

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI KAPSAMINDA YABANCI PARA CİNSİNDEN YAPILAN FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Dr. A. Taylan ALTINTAŞ*

ÖZET

Finansal kiralama, özellikle sabit kıymet yatırımlarının yapılmasında kullanılan yaygın bir finansman tekniğidir. Türkiye Muhasebe Standardı 17, kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesini tanımlamaktadır. Bu standartta, kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde faaliyet kiralaması ile finansal kiralama ayrımı yapılmış, özün önceliği ilkesi gereği finansal kiralama işlemleri bir taksitli satın alma olarak tanımlanmıştır. Bir kiralama işleminin yabancı para cinsinden yapılması durumunda, bu işlemin kur değişiminin etkilerini tanımlayan Türkiye Muhasebe Standardı 21'i de dikkate alarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. TMS 21'in amacı, yabancı para cinsinden işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Hangi döviz kuru veya kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır. Çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde yabancı para cinsinden yapılan finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi bir örnek yardımı ile açıklanmıştır.

Anahtar kelimeler: Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TMS 17, TMS 21, yabancı para cinsinden kiralama işlemleri, kur değişiminin etkileri

ABSTRACT

Finance lease is a financing technique that is extensively used especially in purchasing fixed assets. "Turkish Accounting Standard 17: Leases" is defining accounting for leases. This standard categorizes lease transactions as operational lease and finance lease, and as a result of substance over form principle, finance lease transactions are defined as an installment purchase. If the payments of a lease contract is in foreign currency, the "Turkish Accounting Standard 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates" shall also be taken into consideration. The purpose of TAS 21 is to outline how to account for foreign currency transactions and operations in financial statements, and also how to translate financial statements into a presentation currency. This standard is related to the functional currency an entity shall use and related to the effects of foreign currency transactions to the financial statements. In this study, accounting for leases denominated in a foreign currency is explained with the help of an example.

Key words: Turkish Financial Reporting Standards, TAS 17, TAS 21, Leasing transactions in foreign currency, Effects of changes in currency exchange rates

* İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı, ataylana@istanbul.edu.tr

1. GİRİŞ

Kiralama işlemleri faaliyet kiralaması ve finansal kiralama olarak ikiye ayrılır. Finansal kiralama, kiralama konusu olan varlığa ait fayda ve risklerin önemli ölçüde kiracıya devredildiği kiralamalardır. Bir varlığın sahipliği ile ilgili riskler muhtemel atıl kapasiteden kaynaklanabilecek zararlar, teknolojik eskime, ekonomik koşullardaki değişiklikler sonucu ortaya çıkabilecek olumsuzluklar iken bir varlığın sahipliğine ilişkin faydalar ise varlığın ekonomik ömrü boyunca kullanımından elde edilmesi beklenen getiriler ve varlığın değerindeki artıştan ya da elden çıkarılmasından beklenen kazançlardır. Finansal kiralama sözleşmenin bitiminde finansal kiralama konusu varlığın sahipliğinin devredilmesi şart değildir¹.

Finansal kiralama işleminin özü, kiraya verenin finansmanı ile kiracının finansal kiralama konusu varlığın kullanım hakkını elde etmesidir. Bu durumda iktisadi açıdan söz konusu varlığın kredili olarak satın alınması ile finansal kiralama ile

elde edilmesi arasında önemli bir farklılık bulunmamaktadır².

Finansal kiralama, alternatif bir finansman tekniği olarak son yıllarda önem kazanmıştır. Finansal kiralama ilk olarak 1950'li yıllarda ABD'de gelişme göstermiş, 1950 yılına kadar büyük şirketlerin yaptıkları taşıma araçları kiralaması faaliyeti ile sınırlı iken, aynı yıl kurulan finansal kiralama şirketinin her türlü makine ve teçhizatın kiralanmasını yapmasıyla genişlemiş ve hızla büyümüştür. ABD dışında diğer Avrupa ülkelerinde gelişimi ise 1960'lı yıllardan sonra olmuştur.³ Dünyada son otuz yıldır sabit varlıkların finansal kiralama yoluyla sağlandığı görülmektedir; örneğin ABD'de yabancı kaynaklarla finanse edilen sabit varlık alımlarının üçte biri finansal kiralama yoluyla sağlandığı bilinmektedir.⁴

Türkiye'de finansal kiralama işlemlerinin önemli bir kısmı yabancı para cinsinden yapılmaktadır. Finansal Kiralama Derneği'nin internet sitesinden alınan sektör bilgileri aşağıda Tablo 1'de özetlenmiştir.⁵

¹ Barry J. Epstein, Eva K. Jermakowicz; Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards; Wiley & Sons; 2010, Sayfa:656

² Richard Lewis, David Pendrill; Advanced Financial Accounting; Prentice Hall; 7. Bastı, 2004, Sayfa: 216.

³ Veli Öztürk, Hasan Bal, Emine Çına Bal, "Finansal Kiralama Ve İmkb'de İşlem Gören Şirketlerde Kullanılma Düzeyi", Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, Yıl: 2007, Sayı: 2, Sayfa: 67.

⁴ Suat Yıldırım, Abdülkadir Albez, Orhan Küçük; Kobilerde Finansal Kiralamadan (Leasing) Yararlanma Düzeyi: Bir Uygulama, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl: 2006, Sayı: 8, Sayfa: 361.

