

PAPER DETAILS

TITLE: TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA YATIRIM AMAÇLI
GAYRİMENKULLERİN FİNANSAL TABLOLARDA SUNULUM ESASLARI VE MUHASEBE
MESLEK MENSUPLARININ BİLGİ DÜZEYİNİ TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ARASTIRMA

AUTHORS: Ali DERAN,İncilay SAVAS,Atilla SÜRER

PAGES: 34-68

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/288823>

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN FİNANSAL TABLOLARDA SUNULUM ESASLARI VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BİLGİ DÜZEYİNİ TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Ali DERAN*

İncilay SAVAŞ**

Atilla SÜRER***

ÖZET

Türkiye’de kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan birçok işletme günümüzde Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını (TMS/TFRS) uygulamaktadır. TMS/TFRS, ülkemizde uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nden içerik ve şekil açısından çok farklı yeni uygulamaları beraberinde getirmiştir. Bunlardan bir tanesi de bu çalışmanın konusunu oluşturan yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirme ve finansal tablolarda sunulma esaslarıdır. Bu çalışmanın amacı yatırım amaçlı gayrimenkullerin 40 no’lu Türkiye Muhasebe Standardına (TMS 40) göre finansal tablolarda sunum esaslarını açıklamaktır. Ayrıca muhasebe meslek mensupları tarafından TMS 40’ın ne derece bilindiğini tespit etmek bu çalışmanın bir diğer amacıdır. Bu amaç çerçevesinde önce TMS 40 açıklanmış, daha sonra ise Gaziantep İlinde anket yöntemi kullanılarak bir araştırma yapılmıştır. Bu araştırma Türkiye’deki tüm muhasebe meslek mensuplarının TMS 40 hakkındaki bilgi düzeylerini ölçmemekle beraber, Türkiye’deki muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyi hakkında bir fikir vereceği kabul edilmektedir.

* Doç. Dr. , Niğde Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, alideran@gmail.com

** Arş. Gör. , Niğde Üniversitesi İİBF Uluslararası Ticaret ve Lojistik Yönetimi Bölümü, savasincilay@gmail.com

*** Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Öğrencisi, atillasurer@gmail.com

Anahtar Kelimeler: Gayrimenkul, Yatırım amaçlı gayrimenkul, Muhasebe meslek mensubu, TMS 40

Jel Kodları: M40, M41, M49

PRESENTATION OF INVESTMENT PROPERTY IN THE FINANCIAL STATEMENTS ACCORDING TO TURKISH ACCOUNTING STANDARDS AND AN INVESTIGATION FOR DETERMINING THE KNOWLEDGE LEVEL OF MEMBERS OF ACCOUNTING PROFESSIONS

ABSTRACT

Recently; many Turkish companies which have accountability obligation apply Accounting/Financial Reporting Standards (TAS/IFRS). TAS/IFRS have brought many different new application procedures in terms of content and applications that differ from uniform accounting systems recently applied in our country. One of them is valuation of investment property and its presentation in financial statements which form the subject of this study. The purpose of this study is to explain the principles of the presentation of investment property in the financial statements according to the Turkish Accounting Standards No: 40 (TAS 40). Besides, determining whether TAS 40 is well known by members of accounting professions is another purpose of this study. In this context, first TAS 40 is outlined and a research is conducted by employing a survey in Gaziantep region. This research evaluates the level of knowledge about TAS 40 of the members of accounting professions in Turkey. Besides, it gives an idea of the knowledge levels of accounting professions in Turkey about TAS 40.

Keywords: Real Estate, Investment property, Accounting professions, TAS 40.

Jel Codes: M40, M41, M49

GİRİŞ

2000 yılında Avrupa Birliği tarafından halka açık tüm şirketlerin 2005 yılı finansal tablolarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na tabi olmalarını gerektiren bir muhasebe düzenlemesi onaylanmış ve Avrupa'da yeni bir dönem başlamıştır (Kocamaz, 2012: 111). 18 Eylül 2002 tarihinde ise Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board – FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB), Amerikan standartları ile uluslararası muhasebe standartlarını yakınlaştırmaya yönelik bir anlaşmaya imza atmışlardır. Her iki kurulun mevcut ve gelecekte ortaya çıkabilecek muhasebe ile ilgili konulara yüksek kaliteli ve birbirleriyle uyumlu çözümler üretme taahhüdünü temsil eden bu anlaşma küresel muhasebe uygulamaları açısından tarihi bir dönüm noktasını oluşturmaktadır (Kaya, 2003: 1).

2005 tarihinden itibaren Avrupa Birliğine üye ülkelerdeki halka açık işletmelerin finansal raporlarını uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartlarına göre yapması ve IASB ile FASB arasında her iki kurulun yayınladığı muhasebe standartlarını yakınlaştırmaya yönelik yapılan antlaşma dünyadaki küresel sistem içinde yer alan ve yer almak isteyen birçok ülkenin uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartlarını ya olduğu gibi benimsemesine ya da kendi ulusal muhasebe standartlarını bu uluslararası standartlara yaklaştırmaya sevk etmiştir.

Türkiye de dünyadaki bu gelişmelere kayıtsız kalmayarak 1999 Yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nu (TMSK) kurarak, 2002 yılında faaliyete geçirmiş ve TMSK bu tarihten itibaren uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartlarını birebir Türkçeye çevirmek suretiyle yayımlamıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde daha önce Türkiye'de çok başlı olan muhasebe standardı yapma ve yayımlama görevini TMSK¹ üstlenmiştir.

TMSK'nın kurulmasıyla Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, bankalar için 1 Kasım 2006, Hazine Müsteşarlığı, Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Bireysel Emeklilik Şirketleri için 1 Ocak 2008, Sermaye Piyasası Kurulu, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bunların bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortakları için 9 Nisan 2009 tarihinde kendi alanları ile ilgili olarak daha önce yayınlamış oldukları muhasebe tebliğ ve yöntemlerini yürürlükten kaldırarak Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) uygulamaya koymuşlardır (Kocamaz, 2012: 111).

Bu düzenlemeler çerçevesinde Ülkemizde kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendiren şirketler kamuya sunacakları finansal raporlarını hazırlarken TMS'leri uygulamaktadırlar.

Yeni TMS'ler birçok varlık, yükümlülük, değer artış karı, değer azalış zararı, gelir ve gider kaleminin alışılacağı muhasebe

¹ TMSK 2011 yılında fesh edilerek yerine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur.

uygulamalarından farklı ve ayrı bir kalem olarak finansal raporlarda sunulmasını gerektirmektedir. Uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartları paralelinde hazırlanan TMS'lerin farklı muhasebe uygulaması getirdiği bir kalemde bu çalışmanın konusunu oluşturan yatırım amaçlı gayrimenkullerdir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk edinim tarihinde muhasebeleştirilmesi gereken değer ile ilk ve daha sonraki değerleme dönemlerinde söz konusu varlıkların finansal tablolarda sunulmasında uygulanacak muhasebe yöntemleri 40 nolu Türkiye Muhasebe Standardı'nda (TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı) açıklanmıştır.

TMS 40, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirme tarihinde maliyet bedeli ile aktife alınmasını gerektirmektedir. Takip eden değerleme dönemlerinde ise işletmeler maliyet değeri yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden birini uygulamakta serbest bırakılmışlarken, takip eden değerleme dönemlerinde mümkünse gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması standart yapıcıları tarafından teşvik edilmektedir. TMS 40 Türkiye'de uygulanan alışlagelmiş muhasebe uygulamasında ayrı olarak yatırım amaçlı gayrimenkulleri, kullanım amaçlı gayrimenkullerden ayırarak finansal durum tablosunda ayrı bir kalem olarak sunulmasını gerektirmektedir. Ayrıca ilk defa finansal tabloya alınma dönemini takip eden dönemlerde işletmenin yatırım amaçlı gayrimenkulünü gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlemeye tabi tutması durumunda; değer artışını doğrudan kapsamlı gelir tablosunda kar, değer azalışını ise yine kapsamlı gelir tablosunda zarar olarak göstermeyi gerektirmektedir. Bu uygulamalar mevcut muhasebe sistemimiz açısından yeni uygulamalar olup bu çalışmada TMS 40'ın yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal tabloda sunulmasında uygulanması gereken esaslar açıklanmıştır. Bu çalışmada ayrıca muhasebe meslek mensuplarının TMS 40'da yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal raporlarda sunulmasına ilişkin esasların, muhasebe meslek mensupları tarafından ne derece bilindiğine yönelik anket çalışmasına da yer verilmiştir.

1. GAYRİMENKUL VE YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL KAVRAMI

Gayrimenkul kavramı, Arapça’da kelimelerin başına getirilen ve “olmayan, yabancı, başka” anlamını veren “gayr” sözcüğü ile nakil (taşımak) sözcüğünden türetilen “menkul” sözcüğünün bir araya getirilmesiyle oluşturulmuştur (Kızılot vd, 2007: 34). Gayrimenkul Türk Dil Kurumu (TDK)’na göre, bir yerden bir yere taşınması mümkün olmayan malları ifade etmektedir (İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü, 2014). Gayrimenkul genel anlamda fiziksel bir varlık olan arazinin kendisi veya bu arazi üzerine inşa edilmiş suni yapılar olarak tanımlanır. Maliye terminolojisindeki taşınmaz kavramı ise genellikle arazi ve arazinin tamamlayıcı parçası olan binayı ifade etmek için kullanılır (Kayabaşı, 2007, 56’dan alıntıyla Yomralıoğlu ve Nişancı, 2006: 3). Gayrimenkuller, hem toprak üstü hem de toprak altı doğal ve insanlar tarafından yapılan tüm eklentileri kapsayan geniş bir kavramdır. Arazinin üzerindeki ağaçlar ve madenler ile arazi üzerine insanlar tarafından yapılan bina ve binanın içerisine bulunan elektrik, su, ısıtma tesisatı ve asansör gibi tüm sabit bina eklentileri de bir bütün olarak gayrimenkul olarak nitelendirilmektedir (Üreten, 2007: 21).

