



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

UMS® 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

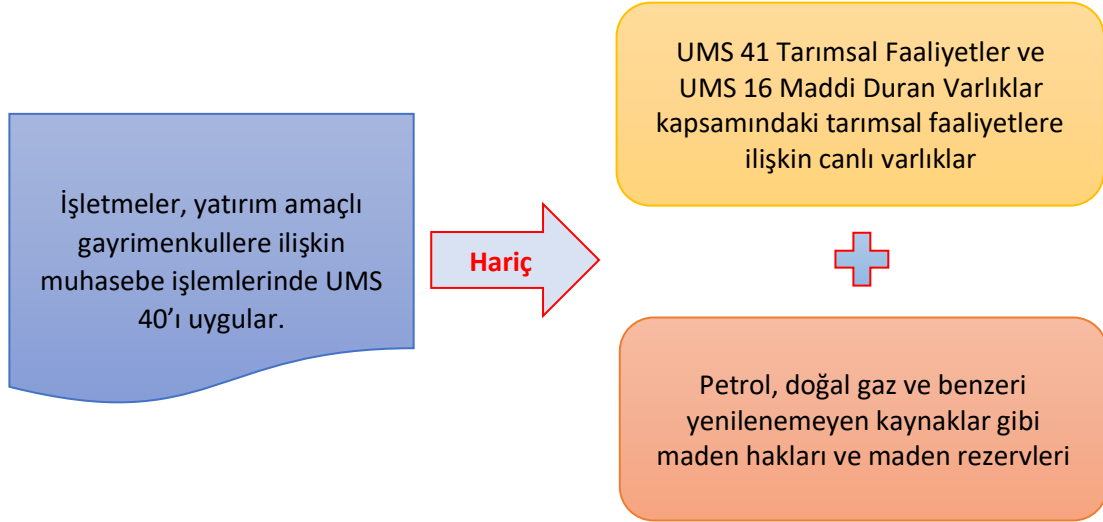
© Copyright 2021, Istanbul University

UMS® 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

KAPSAM VE TEMEL TANIMLAR

Şekil 1'de gösterildiği gibi, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, maden hakları ve maden rezervleri hariç olmak üzere, işletmeler, yatırım amaçlı gayrimenkullerinin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklanmasında UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkulleri standardını uygular (UMS 40.4).

Şekil 1. UMS 40'ın kapsamı



Yatırım amaçlı gayrimenkul ile sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul arasındaki ayırım, UMS 40'ın uygulanmasında kritik öneme sahiptir (Şekil 2). Standartta (UMS 40.5) tanımlandığı şekliyle yatırım amaçlı gayrimenkuller, (a) mal veya hizmetlerin üretiminde veya tedarikinde ya da idari amaçlarla kullanılmaktan veya (b) olağan iş akışı içinde satmaktan ziyade kira geliri, sermaye kazancı veya her ikisini elde etmek amacıyla, sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkuldür (arazi veya bina veya binanın bir kısmı veya her ikisi).

Şekil 2. Yatırım amaçlı gayrimenkul veya sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul (UMS 40.7)

Yatırım amaçlı gayrimenkul	Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul
kira geliri veya sermaye kazancı veya her ikisini de elde etmek için elde tutulur; işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız olarak nakit akışları yaratırlar	mal veya hizmet üretiminde veya tedarikinde kullanılmak veya idari amaçlarla kullanılmak üzere elde tutulurlar; sadece gayrimenkulle değil, aynı zamanda üretim veya tedarik sürecinde kullanılan diğer varlıklarla da ilişkilendirilebilen nakit akışları yaratırlar

Yukarıda tanımlanan kavramları dikkate alarak aşağıdaki varlıkları sınıflandırınız.

