

KİRALAMA İŞLEMLERİNİN KİRACI TARAFINDAN KGK YENİ HESAP PLANINA GÖRE RAPORLANMASININ TFRS 16 VE BOBİ FRS BÖLÜM 15 KAPSAMINDA İNCELENMESİ*

Prof. Dr. Sabri Burak ARZOVA^a
Arş. Gör. Bertaç Şakir ŞAHİN^b

Derleme
(Compilation)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2021; 14 (1): 419-449*

ÖZ

Kiralama işlemleri, işletmelerin faaliyetlerinde ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri karşılaması ve işletmelerin finansal risklerden korunması amacıyla önemli olduğu kadar, işletme çevresinin işletmelerin finansal durumunu değerlendirebilmesi açısından öneme sahiptir. İşletmelerin kiralama işlemlerini raporlama süreci, çevresiyle doğru bir iletişim kurması ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun bir şekilde yansıtabilmesini sağlayacaktır. Türkiye’de vergi mevzuatı dışında kiralama işlemlerinin raporlanması konusunda iki adet standart bulunmaktadır. Bu standartlar TFRS 16 Kiralamalar standardı ile BOBİ FRS’nin Kiralamalar başlıklı 15. bölümüdür. Bu çalışmada TFRS 16 ve BOBİ FRS’nin 15. bölümü incelenmiş, bu standartların benzerlikleri ve farklılıkları ortaya konmuş ve son olarak kiracı taraf açısından kiralama işlemlerinin raporlanması bir örnek ile incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: TFRS 16, BOBİ FRS, Kiralama İşlemleri.

JEL Kodları: M40, M41, M48.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Arzova, S. B., Şahin, B. Ş. (2021). Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından KGK Yeni Hesap Planına Göre Raporlanmasının TFRS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 15 Kapsamında İncelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 14 (1), 419-449.

* Makalenin gönderim tarihi: 17.04.2020; Kabul tarihi: 09.10.2020, iThenticate benzerlik oranı %7

^a Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, burakarzova@marmara.edu.tr,

ORCID: [0000-0001-9616-4197](https://orcid.org/0000-0001-9616-4197).

^b Yıldız Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, bertacsa@yildiz.edu.tr,

ORCID: [0000-0003-0414-5402](https://orcid.org/0000-0003-0414-5402).

INVESTIGATION OF REPORTING LEASING TRANSACTIONS UNDER KGK'S NEW CHART OF ACCOUNT BY LESEE WITHIN TFRS 16 AND BOBI FRS PART 15

ABSTRACT

Leasing transactions are important not only in terms of meeting the goods and services needed by businesses and protecting businesses from financial risks but also in terms of evaluating the financial situation of the business. The process of reporting the leasing transactions of businesses will enable them to establish a correct communication with their environment and present the results of their activities in a realistic way. There are two standards in reporting the lease except tax legislation in Turkey. These standards are TFRS 16 Leases standard and 15th section of BOBI FRS titled Leases. In this study, TFRS 16 and the 15th part of BOBI FRS were examined, the similarities and differences of these standards were revealed, and finally, the reporting of lease transactions for the lessee side was examined with an example.

Keywords: IFRS 16, BOBI FRS, Leasing Transaction.

JEL Codes: M40, M41, M48.

EXTENDED ABSTRACT

Introduction

The changing business environment has caused the need for businesses to create a common reporting language with common processes in their reporting processes. The International Accounting Standards Board (IASB) issues standards for businesses around the world to make a common financial reporting. International Accounting Standards Board issued IAS 17 Leasing standard in 1982 for leasing transactions. The standard, which criticized by practitioners and academics due to the exclusion of operating lease transactions from the balance sheet, was updated and presented to users as IFRS 16 Leases in January 2016. IFRS 16 applied in Turkey as TFRS 16 Leases after fiscal periods 31.12.2018. The Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority prepared the Financial Reporting Standard for Large and Medium Enterprises (BOBI FRS) for businesses that are subject to independent audit but don't apply IFRS/ IAS in their financial reporting processes. BOBI FRS handled leasing transactions in its 15th title, "Leases".

The purpose of this study is to examine the similarities and differences between the accounting of lease transactions by the lessee in terms of BOBI FRS and TFRS 16. For this purpose, firstly the literature on the subject is examined. Then, the regulations about leasing transactions are discussed in terms of two standards, Finally, with an example, the similarities and differences in the implementation of the two standards are presented. In the example, a unique approach in terms of the literature is brought to the accounting of leasing transactions by using the draft uniform chart of

accounts prepared by The Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority.

Literature on Research

Masrap and Yanik (2019) emphasize the importance of including transactions derecognised by IAS 17 in the balance sheet, thanks to IFRS 16. According to Masrap and Yanik (2019), the BOBİ FRS regulation is similar to IAS 17 in reporting the operating lease. This difference between IFRS 16 and BOBİ FRS is an obstacle to achieving unity in reporting. Yalcin (2019) finds that with IFRS 16, assets and debts increased, equity decreased. Diaz and Ramirez (2018) examine the actual financial statements in terms of IFRS 16. According to Diaz and Ramirez (2018), IFRS 16 affects negatively return on assets and earnings before interest and tax. Veverkova (2019) examines 15 airlines' financial ratios in European Union, Norway and Sweden. According to Veverkova (2019), IFRS 16 may affect leverage ratio and earning ratios. Diaz and Ramirez (2018) examine the 646 European firms. As a result of the case analysis, retail and accommodation sectors are the most affected sectors from IFRS 16. Karahan and Ayvaliođlu (2019) examine IFRS 16 and BOBİ FRS standards in terms of tax application. According to comparative analysis method, businesses will prefer BOBİ FRS to provide tax advantage and simplify their accounting processes.

Method of The Research

In this study, the differences between BOBİ FRS Part 15 and TFRS 16 regulations are examined in terms of lessee. After the regulations, that are examined with content analysis, reporting differences are analysed with comparative method. For this purpose, in the example, the accounting process and the situation in the financial statements of a leasing transaction is revealed. In the example, the accounting records of the lessee business is carried out in accordance with the draft uniform chart of accounts that prepared by The Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority.

Findings of The Research

There are differences and similarities between TFRS 16 and BOBİ FRS. BOBİ FRS is similar to TMS 17. BOBİ FRS divides leasing transactions into operating lease and traditional lease for the lessee. TFRS 16 does'nt make any distinction in leasing transactions for lesee. According to BOBİ FRS, lessee evaluates leasing assets and liabilities with the lower one of the fair value of the asset and present value of leasing payments. In subsequent periods, leasing costs are added to the leasing asset. Leasing payments reported separately as principal debt payment and financial expense. According to BOBİ FRS, lessee reports leasing payments

to show in profit or loss. In TFRS 16, it is regulated that the lessee evaluates leasing assets and liabilities with cost value at the first reporting. In subsequent periods, the accumulated depreciation and impairment losses are deducted from the assets and assets are revalued. TFRS 16 doesn't distinguish between financial leasing and traditional leasing for the lessee. Therefore, there is only one reporting process for lessee. The most important difference between BOBI FRS Part 15 and TFRS 16 is the reporting of traditional lease (operating lease). Differences in the traditional lease reporting process are discussed in the example below.

- Şahin A.Ş is a textile operating business in the shopping center. Şahin A.Ş, carried out lease agreement with the shopping center management for a shop, whose worth is 3.000.000 TL. 100.000 TL payments will be made once a year. 20-year period borrowing cost is 4.50%. Shop's useful economic life is 28 years at contract date.

