

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin Tespiti Üzerine Bir Araştırma: Elazığ İli Örneği

Fikret OTLU¹
Meltem GÜL²

Öz

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler Standardı ile mali tablolarda duran varlıklar artık sadece kullanım amaçlı olarak sınıflanmayacaktır. Eğer satış amacıyla elde edilmişse ya da satış amacıyla elde tutuluyorsa TFRS 5'e göre dönen varlıklar içerisinde "Satış Amaçlı" başlığı altında ayrı raporlanması gerekmektedir. Bu çalışmada, TFRS 5 satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların nasıl sınıflandırılacağı, ölçülmesi ve değerlendirilmesi ve finansal tablolarda sunumu anlatılmaya çalışılmıştır. Ayrıca Elazığ ilindeki muhasebe meslek mensuplarının TFRS 5 satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler standardına yönelik bilgi düzeyleri çeşitli istatistiksel yöntemlerle analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda elde ettiğimiz bilgilere göre Elazığ ilindeki muhasebe meslek mensupları TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı hakkında bilgi sahibidir. Ayrıca çalışmamızın dikkat çeken sonuçlarından biri Elazığ ilindeki muhasebe meslek mensuplarının büyük bir kısmının TFRS 5 Satış amaçlı duran varlık sınıflandırması yapmamış olmalarıdır.

Anahtar Kelimeler: TFRS 5, Muhasebe Meslek Mensupları, Bilgi Düzeyi

Research on Determining The Accountants Knowledge Level About TFRS 5 on Non-Current Assets Held For Sale And Discontinued Operations Elazığ Sample

Abstract

Non-current assets will not be classified in financial statements only for use, with TFRS 5 on non-current assets held for sale and discontinued operations. If obtained or held for sale, they should be reported separately under the title of "For Sale" within current assets according to TFRS 5. In this study, it is tried to explain how to classify, measure and evaluate non-current assets held for sale and present them in financial statements. Furthermore, the knowledge level of accountants in Elazığ about TFRS 5 on non-current assets held for sale and discontinued operations is analyzed through various statistical methods. According to the information obtained at the end of the study, accountants in Elazığ have knowledge about TFRS 5 on non-current assets held for sale and discontinued operations. In addition, one of the prominent results of our study is that majority of accountants in Elazığ have not made any classification of non-current assets held for sale.

Keywords: TFRS 5, Accountants, Knowledge Level

1. Giriş

TMS/TFRS Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan standartlardır. Muhasebe standartları, finansal bilgilerin kayıt altına alınması ve raporlanması sırasında finansal tablo kullanıcılarına ve finansal bilgileri hazırlayanlara birlik sağlamak için yayınlanan standartların bütünüdür. Birçok çok uluslu işletme yatırımını yapmadan önce o

¹ Prof. Dr. İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, fikret.otlu@inonu.edu.tr

² Öğr. Gör. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu, m.gul@firat.edu.tr

ülkenin muhasebe standartlarının UMS/UFRS ile uyumlu olup olmadığını sorgulayacak ve belki yakın bir zamanda bu uygulamaya geçmemiş bir ülke yatırım yapılmayacak ülkeler arasında gösterilir hale gelebilecektir. Türkiye’de 31.12.2005 tarihinden itibaren borsaya kote olan şirketlerin büyük bir kısmının kullandığı standartlar “Türkiye Muhasebe Standartları” adıyla anılmakta olup, Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile tam uyumlu şekilde tüm şirketlerce uygulanmaya başlanmıştır (Çukacı ve Bulut Deniz, 2018: 152)

Tekdüzen Hesap Planında “Duran Varlıklar; bir yıldan veya 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 (Gökgöz 2018: 68).

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına göre duran varlıklar artık sadece kullanım amaçlı olarak sınıflandırılmayacaktır. Eğer duran varlıklar satış amaçlı tutuluyorsa ya da satış amaçlı elde edilmişse kullanım amaçlı tutulan duran varlıklardan farklı olarak sınıflandırılacak ve finansal durum tablosunda (bilançoda) ayrı raporlanacaklardır.(Çavuşoğlu ve Utku 2016: 89).

