



TFRS 16 Kiralamalar Standardı Çerçevesinde Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi (Accounting of Rental Transactions within the Framework of TFRS16 Leases)

Ahmet Gökgöz^a

^a Assoc.Prof.Dr., Independent Scholar, ahmetgokgoz83@gmail.com

Anahtar Kelimeler

TFRS 16, Kiralamalar, Muhasebe.

İel Sınıflandırması

M40, M41, M49.

Özet

İşletmeler faaliyetlerine devam edebilmesi için ihtiyaç duydukları varlıklarını satın alma yoluyla edinebildikleri gibi kiralama yoluyla da edinebilirler. Varlığı satın almak için gerekli fona sahip olmayan veya sahip oldukları fonları bir varlığa bağlamak istemeyen işletmeler, varlığı satın alma yerine kiralama yoluyla elde etme yoluna gitmektedirler.

Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı çerçevesinde yapılmaktaydı. Ancak TFRS 16 Kiralamalar Standardı'nın yayınlanması ile birlikte TMS 17 yürürlükten kaldırılmış, kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde TFRS 16 Standardı hükümleri geçerli olmuştur. TFRS 16'nın getirdiği en önemli yenilik faaliyet kiralamaları ile elde edilen varlık ve yükümlülüklerin bilançoya alınması gerekliliğidir. Bu çalışmanın amacı TFRS 16 Kiralamalar Standardı çerçevesinde; kiracı ve kiraya veren açısından kiralama işlemlerinin nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamaktır.

Keywords

TFRS 16, Leases, Accounting.

İel Classification

M40, M41, M49.

Abstract

In order to operate, firms can acquire the necessary properties by leasing method as well as buying them. The companies those do not choose spending their funds on an asset or the firms which are lack of sufficient amount of funds prefer leasing process.

Accounting of rental transactions were held due to Turkish Accounting Standards TAS 17 Leasing Standard. Meanwhile The Turkish Financial Reporting Standards TFRS 16 Leases Standard is published and TAS 17 is repealed simultaneously. Then TFRS 16 principles are ruled to operate the rental transactions. The most important improvement by TFRS 16 is the necessity of indicating the operating leases within the balance sheet. The aim of the study is explaining the accounting of leasing process due to leaser and lessee within the framework of TFRS 16 Leases Standard.

1. Giriş

İşletmeler, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün sona ermemesi, faaliyetlerine devam edebilmesi ve birincil amacı olan kâr elde edebilmesi için kısa vadeli veya uzun vadeli varlıklara ihtiyaç duymaktadır. Türk Dil Kurumu Sözlüğüne göre Varlık; var olma durumu, mevcudiyet, para, mal, mülk, zenginlik, değerli şey gibi anlamlara gelmektedir. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de Varlık; geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynak olarak tanımlanmıştır (Kavramsal Çerçeve, md. 4.3). Varlıklar, işletmenin amaçlarını yerine getirmesi için gerekli olan mevcutları ve alacaklarının toplamından oluşmaktadır. İşletmenin varlık yapısı ne kadar güçlü olursa amaçlarını yerine getirmede o ölçüde başarılı olabilecek ve yaşamını devam ettirmede sorun yaşamayacaktır. Onun için bir işletme değerlendirilirken işletmenin varlıklarını gösteren “aktif büyüklük” önemli bir değerlendirme ölçüsü olarak dikkate alınmaktadır.

İşletmeler, faaliyetlerini devam ettirebilmek için gerekli olan varlıklarını, “satın alma” veya “kiralama” olmak üzere iki yolla elde edebilmektedirler. Varlığı satın almak için gerekli fona sahip olmayan veya sahip oldukları fonları bir varlığa bağlamak istemeyen işletmeler, varlığı satın alma yerine kiralama yoluyla elde etme yoluna gitmektedirler. Bazı durumlarda da varlığı kiralamak, satın almaktan daha cazip olmaktadır. İşletmeler, varlıklarını satın alma yerine kiralamayı tercih ederek önemli miktarda finansman elde edebilmektedirler.

Kiralama; bir bedel karşılığında, bir varlığın (dayanak varlık) kullanım hakkını, belirli bir süre için devreden bir sözleşme veya sözleşmenin bir parçası olarak tanımlanmaktadır. Kiralamalar temel olarak “finansal kiralama” ve “faaliyet kiralaması” olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Finansal kiralama; dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredildiği kiralamalardır. Faaliyet kiralaması ise; dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmediği kiralamalardır (TFRS 16, Ek.A).

Kiralama sözleşmelerine genel olarak maddi duran varlık olarak ifade edilen sabit kıymetlere ciddi miktarda ihtiyaç duyan imalat işletmeleri, hizmet sunumu yapan havayolu şirketleri gibi işletmelerde yaygın olarak karşılaşılmaktadır. Finansal kiralamalar yaygın olarak şirketler tarafından tercih edilse de bazı sektörlerde faaliyet kiralamaları önemli miktarlara ulaştığı gözlenmektedir.

