

# YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN ÖLÇÜM VE MUHASEBE ESASLARININ BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI\*

Dr. Öğr. Üyesi Birsal SABUNCU<sup>a</sup>

Teorik İnceleme  
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Dergisi  
Mart 2019; 12 (1): 1-26*

## ÖZ

Bir yerden bir yere götürülmesi mümkün olmayan bir değere sahip mülke, taşınmaz mal ya da gayrimenkul adı verilmektedir. Değer artış kazancı ve sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak ifade edilmektedir. Kazanç elde etmek veya kira geliri elde etmek amacıyla elde tutulan bu tür taşınmazların ölçüm ve muhasebeleştirme esasları uygulamadaki Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre değişmiş bulunmaktadır.

Bu çalışmada, günümüzde firmalara ciddi bir ekonomik gelir sağlayan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçüm ve muhasebeleştirilme esaslarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı açısından karşılaştırması yapılarak literatüre katkı sağlamak hedeflenmiş, benzerlikler ve farklılıkları açıklamak amacıyla çeşitli örnekler sunulmuştur.

**Anahtar Sözcükler:** Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi.

**JEL Kodları:** M41, M48, M49.

\* Makalenin gönderim tarihi: 02.02.2018; Kabul tarihi:25.05.2018, iThenticate benzerlik oranı %15

<sup>a</sup> Pamukkale Üniversitesi, Honaz Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, bsabuncu@pau.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3785-5446.

# COMPARISON OF MEASUREMENT AND ACCOUNTING TREATMENT OF INVESTMENT PROPERTIES FOR LARGE AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES IN TERMS OF FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM

## ABSTRACT

A property that cannot be moved from one place to another is defined as immovable property or real estate. Immovable properties retained with the intention of earning a return from value increment and capital gains are referred to as investment properties. Measurement and accounting treatment of such immovable properties kept for earning a return or rental income have been changed according to the Uniform Accounting System in practice.

In this study, it is aimed to make contribution to the literature by comparing measurement and accounting treatment of investment properties that provide significant economic gains for the companies in terms of the Uniform Accounting System and Financial Reporting Standards for Large and Medium Sized Enterprises and several examples are given to explain similarities and differences.

**Keywords:** Investment Properties, Financial Reporting Standard for Large and Medium Sized Enterprises, Uniform Accounting System.

**JEL Codes:** M41, M48, M49.

## 1. GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte farklı ülkelerdeki firmaların birbirleri ile karşılaştırılabilir finansal raporlar elde edebilmeleri için muhasebe uygulamalarında görülen farklılıklardan kaynaklanan bazı problemler üzerine uluslararası alanda ortak muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama sistemi yaygınlaşmıştır. Ülkemizde de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uyum sürecinde oldukça yol kat edilmiştir. Uygulamadaki Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne ilaveten, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkçe tercümesi olan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yürürlüğe girmiştir.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayımlanmıştır. BOBİ FRS, 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere bağımsız denetime tabi olan şirketlerin 31/12/2018 tarihli finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanacaktır. Bağımsız denetime tabi olup Türkiye Muhasebe Standartları /Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'nı uygulamayan firmaların, Türk Ticaret Kanunu (TTK)'unca hazırladıkları finansal tablolarının gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve finansal bilgiye uygun

raporlama esasları çerçevesinde BOBİ FRS'ye göre hazırlaması gerekmektedir. Literatür taramasında BOBİ FRS ile ilgili olarak yapılmış olan çalışmalar aşağıda yer almaktadır.

Gücenme Gençoğlu (2017) “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırılması” isimli çalışmada, BOBİ FRS ile TMS/TFRS temel konularda karşılaştırılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konulmaktadır.

Ataman ve Cavlak (2017) “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması” isimli çalışmalarında, bu iki düzenleme arasındaki benzerlikler ve farklılıklar bölümler bazında ele alınmıştır. Değerlendirmeler sonucunda çoğunlukla benzerliklerin olduğu bununla birlikte bazı temel farklılıklar da bulunduğu tespit edilmiştir.

Yelgen ve Uyar (2018) “BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi” isimli çalışmalarında BOBİ FRS’ de 12. Bölümde yer alan Maddi Duran Varlıkların ilk kayıtları, ölçümü, vade farkı, borçlanma maliyeti açısından muhasebeleştirilmesi örneklerle açıklanmaktadır.

Şen ve Karagül (2018) “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına göre Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin Raporlanmasında Kullanılacak Hakların Birleşmesi Yöntemi ve Bir Uygulama” başlıklı çalışmalarında, hakların birleşmesi yönteminin kullanılmasının uygunluğu örnek uygulama ile açıklanmaktadır.

Bu çalışmada, Büyük ve Orta Boy İşletmelerin Finansal Raporlama Standardında yer alan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümü ve muhasebeleştirilmesi üzerindeki etkisi tartışılmak istenmektedir. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, firmanın uzun süre elinde tutmayı hedeflediği uzun vadeli değer artış kazancı veya kira gelirinini hedeflediği gayrimenkullerdir. Çalışmada, 2018 yılında yürürlüğe giren BOBİ FRS ele alınarak, bu amaç doğrultusunda yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçüm ve muhasebeleştirme esasları uzun süredir uygulamadaki Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve BOBİ FRS açısından karşılaştırılarak örneklendirilmiştir.

## 2. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

Gayrimenkul ya da taşınmaz ‘taşınması mümkün olmayan’ anlamına gelir. Gayrimenkullerin bir ekonomik değeri vardır ve nakte çevrilebilirler. Firmalar tarafından kullanılan gayrimenkuller kullanım alanlarına göre farklı şekilde gruplandırılmaktadır. Türk Ticaret Kanunu’na göre gayrimenkuller firmaların elde bulundurma amacına göre muhasebesel açıdan farklı sınıflandırılmaktadır. Firmanın esas faaliyet konusu içerisinde yer alan satış amaçlı gayrimenkuller stoklar, iş akışı içerisinde kullanılan

gayrimenkuller maddi duran varlıklar, kira geliri ve kazanç elde etmek amacı ile elde bulunduran gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak yer almaktadır.

Değerinin yüksek olması nedeniyle önemli olan gayrimenkuller, 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinin 25 no'lu grupta yer alan "Maddi Duran Varlıklar" içerisinde izlenmekte olup, BOBİ FRS kapsamında yeni bir boyut kazanarak kullanım amacına göre detaylı olarak sınıflandırılmıştır. Uzun vadede kazanç sağlama veya kira geliri için ya da her iki amaçla elde tutulan gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller içerisinde uzun süreli olarak sermaye kazancı elde etme hedefiyle elde tutulan arsalar, firma tarafından nasıl yararlanılacağı konusu tam netleşmemiş olan arsalar da bulunmaktadır. Ayrıca, finansal kiralama yolu ile satın alınan binalar, finansal kiralama çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş binalar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte olan gayrimenkuller bu grup içerisinde sınıflandırılabilir.

