



MUHASEBE MEVZUATI VE STANDARTLARINDA KİRALAMA İŞLEMLERİ: Muhasebeleştirme, Ölçüm, Sunum ve Açıklamalar

LEASING TRANSACTIONS IN ACCOUNTING LEGISLATION AND STANDARDS:
Booking, Valuation, Presentation and Disclosures

Selçuk YALÇIN*

Öz

Bu çalışmanın amacı kiralama işlemlerinin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), TFRS 16 Kiralamalar Standardı ve Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hükümleri çerçevesinde karşılaştırmalı olarak incelenmektir. Çalışmamızda kiraya veren ve kiracı açısından kiralama işlemleri, muhasebeleştirilme, ölçüm, sunum ve açıklamaları ilgili mevzuat doğrultusunda incelenmiştir. Finansal kiralama konusunda kiraya veren ve kiracı açısından her üç düzenlemede de benzer hükümler yer almaktadır. Faaliyet kiralaması konusunda MSUGT’de hüküm yoktur. Kiraya veren TFRS 16 doğrultusunda aktiflerini azaltacak, uzun vadeli alacak ve gelecek dönemlere ilişkin gelirlerini artıracaktır. Kiraya veren MSUGT ve BOBİ FRS doğrultusunda ilgili dönemde kira gelirlerini artıracaktır. Kiracılar açısından BOBİ FRS’de devam eden finansal kiralama ve faaliyet kiralaması ayrımı, TFRS 16 Kiralamalar standardında ortadan kaldırılmıştır. Buna göre kiracı BOBİ FRS ve MSUGT doğrultusunda ilgili dönemlerde kira giderlerini kayda alacaktır. Ancak kiracı TFRS 16 doğrultusunda kiralama hakkı varlığı ve uzun dönemli bir borç kaydı yapacaktır. Bu düzenlemenin kiracıların finansal tablo ve finansal oranlarında önemli değişikliklere neden olacağı düşünülmektedir. Bu işletmelerin finansal durum tablolarında sundukları varlık ve borçlarında artış ve öz sermayelerinde azalış olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Kiralamaların muhasebeleştirilmesi, finansal kiralama, faaliyet kiralaması, TFRS 16.

Abstract

The purpose of this study is to examine the leasing transactions comparatively in accordance with the provisions of the General Communiqués on Accounting System Application (GCASP), TFRS 16 Leases Standard, and Financial Reporting Standard for Large and Medium sized Entities (FRS LME). In this study, booking, accounting, measurement, presentation and explanations of leasing transactions for the lessor and lessee are examined in accordance with the relevant legislations. In terms of leasing, similar provisions exist in all three arrangements for lessor and lessee. There is no provision about leasing in GCASP. In accordance with IFRS 16, the lessor will decrease the assets leased, and increase their long-term debts and income for the future periods. Lessor will increase rental income in the relevant period in line with GCASP and FRS LME. The leasing and operating lease distinction, which is in effect at the FRS LME for the lessees, is eliminated in the IFRS 16 Leases standard. Accordingly, the lessor will book rental expenses in the relevant periods in line with FRS LME and GCASP. However, the lessee will make a lease and a long-term debt record in accordance with IFRS 16. It is believed that this regulation will cause significant changes in the financial statements and financial ratios of lessees. There will be an increase in the assets and liabilities and a decrease in their equity presented in the financial statements.

Keywords: Accounting of Leases, Leasing, Operating Leases, IFRS 16,

* Doç.Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, selcuk.yalcin@dpu.edu.tr,
Orcid: 0000-0002-9402-7524

GİRİŞ

Ülkemizde finansal kiralama ile ilgili ilk düzenleme 3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu'dur. 09.04.2003 tarihinde 213 sayılı VUK'e mükerrer 290. madde eklenmiş, 01/07/2003 tarihli ve 25155 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 319 sıra nolu VUK Tebliği ile detaylı açıklamalar yapılmış ve 31/07/2003 tarihinde 11 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile tekdüzen hesap planı ve açıklamalarına finansal kiralama yapan kiracı ve kiraya veren işletmelerin kullanacakları hesaplar ve bunların açıklamaları eklenmiştir. 13/12/2012 tarihli 28496 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu finansal kiralama, faktoring ve finansman sözleşmeleri ile bu faaliyetleri yapan finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerini düzenlenmiştir. Ayrıca bankaların yaptığı faktoring işlemleri ile katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları tarafından yapılan finansal kiralama işlemleri bu Kanun kapsamına alınmıştır. Bu Kanun'un "3.ç" maddesinde finansal kiralamanın bu Kanun veya ilgili mevzuatla yetki verilen kurumlar tarafından yapılabileceği belirtilmektedir.

Kanun'un 14/3 maddesinde ise bu kurumların tüm işlemlerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, gerçek mahiyetlerine uygun surette muhasebeleştirmek, finansal raporlarını bilgi edinme ihtiyacını karşılayabilecek biçim ve içerikte, anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir, denetime, analize ve yorumlamaya elverişli, zamanında ve doğru şekilde düzenlemek zorunda oldukları belirtilmektedir. Ülkemizde TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı 31/12/2005 tarihinden sonraki dönemlerde kullanılmak üzere ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış ve izleyen dönemlerde üzerinde bazı değişiklikler yapılmıştır. TMS 17'yi yürürlükten kaldıran TFRS 16 Kiralamalar Standardı ise 31/12/2018 tarihinden sonraki dönemlerde uygulanmak üzere 16 Nisan 2018 tarih ve 29826 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. TFRS 16 par. 3'te işletmelerin maden, petrol, doğalgaz vb. yenilenemeyen kaynakların araştırılma ve kullanılmasına ilişkin kiralamalar; TMS 41 kapsamındaki kiralamalar; imtiyazlı hizmet anlaşmaları; TFRS 15 kapsamındaki fikri mülkiyet lisansları ve TMS 38 kapsamındaki haklar haricinde bu standardı tüm kiralamalar için kullanacağı belirtilmektedir. BOBİ FRS par. 15.4'te ise doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri, sinema filmleri, video kayıtları, patentler, kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri ve ekonomik açıdan dezavantajlı geleneksel kiralamaların bu bölüm kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmektedir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) belirtilen şirketlerin tamamı için düzenleyici otoritedir. BDDK yetkisini kullanarak, 24.12.2013 tarih ve 26861 sayılı Resmi Gazetede Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketlerinin muhasebe uygulamaları, düzenleyecekleri finansal tabloları, hesap planı ve izahnamesini yayınlamış; 20.09.2017 tarih ve mükerrer 30186 sayılı Resmi Gazetede katılım bankalarının kullanacakları tekdüzen hesap planı ve izahnamesini güncellemiştir.

Ülkemizde kiralama faaliyeti ile ilgili pek çok çalışma yapılmıştır. Gönen ve Akça (2014), Kırılıoğlu ve Öztaş (2015), Yakut (2016), Cengiz (2017) kiralama işlemlerini TMS 17 ve VUK açısından incelemişlerdir. Beler ve Köksal Finansal kiralama işlemlerini TMS 17, vergi mevzuatı ve BDDK tebliği doğrultusunda incelemişlerdir. Şentürk (2016) çalışmasında faaliyet kiralaması işlemlerini vergi mevzuatı açısından incelemiş ve muhasebe kayıtlarını örnekler üzerinde açıklamıştır. Serçemeli ve Öztürk (2016) çalışmalarında IFRS 16 Kiralama Standardının getirdiği yenilikleri, özellikle kiracı açısından ele almış, kiralama yapan tüm işletmelerin değişikliklerden etkileneceğini ve bu etkinin şirketin kiralamayı raporlama tercihlerine, kullanma yoğunluğuna ve bulunulan sektöre göre değişeceğini belirtmişlerdir.

Acar, Temiz ve Aktaş (2017) çalışmalarında faaliyet kiralalarının kiracı tarafından aktifleştirilerek finansal tablolarda yer almasının işletmelerin finansal tablolarında önemli değişikliklere neden olacağını belirtmişlerdir. Çalışmada süreçten en çok perakende sektörü ve finansal kaldıraç oranının etkileneceği raporlanmıştır. Gökğöz (2019) TFRS 16 çerçevesinde kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesini ele almıştır. Aktaş vd. (2017) çalışmalarında TFRS 16'nın işletmelerin finansal tablolarını ve bazı finansal oranlarını nasıl etkileyeceğini incelemişlerdir. Çalışmada borçlanma oranlarının önemli oranda artacağı, karlılık oranlarının düşük seviyede etkileneceği ve farklı sektörlerin farklı şekil ve derecede etkileneceği raporlanmıştır. Yapılan literatür taramasında kiralama işlemlerinin TFRS 16 ve BOBİ FRS ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği doğrultusunda karşılaştırmalı değerlendirmesinin yapıldığı bir çalışmaya rastlanmamıştır.

