

IFRS 16: KİRALAMALAR STANDARDININ GETİRDİKLERİ, İLK UYGULAMA VE DÖNEM SONU DÖNÜŞTÜRME ÇALIŞMALARI

THE NEW APPROACH OF IFRS 16: LEASES STANDARD, FIRST IMPLEMENTATION AND YEAR END CONVERSION APPLICATIONS

Prof. Dr. Hasan KAVAL*

ÖZ

Bütün dünyada olduğu gibi, Türkiye’de de IFRS 16 Kiralamalar Standardı 01.01.2019 da yürürlüğe girmektedir. Bu standart daha önceki IAS 17 Kiralama İşlemleri Standardının yerine geçmek üzere yayınlanmıştır. Ayrıca bugüne kadar var olan kiracının muhasebesine ilişkin anlayışı (paradigma) kökten yıkmakta, bambaşka bir anlayış getirmektedir. Şimdiye kadar bilanço dışındaki tutulan kiralama işlemleri bilançoya alınmakta, diğer taraftan Kar Zarar Tablosu ve Nakit Akış Tablosunda Kira Giderleri ortadan kalkmakta ve aynı rakam faiz ve amortisman isimleri ile raporlanmaktadır. Bu yönüyle oldukça ilginç ve yeni bir standart olarak kendisini göstermektedir. Bu nedenle bu standardın uygulamaya başlanmadan önce normal koşullarda nasıl uygulanacağı, ilk uygulamaya geçişin nasıl olacağı, kiralama işlemlerinde bir değişiklik olduğu zaman bunun finansal tablolara etkisinin nasıl olacağı bu yazının konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Kullanım hakkı varlığı, kullanım hakkı yükümlülüğü, kullanım hakkının kontrol edilebilirliği, asli ikame hakkı.

ABSTRACT

As parallel to the world application, IFRS 16 Leases Standard will be put into effect in 01.01.2019 in Turkey. This standard was published in order to replace IAS 17 Leases Standard. Furthermore, it radically changes the already existing accounting approach of lessee (paradigm), it conveys a completely different approach. The leases which have been booked out of the balance sheet up to now, are put into the balance sheet, on the other side, the Lease Expenses item within the Profit and Loss Statement and Funds Flow Table are

* Atılım Üniversitesi, İşletme Fakültesi

removed and the relevant amounts are reported as interest and depreciation. Referring to these applications, it seems as a considerably challenging and new standard. In this framework, the subject of this study is focused on the way of accounting in normal conditions before the application date of this standard and the effects on the financial reports in the case of any changes in terms of the leases.

Keywords: the right of use an asset, the lease liability, the right to control the use of an asset, right of substitution.

GİRİŞ

Yeni IFRS 16 Kiralamalar Standardı 1.1.2019 tarihinden itibaren tüm Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) kapsamına giren şirketlerimizde zorunlu olarak uygulanacaktır. Ancak, bilindiği üzere Türkiye’de yasal defterlerin tüm Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına (TMS/IFRS) uygun şekilde tutuluyor olması normal bir beklenti ise de değişik nedenlerle ve özellikle Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) 64. maddesine uyum amaçlı olarak bu yapılamamakta, defterler Tekdüzen Hesap Planı’na uygun şekilde tutulmaktadır. Dönem sonu mali tabloları düzenlenirken muhasebe dışında TFSR/TMS’na dönüştürme çalışmaları yapılmaktadır. Bu çalışmanın amacı; IFRS Kiralamalar standardının uygulama şeklinin açıklanması ve yasal kayıtlardaki verilerin dönem sonlarında IFRS 16 standardına nasıl dönüştürüleceğini örneklenmesidir. Bu kapsamda, ülkemizde bu standardın ilk defa uygulanması nedeniyle geçiş aşamasında oluşabilecek sorunlar bir diğer çalışmanın konusu olarak planlanmaktadır.

Bu standart kendinden önceki IAS 16 standardının yerini almaktadır. Önceki standartta hem kiracı hem kiralayan için yapılan Finansal Kiralama/Faaliyet Kiralaması ayırımını kiracı açısından kaldırmakta, her ikisi için tek bir deyimle “Kiralamalar” ifadesini kullanmaktadır. Değişiklikler kiracıların faaliyet kiralamaları için gerçekleştirilmekte, özellikle kiralayanlar için daha önce de yapılan Finansal Kiralama/Faaliyet Kiralaması ayırımı ve buna göre muhasebeleştirme ile kiracılar için Finansal Kiralama ana yapı olarak kendisini korumaktadır. Bu nedenle bu çalışma da özellikle kiracıların faaliyet kiralaması kapsamında yaptıkları kiralamalar üzerinde durulacak, kiralayanın muhasebesi işlenmeyecektir. Yine bu kiralama kapsamında düzenlenen Sat-Geri Kiralama sözleşmeleri ile Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin kiralaması ele alınmamıştır.

1. STANDART DEĞİŞİKLİĞİNİN AMAÇLARI VE “KİRALAMA” SÖZLEŞMELERİNİN TEMEL NİTELİKLERİ

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi (IASB) IAS 17 Kiralama İşlemleri standardında değişiklik yapacağını Haziran 2006 döneminde ilan etmiş ve ilk geçici taslağını 19 Mayıs 2009 da yayınlamıştır. Bundan sonra dört defa görüşler alınmış ve görüşlere göre düzeltmeler yapıldıktan sonra 13 Ocak 2016 da son şeklini “Uluslararası Finansal Raporlama Standardı No: 16 Kiralamalar” olarak yayınlanmıştır. Türkiye’de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından 16 Nisan 2018 tarihli ve 29826 sayılı Resmî Gazetede yayınlanarak 01.01.2019 tarihinde başlayan hesap dönemleri için zorunlu bir standart olduğu duyurulmuştur.

Bu standart özellikle kiracı durumunda olan işletmeler için paradigma niteliğinde değişiklikler getirmektedir. Daha önce yürürlükte olan TMS 17 Kiralama İşlemleri standardında hem kiracılar hem kiralayanlar için geçerli olan Faaliyet Kiralaması / Finansal Kiralama ayırımı özellikle kiralayanlar için kaldırılmakta ve bazı küçük istisnalar dışında tüm kiralamalar bu standart hükümlerine göre yeniden düzenlenmektedir. Yeni standart kiracı açısından faaliyet kiralaması niteliğini taşıyan tüm kiralamalarında (değeri düşük kiralamalar ile bir yıldan kısa vadeli tüm kiralamalar hariç) finansal kiralama benzer şekilde muhasebeleştirilmesini esas almaktadır. Alışık olduğumuz muhasebe ve finansal raporlama paradigması içinde mülkiyeti şirkete ait olmayan varlıkların şirketin bilançosunda yer alması söz konusu değilken, bu standart ile böyle bir zorunluluk doğmaktadır. Dolayısıyla buna bir paradigma değişikliği demek yanlış olmasa gerekir.

Standartın aşağıda görülecek yeni hükümleri veya burada açıklanacak uygulama şeklinin amaçları konusunda farklı yaklaşımlar bulunmaktadır.

Standart değişikliğinin gerekçesini değişik kesimler, IASB Başkanı Sir David Tweede’nin yarattığı hava veya bakış açısına bağlamaktadır. Onun anlayışına göre, esas finansal kiralama olmakla birlikte sözleşmeler az bir oynamayla faaliyet kiralamasına dönüştürülebilmekte ve buda bilançolarda oldukça önemli değişikliklere neden olmaktadır. Faaliyet kiralaması ile finansal kiralama hemen hemen aynı sonuçları doğurmasına rağmen farklı mali raporlar düzenlenebilmektedir. Böylece şirketleri bilançolar üzerinden karşılaştırmayı engelleyici bir durum doğmaktadır (Koster, Repez, 2016, 645). Değişikliğin ip uçları Sir Tweede’nin Londra Ekonomi Okulu’nda 2012 yılında yaptığı bir konuşmadan da bulunabilmektedir. Finansal kiralama işlemlerinin

sonuçlarının bilançoya yansırken, faaliyet kiralaması işlemlerinin bilançoya yansımamasının özellikle artan risk konjonktüründe faaliyet kiralaması yükümlülükleri fazla olan şirketlerin bu yükümlülüklerinin yeterince açıklanmamış olacağı şeklindeki bir konuşmasına da dayandırılmaktadır (“UFRS 16 Kiralama İşlemleri”, 2017). Yani kira yükümlülüklerinin bilançoya alınması ile şirketlerin gelecekteki finansal ödemeleri daha iyi raporlanmış olacaktır.

Standardın yeni yaklaşımına göre, varlığın kiracı tarafından “kullanımının kontrol edilebilmesi” kiralayan tarafından muhasebeleştirilebilmesi için yeterli görülmektedir. Ayrıca risk ve getirilerin kiracıya geçmesi için teste tabi tutulması gerekmemektedir. Bir sözleşmenin kiralama sözleşmesi olarak tanımlanabilmesi ve dolayısıyla “kullanımının kontrol edilebilmesi” için aşağıdaki hususlar yeterli görülmektedir.