### 2.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin İlk Defa Kayıtlara Alınması

Gayrimenkuller, 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre Tekdüzen Hesap Planı'nda "25 Maddi Duran Varlıklar" grubu içerisinde maliyet bedeli üzerinden izlenmektedir. Maliyet bedeli, ekonomik bir kıymetin değerinin artırılması amacıyla yapılan ödemelerle buna ilişkin bütün giderlerin toplamıdır. Gayrimenkullerin satın alma tutarına ilaveten satın alınan binanın yıkımı, tesviyesi gibi nedenlerle ortaya çıkmış giderler de maliyet bedeline dahil edilmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yatırım amaçlı gayrimenkuller şeklinde ayırım yoktur ve maliyet bedeli üzerinden ilk muhasebeleştirme gerçekleştirilir. Maliyet bedeli Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 262'de "*bir iktisadi kıymetin ele geçirilmesi ya da değerini artırmak için gerçekleştirilen ödemeler ve bu kıymetle ilgili giderlerden oluşur*" şeklinde tanımlanmaktadır. VUK'a göre bir iktisadi kıymetin maliyet bedeli tespit edilirken, elde etme maliyetine ek olarak bu kıymetin kullanılacak hale gelmesi için iktisadi kıymetin değerinde artış sağlayacak harcamalar da dahil edilmektedir. İktisadi varlığın alış fatura (indirilecek KDV dışında) tutarı, gümrük vergisi, bu varlığın işyerine getirilmesi için yapılan yükleme, boşaltma, taşıma, montaj gibi giderler maliyet bedeli kapsamında değerlendirilecektir.

BOBİ FRS kapsamında, yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili ilkeler 13. Bölümde yer almakta olup (nitelik değiştirmesi hariç) ilk kayda almada "Maddi Duran Varlıklar" bölümünün ilk kayıt hükümleri uygulanarak maliyet bedeliyle ölçülmektedir. Finansal kiralama yoluyla elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kayda alma sırasındaki değeri, kiracı

tarafından finansal kiralama ların ilk ölçümüne ilişkin “Kiralama lar” bölümündeki hükümler uygulanarak belirlenir (BOBİ FRS, Md: 13.5).

Hem Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde hem de BOBİ FRS’de yatırım amaçlı gayrimenkuller, işletmelerde ilk kez muhasebe kayıtlarına almada işlem maliyetleri eklenmiş edinme maliyeti ile muhasebeleştirilmektedir.

## **2.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Kayıtlara Alınması Sonrasında Ölçümü**

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinin maddi duran varlıklar grubu içerisinde muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirme kayıtlarından sonra da VUK’da gayrimenkullerin maliyet bedelleriyle değerlendirileceği ifade edildiğinden, işletmenin sahip olduğu yatırım amaçlı gayrimenkullerinin tamamı için maliyet yöntemiyle ölçüm durumu söz konusu olmaktadır. Ayrıca, tekrar belirtilmelidir ki Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde her ne amaçla elde bulundurulsa bulundursun tüm gayrimenkuller maddi duran varlıklar olarak ifade edilmektedir.

Gayrimenkullerin elde bulundurma amacına göre sınıflandırıldığı BOBİ FRS’ de ise, yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile kaydedilmektedir. Daha sonraki ölçüm sürecinde firmanın seçimine göre, gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi uygulanarak değerlendirilebilmektedir. Firmanın seçimi muhasebe politikası olup, bu yöntem tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerin tamamına uygulanmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması söz konusu ise, muhasebe politikasını değiştiremez ve maliyet yöntemine geçemez. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin dönemler itibarıyla gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişiklikler kâr veya zarara yansıtılmaktadır (BOBİ FRS, Md: 13.7-8).

Gerçeğe uygun değer, piyasa bazlı bir değer olup, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek bir işlemde satıştan elde edilecek veya borcun devrinde ödenecek tutardır. Bu değer firmaya özgü bir değer değildir (Örten vd., 2014: 797).

## **2.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Nitelik Değişirmesi**

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde gayrimenkulün kullanım amacının değişmesi durumunda yine maddi duran varlıklar içerisinde yer almaktadır.

BOBİ FRS’ye göre, bir gayrimenkulün firmadaki sınıflandırması gayrimenkulün kullanım amacına göre değişebilmektedir. Maddi duran varlıklar ya da stoklar içinde yer alan gayrimenkuller, kullanım amacına göre yatırım amaçlı gayrimenkuller içine alınabilmekte ve yatırım amaçlı gayrimenkullerden kullanım amacının değiştirilmesi ile de duran varlıklara

veya stoklara aktarılabilir. Bu tür geçişler için tek olması gereken, gayrimenkulün kullanım amacının değiştirilmesi olacaktır. Yatırım amaçlı gayrimenkulün sınıf değiştirmesi ile de ilgili hesaplardan çıkarılarak niteliğine uygun gayrimenkuller hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

#### **2.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması**

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre, gayrimenkuller satıldığında amortisman tutarının düşülmesiyle kayıtlı değer arasındaki farklar gelir tablosu hesaplarında muhasebeleştirilir.

BOBİ FRS'ye göre ise, yatırım amaçlı gayrimenkul satıldığında veya gelecekte herhangi bir ekonomik faydasının olmasının söz konusu olmadığı durumda finansal tablolardan çıkarılmakta ve böylece ortaya çıkan kazanç ya da kayıp, kâr veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS, Md: 13.22).

### **3. BOBİ FRS VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERE İLİŞKİN MUHASEBE UYGULAMALARI**

26 Aralık 1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazetede Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Muhasebe sistemi tebliğ hükümlerinin uygulanmaya başlaması ile işletmelerde farklı kayıt uygulamalarına son verilerek Tekdüzen Muhasebe Sistemi esasına geçilmiştir. TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile yürürlüğe giren yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesine ilişkin kullanılması gereken hesaplar günümüz itibariyle kullanılmaya devam eden Tekdüzen Hesap Planı'nda bulunmamaktadır.

