
DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 16
(DMS 16)
YATIRIM AMAÇLI VARLIKLAR

RG 27 Ağustos 2010 / 27685

Amaç

1. Bu standardın amacı, yatırım amaçlı varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin esas ve usulleri belirlemektir.

Kapsam

2. Mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan bir kamu idaresi, yatırım amaçlı varlıklarının muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygular.

3. Bu standart, finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı varlıklar (gelirleri dâhil) ile kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesindeki yatırım amaçlı varlıklarının değerlemesini kapsar. Bu standart, aşağıdakiler dâhil olmak üzere, kiralama işlemlerine ilişkin standartta yer alan hususları kapsamaz:

- 1) Kiralamaların finansal ya da faaliyet kiralaması olup olmadığı,
- 2) Yatırım amaçlı varlıklardan elde edilen kira gelirlerinin muhasebeleştirilmesi,
- 3) Faaliyet kiralaması çerçevesinde varlıklardan elde edilen gelirlerin kiracının mali tablolarında gösterilmesi,
- 4) Finansal kiralamaya konu net yatırımın kiraya verenin mali tablolarında gösterilmesi,
- 5) Satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,
- 6) Finansal kiralamalara ve faaliyet kiralamalarına ilişkin açıklamalar.

4. Bu standart aşağıdakiler için uygulanmaz:

- 1) Tarımsal faaliyete ilişkin biyolojik varlıklar,
- 2) Petrol, doğal gaz ve benzeri yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynaklara ait maden hak ve rezervleri.

Tanımlar

5. Bu standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlere İlişkin İşlemler:

Bir birimin mübadele işleminde, diğer taraftan yaklaşık değerini alarak veya diğer tarafa yaklaşık değerini vererek varlık ya da hizmet sattığı veya aldığı işlemler, bedel karşılığında yapılan faaliyetlere ilişkin işlemlerdir.

Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetler Dışındaki İşlemler:

Bedel karşılığında yapılan faaliyetlere ilişkin işlemler dışındaki işlemlerdir. Bu tür işlemlerde kamu idaresi karşılığını doğrudan vermeden veya düşük karşılık vererek bir değer alır ya da karşılığını doğrudan almadan veya daha düşük karşılık alarak bir değer verir.

Gerçeğe Uygun Değer:

Piyasa koşullarında muvazaasız bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi için belirlenen tutardır.

Defter Değeri:

Varlık veya kaynakların muhasebe kayıtlarındaki değeridir.

Maliyet Bedeli:

İktisadi kıymetin edinilmesi veyahut değerinin artırılması karşılığında yapılan ödemelerle bunlara ilişkin giderlerin toplamıdır.

Sahibi Tarafından Kullanılan Varlıklar:

Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere, sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan varlıklardır.

Yatırım Amaçlı Varlıklar:

Kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan varlıklardır.

Faaliyet Kiralaması Çerçevesinde Kiracı Tarafından Elde Tutulan Gayrimenkule İlişkin Getiriler

6. Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan varlığın alternatif olarak yatırım amaçlı varlık şeklinde sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi için, söz konusu varlığın; yatırım amaçlı varlık tanımına girmesi ve kiracının gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması durumunda mümkündür. Bu sınıflandırma alternatifinin her bir varlık için ayrı ayrı uygulanması mümkündür. Ancak faaliyet kiralaması yoluyla elde edilen bir varlık için bu alternatifin seçilmiş olması durumunda, yatırım amaçlı olarak sınıflandırılan tüm varlıkların gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirilmesi gerekir ve daha önce sınıflandırılmış bulunan varlıklar yapılacak açıklamalara dâhil edilir.

Yatırım Amaçlı Varlıklar

7. Kamu kuruluşları gayrimenkulleri kira geliri veya sermaye kazancı için elde tutabilir. Örneğin, devletin gayrimenkul portföyünü ticari esaslarla yönetmek üzere kurulmuş olan bir kamu idaresinin, faaliyetlerinin olağan seyrinde satış için elde tuttuğu gayrimenkuller haricindeki gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkuldür. Diğer kamu kuruluşları da gayrimenkulleri kira geliri veya sermaye kazancı için elde tutabilirler ve elde edilen nakit gelirleri diğer faaliyetlerini (hizmet sağlama) finanse etmek amacıyla kullanabilirler. Örneğin bir üniversite veya yerel yönetim, bir binayı, mal ve hizmet üretmek veya sağlamaktan ziyade, nakit geliri yaratmak üzere başka şahıslara ticari esaslarla kiralama amacıyla elinde tutuyor olabilir. Bu gayrimenkul de yatırım amaçlı varlık tanımına uyar.

8. Yatırım amaçlı varlıklar, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur. Bu nedenle, yatırım amaçlı bir varlık kuruluşun sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır. Bu durum yatırım amaçlı varlıkları, sahibi tarafından kullanılan varlıklar da dâhil olmak üzere diğerlerinden ayırır. Sahibi tarafından kullanılan varlıklar hakkında maddi duran varlıklara ilişkin standart hükümleri uygulanır.

9. Bir kamu kuruluşu başka bir kamu kuruluşunun sahip olduğu bir varlığı kontrol edebilir ve muhasebeleştirebilir. Bu durumda, sahibi tarafından kullanılan varlıklara yapılan atıflar, varlığı mali tablolarına alan kuruluş tarafından kullanılan varlığa yapılmış sayılır.

10. Yatırım amaçlı varlıklara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

- 1) Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar,
- 2) Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar,
- 3) Kuruluşun sahip olduğu (veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde kuruluş tarafından elde tutulan) ve bir veya birden fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar,
- 4) Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina.

11. Yatırım amaçlı olmayan (bu standardın kapsamı dışında kalan) varlıklara ilişkin örnekler şunlardır:

- 1) Olağan iş akışı içerisinde satılmak amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla inşa veya geliştirme aşamasında olan varlıklar (Stoklar),
- 2) Üçüncü kişiler adına inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan varlıklar (İnşaat Sözleşmeleri),
- 3) Gelecekte sahibi tarafından kullanılmak ya da geliştirilmek ve sonra kullanılmak amacıyla elde tutulan varlıklar ile sahibi tarafından kullanılmakta olup elden çıkarılmayı bekleyen varlıklar. Örneğin, çalışanların ikamet ettiği gayrimenkul ve lojmanlar (çalışanların piyasa rayicine uygun kira ödeyip ödemediğine bakılmaksızın),
- 4) Gelecekte yatırım amaçlı varlık olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan varlıklara (inşaat veya geliştirme tamamlanıncaya kadar maddi duran varlıklara ilişkin standart hükümleri uygulanır, inşaat veya geliştirme tamamlandığında ise yatırım amaçlı varlık haline gelir ve bu standart hükümleri uygulanır). Bununla birlikte bu standart, gelecekte yatırım amaçlı varlık olarak kullanılmak üzere yeniden geliştirilmekte olan mevcut yatırım amaçlı varlıklara uygulanır,
- 5) Başka bir kuruluşa finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiralanmış gayrimenkuller,
- 6) Sosyal hizmet sağlamak üzere elde tutulan ancak aynı zamanda nakit akışları yaratan varlıklar. Örneğin, bir kamu idaresi düşük gelirli ailelere piyasa kira ücretlerinin altında konut sağlamak için kullandığı büyük bir konut stoğuna sahip olabilir. Bu durumda, bu gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancından ziyade konut hizmeti sunmak üzere elde tutulmaktadır ve elde edilen kira gelirleri, gayrimenkullerin elde tutulma amacının yanında ikinci derecede önem taşır. Bu gayrimenkuller yatırım amaçlı varlık olarak değerlendirilmez ve maddi duran varlıklara ilişkin standarda göre muhasebeleştirilirler.
- 7) Maddi duran varlıklara ilişkin standarda göre muhasebeleştirilecek olan stratejik amaçlarla elde tutulan varlıklar.

