

Kiralamalar Standardı

Yeni Yaklaşımın İlkeleri

Dr. Serhat KÖKSAL

18.09.2019

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS); muhasebe bilgisinin şeffaf ve karşılaştırılabilir olması, yöneticilerin hesap verebilirliğini sağlaması ve ekonomik karar vericilere yararlı olması hedefleri ile oluşturulmuş ilke ve kuralların bütünüdür.
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu standartları katılımcı bir anlayış ile oluşturmakta ve çağın gereklerine uygun bir şekilde yenilemektedir.

- Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi standart koyucu kurumların son yıllarda üzerinde yoğun mesai harcadığı konulardan biridir. Kiralama işlemleri ile ilgili yoğun çalışmanın nedeni kiralama sözleşmelerinin karmaşık yapılarıdır.

- Sözleşmeleri karmaşık hale getiren unsur standart bir kiralama sözleşmesinin muhasebeleştirilmesinin nakit akışları, faiz hadleri, sözleşmenin süresi gibi öznel değerlendirmeler içermesidir.
- Muhasebeleştirmede öznel değerlendirmeler arttıkça, muhasebe bilgisinin gerçeği yansıtmaktan uzaklaşma riski de artmaktadır.

- Kiralama ile ilgili ilk standart Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından 1976 yılında Birleşik Devletlerde yayınlanan SFAS 13'tür.
- Bundan önce şirketler bütün kiralama ödemelerini gelir/gider hesaplarında muhasebeleştirilmekteyken, SFAS 13'e göre kiralamalar operasyonel ve finansal kiralamalar olarak ikiye ayrılmaya başlanmıştır.

- Standarda göre finansal kiralamalar kiracının gelecekteki yükümlülüklerini yansıtacak şekilde sermayeleştirilmekte; kiracının varlığı kullanma hakkını yansıtacak şekilde de bir kiralama varlığı bilançoya kaydedilmekteydi.

- Kiralama vergi avantajları ve bilanço dışı muhasebeleştirmeye imkan vermesi nedeniyle 1984'e kadar Birleşik Krallık'ta da yaygın şekilde kullanılmaktaydı.
- Courtline şirketinin beklenmeyen iflası gibi olaylar sonucunda 1984 yılında Muhasebe standartları kurulu tarafından SFAS 13e benzeyen 21 nolu standart (SSAP) yayınlandıysa da şirketlerin sözleşmeleri operasyonel kiralama şeklinde sınıflandırılacak şekilde dizayn etmesi nedeniyle kiralama varlık ve yükümlülükleri bilanço dışı muhasebeleştirilmeye devam edildi.

- Bunun üzerine IASB tarafından 1982 yılında UMS 17 yayınlandı. UMS17 zaman içinde çeşitli revizyonlara uğradıysa da işletmelerinin kiralamaları bilanço dışı izlemelerine bir çözüm olmadı.
- Bu büyük problemin çözümü için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FMSK) 2009 yılında başlattıkları proje kapsamında yeni kiralama standardını (UFRS 16) yayınlamışlardır. Standartta kiralamadan doğan varlık ve yükümlülüklerin finansal durum tablosunda gösterilmesi ve bunun da daha az maliyet ve karmaşıklık içerdiği noktasında hemfikir olunmuştur.

- Kurullar bu süreçte
 - Paydaşlardan gelen 1700'den fazla yorum mektubunun analiz etmişler,
 - UMSK'nın yardımcı organları ile toplantılar gerçekleştirmişler,
 - Dış paydaşlar ile 100 ü aşkın, finansal tablo hazırlayanlar ile 40 alan toplantısı ve ayrıca 15 yuvarlak masa toplantısı gerçekleştirmişlerdir.
- Sonuçta, kiralama standardına ilişkin yeni bir standart oluşturulması için başlatılan ortak proje 13 Ocak 2016 tarihinde UFRS 16'nın duyurulması ile sonlandırılmıştır.
- UFRS 16 muhasebenin **karar yararlılığı (decision usefulness)** yaklaşımı çerçevesinde kullanım hakkı modeli (**right of use**) üzerine inşa edilmiş olup 1 Ocak 2019 itibariyle uygulanmaya başlanmıştır.

