

GAYRİMENKULLERİN TMS-TFRS VE MSUGT AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Şakir DIZMAN¹

ÖZET

Türkiye’de özellikle 2000’li yıllarda; uluslararası düzeyde 1970’lerde temeli atılan ve 2000’li yıllarda Dünya’da ülkelerin büyük çoğunluğu tarafından kabul gören ve genel olarak “Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)” ve “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)” olarak isimlendirilen standartlara uyum konusunda önemli adımlar atılmıştır. 2011 yılında çıkarılan “6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu”, “Uluslararası Standartların” Türkçe’ye çevrilerek, “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)” ve “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)” olarak kabulünü yasal zorunluluk haline getirmiştir. Bu bağlamda Ülkemizin, bütün Dünya ile birlikte eşgüdüm içerisinde bu standartlarda meydana gelen değişme ve gelişmeleri takip ve kabul ettiği görülmektedir. Sonuç olarak, gayrimenkullerin değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilerek finansal tablolarda gösterilmesinde de bir takım değişim ve gelişmeler yaşanmıştır. Ülkemizde 2022 yılı itibarıyla, 1992 yılında kabul edilerek, 1994 yılı başından itibaren yürürlüğe giren “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)” esas alınarak oluşturulan “Tekdüzen Hesap Planı (THP)” kullanılarak muhasebe kayıtları yapılmakta ve finansal tablolar düzenlenmektedir. MSUGT açısından, alım satım amaçlı gayrimenkuller, Stoklar grubunda, diğer gayrimenkuller ise herhangi bir ayırma tabii tutulmaksızın Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda izlenmektedir. TMS-TFRS’ler ise; alım-satım amaçlı gayrimenkulleri MSUGT ile benzer şekilde, işletmenin kullandığı gayrimenkuller ile farklı amaçlarla edildiği gayrimenkullerin değerlendirilmesi, muhasebe kayıtlarının yapılması ve finansal tablolara yansıtılmasında ise birtakım farklılıklar getirmiştir. Bu çalışmada, ortaya çıkan farklar incelenerek muhasebe ve finansal raporlamada ortaya çıkan yeni durumların MSUGT ile karşılaştırılması ve farkların ortaya konulması amaçlanmıştır. THP’de bu farkların muhasebe kaydı için hesap ayırımı bulunmadığından, yardımcı hesaplar yoluyla TMS-TFRS’lere uygun muhasebe ve finansal raporlama yapılmaya çalışılmaktadır. Ancak bu durum ihtiyacı karşılamada yetersiz kalmaktadır. Bu yetersizliği gidermek için 2019 yılında “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)” tarafından, “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı (FRS Hesap Planı) Taslağı” ilgililerin görüşüne sunulmuştur. Bu hesap planının 2023 yılı itibarıyla yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Bu planın yürürlüğe girmesiyle TMS-TFRS’lere uygun muhasebe ve finansal raporlama, daha etkin biçimde yapılabilecektir. Bu çalışmada “FRS Hesap Planı Taslağı” dikkate alınarak “MSUGT Tekdüzen Hesap Planı” ile karşılaştırmalı örneklerle yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Finansal Raporlama, TMS, TFRS, Gayrimenkuller, MSUGT

COMPARISON OF REAL ESTATE IN TERMS OF TAS-TFRS AND GCAAS

ABSTRACT

In Turkey, especially in the 2000s; At the international level, important steps have been taken in terms of compliance with the standards, which were founded in the 1970s and accepted by the majority of the countries in the world in the 2000s, and which are generally called "International Accounting Standards (IAS)" and "International Financial Reporting Standards (IFRS)". The “New Turkish Commercial Code No. 6102” enacted in 2011 made it a legal obligation to translate “International Standards” into Turkish, and to accept “Turkish Accounting Standards (TAS)” and “Turkish Financial Reporting Standards (TFRS)”. In this context, it is seen that our country follows and accepts the changes and developments in these standards in coordination with the whole world. As a result, there have been some changes and developments in the valuation and recognition of real estates and their presentation in the financial statements. In our country, as of 2022, accounting records are made and financial statements are prepared using the "Uniform Chart of Accounts (THP)", which was created on the basis of the "General Communiqués on the Application of Accounting System (GCAAS)", which was adopted in 1992 and entered into force since the beginning of 1994. In terms of GCAAS, real estates held for trading are followed in the Inventories group, and other real estates are followed in the Tangible Fixed Assets account group without any discrimination. TAS-TFRSs are; Similar to GCAAS, it has

¹ Doç. Dr., Erzurum Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Erzurum / Türkiye, sakir.dizman@erzurum.edu.tr, ORCID: 0000-0001-2345-6789

brought some differences in valuation of real estates used by the business and real estates acquired for different purposes, making accounting records and reflecting them in the financial statements. In this study, it is aimed to compare the new situations in accounting and financial reporting with GCAAS and to reveal the differences by examining the differences. Since there is no account separation for the accounting recording of these differences in THP, accounting and financial reporting in accordance with TAS-TFRS are tried to be made through auxiliary accounts. However, this situation is insufficient to meet the need. In order to eliminate this inadequacy, "The Draft Chart of Accounts (FRS Chart of Accounts) in accordance with Financial Reporting Standards" was submitted to the opinion of the relevant parties by the "Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA)" in 2019. This chart of accounts is expected to enter into force by 2023. With the entry into force of this plan, accounting and financial reporting in accordance with TAS-TFRS will be done more effectively. In this study, comparative examples with the "GCAAS Uniform Chart of Accounts" are given, taking into account the "FRS Chart of Accounts Draft".

Key Words: Accounting, Financial Reporting, TAS, TFRS, Real Estate, GCAAS.

