

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN TMS 40 VE KOBİ TFRS BÖLÜM 16 AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Cuma ERCAN

Kilis 7 Aralık Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

cercan@kilis.edu.tr

Öğr. Gör. Erhan KILINÇ

Kilis 7 Aralık Üniversitesi Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksekokulu

erhankilinc@kilis.edu.tr

Özet

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesi ile birlikte, 01.01.2013 tarihinden itibaren Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının(TFRS) tüm işletmeler tarafından uygulanması zorunlu hale gelmiştir. TFRS ile birlikte mevcut muhasebe sistemimizde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Bunlardan birisi de, yatırım amaçlı gayrimenkul kavramıdır. TFRS'ye göre yatırım amaçlı gayrimenkullerin bilançoda ayrı bir kalem olarak gösterilmesi gerekmektedir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, TMS 40 ve KOBİ TFRS Bölüm 16'da açıklanmaktadır. Bu çalışmanın amacı, yatırım amaçlı gayrimenkulleri Tam set ve KOBİ TFRS açısından karşılaştırarak, yatırım amaçlı gayrimenkullerin tanımı, sınıflandırılması, ölçümü, transferi, elden çıkarılması gibi konuları incelemektir.

Anahtar Kelimeler: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, TMS, TFRS

EVALUATION OF INVESTMENT PROPERTIES WITH RESPECT TO IAS 40 AND UFRS FOR SMES PART 16

Abstract

With the New Turkish Commercial Code, The Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) have begun to be implemented in January 1, 2013. The important changes have occurred in our accounting system to get together with TFRS. One of these is also the in-

vestment property. According to TFRS, the investment properties should be shown as a separate item in the balance sheet.

The investment properties have been identified in the IAS 40 and TFRS for SMEs Part 16. The study aimed to investigation the definition, classification, measurement, transfer, disposal of investment properties, by comparing in term of TFRS for SMEs and full TFRS,

Key Words: Investment Property, TFRS, IAS

بعض المفاهيم الدينية التي تستخدم كعنصر ايدولوجي للمنظمات الارهابية

مساعد محاضر الدكتور جمعة ارجان

كلية الاقتصاد و العلوم الادارية، قسم ادارة الاعمال، جامعة 7 كانون الأول / ديسمبر كلس

ان احتياجات الامان للأفراد و الدول هو أمر حيوي من أجل استمرارية ومداومة الوجود. ومن الجانب الأمني لتركيبا فان الاحداث الارهابية التي تهدد الامن الداخلي فيها مثلما يحدث في باقي دول العالم تعمل لاستمرارية وجودها. وفي يومنا فان عقيدة الحرية تأخذ مكانا بين حقوق الانسان الأساسية. بحيث لا تكون المشاعر الدينية اداة للراديكالية ينبغي الدعم المستمر بالمعلومات الدينية و المعرفة الصحيحة. في حال لم يتم ذلك على أبعد تقدير وفي حال استخدام الدين كوسيلة للعنف الغير مشروع أحيانا و أحيانا جعلها وسيلة للأعمال الاقتصادية و الشخصية و السياسية سببين استخدام العقيدة للأمور السيئة.

الارهابيين يستخدمون الأفكار المختلفة على أسس ايدولوجية و الأفكار و النظم العقائدية كمرجعية، و هم في هذا الطريق يعملون من ناحيتهم على إضفاء الشرعية على أهدافهم و تصرفاتهم. ففي يومنا المنظمات الارهابية ذات الدوافع الدينية قسم منهم يعملون على تحطيم جوهر الدين ونمط ونهج التقسيم. واستخدام هذا كمصدر للشرعية. ففي موضوع كيفية تناول المشاكل الموجودة بين السياسة و القيم الاسلامية في تركيا فمن تراكم التطبيقات السلجوقية و العثمانية أصبحت كدولة نموذج يحتذى بها.

هذه الدراسة: بعد المقدمة تأتي بعض المفاهيم الأساسية، الهياكل العامة للمنظمات الارهابية و الايدولوجيات التي تقوم عليها، المنظمات الارهابية الدينية الراديكالية، الأسباب الخارجية للمنظمات ذات الدوافع الدينية والتدفقات الفكرية بين بعضها البعض و التقييم الشامل للعناوين الفرعية لبعض المفاهيم والوصول الى قسم النتيجة. هذه الدراسة ليست دراسة ميدانية. تمت الدراسة بواسطة المصادر الثانية وتم استخدام " منهج البحث الوصفي ".