12. Kamu kurumları, varlıkları kira geliri veya sermaye kazancı sağlamaktan ziyade hizmet sağlama amaçları için elde tutarlar. Bu durumda, varlıklar yatırım amaçlı varlık tanımına girmez. Ancak, varlıkların kira geliri veya sermaye kazancı amacıyla elde tutulması halinde bu standart uygulanır. Bir kamu kurumu bazı durumlarda; bir kısmı mal veya hizmet üretiminde veya idari amaçlarla kullanılan, başka bir bölümü de ticari esaslarla mesken olarak kiraya verilen bir binaya sahip olabilir. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının veya finansal kiralama yoluyla kiralanmalarının mümkün olması durumunda, kamu idaresi ilgili bölümlerin her birini ayrı olarak muhasebeleştirir. Söz konusu bölümlerin ayrı olarak satılmaması durumunda, ilgili gayrimenkulün yalnız önemsiz bir bölümü mal veya hizmet

üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde yatırım amaçlı varlık olarak muhasebeleştirilir.

13. Bir kamu kurumu bazı durumlarda, sahibi bulunduğu gayrimenkullerin kullanıcılarına birtakım yardımcı hizmetler sunar. Sunulan yardımcı hizmetlerin toplam anlaşmanın görece önemsiz bir kısmını oluşturması durumunda, söz konusu gayrimenkulleri yatırım amaçlı varlık olarak sınıflandırır. Bir devlet kurumunun, münhasıran kiraya verme amaçlarıyla elde tutulan ve ticari esaslarla kiraya verilen ofis binasına sahip olması ve söz konusu binanın kullanıcılarına güvenlik ve bakım hizmetleri sunması buna örnek olarak gösterilebilir.

14. Sunulan yardımcı hizmetlerin önemli boyutlarda olduğu durumlarda ilgili varlık yatırım amaçlı varlıktan ziyade sahibi tarafından kullanılan varlık niteliğindedir. Bir kamu idaresinin otele veya yurda sahip olması ve aynı zamanda söz konusu oteli veya yurdu işletmesi durumunda, müşterilere sunulan hizmetler toplam kullanımın görece olarak önemli bir kısmını oluşturması buna örnek olarak gösterebilir.

15. Yardımcı hizmetlerin bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edilip edilmemesine sebep olacak kadar önemli olup olmadığının tespiti zor olabilir. Örneğin, bazı durumlarda otelin sahibi olan kamu kurumu çeşitli sorumlulukları bir işletme sözleşmesi çerçevesinde üçüncü kişilere devredebilir. Bu gibi sözleşmelerin koşulları büyük ölçüde farklılık gösterebilir. Bazı durumlarda mülk sahibi olan kamu kurumunun, esasen pasif bir yatırımcı konumunda olduğu düşünülebilir. Diğer taraftan kamu kurumunun, günlük faaliyetlerin yürütülmesi işini dışardan temin etmiş, ancak otelin faaliyetinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin riskleri kendinde tutmuş olması da mümkündür.

16. Kamu idareleri, yatırım amaçlı varlıkların değerlendirilmesine ilişkin yatırım amaçlı varlık tanımına uygun ve tutarlı ölçütler geliştirmelidir. Bu standardın açıklamalar bölümünde belirtildiği üzere sınıflandırma işleminin güç olduğu durumlarda, söz konusu ölçütler kuruluş tarafından kamuoyuna açıklanmalıdır.

17. Bazı durumlarda bir kamu idaresi, kendisinin kontrol ettiği kuruluşa veya kontrol edilen başka bir kuruluşa kiralanan ve bunlar tarafından kullanılan varlıklara sahip olabilir. Söz konusu varlıklar, konsolide mali tablolarında yatırım amaçlı varlıklar kapsamında değerlendirilmez, çünkü kamu kurumları açısından değerlendirildiğinde, bu gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan varlıklardır. Ancak, bu standartta belirtilen koşulları taşıması durumunda, sahibi olan kuruluş açısından, yatırım amaçlı varlıklar kapsamında değerlendirilir. Dolayısıyla kiraya veren kuruluş, ilgili gayrimenkulü kendi mali tablolarında yatırım amaçlı varlıklar olarak gösterir. Bir kamu idaresinin, kamu binalarını yönetmek üzere bir gayrimenkul yönetim kuruluşu kurması durumunda böyle bir durum ortaya çıkar. Bu durumda binalar diğer kamu kuruluşlarına ticari esasla kiraya verilir. Gayrimenkul yönetim kuruluşunun mali tablolarında,

bu gayrimenkuller yatırım amaçlı varlık olarak gösterilir. Ancak, kamu kurumlarının konsolide mali tablolarında bu gayrimenkuller, maddi duran varlıklar olarak muhasebeleştirilir.

Muhasebeleştirme

18. Bir varlık, ancak aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda yatırım amaçlı varlık olarak muhasebeleştirilir:

1) Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması,

2) Yatırım amaçlı varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

19. Bir varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması ölçütü değerlendirilirken, bu yararların akışının kesinlik derecesine bakılır. Gelecekteki ekonomik yararların kamu idaresince elde edileceğine ilişkin yeterli kesinliğin var olması, varlığa ilişkin kazanımların alınacağı ve ilgili risklerin üstlenileceğine dair bir güvenceyi gerektirir. Bu güvence, riskler ve kazanımlar kamu idaresine geçtiğinde mevcut olur.

20. Yatırım amaçlı varlığın maliyetinin veya gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması ölçütü genellikle kolayca karşılanır çünkü varlığın satın alınmasını kanıtlayan alışveriş işlemi, varlığın maliyetini gösterir. Belirli koşullarda, yatırım amaçlı bir varlık bedelsiz veya nominal bedeliyle edinilebilir. Böyle durumlarda maliyet, yatırım amaçlı varlığın edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir.

21. Yatırım amaçlı varlık maliyetleri ortaya çıktığı anda kaydedilir. Bu maliyetler; başlangıçta yatırım amaçlı gayrimenkulün elde edilmesine ilişkin olarak gerçekleştirilen maliyetler ile yatırım amaçlı bir varlığa daha sonradan yapılan ilave, değişiklik veya varlığın hizmete alınmasına ilişkin maliyetleri içerir.

22. Gayrimenkule ilişkin günlük hizmet giderleri gayrimenkulün maliyetine eklenmez. Bu maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir. Günlük hizmet maliyetleri esas itibarıyla işçilik ve sarf malzemelerinden oluşmakla birlikte, küçük parçalara ilişkin maliyetleri de içerebilir. Bu tür harcamalar genellikle ilgili gayrimenkule ilişkin bakım ve onarım harcamaları olarak nitelendirilir.

23. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin bazı bölümleri yenilenebilir veya değiştirilebilir. Bu yenileme veya değiştirme işleminin yukarıda bahsedilen muhasebeleştirme ilkelerini karşılaması koşuluyla, yenileme veya değiştirme maliyeti ilgili yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetine eklenir. Değiştirilen veya yenilenen eski bölümlerin maliyeti ise ilgili varlığın defter değerinden düşülür.

Muhasebeleştirme Sırasında Değerleme

24. Yatırım amaçlı varlık başlangıçta maliyet bedeliyle değerlendirilir.

25. Yatırım amaçlı varlık, alışveriş haricî bir işlem yoluyla edinildiğinde, edinme tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir.

26. Satın alınan yatırım amaçlı bir varlığın maliyeti, satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan harcamalara örnek olarak; yasal hizmetlere ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir.

27. Kamu idaresinin kendisinin inşa ettiği yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti, inşaatın veya geliştirmenin tamamlandığı tarihteki maliyetidir. Bu tarihe kadar maddi duran varlıklarla ilgili standart, bu tarihten sonra bu standart uygulanır.

28. Aşağıda belirtilenler yatırım amaçlı varlığın maliyetine eklenmez:

- 1) İlk tesis maliyetleri (anılan maliyetler, ilgili varlığın yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet göstermesi için gerekli olmadığı sürece),
- 2) Yatırım amaçlı varlığın planlanan doluluk/kullanım düzeyine ulaşmasına kadar oluşan faaliyet kayıpları,
- 3) Varlığın inşası veya geliştirilmesi sırasında ortaya çıkan aşırı tutarda artık malzeme, kayıp işçilik veya diğer kaynaklar.

29. Yatırım amaçlı varlığa ilişkin ödemenin ertelenmiş olması durumunda, varlığın maliyeti eşdeğer peşin ödeme tutarıdır. Bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

30. Alışveriş haricî bir işlem yoluyla edinilen varlıklar ilk muhasebeleştirmeden sonra, ya gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet bedeli yöntemiyle değerlendirilir.

31. Kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir varlık hakkının başlangıç maliyeti, ilgili standardında belirtildiği şekilde gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanıdır. Eşdeğer bir miktar da, yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

32. Kiralama için ödenen herhangi bir prim asgari kira ödemesiyle ilişkilendirilir, dolayısıyla varlığın maliyetine dâhil edilir, ancak bu kısım yükümlülüklerde yer almaz. Kiralama yoluyla elde edilen bir gayrimenkul hakkının, yatırım amaçlı varlık olarak sınıflandırılmış olması durumunda, gerçeğe uygun değerden muhasebeleştirilecek kalem, kiraya konu gayrimenkulün kendisi değil, üzerinde bulunan haklardır. Gayrimenkul hakkının gerçeğe uygun değerinin nasıl tespit edileceği bu standartta ifade edilen gerçeğe uygun değer yönteminde açıklanmıştır. Bu hususlar, gerçeğe uygun değer ilk muhasebeleştirme amaçları çerçevesinde maliyet bedeli olarak dikkate alındığı durumlar için de geçerlidir.

33. Parasal veya parasal olmayan varlıkla veya bunların bileşimiyle bir veya birden fazla yatırım amaçlı varlık edinilmiş olabilir. Bu tür bir yatırım amaçlı varlığın maliyet bedeli, (mübadele işleminin ticari bir mahiyetinin bulunmaması veya mübadele ile alınan ve verilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumu hariç) gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Kamu idaresi,

karşı tarafa vermiş olduğu varlığı hemen kayıtlarından çıkarmamış olsa bile, edindiği varlığı bu şekilde kaydeder. Edinilen varlığın gerçeğe uygun değerinin tespit edilememesi durumunda, maliyet bedeli karşı tarafa verilen varlığın defter değeridir.

34. Kamu idaresi, gerçekleştirilen mübadele işleminin ticari bir mahiyeti olup olmadığına, ilgili işlem sonucunda gelecek nakit akışlarında herhangi bir değişiklik olup olmayacağını değerlendirmek suretiyle karar verir. Aşağıdaki durumlarda, mübadele işleminin ticari bir mahiyetinin olduğu kabul edilir:

- 1) Alınan ve verilen varlığın nakit akışının veya gelir/getiri yaratma potansiyelinin yapısının (riski, zamanlaması ve tutarı) birbirinden farklı olması,
- 2) Mübadele işleminden etkilenen faaliyet bölümünün kuruluşa özgü değerinin bu işlem sonucunda değişmesi,
- 3) Mübadele edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre yukarıdaki iki husus arasındaki farklılığın önemli olması.

Mübadele işleminin ticari bir mahiyeti olup olmadığı ve ilgili işlem sonucunda gelecek nakit akışlarında herhangi bir değişiklik olup olmayacağı değerlendirilirken eğer vergi uygulanıyorsa, vergi sonrası nakit akışlarını yansıtması için vergi dikkate alınır. Bu durumda ilgili işlem sonucunda gelecek nakit akışları, vergi sonrası nakit akışlarını yansıtır.

35. Karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmayan bir varlığın gerçeğe uygun değerinin;

- 1) Kendisi için makul olarak yapılan gerçeğe uygun değer tahminlerine ilişkin değer aralığındaki değişkenliğin ilgili varlık için önemli olmaması,
- 2) Bahsedilen aralıkta yer alan farklı tahminlerin gerçekleşme olasılıklarının makul olarak değerlendirilebilmesi ve gerçeğe uygun değer tahmininde kullanılabilmesi,

durumunda güvenilir olarak ölçülebildiği kabul edilir. İdarenin mübadele işlemi sırasında edinmiş veya karşı tarafa vermiş olduğu varlıkların gerçeğe uygun değerlerini makul bir biçimde tespit edebilmesi durumunda, edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri daha açık olmadıkça, karşı tarafa verilen varlığın gerçeğe uygun değeri maliyet bedelinin ölçümünde kullanılır.

İlk Muhasebeleştirme Sonrasında Değerleme

Muhasebe Politikası

36. Kamu idaresi, ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirme yaparken, muhasebe politikası olarak gerçeğe uygun değer yöntemini veya maliyet bedeli yöntemini seçer ve seçilen yöntemi tüm yatırım amaçlı varlıklarına uygular. Ancak, bir kiracının faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde herhangi bir gayrimenkul hakkını elinde bulundurması durumunda bu gayrimenkul yatırım amaçlı bir varlıktır ve bu durumda

gerçeğe uygun değer ya da maliyet yönteminden birini seçme hakkı bulunmadığından sadece gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanır.

37. Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve hatalar hakkındaki standart hükümleri, kamu idarelerinin muhasebe politikalarında ihtiyari olarak yapılan değişikliğin, yalnızca işlemlerin, diğer olayların ya da koşulların etkilerine ilişkin olarak mali tabloların daha uygun bilgi sağlaması sonucunu doğurması durumunda mümkün olabileceğini belirtir. Gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine geçiş genellikle daha uygun bir sunumla sonuçlanmaz.