Reporting according to TFRS 16:

Leasing assets and liabilities are the present value of leasing payments calculated in the table below:

Table 1: Machine Rental Amount, Interest and Balance Table

Years	Leasing Payments	Present Value (Leasing Payments/ (1+ Interest) ^{Year}
1	100.000,00	95.693,78
2	100.000,00	91.573,00
3	100.000,00	87.629,66
4	100.000,00	83.856,13
5	100.000,00	80.245,10
6	100.000,00	76.789,57
7	100.000,00	73.482,85
8	100.000,00	70.318,51
9	100.000,00	67.290,44
10	100.000,00	64.392,77
11	100.000,00	61.619,87
12	100.000,00	58.966,39
13	100.000,00	56.427,16
14	100.000,00	53.997,29
15	100.000,00	51.672,04
16	100.000,00	49.446,93
17	100.000,00	47.317,64
18	100.000,00	45.280,04
19	100.000,00	43.330,18
20	100.000,00	41.464,29
Total	2.000.000,00	1.300.793,64

Right-of-use asset initial value: 1,300,793.64

Initial value of the leasing liability: 1,300,793.64

The subsequent period calculation of the leasing liability is as follow:

Table 2: Leasing Liabilities

Year	Initial Liability	Interest Payments	Leasing Payments	Principal Payments	End of The Period Liability
1	1.300.793,64	58.535,71	100.000,00	41.464,29	1.259.329,35
2	1.259.329,35	56.669,82	100.000,00	43.330,18	1.215.999,17
3	1.215.999,17	54.719,96	100.000,00	45.280,04	1.170.719,14
4	1.170.719,14	52.682,36	100.000,00	47.317,64	1.123.401,50
5	1.123.401,50	50.553,07	100.000,00	49.446,93	1.073.954,57
6	1.073.954,57	48.327,96	100.000,00	51.672,04	1.022.282,52
7	1.022.282,52	46.002,71	100.000,00	53.997,29	968.285,24
8	968.285,24	43.572,84	100.000,00	56.427,16	911.858,07
9	911.858,07	41.033,61	100.000,00	58.966,39	852.891,68
10	852.891,68	38.380,13	100.000,00	61.619,87	791.271,81
11	791.271,81	35.607,23	100.000,00	64.392,77	726.879,04
12	726.879,04	32.709,56	100.000,00	67.290,44	659.588,60
13	659.588,60	29.681,49	100.000,00	70.318,51	589.270,08
14	589.270,08	26.517,15	100.000,00	73.482,85	515.787,24
15	515.787,24	23.210,43	100.000,00	76.789,57	438.997,66
16	438.997,66	19.754,89	100.000,00	80.245,11	358.752,56
17	358.752,56	16.143,87	100.000,00	83.856,13	274.896,42
18	274.896,42	12.370,34	100.000,00	87.629,66	187.266,76
19	187.266,76	8.427,00	100.000,00	91.573,00	95.693,77
20	95.693,77	4.306,23	100.000,00	95.693,77	0
Total		699.206,36	2.000.000,00	1.300.793,64	

The financial statement elements of the business are as follows:

Table 3: The Financial Statement of Lessee

	Income Statement		Balance Sheet	
	Interest Expenses	Depreciation Expenses	Leasing Asset	Leasing Liability
Initial			1.300.793,64	1.300.793,64
1	58.535,71	65.039,682	1.235.753,96	1.259.329,35
2	56.669,82	65.039,682	1.170.714,28	1.215.999,17
3	54.719,96	65.039,682	1.105.674,59	1.170.719,14
4	52.682,36	65.039,682	1.040.634,91	1.123.401,50
5	50.553,07	65.039,682	975.595,23	1.073.954,57
6	48.327,96	65.039,682	910.555,55	1.022.282,52
7	46.002,71	65.039,682	845.515,87	968.285,24
8	43.572,84	65.039,682	780.476,18	911.858,07
9	41.033,61	65.039,682	715.436,50	852.891,68
10	38.380,13	65.039,682	650.396,82	791.271,81
11	35.607,23	65.039,682	585.357,14	726.879,04
12	32.709,56	65.039,682	520.317,46	659.588,60
13	29.681,49	65.039,682	455.277,77	589.270,08
14	26.517,15	65.039,682	390.238,09	515.787,24
15	23.210,43	65.039,682	325.198,41	438.997,66
16	19.754,89	65.039,682	260.158,73	358.752,56
17	16.143,87	65.039,682	195.119,05	274.896,42
18	12.370,34	65.039,682	130.079,36	187.266,76
19	8.427,00	65.039,682	65.039,682	95.693,77
20	4.306,23	65.039,682	0	0

Reporting according to BOBİ FRS:

Lease payments will be recorded as expense linearly and they will be followed in profit and loss.

Table 4: BOBİ FRS Leasing Payments

Year	Leasing Payments
1	100.000,00
2	100.000,00
3	100.000,00
4	100.000,00
5	100.000,00
6	100.000,00
7	100.000,00
8	100.000,00
9	100.000,00
10	100.000,00
11	100.000,00
12	100.000,00
13	100.000,00
14	100.000,00
15	100.000,00
16	100.000,00
17	100.000,00
18	100.000,00
19	100.000,00
20	100.000,00

Conclusion

In this study, the reporting of leasing transactions by the lessee is compared in terms of BOBİ FRS Part 15 and TFRS 16 standards. Although two standards contain similar arrangements for leasing transactions, they have important differences. TFRS 16 defines lease transaction as the right to control the use of the asset that subject to leasing transaction. BOBİ FRS defines the lease transactions as the right of use. The most important difference between the two standards is traditional leasing (operating leasing). According to TFRS 16, lessee reports principal payments, debt payments and interest separately. In the BOBİ FRS Part 15, lessee derecognizes the leasing asset. In addition, BOBİ FRS Part 15 become different from TFRS 16 with classification of leasing, reporting, evaluating and changes in the lease contract. Due to reporting differences, businesses

can't report change in their assets and liabilities. Therefore, businesses' statements and financial ratios can't be standardized, and investor decisions are negative affected. Harmonization of these differences is important to ensure unity in reporting processes

Two standards have the same processes in reporting processes of financial leasing. However, BOBI FRS Part 15, which is similar to TMS 17, regulates reporting processes of leasing under two headings as financial leasing and traditional leasing (operating leasing). Therefore, there are important difference in reporting processes of lessee business in traditional leasing (operating leasing). This study is an important resource for academicians and practitioners about reporting leasing transactions by the lessee. Especially, using the draft uniform chart of accounts prepared by The Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority in the reporting processes will contribute to the literature. Regarding the reporting of leasing transactions, local regulations and international standards (ASC 842, German GAAP Leases etc.) can be examined comparatively. In addition examination of the different reporting effects in financial statements may also be subject of the future studies.

1. GİRİŞ

Küreselleşen ticaret ve gelişen bilgi teknolojileri, işletme paydaşlarının işletmelerden beklentilerini değiştirmiştir. Değişen iş ortamı işletmelerin raporlama süreçlerinde ortak uygulamalar gerçekleştirerek ortak bir raporlama dili oluşturması ihtiyacını doğurmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), dünyada işletmelerin ortak bir finansal raporlama gerçekleştirmesi için standartlar yayımlamaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017: 154). 2001 yılından beri Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin devamı şeklinde faaliyet gösteren UMSK Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (UMS/ UFRS) yayımlayarak işletmelere finansal raporlama konusunda rehber sunmaktadır (<https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/>). Dünyada 150 ülkede uygulanan uluslararası standartlar Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olarak Türkçe'ye çevrilmiş ve 2005 yılından itibaren Türkiye'de öncelikle halka açık işletmeler tarafından uygulanmaya başlanmıştır (Öztürk, Gökçen ve Güleç, 2017: 414). Türkiye'de finansal raporlama standartları konusundaki adımlar TFRS ve TMS ile sınırlı kalmamıştır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), bağımsız denetime tabi olan ancak finansal raporlama süreçlerinde TFRS/ TMS'yi uygulamayan işletmeler için Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'nı (BOBİ FRS) hazırlamıştır. 29.07.2017 tarihli 30138 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan BOBİ FRS 01.01.2018 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemlerinde uygulanmaya başlanmıştır.

TFRS ile BOBİ FRS'de ortak olarak düzenlenen hususlardan biri de kiralama işlemleridir. Kira ödemeleri karşılığında bir varlığın kullanım hakkının kiracıya devredildiği işlemler kiralama işlemidir. İşletmelerin sürdürülebilirlikleri için önem taşıyan kiralama işlemleri, işletmelerin ihtiyaç duydukları mal ve hizmetleri sağlayabilmelerine yardımcı olmaktadır (Diaz ve Ramirez, 2018: 1). UMSK, kiralama işlemleri için 1982 yılında UMS 17 Kiralama İşlemleri standardını yayımlamıştır. Faaliyet kiralaması işlemlerinin bilanço dışı bırakılması sebebiyle uygulayıcılar ve akademisyenlerce eleştirilen standart güncellenerek Ocak 2016'da UFRS 16 Kiralamalar olarak kullanıcılara sunulmuştur (Diaz ve Ramirez, 2018: 62, Reither, 1998; AICPA, 1994; Beattie, Goodacre, & Thomson, 2006). UFRS 16, 2018 yılında KGK tarafından Türkçe'ye çevrilmiş ve TFRS 16 Kiralamalar standardı olarak Türkiye'de uygulanmaya başlamıştır. Diğer yandan 2017 yılında yayımlanan BOBİ FRS, kiralama işlemlerini, 15. başlığı olan "Kiralamalar" bölümünde ele almıştır.