Çalışmamız iki bölümden oluşmuştur. Birinci bölümde TFRS 5 satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların nasıl sınıflandırılacağı, ölçülmesi ve değerlemesi ve finansal tablolarda sunumu anlatılmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde ise, Elazığ ilindeki muhasebe meslek mensuplarının TFRS 5 satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler standardına yönelik bilgi düzeyleri ve meslek mensuplarının cinsiyetleri ile bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmama durumu istatistiksel yöntemlerle analiz edilmeye çalışılmıştır.

2. TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler Standardı

TFRS 5’in öncesinde, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar konusuna, Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından, 1995 yılında yayınlanan “Uzun Ömürlü Varlıklardaki Bozulma ve Eksilmelerin Muhasebeleştirilmesi” ile 2001 yılında yayınlanan “Uzun Vadeli Varlıkların Elden Çıkarılması ve Muhasebeleştirilmesi” standartlarında yer verilmiştir (Sağlam vd., 2009: 1250).

Bu TFRS'nin amacı; satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir (TFRS 5, md.1).

Bu TFRS'nin sınıflandırma ve sunum koşulları, işletmenin, finansal tablolara yansıtılan tüm duran varlıkları ile elden çıkarılacak varlık gruplarına uygulanır. TFRS 5'de belirtilen ölçüm esasları, tüm duran varlıklara ve elden çıkarılacak varlık gruplarına uygulanır (TFRS 5, md. 2). Ancak, aşağıda belirtilen varlıklara TFRS 5'in ölçüm esasları uygulanmaz (TFRS 5, md.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 (TFRS 9 Finansal Araçlar) Standardı kapsamındaki finansal varlıklar,
- TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı çerçevesinde gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirilen duran varlıklar,
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı çerçevesinde gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülen duran varlıklar,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardı kapsamında sigorta poliçeleri üzerindeki sözleşmeden doğan haklar.

2.1. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Sınıflandırılması

Bir duran varlığın defter değerinin, duran varlığın mevcut ya da sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme söz konusu duran varlığı veya elden çıkarılacak varlık grubunu satış amaçlı olarak sınıflandırır (TFRS 5: md. 6).

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 alışlagelmiş satış şartlarına bağlı kalmak şartıyla varlığın mevcut koşullarda ani satışa hazır olması ve
- Duran varlığın satış olasılığının yüksek olması durumudur.

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

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



Şekil:1 Satış Amaçlı Sınıflandırma Ölçütleri

Kaynak; ÇAVUŞOĞLU ve Demirel, 2016: 96

2.2. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Ölçülmesi Ve Değerlemesi

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).

Satışın bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesi halinde, işletme satış maliyetini bugünkü değerinden ölçer. Satış maliyetinin bugünkü değerinde, zamanın geçmesinden kaynaklanan bir artış, finansman maliyeti olarak kâr veya zarar içerisinde gösterilir (TFRS 5: md.17).

TFRS 5'in ölçüm esası aşağıda tablo 1'de gösterilen varlıklara uygulanmaz.

Tablo 1: TFRS 5'in Ölçüm Kapsamına Girmeyen Varlıklar

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

Kaynak; ÇAVUŞOĞLU ve Demirel, 2016: 96

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık veya duran varlık grubu, amortisman tabii tutulmaz veya itfa edilmez. Ancak, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık grubuna ilişkin borçlara ait faiz veya diğer giderler muhasebeleştirilmeye devam edilir (TFRS 5: md.25).

İşletme, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırdığı duran varlık veya varlık grubunu, satış amaçlı sınıflandırma kriterlerini yitirmesi halinde, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırmaya son verir. Bu durumda; satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma öncesindeki varlığın değeri ve satış amaçlı sınıflandırma yapılmaması halinde ortaya çıkacak olan amortisman, itfa veya yeniden değerlendirme ile ilgili düzeltmeler göz önüne alınarak düzeltilir. Daha sonra düzeltilerek bulunan değer ile ilgili varlığın satılmamasına karar verildiği tarihteki geri kazanılabilir tutarı karşılaştırılır ve düşük olanı ile ölçüm yapılır (TFRS 5: md.26-27).

2.3.Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Finansal Tablolarda Sunumu

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).

Duran varlık olarak sınıflandırılmış varlıklar, satış amaçlı elde tutulma koşullarını sağladıkları takdirde bilançoda dönen varlıklar içerisinde ayrı olarak raporlanırlar (Gökçen vd., 2011: 62). Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuyla doğrudan bağlantılı olan dönen varlıklar, kısa ve uzun vadeli borçlar varsa tüm

bunlar bilançoda ayrı ayrı gösterilmelidir (Sağlam, 2009: 1259). Bu varlık ve borçlar birbiri ile mahsup edilemez ve tek bir tutar şeklinde gösterilemez (TFRS 5: md. 38).