38. Kamu idareleri, gerçeğe uygun değer yönteminin veya maliyet bedeli yönteminin kullanılması bağlamında, yatırım amaçlı varlıklarının gerçeğe uygun değerlerini belirler. Kamu idareleri, zorunlu olmamakla beraber, yatırım amaçlı varlıkların gerçeğe uygun değerini belirlemede, konuyla ilgili yetki, bilgi ve yeterliğe sahip kişi veya kurumlardan yararlanabilir.

Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

39. İlk muhasebeleştirme işlemi sonrası değerlendirme işlemlerinde, gerçeğe uygun değer yöntemini seçmiş olan bir kamu idaresi, istisnalar hariç (gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde tespit edilememesi) olmak üzere, tüm yatırım amaçlı varlıklarını gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlendirir.

40. Bir kiracının faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde herhangi bir gayrimenkul hakkını elinde bulundurması durumunda, bu gayrimenkul yatırım amaçlı bir varlıktır. Bu nedenle gerçeğe uygun değer ya da maliyet yönteminden birini seçme hakkı bu durumda geçerli olmaz ve sadece gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanır.

41. Yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, olduğu dönemde fazla veya açığa dâhil edilir.

42. Yatırım amaçlı bir varlığın gerçeğe uygun değeri; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Gerçeğe uygun değerın belirlenmesinde, özel koşul ve durumlar dolayısıyla yapay olarak yükseltilmiş veya düşürülmüş tahmini fiyatlar dikkate alınmaz.

43. Bir kamu idaresi, satış veya başka bir şekilde elden çıkarma sırasında oluşabilecek işlem maliyetleri için herhangi bir indirimde bulunmaksızın varlığın gerçeğe uygun değerini belirler.

44. Yatırım amaçlı bir varlığın gerçeğe uygun değeri raporlama tarihindeki piyasa koşullarını yansıtır.

45. Gerçeğe uygun değer, belirli bir tarihe özgü değerdir. Piyasa koşulları değişebileceğinden, gerçeğe uygun değer olarak sunulan tutar başka bir zaman için tahmin edilmesi durumunda hatalı olabilir veya gerçeği yansıtmayabilir. Gerçeğe uygun değer tanımında; satış işlemi ile ilgili varlıkların mübadelesi ve sözleşmenin yerine getirilmesi işlemlerinin eşzamanlı gerçekleşmesi durumunda fiyatta hiçbir değişikliğin

olmaması durumu, varlıkların mübadelesi ve sözleşmenin yerine getirilmesi işleminin eşzamanlı olmadığı durumlarda da söz konusu olduğu varsayılır.

46. Yatırım amaçlı bir varlığın gerçeğe uygun değeri, diğer hususların yanı sıra, mevcut kiralamalardan elde edilen kira geliri ile mevcut koşullar çerçevesinde bilgili ve istekli tarafların gelecek kiralamalardan elde edecekleri kira geliri hakkında makul ve desteklenebilir varsayımlarını da yansıtır. Ayrıca benzer şekilde, gayrimenkule ilişkin olarak beklenen nakit çıkışlarını (kira ödemeleri ve diğer nakit çıkışlarını) da yansıtır. Bu nakit çıkışlarından bazıları borçlar arasında gösterilirken, diğerleri ise daha sonraki bir tarihe kadar mali tablolarda muhasebeleştirilmeyen (örneğin, koşullu kiralalar gibi dönemsel olarak yapılan ödemeler) nakit çıkışlarına ilişkindir.

47. Kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir varlık hakkının başlangıç maliyeti, ilgili standardında belirtildiği şekilde gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanıdır. Eşdeğer bir miktar da, yükümlülük olarak muhasebeleştirilir. İlk muhasebeleştirme sonrasında, gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi, istisnalar hariç (gerçeğe uygun değerlerin güvenilir bir şekilde tespit edilememesi) olmak üzere, kiralanan bir gayrimenkuldeki hakkın gerçeğe uygun değer üzerinden yeniden ölçülmesini gerektirir. Piyasa fiyatlarından anlaşılan bir kiralama işleminde, kiralanan gayrimenkuldeki hakkın, edinim tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değerinden tahmini kira ödemelerinin tamamının (kabul edilmiş yükümlülüklerle ilgili olanlar da dahil olmak üzere) düşülmesi sonucunda bulunacak değer sıfır olacaktır. Muhasebeleştirme açısından; kiralanan bir varlık ve borcun gerçeğe uygun değer üzerinden mali tablolarda muhasebeleştirilmiş olması veya asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri ile muhasebeleştirilmiş olması söz konusu gerçeğe uygun değeri değiştirmez. Bu nedenle, maliyet bedeliyle değerlendirilmiş olan kiralanan bir varlığın, gerçeğe uygun değerle yeniden değerlendirilmesi, gerçeğe uygun değer değişik dönemlerde belirlenmemiş olması koşuluyla, başlangıçta bir kazanç veya kayba yol açmaz. Anılan durum, ilk muhasebeleştirmeden sonra gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması sonucunda da ortaya çıkabilir.

48. Gerçeğe uygun değer tanımında “bilgili, istekli taraflar”dan söz edilmektedir. Bu çerçevede, “bilgili” kelimesi, hem istekli alıcının hem de istekli satıcının yatırım amaçlı varlığın nitelik ve özellikleri, mevcut ve potansiyel kullanım şekilleri ile raporlama dönemi sonundaki piyasa koşulları hakkında makul düzeyde bilgilendirilmiş olduğu anlamına gelir. İstekli alıcı, satın almaya niyetlidir ancak mecbur değildir. Bu alıcı, fiyat ne olursa olsun almak için aşırı istekli veya kararlı değildir. Bahsedilen bu alıcı, bilgili ve istekli alıcı ve satıcılardan meydana gelen bir piyasada oluşacak fiyattan daha yüksek bir fiyat ödemeyecektir.

49. İstekli satıcı, aşırı istekli veya belli bir fiyattan satmaya zorlanan kişi olmadığı gibi, mevcut piyasa koşullarına göre makul sayılmayacak bir fiyat üzerinde ısrar eden kişi de değildir. İstekli satıcı, yatırım amaçlı varlığı piyasa koşullarında elde edebileceği en yüksek fiyata satmayı ister. Yatırım amaçlı varlık sahibinin gerçekçi koşulları bu duruma uymaz, çünkü istekli satıcı kuramsal bir mal sahibidir.

50. Gerçeğe uygun değerin tanımında karşılıklı pazarlık ortamına atıfta bulunmaktadır. İlgili taraflar arasındaki "karşılıklı pazarlık ortamı" alıcı ve satıcı arasında yapılan işlemde piyasa koşullarına uymayan fiyatların ortaya çıkmasına sebep olacak kendine özgü ve özel ilişkiler bulunmaması anlamına gelir. İşlemin, her biri bağımsız olarak hareket eden, birbiriyle ilişkisi olmayan taraflar arasında yapıldığı varsayılır.

