

Gayrimenkullerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Sınıflandırılması ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS-40 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi¹

Classification of the Properties According To Turkish Accounting Standarts and Accounting of Investment Properties in Scope of Tms-40

Erdal YILMAZ

Ondokuz Mayıs Üniversitesi
Vezirköprü Meslek Yüksekokulu
Samsun, Türkiye
eyilmaz@omu.edu.tr

Özet

İşletmenin elinde bulunan gayrimenkuller kullanım amaçlarına göre farklı standartlara tabi bulunmaktadır. İşletmenin kira geliri ve/veya değer artış kazancı edinmek amacıyla elde tuttuğu gayrimenkuller nakit üretmesi ve değer artışı sağlaması yönünden diğerlerinden ayrılmaktadır ve farklı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu çalışmanın amacı, gayrimenkulleri TMS açısından sınıflandırmak ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin TMS-40 standardı kapsamında muhasebeleştirilmesini göstermektir. Çalışmada, TMS-40 açıklanmış ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin standarda uygun olarak muhasebeleştirilmesi ile ilgili örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Gayrimenkuller, Türkiye Muhasebe Standartları

Abstract

With regard to intended use, property in the hands of business is subject to different standarts. Hand- held properties to get rental income and to acquire capital gain are different from other properties with respect to cash generation and capital gain. The objective of this study is to classify the property according to TMS and demonstrated of accounting of investment properties under the scope of the TMS-40. With this study, we explain TMS-40 and give examples for accounting of investment property to analyze IAS 40 applications.

Key Words: Investment Property, Property, Turkish Accounting Standards

¹ Bu çalışma 6-7 Eylül 2013 tarihinde Mumeyek Vakfı tarafından Balıkesir’de düzenlenen 3. Uluslararası Türk Dünyasında UFRS Sempozyumunda sunulan bildiriden türetilmiştir.

1. Giriş

Finansal tablo kullanıcıları için bu tabloların işletmenin gerçek durumunu göstermesi son derece önemlidir. Tablolarda yer alan bilgilerin analiz edilmesinde istenilen sonuçların elde edilmesi için bu bilgilerin doğru ve tam olmasının yanında, uygun şekilde sınıflandırılması da önemlidir.

Bir işletme farklı amaçlarla gayrimenkuller elde edebilir. İşletme amaçlarını gerçekleştirmek üzere kullanmak, kısa vadede satmak, sermaye ve/veya kira geliri elde etmek için gayrimenkul elde edebilir. Bilindiği üzere, Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planında (TDHP) gayrimenkuller, duran varlıklar grubu içerisinde maddi duran varlık olarak yer almaktadır. TDHP'na göre gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde bunların hangi amaçla elde edildiği ve elde tutulduğuna bakılarak herhangi bir ayırımı gidilmemiştir. Buna göre bir işletme bir gayrimenkulü ister işletme amaçları doğrultusunda kullanmak için elinde bulundursun, ister kira geliri elde etmek veya sermaye kazancı elde etmek için elinde bulundursun hepsini maddi duran varlık olarak nitelendirip, raporlamaktadır. Ancak, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartlarıyla birlikte gayrimenkullerin sınıflandırılması ile ilgili yaklaşım değişmiş, işletmenin gayrimenkulleri kullanım ve elde etme amacına bağlı olarak hem dönen varlıklar hem de duran varlıklar içerisinde sınıflandırılmıştır. Ayrıca gayrimenkullerin zaman içerisinde nitelik değiştirmesi durumunda yeni niteliğine bağlı olarak dönen varlık sınıfından duran varlık sınıfına veya duran varlık sınıfından dönen varlık sınıfına aktarılabilir.

Bu çalışmada, işletmenin farklı amaçlarla elinde bulundurduğu gayrimenkuller, elde etme amacına bağlı olarak TMS açısından sınıflandırılarak, nakit girişi sağlama ve değer kazancı elde etme açısından diğer gayrimenkullerden ayrılan yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS-40 kapsamında incelenmiştir. Ülkemizde muhasebe uygulamaları açısından yeni bir kavram ve sınıflandırma olan yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili uygulama örneklerine yer verilmiştir.

2. Çalışmanın Amacı ve Önemi

Türkiye'de muhasebe standartlarının benimsenmesi ve tam olarak anlaşılması önündeki en büyük engellerden birisi de standartlarla ilgili uygulama eksikliğidir. Bu çalışmanın amacı, muhasebe standartları ile birlikte inşaat ve gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili ortaya çıkan farklılıkları belirtmek ve Türkiye'deki muhasebe uygulamalarına muhasebe standartları ile birlikte giren yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili uygulama örneklerine yer vererek literatüre katkıda bulunmaktır. Bu çalışma, muhasebe standartları açısından inşaat ve gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili genel bir bakış oluşturmak, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması transferi ve değerlemesi konularında ilgili muhasebe standartlarındaki ifadelerin daha iyi anlaşılmasını sağlayacak uygulama örneklerini içermesi açısından önemlidir.

3. Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Gayrimenkullerin Sınıflandırılması

Finansal raporlama standartları gayrimenkulleri edinim amaçlarına bağlı olarak farklı şekillerde sınıflandırmaktadır. Buna göre;

- Bir işletmenin esas faaliyet konusunu gayrimenkul inşa etme ve bunların satışını oluşturuyorsa, bu gayrimenkuller satılmak üzere üretilen veya elde tutulan stoklardır.

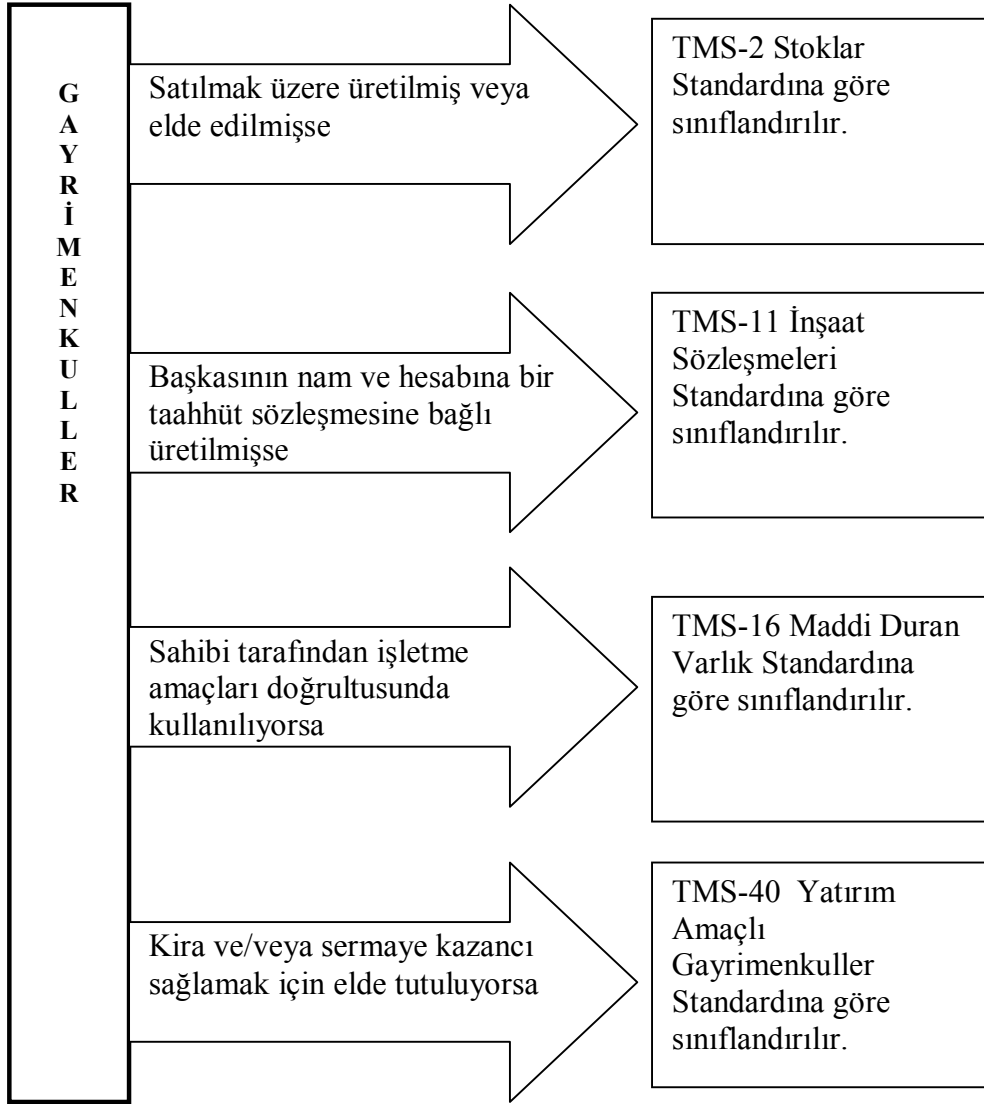
Bu tür gayrimenkuller TMS-2 Stoklar standardına göre sınıflandırılmaktadır. Özellikle ülkemizde yap-sat inşaat işletmeleri olarak ifade edilen, kendi nam ve hesabına gayrimenkul inşa edip bunları satan işletmelerin bu gayrimenkulleri üretim işletmelerinin ürettiği birer stok niteliğindedir ve stoklar grubunda sınıflandırılır. Aynı şekilde, eğer işletme bir gayrimenkülü kendi amaçları doğrultusunda kullanmak yerine satmak üzere edinmişse söz konusu gayrimenkul yine TMS-2 Stoklar standardına göre muhasebeleştirilmelidir.