الكلمات المفتاحية: الارهاب، الايدولوجية، المنظمات الارهابية ذات الدوافع الدينية، الراديكالية.

1.GİRİŞ

Küreselleşme süreciyle birlikte ülkeler ve finansal piyasalar birbirine bağımlı hale gelmiştir. Bu gelişmelerin sonucu olarak finansal bilgilerin uluslararası düzeyde anlaşılması ve karşılaştırılması gündeme gelmiştir. Bu durum, finansal raporlamada uluslararası boyutta ortak bir dilin kullanılması gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu ortak dil Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) olarak kendini göstermiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), UFRS'nin Türkiye'de aynen uygulanması için karar almış ve 31.12.2005 tarihinden itibaren de borsadaki bazı şirketler tarafından kullanılmaya başlamıştır. Diğer taraftan tam set UFRS'nin hem karmaşık, hem de fazla yük getireceği düşünülerek KOBİ'ler için ayrı bir UFRS seti oluşturulmuştur. Yine bu sette TMSK tarafından benimsenmiş ve KOBİ TFRS olarak yayınlanmıştır. Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) 13 Ocak 2011 tarihinde yayınlanan ve 01 Temmuz

2012’de yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) çerçevesinde 01 Ocak 2013’de uygulanması zorunlu hale gelmiştir.

UFRS, farklı ülkelerdeki işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılmasına imkân sağlanmakla birlikte, bu ülkelerin muhasebe ilkelerine ve politikalarına yeni bir boyut kazandırmıştır. UFRS’nin yeni boyut kazandığı alanlardan birisi de gayrimenkullerin sınıflandırılması ile ilgilidir. UFRS öncesi dönemde birçok ülkenin muhasebe sistemi incelendiğinde, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilen duran varlıkların yerel muhasebe sistemlerinde olmadığı görülmektedir. Türkiye bağlamında konuya baktığımızda, UFRS öncesi dönemde yatırım amaçlı gayrimenkullerin bu şekilde adlandırılmadığı ve bu kapsamdaki arazi, arsa ve binaların maddi duran varlıklar sınıfında yer aldığı görülmektedir (Öztürk, 2009).

TMS/TFRS uygulamalarıyla birlikte yatırım amaçlı gayrimenkul kavramının muhasebe sistemimize girdiğini görmekteyiz. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, TMS 40 ve KOBİ TFRS Bölüm 16’da yer almaktadır. Bu çalışmada, yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 40 ve KOBİ TFRS Bölüm 16 açısından incelenmiştir. Bu kapsamda; yatırım amaçlı gayrimenkullerin tanımı, kapsamı, sınıflandırılması, ölçümü, transferi, elden çıkarılması konuları açıklanmış ve bu konularla ilgili özellik arz eden bazı işlemlerin muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

2. TMS/TFRS’DE YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

2.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Tanımı ve Kapsamı

Gayrimenkul kelime olarak, yabancı, başka anlamına gelen “gayr” sözcüğü ile, taşınmış anlamına gelen “menkul” sözcüğünün birleşmesinden oluşmuştur. Bu nedenle gayrimenkul “taşınmaz mal” olarak da adlandırılmaktadır (Kızılot vd.,2007). Bu çerçevede gayrimenkuller; arazi, arsa ve binaları kapsamaktadırlar.

TMS/TFRS’de yatırım amaçlı gayrimenkuller; kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller olarak tanımlanmıştır. Ayrıca bir gayrimenkulün sahibi veya finansal kiralama sözleşmesi çerçevesinde kiracısı tarafından yukarıda belirtilen amaçlarla elde tutulması durumunda da gayrimenkul yatırım amaçlı olarak kabul edilmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin en önemli özelliği, işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları sağlamasıdır.(TMS 40, md.5;KOBİ TFRS, md.16.2)

Yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili örnekleri şöyle sıralayabiliriz;(TMS-40, md.8)

- Uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar,
- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar,
- Faaliyet kiralaması için kiraya verenin elde tuttuğu boş bir bina,
- Finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan binalar,
- Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller.