Türkiye’de kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi incelendiğinde; TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde finansal kiralama sonucunda edinilen varlık ile bunlara ilişkin borçlar finansal durum tablosunda raporlanması mümkün iken faaliyet kiralaması ile edinilen varlık ve bunlara ilişkin borçların finansal durum tablosunda raporlanması mümkün değildir. Finansal kiralama işleminin sonuçları bilançoda izlenebilir iken faaliyet kiralamasının sonuçlarına bilançoda yer verilmeyip, şirketler tarafından önemli miktarlara ulaşan faaliyet kiralamaları bilanço dışı bırakılarak faaliyet kiralamasına ilişkin riskler bilanço dışı bırakılmaktadır. Söz konusu bu durum ciddi olarak eleştirilmekteydi. Muhasebe literatüründeki ve uygulamacıları arasındaki eleştiriler standart yapıcılar tarafından dikkate alınarak, 31.12.2018 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere TFRS 16 Kiralamalar Standardı 16 Nisan 2018 tarihinde 29826 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girdi. TFRS 16 Kiralamalar Standardı’na göre, kiracılar açısından, faaliyet kiralamalarının da aynen finansal kiralama işlemlerinde olduğu gibi bilançoda raporlanması mümkün hale geldi.

Bu çalışmanın amacı TFRS 16 Kiralamalar Standardı çerçevesinde; kiracı ve kiraya veren açısından kiralama işlemlerinin nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamaktır. Çalışmanın amacına zemin oluşturması açısından öncelikle, kiralama işlemlerini düzenleyen önceki standart metni olan TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı ile TFRS 16 Kiralamalar Standardı karşılaştırılarak TFRS 16 Kiralamalar Standardı’nın getirdiği yenilikler ortaya konulacaktır.

2. TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı ile TFRS 16 Kiralamalar Standardı’nın Karşılaştırması

TFRS 16 Kiralamalar Standardı yürürlüğe girmeden önce kiralamalara ilişkin muhasebeleştirme ve sunum TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı’na göre yapılmaktaydı. TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardına göre kiralamalar; kiracı ve kiraya veren açısından “faaliyet kiralaması” ve “finansal kiralama” olmak üzere ikiye ayrılarak işleme tabi tutulmuştur. Finansal kiralama işlemleri, kiralama süresinin başlangıcında kiralamaya konu varlığın gerçeğe uygun değeri veya asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden kiracının finansal durum tablosunda varlık ve borç olarak sunulması gerekmektedir. Dönem sonunda ise, finansal kiralamadan kaynaklanan faiz ve kiralamaya konu varlık için ayrılan amortisman kapsamlı kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna gider olarak yansıtılmaktadır (TMS 17, md.20,25,27). Kiraya

veren açısından da finansal kiralamadan kaynaklanan alacaklar ile bunların dönemsel faizleri ertelenmiş faiz gelirleri olarak finansal durum tablosunda sunulması gerekmektedir. Dönem sonunda ise, finansal kiralamadan kaynaklanan hasılat ile ertelenmiş faiz gelirlerinin döneme isabet eden kısımları kapsamlı kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna, gelir olarak yansıtılmaktadır.

TMS 17'ye göre faaliyet kiralamalarında, kiralama işlemi sonucunda elde edilen varlıklar ile kiralama işleminden kaynaklanan borçların, kiracı açısından finansal durum tablosunda sunulması mümkün olmamaktadır. Kira ödemeleri ise dönemler itibariyle kira süresi boyunca kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna, gider olarak yansıtılmaktadır. Yine kiraya veren açısından da kira işleminden kaynaklanan alacakların finansal durum tablosunda raporlanması söz konusu değildir. Sadece dönemler itibariyle, kiralama gelirleri kira süresi boyunca kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna gelir olarak raporlanması yapılmaktadır.

TFRS 16 Kiralamalar Standardı'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte kiracı açısından; "finansal kiralama" ve "faaliyet kiralaması" ayrımına son verilmiş ve bütün kiralamaların finansal durum tablosundan sunulması zorunluluğu getirilmiştir. Ancak kiraya veren açısından; "finansal kiralama" ve "faaliyet kiralaması" sınıflaması devam etmekte, finansal kiralamanın sonuçları finansal durumu tablosunda sunulurken faaliyet kiralamasının sonuçları finansal durum tablosunda sunulması mümkün olmamaktadır. TFRS 16 Standardı kiraya veren açısından muhasebeleştirme ve raporlama bağlamında TMS 17'den farklı bir uygulama getirmemektedir.

TFRS 16 Standardı'nın kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna bakan yönüyle giderlerin sunulması anlamında yenilikler getirmiştir. TMS 17 Standardı'nda kiracı açısından kiralamaya ilişkin giderler faaliyet gideri olarak sunulurken, TFRS 16 Standardı kapsamında kira giderleri, faiz gideri ve amortisman gideri olarak sunumu söz konusudur.

TMS 17 ile TFRS 16'nın muhasebeleştirme ve sunum bağlamında özet olarak farklarına değindikten sonra, TFRS 16 Standardı kapsamında kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ayrıntılı olarak irdelenerek TMS 17 ile farkı detaylı bir şekilde temellendirilmiş olacaktır.

3. TFRS 16 Kiralamalar Standardı Çerçevesinde Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

TFRS 16 Kiralamalar Standardın amacı, kiracı ve kiraya verenlerin kiralamalarının finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklamasına ilişkin ilkeleri belirleyerek, kiralama işlemlerinin gerçeğe uygun bir biçimde gösterilmesi ve ihtiyaca uygun bilgiler sunulmasını sağlamaktır (TFRS 16, md.1).

