

Eylül 2019

TFRS 16
“Kiralamalar”
Standardı

Uygulama örnekleri
ve kilit karar
noktaları

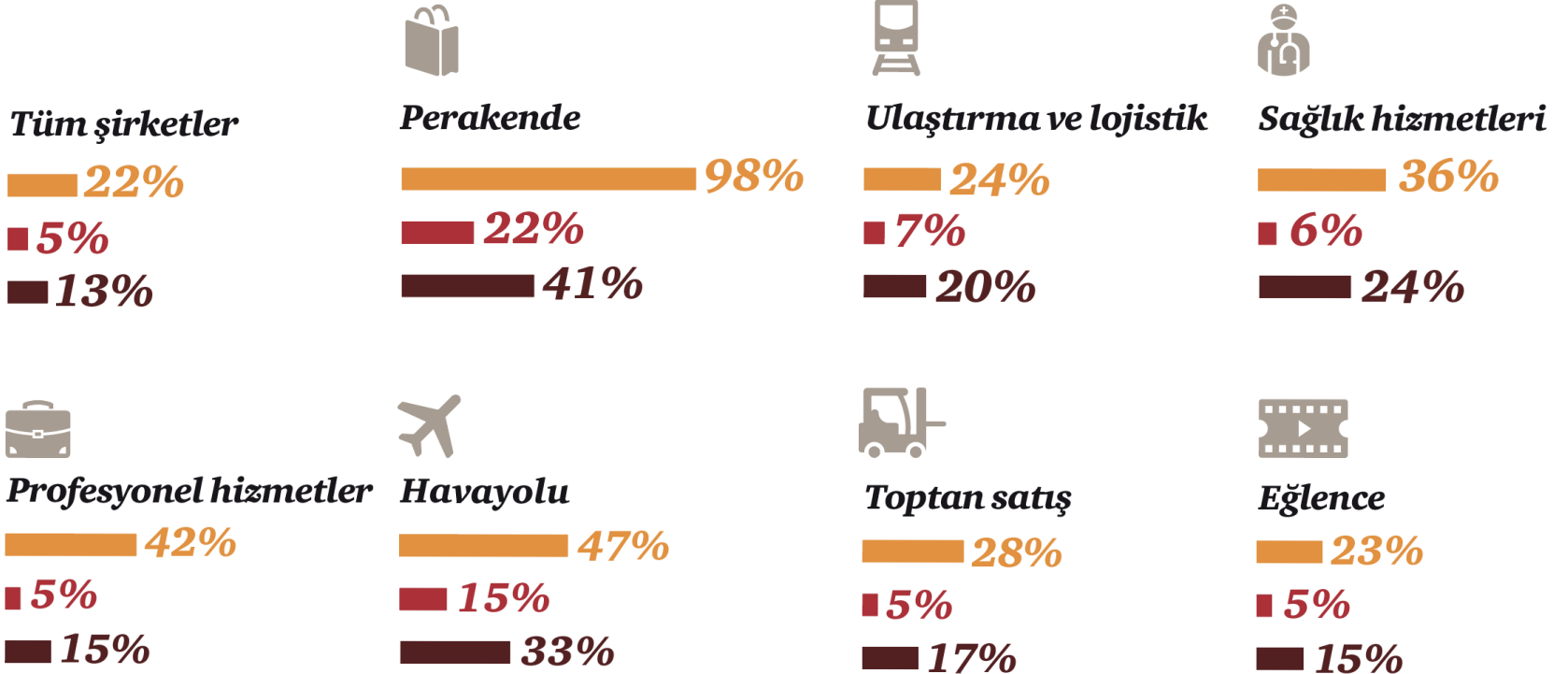
Hangi sektörler etkileniyor?