Ekim 1980	Kiralama Muhasebesi Standardı Taslağının E19 Yayınlanması
Eylül 1982	UMS 17 <i>Kiralama Muhasebesi Standardının Yayınlanması</i>
1 Ocak 1984	UMS 17'nin Yürürlüğe Girmesi (1982)
Nisan 1997	Kiralama Standardı Taslağının E56 yayınlanması
Aralık 1997	UMS 17 <i>Kiralamalar Standardının yayınlanması</i>
1 Ocak 1999	UMS 17'nin Yürürlüğe Girmesi (1982)
18 Aralık 2003	UMSK tarafından UMS17'nin Revize edilmiş versiyonunun yayınlanması
1 Ocak 2005	UMS 17'nin Yürürlüğe Girmesi (Revize Edilmiş Versiyon 2003)
16 Nisan 2009	UMS 17'nin arazi ve arsa kiralari için revize edilmesi
1 Ocak 2010	Arazi ve arsa kiralari için revize edilmiş UMS 17'nin yürürlüğe girmesi
19 Mart 2009	UFRS 16 Müzakere Dökümanı (Discussionpaper- 2009 DP)
17 Ağustos 2010	UFRS 16 Taslak Metin (Exposure Draft-2013 ED)
16 Mayıs 2013	Güncellenmiş Taslak Metin (RevisedExposureDraft 2013 ED)
13 Ocak 2016	UFRS 16'nın yayınlanması
1 Ocak 2019	UFRS 16'nın yürürlüğe girmesi

UMS17-KİRALAMA

- 1980 yılında UMSK tarafından yayınlanan UMS 17 1982 yılında yürürlüğe girmiştir. Standarda göre kiralama, kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını belirli bir bedel karşılığında, taraflarca karşılaştırılmış bir zaman süresince kiracıya devretmesidir.
- UMS 17 hem kiralayan hem de kiracıların kiralama işlemini muhasebeleştirmeleri için gereklilikleri ortaya koyar.
- Bu standart petrol, gaz ve mineraller gibi yenilenmeyen doğal kaynakların arama ve kullanılması için yapılan kiralamalar ile sinema filmi, patent ve diğer fikri haklar ile alakalı kiralamalar hariç olmak üzere bütün kiralama sözleşmelerinin muhasebeleştirilmelerinde kullanılır.
- Bu kısıtlamalara ek olarak UMS 40'da ifadesinin bulan gayrimenkuller ile UMS 41'e uygun olarak muhasebeleştirilen biyolojik varlıklar da standardın kapsamı dışında bırakılmışlardır.

UMS17-KİRALAMA

- Varlıkları satın almak veya kiralamak suretiyle edinen işletmelerin finansal tabloları kullandıkları yöntemle bağılı olarak farklı görünümle arz etmektedir.
- Varlıklar satın alındığında finansal durum tablosunun aktif kısmında satın alma maliyeti ile kaydedilirken, pasif kısmında varlığın kredi kullanılarak satın alınan kısmı kadar bir yükümlülük artışı yer almakta, satın alımdan sonraki zaman diliminde varlık için amortisman gideri ayrılmakta, kredi taksitlerinin vadeleri geldikçe finansman gideri tahakkuk ettirilmektedir.
- Varlıklar kiralandığında ise kiralamanın şartlarına bağılı olarak UMS 17 çerçevesinde kiralamanın türü belirlenmektedir.

UMS17-KİRALAMA

- UMS-17 Standardı kiralanan varlığın kullanım hakkının kiralayana geçmesi temelinde bir sınıflandırma ile düzenlenmiştir.
- Tipik bir kiralama sözleşmesinde kiralanan varlığın kullanım hakkı belli bir kiralama dönemi içerisinde yapılacak ödemeler karşılığında kiralayana devredilmektedir.