Varlık	Sınıflandırma	Uygulanabilir Standart
Faaliyet kiralaması kapsamında kiraya verilecek bir bina veya arazi	Yatırım amaçlı gayrimenkul	UMS 40
İşletme tarafından, işletme faaliyetlerini yürütmek için kullanılan bir bina	Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul	UMS 16
Olağan iş akışı içinde, geliştirme ve yeniden satış için edinilen bir bina	Stok/Ticari Mal	UMS 2
Uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arazi ve binalar	Yatırım amaçlı gayrimenkul	UMS 40
Gelecekte kiralamak veya sermaye kazancı elde etmek için inşa edilen bir bina	Yatırım amaçlı gayrimenkul	UMS 40
Olağan iş akışı içinde gelecekte satılmak üzere inşa edilen bir bina	Stok/Mamüller	UMS 2
İşletmenin çalışanları tarafından kullanılan bir bina	Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul	UMS 16
Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş bir arazi (bu tür gayrimenkuller, sermaye kazancı için elde tutuluyor olarak kabul edilir)	Yatırım amaçlı gayrimenkul	UMS 40

Aşağıdaki varlıklara sahip olan bir işletmeyi ele alalım:

- olağan iş akışı içinde satılması planlanan bir gayrimenkul,
- bir müşteriye satmak için inşa edilen bir gayrimenkul,
- işin olağan akışı içinde kullanılan bir gayrimenkul,
- sahip olunan ve üçüncü kişilere kiralandığı bir gayrimenkul.

Bu varlıklardan hangisi/hangileri yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılacaktır?

İşletmen, yalnızca sahip olduğu ve üçüncü kişilere kiralandığı gayrimenkulü yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmalıdır.

MUHASEBELEŞTİRME

Varlıklara ilişkin genel muhasebeleştirme kriterlerine uygun olarak, sahip olunan bir yatırım amaçlı gayrimenkul, yalnızca ve yalnızca aşağıdaki durumlarda varlık olarak muhasebeleştirilir (UMS 40.16):

(a) Yatırım amaçlı gayrimenkulle ilişkili gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye akışının muhtemel olması; ve

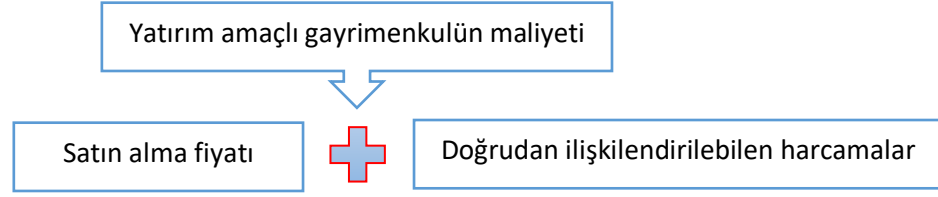
(b) Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

ÖLÇME

1. Muhasebeleştirme sırasında ölçme

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk muhasebeleştirilmeleri sırasında, işlem maliyetleri dahil olmak üzere maliyet bedeliyle ölçülür. Satın alınan bir yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti Şekil 3'te gösterildiği gibi belirlenir.

Şekil 3. İlk muhasebeleştirme sırasında yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin belirlenmesi



Satın alma ile doğrudan ilgili harcamalar, yasal hizmetler için ödenen mesleki ücretler, gayrimenkul transfer vergileri ve diğer işlem maliyetleri gibi, gayrimenkulün, yönetimin amaçladığı şekilde kullanılabilir hale getirilmesi için katılan tüm maliyetleri içerir.

Örneğin, bir işletmenin, yerel bir hipermarkete otopark olarak kiralamak amacıyla bir arsayı 50.000 TL'ye satın aldığı bir durumu düşünelim. Sözleşme, noter tarafından arsa bedelinin %5'i oranında bir ücret karşılığında düzenlenmiş ise ve gayrimenkulün devri için işlem tutarının %10'u kadar vergi ödenmiş ise arsanın işletme tarafından yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirileceği başlangıç değeri aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\begin{aligned} \text{Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti} &= \text{Satın alma fiyatı} + \text{Noter ücreti} + \text{Ödenen vergi} = \\ &= 50.000 + (0,05 \times 50.000) + (0,10 \times 50.000) \\ &= 57.500 \text{ PB.} \end{aligned}$$

Başlangıç maliyeti, ilk tesis maliyetlerini, anormal atıkları, yatırım amaçlı gayrimenkulün planlanan doluluk düzeyine ulaşmasından önce oluşan işletme zararlarını içermemelidir (UMS 40.23).