1. GİRİŞ

Gayrimenkullerin değerlemesi, muhasebe kayıtları ve finansal tablolarda gösterimi, 1994 yılından günümüze kadar "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)" kapsamında düzenlenen "Tekdüzen Hesap Planı (THP)" ile yapılmaktadır. Bu hesap planının yürürlüğü, 2022 yılı itibariyle devam etmekte, muhasebe ve finansal raporlamada 2011 yılında çıkarılan 6102 sayılı yeni "Türk Ticaret Kanunu" gereğince, "Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)" ve "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)"nın Türkçe'ye çevrilmesiyle oluşturulan "Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)" ve "Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)"na uygun muhasebe ve finansal raporlama, bu hesap planına göre yapılmaktadır. Bu hesap planı, yeni standartlara uygun muhasebe kayıtları ve finansal raporlamayı istenen düzeyde sağlayamadığı için 2019 yılında "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)" tarafından yeni bir hesap planı taslağı oluşturularak ilgililerin görüşüne sunulmuştur. KGK tarafından, bu hesap planının 2021 yılında yürürlüğe girmesi öngörülmüş, ancak çeşitli nedenlerle henüz yürürlüğe girmemiştir. Bu hesap planının yürürlüğe girmesiyle muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun muhasebe kayıtları ve finansal raporlama daha etkin şekilde yapılmış olacaktır.

Gayrimenkuller, gerek MSUGT kapsamında gerekse TMS-TFRS kapsamında alım-satım amaçlı olarak edinildiğinde "Stoklar" hesap grubunda "Ticari Mallar" hesabında izlenebilmektedir. MSUGT'ta, alım-satım amaçlı edinilenler dışındaki gayrimenkuller, herhangi bir ayırıma tabi tutulmaksızın "Maddi Duran Varlıklar" hesap grubunda muhasebeleştirilmekte ve finansal tablolarda gösterilmektedir. Ancak TMS-TFRS'lerde alım-satım amaçlı edinilenler dışındaki gayrimenkuller, "Maddi Duran Varlıklar" hesap grubunda gösterilen, işletmenin kullandığı gayrimenkuller ile "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" şeklinde iki hesap grubuna ayrılmıştır. Yine "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" de "Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" ve "Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" şeklinde ikiye ayrılmıştır. Ayrıca, TMS-TFRS'de satışına karar verilen gayrimenkuller, ait olduğu hesap grubundan çıkarılıp "Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar" hesabına aktarılmakta ve satış yapıncaya kadar bu hesapta takip edilmektedir. Bu ayırım, TMS-TFRS ile muhasebe ve finansal raporlamada gayrimenkullerin daha ayrıntılı, açık ve anlaşılır sunumunu sağlamaktadır. Yeni hesap planının yürürlüğe girmesiyle bu durum daha da pekiştirilmiş olacaktır.

Bu çalışmada; gayrimenkullerin değerlemesi ve muhasebe kayıtlarının yapılmasında MSUGT ile TMS-TFRS farkları ele alınıp, her iki durum ile ilgili muhasebe kayıtları ayrı ayrı incelenerek teorik olarak açıklanmaya ve uygulamalı olarak gösterilmeye çalışılmıştır.

MSUGT açısından gayrimenkuller; alım-satım amaçlı olanlar dışında, arazi ve arsalar hesabı ile binalar hesabında gösterilmiş, edinilme ve elde tutulma amaçlarına göre herhangi bir ayırımı tabi tutulmamıştır. TMS-TFRS açısından ise gayrimenkuller; satış amaçlı inşa edilen veya elde tutulan, kullanım amaçlı, üçüncü kişiler için inşa edilen ya da geliştirilen, satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlık niteliğindeki gayrimenkuller ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak beş sınıfa ayrılmıştır (Gökgöz, 2015, s. 460).

Çalışmada, yukarıda belirtilen beş sınıfa ait gayrimenkullerden; satış amaçlı elde tutulan gayrimenkuller, kullanım amaçlı elde tutulan gayrimenkuller, satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlık niteliğindeki gayrimenkuller ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin alışı, değerlendirme ve satış işlemlerine ilişkin mevzuata ve örnek muhasebe uygulamalarına yer verilecektir. Yani, kullanıma ve satışa hazır gayrimenkuller bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. İnşa edilmekte olan gayrimenkuller bu çalışmanın kapsamı dışındadır.

2. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ (MSUGT)'NE GÖRE GAYRİMENKULLER

Gayrimenkuller, taşınmaz varlıklar olarak isimlendirilmektedir. Bu kapsam içerisinde arazi ve arsalar ile binaları göstermek mümkündür. Alım-satım amaçlı gayrimenkuller “15 no’lu Stoklar” hesap grubunda yer alan “153 Ticari Mallar” hesabında izlenmektedir. Alım-satım amacı dışındaki nedenlerle edinilen gayrimenkuller, MSUGT içerisinde yer alan 1 no’lu tebliğde “Tekdüzen Hesap Planı (THP)” içerisinde 25 no’lu “Maddi Duran Varlıklar” hesap grubunda gösterilmiştir. Bu grupta yer alan bütün gayrimenkuller, “250 Arazi ve Arsalar” hesabı ile “252 Binalar” hesabı içerisinde herhangi bir ayırımı tabi tutulmaksızın gösterilmektedir. Yani işletmenin faaliyetlerinde kullandığı veya yatırım amaçlı edindiği gayrimenkullerin tamamı bu hesaplar içerisinde gösterilmektedir. Bu tebliğde arazi ve arsalar; “işletmeye ait her türlü arazi ve arsaların izlendiği hesaptır” ve binalar; “bu hesap işletmenin her türlü binaları ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır”, şeklinde açıklanmıştır. Hesaplara ait açıklamalardan da görüldüğü üzere, işletme faaliyetlerinde kullanılan gayrimenkuller ile yatırım amaçlı gayrimenkuller herhangi bir ayırımı tabi tutulmamıştır. Alım-satım amacı dışında edinilen gayrimenkuller hangi amaçla edinildiğine bakılmaksızın aynı hesap grubu içerisinde gösterilmektedir. MSUGT’a göre bu gayrimenkulleri edinme amaçlarına göre ayırabilmek için yardımcı hesaplar kullanılabilir. Ancak bu durum isteğe bağlıdır.

Gayrimenkullerin değerlemesi, MSUGT’a göre maliyet esası kullanılarak yapılmaktadır. 1 no’lu tebliğde “Maliyet Esası Kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder” şeklinde belirtilmiştir. İlk kayıt esnasında maliyet esası kullanılmakta, daha sonra ise uygulanan hükümet politikaları çerçevesinde, yeniden değerlendirme veya enflasyon muhasebesi uygulamalarıyla varlıkların ve dolayısıyla gayrimenkullerin yeni değerleri tayin edilmektedir. Türkiye’de gayrimenkullerin de içerisinde yer aldığı maddi duran varlıklar hesap grubu açısından, 1984 yılından itibaren yeniden değerlendirme uygulaması başlamıştır (Sağlam, 2000, s.106). Bu uygulama 2003 yılı sonuna kadar devam etmiş, 2004 yılından itibaren ise enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmiştir (Dızman, 2018, s.121).

