette bu hesapların hangisinin kullanılması gerektiği, hangisinin yeniden tasarlanması ya da içeriğinin değiştirilmesi gerektiği gibi sorular ülkemizdeki muhasebe çevrelerince sık sık dile getirilmektedir. Gerekli uyumun sağlanması açısından bu tür uygulama, öneri ve çalışmaların katkısının olacağı açıkça görülmektedir. Çalışmada yer alan öneri ve uygulamalar bu yönüyle muhasebe literatüründe yerini alacaktır.

Benzer bir uygulama farklılığını VUK ile TFRS'ler arasında da görmek mümkündür. Özellikle değerlendirme ve muhasebeleştirme hususları bakımından VUK ve TFRS'ler ayrılmaktadır. Muhasebe standartlarının ana çatısını oluşturan Kavramsal Çerçeve'de gelir veya giderin muhtemel olması tahakkuk açısından yeterli olarak bildirilirken aynı durumlar için vergi mevzuatımız kesinlik hükmünü getirmektedir. Bu gibi özellikli durumlar ortaya ticari kar – mali kar farklılıklarını çıkartmaktadır.

Muhasebe Standartları ile Vergi Kanunlarını uygulamada finansal tablo sağlayıcılarının bir takım zorluklarla karşılaşmakta olduğu belirtilmektedir. Genel hatlarıyla bu zorluklar; muhasebe standartları çevirilerinde özenli olunmadığı, yeni kavramların mevcut muhasebe sistemimizdeki uygulama alanlarına dahil etmede sorunların yaşanması, TFRS 5 vb. standartlarda yer verilen değerlendirme konularında açmazda kalınması olarak tanımlanmaktadır. Standartlar yoluyla gündeme getirilmekte olan özellikli durumların kullanımının yaygınlaşması ve bu hususta uyum için öneri ve çalışmaların yapılması, kamu otoritesini mevcut vergi uygulamaları ile muhasebe sistemimizi gözden geçirmeye itecektir.

## 6. YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ABDİOĞLU, Hasan, Sedat Yumuşak ve Esmâ Uyar. (2014). *Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun incelenmesi ve Örnek Uygulamalar*. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. Sayı: 23.
- ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD . (1973). *APB 30: Reporting the Results of Operations*.
- AKAY, Hüseyin, Başak Ataman. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- AKBULUT, Akın. (2011). *Ticari Kardan Mali Kara Geçiş*. Ankara: TÜRMOB Yayın No: 414.
- AKBULUT, Akın. (2012). *Karşılaştırmalı TMS/IFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- AKBULUT, Yıldız Özerhan. (2008). *Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi*. MÖDAV Dergisi. Yıl: 2008. Sayı:1.
- AKDOĞAN, Nalan, Orhan Sevilengül. (1999). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- AKDOĞAN, Nalan, Orhan Sevilengül. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler*. Mali Çözüm Dergisi. Sayı: 84. Kasım-Aralık 2007.
- AKGÜN, Melek. (2009). *TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, 3.Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- AKPINAR, Aynur. (2012). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Amortisman Tabi Duran Varlıklar ve Türkiye Uygulaması*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara.

- AKTÜRK, Ahmet. (2014). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına Uyumu Sürecinde Eğitim Faktörü Üzerine Antalya İlinde Bir Araştırma*. Mali Çözüm Dergisi. Sayı: 122. Nisan 2014.
- ATAMAN, Ümit. (2007). *Genel Muhasebe*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- AYÇİÇEK, Fahri. (2009). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul.
- AYSAN, Mustafa. (2007). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum*. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı: 34. Nisan 2007.
- BAĞCI, Hamdi. (2002). *Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlarla Uyum*. XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi. Bildiriler Kitabı.
- BAŞAĞAÇ, Halil. (2006) *Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16:Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- BALCI, Baki Rıza. (2012). *Yeni Muhasebe Düzeninde Mali Kar Hesaplamaları*. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Cilt:27. Sayı:1.Yıl:2012.
- BİLEN, Bahar. (2012). *Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Kapsamında İşletmelerde Bölüm Performansının Ölçülmesi ve Raporlanması*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul.
- BODUR, Gülşirin. (2012). *Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Getirdiği Temel Değişiklikler Ve Finansal Analize Etkileri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- BRAGG, Steven M. (2010). *The Vest Pocket Guide to IFRS*. USA: John Wiley and Sons Inc.
- DERAN, Ali, İncilay Savaş. (2013). *Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları*. Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 14, Sayı 2.



EVCI, Samet. (2008). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulanmasında Yaşanan Sorunlar*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara.

FASB, Financial Accounting Standards Board Resmi İnternet Sitesi, [www.fasb.org](http://www.fasb.org)

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. (1995). *Statement of Financial Accounting Standards No. 121 – Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and for Long-Lived Assets to Be Disposed Of*. FASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. (2001). *Statement of Financial Accounting Standards No. 144 – Accounting for The Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*. FASB of the Financial Accounting Foundation. Norwalk, Connecticut.

FIRAT, Hüseyin. (2008). *Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Esaslarının TMS ve VUK Açısından İncelenmesi*. Ankara SMMM Odası Yayın No: 59. Antalya.

GÖKÇEN, Gürbüz, Başak Ataman, Cemal Çakıcı. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

GÖKGÖZ, Ahmet. (2012). *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar veya Varlık Grubunun Muhasebeleştirilmesi*. Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi. Cilt:8. Yıl: 8. Özel Sayı.

GÖREN, Recai. (2007). *Genel Muhasebe*. Ankara: Platin Yayın Dağıtım.