Standart, yatırım amaçlı gayrimenkul ayırımındaki olası belirsizlikleri önlemek amacıyla “sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul” kavramını açıklamıştır. Buna göre, sahibi

veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracısı tarafından, mal veya hizmet üretiminde, tedarikinde veya idari amaçlarla kullanılan gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller olarak tanımlanmıştır (TMS 40,md.5)

Bu açıklamalar çerçevesinde yatırım amaçlı gayrimenkullerin kapsamı dışında bırakılan gayrimenkulleri şöyle sıralayabiliriz:

- Mal veya hizmet üretiminde kullanılan gayrimenkuller,
- Mal veya hizmet tedarikinde kullanılan gayrimenkuller,
- İdari amaçlarla kullanılan gayrimenkuller ,
- Normal iş akışı çerçevesinde satılmak üzere elde tutulan gayrimenkuller.

Bu gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkullerin kapsamına girmediği için TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı uyarınca muhasebeleştirilecektir.

2.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıflandırılması

İşletmeler, sermaye ve kira geliri elde etmek, satmak ve işletme faaliyetlerinde kullanmak gibi farklı amaçlarla gayrimenkuller elde etmektedirler. TFRS öncesi Türkiye'deki muhasebe uygulamalarına bakıldığında, gayrimenkullerin elde edilme amaçlarına göre bir sınıflandırılmaya tabi tutulmadıkları görülmektedir. Dolayısıyla bu gayrimenkuller hangi amaçlar için alınırsa alınsın, maddi duran varlıklar olarak sınıflandırılmaktadırlar. TMS/TFRS ile birlikte muhasebe uygulamalarına yeni bir yaklaşımın geldiğini ve yatırım amaçlı gayrimenkul kavramının kullanıldığını görmekteyiz.

TMS/TFRS gayrimenkulleri elde edilme amaçlarına göre farklı şekillerde sınıflandırmaktadır (Yılmaz,2013). Buna göre;

- Bir gayrimenkul satılmak üzere inşa edilmiş veya elde edilmişse, bu tür gayrimenkuller TMS-2 Stoklar standardına göre sınıflandırılmaktadır.
- Bir gayrimenkul başkasının nam ve hesabına bir taahhüt sözleşmesine bağlı olarak inşa edilmişse, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre sınıflandırılır.
- İşletmenin amaçlarını gerçekleştirmek üzere, normal iş akışı içerisinde sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre sınıflandırılmaktadır.
- İşletmenin aktifinde kayıtlı bir duran varlığın satışına karar verilmişse, bu varlığın duran varlıklar grubundan çıkarılması ve TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar standardı uyarınca dönen varlıklar grubu içerisine alınması gerekir.
- Bir gayrimenkul kira geliri ve/veya sermaye kazancı sağlamak için elde tutuluyorsa, yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak değerlendirilmektedir. Buna göre, bir işletmenin gelecekteki değer artışından faydalanmak için bir arsa satın alması durumunda, kira geliri elde etmek için bir alışveriş merkezi inşa etmesi veya daha önce işletme amaçları doğrultusunda kullandığı bir binayı kira geliri elde etmek amacıyla kiraya vermesi durumunda, bu gayrimenkullerin TMS-40 ve KOBİ TFRS Bölüm 16 kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak sınıflandırılması gerekir.

TMS/TFRS kapsamında gayrimenkuller; stok, maddi duran varlık, satış amacıyla elde

tutulan duran varlık, üçüncü kişiler adına inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkul, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul, gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte ya da geliştirilmekte olan gayrimenkul ve de yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmaktadır. Bu çerçevede gayrimenkuller elde edilme amaçlarına göre hem dönen hem de duran varlık olabilmektedir (Öztürk,2009).

3.YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN FİNANSAL TABLOLARI ALIMI

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin, mevzuatımıza ve literatürümüze girmesi TMS/TFRS ile başlamıştır. Bundan dolayı, mevcut hesap planlarında ve gelir tablosunda henüz yer almamıştır. TMS/TFRS'ye göre yatırım amaçlı gayrimenkullerin bilançoda belirtilmesi, bunlara ait getirilerin de gelir tablosunda ayrı olarak sunulması gerekmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, işletmeye girmesi muhtemel bir ekonomik fayda olması ve bu varlıkların maliyet ölçümlerinin güvenilir bir şekilde yapılabilmesi koşuluyla finansal tablolara alınır (Örten vd.,2010).

