

BIST 100 VE 30 ENDEKSİNDEKİ FİRMALARIN SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARININ TFRS 5 ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

EXAMINATION OF NON-CURRENT ASSETS HELD FOR SALE OF BIST (ISTANBUL STOCK EXCHANGE) 100 AND 30 INDEXED FIRMS IN THE FRAMEWORK OF TFRS 5

Yrd. Doç. Dr. Aynur AKPINAR

KTO Karatay Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, aynur.akpinar@karatay.edu.tr,
Konya/TÜRKİYE

ÖZ

Duran varlıklar satış amacıyla elde edilmişse ya da satış amacıyla elde bulunduruluyorsa TFRS 5'e göre dönen varlıklar içerisinde "Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlık" başlığı altında ayrı raporlanmalıdır. Bu varlıklara ait borçlar da bilançoda diğer borçlardan ayrı olarak gösterilmelidir. Duran varlıkların azalması ve dönen varlıkların artması sonucunu doğuran bu değişiklik, şirketlerin likidite problemlerinin tespitinde kullanılan işletme sermayesine ve likidite rasyolarına olan etkisinin değerlendirilmesi açısından önem arz etmektedir. Satış amaçlı olarak sınıflandırılan bir duran varlık veya varlık grubu, ilk muhasebeleştirme tarihinde ve ileriki raporlama zamanlarında; ilgili varlığın veya varlık grubunun net defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulmakta ve bu varlıklar için amortisman ayrılması durdurulmaktadır. Bu çalışmada, işletmelerde satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların; sahip olduğunda, dönem sonu değerlemelerinde ve elden çıkarılmasında, yapılması gereken muhasebe kayıtları standarda ve vergi mevzuatına göre örneklerle açıklanmıştır. Bununla birlikte, BIST 100 ve 30 endeksindeki firmaların Kamuoyu Aydınlatma Platformunda yayınlanan bağımsız denetimden geçmiş mali tabloları ve dipnot açıklamaları 10 yıl itibarıyla tek tek incelenmiş ve satış amaçlı elde tutulan duran varlık hesabı kullanılıp kullanılmadığı tespit edilmiştir. Yapılan çalışmada satış amaçlı duran varlık grubunun kullanımının bankalarda daha yüksek olduğu görülmüştür.

Anahtar kelimeler: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar, TFRS 5, Gerçeğe Uygun Değer, Durdurulan Faaliyetler.

ABSTRACT

If non-current assets are obtained for sale or held for sale, should report as current assets group under the title of "Non-Current Asset Classified as For Sale" based on IFRS 5. Debts belonging to these assets should be shown as a separate item from the others debts in the balance sheet. This case results in a decrease in the non-current assets and an increase in the current assets, is important for enabling evaluation on the effect of the net working capital and liquidity ratios for identifying liquidity problems of the companies. A non-current asset or group of assets, classified as held for sale, are evaluated at the lower of fair value less costs to sell and net book value of the related asset at the time of initial accounting and at future reporting times or asset group and their amortization process is ceased. In this study, accounting records of non-current assets held for sale in enterprises, which should be made at the time they are owned, they are evaluated at the end of the period and they are disposed, are explained with examples in agreement with standard and tax legislation. In addition, independently audited financial statements and footnote explanations published on the Public Disclosure Platform of companies in BIST 100 and 30 indices have been examined individually for 10 years and it has been determined whether the accounts for assets held for sale are used. The study shows that the usage of "non-current asset held for sale" account is higher in banks.

Keywords: Asset held for sale, TFRS 5, Fair Value, Discontinued Operations.

1. GİRİŞ

Tekdüzen Hesap Planında “Duran Varlıklar; bir yılda veya bir faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülme ve bir yıldan veya bir faaliyet döneminden daha uzun sürelerde, işletmenin üretim ya da ticari faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen varlıklar” olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda duran varlıklar; ticari alacaklar, diğer alacaklar, mali duran varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar, gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları ile diğer duran varlıklar olarak sınıflanmıştır.

Bağımsız denetime tabi İşletmeler, faaliyetleri süresince sahip oldukları duran varlıklarını Finansal Tablolarında; kullanım amaçlı, satış amaçlı ve yatırım amaçlı olarak sunarlar. TMS/TFRS içinde farklı bir yere sahip olan ve Türkiye mevcut uygulamasında duran varlıklar için önemli bir yenilik getiren standartlardan biri olan TFRS 5 standardı, satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların sınıflandırılması, değerlendirilmesi, muhasebeleştirilmesi esaslarını düzenlemektedir.

Bu standart, 01.01.2018 tarihinden itibaren sadece 660 sayılı Kanun hükmünde Kararnamenin 2. Maddesinde sayılan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlarca muhasebeleştirme işlemlerinde uygulanacaktır.

2. SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN SINIFLANDIRILMASI

Bir duran varlığın defter değerinin, duran varlığın mevcut ya da sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme söz konusu duran varlığı veya elden çıkarılacak varlık grubunu TFRS 5/6'ya göre Satış Amaçlı olarak sınıflandırır (Akdoğan vd., 2015: 155).

Örneğin işletme üretimde kullandığı bir makineyi satmaya karar vermiş olsun. Bu durumda işletmenin nakit akışı, üretimden yani makinenin kullanımından ziyade makinenin satışından olacaktır. Bu nedenle bu varlık satış amaçlı varlık olarak sınıflandırılmalıdır (Çavuşoğlu, Utku, 2016:90).

İşletmelerin finansal durum tablosunda yer alan maddi ve maddi olmayan tüm duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar, iştirakler aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda; Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar grubunda sınıflandırılarak raporlanır (Sağlam, Yolcu, Eflatun 2016:362-363).

-İşletmenin önemli bir üretim, satış, araştırma gibi faaliyet bölümleri var ise, bunların diğer işletme bölümlerinden ayrı olarak satılabilir ve diğer işletme bölümlerinden ayrılabilir olması,

-Varlığın satışa hazır durumda olması (alıcıya teslimi bir ön koşula bağlı ise bu ön koşulun şartlarının ortadan kalkmış olması),

-Varlık satışının, sınıflandırılma tarihinden itibaren bir yıl içerisinde yapılabilir olması,

-Yönetimin satışı taahhüt etmiş olması (yetkili kurulları tarafından satış kararı alınması ve ilgili duran varlık/varlıkların satışı ile ilgili plan ve duyuruların yapılmış olması),

-Alıcıların tespiti ve planın tamamlanmasına yönelik aktif bir programın başlatılmış olması,

-Satılması planlanan duran varlıkların makul bir fiyattan(gerçeğe uygun değeriyle uyumlu olarak) satılmalarının planlanması,

-Satılması planlanan duran varlık/varlıklar mevcut hali ile satılmaz durumda ise veya üzerinde birtakım değişiklikler yapılması gerekiyor ise bunların tamamlanmış olması.