İki standardın, başta kiralamaların sınıflandırılması olmak üzere kiracı açısından kiralama işlemlerini farklı biçimde ele aldığı düzenlemeleri bulunmaktadır. Bu çalışmanın amacı kiralama işlemlerinin kiracı tarafından

muhasebeleştirilmesinin BOBİ FRS ve TFRS açısından benzerlikleri ve farklılıklarının ele alınmasıdır. Bu amaçla öncelikle konuya ilişkin literatür incelenmiştir. Ardından kiralama işlemlerine ilişkin düzenlemeler iki standart açısından ele alınmış ve son olarak bir uygulama ile iki standardın uygulamasındaki benzerlikler ve farklılıklar ortaya konmuştur. Uygulamada KGK tarafından finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanan hesap planı taslağı kullanılarak kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesine literatür açısından özgün bir yaklaşım getirilmiştir.

2. LİTERATÜR ÖZETİ

Kiralama işlemlerinin TFRS 16 ve BOBİ FRS'nin 15. başlığı açısından inceleneceği bu çalışmanın literatürdeki yerinin sunulması amacıyla yerli ve yabancı literatür Tablo 1 ve 2'de sunulmuştur.

Tablo 1: Yerli Literatürde Gerçekleştirilen Çalışmalar

	Yazarlar	Tarih	Kavram	Kapsam	Yöntem	Analiz Çerçevesi	Sonuç
1	Karahan ve Ayvalıoğlu	2019	Kiralama İşlemlerinin Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması	Yazar tarafından oluşturulan örnekler	Karşılaştırmalı Analiz Yöntemi	TFRS 16, TMS 17, BOBİ FRS Bölüm 15	Çalışmada iki standardın vergi konusunda işletmelere etkileri incelenmiş ve işletmelerin vergi avantajı sağlamak, muhasebe süreçlerini sadeleştirmek için BOBİ FRS'yi tercih edecekleri vurgulanmıştır.
2	Maşrap ve Yanık	2019	Satış ve Geri Kiralama İşlemlerinin Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması	Yazar tarafından oluşturulan örnekler	Karşılaştırmalı Analiz Yöntemi	TFRS 16, BOBİ FRS Bölüm 15	Çalışmada TFRS 16 ile TMS 17'nin en önemli eksikliği olan mali tabloların dışında bırakılan işlemlerin mali tablolara alınması olduğu vurgulanmıştır. BOBİ FRS'nin ise TMS 17 ile uyumunu bu durumun işletmelerin karşılaştırılması önünde engel teşkil ettiği yorumu yapılmıştır.

KİRALAMA İŞLEMLERİNİN KİRACI TARAFINDAN KGK YENİ HESAP PLANINA GÖRE RAPORLANMASININ TFRS 16 VE BOBİ FRS BÖLÜM 15 KAPSAMINDA İNCELENMESİ

MUVJ / 2021-1

3	Yalçın	2019	Kiralama İşlemlerinin Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Usul Kanunu'na göre Karşılaştırılması	Yazar tarafından oluşturulan örnekler	Karşılaştırmalı Analiz Yöntemi, Vaka Analizi	TFRS 16 BOBİ FRS Bölüm 15, VUK	TFRS 16 uygulaması ile varlık ve borçlarda artış, özkaynaklarda ise azalış olacağı yorumu yapılmıştır.
4	Demirci ve Kıvraklar	2018	Kiralama İşlemlerinin Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Karşılaştırılması	Yazar tarafından oluşturulan örnekler	Karşılaştırmalı Analiz Yöntemi, Vaka Analizi	TFRS 16 BOBİ FRS Bölüm 15, TMS 17, VUK	Çalışmada incelenen standartlar ve VUK'ta finansal kiralama işlemlerinin kiracı açısından raporlama sürecindeki farklarına vurgu yapılmıştır. Yerel muhasebe mevzuatı ve TFRS 16'ya göre finansal kiralama işlemleri maddi olmayan duran varlıklarda yer alırken, BOBİ FRS bölüm 15 ve TMS 17'ye göre maddi duran varlıklarda yer almaktadır.
5	Karahan	2019	Kiralama İşlemlerinin Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Karşılaştırılması	Yazar tarafından oluşturulan örnekler	Karşılaştırmalı Analiz Yöntemi, Vaka Analizi	VUK ve BOBİ FRS Bölüm 15	Çalışmada kiralama işlemlerinin, kiracı açısından maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar açısından ayırım bulunurken kiralayan taraf için kiralama işlemi ticari alacaklar ya da diğer alacaklar grubunda takip edilmektedir.
6	Köksal ve Beller	2013	Kiralama İşlemlerinin Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Karşılaştırılması	Yazar tarafından oluşturulan örnekler	Karşılaştırmalı Analiz Yöntemi, Vaka Analizi	TMS 17, VUK, BDDK Tebliği	Çalışmada vergi mevzuatının TMS 17'nin de benimsediği özün önceliği ilkesini benimsediği vurgulanmıştır.

Tablo 2: Yabancı Literatürde Gerçekleştirilen Çalışmalar

	Yazar	Tarih	Kavram	Kapsam	Yöntem	Analiz Çerçevesi	Sonuç
1	Diaz ve Ramirez	2018	IFRS 16 Kiralamalar standardının işletmelerin finansal tablolarına etkisi	Yazar tarafından oluşturulan ve Gerçek piyasa verileri ile desteklenen örnekler	Vaka analizi	IFRS 16 Kiralamalar standardının finansal oranlara etkisi	IFRS 16 Kiralamalar standardının işletmelerin Aktif kârlılıkları ile faiz ve vergiden önceki kâr verilerini olumsuz yönde etkileyeceği yorumu yapılmıştır.
2	Magli, Nobolo ve Ogliari	2018	IFRS 16 Kiralamalar standardının işletmelerin finansal tablolarına etkisi	İtalyan Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem yapan 348 mali tablo kullanıcısı ile bu Endeks'de yer alan işletmelerin mali tablo bilgileri	Vaka analizi	IFRS 16 Kiralamalar standardının işletmelerin finansal kaldıraç ve performansı üzerindeki etkileri	Yeni standardın önemli noktaları şunlardır: -Finansal sözleşmeler -Sermaye maliyetinin etkisi - Ekonomik ve finansal veriler -Yeni kiralama standardı için kullanılması gereken bilgi sistemleri.
3	Veverkova	2019	IFRS 16 Kiralamalar standardının işletmelerin finansal tablolarına etkisi	Avrupa Birliği, İsviçre ve Norveç'te faaliyet gösteren 15 havayolu firmasının finansal oranları	Vaka analizi	IFRS 16 Kiralamalar standardının finansal oranlara etkisi	Çalışmada yeni standardın işletmelerin kaldıraç ve kazanç oranlarını etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.
4	Diaz ve Ramirez	2018	IFRS 16 Kiralamalar standardının işletmelerin finansal tablolarına etkisi	STOXX endeksinde işlem gören 646 Avrupalı firma	Yapıcı kapitalizasyon modeli,	IFRS 16 Kiralamalar standardının finansal tablolara ve sektörlere etkisi	Çalışmada IFRS 16 Kiralamalar standardından en çok ulaşım, perakende ve konaklama sektörlerinin etkileneceği vurgulanmıştır.
5	Bunea-Bontaş	2017	Kiralama işlemlerinin raporlanmasında IFRS 16 ve IAS 17	Yazar tarafından hazırlanmış örnekler.	Vaka analizi	IFRS Kiralamalar standardının kiralama işlemlerinin ölçüm ve muhasebeleştirilmesi ne getirdiği yenilikler.	Yeni Standart ile işletmelerin varlık ve yükümlülükleri ile bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosunun etkileneceği belirtilmiştir.

Yerli literatürde TFRS 16 standardı ile TMS 17 standardı ve BOBİ FRS Bölüm 15 karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırma, muhasebe kayıtları ve kiralama işlemlerinin bilanço ve gelir tablolarına yansımaları konu edinmiştir. Çalışmalarda özellikle kiracı tarafın raporlama süreçleri açısından TFRS 16 ile TMS 17 ve BOBİ FRS Bölüm 15'in farklılıkları olduğu vurgulanmıştır. Özellikle kiralama işlemlerinin kiracı açısından sınıflandırılması ve mali tablo dışında bırakılan işlemler yerli literatürde vurgulanan farklılıklar olmuştur. TMS 17 ve BOBİ FRS Bölüm 15'deki bu uygulamaların TFRS 16 ile tekrar düzenlendiği ve uygulamada birliğin sağlandığı vurgulanmıştır. Yabancı literatürde IFRS 16 ve IAS 17 karşılaştırması yapılmıştır. Yerli literatürde vurgulanan ve yazarlar tarafından oluşturulan örneklerde incelenen farklılıklar, yabancı literatürde sektörler açısından incelenmiştir. Yabancı literatürde IFRS 16 standardından en çok havacılık, perakende, konaklama ve ulaşım sektörlerinin etkileneceği vurgulanmıştır. IFRS 16 uygulaması ile mali tablolardaki varlık ve yükümlülüklerin artacağı, finansal oranlarda (kaldıraç, aktif kârlığı, faiz ve vergiden önceki kâr) IAS 17'ye göre önemli farklılıkların yaşanacağı yabancı literatürdeki çalışmaların sonuçlarındandır.