Tekdüzen hesap planı incelendiğinde, yatırım amaçlı gayrimenkullere özgü bir hesabın bulunmadığını görmekteyiz. TFRS açısından, yatırım amaçlı gayrimenkullerin kendine özgü bir grupta raporlanması yerinde olacaktır. Bu nedenle, hesap planında boş bulunan 20.grup yatırım amaçlı gayrimenkuller için şöyle düzenlenebilir (Akdoğan ve Sevilengül,2007):

20. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

200. Yatırım Amaçlı Araziler

201. Yatırım Amaçlı Arsalar

202. Yatırım Amaçlı Binalar

207. Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

Bir gayrimenkul gelecekte yatırım amaçlı olarak kullanılmak üzere inşa ediliyorsa, inşaat tamamlanıncaya kadar yapılan harcamalar “20. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” grubu içinde “208. Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” hesabı açılarak izlenebilir. Bina inşaatı tamamlandıktan sonra burada biriken tutarlar “202. Yatırım Amaçlı Binalar” hesabına aktarılır (Öztürk,2009)

Diğer taraftan, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi durumunda, değer artış ve azalışları ortaya çıkacaktır. Bu farklar “649. Diğer Olağan Gelir ve Karlar” ile “659.Diğer Olağan Gider ve Zararlar” hesaplarında izlenebilir. Ancak işletmede yatırım amaçlı gayrimenkuller önemli düzeye ulaşmışsa, ”640. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Gelirler ve Değer Artış Kazançları” ile “650.Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Giderler ve Değer Azalış Zararları” hesapları açılabilir (Örten vd.,2010).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi, ilk alımda değerlendirme ve alım sonrasında değerlendirme olmak üzere ikiye ayrılır.

3.1 İlk Muhasebeleştirilme

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için; gayrimen-

kulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirilmesi, diğer varlıklarda da olduğu gibi maliyet bedeli ile yapılır. Maliyet bedeli; satın alma fiyatı ve bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen avukatlık ücreti, tapu harçları, noter ücretleri, komisyon ücretleri gibi harcamalardan oluşur (TMS-40, md.16-22; KOBİ TFRS, md.16.5).

Örnek: İşletme kiraya vermek amacıyla 100.000 TL'ye peşin bir bina almıştır. Ayrıca bu alımla ilgili olarak tapuya 5.000 TL ödemiştir. KDV oranı %18'dir.

_____ / _____	
202. Yatırım Amaçlı Binalar Hs.	105.000.-
191. İndirilecek KDV Hs.	18.000.-
100.Kasa Hs.	123.000.-
_____ / _____	

Diğer taraftan, yatırım amaçlı gayrimenkuller vadeli olarak edinilebilir. Bu durumda; vadeli olarak edinilen bir yatırım amaçlı gayrimenkulün vade farkı yatırım amaçlı gayrimenkul maliyetinin bir parçası değildir. Bu durumda, gayrimenkulün peşin fiyatı ile ödeme toplamı arasındaki fark vade süresince gider olarak muhasebeleştirilecektir(Örten vd,2010; Öztürk,2009).

Örnek: İşletme kiraya vermek amacıyla peşin değeri 85.000 TL olan bir binayı üç aylık vade ile 100.000 TL'ye almıştır. KDV tutarı peşin ödenmiştir. KDV oranı %18'dir.

Yukarıdaki işleme ait yevmiye kaydı şöyle olacaktır(Erdoğan,2013);

_____ / _____	
202. Yatırım Amaçlı Binalar Hs.	85.000.-
325.Ertelenen Ticari Borçlar Vade Farkı Hs.	15.000.-
191.İndirilecek KDV Hs.	18.000.-
336.Diğer Çeşitli Borçlar Hs.	100.000.-
100.Kasa Hs.	18.000.-
_____ / _____	

İşletme üç ay boyunca her ay aşağıdaki kaydı yapacaktır;

_____ / _____	
780.Finansman Giderleri Hs.	5.000.-
325. Ertelenen Ticari Borçlar Vade Farkı Hs.	5.000.-

_____ / _____

Yatırım amaçlı gayrimenkulün inşa edilmesi durumundaki maliyeti, inşaatın tamamlandığı tarihteki maliyetidir. İşletme inşaat tamamlanıncaya kadar, TMS 16 hükümlerini uygular. Söz konusu tarihte ilgili gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul haline dönüşür ve bu Standart hükümlerine tabi olur (TMS-40, md.22).