Gayrimenkul kavramı, 4721 sayılı Medeni Kanun’un 704. maddesinde taşınmaz mülkiyeti olarak tanımlanmış ve arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler gayrimenkulün unsurları olarak sayılmıştır.

Gayrimenkuller kullanım amaçlarına göre “Konut Amaçlı Gayrimenkuller”, “Ticari Gayrimenkuller”, “Endüstriyel Gayrimenkuller”, “Tarımsal Gayrimenkuller” ve “Özel Amaçlı Gayrimenkuller” olmak üzere beş grupta sınıflandırılabilir (Karakuş, 2011: 44 - 45)

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı’na göre ise gayrimenkuller iki grupta değerlendirilmektedir. Gayrimenkuller gruplandırılırken işletmenin söz konusu gayrimenkulü elde tutma amacı göz önünde bulundurulmaktadır. İşletmeler gayrimenkulü kira geliri elde etmek veya değer artışından (sermaye kazancı) yararlanmak amacıyla elde tutabileceği gibi, söz konusu gayrimenkulü kullanmak veya getiri elde etmek amacıyla da elde tutabilir. Bu noktada gayrimenkuller yatırım

amaçlı gayrimenkuller ve sahibi tarafından elde tutulan gayrimenkuller olmak üzere ikiye ayrılır (Kulaş, 2014).

TMS 40 dışındaki gayrimenkullerle ilgili diğer finansal raporlama standartları incelendiğinde gayrimenkullerin edinim amaçlarına bağlı olarak gayrimenkulleri aşağıdaki gibi gruplandırmak mümkündür (Yılmaz, 2013: 274-275):

i- Bir işletme satmak amacıyla arsa alıyorsa veya bina inşa ediyorsa bu işletmenin esas konusu gayrimenkul alım satım veya yapım satım olduğu için bu gayrimenkullerin stok olarak ifade edilmesi gerekmektedir. Bu gayrimenkullerin TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında değerlendirilip maliyetlerinin Stoklar Standardı kapsamında tespit edilerek finansal tablolarda bu tutar üzerinden sunulması gerekir.

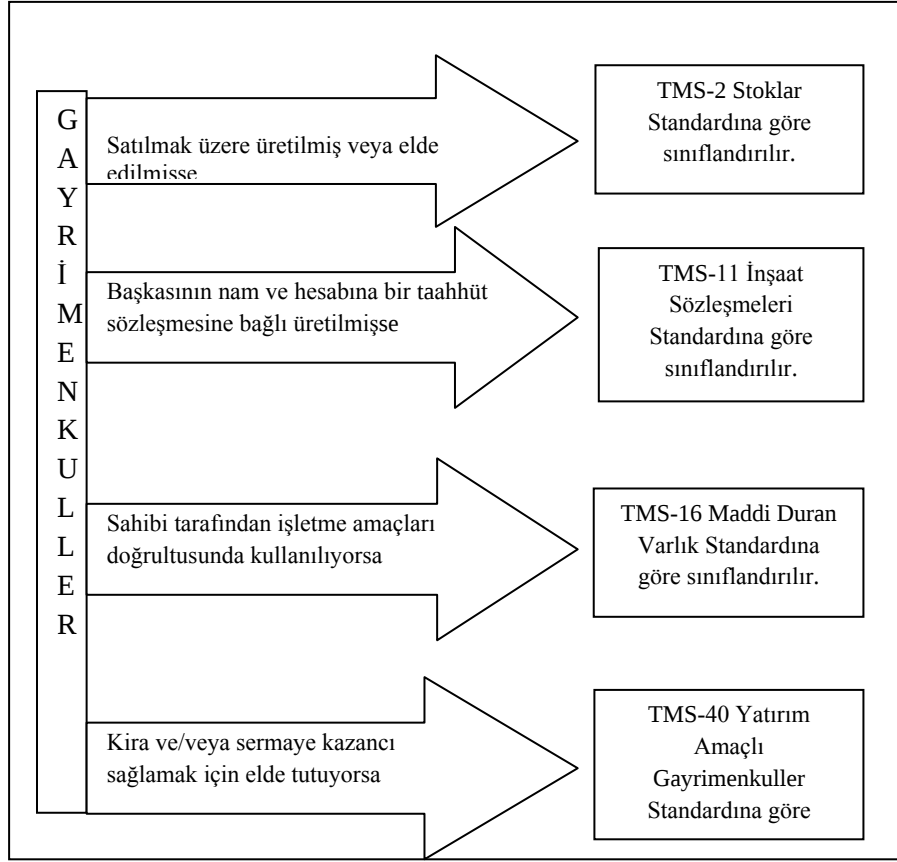
ii- İnşaat taahhüt sözleşmesine dayanarak başkasının adına (mütahhitlik-yüklenici kapsamında) inşa edilen inşaatlar gayrimenkul olarak ifade edilse de bu tür gayrimenkuller TMS İnşaat Sözleşmeleri Standardına göre işletmenin aktifinde yer almaz. Bu tür gayrimenkuller için katlanılan maliyetler ile elde edilen gelirler TMS 11 kapsamında muhasebeleştirilerek finansal tablolara yansıtılır.

iii- İşletmenin esas faaliyetlerini kapsamında kullanılan, bir başka ifadeyle normal iş akışı içerisinde sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında finansal tablolarda gösterilir. İşletmenin esas faaliyeti çerçevesinde satış mağazası veya idari bina gibi herhangi bir amaç doğrultusunda inşa ettiği bir binanın maliyeti TMS 16 kapsamında hesaplanarak finansal tablolara yansıtılmalıdır.

iv- İşletmenin aktifinde kayıtlı bir gayrimenkulün satışına karar verildiğinde, bu gayrimenkulün duran varlıklar grubundan çıkarılması ve TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Standardı uyarınca dönen varlıklar grubu içerisinde finansal tablolarda sunulması gerekmektedir.

v- İşletmenin kira geliri veya değer artış kazancı sağlamak amacıyla elinde bulundurduğu gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak değerlendirilmekte ve TMS40 kapsamında finansal tablolarda sunulması gerekmektedir.

Yukarıda açıklanan bu hususları Şekil 1 yardımıyla göstermek mümkündür.



Kaynak: Erdal YILMAZ, “Gayrimenkullerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Sınıflandırılması ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS 40 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, İşletme Araştırmaları Dergisi, 2013, 276.

Bir işletmenin, kira veya değer artış kazancı elde etmek için edindiği bir gayrimenkulü yatırım amaçlı gayrimenkul olarak tanımlayabilmesi için söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulü için inşaa ve geliştirme faaliyetlerinde bulunması gerekiyorsa, inşaa ve geliştirme faaliyetlerinde bulunduğu dönemde söz konusu gayrimenkulü, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak tanımlayamaz ve finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sunamaz. Benzer şekilde, işletme gayrimenkulü kullanım amaçlı olarak elde bulundurmasına rağmen, farklı nedenlerle kiraya vermesi durumunda, söz konusu gayrimenkulü yatırım amaçlı gayrimenkul olarak tanımlayıp finansal tablolarda bu şekilde sunamaz. İşletme gelecekte gayrimenkulü kullanma, kısa dönem içinde

satma veya gayrimenkulden değer artış kazancı sağlama konusunda karar vermemiş olması durumunda ise TMS 40'a göre bu gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edilir. Bazı gayrimenkullerin bir bölümü kira geliri veya değer artış kazancı sağlamak için elde tutulurken, diğer bölümleri ise mal veya hizmet üretim ve tedariki veya idari amaçlar için elde tutulabilir. Bu durumda bölümlerin birbirlerinden bağımsız olarak satılabilmelerinin olanaklı olması halinde veya finansal kiralama yapmak suretiyle bağımsız olarak kiralanmalarının olanaklı olması halinde, işletme söz konusu bölümlerin her birini ayrı olarak muhasebeleştirerek, finansal tabloda göstermelidir. Söz konusu bölümlerin ayrı olarak satılamaması durumunda, ilgili gayrimenkul sadece önemsiz bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edilir (Kulaş, 2014).

Yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan önemli ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır. Bir başka ifadeyle, işletme içerisinde bütünden bağımsız olarak nakit yaratan bir birimdir. Bu durum yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayıran en önemli özelliklerden biridir. Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere mal veya hizmet üretimi ya da tedariki veya idari amaçlar için kullanılması, sadece gayrimenkullerle değil, üretim veya tedarik sürecinde kullanılan diğer varlıklarla da ilişkilendirilebilen nakit akışları yaratır. Bu kapsamda sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında muhasebeleştirilerek finansal tablolara yansıtılmaktadır (TMS 40, Paragraf 7).