⁵ (Çevrimiçi) <http://www.fider.org.tr/?intPageStructureNo=13&sintLanguageID=0&bytContentType=3&intPageNo=34&strHitCountParam=21131012651735>, 12 Ağustos 2012.

Tablo 1. Fider Üyesi Finansal Kiralama Şirketleri Seçilmiş Finansal Veriler
(milyon TL)

	31 ARALIK 2011			31 ARALIK 2010		
	TP	YP	TOPLAM	TP	YP	TOPLAM
Finansal Kiralama Alacakları	3.398	13.145	16.543	2.194	9.574	11.769
AKTİF TOPLAMI	4.714	13.769	18.483	5.122	10.554	15.676
	ARALIK 2011			ARALIK 2010		
	TP	YP	TOPLAM	TP	YP	TOPLAM
KİRALAMA GELİRLERİ	335	768	1.103	320	706	1.025
A) Finansal Kiralama Gelirleri	326	758	1.084	309	695	1.004

Kaynak: FİDER

Tablo 1’de görüldüğü gibi, 31 Aralık 2011 itibarı ile FİDER üyesi finansal kiralama şirketlerinin yabancı para cinsinden finansal kiralama alacakları, toplam finansal kiralama alacaklarının %80’ini, 2011’e ait yabancı para cinsinden finansal kiralama gelirleri ise toplam finansal kiralama gelirlerinin %70’ini oluşturmaktadır.

Amerikan Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kiralama işlemlerine ilişkin bir ortak proje yürütmektedir. Bu proje kapsamında yapılan çalışmalarda, kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda çalışma yapılmaktadır. Bu çalışmada, yabancı para cinsinden yapılan kiralama işlemleri de tartışılmıştır. Kiracının, kiralama işlemindeki borcunun sonraki dönemlerde ölçümüne ilişkin kur farklarını kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi konusunda karar alınmıştır, ancak bu karar henüz kesinleşmemiştir. Bu karar, hem mevcut Amerikan genel kabul görmüş muhasebe standartları hem de

mevcut Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumludur.⁶

Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamında finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi, ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı ile 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Türkiye’de yabancı para cinsinden finansal kiralama işlemlerinin yaygın olarak yapılmasına karşın, konu ile ilgili literatür çalışmalarının sayısı yetersizdir. Bu nedenle çalışmanın konusu, yabancı para cinsinden finansal kiralama işlemlerinin “Türkiye Muhasebe Standardı 21: Kur Değişiminin Etkileri” ve “Türkiye Muhasebe Standardı 17: Kiralamalar” standartları çerçevesinde muhasebeleştirilmesi olarak belirlenmiştir. Bu amaçla, ilgili standartlara kısaca değinilecek, sonra da konu, bir örnek yardımıyla açıklanacaktır.

⁶ (Çevrimiçi) Leases—Joint Project of the FASB and the IASB, http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/ProjectUpdatePage&cid=900000011123, 1 Kasım 2012.

2. KİRALAMA İŞLEMLERİ

Türkiye Finansal Raporlama Standartları'ndan TMS 17, kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesini açıklamaktadır. Bu standartta kiralama, kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir zaman süresince kiracıya devrettiği sözleşme olarak tanımlanmıştır.⁷ Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşmeler “finansal kiralama” olarak adlandırılır. Sözleşme süresi sonunda, mülkiyet devredilebilir veya devredilmeyebilir.⁸ Finansal kiralama dışındaki tüm kiralamalar faaliyet kiralamasıdır.

2.1. Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması

Bir kiralamanın finansal kiralama mı yoksa faaliyet kiralaması mı olduğunun tespitinde, sözleşmenin şekliyle ziyade işlemin özü esas alınır. Aşağıda yer alan kriterlerin birlikte ya da tek başlarına var oldukları kiralama işlemleri finansal kiralama olarak kabul edilir:

(a) Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi;

(b) Kiracıya, kiralanan varlığı buna ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağı beklenmesi;

(c) Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsaması;

(d) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin, en az, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması ve

(e) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması.⁹

TMS 17, bir kiralama sözleşmesinde yukarıdaki durumlar olmasa da, aşağıda belirtilen kriterlerin birlikte veya tek başlarına var oldukları durumlarda, yine ilgili kiralama işleminin finansal kiralama olarak nitelendirilmesi sonucunu doğurduğunu belirtmektedir:

(a) Kiracının kiralama işlemini feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması;

(b) Kalıntı değer gerçeğe uygun değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç ya da kayıpların kiracıya ait olması (örneğin kiralama süresi sonundaki satış gelirlerinin tamamına eşit bir kira indirimi şeklinde);

(c) Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir bedelle bir dönem daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.¹⁰

Dolayısıyla TMS 17, bir kiralama işleminin sınıflandırılmasında esas kriter olarak fayda ve risklerin devredilme durumunun dikkate alınmasını öngörmektedir.

⁷ TMS 17, Paragraf 17.4, Paragraf 17.8, Paragraf 17.10.

⁸ TMS 17, Paragraf 17.4.

⁹ TMS 17, Paragraf 17.10.

¹⁰ TMS 17, Paragraf 17.11.

2.2. Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kiralamanın işleminin muhasebeleştirilmesi, işlemin finansal kiralama veya faaliyet kiralaması olmasına göre farklılık gösterecektir.