3. KİRALAMA İŞLEMLERİNE İLİŞKİN TFRS 16 VE BOBİ FRS BÖLÜM 15 DÜZENLEMELERİ

Bu bölümde kiralama işlemleri, TFRS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 15 kapsamında incelenmiştir.

3.1. TFRS 16 Kiralamalar

TFRS 16 Kiralamalar standardı 16.04.2018 tarihli 29826 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 31.12.2018 tarihi ve sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Standart kiralama işlemlerinin, kiracı ve kiraya verenler açısından gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılabilmesi amacıyla ölçülmesi, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin düzenlemeleri içermektedir (TFRS 16, Par. 1).

Standart, aşağıdaki istisnalar haricinde, alt kiralamalar da dahil olmak üzere tüm kiralama işlemleri için geçerlidir (TFRS 16, Par. 3- 4):

- Maden, petrol ve doğalgaz gibi yenilenemeyen kaynakların kiralaması,
- Canlı varlık kiralamaları,
- İmtiyazlı hizmet anlaşmaları,
- Fikri mülkiyet lisansları.
- Lisans anlaşmalarına konu olan sinema, oyun, videokaset ve patent

Standart, kiralama işlemini şu şekilde tanımlamıştır: “Bir varlığın kullanım hakkının, belirli bir süre ile ve kira ödemeleri karşılığında kiracıya devredildiği işlemler” (TFRS 16, Par. 9). Kiralama işlemlerinin tarafları kiracı ve kiraya veren olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ayrıca kiralama işlemlerinde tanımlanan varlığın açıkça belli olması gereklidir. Kiralama işleminin bir diğer önemli unsuru ise kiracının tanımlanan varlığı kontrol ederek bu varlığın ekonomik faydasını elde etmesidir (TFRS 16, Par. 9- 11). Bir kiralama sözleşmesinin süresi, aşağıdaki durumlarda dikkate alınarak ölçülen iptal edilemez kiralama süresidir (TFRS 16, Par. 18):

- Kiracının, kiralama uzatma hakkını kullanacağı konusunda makul ölçüde emin olunması durumunda uzatma hakkının kapsadığı süre.
- Kiracının, kiralamayı iptal etme hakkını kullanmayacağı konusunda makul ölçüde emin olunması durumunda iptal etme hakkının kapsadığı süre.

Kiralama işlemlerinin kiracı açısından raporlanması süreçleri Tablo 3’te yer almaktadır.

Tablo 3: Kiracı Açısından Kiralama İşlemlerinin Raporlanması

Kiralamaya ilişkin varlıklar (ilk ölçüm)	Maliyet Bedeli. Maliyet bedeli hesaplanırken aşağıdaki unsurlar dikkate alınır: - Kira yükümlülüğünün ilk ölçümü. - Kira ödemelerinden, kiralamaya ilişkin teşviklerin düşülmesiyle elde edilen tutar. - Kiracı tarafından katlanılan doğrudan maliyetler. - Kiralamaya konu varlığın sökülmesi, taşınması ve kullanıma hazır hale gelmesi için katlanılan maliyetler (Kiralamaya konu varlığın stok üretmek amacıyla kullanılmasında TMS 2 Stoklar standardı uygulanır).
Kiralamaya ilişkin varlıklar (sonraki ölçüm)	Maliyet Bedeli. - Birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararları düşürülür. Yeniden ölçüme göre düzeltilir. - Kiralamaya konu varlıklar, niteliğine göre TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ya da TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standartlarına göre yeniden değerlendirilir.
Kiralamaya ilişkin yükümlülükler (ilk ölçüm)	Maliyet Bedeli - Henüz gerçekleşmemiş kira ödemelerinin bugünkü değeri
Kiralamaya ilişkin yükümlülükler (sonraki ölçüm)	- Hesaplanan faizler yükümlülüğe eklenir. - Gerçekleştirilen ödemeler yükümlülüklerden indirilir. - Yeniden değerlendirme işlemi gerçekleştirilmesi, kira süresi ya da kiralamaya ilişkin şartların değişmesi halinde bu işlem kiralama yükümlülüklerine yansıtılır.
Sunum	- Kiralamaya ilişkin varlık ve yükümlülüklerin finansal durum tablosunda (bilanço) ayrı bir şekilde sunulması gerekmektedir. Kullanım hakkı varlıklarının ayrı bir şekilde sunulmaması durumunda, kiralamaya ilişkin varlıkları bu varlıkların sahipliği durumunda sunacağı kalemlerde sunar. Bu durumda hangi varlıklarda kullanım hakkının kullanıldığını belirtmesi gerekmektedir. Aynı süreç kiralamaya ilişkin yükümlülüklerin de ayrı bir şekilde sunulmaması durumunda uygulanır.

Açıklamalar	Kiracı kiralama işlemine ilişkin aşağıdaki bilgileri dipnotta açıklar: <ul style="list-style-type: none">- Kiralamaya ilişkin amortisman tutarı- Kiralama konusu faiz gideri- Kısa vadeli ve düşük bedelli kiralama giderleri- Kira yükümlülüklerine dahil edilmeyen giderler- Alt kiralamalardan elde edilen gelirler- Kiralama konusu toplam nakit çıkışı- Tanımlanan varlığa ilaveler- Satış ve geri kiralama işlemine ilişkin bilgiler- Tanımlanan varlığın defter değeri
-------------	---

Kaynak: TFRS 16, Par. 22-60.

Kiralama yükümlülüğünün ilk ölçümü, hesaplama tarihinde ödenmemiş kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçülmektedir. Bugünkü değer ölçülürken zımnî faiz oranı kullanılır. Zımnî faiz oranı aşağıdaki eşitliği sağlayan faiz oranıdır (TFRS 16, Par. Ek A):

$$\text{Kira ödemeleri} + \text{Taahhüt edilmemiş kalıntı değerin bugünkü değeri} = \text{Kiralama konusu varlığın gerçeğe uygun değeri} + \text{Başlangıçtaki doğrudan maliyetler.}$$

3.2. BOBİ FRS Bölüm 15 Kiralamalar

BOBİ FRS'nin Kiralamalar başlıklı 15. bölümünde kiralama işlemlerinin raporlama ilkeleri yer almaktadır. BOBİ FRS'de kiralama işlemi; "kiralama konusu varlığın kullanım hakkının kira ödemeleri karşılığında kiracıya belirli bir süre ile devredildiği sözleşmeler" olarak tanımlanmıştır (BOBİ FRS, Bölüm 15 Par. 2). Standart, kira konusu varlıkların bakımı ve kullanımıyla ilgili kiraya verenin yükümlülüklerinin bulunduğu sözleşmeler de dahil olmak üzere, bu varlıkların kullanım hakkının kiracıya aktarıldığı sözleşmelere uygulanmaktadır. Standartın kapsamına girmeyen durumlar aşağıdaki gibi açıklanmıştır (BOBİ FRS, Bölüm 15 Par. 3- 4):

- Doğal kaynaklara yönelik kiralama sözleşmeleri,
- Sinema, video kayıt, oyun, patent gibi lisans sözleşmeleri,
- Ekonomik açıdan dezavantajlı geleneksel kiralama sözleşmeleri.

BOBİ FRS'nin 15. bölümü, kiralama süresini ayrıntılı olarak ele almamış yalnızca kiralama süresinin başlangıcını tanımlamıştır. Standarda göre kiracının kiralama konusu varlığa ilişkin hakları kazandığı tarih kiralama süresinin başlangıcıdır (BOBİ FRS, Bölüm 15 Par. 5).

Kira süresi boyunca kiracı tarafından gerçekleştirilen ödemeler kira ödemeleri olarak tanımlanmıştır. Standart, kiracının kalıntı değer taahhütlerinin de kira ödemelerine dahil olduğunu vurgulamıştır. Kiracının,

kira konusu varlığı satın alma ihtimalinin yüksek olması durumunda kira ödemeleri, dönemsel kira ödemeleri ile satın alma hakkı bedelinin toplamından oluşur (BOBİ FRS, Bölüm 15 Par. 5).

