

IAS 40 yatırım amaçlı gayrimenkuller üzerine...

Ocak 2016 da IFRS 16 standardı, IAS 40 ın kapsamında önemli bir genişlemeye neden oldu. Artık yatırım amaçlı gayrimenkuller tanımı, sadece sahip olduğumuz değil, aynı zamanda kullanım hakkı varlığı şeklinde elimizde tuttuğumuz gayrimenkulleri de kapsayacak hale getirildi. Bu durum, belli bir süre için kiraladığımız bir gayrimenkulu kendimiz kullanmak yerine yatırım amaçlı değerlendirecek isek IAS 40 kapsamında muhasebe yapabileceğimiz anlamına geliyordu.

Hepimizin bildiği üzere, revize edilmiş yatırım amaçlı gayrimenkuller standardına göre artık, yatırım amaçlı gayrimenkulün tanımı, üzerinden kira geliri veya değer artış kazancı sağlamayı amaçladığımız kullanım hakkı varlıklarını da içesriyor.

Bu noktada, elimizde tuttuğumuz gayrimenkulün ya da gayrimenkul kullanım hakkının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği hususunun derin bir IFRS bilgi ve değerlendirmesi gerektirebileceğini vurgulamalıyız. Önümüzde, duruma göre devreye girebilecek IAS 2, IAS 16, IFRS 16, IFRS 3, IFRS 5 ya da IAS 40 gibi bir dizi standard söz konusu. Dolayısıyla gerçek hayatta, eksik ve yanlış değerlendirmeler sonucunda sıklıkla yanlış standarda göre muhasebe yapıldığını gözlemliyoruz.

Herşeyden önce dikkate alınması gereken ilk husus, elimizde tuttuğumuz gayrimenkul veya kullanım hakkının ne amaçla kullanılmakta olduğunu iyi değerlendirmemiz gerektiği. Örneğin, hizmet veya mal üretiminde ya da idari amaçlarla kendimiz kullanıyor isek bu gayrimenkulün veya kullanım hakkının IAS 40 kapsamına giremeyeceğini hemen söyleyebiliriz. Yine benzer şekilde, bu gayrimenkul veya kullanım hakkını, normal ticari faaliyetlerimizin bir parçası olarak satışa koyacak isek de IAS 40 muhasebesi yapamayacağız. IAS 40, bu gibi amaçlarla elde tutulan gayrimenkulleri veya kullanım hakkı varlıklarını 'sahibinin-işgal ettiği gayrimenkul' olarak tanımlıyor ve kapsam dışı bırakıyor.

Bir gayrimenkulümüzü ya da kullanım hakkı varlığımızı IAS 40 a göre muhasebe edebilmemiz için, öncelikle bu varlığı kira veya değer artış kazancı amacıyla elde tutmamız ve bu varlıktan kaynaklanan nakit akımlarının, elde tuttuğumuz diğer varlıkların nakit akımlarından bağımsız olması gerekiyor.

Dolayısıyla, kendi kullandığımız bir gayrimenkulu IAS 16 ya göre, kiracı sıfatıyla kendi kullandığımız gayrimenkulu ise IFRS 16 ya göre muhasebeleştirmeliyiz.

Konu buraya kadar net gibi görünmekle birlikte, işlerin karıştığı, değerlendirmenin derinleştiği durumlar hiç de az değil. Örneğin, sahip olduğumuz gayrimenkul veya kullanım hakkını, kullandırdığımız kiracılara destek ('ikincil') hizmetler veriyor isek IAS 40 kapsamından çıkar mıyız?

Örneğin, sahip olduğumuz bir 10 katlı binayı kiraya verip, kiracılarımıza bu binanın güvenlik ve bakım hizmetlerini para karşılığı kendimiz sağlıyor isek bu bina bizim için hala yatırım amaçlı gayrimenkul müdür?

Peki, satın aldığımız binayı otele çevirir ve otele aldığımız müşterilere bütün ihtiyaç duyduğu hizmetleri biz sağlar isek, bu bina da hala bizim için yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını sağlamakta mıdır?

Bu noktada IAS 40 ın bize söylediği en önemli kriter, verdiğimiz ilave hizmetlerin tutarının toplam kazancımız üzerindeki önemlilik düzeyi.

İlk bakışta, güvenlik ve bakım hizmetlerini sağladığımız bir apartmanı hala IAS 40 kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebe edebilirken, otele çevirdiğimiz binayı artık bu kapsamda muhasebe edemeyeceğimizi söyleyebiliriz.

Fakat, ikincil hizmetlerin toplam kazancımız içerisinde önemli boyutta olup olmadığı değerlendirmesi bazen çok sıkıntılı hale gelebilir. Örneğin, otele çevirdiğimiz binaya ilişkin verilmesi gereken hizmetleri de bir sözleşmeyle başka taraflara yüklersek, biz hala pasif yatırımcı konumunda kaldığımız için bu binayı yatırım amaçlı olarak muhasebe edemez miyiz? Yoksa, otel operasyonu gerçekleştirdiğim ve bu operasyon gelirlerindeki dalgalanmalardan doğrudan ben etkilendiğim için sadece günlük operasyonları outsource etmiş bir otel işletmecisi konumundayım ve dolayısıyla bu bina artık benim için bir yatırım amaçlı gayrimenkul değil midir? Yoksa artık bir 'işletme' satın aldığım için IFRS 3 ün kapsamına mı giriyorum?

Bu gibi durumlarda IAS 40 değerlendirmeyi bize bırakıyor. Fakat, bir sonuca varmamızı sağlayan değerlendirme kriterlerimizi de finansal raporlarımızda detaylı şekilde anlatmamızı şart kılıyor. Bu nedenle, her işletmenin, kendi 'yatırım amaçlı gayrimenkul' kriterlerini oluşturması ve gerçekleştirdiği tüm faaliyetlerde IAS 40 muhasebesine yönelik olarak bu kriterleri tutarlı olarak uygulaması büyük önem arz ediyor.