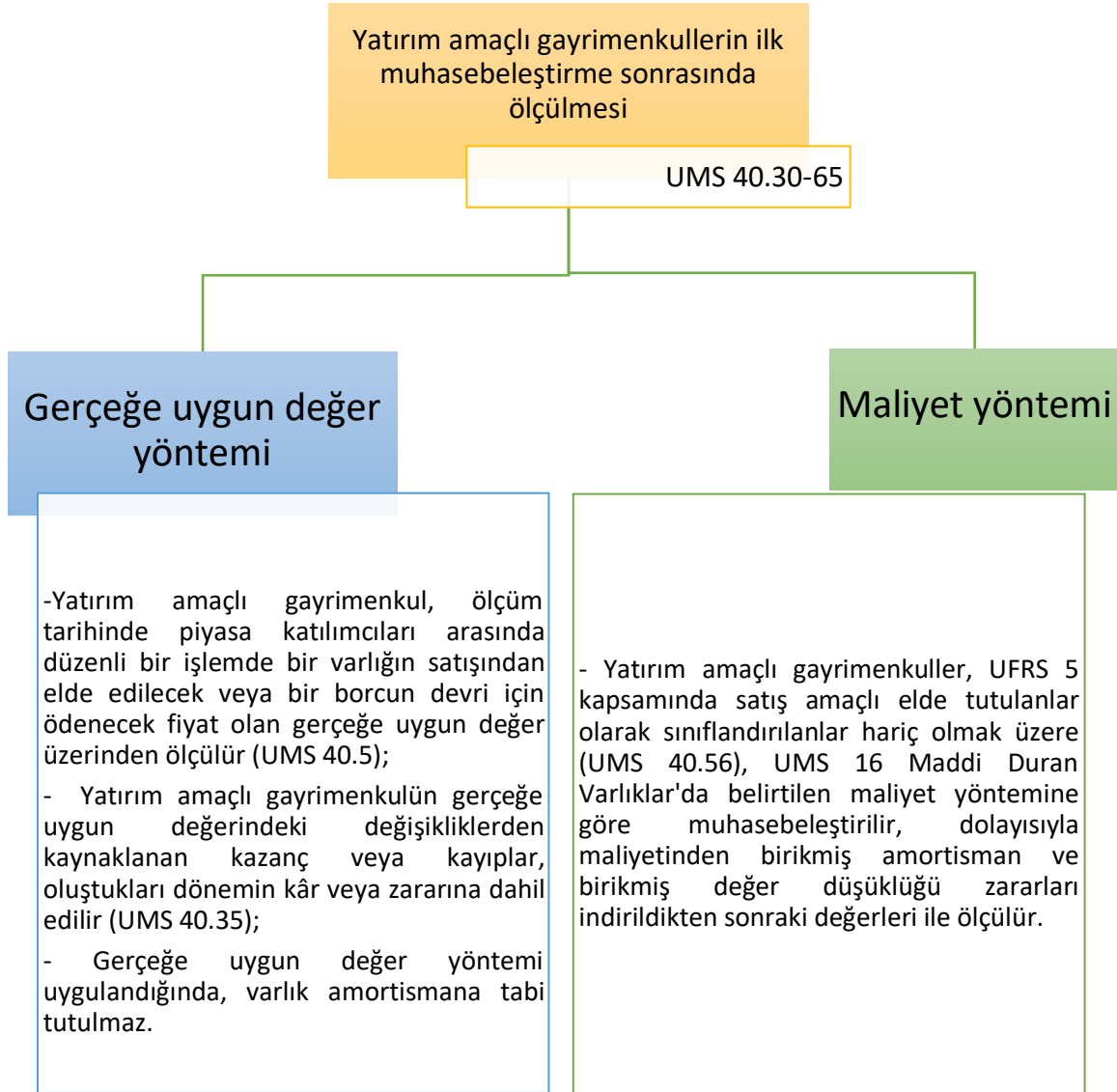
2. Muhasebeleştirme sonrasında ölçme

UMS 40 uyarınca işletmeler, yatırım amaçlı gayrimenkullerinin ilk defa finansal tablolara alınmasından sonraki ölçümü için gerçeğe uygun değer yöntemi ile maliyet yöntemi arasında seçim yapabilirler (UMS 40.30). Seçim yapılırken ekonomik koşullara en uygun model seçilmeli, seçilen muhasebe politikası işletmenin tüm yatırım amaçlı gayrimenkulleri için uygulanmalıdır.

UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar, muhasebe politikasında gönüllü bir değişikliğin, finansal tabloların; işlemlerin, diğer olayların veya koşulların işletmenin finansal durumu, finansal performansı veya nakit akışları üzerindeki etkileri hakkında daha güvenilir ve daha ihtiyaca uygun bilgi sağlaması durumunda yapılabileceğini belirtir. Gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine geçişin daha uygun bir sunumla sonuçlanması pek olası değildir (UMS40.31).

Her bir model için uygulanan muhasebe işlemleri ve prosedürleri Şekil 4'te sunulmuştur.

Şekil 4. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirme sonrasında ölçümü



Örneğin, Tropical Sights Ltd. Şti, 01.02.2020 tarihinde yatırım amaçlı gayrimenkul olarak bir varlığı 100.000 PB'ye satın almıştır. Tropical Sights, varlığın gerçeğe uygun değerini 31.12.2020 tarihinde 150.000 PB ve 31.12.2021 tarihinde 80.000 PB olarak belirlemiştir. İşletme, yatırım amaçlı gayrimenkullerini UMS 40 uyarınca gerçeğe uygun değerleriyle ölçüyorsa, varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler işletmenin finansal tablolarında nasıl sunulmalıdır? Gerçeğe uygun değerdeki değişiklikler, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesinden kaynaklanan değer düzeltmeleri olarak ilgili yılın kâr veya zararına dahil edilir. Spesifik olarak, Tropical Sights, 31.12.2020 tarihinde bu yatırımların gerçeğe uygun değerlemesinden 50.000 PB'lik bir kazanç ve 31.12.2021 tarihinde 70.000 PB'lik zarar muhasebeleştirecektir.

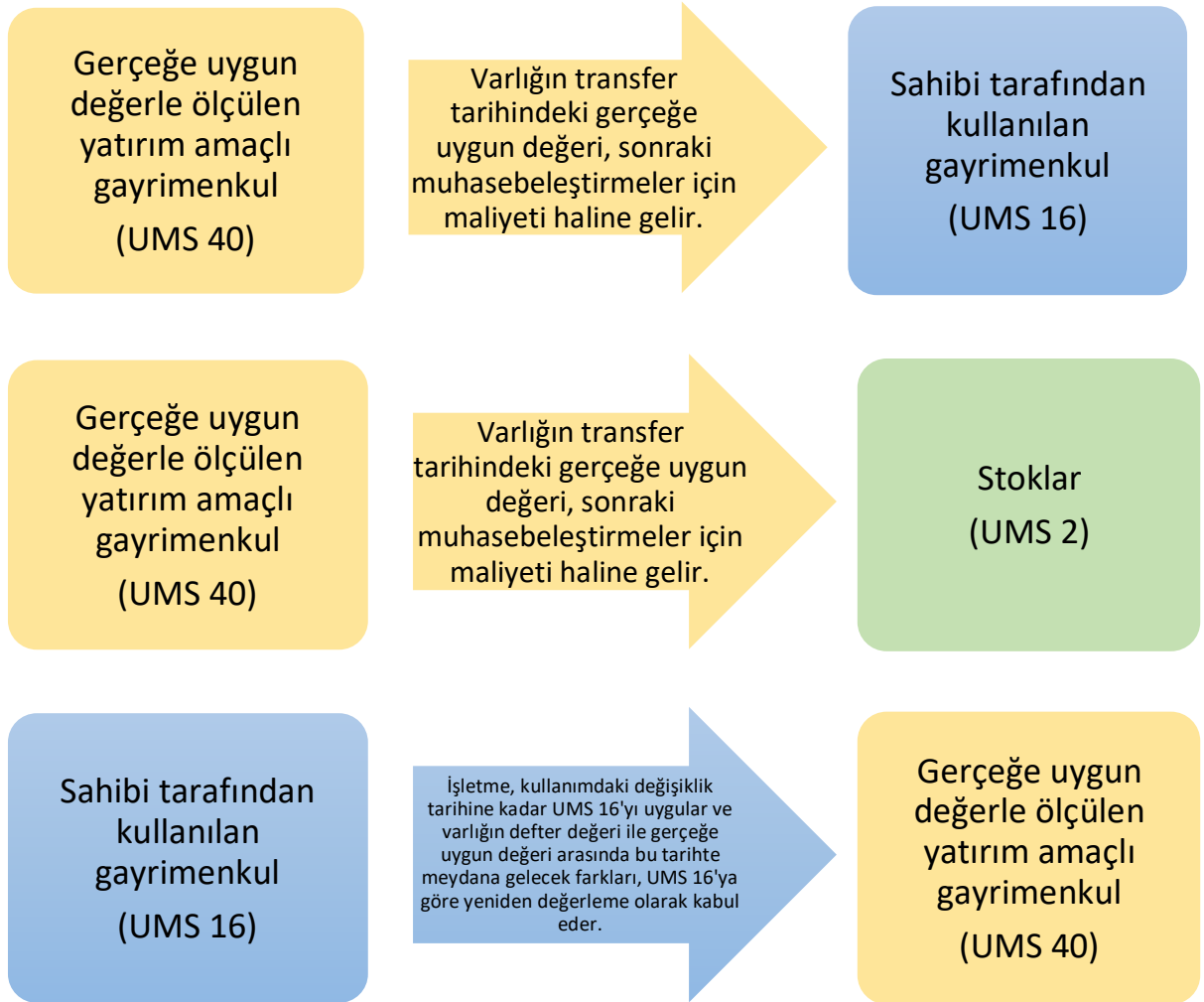
Hook Ltd. Şti'nin 15.01.20X1 tarihinde 200.000 PB karşılığında yatırım amaçlı gayrimenkul satın aldığı durumu ele alalım. 31.12.20X1 tarihinde Hook LTD. Şti, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerini 225.000 PB olarak belirlemiştir. UMS 40 uyarınca, varlığın değeri gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülmektedir. Hook LTD. ŞTİ. , 31.12.20X1 tarihinde gerçeğe uygun değerdeki değişiklikten kaynaklanan kazancı muhasebeleştirecek ve bu değişikliği aşağıdaki şekilde kaydedecektir:

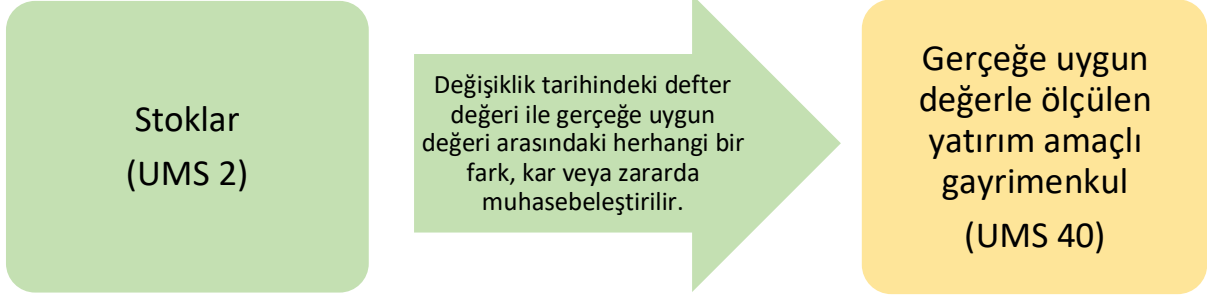
Yatırım amaçlı gayrimenkuller	25.000
Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen gelir ve kazançlar	25.000

3. Transferler

UMS 40'a göre, yatırım amaçlı gayrimenkuller sınıfına veya yatırım amaçlı gayrimenkuller sınıfından yapılan transferler, yalnızca kullanımda bir değişiklik olduğunda yapılmalıdır. Kullanımda böyle bir değişiklik, gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına uyması veya karşılamaması durumunda ve kullanımdaki değişikliğin bir kanıtı olduğunda meydana gelir (UMS 40.57) (bkz. Şekil 5).