- Bir inşaat taahhüt sözleşmesine dayanarak başkasının adına inşa edilen inşaatlar TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri standardına göre sınıflandırılır. Örneğin, bir inşaat şirketi bir hastane yapım işini üstlenmişse, söz konusu hastane inşaatı ile ilgili muhasebe ve raporlama işlerini TMS-11 standardı kapsamında yapmalıdır.

- İşletmenin amaçlarını gerçekleştirmek üzere, normal iş akışı içerisinde sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre sınıflandırılmaktadır. Mal ve hizmet üretmek veya satmak amacıyla veya yönetim faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla elde bulundurulmuş gayrimenkuller bu standarda göre sınıflandırılmaktadır. Örneğin, bir otel işletmesinin bahçesinde inşa edilen bir kafeterya ayrı bir bölüm olsa bile, işletme amacını gerçekleştirmek üzere inşa edildiği ve işletmenin diğer varlıkları ile birlikte nakit girişi sağladığı için TMS-16 standardı kapsamında sınıflandırılmalıdır.

- İşletmenin aktifinde kayıtlı bir duran varlığın satışına karar verildiğinde, bu varlığın duran varlıklar grubundan çıkarılması ve TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar standardı uyarınca dönen varlıklar grubu içerisine alınması gerekir. Şirketin yetkili kurulları tarafından satılmaya karar verilen, piyasa fiyatı ile elden çıkarmaya müsait olan ve bir yıl içinde satılması olası görülen bu varlıkların duran varlık niteliğini kaybettiği ve dönen varlık vasfını kazandığı varsayılır.

- İşletmenin kira geliri ve/veya sermaye kazancı elde etmek için elde tuttuğu gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak değerlendirilmekte ve TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardına göre sınıflandırılmaktadır. Buna göre, bir işletme gelecekteki değer artışından faydalanmak için bir arsa satın alırsa, kira geliri elde etmek için bir alışveriş merkezi inşa ederse veya daha önce işletme amaçları doğrultusunda kullandığı bir binayı kira geliri elde etmek amacıyla kiraya verirse, bu gayrimenkulleri TMS-40 kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak sınıflandırması gerekecektir.



Şekil-1. TFRS'na Göre Gayrimenkullerin Sınıflandırılması

4. Gayrimenkul ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramları

Gayrimenkulün sözlük anlamı “taşınmaz”dır. Bir varlığın taşınmaz bir nitelikte olması, diğer bir deyişle bir yerden bir yere taşınmasının söz konusu olmaması, sabit durumunda olması halinde gayrimenkul olarak değerlendirilebilir. Gayrimenkul, fiziksel bir yapı olarak arazi ve bu arazinin üstüne yapılan yapılardır. Bu anlamda bina, arsa, araziler bu anlamda taşınmaz, yani gayrimenkul olarak sayılabilir. Elektrik, su, ısıtma tesisatı ve asansör gibi tüm sabit bina eklentileri de gayrimenkulün bir parçasıdır. Gayrimenkul ayrıca hem toprak üstü hem de toprak altı tüm eklentileri içerir (Şengel, 2013, s.163).

Vergi Usul Kanunu (VUK) md. 269’de Gayrimenkuller şöyle sıralanmıştır;

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar ve
- Gayri maddi haklar

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir: (Şengel, 2013, s.165).

- Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar
- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar (işletme, araziye sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak kullanmaya veya normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satmaya karar vermemiş ise, söz konusu arazinin sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu varsayılır)
- İşletmenin sahip olduğu (veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde işletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin en önemli ayırıcı özelliği, işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratmasıdır. Örneğin idari amaçlarla kullanılan bir bina işl
- etmeye doğrudan nakit akışı sağlamamakta, kiraya verilen bir bina ise doğrudan kira geliri olarak işletmeye nakit akışı sağlamaktadır.

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olup olmadığının tespiti için belirli bir muhakeme gerekir. Gayrimenkulleri ayırımında gayrimenkulün elde bulundurma amacı önemlidir. Buna göre aşağıdaki gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirilmezler (TMS-40, md.9).

(a) Olağan iş akışı içerisinde satılmak amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla inşa veya geliştirme aşamasında olan (TMS 2 Stoklar), örneğin, sadece, yakın gelecekte elden çıkarılmak veya geliştirilmek ve satılmak amacıyla edinilen gayrimenkuller.

(b) Üçüncü kişiler adına inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri).