Elden çıkarılacak varlık grubu ile ifade edilen; bir grup halinde satışla ya da diğer yollarla içerisinde bulunan varlık / varlıklarla ya da nakit yaratan birim /birimlerle doğrudan ilişkili olan borçlarda dâhil olmak üzere tek bir işlemde elden çıkarılacak varlık grubudur (Akbulut, 2014:55).

İşletme bir bağlı ortaklık üzerinde kontrol gücünü kaybedecek bir satış planı oluşturmuş olması durumunda satış sonrasında eski bağlı ortaklığı üzerinde herhangi bir payı kalıp kalmayacağına bakmaksızın; eğer satış amaçlı sınıflandırmaya ilişkin şartlar karşılanıyorsa söz konusu bağlı ortaklığını tüm varlık ve borçları satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılır (md. 8A).

Çeşitli olay ve koşullar nedeniyle satış işleminin süresi bir yıldan daha uzun sürmesi, yani satış işleminin gecikmesi durumunda; varlığın satış amaçlı olarak sınıflandırılmaya devam edilmesi aşağıdaki şartların gerçekleşmesi durumunda söz konusu olur (TFRS 5 Ek B):

- Gecikme işletmenin kontrolü dışında gerçekleşmelidir. Bu duruma neden olan koşullar aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

i- Varlığın satışına ilişkin süreyi uzatacak ilave koşulların ortaya çıkması beklenmektedir, ancak buna ilişkin olarak kesin bir alış taahhüdü olmadan işlem yapılmamaktadır. Kesin alış taahhüdünün bir yıllık süre içinde elde edilmesi yüksek ihtimaldir.

ii- Kesin bir alış taahhüdü elde edilmiş, ancak alıcının öne sürdüğü ilave koşullar süreyi beklenmedik şekilde uzatmıştır. Bu koşulların yerine getirilmesi için gerekli çalışmalara başlanmış ve çözümü beklenmektedir.

iii- Bir yıllık süre içinde öngörülmeleyen koşullar ortaya çıkmış ve varlık satılamamıştır. Ancak, işletme bu beklenmedik koşullar karşısında gerekli tedbirleri almış ve varlık koşullardaki değişikliklere uygun şekilde aktif olarak pazarlanmaktadır.

- İşletme bir yıllık süre içerisinde ortaya çıkacak değişikliklere karşın gerekli önlemleri almış olmalıdır.
- İşletme satış planını uygulamaya devam etmelidir.
- Geciktirici sebeplere ilişkin uygun çözüm önerileri geliştirilmelidir.
- Koşullardaki değişikliğe paralel olarak uygun bir fiyatla pazarlama yapılmaya devam edilmelidir.

Satış amacıyla elde tutulan duran varlıklar ve elden çıkarılacak varlık grubu Finansal Durum Tablosunda (bilançoda) diğer varlıklardan ayrı olarak gösterilir. Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna ilişkin borçlar da finansal durum tablosunda diğer borçlardan ayrı gösterilir. Bu varlık ve borçlar mahsup edilmez ve tek bir tutar olarak gösterilmez (TFR 5 md.38).

2.1.Satış Amacıyla Alınan Duran Varlıkların Sınıflandırılması

Normal koşullarda satış amaçlı duran varlığın işletmece edinimi söz konusu değildir. Ancak, istisnai olarak yeni edinilmiş bir varlığın satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırma koşullarını karşılaması halinde, ilgili varlığın daha önce sınıflandırılmamış olması koşuluyla başlangıç ölçümü olarak; defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülmesi gerekir. Eğer edinilen duran varlık işletme birleşmesinin bir parçası ise gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülür(md.16).

İşletmeler başlangıçta satış amaçlı duran varlık alabilirler. Sınıflandırmaya ilişkin şartların bilanço tarihinde sağlanmaması ya da bilanço tarihinden sonra sağlanması durumunda işletme, finansal tablolarının yayımlanması sırasında ilgili duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırmaz (md.12). Bu şartların bilanço tarihinden sonra, finansal tabloların yayımlanmasına ilişkin onaydan önce sağlanması durumunda da işletme ilgili duran varlığı satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırmaz. Ancak, söz konusu kriterlerin bilanço tarihinden sonra, fakat finansal tabloların yayımlanmasına ilişkin onaydan önce karşılanması durumunda, işletme bu bilgileri dipnotlarda açıklar.

Bir işletmenin, faaliyetlerini tasfiye etmeye veya varlıklarını kullanımdan çekmeye karar vermesi bu varlıkların satış amaçlı olarak sınıflandırılması anlamına gelmez. Varlıkların tasfiye edilmesi

veya kullanımdan çekilmesi demek, bu varlıkların ekonomik ömrünün sonuna kadar kullanıldığı veya satılmayıp hurdaya çıkarılması anlamına gelir.

Örnek.1: Hububat alım satımını yapan işletme 16.11.2016 tarihinde bir yıl içerisinde satmak amacıyla 150.000 TL+ %18 KDV bedelle bina satın almış ve çekle ödemiştir.

-----16.11.2016-----		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	27.000	
252 BİNALAR HS.	150.000	
103 VERİLEN ÇEKLER HS.		179.000
Satış amaçlı bina alım kaydı		
-----/-----		

Örneğin: sökülerek tasnifi yapılacak bir tesis ve belirli bir müşterisi olmayan ancak bir müşterisi çıkarsa satılabilecek bir değirmen gibi varlıklar bu grupta izlenmez.

2.2.Kullanımdan Çekilecek Duran Varlıkların Sınıflandırılması

İşletmeler kullanımdan çektiği duran varlığını satış amaçlı olarak sınıflandıramaz. Bunun nedeni, varlığın defter değerinin esas itibarıyla kullanımının devamı suretiyle sağlanacak olmasıdır. Kullanımdan çekilecek duran varlıklar; ekonomik ömürlerinin sonuna kadar kullanılabilen duran varlıklar ile satılmayıp faaliyetine son verilecek olan duran varlıkları içerir (md13).

Ancak, kullanımdan çekilmek üzere olan elden çıkarılacak bir varlık grubunun,

i-ayrı bir ana iş kolunu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesini,

ii-sadece yeniden satış amacı ile elde edilen bir bağlı ortaklığı ifade ettiği durumlarda işletme, ilgili grubun kullanımına son verildiği gün itibarıyla faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını 33. ve 34. Madde doğrultusunda, durdurulan faaliyetler olarak açıklar.

İşletme geçici olarak kullanım dışı bırakılan bir duran varlığı, kullanımdan çekilecek varlıklarda olduğu gibi, sürekli bir biçimde kullanımdan kaldırılmış gibi gösteremez.