51. Aynı yer ve durumda bulunan ve de benzer kiralama işlemlerine veya diğer sözleşmelere konu edilen varlıklar için aktif bir piyasada oluşan cari fiyatlar gerçeğe uygun değerin tespitine ilişkin en iyi göstergedir. Kamu idareleri, varlıkların yapısında, konumunda veya durumunda ya da kiralama sözleşmesinde ve varlıkla ilgili diğer sözleşme koşullarındaki farklılıkları dikkate alır.

52. Gerçeğe uygun değerin tespitinde cari fiyatların yer aldığı aktif bir piyasa bulunmaması durumunda aşağıdakiler dâhil olmak üzere muhtelif kaynaklardan elde edilecek bilgiler de dikkate alınır:

- 1) Yapısal özellikleri, koşulları veya konumu (veya farklı bir kira sözleşmesine ya da diğer bir sözleşmeye tabi) itibarıyla farklı varlıkların işlem gördüğü ve bu farklılıkları yansıtacak şekilde fiyatların düzeltildiği aktif bir piyasada oluşan fiyatlar,
- 2) Daha az aktif bir piyasada yer alan benzeri varlıkların ilgili dönem cari fiyatlarından gerçekleşmiş bulunan işlemlerin gerçekleştikleri tarihten bu yana ekonomik koşullarda meydana gelen değişikliklere göre düzeltilmiş cari fiyatları,
- 3) Mevcut kiralama sözleşmeleri ile diğer sözleşmelere istinaden elde edilecek ve (mümkünse) aynı yerde bulunan, benzer özellik ve koşullardaki varlıklara ödenen cari kiralar gibi diğer dış bilgilere dayanılarak yapılan gelecekteki nakit akışlarına ilişkin güvenilir tahminlere dayandırılan ve ilgili nakit akışlarında miktar ve zamanlama olarak meydana gelebilecek belirsizlikleri güncel piyasa değerlendirmelerine yansıtan iskontooranlarını esas alan indirgenmiş nakit akış öngörülerini.

53. Bazı durumlarda, yukarıda bahsedilen muhtelif kaynaklardan elde edilecek bilgiler, yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değeri hakkında farklı sonuçlar verebilir. Kamu idareleri, makul ölçülere göre hesaplanmış bir dizi gerçeğe uygun değer tahmini arasından en güvenilir tahmini yapabilmek için bu farklılıkları oluşturan koşulları dikkate alır.

54. Bazı istisnai durumlarda, yatırım amaçlı varlık ilk edinildiğinde (veya mevcut bir varlık, kullanım şeklinin değiştirilmesini takiben yatırım amaçlı varlık haline ilk dönüştüğünde) yapılan güvenilir gerçeğe uygun değer tahminleri arasındaki farklılıklar çok büyük, bu farklılıkların değerlendirilmesi ise çok zor olabilir; böyle bir durumda tek bir gerçeğe uygun değer tahmini yapmak hiçbir fayda sağlamaz. Bu durum, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin hiçbir zaman güvenilir bir şekilde tespit edilemeyeceğine işaret eder.

55. Gerçeğe uygun değer, nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü hakkındaki standartta tanımlanan kullanım değerinden farklıdır. Gerçeğe uygun değer bilgili ve istekli alıcı ve satıcıların bilgilerini ve tahminlerini yansıtır. Buna karşın, kullanım değeri, kuruluşa özgü faktörlerin etkilerini de içeren ve genel olarak başka kuruluşlar için geçerli olmayan, ilgili kuruluşun tahminlerini yansıtır. Örneğin, gerçeğe uygun değer, bilgili ve istekli alıcı ve satıcılarca genelde bilinemeyeceğinden, aşağıda belirtilen faktörlerden hiç birini yansıtmaz:

- 1) Değişik yerlerdeki gayrimenkullerden oluşan bir portföy yaratılarak elde edilen ilave değer,
- 2) Yatırım amaçlı varlıklar ile diğer varlıklar arasındaki sinerji,
- 3) Sadece mevcut sahibine özgü yasal haklar veya yasal sınırlamalar,
- 4) Sadece mevcut sahibine özgü vergi avantajları veya vergi yükü.

56. Yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde, daha önce müstakil varlık veya yükümlülük olarak muhasebeleştirilen varlık veya yükümlülükler hesaplamaya dâhil edilmez muhasebeleştirilmeyenler ise dâhil edilir. Örneğin:

- 1) Asansör veya klima sistemleri gibi iç üniteler genellikle binanın tamamlayıcı parçaları olup, mali durum tablosunda maddi duran varlık olarak tek başlarına muhasebeleştirilmekten ziyade yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değerine dâhil edilirler.
- 2) Mobilyalı olarak kiraya verilmiş bir büronun gerçeğe uygun değeri, genellikle, içindeki mobilyanın gerçeğe uygun değerini de içerir, çünkü kira geliri mobilyalı büro ile ilgilidir. Mobilyanın yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerine dâhil edilmesi durumunda, kuruluş, söz konusu mobilyayı ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirmez.
- 3) Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, peşin ödenmiş veya tahakkuk etmiş faaliyet kiralaması gelirlerini kapsamaz, çünkü bu gelirler ayrı bir varlık ya da yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.
- 4) Kiralama yoluyla edinilmiş olan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, tahmini nakit akışlarını yansıtır (ödenmesi gereken bir duruma geleceği beklenen koşullu kira dahil). Dolayısıyla, bir gayrimenkulün, yapılması beklenen tüm ödemeler düşülmek suretiyle değerlendirilmiş olması durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değer yöntemini kullanarak defter değerini elde edebilmek için her türlü kiralama yükümlülüğünün kendisine ilave edilmesi gerekir.

57. Yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değeri, varlığın geliştirilmesi veya kıymetinin artırılmasına yönelik gelecekteki yatırım harcamalarını ve söz konusu harcamalardan gelecekte elde edilecek yararları içermez.

58. Bazı durumlarda, yatırım amaçlı varlığa ilişkin olarak yapılan ödemelerin bugünkü değerinin (muhasabeleştirilen yükümlülüklerle ilişkin ödemeler hariç), söz konusu varlıkla ilgili nakit girişlerinin bugünkü değerini aşması durumunda ilgili standarda göre karşılık ayrılır.

Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Şekilde Tespit Edilememesi

59. Yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değerinin daima güvenilir bir şekilde tespit edilebileceği konusunda genel bir kabul vardır. Ancak, bazı istisnai durumlarda, yatırım amaçlı bir varlığın (veya mevcut bir varlık, mevcut bir varlığın inşasının veya geliştirilmesinin tamamlanması sonucu veya kullanımındaki bir değişiklikten sonra ilk defa yatırım amaçlı varlık haline geldiğinde) elde edilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinin sürekli olarak güvenilir bir biçimde tespit edilmesinin mümkün olmaması durumunda maliyet bedeli yöntemi kullanılır.

60. Herhangi bir yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilememesi nedeniyle bu varlık için maliyet bedeli yönteminin kullanılması durumu söz konusu olsa da diğer bütün yatırım amaçlı varlıklar gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilmeye devam edilir.

61. Yatırım amaçlı bir varlığın daha önce gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmiş olması durumunda, söz konusu varlık yatırım amaçlı varlık niteliğini kaybedinceye kadar, (ilgili varlığın sahibi tarafından kullanılmaya başlanması veya kuruluşun varlığı geliştirerek olağan iş akışı sürecinde satması), karşılaştırılabilir piyasa işlemleri azalmış veya piyasa fiyatları daha ender elde edilebilir hale gelmiş dahi olsa, anılan varlık gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmeye devam edilir.