Şekil 5. Yatırım amaçlı gayrimenkuller sınıfına veya yatırım amaçlı gayrimenkuller sınıfından yapılan transferler





Örneğin, Temizlik Hizmetleri Ltd. Şti., 31.12.2019 tarihi itibarıyla işletmenin idari amaçları için kullanılan bir binaya sahiptir. Binanın maliyeti 175.000 PB'dir ve birikmiş amortismanı 25.000 PB'dir. Aynı tarihte, işletme yönetimi binayı kiralamaya karar vermiştir ve binanın gerçeğe uygun değeri 180.000 PB olarak belirlenmiştir. 31.12.2021 tarihinde varlığın gerçeğe uygun değeri 160.000 PB'dir. Bu değişiklikler işletmenin finansal tablolarına nasıl yansımalıdır?

Transfer tarihinde (31.12.2019), varlığın UMS 16'ya göre belirlenen defter değeri (150.000 PB) ile gerçeğe uygun değeri (180.000 PB) arasındaki fark, yeniden değerlendirme (30.000 PB yeniden değerlendirme fazlası) olarak muhasebeleştirilir. Bu tarihten sonra, UMS 40 ilkeleri uygulanır ve varlığın ilk muhasebeleştirildiği tutar 180.000 PB olarak kabul edilir. UMS 40'taki gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması durumunda, 31.12.2021 tarihinde, yatırım amaçlı gayrimenkul finansal durum tablosunda 160.000 PB olarak raporlanır ve yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesinden kaynaklanan 20.000 PB tutarında zarar, kâr veya zarar tablosunda raporlanır.

Şimdi de, üçüncü kişilere kiralanmış yatırım amaçlı bir gayrimenkule (bir ofis binası) sahip olan General Rentals Ltd. Şti. örneğini de ele alalım. 31.12.20X2'de General Rentals Ltd. Şti'nin yöneticileri bu binayı idari amaçlarla kullanmaya karar vermiştir. 31.12.20X1 tarihinde binanın gerçeğe uygun değeri 22.000 PB ve 31.12.20X2 tarihinde 22.500 PB olarak belirlenmiştir. 31.12.20X1 tarihinde yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değeri 20.000 PB'dir. Kullanım değişikliğinin meydana geldiği tarihte, binanın tahmini faydalı ömrünün 20 yıl olduğu tahmin edilmiştir.

Bu bilgilere göre, işletme, 20X1 ve 20X2 finansal yıllarında gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkulünün muhasebe işlemlerini UMS 40'a göre yapacaktır. 31.12.20X2 tarihinde, bina, yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak yeniden sınıflandırılacaktır (UMS 40'tan UMS 16'ya değişiklik). 01.01.20X3 tarihinden itibaren, bina işletmenin kendi kullanımı için elde tutulacak ve maliyetinden, UMS 16 Maddi duran varlıklara göre, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklükleri indirilerek değerlendirilecektir.

Sonuç olarak, General Rentals Ltd. Şti.'nin mali tabloları aşağıdaki şekilde etkilenecektir:

31.12.20X1'de yatırım amaçlı gayrimenkulün 22.000 PB olarak gerçeğe uygun değerle değerlendirilir (UMS 40'a göre):

Varlığın defter değeri 20.000 PB ve gerçeğe uygun değeri 22.000 PB olduğundan, varlığın değerinin 2.000 PB artması gerekir. Yevmiye kaydı:

Yatırım amaçlı gayrimenkuller	/	2.000	
Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen gelir ve kazançlar	/	2.000	2.000

31.12.20X2'de yatırım amaçlı gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak yeniden sınıflandırılması (UMS 40'tan UMS 16'ya geçiş):

UMS 40'a göre, binanın kullanım değişikliği tarihindeki gerçeğe uygun değeri, gayrimenkulün yeni sınıfındaki tahmini maliyetidir. Dolayısıyla, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulün tahmini maliyeti 22.500 PB'dir (yeni gerçeğe uygun değer). Varlığın transferinden önceki defter değeri 22.000 PB (önceki gerçeğe uygun değeri) olduğundan, işletmenin varlığın değerini 500 PB daha arttırması ve ardından varlığı UMS 16 kapsamındaki gayrimenkuller sınıfına transfer etmesi gerekmektedir. Bu durumda yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

Binalar	22.500	
Yatırım amaçlı gayrimenkuller		22.000
Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen gelir ve kazançlar		500

31.12.20X3 tarihinde işletme, UMS 16'ya göre bir yıllık kullanım için binanın yıllık amortismanını muhasebeleştirir. Bina'nın yıllık amortismanı = Defter değeri / Faydalı ömür = 22.500 / 20 = 1.125 PB'dir.