Örneğin, bir işletme ürettiği mallara olan geçici talep azalışı nedeniyle atıl kalan makinalarını bu grupta değerlendirmez. Çünkü bu varlıklar işletmede tekrar kullanılacaktır.

TFRS 5' göre Satış Amaçlı Elde tutulan Maddi Duran Varlık hesabına kaydedilen varlıkların bu hesaba aktarım sırasındaki bedelin tespit edilmesinde, ilgili maddi duran varlığın kayıtlı değeri ile satış giderleri düşüldükten sonraki gerçeğe uygun değerinden küçük olanı ile hesaba kaydedilir. Defter değeri net gerçekleşebilir gelirden küçükse aradaki fark kadar değer artışı olur. Bu fark daha önce kaydedilmiş değer düşüklüğü zararı tutarını aşıyorsa gelir olarak kaydedilmez (md.22).Defter değerinin daha büyük olması durumunda değer düşüklüğü zararının finansal tablolara yansıtması gerekir (md.20).

2.3.Satış Planıyla İlgili Değişiklikler

İşletme satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırmasına son verdiği bir duran varlığını;

i. Satış veya ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasından önceki defter değerinin, varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış veya ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmamış olsaydı ortaya çıkacak olan amortisman, itfa veya yeniden değerlemeler dikkate alınarak düzeltilmiş tutarı ve

ii. Sonradan satılmamasına veya dağıtılmamasına karar verildiği tarihteki *geri kazanılabilir tutarından*,

düşük olanı ile ölçer (Durmuş, Şen, 2013-2014:114).

Söz konusu varlık amortismanına tabi bir duran varlık ise bu tutar üzerinden amortisman ayırır.

3. SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN VARLIK OLARAK SINIFLANDIRILAN DURAN VARLIK/VARLIK GRUBUNUN ÖLÇÜMÜ VE BİLANÇO DIŞI BIRAKILMASI

Satış amaçlı duran varlıkların değerlemesinde, varlığın defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile dikkate alınır (md.15). Bu sınıflama yapılmadan önce söz konusu varlığın defter değeri ilgili TFRS'ler çerçevesinde ölçülür (md.18).

Ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlık defter değeri ile dağıtım maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanıyla ölçülür(md.15A).

TFRS 5 kapsamında satış amaçlı olarak muhasebeleştirilecek duran varlıkların yada elden çıkarılacak varlık grupları ile durdurulan faaliyetlerin ölçümü için dört aşamalı bir yöntem izlenir(Örten,2008:744).

1-Satış amacıyla elde tutulacak duran varlık/varlık grubunun TFRS 5 kapsamında sınıflanmasından önce defter (maddi varlıklar, maddi olmayan varlıklar, çalışanlara sağlanan faydalar gibi)değerinin belirlenmesi gerekir.

2-Varlığın gerçeğe uygun değerinin hesaplanması gerekir. Bu değer piyasadaki alım satıma konu olan değerdir. Satılacak varlığın piyasada işlem gören bir fiyatının olmaması durumunda işletme yönetimi tarafından tahminler yapılabilir. Bunun da mümkün olmadığı durumda bir uzmanın değer tespitine başvurulur.

3-Yapılacak satışta meydana gelecek masraflar tahmin edilir. Bu masraflara finansman giderleri ve doğacak vergi karşılıkları dâhil edilmez.

4-Söz konusu kıymetin ölçümü TFRS 5 kapsamında yapılır.

3.1.Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlık Olarak Sınıflandırılan Duran Varlığın TFRS 5 'e Göre Ölçümü

İşletmenin maddi duran varlıklarını maliyet modeline göre değerlemesi halinde, TFRS 5'e göre sınıflandırma yapılmadan önce TMS 16'ya göre ölçümünün yapılması gerekir.

Bu hesaplama sonra varlığın net defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri karşılaştırılır ve hangisi düşük ise o değer dikkate alınır(md.15).

Satış amaçlı duran varlık olarak muhasebeleştirilen duran varlık üzerinden amortisman ayrılması uygulamasına son verilir(md.1/a).

Satış amaçlı elde tutulan duran varlık veya varlık grubu, Akdoğan ve Sevilengül (2007)'ün çalışmalarında da önerildiği gibi, THP'de varlık olarak 19 no.lu hesap grubunda açılacak olan "19X Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar" hesabında izlenmesi uygun görünmektedir (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2016: 364).

Ayrıca, varlık grubuna ilişkin yükümlülük ise borç olarak 39 no.lu hesap grubunda açılacak olan "39X Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülük" hesabında izlenmesi uygun olacaktır (Gökgöz,2012: 72).

Örnek: İşletme maliyet bedeli ile değerlemekte olduğu, maliyet bedeli 100.000 TL birikmiş amortismanı 40.000 TL ve borcu 20.000 TL olan bir iş makinesinin 2016 yılı içerisinde hizmetten çekerek elden çıkarmaya karar vermiştir. 2015 yılı sonunda işletme yönetimi bu amaçla alıcıları tespit etmek için çalışmalara başlamıştır. Varlığın ikinci ele piyasada satışı söz konusu olup tahmini satış fiyatı 70.000 TL, satışı gerçekleştirmek için yapılacak giderler de 2.000 TL'dir.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri $70.000 - 2.000 = 68.000$ TL'dir.

Net defter değeri satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olduğu için (md.15) bu değerle muhasebeleştirilir.

-----31.12.2015-----		
19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR HS.	60.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	40.000	
253 TESİS MAK. VE CİHAZLAR HS.		100.000
Sınıf değişikliği kaydı		
-----/-----		

-----31.12.2015-----		
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.	20.000	
39X ELDEN ÇIKARILACAK DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN BORÇLAR HS.		20.000
Borç sınıf değişikliği kaydı		
-----/-----		

İşletmenin bu makinenin piyasadaki fiyatını(satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini) 50.000 TL olarak belirlemiş olması durumunda, piyasa fiyatı defter değerinden daha düşük olduğu için aşağıdaki kayıt yapılır.

-----31.12.2015-----		
19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR HS.	50.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	40.000	
68X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN MADDİ DURAN VARLIK SATIŞ ZARARLARI HS.	10.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.		100.000
Sınıf değişikliği kaydı		
-----/-----		

Bu kayıt VUK'ndaki koşullar ile uyumlu olmadığı için zarar yazılan bu tutar matraha ilaveler konusunu oluşturacak ve ayrıca Kurumlar vergisi oranı kadar ertelenmiş vergi varlığına neden olacaktır.