Faaliyet kiralamasında kiracı, başka bir sistematik yaklaşım kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, yapılan kira ödemelerini doğrusal (eşit) olarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirir.¹¹

Faaliyet kiralamasında kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu olan varlığı finansal durum tablosunda raporlar; faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira gelirini ise, kiraya konu olan varlıktan elde edilen faydadaki azalmanın zamanlamasını daha iyi yansıtan başka bir sistematik yöntem var olmadıkça, kiralama süresi boyunca doğrusal yöntem uygulanmak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirir.¹² Kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetleri, amortismanlar dahil olmak üzere, gider olarak muhasebeleştirir.¹³

TMS 17, finansal kiralama işleminin muhasebeleştirilmesini ise aşağıdaki gibi açıklamıştır.

2.2.1. Kiracı Açısından Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bir kiralama işleminin finansal kiralama olarak sınıflandırıldığı durumda, kiracı, ilgili varlığı kira süresinin başlangıcında sözleşmede belirtilen kira ödemeleri ile varsa sözleşme süresi sonunda mülkiyetin kiracıya devredilmesi için ödenecek tutarın bugünkü değeri veya sözkonusu varlığın gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile finansal durum tablosunda varlık ve borç olarak muhasebeleştirir. Kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılacak iskonto (indirgeme) oranı; tespit edilebiliyorsa kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranı, bunun tespit edilememesi durumunda ise, kiracının benzer bir durumda tabi olacağı borçlanma faiz oranıdır. Kiracının her çeşit başlangıç doğrudan maliyetleri, varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.¹⁴ Dolayısıyla, bir finansal kiralama sözleşmesindeki faiz oranının belirlenmesi aşağıdaki tabloda özetlendiği şekilde yapılır:

Tablo 2: Finansal kiralamadaki faiz oranının belirlenmesi

KOŞUL	DİKKATE ALINCAK FAİZ ORANI
Eğer sözleşmede açıkça belirtilmiş olan faiz oranı, kira ödemelerini, varlığın sözleşme anındaki gerçeğe uygun değerine eşitleyen iskonto oranı ise;	Sözleşmede açıkça belirtilmiş olan faiz oranı
Eğer sözleşmede açıkça belirtilmiş olan faiz oranı, kira ödemelerini, varlığın sözleşme anındaki gerçeğe uygun değerine eşitleyen iskonto oranı DEĞİL ise;	Kira ödemelerini varlığın sözleşme anındaki gerçeğe uygun değerine eşitleyen iskonto oranı (zimnî faiz oranı)
İskonto oranı hesaplanamıyorsa (örneğin; varlığın gerçeğe uygun değerinin tespit edilememesi gibi bir durum nedeniyle)	Kiracının benzer koşullar altında katlanacağı borçlanma faiz oranı (emsal faiz oranı)

¹¹ TMS 17, Paragraf 17.33.

¹² TMS 17, Paragraf 17.50.

¹³ TMS 17, Paragraf 17.51.

¹⁴ TMS 17, Paragraf 17.20.

Finansal kiralama işleminde kiracı, kira ödemelerini; finansman giderleri ve mevcut yükümlülüklerdeki azalma (borç anapara ödemesi) olarak ayrıştırır. Finansman giderleri, kalan borç tutarlarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır.¹⁵

Kiracı, bir finansal kiralama işleminde, yukarıda belirtilen faiz gideri dışında, sözkonusu varlığa ait amortisman giderlerini de hesaplamalıdır. Bu hesaplama, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standartlarına uygun olarak yapılmalıdır. Eğer, kiralama süresi sonunda kiracının kiralama konusu varlığın mülkiyetini edineceğine ilişkin tam bir kesinlik bulunmamakta ise, ilgili varlık, kiralama süresi ve yararlı ömründen kısa olanı itibarıyla tamamen itfa edilir.¹⁶

2.2.2. Kiraya Veren Açısından Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Kiraya veren, finansal kiralama işlemi sonucunda ortaya çıkan varlığı, net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak olarak finansal durum tablosunda raporlar. Kiraya veren, alacaklı olduğu kira ödemelerini, kendisinin yapmış olduğu yatırım ve diğer hizmetlerini karşılamak ve kendisine bir fayda sağlamak amacıyla, yatırmış olduğu anaparanın geri dönüşü ve finansman geliri şeklinde dikkate alır.¹⁷ Sonraki dönemlerde ise finansman geliri, kiraya verenin finansal kiralama konusu varlığa ilişkin net yatırımındaki sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre muhasebeleştirilir.¹⁸

3. YABANCI PARA CİNSİNDEN İŞLEMLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bir işletmenin yaptığı yabancı para cinsinden işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” standardı uygulanır. TMS 21, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

TMS 21’in, iki ana kısma ayrılarak anlaşılmasında yarar vardır. Bu kısımlardan birincisi, bir işletmenin; yabancı para birimlerinde yaptığı işlemler veya yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunması halinde uyması gereken esasların açıklanmasıdır. İkincisi ise, bir işletmenin finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunması durumunda muhasebeleştirme ve sunumuna ilişkin ilkelerin açıklanmasıdır. “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler hariç; tüm yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde TMS 21’in hükümleri uygulanır.¹⁹ Finansal tabloların başka para birimine dönüştürülmesi bu çalışmanın kapsamı dışındadır.

3.1. Kur farklarının muhasebeleştirilmesi

TMS 21, kural olarak, parasal kalemlere ilişkin kur farklarının oluştukları dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.²⁰ TMS 21, parasal kalemleri, temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alın-

¹⁵ TMS 17, Paragraf 17.25.