Maliyet Bedeli Yöntemi

62. İlk muhasebeleştirme işleminden sonraki değerlendirme işlemlerinde maliyet bedeli yöntemini seçen bir kamu idaresi, tüm yatırım amaçlı varlıklarını maddi duran varlıklarla ilgili standartta belirtilen hükümlere göre (maliyetten toplam amortisman ve toplam değer düşüklüğü kayıplarını düşmek suretiyle) maliyet bedeliyle değerler.

Yatırım Amaçlı Varlık Sınıfına Girme Veya Bu Sınıftan Çıkma

63. Bir varlığın yatırım amaçlı varlık sınıfına dâhil edilmesi veya bu sınıftan çıkarılması kullanımında aşağıda belirtildiği şekilde bir değişiklik olduğu zaman söz konusu olur:

- 1) Yatırım amaçlı varlıkların sahibi tarafından kullanılan varlık olarak kullanılmaya başlanması,
- 2) Yatırım amaçlı varlıkların satış amacıyla stoklara dâhil edilmek üzere geliştirilmeye başlanması,
- 3) Sahibi tarafından kullanılan varlıkların, yatırım amaçlı varlıklara dönüşümü için sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi,

- 4) Stokların yatırım amaçlı varlıklara dönüşümü için bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması,
- 5) Maddi duran varlıklar kapsamındaki inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan varlıklardan yatırım amaçlı varlıklara dönüşüm için, inşaat veya geliştirmenin sona ermesi.

64. Kamu idaresinin bir gayrimenkulü kullanım şekli zaman içinde değişebilir. Örneğin, yatırım amaçlı varlık olarak kullanılan bir binayı faaliyetlerinde kullanmaya başlayabilir veya idari amaçlarla kullanılan bir binayı kiraya vermeye karar verebilir. Kamu idaresinin; varlığı kendisinin kullanması durumunda kullanmanın başlamasına kadar o bina yatırım amaçlı varlık olarak muhasebeleştirilir. Kullanılan binanın başka işletmeye kiralanması durumunda ise, kullanma sona erinceye kadar maddi duran varlık olarak, sonrasında ise yatırım amaçlı varlık olarak sınıflandırılır.

65. Kamu idaresinin yatırım amaçlı varlıklarını stoklara dönüştürmesi ancak kullanımda bir değişiklik olduğu zaman mümkün olur. Kullanımda değişiklik ise satmak amacıyla geliştirme faaliyetinin başlamasıyla ortaya çıkar. Yatırım amaçlı varlığın herhangi bir geliştirme yapılmadan elden çıkarılmasına karar verilmesi durumunda, bu varlık mali durum tablosundan çıkarılana kadar yatırım amaçlı varlık olarak sınıflandırılmaya devam edilir ve stok olarak dikkate alınmaz. Benzer şekilde, bir yatırım amaçlı varlığın, ileride de yatırım amaçlı varlık olarak kullanılmaya devam edilmesi amacıyla geliştirilmeye başlanması durumunda, bu varlık yatırım amaçlı varlık olarak değerlendirilmeye devam edilir ve geliştirme sürecinde sahibi tarafından kullanılan varlık olarak yeniden sınıflandırılmaz.

66. Gayrimenkullerin yönetiminden sorumlu bir kamu idaresi, binaların bu gerekleri karşılayıp karşılamadığını düzenli olarak gözden geçirebilir ve bu sürecin bir parçası olarak, bazı binaları satış için elde tutulacak bina olarak tespit edebilir. Bu durumda, bu şekilde ayrılan bina stok sayılır. Ancak, idare bu binayı yatırım amaçlı varlık olarak elde tutmaya karar verirse, herhangi bir faaliyet kiralaması başladığında o binayı yatırım amaçlı varlık olarak tekrar sınıflandırır.

67. Yatırım amaçlı varlık için maliyet bedeli yönteminin kullanılması durumunda, "yatırım amaçlı varlık" sınıfı ile "sahibi tarafından kullanılan varlık" ve "stok" sınıfları arasındaki dönüşüm, varlığın defter değerini değiştirmez; söz konusu varlığın maliyeti de değerlendirme ve kamuoyuna açıklama amaçları ile değiştirilmez.

68. Gerçeğe uygun değer esasına göre izlenen yatırım amaçlı varlıklardan, sahibi tarafından kullanılan varlıklar veya stoklar sınıfına yapılan bir dönüşümde, dönüşüm sonrasında maddi duran varlıklar veya stoklar standardına göre yapılan muhasebeleştirme işlemindeki tahmini maliyet, bu varlığın kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değeri olacaktır.

69. Sahibi tarafından kullanılan bir varlığın, gerçeğe uygun değer esasına göre izlenecek yatırım amaçlı bir varlığa dönüşmesi durumunda, kullanımdaki değişikliğin gerçekleştiği tarihe kadar maddi duran varlıklarla ilgili standart uygulanır. Maddi duran varlıklarla ilgili standart hükümlerine göre hesaplanmış

olan varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasında dönüşüm tarihinde ortaya çıkabilecek farklılık ise bahsedilen standarda göre yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulur.

70. Sahibi tarafından kullanılmakta olan bir varlık, gerçeğe uygun değer esasına göre izlenen yatırım amaçlı bir varlığa dönüştüğü tarihe kadar amortisman tabi tutulur ve oluşan değer düşüklüğü mali tablolara yansıtılır. Maddi duran varlıklarla ilgili standart hükümlerine göre hesaplanmış olan varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasında dönüşüm tarihinde ortaya çıkabilecek farklılık ise bahsedilen standarda göre yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulur. Başka bir deyişle:

1) Varlığın defter değerinde meydana gelen azalma, kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilir. Ancak, ilgili varlık için önceki dönemlerde oluşmuş yeniden değerlendirme fonunun bulunması durumunda, söz konusu azalma yeniden değerlendirme fonu hesabından mahsup edilir, kalan kısım ise kazanç veya kayba yansıtılır.

2) Defter değerinde meydana gelen artış aşağıda belirtildiği gibi işleme tabi tutulur:

i. Artış, bu varlık için daha önce meydana gelen değer düşüklüğü kaybı varsa bu tutara eşitlenene kadar kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilir. Kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilen tutar; varlığın defter değerini, değer düşüşlerinin hiç muhasebeleştirilmemesi durumundaki (birikmiş amortisman sonrası) değerine getirmek için gereken tutardan fazla olamaz.

ii. Artışın geri kalan kısmı doğrudan net varlık/özkaynaklara, yeniden değerlendirme fonu olarak eklenir. Yatırım amaçlı varlık ilerde elden çıkarılırken net varlık/özkaynak kısmına ilave edilmiş olan yeniden değerlendirme fonu, dağıtılmamış kazanç veya kayba dönüştürülebilir. Yeniden değerlendirme fonu, doğrudan dağıtılmamış kazanç veya kayıplara aktarılmaz.