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

3.Araştırma ve Değerlendirme

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Çalışmamızda Elazığ İlindeki muhasebe meslek mensuplarının TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler standardı hakkındaki bilgi düzeylerini tespit etmek esas amacımızdır.

Muhasebe, ulusal olduğu kadar uluslararası politik, ekonomik ve sosyal konularda uygulanabilen bir tekniktir. 20. yüzyılın son çeyreğinden beri muhasebe kurallarının ve standartlarının küreselleşmesi muhasebe ve finansal raporlamanın ulusal sınırları aşip uluslararası öneme kavuşmasını sağlamıştır. Bu sebeple Türkiye Finansal Raporlama Standartları ayrı bir önem taşımaktadır.

3.2.Araştırmanın Yöntemi ve Sınırlılıkları

Çalışmamız 2018 Temmuz ayında yapılmıştır. Elazığ Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasında kayıtları bulunun 204 serbest muhasebeci ve mali müşavir bulunmaktadır. Çalışma kapsamında 29'u henüz serbest muhasebeci ve mali müşavirlik belgesini almamış muhasebe meslek elemanı 89'u serbest muhasebeci ve mali müşavir, 2'si yeminli mali müşavir olmak üzere 120 muhasebe meslek mensubu ile görüşülerek yüz yüze anket yöntemi uygulanmıştır.

Bu araştırmada temelde nicel verilere dayalı araştırma ve ölçme yöntemi benimsenmiştir. Bu noktadan hareketle anket belirlenmesinde nicel verilere dayalı olan

araştırma ve ölçme yöntemlerinin benimsendiği çalışmalarda yaygın olarak kullanılan Likert ölçeği model olarak kullanılmıştır. Ölçekte yer alan ifadeler 5’li bir ölçeğe göre değerlendirilmektedir. Ayrıca hipotezlerin analizi için Bağımsız t testi uygulanmıştır. Anketler yüz yüze görüşme teknikleri uygulanarak doldurulmuş ve sonuçlar SPSS 22 programında değerlendirilmeye tabi tutulmuştur.

3.3.Güvenirlilik Analizi

Çalışmamızda Cronbach Alpha katsayısı 0,782 olarak gerçekleşmiştir. Bu rakam bize ölçeğin yeterli derecede güven arz ettiğini göstermektedir.

3.4.Araştırmanın Analizi

Araştırma analizi aşağıda sunacağımız tablolar ve bu tablolardaki sonuçların incelenmesi çerçevesinde gerçekleşecektir.

Tablo 2: Meslek Mensupları Hakkında Genel Bilgiler

Meslek Mensuplarının Cinsiyeti	Frekans	%
Kadın	19	% 15,8
Erkek	101	% 84,2
Toplam	120	% 100,0
Meslek Mensuplarının Unvanları		
Muhasebe Meslek Elemanı	29	% 24,2
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	89	% 74,2
Yeminli Mali Müşavir	2	% 1,7
Toplam	120	% 100,0
Meslek Mensuplarının Eğitim Durumu		
Ortaöğretim	22	% 18,3
Önlisans	35	% 29,2
Lisans	53	% 44,2
Lisansüstü	10	% 8,3
Toplam	120	% 100,0
Meslek Mensuplarının Yaşı		
25-35 yaş arası	24	% 20,0
35-45 yaş arası	38	% 31,7
45-55 yaş arası	38	% 31,7
55 ve üzeri	20	% 16,7
Toplam	120	% 100,0
Meslek Mensuplarının Tecrübesi		
5-10 yıl	25	% 20,8
10-15 yıl	50	% 41,7
15-20 yıl	29	% 24,2
20 yıl ve üzeri	16	% 13,3
Toplam	120	% 100,0
Satış Amaçlı Duran Varlık Sınıflandırması Yapma Durumları		
Evet	7	% 5,8
Hayır	113	% 94,2
Toplam	120	% 100,0
Sınıflandırmanın Yararlılığı Düşüncesi		
Evet	42	% 35,0
Hayır	38	% 31,7
Fikrim Yok	40	% 33,3
Toplam	120	% 100,0