-----31.12.2015-----		
28X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	2.000	
69X SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERT. VERGİ GELİR ETKİSİ HS.		2.000
Vergi etkisi kaydı		
-----/-----		

Örnek: İşletme 01.01.2014 tarihinde satın aldığı maliyet bedeli ile değerlediği iki makineyi 30.09.2014 tarihinde satmaya karar vermiş ve bunun için gazeteyle ilan vermiştir. Bir alıcı ile görüşülmüş ve yılsonuna kadar tesliminde anlaşılması ancak devir işlemleri 2015 yılına kalmıştır.

Makinelerin 01.01.2014 başlangıç değeri 100.000 TL ve hurda değeri 2.000 TL'dir. Faydalı ömrü 4 yıldır. Makinelerin 30.09.2014 ve 31.12.2014 tarihindeki gerçeğe uygun değerleri 150.0000 TL'dir. Satış için öngörülen gider 10.000 TL'dir(Akbulut, 2015:371).

TMS 16 Standardına göre Kıst. dönem Amortisman tutarı = $(100.000-2.000/4)*9/12=18.375$ (9. Aydan sonra amortisman ayrılması durdurulur)

-----30.09.2014-----		
19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR HS.	81.625	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	18.375	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.		100.000
MDV'dan Satış amaçlıya devir ve amortisman kaydı		
-----/-----		

Gerçeğe uygun değeri defter değerinden büyük olduğu için defter değeri ile muhasebeleştirilir.

Vergi Usul Kanunu'na göre amortisman tutarı =100.000/4=25.000

Bu nedenle mali kara geçerken iki amortisman arasındaki fark kadar 25.000-18.375=6.625 TL kadar gider daha ticari kardan düşülmelidir.

-----31.12.2014-----		
69X ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ HS.	1.325	
48X ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HS.		1.325
Ertelenen verginin muhasebeleştirilmesi		
-----/-----		

Örnek: İşletme 01.01.2013 tarihinde maliyet bedeli 40.000 TL olan bilgisayar ekipmanı edinmiştir. Ekipman 4 yıl kullanılacak ve hurda değeri önemsizdir. İşletme birikmiş amortismanı 15.000 TL ve net defter değeri 25.000 TL olan ekipmanı satmak için 30.06.2014 tarihinde ilan vermiştir.

Bu ekipmanın 31.12.2014 tarihindeki piyasa satış değeri 24.500 olduğu ve satabilmek için 1.500 TL tamirat giderine katlanmak gerektiği bilinmektedir.

VUK'a göre ekonomik ömrü 5 yıldır ve işletme teknolojik eskime nedeniyle (VUK 317) amortisman oranı artırma isteğini Vergi dairesine bildirmiş ve %30 oranı uygulayabileceği yanıtını almıştır (Akbulut, 2015:375).

-----30.06.2014-----		
19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR HS.	25.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	5.000	
255 DEMİRBAŞLAR HS.		30.000
MDV'dan Satış amaçlıya devir ve amortisman kaydı		
-----/-----		

2014 yılı için VUK'a göre gider toplamı 40.000*%30=12.000

TFRS 5'e göre 7.000=(kıst dönem amortisman 5.000+değer düşüklüğü 2.000)

12.000-7.000=5.000*%20=1.000 TL

-----31.12.2014-----		
68X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN MADDİ DURAN VARLIK SATIŞ ZARARLARI HS.	2.000	
69X ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ HS.	1.000	
48X ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HS.		1.000
19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR HS.		2.000
Değer düşüklüğünün ve ertelenen vergi giderinin muhasebeleştirilmesi		

Çeşitli olay ve koşullar satış işleminin tamamlanma süresini bir yıldan fazlaya uzatabilir. Söz konusu gecikmenin, işletmenin kontrolü dışındaki olaylar veya koşullar nedeniyle gerçekleşmesi ve işletmenin ilgili varlığın satışına yönelik satış planının devam etmekte olduğuna dair yeterli kanıt bulunması durumunda; satış işlemini tamamlamak için gerekli olan sürenin uzaması durumu, ilgili varlığın satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasını engellemektedir.

Örnek: 01.Aralık 2013 tarihinde net defter değeri 20.000 TL olarak TFRS 5 kapsamında muhasebeleştirilen makinenin 31.12.2013 tarihindeki ölçümünde 3.000 TL değer düşüklüğü bedeli gider hesaplarına kaydedilmiştir. 2014 yılında satış işlemleri tamamlanamamış ancak TFRS 5 kapsamında ölçülmeye devam edilmektedir. 31.12.2014 tarihinde makinenin piyasa değerinde 5.000 TL artış olduğu tespit edilmiştir. Amortisman oranı %20'dir (Akbulut, 2015:379).

TFRS 5'e göre

Makinenin 31.12.2013 tarihindeki gerçeğe uygun değeri 17.000 TL'dir.

2014 yılında bu makine satış amaçlı olarak sınıflandırıldığı için amortisman ayrılmayacaktır.

2014 yılında meydana gelen değer artışından en çok daha önce düşülen değer azalışı kadar artış yapılması mümkündür. Makinenin 2014 yılı sonu değeri 3.000 TL değer artış geliri ile birlikte tekrar 20.000 TL'dir.

-----31.12.2014-----	
19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN MADDİ DURAN VARLIK HS.	3.000
67X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN MADDİ DURAN VARLIK SATIŞ KARLARI HS.	3.000
Satış amaçlı elde tutulan duran varlık değer artışı	

VUK'na göre ise defter değeri olarak 20.000 TL değerle değerlendirilmeye devam edilecek herhangi bir değer artışı söz konusu olmayacak ve VUK 313'e göre 4.000 TL amortisman ayrılacaktır.

Bu iki uygulama arasındaki fark olan tutarın; değer artışı(3.000)+amortisman gideri (4.000) = 7.000 TL'nin 2014 yılı dönem karı hesaplamasında ticari kardan çıkarılması gerekir ve meydana gelen fark geçici nitelikte olduğu için ertelen vergi hesabında aşağıdaki kayıt yapılır.

-----31.12.2014-----	
69X ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ HS.	1.400
48X ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HS.	1.400
Ertelenen verginin muhasebeleştirilmesi	

3.2.Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlık Olarak Sınıflandırılan Duran Varlık Grubunun TFRS 5 'e Göre Ölçümü

Satış veya diğer yollarla, bir grup olarak, varlıklarla doğrudan ilişkili olan borçlarla birlikte tek bir işlemde elden çıkarılacak varlık grubu, elden çıkarılacak varlık grubu olarak tanımlanmaktadır.