71. Stoklardan, gerçeğe uygun değer yöntemiyle izlenecek olan yatırım amaçlı varlıklara yapılan bir dönüşümde, varlığın dönüşüm tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce belirlenmiş olan defter değeri arasındaki fark kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilir.

72. Stokların gerçeğe uygun değer yöntemiyle izlenecek olan yatırım amaçlı varlıklara dönüşümünde stokların satılmasında uygulanan esas ve usuller uygulanır.

73. Kamu idareleri, gerçeğe uygun değer yöntemiyle izlenecek olan kendi hesabına inşa ettiği veya geliştirdiği yatırım amaçlı varlıkların inşa veya geliştirilmesi işlemini tamamladığında, varlığın tamamlanma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce gösterilen defter değeri arasındaki farkı kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirir.

Elden ıkarmalar

74. Yatırım amaçlı varlık, elden çıkarıldığı veya kullanımına sürekli bir şekilde son verildiği ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda veya hizmet sunumu potansiyeli beklenmediği durumlarda mali durum tablosu dışında bırakılır.

75. Yatırım amaçlı varlığın elden çıkarılması satış veya bir finansal kiralama sözleşmesiyle olabilir. Yatırım amaçlı varlığın elden çıkarılma tarihinin saptanmasında, bedel karşılığında elde edilen gelirle ilgili standart hükümleri uygulanır. Finansal kiralama ve satış ve geri kiralama yöntemleri ile gerçekleştirilen elden çıkarma işlemlerine ise kiralamalara ilişkin standart hükümleri uygulanır.

76. Yatırım amaçlı varlığın değiştirilen kısmının maliyetinin ilgili varlığın defter değerine eklenmesi durumunda, değiştirilen kısmın defter değerini muhasebe kayıtlarından çıkartılır. Maliyet bedeli yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmiş olan yatırım amaçlı bir varlık açısından, değiştirilen söz konusu kısım ayrı olarak amortisman tabi tutulmamış olabilir. Eğer değişen kısmın defter değerinin saptanması mümkün değilse, söz konusu değişimin maliyeti, değişen kısmın edinim veya inşa tarihindeki maliyetini saptama açısından bir gösterge olarak kullanılabilir. Gerçeğe uygun değer yönteminde, yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değerini, değiştirilecek kısmın değerini kaybetmiş olduğunu hlihazırda göstermekte olabilir. Diğer durumlarda, değiştirilmiş olan kısım için gerçeğe uygun değerden ne kadar azaltma yapılacağının tespit edilmesi zor olabilir. Değiştirilen kısım için gerçeğe uygun değerini azaltmanın diğer bir yolu ise, bunu yapmanın mümkün olmaması durumunda, değiştirilen kısmın maliyetini varlığın defter değerine ilave etmek ve ardından, değiştirilen değer de ilavenin söz konusu olduğu durumlardaki gibi, gerçeğe uygun değerini yeniden hesaplamaktır.

77. Yatırım amaçlı varlığın kullanım dışı kalması veya elden çıkarılması durumunda meydana gelen kazanç veya kayıplar, varlığın elden çıkarılmasından elde edilen net gelir ile varlığın defter değerini arasındaki farktır ve kiralama ile ilgili standartta aksi belirtilmedikçe, kullanıma son verilme veya elden çıkarılma döneminde kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilir.

78. Yatırım amaçlı varlığın elden çıkarılması karşılığında alınacak tutarlar başlangıçta gerçeğe uygun değer esasına göre muhasebeleştirilir. Özellikle yatırım amaçlı varlık için yapılacak ödemelerin ertelenmiş olması durumunda, alınacak söz konusu tutarlar, ilk başta peşin fiyat eşdeğerlerinden muhasebeleştirilir. Alacağın nominal değerini ile peşin fiyatına eşdeğer tutar arasındaki fark, ilgili standarda göre faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

79. Yatırım amaçlı varlığın elden çıkarılması sonrasında kalan borçlarına, koşullu varlık ve yükümlülükler veya ilgili diğer standart hükümleri uygulanır.

80. Yatırım amaçlı varlığın değerinin düşmesi, kayıp olması veya terk edilmesi nedeniyle nc şahıslardan alınacak tazminat tahsil edilebilir olduğu zaman fazla veya açıkta muhasebeleştirilir.

81. Yatırım amaçlı varlıktaki değer düşüklükleri veya kayıplar, bunlara ilişkin olarak üçüncü şahıslardan tazminat talepleri veya üçüncü şahıslardan alınan tazminatlar ile bunların yerine konulan varlıkların sonraki inşa veya satın alınma işlemleri ayrı iktisadi olaylardır ve aşağıda belirtilen şekillerde ayrı ayrı muhasebeleştirilirler:

- 1) Yatırım amaçlı varlıktaki değer düşüklükleri, varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili standartlara göre muhasebeleştirilir,
- 2) Yatırım amaçlı varlığın kullanımına son verilmesi veya elden çıkarılması bu standardın elden çıkarma hükümlerine göre muhasebeleştirilir,
- 3) Yatırım amaçlı varlığın değerinin düşmesi, kayıp olması veya terk edilmesi nedeniyle üçüncü şahıslardan alınacak tazminat tahsil edilebilir olduğu zaman fazla veya açığa muhasebeleştirilir,
- 4) Yerine konulan varlığın restorasyonuna, satın alınmasına veya inşasına ilişkin maliyet, bu standartta ifade edilen ilk muhasebeleştirme sırasında değerlendirme hükümlerine göre değerlendirilir.

Açıklamalar

Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi ve Maliyet Bedeli Yöntemi

82. Kiralamalara ilişkin standartta belirtilenlere ek olarak aşağıdaki hususlar da kamuoyuna açıklanır. Yatırım amaçlı varlığın sahibi, taraf olduğu kiralama işlemleri için kiraya verenin yapması gereken açıklamaları yapar. Kamu idaresi, finansal kiralama veya faaliyet kiralaması aracılığıyla elinde bulundurduğu yatırım amaçlı bir varlık için, taraf olduğu finansal kiralama işlemleri için kiracıların, faaliyet kiralaması işlemleri için ise kiraya verenlerin yapması gereken açıklamaları yapar.

83. Kamu idareleri aşağıdaki hususları kamuoyuna açıklar:

- 1) Gerçeğe uygun değer yöntemini mi yoksa maliyet bedeli yöntemini mi uyguladığı,
- 2) Gerçeğe uygun değer yöntemini uygulaması durumunda; faaliyet kiralaması aracılığıyla elinde bulundurduğu varlıkların yatırım amaçlı varlık olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı ile bu şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği ve bunların hangi koşullar altında yapılmış olduğu,
- 3) Sınıflandırma işleminin zor olduğu durumlarda, olağan iş akışı içinde, yatırım amaçlı varlığın sahibi tarafından kullanılan varlıktan ve satış için elde tutulan varlıktan hangi ölçütler çerçevesinde ayırt edildiği,