(c) Diğer unsurların yanı sıra, gelecekte sahibi tarafından kullanılmak ya da, geliştirilmek ve ardından sahibi tarafından kullanılmak amacıyla elde tutulan, çalışanların ikamet ettiği gayrimenkuller (çalışanların piyasa rayicine uygun kira ödeyip ödemediğine bakılmaksızın) ile sahibi tarafından kullanılmakta olup elden çıkarılmayı bekleyen gayrimenkuller dahil, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller (TMS 16).

(d) Başka bir işletmeye finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiralanmış gayrimenkuller.

5. TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının İncelenmesi

5.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Standardın amacı; kira geliri, sermaye kazancı veya her ikisini birden elde etmek amacıyla edinilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemek olduğu standartta ifade edilmiştir.

Standardın kapsamı ise, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklaması olarak ifade edilmiştir. Finansal kiralama işlemi çerçevesinde bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkul hakları ile, kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesine ilişkin hükümler de bu standart kapsamındadır. "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardında düzenlenen

hususlar, aşağıdakiler de dahil olmak üzere, bu Standardın kapsamına girmez (TMS-40, md.3):

- (a) Kiralamaların finansal ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması;
- (b) Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kiralama gelirlerinin muhasebeleştirilmesi (ayrıca "TMS 18 Hasılat" Standardına bakınız);
- (c) Faaliyet kiralaması çerçevesinde edinilen gayrimenkul hakkının kiracının finansal tablolarında ölçülmesi.
- (d) Finansal kiralamaya konu net yatırımın kiraya verenin finansal tablolarında ölçülmesi,
- (e) Satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,
- (f) Finansal kiralamalara ve faaliyet kiralamalarına ilişkin olarak kamuoyuna yapılacak açıklama.

Bu Standart aşağıdakiler için uygulanmaz (TMS-40, md.4):

- (a) Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar ve
- (b) Petrol, doğal gaz ve benzeri geri kazanılması mümkün olmayan kaynaklara ait maden hak ve rezervleri

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur. Bu nedenle, yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır. Bu durum yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırır (TMS-40, md.7).

Gayrimenkullerin işletmenin diğer varlıklarından bağımsız olarak nakit akışı sağlaması önemli bir husustur. Zira işletmenin elinde bulunan birçok gayrimenkul nakit akışı sağlayabilir ancak söz konusu nakit akışı işletmenin diğer varlıklarıyla birlikte sağlanıyorsa bu gayrimenkul yatırım amaçlı olarak kabul edilemez.

5.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin İlk Muhasebeleştirilmesi

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, gayrimenkul ile ilgili potansiyel bir ekonomik faydanın ileride işletmeye girmesinin muhtemel olması ve yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde bir varlık olarak muhasebeleştirilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ait maliyetler, söz konusu maliyetler ortaya çıktığı anda değerlendirilir. Bu maliyetler, başlangıçta yatırım amaçlı gayrimenkulün elde edilmesine ilişkin olarak gerçekleştirilen maliyetler ile yatırım amaçlı bir gayrimenkule daha sonradan yapılan ilave, değişiklik veya hizmet maliyetlerini içermektedir (Gökçen, Akgül ve Çakıcı, 2006, s.358).

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin günlük hizmet giderleri gerçekleştirildikçe kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Günlük hizmet giderleri işçilik ve sarf malzemelerinden oluşmakla birlikte, küçük parçalara ilişkin maliyetlere de ait olabilir. Bu tür harcamalar genellikle ilgili gayrimenkule ilişkin bakım ve onarım harcamaları olarak nitelendirilmektedir (Demir, 2007, s.63).

5.3. İlk Muhasebeleştirme Sonrasında Ölçme

Yatırım amaçlı gayrimenkuller başlangıçta maliyeti ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dahil edilir. Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan harcamalara örnek olarak; avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir. (TMS-40, md. 20-21).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemede gerçeğe uygun değer ya da maliyet yöntemlerinden biri seçilebilir. İlk muhasebeleştirme işleminin ardından, gerçeğe uygun değer yöntemini seçmiş olan bir işletme, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçer.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Gerçeğe uygun değer, bir varlığın belirli bir tarihteki değeri yani piyasa değeridir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değer ile değerlendirildikten sonra değerinde değişimler söz konusu olabilir. Böyle bir durumda ortaya çık farklar oluştukları dönemde kâr veya zarar olarak kaydedilir.

Bir işletme yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer ile değerlediğinde, her dönem sonunda varlık gerçek değeri ile mali tablolarında yer alacağından ayrıca amortisman uygulamasına gerek kalmayacaktır. Ancak maliyet yöntemi ile gayrimenkullerini değerleyen işletmelerde amortisman uygulamasına devam edilecektir.

İlk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yöntemini seçen bir işletme tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini söz konusu yöntem için TMS 16 Maddi Duran Varlıklar'da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçer. Vergi Usul Kanunu (md.269) iktisadi işletmelere dahil bilimum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirileceğini belirtmektedir. İşletmenin yatırım amaçlı gayrimenkulün (inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkulün dışında) gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde tespit etmenin her zaman mümkün olmadığını belirlemesi durumunda, işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulünü maliyet yöntemi ile ölçer (Şengel, 2013:168).

