

# TFRS 5

## **SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER**

### **GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ**

- “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 16/03/2006 tarih ve 26110 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;

1. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no’lu,
2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 68 sıra no’lu,
3. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
4. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 75 sıra no’lu,
5. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 107 sıra no’lu,
6. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 123 sıra no’lu,
7. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 129 sıra no’lu,
8. 05/05/2009 tarih ve 27219 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 148 sıra no’lu,
9. 29/07/2009 tarih ve 27303 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 162 sıra no’lu,
10. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 176 sıra no’lu,
11. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu,
12. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 217 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Birinci ve üçüncü değişiklikler yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- İkinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 27 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 27’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Altıncı değişiklik TMS 41 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Sekizinci değişiklik esas itibariyle 30/06/2009 tarihinden sonra ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları) için geçerlidir. TFRS Yorum 17’nin 01/07/2009 öncesinde başlayan hesap dönemlerinde uygulanması durumunda, ilgili değişiklik söz konusu önceki dönemler için de uygulanır.
- Dördüncü, beşinci, yedinci, dokuzuncu ve onuncu değişiklikler ise doğrudan TFRS 5 tarafından yapılmış olup, dördüncü değişiklik 31/12/2007, beşinci ve yedinci değişiklikler 31/12/2008, dokuzuncu değişiklik 31/12/2009, onuncu değişiklik ise 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- On birinci değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012

tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.

- On ikinci değişiklik TFRS 11 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- **Yukarıda yer verilen Teblięlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TFRS 5'in ilgili Teblięlere göre düzeltilmiő son Őekli yer almaktadır. Standardı bu Őekliyle uygulamayı tercih etmeyen Őletmeler, TFRS 5'in bu değişiklikler öncesindeki Şekline Kurulumuzun resmi internet sitesinden ([www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr)) ve ilgili resmi gazetelerden ([rega.basbakanlik.gov.tr](http://rega.basbakanlik.gov.tr)) ulaşabilirler.**

## Türkiye Finansal Raporlama Standardı 5 (TFRS 5)

### Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

#### Amaç

1. Bu TFRS'nin amacı; satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir. Bu TFRS, özellikle, aşağıda belirtilen hususları zorunlu kılar:
  - (a) Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur; ve
  - (b) Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar finansal durum tablosunda (*bilançoda*) ayrı olarak sunulur; durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar ise kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulur.

#### Kapsam

2. Bu TFRS'nin sınıflandırma ve sunum koşulları, işletmenin, finansal tablolara yansıtılan tüm duran varlıkları<sup>1</sup> ile elden çıkarılacak varlık gruplarına uygulanır. Bu TFRS'nin ölçüm ile ilgili koşulları; ilgili Standart doğrultusunda ölçülmesine devam edilecek Paragraf 5'te belirtilen varlıklar hariç olmak üzere, muhasebeleştirilen tüm duran varlıklara ve elden çıkarılacak varlık gruplarına (Paragraf 4'te açıklandığı üzere) uygulanır.
3. "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" Standardı doğrultusunda duran varlık olarak sınıflandırılmış olan varlıklar, bu TFRS'de yer alan satış amaçlı elde tutulma koşullarını karşılayana kadar dönen varlık olarak sınıflandırılmaz. Bir işletmenin yeniden satmak amacı ile edinmiş olduğu, normalde duran varlık olarak işlem göreceği bir sınıfa dahil olan varlıklar, bu TFRS doğrultusunda satış amaçlı elde tutulma koşulunu sağlamadığı sürece dönen varlık olarak sınıflandırılmaz.
4. 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, nakit yaratan tek bir birim, ya da nakit yaratan bir biriminin<sup>2</sup> parçası olabilir. Anılan grup, dönen varlıkları, kısa vadeli borçları ve Paragraf 5'te bu TFRS'nin ölçüm koşullarından hariç tutulmuş varlıklar da dahil olmak üzere, işletmenin herhangi bir varlık veya borcunu içerebilir. Bu TFRS'nin ölçme hükümleri kapsamı içinde olan bir duran varlığın, elden çıkarılacak bir duran varlık grubuna dahil olması durumunda, bu TFRS'nin ölçüme ilişkin 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 duran varlık grubunun içerisindeki her bir varlık ve borcun ölçülmesi ile ilgili hükümler 18, 19 ve 23 üncü Paragraflarda yer almaktadır.
5. Bu TFRS'nin ölçüm esasları<sup>3</sup>, aşağıda belirtilen Standartların kapsadığı varlıklara tek başlarına veya elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olarak uygulanmaz:
  - (a) Ertelenmiş vergi varlıkları (TMS 12 Gelir Vergileri).
  - (b) Çalışanlara sağlanan faydalar sonucunda edinilen varlıklar (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar).