BOBİ FRS kiralama işlemlerini finansal kiralama ve geleneksel kiralama olarak sınıflandırmıştır. Kiralama işlemlerinin sınıflandırılmasında ise kiralama sürecindeki risk ve getirilerin devri kıstas olarak sunulmuştur. “Risk ve getirilerin tamamına yakınının” kiracıya devredildiği kiralama işlemleri finansal kiralama olarak adlandırılırken bu unsurların devredilmediği işlemler ise geleneksel kiralama olarak adlandırılmıştır (BOBİ FRS, Bölüm 15 Par. 6- 8). BOBİ FRS, aşağıdaki durumlardaki işlemlerin finansal kiralama olarak nitelendirilebileceğini düzenlemiştir (BOBİ FRS, Bölüm 15 Par. 10- 11):

- Kiralama konusu varlığın mülkiyetinin belirlenen süre sonunda kiracıya geçmesi,
- Kiracının, kiralama konusu varlığı gerçeğe uygun değerinden düşük bedelle satın alma ihtimalinin yüksek olması,
- Varlığın ekonomik ömrünün % 80’inden büyük kısmının kiralamaya konu olması,
- Kira ödemelerinin bugünkü değerinin varlığın % 90’ından büyük bir değere sahip olması.

BOBİ FRS, varlığın yalnızca kiracının kullanabileceği nitelikte olması, fesih durumunda zararın kiracı tarafından karşılanması, kiracının kalıntı değer taahhütü gibi unsurları da finansal kiralama sınıflandırmasına dahil etmiştir (BOBİ FRS, Bölüm 15 Par. 11). BOBİ FRS’nin 15. bölümünde kiralama işlemlerinin sınıflandırılmasında bina, arsa ve arazilere ayrı bir başlık açılmıştır. BOBİ FRS’nin 15. bölümünde bu unsurların dayanak varlık olarak yer aldıkları işlemlerin finansal kiralama olarak kabul edilebilmesi için kiralama konusu varlığın mülkiyetinin kiracıya geçmesi ile kiracının varlığı sözleşme sonunda satın alma ihtimalinin yüksek olmasını şart olarak sunmuştur (BOBİ FRS, Bölüm 15 Par. 12).

BOBİ FRS, kiracı ve kiraya veren tarafın raporlama süreçlerini finansal kiralama ve geleneksel kiralamaya göre açıklamıştır.

BOBİ FRS’ye göre kiracı açısından raporlama ilkeleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo 5: Kiracı Açısından Kiralama İşlemlerinin Raporlanması

Finansal kiralama	<ul style="list-style-type: none">- Kiracı taraf, kiralama işlemine ilişkin varlık ve yükümlülüğünü varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerler. Bugünkü değer hesaplamasında zimni faiz oranı ya da kiracının faiz oranı üzerinden değerlendirilir.- Kiralama konusu varlık, türüne göre finansal durum tablosunda (bilanço) ilgili kalemden gösterilir (bina kiralansa "Binalar" hesabında izlenir).- Kiralama için katılan maliyetler varlık olarak raporlanan değere eklenir. Kira ödemeleri ise niteliğine göre anapara borç ödemesi ve finansman gideri olarak ayrıştırılarak raporlanır.- Dönem sonlarında kiracı varlığın türüne (Maddi Duran Varlık, Maddi Olmayan Duran Varlık, Yatırım Amaçlı Gayrimenkul) göre yeniden değerlendirilerek amortisman ve itfa payı ayrılır.
Geleneksel kiralama	<ul style="list-style-type: none">- Ödenen kiralar doğrusal olarak kâr ve zarara yansıtılmak için gider olarak raporlanır.

Kaynak: BOBİ FRS, Bölüm 15 Par. 13- 19.

3.3. BOBİ FRS Bölüm 15 ile TFRS 16 Kiralamalar Standardının Kiracı Açısından Karşılaştırması

Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması düzenlemelerinin yer aldığı iki standartta benzerlikler ve farklılıklar bulunmaktadır. Kiralamaya ilişkin düzenlemeleri itibarıyla TMS 17'ye benzeyen BOBİ FRS, kiralama işlemlerini raporlama ilkelerini hem kiracı hem de kiraya veren açısından kiralama türlerine göre açıklamıştır (Şen ve Özbirecikli, 2018: 475). TFRS 16 ise raporlama süreçlerini kiralamanın taraflarına göre belirlemiştir. Kiralama işlemlerinin sınıflandırılması, kiracı ve kiraya veren tarafın ölçüm ve muhasebeleştirilmesi iki standartta farklı bir biçimde düzenlenmiştir. TFRS 16'nın aksine BOBİ FRS'de, kiralama süresine ilişkin ayrıntılar ile sözleşme şartlarına ilişkin değişikliklerin düzenlenmesine yer verilmemiştir. Ayrıca BOBİ FRS, kiralama işlemlerinin sınıflandırılması sürecinde nicel kıstaslar belirlemiş, varlığın ekonomik ömrü ve kiralama yüzdelerine ilişkin belirlediği yüzdelerle kullanıcılara bir yol sunmuştur. TFRS 16'da ise finansal kiralama ile faaliyet kiralaması ayrımında herhangi bir nicel kıstas belirlenmemiştir.

Tablo 7: Temel Konularda Kiracı Taraf Açısından BOBİ FRS Bölüm 15 – TFRS 16 Karşılaştırması

	BOBİ FRS BÖLÜM 15	TFRS 16
Kiralama Sınıflandırması	Finansal kiralama- Geleneksel kiralama	Finansal kiralama- Faaliyet kiralaması (Kiraya veren taraf için)
Sınıflandırma İçin Nicel Kısıtların Kullanılması	Kullanılmıştır.	Kullanılmamıştır.
Kiralama Süresine İlişkin Ayrıntılar	Süre başlangıcı ile sınırlanmıştır.	Ayrıntılara yer verilmiştir.
Kiracı Açısından İlk Raporlama	Gerçeğe uygun değer ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı (finansal kiralama) Doğrusal olarak kâr ve zarara gider olarak yansıtır.	Maliyet bedeli
Kiracı Açısından Sonraki Raporlama	Kiralama için katlanılan maliyetler varlık olarak raporlanan değere eklenir. Kira ödemeleri ise niteliğine göre anapara borç ödemesi ve finansman gideri olarak ayrıştırılarak raporlanır.	Birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararları düşürülür. Yeniden ölçüme göre düzeltilir. (Varlıklar) Faiz, ödeme ve yeniden değerlendirme güncellemesi (Yükümlülükler)
Satış ve Geri Kiralama İşlemleri	Düzenlenmiştir.	Düzenlenmiştir.
Faaliyet Kiralaması (Geleneksel Kiralama)	Ödenen Kiralar Doğrusal Olarak Kâr ve Zarara Yansıtılmak İçin Gider Olarak Raporlanır (Kiracı) Tahsil edilen kira ödemeleri gelir olarak kâr ve zararın içinde raporlanır. Kiraya veren taraf kiralama konusu doğrudan maliyetleri, kiralamaya konu varlığın defter değerine ekler ve maliyet olarak kâr/ zararda takip eder.	“Kiraya veren, faaliyet kiralamalarından elde ettiği kira ödemelerini doğrusal olarak ya da başka 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”. Kiraya veren taraf amortisman gibi kiralama konusu maliyetleri gider olarak yansıtır. Başlangıçta katlanılan maliyetler kiralama konusu varlığın defter değerine eklenir ve dönem içinde giderleştirilir.
Kira Konusu Varlığın Durumu	Bilanço dışı bırakılır.	Bilançoda yer alır.
Sözleşmede Gerçekleştirilecek Değişikliklere İlişkin Düzenleme	Yok	Var

Kaynak: PWC, 2018: 42- 46

4. TFRS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 15 Kapsamında Kiralama İşlemlerinin Kiracı Açısından Muhasebeleştirilmesi

Buraya kadar anlatılanlar ışığında her iki standarda göre oluşan muhasebeleştirme farklılıkları aşağıdaki uygulamada yer almaktadır. Uygulamada kiracı işletmenin muhasebe kayıtları, KGK tarafından hazırlanan “Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı”na göre gerçekleştirilmiştir. KGK tarafından hazırlanan yeni hesap planı taslağı bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerin muhasebeleştirilme işlemlerinin finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi amacıyla hazırlanmıştır. Uygulamada tekdüzenin sağlanması amacıyla oluşturulan bu hesap planı, raporlama süreçlerini TFRS’ye göre gerçekleştiren işletmelerde kullanılabilirliği gibi Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve diğer mevzuata göre defter tutan işletmelerin muhasebe süreçlerinde de kullanılabilir (KGK, 2018:1). Hazırlanan yeni hesap planı taslağı şu işlemlerin muhasebeleştirilmesine yönelik yeni hesapları düzenlemiştir (KGK, 2018): “Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan ve itfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal yatırımlar, devam eden inşa projelerine ilişkin finansal varlıklar ve yükümlülükler, canlı varlıklar, satış amacıyla elde tutulan maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, ertelenmiş vergi, ortak kontrole konu işletmelerin birleşmesi, özkaynaklarda biriken gelir ve giderler, durdurulan faaliyetlerle ilgili işlemler, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar”. Çalışmada kiralama işlemlerinin kiracı tarafından muhasebeleştirilmesi BOBİ FRS Bölüm 15 ile TFRS 16 açısından incelenmiştir. Bu amaçla aşağıdaki uygulamada bir kiralama sürecinin muhasebeleştirilmesi kiracı açısından ortaya konmuştur. Uygulamada finansal kiralama işlemleri TFRS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 15 düzenlemeleri için ortak bir şekilde ele alınmıştır. Ancak iki standart arasındaki farklılık faaliyet kiralaması- geleneksel kiralama işlemindedir.