- a) Kiraya konu olan varlığın **kullanımından** sağlanacak ekonomik yararların tamamına yakınının kiracıya transferi söz konusu olmalıdır. Mülkiyeti zorunlu değildir. Yani varlığın toplam veya toplama yakın ekonomik ömrü süresince değil, sadece uzunca bir kira süresi (en az bir yıl) içinde kiracı kullanımını **kontrol** edebilmelidir. Kontrol değişik şekillerde doğabilir, Kiralayan varlığı istediği gibi kullanma, kullanmayıp elde tutma veya alt kiraya verme şekillerinde kontrol uygulayabilmektedir. Öte yandan, elde tutmaktan bir yarar sağlayabilir veya sağlamayabilir.
- b) Kullanıma konu olan varlığın tam kapasitesinin kullanımını da gerektirmez. Kira sözleşmesinde kullanımının bir kısmı kısıtlanmış ise, kiracı bu kısıtları dikkate alarak istediği gibi kullanabilir. Örneğin bir greyderin sadece belirli inşaat türlerinde kullanımına ilişkin bir sözleşme hükmü varsa, bu varlığın kullanım hakkından yararlanılmadığı anlamına gelmez.
- c) Bir sözleşmenin kiralama sözleşmesi olarak tanımlanabilmesi için, kira süresi boyunca tedarikçi veya kiralayanın malın asli ikame haklarını elde tutuyor olmaması gerekir. Asli ikame hakkından kastedilen kiralayanın kira konusu varlığın yerine istediğinde başka bir ikame varlık tahsis edebiliyor olması, varlığı istediği zaman değiştirebiliyor olması anlaşılmalıdır. Bunu kiracının önleyemez durumda olması gerekmekte olup, kiracının kendi yararına yapıyor olması da ayrı bir gerekliliktir. Örneğin bir otomobil kiralama şirketinin istediği zaman kiradaki otomobilleri değiştirememesi gerekir.

2. KULLANIM HAKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

Bir sözleşmenin kira sözleşmesi olarak tanımlanabilir olduğu belirlendikten sonra, bu sözleşmenin muhasebeleştirilmesine sıra gelir. Muhasebeleştirme diğer varlık gruplarında olduğu gibi, ilk iktisap tarihinde ve daha sonraki değerlendirme (raporlama) dönemlerinde söz konusudur.

2.1. Kullanım Hakkının Kazanımı (Kira Başlangıcında Muhasebe)

İlk muhasebeleştirme (veya standarttaki adıyla ölçme) sözleşmenin yapıldığı veya imzalandığı tarihte değil, kiralamanın fiilen başladığı tarihte gerçekleştirilir. Bu tarihte adeta bir varlık iktisabı gibi maliyet bedeli belirlenmektedir. Aynı zamanda, söz konusu kiralamadan doğan yükümlülüklerinde belirlenmesi gerekir. Fiilen kullanıma başlama tarihinde kiralamadan kaynaklanan kullanım hakkı bir varlık, bundan doğan vadesi gelmemiş kira borçlarının net bugünkü değeri de bir yükümlülük olarak eşit tutarlarda bilançoya alınır.

2.1.1. Kullanım Hak Bedelinin (Yükümlülüğün) Tespit Edilmesi

Öncelikle sözleşmeye göre belirlenen kira ödemeleri ve ödemelerin net bugünkü değerlerinin bulunması gerekir. Kira ödemeleri sadece kira adı altında olmayabilir, ancak sabit ödemelerin yapılacağı konusunda anlaşılmalıdır. Sabit ödemedeki kasıt, her ay veya periyodik olarak aynı tutarların ödenmesi de değildir. Kira bedeli belli bir endekse, belirli bir yabancı para birimine bağlanabilir. Tüm bu durumlar kiranın değişkenliğini değil, bir ödeme yapılmasının sabit olduğunu gösterir. Sözleşmenin sonunda bir kalıntı değerinin bulunması veya kira süresi sonunda bir satın alma opsiyonu taşıması durumları da dikkate alınır. Opsiyon kira sözleşmesinin süresinden önce iptal edilmesi şeklinde de olabilir. Kiralama süresi boyunca ödenecek kira tutarları sözleşmede varsa veya açıkça belirlenebiliyor ise kiralayanın uyguladığı faiz oranı ile yoksa işletmenin aynı nitelikteki varlıkları kredili satın alma zorunda kalması durumunda ödeyeceği asgari faiz oranı ile indirgenerek net bugünkü değere ulaşılır. Bu tutar, bilançoya bir borç olarak alınacak tutar olup, kira konusu varlığın kullanım hakkı bedelidir. Ancak maliyeti değildir.

Kira bedelinin belirlenmesinde değişken ödemeler dikkate alınmaz. Örneğin ciro üzerinden ödenecek bedeller, ileri de herhangi bir durumun doğması nedeniyle ödenecek tutarlar, performans primleri özünde bir sabit unsur taşımadıkları için kira bedeline intikal ettirilmezler.

Kira ödemelerinin normal kira ödemeleri yanında verilecek başka hizmetleri de kapsamı durumunda, bu tutarlar kira ödemesi olarak nitelendirilemez. Bunların toplam kira bedelinden ayrıştırılması ve ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi gerekir. Ancak işletme seçimlik bir hak olarak bu ayrıştırmayı yapmayabilir (IFRS 17, Kiralamalar md.14-16). Örneğin herhangi bir kira konusu varlığın periyodik bakımları, temizliği, taşıt araçlarının sigorta, bakım onarım, servis giderleri gibi hizmet bedellerinin kira kapsamına alınmasında kiracılar serbesttir.

2.1.2. Kullanım Hakkı Maliyetinin Belirlenmesi

Kiralamadan doğan yükümlülük belirlendikten sonra, kira konusu varlığın aktife alma değerinin belirlenmesi gerekir. Çünkü aktife alınırken, kiralayana ödenmeyip bizzat kiracı tarafından üçüncü taraflara yapılmış veya yapılacak ödemeler olabilir. Bu kapsamda, kullanım hakkına ilave edilecek harcamalar aşağıda verilmiştir:

- Kiralama işlemine aracılık eden komisyonculara veya acentalara ödenen/ödenecek ücretler,
- Kiralanan varlık üzerinde kullanıma hazır hale getirmek için yapılan tadilat, onarım, geliştirme harcamaları (özel maliyetler), sökülme, restorasyon giderleri,
- Kiralayana teslim aşamasında yapılması gereken harcamalar, varsa bunların net bugünkü değeri için ayrılan karşılıklar,

2.2. Sonraki Raporlama Dönemlerinde Değerleme

Sonraki dönemlerde aktif ayrı, pasif ayrı değerlemeye konu edilir. Varlıklar, bir maddi duran varlık olarak kabul edilerek, birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülür ve rapor edilir. Eğer diğer standartlar izin veriyor ise, yeniden değerlemeye bile tabi tutulabilir. Bir başka bakış açısıyla, eğer duran varlığın kira süresi sonunda devri söz konusu değilse varlığın kalan ekonomik ömrüne, eğer varlık kira süresi sonunda kiralayana devredilecek ise kalan kira süresine uygun şekilde amortisman oranı bulunarak amorti edilmeye çalışılır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına uygun şekilde değerlemeye (yeniden değerlendirme uygulaması, amortisman, kullanım değeri ile değerlendirme) konu edilir. Amortisman giderleri varlığın kullanım yeri ve şekline göre ilgili maliyet ve gider hesabına alınır. Pasifte yer alan kullanım hak bedelinin

faiz itfa payları da faiz giderleri gibi, IAS 1 (82(b))' de belirtildiği şekilde finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.

2.3. Sunum ve Açıklamalar

Standart, kullanım haklarının ve yükümlülüklerinin bilançoda sunumunda esnek bir yapı getirmektedir. Temel olarak kira varlıklarının diğer varlıklardan, kira yükümlülüklerinin diğer yükümlülüklerden ayrı olarak bilançoda gösterilmesi istenmektedir. Ancak standart, işletmeler isterler ise, bunları ilgili diğer duran varlık grupları içinde, yükümlülükleri de benzeri yükümlülük grupları içinde göstermeye izin vermektedir. Türkiye'de yürürlükteki mevzuat dâhilinde bu varlık ve yükümlülükleri bilançoda ayrı bilanço kalemleri olarak gösterme olanağı şimdilik bulunmamaktadır. KAYİK kapsamındaki şirketlerin ayrı gösterimi tercih etmeleri durumunda, Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda (KAP) açıklama yaparken IFRS Taksonomisinin kullanılıyor olması nedeniyle kullandıkları formatı değiştirme olanağı şimdilik bulunmasa da, ilgili düzenleyici kurumlar tarafından finansal tablo formatlarının bu alanda da güncellenip standartlara uygun hale getirileceği düşünülmektedir. Şimdiki haliyle eğer kiralamaya konu varlık otomobil ise, Taşıtlar hesabında, ofis veya fabrika binası ise bina hesabında diğer grup varlıklarından ayrı olarak gösterileceklerdir. Kira yükümlülükleri içinde aynı kural geçerli olup ya bilançoda ayrı kalemde gösterilecek ya da benzeri grupların içinde yer verilecektir. Ancak, tercih nedenleri ve değerler dipnotlarda ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır.

Kar Zarar Tablosunda ise tek bir kira gideri yerine iki farklı gider grubu tanımlanacaktır. Bunlardan birincisi kullanım hakkı yükümlülüğünün itfa payları olan faiz gideridir. Bu gider, diğer faiz ve kur farkı giderleri ile birlikte finansman giderleri grubunda ayrıca raporlanacaktır. Diğer taraftan amortisman giderleri de diğer amortisman giderleri gibi kira konusu varlığın kullanım yeri ve amacına göre ya üretim maliyetleri ile ya da faaliyet giderleri ile birlikte raporlanacaktır. Ancak, bu gruplarda ne kadarının kira ile ilgili olduğunun açıklanması gerekmektedir.