Örnek: İşletme gelecekte kiraya vermek amacıyla bir bina inşa edecektir. İşletme arsının kazılması için 5.000 TL, Demir ve çimento alımı için 15.000 TL ödemiştir. KDV oranı %18'dir.

_____ / _____

208. Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Hs.	20.000.-
191. İndirilecek KDV Hs.	3.600.-
100.Kasa Hs.	23.000.-

_____ / _____

İnşaat tamamlanıncaya kadar bina maliyetini ilgilendiren bütün kalemler yukarıdaki şekilde muhasebeleştirilir. Bina inşaatı tamamlandıktan sonra burada biriken tutarlar "202. Yatırım Amaçlı Binalar" hesabına aktarılır.

İnşaat tamamlandığında binayla ilgili toplam maliyetlerin 150.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda yapılacak kayıt şöyledir;

_____ / _____

202. Yatırım Amaçlı Binalar Hs.	150.000.-
208. Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Hs.	150.000.-

_____ / _____

İnşaat tamamlandığında yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ölçülebiliyorsa, gayrimenkul gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye başlanır. Bu durumda, gayrimenkulün tamamlanma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce gösterildiği defter değeri arasındaki fark kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir(TMS-40, md.65).

İşletmeye 150.000 TL'ye mal olan binanın, tamamlanma tarihinde gerçeğe uygun değeri 175.000 TL olarak ölçülmüştür. Bu durumda yapılacak kayıt şöyle olacaktır;

_____ / _____

202. Yatırım Amaçlı Binalar Hs.	25.000.-
---------------------------------	----------

649.Diğer Olağan Gelir ve Karlar 25.000.-

Edinim sonrası yapılan harcamalar, eğer varlığın beklenen performansından daha fazla bir performans göstermesini sağlıyorsa aktifleştirilir. Diğer durumlarda ise, ilgili harcamalar doğrudan gider olarak dikkate alınır.

3.2.İlk Muhasebeleştirme Sonrası Ölçme

TMS/TFRS'ye göre; yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirme sonrasındaki ölçümlerinde iki yöntem kullanılır. Bunlar, gerçeğe uygun değer ve maliyet yöntemleridir. Gerçeğe uygun değerın güvenilir biçimde ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, işletmeler bu iki yöntemden istediklerini seçebilirler. Ancak işletmeler seçmiş oldukları yöntemi tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesinde kullanmalıdırlar.

Gerçeğe uygun değer; işlem maliyetleri düşülmeksizin karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında gayrimenkulün el değiştirmesi sonucunda ortaya çıkacak olan fiyattır. Gerçeğe uygun değer yöntemi uyarınca, yatırım amaçlı gayrimenkuller her raporlama dönemi sonunda yeniden ölçülür. Gerçeğe uygun değerdeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıplar, oluştuğu dönemde kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değer ile değerlendirildikten sonra değerinde değişimler söz konusu olabilir. Böyle bir durumda ortaya çıkan farklar oluştuğu dönemde kâr veya zarar olarak kaydedilir. Her dönem için varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilip raporlandığı için, söz konusu varlıklara ayrıca amortisman ayrılması söz konusu değildir. Standart, zorunlu olmamakla beraber, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin tespitinde, gerekli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından belirlenmesini teşvik edilmektedir (Örten vd.,2010; Öztürk ve Akdoğan,2011).Örnek: Kayıtlı değeri 80.000.- TL olan bir arsanın bilanço günündeki gerçeğe uygun değeri 100.000 TL olarak ölçülmüştür. Bu durumda yapılacak kayıt şöyledir;

_____ / _____	
201. Yatırım Amaçlı Arsalar Hs.	20.000.-
649.Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.	20.000.-
_____ / _____	

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilememesi durumunda, TMS-16'da belirtilen maliyet yöntemi ile ölçülür. Bu durumda İşletme diğer yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer üzerinden değerlemeye devam eder.

Maliyet yöntemi uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilgili gayrimenkulün maliyet bedelinden, gayrimenkule ilişkin birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü za-

rarları düşölmek suretiyle tespit edilen değer üzerinden ölçölür (Öztürk ve Akdoğan,2011).