6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Örnek Uygulamalar

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebe standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmesi için hesap planında duran varlıklarda ayrı bir grup olarak gösterilmesi gerekir. Bu amaçla Tekdüzen hesap planında boş bulunan 20. grup Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller için kullanılabilir ve aşağıdaki şekilde düzenlenebilir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.264):

20 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

200 Yatırım Amaçlı Araziler

201 Yatırım Amaçlı Arsalar

202 Yatırım Amaçlı Binalar

207 Birikmiş Amortismanlar Ve Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

Ayrıca gelecekte yatırım amaçlı bir gayrimenkul olarak değerlendirilmek üzere inşa edilecek binalar için 208 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller adı altında ayrı bir hesap daha açılması önerilmektedir (Öztürk, 2009, s.116)

Yatırım amaçlı gayrimenkullerden kaynaklanan gelir ve giderler gelir tablosu dipnotlarında açıklanması gerekir. Bunun için 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HESABI ve 659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HESABI'nın alt hesapları kullanılabilir. Ancak işletmede yatırım amaçlı gayrimenkuller önemli düzeye ulaşmışsa ayrı hesaplar açılması gerekli olabilir. Bu durumda tekdüzen hesap Planı değiştirilerek aşağıdaki hesaplar açılabilir (Örten ve diğerleri, 2010, s.621).

640 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN GELİRLER VE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI

650 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN GİDERLER VE DEĞER AZALIŞ ZARARLARI

6.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Peşin Satın Alınması

Peşin satın alınan bir yatırım amaçlı gayrimenkul maliyet bedeli üzerinden kayıtlara alınır.

Örnek: İşletme kiraya vermek ve değer artışından faydalanmak için %18 KDV hariç 200.000 TL'ye bir adet işyeri satın almıştır.

202 Yatırım Amaçlı Binalar	200.000	
191 İndirilecek KDV	36.000	
102 Bankalar Hesabı		236.000

6.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Vadeli Satın Alınması

Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin ödemenin ertelenmiş olması durumunda, gayrimenkulün maliyeti eşdeğer peşin ödeme tutarıdır. Bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS-40, md.24). Vadeli alınan bir yatırım amaçlı gayrimenkulün vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmez. Vade farkları TMS-23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Örnek: Kira geliri elde etmek amacıyla Peşin fiyatı 1.000.000 TL olan bir işyeri banka kredisıyla 4 yıl vadeli olarak 1.400.000 TL'ye satın alınmıştır. KDV tutarı peşin olarak bankadaki hesaptan ödenmiştir.

202 Yatırım Amaçlı Binalar	1.000.000	
191 İndirilecek KDV	180.000	
402 Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri	400.000	
		1.400.000
400 Banka Kredileri		180.000
102 Bankalar		

6.3. Gelecekte Yatırım Amaçlı Olarak Kullanılmak Üzere İnşa Edilen Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi

İşletmeler gelecekte yatırım amaçlı olarak kullanılmak üzere bir gayrimenkulü kendisi de inşa edebilir. Bu durumda inşa süreci boyunca katlanılan tüm maliyetler, YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER HESABI adı altında açılacak bir hesaba kaydedilir. İnşaat bittiğinde bu hesapta biriken tutar YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER hesabına aktarılarak inşaat aktife alınır.

İnşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 23 hükümlerine göre özellikli varlık sınıfına girmektedir. TMS 23 madde 5' e göre özellikli varlıklar; amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Buna göre inşa sürecinde katlanılan borçlanma maliyetleri yatırım amaçlı gayrimenkullün maliyetine eklenecektir.

İşletme inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkul için ilk muhasebeleştirme işleminin ardından gerçeğe uygun değer seçilmişse ve gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde tespit edilememesi durumu var ise TMS 40 madde 53'de yapılan değişiklik uyarınca; işletmenin inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde tespit edilmesinin mümkün olmadığını, ancak söz konusu gayrimenkulün inşaatı tamamlandığında gerçeğe uygun değerinin de güvenilir bir şekilde belirlenebileceğini tahmin ettiği durumlarda, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde tespit edilinceye veya inşaatı tamamlanıncaya kadar (hangi durum önce gerçekleşirse), söz konusu inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkul, maliyeti üzerinden ölçülür (Güngör, 2011, s.95).

Örnek: Kiraya verilmek üzere inşa edilen bir dükkân için inşaat süresince katlanılan maliyetler aşağıdaki gibidir.