¹⁶ TMS 17, Paragraf 17.28.

¹⁷ TMS 17, Paragraf 17.36, Paragraf 17.37.

¹⁸ TMS 17, Paragraf 17.39.

¹⁹ TMS 21, Paragraf 21.3.

²⁰ TMS 21, Paragraf 21.28, Paragraf 21.32.

ması hakkı ya da ödenmesi yükümlülüğü olarak tanımlamıştır.²¹ Kur farkı, gerçekleştiği muhasebe döneminde kapanıyorsa, tüm kur farkı aynı dönemde finansal tablolara yansıtılır. Ancak, izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma tarihine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilecek kur farkları her dönemde döviz kurlarında meydana gelen değişime göre belirlenir.²² Parasal olmayan bir kalem ile ilgili kur farklarında ise, bu kalemden kaynaklanan kazanç ya da zararın diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi durumunda, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi; ancak parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zararın, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi durumunda, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmının da kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi öngörülmüştür.²³

4. UYGULAMA: YABANCI PARA CİNSİN-DEN FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLE-RİNİN TMS 21 KAPSAMINDA MUHASE-BELEŞTİRİLMESİ

Türkiye’de faaliyet gösteren İtimat Ticaret A.Ş. 1 Ocak 2013 tarihinde Hızır Filo Kiralama A.Ş. ile binek araç kiralaması için anlaşma yapmıştır. Buna göre İtimat Ticaret A.Ş. 3 yıllığına 1 adet araç kiralayacak, her yılsonunda 10.000 Amerikan Doları tutarında ödeme yapacaktır. Bu aracın peşin liste satış fiyatı 1 Ocak 2013 tarihi itibarı ile 24.868,52 USD’dir (44.763,34 TL). Her iki işletmenin geçerli para birimi Türk Lirası’dır. 3 yıllık süre boyunca ilgili döviz kurları aşağıdaki tabloda verilmiştir:

Tablo 3: Sözleşme süresince gerçekleşen döviz kurları

	TL/\$ kuru
1 Ocak 2013	1,80
31 Aralık 2013	2,00
31 Aralık 2014	2,50
31 Aralık 2015	2,30

Bu sözleşme bir finansal kiralama değildir. Bunun nedeni, yapılan kiralamada ödenen tutarların bugünkü değerinin varlığın gerçeğe uygun değerine yakın olmasıdır. Dolayısıyla bu taşıt aracı 3 yıllık kira süresi boyunca İtimat Ticaret A.Ş.’nin finansal durum tablosunda yer alacak, araca ait amortisman, bakım onarım, sigorta, yakıt gibi giderler İtimat Ticaret A.Ş.’nin kapsamlı gelir tablosunda raporlanacaktır. İtimat Ticaret A.Ş., bu araca ilişkin borca ait faiz giderine de kapsamlı gelir tablosunda yer verecektir. Kira sözleşmesinin sonunda araç Hızır Filo Kiralama A.Ş.’ye geri verileceği için, bir başka deyişle sözleşmenin sonunda finansal kiralama konusu varlığın kiracıya devredilmesi durumu olmadığı için, bu varlık kira süresi ile varlığın faydalı kullanım ömründen kısa olanı ile amortisman tabii tutulacaktır. Kira sözleşmesinin süresi olan 3 yıl, bu varlığın faydalı kullanım ömründen kısa olduğundan, amortisman süresi olarak kira süresi olan 3 yıl kullanılacaktır.

Hızır Filo Kiralama A.Ş. ise sadece yapmış olduğu finansman faaliyetinin sonucunda ortaya

²¹ TMS 21, Paragraf 21.16.

²² TMS 21, Paragraf 21.29.

²³ TMS 21, Paragraf 21.30.

çıkan finansal kiralama alacağını finansal durum tablosunda, sözleşme süresince gerçekleşecek faiz gelirini ise kapsamlı gelir tablosunda raporlayacaktır. Devrettiği aracın tutarını kayıtlarında iz bedelle izleyecektir.

Sözleşmedeki faiz oranı yıllık %10'dur. Tablo 3'te, kira ödemelerinin bu faiz oranı ile iskontolanması ile hesaplanan kira ödemelerinin toplam bugünkü değerinin 24.868,52 USD olduğu görülmektedir. Sözleşme süresince tahakkuk edecek olan toplam faiz tutarı 5.131,48 USD'dir.

Tablo 4. Kira ödemelerinin bugünkü değerinin 1 Ocak 2013 tarihi itibarı ile hesaplanması (USD cinsinden)

		31 Aralık 2013	31 Aralık 2014	31 Aralık 2015	TOPLAM
I.	Kira ödemeleri	10.000,00	10.000,00	10.000,00	30.000,00
II.	Faiz faktörü	$(1+\%10)^1$	$(1+\%10)^2$	$(1+\%10)^3$	
III.	Kira ödemelerinin bugünkü değeri (I/II)	9.090,91	8.264,46	7.513,15	24.868,52

4.1. Yabancı Para Cinsinden Finansal Kiralama İşleminin Muhasebeleştirilmesi: Kiracının Kayıtları

Bu sözleşmedeki şartlara göre bu işlem TMS 17 kapsamında bir finansal kiralama işlemidir. Bunun nedeni, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin, en az, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olmasıdır. Dolayısıyla, bu sözleşmede kiracı durumunda olan İtimat Ticaret A.Ş. söz konusu aracı, varlıkları arasında raporlayacak, bu varlığa ilişkin amortisman ve diğer giderleri kapsamlı gelir tablosunda giderleştirecektir. Ayrıca sözleşme ile ilgili faiz giderlerini de ilgili dönemlerde sonuç hesaplarına aktaracaktır. İtimat Ticaret A.Ş., 1 Ocak 2013 tarihinde, aşağıdaki faiz itfa tablosunu hazırlayacaktır.