Nakit akım tablosunda ise kira ödemeleri ikiye ayrılarak raporlanacaktır. Her bir yıl için ödenen kira bedeli faiz ve anapara kısımlarına ayrılacak, anapara kısmı finansman harcamaları kapsamında raporlanırken, faiz kısmı TMS 7 Nakit Akış Tablolarının ödenen faizlere ilişkin hükümleri çerçevesinde raporlanacaktır. Sonuç olarak, bu çalışmada aşağıda görülen tablolar içinde faiz gideri olarak görülen tutarlar Finansman Faaliyeti sayılacak, ödenen kira tuta-

rından faiz düşüldükten sonra kalan kısım anapara ödemesi sayılarak Yatırım Faaliyetleri ile ilgili olmadığı süre İşletme Faaliyetleri içinde raporlanacaktır.

Ülkemizdeki mevzuata göre, düzenlenen mali tablo açıklama ve dipnotlarında bu tür kiralama ile ilgili olarak en az iki farklı yerde açıklamalar yapılacaktır. Bunlardan birincisi, “Önemli Muhasebe Değerlendirme Tahmin ve Varsayımları” bölümünde genelde kiralama için uygulanan muhasebe politikalarının açıklanması kapsamındadır. İkincisi ise, kiralama varlıkları ve yükümlülüklerle ilişkin dipnot düzenlemeleri sırasındadır. Kiralama ile ilgili dipnot düzenlemesi sırasında açıklanması gereken önemli dipnotlar aşağıda verilmiştir:

- Kiralama konusu varlıkların genel olarak hangi varlıklardan veya ne amaçla kullanılan varlıklardan oluştuğu,
- Kira konusu varlıkların dönem başı ve dönem sonu mutabakatı, yani giriş, çıkış, amortisman, varsa yeniden değerlendirme tutarları (hareket tablosu), amortisman giderlerinin hangi fonksiyonlarla ilgili olduğu (satılan malın maliyeti içindeki paylar, faaliyet giderleri içindeki paylar),
- Kira konusu varlıklardan kaynaklanan yükümlülüklerin hangi bilanço kaleminde gösterildiği, bunun için ödenen kiraların anapara ve faiz tutarları, ödeme tutarları,
- Düşük değerli olduğu için aktifleştirilmeyen varlıkların neler olduğu, bunların nasıl amorti edildiği,
- Varlıklarda Değer Düşüklüğü testine tabi tutulmuş ise zarar yazılan tutarlar.

Makale örneklerinde Kullanım Hakkı Varlıkları Kiralama Varlıklarını, Kullanım Hakkı Yükümlülükleri ise Kiralama Yükümlülüklerini ifade etmektedir. Mali tablolarda da bu tanımlar kullanılabilir.

2.4. Kullanım Haklarının ve Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bir örnek geliştirilmiş olup, burada dikkatli olmamız gereken her bir muhasebeleştirilecek olan durumun yevmiye maddelerinde gösterilmesinin gereksiz olduğudur. KAYİK kapsamında olup, TMS/TFRS'lere göre raporlama yapacak işletmelerimiz yasal defterlerini yine eskiden olduğu gibi kira ödemelerini normal kira ödemeleri gibi vergi usul yasasına uygun şekilde muhasebeleştirilecekler ve vergi bilançosunu buna göre düzenleyeceklerdir. Ancak, genel kurula sunacakları veya yayınlacakları bilançolarda dönüştürme maddelerini muhasebe dışında gerçekleştirecek-

ler, mali tablolara ilave ve indirim yaparak yayın tipi veya TFRS'lerle uyumlu Bilanço, Kar Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelirler, Nakit Akış Tablolarına ulaşacaklardır. Aşağıda bu durum dikkate alınan bir örnek sunulmuştur:

Örnek 1: Bir ticari işletme bir gayrimenkulü 7 yıllığına 1.1.2X16 tarihinden itibaren kiralamış bulunmaktadır. Yıllık kira bedeli 450,- TL olup her yılsonunda ödenmektedir. Kiralayan tarafın uyguladığı faiz oranına ilişkin bilgi edinilemediği için şirket kendi en son kullandığı işletme kredisinin faizini marjinal faiz oranı yerine kullanmaktadır. Bu faiz oranı ise %14 dür.

Dönem	Yıl	Kira Ödemeleri	İskonto Faktörü	Net Bugünkü Değer	Finansman Gideri	Amortisman Gideri	Toplam Maliyet	AKTİF (Dönem Sonu-Net)	PASİF (Dönem Sonu)
	Dönem başı							1929,74	1929,74
31.12.2016	7	450,00	0,3996	179,84	270,16	275,68	545,84	1.654,06	1.749,90
31.12.2017	6	450,00	0,4556	205,01	244,99	275,68	520,66	1.378,38	1.544,89
31.12.2018	5	450,00	0,5194	233,72	216,28	275,68	491,96	1.102,71	1.311,17
31.12.2019	4	450,00	0,5921	266,44	183,56	275,68	459,24	827,03	1.044,74
31.12.2020	3	450,00	0,6750	303,74	146,26	275,68	421,94	551,35	741,00
31.12.2021	2	450,00	0,7695	346,26	103,74	275,68	379,42	275,68	394,74
31.12.2022	1	450,00	0,8772	394,74	55,26	275,68	330,94	0,00	0,00
		3.150,00		1.929,74	1.220,26	1.929,74	3.150,00		

Görüldüğü gibi kira ödemeleri öncelikle her yıl için faiz oranına ve kalan vadelere uygun şekilde bulunan iskonto faktörlerinin çarpımı ile net bugünkü değere indirgenmiştir. Yedi yıl boyunca ödenecek her 450,- TL'nin toplam ulaşacağı değer 3.150,-TL olmakla birlikte bunun net bugünkü değeri 1.924,74 TL'dir. Brüt kiralama olan 3.150,- TL ile aradaki fark 1.220,26 TL toplam finansman gideridir. Toplam maliyet ilk yıllarda yıllık ödenen maliyeti geçmekte, son yıllarda da tam tersine dönmektedir.

Bu durumda IFRS 16'ya göre temsili olarak yapılması gereken muhasebe kayıtları ilk iki yıl için aşağıdaki şekilde olacaktır. Burada yasal kayıtların yasal defterlere zaten yapılmış olduğu için sadece dönüştürme kayıtları gösterilmektedir.

<u>1.1.2X16</u>	
KULLANIM HAKKI VARLIKLARI	1.929,74
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜKLERİ	1.929,74
Kullanım haklarının kayda alınması	

<u>31.12.2X16</u>		
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜKLERİ	450.-	
GENEL YÖNETİM GİD.		450.-
Kira Giderleri		
Ödenen birinci yıl kirasının yasal kayıtlarının dönüştürülmesi		
<u>31.12.2X16</u>		
FİNANSMAN GİDERLERİ	270,16	
AMORTİSMAN GİDERLERİ	275,68	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		275,68
KULLANIM HAKKI		
YÜKÜMLÜLÜĞÜ		270,16
/		

<u>31.12.2X16</u>		
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	21,08	
DÖNEM KARI VERGİ VE		
YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER		
KARŞILIĞI - Vergi Geliri		21,08
(1654,06 -1.749,90) * 022 = 21,08		
/		

İkinci yıl kayıtları ise şu şekilde olacaktır.

<u>1.1.2X17</u>		
GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		
VEYA ZARARLARI	74,76	
KULLANIM HAKKI VARLIKLARI	1.929,74	
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	21,08	
KULLANIM HAKKI		
YÜKÜMLÜLÜKLERİ		1.749,90
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		275,68
Bir önceki yılın aktarma kayıtları		
/		

<u>31.12.2017</u>	
FİNANSMAN GİDERLERİ	244,99
AMORTİSMAN GİDERLERİ	275,68
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜKLERİ	450,00
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	15,55
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	450,00
Kira Giderleri	
KULLANIM HAKKI	
YÜKÜMLÜLÜĞÜ	244,99
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	275,68
DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL	
YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI	15,55
(1544,89-1378,38) X 0,22 = 36,63 Hesaplanan Ertelenen Vergi	
36,63 – 21,08 = 15,55 İlave edilmesi gereken	
Ertelenmiş Vergi Etkisinin Vergi Geliri	
/	

Görüldüğü gibi şirketin yaptığı kira gider kaydı iptal edilmiş ve yerine gerekli başka hesaplanan yükümlülüğün azaltılması amacıyla Yükümlülük hesabına yazılmıştır. Ayrıca, kullanım hakkı varlığı ve yükümlülüğü son olması gereken tutarlara ulaşmış bulunmaktadır. Bu kayıtlar doğrudan kiralama işlemleri için yapılmıştır. Öte yandan, TMS 12 Gelir Vergileri standardına uygun şekilde Ertelenmiş Vergi Varlığı/Yükümlülüğü ve Ertelenmiş Vergi/Gelir Giderleri de söz konusu olacaktır. Çünkü ticari bilançoda vergi yasalarına göre olmaması gereken varlık ve yükümlülükler söz konusudur. Aktifte yer alan kullanım hakkı (1.654,06 TL) ile pasifte yer alan kullanım hakkı yükümlülüğünün (1.749,90 TL) arasında 95,84 TL fark vardır ve pasif daha büyük olduğu için Ertelenmiş Vergi Varlığı yaratmaktadır. Bu tutarın %22'si oranında (21,08TL) vergi alacağı da kayda alınmıştır. İkinci yılın başında taşıma kayıtları gerçekleştirilmiştir. Geçmiş yıllar zararı olarak 74,76 TL taşınmıştır. Bu yasal kayıtlara 450.- TL olarak yansıyan kira gideri ile, TFRS 16 ya göre hesaplara geçen net 524,76 TL arasındaki farktır (270,16+275,84 - 21,08).

Yıllar itibariyle bilanço ve Kar-Zarar Tablosunda yer alacak tutarlar ise şu şekildedir.