**[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Uygulamaya Başlamayan İşletmeler TFRS 5'in 5 inci Paragrafının (c) bendini aşağıdaki şekilde uygular]**

- (c) "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" kapsamındaki finansal varlıklar.

<sup>1</sup> Likidite sunumuna göre sınıflandırılan varlıklar açısından duran varlıklar; raporlama döneminden itibaren 12 aydan daha fazla bir sürede geri kazanılması beklenen tutarları içeren varlıklardır. 3 üncü Paragraf bu tür varlıkların sınıflandırılmasında uygulanır.

<sup>2</sup> Ancak, 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 gelir ve nakit yaratan bir birimin parçası olan elden çıkarılacak varlıklar grubu, ayrı bir nakit yaratan birim şekline bürünür.

<sup>3</sup> Söz konusu varlıkların diğer uygun TFRS'ler aracılığıyla ölçülmesini gerektiren 18 ve 19 uncu Paragraflar dışındaki.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının Uygulamasına Başlayan İşletmeler TFRS 5’in 5 inci Paragrafının (c) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

(c) “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı kapsamındaki finansal varlıklar.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının Uygulamasına Başlayan İşletmeler TFRS 5’in 5 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

(c) “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı kapsamındaki finansal varlıklar.

(d) "TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" Standardındaki gerçeğe uygun değer yöntemi doğrultusunda muhasebeleştirilen duran varlıklar.

(e) "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" Standardı doğrultusunda gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülen duran varlıklar.

(f) "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" Standardında tanımlanan, sigorta poliçeleri üzerindeki sözleşmeden doğan haklar.

5A. Bu TFRS’nin 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 geçerlidir.

5B. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları) veya durdurulan faaliyetlere ilişkin açıklamalar bu TFRS’de ele alınmaktadır. Diğer TFRS’lerin açıklamaya yönelik hükümleri, aşağıdaki özellikleri taşımadıkça, bu tür varlıklar (veya varlık grupları) için geçerlilik arz etmez:

(a) İlgili açıklamalar, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklara (veya elden çıkarılacak varlık gruplarına) veya durdurulan faaliyetlere ilişkin özel hükümler içermekte veya

(b) 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 Standartta 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 gerekebilir

#### **Duran varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık gruplarının) satış veya ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılması**

6. **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 sınıflandırır.**

7. Bu durumun geçerli olabilmesi için; ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) bu tür varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satışında sıkça rastlanan ve alışılmış koşullar çerçevesinde derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir.

8. 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 olmalıdır. Ayrıca, varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu) cari gerçeğe uygun değeriyle uyumlu bir fiyat ile aktif olarak pazarlanıyor olmalıdır. Ayrıca satışın, Paragraf 9’da izin verilen durumlar haricinde, 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 gerekir. İlgili mevzuatın bu tür bir onayı gerekli kıldığı durumlarda, satış olasılığının yüksek olup olmadığının değerlendirilmesinde, satış işleminin ortaklar tarafından onaylanma olasılığı da göz önünde bulundurulmalıdır.