Diğer taraftan, ilk muhasebeleştirme işleminde sonra maliyet yöntemini seçen bir işletme tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini TMS 16'da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle değerler. TMS 16'ya göre, bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşöklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir (TMS 40,md.56).

3.3.Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Nitelik Değiştirme

Nitelik değiştirme, yatırım amaçlı bir gayrimenkulün bu niteliğini kaybetmesi veya bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğini kazanması anlamına gelir. Nitelik değiştirme, sadece gayrimenkulün kullanımında bir değişiklik olduğu zaman yapılır. Bu değişikliğin gerçekleşmekte olduğuna ilişkin örnekler aşağıdaki verilmiştir(TMS 40, md.57);

- Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule transferi için, sahibi tarafından kullanılmasına başlanması;
- Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara transfer için satış amacıyla, geliştirilmeye başlanması;
- Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule transferi için, sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi;
- Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer için, bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması;
- İnşaa veya geliştirme aşamasındaki gayrimenkulden (TMS 16'nın kapsadığı) yatırım amaçlı gayrimenkule transferi amacıyla, inşaat veya geliştirme işleminin sona ermesi.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerden, stoklara ve/veya sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere geçişlerde ya da bunun tersi durumlarda, gayrimenkullerin değerlemede geçiş tarihi önemlidir. Bu tarihten önce gayrimenkuller, eski özelliklerinin gerektirdiği yöntemlere göre, bu tarihten sonra ise yeni özelliklerinin gerektirdiği yöntemlere göre değerlemeye tabi tutulurlar. İşletme, gayrimenkulün yeni niteliğine göre değerleme yöntemine karar verir. Örneğin, sahibi tarafından kullanılan ve maliyet bedeli yöntemine göre değerlenen bir gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul haline geldiğinde, işletme söz konusu gayrimenkülü gerçeğe uygun değer esasına göre değerleyebilir (Örten ve Bayırlı, 2007; Örten vd.,2010).

Örnek: İşletme faaliyetlerini yürüttüğü bir binayı yatırım amacıyla kullanma kararı almıştır. Binanın kayıtlı değeri 100.000.- TL, birikmiş amortismanı 20.000.-TL ve amortisman oranı %5'dir. İşletme binayı maliyet yöntemi ile değerlemeye devam edecektir.

202. Yatırım Amaçlı Binalar Hs.

80.000.-

257. Birikmiş Amortismanlar Hs.	20.000.-
252. Binalar Hs.	100.000.-
_____ / _____	

Sahibi tarafından kullanılmakta olan bir gayrimenkul, gerçeğe uygun değer esasında gösterilen yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüştüğü tarihe kadar amortismanına tabi tutulur ve oluşan değer düşüklüğü zararı finansal tablolara yansıtılır. İşletme, TMS 16'ya göre hesaplanmış olan gayrimenkulün defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasında transfer tarihte meydana gelecek farklılığı ise yine TMS 16'ya göre yapılmış bir yeniden değerlendirme gibi işleme tabi tutar. Gayrimenkulün defter değerinde meydana gelen azalma, kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Ancak, ilgili gayrimenkul için önceki dönemlerde oluşmuş yeniden değerlendirme fazlasının bulunması durumunda, söz konusu azalma öncelikle yeniden değerlendirme fazlası hesabından mahsup edilir, kalan kısım ise kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Değer artışı söz konusu ise yeniden değerlendirme artışı olarak öz kaynak grubunda gösterilir. (TMS 40, md.62).

Örnek: İşletme daha önce kullanmış olduğu bir mağazayı boşaltmış ve kiraya vermiştir. Mağazanın kayıtlı değeri 150.000.- TL, birikmiş amortismanı 30.000.- TL'dir. Mağazanın gerçeğe uygun değeri 110.000.- TL olarak ölçülmüştür. Bu mağazaya ait önceki dönemde oluşmuş 5.000.- TL değerlendirme artışı bulunmaktadır.

_____ / _____	
202.Yatırım Amaçlı Binalar Hs.	110.000.-
257. Birikmiş Amortismanlar Hs.	30.000.-
522.M.Duran Varlık Yen.Değerleme Artışı Hs.	5.000.-
659.Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hs.	5.000.-
252.Binalar Hs.	150.000.-
_____ / _____	

Örnek: İşletme idari faaliyetlerini yürüttüğü bir binayı boşaltmış ve kiraya vermiştir. Binanın maliyet bedeli 50.000.- TL, birikmiş amortismanı ise ve 10.000.- TL'dir. Binanın gerçeğe uygun değeri 70.000.- TL olarak ölçülmüştür.