Genel Yönetim Giderleri	1.125	
Birikmiş Amortismanlar		1.125

FINANSAL DURUM TABLOSUNDAN ÇIKARMA

Bir yatırım amaçlı gayrimenkul, elden çıkarıldığında veya kalıcı olarak kullanımdan çekildiğinde ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediğinde finansal durum tablosundan çıkarılır (UMS 40.66).

Yatırım amaçlı gayrimenkulün kullanımdan kaldırılmasından veya elden çıkarılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıplar, net elden çıkarma tahsilatları ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir ve kullanımdan kaldırıldığı veya elden çıkarıldığı dönemde (UFRS 16'nın, satış ve geri kiralama işlemlerinde aksini öngörmemesi durumunda) kâr veya zarara dahil edilir (UMS 40.69).

31.12.2021 tarihinde, kiralama amacıyla bir garaj elinde bulunduran bir işletmenin durumunu ele alalım. Varlık UMS 40'a göre yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmış ve 20.000 PB tutarında gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmüştür. 25.01.2022 tarihinde, kiracı ile sözleşmesi sona erdiği ve garaj artık kullanılamayacağı için, işletme, gayrimenkulün kullanımdan kaldırılmasına karar vermiştir. İşletme, garajın elden çıkarılmasını aşağıdaki şekilde kaydedecektir:

Yatırım amaçlı gayrimenkullerden kaynaklanan gider ve zararlar	20.000	
Yatırım amaçlı gayrimenkuller		20.000

AÇIKLAMA

UMS 40'da, yatırım amaçlı gayrimenkuller için yapılması gereken açıklamalara yer verilmiştir. Bunlar Şekil 6'da görüldüğü gibidir.

Şekil 6. Yatırım amaçlı gayrimenkuller için açıklama hükümleri

Hem gerçeğe uygun değer hem de maliyet yöntemi (UMS 40.74-75)	Gerçeğe uygun değer yöntemi (UMS 40.76-78)	Maliyet yöntemi (UMS 40.79)
<p>gerçeğe uygun değer yönteminin mi yoksa maliyet yönteminin mi uygulandığı;</p> <p>yatırım amaçlı gayrimenkulü sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden ve normal iş akışı içinde satış için elde tutulan gayrimenkulden ayırt etmek için kullanılan kriterler;</p> <p>gerçeğe uygun değer, bağımsız bir sertifikalı değerlendirme uzmanı tarafından yapılan bir değerlemeye dayanıp dayanmadığı;</p> <p>kira gelirleri, doğrudan faaliyet giderleri ve kar veya zararda muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değerdeki kümülatif değişiklikler için kar veya zararda muhasebeleştirilen tutarlar.</p>	<p>daha önceki açıklamalara ek olarak (UMS 40.75), yatırım amaçlı gayrimenkulün dönem başı ve dönem sonundaki defter değerleri arasındaki mutabakat.</p>	<p>daha önceki açıklamalara ek olarak (UMS 40.75), kullanılan amortisman yöntemi; yararlı ömürleri ve kullanılan amortisman oranları dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ve birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararları;</p> <p>yatırım amaçlı gayrimenkulün dönem başı ve dönem sonundaki defter değerleri arasındaki mutabakat.</p> <p>yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri.</p>

ÖRNEK

Green Developers Co., binaların satın alınması ve yeniden satışı alanında faaliyette bulunmaktadır. 31.12.20X1 tarihinde, binalarının defter değeri 3.000.000 PB ve net gerçekleştirilebilir değeri 2.800.000 PB'dir. 01.07.20X2 tarihinde, Green Developers Co. yönetimi binalarının yarısını satmamaya, kiralama amacıyla kullanmaya karar verir. Yeniden sınıflandırılan binaların kullanım şeklindeki değişikliğin olduğu tarihteki gerçeğe uygun değeri 1.750.000 PB ve 31.12.20X2 tarihinde 1.600.000 PB'dir.

Bu olayları hem 20X1 hem de 20X2 için analiz edin ve bu olayların işletmenin finansal tabloları üzerindeki etkisini belirleyin.