TFRS 16'ya göre kiralama; bir bedel karşılığında, bir varlığın (dayanak varlık) kullanım hakkını, belirli bir süre için devreden bir sözleşme veya sözleşmenin bir parçası olarak tanımlanmaktadır. Kiralamalar bir sözleşmeye bağlı olarak ortaya çıkmakta olup "kiracı" ve "kiraya veren" olmak üzere iki tarafı bulunmaktadır. Kiracı; bedeli karşılığında, belirli bir süre için dayanak varlığın kullanım hakkını elde eden işletmedir. Kiraya veren ise; bedeli karşılığında, belirli bir süre için dayanak varlığın kullanım hakkını veren işletmedir (TFRS 16, Ek A). Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, ölçümü ve sunumu konusunda TFRS 16 Standardı farklı düzenleme ve uygulamalar getirmiştir.

Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte finansal tablolarına, kiralama sonucu elde tuttuğu varlığı bir "kullanım hakkı varlığı" ve kiralamadan kaynaklanan borçlarını da bir "kira yükümlülüğü" olarak yansıtır (TFRS 16, md.22). Bu durumda kiracı, faaliyet kiralaması ve finansal kiralama ayrımı yapmadan, kiralama sonucu elde ettiği varlıklarını finansal durum tablosunun aktif tarafında "kullanım hakkı varlığı" ve kiralamadan kaynaklanan borçlarını da finansal durum tablosunun pasif tarafında "kira yükümlülüğü" olarak raporlaması gerekmektedir. Bunun yanında kiracı, kullanım hakkı varlığı ile kira yükümlülüğünü, diğer varlık ve yükümlülüklerinden ayrı bir şekilde finansal durum tablosunda sunması gerekmektedir. Eğer diğer varlık ve yükümlülüklerden ayrı sunmazsa, kullanım hakkı varlıklarını, bu varlıklar sahip olunsaydı nerede sunulacaksa kullanım hakkı varlık da aynı yerde sunulması söz konusu olacaktır. Ayrıca finansal durum tablosunda hangi hesap kaleminin kullanım hakkı varlık veya kira yükümlülüğü içerdiğinin de dipnotta açıklanması gerekecektir (TFRS 16, md.47).

Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte kullanım hakkı varlığını maliyeti üzerinden ölçer. Kira yükümlülüğünü ise kiralamanın fiilen başladığı tarihte ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçer. Kira ödemeleri, kiralamadaki zımni faiz oranının kolaylıkla belirlenebilmesi durumunda, bu oran kullanılarak iskonto edilir. Bu

oranın kolaylıkla belirlenememesi durumunda, kiracının alternatif borçlanma faiz oranı kullanır (TFRS 16, md.23,26).

Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra, kiracı, kullanım hakkı varlığını “maliyet yöntemi”ni uygulayarak ölçer. Ancak yatırım amaçlı gayrimenkullerini TMS 40’a göre “gerçeğe uygun değer” yöntemi ile değerlemesi ve maddi duran varlıklarını TMS 16’ya göre “yeniden değerlendirme yöntemi” ile değerlemesi durumunda; kiralama yoluyla elde tuttuğu yatırım amaçlı gayrimenkulü gerçeğe uygun değeri ile, maddi duran varlıkları da yeniden değerlendirme yöntemini uygulayarak ölçer (TFRS 16, md.34-35).

Kiracı maliyet yöntemini uygularken, kullanım hakkı varlığını; birikmiş amortismanlar ile birikmiş değer düşüklüğü zararlarının düşülmüş ve kira yükümlülüğünün yeniden ölçümüne göre düzeltilmiş maliyeti üzerinden ölçmesi gerekmektedir (TFRS 16, md.30).

Kiracı, kiralamanın başladığı tarihten sonra, kira yükümlülüğünü ölçerken aşağıdaki işlemleri yapması gerekecektir (TFRS 16, md.36):

- Defter değerini, kira yükümlülüğündeki faizi yansıtacak şekilde artırır,
- Defter değerini, yapılan kira ödemelerini yansıtacak şekilde azaltır,
- Defter değerini, kira ödemelerinin yeniden değerlendirmeleri ve kiralamada yapılan değişiklikleri yansıtacak şekilde ya da revize edilmiş özü itibariyle sabit kira ödemelerini yansıtacak şekilde yeniden ölçer.

Kiralama süresindeki her bir döneme ait kira yükümlülüğüne ilişkin faiz, kira yükümlülüğünün kalan bakiyesine sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmak suretiyle hesaplanır (TFRS 16, md.37). Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracı, kira yükümlülüğünü, kira ödemelerindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde yeniden ölçmesi gerekmektedir. Kiracı, kira yükümlülüğünün yeniden ölçülmüş tutarını, kullanım hakkı varlığında düzeltme olarak finansal tablolarına yansıtır. Ancak, kullanım hakkı varlığının defter değerinin sıfıra inmiş olması ve kira yükümlülüğünün ölçümünde daha fazla azalmanın mevcut olması durumunda kiracı, kalan yeniden ölçüm tutarını kâr veya zarara yansıtır (TFRS 16, md.39).

Kiracı, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, kira yükümlülüğüne ilişkin faiz giderini, kullanım hakkı varlığına ilişkin amortisman bedelinden ayrı olarak sunması gerekmektedir. Bu durumda kira ödemelerinin kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna yansıtılması “faiz gideri” ve “amortisman gideri” şeklinde olacaktır.