Endüstri bazlı etki analizi -

● Medyan borç artışı

● Medyan toplam varlık artışı

● Medyan FAVÖK artışı



* Global PwC Lease Capitalization Study 2015

TFRS 16'ya genel bakış

TFRS 16: Tüm kiralamalar bilançoda muhasebeleşiyor

Operasyonel kiralama



Tüm kiralamalar

Bilanço

Varlık kullanım hakkı

Kiralama yükümlülüğü

**Gelir
Tablosu**

Kira gideri

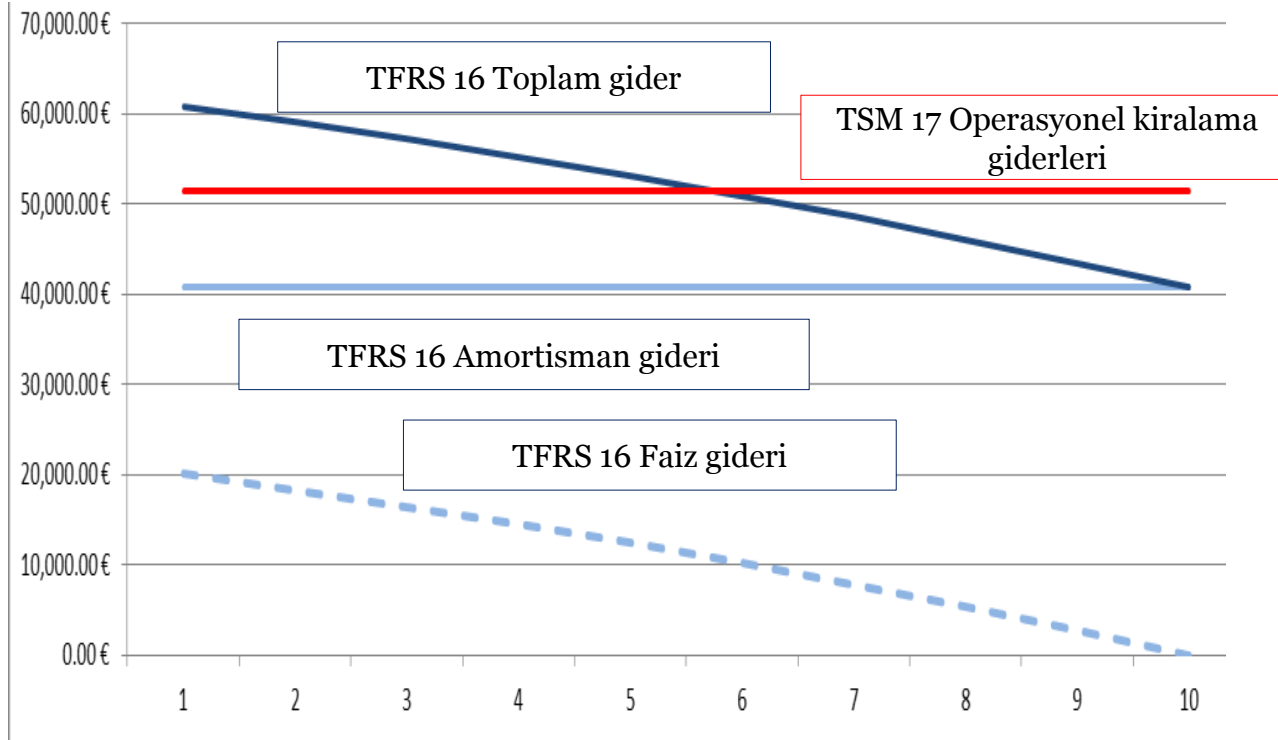