- 8A. Bağı ortaklığı üzerindeki kontrolünün kaybedilmesi sonucunu doğuran bir satış planı oluşturmuş olan bir işletme, satış sonrasında eski bağı ortaklığı üzerinde herhangi bir payı kalıp kalmayacağına bakılmaksızın, 6 – 8 inci Paragraflarda belirtilen koşullar karşılandığı anda söz konusu bağı ortaklığın tüm varlık ve borçlarını satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırır.
9. 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 (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satışına yönelik satış planının devam etmekte olduğuna dair yeterli kanıt bulunması durumunda; satış işlemini tamamlamak için gerekli olan sürenin uzaması, ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasını engellemez. Anılan durum Ek-B’ de yer alan koşulların gerçekleşmesi durumunda geçerli olacaktır.
10. Takas işleminin, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı doğrultusunda ticari bir özünün bulunması durumunda, ilgili satış işlemleri, duran varlıkların diğer duran varlıklarla takasını içerir
11. 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; ancak Paragraf 8 de belirtilen bir yıllık süre koşulunun sağlanması (Paragraf 9’da izin verilen durumlar dışında) ve edinme tarihi itibariyle henüz sağlanmamış olan Paragraf 7 ve 8’deki diğer koşulların edinme tarihini müteakip kısa bir süre içerisinde (genellikle 3 ay içerisinde) karşılanması ihtimalinin yüksek olması durumunda mümkündür.
12. 7 ve 8 inci Paragraflardaki kriterlere uyumun raporlama döneminden (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. Ancak söz konusu kriterlerin raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra, fakat finansal tabloların yayımlanmasına ilişkin onaydan önce karşılanması durumunda, işletme Paragraf 41(a), (b), ve (d)’de belirtilen bilgileri dipnotlarda açıklar.
- 12A. Bir duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu), işletmenin ilgili varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) ortaklarına dağıtma yönünde taahhütte bulunduğu andan itibaren, ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılır. Bunun olabilmesi için, ilgili varlıkların mevcut durumlarında hemen dağıtılabilmek imkânlarının bulunması ve dağıtımın gerçekleşme olasılığının yüksek olması gerekir. 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 gerekir. 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 olasılıkları da göz önünde bulundurulmalıdır.

### **Kullanımdan çekilecek duran varlıklar**

13. İşletme, kullanımdan çekilecek bir duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı olarak sınıflandırmaz. Bunun nedeni; varlığın defter değerinin esas itibariyle, kullanımının devamı suretiyle geri kazanılacak olmasıdır. Ancak kullanımdan çekilmek üzere olan elden çıkarılacak bir duran varlık grubunun, Paragraf 32 (a)-(c)’deki koşulları sağlaması durumunda, işletme, ilgili grubun kullanımına son verildiği gün itibariyle faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını Paragraf 33 ve 34 doğrultusunda, durdurulan faaliyetler olarak sunar. Kullanımdan çekilecek duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları); ekonomik ömürlerinin sonuna kadar kullanılacak duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları) ile satılmayıp faaliyetine son verilecek olan duran varlıkları (veya elden çıkarılacak varlık gruplarını) içerir.
14. İşletme geçici olarak kullanım dışı bırakılan bir duran varlığı, kullanımdan çekilecek varlıklarda olduğu gibi, sürekli bir biçimde kullanımdan kaldırılmış gibi gösteremez.

## **Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan duran varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık gruplarının) ölçümü**

### **Duran varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) ölçümü**

15. İşletme satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığı (veya elden çıkarılacak duran varlık grubunu) defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçer.
- 15A. Ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu), defter değeri ile dağıtım maliyetleri\* düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanıyla ölçülür.
16. Yeni edinilmiş bir varlığın (veya elden çıkarılacak duran varlık grubu), satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma koşullarını karşılama halinde (bakınız: Paragraf 11), Paragraf 15’de yer alan hükmün uygulanması, ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak duran varlık grubunun) daha önce sınıflandırılmamış olması koşuluyla (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) ilk muhasebeleştirilmesi sırasında defter değeri (örneğin, maliyeti) ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülmesi sonucunu doğurur. Bu nedenle, ilgili varlık (veya elden çıkarılacak duran varlık grubu), işletme birleşmesinin bir parçası olarak edinilmiş ise, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülür.
17. Satışın bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesi durumunda, işletme satış maliyetini bugünkü değerinden ölçer. Satış maliyetinin bugünkü değerinde, zamanın geçmesinden kaynaklanan bir artış, finansman maliyeti olarak kâr veya zarar içerisinde gösterilir.
18. İlgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak ilk sınıflandırılmasının hemen öncesinde, söz konusu varlığın (veya grup içindeki tüm varlık ve gruba ilişkin borçların) defter değeri, ilgili TFRS’ler çerçevesinde ölçülür.
19. Elden çıkarılacak bir varlık grubunun sonraki yeniden ölçümünde; bu TFRS’nin ölçme koşulları içerisinde yer almayan, ancak satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan söz konusu gruba dahil bulunan herhangi bir varlık veya borcun defter değeri, anılan grubun satış maliyetinin gerçeğe uygun değerinden düşülmesi suretiyle yeniden ölçülmesi öncesinde, ilgili TFRS’ler çerçevesinde yeniden ölçülür.