120 meslek mensubuna uyguladığımız anketimize katılanların % 16'sı kadın % 84'ü erkektir. Meslek mensuplarının unvanlarına baktığımızda % 24'ü muhasebe meslek elemanı, % 74'ü serbest muhasebeci ve mali müşavir, % 2'sinin yeminli mali müşavir olduğunu görmekteyiz. Buradaki muhasebe meslek elemanı kavramı, serbest muhasebeci mali müşavirlerin yanında çalışan ve mali müşavirlik sınavına girip henüz belgesi olmayan kişileri temsil etmektedir. Meslek mensuplarının eğitim durumlarını incelediğimizde % 18'i ortaöğretim, % 29'u önlisans, % 44 lisans, % 8'i lisansüstü mezun durumundadır. Günümüzde lisans diplomasına sahip olmadan serbest muhasebeci ve mali müşavir belgesi almak mümkün olmamaktadır. Ortaöğretim ve önlisans mezun durumundaki katılımcılarımız 2008 yılına kadar serbest muhasebeci sıfatıyla faaliyette bulunan, ancak 2008 yılında çıkarılan serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlik kanundan sonra mali müşavirliğe geçiş hakkı tanınan kişilerden oluşmaktadır. Meslek mensuplarının yaşlarına baktığımızda, % 20'si 25-35 yaş arası, % 32'si 35-45 yaş arası, % 32'si 45-55 yaş arası ve % 16'sı 55 yaş üzerinde olduğunu görmekteyiz. Meslek mensuplarının tecrübelerine baktığımızda % 21'i 5-10 yıl, % 42'si 10-15 yıl, % 24'ü 15-20 yıl, % 13'ü 20 yıl ve daha fazla tecrübeye sahip olduklarını belirtmişlerdir. Meslek mensuplarının daha önce satış amaçlı duran varlık sınıflandırması yapma durumlarına baktığımızda, % 6'sı evet % 94'ü ise hayır yanıtını vermiştir. Bu durum bize meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun TFRS 5 Satış amaçlı duran varlık standardını kullanmadıklarını göstermektedir. Meslek mensuplarının satış amaçlı duran varlık sınıflandırması yapmanın yararlı olduğunu düşünüyor musunuz sorusuna % 35'i evet, % 32'si hayır, % 33'ü fikrim yok yanıtını vermiştir.

Tablo 3: Önergeler Hakkındaki Görüşler

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı	%						
	Hiç Bilmiyorum	Bilmiyorum	Fikrim Yok	Biliyorum	Çok İyi Bilmiyorum	Ortalama	Standart Sapma
• TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler standardının amaçlarını,	25,0	33,3	17,5	17,5	6,7	2,48	1,23
• TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler standardının kapsamına giren konuları,	8,3	20,0	8,3	50,8	12,5	3,39	1,18
• TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların sınıflandırılma koşullarını	15,8	10,8	30,8	26,7	15,8	3,15	1,28
• TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların özel durumlarını,	7,5	23,3	29,2	31,7	8,3	3,10	1,09
• TFRS 5 Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlığın finansal tablolarda sunumunu	15,0	23,3	15,8	32,5	13,3	3,05	1,30
• TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların ölçülmesini,	8,3	13,3	19,2	35,8	23,3	3,53	1,22
• TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların defter değerinin ölçümünü,	7,5	14,2	19,2	32,5	26,7	3,57	1,23
• TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar için amortisman ayrılıp ayrılmadığını,	20,8	14,2	14,2	29,2	21,7	3,17	1,46
• TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların muhasebeleştirilmesini,	16,7	28,3	10,8	27,5	16,7	2,99	1,38
• TFRS 5 Satış amaçlı olarak sınıflandırılan duran varlıklara ait yeniden değerlendirme artışlarını,	30,0	20,8	19,2	22,5	7,5	2,57	1,33
• TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların elden çıkarma süresini,	20,8	29,2	18,3	25,0	6,7	2,68	1,24
• TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların elden çıkarma süresinin uzaması durumunu,	9,2	30,0	20,8	28,3	11,7	3,03	1,19
• Meydana gelen değer azalışları ve artışlarının nasıl muhasebeleştirileceğini	15,0	12,5	26,7	30,8	15,0	3,18	1,27
• TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların satıştan vazgeçilmesi durumunda nasıl muhasebeleştirileceğini,	8,3	25,0	31,7	27,5	7,5	3,00	1,08
• Durdurulan faaliyetlerin gelir tablosunda raporlanmasını,	20,8	21,7	26,7	18,3	12,5	2,80	1,30