- UMS 17 kiralamayı ilgili varlığın satın alınması yöntemiyle ekonomik olarak karşılaştırılmaktadır.
- Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak sınıflandırılır.
- Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.
- Dolayısıyla finansal Kiralama olarak sınıflandırılmayan sözleşmeler faaliyet kiralaması olarak değerlendirilmekte ve muhasebeleştirme işlemleri iki sınıf arasında büyük farklılık arz etmektedir.

UMS17-KİRALAMA

- Kiralama faaliyet kiralaması ise kira ödemeleri giderleştirilmekte, aktif veya pasifte kiralanan varlık ile ilgili herhangi bir değişiklik olmamaktadır.
- Finansal kiralama söz konusu ise muhasebeleştirme işlemi kredi ile satın alma işlemine benzerlik ihtiva etmektedir.

UMS17-KİRALAMA

- Faaliyet kiralamalarının bilanço dışı izleniyor olması işletmelerin risk ve yararın devredilmesini yorumlama noktasında kiralamalarını faaliyet kiralaması olarak değerlendirmelerine kapı aralamaktadır.
- Bu durumda işletmeler kiralamaları bilanço dışı izleyebilmek ve bu surette varlık ve yükümlülüklerini olduğundan daha düşük düzeyde gösterebilmek amacıyla kiralama sözleşmelerini faaliyet kiralaması olarak dizayn etmekte bu durum da şüphesiz finansal tablo kullanıcılarının tam ve doğru bilgiye ulaşmalarına bir engel teşkil etmektedir.

UMS17-KİRALAMA

- Kavramsal çerçeve finansal raporlamanın en genel amacının kullanıcılara şirket hakkında ekonomik karar verme noktasında yararlılığı olan finansal bilgi üretmek olduğunu ortaya koymaktadır.
- Finansal bilgi ortaya koymaya çalıştığı ekonomik olguyu tam ve doğru bir şekilde yansıtabildiği ölçüde kullanışlıdır.
- Kiralama işleminden doğan varlıkların ve yükümlülüklerin tam ve doğru bir şekilde kaydedilmesi, ölçülmesi ve ilgili dipnot açıklamalarının yapılması kullanıcılara varlık ve yükümlülüklerin miktar, zaman ve kiralama sonucu oluşacak nakit akışlarının belirsizliği hakkında kullanışlı bilgi verecektir.
- Kavramsal Çerçevede özün önceliği ilkesi ile uyumlu olarak kiralama sözleşmesinin muhasebeleştirilmesinde sözleşmenin hukuki yapısından ziyade anlaşmaya konu varlığın gerçek durumu göz önüne alınmaktadır.

UMS17-KİRALAMA

- Finansal tablo kullanıcılarına kiralayan ve kiracının yükümlülükleri, faaliyetlerde kullanılan varlıklar ve firmaların kiralama işlemi nedeniyle katlandıkları riskler ile ilgili şeffaf bilgi sunabilmek önem arz etmektedir.
- UMS 17 uygulanırken, bir sözleşmenin kiralama sözleşmesi olup olmadığı, kiralama sözleşmesi olması durumunda ise kiralama işleminden doğan haklar ve yükümlülüklerin nasıl raporlanacağı ile ilgili önemli ölçüde yorumlar yapılması gerekmektedir.

UFRS 16-KİRALAMA

- Her ikisi de kavramsal çerçevenin karar yararlılığı ilkesi çerçevesinde hazırlanmış olan UMS 17 ve UFRS 16 standartlarında kapsam ve kiralama tanımının benzer olduğu görülmekte birlikte farklılık UMS 17'nin kiralamaları sınıflandırarak iki farklı şekilde muhasebeleştirmeye imkan tanımasından ortaya çıkmaktadır.
- UMS 17 de temel olarak kiralamaların bilanço içerisinde muhasebeleştirilmesi hedefiyle hazırlanmış olsa da işletmelere sınıflandırma konusunda seçimlik alan bırakması ve işletmelerin raporlama saikleri doğrultusunda yorum yapmaları nedeniyle kayda değer miktarda kiralamanın bilanço dışında kalmasına sebebiyet vermektedir.
- Bu nedenle UFRS 16 da sınıflandırma kaldırılmış iki istisna dışında bütün kiralamaların UMS 17'nin finansal kiralamalara ilişkin hükümlerine benzer şekilde bilanço içerisinde muhasebeleştirilmesi düzenlenmiştir.