### **Değer düşüklüğü zararlarının ve iptallerinin muhasebeleştirilmesi**

20. İşletme, Paragraf 19’a göre muhasebeleştirilmemiş olması durumunda, 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 yansıtır.
21. Bu TFRS 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 muhasebeleştirir.
22. 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 muhasebeleştirir:
  - (a) Paragraf 19 doğrultusunda muhasebeleştirilmemiş olması ancak
  - (b) Bu TFRS’de belirtilen ölçme koşullarını sağlayan duran varlıklar için, bu TFRS veya daha öncesinde TMS 36’ya göre muhasebeleştirilmiş olan birikmiş değer düşüklüğü zararlarını aşmaması koşuluyla.
23. Elden çıkarılacak varlık grubu için muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı (veya sonradan meydana gelen herhangi bir kazanç), bu TFRS’nin ölçme koşulları kapsamına giren grup içindeki duran varlıkların defter değerini, TMS 36’nın 104 (a) ve (b) ile 122 nci Paragraflarında belirtilen dağıtım esasları çerçevesinde azaltır (veya arttırır).
24. Bir duran varlığın (veya elden çıkarılacak bir varlık grubunun) satış gününe kadar muhasebeleştirilmeyen kazanç veya kaybı, ilgili varlığın finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı

birakıldığı gün itibariyle muhasebeleştirilir. Finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılma koşullarına aşağıda belirtilen Standartlarda düzenlenmiştir:

- (a) Maddi duran varlıklar için, TMS 16'nın 67-72 nci Paragrafları ve
- (b) Maddi olmayan duran varlıklar için, "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardının 112-117 nci Paragrafları.

25. İşletme, satış amaçlı sınıflandırılan veya satış amaçlı sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olan bir duran varlığı amortismanına tabi tutmaz (veya itfa etmez). Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna ilişkin borçlara ait faiz veya diğer giderlerin muhasebeleştirilmesine devam eder.

#### **Satış planına ilişkin değişiklikler**

26. İşletme bir varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı olarak sınıflandırılmış ancak, Paragraf 7-9'da yer alan koşullar artık karşılanamamakta ise, söz konusu varlığın (veya elden çıkarılacak grubunun) satış amaçlı olarak sınıflandırılmasına son verir.
27. 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);
  - (a) Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmasından önceki ve varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmamış olması durumunda ortaya çıkan amortisman, itfa veya yeniden değerlendirme ile ilgili düzeltmeler göz önüne alınarak belirlenen defter değeri ve
  - (b) Sonradan satılmamasına karar verildiği gündeki geri kazanılabilir tutarından<sup>4</sup>, düşük olanı ile ölçer.

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulamayan İşletmeler TFRS 5'in 28 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

28. İşletme, Paragraf 7-9'da yer alan koşulların artık karşılanmadığı dönemde; satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen duran varlığın defter değeri için gerekli olan düzeltmeleri, devam etmekte olan faaliyetlerden elde edilen gelirler<sup>5</sup> hesabına dahil eder. İşletme bu düzeltmeleri, varsa, Paragraf 37 doğrultusunda muhasebeleştirilen kâr veya zararın sunulduğu kapsamlı gelir tablosu içerisinde sunar.