Kiracı, kısa vadeli kiralamaları ile dayanak varlığın düşük değerli olduğu kiralamalarını, isterse finansal durum tablosunda sunmayabilir (TFRS 16, md.5). Örneğin; işletmede

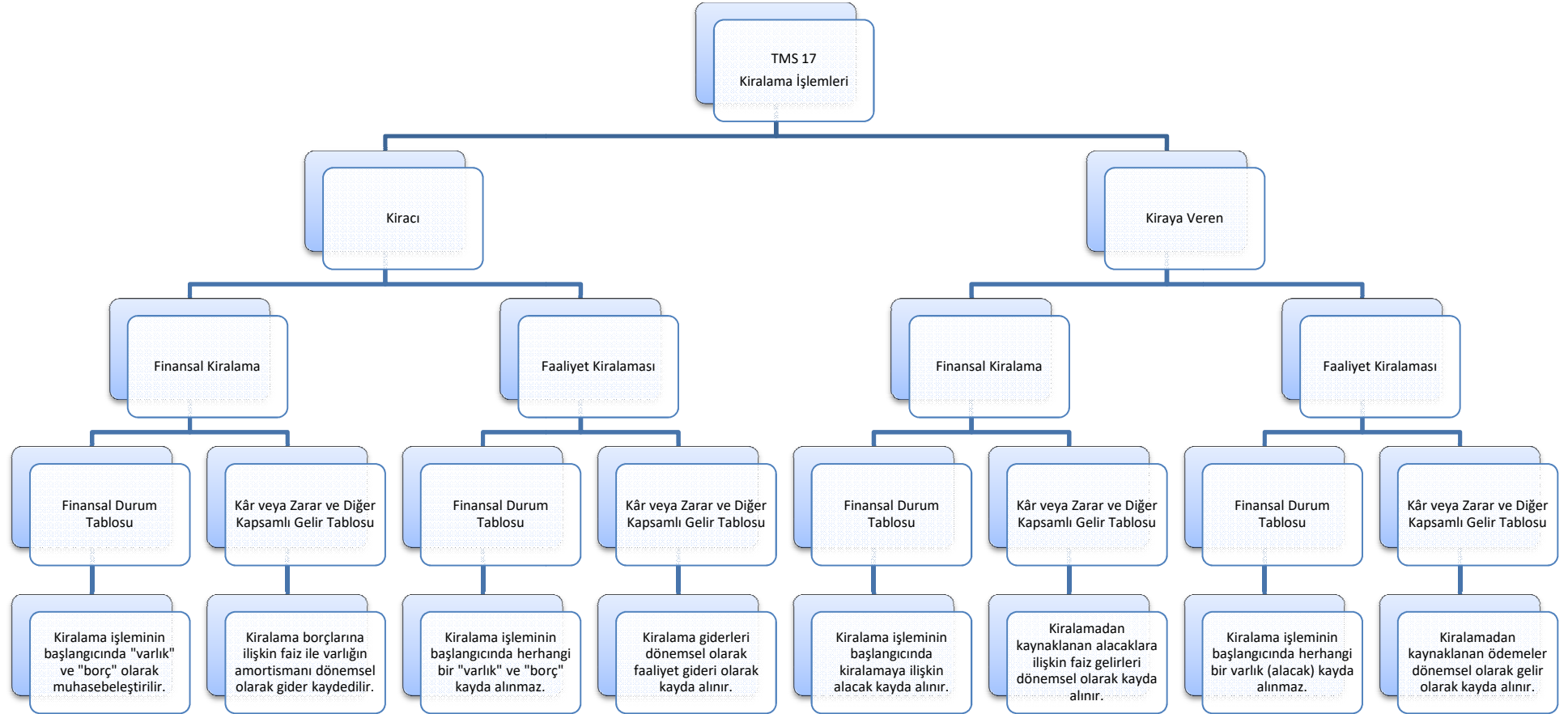
kullanılan bilgisayarlar, 12 aydan kısa vadeli kiralamalar, bilançoda sunulmadan, kiralamaya ilişkin ödemeler dönemsel olarak kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda gider olarak muhasebeleştirilebilir.

Kiraya veren taraf açısından, kiralamaların her biri “faaliyet kiralaması” ya da “finansal kiralama” olarak sınıflandırılması yapılacaktır. Kiraya veren, kiralamanın fiilen başladığı tarihte, finansal kiralama kapsamında elde tutulan varlıkları finansal durum tablosuna alır ve bunları net kiralama yatırımına eşit tutarda bir alacak olarak sunar. Sonraki dönemlerde, kiralama süresi boyunca finansman gelirini net kiralama yatırımına ilişkin sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre finansal tablolarına alır (TFRS 16, md.61,67,75).