3. TMS-TFRS AÇISINDAN GAYRİMENKULLER

Gayrimenkulleri, “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)” ve “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)” kapsamında beş sınıfa ayırmak mümkündür. Bunlar;

- 1. Satış için inşa edilen veya elde bulundurulmuş gayrimenkuller (“TMS 2 Stoklar Standardı”):** Satın alınan ve satılmak üzere elde tutulan mallar (örneğin, perakendeci tarafından satın alınan ve tekrar satılmak üzere elde tutulan ticari mallar, tekrar satılmak üzere elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkuller) stok olarak nitelendirilir (TMS 2, Madde 8). Bu standarda göre satılmak üzere edinilen gayrimenkuller, stoklar içerisinde yer alır ve edinilme amacı tekrar satış olduğundan “153 Ticari Mallar” hesabında izlenir.
- 2. Kullanılmak amacıyla elde bulundurulmuş gayrimenkuller (“TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı”):** Gayrimenkuller (Arazi, arsa ve binalar) kullanım amaçlı olarak elde tutuluyorsa “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı” kapsamındadırlar (TMS 16; Madde 6, Madde 13, Madde 37 a ve b bendi ile Madde 58 ve 59). Bu standarda göre elde tutulan gayrimenkuller, “250 Arazi ve Arsalar” hesabı ile “252 Binalar” hesabında izlenir.
- 3. Üçüncü kişiler adına inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller (“TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı”):** Bu Standardın amacı, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir (TFRS 15, Madde 1). İnşa edilen ve geliştirilen gayrimenkuller için yapılan sözleşmeler bu madde kapsamındadır. Bu kapsamda yer alan sözleşme süresince iş tamamlanuncaya kadar yapılan işlemler “240 Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Varlıklar” hesabı ile “241 Devam Eden Proje veya Hizmet Sözleşmelerinden Varlıklar” hesabında izlenir.
- 4. Satış amacıyla elde tutulmasına karar verilen maddi duran varlık niteliğindeki gayrimenkuller (“TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı”):** Bu TFRS, işletmenin satış amacıyla elinde tuttuğu ve finansal tablolara yansıtılan tüm duran varlıkları ile elden çıkarılacak varlık gruplarına uygulanır (TFRS 5, Madde 1 a ve b bendi ile Madde 2). Bu standart kapsamında, satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlık niteliğindeki gayrimenkuller “196 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar” hesabında izlenir.
- 5. Yatırım amaçlı (kira geliri, değer artış kazancı gibi) gayrimenkuller (“TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı”):** “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”, bu standart kapsamında izlenir. Standardın amacı; “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”in muhasebeleştirilmesine ve ilgili açıklama hükümlerine ilişkin ilkeleri belirlemektir (TMS 40, Madde 1). TMS 40 standardının kapsamı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal tablolara alınması, ölçümü ve açıklanmasından ibarettir (TMS 40, Madde 2). Standartta iki önemli kavram üzerinde durulmaktadır. Bunlardan ilki “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”, ikincisi ise “Sahibi Tarafından Kullanılan Gayrimenkuller”dir. “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”; kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan gayrimenkullerdir. Gayrimenkulden kastedilen; arsa, bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisidir. “Sahibi

Tarafından Kullanılan Gayrimenkuller” ise; mal veya hizmet üretimi ya da tedariki veya idari kullanım amaçlı (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan gayrimenkullerdir (TMS 40, Madde 5). Bu standart kapsamındaki gayrimenkuller “FRS Hesap Planı” taslağında “24 (245-249) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” olarak ifade edilmiştir. Bu grupta yer alan “245 Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” ve “246 Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” hesapları ile de değerlendirme farkı gözetilerek ayırım yapılmıştır.

4. GAYRİMENKULLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDE MSUGT İLE TMS-TFRS KARŞILAŞTIRMASI

Muhasebeleştirmede ortaya çıkan farkları, aynı uygulama verilerini kullanarak ortaya koymak gerekir. Bu farkları ortaya koymada Arazi ve Arsalar ile Binalar ayrı ayrı değerlendirilecektir. Arazi ve Arsalar birlikte değerlendirilerek aynı muhasebe hesabında gösterildiğinden muhasebe kayıtlarında bu iki unsur açısından hem kendi içinde hem de MSUGT ve TMS-TFRS açısından herhangi bir fark yoktur. Ancak Arazi ve Arsalar ile Binalar açısından MSUGT ile TMS-TFRS arasında bazı farklar vardır.

Not: Muhasebe kayıtlarında, MSUGT’a göre yapılan işlemlerde “Tekdüzen Hesap Planı”, TMS-TFRS’ye göre yapılan işlemlerde ise “FRS Hesap Planı Taslağı” kullanılacaktır.

4.1. Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesinde MSUGT ile TMS-TFRS Karşılaştırması

4.1.1 Alım-Satım Amaçlı Gayrimenkuller

Alım-satım amaçlı arazi ve arsalar ile binalar açısından yapılan muhasebe uygulamaları karşılaştırması aşağıdaki örnek uygulamada yapılmıştır.

Uygulama 1: A işletmesine ait işlemler aşağıdaki gibidir:

1. İşletme alım-satım amaçlı olarak 05.03.2022 tarihinde %18 KDV hariç 3.000.000 TL karşılığında bir arsa satın alınmıştır.
2. İşletme, bu arsayı 12.06.2022 tarihinde %18 KDV hariç 4.000.000 TL’ye satmıştır.

İstenen: MSUGT’a göre “Tekdüzen Hesap Planı” hesaplarını ve TMS-TFRS’ye göre “FRS Hesap Planı Taslağı” hesaplarını kullanarak muhasebe kayıtlarını ayrı ayrı düzenleyiniz?

Not: İşletmede sürekli envanter yöntemi kullanılmaktadır.