Son dönemlerde önemli bir finansman kaynağı olarak kullanılan kiralama konusunda TFRS 16 Kiralamalar standardı ile kiralama işlemlerinin yeniden düzenlenmesi, BOBİ FRS'nin 2018 yılında başlayan hesap döneminde uygulanıyor olması bizi bu çalışmayı yapmaya yöneltmiştir. Bu çalışmada VUK ve BDDK düzenlemeleri ile TFRS 16 ve BOBİ FRS hükümleri doğrultusunda kiraya veren ve kiracı açısından finansal kiralama ve faaliyet kiralalarının muhasebeleştirilmesi, değerlemesi, finansal tablolarda sunumu ve açıklamaları incelenmiştir.

1. KİRALAMA VE TÜRLERİ

Türk Dil Kurumu Sözlüğünde kiralama “bir taşınır veya taşınmazın kullanım hakkının belli bir süre için ve belli bir kira karşılığında kiracıya verilmesi” ve “anlaşmaya göre kira süresinin bitiminde mülkiyetin kiracıda bırakılabilmesi durumu” olarak tanımlanmaktadır. Burada verilen ilk tanım faaliyet kiralamasını, ikincisi ise finansal kiralamayı açıklamaktadır. 6361 Sayılı Kanun ve VUK'de sadece finansal kiralama düzenlenmiş olup faaliyet kiralaması ile ilgili bir düzenleme yoktur. TFRS 16'da finansal kiralama ve faaliyet kiralaması düzenlenirken, BOBİ FRS'de kiralama faaliyetleri finansal kiralama ve geleneksel kiralama olarak düzenlenmektedir.

1.1. Finansal Kiralama

BOBİ FRS par. 15.2'de kiralama, kiraya verenin bir varlığının kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir süre için kiracıya devrettiği sözleşme olarak tanımlanmış ve par. 15.5'te geleneksel kiralama ve finansal kiralama olarak sınıflandırılmıştır. BOBİ FRS ve TFRS 16 finansal kiralamayı benzer şekilde düzenlemiştir. Nitekim TFRS 16 par. 62'ye göre dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredildiği kiralamalar finansal kiralama değildir. TFRS 16 par. 63'e göre varlığın kiralama süresi sonunda devredilmesinin öngörülmesi, kullanılabilir olduğu tarihte, varlığın gerçeğe uygun değerinden (GUD) yeterince düşük bir fiyattan satın alma opsiyonuna sahip kiracının sözleşme tarihinde bu opsiyonu kullanacağından makul ölçüde emin olunması, kira süresinin varlığın ekonomik ömrünün büyük kısmını oluşturması, kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihinde kira ödemelerinin bugünkü değerinin varlığın GUD'sinin tamamına yakını oluşturması ve varlığın büyük değişiklikler yapılmadan sadece kiracı tarafından kullanılabilir bir yapıda olması gibi durumlarda kiralama finansal kiralama olarak sınıflandırılacaktır.

6361 sayılı kanunun 3/ç fıkrası ve VUK mükerrer 290. Maddesinde finansal kiralama, benzer şekilde, bir malın mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi; kiracıya kira süresi sonunda malın rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması; kiralama

süresinin malın ekonomik ömrünün yüzde sekseninden daha büyük bir bölümünü kapsamı veya finansal kiralama sözleşmesine göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının malın rayiç bedelinin yüzde doksanından daha büyük bir değeri oluşturması hâllerinden herhangi birini sağlayan kiralama olarak tanımlamıştır.

1.1. Faaliyet Kiralaması

6361 Sayılı Kanun ve VUK’de faaliyet kiralaması ile ilgili düzenleme yoktur. Bu tür kira sözleşmeleri 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu ile düzenlenmiştir. TFRS 16 par. 65’e göre kiralanın varlıkla ilgili tüm risk ve getirilerin devredilmediğinin açık göstergeleri varsa kiralama faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılacaktır. BOBİ FRS par. 15.8’e göre varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredilmediği kiralama geleneksel kiralama olarak sınıflandırılacaktır.

TFRS 16’da faaliyet kiralaması ve finansal kiralama ayrımı kiracı için kaldırılmıştır. Kiraya veren ise TFRS 16 par. 61 doğrultusunda kiralama işlemlerini faaliyet kiralaması ve finansal kiralama olarak sınıflandırmaya devam edecektir. BOBİ FRS’nin 15. Bölümünde finansal kiralama ve geleneksel kiralama ayrımı hem kiracı hem de kiraya veren açısından devam etmekle birlikte gelecekte bu bölümün TFRS 16 ile uyumlu hale getirileceği düşünülmektedir.

2. KİRALAMA FAALİYETİNİN FİNANSAL TABLOLARA ALINMASI

TFRS 16 Kiralamalar standardı kiraya veren ve kiracıların işlemlerini, gerçeğe ve ihtiyaca uygun şekilde sunabilmesi amacıyla, finansal tablolara alma, ölçüm, sunum ve açıklanmasına dair ilkeleri belirlemektedir. Standartta bir istisna olarak, par. 5 ve 6’da kiracının düşük değerli dayanak varlıkları ve kısa vadeli kiralamalarda bu standart hükümlerini uygulamamayı tercih edebileceği belirtilmektedir. Bu durumda kiracı kira ödemelerini kira sürecince doğrusal ya da sistematik başka bir yöntemle finansal tablolara gider olarak yansıtabacaktır. Diğer taraftan par. 7’ye göre kiralamada ya da kiralama süresinde değişiklik yapılması durumunda bu kiralama yeni bir kiralama olarak dikkate alınacaktır.

Kavramsal çerçeveye göre muhasebede bir işlem ya da olayın kayıtlara alınabilmesi için varlık, yabancı kaynak, özkaynak, gider ve gelirden oluşan finansal tablo unsur tanımına uyması gerekir. Buna göre bir kiralamanın varlık olarak finansal tablo unsuru olabilmesi için geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkması, halihazırda işletmenin kontrolünde olması ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenmelidir.

TFRS 16 par. 9’a göre sözleşmenin bir kiralama işlemi içermesi için, tanımlanan varlığın kullanımını kontrol etme hakkının belirli bir süre için bir bedel karşılığında devredilmesini düzenlemesi gerekir. Par. 11’e göre işletme hüküm ve koşullar değiştiğinde sözleşmenin kiralama işlemi içerip içermediğini yeniden değerlendirmelidir. Par. 10’a göre belirli süre kullanım miktarı ile de ölçülebilir. Sözleşme birden fazla kiralama içeren bileşen ve kiralama niteliği taşımayan bileşenden oluşabilir. Par. 13 ve 14’e göre kiracı bu durumda sözleşmede yer alan bedeli her bir bileşene kiraya veren veya bir başka tedarikçinin verdiği nispi fiyatları kullanarak dağıtacak ve ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirecektir. Bu fiyatlara ulaşamaması durumunda gözlemlenebilir bilgileri azami şekilde kullanarak tek başına fiyat tahmini yapacaktır. Par. 16’ya göre ise işletme kiralama niteliği taşımayan bileşenlerin muhasebeleştirmesini yürürlükte bulunan diğer standartlara göre yapacaktır. TFRS 16 par.15’e göre, TFRS 9 Standardında belirtilen şartlara haiz saklı türev araçlar dışında, kiralama bileşenlerini ayrı kiralama olarak muhasebeleştirmek yerine tümünü tek kiralama olarak da muhasebeleştirebilir. Kiralama süresi par.18-21. Paragraflarda işlenmiştir. Buna göre iptal edilemez kiralama süresinin hesabında opsiyonların dikkate alınması gerekir.

2.1. Finansal Kiralamanın Finansal Tablolara Alınması

TFRS 16 kiralama işlemlerinde özün önceliğine göre kiralama konusu varlığın kontrolünün kiraya veren veya kiracıda olmasına göre bir ayırım getirmiştir. Buna göre kiracı sözleşme sınırları içinde kiralama konusu varlığı kontrol ettiğinden ilgili varlığı ve sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüğü finansal tablolarına alacak, varlığa yıpranma payı ayıracak ve yükümlülüklerini anapara ve finansman gideri olarak ayrı ayrı raporlayacaktır. Böylece kiracı tüm kiralalarını finansal kiralama gibi finansal tablolarında raporlayacaktır. Diğer taraftan kiraya veren açısından finansal ve faaliyet kiralaması ayırımı devam etmektedir. BOBİ FRS’de ise hem kiracı hem de kiraya veren açısından finansal kiralama ve geleneksel kiralama ayırımı devam etmektedir.