Uygulama: Şahin A.Ş. alışveriş merkezinde faaliyet gösteren bir tekstil işletmesidir. Şahin A.Ş., faaliyetlerini gerçekleştirdiği 3.000.000 TL değerindeki dükkan için alışveriş merkezi yönetimiyle kira sözleşmesi gerçekleştirmiştir. Kiralama sözleşmesi gereği 100.000 TL değerindeki kira ödemeleri yılda bir kez gerçekleştirilecektir. 20 yıllık dönemdeki ek borçlanma maliyeti % 4,50’dir. Kiralama konusu dükkanın sözleşme tarihi itibariyle faydalı ekonomik ömrü 28 yıldır.

- TFRS 16’ya göre kiracının muhasebe ve raporlama süreçleri.

Uygulamadaki kiralama işlemi, niteliği itibariyle bir faaliyet kiralamasıdır. TFRS 16, kiracı taraf için kiralama işlemlerinde bir sınıflandırmaya gitmemiş ve tüm kiralama sözleşmeleri için raporlama ve muhasebeleştirme süreçlerini aynı şekilde düzenlemiştir. Bu sebeple uygulamadaki kiralama

işlemi bir finansal kiralama işlemi de olsaydı raporlama ve muhasebe kaydına ilişkin süreçler aşağıda sunulduğu gibi gerçekleşecekti.

Kıracı Şahin A.Ş., kiralama konusu varlığı ve yükümlülüğü ilk kez hesaplarken kira ödemelerinin bugünkü değerini kullanmıştır. Kiralama konusu varlığın sonraki döneminin hesaplanması için amortisman bedeli varlık bedelinden çıkarılmıştır. Kiralama konusu yükümlülüğün sonraki yükümlülüğü hesaplanırken dönem başı yükümlükten kira ödemeleri çıkarılmış, faiz ödemeleri eklenmiştir. Kiralamaya ilişkin faiz gideri dönem başı yükümlülük üzerinden hesaplanmıştır.

Kiralama işlemine ilişkin varlık ve yükümlülükler, kira ödemelerinin aşağıdaki tabloda hesaplanan bugünkü değeridir.

Tablo 8: Makine Kira Tutarı, Faiz ve Bakiye Tablosu

Tarih	Kira Ödemeleri	Bugünkü Değer (Kira Ödemesi / (1+ Faiz) ^{Yıl})
1. Yıl	100.000,00	95.693,78
2. Yıl	100.000,00	91.573,00
3. Yıl	100.000,00	87.629,66
4. Yıl	100.000,00	83.856,13
5. Yıl	100.000,00	80.245,10
6. Yıl	100.000,00	76.789,57
7. Yıl	100.000,00	73.482,85
8. Yıl	100.000,00	70.318,51
9. Yıl	100.000,00	67.290,44
10. Yıl	100.000,00	64.392,77
11. Yıl	100.000,00	61.619,87
12. Yıl	100.000,00	58.966,39
13. Yıl	100.000,00	56.427,16
14. Yıl	100.000,00	53.997,29
15. Yıl	100.000,00	51.672,04
16. Yıl	100.000,00	49.446,93
17. Yıl	100.000,00	47.317,64
18. Yıl	100.000,00	45.280,04
19. Yıl	100.000,00	43.330,18
20. Yıl	100.000,00	41.464,29
Toplam	2.000.000,00	1.300.793,64

Kullanım hakkı varlık ilk değeri: 1.300.793,64

Kiralama yükümlülüğü ilk değeri: 1.300.793,64

Kiracı işletme sonraki dönem yükümlülüklerini hesaplamak için dönem başındaki kira yükümlülüğüne faiz ödemesini ekleyip dönemsel kira ödemesini çıkaracaktır. Kiralama işleminde kiracının hesaplayacağı faiz ve dönem sonu yükümlülükleri Tablo 9'daki gibidir:

Tablo 9: Kiralama Yükümlülüğü

Yıl	Başlangıç Yükümlülüğü	Faiz Ödemeleri (Başlangıç Yükümlülüğü * 0,045)	Kira Ödemeleri	Anapara Ödemeleri (Kira Ödemeleri- Faiz Ödemesi)	Dönem Sonu Kiralama Yükümlülüğü
1. Yıl	1.300.793,64	58.535,71	100.000,00	41.464,29	1.259.329,35
2. Yıl	1.259.329,35	56.669,82	100.000,00	43.330,18	1.215.999,17
3. Yıl	1.215.999,17	54.719,96	100.000,00	45.280,04	1.170.719,14
4. Yıl	1.170.719,14	52.682,36	100.000,00	47.317,64	1.123.401,50
5. Yıl	1.123.401,50	50.553,07	100.000,00	49.446,93	1.073.954,57
6. Yıl	1.073.954,57	48.327,96	100.000,00	51.672,04	1.022.282,52
7. Yıl	1.022.282,52	46.002,71	100.000,00	53.997,29	968.285,24
8. Yıl	968.285,24	43.572,84	100.000,00	56.427,16	911.858,07
9. Yıl	911.858,07	41.033,61	100.000,00	58.966,39	852.891,68
10. Yıl	852.891,68	38.380,13	100.000,00	61.619,87	791.271,81
11. Yıl	791.271,81	35.607,23	100.000,00	64.392,77	726.879,04
12. Yıl	726.879,04	32.709,56	100.000,00	67.290,44	659.588,60
13. Yıl	659.588,60	29.681,49	100.000,00	70.318,51	589.270,08
14. Yıl	589.270,08	26.517,15	100.000,00	73.482,85	515.787,24
15. Yıl	515.787,24	23.210,43	100.000,00	76.789,57	438.997,66
16. Yıl	438.997,66	19.754,89	100.000,00	80.245,11	358.752,56
17. Yıl	358.752,56	16.143,87	100.000,00	83.856,13	274.896,42
18. Yıl	274.896,42	12.370,34	100.000,00	87.629,66	187.266,76
19. Yıl	187.266,76	8.427,00	100.000,00	91.573,00	95.693,77
20. Yıl	95.693,77	4.306,23	100.000,00	95.693,77	0
Toplam		699.206,36	2.000.000,00	1.300.793,64	

Kiralama işleminde, kiracının satın alma opsiyonunu kullanması konusunda makul güvence bulunmadığı için amortisman süresi olarak kiralama süresi ile varlığın ekonomik ömründen daha kısa olanı kullanılır. Makul bir güvence mevcut olsaydı dayanak varlığın faydalı ekonomik ömrü amortisman süresi olarak kullanılacaktı (Karataş, 2019: 86). Kiralama işlemine ilişkin amortisman hesaplaması Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10: Kullanım Hakkı Varlığın Amortisman Değeri

Yıl	Amortisman Değeri	Kullanım Hakkı Varlık
İlk Kayıt	-	1.300.793,64
1. Yıl	65.039,682	1.235.753,96
2. Yıl	65.039,682	1.170.714,28
3. Yıl	65.039,682	1.105.674,59
4. Yıl	65.039,682	1.040.634,91
5. Yıl	65.039,682	975.595,23
6. Yıl	65.039,682	910.555,55
7. Yıl	65.039,682	845.515,87
8. Yıl	65.039,682	780.476,18
9. Yıl	65.039,682	715.436,50
10. Yıl	65.039,682	650.396,82
11. Yıl	65.039,682	585.357,14
12. Yıl	65.039,682	520.317,46
13. Yıl	65.039,682	455.277,77
14. Yıl	65.039,682	390.238,09
15. Yıl	65.039,682	325.198,41
16. Yıl	65.039,682	260.158,73
17. Yıl	65.039,682	195.119,05
18. Yıl	65.039,682	130.079,36
19. Yıl	65.039,682	65.039,68
20. Yıl	65.039,682	0
Toplam	1.300.793,64	

- Muhasebe Süreci

Kiracı işletme kullanım hakkı varlığı, varlığın niteliğini yansıtan hesapta izler. Kiralama işleminden kaynaklanan faiz ödemelerini kısa ve uzun vadelerde “Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri” hesabında takip eder. Kiralama yükümlülüklerini ise kısa ve uzun vade olarak ayırarak “Kiralama İşleminden Yükümlülükler” hesabında izler. İşletme, dönem içinde kira ödemesi, faiz tahakkuku, amortisman kaydı ve dönemsellik ilkesi gereği uzun vadeli faiz ve anapara ödemesinin bir yıllık vadeye isabet eden bölümünün kısa vadeli hesaplara alınması kayıtlarını gerçekleştirir.