Cevap: 1 No’lu işlemin yevmiye defteri kaydı karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

MSUGT'a göre:

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
05.03.2022			
1	153 Ticari Mallar	3.000	
	191 İndirilecek KDV	540	
	100 Kasa		3.540

TMS-TFRS'ye göre:

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
05.03.2022			
1	153 Ticari Mallar	3.000	
	191 İndirilecek KDV	540	
	100 Nakit Kasası		3.540

Muhasebe kayıtları incelendiğinde; gerek MSUGT gerekse TMS-TFRS açısından aynı kaydın yapıldığı ve muhasebe mantığı açısından herhangi bir fark olmadığı görülmektedir. Alım-satım amaçlı satın alınan arazi ve arsaların muhasebe kaydı MSUGT ile TMS-TFRS açısından aynıdır. Sadece hesap planları açısından, hesap ismi farkı söz konusudur.” Tekdüzen Hesap Planı”nda “100 Kasa” olarak düzenlenen hesap, “FRS Hesap Planı Taslağında” “100 Nakit Kasası” ismiyle düzenlenmiştir.

2 No'lu işlemin yevmiye defteri kaydı karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

MSUGT'a göre satış kaydı:

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
12.06.2022			
2	100 Kasa	4.720	
a	600 Yurtiçi Satışlar		4.000
	391 Hesaplanan KDV		720

MSUGT'a göre maliyet kaydı;

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
12.06.2022			
2	621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	3.000	
b	153 Ticari Mallar		3.000

TMS-TFRS'ye göre satış kaydı:

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
12.06.2022			
2	100 Nakit Kasası	4.720	
a	600 Yurtiçi Satışlar		4.000
	391 Hesaplanan KDV		720

TMS-TFRS'ye göre maliyet kaydı;

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
12.06.2022			
2	621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	3.000	
b	153 Ticari Mallar		3.000

Muhasebe kayıtları incelendiğinde; gerek MSUGT gerekse TMS-TFRS açısından aynı kaydın yapıldığı ve herhangi bir farkın ortaya çıkmadığı görülmektedir. Alım-satım amaçlı satın alınan arazi ve arsaların muhasebe kaydı MSUGT ile TMS-TFRS açısından aynıdır. Bina alım-satım muhasebe işlemleri de yukarıdaki örnek uygulamalarda olduğu gibidir. Yani alım-satım amaçlı edinilen arazi ve arsalar ile binalar için muhasebe kaydı farkı yoktur. Sadece hesap planları açısından, hesap ismi farkı söz konusudur. “Tekdüzen Hesap Planı”nda “100 Kasa” olarak düzenlenen hesap, “FRS Hesap Planı Taslağı”nda “100 Nakit Kasası” ismiyle düzenlenmiştir.

4.1.2. Kullanım Amaçlı Gayrimenkuller

Uygulama 2: A işletmesine ait işlemler aşağıdaki gibidir:

1. İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere 10.03.2022 tarihinde %18 KDV hariç 5.000.000 TL karşılığında bir arsa satın alınmıştır.
2. İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere 12.03.2022 tarihinde %18 KDV hariç 10.000.000 TL karşılığında bir bina satın alınmıştır.
3. Ekonomik ömrü 20 yıl olan bina için 2022 yılı sonunda normal amortisman ayrılmıştır.
4. Arsa, 10.04.2023 tarihinde %18 KDV hariç 8.000.000 TL karşılığında peşin satılmıştır.
5. Bina, 15.05.2023 tarihinde %18 KDV hariç 7.000.000 TL karşılığında peşin satılmıştır.

İstenen: MSUGT’a göre “Tekdüzen Hesap Planı” hesaplarını ve TMS-TFRS’ye göre “FRS Hesap Planı Taslağı” hesaplarını kullanarak muhasebe kayıtlarını ayrı ayrı düzenleyiniz?

Cevap: 1 No’lu işlemin yevmiye defteri kaydı karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

MSUGT’a göre:		(000 ilave)	
10.03.2022		Borç	Alacak
1	250 Arazi ve Arsalar	5.000	
	191 İndirilecek KDV	900	
	100 Kasa		5.900

TMS-TFRS’ye göre:		(000 ilave)	
10.03.2022		Borç	Alacak
1	250 Arazi ve Arsalar	5.000	
	191 İndirilecek KDV	900	
	100 Nakit Kasası		5.900

Muhasebe kayıtları incelendiğinde; gerek MSUGT gerekse TMS-TFRS açısından aynı kaydın yapıldığı ve herhangi bir farkın ortaya çıkmadığı görülmektedir. Kullanım amaçlı satın alınan arazi ve arsaların muhasebe kaydı MSUGT ile TMS-TFRS açısından aynıdır. Sadece hesap planları açısından, hesap ismi farkı söz konusudur. “Tekdüzen Hesap Planı”nda “100 Kasa” olarak düzenlenen hesap, “FRS Hesap Planı Taslağı”nda “100 Nakit Kasası” ismiyle düzenlenmiştir.

2 No'lu işlemin yevmiye defteri kaydı karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
2	12.03.2022		
252 Binalar		10.000	
191 İndirilecek KDV		1.800	
	100 Kasa		11.800

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
2	12.03.2022		
252 Binalar		10.000	
191 İndirilecek KDV		1.800	
	100 Nakit Kasası		11.800

Muhasebe kayıtlarına göre MSUGT ve TMS-TFRS açısından alış kaydında herhangi bir fark yoktur. Sadece hesap planları açısından, hesap ismi farkı söz konusudur. “Tekdüzen Hesap Plan”ında “100 Kasa” olarak düzenlenen hesap, “FRS Hesap Planı Taslağı”nda “100 Nakit Kasası” ismiyle düzenlenmiştir.

3 No'lu işlemde 2022 yılı amortisman tutarı; $10.000.000 \text{ TL} / 20 \text{ Yıl} = 500.000 \text{ TL/Yıl}$ olarak hesaplanır.

Yevmiye defteri kaydı karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
3	31.12.2022		
770 Genel Yönetim Giderleri		500	
	257 Birikmiş Amortismanlar (-)		500

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
3	31.12.2022		
770 Genel Yönetim Giderleri		500	
	258 Birikmiş Amortismanlar (-)		500

Muhasebe kayıtlarına göre MSUGT ve TMS-TFRS açısından herhangi bir fark yoktur. Sadece hesap planları açısından “Birikmiş Amortismanlar” hesabının numarası farklıdır. THP’de “Birikmiş Amortismanlar” için 257 olan hesap no’su “FRS Hesap Planı Taslağı”nda 258 olarak düzenlenmiştir.