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler TFRS 5'in 28 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]**

29. 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, 7-9 uncu Paragraflarda yer alan koşulların sağlanması şartıyla grup olarak ölçmeye devam eder. 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 ölçülür. Koşulları sağlamayan herhangi bir duran varlığın satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına 26 nci Paragraf uyarınca son verilir.

#### **Sunum ve açıklama**

**30. İşletme, duran varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık gruplarının) elden çıkarılmasının veya durdurulan faaliyetlerin finansal etkilerini finansal tablo kullanıcılarının değerlendirebilmelerini sağlayacak bilgiyi sunar ve kamuoyuna açıklar.**

<sup>4</sup> Duran varlığın nakit yaratan bir birimin parçası olması durumunda, geri kazanılabilir değeri, TMS 36 doğrultusunda ilgili nakit yaratan birimde oluşan değer düşüklüğü zararının dağıtılması sonrasında belirlenen defter değeridir.

<sup>5</sup> Varlığın satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılması öncesinde TMS 16 veya TMS 38 doğrultusunda yeniden değerlendirilmiş maddi veya maddi olmayan duran varlık olmaması durumunda, düzeltme yeniden değerlendirme artışı veya azalışı olarak gösterilir.

## **Durdurulan faaliyetlerin sunumu**

31. Bir işletme birimi, faaliyetleri ve finansal raporlama amaçları açısından işletmenin diğer kısmından açıkça ayırt edilebilen faaliyet ve nakit akışlarını kapsar. Başka bir deyişle; bir işletme birimi, kullanım amaçlı olarak elde tutulması sırasında nakit yaratan birim ya da birimler grubu olacaktır.
32. Durdurulan bir faaliyet, bir işletmenin elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir kısımdır ve:
  - (a) Ayrı bir ana iş kolunu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesini ifade eder,
  - (b) Ayrı bir ana iş kolunun veya faaliyetlerin coğrafi bölgesinin tek başına koordine edilmiş bir plan çerçevesinde satışının bir parçasıdır, veya
  - (c) Sadece yeniden satış amacı ile elde edilen bir bağlı ortaklıktır.
33. İşletme aşağıdakileri kamuoyuna açıklar:
  - (a) Kapsamlı gelir tablosunda aşağıdakilerin toplamını gösteren tek bir tutar:
    - (i) Durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kâr veya zararı ve
    - (ii) Gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmesi veya durdurulan faaliyetleri oluşturan varlık veya varlık grubunun (gruplarının) elden çıkarılması sırasında muhasebeleştirilen vergi öncesi kazanç veya kayıplar.
  - (b) (a) maddesinde yer alan tutarın aşağıdakiler çerçevesinde analizi:
    - (i) Durdurulan faaliyetlerle ilgili gelirler, giderler ve vergi öncesi kâr veya zarar;
    - (ii) TMS 12 Paragraf 81(h) uyarınca ilgili gelir vergisi gideri,
    - (iii) Gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmesi veya durdurulan faaliyetleri oluşturan varlık veya varlık grubunun (gruplarının) elden çıkarılması sırasında muhasebeleştirilen kazanç veya kayıplar; ve
    - (iv) TMS 12 paragraf 81(h) uyarınca ilgili gelir vergisi gideri.