Tablo 5. Faiz itfa tablosu (1 Ocak 2013 tarihinde, USD cinsinden)

	I	II	III ($VI_{(t-1)} * \%10$)	IV ($II_{(t)} - III_{(t)}$)	V ($V_{(t-1)} - III_{(t)}$)	VI ($I_{(t)} - V_{(t)}$)
	Borç (brüt)	Ödeme	Faiz	Anapara	Ertelenmiş faiz	Kalan (Net borç)
01.Oca.13	30.000,00	-	-	-	5.131,48	24.868,52
31.Ara.13	20.000,00	10.000,00	2.486,85	7.513,15	2.644,63	17.355,37
31.Ara.14	10.000,00	10.000,00	1.735,54	8.264,46	909,09	9.090,91
31.Ara.15	-	10.000,00	909,09	9.090,91	0,00	-
<i>t: Bu dönem</i>						
<i>t-1: Bir önceki dönem</i>						

İtimat Ticaret A.Ş., faiz itfa tablosunu hazırlandıktan sonra, 1 Ocak 2013 tarihindeki dolar kuru olan 1,80 ile bu kiralama işleminin muhasebeleştirilmesi yapılacaktır. (30.000 USD = 54.000 TL; 24.868,52 USD= 44.763,34 TL; 5.131,48 USD = 9.236,66 TL)

Bu işlemin muhasebeleştirilmesi Tekdüzen Hesap Planı'ndaki hesaplara göre yapılmış, ancak tutarsal olarak örneğin daha kolay incelenebilmesi amacı ile finansal kiralama borcunun ve ertelenmiş borçlanma maliyetinin uzun vadeli-kısa vadeli ayrımı yapılmamıştır.

1 Ocak 2013

260. HAKLAR	44.763,34	
<i>260.01.001. Finansal kiralama ile elde edilen taşıt</i>		
302. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)	9.236,66	
<i>302.01.001. Hızır Filo Kiralama</i>		
301. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		54.000,00
<i>301.01.001. Hızır Filo Kiralama</i>		
<i>Sözleşme yapıldığındaki kayıt</i>		

İtimat Ticaret A.Ş., 31 Aralık 2013 tarihinde 3 yıl üzerinden amortisman hesaplayacaktır. Bu varlık için normal amortisman yöntemi kullanılacaktır (44.763,34 TL / 3 = 14.921,11 TL).

31 Aralık 2013

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	14.921,11	
<i>770.01.001. Finansal kiralama ile elde edilen taşıta ait itfa</i>		
268. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		14.921,11
<i>268.01.001. Hızır Filo Kiralama</i>		
<i>Finansal kiralama ile elde edilen varlığa ait itfa (1. yıl)</i>		

31 Aralık 2013 tarihinde İtimat Ticaret A.Ş., kur farklarının etkisi ile ilgili olarak gerekli muhasebe kayıtlarını yapacaktır. 31 Aralık 2013 tarihinde dolar kuru 2,00'ye yükseldiğinden, önce borç ve ertelen-

miş borçlanma maliyeti ölçülür (değerlemesi yapılır). Kurlardaki değişim nedeni ile 30.000 USD tutarındaki borç, 6.000 TL ($30.000 \text{ USD} * (2,00-1,80) = 6.000 \text{ TL}$); 5.131,48 USD tutarındaki ertelenmiş borçlanma maliyeti ise 1.026,30 TL ($5.131,48 \text{ USD} * (2,00-1,80) = 1.026,30 \text{ TL}$) arttırılacaktır. Aradaki fark ise kur farkı gideri (kambiyo zararı) olarak muhasebeleştirilecektir.

31 Aralık 2013

656. KAMBİYO ZARARLARI (-)	4.973,70	
<i>656.01.001. Hızır Filo Kiralama</i>		
302. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)	1.026,30	
<i>302.01.001. Hızır Filo Kiralama</i>		
301. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		6.000,00
<i>301.01.001. Hızır Filo Kiralama</i>		
<i>Kambiyo zararının muhasebeleştirilmesi</i>		

Ödenen kiralama taksidi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir (KDV ihmal edilmiştir).

31 Aralık 2013

301. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	20.000,00	
<i>301.01.001. Hızır Filo Kiralama</i>		
102. BANKALAR		20.000,00
<i>102.01.001. Merkez Şube</i>		
<i>1. taksidin ödenmesi (10.000,00 USD*2,00)</i>		

Tablo 5'te görülen 2013 dönemine ait gerçekleşen 2.486,85 USD tutarındaki faiz gideri, TL'ye çevrilip muhasebeleştirilecektir.

31 Aralık 2013

780. FİNANSMAN GİDERLERİ	4.973,70	
780.01.001. Hızır Filo Kiralama		
302. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)		4.973,70
302.01.001. Hızır Filo Kiralama		
<i>1. yıla ait faiz giderinin muhasebeleştirilmesi (2.486,85 USD*2,00)</i>		

İtimat Ticaret A.Ş., 31 Aralık 2014 tarihinde amortisman giderini kaydedecektir.