Bazen bir işletme, tek bir işlem içerisinde, bir varlık grubunu ilgili varlıklarla doğrudan ilişkili çeşitli borçlar ile elden çıkarır. Elden çıkarılan söz konusu grup, bazen, nakit yaratan birimler grubu, nakit yaratan tek bir birim, ya da nakit yaratan bir birimin parçası olabilir. Anılan grup, dönen varlıkları, kısa vadeli borçları ve TFRS 5'in ölçüm koşullarından hariç tutulmuş varlıklar da dahil olmak üzere, işletmenin bir varlık veya borcunu içerebilir.

TFRS 5 ölçme hükümleri kapsamı içinde olan bir duran varlığın, elden çıkarılacak bir duran varlık grubu içerisinde olması durumunda, TFRS 5 'in ölçme hükümleri söz konusu grubun tamamına uygulanır ve böylelikle ilgili grup defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülmüş olur.

Elden çıkarılacak varlık duran varlık grubunun içerisindeki her bir varlık ve borcun ölçülmesi ile ilgili hükümler Standardın 18'inci, 19'uncu ve 23'üncü maddelerinde açıklanmıştır.

Bu grubun, TMS 36 standardının 80-87 paragraflarına belirtildiği gibi, üzerine şerefiye tahsis edilmiş nakit yaratan bir birim veya bu birim içerisinde yer alan bir faaliyet olması durumunda, söz konusu grup işletme birleşmesinde kazanılmış olan şerefiyeyi de içerir.

Elden çıkarılacak varlık grubunun ölçümünde;

1-İlk sınıflandırmadan hemen önce varlık grubundaki tüm varlık ve yükümlülükler ilgili olduğu Standartlar çerçevesinde ölçülür. Tesisi makineler TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre Stoklar ise TMS 2 Stoklar Standardına göre ölçülür.

2-Varlık grubunun satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, gruba dahil varlık ve yükümlülüklerin toplam değerinden düşük ise değer düşüklüğü zararı kapsamlı kar veya zarar tablosunda raporlanır (md.20).

Elden çıkarılacak varlık grubu için muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının, defter değerine dağıtımında; değer düşüklüğü zararı öncelikle, şerefiye hesabı varsa bu hesaptan düşülür, kalan kısım standardın ölçümleme kapsamında yer alan duran varlıklara orantılı bir şekilde dağıtılır. Varlık grubunun içinde yer alan, ancak bu standardın ölçümleme kapsamı dışında tutulan varlıklara değer düşüklüğü zararından pay verilmez.

Örneğin varlık grubunun içinde gerçeğe uygun değerle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkul varsa, değer düşüklüğü zararından pay verilmez. Çünkü bu varlıklar ilgili oldukları Standartlar çerçevesinde ölçülür. TMS 36 standardına göre değer düşüklüğü zararının iptalinde şerefiyeye pay verilmez, diğer varlıklara defter değerlerine göre oransal olarak dağıtılır.

3-Satış amaçlı elde tutulan varlık grubunun izleyen dönemde değerlemesinde; satış amaçlı elde tutulan varlık grubu içinde yer alan ve TFRS 5 'in ölçülme kapsamı dışında olan duran varlık ya da dönen varlık niteliğindeki varlık ve yükümlülükler ilgili olduğu standartlar çerçevesinde değerlendirilir. Varlık grubunun defter değeri yeniden ölçümleme sonucuna göre düzeltilir.

Örnek: İşletme aşağıda bilgileri bulunan bir nakit yaratan birimi elden çıkarmaya karar vermiştir (Özerhan, Yanık,2012:381).

Kalemler	Varlık grubunun satış amaçlı olarak sınıflandırılmadan önceki raporlama tarihindeki defter değeri	Satış amaçlı sınıflandırılmadan hemen önce yeniden ölçülmüş defter değeri
Şerefiye	1.500	1.500
Tesis makine cihazlar (yeniden değerlendirme modeli)	4.600	4.000
Demirbaşlar (maliyet modeli)	5.700	5.700
Stoklar	2.400	2.200
Menkul kıymetler	1.800	1.500
Toplam	16.000	14.900

İşletmenin sınıflandırma öncesi varlık grubunu yeniden ölçümlemesi sonucu ortaya çıkan farkı (16.000-14.900=1.100TL) ilgili standartlara uygun olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	500	
652 VARLIKLARDA DEĞER AZALIŞ ZARARI HS.	600	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HS.		200
119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜKARŞILIĞI HS.		300
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.		600
Değer azalışın kaydı		

İşletme tesis makinelerini yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirmekte ama hesapta bakiye bulunmamaktadır. Tesis makine ve cihazların muhasebeleştirilmesinde direkt yöntem uygulanmaktadır.

İşletme sınıflandırma öncesi varlık grubunun satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini 13.000 TL olarak tahmin etmektedir.

Varlık grubunun net defter değeri	14.900
Varlık grubunun gerçeğe uygun değeri	(13.000)
Değer düşüklüğü zararı	1.900

Değer düşüklüğü zararının öncelikle bu varlık grubuyla ilgili şerefiyeden düşülmesi gerekir. Kalan kısım ise, TFRS 5 'in ölçüleme kapsamı içinde yer alan varlıklara defter değerleriyle orantılı olarak dağıtılır.

(1900-1.500=400)

Tesis makine ve cihazlar : $400/9.700=0,041*4.000=165$

Demirbaşlar : $400/9.700=0,041*5.700=235$

400

Kalemler	Satış amaçlı varlık sınıflandırılmadan önce yeniden ölçülmüş defter değeri	Değer düşüklüğü zararının dağıtımı	Satış amaçlı varlık grubunun değer düşüklüğü zararının dağıtımından sonraki defter değeri
Şerefiye	1.500	(1.500)	
Tesis makine cihazlar (yeniden değerlendirme modeli)	4.600	(165)	3.835
Demirbaşlar (maliyet modeli)	5.700	(235)	5.465
Stoklar	2.200		2.200
Menkul kıymetler	1.500		1.500
Toplam	14.900	(1.900)	13.000

19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN
DURAN VARLIKLAR HS.

13.000

Tesis makine ve cihazlar	3.835
Demirbaşlar	5.465
Stoklar	2.200
Menkul Kıymetler	1.500

68X DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN DEĞER AZALIŞI HS.	1.900	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HS.	200	
119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HS.	300	
261 ŞEREFİYE HS.		1.500
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.		4.000
255 DEMİRBAŞLAR HS.		5.700
152 MAMULLER HS.		2.400
110 HİSSE SENETLERİ HS.		1.800
Nakit yaratan birimin Satış amaçlıya devrinin kaydı		
-----/-----		

Satış amaçlı sınıflandırılan veya elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olan duran varlıklara bu sınıflandırma tarihinden itibaren amortisman ayrılması durdurulur. Varlık grubuna ilişkin borçlara ait faiz veya diğer giderlerin muhasebeleştirilmesine devam edilir.