Söz konusu analiz, dipnotlarda veya kapsamlı gelir tablosunda sunulabilir. Analizin kapsamlı gelir tablosunda sunulması durumunda, sürdürülen faaliyetlerden ayrı olarak, durdurulan faaliyetler için tanımlanan bir bölümde gösterilir. 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 yoktur (bakınız: Paragraf 11).
  - (c) Durdurulan faaliyetlerin işletme, yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilişkilendirilen net nakit akışları. Söz konusu açıklama dipnotlarda veya gelir tablosu üzerinde sunulabilir. Edinilmesi sırasında satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılma koşullarını taşıyan, bağlı ortaklık niteliğindeki yeni edinilen elden çıkarılacak varlık grupları açısından anılan tür bir açıklamaya gerek yoktur (bakınız: Paragraf 11).
  - (d) Sürdürülen veya durdurulan faaliyetlerden elde edilen, ana ortaklığın sahiplerine ait gelir tutarı. Bu açıklamalar dipnotlarda veya kapsamlı gelir tablosunda sunulabilir.
- 33A. Bir işletme kar veya zarar bileşenlerini TMS 1 (2008 yılında yayımlanan)'in 81 inci Paragrafında tanımlandığı gibi bireysel bir gelir tablosunda sunarsa, durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak tanımlanan bir bölüm, bu ayrı tabloda sunulur.
34. Kamuoyuna yapılacak açıklamanın, sunumu yapılan son döneme ilişkin raporlama dönemi sonu itibarıyla durdurulan faaliyetlerin tamamını kapsamı açısından; işletme, Paragraf 33'te belirtilen açıklamaları finansal tablolarında yer alan önceki dönemlere ilişkin olarak yeniden sunar.
35. 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 alır. Söz konusu düzeltmelerin niteliği ve tutarı açıklanır. Bu düzeltmelerin ortaya çıkabileceği durumlara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:



- (a) Satın alma fiyatına ilişkin düzeltmeler ile tazminat konularının alıcı ile çözülmesi gibi, elden çıkarma işleminin koşullarından ortaya çıkan belirsizliklerin çözümü.
- (b) 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.
- (c) Anlaşmanın elden çıkarma işlemi ile doğrudan bağlantılı olması durumunda, çalışanlara sağlanan fayda planı yükümlülüklerinin ödenmesi.
36. Bir işletme, işletmenin bir bölümünün satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son vermesi durumunda; bölüm faaliyetlerinin Paragraf 33–35 doğrultusunda önceden durdurulan faaliyetler içinde gösterilen sonuçları yeniden sınıflandırılır ve gösterilen tüm dönemler için sürdürülen faaliyetlerden elde edilen gelirler hesabına dahil edilir. Önceki dönemlere ait tutarlar için ise, sunumunun yeniden yapılmış olduğu açıklaması yapılır.
- 36A. Bağlı ortaklığı üzerindeki kontrolünün kaybedilmesi sonucunu doğuran bir satış planı oluşturmuş olan bir işletme, söz konusu bağlı ortaklığın 32 nci Paragrafta yer verilen durdurulan faaliyet tanımına giren elden çıkarılacak bir varlık grubu olması durumunda, 33 – 36 ncı Paragraflarda yer verilen bilgileri açıklar

### **Sürdürülen faaliyetlere ilişkin kazanç veya kayıplar**

37. 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 kâr veya zarara dahil edilir.

### **Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık ya da elden çıkarılacak varlık grubunun sunumu**

38. 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 (*bilançoda*) diğer varlıklardan ayrı olarak gösterir. Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna ilişkin borçlar da finansal durum tablosu (*bilançoda*) diğer borçlardan ayrı olarak gösterilir. Bu varlık ve borçlar mahsup edilmez ve tek bir tutar olarak gösterilmez. Paragraf 39’da izin verilenler hariç olmak üzere, satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık ve borçların ana sınıfları finansal durum tablosu (*bilanço*) üzerinde ayrı ayrı veya dipnotlarda açıklanır. 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 gösterir.
39. Elden çıkarılacak varlık grubunun, edinildiğinde satış amaçlı sınıflandırma kriterlerine uyan (bakınız: Paragraf 11) yeni edinilmiş bir bağlı ortaklık olması durumunda, varlık ve borçların ana sınıflamalarına ilişkin açıklamanın yapılması gerekmez.
40. 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 (*bilanço*) sunumundaki sınıflandırmayı yansıtması için tekrar sınıflandırmaz veya yeniden göstermez.