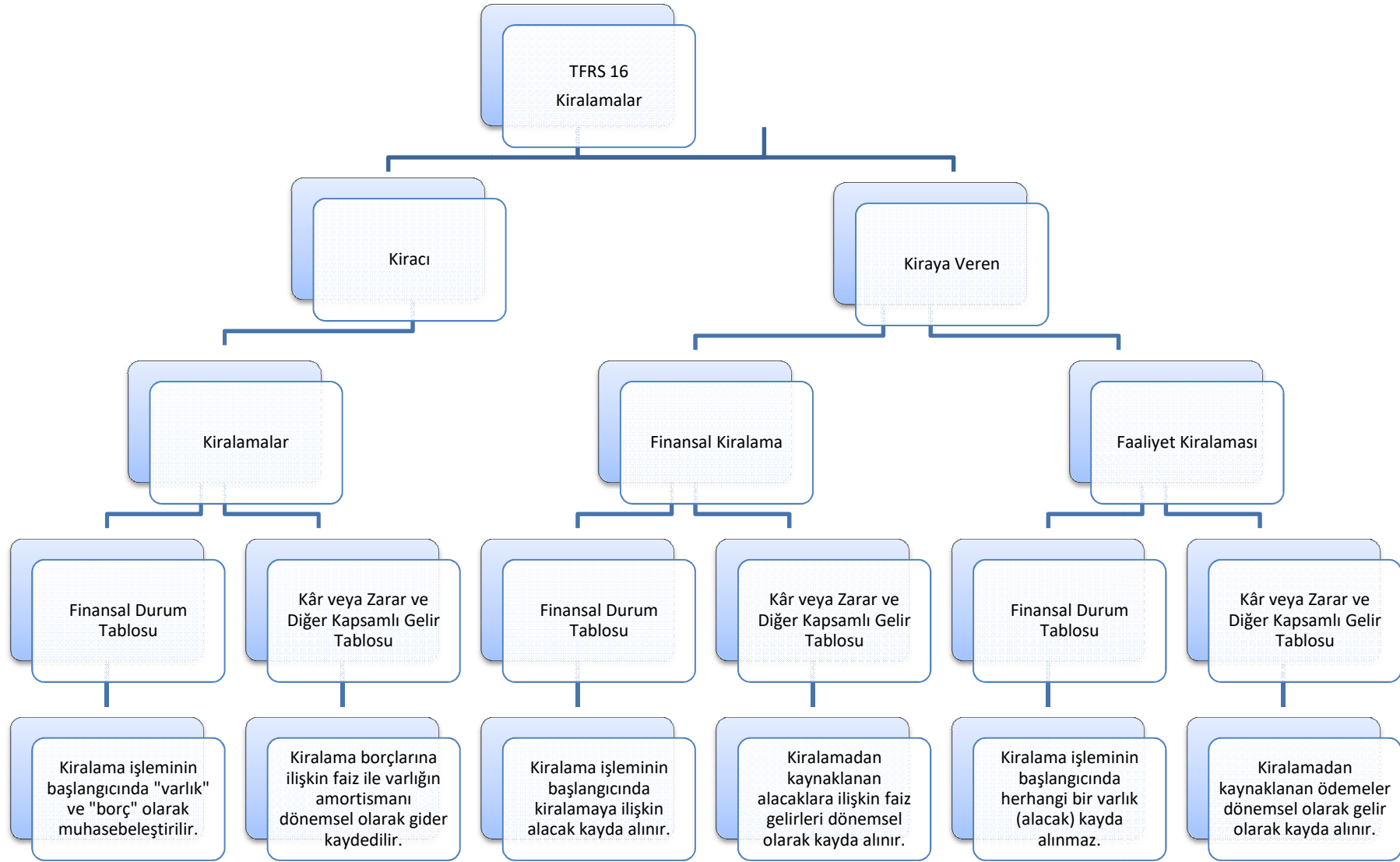
Kiraya veren taraf, faaliyet kiralamalarından elde ettiği kira ödemelerini doğrusal olarak ya da bir sistematik esasa göre finansal tablolarına yansıtır. Kiraya veren, başka bir sistematik esasın dayanak varlığın kullanımından kaynaklanan faydadaki azalma şeklini daha iyi temsil etmesi durumunda bu esası uygular (TFRS 16, md.81).

Kiralama işlemlerinin kiracı ve kiraya veren açısından muhasebeleştirilmesi ve raporlanması TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı ile TFRS 16 Kiralamalar Standardı çerçevesinde özeti, Şekil 1 ve Şekil 2’de açıklanmıştır. TFRS 16 Standardı’nın getirdiği yenilik, kiracı açısından faaliyet kiralaması ve finansal kiralama ayırımına son vermesi, faaliyet kiralamalarının da finansal kiralamalar da olduğu gibi varlık ve borç olarak finansal durum tablosunda sunulmasıdır. Bu bağlamda, kiracı açısından, kiralamalar sonucu elde bulundurulmuş varlıkları izlemek için 25X Kullanım Hakkı Varlıklar Hesabı ile kiralamadan kaynaklanan borçların takibi için 30X/40X Kira Yükümlülüğü Hesabı’nın açılması uygun görünmektedir. TFRS 16 Standardı kiraya veren açısından bir yenilik getirmemiştir. TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı çerçevesinde kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin literatürde birçok çalışma bulunmaktadır.¹ Dolayısıyla bu çalışmada, TFRS 16 Standardı’nın önemli değişiklikler getirdiği, kiracı açısından kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin örneklerine yer verilecektir.

¹ TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı Çerçevesinde Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ile ilgili ayrıntılı bilgi için Gökgöz (2013)’ün çalışmasına bakabilirsiniz.