Amortisman gideri

Faiz gideri

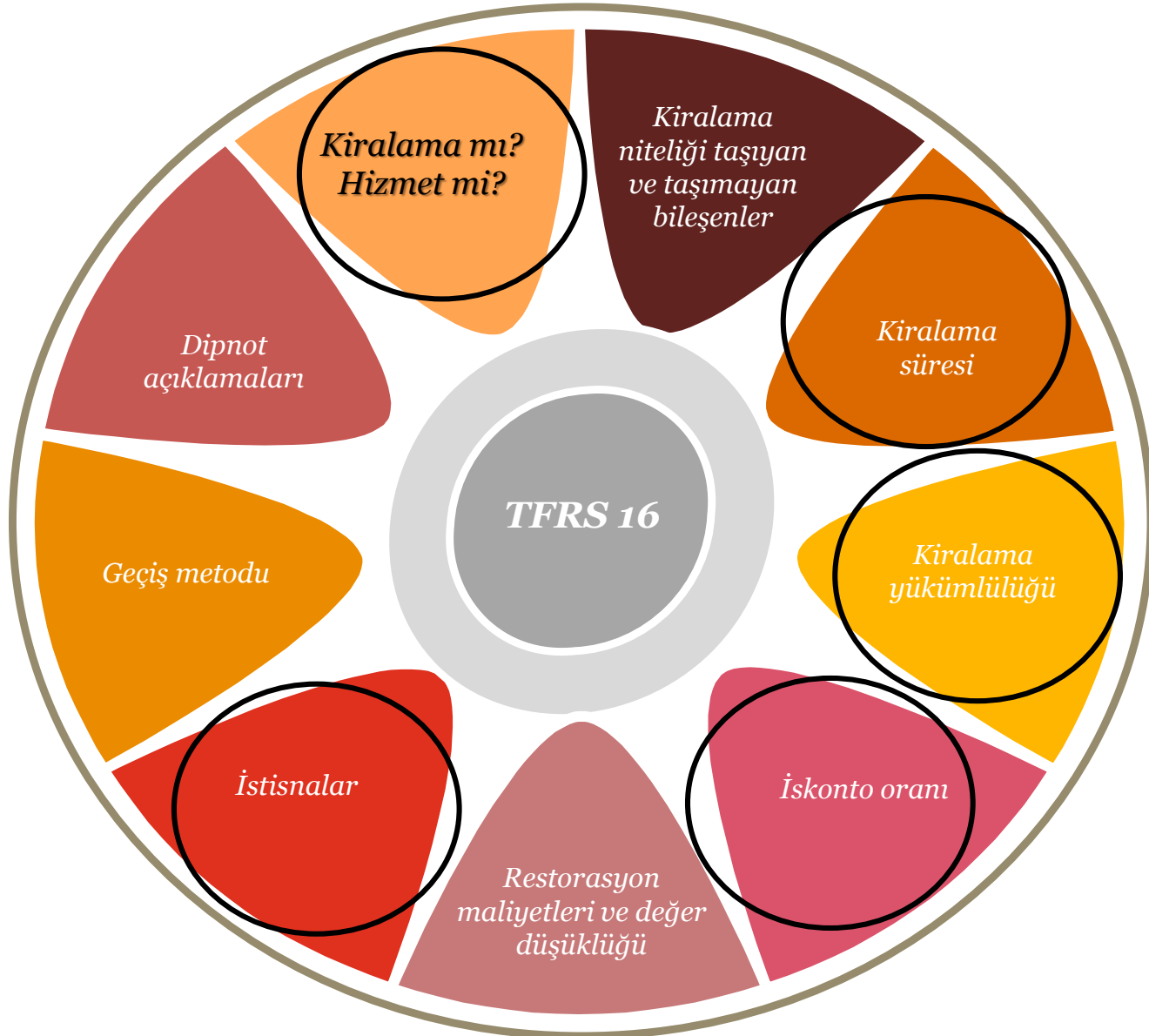
TFRS 16'ye genel bakış

TMS 17 ve TFRS 16 giderlerin karşılaştırılması

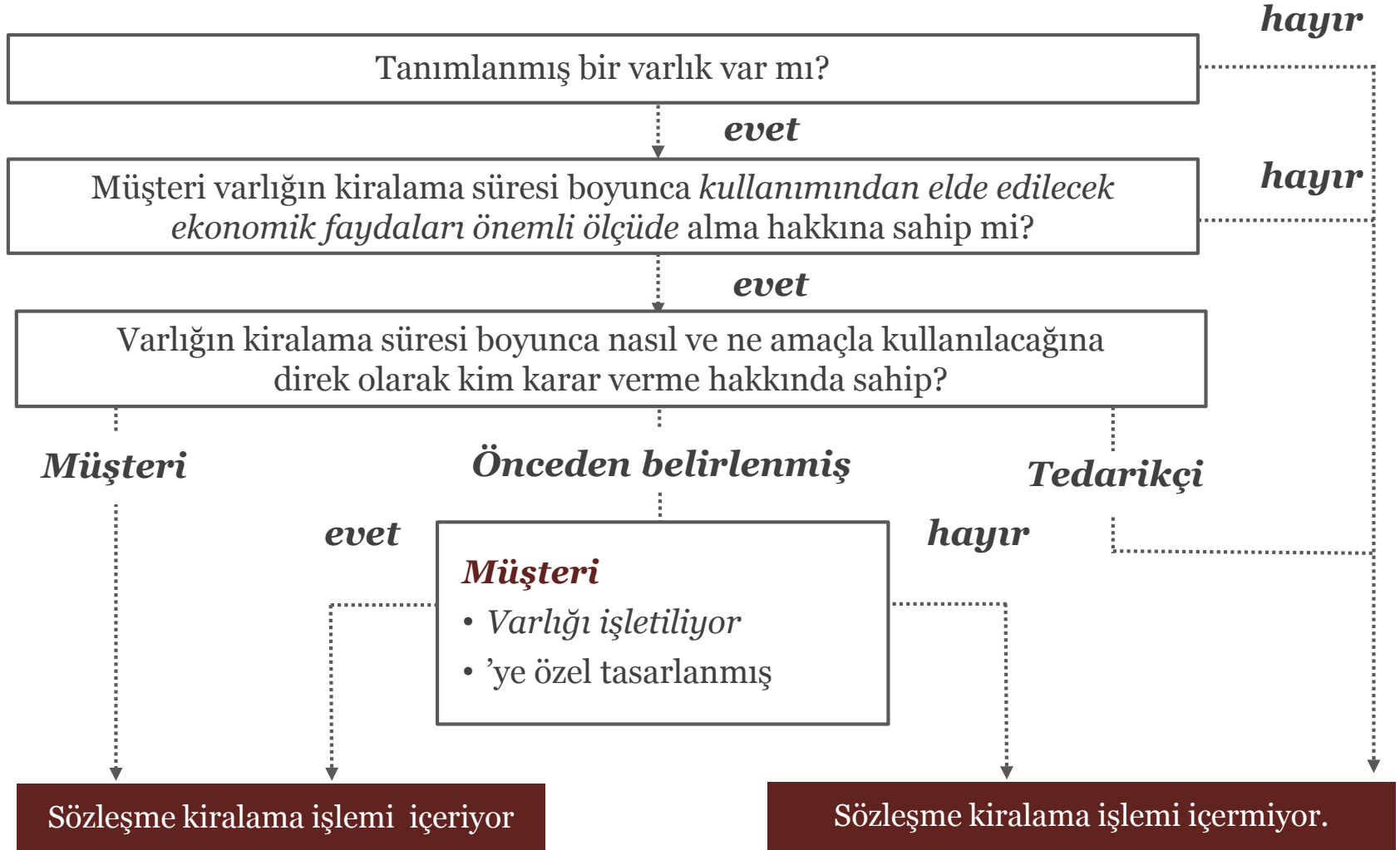
Gelir tablosunda kiralamaya ilişkin giderlerin muhasebeleşme grafiği



TFRS 16 - Kilit karar noktaları



Kiralama mı hizmet mi?



Kiralama mı hizmet mi?

Mağaza

- Sözleşmede mağaza açıkça belirtilmiştir ve kiracıya ayrıcalıklı kullanım hakkı vermiştir.
- AVM yönetimi kiracıdan AVM içerisindeki benzer özelliklerdeki bir başka mağazaya taşınmasını isteyebilir.
- AVM yönetimi bu değişimden eğer yeni kiracı daha yüksek tutarda kira öderse fayda sağlayabilir. (Buna benzer durumlar daha önce nadir yaşanmıştır)
- Kiracı, kiraladığı süre boyunca mağazanın kullanımını ile ilgili tüm kararları vermektedir.