GÜVEMLİ, OKTAY. (1989). *Amortismanlar Yeniden Değerleme ve Uygulamaları*. İstanbul: Proje Danış A.Ş. Yayınları.

HAGUE, Ian P.N. (2007). *The Case for Fair Value*. The Routledge Companion to Fair Value and Financial Reporting, Edited by Peter Walton, Routledge, USA.

İBİŞ, Cemal ve Serdar Özkan (2006). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Genel Bakış*. Mali Çözüm Dergisi. Yıl: 2006, Sayı: 74.

KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU.  
(2013). *Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi*. URL:  
<[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal\\_Tablo\\_Ornekleri\\_20.5.2013.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf)> [Erişim Tarihi: 20.12.2014].

KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU.  
(2015). *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Faaliyet Raporu 2008*. URL:  
<[kgk.gov.tr/contents/files/2008\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/2008_Faaliyet_Raporu.pdf)> [Erişim Tarihi:  
12.02.2015].

KARAPINAR, Aydın, Figen Zaif, Salih Torun. (2010). *Maden İşletmelerinde Uygulanan Muhasebe Politikaları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-6'nın Getirdiği Düzenlemeler*. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Ankara.

KAVAK, Şeref. (2005). *Genel Muhasebe*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

KÜÇÜK, Sema. (2008). *Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.

LAZOL, İbrahim. (2007). *Genel Muhasebe*. Bursa : Ekin Basım Yayın Dağıtım.

LAZOL, İbrahim. (2012). *Duran Varlıklar*. Melih Erdoğan (Editör) Genel Muhasebe. Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1563. Eskişehir.

LINDSELL, David. (2005). *How Fair is Fair Value*. London: IFRS Stakeholder Series. Ernst & Young.

MARŞAP, Beyhan, Ganite Kurt, (1997). *Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi*. Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyum Kitabı. H.Erdin Gürbüz, Kerim Banar, Vedat Ekerkil (Editör). Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayını.

MARŞAP, Beyhan. (2013). *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller. Türkiye Muhasebe Standartları Seçilmiş Uygulama Önerileri- Bildiriler*. Süleyman Yükçü (Editör). Ankara: TDV Yayın ve Matbaacılık.

- MAZARS. (2009). *IFRS-5, Non-Current Assets Held For Sale and Discontinued Operations: practical guide to application and expected changes*.  
URL:<<http://www.mazars.ca/Home/News/BusinessOrientedPublications/Mazars-Insights/IFRS-5>> [Erişim: 25.10.2014].
- MİRZA, Abbas Ali, Graham J. Holt. (2011). *IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook*. USA: John Wiley and Sons Inc.
- MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ. 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete Mükerrer Sayısı.
- NETEK, Okan. (2012). *TMS 40 – Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı*. Yaklaşım Dergisi. Sayı:236. Ağustos 2012.
- ÖĞUZ, Mustafa. (2014). *Kapsamlı Gelir Tablosu ve Bir Uygulama*. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Balıkesir.
- ORUÇ, Hale. (2007). *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Yorum-Açıklama-Örnekler*. Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk (Editör). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ÖRTEN, Remzi, Aydın Karapınar. (2001). *Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ÖRTEN, Remzi, Hasan Kaval, Aydın Karapınar. (2012). *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları - Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- ÖZERHAN, Yıldız, Serap Yanık. (2010). *IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS*. Ankara: TÜRMOB Yayın No:377, TÜRMOB.
- ÖZKAN, Cengiz. (2012). *Değişmiş TTK'da TFRS Bilinmeyenleri*.URL:<<http://www.muhasbevergi.com/yazdir.aspx?mid=375>> [Erişim: 21.02.2014].
- ÖZTÜRK, Bünyamin, Mustafa Özer. (2001). *Dönem Sonu Envanter İşlemleri*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ÖZTÜRK, Can. (2009). *Yerel ve Uluslararası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40'ın Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları*. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 96.

- PAMUKÇU, Fatma. (2010). *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması*. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı: 32.
- POROY ARSOY, Aylin. (2009). *Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer*. Bursa: Dora Yayınları.
- PWC, PricewaterhouseCoopers Resmi İnternet Sitesi, [www.pwc.com](http://www.pwc.com).
- SAĞLAM, Necdet, Mehmet Yolcu, Ali Osman Eflatun. (2012). *UFRS Uygulama Rehberi*. İstanbul: MuhasebeTR Yayını.
- SAĞLAM, Necdet, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk. (2009). *TMS–Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- SPK. (2003). Sermaye Piyasası Kurulu. *Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Seri: XI No:25*. Ankara.
- ŞENGEL, Salim. (2013). *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi*. Anadolu Üniversitesi. Açıköğretim Fakültesi Yayınları. Eskişehir.
- TFRS 5. (2006). *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TFRS 6. (2006). *Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TFRS Yorum 17. (2009). *Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TMS 1. (2005). *Finansal Tabloların Sunuluşu*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TMS 16. (2005). *Maddi Duran Varlıklar*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.
- TMS 36. (2006). *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). Ankara.

- TMS 38. (2006). *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK). Ankara.
- TMS 40. (2005). *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK). Ankara.
- ÜSTÜNDAĞ, Saim. (2000). *Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci*. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Nisan 2000.
- YILDIZTEKİN, İhsan. (2010). *Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler*. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Cilt 24. Sayı 4.
- YILMAZ, Baki. (2007). *Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı*. Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt:7, Sayı:13.
- YILMAZ, Erdal. (2013). *Gayrimenkullerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Sınıflandırılması ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS-40 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi*. İşletme Araştırmaları Dergisi. Cilt 5/4.