Literatüre bakıldığında yapılmış çalışmaların tümünde uygulamadaki Tekdüzen Hesap Planı esas alınmıştır. 1994 yılından beri uygulamadaki hesap planı BOBİ FRS sistemine cevap verir nitelikte değildir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller temelde arazi, arsa ve binalardan oluşmaktadır. Akdoğan ve Sevilengül (2007) çalışmalarında yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde Tekdüzen Hesap Planı'nda boş bulunan 20 no'lu hesap grubunda açılacak hesaplarda izlenebileceğini belirtmektedir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerden kaynaklanan gelir ve giderlerin muhasebe kayıtları için uygulamadaki Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan "649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabı" ve "659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı"ndan yararlanılabilir. Ancak yatırım amaçlı gayrimenkuller firma açısından ciddi bir gelir oluşturuyorsa farklı kodlu hesaplarda izlenmesi uygun olmaktadır. Farklı hesaplara ihtiyaç ortaya çıktığında, Tekdüzen Hesap Planı'nda "640 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Değer Artış ve Satış Kazançları" ile "650 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer

Azalış Satış Zararları” hesaplarından yararlanılabilmektedir (Örten vd, 2014: 585). Akdoğan ve Sevilengül (2007)’ün çalışmalarında önerilen hesaplar “641 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gelirleri” ve “651 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Giderleri” dir.

BOBİ FRS’nin Kâr veya Zarar Tablosu’nda yatırım amaçlı gayrimenkullerin değer artışı ve satışından elde edilen gelirler ile kiraya verilmesinden elde edilen gelirler için ayrı kalemler mevcuttur. Kâr veya Zarar Tablosu’nda yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin kira gelirleri “Diğer Faaliyetlerden Gelirler” altında “Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri” olarak yer almaktadır. Ayrıca Kâr veya Zarar Tablosu’nda yatırım amaçlı gayrimenkuller ilişkin değer artışı ve satış kazançları “Diğer Faaliyetlerden Gelirler” altında “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları” olarak, değer azalış ve satış zararları ise “Diğer Faaliyetlerden Giderler” altında “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları” olarak gösterilmektedir.

Uygulama örneklerinde daha açıklayıcı olması açısından BOBİ FRS ile ilgili muhasebe kayıtlarında “640 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Kira Gelirleri”, “641 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları” ile “651 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Azalış ve Satış Zararları” hesaplarından yararlanılacaktır.

### **3.1 Satın Alınarak Elde Edilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi**

BOBİ FRS’ye göre, yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk muhasebeleştirmede, maddi duran varlıklar olarak değerlendirilir ve maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmelidir. BOBİ FRS’de peşin satın alımlarda gayrimenkulün değeri, peşin değerdir. Bir yıl veya daha kısa vadeli satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkullerde vade farkı ayrıştırılmaz, gayrimenkul için ödenen veya ödenmesi gereken tutar gayrimenkul hesabında muhasebeleştirilmektedir. Gayrimenkulün bir yıldan uzun vadeli olarak satın alınmasında ise vade farkı ayrıştırılmakta, gayrimenkul vade farkının ayrıştırıldığı peşin tutar üzerinden ölçülmektedir ve peşin değeri ile vadeli tutar arasındaki fark vade farkı tutarı olup ilgili dönemde finansman gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Aşağıda, satın alınarak elde edilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili örnek uygulama yer almaktadır:

01.08.2017 tarihinde yatırım amacı ve kira geliri için peşin fiyatı 5.000.000 TL olan otel, satıcıya bir ay sonra ödenmek üzere Katma Değer Vergisi (KDV) hariç (%18) satın alınmıştır. 01.09.2017 tarihinde aylık 800.000 TL tutarında kiraya verilmiştir.

**Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Muhasebeleştirme:**

- Otelin satın alınması:

| 01.08.2017              |           |           |  |
|-------------------------|-----------|-----------|--|
| 252 BİNALAR HS.         | 5.000.000 |           |  |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HS. | 900.000   |           |  |
| 320 SATICILAR HS.       |           | 5.900.000 |  |

- 01.09.2017 tarihinde otel borcunun satıcıya banka hesabından ödenmesi:

| 01.09.2017        |           |           |  |
|-------------------|-----------|-----------|--|
| 320 SATICILAR HS. | 5.900.000 |           |  |
| 102 BANKALAR HS.  |           | 5.900.000 |  |

- 30.09.2017 tarihinde otel kira geliri:

| 30.09.2017                                 |         |         |  |
|--|---------|---------|--|
| 102 BANKALAR HS.                           | 944.000 |         |  |
| 649 DİĞER OLAĞAN GELİRLER<br>VE KÂRLAR HS. |         | 800.000 |  |
| 391 HESAPLANAN KDV HS.                     |         | 144.000 |  |

Söz konusu gayrimenkul için 31.12.2017 tarihinde %20 normal amortisman oranı üzerinden amortisman ayrılacaktır.

- 31.12.2017 tarihinde otel amortisman tutarı, 5.000.000 TL x %20 = 1.000.000TL

| 31.12.2017                        |           |           |  |
|-----------------------------------|-----------|-----------|--|
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.   | 1.000.000 |           |  |
| 257 BİRİKMİŞ<br>AMORTİSMANLAR HS. |           | 1.000.000 |  |



Ülkemizde uzun yıllardan beri ve halen uygulamada olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde vadeli ya da peşin satın alınan gayrimenkullerin vadeli satın alım tutarı ayrı bir hesapta muhasebeleştirilmemekte ve ilgili gayrimenkul hesabına VUK'a göre maliyet bedeli üzerinden kaydedilmektedir.

### **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme**

BOBİ FRS'ye göre, yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmektedir. BOBİ FRS'de bir yıl veya kısa vadeli ödeme karşılığında satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkullerde vade farkı ayrıştırılmamasına rağmen bir yıldan daha uzun vadeli satın alınan gayrimenkulde maliyet bedeli üzerinden vade farkı tutarı ayrıştırılmaktadır.

- Otel satın alımına ilişkin muhasebe kaydı:

| 01.08.2017                     |           |
|--------------------------------|-----------|
| 202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS. | 5.000.000 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HS.        | 900.000   |
| 320 SATICILAR HS.              | 5.900.000 |

- 01.09.2017 tarihinde otel borcunun satıcıya banka hesabından ödenmesi:

| 01.09.2017        |           |
|-------------------|-----------|
| 320 SATICILAR HS. | 5.900.000 |
| 102 BANKALAR HS.  | 5.900.000 |

- 30.09.2017 tarihinde otel kira geliri:

| 30.09.2017  |         |
|---|---------|
| 102 BANKALAR HS.  | 944.000 |
| 640 YATIRIM AMAÇLI<br>GAYRİMENKULLERDEN<br>KİRA GELİRLERİ HS. | 800.000 |
| 391 HESAPLANAN KDV HS.  | 144.000 |

- 30.09.2017 tarihinde söz konusu otelin gerçeğe uygun değerinin 7.400.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün değerindeki artış,  $7.400.000 - 5.000.000 = 2.400.000$  TL.

| 30.09.2017  |           |           |
|---|-----------|-----------|
| 202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.  | 2.400.000 |           |
| 641 YATIRIM AMAÇLI<br>GAYRİMENKULLER<br>DEĞER ARTIŞ VE<br>SATIŞ KAZANÇLARI HS |           | 2.400.000 |

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarında görüldüğü üzere, peşin satın alınan gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasında fark bulunmamaktadır.