	1.1.2016	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Kullanım Hakları	1.929,74	1.654,06	1.378,38	1.102,71	827,03	551,35	275,68	0,00
Kullanım Yükümlülüğü	1.929,74	1.749,90	1.544,89	1.311,17	1.044,74	741,00	394,74	0,00
Geçici farklar		-95,84	-166,51	-208,46	-217,71	-189,65	-119,06	0,00
Amortisman Gideri		275,68	275,68	275,68	275,68	275,68	275,68	275,68
Faiz Gideri		270,16	244,99	216,28	183,56	146,26	103,74	55,26
Toplam Maliyet		545,84	520,67	491,96	459,24	421,94	379,42	330,94

Görüldüğü gibi, bilançoda aktif ve pasifteki tutarlar açılışta eşit olmakla birlikte, daha sonraki dönemlerde farklılaşmaktadır. Yine Kar Zarar Tablosunda yıllar itibari ile (amortisman gideri ile faiz giderinden oluşan) farklı gider rakamlarına ulaşılmaktadır. Bu durum aşağıda tartışılacaktır.

3. STANDARDIN UYGULAMASI GEÇİŞ AŞAMASI (İLK UYGULAMA)

Ek bir süre verilmemesi durumunda, Standart 1.1.2019 tarihinden itibaren uygulamaya başlanacaktır. Uygulamaya geçilmesi durumunda, bu tarihe kadar uygulamada olan IAS 17 tüm hükümleri ve açıklayıcı yorumları ile birlikte yürürlükten kalkmaktadır.

Uygulama esnasında, Standardın başlangıç tarihinden sonra yapılan kiralama için sorun yoktur ve hükümleri doğrudan uygulanabilir. Ancak, bu tarihten önce başlamış ve devam eden kiralamalarda nasıl bir yöntem izleneceği standardın C ekinde açıklanmaktadır.

Bu bölüme göre, ilk uygulama sırasında iki farklı seçenekten bir tanesini seçmek işletme yönetiminin ihtiyarına bırakılmış bulunmaktadır:

- Tamamen TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardına uygun şekilde tam olarak geriye yönelik uygulama yapmak veya
- Geriye yönelik olarak, ancak bir takım düzeltme veya kolaylaştırıcı hükümlerden yararlanarak uygulama yapmak (Modifiyeli Geriye Dönük Uygulama).

Şimdi bunlar açıklanacaktır.

3.1. Tam Olarak Geriye Dönük Uygulama

Getirilen kurallardan ilki bu standardı TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardına uygun şekilde geriye dönük olarak uygulamaktır. Standartlara göre, mali tabloların en az iki dönem karşılaştırmalı bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle yeni standardın ilk uygulamasında, geçmiş en az iki dönemi ayrıntılı bir şekilde, daha önceki dönemleri de topluca düzenlemek ve raporlamak gerekmektedir. İki dönemi bilanço ve kar/ zarar tablosunda ayrıntılı bir şekilde, daha önceki dönemleri kümülatif tutarı ile öz sermaye değişim tablosunda raporlamak gerekmektedir. Bu aşağıda örneklendirilmektedir.

Örnek 2:

Yukarıda verilen Örnek 1 burada da kullanılabilir. Bu örnek üzerinden, 5nci yılın başı (dördüncü yılın sonu) ilk uygulama tarihi kabul edildiğinde (1.1.2019), 2019 ve 2018 rakamları Bilanço, Kapsamlı Kar Zarar Tablosu ve Nakit Akış Tablosunda ayrıntılı bir şekilde verilecektir. Daha önceki dönemlere ilişkin farklar ise, Özkaynak Değişim Tablosunda raporlanacaktır. Bu nedenle esasında 2019 yılı dönem sonu mali tabloları bir önceki yılın (2018) rakamları ile karşılaştırmalı verileceği için açılış kaydı 1.1.2018 tarihi itibarıyla (veya 31.12.2017) aşağıdaki şekilde olacaktır (IFRS 16 C5):

Kullanım Hakkı Varlığı	1.378,38
Kullanım Hakkı Yükümlülüğü	(1.544,89)
Geçici Fark	(166,51)
Geçici Farkın Vergi Etkisi (166,51 *0,22)	36,63
Geçmiş Dönem Kar ve Zararları	(129,88) TL olacaktır.

Dolayısıyla 2018 yılının başında bu rakamlara göre girişi yapılmış olmalıdır. Resmi kayıtlara aşağıdaki gibi bir dönüştürme yevmiye maddesinin ilavesi gerekmektedir.

<u>1.1.2018</u>	
KULLANIM HAKKI VARLIKLARI	1.929,74
GEÇMİŞ DÖNEM KAR VE ZARARLARI	129,88
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	36,63
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜKLERİ	1.544,89
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	551,36
İlk uygulama amacıyla geçmiş dönemlerin kayda alınması $((1929,74-551,36) - 1.544,89) = 166,51$ $166,51 * ,22 = 36,63$	
/	

Yıl içinde yapılan ödemeler için de aşağıdaki gibi kayıtlar gerçekleştirilecektir.

<u>31.12.2018</u>	
AMORTİSMAN GİDERLERİ	275,68
FAİZ GİDERLERİ	216,28
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜKLERİ	450,00
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	9,23
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	275,68
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	450,00
Kira Giderleri	
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜĞÜ	216,28
DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI	9,23
/	

Bu kayıtlardan sonra 2018 yılı sonunda Bilanço, Kapsamlı Kar Zarar Tablosu, Nakit Akış Tablosunda yer alacak rakamlara ulaşılacaktır. Bunlar geçmiş dönem (karşılaştırma yapılacak dönemi) sağlamak amacıyla yapılmış kayıtlar olup, aynı zamanda 2019'un açılış kayıtlarına esas rakamlarda elde edilmiş olmaktadır. Dolayısıyla yukarıda verilen 2019 un yasal açılış kayıtlarından sonra aşağıdaki yapılması gerekmektedir:

<u>1.1.2019</u>	
KULLANIM HAKKI VARLIKLARI	1.929,74
GEÇMİŞ DÖNEM KAR VE ZARARLARI	162,61 ¹
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	45,86
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	827,04
KULLANIM YÜKÜMLÜLÜKLERİ	1.311,17
Önceki yılda yapılan dönüştürme kayıtlarının taşınması	
<u>31.12.2019</u>	
AMORTİSMAN GİDERLERİ	275,68
FAİZ GİDERLERİ	183,56
DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI	2,03 ²
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜKLERİ	450,00
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	275,68
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	450,00
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜKLERİ	183,56
ERTELENMİŞ VERGİ	2,03
/	

Bu dönüştürme maddelerinden sonra denetime ve genel kurula sunuma hazır olacak Bilanço, Kapsamlı Kar Zarar Tablosu ve Nakit Akış Tablosundaki aşağıda gösterilen tutarlarda değişecektir. Yani aşağıdaki rakamlar bu bilançoda yer alacak değil, mevcut vergi idaresine verilecek bilançonun üstüne eklenecek veya indirilecek rakamları gösterecektir.

AKTİF	31.12.2018	31.12.2019
KULLANIM HAKLARI	1.102,71	827,03
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	45,86	47,89
PASİF		
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜKLERİ	1.311,17	1.044,74
GEÇMİŞ DÖNEM ZARARLARI	129,88	162,61
DÖNEM NET KAR ZARARI	(32,73)	(7,39)

¹ 129,88+275,68- 216,28 -9,23 -450 = 162,61

² (1.044,74-827,03) = 217,71 (217,71-208,46) * 0,22 = 2,03

Toplam Kapsamlı Kar Zararlar Tablosunda ise değişecek (İlave veya İndirimler) rakamlar řu şekildedir.

	31.12.2018	31.12.2019
.....		
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		
Amortisman Giderleri	275,68	275,68
.....		
FİNANSMAN GİDERLERİ	216,28	183,56
ERTELENMİŞ VERĐİ (GELİRİ)GİDERİ		
TFRS 16 Zararı	491,96	459,24
Defter Zararı	450,00	450,00
Fark	(41,96)	(9,24)

Nakit Akış Tablosundaki farklılaşmalarda aşağıdaki gibi şekillendirilebilir.

	31.12.2018	31.12.2019
İŞLETME FAALİYETLERİ		
Faiz Giderleri	216,28	183,56
FİNANSMAN FAALİYETLERİ		
Kiralama Anapara Ödemeleri	233,72	266,44

3.1. Modifiyeli Geriye Yönelik Uygulama

Kolaylařtırılmıő bu yöntemde kullanım hakkı varlığı ile kullanım hakkı yükümlülüğü ayrı ayrı ancak daha kolay bir şekilde hesaplanıp, bilançoaya alınmaktadır. Yöntemin en önemli özelliği önceki döneme ait bilgilerin raporlanmasına gerek bırakmamasıdır. Bu yönleme göre;

Kullanım Hakkı Yükümlülüğü; ilk uygulama tarihinde (yani bu standarda geçiş tarihinde), bu tarihten sonra kalan süreye göre sanki yeni bir kira sözleşmesi bařlıyormuő gibi, aynı tarihin alternatif borçlanma maliyeti esas alınarak kira ödemelerinin net bugünkü değeri bulunarak tespit edilir.

Kira Kullanım Hakkı ise iki yöntemden birine göre belirlenir.

a) Bu standart kiralamanın fiilen başladığı tarihten bu yana uygulanıyormuő gibi, ancak kiracının ilk uygulama tarihindeki (geçiş tarihinde) alternatif borçlanma faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş defter değeri üzerinden,

b) İlk uygulama tarihinden hemen önce bilançoaya yansıtılmıő, ön ödemesi

yapılmış veya tahakkuk etmiş tüm kira ödemelerinin tutarına göre düzeltilmiş olan kira yükümlülüğüne eşit bir tutar üzerinden.