4 No'lu işlemin yevmiye defteri kaydı karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

MSUGT'a göre:

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
10.04.2023			
4	100 Kasa	9.440	
	250 Arazi ve Arsalar		5.000
	391 Hesaplanan KDV		1.440
	679 Diğer Ol.dışı Gelir ve Kârlar		3.000

TMS-TFRS'ye göre:

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
10.04.2023			
4	100 Nakit Kasası	9.440	
	250 Arazi ve Arsalar		5.000
	391 Hesaplanan KDV		1.440
	648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Sat. Ort. Çıkan Kazançlar		3.000

Muhasebe kayıtlarına göre MSUGT ve TMS-TFRS açısından iki fark vardır. İlk fark; TMS-TFRS'de olağandışı gelir veya gider kavramının kabul edilmemesi nedeniyle ve hesap planı farkından ortaya çıkan kazancın kaydı ile ilgilidir. MSUGT'ta "Tekdüzen Hesap Planı"na göre "679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar" hesabında gösterilen kâr, TMS-TFRS'de, "FRS Hesap Planı Taslağı"nda "648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar" hesabında gösterilir. İkinci fark ise; "Tekdüzen Hesap Planı"nda "100 Kasa" olarak düzenlenen hesap, "FRS Hesap Planı Taslağı"nda "100 Nakit Kasası" ismiyle düzenlenmiştir.

5 No'lu işlemin yevmiye defteri kaydı karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

MSUGT'a göre:

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
15.05.2023			
5	100 Kasa	8.260	
	257 Birikmiş Amortismanlar	500	
	689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	2.500	
	252 Binalar		10.000
	391 Hesaplanan KDV		1.260

TMS-TFRS'ye göre:

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
15.05.2023			
5	100 Nakit Kasası	9.440	
	258 Birikmiş Amortismanlar	500	
	658 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Satışından Ortaya Çıkan Zararlar (-)	3.500	
	250 Arazi ve Arsalar		5.000
	391 Hesaplanan KDV		1.260

Muhasebe kayıtlarına göre MSUGT ve TMS-TFRS açısından üç fark söz konusudur. Birincisi; TMS-TFRS'de olağandışı gelir veya gider kavramının kabul edilmemesi nedeniyle ve hesap planı farkından

ortaya çıkan zararın kaydı ile ilgilidir. MSUGT'ta "Tekdüzen Hesap Planı"na göre "689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabında gösterilen zarar, TMS-TFRS açısından, "FRS Hesap Planı Taslağı"nda "658 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Satışından Ortaya Çıkan Zararlar" hesabında gösterilmektedir. İkinci fark; "Birikmiş Amortismanlar" hesabının numarası ile ilgilidir. MSUGT'ta "Tekdüzen Hesap Planı"nda bu numara 257 iken, TMS-TFRS'de "FRS Hesap Planı Taslağı"nda 258 olarak düzenlenmiştir. Üçüncü fark ise; "Tekdüzen Hesap Planı"nda "100 Kasa" olarak düzenlenen hesap, "FRS Hesap Planı Taslağı"nda "100 Nakit Kasası" ismiyle düzenlenmiştir.

4.1.3. Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlık Niteliğindeki Gayrimenkuller

Satış amacıyla elde tutulmasına karar verilen maddi duran varlık niteliğindeki gayrimenkuller, sadece TMS-TFRS'de farklı muhasebe kayıtları yapılarak izlenir. Satışına karar verilen gayrimenkuller, "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı" gereğince ayrı bir hesap grubuna alınarak izlenir ve satışı yapılmaya kadar bu grupta gösterilir. MSUGT açısından bu gayrimenkuller, kullanım ve satış amacı ayırımı yapılmaksızın "Maddi Duran Varlıklar" hesap grubu içerisinde izlenir.

Uygulama 3: A işletmesine ait işlemler aşağıdaki gibidir:

1. İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere daha önce satın aldığı maliyeti 6.000.000TL ve birikmiş amortismanı 1.500.000 TL olan bir bina için 10.05.2022 tarihinde satış kararı almıştır.
2. Bu bina, 12.06.2022 tarihinde %18 KDV hariç 5.000.000 TL karşılığında peşin satılmıştır.

İstenen: MSUGT'a göre "Tekdüzen Hesap Planı" hesaplarını ve TMS-TFRS'ye göre" FRS Hesap Planı Taslağı" hesaplarını kullanarak muhasebe kayıtlarını ayrı ayrı düzenleyiniz?

Cevap: 1 No'lu işlemin yevmiye defteri kaydı karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

MSUGT'a göre herhangi bir işlem yapılmaksızın 252 Binalar ve 257 Birikmiş amortismanlar hesabında daha önce yapılmış kayıtlar aynen kalır.

TMS-TFRS'ye göre:

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
	10.05.2022		
1	258 Birikmiş Amortismanlar (-)	1.500	
	196 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar	4.500	
	252 Binalar		6.000

Muhasebe kaydı incelendiğinde; TMS-TFRS açısından binalar ve birikmiş amortisman hesapları kapatılarak defter değeri üzerinden, "Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar" hesabına aktarım yapılmıştır.