UFRS 16-KİRALAMA

- UFRS 16 uygulamasında işletme sözleşmenin başlangıcında, bunun bir kiralama sözleşmesi olup olmadığını ya da kiralama işlemi içerip içermediğini değerlendirir.
- Sözleşmenin, bir bedel karşılığında tanımlanan varlığın kullanımını kontrol etme hakkını belirli bir süre için devretmesi durumunda bu sözleşmenin bir kiralama sözleşmesi ya da kiralama işlemi içeren bir sözleşme olduğu değerlendirilir.
- Standardın B9-B31 paragrafları sözleşmenin kiralama sözleşmesi olup olmadığını veya bir kiralama işlemi içerip içermediğinin değerlendirilmesi hakkında rehberlik sağlar.
- UFRS 16 kapsamında bir işlemin kiralama olarak sınıflandırılabilmesi için kiralayanın kullanım dönemi boyunca varlığın kontrol hakkını bütünüyle elinde bulundurması lazımdır.

UFRS 16-KİRALAMA

Kontrol Hakkı

- Aşağıdaki iki koşul sağlandığında işletmenin kontrol hakkını bütünüyle elinde bulundurduğu varsayılır:
 - Belirli bir varlıktan sağlanacak bütün ekonomik faydaları elde etme hakkı
 - Varlığı kiralama dönemi boyunca idare etme hakkı
- Bu anlamda hizmet sözleşmeleri kiralama sayılmayacaktır.
 - Örnek olarak işletmenin mallarını denizaşırı taşıtmak için 20 yıllığına bir sözleşme imzalaması kiralama kapsamına girmemektedir çünkü geminin üzerinde işletmenin kontrolü bulunmamaktadır.

UFRS 16-KİRALAMA

- UFRS 16'nın bu doğrultuda yatırımcı ve analistlerin modifikasyon gereksinimlerini azaltması, şirket finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini artırması, piyasa katılımcılarına şeffaf bilgiye ulaşma noktasında daha adil bir zemin sağlaması beklenmektedir.
- Dolayısıyla UFRS 16 kavramsal çerçevenin karar yararlılığı (decision usefulness) yaklaşımını daha iyi yansıtacak ve önemsiz bir kısım dışında bütün kiralamar aynı şekilde muhasebeleştirilecektir.

UFRS 16-KİRALAMA

- Kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiracı kullanım hakkı varlığı ve buna ilişkin bir yükümlülük kaydedecektir.
- Kiralama yükümlülüğü yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamı olacaktır.
- Bugünkü değeri bulurken kullanıcak iskonto oranı kiralamada kullanılan faiz oranı olacaktır. Eğer bu belirlenemiyorsa kiracının ek borçlanma faiz oranı kullanılacaktır. Kiralama yükümlülüğü hesaplandıktan sonra kullanım hakkı varlığının değeri ortaya çıkarılacaktır.

UFRS 16-KİRALAMA

- Kullanım hakkı varlığı değeri için kiralama yükümlülüğüne:
 - a) Kiralama öncesinde herhangi bir ödeme (varsa alınmış teşvikler düşüldükten sonra net tutar)
 - b) Herhangi bir doğrudan maliyet
 - c) Kiralama sonrası varlığın eski haline döndürmek için tahmin edilen maliyetler eklenecektir.
- Kullanım hakkı varlığının, ilgili varlık satın alınmış olsa idi ait olduğu varlık sınıfı belirlenerek buna göre muhasebe işlemleri gerçekleştirilecektir.