208 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Hammadde Maliyeti	30.000
İşçilik Maliyetleri	45.000
Diğer Maliyetler	35.000
	110.000

İnşaat bittiğinde binaya ait maliyetlerin toplamı 110.000 TL olup, aktarma işlemi ile ilgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. Yatırım amaçlı gayrimenkul maliyet modeli ile değerlendirilecekse dönem sonunda amortisman kaydının yapılması gerekir.

202 Yatırım Amaçlı Binalar 208 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Tamamlanan Dükkanın Aktife Alınması	110.000	110.000
---	---------	---------

Yatırım amaçlı gayrimenkul maliyet modeli ile değerlendirilecekse dönem sonunda amortisman kaydının yapılması gerekir.

Eğer tamamlanan binanın gerçeğe uygun değeri ölçülebiliyorsa gerçeğe uygun değer farkının ilgili hesaplara aktarılması gerekir. Buna göre, örneğin tamamlanan binanın gerçeğe uygun değeri 150.000 TL olarak ölçülmesi durumunda gerçeğe uygun değerinde 40.000 TL artış meydana gelmiş olacak ve aşağıdaki şekilde bir kayıt yapılabilecektir.

202 Yatırım Amaçlı Binalar 649 Diğ.Olağan Dışı Gelir ve Kârlar veya 640 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Gelirler ve Değer Artış Kazançları Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Değer Artış Kazancının kaydedilmesi	40.000	40.000
--	--------	--------

Gerçeğe uygun değeri 100.000 TL olarak ölçülmesi durumunda ise gerçeğe uygun değerinde 10.000 TL azalış meydana gelecek ve aşağıdaki şekilde kayıt yapılabilecektir.

659 Diğ.Olağan Dışı Gider ve Zararlar veya 650 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Giderler ve Değer Artış Zararları 202 Yatırım Amaçlı Binalar Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Değer Artış Kazancının kaydedilmesi	10.000	10.000
---	--------	--------

Gerçeğe uygun değer farklarının dönemin gelir veya giderlerine aktarıldığı göz önünde bulundurulduğunda, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde objektif ölçütlere dikkat edilmeli, subjektif değerlendirmelerden kaçınılmalıdır.

6.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Transferi (Nitelik Değişirmesi)

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün bu amacı dışında kullanılmaya başlanması veya işletme amaçları doğrultusunda kullanılan bir gayrimenkulün kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek amacıyla kullanılmaya başlanması gayrimenkulün nitelik değiştirdiği anlamına gelir ve ilgili hesaplara transferlerini gerektirir. Gayrimenkullerin nitelik değiştirmesi kararının verilmesi, standartta belirtilen ilkeler çerçevesinde sağlıklı bir mesleki yargı ile mümkündür.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerden, stoklara ve/veya sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere geçişlerde veya bunun tersi durumlarda, gayrimenkullerin değerlemesinde geçiş tarihi önem kazanır. Bu tarihten önce gayrimenkuller, eski özelliklerinin gerektirdiği yöntemlere göre, bu tarihten sonra ise yeni özelliklerinin gerektirdiği yöntemlere göre değerlemeye tabi tutulurlar. Nitelik değiştiren bir gayrimenkulün değerlemesinde yeni niteliği önem kazanır. İşletme, gayrimenkulün yeni niteliğine göre değerlendirme yöntemine karar verir. Örneğin, sahibi tarafından kullanılan ve maliyet bedeli yöntemine göre değerlendirilen bir gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul haline geldiğinde, işletme söz konusu gayrimenkülü gerçeğe uygun değer esasına göre değerleyebilir (Örten ve diğerleri, 2010, s.628).

Yatırım amaçlı gayrimenkul maliyet değeri ile değerlendiriliyorsa, varlığın nitelik değiştirmesi durumunda kayıtlı değerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan maliyet bedeli ile izlenmeye devam edilir. Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi durumunda en son gerçeğe uygun değer üzerinden kayıtlara alınacaktır. Buna göre;

- 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 aktarılacaktır.

- Sahibi tarafından kullanılan bir gayrimenkulün yatırım amaçlı olarak kullanılmaya başlanması durumunda, geçiş tarihindeki değeri ile kayıtlı değeri arasındaki farkın olumsuz olması halinde, bir başka ifade ile varlığın değerinde azalma olması halinde azalış tutarı doğrudan dönem gideri olarak kaydedilir. Ancak varlığa ilişkin önceden bir değer artış fonu varsa öncelikle değer azalışı buradan indirilmelidir. Değer artışı söz konusu ise yeniden değerlendirme artışı olarak özkaynak grubunda gösterilir. Ancak varlığa ilişkin önceden bir değer azalış kaydı söz konusu ise değer azalış tutarı kadar öncelikle dönem karına eklenir ve aşan kısmı özkaynaklarda gösterilir. Özkaynaklar grubunda gösterilecek değer artışlarının 524 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞ FONU adı altında açılacak yeni bir hesaba kaydedilmesini öneriyoruz.