2 No’lu işlemin yevmiye defteri kayıtları ise karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

MSUGT’a göre:

		(000 ilave)	
12.06.2022		Borç	Alacak
2	100 Kasa	5.900	
	257 Birikmiş Amortismanlar	1.500	
	252 Binalar		6.000
	391 Hesaplanan KDV		900
	679 Diğer Ol.dışı Gelir ve Kârlar		500

TMS-TFRS’ye göre;

		(000 ilave)	
12.06.2022		Borç	Alacak
2	100 Nakit Kasası	5.900	
	258 Birikmiş Amortismanlar (-)	1.500	
	196 Satış Amaçlı Elde Tut. Duran Var.		6.000
	391 Hesaplanan KDV		900
	648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varl. Sat. Ort. Çıkan Kazançlar		500

Muhasebe kayıtlarına göre MSUGT ve TMS-TFRS açısından dört fark söz konusudur. Birincisi; MSUGT’a göre “Tekdüzen Hesap Planı”nda Binalar hesabında izlenen satış amaçlı binanın TMS-TFRS’de “FRS Hesap Planı Taslağı”nda, “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar” hesabında izlenmesidir. İkincisi; elde edilen satış kârının MSUGT’ta, “Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar” hesabında izlenmesine karşın TMS-TFRS’ye göre, “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar” hesabında izlenmesidir. Üçüncü fark; MSUGT’ta 257 numara ile izlenen “Birikmiş Amortismanlar” hesabının, TMS-TFRS’de 258 numaralı hesapta izlenmesidir. Dördüncü ve son fark ise; MSUGT’ta “Kasa” hesabı ile izlenen hesabın TMS-TFRS’de “FRS Hesap Planı Taslağı”nda “Nakit Kasası” ismiyle izlenmesidir.

4.1.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı olarak edinilen gayrimenkuller, MSUGT açısından diğer gayrimenkullerle herhangi bir ayırıma tabi tutulmaksızın “Maddi Duran Varlıklar” hesap grubunda takip edilirken, TMS-TFRS açısından, “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı” gereğince ayrı bir hesap grubuna alınarak izlenir. Bu grup “FRS Hesap Planı Taslağı”nda, “24 (245-249) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” olarak düzenlenmiştir. Bu gruptaki gayrimenkuller, değerlendirme yöntemi ayırımı yapılarak; “Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” ve “Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” şeklinde iki ayrı hesap ile gösterilmiştir. Bu gayrimenkuller; kira geliri ve/veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla edinilen arazi, arsa, bina ya da binanın bir kısmı vb. gibidir.

Uygulama 4: A işletmesine ait işlemler aşağıdaki gibidir:

1. İşletme yatırım amaçlı olarak 15.04.2022 tarihinde %18 KDV hariç 2.000.000 TL karşılığında bir arsa satın alınmıştır.
2. İşletme, yatırım amaçlı olarak 25.06.2022 tarihinde %18 KDV hariç 8.000.000 TL karşılığında bir bina satın alınmıştır.
3. Arsanın 2022 yılı sonunda gerçeğe uygun değeri 1.800.000 TL olarak tespit edilmiştir.
4. Binanın 2022 yılı sonunda gerçeğe uygun değeri 9.000.000 TL olarak tespit edilmiştir.
Not: MSUGT'a ve TMS-TFRS'de Maliyet esasına göre binanın amortisman tutarı 400.000 TL'dir
5. Arsa, 10.06.2023 tarihinde %18 KDV hariç 3.000.000 TL karşılığında peşin satılmıştır.
6. Bina, 11.08.2023 tarihinde %18 KDV hariç 10.000.000 TL karşılığında peşin satılmıştır.

İstenen: MSUGT'a göre Tekdüzen Hesap Planı hesaplarını ve TMS-TFRS'ye göre FRS Hesap Planı Taslağı hesaplarını kullanarak muhasebe kayıtlarını ayrı ayrı düzenleyiniz?

Cevap: 1 No'lu işlemin yevmiye defteri kaydı karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

MSUGT'a göre:

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
1	15.04.2022		
	250 Arazi ve Arsalar	2.000	
	191 İndirilecek KDV	360	
	100 Kasa		2.360

TMS-TFRS'ye göre (GUD ile Ölçülen YAG):

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
1	15.04.2022		
	245 GUD Ölçülen Yatırım Amaçlı G. Menkuller	2.000	
	191 İndirilecek KDV	360	
	100 Nakit Kasası		2.360

veya;

TMS-TFRS'ye göre (Maliyetle Ölçülen YAG):

		(000 ilave)	
		Borç	Alacak
1	15.04.2022		
	246 Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı G. Menk.	2.000	
	191 İndirilecek KDV	360	
	100 Nakit Kasası		2.360

Muhasebe kayıtları incelendiğinde iki fark görülmektedir. Birinci fark; MSUGT "Tekdüzen Hesap Planı" açısından "Arazi ve Arsalar" hesabında gösterilen arsa bedelinin TMS-TFRS "FRS Hesap Planı" açısından "Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" veya "Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" hesabında gösterilmesidir. İkinci fark; hesap planları açısından, hesap ismi farkıdır. "Tekdüzen Hesap Planı"nda "100 Kasa" olarak düzenlenen hesap, "FRS Hesap Planı Taslağı"nda "100 Nakit Kasası" ismiyle düzenlenmiştir.

2 No'lu işlemin yevmiye defteri kaydı karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

MSUGT'a göre:		(000 ilave)	
25.06.2022		Borç	Alacak
2	252 Binalar	8.000	
	191 İndirilecek KDV	1.440	
	100 Kasa		9.440

TMS-TFRS'ye göre (GUD'le Ölçülen YAG):		(000 ilave)	
25.06.2022		Borç	Alacak
2	245 GUD'le Ölçülen Yatırım Amaçlı G. Menk.	8.000	
	191 İndirilecek KDV	1.440	
	100 Nakit Kasası		9.440

veya;

TMS-TFRS'ye göre (Maliyetle Ölçülen YAG):		(000 ilave)	
25.06.2022		Borç	Alacak
2	246 Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı G.Menk.	8.000	
	191 İndirilecek KDV	1.440	
	100 Nakit Kasası		9.440

Muhasebe kayıtları incelendiğinde iki fark görülmektedir. Birinci fark; MSUGT “Tekdüzen Hesap Planı” açısından “Binalar” hesabında gösterilen arsa bedelinin TMS-TFRS “FRS Hesap Planı Taslağı” açısından “Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” veya “Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” hesabında gösterilmesidir. İkinci fark; hesap planları açısından, hesap ismi farkıdır. “Tekdüzen Hesap Planı”nda “100 Kasa” olarak düzenlenen hesap, “FRS Hesap Planı Taslağı”nda “100 Nakit Kasası” ismiyle düzenlenmiştir.