31 Aralık 2014

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	14.921,11	
770.01.001. Finansal kiralama ile elde edilen taşıta ait itfa		
268. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		14.921,11
268.01.001. Hızır Filo Kiralama		
<i>Finansal kiralama ile elde edilen varlığa ait itfa (2. yıl)</i>		

31 Aralık 2014 tarihinde İtimat Ticaret A.Ş., kur farklarının etkisi ile ilgili olarak gerekli muhasebe kayıtlarını yapacaktır. 31 Aralık 2014 tarihinde dolar kuru 2,50'ye yükseldiğinden, önce borç ve ertelenmiş borçlanma maliyeti ölçülür. Kurlardaki değişim nedeni ile 20.000 USD tutarındaki borç, 10.000 TL (20.000 USD * (2,50-2,00) = 10.000 TL); 2.644,63 USD tutarındaki ertelenmiş borçlanma maliyeti ise 1.322,31 TL (2.644,63 USD * (2,50-2,00) = 1.322,31 TL) arttırılacaktır. Aradaki fark ise kur farkı gideri (kambiyo zararı) olarak muhasebeleştirilecektir.

31 Aralık 2014

656. KAMBİYO ZARARLARI (-)	8.677,69	
<i>656.01.001. Hızır Filo Kiralama</i>		
302. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)	1.322,31	
<i>302.01.001. Hızır Filo Kiralama</i>		
301. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		10.000,00
<i>301.01.001. Hızır Filo Kiralama</i>		
<i>Kambiyo zararının muhasebeleştirilmesi</i>		

Ödenen kiralama taksidi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir (KDV ihmal edilmiştir).

31 Aralık 2014

301. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	25.000,00	
<i>301.01.001. Hızır Filo Kiralama</i>		
102. BANKALAR		25.000,00
<i>102.01.001. Merkez, Şube</i>		
<i>2. taksidin ödenmesi (10.000,00 USD*2,50)</i>		

Tablo 5'te görülen 2014 dönemine ait gerçekleşen 1.735,54 USD tutarındaki faiz gideri, TL'ye çevrilip muhasebeleştirilecektir.

31 Aralık 2014

780.FİNANSMAN GİDERLERİ	4.338,84	
780.01.001.Hızır Filo Kiralama		
302. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)		4.338,84
302.01.001. Hızır Filo Kiralama		
2. yıla ait faiz giderinin muhasebeleştirilmesi (1.735,54 USD*2,50)		

İtimat Ticaret A.Ş., 31 Aralık 2015 tarihinde amortisman giderini kaydedecektir.

31 Aralık 2015

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	14.921,11	
770.01.001. Finansal kiralama ile elde edilen taşıta ait itfa		
268. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		14.921,11
268.01.001. Hızır Filo Kiralama		
Finansal kiralama ile elde edilen varlığa ait itfa (3. yıl)		

31 Aralık 2015 tarihinde İtimat Ticaret A.Ş., kur farklarının etkisi ile ilgili olarak gerekli muhasebe kayıtlarını yapacaktır. 31 Aralık 2015 tarihinde dolar kuru 2,30'a düştüğünden, önce borç ve ertelenmiş borçlanma maliyeti ölçülür. Kurlardaki değişim nedeni ile 10.000 USD tutarındaki borç, 2.000 TL (10.000 USD * (2,30-2,50) = 2.000 TL); 909,09 USD tutarındaki ertelenmiş borçlanma maliyeti ise 181,82 TL (909,09 USD * (2,30-2,50) = 181,82 TL) azaltılacaktır. Aradaki fark ise kur farkı geliri (kambiyo kârı) olarak muhasebeleştirilecektir.

31 Aralık 2015

301. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	2.000,00	
<i>301.01.001. Hızır Filo Kiralama</i>		
302. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)		181,82
<i>302.01.001. Hızır Filo Kiralama</i>		
646. KAMBİYO KÂRLARI		1.818,18
<i>646.01.001. Hızır Filo Kiralama</i>		
<i>Kambiyo kârının muhasebeleştirilmesi</i>		

Ödenen kiralama taksidi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir (KDV ihmal edilmiştir).

31 Aralık 2015

301. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	23.000,00	
<i>301.01.001. Hızır Filo Kiralama</i>		
102. BANKALAR		23.000,00
<i>102.01.001. Merkez Şube</i>		
<i>3. taksidin ödenmesi (10.000,00 USD*2,30)</i>		

Tablo 5'te görülen 2015 dönemine ait gerçekleşen 909,09 USD tutarındaki faiz gideri, TL'ye çevrilip muhasebeleştirilecektir.