3.3.Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlık Olarak Sınıflandırılan Duran Varlık/Varlık Grubunun Bilanço Dışı Bırakılması

Bir duran varlığın (veya elden çıkarılacak bir varlık grubunun) satış gününe kadar muhasebeleştirilmemiş olan kazanç veya kayıp tutarları, ilgili varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığı gün itibarıyla muhasebeleştirilir.

Satış amaçlı olarak elde bulundurulan varlık/varlık grubunun finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılma koşulları varlığın değerlendirme esasına dahil olduğu aşağıda belirtilen Standartların ilgili maddelerinde düzenlenmiştir:

-Maddi duran varlıklar için, TMS 16'nın 67-72'nci Paragrafları ve

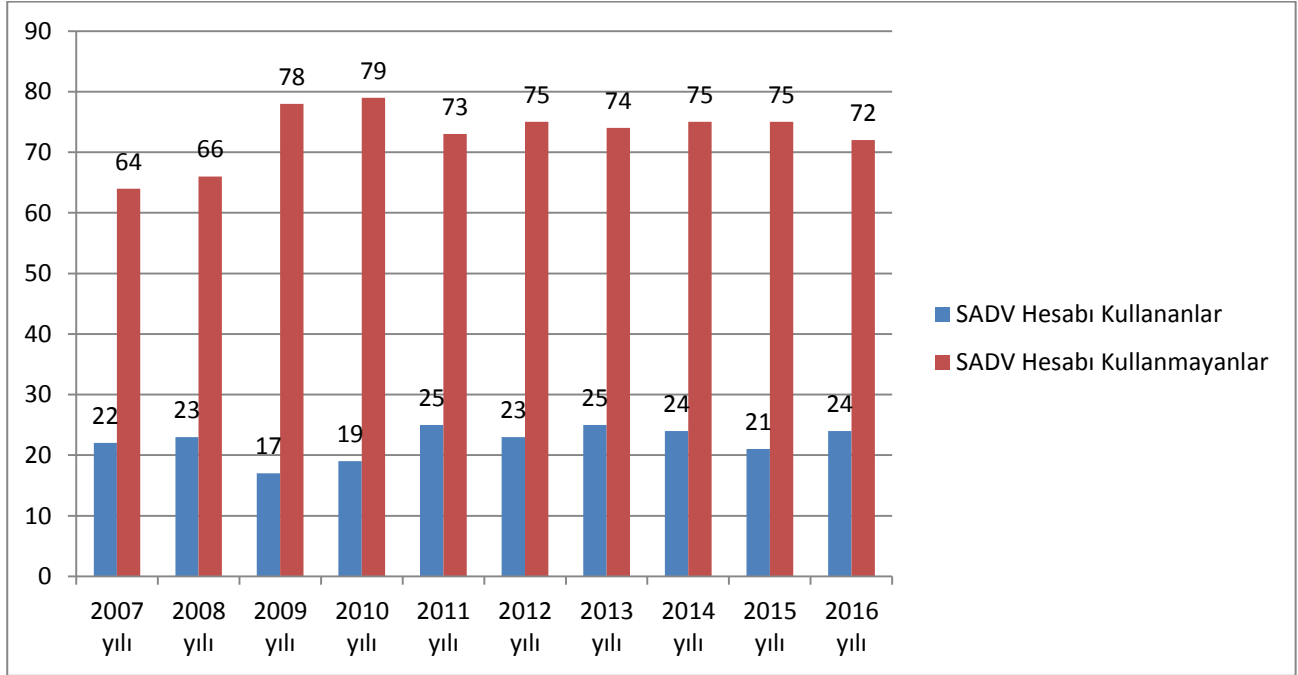
-Maddi olmayan duran varlıklar için, "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardının 112-117'nci Paragrafları.

Örnek: İşletmenin on iki ay içerisinde satışına karar verdiği makinenin sınıf değişikliği tarihindeki defter değeri 60.000 TL birikmiş amortismanı 20.000 TL ve satılabilmesi için 6.000 TL masraf ettiği makineyi 15.12.2016 tarihinde 50.000TL + KDV (%18) satmıştır (Sağlam, Yolcu, Eflatun, 2015:377).

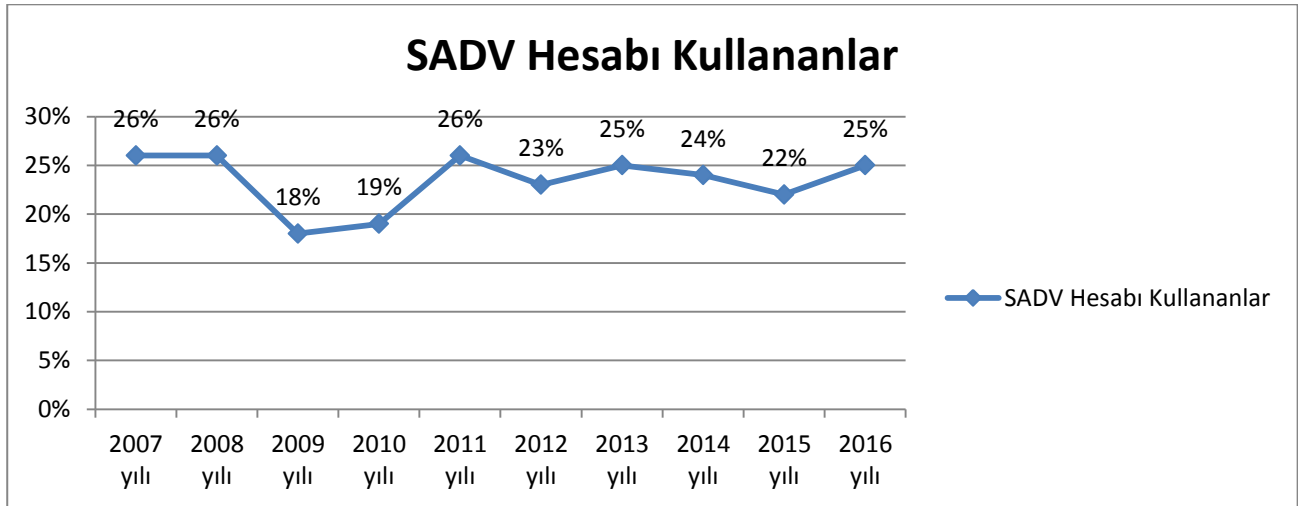
-----15.12.2016-----		
102 BANKALAR HS.	59.000	
299BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	20.000	
19X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN MADDİ DURAN VARLIK HS.		66.000
391 HESAPLANAN KDV HS.		9.000
67X SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN MADDİ DURAN VARLIK SATIŞ KARLARI HS.		4.000
Satış amaçlı duran varlık satış kaydı		
-----/-----		

4. BİST (BORSA İSTANBUL) 100 VE 30 ENDEKSİNDE YER ALAN FİRMALARIN 2007-2016 DÖNEMİNDE TFRS 5 UYARINCA SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARIN SINIFLANDIRILMASINA YÖNELİK OLARAK İNCELENMESİ

TFRS 5 satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler standardı ile uygulama bulan satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar kavramının **2007-2016 Döneminde BİST 100 Endeksindeki** muhasebeleştirilmesi araştırılmıştır. Bu amaçla, 10 yıllık dönemde 100 şirketin Kamuyu Aydınlatma Platformunda yayınlanan Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosu incelenmiştir. Bu verilerden yararlanılarak BİST 30 sonuçlarına da ulaşılmıştır. Bu bilgiler aşağıdaki grafiklerde gösterilmiştir.