Vadeli bir yatırım amaçlı gayrimenkul satın alımında BOBİ FRS ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi muhasebe kayıtları farklılık ihtiva etmektedir. Aşağıda bu duruma ilişkin örnek yer almaktadır:

Firma 01.01.2017 tarihinde kira geliri elde etmek amacıyla peşin değeri 2.000.000 TL olan bir otel 24 aylık vadeli 3.500.000 TL olarak satın alınmıştır. KDV tutarı banka havalesi ile ödenmiştir.

#### **Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Muhasebeleştirme;**

- Otelin satın alınması:

| 01.01.2017              |           |           |
|-------------------------|-----------|-----------|
| 252 BİNALAR HS.         | 3.500.000 |           |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HS. | 630.000   |           |
| 102 BANKALAR HS.        |           | 630.000   |
| 420 SATICILAR HS.       |           | 3.500.000 |

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre, gayrimenkulün muhasebeleştirilmesinde vade farkı tutarı ayrıştırılmadan maddi duran varlıklar grubuna kaydedilmektedir.

### **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme**

- Bir yıldan daha uzun vadeli satın alma ilişkin muhasebe kaydı:

| 01.01.2017                                       |           |
|--|-----------|
| 202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.                   | 2.000.000 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HS.                          | 630.000   |
| 329 KISA VADELİ ERTELENMİŞ<br>FAİZ GİDERLERİ HS. | 750.000   |
| 429 UZUN VADELİ ERTELENMİŞ<br>FAİZ GİDERLERİ HS. | 750.000   |
| 102 BANKALAR HS.                                 | 630.000   |
| 420 SATICILAR HS.                                | 3.500.000 |

BOBİ FRS'ye göre gerçekleştirilen yukarıdaki muhasebe kaydında otel iki yıl vadeli olarak satın alındığından peşin tutarı gayrimenkul hesabında muhasebeleştirilirken vadeli tutar ile peşin tutar arasındaki fark ertelenmiş faiz giderleri hesabında muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca, otel bir yıldan daha uzun vadeli satın alındığından muhasebeleştirmede "320 Satıcılar" hesabı yerine vadesi bir yıldan daha uzun borçların izlendiği Tekdüzen Hesap Planı'nda "Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubunda yer alan "420 Satıcılar" hesabında muhasebeleştirilmektedir.

BOBİ FRS'ye göre, yatırım amaçlı gayrimenkulün vadeli olarak satın alınması söz konusu olduğunda vade farkı tutarı gayrimenkul hesabı yerine "Ertelenmiş Faiz Giderleri" hesabında muhasebeleştirilmektedir. Vade farkı ve satıcıya borç vadesi bir yıla inince de kısa vadeli hesaplara aktarılması gerekmektedir. Vadesi bir yıla düşen "Uzun Vadeli Ertelenmiş Faiz Giderleri" hesabının kalanı "Kısa Vadeli Ertelenmiş Faiz Gideri" hesabına aktarılmakta, bu hesaptan da ilgili döneme ait kayıtlı vade farkı tutarı "780 Finansman Giderleri" hesabına aktarılarak alacak kaydedilmektedir.

- Bir aylık vade farkı tutarı:  $1.500.000/24= 62.500$  TL

| 31.01.2017                           |        |
|--------------------------------------|--------|
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.          | 62.500 |
| 329 ERTELENMİŞ FAİZ<br>GİDERLERİ HS. | 62.500 |

BOBİ FRS ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasında bir yıldan daha uzun vadeli yatırım amaçlı gayrimenkul satın alımlarında farklılık söz konusudur. BOBİ FRS kapsamındaki muhasebeleştirmede bir yıl veya daha kısa vadeli alımlarda gayrimenkulün alım tutarı üzerinden vade farkı ayrıştırılmazken, bir yıldan uzun vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırılarak gayrimenkul hesabında peşin tutarı üzerinden muhasebeleştirilmekte ve vade farkı tutarı ertelenmiş faiz giderlerinde izlenmektedir. Söz konusu vade farkı tutarı ait olduğu dönemde “Finansman Giderleri” hesabına aktarılmaktadır.

### 3.2 Finansal Kiralama ile Elde Edilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi

Finansal kiralama yolu ile yatırım amaçlı gayrimenkuller satın alınabilmektedir. Aşağıda finansal kiralama yolu ile elde edilen yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili muhasebeleştirme işlemlerine örnek verilmektedir:

01.07.2017 tarihinde 31.12.2017 tarihine kadar finansal kiralama yolu ile elde edilen yatırım amaçlı binanın gerçeğe uygun değeri 2.000.000 TL’dir. Finansal kiralama yolu ile elde edilen yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin aylık kira geliri 500.000 TL’dir. Altı aylık toplam 600.000 TL faiz ödenmektedir.

#### Tekdüzen Muhasebe Sistemi’ne Göre Muhasebeleştirme:

- Binanın finansal kiralama ile satın alınması:

| 01.07.2017  |           |
|---|-----------|
| 260 HAKLAR HS   | 2.000.000 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HS  | 360.000   |
| 302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA<br>BORÇLANMA MALİYETLERİ HS. (-) | 600.000   |
| 301 FİNANSAL KİRALAMA<br>İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR HS                 | 2.960.000 |

- 31.07.2017 tarihinde finansal kiralamaya ilişkin borcun ilk taksidinin ödenmesi,  $2.960.000/6 = 493.333$  TL

| 31.07.2017   |         |
|--|---------|
| 301 FİNANSAL KİRALAMA<br>İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR HS. | 493.333 |
| 102 BANKALAR HS.                                   | 493.333 |

- 31.07.2017 tarihinde temmuz ayı finansal kiralama faiz tutarı:

| 31.07.2017  |         |
|---|---------|
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.   | 100.000 |
| 302 ERTELENMİŞ FİNANSAL<br>KİRALAMA BORÇLANMA<br>MALİYETLERİ HS.(-) | 100.000 |

Finansal kiralama ile ilgili faiz tutarı 31.12.2017 tarihinde borç sona erene kadar her ay “780 Finansman Giderleri” hesabına aktarılarak dönem kâr/zararına dahil edilmektedir.