Örnek 3:

Örnek 1’de yer alan kiralamayı bu örnek içinde kullanalım. 2016 yılında başlayan bir 450.- TL yıllık ödemeleri olan, alternatif faiz oranının o tarihte % 14 olduğu ve yedi yıllık bir kiralama sözleşmesi olsun. Standardın ilk uygulama tarihi ise 1.1.2019 dur. Bu tarihte alternatif faiz oranı % 9’a inmiştir. Ayrıca 2016 yılının başında 1.500.- TL de bu gayrimenkul üzerinde harcama yapılmış olsun.

Kullanım Yükümlülüğünün Tespiti: Burada 450.- TL kira ödemelerinin 4 yıl boyunca tutarının (1.800.- TL brüt kiralama tutarı) % 9’faiz oranından indirgenmiş tutarı 1.457,87 TL’dir.

Kullanım Hakkı Varlığının Değerinin Tespiti: Burada a) alternatifine göre hesap yapıldığında aşağıdaki gibi bir tablo üzerinde hesaplama yapılabilir.

Yıllar		Kira- lar	İndirgeme Oranı	Net Bugünkü Değer	Amortisman	Net Aktif
2016	7	1.950	0,547034	1.066,72	440,77	2644,61
2017	6	450	0,596267	268,32	440,77	2203,84
2018	5	450	0,649931	292,47	440,77	1763,07
2019	4	450	0,708425	318,79	440,77	1322,31
2020	3	450	0,772183	347,48	440,77	881,54
2021	2	450	0,841680	378,76	440,77	440,77
2022	1	450	0,917431	412,84	440,77	0,00
		4.650		3.085,38	3.085,38	

Bu hesaplardan sonra yapılacak 1.1.2019 tarihli kayıt şu şekilde olacaktır.

1.1.2019	
KULLANIM HAKKI VARLIĞI	3.085,38
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.322,31
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜĞÜ	1.457,87
GEÇMİŞ DÖNEM KARLARI	238,06
ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	67,14
3.085,38 – 1.322,73 =	1.763,07 Net Aktif
1.763,07 – 1.457,87 =	305,20 Geçici Fark
305,2 * 0,22 =	67,14 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
31.12.2019	
FAİZ GİDERLERİ	131,21
AMORTİSMAN GİDERLERİ	440,77
KULLANIM HAKKI YÜKÜM.	131,21
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	440,77
/	
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜĞÜ	450.-
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	450.-
Kira Giderleri	
Dönem içinde yapılan ödeme kaydının iptali	
/	
ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	26,83
DÖNEM KARI VERGİ KARŞILIĞI	26,83
/	

Yukarıdaki bu kayıtlar yasal kayıtlar üzerine sadece TMS/TFRS'lere geçiş için yapılmış ilave kayıtlar olduğu bir kez daha hatırlanmalıdır.

4. KİRA SÖZLEŞMESİNDE MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLER

Kiralamanın başladığında aktifte bir kira kullanım hakkı, pasifte bir kullanım hakkı yükümlülüğü kayda alınmakta, yükümlülük kira süresinin azalması ölçüsünde dönemsel olarak (kira yükümlülüğünün ödemesinin yapıp yapılmadığına bakılmaksızın) kar zarara veya diğer varlık hesaplarına aktarılmaktadır. Aktarılan bu tutar, faiz olarak kayda alınmaktadır. Faiz olarak kayda alınan tutar kiralamanın başlangıcında belirlenen kira yükümlülüğü tutarına, kullanılan iskonto oranına, kiralama süresine, kira süresinin sonunda varlığı

satın alma veya süreyi uzatabilme opsiyonlarının olup olmadığına bağlı olarak belirlenmektedir. Dönemsel kira ödemeleri de ileriye yönelik olarak bir indekse, bir para cinsine veya başka bir göstergeye bağlı olarak değişebilmektedir. Dolayısıyla kiralamanın başlangıcında belirlenen kira yükümlülüğünün TL karşılığı(defter değeri) zamanın geçmesi ile değişebilmektedir. Bu nedenle de kiralama sözleşmesinin yeniden değerlendirilmesi ve buna paralel olarak da “kullanım hakkı yükümlülüğünün” ve “kullanım hakkı varlığının” defter değerlerinde değişiklikler yapılması gerekebilir. Kira sözleşmesindeki değişiklikleri iki gruba ayırarak incelemek daha kolay olacaktır.

a) Kira yükümlülüğünü revize eden (yeniden değerlendiren) durumlar (IFRS 16 Md 39-43

Bunlar kira yükümlülüğünde değişikliğin ayrı bir kiralama sözleşmesi sonucunu doğurmayan durumlardır.

aa) Kira Sözleşmesinin Kapsamında değişiklikler

- Kiralama süresinde değişiklik olması,
- İlk değerlendirme sırasında yapılan satın alma opsiyonunda değişimler,

ab) Kira sözleşmesinin başlangıcındaki sözleşme esaslarında değişiklikler,

- Kalıntı değer taahhüdünde değişiklikler
- Kira bedelini belirleyen indekslerde veya oranlarda değişiklikler
- Başlangıçta yapılan kira bileşenlerine ayırmada meydana gelen değişiklikler

b) Yeni bir kira sözleşmesi sonucunu doğuran durumlar (IFRS 16 Md. 44-46)

- Kiralamaya konu olan varlığın benzeri veya ilişkisinin de kiralınması gibi bir kapsam genişlemesi sonucunda kiralama koşullarının tamamen değişmesi, (Mevcut varlığa yeni kiralama varlıklarının eklenmesi gibi),
- Kiralama konusu varlığın kirası ve süresinin birlikte değişmesi,

Bu durumların bazılarında örnekler aşağıda geliştirilmiştir.

Örnek 4: Kiralama Süresinin Yeniden Belirlenmesi

Bir şirket ile iş makinelerini uzun dönemli kiraya veren bir kişi arasında bir iş makinesinin kiralınması sözleşmesi imzalanmış ve makine yılın başında kiracıya teslim edilmiştir. Bu sözleşmeye göre, aylık kira bedeli 20.000.- TL'dir ve bu dört yıllık bir sözleşmedir. Sözleşme süresinin ikinci yılının sonunda

kalan iki yıllık süreye ilaveten bir yıl daha süre alınmış ve sözleşme süresi üç yıl daha uzatılmıştır. Ancak sözleşme bedelinde bir değişiklik olmamıştır. Sözleşmenin ilk yürürlüğe girdiğinde kiracının alternatif faiz oranı aylık %1,5 iken ikinci yılın sonunda yani kiranın uzatılması konusunda anlaşma sağlandığında aynı faiz oranı %1'e inmiş bulunmaktadır.

Sözleşmenin başında (iş makinasının kullanıma uygun bir şekilde teslim alınmasından sonra) kiracı $(20.000 * 48) = 960.000$.- TL brüt kiralama tutarının % 1,5 faiz oranı ile hesaplanan net bugünkü değeri olan 680.851,07 TL'nı hem aktife, hem pasife kaydetmiştir. Sözleşme değişikliğinde kiracı bunu yeni bir sözleşme değil eski sözleşmede revize olarak kabul edecektir. Üçüncü yılın başında 36 aylık kira bedelini % 1 faiz oranı ile iskonto edilecek ve yükümlülük tutarı 602.150,10 TL olarak belirlenecektir. . Diğer taraftan, revizyonun yapılmasından önce (24 ncü ay sonu itibariyle) aktifte kullanım hakkı olarak 340.425,54 TL $(680.851,07 - 340.425,53)$ bulunmaktadır. Pasifte ise kiralama yükümlülüğü olarak 400.608,07 TL $(680.851,07 + 199.757,03 - 480.000)$ bulunmaktadır. Şirket net son yükümlülüğü 602.150,07TL'na yükselten 280.243.-TL'nı $(680851,07 - 400.608,07)$ hem aktife, hem pasife ilave edecektir.

Böylece kullanım hakkı yükümlülüğü yeniden değerlendirilmiş olmaktadır. Kalan süre 2 değil, üç yıl olarak belirlenecektir. Kullanım hakkı varlığının yeni değeri üç yıl içinde amorti edilecektir.

Örnek 5: Sözleşme Başlangıcında Kullanılan Opsiyonda Değişiklik Olması

Yine yukarıdaki örnekteki iş makinasını örnek alınmış olup, kiracı 20.000.- TL taksitle dört yıllığına bir iş makinasını kiralamıştır. Ancak, kiralamayı yaparken dördüncü yılın sonunda 60.000.-TL daha ödeyerek iş makinasının mülkiyetini alma opsiyonu da belirlenmiştir. Kiracı bu opsiyonu çok büyük bir ihtimal ile kullanacağını dikkate almış ve buna göre kira yükümlülüğünü tespit etmiştir. Ancak üçüncü yılın sonunda kiracının işlerinin çok iyi gitmesi ve bu makinaların teknolojik olarak çok daha iyi durumda olanlarının satışa çıkmış olması nedeniyle yeni bir iş makinası satın almış ve eski makinaların opsiyonunu kullanmanın anlamlı olmayacağını değerlendirmiştir. Kiralamanın başlangıcında %1,5 olan kiracı marjinal borçlanma faizi de opsiyonun kullanılmayacağını kiralayana bildirildiği tarihte % 1,25 e indiği görülmektedir.

Çözüm:

Bu durumda bir süre veya kapsam genişletmesi söz konusu olmayıp, sözleşmede revizyon söz konusudur. Dolayısıyla, Standardın 40 ncı maddesi kapsamında muhasebeleştirilecektir.