### **Ek açıklamalar**

41. Cari dönem içinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan veya satılmış olan bir duran varlığa (veya elden çıkarılacak varlık grubuna) ilişkin olarak aşağıdaki bilgiler dipnotlarda açıklanır:
- (a) İlgili duran varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) tanımı;
- (b) Satışın veya muhtemel elden çıkarmanın nitelik ve koşulları ile anılan elden çıkarma işleminin tahmini yöntem ve zamanlaması;
- (c) Paragraf 20-22 doğrultusunda muhasebeleştirilen kazanç veya kayıp ile, kapsamlı gelir tablosu üzerinde ayrıca gösterilmemiş olması durumunda, kapsamlı gelir tablosunda anılan kazanç veya kayıp yer aldığı başlık;
- (d) Uygulanabilmesi durumunda, duran varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) "TFRS 8 Faaliyet Bölümleri" Standardı çerçevesinde gösterildiği bölüm.

42. Paragraf 26 veya 29'dan herhangi birinin uygulanması durumunda, işletmenin duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış planında değişiklik yapıldığı dönemde ilgili kararın alınmasına yol açan nitelik ve koşullar ile alınan kararın sunulduğu dönem veya herhangi bir önceki dönem faaliyet sonuçlarına olan etkisi açıklanır.

### **Geçiş hükümleri**

---

43. Bu TFRS, yürürlük tarihinden sonra, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırma koşullarını sağlayan duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlıklar grubu) ile durdurulan faaliyet olarak sınıflandırılma koşullarını sağlayan faaliyetlere uygulanır. İşletme bu TFRS'yi, yürürlük tarihinden önceki herhangi bir tarihte satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırma koşullarını sağlayan tüm duran varlıklarına (veya elden çıkarılacak varlık grubuna) ve durdurulan faaliyet olarak sınıflandırılma koşullarını sağlayan faaliyetlerine; bu TFRS'yi uygulamak için gerekli olan değerlendirme ve diğer bilgilerin gereken koşulların sağlandığı tarihte edinilmiş olmaları koşuluyla uygulayabilir.

### **Yürürlük tarihi**

---

44. "-"

44A. "-"

44B. "-"

44C. "-"

44D. "-"

44E. "-"

**[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının Uygulamasına Başlayan İşletmeler için TFRS 5'in 44F Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**

44F. Ekim 2010'da yayımlanan "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standardı ile 5 inci Paragraf değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklik, Ekim 2010'da yayımlanan TFRS 9 uygulandığında uygulanır

**[Not: 28.10.2011 tarihli ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12, TMS 27 (2011 Versiyonu) ve TMS 28'i (2011 Versiyonu) Erken Uygulayan İşletmeler için TFRS 5'in 44G Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]**

44G. Ekim 2011'de yayımlanan TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar* Standardı tarafından 28 inci paragraf değiştirilmiştir. TFRS 11'in uygulanması halinde söz konusu değişiklik de uygulanır.

45. "-"



## EK A

### Terimlere ilişkin tanımlar

Bu Ek ilgili TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.

<b>Nakit yaratan birim</b>	Diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız olan ve nakit girişi oluşturan belirlenebilir en küçük varlıklar grubu.
<b>İşletme birimi</b>	Faaliyetleri ve finansal raporlama amaçları bakımından işletmenin geri kalanından açıkça ayırt edilebilen faaliyetler ve nakit akışları.
<b>Satış maliyetleri</b>	Bir varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ve finansman maliyetleri ile gelir vergisi gideri dışında kalan ek maliyetler.
<b>Dönen varlık</b>	Aşağıdaki koşullardan herhangi birisini sağlayan varlık: (a) Varlığın, işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde gerçekleşmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi. (b) Temelde ticari amaçla elde tutulması. (c) Raporlama döneminden sonraki on iki ay içerisinde nakde çevrilmesinin beklenmesi veya (d) Raporlama döneminden itibaren en az on iki ay sonrasına kadar, takası veya bir borcun ödenmesinde kullanılması sınırlandırılmamış nakit veya nakit benzeri varlık (TMS 7'de tanımlandığı gibi).
<b>Durdurulan faaliyet</b>	Elden çıkarılmış veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış olan ve aşağıdaki koşullardan birini sağlayan işletme birimi: (a) Ayrı büyük bir iş alanını veya ayrı bir coğrafi faaliyet alanını temsil etmektedir, (b) Ayrı büyük bir iş alanının veya coğrafi faaliyet alanının elden çıkarılmasını öngören tek başına koordine edilmiş bir planın parçasıdır veya (c) Sadece yeniden satışa yönelik bir öngörüyle edinilmiş bir bağlı ortaklıktır.
<b>Elden çıkarılacak varlık grubu</b>	Satış veya diğer yollarla, bir grup olarak, içerisinde bulunan varlıklarla doğrudan ilişkili olan borçlarla beraber tek bir işlemde elden çıkarılacak varlıklar grubu. Anılan grubun, "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardının 80-87 nci Paragraflarında belirtildiği şekilde, 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.
<b>Gerçeğe uygun değer</b>	Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.
<b>Kesin alış taahhüdü</b>	İlişkili olmayan kişilerle yapılan ve aşağıdaki konularla ilgili olarak her iki tarafı da bağlayıcı ve çoğunlukla hukuki açıdan zorlayıcı nitelikte, (a) işlemlerin fiyat ve zamanlaması da dahil olmak üzere bütün önemli koşulların açıkça belirtildiği ve (b) başarıyı yüksek biçimde olası kılmaya yetecek düzeyde başarısızlığa yönelik cezai koşullar içeren anlaşma.
<b>Yüksek düzeyde olası</b>	Olasıdan çok daha muhtemel.
<b>Duran varlık</b>	Dönen varlık tanımına uymayan varlık.