Şekil 1: TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardına Göre Muhasebeleştirme ve Raporlama



Şekil 2: TFRS 16 Kiralamalar Standardına Göre Muhasebeleştirme ve Raporlama

4. TFRS 16 Kiralamalar Standardı Çerçevesinde Kiracı Açısından Muhasebeleştirme Örnekleri

TFRS 16 Kiralamalar Standardı çerçevesinde kiralamaya taraf olan kiracının yapacak olduğu kayıtlarda, uygulama açısından sık karşılaşılan iki durumun çıkması muhtemeldir. Birincisi kira ödemelerinin yıllar itibariyle sabit olduğu durum, ikincisi ise kira ödemelerinin belli aralıklarla belli oranlarda arttığı durumdur. İki duruma göre de muhasebeleştirme örneğine aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Kozmetik ürünleri satışı yapan bir mağazalar zinciri, bir alışveriş merkezinde 5 yıllığına bir işyeri kiralamıştır. Kiralama sözleşmesi 1 Ocak 2019 tarihinde başlayacaktır. Yıllık kira bedeli 100.000 TL olup ödemeler kira yılının sonunda yapılacaktır. Sözleşmede tespit edilebilen bir faiz oranı bulunmamaktadır. İşletmenin alternatif borçlanmalarına ilişkin faiz oranı % 10'dur. Kiralamaya konu varlık doğrusal amortisman yöntemi ile amorti edilecektir.

5 yıllık kira ödemeleri % 10 iskonto oranı üzerinden iskonto edilerek kira ödemelerinin bugünkü değeri hesaplanır. Bulunan bugünkü değer üzerinden "kullanım hakkı varlık" ve "kira yükümlülüğü" olarak kayıtlara alınır. 5 yıllık kira ödemeleri % 10 iskonto oranı üzerinden bugünkü değerleri hesaplanmış, kiralanılan varlığa ilişkin amortisman tutarı ile dönemler itibariyle faizleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Hesaplamalarda küçük yuvarlamalar yapılmıştır.

| Faaliyet Kiralaması Ödeme Planı | 1.01.2019 | 31.12.2019 | 31.12.2020 | 31.12.2021 | 31.12.2022 | 31.12.2023 | Toplam |
|----------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| | - | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | |
| Kira Ödemeleri | - | 100.000,00 | 100.000,00 | 100.000,00 | 100.000,00 | 100.000,00 | 500.000,00 |
| Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri | - | 90.909,09 | 82.644,63 | 75.131,48 | 68.301,35 | 62.092,13 | 379.079,68 |
| Kullanım Hakkı Varlıklar | 379.079,68 | 303.263,74 | 227.447,81 | 151.631,87 | 75.815,94 | - | |
| Kira Yükümlülüğü | 379.079,68 | 316.986,54 | 248.685,20 | 173.553,72 | 90.909,09 | - | |
| Faiz Gideri | - | 37.907,87 | 31.698,65 | 24.868,52 | 17.355,37 | 9.089,91 | 120.920,32 |
| Amortisman Gideri | - | 75.815,94 | 75.815,94 | 75.815,94 | 75.815,94 | 75.815,94 | 379.079,68 |
| Kâr/Zarara Etkisi | - | 113.723,80 | 107.514,59 | 100.684,46 | 93.171,31 | 84.905,85 | 500.000,00 |
| | | | | | | | |
| Kira Ödemesi | - | 100.000,00 | 100.000,00 | 100.000,00 | 100.000,00 | 100.000,00 | 500.000,00 |
| Anapara Ödemesi | - | 62.092,13 | 68.301,35 | 75.131,48 | 82.644,63 | 90.910,09 | 379.079,68 |
| Faiz Ödemesi | - | 37.907,87 | 31.698,65 | 24.868,52 | 17.355,37 | 9.089,91 | 120.920,32 |

- Kira sözleşmesinin yapıldığı 01.01.2019 tarihinde yapılacak olan kayıt

| | |
|--|------------|
| ----- | ----- |
| 25X KULLANIM HAKKI VARLIKLAR HESABI | 379.079,68 |
| 30X KİRA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI ² | 379.079,68 |
| ----- | ----- |

- 31.12.2019 tarihi itibarıyla dönemin faiz giderinin tahakkuk ettirilmesi kaydı

| | |
|--------------------------------|-----------|
| ----- | ----- |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI | 37.907,87 |
| 30X KİRA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI | 37.907,87 |
| ----- | ----- |

- 31.12.2019 tarihi itibarıyla kullanım hakkı varlığına ilişkin amortisman kaydı

| | |
|---|-----------|
| ----- | ----- |
| 760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI | 75.815,94 |
| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI | 75.815,94 |
| ----- | ----- |

- 31.12.2019 tarihi itibarıyla yıllık kiranın ödenmesi kaydı

| | |
|-----------------------------|------------|
| ----- | ----- |
| 30X KİRA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI | 100.000,00 |
| 102 BANKALAR HESABI | 100.000,00 |
| ----- | ----- |

- 2019 yılında yapılan kayıtlar, benzer şekilde 2020, 2021, 2022 ve 2023 yıllarında da yapılır. 5 yıllık kayıtların hepsi yapıldıktan sonra 30X Kira Yükümlülüğü Hesabı'nın duruma aşağıdaki gibi olacaktır.