- Finansal kiralama ile ilgili tüm taksitler ödendikten sonra 31.12.2017 tarihinde finansal kiralamaya ilişkin binanın ilgili hesaba aktarılması:

| 31.12.2017      |           |
|-----------------|-----------|
| 252 BİNALAR HS. | 2.000.000 |
| 260 HAKLAR HS.  | 2.000.000 |

Bina satın alımı ile ilgili olarak finansal kiralama firmasına olan borç tutarı ödendikten sonra “260 Haklar” hesabında kayıtlı olan tutar maddi duran varlıklar hesap grubuna aktarılmaktadır.

- 31.07.2017 tarihinde bina kira geliri:

| 31.07.2017                              |         |
|---|---------|
| 102 BANKALAR HS.                        | 590.000 |
| 649 DİĞER OLAĞAN GELİR<br>VE KÂRLAR HS. | 500.000 |
| 391 HESAPLANAN KDV HS.                  | 90.000  |

Yukarıdaki muhasebe kaydı her ay kira geliri devam ettiği sürece gerçekleştirilecektir. Aynı zamanda her ayın sonunda ilgili aya ait olan finansal kiralama faiz tutarının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Finansal kiralama yolu ile satın alınan gayrimenkul için yıl sonunda amortisman ayrılması gerekmektedir. Söz konusu gayrimenkul için

31.12.2017 tarihinde %20 normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılacağını varsayalım.

- Bina amortisman tutarı:  $2.000.000 \times \%20 = 400.000$  TL

| 31.12.2017                      |         |
|---------------------------------|---------|
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. | 400.000 |
| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.  | 400.000 |

### **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme**

- Binanın finansal kiralama ile satın alınması:

| 01.07.2017   |           |
|--|-----------|
| 202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.                                   | 2.000.000 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HS.  | 360.000   |
| 302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA<br>BORÇLANMA MALİYETLERİ HS.(-) | 600.000   |
| 301 FİNANSAL KİRALAMA<br>İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR HS.               | 2.960.000 |

Finansal Kiralama yolu ile yatırım amacı ile satın alınan bir gayrimenkulün muhasebeleştirilmesinde kısa vadeli olduğu sürece her iki uygulamada da aynı muhasebeleştirme esastır.

- 31.07.2017 tarihinde finansal kiralamaya ilişkin borcun ilk taksitinin ödenmesi:  $2.960.000/6 = 493.333$  TL

| 31.07.2017   |         |
|--|---------|
| 301 FİNANSAL KİRALAMA<br>İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR HS. | 493.333 |
| 102 BANKALAR HS.                                   | 493.333 |

- 31.07.2017 tarihinde temmuz ayı finansal kiralama faiz tutarı:

| 31.07.2017   |         |
|--|---------|
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.  | 100.000 |
| 302 ERTELENMİŞ FİNANSAL<br>KİRALAMA BORÇLANMA<br>MALİYETLERİ HS. (-) | 100.000 |

Yukarıdaki muhasebeleştirmede ise finansal kiralama faiz tutarı olup borcun vadesi bitene kadar her ay gerçekleştirilmektedir. Finansal kiralama ile ilgili faiz tutarı 31.12.2017 tarihinde borç sona erene kadar her ay 780 Finansman Giderleri hesabına aktarılarak dönem kâr/ zararına dahil edilmektedir.

- 31.07.2017 tarihinde bina kira geliri:

| 31.07.2017  |         |
|---|---------|
| 102 BANKALAR HS.  | 590.000 |
| 640 YATIRIM AMAÇLI<br>GAYRİMENKULLERDEN<br>KİRA GELİRLERİ HS. | 500.000 |
| 391 HESAPLANAN KDV HS.  | 90.000  |

Yukarıdaki muhasebe kaydı her ay kira geliri devam ettiği sürece gerçekleştirilecektir.

- 30.09.2017 tarihinde söz konusu binanın gerçeğe uygun değerinin 2.400.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün değerindeki artış,  $2.400.000 - 2.000.000 = 400.000$  TL

| 30.09.2017   |         |
|--|---------|
| 202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.   | 400.000 |
| 641 YATIRIM AMAÇLI<br>GAYRİMENKULLER<br>DEĞER ARTIŞ VE SATIŞ<br>KAZANÇLARI HS. | 400.000 |

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarından finansal kiralama ile satın alınan gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS ve Tekdüzen

Muhasebe Sistemi açısından belirgin bir farklılık bulunmamaktadır. BOBİ FRS ilk kayıta sonraki değerlendirme için maliyet yöntemi örneklerde yer almamaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde maliyet yöntemi esas olduğundan dolayı gerçeğe uygun değer yöntemi üzerinden muhasebeleştirme gerçekleştirilmektedir.

### 3.3 Takas Yolu ile Elde Edilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi

Yatırım amaçlı gayrimenkul elde bulunan başka bir gayrimenkulün bedel olarak ödenmesiyle de satın alınabilir. Satılan gayrimenkulün birikmiş amortisman tutarı da muhasebe kaydına dahil edilmelidir. Aşağıda takas yolu ile elde edilen yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili muhasebeleştirme işlemlerine örnek verilmektedir:

15.08.2017 tarihinde gelecekte satarak kazanç elde etmek amacıyla; birikmiş amortisman tutarı 340.000 TL, maliyet bedeli 900.000 TL olan bir bina ile kalan borç nakit olarak ödenmek üzere KDV hariç 1.000.000 TL değerindeki bina takas edilmiştir.

#### Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Muhasebeleştirme:

- Yatırım amaçlı gayrimenkulün satın alınması:

| 15.08.2017                     |                  |           |         |
|--------------------------------|------------------|-----------|---------|
| 252 BİNALAR HS.                |                  | 1.000.000 |         |
| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. |                  | 340.000   |         |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HS.        |                  | 180.000   |         |
|                                | 252 BİNALAR HS.  |           | 900.000 |
|                                | 102 BANKALAR HS. |           | 620.000 |

#### BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme

- Yatırım amaçlı gayrimenkulün satın alınması:

| 15.08.2017                     |                  |           |         |
|--------------------------------|------------------|-----------|---------|
| 202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS. |                  | 1.000.000 |         |
| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. |                  | 340.000   |         |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HS.        |                  | 180.000   |         |
|                                | 252 BİNALAR HS.  |           | 900.000 |
|                                | 102 BANKALAR HS. |           | 620.000 |



- 30.09.2017 tarihi itibariyle yatırım amaçlı binanın gerçeğe uygun değeri 300.000 TL artmıştır:

| 30.09.2017   |         |
|--|---------|
| 202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.   | 300.000 |
| 641 YATIRIM AMAÇLI<br>GAYRİMENKULLER<br>DEĞER ARTIŞ VE SATIŞ<br>KAZANÇLARI HS. | 300.000 |