31 Aralık 2015

780. FİNANSMAN GİDERLERİ	2.090,91	
<i>780.01.001.Hızır Filo Kiralama</i>		
302. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)		2.090,91
<i>302.01.001. Hızır Filo Kiralama</i>		
<i>3. yıla ait faiz giderinin muhasebeleştirilmesi (909,09 USD*2,30)</i>		

4.2. Yabancı Para Cinsinden Finansal Kiralama İşleminin Muhasebeleştirilmesi: Kiraya Veren Kayıtları

Hızır Filo Kiralama A.Ş., Tablo 5'teki faiz itfa tablosunu, alacak ve faiz gelirlerini gösterecek şekilde hazırlayacaktır. Bu tablo, İtimat Ticaret A.Ş.'nin hazırlamış olduğu faiz itfa tablosunun aynısı olacaktır, ancak bu tabloda borç yerine alacak, faiz gideri yerine faiz gelirleri gösterilecektir. 1 Ocak 2013 tarihindeki dolar kuru olan 1,80 ile bu kiralama işleminin muhasebeleştirilmesi yapılacaktır. (30.000 USD = 54.000 TL; 24.868,52 USD= 44.763,34 TL; 5.131,48 USD = 9.236,66 TL)

Hızır Filo A.Ş., finansal kiralama şirketi değildir, dolayısıyla bu örnekte Finansal Kiralama Şirketleri Tekdüzen Hesap Planı kullanılmamış; işlemler Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ndeki Tekdüzen Hesap Planı'nına göre muhasebeleştirilmiştir. Tutarsal olarak örneğin daha kolay incelenebilmesi amacı ile finansal kiralama alacağının ve kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirlerinin uzun vadeli-kısa vadeli ayrımı yapılmamıştır.

1 Ocak 2013

120.ALICILAR	54.000,00	
<i>120.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.</i>		
254.TAŞITLAR		44.763,34
<i>254.02.078.Kiraya Verilen Varlıklar</i>		
124.KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ (-)		9.236,66
<i>124.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.</i>		
<i>Sözleşme yapıldığındaki kayıt</i>		

31 Aralık 2013 tarihinde Hızır Filo Kiralama A.Ş., kur farklarının etkisi ile ilgili olarak gerekli muhasebe kayıtlarını yapacaktır. 31 Aralık 2013 tarihinde dolar kuru 2,00'ye yükseldiğinden, önce alacak ve kazanılmamış finansal kiralama faiz geliri ölçülür. Kurlardaki değişim nedeni ile 30.000 USD tutarındaki alacak, 6.000 TL ($30.000 \text{ USD} * (2,00-1,80) = 6.000 \text{ TL}$); 5.131,48 USD tutarındaki kazanılmamış finansal kiralama faiz geliri ise 1.026,30 TL ($5.131,48 \text{ USD} * (2,00-1,80) = 1.026,30 \text{ TL}$) arttırılacaktır. Aradaki fark ise kur farkı geliri (kambiyo kârı) olarak muhasebeleştirilecektir.

31 Aralık 2013

120.ALICILAR	6.000,00	
<i>120.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.</i>		
124.KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ (-)		1.026,30
<i>124.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.</i>		
646.KAMBIYO KÂRLARI		4.973,70
<i>646.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.</i>		
<i>Kambiyo kârının muhasebeleştirilmesi</i>		

Tahsil edilen kiralama taksidi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir (KDV ihmal edilmiştir).

31 Aralık 2013

102. BANKALAR	20.000,00	
<i>102.01.001. İtimat Ticaret A.Ş.</i>		
120.ALICILAR		20.000,00
<i>120.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.</i>		
<i>1. taksidin tahsil edilmesi (10.000,00 USD*2,00)</i>		

Tablo 5'te görülen 2013 dönemine ait gerçekleşen 2.486,85 USD tutarındaki faiz geliri, TL'ye çevrilip muhasebeleştirilecektir.

31 Aralık 2013

124.KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ (-)	4.973,70	
<i>124.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.</i>		
642.FAİZ GELİRLERİ		4.973,70
<i>642.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.</i>		
<i>1. yıla ait faiz gelirinin muhasebeleştirilmesi (2.486,85 USD*2,00)</i>		

31 Aralık 2014 tarihinde Hızır Filo Kiralama A.Ş., kur farklarının etkisi ile ilgili olarak gerekli muhasebe kayıtlarını yapacaktır. 31 Aralık 2014 tarihinde dolar kuru 2,50'ye yükseldiğinden, önce alacak ve kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirleri ölçülür. Kurlardaki değişim nedeni ile 20.000 USD tutarındaki alacak, 10.000 TL ($20.000 \text{ USD} * (2,50-2,00) = 10.000 \text{ TL}$); 2.644,63 USD tutarındaki kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirleri ise 1.322,31 TL ($2.644,63 \text{ USD} * (2,50-2,00) = 1.322,31 \text{ TL}$) arttırılacaktır. Aradaki fark ise kur farkı geliri (kambiyo kârı) olarak muhasebeleştirilecektir.

31 Aralık 2014

120.ALICILAR	10.000,00	
<i>120.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.</i>		
124.KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ (-)		1.322,31
<i>124.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.</i>		
646.KAMBIYO KÂRLARI		8.677,69
<i>646.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.</i>		
<i>Kambiyo kârının muhasebeleştirilmesi</i>		

Tahsil edilen kiralama taksidi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir (KDV ihmal edilmiştir).

31 Aralık 2014

102. BANKALAR	25.000,00		
<i>102.01.001. İtimat Ticaret A.Ş.</i>			
	120.ALICILAR		25.000,00
<i>120.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.</i>			
<i>2. taksidin tahsil edilmesi (10.000,00 USD*2,50)</i>			

Tablo 5'te görülen 2014 dönemine ait gerçekleşen 1.735,54 USD tutarındaki faiz geliri, TL'ye çevrilip muhasebeleştirilecektir.