_____ / _____	
202.Yatırım Amaçlı Binalar Hs.	70.000.-

257. Birikmiş Amortismanlar Hs.	10.000.-
252.Binalar Hs.	50.000.-
649.Diğer Olağan Gelir ve Karlar	30.000.-

/

Diğer taraftan, yatırım amaçlı gayrimenkul maliyet değeri ile değerlendirilen bir varlığın nitelik değiştirmesi durumunda kayıtlı değerinde bir değişiklik yapılmadan maliyet bedeli ile izlenmeye devam edilir. Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi durumunda en son gerçeğe uygun değer üzerinden kayıtlara alınacaktır. Bu durumda daha önce yatırım amaçlı kullanılan bir gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılmaya başlanması veya satış amacıyla stoklara alınması durumunda, zaten gerçeğe uygun değerle kayıtlı oldukları için aynı değer üzerinden ilgili hesaplara aktarılır (Yılmaz,2013).

3.4.Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri Elden Çıkarma

Yatırım amaçlı gayrimenkul, elden çıkarılacağı, kullanımına son verileceği ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda bilançodan çıkarılır. Yatırım amaçlı gayrimenkulün kullanım dışı kalması veya elden çıkarılması durumunda meydana gelen kazanç veya kayıplar; varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilatlar ile gayrimenkulün defter değeri arasındaki farktır ve kullanıma son verilme veya elden çıkarılma döneminde kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir (Örten vd.,2010).

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elden çıkarılması karşılığında alınacak tutarlar başlangıçta gerçeğe uygun değer esasına göre muhasebeleştirilir. Özellikle yatırım amaçlı gayrimenkul için yapılacak ödemelerin ertelenmiş olması durumunda, alınacak söz konusu tutarlar, ilk başta peşin fiyat eşdeğerlerinden muhasebeleştirilir. Alacak tutarının nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün değerinin düşmesi, kayıp olması veya terk edilmesi nedeniyle üçüncü şahıslardan alınacak tazminat tahsil edilebilir olduğu zaman kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir (Örten vd.,2010). Yatırım amaçlı gayrimenkuldeki değer düşüklükleri veya zararlar, bunlara ilişkin olarak üçüncü şahıslardan tazminat talepleri veya üçüncü şahıslardan alınan tazminatlar ile bunların yerine konulan varlıkların sonraki inşa veya satın alınma işlemleri ayrı iktisadi olaylardır ve ayrı ayrı muhasebeleştirilirler.

4.TMS 40 ve KOBİ TFRS BÖLÜM 16’NİN KARŞILAŞTIRILMASI Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin düzenlemeler TMS-40 ve KOBİ TFRS Bölüm 16’da yer almaktadır. Bu standartların amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebe işlemlerini ve açıklama hükümlerini belirlemektir. Standardın kapsamı ise, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklaması olarak ifade edilmiştir.

TMS 40 ve KOBİ TFRS Bölüm 16 arasında yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebesi ve raporlanmasına ilişkin hükümlerde bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkları genel olarak şöyle sıralayabiliriz:

TMS 40’a göre; yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet değeriyle veya gerçeğe uygun

değeri ile raporlanır. KOBİ TFRS Bölüm 16'da ise, sadece gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet ve çabaya katlanmaksızın güvenilir olarak sürekli şekilde ölçülebilen yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değerleri ile ölçülürler. Diğer tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller KOBİ TFRS Bölüm 17'de yer alan maliyet – amortisman – değer düşüklüğü yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilirler. Bu nedenle, gerçeğe uygun değeri tespit edilemeyen yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet değeriyle ölçülür ve KOBİ TFRS Bölüm 16 kapsamı dışında kalırlar. (KOBİ TFRS,md.16.1)

KOBİ TFRS'de hangi amaçla kullanılacağına karar verilmeden edinilen arsaların nasıl sınıflandırılacağı açıklanmamıştır. TMS 40'da ise bu arsaların yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılacağını açıkça belirtmektedir.