2.1.1. Kiracı Açısından Finansal Kiralama

TFRS 16 par. 22 ve 23’e göre kiracı kiralama başladığında bir kullanım hakkı varlığı ve bir kira yükümlülüğünü maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirecektir. Par. 24’e göre maliyet bedeline kira yükümlülüğünün ilk ölçüm tutarı, kiracının başlangıçta katlandığı tüm doğrudan maliyetler, kiralanan varlıkla ilgili kiracının gelecekte katlanacağı tahmini restorasyon maliyetleri dahil edilirken, kiraya veren tarafından sağlanan kiralama teşvikleri düşülür. Par. 25’e göre kiraya veren varlığı belli bir süreliğine stok üretimi için kullanması durumunda katlandığı maliyetlere TMS 2 Stok standardını uygulayacak ve bu yükümlülüğünü TMS 37 Standardı doğrultusunda finansal tablolara yansıtacak ve ölçecektir. Kiracı kullanım hakkı varlığı ve yükümlülüğünü TFRS 16’ya göre maliyet bedeli üzerinden ölçerken, BOBİ FRS par. 15.13’e göre kiralanan varlığın GUD’si ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden kayda alacaktır.

Kiracı kira yükümlülüğünü TFRS 16 par. 26 ve BOBİ FRS par. 15.15 doğrultusunda kiralamanın başlangıcında, ödenmemiş kira borçlarının bugünkü değeri ile ölçecektir. Kira ödemeleri kiralamadaki zımni faiz oranı kolaylıkla belirlenebiliyorsa bu oranda; belirlenemiyorsa, kiracının alternatif borçlanma faiz oranı kullanılarak iskonto edilecektir. TFRS 16 par. 27’ye göre kira ödemeleri kiralama teşvik alacakları düşülmüş sabit ödemeler, bir endeks yada orana bağlı değişken ödemeler, kiracının kalıntı değer taahhütleri, kiracı tarafından kullanılacağından makul ölçüde emin olunan opsiyonunun kullanım fiyatı ve kiracının kiralamayı sonlandırma opsiyonunu kullanması durumunda sonlandırmayla ilgili tazminat ödemelerinden oluşur.

BOBİ FRS par. 15.14’e göre finansal kiralama konusu varlık, türüne göre Finansal Durum Tablosunda ilgili kalem içinde gösterilecektir. Kira ödemeleri BOBİ FRS par. 15.17’ye göre ilk kayıttan sonra finansman giderleri ve anapara ödemesi şeklinde ayrıştırılacaktır. Finansman giderleri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak biçimde kiralama süresince dönemlere dağıtılacaktır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise ortaya çıktıklarında kâr/zarara yansıtılacaktır.

Kiracı raporlama döneminde TFRS 16 par. 34’e göre kiralama hakkı varlığını, kiralamayı yatırım amaçlı yaptıysa, TMS 40 doğrultusunda GUD ile; yeniden değerlendirme yönteminin uygulandığı bir MDV sınıfıyla ilişkili ise TMS 16 doğrultusunda yeniden değerlendirme yöntemiyle ölçülebilir. Bu durumlar dışında par. 30 doğrultusunda birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmüş ve bu standarda göre kira yükümlülüğünün yeniden ölçümüne göre düzeltilmiş maliyeti ile ölçülecektir. Kiralama hakkı varlığına par. 32’ye göre TMS 16 hükümleri doğrultusunda varlığın yararlı ömrü yada kiralama süresinden kısa olanına göre amortisman ayıracaktır. Ayrıca par. 33 doğrultusunda varlıkta değer düşüklüğü tespitini ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesini TMS 36 hükümlerine göre yapacaktır.

BOBİ FRS kullanan kiracı par. 15.18'e göre finansal kiralama konusu varlığa raporlama döneminde, türüne göre, maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık veya yatırım amaçlı gayrimenkul gibi, ilgili varlığın kapsamına girdiği bölümde yer alan ölçüm hükümlerini uygulayacaktır. Finansal kiralama konusu varlığa gerekiyorsa amortisman veya itfa payı hesaplanacak ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü bölümü hükümlerini uygulanacaktır. Kiracı TFRS 16 par 36 doğrultusunda, kiralamanın fiili başlangıç tarihinden sonra kira yükümlülüğünün defter değerini, kira yükümlülüğündeki faiz kadar arttırır ve yapılan kira ödemeleri kadar azaltır.

TFRS 16 par. 38'e göre kiracı bir başka varlığın maliyetine dahil edilmeyen, kira yükümlülüğü faizleri ve değişken kira ödemelerini kâr zarara yansıtır. Kiracı par. 39'a göre kira yükümlülüğünü, par. 40-43 doğrultusunda kira ödemelerindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde yeniden değerler. Farklar kullanım hakkı varlığından düzeltme olarak finansal tablolara yansıtılır. Bununla birlikte kullanım hakkı varlığının defter değerinin sıfıra inmesi ya da defter değerinden daha fazla azalma olması durumunda kalan yeniden ölçüm tutarı kar zarara yansıtılır.

Kira ödemeleri, BOBİ FRS 15.17 doğrultusunda ilk kayıttan sonra finansman gideri ve anapara ödemesi şeklinde ayrıştırılır. Finansman gideri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulamasını sağlayacak biçimde kiralama süresince dönemlere dağıtılır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise ortaya çıktıkları dönemin kâr/zararına aktarılır.

VUK mük. md. 290/1'e göre kiracı tarafından finansal kiralama konusu varlık kullanım hakkı ve sözleşmeye ilişkin borç, kiralamaya konu varlığın rayiç bedeli veya sözleşmeye doğrultusunda yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile ölçülür. VUK mük. md. 290/2 doğrultusunda kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralama konusu varlık kullanım hakkı, yeniden değerlendirme ve amortismanla tâbi tutulur. Kiracı tarafından sözleşme doğrultusunda yapılan kira ödemeleri, faiz gideri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Ayrıştırma işlemi, her dönemin sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak biçimde yapılır.

VUK mük. md. 290/1'de finansal kiralama ile elde edilen varlığın bir hak olduğunu belirtmektedir. Bu itibarla varlığın maddi olmayan duran varlıklar arasında "260 Haklar" hesabında izlenmesi gerekir. Ancak TFRS 16 ve BOBİ FRS kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi duran varlıklarda ilgili kalemlerde raporlanması gerekmektedir.

TFRS 16 par. 24'e göre başlangıç maliyetleri varlığın maliyetine eklenirken, vergi mevzuatından bu konuda herhangi bir düzenleme olmadığından dönem giderleri arasında raporlanacaktır. TFRS 16 kapsamında kiralama konusu varlık kiracının aktifine alınacağından, amortisman varlığın ekonomik ömrü dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Örnek: Kiraya veren A Şirketi ile kiracı B AŞ arasında GUD'si 750.000 TL olan bir yükleyicinin beş yıl süreyle kiralanması konusunda sözleşme yapılmıştır. Yükleyici üretim faaliyetlerinde kullanılacaktır. Kira süresi sonunda kiracının yükleyiciyi 10.000 TL bedelle satın alma opsiyonu vardır. Sözleşmedeki faiz oranı % 15 olup, kira ödemeleri her yılın sonunda yapılacaktır. Kira 01.01.2018 – 31.12.2022 dönemini kapsamaktadır. Ödeme planını çıkartarak, kiracının TFRS 16 ve MSUGT 11 doğrultusunda muhasebe kayıtları yapılacaktır. Varlığın ekonomik ömrü 10 yıl olarak değerlendirilmiştir. Doğrusal (normal) amortisman yöntemine amortisman hesaplanacak ve endirekt yöntemle göre kaydedilecektir. Varlığın ekonomik ömrü sonunda kalıntı değeri 100.000 TL ve restorasyon maliyeti 0 TL olarak tahmin edilmiştir. VUK 399 Sayılı Genel Tebliğine göre yükleyicinin ömrü 6 yıldır. BDDK ve SPK düzenlemelerine tabi işletmeler ara dönem finansal raporlama yapmak durumundadırlar. Bu itibarla ara raporlama dönemlerinde de kiralama işlemlerine ilişkin faiz

tahakkuk kayıtlarının yapılması gereklidir. Ancak örnek çözümünde bu işlem ihmal edilmiş ve kiraya veren ve kiracının yıllık finansal tablo düzenlediği varsayılmıştır.