Kiracı iş aracının kullanımına başladığı tarihte opsiyonunu da dikkate almak suretiyle 47 ay eşit olarak 20.000.-TL.- ve 48 nci ayda 80.000.- TL nin (20.000 + 60.000) % 1,5 aylık faiz oranı ile bugünkü değerini 739.964,-TL Kullanım Hakkı Yükümlülüğü hesaplamıştır. Bu tutarı hem aktifine hem pasifine ilgili hesaplara kaydetmiştir. Kullanım hakkını satın alma opsiyonunu dikkate alarak dört yıl değil, on yılda amorti etmeye başlamıştır. Üçüncü yılın sonunda yani kiralama revizyon yapılacağı dönemde, aktif net 517.975,06 TL, pasif 289.257,46 TL tutarındadır. Kira yükümlülüğü yeniden tespit edilecek olup, kalan kiralama süresi bir yıldır ve aylık 20.000.- TL ödemedi başka bir ödeme yoktur. Bu nedenle, en başta hiç opsiyon dikkate alınmadan kayıtlar yapılmış olsaydı hesaplarda ne olurdu şeklinde hareket edilmesi ve buna göre hesapların ayarlanması, daha sonra da faiz oranı değişikliği nedeni ile yükümlülükte meydana gelen farkın etkisini muhasebeleştirmemiz gerekir. Eğer başlangıçta opsiyonu kullanılmayacağı karar verilmiş olsaydı, başlangıçta 680.851,07 TL üçüncü yılın sonunda da 230.144,16 TL'na inmiş olurdu. Yani ilk etapta yükümlülüğün çıkarılacak tutar 59.113,3 TL (289.257,16 – 230.144,16) dir. Diğer taraftan eğer opsiyon kullanılmayacak olsa idi, amortisman süresi 10 yıl değil, dört yıl olacaktı ve üçüncü yılın sonunda net aktif 170.212,77 TL olacaktı. Dolayısıyla aktiften çıkarılması gereken tutarda 347.762,29 TL sıdır (517.975,06 -170.212,77).

/		
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜĞÜ	59.113,30	
DİĞER GİDER VE ZARARLAR	288.762,99	
KULLANIM HAKKI VARLIĞI	347.762,29	
/		

Bu kayıtlardan sonra aktif ve pasif sanki opsiyon hakkı kullanılmamış olsa idi, rakamlar ne olurdu sorusunun yanıtını verir şekle gelmiştir. Şimdi sıra kalan bir yıllık kira ödemelerinin net bugünkü değerine yükümlülüğü getirmeye gelmiştir. Şu anda yükümlülüğün tutarı 230.144,16 TL dir. Oysa aynı taksitler aylık % 1,25 den indirgenmiş olsa bu tutar 221.586,24 TL olacaktır. Yükümlülüğü bu tutara indirgemek için aşağıdaki düzeltme yapılacaktır.

_____ / _____	
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜĞÜ	8.557,92
KULLANIM HAKKI VARLIĞI	8.557,92
_____ / _____	

Örnek 6: Döviz Üzerinden Yapılan Sözleşmelerde Kur Farklarının Doğması

Kiralama sözleşmelerinde kira tutarı yabancı bir para cinsine bağlı olarak belirlenmiş olabilir. Bilançoya alınacak net yükümlülüğün hesaplanmasında ileriye yönelik bir tahmin yaparak değil, bizzat sözleşmeye konu döviz cinsinden kira yükümlülüğü ve kullanma hakkı varlığı hesaplanır. Bunun ilk kayıt sırasındaki kur üzerinden karşılığı yükümlülük olarak belirlenir. Ödeme anında olsun, bilanço çıkarmak istendiğinde pasifteki yükümlülük olsun cari kurla değerlendirilerek, aradaki fark kar veya zarar yazılır. Ancak aktifteki kullanım hakkı tutarında değişiklik veya değerlendirilmez. Çünkü bu kalem parasal olmayan bir bilanço kalemidir ve TMS 21'e göre tarihi kurlarla değerlendirilir. Burada doğan farkları bir sözleşme bedelinde bir değişiklik olarak dikkate almaktan ziyade, diğer parasal kalemlerde olduğu gibi yükümlülüğün kur farkı etkisi olarak görmek gerekir. (IFRS 16 BC 199).

Örneğin herhangi bir gayrimenkul yıllık 50.000.-Euro'ya üç yıllığına kiralanmış olsun. Kira bedelleri de her yılın başında peşin ödenecek olsun. Başlangıçta bu gayrimenkulün kullanılabilir hale getirilebilmesi için ayrıca 75.000.-TL harcama yapılsın. Kiraya veren için faiz oranı bilinmediğinden kiracının zımni faiz oranının da % 5 (Euro faizi) olduğunu varsayalım.

İlk ödemenin yapıldığı günde kurda 1 Euro = 5,00 TL dir. Ancak kurlar yükselme eğilimindedir ve birinci yılın sonunda 5,5 TL ye, ikinci yılın sonunda 6.-TL ye çıkmıştır. Öncelikle yıllar itibariyle yükümlülük ve varlığın itfa ve amortismanlarına ilişkin tablo oluşturulmaktadır.

PASİF (Euro Cinsinden)					
Dönem	Taksitler	İndirgeme Faktörü	Net Bugünkü Değer	Faiz	Pasif (Dönem Sonu)
3	50000	1,000	50.000,00	0,00	92.970,52
2	50000	0,907	45.351,47	4.648,53	47.619,05
1	50000	0,952	47.619,05	2.380,95	0,00
Toplam	150.000		142.970,52	7.029,48	
			50.000,00		
			92.970,52		

Aynı tablonun TL ya çevrilmiş tutarları ise şu şekilde olacaktır.

PASİF (Türk Lirası Cinsinden)					
Kalan Dönem	Taksitler	İndirgeme Faktörü	NBD	Faiz	Pasif (Dönem Sonu)
3	250.000	1	250.000,00	0	464.852,61
2	250.000	0,907	226.757,37	23.242,63	238.095,24
1	250.000	0,952	238.095,24	11.904,76	0
	750.000,00		714.852,61	35.147,39	

AKTİF (Türk Lirası)			
Yıllar	Dönem Başı	Amortisman	
		Gideri	Dönem Sonu
1	789.852,60	263.284,20	526.568,40
2	526.568,40	263.284,20	263.284,20
3	263.284,20	263.284,20	0,00

Yukarıdaki tablolarda görüldüğü gibi kiralamanın üç yıllık indirgenmiş net bugünkü değeri TL üzerinden hesaplandığında 714.852,61 TL tutmaktadır. Bu tutar aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

_____ t1 _____	
KULLANIM HAKKI VARLIĞI	714.852,61
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜĞÜ	464.852,61
BANKA (VARLIK) HESAPLARI	250.000,-
Kiralama sözleşmesinin kaydı.	
_____ t1 _____	
KULLANIM HAKKI VARLIĞI	75.000,-
BANKA (VARLIK) HESAPLARI	75.000,-
Yapılan harcamaların kaydı	
_____ / _____	
AMORTİSMAN GİDERLERİ	288.284,2
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	288.284,2
(714.852,61+75.000) / 3=288.284,2	
_____ / _____	

Yukarıdaki kayıtlar normal yapılması gereken kayıtlardır. Dikkat çekmek gerekir ki, birinci yılın kirası peşin ödenmiş olduğundan faiz gideri hesabı yapılmamıştır. Ancak, yıl sonunda kur 5,5 TL'na yükseldiği için pasifte kullanım hakkı yükümlülüğünü değerlemeye tabi tutmak gerekmektedir. 464.852,61 TL yükümlülük, kurun etkisi ile 511.337,86 TL yükselmiştir. Bu nedenle aşağıdaki şekilde değerlendirme kaydı yapılacaktır.

_____ t1 _____	
KAMBİYO ZARARLARI	46.485,25
KULLANIM HAKKI	
YÜKÜMLÜLÜĞÜ	46.485,25
Yıl sonu kur değerlemesi	
_____ / _____	

İkinci yıl kayıtları

	t^2	
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜKLERİ		275.000.-
KAMBİYO ZARARLARI		2.500.-
BANKA (VARLIK) HESAPLARI		277.500.-
50.000 Euro * 5,55 TL = 277.500.- kira ödemesi		
50.000 Euro * 5,50 TL = 275.000.- Yıl sonu defter değeri		
	t^2	
	t^2	
AMORTİSMAN GİDERLERİ		288.284,60
FİNANSMAN GİDERLERİ		27.891,18
KULLANIMHAKKI		
YÜKÜMLÜLÜĞÜ		27.891,18
BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		288.284,20
4.648,53 Euro *6.- = 27.891,18		
	t^2	
KAMBİYO ZARARLARI		21.485,26
KULLANIM HAKKI		
YÜKÜMLÜLÜĞÜ		21.485,26
(47.619,05*6) – 264.229,04 = 21.485,26		
	t^2	

Örnek 7: Endekse Göre Kira Tutarının Değişmesi

Kiracı şirket ile kiralayan Ahmet bir büroyu başlangıçta bir yıllığına anlaşmış bulunmaktadır. Ancak kira kontratı her yıllık dönemin başında bir ay önce bildirilmediği takdirde yenilenmiş olacaktır. Yani kiracı açısından her yıl kontratı uzatmak opsiyonu bulunmaktadır. Kira tutarı ise aylık net 3.000.-TL'dir. Stopajın tamamı kiralayana ait olacaktır. Kira bedeli her ayın sonunda ödenmektedir. Ancak kira bedeli her yılın başında TÜFE'deki artış oranında artacaktır. Kiracı bu kontrat şartlarının beş yıl süreceğini, beşinci yıldan sonra kira sözleşmesinin gelişen enflasyon koşullarına göre yeniden belirleneceğini değerlendirmektedir. Kiracı tarafından taşınma öncesinde kiralamaya konu varlık üzerinde ayrıca 40.000.- TL harcama yapılmıştır. Kiracı harcamaları Ocak 2017 ayında yani ilk ayda gerçekleştirmiştir. Bu dönemde

kendisi kredi kullanmış olsa, aylık % 1 faiz oranı ile kullanılabilceği de değerlendirilmiştir.