		Borç	Alacak
51 /././.....		
	252 BİNALAR	1.300.793,64	
	308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ	58.535,71	
	408 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ	640.670,65	
			100.000,00
	303 KİRALAMA İŞLEMİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER		1.900.000,00
	403 KİRALAMA İŞLEMİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER		
	<i>Kiralama sözleşmesi ilk muhasebeleştirme</i>		

		Borç	Alacak
52 /././.....		
	303 KİRALAMA İŞLEMİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER	100.000,00	
	102 BANKALAR		100.000,00
	<i>1. yıl kira ödemesi</i>		

		Borç	Alacak
53 /././.....		
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	58.535,71	
	308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ		58.535,71
	<i>Faiz tahakkuku</i>		

		Borç	Alacak
54 /././.....		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	65.039,682	
	258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		65.039,682
	<i>Amortisman kaydı</i>		

		Borç	Alacak
55 /././.....		
	403 KİRALAMA İŞLEMİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER	100.000,00	
	308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ	56.669,82	
	303 KİRALAMA İŞLEMİNDEN YÜKÜMLÜLÜKLER		100.000,00
	408 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ		56.669,82
	<i>1. yıl sonu kaydı</i>		

- Dönem Sonu İşlemleri

Gerçekleştirilen kayıtlar sonucunda işletmenin finansal durum tablosu (bilanço) ve kâr zarar ve kapsamlı gelir tablosu unsurları aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 11: Kiracının Mali Tablo Unsurları

	Kâr Zarar ve Kapsamlı Gelir Tablosu		Finansal Durum Tablosu	
	Faiz Giderleri	Amortisman Giderleri	Kiralamaya İlişkin Varlık	Kiralama Yükümlülüğü
Başlangıç			1.300.793,64	1.300.793,64
1. Yıl	58.535,71	65.039,682	1.235.753,96	1.259.329,35
2. Yıl	56.669,82	65.039,682	1.170.714,28	1.215.999,17
3. Yıl	54.719,96	65.039,682	1.105.674,59	1.170.719,14
4. Yıl	52.682,36	65.039,682	1.040.634,91	1.123.401,50
5. Yıl	50.553,07	65.039,682	975.595,23	1.073.954,57
6. Yıl	48.327,96	65.039,682	910.555,55	1.022.282,52
7. Yıl	46.002,71	65.039,682	845.515,87	968.285,24
8. Yıl	43.572,84	65.039,682	780.476,18	911.858,07
9. Yıl	41.033,61	65.039,682	715.436,50	852.891,68
10. Yıl	38.380,13	65.039,682	650.396,82	791.271,81
11. Yıl	35.607,23	65.039,682	585.357,14	726.879,04
12. Yıl	32.709,56	65.039,682	520.317,46	659.588,60
13. Yıl	29.681,49	65.039,682	455.277,77	589.270,08
14. Yıl	26.517,15	65.039,682	390.238,09	515.787,24
15. Yıl	23.210,43	65.039,682	325.198,41	438.997,66
16. Yıl	19.754,89	65.039,682	260.158,73	358.752,56
17. Yıl	16.143,87	65.039,682	195.119,05	274.896,42
18. Yıl	12.370,34	65.039,682	130.079,36	187.266,76
19. Yıl	8.427,00	65.039,682	65.039,682	95.693,77
20. Yıl	4.306,23	65.039,682	0	0

- BOBİ FRS 15'e göre kiracının muhasebe ve raporlama süreçleri.

Uygulamadaki kiralama sözleşmesi faaliyet kiralaması yerine bir finansal kiralama sözleşmesi olsaydı, BOBİ FRS 15'i kullanan işletme kiralama ve raporlama işlemlerini TFRS 16'ya benzer şekilde gerçekleştirecekti. BOBİ FRS 15'e göre finansal kiralama işleminde, kiralama konusu varlık ve yükümlülükler dayanak varlığın gerçeğe uygun değeri ile gelecekteki kira ödemelerinin zımni faiz oranına göre hesaplanmış bugünkü değerinden daha düşük olanı ile değerlendirilecektir. Kiralama için başta katlanılan maliyetler varlığa eklenirken, ilk kaydın ardından kira ödemeleri finansman giderleri ve anapara olarak ayrıştırılacaktır. Bu düzenlemeler göz önüne alındığında BOBİ FRS Bölüm 15'e göre gerçekleştirilecek finansal kiralamaya ilişkin muhasebe ve dönem sonu işlemleri yukarıda gösterildiği gibi gerçekleşecektir.

BOBİ FRS Bölüm 15'e göre gerçekleşecek olan faaliyet kiralaması raporlamasında kira ödemeleri doğrusal olarak gider olarak kaydedilecek, kâr ve zararda takip edilecektir.

Tablo 12: BOBİ FRS Bölüm 15 Dönemsel Kira Ödemeleri

Dönem	Kira Ödemeleri
1. Yıl	100.000,00
2. Yıl	100.000,00
3. Yıl	100.000,00
4. Yıl	100.000,00
5. Yıl	100.000,00
6. Yıl	100.000,00
7. Yıl	100.000,00
8. Yıl	100.000,00
9. Yıl	100.000,00
10. Yıl	100.000,00
11. Yıl	100.000,00
12. Yıl	100.000,00
13. Yıl	100.000,00
14. Yıl	100.000,00
15. Yıl	100.000,00
16. Yıl	100.000,00
17. Yıl	100.000,00
18. Yıl	100.000,00
19. Yıl	100.000,00
20. Yıl	100.000,00

Şahin A.Ş.'nin BOBİ FRS 15'e göre 20 yıl boyunca gerçekleştireceği muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

	Borç	Alacak
5		
..... / / /		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	100.000,00	
102 BANKALAR		100.000,00
<i>Kira ödemesi</i>		

Kiracı işletme, kiralama işlemine ilişkin unsurları dönem sonunda kâr zarar ve kapsamlı gelir tablosunda gider olarak takip edecektir. BOBİ FRS Bölüm 15'in TFRS 16 ile arasındaki en önemli farklardan biri finansal kiralama dışındaki kiralama sözleşmelerinin raporlanması ve muhasebeleştirilmesi sürecidir. BOBİ FRS Bölüm 15'e göre düzenlenen mali tablolarda Geleneksel kiralama (faaliyet kiralaması) sözleşmelerinin finansal durum tablosu (bilanço) dışında bırakılması iki standardı kullanan işletmelerin mali tablolarının karşılaştırılması ve finansal raporlama sürecindeki şeffaflığın önünde engel teşkil etmektedir. Bu durum farklı standardı kullanan işletmelerin finansal oranlarına da yansiyacak ve işletme paydaşlarının işletmelere ilişkin kararlarında yanıtıcı bir unsur olacaktır.

5. SONUÇ

İşletmelerin faaliyetlerine devam etmek için ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri sağlamak amacıyla başvurduğu yöntemlerden biri, kiralama işlemleridir. İşletmeler kiralama işlemleri sayesinde büyük çaplı yatırımlarını düşük maliyetlerle gerçekleştirme fırsatı bulurken, finansal açıdan kendilerine avantaj sağlayabilirler. İşletmelerin kiralama işlemlerini gerçeğe uygun bir şekilde raporlaması önemli bir konudur. Kiralama türleri olan faaliyet kiralaması ve finansal kiralama işletmelerin varlık – kaynak dengesinde değişimlere yol açmaktadır. Bu değişimlerin işletme paydaşlarına doğru bir şekilde raporlanması işletmelerin paydaşlarıyla olan ilişkilerine değer katacaktır.

Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda vergi mevzuatının dışında Türkiye'de uygulanan iki adet standart bulunmaktadır. Bu standartlar TFRS 16 Kiralamalar standardı ile BOBİ FRS'nin Kiralamalar başlıklı 15. bölümüdür. TFRS 16 standardı Türkiye'de halka açık işletmelerde uygulanırken, bağımsız denetime tâbi olup TFRS 16'yı kullanmayan işletmeler ise kiralama işlemlerinin raporlanmasında BOBİ FRS'nin 15. bölümünü uygulamaktadır.