$$750.000 = \text{yıllık kira ödemesi} * [(1 + 0,15)^5 - 1] / [0,15 * (1 + 0,15)^5]$$

$$750.000 = \text{yıllık kira ödemesi} * 1,0113571875 / 0,301703578125$$

$$\text{Yıllık kira ödemesi} = 750.000 / 3,3521551$$

$$\text{Yıllık kira ödemesi} = 223.733 \text{ TL}$$

$$\text{Normal amortisman oranı: } 1/10 = 0,10$$

$$\text{VUK'na göre amortisman hesaplamaları: } 750.000 * 0,10 = 75.000 \text{ TL/yıl}$$

$$\text{Standartlara göre amortisman hesaplamaları: } (750.000 - 100.000) * 0,10 = 65.000 \text{ TL/yıl}$$

Yıl	Taksit Ödemesi	Faiz Ödemesi	Anapara Ödemesi	Kalan
				750.000
1	223.733	112.500	111.233	638.767
2	223.733	95.815	127.918	510.849
3	223.733	76.627	147.106	363.743
4	223.733	54.561	169.172	194.571
5	223.733	29.162	194.571	0
Toplam	1.118.665	368.665	750.000	

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiş ve aynı Kanunu'nun 4. Maddesinde kiralama hizmet kapsamında değerlendirilmiştir. Buna göre kiralama işlemlerine de % 18 genel KDV oranı uygulanacaktır. Ancak bunun istisnaları vardır. Kanunu'nun 13.d maddesine göre yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri ile belge kapsamındaki yazılım ve gayri maddi hak satış ve kiralama KDV'den istisna tutulmuştur. Bununla birlikte 30/12/2007 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına (2011/2604 sayılı Kararname ile eklenen) 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizatın, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na göre finansal kiralama şirketleri tarafından kiralanması işlemlerinin % 1 oranında katma değer vergisine tabi tutulacağına hükmedilmiştir. 3065 sayılı KDV Kanunu 17.y maddesi ile 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları tarafından yapılan sat kirala sözleşmeleri ve 17.r ile kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. Yukarıda sıralanan istisnalar dışında KDV uygulaması kiralama konusu varlığın tabi olduğu % 18 genel KDV oranı üzerinden yapılacaktır.

MSUGT/VUK'a göre Muhasebe Kayıtları

VUK mük. md. 290/1'de finansal kiralama konu varlığın kullanma hakkı olduğu belirtilmektedir. Bu itibarla kiracı kiralama hakkı varlığını maddi olmayan duran varlık olarak, haklar arasında raporlanacaktır. Yine aynı fıkrada kiracı tarafından finansal kiralama konu varlık kullanım hakkı ve sözleşmeye ilişkin borç, kiralama konu varlığın

rayiç bedeli ya da sözleşme doğrultusunda yapılacak ödemelerin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirileceği belirtilmektedir.

VUK md. 269'da gayri maddi haklar gayri menkuller arasında saymıştır. VUK mük. Md. 290-2'de kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralama konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı, bu Kanunun mükerrer 298. maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortisman tabii tutulacağını belirtmiştir. Buna göre finansal kiralama konusu varlık türüne göre amortisman tabii tutulacaktır. VUK md. 315'te ise amortisman oranlarının Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilân edileceği belirtilmiştir. 399 sayılı VUK Genel Tebliği'de lastik tekerlekli yükleyiciler için belirtilen ekonomik ömür 6 yıl ve amortisman oranı % 16,66'dır. Diğer taraftan 1 sıra nolu MSUGT'nin hesap planı açıklamalarında, 260 – Haklar hesabında yer alan iktisadi kıymetlerin yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma süreleri belli değil ise, 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edileceği belirtilmektedir.

Sonuç olarak her ne kadar VUK mük. Md. 290/1'de finansal kiralama konusu varlıkların hak olduğu belirtilmiş olsa da özün önceliği esas alınarak bu varlıkların kiralama konusu varlık için belirlenmiş esaslar çerçevesinde amortisman tabii tutulması gerekecektir. Bu itibarla çalışmamızda 399 sayılı VUK Genel Tebliğinde lastik tekerlekli yükleyiciler için öngörülen 6 yıllık süre esas alınmıştır. Buna göre ilk yıl ayrılacak amortisman miktarı $(750.000 * 0,1666) 124.950$ TL olarak hesaplanmıştır.

MSUGT 11 ile finansal kiralama faaliyeti için kullanılacak hesaplar tekdüzen hesap planına eklenmiştir. Sorunun MSUGT/VUK doğrultusunda çözümünde bu hesaplar kullanılmıştır.

01/01/2018			
260 HAKLAR	750.000		
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ	112.500		
402 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ	256.165		
301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		223.733	
401 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		894.932	
31/12/2018			
301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	223.733		
191 İNDİRİLECEK KDV	40.272		
102 BANKA		264.005	
31/12/2018			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	112.500		
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ		112.500	
31/12/2018			
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ	95.815		
402 ERT. FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ		95.815	
31/12/2018			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	124.950		
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		124.950	

TFRS 16 ve BOBİ FRS'ye göre Muhasebe Kayıtları

Çalışmanın bu bölümünde KGK tarafından yayımlanan tekdüzen hesap planı taslağında yer alan hesaplar kullanılmıştır. Kavramsal çerçevede bir varlığın tanınmasıyla ilgili olarak geçmişten kaynaklanan işlemler sonucu oluşması, gelecekte fayda potansiyelinin olması ve işletmenin kontrolünde olması şartları yer almaktadır. Burada belirtilen şartların tamamı yerine geldiğinden varlığın haklar yerine taşıtlar hesabında izlenmesi gerçeğe uygun sunum açısından daha doğru olacaktır.

Standartlara göre amortisman oranı varlığın ekonomik ömrü tahmin edilerek belirlenir. Nitekim soruda bu süre 10 yıl olarak belirtilmiştir. Diğer taraftan üzerinden amortisman hesaplanacak tutarın belirlenmesinde varlığın ekonomik ömrü sonunda tahmini kalıntı değeri

düşülür ve eğer varsa varlıkla ilgili yapılan düzenlemelerin restorasyonuna ilişkin tahmini giderler eklenir. Soruda varlığın değeri 750.000 TL ve kalıntı değeri 100.000 TL olarak verilmiş ve restorasyon maliyeti olmadığı belirtilmiştir. Bu itibarla amortisman hesaplanacak tutar 650.000 TL ve her yıl ayrılacak amortisman tutarı 65.000 TL olarak hesaplanmıştır.

01/01/2018 254 TAŞITLAR 308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ 408 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ 303 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER 403 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER	750.000 112.500 256.165	223.733 894.932
31/12/2018 303 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER 191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKA	223.733 40.272	264.005
31/12/2018 780 FİNANSMAN GİDERLERİ 308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ	112.500	112.500
31/12/2018 308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ 408 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ	95.815	95.815
31/12/2018 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	65.000	65.000

Finansal Kiralama Faktoring Ve Finansman Şirketlerinin ile Katılım Bankaları İle Kalkınma Ve Yatırım Bankalarının Kayıtları

Çalışmanın bu bölümünde BDDK tarafından yayınlanan ve ilgili şirketler tarafından kullanımı zorunlu olan tekdüzen hesap planlarında yer hesaplar kullanılmıştır.

01/01/2018 250 MENKULLER - T.P. 25020 FİNANSAL KİRALAMAYLA EDİNİLEN MENKULLER 354 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA GİDERLERİ (-) - T.P. 352 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR - T.P. 35200 FİNANSAL KİRALAMA	750.000 368.665	1.118.665
31/12/2018 352 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR - T.P. 35200 FİNANSAL KİRALAMA 260 PEŞİN ÖDENMİŞ VERGİLER TP. 26003 İNDİRİLECEK KDV 010 KASA	223.733 40.272	264.005
31/12/2018 644 FİNANSAL KİRALAMA GİDERLERİ - T.P. 354 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA GİDERLERİ (-) - T.P.	112.500	112.500
31/12/2018 850 AMORTİSMAN GİDERLERİ 256 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) - T.P. 25605 FİNANSAL KİRALAMAYLA EDİNİLEN MENKULLERİN AMORTİSMANI	65.000	65.000

2.1.2. Kiraya Veren Açısından Finansal Kiralama

TFRS 16 par. 66'ya göre kiralama sözleşmesi kira başlangıç tarihinde sınıflandırılır ve kiralamada değişiklik olması halinde yeniden sınıflandırılır. Bununla birlikte tahminlerde değişiklik yeniden sınıflandırma sebebi değildir. Kiraya veren 16 par. 67 ve 68'e göre finansal kiralama yatırımını kiralamanın fiili başlangıç tarihinde kiralamadaki zımnî faiz oranını kullanarak net kiralama yatırımına eşit bir tutarda alacağı finansal durum tablosuna alır. Par. 69 doğrultusunda, başlangıç maliyetleri, üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler haricinde, net kiralama yatırımına dahil edilerek, kiralama süresince finansal tablolara alınan geliri azaltır. Kiralamanın zımnî faiz oranı, başlangıç maliyetleri net kiralama yatırımına kendiliğinden dâhil olacak şekilde belirlenir; bu unsurların ayrıca eklenmesine gerek yoktur.