Kirama dönemi başlangıcında 299,74 olan TÜFE, Aralık 2018 itibarıyla 330,75'e çıktığı görülmüştür. Dolayısıyla kira bedeli net 3.310.- TL, brüt 4.138.- TL ye yükselmiştir.

Çözüm: Bu problemde kiralamanın başlangıcındaki kayıtlar ile kira ödemelerinde değişikliğin meydana geldiği ikinci yılın başında kullanım hakkı ve yükümlülüğünde meydana gelen değişimlerin belirlenmesi gerekmektedir.

Burada kira döneminin başında yapılan 40.000.- TL kullanım hakkı varlığının maliyetine ilave edilecektir. Kira bedeli net olduğu ve kiralayanın ise gerçek kişi olduğu dikkate alınarak net değil brüt kira bedeli belirlenecektir. Beş yıllık bir yükümlülüğünün belirlenmesi gerekmektedir. Beş yıllık kira bedeli yıl sonlarında meydana gelecek artışlar dikkate alınmadan hesaplanacak ve kullanım hakkı yükümlülüğü hesaplanacaktır. Ancak her yılın başında kira tutarında revizyon yapılarak kira artışı hem kullanım hakkı yükümlülüğüne hem kullanım hak bedeline ilave edilecektir.

Her ayın sonunda, 60 ay boyunca (beş yıl) ödenen 3.750.- liralardan toplamı, yani brüt kiralama bedeli 225.000.-TL olmakla birlikte, bu ödemelerin aylık % 1 faiz oranından net şimdiki değeri 168.581,39 TL'dir. Bu bir yıllık kullanım hakkı yükümlülüğüdür. Aynı tutar aynı zamanda kullanım hakkının bedelidir. Ancak kullanım hakkının toplam maliyeti bu kadar değildir. Çünkü kiralama döneminin başında 40.000.-TL özel maliyet harcaması yapılmıştır. Dolayısıyla kullanım hakkının tutarı 208.581,39 TL dir. Bu tutar beş yılda amorti edilecektir. Yani yıllık amortisman gideri tutarı 41.716,28 TL dir. Diğer taraftan kullanım hakkı yükümlülüğünün bir yıl boyunca gelişmesi şu şekilde olacaktır.

Aylar		<u>Faiz Gideri</u>	<u>Ödeme</u>	<u>Bakiye</u>
				<u>168.581,39</u>
1	12	1.685,81	3.750	166.517,21
2	11	1.665,17	3.750	164.432,38
3	10	1.644,32	3.750	162.326,70
4	9	1.623,27	3.750	160.199,97
5	8	1.602,00	3.750	158.051,97
6	7	1.580,52	3.750	155.882,49
7	6	1.558,82	3.750	153.691,32
8	5	1.536,91	3.750	151.478,23
9	4	1.514,78	3.750	149.243,01
10	3	1.492,43	3.750	146.985,44
11	2	1.469,85	3.750	144.705,30
12	1	1.447,05	3.750	<u>142.402,35</u>
		18.821	45.000	

Dolayısıyla ikinci dönemin başında yükümlülük bakiyesi 142.402,35 kullanım hakkı bedeli 166.865,11 TL $(208.581,39 - (208.581,39 / 5) * 1)$)dır.

İkinci yılın başında kira ödemelerinde artış kullanım hakkı yükümlülüğünü değiştirmektedir. Brüt kira TÜFE endeksine göre yeniden belirlendiğinden 4.138.- TL $((330,75/299,74) * 3.750.-)$ olmuştur. Buna göre aktif ve pasif revize edilecektir.

48 ay (geri kalan 4 yıl) boyunca 4.138.- TL brüt kira yükümlülüğünün % 1,2 den net şimdiki değeri 150.322,12 TL'dir. Dolayısıyla net kullanım hakkı yükümlülüğünün bu tutara ulaştırılması gerekmektedir. Bunun defterde kayıtlı değeri ile (142.402,35) arasındaki fark 7.919,77 TL'dir. Bu hem aktife hem pasife ilave edilecektir.

1.1.2018	
KULLANIM HAKKI VARLIĞI	7.919,77
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜĞÜ	7.919,77
/	

Böylece varlık toplamı 150.322,12.-TL'na yükselmiştir. Bu tutar, kalan dört yılda amorti edilecekmiş gibi amortisman gideri hesaplanacaktır. Yükümlülüğün aylar itibariyle gelişimi ise aşağıdaki şekilde olacaktır. Yıllık amortisman gideri ise 37.580,53.- TL $(150.322,12 / 4 \text{ yıl})$ olacaktır.

Aylar		Faiz Gideri	Ödeme	Bakiye
				150.322
1	12	1.804	4.138	147.988
2	11	1.776	4.138	145.626
3	10	1.748	4.138	143.235
4	9	1.719	4.138	140.816
5	8	1.690	4.138	138.368
6	7	1.660	4.138	135.890
7	6	1.631	4.138	133.383
8	5	1.601	4.138	130.846
9	4	1.570	4.138	128.278
10	3	1.539	4.138	125.679
11	2	1.508	4.138	123.049
12	1	1.477	4.138	120.388
		19.722	49.656	

Üçüncü yılın başında endeksteki gelişmeye göre ikinci yıldaki gibi yeniden hesap yapılacaktır.

Örnek 8: Kiralamaya Konu Varlığın Kapsamının Artması

Bir şirket bir Filo Kiralama Şirketi ile 10 araçlık paket anlaşma yapmıştır. Paketin aylık kirası 25.000.- TL ve süresi 3 yıldır. Şirketin işlerinin iyi gitmesi nedeniyle 1,5 yıl sonra aynı koşullar ile 5 araçlık daha kiralama yapılmış, sözleşme birleştirilmiş ve tek bir fatura altına alınmıştır.

Çözüm: Burada kiralamada bir kapsam genişlemesi söz konusu olup, bu yeni sözleşmeyi ayrı bir sözleşme olarak muhasebeleştirilmek gerekmektedir. İlk yapılan kiralama sözleşmesinde veya koşullarında değişiklik yoktur. Kiralama tutarında, opsiyonlarda herhangi bir değişiklik olmaması sebebiyle kiralama sözleşmesi yeniden değerlemeye tabi tutulmayacaktır. İlave araçlar ayrı bir sözleşme olarak dikkate alınarak muhasebeleştirilecektir. Kira başlangıcındaki faiz oranları veya piyasa fiyatları ikinci sözleşme sırasında değişmiş olsa bile bu eski sözleşmeyi etkilememektedir. Yeni otomobiller tamamen ayrı bir kiralama ünitesidir.

Örnek 9.: Kiralamaya Konu Varlığın Kapsamının Artması

Bir perakende mağazalar grubu bir AVM de 5.000 m²lik bir alanı yıllık kirası 750.000.-TL olarak kiraların yıl başında ödenmesi kaydıyla 10 yıllığına kiralamıştır. AVM Yönetiminin sözleşmelerde uyguladığı faiz oranı % 6'dır. İşler bu lokasyonda gayet iyi gitmiş, 5 nci yılın sonunda mağazanın bitişiğinde 2.000 m² büyüklüğünde boşalan bir alan daha kiralanmıştır. Yeni bölümünde kira süresi beş yıl olup, birinci bölümle birlikte süre sonlanmaktadır. Uzatma opsiyonu konuşulmamıştır. Kira önceki bölümün kirası ile birleştirilmiş ve tek fatura olarak gelmeye başlamıştır. Bu alanın da m² fiyatı 150.- TL'dir. Ancak bu bölüm teslim alındığında faiz oranı % 7 ye yükselmiştir.

Çözüm: Burada kiralama tamamen yeni bir sözleşme olarak değil, birinci sözleşmenin revize edilmesi şeklinde ele alınmalıdır. Bu nedenle eski bölüm yeniden değerlendirilecektir. Çünkü faiz oranı başlangıçtaki orana göre yükselmiştir. Bundan sonra yeni kiralanın bölüm eski bölümle birleştirilecektir.

Bu durumda yeni dönemin başında (6 ncı yılın başında) kullanım hakkı varlığı 2.760.032,64 TL kullanım hakkı yükümlülüğü 3.159.272,84 TL dir. Bu kısmın kullanım hakkı yükümlülüğü yeniden belirlenecektir. Yani 5 yıllık yükümlülük yine aylık 750.000.-TL ndan öncelikle % 6 faiz oranından yeniden ölçülecektir. Bu tutar 3.100.852,07 TL dir. Dolayısıyla 58.420,77 TL nin gelir kaydı yapılmalıdır.

_____ / _____	
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜĞÜ	58.420,77
DİĞER OLAĞAN GELİR	
VE KARLAR	58.420,77

Aynı bölüm bu ikinci dönemde yükselmiş olan % 7 faiz oranı ile yeniden ölçülecek ve kalan yükümlülük bulunacaktır. Bu tutar 3.075.148,08 TL'sidir. Aradaki farkında giderilmesi gerekir.