31 Aralık 2014

124.KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ (-)	4.338,84		
<i>124.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.</i>			
	642.FAİZ GELİRLERİ		4.338,84
<i>642.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.</i>			
<i>2. yıla ait faiz gelirinin muhasebeleştirilmesi (1.735,54 USD*2,50)</i>			

31 Aralık 2015 tarihinde Hızır Filo Kiralama A.Ş., kur farklarının etkisi ile ilgili olarak gerekli muhasebe kayıtlarını yapacaktır. 31 Aralık 2015 tarihinde dolar kuru 2,30'a düştüğünden, önce alacak ve kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirleri ölçülür. Kurlardaki değişim nedeni ile 10.000 USD tutarındaki alacak, 2.000 TL ($10.000 \text{ USD} * (2,30 - 2,50) = 2.000 \text{ TL}$); 909,09 USD tutarındaki kazanılmamış finansal kiralama faiz geliri ise 181,82 TL ($909,09 \text{ USD} * (2,30 - 2,50) = 181,82 \text{ TL}$) azaltılacaktır. Aradaki fark ise kur farkı gideri (kambiyo zararı) olarak muhasebeleştirilecektir.

31 Aralık 2015

656. KAMBİYO ZARARLARI (-)	1.818,18	
656.01.001. İtimat Ticaret A.Ş.		
124.KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ (-)	181,82	
124.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.		
120.ALICILAR		2.000,00
120.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.		
<i>Kambiyo zararının muhasebeleştirilmesi</i>		

Tahsil edilen kiralama taksidi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir (KDV ihmal edilmiştir).

31 Aralık 2015

102. BANKALAR	23.000,00	
102.01.001. İtimat Ticaret A.Ş.		
120.ALICILAR		23.000,00
120.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.		
<i>2. taksidin tahsil edilmesi (10.000,00 USD*2,30)</i>		

Tablo 5'te görülen 2015 dönemine ait gerçekleşen 909,09 USD tutarındaki faiz geliri, TL'ye çevrilip muhasebeleştirilecektir.

31 Aralık 2015

124.KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ (-)	2.090,91	
124.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.		
642.FAİZ GELİRLERİ		2.090,91
642.02.002. İtimat Ticaret A.Ş.		
<i>3. yıla ait faiz gelirinin muhasebeleştirilmesi (909,09 USD*2,30)</i>		

5. SONUÇ

Son yıllarda önem kazanan finansal kiralama, taksitli satın alma olarak da tanımlanabilen bir finansman tekniğidir. Bir kiralama işleminin finansal kiralama veya faaliyet kiralaması olarak tanımlanması, sözleşmenin özelliğine göre belirlenir. Kiralama işleminde kiralama süresince fayda ve risklerin önemli ölçüde kiracıya devredildiği durumda bu işlem finansal kiralama olarak adlandırılır. Finansal kiralama işleminde finansal kiralama konusu varlık, kiracının bilançosunda raporlanır. Kiracı ve kiraya veren, kira ödemelerini faiz ve anapara olarak ayırarak muhasebeleştirir. Kiracı bu işleme dair faiz giderini; kiraya veren ise faiz gelirini muhasebeleştirir. Kiralama konusu varlığa ilişkin amortisman, sigorta ve benzeri giderler kiracı tarafından muhasebeleştirilir.

Türkiye’de finansal kiralama işlemlerinin önemli bir kısmı yabancı para cinsinden yapılmaktadır. Yabancı para cinsinden yapılan finansal kiralama işlemlerinin Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında muhasebeleştirilmesinde TMS 17 ve TMS 21’in birlikte dikkate alınması gerekmektedir. Bu çalışma ile yabancı para cinsinden finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi TMS 17 ve TMS 21 kapsamında bir örnek yardımı ile açıklanmıştır.

Finansal kiralama işleminin yabancı para cinsinden olması halinde, sözleşme anında, kira ödemeleri yabancı para cinsinden iskontolanmalı, faiz itfa tablosu da yabancı para cinsinden hazırlanmalıdır. Sonraki dönemlerde ortaya çıkan kur farkları ise kiralama konusu varlık ile ilişkilendirilmeyecek, kâr veya zararda muhasebeleştirilecektir.

KAYNAKÇA

Barry J. Epstein, Eva K. Jermakowicz, **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, Wiley & Sons, 2010.

Richard Lewis, David Pendrill, **Advanced Financial Accounting**, Prentice Hall, 7. Bası, 2004.

Curtis L. Norton, Michael A. Diamond, Donald P. Pagach, **Intermediate Accounting: Financial Reporting and Analysis**, Houghton Mifflin Company, USA, 2. Bası.

Veli Öztürk, Hasan Bal, Emine Çına Bal, “Finansal Kiralama ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerde Kullanılma Düzeyi”, **Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi**, Yıl: 2007, Sayı: 2, Sayfa: 67-86.

Suat Yıldırım, Abdülkadir Albez, Orhan Küçük, “Kobilerde Finansal Kiralamadan (Leasing) Yararlanma Düzeyi: Bir Uygulama”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 2006, Sayı: 8, Sayfa: 361-376.

(Çevrimiçi) Leases—Joint Project of the FASB and the IASB, http://www.fasb.org/jsp/FASB/FASBContent_C/ProjectUpdatePage&cid=900000011123, 1 Kasım 2012.

(Çevrimiçi) <http://www.fider.org.tr/?intPageStructureNo=13&sintLanguageID=0 &bytContent Type=3&int PageNo=34 &strHitCountParam=21131012651735>, 12 Ağustos 2012.

TMS 17 Kiralama İşlemleri, 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete.

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete.