Bu açıklamalar ışığında TMS 40'a göre yatırım amaçlı gayrimenkul; "kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller" olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda uzun vadede kira geliri elde etmek veya değer artışından yararlanmak amacıyla elde tutulan gayrimenkuller, belirsiz bir tarihte satılması düşünülen gayrimenkuller, faaliyet kiralaması kapsamında kiralanmış veya kiralanması amaçlanan boş bina, gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilen veya geliştirilen gayrimenkuller bu standardın kapsamında değerlendirilmektedir (TMS 40, Paragraf 8). TMS 40 kapsamında olan

yatırım amaçlı gayrimenkuller işletmenin esas faaliyetinin bir parçası olmamalıdır (Öztürk, 2009:105).

Bazı durumlarda işletme, aktifinde yer alan gayrimenkullerin kullanıcılarına bazı yardımcı hizmetler sunabilir. Sunulan bu hizmetlerin işletme ile hizmet sunulan taraf arasında yapılan anlaşmada yer alan toplam hizmetlerin önemsiz bir kısmını oluşturması durumunda, işletme söz konusu gayrimenkulleri yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırmalıdır. Bir ofis binası sahibinin, söz konusu binanın kullanıcılarına sunduğu güvenlik ve bakım hizmetleri buna örnek olarak gösterilebilir (TMS 40, Paragraf 11). İşletmenin bir otele sahip olması ve aynı zamanda söz konusu oteli işletmesi durumunda ise müşterilere sunulan hizmetler toplam kullanımın önemli bir bölümünü oluşturur. Bir başka ifadeyle, işletme söz konusu otel binasını esas faaliyetleri çerçevesinde kullanmaktadır, dolayısıyla, söz konusu otel binası yatırım amaçlı gayrimenkulden değil, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak tanımlanıp finansal tablolarda TMS 16' kapsamında gösterilmesi gerekmektedir (TMS 40, Paragraf 12).

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ile yukarıda ayrıntılı bir şekilde sayılan diğer gayrimenkullerin sınıflandırılmasında yanlışlık yapılması, söz konusu gayrimenkullerin yanlış tutarlarla ve farklı sınıflama ile finansal tablolarda yer almasına yol açacaktır. Bu durum finansal bilgi kullanıcıları açısından hayati bir öneme sahip olan finansal raporların yanlış bilgi sunmasına ve finansal bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar alması sonucunu doğuracaktır. Bu nedenle, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi ve finansal tablolarda gösterilme esaslarının titizlikle uygulanması gerekmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin söz konusu değerlendirme ve muhasebeleştirme esasları aşağıda açıklanmıştır.

2. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER'İN TMS 40'A GÖRE FİNANSAL TABLOLARDAN SUNUM ESASLARI

TMS 40 yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi ve finansal tablolara yansıtılma esaslarını açıklamaktadır. Bu kısımda yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 40 çerçevesinde ele alınarak değerlendirme ve finansal tablolarda gösterilme esasları açıklanacaktır.

2.1. STANDARDIN AMACI VE KAPSAMI

TMS 40'ın amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda gösterilme esaslarını açıklamakla, yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili olarak finansal tablolarda yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektedir. Bir başka ifadeyle, TMS 40 yatırım amaçlı gayrimenkullerin kayıt, ölçüm ve finansal tablolarda sunum ilkeleriyle kullanım amaçlı gayrimenkullerden farkını açıklamaktadır (TMS 40, Paragraf 1-2). Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Standardı özellikle aşağıda yer alan hususlar açısından faydalı olmayı amaçlamaktadır (IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, 2010: 1) :

- i- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin işletmenin diğer varlıklarından ayırt edilebilmesi,
- ii- Yatırım amaçlı gayrimenkul kalemlerinin ne zaman finansal durum tablosunda gösterilebilir niteliğe sahip olduğunun belirlenebilmesi,
- iii- Yatırım amaçlı gayrimenkul kalemlerinin ilk muhasebeleştirmede ve izleyen dönemlerde ölçülebilmesi,
- iv- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal tablolarda sunulabilmesi ve ilgili açıklamaların yapılabilmesi,
- v- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ne zaman finansal durum tablosu dışı bırakılacağına veya başka bir varlık sınıfına transfer edileceğinin ve söz konusu finansal durum tablosu bırakma veya transfer işleminin ne zaman muhasebeleştirileceğinin belirlenebilmesi,
- vi- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde yapılan önemli değerlendirmelere ilişkin bir yaklaşımın ortaya konabilmesi.

Aşağıda belirtilen hususlar bu standart kapsamında değerlendirilmemektedir (TMS 40, Paragraf 3-4):

- i- Kiralamaların finansal ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması,
- ii- Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kiralama gelirlerinin muhasebeleştirilmesi,
- iii- Faaliyet kiralaması çerçevesinde edinilen gayrimenkul hakkının kiracının finansal tablolarında ölçülmesi,

- iv- Finansal kiralamaya konu net yatırımın kiraya verenin finansal tablolarında ölçülmesi,
- v- Satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,
- vi- Finansal kiralamalara ve faaliyet kiralamalarına ilişkin olarak kamuoyuna yapılacak açıklama,
- vii- Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar,
- viii- Petrol, doğal gaz ve benzeri geri kazanılması mümkün olmayan kaynaklara ait maden hak ve rezervleri.

2.2. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULÜN FİNANSAL DURUM TABLOSUNDA GÖSTERİLMESİ

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ayrımı literatürümüze TMS/TFRS'lerle beraber girmiştir. TMS/TFRS'lere göre, yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal durum tablosunda, değer artışı veya azalışlarının ise kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak raporlanması gerekmektedir. Bazı ülkeler yatırım amaçlı gayrimenkulleri finansal durum tablosunda duran varlıklar içinde raporlarken bazı ülkeler söz konusu varlıkları ayrı bir kalem olarak finansal durum tablosunda raporlamaktadır. Hollanda, İsveç, İngiltere ve Yeni Zelanda gibi ülkeler yatırım amaçlı gayrimenkullere finansal durum tablosunda ayrı bir kalem olarak yer verirken ABD, Almanya, Belçika, Fransa, İtalya, İspanya, Japonya, Kanada, Lüksemburg ve Türkiye gibi ülkeler yatırım amaçlı gayrimenkulleri finansal durum tablosunda maddi duran varlıklar içerisinde raporlamaktadır (Yıldız, 2010: 36). Bu kapsamda ülkemizde mevcut Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında kullanılan Tekdüzen Hesap Planı ve standart finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkullerin niteliğine uygun, gösterilebilecek hesap kalemleri bulunmamaktadır (Örten vd, 2012: 62). Aslında TMS/TFRS esasına göre finansal raporlama yapmak zorunda olan işletmelerin bu raporlamayı yaparken Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği'nde belirtilen Tekdüzen Hesap Planı ve standart mali tablolara uyma zorunluluğu yoktur. Bu açıdan bakıldığında işletmeler TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'na uymak koşulu ile yatırım amaçlı gayrimenkulü temsile uygun bir bilanço hesabı ile değer artış veya azalışlarını temsil edecek uygun bir gelir tablosu hesabını kullanabilirler. Zaten ilke bazlı olan TMS/TFRS'leri kural bazlı olarak hazırlanmış olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi içine hapsetmek doğru bir yaklaşım olmayacağı kanaatindeyiz.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün TMS 40'a göre varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi ve finansal tablolarda gösterilebilmesi için söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulden gelecekte beklenen faydaların işletmeye gelmesinin muhtemele olması ve yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir (TMS 40, Paragraf 16). Bu iki şartı sağlayan yatırım amaçlı gayrimenkuller bir varlık olarak finansal durum tablosunda (bilançoda) raporlanabilir.

2.2.1. İlk Finansal Raporlama Döneminde Değerleme (Ölçüm)

Sözlük anlamı itibariyle değer, bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut ölçü, bir şeyin değdiği karşılık, kıymet, para ile ölçülebilen karşılığı olarak tanımlanırken (TDK) geniş anlamda değer, herhangi bir şeyin fayda veya arzu edilme derecesi olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe literatüründe ise değer herhangi bir varlık veya yükümlülüğün para karşılığı olarak ifade edilmektedir (Ataman, 1994: 17). Değerleme ise işletme faaliyetlerine, aktif ve pasiflere anlamlı parasal miktarların tayin edilmesi süreci bir başka ifadeyle işletme olaylarına, aktif ve pasiflere parasal bir değer tayin edilmesi işlemidir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 388). Değerleme yapmanın amacı finansal tablo unsurlarının gerçeğe uygun değerlerinin tespit etmek ve gerçeğe uygun kar tutarının saptanmasına yardımcı olmaktır. Bu amaç doğrultusunda işletmelerin değerleme sürecinde kullanacakları maliyet değeri, gerçeğe uygun değer, gerçekleştirilebilir değer gibi değerlendirme ölçülerini isabetli olarak belirlemesi gerekmektedir.

Gayrimenkul değerlemesi; bir gayrimenkulün değerinin takdir edilmesi işlemidir. Daha geniş bir tanımlama ile herhangi bir gayrimenkul veya gayrimenkule dayalı yasal bir hakkın belirli bir andaki değerinin çeşitli yöntemler ve tekniklerle belirlenmesi işlemidir. Bir gayrimenkulün, gayrimenkul projesinin veya bir gayrimenkule bağlı hak ve faydaların belirli bir tarihteki muhtemel değerinin bağımsız ve tarafsız olarak, bu değeri etkileyen gayrimenkulün niteliği, piyasa ve çevre koşulları analiz edilerek fiyat takdirinin belirlenmesine gayrimenkul değerlendirme denmektedir (Peritus Gayrimenkul Değerleme, 2014). Gayrimenkuller maliyet değeri ya da gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir. Maliyet, bir varlığın edinimi veya inşa edilmesi sırasında ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır. Gerçeğe uygun değer ise piyasa fiyatını yansıtmayı beklenen temsili bir değerdir.