Par. 70'e göre kiralama teşvik borçları düşülmüş sabit ödemeler, endeks veya orana bağlı değişen ödemeler, kiracının kalıntı değer taahhütleri, satın alma opsiyonunu kullanacağına makul ölçüde emin olunan kiracıların opsiyonu kullanım fiyatı ve opsiyonu sonlandıracağına gösteren kiracılarından alınacak cezalar kiralamanın fiili başlangıç tarihinde net kiralama yatırımının ölçümüne dahil edilir. Üretici veya satıcı konumunda bulunan kiraya verenler par. 71'e göre dayanak varlığın GUD'si ile alacağı kira ödemelerinin piyasa faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş bugünkü değerinden düşük olanı kadar hasılatını; dayanak varlığın maliyeti veya bu tutardan farklı olması durumunda defter değerinden taahhüt edilen kalıntı değerinin bugünkü değerinin düşülmesiyle elde edilen tutar kadar satışların maliyetini ve finansal kiralama satış kar zararını fiili kiralama başlangıç tarihinde finansal tablolarına yansıtır.

Kiraya veren par. 75 doğrultusunda finansman gelirini kiralama süresince net kiralama yatırımına ilişkin sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtacak şekilde finansal tablolarına aktarır. Par. 76 doğrultusunda ise kira süresi boyunca sistematik ve rasyonel şekilde kira ödemelerini anaparayı ve kazanılmamış finansman gelirini azaltarak brüt kiralama yatırımından düşer. Par. 77'ye göre kiraya veren net kiralama yatırımına TFRS 9'daki finansal tablo dışı bırakma ve değer düşüklüğü hükümlerini uygulayacaktır. Ayrıca taahhüt edilmemiş tahmini kalıntı değeri düzenli olarak kontrol etmelidir. Tahmini kalıntı değerinde azalma olduğunda ise gelirin kiralama süresini revize ederek tahakkuk ettirilen tutarlardaki azalmaları doğrudan finansal tablolara yansıtmalıdır.

Kiraya veren finansal kiralama konusu varlığını satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflarsa varlığını par. 78 doğrultusunda TFRS 5 doğrultusunda muhasebeleştirecektir.

BOBİ FRS par. 15.20'ye göre kiraya veren finansal kiralama konusu varlığı finansal tablolarından çıkartır. Varlığın GUD'si ile başlangıç maliyetleri toplamına eşit bir tutarı alacak olarak kayıtlarına alır. Varlığın GUD'si ile defter değeri arasındaki fark kâr/zarara aktarılır. Alınan kira ödemeleri ilk kayıttan sonra par. 15.21 doğrultusunda finansman gelirleri ve anapara geri ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman gelirleri kalan alacak tutarına sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtacak şekilde kaydedilir. Şarta bağlı kira ödemeleri ise ortaya çıktıkları dönemde kâr/zarara aktarılır. Par. 15.22'ye göre üretici veya satıcı niteliğindeki kiraya veren, finansal kiralama işlemlerini normal satış işlemi şeklinde kayıtlarına alır. Par. 15.23'e göre kiralama süresinin başlangıcında kaydedeceği hasılatı varlığın GUD'si veya kira ödemelerinin piyasa faiz oranıyla indirgenmiş bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden hesaplar. Kiralama süresinin başlangıcında kaydedeceği satılan malın maliyeti ise par. 15.24 doğrultusunda varlığın defter değerinden garanti edilmemiş kalıntı değerinin bugünkü değeri çıkartılarak bulunur. Satış hasılatı ve satışların maliyeti arasındaki fark, par. 15.25'e göre işletmenin normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak Brüt Kâr/Zarar içinde yer alır. Üretici veya satıcı niteliğindeki kiraya verenler başlangıç maliyetlerini par. 15.26 doğrultusunda gider olarak kâr/zarara aktarır. Finansal kiralamada gerçekçi olamayacak kadar düşük faiz oranları belirlenmişse, par. 15.27'ye göre satış kârı, piyasa faiz oranının uygulanmasıyla bulunan tutar ile sınırlandırılır.

VUK mük. Md. 290/1'e göre kiralayan tarafından sözleşmeden doğan alacak, kiralama süresince yapılacak kira ödemelerinin toplamı, kiralama konusu varlık, bu varlığın net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarla değerlendirilir. Varlığın net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması durumunda, varlık iz bedeliyle değerlendirilir ve aradaki fark varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi değerlendirilir. Kiralayan tarafından aktifleştirilen alacak ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark, gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilerek değerlendirilir. Kiralayanın finansal kiralama konusu varlığın üretimi veya alım satımını yapması durumunda, varlığın net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınır. Rayiç bedel ile

maliyet bedeli arasındaki fark, normal bir satış işleminden elde edilen kâr/zarar olarak kaydedilir.

TFRS 16 par. 98'ya göre satıcı-kiracı bir işletmenin bir varlığı alıcı-kiraya veren niteliğindeki diğer bir işletmeye devretmesi ve aynı varlığı alıcı-kiraya verenden geri kiralaması durumunda, satıcı-kiracı ve alıcı-kiraya veren, devir sözleşmesini ve kiralamayı bu standardın 99-103 paragrafları doğrultusunda muhasebeleştirecektir.

TFRS 16 par. 99'a göre varlık devrinin bir satış işlemi olup olmadığının değerlendirilmesi TFRS 15'in edim yükümlülüğünün yerine getirilme zamanının belirlenmesine dair hükümleri doğrultusunda yapılacaktır. TFRS 15'e göre varlık devri satış işlemi ise; TFRS 16 par. 100 hükümleri doğrultusunda satıcı-kiracı, geri kiralamadan kaynaklanan kullanım hakkı varlığını, elde tuttuğu kullanım hakkı varlığının önceki defter değeri oranı üzerinden ölçecektir. Böylece satıcı-kiracı, sadece alıcı-kiraya verene devredilen haklara ilişkin kazanç veya kayıplarını finansal tablosuna yansıtacaktır. Diğer taraftan alıcı-kiraya veren, varlığa ilişkin satın alma işlemini ilgili Standartlar doğrultusunda, kiralamayı ise bu standardın kiraya verene ilişkin hükümleri doğrultusunda muhasebeleştirecektir. Par. 101'e göre bir varlık satışına ilişkin bedelin GUD'sinin, varlığın GUD'sine eşit olmaması veya kiralamayla ilgili ödemelerin, piyasa şartlarında olmaması durumunda işletme, satıştan elde edilen bedeli GUD üzerinden ölçmek için; piyasa koşulları altında ödenen tüm bedelleri, ön kira ödemesi olarak; piyasa koşulları üstünde ödenen tüm bedelleri, alıcı-kiraya veren tarafından satıcı-kiracıya sağlanan ek finansman olarak muhasebeleştirecektir. Par. 102'ye göre işletme, 101'inci paragraf doğrultusunda yapılacak muhtemel tüm düzeltmeleri; satış bedelinin GUD'si ile varlığın GUD'si arasındaki fark yada kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değeri ile kiralamaya ilişkin piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değeri arasındaki farktan hangisini daha kolay tespit edilebiliyorsa onu esas alarak yapacaktır.

Varlığın devrinin bir satış işlemi olmadığı durumlarda TFRS 16 par. 103'e göre; satıcı-kiracı devredilen varlığı finansal tablolarında tutarak, sözleşme bedeline eşit tutarda bir finansal yükümlülüğü finansal tablolarına alır. Bu finansal yükümlülüğünü TFRS 9 standardı doğrultusunda kaydeder. Alıcı-kiraya veren ise, devredilen varlığı finansal tablolarına almayıp, devir bedeline eşit tutarda bir finansal varlığı finansal tablolarına kaydeder. Bu varlığı TFRS 9 doğrultusunda muhasebeleştirir.