30X KİRALAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI

| | |
|-------------------------------------|---|
| 100.000,00 (2019 yılı kira ödemesi) | (Sözleşmenin başındaki borç) 379.079,68 |
| 100.000,00 (2020 yılı kira ödemesi) | (2019 yılı faiz tahakkuku) 37.907,87 |
| 100.000,00 (2021 yılı kira ödemesi) | (2020 yılı faiz tahakkuku) 31.698,65 |
| 100.000,00 (2022 yılı kira ödemesi) | (2021 yılı faiz tahakkuku) 24.868,52 |
| 100.000,00 (2023 yılı kira ödemesi) | (2022 yılı faiz tahakkuku) 17.355,37 |
| | (2023 yılı faiz tahakkuku) 9.089,91 |
| 500.000,00 | 500.000,00 |

² Örnekte, konunun anlaşılabilirliği ve sadeliği açısından bütün kiralama yükümlülükleri 30X Kiralama Yükümlülüğü Hesabı'nda izlenmiştir. Ancak kiralamadan kaynaklanan yükümlülüklerin uzun vadeli kısmı 40X Kiralama Yükümlülüğü Hesabı'nda, kısa vadeli kısmı ise 30X Kiralama Yükümlülüğü Hesabı'nda izlenmesi gerekir.

Kullanım hakkı varlıkları ile amortismanlarının izlendiği hesapların görünümü beşinci yılın sonunda aşağıdaki gibi olur.

25X KULLANIM HAKKI VARLIKLAR HESABI

| | |
|------------|--|
| 379.079,68 | |
| 379.079,68 | |

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI

| | |
|--|-----------------------------------|
| | (2019 yılı amortismanı) 75.815,94 |
| | (2020 yılı amortismanı) 75.815,94 |
| | (2021 yılı amortismanı) 75.815,94 |
| | (2022 yılı amortismanı) 75.815,94 |
| | (2023 yılı amortismanı) 75.815,94 |
| | 379.079,68 |

Örnek 1'in bilanço ve gelir tablosuna etkisi TMS 17 ve TFRS 16'ya göre etkisi aşağıdaki gibi tablo haline getirilmiştir.

| TMS 17 ile TFRS 16 Karşılaştırması | | TMS 17 | TFRS 16 |
|--|--------------------------|------------|------------|
| Finansal Durum Tablosu (Bilanço) | Kullanım Hakkı Varlıklar | 0,00 | 379.079,68 |
| | Kira Yükümlülüğü | 0,00 | 379.079,68 |
| Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (Gelir Tablosu) | Faaliyet Giderleri | 500.000,00 | 0,00 |
| | Amortisman Giderleri | 0,00 | 379.079,68 |
| | Faiz Giderleri | 0,00 | 120.920,32 |

Örnek 2: Kozmetik ürünleri satışı yapan bir mağazalar zinciri, bir alışveriş merkezinde 5 yıllığına bir işyeri kiralamıştır. Kiralama sözleşmesi 1 Ocak 2019 tarihinde başlayacaktır. Yıllık kira bedeli 100.000 TL olup ödemeler kira yılının başında yapılacaktır. Kira döneminin başlangıç tarihinde 1 yıllık kira bedeli banka hesabından peşin olarak ödenmiştir. Ayrıca her yıl kira TÜFE oranında artırılabilecektir. İkinci yıl TÜFE oranı % 20'dir. Sözleşmeden belirlenebilen bir faiz oranı mevcut değildir. Kiracının alternatif borçlanma faiz oranı % 10'dur. İşletme kullanım hakkı varlıklarını doğrusal amortisman yöntemi ile amorti edecektir.

Öncelikle kiralama sözleşmesinin yapıldığı 01.01.2019 tarihinde kullanım hakkı varlıklar ile kira yükümlülüğünün belirlenmesi gerekmektedir.

$$\text{Bugünkü Değer} = 100.000 / (1+0,10)^1 + 100.000 / (1+0,10)^2 + 100.000 / (1+0,10)^3 + 100.000 / (1+0,10)^4$$

$$\text{Bugünkü Değer} = 316.987 \text{ TL}$$

$$\text{Kira Yükümlülüğü} = 316.987 \text{ TL}$$

$$\text{Kullanım Hakkı Varlık} = 316.987 + 100.000 = 416.987 \text{ TL}$$

- Kira sözleşmesinin yapıldığı 01.01.2019 tarihinde yapılacak olan kayıt

| | |
|-------------------------------------|---------|
| ----- | ----- |
| 25X KULLANIM HAKKI VARLIKLAR HESABI | 416.987 |
| 30X KİRA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI | 316.987 |
| 102 BANKALAR HESABI | 100.000 |
| ----- | ----- |

- 31.12.2019 tarihinde yapılacak (1. yıl) amortisman kaydı

$$\text{Amortisman tutarı} = 416.987 / 5 \text{ yıl} = 83.397 \text{ TL}$$

| | |
|---|--------|
| ----- | ----- |
| 760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI | 83.397 |
| 257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HESABI | 83.397 |
| ----- | ----- |

- 31.12.2019 tarihinde yapılacak (1. yıl) faiz gideri kaydı

$$\text{Finansman gideri} = 316.987 * 0,10 = 31.699 \text{ TL}$$

| | |
|--------------------------------|--------|
| ----- | ----- |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI | 31.699 |
| 30X KİRA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI | 31.699 |
| ----- | ----- |