İşletme bir varlığı yatırım amaçlı gayrimenkul olarak tanımladığı tarihte yatırım amaçlı gayrimenkul TMS 16 kapsamında yer alan diğer maddi duran varlıklarda olduğu gibi maliyet değeri ile finansal durum tablosunda gösterilir. Bir başka ifadeyle, yatırım amaçlı gayrimenkul ilk defa muhasebeleştirildiği anda söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulü edinmek için katlanılan tüm fedakarlıkların parasal tutarının maliyete dâhil edilmesi gerekir (TMS 40, Paragraf 17). Tabi ki faiz, vade farkı ve kur farklarının nasıl muhasebeleştirileceği ile ilgili olarak TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'na bakmak gerekmektedir. Ayrıca yatırım amaçlı bir gayrimenkule daha sonradan yapılan ilave, değişiklik veya hizmet maliyetlerini de kimi durumlarda maliyete dâhil edilmesi gerekir.

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. Örneğin işletme gelecekteki değer artışında yararlanmak amacıyla bir arsa ve bina almışsa ve binayı da yıktırıp arsaya dönüştürmüş ise bina maliyeti ile yıktırma maliyetleri de dâhil olmak üzere emlakçıya ödenen komisyonla birlikte tapu harç bedeli ve alım satım vergisinin de arsa maliyetine dâhil edilmesi gerekmektedir.

Paragraf 16'da açıklanan muhasebeleştirme ilkesine göre; bir işletme gayrimenkule ilişkin günlük hizmet giderlerini yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ekleyemez. Bu maliyetler, gerçekleştikleri dönemin gideri olarak yazılıp gelir tablosunda sunulmalıdır (TMS 40, Paragraf 18).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin bazı bölümleri yenileme nedeniyle elde edilmiş olabilir. Örneğin, iç duvarlar orijinal duvarların yenilenmiş şekilleri olabilir. Muhasebeleştirme ilkesine göre bir işletme, muhasebeleştirme koşullarını karşılaması durumunda, mevcut yatırım amaçlı bir gayrimenkulün yenilenen bölümlerinin maliyetini anılan maliyetin gerçekleştiği tarihte ilgili yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ilave edebilir. Yenilenen bölümlerin defter değerleri ise, bu Standarttaki ilkelere uygun olarak finansal durum tablosu dışında bırakılır (TMS 40, Paragraf 19).

Tüm bu açıklamalardan sonra yatırım amaçlı gayrimenkulün ilk muhasebeleştirme tarihinde maliyet değeri ile finansal tablolara alındığını

ve bu maliyet değerinin de aslında gerçeğe uygun değere nerdeyse eşit bir tutar olduğunu ifade etmek mümkündür. Bir başka ifadeyle, adı maliyet değeri de olsa da ilk muhasebeleştirme tarihinde de aslında yatırım amaçlı gayrimenkul gerçeğe uygun değeriyle veya bu değere çok yakın bir değerle finansal durum tablosunda gösterilmektedir.

2.2.2. İlk Finansal Raporlama Dönemini Takip Eden Dönemlerde Değerleme (Ölçüm)

İlk finansal raporlama dönemini takip eden değerleme dönemlerinde, bazı istisnai durumlar hariç olmak üzere, işletme yatırım amaçlı gayrimenkul varlığını gerçeğe uygun değer veya maliyet modeli'nden birine göre değerlemeye tabi tutar. Bir başka ifadeyle, işletme bu iki modelden birini seçebilir. Ancak seçilen muhasebe politikasının (maliyet veya gerçeğe uygun değer modeli) tüm yatırım amaçlı gayrimenkullere uygulanması gerekmektedir (TMS 40, Paragraf 30).

İşletme ister gerçeğe uygun değer yöntemini seçsin, isterse maliyet değeri yöntemini seçsin seçilen yöntem bir muhasebe politikasıdır ve seçilen yöntemin isteğe bağlı olarak değiştirilmesi TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı kapsamında yapılmalıdır. Bir başka ifadeyle, muhasebe politikalarında ihtiyari olarak yapılan değişikliğin, yalnızca, işlem, olay, ya da koşulların etkilerine ilişkin olarak finansal tabloların güvenilir ve daha uygun bilgi sağlaması sonucunu doğurması durumunda mümkündür (Çil Koçyiğit, 2013: 258).

2.3. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN DEĞERLEMESİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde “maliyet değeri yöntemi” ve “gerçeğe uygun değer yöntemi” olmak üzere iki yöntem kullanılmaktadır. Bu kısımda bu iki yöntemin esasları açıklanacaktır.

2.3.1. Maliyet Değeri Yöntemi

Maliyet değeri yöntemi; yatırım amaçlı gayrimenkulün ilk defa finansal durum tablosuna alındığı dönemin sonunda maliyet değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararı düşüldükten sonraki değerleri ile finansal durum tablosunda yer aldığı yöntemdir. Bu yöntemde her dönem sonu yatırım amaçlı gayri menkuller amortisman işlemine tabi tutulmak zorundadır. Ayrıca defter değeri ile geri kazanılabilir değeri arasında önemli farklılıklar olması durumunda

yatırım amaçlı gayrimenkullerin TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında değer düşüklüğü testine tabi tutulması ve varsa değer düşüklüğü zararının olduğu dönemin gelir tablosunda gider olarak yansıtılması gerekmektedir. Bu yöntemde değer artışları için herhangi bir işlem yapılmamaktadır. Ancak önceki dönemlerde bir değer düşüklüğü söz konusuysa ve cari dönemde gayrimenkulün değerinde bir artış olmuşsa, değer artışı gelir tablosunda gelir olarak gösterilir. Bu işlem değer düşüklüğünün iptalinden başka bir şey değildir ve bu nedenle değer artışı hiçbir şekilde varlığın maliyet değerini aşmamalıdır (TMS 40, Paragraf 62).

2.3.1. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

İlk değerlendirme tarihini takip eden dönemlerde yatırım amaçlı gayrimenkul varlığını gerçeğe uygun değer yöntemine göre değerlemeyi benimsemiş olan işletmeler 53 paragrafta belirtilen durumlar hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değeri ile değerlemeye tabi tutmak zorundadır (TMS 40, Paragraf 33). TMS 40 paragraf 5'e göre gerçeğe uygun değer *“Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır”*. Tanımda yer alan “piyasa katılımcıları” tabiri alıcı ve satıcıları ifade etmektedir. Bu alıcı ve satıcılarında söz konusu varlığın fiziki yapısı kullanım kapasitesi ve fiyatı hakkında yeterince bilgi sahibi olduğu ve alıcının varlığı satın alma hususunda istekli olduğu, herhangi bir baskı ve zorlama altında olmadığı, söz konusu varlığa piyasa fiyatında daha yüksek bir fiyat vermeyeceği kabul edilmektedir.

Gerçeğe uygun değer yöntemine göre; yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç (değer artışı) veya kayıp (değer azalışı), olduğu dönemde gelir tablosunda kâr veya zarara dâhil edilmelidir (TMS 40, Paragraf 35). Bir yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri belirlenirken eğer söz konusu varlığın aktif bir piyasası varsa; aktif piyasada oluşan fiyat gerçeğe uygun değer olarak kabul edilir ve varlık bu değere göre finansal durum tablosunda raporlanır.

Gerçeğe uygun değer yönteminde değer düşüklüğü zararı ve amortisman ayırma işlemleri yapılmaz. Çünkü gerçeğe uygun değer yönteminde ister fiziki şartlarda, ister kullanımda, ister teknolojik

eskimeden ve isterse ekonomik konjonktür gibi herhangi bir nedenden dolayı ortaya çıkan değer azalışları doğrudan gider olarak gelir tablosunda gösterilmektedir. Aslında bu işlem ekonomi kuramındaki amortisman tanımına uymaktadır. Gerçeğe uygun değer muhasebesi de cari (ekonomik) değere dayandığı için buradaki değer azalışı aslında ekonomik anlamda bir amortisman olarak ifade edilebilir. Gerçeğe uygun değer yönteminde hesaplaması zor olsa bile varlıkların gerçeğe uygun değerleri hesaplanır ve bu değer ile finansal durum tablosunda gösterilirler.

Gerçeğe uygun değeri en iyi yansıta fiyat piyasa fiyatıdır. Ancak çoğu zaman yatırım amaçlı gayrimenkuller için piyasa da bir fiyat oluşmayabilir. Bu durumda benzer konumda ve aynı bölgede yer alan benzer gayrimenkullerin piyasa fiyatı gerçeğe uygun değer belirlenmesinde esas alınabilir. Böyle bir gayrimenkulün olmaması durumunda farklı durum ve bölgede bulunan ve aktif piyasada işlem gören bir başka gayrimenkulün fiyatı, farklılıklar göz önünde bulundurularak gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılabilir. Böyle bir gayrimenkulün olmaması durumunda en yakın aktif piyasa da işlem gören benzer bir gayrimenkulün son işlem fiyatı gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılabilir. İşletme benzer varlıkların son işlem fiyatına da ulaşamıyorsa o zaman söz konusu varlıkla ilgili olarak gelecekte ortaya çıkması beklenen net nakit akışlarının, uygun bir iskonto oranı ile bugüne indirgenmesiyle (Bugünkü değer, Kullanım değeri) gerçeğe uygun değer hesaplanabilir.