- Stoklardan, gerçeğe uygun değer esasından izlenecek olan yatırım amaçlı gayrimenkullere yapılan bir transferde; gayrimenkulün transfer tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce belirlenmiş olan defter değeri arasındaki fark kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir (TMS-40. Md.63).

6.4.1. Sahibi Tarafından Kullanılan Gayrimenkulün Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Sınıfına Transferi

Örnek İşletmenin aktifinde maddi duran varlık olarak kayıtlı, maliyet bedeli 150.000 TL, birikmiş amortismanı 15.000 TL olan bir binanın yatırım amaçlı olarak kullanılmasına karar verilmiştir. Binanın ekonomik ömrü 50 yıl olup, maliyet modeli ile değerlemesine devam edilmesine karar verilmiştir.

202 Yatırım Amaçlı Binalar	135.000	
257 Birikmiş Amortismanlar	15.000	
252 Binalar Hesabı		150.000

Örnek Daha önce işletme tarafından kullanılan bir depo boşaltılarak kiraya verilmiştir. Deponun maliyet bedeli 100.000 TL, birikmiş amortisman ve değer azalışı 30.000 TL'dir (Birikmiş Amortisman: 20.000, Değer Azalışı:10.000). Alınan ekspertiz raporunda deponun gerçeğe uygun değerinin 130.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Binanın Net Değeri = Maliyet bedeli- Birikmiş Amortisman ve Değ.Düş.

$$= 100.000 - 30.000$$

$$= 70.000$$

Gerçeğe Uygun Değeri = 130.000

Değer Artışı = 130.000 - 70.000 = 60.000

Yeniden Değerleme fonuna kaydedilecek tutar = 60.000 - 10.000 = 50.000

Burada, daha önce değer azalışından dolayı 10.000 liralık zarar yazılmış olduğundan, değer artışının 10.000 liralık kısmı gelir olarak kaydedilecek, kalan kısmı yeniden değerlendirme artışı olarak öz kaynaklarda gösterilecektir.

252 Binalar	50.000	
522 MDV Yeniden Değerleme Artış Fonu		50.000

202 Yatırım Amaçlı Binalar	130.000	
257 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı	30.000	
252 Binalar Hesabı		150.000
640 Yat. Amaçlı Gayrimenkullerden		10.000
Gelirler ve Değ. Artış Kazançları		

6.4.2. Yatırım Amaçlı Bir Gayrimenkulün Sahibi Tarafından Kullanılan Gayrimenkul Sınıfına Transferi

Örnek: İşletme gerçeğe uygun değerle değerlemekte olduğu yatırım amaçlı binasının değeri 500.000 TL'dir. İşletme kiraya verdiği bu binayı yönetim binası olarak kullanma kararı almıştır. Gayrimenkulün kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değeri 550.000 TL'dir.

252 Binalar	550.000	
202 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		500.000
640 Yat.Amaçlı Gayrimenkullerden		50.000
Gelirler ve Değ.Artış Kazançları		

6.4.3. Stoklarda İzlenen Gayrimenkulün Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Sınıfına Transferi

Örnek: İşletmenin satış amacıyla inşa edip tamamladığı ve stoklara aldığı 200.000 TL değerindeki bir binayı satmaktan vazgeçmiş, kiraya vermeye karar vermiştir. Niteliğin değiştiği tarihteki binanın gerçeğe uygun değeri 300.000 TL'dir.

202 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	300.000	
191 İndirilecek KDV	54.000	
620 Satılan Mamullerin Maliyeti Hesabı	200.000	
152 Mamuller Hesabı		200.000
391 Hesaplanan KDV		54.000
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		300.000

6.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Kiraya Verilmesi

Kira veya sermaye kazancı elde etmek için edinilen gayrimenkullerin kiraya verilmesinde elde gelir işletmenin esas faaliyetlerinin dışından elde edildiği için diğer faaliyetlerden elde edilen gelir olarak kaydedilmesi gerekir.

Örnek: İşletmenin aktifinde kayıtlı 1 adet dükkan kiraya verilmiş ve %18 kdv hariç 5.000 liralık kira geliri tahsil edilmiştir.

102 Bankalar	5.900	
640 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Gelirler ve Değer Artış Kazançları		5.000
391 Hesaplanan KDV		900

7. SONUÇ

Uluslararası Muhasebe Standartları, farklı ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının ortak bir dil ile sunulmasını sağlayarak, finansal tablo kullanıcılarının objektif bilgi ihtiyacını karşılamaktır. Türkiye Muhasebe Standartları da bu standartların çevirisi olarak yayınlanmıştır. Standartlar, gayrimenkullere farklı bir bakış açısı getirmiş, geleneksel uygulamalardan farklı olarak işletmenin gayrimenkulü elde etme ve kullanma amacına uygun olarak değişik gruplarda sınıflandırmıştır.