İki standart, kiralama işlemlerine ilişkin benzer düzenlemeleri içerse de başta kiralama işlemlerinin sınıflandırılması olmak üzere kiralama işlemlerini farklı açılardan ele almaktadır. TFRS 16 kiralama işlemlerini işleme konu varlığın kullanımını kontrol etme hakkı olarak tanımlarken, BOBİ FRS, kiralama işlemlerini ilgili varlığın kullanım hakkı olarak tanımlamaktadır. İki standart arasındaki en önemli farklılık ise, finansal kiralama dışındaki kiralamalardır. TFRS 16 faaliyet kiralaması olarak tanımladığı bu kiralama işlemlerindeki anapara ve borç ödemeleri ile faiz giderlerini ayrı bir şekilde raporlarken, BOBİ FRS'nin 15. bölümünde kiracı, kiralama konusu varlığı bilanço dışı bırakarak ilgili ödemeleri gider olarak raporlar. BOBİ FRS'nin Kiralamalar başlıklı 15. bölümü kiralama işlemlerinin sınıflandırılması, ölçülmesi, raporlanması, kiralama süresi ve

kiralama sözleşmesindeki değişikliklere ilişkin düzenlemeler açısından TFRS 16'dan farklılaşmaktadır. Raporlama farklılıkları sebebiyle işletmeler varlık, kaynak yapılarındaki değişimleri gerçeğe uygun bir şekilde raporlayamayacaktır. Bu durum standartları uygulayan işletmelerin mali tabloları ile finansal oranlarına yansıtacak ve yatırımcı kararlarını olumsuz yönde etkileyecektir. Bu farklılıkların uyumlaştırılması, kiralama işlemlerindeki muhasebe uygulamalarında birliğin sağlanması konusunda önem taşımaktadır. Bu çalışmada iki standardın muhasebeleştirme ve raporlama süreçleri, kiralama işleminin kiracı tarafındaki işletme açısından incelenmiştir. İki standart finansal kiralama işlemleri açısından muhasebeleştirme ve raporlama açısından uyum göstermektedir. Ancak finansal kiralama işlemleri dışındaki kiralama işlemlerinde BOBİ FRS Bölüm 15'in düzenlemeleri gereği standartlar arasında farklılıklar bulunmaktadır. TFRS 16 kiracı açısından kiralama işlemlerini sınıflandırmamış ve kiralamanın muhasebeleştirilmesi ile raporlanması sürecinde iki kiralama türü için de aynı uygulamaları düzenlemiştir. Ancak düzenlemeleri itibarıyla TMS 17'ye benzeyen BOBİ FRS Bölüm 15 kiralama işlemlerine ilişkin muhasebeleştirme ve raporlama süreçlerini finansal kiralama-geleneksel kiralama başlıklarında ayrı olarak düzenlemiştir. Bu sebeple kiracı işletmenin iki kiralama türündeki muhasebe kayıtları arasında fark bulunmaktadır. Geleneksel kiralama işleminde kiralama konusu varlığın ve yükümlülüklerin finansal durum tablosunda yer almaması işletmenin raporlaması açısından önemli bir eksikliklerdir. Çalışmada kiralama işlemleri KGK tarafından TFRS ve BOBİ FRS'ye uygun olarak hazırlanmış yeni hesap planı taslağına göre gerçekleştirilmiştir.

Çalışma, kiralama işlemlerinin kiracı tarafından muhasebeleştirilmesi konusunda akademisyenler ve uygulayıcılar için kaynak niteliği teşkil etmektedir. Özellikle muhasebe uygulamalarının KGK tarafından finansal raporlama standartlarına uyumlu bir şekilde hazırlanan yeni hesap planı taslağına uygun olarak gerçekleştirilmesi, literatür ve uygulayıcılar açısından önemli bir husustur ve çalışmayı literatürdeki diğer çalışmalardan ayırmaktadır. Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda Türkiye'deki düzenlemeler uluslararası diğer standartlar (ASC 842, German GAAP Leases vb.) ile karşılaştırmalı olarak incelenebilir. Kiralama işlemlerinin farklı muhasebeleştirme süreçlerinin finansal tablolarda yaratacağı değişimlerin incelenmesi de gelecek çalışmalara konu olabilir. KGK'nın hazırladığı yeni hesap planının gelecek çalışmalara konu edilmesi de literatür ve uygulayıcılar için önemlidir.

KAYNAKÇA

AICPA (1994). Improving Business Reporting - a Customer Focus: Meeting the Information Needs of Investors and Creditors. Comprehensive Report, [http://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AccountingFinancialReporting/DownloadableDocuments/Jenkins Committee Report.pdf](http://www.aicpa.org/InterestAreas/FRC/AccountingFinancialReporting/DownloadableDocuments/Jenkins%20Committee%20Report.pdf).

Ataman, B. & Gökçen, G. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Uygulamaları (BOBİ FRS). İstanbul: Beta Yayınevi.

Beattie, V., Goodacre, A. and Thomson, S. J. (2006). International lease-accounting reform and economic consequences: The views of U.K. users and preparers, *International Journal of Accounting*, 41(1), 75-103.

Bunea-Bontaş, C. A. (2017). Lease accounting under IFRS 16 and IAS 17—a comparative approach. *Revista Economica Contemporană*, 2(2), 78-84.

Cavlak, H., & Ataman, B. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ) İle Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* (FESA), 2(3), 153-168.

Demirci, Ş. D., & Kıvraklar, M. K. (2018). Ulusal Ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2018 Özel Sayısı 508-531.

IASB. (2016). International Accounting Standard Board. <https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/>

Kalaycı, M. (2009). TFRS 16 Kiralamalar: Yenilenen Kiralama Muhasebesi, Açıklama Ve Örneklerle İşletmelere Olası Etkileri [http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e kitap/tfrs 16 kiralamalar.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e%20kitap/tfrs%2016%20kiralamalar.pdf)

Karahan, M. (2019). Finansal Kiralama İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler (BOBİ) Açısından Karşılaştırılması Üzerine Bir Değerlendirme. *OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 13(19), 2259-2285.

Karahan, M., & Ayvalıoğlu, A. B. (2019) Türkiye’de BOBİ FRS ve TMS Arasındaki Farkların Finansal Kiralama İşlemleri Üzerinden Karşılaştırılması ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2019 Özel Sayı 1-14.

Karataş, M. (2019). TFRS 16 Kiralamalar Yenilenen Kiralama Muhasebesi, Açıklama Ve Örneklerle İşletmelere Olası Etkileri. [http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e kitap/tfrs 16 kiralamalar.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e%20kitap/tfrs%2016%20kiralamalar.pdf).

KGK. (2018a). Kiralamalar Standardı. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_16.pdf

KGK. (2018b). BOBİ FRS 15. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF

KGK. (2018c). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf

Köksal, A. G., & Beller, B. (2013). Finansal kiralama işlemlerinin TMS 17, vergi mevzuatı, BDDK tebliği açısından incelenmesi ve muhasebe uygulamaları. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 150-171.

Magli, F., Nobolo, A., & Ogliairi, M. (2018). The Effects on Financial Leverage and Performance: The IFRS 16. *International Business Research*, 11(8), 76-89.

Maşrap, B., & Yanık, S. (2019) Satış ve Geri Kiralama İşlemlerinin IFRS 16 ve BOBİ FRS Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), 1-15.

Morales Díaz, J., & Zamora Ramírez, C. (2018). IFRS 16 (Leases) Implementation: Impact Of Entities' Decisions on Financial Statements. *Aestimatio: The IEB International Journal of Finance*, 17, 60-97.

Morales-Díaz, J., & Zamora-Ramírez, C. (2018). The impact of IFRS 16 on key financial ratios: a new methodological approach. *Accounting in Europe*, 15(1), 105-133.

Öztürk, E., Gökçen, G., & Güleç, Ö. F. (2019). Kümi FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFR'nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (FESA)*, 4(3), 413-430.

PWC. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Benzerlikler ve Farklılıklar. <https://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/tfrs-bulteni-eylul-2018.pdf>

Reither, C.L. (1998). What Are The Best And The Worst Accounting Standards?, *Accounting Horizons*, 12(3), 283-292.

Şen, İ. K., & Özbirecikli, M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: Bobi Frs, Tms/Tfrs Ve Mevcut

Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı, 462-484.

Veverková, A. (2019). IFRS 16 and its Impacts on Aviation Industry. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 67(5), 1369-1377.

Yalçın, S. (2019). Muhasebe Mevzuatı Ve Standartlarında Kiralama İşlemleri: Muhasebeleştirme, Ölçüm, Sunum ve Açıklamalar. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 18(72), 1619-1641.

Zamora-Ramírez, C., & Morales-Díaz, J. (2018). Effects of IFRS 16 on Key Financial Ratios of Spanish Companies. *Estudios de Economía Aplicada*, 36(2), 1-29.