- 4) Yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değerinin saptanmasında kullanılan yöntem ve önemli varsayımlar ile bunlara ek olarak gerçeğe uygun değer tespitinin piyasa verilerine mi yoksa varlığın mahiyeti veya kıyaslanabilecek piyasa verilerinin bulunmaması dolayısıyla daha ziyade diğer faktörlere mi dayandırıldığı,
- 5) Yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değerinin; konuyla ilgili yetkiye ve gerekli mesleki birikime sahip ve söz konusu yatırım amaçlı varlığın sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından yapılan değerlendirmeye dayanıp dayanmadığı, böyle bir değerlendirmenin yapılmamış olması durumunda bu durum,
- 6) Kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirilen aşağıdaki bilgiler;
 - (i) Yatırım amaçlı varlıktan elde edilen kira gelirleri,
 - (ii) Dönem içinde kira geliri elde edilmiş yatırım amaçlı varlığın doğrudan faaliyet giderleri (bakım ve onarım giderleri dâhil),
 - (iii) Dönem içinde herhangi bir kira geliri sağlamamış yatırım amaçlı varlığın doğrudan faaliyet giderleri (bakım ve onarım giderleri dâhil).
- 7) Yatırım amaçlı varlığın nakde çevrilebilme veya gelirlerinin ve elden çıkarılma durumunda elde edilecek tutarların tahsil edilebilme durumuna ilişkin kısıtlamaları ve bunların tutarları,
- 8) Yatırım amaçlı varlığa ilişkin satın alma, inşa veya geliştirme ya da bakım ve onarım veya iyileştirme konularındaki sözleşmeye bağlı yükümlülükleri.

Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

84. Gerçeğe uygun değer yöntemini kullanan bir kamu idaresi açıklamalara ek olarak, yatırım amaçlı varlıklarının dönem başı ve sonundaki defter değerlerinin birbiriyle olan mutabakatını, aşağıda belirtilenleri gösterecek şekilde kamuoyuna açıklar:

- 1) Varlığın ediniminde ve sonrasında defter değerine eklenen her bir harcama kalemi,
- 2) Kuruluş birleşmeleri neticesinde gerçekleşen elde etme işlemi sonucunda oluşan ilaveler,
- 3) Elden çıkarmalar,
- 4) Gerçeğe uygun değer düzeltmelerinden kaynaklanan net kazanç veya kayıplar,
- 5) Mali tabloların bir başka para biriminde ifade edilmesinden veya yurtdışındaki kuruluşun mali tablolarının, raporlayan kuruluşun mali tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesinden ortaya çıkan net kur farkları,

- 6) Stoklara ve sahibi tarafından kullanılan varlıklara yapılan dönüşüm ile bunlardan yapılan dönüşümler,
- 7) Diğer değişiklikler.

85. Yatırım amaçlı varlık için yapılan bir değerlendirme işleminin mali tabloların düzenlenmesi amacıyla önemli ölçüde düzeltilmiş olması durumunda, örneğin ayrı ayrı varlık veya yükümlülük olarak muhasebeleştirilmiş varlık ve yükümlülüklerin mükerrer bir biçimde mali tablolarda yer almasından kaçınmak amacıyla, yapılan değerlendirme işlemi sonucunda bulunan tutarla mali tablolara yansıtılan düzeltilmiş tutar arasındaki fark, varsa, geri ilave edilen muhasebeleştirilmiş kira yükümlülükleri ve diğer önemli düzeltme toplamları ayrı ayrı gösterilmek üzere açıklanır.

86. Kamu idaresinin, istisnai durumlar çerçevesinde yatırım amaçlı varlığını maliyet bedeli yöntemine göre değerlemiş olması durumunda, gerçeğe uygun değer yöntemine göre yapılacak mutabakatta, söz konusu yatırım amaçlı varlığa ilişkin tutarlar diğer yatırım amaçlı varlıklarla ilgili tutarlardan ayrı olarak gösterilir. Buna ek olarak, aşağıdaki hususlar da açıklanır:

- 1) Yatırım amaçlı varlığın nitelikleri,
- 2) Gerçeğe uygun değerın neden güvenilir olarak tespit edilemediğine ilişkin açıklama,
- 3) Mümkünse, gerçeğe uygun değerın gerçekleşme olasılığının en yüksek olduğu tahmin edilen değer aralıkları,
- 4) Gerçeğe uygun değerden izlenmeyen yatırım amaçlı varlığın elden çıkarılması sırasında:
 - i. Bu varlığın gerçeğe uygun değerle izlenmediği,
 - ii. Söz konusu yatırım amaçlı varlığın satış sırasındaki defter değeri,
 - iii. Muhasebeleştirilen kazanç veya kayıp tutarı.

Maliyet Bedeli Yöntemi

87. Maliyet bedeli yöntemini kullanan bir kamu idaresi, açıklamalara ek olarak, aşağıdaki hususları da açıklar:

- 1) Kullanılan amortisman yöntemi,
- 2) Yararlı ömürler veya kullanılan amortisman oranları,
- 3) Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla brüt defter değeri ile (birikmiş değer düşüklüğü karşılığını da içermek üzere) birikmiş amortisman tutarı,

- 4) Yatırım amaçlı varlığın aşağıdakileri de gösterecek şekilde, dönem başı ve dönem sonu itibariyle defter değerinin mutabakatı:
- i. Varlığın ediniminde ve sonrasında defter değerine eklenen her bir harcama kalemi,
 - ii. Kuruluş birleşmeleri neticesinde gerçekleşen elde etme işlemi sonucunda oluşan ilaveler,
 - iii. Elden çıkarmalar,
 - iv. Amortisman,
 - v. Dönem içinde muhasebeleştirilen değer düşüklüğü karşılıkları ile önceden ayrılmış olup cari dönemde iptal edilen değer düşüklüğü karşılıklarının tutarı,
 - vi. Mali tabloların bir başka para biriminde ifade edilmesinden veya yurtdışındaki kuruluşun mali tablolarının, raporlayan kuruluşun mali tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesinden ortaya çıkan net kur farkları,
 - vii. Stoklara ve sahibi tarafından kullanılan varlıklara yapılan dönüşümler ile bunlardan yapılan dönüşümler,
 - viii. Diğer değişiklikler.
- 5) Yatırım amaçlı varlığın gerçeğe uygun değeri. Bu değer in güvenilir bir şekilde saptanmasının mümkün olmadığı istisnai durumlarda, kuruluş aşağıda belirtilenleri de kamuoyuna açıklar:
- i. Yatırım amaçlı varlığın niteliği,
 - ii. Gerçeğe uygun değer in güvenilir bir şekilde tespit edilememesi nedeni,
 - iii. Mümkünse, gerçeğe uygun değer in gerçekleşme olasılığının en yüksek olduğu tahmin edilen değer aralıkları.

Yürürlük Tarihi ve Diğer Hususlar

RG 10 Şubat 2011 / 27842 ile değiştirilen 88 nci paragrafın önceki hali belgenin sonundadır.

88. Bu standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2010 yılının Ağustos ayı itibariyle yürürlükte olan yatırım amaçlı varlıklar konulu standarttan (IPSAS 16) yararlanılarak hazırlanmıştır.

89. Bu standart Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.

90. Bu standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin dzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

RG 10 Şubat 2011 / 27842 ile değiştirilen 88 nci paragrafın değişiklikten önceki hali

88. Bu standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2010 yılının Ocak ayı itibariyle yürürlükte olan kiralamar konulu standarttan (IPSAS 13) yararlanılarak hazırlanmıştır.