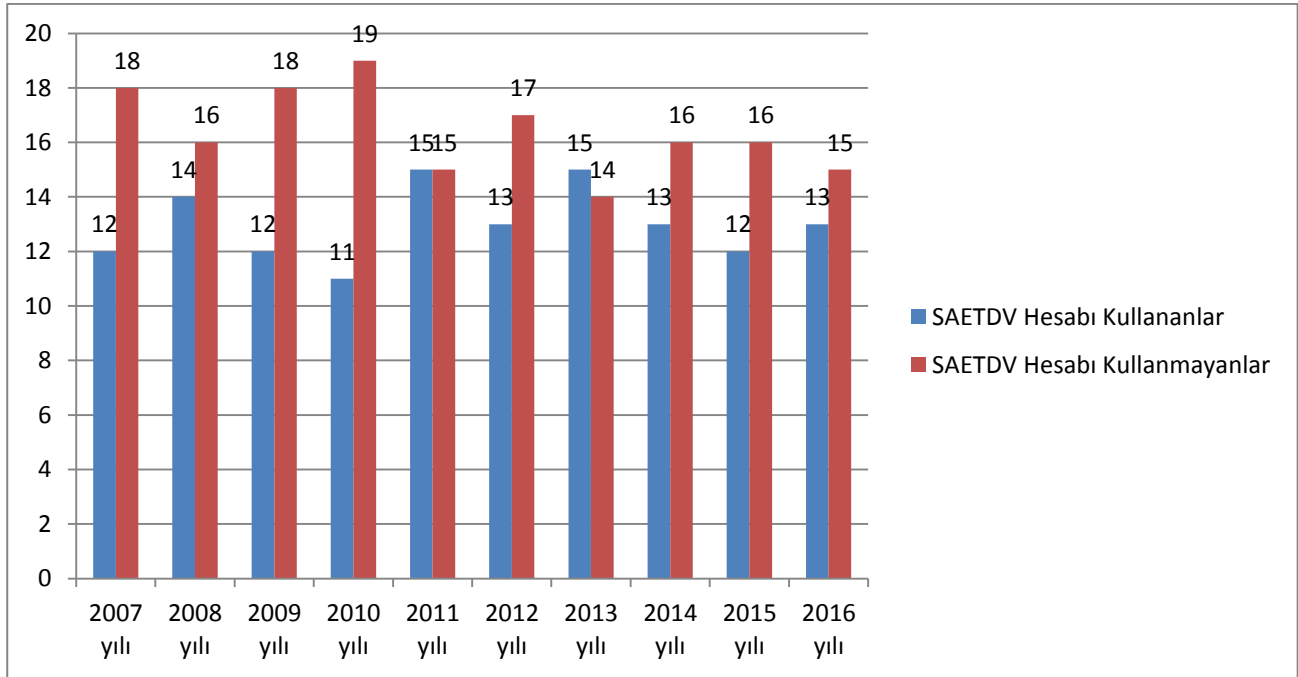
Grafik 1: İMKB 100 Endeksindeki Firmaların Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Hesaplarını Kullanma/Kullanmama Durumu



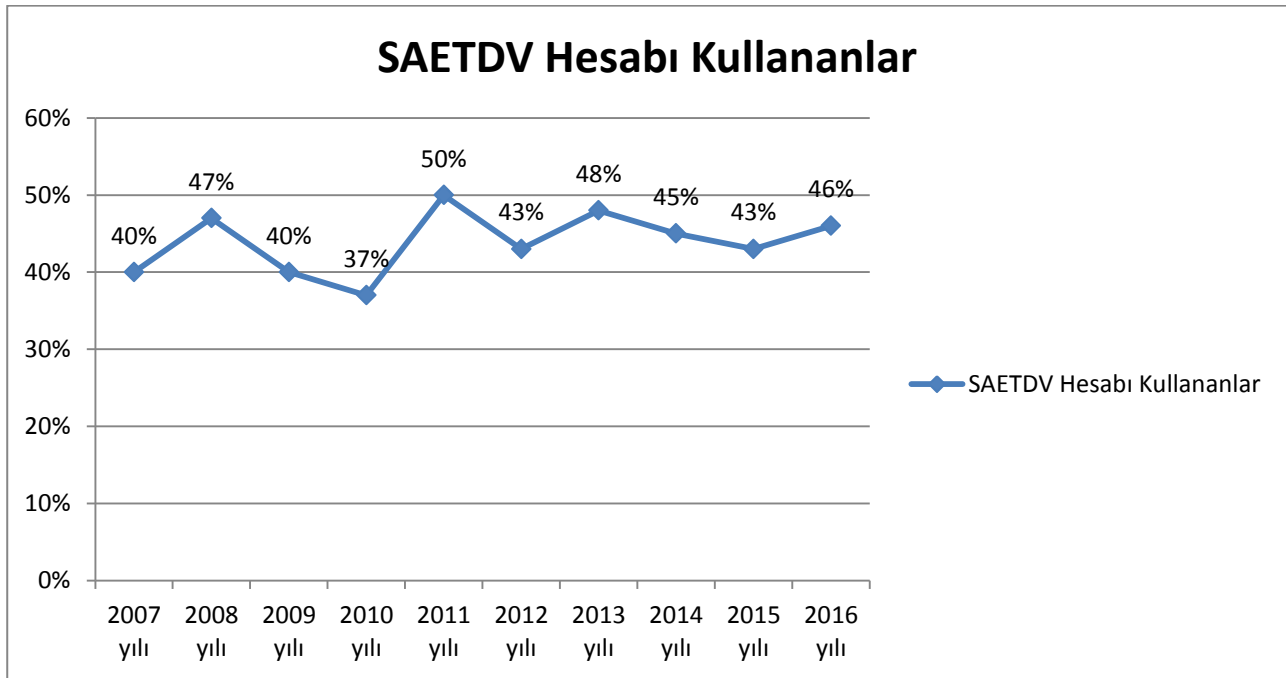
Grafik 2: İMKB 100 Endeksindeki Firmaların Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Hesaplarının Kullanım Durumu

BİST 100 endeksindeki firmalarda satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar hesabının kullanım yüzdesi 2007 yılında %26, 2008 yılında %26, 2009 yılında %18, 2010 yılında %19, 2011 yılında

%26, 2012 yılında %23, 2013 yılında %25, 2014 yılında %24, 2015 yılında %22 ve 2016 yılında da %25'dir.