Sözleşme kiralama niteliği taşımakta mıdır?

Tanımlanmış varlık?

Aslî ikâme hakkı yoktur



Kullanımdan ekonomik fayda elde etme?



Kullanımı yönetme hakkı?



Sözleşme **kiralama işlemi içeriyor.**

Kiralama mı hizmet mi?

Alan kullanımı

- Bir kahve zinciri, 3 yıllığına havaalanı işletmecisi ile havaalanı içerisinde alan kullanmak üzere anlaşmıştır.
- Sözleşmede kullanılacak alanlar m2 olarak ve bu alanların birkaç yolcu bekleme salonunda bulunacağı belirtilmiştir.
- Havaalanı işletmecisi istediği zaman kahve zinciri tarafından kullanılan alanları sözleşmede belirtilen özellikleri karşılması şartı ile değiştirebilir. Havaalanı işletmecisi bu tarz değişiklikleri sıkça yapmaktadır ve bunun maliyeti düşüktür.

Sözleşme kiralama niteliği taşımakta mıdır?

Tanımlanmış varlık?	Aslî ikâme hakkı vardır	Hayır
Kullanımdan ekonomik fayda elde etme?		Geçersiz
Kullanımı yönetme hakkı?		Geçersiz

Sözleşme kiralama işlemi içermiyor.

Kiralama mı hizmet mi?

Geminin kullanımı



- Petrol şirketi bir gemi armatörü ile 5 yıllık süre boyunca özellikleri belirlenmiş petrol tankerleri için ayrıcalıklı gemi kira kontratı yapmıştır.
Petrol şirketi ne zaman ve hangi limanlara geminin gideceğine ve hangi petrolün taşınacağına 5 yıl süresince karar verecektir.
- Tankerin çalıştırılması ve bakımı gemi armatörünün mürettebatı tarafından yapılacaktır.

Sözleşme kiralama işlemi içeriyor mu?

Tanımlanmış varlık?



Önemli ölçüde ekonomik faydalar?



Kullanım hakkı üzerinde kontrol?



Sözleşme kiralama işlemi içerir.

Kiralama süresi

Kiralamanın iptal edilemez dönemi

+

Uzatma opsiyonu

+

Erken bitirme opsiyonu

eğer kiracı opsiyonu kullanma eğiliminde ise .

eğer kiracı opsiyonu kullanma eğiliminde değilse

“Kira dönemi belirlenirken kira süresini uzatma veya erken sona erdirme opsiyonlarının kiracı açısından yaratacağı tüm ekonomik sonuçlar değerlendirilmelidir:

- Uzatma süresince sözleşme vadesi/hükümlerinin piyasa oranları ile karşılaştırılması
- Yapılmış olan özel maliyet yatırımları (veya yapılması planlanan)
- kiralamanın sona ermesi ile ilgili maliyetler/yeni kiralamanın maliyetleri
- kiralamaya konu olan varlığın kiracının operasyonlarındaki önemi
- Opsiyonu kullanma ile ilgili koşullar

Kiralama süresi

- Sözleşmeye göre hem kiracı hem de kiralayan sözleşmeyi sonlandırabilmektedir,
- Fesih seçenekleri herhangi bir zamanda uygulanabilir,
- uygulayan taraf sözleşme bütünü içerisinde önemli olmayan bir ceza ödeyecektir,
- Kiracı fesih sürecini başlatırsa, fesih altı ay sonra geçerli olacaktır,
- Kiraya veren fesih sürecini başlatırsa, fesih 18 ay sonra geçerli olacaktır,
- Kiracı 60 aylık bir süre için kiralamaya devam edeceğini kesin olarak kabul etmektedir.

Sözleşme süresi nedir?