_____ / _____	
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜĞÜ	25.703,99
KULLANIM HAKKIVARLIKLARI	25.703,99
3.100.852,07 - 3.075.148,08 = 25.703,99	

Sıra ek 2000m²lik alanın kayda alınması gelmiştir. Yani yıllık kira bedeli 300.000.- TL'nin 5 yıl için % 7 faiz oranından net şimdiki değerini bulmak gerekir. Bu rakamda 1.230.059,23 TL'dir. Kayda alınması şu şekilde olacaktır.

KULLANIM HAKKI VARLIĞI	1.230.059,23
KULLANIM HAKKI	
YÜKÜMLÜLÜĞÜ	
	1.230.059,23

Bu kayıtlardan sonra 6. yılın başında aktifte 3.964.387,86 TL, pasifte 4.305.207,29 TL yer almaktadır. Bu durumda son beş yılın dökümü aşağıdaki gibi olacaktır.

Kira Ödemeleri	İskonto Faktörü	Net Bugünkü Değer	Finansman Gideri	Amortisman Gideri	Toplam Maliyet	AKTİF	PASİF
1.050.000	0,7130	748.635,49	301.364,51	861.041,46	1.162.405,97	3.444.165,85	3.556.571,82
1.050.000	0,7629	801.039,97	248.960,03	861.041,46	1.110.001,49	2.583.124,39	2.755.531,85
1.050.000	0,8163	857.112,77	192.887,23	861.041,46	1.053.928,69	1.722.082,93	1.898.419,08
1.050.000	0,8734	917.110,66	132.889,34	861.041,46	993.930,80	861.041,47	981.308,41
1.050.000	0,9346	981.308,41	68.691,59	861.041,47	929.733,06	0,00	0,00
5.250.000		4.305.207,31	944.792,69	4.305.207,31	5.250.000,00		

Örnek 10: Kiralamanın Kapsamının Daraltılması ve Fiyat Artışı

Bir perakende satış mağazası bir AVM'de 5.000.-m² yeri (tam bir kat) yıllık 750.000.-TL'ye kiralamış olup, kira süresi 10 yıldır. Kiralamanın başında kiracının marjinal faiz oranı % 6 civarındadır. Ancak, zamanın ilerlemesi ile mağazanın büyük geldiği görülmüş ve kiracı ile kiralayan arasında yeni bir anlaşma yapılmıştır. 6 ncı yılın başında başlayan yeni dönemde kiracı 3.750 m² yere çekilecek, yani % 25 oranında küçültülecek ancak yıllık kira 637.500.- TL'ye çıkacaktır. Kiralama sözleşmesinin yapıldığı tarihte perakendecinin marjinal faiz oranı % 5'dir.

Çözüm: Bu örnek IFRS 16.45. paragrafta bahsedilen kiralamada yapılan değişikliklerle ilgilidir. Öncelikle eğer bu değişen bu durum kiralamanın başında olsa idi veya dönemin başında yeni koşullar ile yapılmış olsa idi hesaplarda hangi tutarlar olurdu diye bir araştırma yapılacaktır. Bu tutarlar ile kayıtlardaki tutarlar karşılaştırılarak kira tutarının yükselmesinin neden olduğu kar ve veya zararlar tespit edilmiş olacaktır. Daha sonra bunun yeni bir kira sözleşmesi gibi yeniden kira yükümlülüğü belirlenerek hesaplar yeni sözleşmeye uygun hale getirilecektir.

Perakendeci sözleşmenin başlangıcında 5.520.065,29 TL kullanım hakkı varlığı ve kullanım hakkı yükümlülüğünü bilançoya almıştır. Geride kalan 5 yıllık dönemde 2.760.032,64 TL amortisman kaydı yapmış ve varlığın net defter değeri 2.760.032,64 TL'na inmiştir. Pasifte ise beş yıllık kira ödemeleri düşüldükten ve faiz gideri ilave edildikten sonra toplam 3.159.272,84 TL kalmıştır.

Yeni sözleşmeye göre kiralama konusu varlık %25 azalmaktadır. Dolayısıyla aktifin aynı oranında azaltılması gerekmektedir. Aktifin % 25 oranındaki kısmı 690.008,16TL'dır. Diğer taraftan pasifte yükümlülüğün değerinin de % 25 azaltılması gerekmektedir. Bunun % 25' i ise, 789.818,21 TL'dir. Bu tutarları aşağıdaki şekilde kar zarar etkili olarak azaltmak gerekmektedir.

/	
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜLÜĞÜ	789.818,21
KULLANIM HAKKI VARLIĞI	690.008,16
DİĞER GELİR VE KARLAR	99.810,05
Kiralama kapsamının daraltılmasının kayda alınması	

Bu kayıttan sonra Kullanım Hakkı Yükümlülüğü 2.369.454,63TL'na aktifteki Kullanım Hakkı ise, 2.070.294,48 TL'na inmiş bulunmaktadır. Oysa yeni duruma göre bu yükümlülüğün net bugünkü değeri 2.760.041,38 TL olup, yükümlülüğün bu tutara çıkarılması gerekmektedir. Aradaki farkın (390.586,78.-TL) her iki tarafa eklenmesi neticesinde hem kullanım hakkı/hem kullanım yükümlülüğü yeni duruma uyarlanmış olmaktadır.

/	
KULLANIM HAKKI VARLIĞI	390.586,78
KULLANIM HAKKI YÜKÜMLÜĞÜ	390.586,78

Bu kayıttan sonra kullanım hakkı da net 2.460.611,23 TL olmuştur ve bu tutar varlığın kalan kira süresinde amorti edilecektir.

SONUÇ

2019 yılından itibaren yurdumuzda da uygulamaya girecek olan yeni IFRS 16 Kiralamalar Standardının uygulama şeklini değişik örnekler vererek tanıtmaya çalıştık. Ancak mali tablolar ve dolayısıyla bu mali tabloları kullanan kişilerin kararları üzerine etkilerini ise ayrı bir çalışma konusu olarak görüyo-

ruz. Uygulamada mali tablo rakamlarının en önemli tutarda etkileyecek parametreler olarak;

- Başlangıçta öngörülen ve sözleşmeye bağlanan kiralama süresi,
- İleride ödenecek kiralara bugünkü değerini ve dolayısıyla aktif ve pasif tutarlarını etkileyecek olan faiz oranı,
- Kiralama süresinde daha sonra meydana gelen değişiklikler (sözleşmede öngörülen opsiyonların kullanım şeklinde değişiklikler)
- Kira tutarlarının sabit bir tutara bağlanması yerine değişkenlik arz eden döviz veya herhangi bir endekse bağlanması

öngörülmektedir. Bunların her birinin ayrı ayrı subjektiflik taşıyan hususları bulunmaktadır. Bunlardaki değişiklikler mali tablolardaki rakamları oldukça önemli ölçüde etkilemektedir. Standardın uygulanması oldukça zor ve ince hesaplar yapılmasını gerektiren bir yapıda görülmektedir. Bu uygulamanın özellikle vergi yasalarının ruhunu kendilerine ilke edinmiş muhasebecilerimiz tarafından kolay kabul edilebilecek bir husus olarak görülmeyeceğini bekliyoruz.

Uygulamada bazı büyük işletmelerimizin kullandıkları ESP programları üzerinde hem THP'na hem de TMS/TFRS'ye uygun şekilde paralel kayıt yaptıklarını duymaktayız. Gerek bu şirketlerimizin gerekse yasal defterler üzerinden çıkan mali tablolara ilave indirimler yaparak Ticaret Kanunu'na uygun mali tablo düzenleyen işletmelerimizin ilk raporlama yapacakları 31.03.2019 tarihi gelmeden oldukça önemli hazırlık çalışmaları yapmaları gerektiğine inanıyoruz.

KAYNAKÇA

Deloitte, “IFRS fokussiert, IASB regelt für Bilanzierung von Leasingverhältnissen neu,” , IFRS Centre of Excellence, Januar 2016 Erişim tarihi : 23.06.2018 <https://www.iasplus.com/de/publications/german-publications/ifrs-fokussiert/2016/ifrs-16/file>

Deloitte,(2017) “IFRS 16: Auswirkungen des neuen Leasingstandards”, Ş_Weite Paper, No: 79, Juni 2017, Erişim Tarihi: 23.06.2018 <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/financial-services/Financial-Services-White-Paper-No-79-2017.pdf>

EY., “im Fokus: Der neue Standard zu Leasing-Verhältnissen”, EY Scout, Dezember 2016

Findeisen, D., Adolph. P., ,(2016), “Es ist vollbracht: Der neue Leasingstandard IFRS 16 ist da” , der Betrieb., Nr.9, Februar 2016

Köster, O. and Repez. S., (2016) IFRS 16: Der neue Leasingstandard: Fluch oder Segen für den Schweizer Markt?. *Expert Fokus*, (9)

KPMG.(2013), “Pradigmawechsel in Leasingbilanzierung”., Accounting Insights, August 2013,

KPMG., “IFRS 16 Leases: Herausforderungen bei der Umsetzung und praktische Implikation”., Accounting News., Februar 2016 Erişim Tarihi : 15.5.2018 IFRS 16 Leases: Herausforderungen bei der Umsetzung und praktische Implikation”., Accounting News., Februar 2016

Öztürk, M. ve Serçemeli, M.(2016). Yeni Finansal Raporlama Standardı IFRS 16 Kiralama İşlemlerinin Getirdiği Değişimler Üzerine Bir Değerleme. *Mali Çözüm*. (135),31-48

Rödl & Partner (2016)., “Zukunft der Leasingbilanzierung-Schluss mit “off-balance” “., Entrepreneur, April 2016