Meslek mensuplarına sunduğumuz önermeleri incelediğimizde, Meslek mensuplarının % 58'i TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler standardının amaçlarını,% 45'i TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların muhasebeleştirilmesini, % 51'i TFRS 5 Satış amaçlı olarak sınıflandırılan duran varlıklara ait yeniden değerlendirme artışlarını, % 50'si TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların elden çıkarma süresini, % 42'si Durdurulan faaliyetlerin gelir tablosunda raporlanması bilmediklerini ifade etmişlerdir. Meslek mensuplarının vermiş oldukları yanıtların ortalamasına baktığımızda bilmiyorum yanıtını verdikleri en yüksek ortalamalı önerme standardın amaçlarıdır. Meslek mensuplarının % 63'ü TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler standardının kapsamına giren konuları, % 42,5'i TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan

duran varlıkların sınıflandırılma koşullarını % 40'ı TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların özel durumlarını % 46'sı TFRS 5 Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlığın finansal tablolarda sunumunu % 59'u TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların ölçülmesini, % 59'u TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların defter değerinin ölçümünü, % 51'i TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların amortisman ayrılma durumlarını, % 40'ı TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların elden çıkarma süresinin uzaması durumunu, % 46'sı Meydana gelen değer azalışları ve artışlarının nasıl muhasebeleştirileceğini, % 35'i TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların satıştan vazgeçilmesi durumunda nasıl muhasebeleştirileceğini bildiklerini ifade etmişlerdir. Her önermeye en az % 8 en fazla % 32 fikirlerinin olmadıklarını belirtmişlerdir.

3.5 Hipotezlerin Bağımsız T Testi İle Analizi

Tablo 4. Kadın ve Erkek Meslek Mensuplarının Duran Varlığın Muhasebeleştirilmesinde Bilgi Düzeylerinin Farklılığının Analizi

Grup	n	Ortalama	Standart Sapma	t	df	p
Kadın	19	2,42	1,46	-1,98	118	0,49
Erkek	101	3,09	1,35			

H₀: Kadın ve erkek meslek mensuplarının satış amaçlı duran varlığın muhasebeleştirilmesindeki bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

H₁: Kadın ve erkek meslek mensuplarının satış amaçlı duran varlığın muhasebeleştirilmesindeki bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Bu durumda Asym Sig değeri (p) > 0,05 den büyük olduğundan kadın ve erkek meslek mensuplarının satış amaçlı duran varlığın muhasebeleştirilmesindeki bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur ve H₀ hipotezimiz kabul edilir. H₁ ise reddedilir.

Tablo 5. Kadın ve Erkek Meslek Mensuplarının Duran Varlık İçin Amortisman Ayrılmasında Bilgi Düzeylerinin Farklılığının Analizi

Grup	n	Ortalama	Standart Sapma	t	df	p
Kadın	19	2,16	1,60	-3,43	118	0,01
Erkek	101	3,36	1,35			

H₀: Kadın ve erkek meslek mensuplarının satış amaçlı duran varlığın amortisman ayrılma durumundaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

H₁: Kadın ve erkek meslek mensuplarının satış amaçlı duran varlığın amortisman ayrılma durumundaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Bu durumda Asym Sig değeri (p) $< 0,05$ den küçük olduğundan kadın ve erkek meslek mensuplarının satış amaçlı duran varlığın amortisman ayrılma durumundaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır. Ve H_0 hipotezimiz reddedilir. H_1 ise kabul edilir.

Tablo 6. Kadın ve Erkek Meslek Mensuplarının Duran Varlığın Finansal Tablolarda Sunulmasında Bilgi Düzeylerinin Farklılığının Analizi

Grup	n	Ortalama	Standart Sapma	t	df	p
Kadın	19	2,47	1,22	-2,16	118	0,33
Erkek	101	3,18	1,30			

H_0 : Kadın ve erkek meslek mensuplarının satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlığın finansal tablolarda sunulması durumundaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

H_1 : Kadın ve erkek meslek mensuplarının satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlığın finansal tablolarda sunulması durumundaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Bu durumda Asym Sig değeri (p) $> 0,05$ den büyük olduğundan kadın ve erkek meslek mensuplarının satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlığın finansal tablolarda sunulması durumundaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Ve H_0 hipotezimiz kabul edilir. H_1 ise reddedilir.