Örnek: Kiraya veren Y Finansal Kiralama, Faktoring Ve Finansman Şirketi ile kiracı Z AŞ arasında GUD'si 1.200.000 TL olan bir otobüsün 5 yıl süreyle kiralaması konusunda sözleşme yapılmıştır. Kiraya veren otobüsü satın almış ve kiracıya devretmiştir. Otobüs fabrika personelinin servis hizmetlerinde kullanılacaktır. Kira süresi sonunda kiracının 100.000 TL bedelle otobüsü satın alma opsiyonu vardır. Anlaşmadaki faiz oranı % 15 olup, kira ödemeleri her yılın sonunda yapılacaktır. Kiralama işlemi 01.01.2018 – 31.12.2022 dönemini kapsamaktadır. Ödeme planını çıkartarak, kiracı ve kiraya verenin TFRS 16 doğrultusunda muhasebe kayıtları yapılacaktır. Ülkemizdeki mevzuat çerçevesinde sadece faktoring ve finansman şirketleri ve katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları varlıklarını finansal kiralama yoluyla kiralayabilirler. Bu yüzden sorunun çözümünde sadece bu şirketlerin kiraya veren olarak yapacakları kayıtlar ele alınmıştır. BDDK ve SPK düzenlemelerine tabi işletmeler ara dönem finansal raporlama yapmak durumundadırlar. Bu itibarla ara raporlama dönemlerinde de kiralama işlemlerine ilişkin faiz tahakkuk kayıtlarının yapılması gereklidir. Ancak örnek çözümünde bu işlem ihmal edilmiş ve kiraya veren ve kiracının yıllık finansal tablo düzenlediği varsayılmıştır.

$$1.200.000 = \text{yıllık kira ödemesi} * [(1 + 0,15)^5 - 1 / [0,15 * (1 + 0,15)^5]]$$

$$1.200.000 = \text{yıllık kira ödemesi} * 1,0113571875 / 0,301703578125$$

Yıllık kira ödemesi = 1.200.000 / 3,3521551

Yıllık kira ödemesi = 357.979 TL

Yıl	Taksit Ödemesi	Faiz Ödemesi	Anapara Ödemesi	Kalan
				1.200.000
1	357.979	180.000	177.979	1.022.021
2	357.979	153.303	204.676	817.345
3	357.979	122.602	235.377	581.968
4	357.979	87.295	270.684	311.284
5	357.979	46.695	311.284	0
Toplam	1.789.895	589.895	1.200.000	

Finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri ile katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınca yapılacak kayıtlar

01/01/2018 238 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN VE DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN DURAN VARLIKLAR T.P. 238000 MENKULLER 260 PEŞİN ÖDENMİŞ VERGİLER - T.P. 26003 İNDİRİLECEK KDV 010 KASA	1.416.000	1.200.000 216.000
01/01/2018 150 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN ALACAKLAR – TP* 15000 FİNANSAL KİRALAMA ALACAKLARI* 150 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN ALACAKLAR – TP* 15001 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA GELİRLERİ* 238 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN VE DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN DURAN VARLIKLAR T.P. 238000 MENKULLER	1.789.895	589.895 1.200.000
31/12/2018 010 KASA 150 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN ALACAKLAR – TP* 15000 FİNANSAL KİRALAMA ALACAKLARI* 380 ÖDENECEK VERGİ, RESİM, HARÇ, PRİM VE FONLAR - T.P. 380104 ÖDENECEK KDV	422.415	357.979 64.436
31/12/2018 150 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN ALACAKLAR – TP* 15001 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA GELİRLERİ* 582 FİNANSAL KİRALAMA GELİRLERİ – T.P.	180.000	180.000

* Bu hesaplar katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının kullanacakları hesap planında “**202 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN ALACAKLAR - T.P.**”, “**20200 FİNANSAL KİRALAMA ALACAKLARI**” ve “**204 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA GELİRLERİ T.P.**” şeklindedir.

2.2. Faaliyet Kiralamasının Finansal Tablolara Alınması

Çalışmamızda daha önce de belirttiğimiz gibi, TFRS 16 ile kiralama işlemlerinde kiracı açısından faaliyet kiralaması ve finansal kiralama ayrımı ortadan kaldırılmıştır. Bu yüzden kiracı tüm kiralamaları finansal kiralama gibi kayıtlarına alırken, kiraya veren kiralamalarını finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak sınıflandıracaktır. BOBİ FRS’de bu ayrım hem kiracı hem kiraya veren açısından devam etmektedir.

2.2.1. Kiracı Açısından Faaliyet Kiralaması

Kiracı TFRS 16 par. 22 doğrultusunda kira sözleşmesinin başlangıcında finansal durum tablosunda kullanım hakkı varlığı ve bir kira yükümlülüğünü kayıtlarına alacaktır. Kullanım hakkı varlığı başlangıçta par. 24 doğrultusunda kira yükümlülüğü ve kiracının üstlendiği başlangıç maliyetlerinin toplamı ile ölçülür. Kullanım hakkı varlığı sonraki

dönemlerde ise par. 30-a doğrultusunda maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülür. Kira yükümlülüğü ise par. 26'ya göre başlangıçta, kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçülecektir.

BOBİ FRS kiralama faaliyetlerini finansal kiralama ve geleneksel kiralama olarak sınıflandırmıştır. BOBİ FRS uygulayan ve geleneksel kiralama yoluyla varlık kiralayan kiracı ise BOBİ FRS par. 15.19 uyarınca kiralama çerçevesinde yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresince gider olarak kâr/zarara yansıtacaktır.

Daha önce de açıklandığı üzere faaliyet kiralaması veya geleneksel kiralama konusunda, VUK, MSUGT ve TTK'de herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu tür kiralamar hukukumuzda Türk Borçlar Kanunu kapsamında düzenlenmektedir.

Örnek: Kiraya veren A Anonim Şirketi ile kiracı B AŞ arasında bir kamyonun 5 yıl süreyle kiralaması konusunda anlaşma yapılmıştır. Kamyon pazarlama faaliyetlerinde kullanılacaktır. İlk yılın kira bedeli 100.000 TL olup her yılın sonunda ödenecektir. Kiraya her yıl % 10 zam yapılacaktır. Etkin faiz oranı % 15'tir. Her iki işletme de yıllık finansal tablo düzenlemektedir. Kira 01.01.2018 – 31.12.2022 dönemini kapsamaktadır. Kamyonun değeri 500.000 TL'dir. Ekonomik ömrünün sonunda hurda değeri ise 100.000 TL olarak tahmin edilmiştir. Ödeme planı çıkartılarak, kiracının TFRS 16 ve MSUGT 11 doğrultusunda muhasebe kayıtları yapılacaktır. Doğrusal (normal) amortisman yöntemine amortisman hesaplanacak ve endirekt yöntemine göre kaydedilecektir.

	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022	Toplam
Kira Ödemeleri	100.000	110.000	121.000	133.100	146.410	610.510
Kira Ödemelerinin NBD.	86.957	83.176	79.559	76.100	72.792	398.584
Faaliyet Kiralaması Borcu	398.584	358.372	302.127	226.446	127.313	
Kullanım Hakkı Varlığı (Net)	398.584	318.867	239.150	159.434	79.717	
Faiz Gideri	59.788	53.756	45.319	33.967	19.097	211.926
Anapara ödemesi	40.212	56.244	75.681	99.133	127.313	398.584
Amortisman Gideri	79.717	79.717	79.717	79.717	79.717	398.584

Kiracının BOBİ FRS ve VUK'na göre Kayıtları

31/12/2018		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	100.000	
102 BANKA		100.000

Kiracının TFRS 16'ye göre kayıtları

01/01/2018		
260 HAKLAR	398.584	
..... Taşıtların Kullanım Hakkı Varlığı		
308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ	59.788	
408 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ	152.138	
303 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER		100.000
403 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER		510.510
31/12/2018		
303 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS	18.000	
102 BANKA		118.000
31/12/2018		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	59.788	
308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ		59.788
31/12/2018		
308 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ	53.756	
408 ERTELENMİŞ BORÇLANMA MALİYETLERİ		53.756
31/12/2018		
760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	79.717	
268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		79.717

Finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri ile katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının kayıtları

01/01/2018 258 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR - T.P. 25802 GAYRİMADDİ HAKLAR 3.....ERTELENMİŞ FAALİYET KİRALAMA GİDERLERİ* 352 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR – TP 35201FAALİYET KİRALAMASI	398.584 211.926	610.510
31/12/2018 352 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR – TP 35201FAALİYET KİRALAMASI 260 PEŞİN ÖDENMİŞ VERGİLER - T.P. 26003 İNDİRİLECEK KDV 010 KASA	100.000 18.000	118.000

31/12/2018 6....FAALİYET KİRALAMASI GİDERLERİ* 3.....ERTELENMİŞ FAALİYET KİRALAMA GİDERLERİ*	100.000	100.000
31/12/2018 850 AMORTİSMAN GİDERLERİ TP 256 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) - T.P. 25607 GAYRİMADDİ HAKLAR AMORTİSMANI	79.717	79.717

* Bu hesaplar bu kurumların kullanacakları tekdüzen hesap planında yoktur.