UFRS 16-İstisnalar

- **Standardın kapsamına girmeyen istisnalar şu şekilde sayılmıştır.**
 - (a) Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralamalar,
 - (b) Kiracı tarafından elde tutulan UMS 41 *Tarımsal Faaliyetler* kapsamındaki canlı varlıklara ilişkin kiralamalar,
 - (c) IFRIC Yorum 12 *İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları* kapsamındaki imtiyazlı hizmet anlaşmaları,
 - (d) UFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* kapsamında kiraya veren tarafından verilen fikri mülkiyet lisansları ve
 - (e) UMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar* kapsamındaki lisans anlaşmaları çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazmaları, patentler ve telif hakları gibi unsurlara ilişkin haklar.

UFRS 16-İstisnalar

- UFRS 16 'da standardın bilgi sağlama kapasitesini azaltmadan uygulama maliyetlerini kaydadeğer şekilde aşağı çekecek iki istisnaya yer verilmektedir.
 - 12 ay veya daha az süreli kiralama sözleşmeleri kısa vadeli sözleşmeler olarak tanımlanırlar ve bunların muhasebeleştirilmeleri UMS 17 deki operasyonel kiralamalar gibi yapılabilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus satınalma opsiyonu içeren bir kiralama sözleşmesinin 12 aydan kısa süreli de olsa istisna kapsamına girmeyeceğidir.
 - Düşük değerli varlıkların kiralanmasında da aynı şekilde basitleştirilmiş usul uygulanabilir. Varlığın değerindeki düşüklük nisbi değil mutlaklıdır. Varlığın kiracı için önemli bir varlık olması ya da kiracının büyüklüğü veya içinde bulunduğu şartların özelliği onu istisna kapsamından çıkarmaz. (FMSK yeni kiralama standardında düşük değerli varlıklara ilişkin istisnaya yer vermemektedir.)

UFRS 16 Uygulamasının Finansal Tablolara Beklenen Etkileri

- UFRS 16 uygulamasının finansal tabloları kayda değer bir şekilde etkileyeceği beklenmektedir. Bu etkinin finansal tablo kalemlerinin yanında, finansal tablo dipnotlarında, yabancı kaynak maliyetinde, borç anlaşması hükümlerinde de kendini hissettireceği tahmin edilmektedir. UFRS 16 uygulamasının işletmelerin finansal tablolarına başlıca etkilerinin şu şekilde ortaya çıkması beklenmektedir:
 - Varlıklarda ve yükümlülüklerde artış,
 - Faiz, vergi amortisman öncesi karda artış,
 - Brüt karda ve faaliyet karında artış,
 - Başlıca Finansal Oranlarda Kayda Değer değişiklikler

Sonuç

- UFRS 16 ile UMS 17'yi incelediğimizde iki standardın da kavramsal çerçevenin karar yararlılığı ilkesi uyarınca düzenlendiğini görmekteyiz.
- UMS 17'de işletmelere bırakılan seçimlik alan (discretion) geniş tutulmuş bu da işletmenin raporlama saikleriyle beraber kiralamaların bilanço dışında kalmasına neden olmuştur.
- UFRS 16 bu problemin çözümü olarak bu seçimlik kısmı büyük ölçüde minimize etmiş, bir yönüyle de kavramsal çerçevenin yönetimin sorumluluğu ve özün önceliği ilkelerine daha uygun bir düzenleme olarak ortaya çıkmıştır.
- Sonuçta UFRS 16 uygulaması sonrasında geçmişte bilanço dışında izlenen kiralamaların iki istisna dışındaki çok büyük bir kısmının bilanço içine alınacağı öngörülmektedir.

Sonuç

- Şüphesiz bu durum işletmelerin finansal tablolarına yansiyacak; finansal tablo kalemleri ve finansal oranlar önemli ölçüde etkileneceklerdir.
- UFRS 16 iki standart koyucunun ortak çalışarak son derece katılımcı bir yöntemle hazırladıkları bir standarttır. ,
- Bu anlamda gerek kullanıcıların gerekse finansal tablo hazırlayanların talepleri dikkatle incelenmiş ve uygulamadaki tecrübe regülasyona aktarılmıştır. Bu anlamda beklentimiz standardın uygulama sonuçlarının Kurulların hedefledikleri doğrultuda gerçekleşeceği yönündedir.

TEŞEKKÜRLER