#### 3.4. İnşa Edilerek Elde Edilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi

Yatırım amaçlı gayrimenkulleri firma inşa edebilmektedir. İnşaatla ilgili yapılan harcamalar ayrı bir hesapta toplanmakta, inşaat tamamlandıktan sonra ilgili hesaba aktarılmaktadır. İnşaatı devam eden ve tamamlandığında ilgili gayrimenkulün hesabına aktarılacak olan, her türlü harcamaların izlendiği hesap, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre muhasebeleştirmede Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabı olarak belirlenmiştir. Ancak BOBİ FRS'ye göre gayrimenkul elde tutulma sebebine göre farklı sınıflandırmalara tabi tutulduğundan yatırım amaçlı gayrimenkul olarak inşa edilen gayrimenkullerle ilgili yapılan harcamalar "20 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" grubunda "208 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" olarak tanımlanabilecek bir hesap adı altında takip edilebilir. Aşağıda inşa edilerek elde edilen elde edilen yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili muhasebeleştirme işlemlerine örnek verilmektedir:

Kira geliri elde etmek amacı ile inşaatı başlanılan bina için işçilik, hammadde ve diğer maliyetler olmak üzere 01.01.2017 tarihi itibariyle toplam 3.000.000 TL harcama gerçekleştirilmiş ve 30.11.2017 tarihinde inşaat tamamlanmıştır. 31.12.2017 tarihi itibariyle inşaat tamamlandığında yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin 3.500.000 TL olduğu belirlenmiştir.

**Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Muhasebeleştirme:**

- 30.11.2017 tarihi itibariyle yapılmakta olan yatırım amaçlı binanın muhasebe kaydı:

| 30.11.2017                                 |           |           |  |
|--|-----------|-----------|--|
| 258 YAPILMAKTA OLAN                        | 3.000.000 |           |  |
| YATIRIMLAR HS.                             | 540.000   |           |  |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HS.                    |           |           |  |
| 102 BANKALAR HS.                           |           | 3.240.000 |  |
| 335 PERSONELE BORÇLAR HS.                  |           | 250.000   |  |
| 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS            |           | 30.000    |  |
| 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLER HS |           | 20.000    |  |

- Yapılmakta olan yatırımlar hesabında kayıtlı olan binanın 31.12.2017 tarihi itibariyle inşaatı tamamlandığında maddi duran varlıklar hesabına aktarılması:

| 31.12.2017                         |           |           |  |
|------------------------------------|-----------|-----------|--|
| 252 BİNALAR HS.                    | 3.000.000 |           |  |
| 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HS. |           | 3.000.000 |  |

### **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme**

- 30.11.2017 tarihi itibariyle yapılmakta olan yatırım amaçlı binanın muhasebe kaydı:

| 30.11.2017               |           |
|--------------------------|-----------|
| 208 YAPILMAKTA OLAN      | 3.000.000 |
| YATIRIMLAR HS.           | 540.000   |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HS.  |           |
| 102 BANKALAR HS.         | 3.240.000 |
| 335 PERSONELE BORÇLAR HS | 250.000   |
| 360 ÖDENECEK VERGİ VE    | 30.000    |
| FONLAR HS.               |           |
| 361 ÖDENECEK SOSYAL      | 20.000    |
| GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS  |           |

- Yapılmakta olan yatırımlar hesabında kayıtlı olan binanın inşaatı tamamlandığında yatırım amaçlı gayrimenkuller hesabına aktarılması:

| 31.12.2017           |           |
|----------------------|-----------|
| 202 YATIRIM AMAÇLI   | 3.500.000 |
| GAYRİMENKULLER HS.   |           |
| 208 YAPILMAKTA OLAN  | 3.000.000 |
| YATIRIMLAR HS.       |           |
| 641 YATIRIM AMAÇLI   | 500.000   |
| GAYRİMENKULLER       |           |
| DEĞER ARTIŞ VE       |           |
| SATIŞ KAZANÇLARI HS. |           |

31.12.2017 tarihi itibariyle inşaat tamamlandığından yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri 3.500.000 TL olduğundan yatırım amaçlı gayrimenkuller hesabına aktarılırken aradaki fark, “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Artış ve Satış Kazançları” hesabında muhasebeleştirilmektedir.

### 3.5 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Transferinin Muhasebeleştirilmesi

Yatırım amaçlı elde tutulan ve gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçümü yapılmış olan binanın idari bir amaçla kullanılmasına karar verilmesi ile binanın sınıf değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeri belirlenir ve meydana gelen değişim, kâr veya zarara aktarılır (BOBİ FRS 13, Md: 17). Aşağıda gayrimenkul transferine ilişkin örnek yer almaktadır:

30.09.2017 tarihinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmekte olan yatırım amaçlı binanın gerçeğe uygun değeri 7.000.000 TL'dir. Söz konusu binanın araştırma ve geliştirme için laboratuvar olarak kullanılmasına karar verilmiştir. 30.09.2017 tarihinde gayrimenkulün kullanımındaki değişiklik gerçekleştiğinde gerçeğe uygun değerinin 6.000.000 TL olduğu belirlenmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde gayrimenkuller sınıflandırılmadığından bu durumda söz konusu gayrimenkul "25 Maddi Duran Varlıklar" hesap grubu içinde muhasebeleştirilmiş olduğundan dolayı gayrimenkulün sınıf değiştirmesi ile tekrar muhasebeleştirilmesi gerekmemektedir.

#### **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme**

| 30.09.2017   |           |
|--|-----------|
| 252 BİNALAR HS.  | 6.000.000 |
| 651 YATIRIM AMAÇLI<br>GAYRİMENKULLER<br>DEĞER AZALIŞ VE SATIŞ<br>ZARARLARI HS. | 1.000.000 |
| 202 YATIRIM AMAÇLI<br>BİNALAR HS.  | 7.000.000 |

BOBİ FRS'de firmaların maliyet değeri yöntemini tercih etmesi durumunda gayrimenkulün kayıtlı değeri esas alınmaktadır. BOBİ FRS yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki dönemlerde değerlemesinde maliyet yöntemi ve gerçeğe uygun değer yöntemi üzerinden ölçümüne izin vermektedir. Maliyet yöntemi, firmaların Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nden aşına oldukları bir yöntem olduğundan dolayı yukarıdaki örnek uygulamalarda gerçeğe uygun değer yöntemi esas alınmıştır.