3 No'lu işlemde 2022 yılı sonunda arsanın değerinin düşüş gösterdiği görülmektedir. Bu düşüş; $2.000.000 - 1.800.000 = 200.000$ TL'dir. Dönem sonunda yapılacak yevmiye defteri kayıtları karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

MSUGT'a göre “Maddi Duran Varlıklar” açısından değer düşüklüğü kaydı öngörülmemiştir. Sadece olağanüstü durumlarda “Fevkalede Amortisman” söz konusu olabilir. Ancak arazi ve arsalar için amortisman ayrılması söz konusu olmadığından MSUGT'a göre herhangi bir kayıt yapılmaz.

TMS-TFRS'ye göre (GUD ile Ölçülen YAG);		(000 ilave)	
31.12.2022		Borç	Alacak
3	657 YAG'den Kaynaklanan Gider ve Zararlar (-)	200	
	247 YAG Değer Düş. Karş. (-)		200

YAG: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

GUD: Gerçeğe Uygun Değer

4 No'lu değer artışı işleminin yevmiye defteri kaydı karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

MSUGT'a göre "Maddi Duran Varlıklar"ın yeniden değerlemesi söz konusu değildir.

TMS-TFRS'ye göre (GUD ile Ölçülen YAG);		(000 ilave)	
31.12.2022		Borç	Alacak
4	245 GUD'le Ölçülen Yatırım Amaçlı G. Menk. 657 YAG'den Elde Ed. Gelir ve Kaz.	1.000	1.000

veya;

TMS-TFRS'ye göre (Maliyetle Ölç. YAG Amortisman);		(000 ilave)	
31.12.2022		Borç	Alacak
4	657 Yatırım Amaçlı GM Kayn. Gider ve Zar. (-) 248 Birikmiş Amortismanlar (-)	400	400

Not: "Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" için amortisman ayrılır, ancak yeniden değerlendirme yapılmaz.

5 No'lu arsa satış işleminin yevmiye defteri kaydı karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

MSUGT'a göre:		(000 ilave)	
10.06.2023		Borç	Alacak
5	100 Kasa	3.540	
	250 Arazi ve Arsalar		2.000
	391 Hesaplanan KDV		540
	679 Diğer Ol.dışı Gelir ve Kârlar		1.000

TMS-TFRS'ye göre (GUD ile Ölçülen YAG):		(000 ilave)	
10.06.2023		Borç	Alacak
5	100 Nakit Kasası	3.540	
	245 GUD Ölçülen YAG		2.000
	391 Hesaplanan KDV		540
	647 YAG'den Elde Edilen Gelir ve Kazançlar		1.000

veya;

TMS-TFRS'ye göre (Maliyetle Ölçülen YAG):		(000 ilave)	
10.06.2023		Borç	Alacak
5	100 Nakit Kasası	3.540	
	246 Maliyetle Ölçülen YAG		2.000
	391 Hesaplanan KDV		540
	647 YAG'den Elde Edilen Gelir ve Kazançlar		1.000

Muhasebe kayıtlarına göre MSUGT ve TMS-TFRS açısından üç fark söz konusudur. Birincisi; ortaya çıkan kârın farklı hesaplara kaydedilmesi, ikincisi ise; hesap planları açısından, hesap ismi farkıdır.

“Tekdüzen Hesap Planı”nda “100 Kasa” olarak düzenlenen hesap, “FRS Hesap Planı Taslağı”nda “100 Nakit Kasası” ismiyle düzenlenmiştir. Üçüncüsü; MSUGT’ta “250 Arazi ve Arsalar” hesabında gösterilen tutar, TMS-TFRS’de “245 Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” veya “246 Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” hesabında gösterilmesidir.

6 No’lu bina satış işleminin yevmiye defteri kaydı karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

MSUGT’a göre:		(000 ilave)	
11.08.2023		Borç	Alacak
6	100 Kasa	11.800	
	257 Birikmiş Amortismanlar (-)	400	
	252 Binalar		8.000
	391 Hesaplanan KDV		1.800
	679 Diğer Ol.dışı Gelir ve Kârlar		2.400

TMS-TFRS’ye göre (Gerçeğe Uygun D. Ölç. YAG);		(000 ilave)	
11.08.2023		Borç	Alacak
6	100 Nakit Kasası	11.800	
	245 GUD’le Ölç. YA G.menkuller		9.000
	391 Hesaplanan KDV		1.800
	647 YAG’den Elde Ed. Gel. ve Kz.		1.000

veya;

TMS-TFRS’ye göre (Maliyetle Ölçülen YAG);		(000 ilave)	
11.08.2023		Borç	Alacak
6	100 Nakit Kasası	11.800	
	248 Birikmiş Amortismanlar (-)	400	
	246 Maliyetle Ölç. YA G.Menk.		8.000
	391 Hesaplanan KDV		1.800
	647 YAG’den Elde Ed. Gel. ve Kz.		2.400

Muhasebe kayıtlarına göre MSUGT ve TMS-TFRS açısından dört fark söz konusudur. Birincisi; ortaya çıkan kârın MSUGT “Tekdüzen Hesap Planı”nda “679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar” hesabında gösterilmesine karşın, TMS-TFRS “FRS Hesap Planı Taslağı”nda “647 YAG’den Elde Edilen Gelir ve Kazançlar” farklı hesabına kaydedilmesi, ikincisi ise; hesap planları açısından, hesap ismi farkıdır. “Tekdüzen Hesap Planı”nda “100 Kasa” olarak düzenlenen hesap, “FRS Hesap Planı Taslağı”nda “100 Nakit Kasası” ismiyle düzenlenmiştir. Üçüncüsü; MSUGT’ta “252 Binalar” hesabında gösterilen tutar, TMS-TFRS’de “245 Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” veya “246 Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” hesabında gösterilmesi, dördüncü fark ise; “Birikmiş Amortismanlar” hesabı numarasının MSUGT’ta “Tekdüzen Hesap Planı”nda 257, TMS-TFRS “FRS Hesap Planı Taslağı”nda 258 olmasıdır.