Grafik 3: İMKB 30 Endeksindeki Firmaların Satı Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Hesaplarını Kullanma/Kullanmama Durumu



Grafik 4: İMKB 30 Endeksindeki Firmaların Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Hesaplarının Kullanım Durumu

BİST 30 endeksindeki firmalarda satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar hesabının kullanım yüzdesi 2007 yılında %40, 2008 yılında %47, 2009 yılında %40, 2010 yılında %37, 2011 yılında %50, 2012 yılında %43, 2013 yılında %48, 2014 yılında %45, 2015 yılında %43 ve 2016 yılında da %46'dır.

Bu sınıflandırmayı kullanan az sayıdaki firmanın da, satış amaçlı duran varlık sınıflamasını ve bu varlıklara ait borçların sınıflamasını standardın gereklerine göre yaptığı görülmüştür. Bu sınıflandırmayı yapan firmaların finansal tablo dipnotları incelendiğinde ise satış amaçlı duran varlık sınıflamasına dair detaylı açıklamalar yapıldığı belirlenmiştir. Bankacılık faaliyetinde bulunan altı firmanın altısında ise satış amaçlı duran varlık sınıflamasının yapıldığı görülmüştür.

5. SONUÇ

TFRS 5 standardı, hangi duran varlık/varlık grubunun satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılacağını ayrıntıları ile açıklamıştır. Bu sınıflamaya göre varlığın, derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekmektedir. Standart hangi durumlarda satış olasılığının yüksek olacağını ayrıntılarıyla tarif etmiştir. İşletmenin bir duran varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırmasının nedeni, işletme yönetimince artık o duran varlıktan satılarak nakit girişi yaratmasının beklenmesidir. Bundan dolayı satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar, finansal durum tablosunda kullanım amaçlı duran varlıklardan ayrı olarak dönen varlıkların altında ayrıca gösterilmeli ve satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak raporlanmalıdır.

Çalışmada elde edilen bulgular "Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlık hesabı"nın son on yıllık süreçte; BİST 100 endeksindeki firmalarda kullanılma oranının, en yüksek %26, en düşük %18 ve BİST 30 endeksindeki firmalarda ise en yüksek %50, en düşük %37 olarak gerçekleştiğini göstermektedir.

2016 yılında BIST 100 endeksindeki firmaların 24 ve 30 endeksindeki firmaların 13 tanesinde satış amaçlı duran varlık sınıflaması ve kaydı yapılmıştır.

2016 yılında BIST 30 endeksindeki firmaların Finansal Tablolarında Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık hesabı kullanımını en yüksek bankacılık sektöründe gerçekleştirmiştir. Bunun nedeni bankaların, kurumsal bir yapıya sahip olmaları ve Bankacılık Kanunu çerçevesinde, alacaklarından dolayı edinmek zorunda kaldıkları varlıklarını prensip olarak üç yıl içinde elden çıkarmalarının gerekmekte olmasıdır. Burada amaç, banka bilançosunun likiditesinin korunması ve aktif kalitesinin bozulmasının önüne geçilmesidir.

2007-2016 periyodunda Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller hesabının kullanım oranı BIST 100 endeksindeki firmalarda en yüksek %54, en düşük %34 iken BIST 30 endeksindeki firmalarda ise en yüksek %68, en düşük %50 olarak gerçekleşmiştir (Akpınar,2017:239). Çalışmada tespit edilen Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar hesabının kullanım oranları Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller hesabının kullanımına göre düşük kalmıştır.

Şirketlerin yönetsel kararlarını kısa vadeli planlanması, ani kararlar alması bu düşük kullanım oranının nedeni olarak düşünülebilir. İncelemede "Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık hesabı" kullanmamış ancak duran varlık satışı yapmış firmaların mevcut olması bunu açıklamaktadır.

Gerek Türkiye Muhasebe Standartlarını etkin uygulanması gerekse de şirket yönetiminin aldığı kararların finansal tablolarda doğru, tam ve zamanında açıklanması yatırımcı tercihleri üzerinde etki yaratmakta ve yatırım riskini azaltmaktadır.

Satış amaçlı duran varlık ve buna bağlı yükümlülük hesaplarının oluşturulmasının finansal tablo kullanıcılarına güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunumu ile sermaye piyasasının etkinliğinin artırılması açısından önemlidir.

Çalışmamızda BIST 100 ve BIST 30 endeksindeki firmalarda kullanım oranlarının düşük tespit edildiği TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Standardı, Ülkemizde 01.01.2018 tarihinden itibaren Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için hazırlanan BOBİ FRS setinde yer almamıştır.

KAYNAKÇA

Akbulut A. (2014). Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu (VUK/TDHP Finansal Tablolarının TFRS Finansal Tablolarına Dönüştürülmesi ve Sunumu), Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Akbulut A. (2015). Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş Karşılaştırmalı TMS/TFRS–Vergi Uygulamaları ve Sonuçları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Akdoğan, N., Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına uyum için Tekdüzen Hesap Planında yapılması gereken değişiklikler. Mali Çözüm Dergisi, (84), 29-70.

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

Akpınar, A. (2017). “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin BIST 100 ve BIST 30 Endeksindeki Firmalarda 2007-2016 Yılları arasında Kullanımlarının İncelenmesi”, International Journal of Academic Value Studies (Javstudies), Vol:3, Issue:15, 224-240.

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

Durmuş, A. H., Şen, Kıymetli, A. (2013-2014), T.C. İstanbul Üniversitesi KGK Geçiş Dönemi Eğitim Materyali-Türkiye Muhasebe Standartları ve TMS-TFRS Yorumları,

Gökgöz, A. (2012). “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık veya Varlık Grubunun Muhasebeleştirilmesi”. AİBÜ- İİBF Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 8(20. yıl özel sayısı), 67-86.

Örten, R., Kaval H., Karapınar, A. (2008), Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, TMS-TFRS, Gazi Kitabevi, Ankara.

Özerhan, Y., Yanık S. (2012), IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türmob Yayınları 427, 2. Baskı.

Sağlam, N.; Yolcu, M.; Eflatun, A. O. (2016). Örneklerle UFRS Kayıtları, Özbaran Ofset Matbacılık San.Ltd.Şti., Ankara.

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

Kap.gov.tr/Finansal Tablolar