2.2.2. Kiraya Veren Açısından Faaliyet Kiralaması

Faaliyet kiralamasında kiraya veren TFRS 16 par. 81'e göre elde ettiği kira ödemelerini doğrusal ya da farklı bir sistematik esasa göre finansal tablolarına alır. Par. 82'ye göre ise amortisman dâhil kira gelirininde elde edilmesinde katlanılan maliyetleri gider olarak finansal tablolarına aktarır. Kiraya veren par. 83 doğrultusunda katlandığı başlangıç maliyetlerini dayanak varlığın defter değerine ekler ve kiralama süresince kira geliriyle aynı yöntemi kullanarak gider olarak finansal tablolarında sunar. Kiraya veren par. 84'e göre amortisman tutarlarını TMS 16 ve TMS 38 hükümleri doğrultusunda hesaplar. Kiraya veren bu varlıklara uygulayacağı amortisman politikasını benzer varlıklara uyguladığı politikalarla uyumlu olarak belirlemelidir. Par 85'e göre faaliyet kiralamasına konu varlığın değer düşüklüğü testi ve değer düşüklüğü zararının TMS 36 çerçevesinde muhasebeleştirilecektir. Diğer taraftan üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren par. 86'ya göre, finansal tablolarında faaliyet kiralamasıyla ilgili herhangi bir satış kârı yansıtmayacaktır. Faaliyet kiralamasında meydana gelen bir değişiklik durumunda kiraya veren par. 87 doğrultusunda değişiklik tarihinden itibaren bu işlem ve olayı yeni kiralama olarak kaydeder.

BOBİ FRS uygulayan ve varlığını geleneksel kiralama çerçevesinde kiraya veren par. 15.28 doğrultusunda yapılan kira ödemelerini kiralama süresince doğrusal olarak gelir kaydederek kâr/zarara yansıtacaktır. Kiraya veren geleneksel kiralamanın başlangıç maliyetlerini ise par. 15.29'e göre kiralanan varlığın defter değerine ekleyerek kiralama süresi boyunca gider olarak kâr/zarara yansıtacaktır. Par. 15.30 doğrultusunda geleneksel kiralamaya konu varlığa dönem sonlarında, türüne göre maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık veya yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi kapsamına girdiği bölümdeki ölçüm ve sunum hükümlerini uygulayacaktır. Bu kapsamda geleneksel kiralama konusu varlığa gerekiyorsa amortisman veya itfa payı hesaplayacak ve değer düşüklüğü konusundaki değerlendirmelerini varlıklarda değer düşüklüğü bölümü doğrultusunda yapacaktır. Satış ve geri kiralama işlemlerinde par. 15.32 doğrultusunda işlemin finansal kiralama ile sonuçlanması halinde, satış gelirlerinin varlığın defter değerini aşan kısmı, satıcı-kiracı tarafından işlemin gerçekleştiği tarihte gelir olarak kâr/zarara aktarılmayıp, Finansal Durum Tablosuna alınır ve

kiralama süresince itfa edilir. Diğer taraftan bir satış ve geri kiralama işlemi geleneksel kiralama ile sonuçlandığı ve işlemin GUD üzerinden gerçekleştiğinin açık olduğu durumda par. 15.33'e göre satıcı-kiracı, ortaya çıkan kâr/zararı aynı tarihte kaydedecektir. Satış fiyatı GUD'nin altında ise ve oluşan zarar piyasa fiyatının altında yapılacak kira ödemeleri ile telafi edilmiyorsa, satıcı-kiracı, her türlü kâr/zararı aynı tarihte kayıtlarına alacaktır. Oluşan zararın piyasa fiyatının altında yapılacak kira ödemeleri ile telafi edilmesi durumunda ise satıcı-kiracı, bu zararı Finansal Durum Tablosuna alarak varlığın tahmini kullanım süresince kira ödemeleriyle orantılı itfa edecektir. Satış fiyatı GUD'nin üzerinde ise, satıcı-kiracı, GUD'yi aşan kısmı Finansal Durum Tablosuna alarak varlığın beklenen kullanım süresince itfa edecektir.

Örnek: Kiraya veren A Anonim Şirketi ile kiracı B AŞ arasında bir gayrimenkulünü 5 yıl süreyle kiralaması konusunda anlaşma yapılmıştır. Gayrimenkul pazarlama faaliyetlerinde kullanılacaktır. İlk yılın kira bedeli 100.000 TL olup her yılın sonunda ödenecektir. Kiraya her yıl % 10 zam yapılacaktır. Etkin faiz oranı % 15'tir. Her iki işletme de yıllık finansal tablo düzenlemektedir. Kira 01.01.2018 – 31.12.2022 dönemini kapsamaktadır. Kamyonun değeri 500.000 TL'dir. Ekonomik ömrünün sonunda hurda değeri ise 100.000 TL olarak tahmin edilmiştir. Ödeme planı çıkartılarak, kiraya verenin TFRS 16 ve MSUGT 11 doğrultusunda muhasebe kayıtları yapılacaktır. Doğrusal (normal) amortisman yöntemine amortisman hesaplanacak ve endirekt yöntemine göre kaydedilecektir.

	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022	Toplam
Kira Ödemeleri	100.000	110.000	121.000	133.100	146.410	610.510
Kira Ödemelerinin NBD.	86.957	83.176	79.559	76.100	72.792	398.584
Faaliyet Kiralaması Borcu	398.584	358.372	302.127	226.446	127.313	
Kullanım Hakkı Varlığı (Net)	398.584	318.867	239.150	159.434	79.717	
Faiz Gideri	59.788	53.756	45.319	33.967	19.097	211.926
Anapara ödemesi	40.212	56.244	75.681	99.133	127.313	398.584
Amortisman Gideri	79.717	79.717	79.717	79.717	79.717	398.584

Mevzuat gereği banka ve finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışındaki işletmeler de faaliyet kiralaması yapabilmektedirler. Soruda da kiraya veren işletmenin bu tür bir işletme olduğu belirtilmiştir. Bu itibarla faaliyet kiralamasında kiraya veren işletme ilgili varlığı işletmesinde tutmaya ve amortisman ayırmaya devam etmektedir. Bununla birlikte ilgili varlığa TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı uygulanmaya başlanacaktır. Varlık TMS 40 kapsamında yeniden değerlendirme veya maliyet modellerinden biriyle yatırım amaçlı gayrimenkuller arasına alınacaktır. Yine aynı standart gereği varlıkla ilgili gelir ve giderler yatırım amaçlı varlıklarla ilgili gelir gider hesaplarında muhasebeleştirilecek ve raporlanacaktır. Faaliyet kiralamasında finansal kiralama olduğu gibi işletmenin gelecek yıllarda elde edeceği gelirler ve bu yatırıma ilişkin giderleri kayıtlara alınmayacak kira ödemeleri alındıkça ilgili dönemin gelirleri arasında raporlanacaktır. Kiraya veren bu kiralama ile ilgili gelecek yıllardaki gelir ve maliyetlerini ise finansal tablo dipnotlarında sunacaktır.

VUK'e Göre Muhasebe Kayıtları

31/12/2018		
102 BANKA	100.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		100.000
31/12/2018		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	50.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR*		50.000

* Normal Amortisman Oranı 1/10 = % 10

$$500.000 * 0,10 = 50.000$$

TFRS 16 ve BOBİ FRS’ye göre Muhasebe Kayıtları

01/01/2018 245 GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE ÖLÇÜLEN YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER 254 TAŞITLAR	500.000	500.000
21/12/2018 102 BANKA 647 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN ELDE EDİLEN GELİR VE KAZANÇLAR	193.145	193.145
31/12/2018 657 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN KAYNAKLANAN GİDER VE ZARARLAR 258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR*	40.000	40.000

* Standartlar doğrultusunda amortisman hesabı varlığın hurda değeri düşülerek yapılır. Buna göre;

Normal Amortisman Oranı $1/10 = \% 10$
 $(500.000 - 100.000) * 0,10 = 40.000$

Finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri ile katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının kayıtları

01/01/2018 250 MENKULLER TP 25021 FAALİYET KİRALAMASI KONUSU MENKULLER 250 MENKULLER TP 25003 NAKİL VASITALARI	500.000	500.000
01/01/2018 150 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN ALACAKLAR* 15002 FAALİYET KİRALAMASI ALACAKLARI 704 FAALİYET KİRALAMASI GELİRLERİ – T.P.	100.000	100.000
31/12/2018 010 KASA 150 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN ALACAKLAR* 15002 FAALİYET KİRALAMASI ALACAKLARI* 380 ÖDENECEK VERGİ, RESİM, HARÇ, PRİM VE FONLAR - T.P. 380104 ÖDENECEK KDV	118.000	100.000 18.000
31/12/2018 850 AMORTİSMAN GİDERİ - T.P. 256 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR TP. 25608 FAALİYET KİRALAMASI KONUSU MADDİ DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANI	40.000	40.000

* Bu hesaplar katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının kullanacakları hesap planında “202 KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN ALACAKLAR TP” – “20201 FAALİYET KİRALAMASI ALACAKLARI” şeklindedir.