5. SONUÇ

Özellikle 2000’li yıllarda Dünya’da ve Türkiye’de muhasebe ve finansal raporlamada hızlı gelişme ve değişimler yaşanmıştır. Bu değişim ve gelişmeler sonucu, 1970’lerde temeli atılan ve 2000’li yıllarda Dünya’da ülkelerin büyük çoğunluğu tarafından kabul gören ve uygulanmaya başlanan “Uluslararası Muhasebe Standartları” ve “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” ortaya çıkmıştır. Bu standartların uygulanması, bütün Dünya ile birlikte ülkemizde de kabul görmüş ve 2011 yılında çıkarılan 6102 sayılı “Türk Ticaret Kanunu” ile uluslararası standartların Türkçe’ye çevrilerek, “Türkiye Muhasebe Standartları” ve “Türkiye Finansal Raporlama Standartları” olarak kullanımı yasal olarak kabul edilmiştir. Bu standartlar ve standartlardaki güncellemeler, Türkçe’ye çevrilerek ülkemizde uygulanmaktadır.

Ülkemizde 1994 yılından günümüze kadar, “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)” kapsamında oluşturulan “Tekdüzen Hesap Planı (THP)” kullanılarak muhasebe kayıtları ve finansal raporlama yapılmaktadır. Dünya’da ve Ülkemizde meydana gelen gelişme ve değişimler sonucu ortaya çıkan standartlara uygun muhasebe ve finansal raporlamayı yapmak için bu hesap planı yetersiz kalmaktadır. Bu yetersizliği ortadan kaldırmak için muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun yeni bir hesap planının oluşturulması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda ülkemizde muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili kararların alınmasında yetkili olan “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)” tarafından 2019 yılında “FRS Hesap Planı Taslağı” düzenlenerek ilgililerin görüşüne sunulmuştur. KGK, bu hesap planının 2021 yılında yürürlüğe girmesini öngörmüş, ancak çeşitli nedenlerle bu plan henüz yürürlüğe girmemiştir. 2023 yılı itibariyle bu hesap planının yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Bu hesap planının yürürlüğe girmesiyle Muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun muhasebe ve finansal raporlama daha etkin şekilde yapılacaktır.

Gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde de 1994 yılından itibaren başlayan ve halen yürürlükte olan THP kullanılmaktadır. MSUGT açısından bu hesap planında alım satım amaçlı olan gayrimenkuller “Stoklar” grubunda, diğer amaçlarla edinilen gayrimenkuller ise “Maddi Duran Varlıklar” hesap grubunda izlenmektedir. TMS-TFRS açısından gayrimenkuller ise, alım satım amaçlı olanlar yine “Stoklar” hesap grubunda, diğer amaçlarla edinilen gayrimenkuller ise yine “Maddi Duran varlıklar” hesap grubunda amaçlarına göre yardımcı hesaplar açılarak izlenebilmektedir. Bu durum hesap grubu ve hesap bazında TMS-TFRS’lere uygun muhasebe ve finansal raporlama için THP’nin yetersiz kalmasına yol açmaktadır. TMS-TFRS’lerde MSUGT’tan farklı olarak, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ayrı bir grupta izlenmesi gerekir. Yine satışına karar verilen gayrimenkuller ayrı bir grupta izlenmelidir. Bu ve benzeri problemleri ortadan kaldırmak ve en uygun muhasebe kayıtları ile finansal raporlamayı sağlamak için 2019 yılında KGK tarafından oluşturulan “FRS Hesap Planı Taslağı” ilgililerin görüşüne sunulmuştur. Bu hesap planının yürürlüğe girmesiyle TMS-TFRS’ye uygun muhasebe kayıtları ve finansal raporlama yapılabilecektir.

Bu çalışmada, gayrimenkullerin değerlemesi ve muhasebe kayıtları, MSUGT için “Tekdüzen Hesap Planı” ve TMS-TFRS açısından “FRS Hesap Planı Taslağı” kullanılarak alternatif uygulamalarla karşılaştırılmıştır. Yapılan karşılaştırmalar sonucunda, gayrimenkullerin edinilme amaçlarına göre “FRS hesap Planı Taslağı”nın daha ayrıntılı olduğu ve farklı amaçlara göre gayrimenkulleri birbirinden ayırarak finansal tablo kullanıcılarının daha etraflı değerlendirme yapabilmesine olanak sağladığı görülmüştür. THP’de; “Alım-Satım Amaçlı” “Stoklar” hesap grubunda izlenen “Gayrimenkuller” ile “Maddi Duran Varlıklar” hesap grubunda izlenen

“Gayrimenkuller” olarak sadece iki hesap grubuna ayrılan gayrimenkuller, “FRS Hesap Planı Taslağı”nda; “Alım-Satım Amaçlı” olarak “Stoklar” grubunda gösterilen, “Kullanım Amaçlı” olarak “Maddi Duran Varlıklar” hesap grubunda gösterilen, “Yatırım Amaçlı” olarak “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” hesap grubunda gösterilen ve Satış Amaçlı” olarak “Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar” hesap grubunda izlenen “Gayrimenkuller” olarak 4 farklı hesap grubunda gösterilerek farklı amaçlara yönelik daha ayrıntılı bilgiler sunulmaktadır. Bu çalışmada, belirtilen farkların muhasebeleştirilmesi karşılaştırmalı olarak incelenerek ilgililerin istifadesine sunulmuştur.

KAYNAKÇA

- Dızman, Ş. (2018). *Genel Muhasebe*. Ekin Yayınevi.
- Erol, M., Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Ocak 2017, Sayı:12, s. 55-86.
- Gökgöz, A. (2015). Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 29, Sayı: 3, 459-477.
- Güney, S. (2018). Küreselleşmenin Finansal Raporlama Standartlarına Etkisi. *The Journal of Academic Social Science*. Yıl:6, Sayı: 78, Eylül 2018, s. 61-72
- <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10378/TFRS-2022-Seti> (Erişim Tarihi: 17.04. 2022)
- https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf (Erişim Tarihi: 17.04.2022).
- Kılınç, Y. (2016), Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ile Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(43), 1935-1946.
- Resmî Gazete (1992). *1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*. Resmî Gazete No: 21447 (M), Resmî Gazete Tarihi: 26/12/1992.
- Resmî Gazete (2011). *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu*. Resmî Gazete Sayı: 27846, Resmî Gazete Tarihi: 14/02/2011. Kabul Tarihi: 13/01/2011.
- Sağlam, N. (2000), Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme ve Geçici Vergi Dönemlerinde Uygulanması. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 16, Sayı 1, s. 105-127, 01.12.2000.