Gerçeğe uygun değer, piyasadaki alıcı ve satıcı arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek alım satım işlemi karşılıklı tarafların kabul ettiği fiyattır. Yatırım amaçlı gayrimenkul firma tarafından bir kazanç elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkul olduğundan, piyasadaki hareketliliğin takibi ve elde bulunan gayrimenkulün an itibarıyla satışından elde edilecek

kazanç ya da kaybın kolaylıkla ölçümüne imkan tanıdığından, gerçeğe uygun değer yönteminin bu tür gayrimenkul sayısı çok fazla olan firmalar açısından tercih edilme olasılığını arttırmaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkul satış amaçlı olarak elde tutulabilir ve ekonomik fayda sağlamaktan vaz geçilebilir. BOBİ FRS’de bu tür sınıflandırma yer almamaktadır ve satış amaçlı duran varlıkların finansal tablolarda ayrı bir kaleme izlenmesine yönelik bir ayırım bulunmamaktadır. TMS/TFRS’de faaliyeti durdurulan ve satış amaçlı elde tutulan gayrimenkuller ayrı bir hesapta “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” olarak takip edilmekte ve söz konusu durum ile ilgili finansal tablolarda ayrı bir kalem olarak yer almaktadır. BOBİ FRS ve TMS/TFRS arasındaki farklardan biri de bu durumdur.

TMS/TFRS’de “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” başlığı altında standartlar yer almaktadır. TFRS 5 Standardında bu tür duran varlığın bir yıl içinde satılabilmesini sağlayacak gerekli bazı şartlar söz konusudur ve tüm şartları taşıması gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Normalde bir yıl içinde satış işleminin gerçekleşmesi beklenirken satış gerçekleşmemiş ise, standart satış planının değişmemiş olması ve devam etmesi şartıyla aynı hesapta takibine izin vermektedir. TMS/TFRS’ de yatırım amaçlı gayrimenkuller gerekli şartları taşıması şartıyla “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” hesap grubuna aktarılabilir. Akdoğan ve Sevilengül (2007) tarafından “19 Diğer Dönen Varlıklar” grubu altında “199 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” hesabında takibi önerilmektedir.

BOBİ FRS’de 13. Bölümde belirtildiği üzere yatırım amaçlı gayrimenkul kira geliri veya değer artış kazancı elde etmek ya da her ikisi için elde tutulan gayrimenkullerdir. TMS/TFRS’de yer alan TMS 40 Standardı’nda da yatırım amaçlı gayrimenkullerin tanımı BOBİ FRS ile aynıdır. TMS/TFRS yatırım amaçlı gayrimenkülü bir yıl içinde satılmasını planladığında söz konusu gayrimenkülü “Satış Amaçlı Duran Varlıklar” grubuna aktarabilmektedir ve finansal tablolarda dönen varlıklar grubunda yer almaktadır. Fakat, aynı durumda bir yatırım amaçlı gayrimenkul için BOBİ FRS’nin finansal tablolarında bu tür bir sınıflandırma bulunmamaktadır. BOBİ FRS Avrupa Birliği uyum sürecinde değişik büyüklükteki firmaların finansal tablolarına düzenlemeler getirmektedir ve firmalar açısından uygulanması TMS/TFRS’ye göre daha kolaydır. BOBİ FRS bu tür bir sınıflandırmayı finansal raporlama açısından gerekli görmemektedir.

### **3.6 Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Elden Çıkarılması**

BOBİ FRS’ye göre yatırım amaçlı gayrimenkul elden çıkarıldığında ya da herhangi bir ekonomik fayda beklenmediğinde finansal tablo dışı

bırakılmaktadır ve elde edilen kazanç ya da kayıp kâr/zarara yansıtılmaktadır. Aşağıda yatırım amaçlı gayrimenkulün elden çıkarılmasına ilişkin örnek uygulama yer almaktadır:

15.03.2018 tarihi itibarıyla kira geliri için elde tutulan maliyet bedeli 700.000 TL birikmiş amortisman tutarı 280.000 TL olan yatırım amaçlı binanın kiracısının taşınması nedeniyle satışına karar verilmiş ve bu doğrultuda KDV hariç (%18) 900.000 TL olarak satış gerçekleştirilmiştir.

### **Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne Göre Muhasebeleştirme**

- 15.03.2018 tarihinde yatırım amaçlı binanın satılması:

| 15.03.2018                  |   |           |         |
|-----------------------------|---|-----------|---------|
| 102 BANKALAR HS.            |   | 1.062.000 |         |
| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS. |   | 280.000   |         |
|                             | 252 BİNALAR HS.                         |           | 700.000 |
|                             | 391 HESAPLANAN KDV HS.                  |           | 162.000 |
|                             | 649 DİĞER OLAĞAN GELİR<br>VE KÂRLAR HS. |           | 480.000 |

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde gayrimenkuller sınıflandırılmadığından bu durumda söz konusu gayrimenkul "25 Maddi Duran Varlıklar" hesap grubu içinde yer almakta ve birikmiş amortismanı ayrılmaktadır. Binanın satışında elde edilen kazanç "Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" hesabında muhasebeleştirilmektedir.

### **BOBİ FRS'ye Göre Muhasebeleştirme**

Yatırım amaçlı gayrimenkulden kazanç elde etmekten vazgeçilmiş ve gayrimenkulün satış işlemi gerçekleştirilmiştir. Finansal raporlamada firma büyüklüğünü göz önünde bulunduran BOBİ FRS'de satış amaçlı gayrimenkulün ayrı bir hesapta izlenmesi söz konusu olmadığından, gayrimenkulün kayıtlı olduğu hesaptan muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır.

- 15.03.2018 tarihinde yatırım amaçlı binanın satılması:

| 15.03.2018  |           |
|---|-----------|
| 102 BANKALAR HS.  | 1.062.000 |
| 257 BİRİKMiŞ AMORTİSMAN HS.   | 280.000   |
| 202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HS.  | 700.000   |
| 391 HESAPLANAN KDV HS   | 162.000   |
| 641 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER DEĞER ARTIŞ VE SATIŞ KAZANÇLARI HS. | 480.000   |

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarında görülmektedir ki, yatırım amaçlı binanın kira gelirinden vazgeçilmiş, satışına karar verilmiştir ve gayrimenkulün satış işlemi gerçekleştirilmiştir.

BOBİ FRS’de, satış amacı ile elde tutulan duran varlıkların finansal tablolarda ayrı bir kaleme izlenmesine yönelik bir ayırım bulunmamaktadır. Bu durumda TMS/TFRS’de yatırım amaçlı gayrimenkul bir yıl içinde kesin olarak satılmasının planının yapılması ile satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar grubuna aktarılabilirken BOBİ FRS açısından finansal tablolarda satış amaçlı elde tutulan duran varlık ayırımı yoktur. Yatırım amaçlı gayrimenkulün satılmasına yönelik karar alınsa bile bu tür bir sınıflandırma BOBİ FRS’de yer almadığından söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkul muhasebeleştirildiği hesapta takip edilmektedir.