Kiralama süresi

- Sözleşmeye göre hem kiracı hem de kiracı sözleşmeyi sonlandırabilmektedir,
- Fesih seçenekleri herhangi bir zamanda uygulanabilir,
- uygulayan taraf sözleşme bütünü içerisinde önemli olmayan bir ceza ödeyecektir,
- **Kiracı fesih sürecini başlatırsa, fesih altı ay sonra geçerli olacaktır,**
- **Kiraya veren fesih sürecini başlatırsa, fesih 18 ay sonra geçerli olacaktır,**
- Kiracı **60 aylık bir süre** için kiralamaya devam edeceğini kesin olarak kabul etmektedir.

18 Ay

Kiralama yükümlülüğü

Değişken kira ödemeleri

Özünde sabit olan değişken ödemeler

oran/endeks

Diğer değişkenler

Örn. Enflasyon veya faiz oranı

Örn. Ciroya bağlı

Örn. Uzatma ya da satın alma opsiyonu. Alternatif yok.



Kiralama yükümlülüğünün **parçası**



Kiralama yükümlülüğünün **parçası değil**



Kiralama yükümlülüğünün **parçası**

Kiracı muhasebesi – İlk muhasebeleştirme sonrası ölçüm

Değişken kira ödemelerinin hesaplamasında kullanılan endekslerde/oranlarda değişimi

- Firma 10 yıllık kira sözleşmesi yapmıştır
- Yıllık kira ödemesi 50,000 TL'dir; her yıl başında peşin olarak ödenir
- Kira ödemeleri her 2 yılda bir Tüketici Fiyat Endeksi'ne göre (TÜFE) artacaktır; başlangıç tarihindeki TÜFE: 125

Başlangıç tarihi
CPI = 125

Kiralama yükümlülüğü 50.000 TL'nin 9 ödemeyi yansıtır

İkinci yılda başlayan
CPI = 130

Kiralama yükümlülüğü 9 ödemeye bir etkisi olmayan için TÜFE'deki değişim dikkate alınmaz. Yeni kira ödemesi yıllık : 54,000 TL
(50,000 × 135 / 125)

Üçüncü yılda başlayan
CPI = 135

Yeni kira ödemesi yıllık : 54,000 TL
(50,000 × 135 / 125)

İskonto oranı

*Kira yükümlülüğüne ilişkin faiz oranı
(zımni)*

eğer oran kolaylıkla belirlenemiyor ise

**Sözleşmenin başladığı tarihteki alternatif
borçlanma faiz oranını**

Tek başına en
uzun tahvil
borçlanması
yeterli değil!

Şirket riski / ülke
riski / enflasyon
dikkate alınmalı!



İstisnalar

Kısa süreli kiralamalar

- Kiralama dönemi 12 ay veya daha az olan kiralamalar; satın alma opsiyonu bulunan sözleşmeler kısa süreli olarak değerlendirilmez.
- **Muhasebe politikası seçimi** (belli varlık sınıfları için)

Kiralamaya konu olan varlığın değeri düşük ise istisna uygulanabilir

- Değeri 5.000 USD veya altında olan varlıklar
 - Örneğin: Tablet, taşınabilir bilgisayar, küçük ofis mobilyaları ve telefon
 - Kapsam dışında: Araç kiralamaları
- **Muhasebe politikası seçimi** (kontrat bazında)



Geçiş

Geçiş yöntemleri

Kümülatif etkisiyle geriye dönük uygulama

- Basitleştirici uygulamalar
- Karşılaştırılmalı bilgiler sunulmaz.
- Standardı ilk uygulamanın birikimli etkisi dağıtılmamış kârların açılış bakiyesinde düzeltilir.

Tam geriye dönük uygulama

- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar uygulanarak sunulan önceki raporlama dönemlerinin her birine geriye dönük olarak uygular

Uygulamada karşılaşılan zorluklar



Verinin derlenmesi, tamlığından ve kalitesinden emin olunması

1



Operasyondaki ekipler ile birlikte çalışma gerekliliği

2



Çok fazla tahmin ve varsayım olması nedeniyle yönetimin sürece dahil edilmesi

3



Tarihsel verinin mevcudiyeti

4



Sistemsel dönüşüm ihtiyacı ve iç kontrollerin iyi çalışmaması

5

Teşekkürler