4. Sonuç

İşletmeler, uzun vadeli amaçlarla almış oldukları duran varlıklarını veya varlık gruplarını bir yıl içerisinde elden çıkarmayı düşünebilirler. Bu durumda söz konusu duran varlıklar veya varlık grupları TFRS 5 standardı gereği satış amaçlı elde tutulan varlık veya varlık grubu olarak sınıflandırılmalıdır. Söz konusu sınıflandırma işletmenin finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosunun sonuçlarının gerçeğe yakın olmasını önemli ölçüde etkilemektedir.

Bu çalışmada; satış amaçlı olarak elde tutulan duran varlıkların TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına göre nasıl sınıflandırılacağı ve satış amaçlı duran varlıkların ölçümü, değerlemesi ve finansal tablolarda sunumu anlatılmaya çalışılmış ve TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına yönelik Elazığ İlindeki meslek mensuplarının bilgi düzeyi ve cinsiyetler arasında anlamlı farklılık olup olmama durumu analiz edilmiştir.

Sonuçları incelediğimiz zaman meslek mensuplarının en az % 40'ının TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı hakkında bilgi sahibi olduğu görülmektedir. Meslek mensuplarının cinsiyetleri ve bilgi düzeyleri arasındaki anlamlı ilişki sadece satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar için amortisman ayırma durumunda ortaya çıkmıştır. Çalışmamızda ortaya çıkan en önemli sonuç ise meslek mensuplarının % 94'ünün satış amaçlı duran varlık sınıflandırması yapmamış olmalarıdır. Bunun nedenleri arasında Elazığ ilindeki işletmelerin hem ölçek hem de faaliyet çeşitliliği bakımından çok büyük işletmeler olmadığını ve işletmelerin duran varlıklarını daha çok yatırım amaçlı olarak kullandıklarını söyleyebiliriz.

Kaynakça

AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan (2007), "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler" Mali Çözüm Dergisi, s 84.

ÇAVUŞOĞLU, Kürşad ve UTKU DEMİREL, Burcu (2016), "Duran Varlıkların TFRS 5 Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve BIST (Borsa İstanbul) 30 Endeksinde Yer Alan Firmaların TFRS 5 Uyarınca Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Sınıflandırılmasına Yönelik Olarak İncelenmesi" Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies 2 (1), 88-111.

ÇUKACI, Yusuf Cahit ve DENİZ BULUT Mehtap, (2018), Mevcut Muhasebe Uygulamaları ve Muhasebe Standartları Açısından Önemlilik Kavramı ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Bu Bağlamda Değerlendirilmesi, Turkish Studies, Economics, Finance and Politics, Olume 13/22, Summer 2018.

GORNİK Tomaszewski Sylwia ve SHOAF, Victoria (2005), "Accounting for noncurrent assets held for sale and discontinued operations converges" Bank Accounting and Finance, 18 (1), 4348.

GÖKÇEN, Gürbüz; ATAMAN, Başak; ÇAKICI, Cemal (2011), "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları" İstanbul: Türkmen Kitabevi.

GÖKGÖZ, Ahmet (2018), "Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Veya Varlık Grubunun Muhasebeleştirilmesi" Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:8, Özel Sayı, 8:67-86.

KÜTING, Karlheinz ve WIRTH, Johannes (2010); "Discontinued Operations und veräußerungsorientierte Bilanzierung nach IFRS 5 – ein Mehrwert für die Berichterstattung? Zeitschrift für Internationale und Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, (12), 719-728

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: 25.04.2018].

MIRZA, Abbas Ali, GRAHAM John Holt (2011), IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook. USA: John Wiley and Sons Inc.

ÖRTEN, Remzi; KAVAL, Hasan; KARAPINAR Aydın (2012), Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları - Uygulama ve Yorumları. Ankara: Gazi Kitabevi.

SAĞLAM, Necdet; ŞENGEL, Salim; ÖZTÜRK, Bünyamin (2009), UFRS – UMS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı, http://www.kgk.gov.tr/TMSTFRS2018Seti/IFRS/IFRS_5_2018.pdf Erişim Tarihi 25.04.2018