Örneğin; Bir işletme kiraya verdiği bir gayrimenkulünü gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlemek istemektedir. Ancak gayrimenkulünün bulunduğu bölgede aktif bir piyasa bulunmamaktadır. İşletme bu nedenle söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerini varlığa ilişkin gelecekte elde edeceği nakit akışlarının bugünkü değerini hesaplayarak tespit etme yolunu seçmiştir. İşletme kiraya verdiği gayrimenkulden yıllık 100.000 TL kira geliri elde edecektir. Yıllık beklenen gider tutarı ise 10.000 TL olup iskonto oranı %10'dur. Gayrimenkulün faydalı ömrü ise 40 yıldır (Güngör, 2002: 52).

Buna göre yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$GUD = Net\ Nakit\ Akışları * \frac{1-(1/(1+i)^n)}{i}$$

$$GUD = 90.000 * \frac{1-(1/(1+0,10)^{40})}{0,10}$$

$$GUD = 880.115\ TL$$

GUD: Gerçeğe Uygun Değer

n: Faydalı Ömür (Yıl)

i: İskonto Oranı

İşletmenin yatırım amaçlı gayrimenkulün (inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkulün dışında) gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçmenin her zaman mümkün olmadığını belirlemesi durumunda, işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulünü TMS 16'da belirtilen maliyet yöntemi ile ölçer. Yatırım amaçlı söz konusu gayrimenkulün kalıntı değerinin sıfır olduğu kabul edilir. İşletme, yatırım amaçlı gayrimenkulü elden çıkarana kadar TMS 16'yı uygular (TMS 40 Paragraf 53). Bir işletmenin, yatırım amaçlı bir gayrimenkulünü daha önce gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmüş olması durumunda, söz konusu gayrimenkulü elden çıkarıncaya kadar, karşılaştırılabilir piyasa işlemleri azalmış veya piyasa fiyatları daha ender elde edilebilir hale gelmiş dahi olsa, anılan gayrimenkulü gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmeye devam etmek zorundadır (TMS 40 Paragraf 55).

2.4. NİTELİK DEĞİŞTİRME

Nitelik değiştirme bir yatırım amaçlı gayrimenkulün bu niteliğini kaybetmesi veya kullanım amaçlı bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul niteliği kazanmasını ifade etmektedir. Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğini kazanması veya kaybetmesi sadece ve sadece söz konusu varlığın kullanım amacındaki değişikliklerle mümkün olabilmektedir (Örten vd, 2012: 627). Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi veya bu sınıftan transferi sadece ve sadece kullanımında bir değişiklik olduğu zaman yapılır, söz konusu değişikliğin gerçekleşmekte olduğuna ilişkin kanıtlara aşağıda yer verilmiştir (TMS 40, Paragraf 57):

i- Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına başlanması,

ii- Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara transfer için satış amacıyla, geliştirilmeye başlanması;

iii- Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi,

iv-Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer için, bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması.

2.4.1. Bir Gayrimenkulün Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Olma Niteliğini Kaybetmesi

İşletme finansal durum tablosunda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak raporladığı bir varlığı elde bulundurma amacıyla bir değişikliğe gitmiş ise o zaman söz konusu varlığı artık yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırmaz. Örneğin daha önce kiraya vermek amacıyla elinde bulundurduğu bir varlığı, kullanmaya veya satmaya karar vermiş ise artık söz konusu gayrimenkul yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değil, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı kapsamında kullanım amaçlı gayrimenkul veya TFRS 5 kapsamında Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı kapsamında finansal durum tablosunda raporlanmalı ve değer değişikliğinin etkisi de yine ilgili standartlar kapsamında kapsamlı gelir tablosu veya finansal durum tablosuna yansıtılmalıdır.

TMS 40'a göre bir işletmenin yatırım amaçlı gayrimenkulünün sonraki ölçümlerinde gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması ve yatırım amaçlı gayrimenkulün kullanım şeklinin değişmesine bağlı olarak "sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul" veya "stok" grubuna transfer olması durumunda; bu gruplara transfer edilecek olan gayrimenkulün TMS 16 veya TMS 2 standartlarına göre yapılacak muhasebeleştirme işlemindeki tahmini maliyeti, gayrimenkulün kullanım şeklindeki değişikliğin olduğu tarihteki gerçeğe uygun değerine eşit olacaktır. Öte yandan yatırım amaçlı gayrimenkulünün sonraki değerleme işlemlerinde maliyet yöntemini kullanan bir işletmenin, yatırım amaçlı gayrimenkulünü kullanım şeklindeki değişikliğe bağlı olarak "sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul" veya "stok" gruplarına transfer etmesi durumunda bu gruplara transfer edilecek olan gayrimenkulün defter değerinde herhangi bir değişiklik olmayacaktır (Netek, 2012).

2.4.2. Mevcut Bir Gayrimenkulün Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Olma Niteliğini Kazanması

TMS 40 Standardı'na göre bazı durumlarda TMS 16 kapsamında kullanım amaçlı veya TFRS 5 kapsamında satış amaçlı elde bulundurulan

duran varlık olarak sınıflandırılan bir gayrimenkulü işletme, kullanmaktan veya satmaktan vazgeçerek kira geliri elde etmek veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde tutmaya karar verebilir. Bu durumda söz konusu gayrimenkulün finansal durum tablosunda TMS 40 kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkul olarak raporlanması ve söz konusu gayrimenkulün değerlemesinde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması durumunda değer değişikliğinin TMS 40 kapsamında kapsamlı gelir tablosunda raporlanması gerekmektedir. Örneğin işletmenin yönetim işlerinde kullandığı bir bina yönetim yerinin değişmesi veya yeni bir bina yapılması nedeniyle artık kullanılmamaktadır. İşletme bu binayı kiraya vererek değerlendirmek amacındadır. Bu durumda duran varlık olarak kayıt altına alınmış bina bundan sonra işletme sahibi tarafından kullanılan bina değil yatırım amaçlı bina olarak dikkate alınacaktır (Şengel, 2013: 174).

Sahibi tarafından kullanılan bir gayrimenkulün, gerçeğe uygun değer yöntemine göre değerlemeye tabi tutulan yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüşmesi durumunda, işletme, kullandığı değer değişikliğinin gerçekleştiği tarihe kadar TMS 16' yı uygulamak zorundadır. İşletme, TMS 16'ya göre hesaplanmış olan gayrimenkulün defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasında bu tarihte meydana gelecek farklılığı ise yine TMS 16'ya göre yapılmış bir yeniden değerlendirme gibi işleme tabi tutmalıdır (TMS 40, Paragraf 61).

Daha önce satış amacıyla elde bulundurulmuş ve finansal durum tablosunda stok olarak sınıflandırılmış olan bir gayrimenkul, kiraya vermek amacıyla elde tutulmaya başlanmışsa, bir başka ifadeyle gerçeğe uygun değer esasından izlenecek olan yatırım amaçlı gayrimenkuller sınıfına alınmış ise gayrimenkulün finansal durum tablosunda bir gruptan diğer gruba alınma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce belirlenmiş olan defter değeri arasındaki fark kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilmelidir (TMS 40, Paragraf 63). Stoklardan, gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlemeye tabi tutulan yatırım amaçlı gayrimenkullere yapılan transferlerde, stokların satılmasında uygulanan işlem uygulanmalıdır (TMS 40, Paragraf 64). Bir işletme, gerçeğe uygun değer esasından izlenecek olan kendisi tarafından inşa edilen veya geliştirilen yatırım amaçlı gayrimenkulün inşa veya geliştirilmesi işlemini tamamladığında; gayrimenkulün, tamamlanma tarihindeki gerçeğe uygun

değeri ile daha önce gösterildiği defter değeri arasındaki farkı kâr veya zarar olarak muhasebeleştirmelidir (TMS 40 Paragraf, 65).

2.6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Elden Çıkartılması

Yatırım amaçlı gayrimenkul, elden çıkarıldığı veya kullanımına sürekli bir şekilde son verildiği ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda finansal durum tablosundan çıkartılır (TMS 40, Paragraf 66). Yatırım amaçlı gayrimenkulün finansal kiralama yolu ile elden çıkarılması durumunda TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı'na göre işlem yapılır. Yatırım amaçlı gayrimenkulün satılması durumunda ise hasılat TMS 18 Hasılat Standardı'na göre muhasebeleştirilmelidir (TMS 40, Paragraf 67). Yatırım amaçlı gayrimenkulün vadeli satılması durumunda hasılat yazılacak tutar söz konusu satış tutarının peşin değeridir. Vadeli değer ile peşin değer arasındaki fark TMS 18'e göre etkin faiz yöntemi kullanılarak gelir yazılmalıdır (TMS 40, Paragraf 70).

2. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TMS 40 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER STANDARDINA İLİŞKİN BİLGİ DÜZEYLERİNİN ÇEŞİTLİ DEMOGRAFİK DEĞİŞKENLERE GÖRE İNCELENMESİ: GAZİANTEP İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

2.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU VE AMACI

Bu araştırmanın teorik ve uygulamaya yönelik olmak üzere iki temel amacı bulunmaktadır. İşletmelerin yatırım amaçlı gayrimenkul niteliği taşıyan varlıklarını muhasebeleştirme ve finansal tablolarda raporlama esaslarını açıklamak, bu araştırmanın teorik amacını oluşturmaktadır. Araştırmanın teorik amacından yola çıkarak, yatırım amaçlı gayrimenkulleri muhasebeleştirme ve raporlama esasları hakkında muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin ölçülmesi ve söz konusu standart hakkındaki bilgi düzeylerinin meslek mensuplarının yaşlarına, unvanlarına ve mesleki deneyimlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını ortaya koymak bu araştırmanın uygulamaya yönelik amacını oluşturmaktadır.

2.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI

Araştırmanın anakütlesini Gaziantep şehir merkezinde bağımsız olarak faaliyet gösteren 340 muhasebe meslek mensubu oluşmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının 40'ı Yeminli Mali Müşavir (YMM), 258'i Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), 42'si de Serbest

Muhasebeci (SM)’lerden oluşmaktadır. Araştırmanın amaçları doğrultusunda hazırlanan anketler, muhasebe meslek mensuplarının büroları ziyaret edilerek ve elektronik posta yoluyla meslek mensuplarına ulaştırılmaya çalışılmıştır. Anket formlarından 195 adedi geri dönmüştür. Örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde Krejcie ve Morgan’ın anakütleden çekilecek örneklem miktarı tablosundan yararlanılmış ve söz konusu tablo kullanılarak %95 güven düzeyinde 181 meslek mensubu anket yapılması gerektiği belirlenmiştir (Sekeran, 1999: 255). Araştırma kapsamında geri dönen anket sayısı, araştırma sonuçlarının güvenilirliği konusunda yeterli görülmektedir.

Araştırmanın sadece Gaziantep şehir merkezinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına uygulanmış olması, elde edilen sonuçların Türkiye genellenememesi araştırmanın önemli bir kısıdını oluşturmaktadır. Ayrıca meslek mensuplarının standarda ilişkin bilgi düzeylerini tespit etmeye yönelik sorulara gerçekçi yanıt vermemeleri ihtimali de araştırmanın önemli bir başka kısıdını oluşturmaktadır. Araştırma sonucundaki bulgular bu kısıtlar çerçevesinde değerlendirilmiştir.

2.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE HİPOTEZLERİ

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı’nın getirdiği düzenlemeler konusunda muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin değerlendirilmesi için söz konusu standardın tebliğinden yararlanarak bir anket formu geliştirilmiştir. Anket formunun araştırmanın amacını ölçmedeki başarısını tespit edebilmek için güvenilirlik analizi yapılmış ve anket formuna ilişkin Cronbach Alfa katsayısı 0,943 olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan Cronbach Alfa katsayısının sosyal bilimlerde güvenilirlik için kabul edilen standart oran olan 0,70’den büyük olması, anketin güvenilirliğinin yüksek olduğunu ve anketin TMS 40’a ilişkin muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin tespit edilmesinde kullanılabileceğini göstermektedir.

Araştırma kapsamında hazırlanan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde, meslek mensuplarının cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları, unvanları ve mesleki deneyimleri gibi meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yönelik sorulara; ikinci bölümünde ise meslek mensuplarının TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı’na ilişkin bilgi düzeylerini tespit etmeye yönelik sorulara yer verilmiştir. Anket sorularından elde edilen

veriler, 5'li likert ölçeği kullanılarak SPSS 22 istatistik paket programında analize tabi tutulmuştur. Araştırmanın amacından yola çıkarak test edilecek hipotezlere aşağıda yer verilmiştir.

H1: Farklı yaşta olan muhasebe meslek mensuplarının TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı hakkındaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı farklılık vardır.

H2: Farklı deneyime sahip olan muhasebe meslek mensuplarının TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı hakkındaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı farklılık vardır.

H3: Farklı unvanlara sahip olan muhasebe meslek mensuplarının TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı hakkındaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı farklılık vardır.

Araştırma kapsamında yukarıda belirtilen hipotezleri test etmek için kullanılan istatistiki yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 40 hakkındaki bilgi düzeylerini incelemek amacıyla ankette yer alan önermelerin frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerinden, meslek mensuplarının söz konusu standart hakkındaki bilgi düzeylerinin yaşlarına ve deneyimlerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için ANOVA testinden, bilgi düzeylerinin unvanlarına göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için de Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır. ANOVA testi sonucu meslek mensuplarının yaşlarına ve deneyimlerine göre ortaya çıkan farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu tespit etmek için Tukey testi, unvanlarına göre ortaya çıkan farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu tespit etmek için de Kruskal Wallis Testi'nden yararlanılmıştır.

İkiden fazla bağımsız değişkenin, bağımlı bir değişkene göre ortalamaları karşılaştırılarak, ortalamalar arasındaki farkın belirli bir güven düzeyinde anlamlı olup olmadığının analizinde parametrik istatistiksel tekniklerden ANOVA testi, parametrik olmayan istatistiksel tekniklerden ise Kruskal Wallis tekniği kullanılır. Tukey testi ise bağımsız gruplar arasında farklılık bulunduğunda, farklılığın hangi alt gruplar arasında olduğunu belirlemek için kullanılır (Altunışık vd., 2010: 197). Söz konusu testler kullanılarak elde edilen analiz sonuçları ve yorumları aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

2.4. ANALİZ SONUCU ELDE EDİLEN BULGULAR VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırmaya katılan 195 muhasebe meslek mensubunun, cinsiyetleri, yaşları, eğitimleri, unvanları ve deneyimlerini gösterir bilgilere Tablo 1’de yer verilmiştir.

Tablo 1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Bilgiler

Değişkenler	Cinsiyet		Yaş			Eğitim			Unvan			Deneyim			
	Kadın	Erkek	20-30 yaş arası	31-40 yaş arası	40 yaş üstü	Önlisans	Lisans	Lisansüstü	SM	SMMM	YMM	1-5 Yılları Arası	6-10 Yılları Arası	11-15 Yılları Arası	15 Yıl Üzeri
Frekans	49	146	48	94	53	17	158	22	48	111	36	38	49	50	58
Yüzde (%)	25	75	25	48	27	9	80	11	25	57	18	20	25	26	29

Araştırmaya katılan 195 muhasebe meslek mensubunun % 25’i kadın, % 75’i ise erkeklerden oluşmakta olup meslek mensuplarının en fazla (% 48’inin) 31- 40 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Eğitim durumları açısından meslek mensupları incelendiğinde, %80’inin lisans, % 9’unun önlisans, % 11’inin ise lisansüstü mezuniyete sahip oldukları tespit edilmiştir. Araştırma kapsamında değerlendirmeye alınan meslek mensuplarının % 57’sinin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanına sahip oldukları görülmektedir. Meslek mensupları deneyimleri açısından değerlendirdiklerinde, her bir deneyim grubunun frekans dağılımlarının birbirine yakın olduğu tespit edilmiştir.

Meslek mensuplarının anket sorularına verdikleri cevaplar göz önüne alınarak TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı için hesaplanan ortalamalar ve standart sapmalara ait veriler Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı Hakkındaki Bilgi Düzeylerinin Frekans Yüzdeleri, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı	%					Ortalama	S.Sapma
	Hiç Bilmiyorum	Bilmiyorum	Fikrim Yok	Biliyorum	Çok İyi Biliyorum		
Standardın Amacı ve Kapsamı	1,23	13,50	28,22	43,25	13,80	3,53	0,93
Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardının amaçlarını,	1,23	15,34	26,99	46,01	10,43	3,49	0,92
Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardının kapsamına giren gayrimenkulleri,	1,23	11,66	29,45	40,49	17,18	3,61	0,95
Muhasebeleştirme İlkeleri	1,53	11,35	30,37	44,48	12,27	3,55	0,90
Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk elde edilmesinde muhasebeleştirilme ilkelerini,	1,23	10,43	31,29	45,40	11,66	3,56	0,88
Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk elde edilmesinden sonra ortaya çıkan harcamaların muhasebeleştirilme ilkelerini,	1,23	10,43	27,61	47,24	13,50	3,61	0,89
Yatırım amaçlı gayrimenkulün bu niteliğini kaybetmesi halinde veya bir gayrimenkulün bu niteliği kazanması halinde uyulması gereken muhasebeleştirilme ilkelerini,	1,84	12,27	30,67	42,94	12,27	3,52	0,93
Yatırım amaçlı gayrimenkulün elden çıkarılması halinde uyulması gereken muhasebeleştirilme ilkelerini,	1,84	12,27	31,90	42,33	11,66	3,50	0,92
Değerleme İlkeleri	1,23	10,43	26,99	46,01	15,34	3,64	0,91
Yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki dönemlerde değerlemesinde kullanılabilecek yöntemleri,	1,23	10,43	26,99	46,01	15,34	3,64	0,91

Muhasebe meslek mensuplarının, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının amacı ve kapsamı, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin değerlemesi ve muhasebeleştirilmesine ilişkin bilgi düzeylerini tespit edebilmek için 5’li likert ölçeğinden “Biliyorum” ile “Çok İyi Biliyorum” önermelerinin yüzdeleri birlikte değerlendirilmiştir. Bu kapsamda Tablo 2’de yer alan söz konusu önermelerin yüzde değerleri birlikte değerlendirildiğinde meslek mensuplarının, % 61,35’lik oranla en fazla yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki dönemlerde değerlemesinde kullanılabilen yöntemlerin neler olduğunu, daha sonra yatırım amaçlı gayrimenkulleri muhasebeleştirme esaslarını bildikleri tespit edilmiştir. Tablo 2 incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının en az standardın amacı ve kapsamı konusunda bilgi sahibi oldukları görülmüştür.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 40 standardına ilişkin önermelere verdikleri cevapların ortalama ve standart sapma değerleri de frekans dağılımlarının sonucunu desteklediği Tablo 2’den görülmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 40 standardına ilişkin bilgi düzeylerinin, meslek mensuplarının yaşlarına, unvanlarına ve deneyimlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek için kullanılan Tek Faktörlü Varyans Analizi (One Way Anova) sonuçlarına Tablo 3’te yer verilmiştir.