- İkinci yıl TÜFE oranına göre kullanım hakkı varlıklar ile kira yükümlülüğünün revize edilmesi

$$\text{İkinci yılın başında kira yükümlülüğü} = 316.987 + 31.699 = 348.686 \text{ TL}$$

$$\text{İkinci yılın kirası} = 100.000 * 1,20 = 120.000 \text{ TL}$$

$$\text{Bugünkü Değer} = 120.000 / (1+0,10)^0 + 120.000 / (1+0,10)^1 + 120.000 / (1+0,10)^2 + 120.000 / (1+0,10)^3$$

$$\text{Bugünkü Değer} = 418.422 \text{ TL}$$

$$\text{Fark} = 418.422 - 348.686 = 69.736 \text{ TL}$$

| | | | |
|--|---------|---------|--|
| ----- | ----- | | |
| 25X KULLANIM HAKKI VARLIKLAR HESABI | 69.736 | | |
| 30X KİRA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI | | 69.736 | |
| ----- | ----- | | |
| - 01.01.2020 tarihi itibarıyla 2. yıl kira ödemesi kaydı | | | |
| ----- | ----- | | |
| 30X KİRA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI | 120.000 | | |
| 102 BANKALAR HESABI | | 120.000 | |
| ----- | ----- | | |
| - 31.12.2020 tarihi itibarıyla ikinci yılın amortisman kaydı | | | |
| Kullanım hakkı varlıklar = 416.987 + 69.736 = 486.723 TL | | | |
| Amortisman tabi tutar = 486.723 - 83.397 = 403.326 TL | | | |
| 2020 yılı amortisman gideri = 403.326 / 4 yıl = 100.832 TL | | | |
| ----- | ----- | | |
| 760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI | 100.832 | | |
| 257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HESABI | | 100.832 | |
| ----- | ----- | | |
| - 31.12.2020 tarihinde yapılacak (2. yıl) faiz gideri kaydı | | | |
| Finansman gideri = (418.422 - 120.000) * 0,10 = 29.842 TL | | | |
| ----- | ----- | | |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI | 29.842 | | |
| 30X KİRA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI | | 29.842 | |
| ----- | ----- | | |

- 2021, 2022 ve 2023 yıllarında da benzer şekilde hesaplamalar ve kayıtlar yapılacaktır.

5. Sonuç ve Değerlendirme

Varlık edinmek amacıyla yeterli fonu bulunmayan veya elindeki fonu bir varlığa bağlamak istemeyen işletmeler, varlık edinmekten ziyade kiralama yoluyla varlıklardan yararlanma yoluna gidebilmektedirler. Kiralama işlemleri temel olarak “finansal kiralama” ve “faaliyet kiralaması” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kiralama işlemlerini düzenleyen TMS 17 Standardı’na göre finansal kiralama ile edinilen varlıklar ile finansal kiralamadan kaynaklanan borçların finansal durum tablosunda sunumu mümkün iken, faaliyet kiralaması ile elde edilen varlık ve faaliyet kiralamasından kaynaklanan borçların finansal durum tablosunda sunulması mümkün değildir. TFRS 16 Standardı ile

kiracı açısından finansal kiralama ve faaliyet kiralaması ayırımına son verilmiş, kiracı açısından, bütün kiralamaların sonuçlarının (belli istisnalar dışında) finansal durum tablosunda “varlık” ve “borç” olarak sunulması zorunluluğu getirilmiştir. TFRS 16 Standardı'nın yürürlüğe girmesiyle, faaliyet kiralaması ile yükümlülük altında giren işletmelerin yükümlülüklerinin bilanço dışında bırakılmayarak, borç risklerinin bilançoda raporlanması sağlanmıştır.

TFRS 16 Standardı'nın kiraya veren açısından getirdiği bir yenilik bulunmamaktadır. Kiraya veren açısından finansal kiralama ve faaliyet kiralaması ayırımı devam etmektedir. TFRS 16 Standardı çerçevesinde, kiracılar, kiralamalar sonucu elde ettiği varlıklarını, hesap planına açacak oldukları 25X Kullanım Hakkı Varlıklar Hesabı ve kiralamadan kaynaklanan yükümlülüklerini de 30X/40X Kira Yükümlülüğü Hesabı gibi bir hesapta izlemesi uygun görünmektedir.

TFRS 16 Kiralamalar Standardı'nın 31.12.2018 tarihi itibarıyla uygulanmaya başlanması ile birlikte, faaliyet kiralamalarının finansal durum tablosuna alınmasına bağlı olarak işletmelerin finansal oranlarına etkisi olacaktır. Bu konuda çalışmak isteyen araştırmacılara, TFRS 16 Kiralamalar Standardı'nın işletmelerin finansal oranları üzerindeki etkisini ölçen çalışmalar yapması önerilmektedir.

Kaynakça

Gökgöz, Ahmet (2013), “Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 35: 107-122.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve%20.pdf>, (01.11.2018)

TFRS 16 Kiralamalar Standardı, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_16.pdf, (Erişim Tarihi: 01.11.2018).

TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_17_2018.pdf, (Erişim Tarihi: 01.11.2018).

Türk Dil Kurumu Sözlüğü, <http://tdk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 01.11.2018).