Bu çalışmada, öncelikle işletmenin elinde bulunduğu gayrimenkullerin standartlar bakış açısıyla nasıl sınıflandırıldığı ortaya konulmuştur. Daha sonra ülkemiz için de yeni bir uygulama olan yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS-40 standardı kapsamında incelenmiştir. İşletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan bağımsız nakit girişi sağlayan, sermaye kazancı veya kira geliri veya her ikisini birden sağlama amacıyla edinilen gayrimenkullerin satın alınması, inşa edilmesi, nitelik değiştirmesi ve kiraya verilmesi ile ilgili temel muhasebe politikaları açıklanmış, konu ile ilgili örnek uygulamalara yer verilmiştir. Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerin yatırım amaçlı gayrimenkullere ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere transferi gibi ilgili standartta yer alan hükümlerin daha iyi anlaşılması için örneklerle açıklamalarda bulunulmuştur. Böylece yatırım amaçlı gayrimenkullerin sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili literatürde sınırlı olan çalışmalara katkıda bulunulmuş, uygulama örnekleri ile uygulamacılara yol gösterilmiştir.

Gayrimenkullerin nitelik değiştirmesi kararının verilmesinde, standartta belirtilen ilkeler çerçevesinde doğru bir mesleki yargının ortaya konulması gerekir. Gerçeğe uygun değerle değerlendirilen gayrimenkullere ilişkin gerçeğe uygun değer farkları dönemin gelir veya giderlerine aktarılacağından, subjektif değerlendirmelerden uzak durulmalıdır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan ve Orhan Sevilengül. Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 12. Baskı, Ankara, 2007
- DEMİR, Şeref, UFRS (TMS) Değerleme Hükümleri, Türmob Yayınları, Sirküler Rapor Serisi (303), 2007.
- GÖKÇEN, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu). İstanbul: Beta Basım Yayım. 2006
- GÜNGÖR, Aysnur, “Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2011
- ÖRTEN, Remzi, Kaval Hasan Ve Karapınar Aydın. Türkiye Muhasebe Finansal-Raporlama Standartları: Uygulama Ve Yorumları, 4. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2010.
- ÖZTÜRK, Can. “Yerel ve Uluslararası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 4’in Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 96, Aralık 2009.
- ŞENGEL, Salim, İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 2013

Classification of the Properties According To Turkish Accounting Standarts and Accounting of Investment Properties in Scope of Tms-40

Erdal YILMAZ

Ondokuz Mayıs University
Vezirköprü Vocational School
Samsun, Turkey
eyilmaz@omu.edu.tr

Extensive Summary

The main aim of Accounting Standarts is to provide accurate information to financial statement users. So, property should be classified correctly in the financial statements. Properties is generally defined as land and all things that are permanently attached to it. With regard to intended use, properties is subject to different standarts. Accordingly:

- Property held for sale in the ordinary course of business or in the process of construction of development for such sale (IAS 2 Inventories)
- Property being constructed or developed on behalf of third parties (IAS-11 Construction Contracts)
- Owner-occupied property (IAS 16 Property, Plant and Equipment), including property held for future use as owner-occupied property, property held for future development and subsequent use as owner-occupied property, property occupied by employees and owner-occupied property awaiting disposal.
- Investment property is property (land or a building or part of a building or both) held (by the owner or by the lessee under a finance lease) to earn rentals or for capital appreciation or both. (IAS 40 Investment property)

With the standart no 40, “Accounting of Investment Property”, notion of property has took on a different. Distinguishing between investment and owner-occupied property is justified by reference to differing economic characteristics. Hand- held properties to get rental income and to acquire capital gain are different from other properties with respect to cash generation and capital gain. Determination of cash generating units from property is to be essential for both making a correct analysis and providing accurate information to financial statement users.

Management is required to choose between the application of the fair value model and the cost model for the accounting of investment properties. Once the decision is taken, it is applied consistently to all investment properties. There is a requirement to re-measure property under construction at fair value if the fair value model is applied. According to the fair value model in IAS 40, investment properties should be

continually reported at their fair value, and changes in value represent a component of profit for the year.

IAS 40.07 explains that investment property generates cash flows that are largely independent of other assets of the business while the cash flows generated by owner-occupied property are interdependent with other assets of the firm. Examples of investment property: [IAS 40.8]

- land held for long-term capital appreciation
- land held for undetermined future use
- building leased out under an operating lease
- vacant building held to be leased out under an operating lease
- property that is being constructed or developed for future use as investment property

The objective of this study is to classify the property according to TMS and demonstrated of accounting of investment properties under the scope of the TMS-40. Real Estate Properties for investment purposes have been examined under the scope of the TMS 40 in the study and model practice relevant with the subject were attempted to be given.