Tablo 3. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 40 Standardı Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin ANOVA Testi Sonuçları

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı		Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalama	F	P
YAŞ	Standardın Amacı ve Kapsamı	12	2	6,439	8,57	0,00
	Muhasebeleştirme İlkeleri	13,02	2	6,515	10,1	0,00
	Değerleme İlkeleri	20,85	2	10,42	14,1	0,00
DENEYİM	Standardın Amacı ve Kapsamı	17,21	3	5,737	7,87	0,00
	Muhasebeleştirme İlkeleri	18,47	3	6,157	10,0	0,00
	Değerleme İlkeleri	20,51	3	6,839	9,20	0,00
		7			0	0*
*p<0,05 anlamlılık düzeyinde						

Tablo 3 incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının amacı ve kapsamı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi konularında meslek mensuplarının bilgi düzeyleri arasında yaşlarına ve deneyim durumlarına göre anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 40 hakkındaki bilgi düzeylerinin unvanlarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek için nonparametrik istatistiksel analizlerden Kruskal Wallis testi kullanılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 40 Standardı Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

TMS 40 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER STANDARDI		Chi Squar e	d f	P
UNVAN	Standardın Amacı ve Kapsamı	21,773	2	0,000 *
	Muhasebeleştirme	26,504	2	0,000 *
	Değerleme	24,842	2	0,000 *
*p<0,05 anlamlılık düzeyinde				

Tablo 4 incelendiğinde, TMS 40 standardının amacı ve kapsamı, yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin değerlendirme ile muhasebeleştirme işlemleri konularında, muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin unvanlarına göre farklılaştığı tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının amacı ve kapsamı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi konularında ortaya çıkan anlamlı farklılıkların hangi yaş ve deneyim grupları arasında ortaya çıktığını tespit edebilmek için Tukey Testi, hangi unvan grupları arasında ortaya çıktığını tespit edebilmek için Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır. Söz konusu testler kullanılarak yapılan analiz sonuçlarına Tablo 5, Tablo 6 ve Tablo 7’de yer verilmiştir.

Tablo 5. Meslek Mensuplarının TMS 40 Standardına İlişkin Bilgi Düzeylerinin Yaşlarına Göre Karşılaştırılması (Tukey Testi)

Standardın Amacı ve Kapsamı	20-30 yaş	31-40 yaş	40 yaş üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
20-30 yaş		0,536	0,000*	4	3,2625	0,83767
31-40 yaş	0,536		0,003*	9	3,4423	0,85653
40 yaş üzeri	0,000*	0,003*		5	3,9889	0,70299
Muhasebeleştirme İlkeleri	20-30 yaş	31-40 yaş	40 yaş üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
20-30 yaş		0,555	0,000*	4	3,3000	0,94088
31-40 yaş	0,555		0,001*	9	3,4615	0,82087
40 yaş üzeri	0,000*	0,001*		5	4,0222	0,60963
Değerleme İlkeleri	20-30 yaş	31-40 yaş	40 yaş üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
20-30 yaş		0,235	0,000*	4	3,1250	0,74237
31-40 yaş	0,235		0,000*	9	3,3974	0,85796
40 yaş üzeri	0,000*	0,000*		5	4,0667	0,65366
*p<0,05 anlamlılık düzeyinde						

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardının amacı ve kapsamı, değerlendirme ile muhasebeleştirme ilkeleri konularında 40 yaş üzerinde olan meslek mensuplarının bilgi düzeyi ile 20-30 yaş ve 31-40 yaş aralığında olan meslek mensuplarının bilgi düzeyleri arasında % 95 güven düzeyinde

anlamli farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Bir başka ifadeyle TMS 40 standardına ilişkin yukarıda belirtilen konularda 40 yaş üzerinde olan meslek mensuplarının bilgi düzeyleri ile diğeri yaş gruplarına dahil olan meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin birbirinden farklı olduğu görülmüştür. Ayrıca Tablo 2’de yer alan ortalama değerler incelendiğinde, 40 yaş üzeri olan meslek mensuplarının standardın amacı ve kapsamı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değeriemesi ile muhasebeleştirilmesi konularındaki bilgi düzeylerinin, diğeri yaş gruplarına dâhil olan meslek mensuplarının bilgi düzeylerine göre daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 6. Meslek Mensuplarının TMS 40 Standardına İlişkin Bilgi Düzeylerinin Deneyimlerine Göre Karşılaştırılması (Tukey Testi)

Standardın Amacı ve Kapsamı	1-5 Yıl	6-10 Yıl	11-15 Yıl	15 Yıl Üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 Yıl		0,848	0,798	0,020*	38	3,4688	0,96668
6-10 Yıl	0,848		1,000	0,000*	49	3,3049	0,96746
11-15 Yıl	0,798	1,000		0,000*	50	3,2857	0,91826
15 Yıl Üzeri	0,020*	0,000*	0,000*		58	4,0417	0,56336
Muhasebeleştirme İlkeleri	1-5 Yıl	6-10 Yıl	11-15 Yıl	15 Yıl Üzeri	195	Ortalama	Standart Sapma
1-5 Yıl		0,962	0,910	0,002*	38	3,2500	0,95038
6-10 Yıl	0,962		0,998	0,000*	49	3,3476	0,99354
11-15 Yıl	0,910	0,998		0,000*	50	3,3155	0,87139
15 Yıl Üzeri	0,002*	0,000*	0,000*		58	4,0938	0,43340
Değerleme İlkeleri	1-5 Yıl	6-10 Yıl	11-15 Yıl	15 Yıl Üzeri	195	Ortalama	Standart Sapma
1-5 Yıl		1,000	0,976	0,000*	38	3,2500	0,95038
6-10 Yıl	1,000		0,968	0,000*	49	3,2683	,77295
11-15 Yıl	0,976	0,986		0,001*	50	3,3333	0,90167
15 Yıl Üzeri	0,000*	0,000*	0,001*		58	4,0625	0,47964
*p<0,05 anlamlılık düzeyinde							

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının amacı ve kapsamı, değeriemesi ile muhasebeleştirilmesi konularına ilişkin bilgi düzeyinin meslekte geçirdiği

süreye göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek için yapılan analiz sonuçları Tablo 6’da sunulmuştur. Analiz sonuçları incelendiğinde, 15 yıl üzeri deneyimi olan meslek mensuplarının bilgi düzeyi ile 1-5 yıl, 6-10 yıl ve 11-15 yılları arası deneyime sahip olan meslek mensuplarının bilgi düzeyleri arasında anlamlı farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. Tablo 6’da yer alan TMS 40 standardının amacı ve kapsamı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi ile muhasebeleştirilmesi konularına ilişkin ortalama değerleri incelendiğinde, 15 yıl üzeri deneyime sahip olan meslek mensuplarının yukarıda belirtilen konulardaki bilgi düzeylerinin 1-5 yıl, 6-10 yıl ve 11-15 yılları arası deneyime sahip olan meslek mensuplarının bilgi düzeylerinden daha iyi olduğu tespit edilmiştir.

TMS 40 Standardı ile ilgili meslek mensuplarının bilgi düzeyleri arasında unvanlarına göre anlamlı farklılık olduğu Kruskal Wallis testi ile tespit edilmiş ve Tablo 4’de gösterilmiştir. Bu standart ile ilgili meslek mensuplarının bilgi düzeylerinde ortaya çıkan farklılığın hangi unvanlara sahip olan meslek mensuplarından kaynaklandığını ortaya koymak için yapılan Kruskal Wallis testinin analiz sonuçlarına Tablo 7’de yer verilmiştir.

Tablo 7. Meslek Mensuplarının TMS 40 Standardına İlişkin Bilgi Düzeylerinin Deneyimlerine Göre Karşılaştırılması (Kruskal Wallis Testi)

Standartın Amacı ve Kapsamı	SM	SMMM	YMM	N	Ortalama (Mean Ranks)
SM		0,030	0,000	48	63,43
SMMM	0,030		0,000	111	80,33
YMM	0,000	0,000		36	113,30
Muhasebeleştirme İlkeleri	SM	SMMM	YMM	195	Ortalama
SM		0,003	0,000	48	56,91
SMMM	0,003		0,001	111	82,46
YMM	0,000	0,001		36	114,03
Değerleme İlkeleri	SM	SMMM	YMM	195	Ortalama
SM		0,010	0,000	48	59,46
SMMM	0,010		0,001	111	81,69
YMM	0,000	0,001		36	113,00

Tablo 7 incelendiğinde TMS 40 standardının amacı ve kapsamı, yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin değerlendirme ile muhasebeleştirme

konularında her bir unvan grubuna dâhil olan meslek mensuplarının bilgi düzeyleri ile diğer unvanlara sahip olan meslek mensuplarının bilgi düzeyleri arasında % 95 güven düzeyinde anlamlı farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. TMS 40 standardına ilişkin konularda her unvan grubunda yer alan meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin ortalama (mean rank) değerleri incelendiğinde, Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanına sahip olan meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin, SM ve SMMM'e göre daha yüksek olduğu görülmüştür.