#### 4. SONUÇ

Bağımsız denetime tabi TMS/TFRS’yi uygulamayan firmaların hazırladıkları finansal raporlarının denetime uygun bir forma dönüştürülmesi ihtiyacından dolayı ortaya çıkmış olan BOBİ FRS 2018 yılından itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Ülkemizde uzun süredir uygulamada olan MSUGT açısından vergisel boyut önemli iken, Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde yürürlüğe giren BOBİ FRS açısından finansal raporlama ön plana çıkmaktadır. BOBİ FRS’nin yürürlüğe girmesiyle bu standardı uygulayacak firmalar, standarttaki “Bölüm 13: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” kapsamında yatırım amaçlı olarak ellerinde bulundurdukları gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesini gerçekleştireceklerdir.

Ülkemizde yatırım amaçlı gayrimenkuller muhasebe sistemimize TMS/TFRS ile birlikte girmiş bir kavramdır. Gayrimenkullerin yatırım amaçlı ve kullanım amaçlı olarak ayrıştırılması gerekliliği yönündeki ayrım BOBİ FRS’de de bulunmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde ise bu şekilde bir sınıflandırma bulunmamakta ve uygulamada ayrı bir hesap grubunda muhasebeleştirilmeyen yatırım amaçlı gayrimenkuller, Tekdüzen Hesap Planı’nda maddi duran varlıklar grubu içinde yer almaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde tüm gayrimenkuller maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilirken, BOBİ FRS ile birlikte ilk muhasebeleştirme maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmesine rağmen daha sonraki değerlemelerde firma tercihinin göre maliyet veya gerçeğe uygun değer yönteminden birini tercih edebilmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde peşin veya vadeli satın alınan gayrimenkullerin muhasebe kayıtlarında vade farkı ayrıştırılmazken, BOBİ FRS’de yatırım amaçlı gayrimenkullerin satın alımında, bir yıl veya daha kısa vadeli olarak satın alım söz konusu ise, vade farkı ayrıştırılmamakta ve gayrimenkulün maliyeti olarak kabul edilmektedir. Fakat BOBİ FRS yatırım amaçlı gayrimenkullerin bir yıldan uzun vadeli alımlarında vade farkının ayrıştırılmasından yana olup, peşin bedeli maliyet bedeli olarak kabul etmekte ve vade farkı tutarı ayrıştırılarak ilgili hesapta muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde yer almamasına rağmen TMS/TFRS’de olduğu gibi BOBİ FRS ile birlikte “gerçeğe uygun değer” kavramı ön plana çıkmaktadır. Gerçeğe uygun değer, alım satım işleminde karşılıklı tarafların kabul ettiği fiyat olup, yatırım amaçlı gayrimenkul özelliği gereği kazanç amacıyla elde tutulan gayrimenkul olduğundan satışından elde edilecek kazanç ya da kaybin kolaylıkla takibine imkan tanımaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün kira geliri elde etme amacından vazgeçilerek kısa sürede elden çıkarılması hedeflendiğinde, bu tür gayrimenkulün ayrı bir hesap grubuna transfer edilerek muhasebeleştirilmesi hususu BOBİ FRS’de yer almamaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkul satılınca takip edildiği hesaptan satış işlemi muhasebeleştirilmektedir. Fakat, TMS/TFRS’de yatırım amaçlı gayrimenkulün bir yıl içinde satılması belli bir plan dahilinde ele alınmış ise, bu gayrimenkul “ Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” olarak yeni bir hesapta sınıflandırılmaktadır. Aynı zamanda Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nde de gayrimenkullerin tamamı maddi duran varlıklar grubu içinde yer aldığından bu tür bir sınıflandırma söz konusu değildir.

BOBİ FRS’nin uygulanmaya başlanmasından sonra karşılaşılabilecek bir diğer problem ise mevcut muhasebe kayıt sisteminde kullanılan Tekdüzen Hesap Planı’nda yer alan hesapların standartta belirtilen bazı hesapları karşılama noktasında yetersiz kalmasıdır. Muhasebeleştirmeler için bazı yeni hesapların tanımlanması gerektiğinden uygulamadaki Tekdüzen Hesap



Planı'nın gözden geçirilmesi gerekmektedir. BOBİ FRS'nin özünü tam olarak yansıtabilecek, mevcut kayıt sisteminde hali hazırda kullanılan hesap kalemlerinin revize edilmesine duyulan ihtiyaç nedeniyle hesaplar göz önünde bulundurularak Tekdüzen Hesap Planı otoriteler tarafından revize edilmiş olup hazırlanan taslak ilgili makamlara gönderilmiş ve cevap beklenilmektedir.

Çalışmada BOBİ FRS açısından yatırım amaçlı gayrimenkuller ele alınmış, muhasebeleştirilme esasları üzerinde durulmuş yürürlükteki Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile aralarındaki benzerlikler ve farklılıklar örnek uygulamalar ile açıklanmıştır. Bundan sonraki çalışmalarda yatırım amaçlı gayrimenkullerin BOBİ FRS ve TMS/TFRS'ye ilişkin muhasebeleştirme esaslarının benzerlik ve farklılıklar açısından örnek uygulamalar ile ele alınması literatüre katkı sağlayacaktır.

#### KAYNAKÇA

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

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017) “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması”, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (3), 153-168.

Büyük ve Orta Büyüklükteki işletmelerin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS). (2017). [http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi\\_frs.PDF](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF), [Erişim Tarihi: 17.09.2017].

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017) “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırılması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 76, 1-24.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), <http://kgk.gov.tr/>, [Erişim Tarihi: 25.12.2017].

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, <http://gib.gov.tr/node/88229>. [Erişim Tarihi: 25.12.2017].

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2014). *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Yenilemiş 7. Baskı. Gazi Kitabevi, Ankara.

Şen ve Karagül (2018) “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardına göre Ortak Kontrole Tabi İş Birleşmelerinin

Raporlanmasında Kullanılacak Hakların Birleşmesi Yöntemi ve Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı, 169-187.

Türk Ticaret Kanunu (TTK).  
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.6102&MevzuatIlski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=6102>, [Erişim Tarihi: 17.09.2017].

Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları, (2018). <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/7890/TMS/TFRS-2018-Seti>, [Erişim Tarihi: 17.09.2017].

Vergi Usul Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf> [Erişim Tarihi:25.12.2017].

Yelgen ve Uyar (2018) “BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi” *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı, 98-109.