Çözüm

İşletmenin ana faaliyet konusu bina ticareti olduğundan, bunların muhasebeleştirilmesinde UMS 2 esas alınır ve ticari mal olarak sınıflandırılırlar. Dolayısıyla Green Developers Co., kullanım şeklinin değiştiği tarihten önce UMS 2'yi, binalar yatırım amaçlı gayrimenkul olarak yeniden sınıflandırıldığında UMS 40'ı uygulayacaktır.

- 1) 31.12.20X1 Bina stoklarının finansal durum tablosunda değerlendirilmesi (UMS 2'ye göre)

Ticari mallar, 31.12.20X1 tarihinde finansal durum tablosunda maliyeti ile net gerçekleştirilebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Bu durumda, 3.000.000 PB ile 2.800.000 PB'den düşük olanıyla, 2.800.000 PB ile değerlendirilir. Maliyetleri net gerçekleştirilebilir değerini aştığı için, stoklar 200.000 PB azaltılır.

Stok değer düşüklüğü karşılık gideri	200.000	
Stok değer düşüklüğü karşılığı		200.000

- 2) 01.07.20X2 Ticari mal stokunun yarısının (UMS 2) yatırım amaçlı gayrimenkullere (UMS 40) aktarılması.

Yeniden sınıflandırılan binalar, gerçeğe uygun değeri olan 1.750.000 PB ile yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilir. Aynı zamanda, ticari mallar maliyetlerinin yarısı kadar, yani 1.500.000 PB azalır. Aradaki 250.000 PB fark, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesinden elde edilen kazançtır.

Yatırım amaçlı gayrimenkul	1.750.000	
Ticari mallar		1.500.000
Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen gelir ve kazançlar		250.000

- 3) 01.07.20X2 transfer edilen ticari mal için, daha önce kaydedilen değer düşüklüğü düzeltilmesinin ½'si artık geçerli değildir, bu nedenle 200.000/ 2= 100.000 PB'lik kısmı iptal edilecektir.

Stok değer düşüklüğü karşılığı	100.000	
Stoklarla ilgili konusu kalmayan karşılıklar		100.000

- 4) 31.12.20X2 Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlendirilmesi (UMS 40)

Defter değeri	1.750.000 PB
<u>Gerçeğe uygun değer</u>	<u>1.600.000 PB</u>
Varlığın değerindeki düşüş	150.000 PB

Yatırım amaçlı garrimenkullerden kaynaklanan gider ve zararlar	150.000	
Yatırım amaçlı gayrimenkuller		150.000

Bu olayların, işletmenin finansal tablolarındaki açıklamalar açısından etkisi aşağıdaki gibidir (yalnızca etkilenen kalemler gösterilmektedir):

- 20X1 yılı için:

31.12.20X1 tarihli finansal durum tablosu

	Tutar (PB)
Dönen Varlıklar	
<i>Stoklar</i>	
Ticari Mallar ^(*)	2.800.000
[...]	

^(*) Defter değeri = Maliyet bedeli– Değer düşüklüğü düzeltmeleri = 3.000.000 – 200.000 = 2.800.000 PB

31.12.20X1 tarihli kâr veya zarar tablosu

	Tutar (PB)
[...]	
Giderler	
Stok değer düşüklüğü karşılık gideri	200.000
[...]	

- 20X2 yılı için

31.12.20X2 tarihli finansal durum tablosu

	Tutar (PB)
Dönen Varlıklar	
<i>Stoklar</i>	
Ticari Mallar ^(*)	1.400.000
[...]	
Duran Varlıklar	
[...]	
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ^(**)	1.600.000
[...]	

^(*) Defter değeri = maliyet bedeli– değer düşüklüğü düzeltmeleri = 1.500.000 – 100.000 = 1.400.000 PB
(20X2'de binaların sadece yarısı ticari mal olarak sınıflandırılmıştır)

^(**) UMS 40'a göre gerçeğe uygun değeri ile ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller

31.12.20X2 tarihli kâr veya zarar tablosu

	Tutar (PB)
Gelirler	
Stoklarla ilgili konusu kalmayan karşılıklar	100.000
Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen gelir ve kazançlar	250.000
[...]	
Giderler	
Yatırım amaçlı gayrimenkullerden kaynaklanan gider ve zararlar	150.000
[...]	