SONUÇ ve ÖNERİLER

İşletmelerde varlık edinilmesi ya da elden çıkarılması, işletmenin hem finansal durum tablosunu hem de kapsamlı gelir tablosu sonucunu önemli ölçüde etkilediği için, varlıkların gerçeğe uygun bir şekilde değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. İşletmelerin finansal yapısında önemli değişim yaratan varlıklardan biri olan gayrimenkuller, kullanım amaçlarına göre muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesinde farklı standartlara tabi olmaktadır. Bu çalışmada kira ve/veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilen varlıkların değerlendirme ve muhasebeleştirilme esasları 40 Nolu Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı (TMS 40) kapsamında açıklanmıştır. Bu çalışmada Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardına ilişkin esaslar ile ilgili açıklamaların yanı sıra Gaziantep ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının söz konusu standart hakkındaki bilgi düzeylerini ve bilgi düzeylerinin demografik değişkenlere göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek de amaçlanmıştır. Bu amaçlar doğrultusunda çalışmanın kavramsal ve uygulamaya yönelik sonuçlarına aşağıda yer verilmiştir:

Çalışmanın kavramsal sonuçları

- ✓ İşletmenin yatırım amaçlı bir gayrimenkulü varlık olarak muhasebeleştirebilmesi ve finansal tablolarda gösterilebilmesi için söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulden gelecekte beklenen faydaların işletmeye akmasının muhtemel olması ve yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir.

- ✓ İşletme yatırım amaçlı gayrimenkullerini ilk muhasebeleştirmede maliyet bedelini esas alır ve maliyet bedeline söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulü edinmek için katlanılan tüm fedakarlıkların parasal tutarını maliyete dâhil eder. Maliyet bedeli ile aktifleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller, takip eden finansal raporlama dönemlerinde gerçeğe uygun değer veya maliyet modeli'nden birine göre değerlemeye tabi tutulmaktadır.
- ✓ İşletmelerin yatırım amacıyla veya kullanım amacıyla satın aldığı gayrimenkullerinin kullanım amacının değişmesi, söz konusu varlıkların finansal durum tablosunda raporlanacağı hesap kaleminin ve muhasebeleştirilmesinde esas alınacak standardın değişmesine de yol açmaktadır.
- ✓ İşletmeler yatırım amaçlı gayrimenkulü, kendisinden gelecekte ekonomik bir fayda beklemediği durumlarda, elden çıkardığında veya kullanımına sürekli bir şekilde son verdiği zaman finansal durum tablosundan çıkartır.

Çalışmanın uygulama sonuçları

- ✓ Çalışmaya Gaziantep ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren 195 muhasebe meslek mensubu katılmıştır. Meslek mensuplarının TMS 40 Standardı'nın amacı ve kapsamı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi konularından hangisinde en fazla bilgi sahibi olduklarını tespit etmek için meslek mensuplarının TMS 40 ile ilgili yargılara verdikleri cevapların frekans, ortalama ve standart sapma değerleri incelenmiştir. Bu verilerden yola çıkarak meslek mensuplarının % 61,35'inin yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde kullanılabilecek yöntemlerin neler olduğunu, daha sonra ise yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilme esaslarını bildikleri tespit edilmiştir.
- ✓ Muhasebe meslek mensuplarının TMS 40 Standardı'na ilişkin bilgi düzeylerinin yaşlarına, unvanlarına ve deneyimlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit

etmek için yapılan analiz sonuçlarında farklı yaş, unvan ve deneyime sahip olan meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin birbirinden farklı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

- ✓ TMS 40 Standardı'nın amacı ve kapsamı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi konularında 40 yaş üzerinde olan meslek mensuplarının diğer yaş gruplarına göre, 15 yıl üzeri deneyime sahip olan meslek mensuplarının diğer deneyim gruplarına göre ve YMM unvanına sahip olan meslek mensuplarının, SM ve SMMM'ye göre daha fazla bilgi sahibi oldukları görülmüştür.

Çalışmanın TMS 40 Standardı'na ilişkin kavramsal ve uygulamaya yönelik sonuçlarından yola çıkarak ulaşılan sonuç ve öneriler şunlardır:

Çalışmada TMS 40 Standardı'na ilişkin kavramsal alt yapı incelendiğinde, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanmasında kullanabilecek bir hesap, Tekdüzen Hesap Planında bulunmamaktadır. Bu kapsamda yatırım amaçlı gayrimenkuller için, farklı ülkelerdeki uygulamalar da göz önünde bulundurularak Tekdüzen Hesap Planı'nın revize edilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca çalışmanın kapsam ve sınırlamalar kısmında belirtildiği gibi çalışma sadece Gaziantep ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının TMS 40 Standardı'na ilişkin bilgi düzeylerini ölçmek için yapılmıştır. Farklı muhasebe standartları, farklı örneklem kütesi ve büyüklüğü dikkate alınarak çalışmaların kapsamı arttırılabilir ve meslek mensuplarının bilgi düzeyleri konusunda daha genel yargılara ulaşılabilir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Nalan ve Hamdi Aydın (1987), **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Ankara.

ALTUNIŞIK, Remzi, Recai Coşkun, Serkan Bayraktaroğlu ve Engin Yıldırım (2012). **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri - SPSS Uygulamalı**, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.

ATAMAN, Ümit (1994). **Muhasebede Dönem Sonu işlemleri**. Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul

ÇİL KOÇYİĞİT, Seyhan (2013). “İMKB’de İşlem Gören Şirketlerde Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklanan Muhasebe Politikalarının TMS 40 (Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı) Açısından Değerlendirilmesi”, **İşletme Araştırmaları Dergisi**, Cilt:5, Sayı: 4, 254-272.

GÜNGÖR, Ayşe Nur (2011). **Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

IFRS Vakfı: IFRS for SMEs Eğitim Materyali, “Modül 16 – Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”, [http://www.ifrs.org/IFRS-for,\(15.04.2014\)](http://www.ifrs.org/IFRS-for,(15.04.2014))

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ MUHASEBE ENSTİTÜSÜ, “Muhasebe Terimlerinin Etimolojik Kökenleri”, <http://muhasebe.istanbul.edu.tr/?p=6491>, (20.04.2014)

KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU, “TMS 40”, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS40.pdf (10.04.2014)

KARAKUŞ, Hasan Hüseyin (2011). **Kentsel Alanlarda Gayrimenkul Değerlemesi ve Balıkesir Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Balıkesir.

KAYA, İdil (2003). “FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru”, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu.

KAYABAŞI, Serhat (2007). **Genel Olarak Taşınmaz Değerleme İşlemleri ve Hazine Taşınmazları Kıymet Takdirlerinde Uygulanan Değerleme İşlemleri ile Karşılaştırılması**, Milli Emlak Uzmanlığı Tezi, Milli Emlak Genel Müdürlüğü., Denizli.

KIZILOĞ, Şükrü Ekrem Sarısu, Sezgin Özcan ve Zuhul Kızıloğ
(2007). **Gayrimenkul Rehberi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

KOCAMAZ, Hilal (2012). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 2, Sayı:2, 105-120.

KULANŞI, Funda. “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı (TMS 40)”, <http://www.batiymm.com.tr/?p=880> (05.04.2014)

NETEK, Okan (2012). “TMS 40 – Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı”, <http://www.ozdogrular.com/content/view/19984/>

ÖRTEN, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar (2012). **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları: Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Ankara.

ÖZTÜRK, Can (2009). “Yerel ve Uluslararası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40’ın Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 96, 97-128.

PERİTUS GAYRİMENKUL DEĞERLEME, <http://www.peritusgdd.com/gayrimenkul-degerleme.html>, 23.03.2014.

SEKERAN, Uma (1999), **Research Methods For Business**, New York: John Wiley & Sons Inc.

SMEs/Documents/Turkish%20IFRS%20for%20SMEs%20Module s/modul16.pdf, (11.02.2014)

ŞENGEL, Salim (2013). **İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi**, AÖF Yayınları, Eskişehir.

TÜRK DİL KURUMU, <http://www.tdk.gov.tr/>, 28.03.2014.

ÜRETEN, Aykan (2007). **Gayrimenkul Değerleme Yöntemleri ve Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarında Değer Tespiti**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

YILDIZ, Salih (2010). **Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (TMS-40) ve Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

YILMAZ, Erdal (2013). “Gayrimenkullerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Sınıflandırılması ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS-40 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, **İşletme Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 4, ss. 273-289.

YOMRALIOĞLU, Tahsin ve Recep Nişancı (2006).
“Türkiye’den Harita Mühendisliğinin Taşınmaz Mal Değerlemesindeki
Yeri ve Rolü”,
http://www.jeodezi.ktu.edu.tr/tahsin/yayinlar/HKMO_tasinmazdeg_rapor_u.pdf

4721 Sayılı Medeni Kanun