<b>Olası</b>	Gerçekleşmesi, gerçekleşmeme ihtimalinden daha muhtemel.
<b>Geri kazanılabilir tutar</b>	Varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesi sonucunda bulunan tutar ile kullanım değerinden büyük olanı.
<b>Kullanım değeri</b>	Bir varlığın süregelen kullanımından ve ekonomik ömrünün sonunda elden çıkarılmasından kaynaklanan tahmini gelecek nakit akışlarının bugünkü değeri.

## EK B

### Uygulama eki

Bu ek ilgili TFRS'nin ayrılmaz bir parçasıdır.

#### **Bir satışın tamamlanması için gereken sürenin uzatılması**

---

B1 Paragraf 9'da belirtildiği gibi, gecikmenin işletmenin kontrolü dışındaki olay veya koşullardan kaynaklandığı ve işletmenin ilgili varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satmaya yönelik planına bağlı kaldığına yönelik ortada yeterli kanıt bulunduğu durumlarda, bir satışın tamamlanması için gereken sürenin uzatılması bu varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış için elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasını engellemez. Buna göre, Paragraf 8'de belirtilen bir senelik süre zorunluluğuna getirilen istisna, aşağıda belirtilen olay veya koşulların ortaya çıktığı durumlarda uygulanır:

- (a) İşletme, duran varlığı satmaya yönelik planını taahhüt ettiği tarihte (veya elden çıkarılacak varlık grubunun), normal olarak diğerlerinin (alıcı olmayan) ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) takasına ilişkin olarak satışın tamamlanması için gereken süreyi uzatacak yeni koşullar ileri sürmesini bekler ve:
  - (i) Anılan koşulların gerçekleştirilmesine yönelik eylemler, kesin bir alış taahhüdü elde edilinceye kadar başlatılmaz ve
  - (ii) Kesin bir alış taahhüdünün bir senelik zaman dilimi içerisinde elde edilmesi yüksek derecede olasıdır.
- (b) 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 (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satışı için gerekli olan süreyi beklenmedik şekilde uzatacak yeni koşullar ileri sürmüştür ve:
  - (i) İleri sürülen koşullara yanıt vermek amacıyla zamanında harekete geçilmiş ve
  - (ii) Geciktirici sebeplere ilişkin uygun bir çözüm beklenmektedir.
- (c) 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 (veya elden çıkarılacak varlık grubu) ilgili dönemin sonu itibarıyla satılmamış ve:
  - (i) İlk bir yıllık dönem boyunca işletme koşullardaki değişiklikleri karşılayabilmek için gerekli tedbirleri almıştır,
  - (ii) Duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu), koşullardaki değişikliğe paralel olarak uygun bir fiyatla aktif olarak pazarlanmaktadır ve
  - (iii) Paragraf 7 ve 8'deki koşullar karşılanmıştır.