Karma olarak kullanılan gayrimenkuller, TMS 40'da yatırım amaçlı gayrimenkul ile maddi duran varlık arasında bölünmektedir. KOBİ TFRS'de karma kullanımlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri ölçülemiyorsa, bu gayrimenkullerin tamamı maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.

SONUÇ

Uluslararası Muhasebe Standartları, farklı ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının ortak bir standart altında toplayarak, finansal tablo kullanıcıları için nesnel bilgi ihtiyacını karşılamayı amaçlar. Türkiye Muhasebe Standartları, gayrimenkullere geleneksel uygulamalardan farklı bir bakış açısı getirmiş ve gayrimenkulleri elde etme ve kullanma amacına göre farklı gruplarda sınıflandırmıştır. Hangi gayrimenkullerin yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılacağı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin nasıl değerlendirileceği ve bu varlıkların değerindeki değişikliklerin ne şekilde raporlanacağını TMS 40 ve KOBİ TFRS Bölüm 16'da belirtilmektedir.

TMS 40 ve KOBİ TFRS Bölüm 16 arasında yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebesi ve raporlanmasına ilişkin hükümlerde bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkları genel olarak şöyle sıralayabiliriz:

TMS 40'a göre; yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet değeriyle veya gerçeğe uygun değeri ile raporlanır. KOBİ TFRS Bölüm 16'da ise, sadece gerçeğe uygun değeri ölçülebilen yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değerleri ile ölçülürler. Bu nedenle, gerçeğe uygun değeri tespit edilemeyen yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet değeriyle ölçülür ve KOBİ TFRS Bölüm 16 kapsamı dışında kalırlar.

KOBİ TFRS'de hangi amaçla kullanılacağına karar verilmeden edinilen arsaların nasıl sınıflandırılacağı açıklanmamıştır. TMS 40'da ise bu arsaların yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılacağını açıkça belirtmektedir.

Karma olarak kullanılan gayrimenkuller, TMS 40'da yatırım amaçlı gayrimenkul ile maddi duran varlık arasında bölünmektedir. KOBİ TFRS'de karma kullanımlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri ölçülemiyorsa, bu gayrimenkullerin tamamı maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.

KAYNAKLAR

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O.(2007). Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması,12.bs., Gazi Kitabevi, Ankara.

Akgün, A.İ. (2009).Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (18) 2009/2: 1-34. Kocaeli.

Bahadır (2012). KOBİ'ler için UFRS-TFRS Kapsamında Temel Finansal Araçlar, Muhasebeleştirme ve Ölçümü, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran.

Gençtürk vd.(2011). Maddi Duran Varlıkların KOBİ'ler için UFRS, Tam Set UFRS ve Vergi Usul Kanununda (VUK) Araştırılması, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Yıl: 2011/2, Sayı:14, Isparta.

Erdoğan, N.(2013).Genel Muhasebe-II, Anadolu Üniversitesi Yayınları,No.2897.

Güngör, A.N. ve Ersoy, A. (2011).Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Örten, R. ve Bayırlı, R. (2007). TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları, Gazi Üniversitesi, İİBF, Ankara.

Örten, R, Kaval, H., Karapınar, A. (2010). Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Raporları, TMS- TFRS Standartlarının İşletmelerde İlk Uygulanması KOBİ Muhasebe Standardı Tekdüzen Hesap Planı İle Uyumlu Örnekler, 4.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Öztürk, C. ve Akdoğan, N. (2011). Finansal Tabloların Dipnotlarında Sunulan Muhasebe Politikalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi, Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Öztürk, C. (2009). Yerel ve Uluslararası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40'ın Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları, Mali Çözüm Dergisi, sayı:96

Sarıay, M.A.İ. (2012).TMS Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar, Electronic Journal of Vocational Colleges, Mayıs.

Şükrü Kızılot, Ekrem Sarısu, Sezgin Özcan, Zuhal Kızılot, Gayrimenkul Rehberi, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 34.

Yıldız, S. ve Türker, M. (2010).Yatırım amaçlı gayrimenkuller (TMS-40) ve bir uygulama, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Yıldıztekin, İ.(2010).Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 24, Sayı: 4, 2010, Erzurum.

Yılmaz, E.2013.Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS-40 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi, İşletme Araştırmaları Dergisi, 5/4.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı (TMS 40) Hakkında Tebliğ

KOBİ TFRS Hakkında Tebliğ