3. FİNANSAL TABLOLARDA SUNUM VE AÇIKLAMALAR

Çalışmanın devam eden bölümünde kiralama işlemlerinin kiracı ve kiraya verenin finansal tablolarında sunum ve açıklamalarının nasıl yapılacağı ele alınmıştır.

3.1. Kiracının Sunum ve Açıklamaları

Kiracı TFRS 16 par. 47 doğrultusunda göre tüm kiralama faaliyetinde kullanım hakkı varlıklarını ve kiralama yükümlülüklerini finansal durum tablosunda ayrı bir şekilde sunmalıdır. Ayrı sunum yapmadığı durumlarda ise, ilişkili varlık ve yükümlülüklerine dahil ederek hangi varlıklar ve yükümlülüklerinin kullanım hakkı varlık ve kiralamadan kaynaklanan yükümlülük içerdiğini finansal durum tablosunda açıklamalıdır. Par. 48’e göre yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfında değerlendirilen kullanım hakkı varlıkları ve bunlara ilişkin yükümlülükler TMS 40 kapsamında sunulacaktır. Kiracı par. 49’e göre kira yükümlülüğüne ait faiz giderlerini ve kullanım hakkı varlığının amortisman giderlerini ayrı

olarak finansal durum tablosunda sunacaktır. Ayrıca par. 50'ye göre nakit akış tablosunda kira yükümlülüğünün nakit ana para ödemelerini finansman faaliyetlerinde; nakit faiz ödemelerini kısa vadeli ve düşük değerli kiralamalara ilişkin ödemeler ve kira yükümlülüğünün ölçümüne dahil edilmeyen değişken kira ödemeleri işletme faaliyetlerinde sunulacaktır. Kiracı par. 52 ve 53'e göre varlık sınıfları itibarıyla kullanım hakkı varlıklarının amortisman tutarlarını, kira yükümlülükleriyle ilişkilendirilen faiz giderlerini ve kısa vadeli kiralamalara ilişkin giderlerini tek bir dipnot yada ayrı bir bölümde referans vererek açıklayacaktır. Ayrıca par. 53 doğrultusunda kira yükümlülüklerinin ölçümüne dahil edilmeyen değişken kira ödemeleriyle ilgili giderler, alt kiralamalardan elde edilen gelirler, kiralamalara ilişkin toplam nakit çıkışı, kullanım hakkı varlıklarına ilaveler, satış ve yeniden kiralama işlemlerinden kazanç veya kayıplar ve kullanım hakkı varlıklarının sınıfları itibarıyla raporlama dönemi sonu defter değerlerinin açıklanması gereklidir. Par. 54'e göre kiracının bu açıklamaları tablo şeklinde sunması gereklidir. Ayrıca bu tutarlara dönem boyunca bir başka varlığın değerine dahil edilen maliyetlerin de dahil edilmesi gereklidir.

TFRS 16 par. 56'ya göre yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflanan kullanım hakkı varlıklarında TMS 40 açıklama hükümleri uygulanacaktır. Diğer taraftan kullanım hakkı varlıklarını TMS 16'ya göre yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla ölçen kiracı bu standarttaki açıklama hükümlerini uygulayacaktır. Par. 58'e göre kiracının kira yükümlülüklerinin vade analizini diğer finansal yükümlülüklerinden ayrı ve TFRS 7 hükümleri doğrultusunda açıklayacaktır.

Bunlarla birlikte kiracının par.59 doğrultusunda, kiralama faaliyetlerinin niteliği, ölçüme yansıtılmayan ancak gelecekte muhtemel, değişken kira ödemeleri, uzatma ve sonlandırma opsiyonları, kalıntı değer taahhütleri, taahhüt edilip henüz başlanmayan kiralamalardan kaynaklanan risklerle nakit çıkışları ile kiralamada öngörülen sınırlama ve ya taahhütler ve satış ve geri kiralama işlemlerinin de ayrıca açıklanmasının finansal tablo kullanıcılarının değerlendirmelerinde yardımcı olacağı belirtilmektedir.

Ayrıca kiracının kiralamayı düşük değerli veya kısa vadeli kiralama olarak muhasebeleştirilmesi durumunda par. 60'a göre bu durumu açıklaması gereklidir.

3.2. Kiraya Veren Sunum ve Açıklamaları

Kiraya veren, finansal kiralama işlemleri için par. 90 ve 91 doğrultusunda satış kârı veya zararını, net kiralama yatırımına ilişkin finansman gelirini ve net kiralama yatırımının ölçümüne dâhil edilmeyen değişken kira ödemeleriyle ilgili gelirlerini; faaliyet kiralama işlemleri için ise belirli bir endeks veya orana bağlı olmayan değişken kira ödemeleriyle ilgili gelire ilişkin açıklamadan ayrı olarak, kiralama gelirlerini tablo şeklinde sunacaktır. Ayrıca par. 92'de kiralamanın niteliği, kiraya verenin dayanak varlıklara ilişkin elinde bulundurduğu haklarla ilgili riski nasıl yönettiğinin açıklanmasının kullanıcıların değerlendirmelerine yardımcı olacağı belirtilmektedir. Kiraya veren par. 93'e göre finansal kiralama konusu net yatırımının defter değerinde meydana gelen önemli değişikliklerle ilgili nitel ve nicel açıklamaları yapar. Ayrıca par. 94 doğrultusunda, en az ilk beş yıl için yıllık bazda ve kalan yıllar için toplam tutar üzerinden iskonto edilmemiş kira alacaklarını göstermeli ve kira alacaklarının vade analizini açıklamalıdır. Bununla birlikte, iskonto edilmemiş kira ödemeleri ile net kiralama yatırımının mutabakatını yaparak kira ödemesi alacaklarına ilişkin kazanılmamış finansman geliri ve iskonto edilmiş taahhüt edilmemiş kalıntı değeri belirtmelidir.

TFRS 16 par. 88'e göre kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu dayanak varlıkları, söz konusu dayanak varlığın niteliğine göre finansal durum tablosunda sunar. Par. 95'e göre kiraya veren, faaliyet kiralaması konusu maddi duran varlıkları için TMS 16'daki açıklama

hükümlerini uygulayacaktır. Bunu yaparken, faaliyet kiralamasına konu varlık olan ve olmayan varlıklarını ayıracaktır. Ayrıca kiraya veren par. 96'ya göre faaliyet kiralaması konusu varlıkları için TMS 36, TMS 38, TMS 40 ve TMS 41'deki açıklama hükümlerini de uygulayacaktır.

Kiraya veren par. 97'e göre en az ilk beş yıl için yıllık bazda ve kalan yıllar için toplam tutar üzerinden iskonto edilmemiş kira ödemesi alacaklarını göstererek, kira alacaklarına ilişkin vade analizini açıklamalıdır.

4. TFRS 16 KİRALAMALAR STANDARDININ FİNANSAL TABLOLARA ETKİLERİ

TMS 17 hükümlerine göre faaliyet kiralamalarında kira giderlerini dönemsel olarak kayıtlarına alan ve faaliyet kiralamalarıyla ilgili açıklamalarını finansal tablo dipnotlarında sunan kiracılar TFRS 16'nın yürürlüğe girmesiyle kullanım hakkı varlıklarını ve yükümlülüklerini finansal tablolarında göstermek durumunda kalacaklardır. Böylece faaliyet kiralamasında yapan kiraya veren işletme açısından herhangi bir farklılık olmazken, kiracı açısından ise, bilanço dışında izlenen borçların bilanço içinde sunulacak olması, piyasalardaki artan risk hassasiyetine karşın bir iyileştirme ve/veya düzeltme olarak saptanabilir (Bas ve Demir, 2017: 170).

Değişliğin etkileri, işletmelerin yaptıkları faaliyet kiralamalarının büyüklüğü, buldukları sektörlerin özelliklerine göre değişmekle birlikte oldukça fazla olacaktır. Bu etkiler kiracıların özellikle finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu ve nakit akım tablosu üzerinde olacaktır. Bu işletmelerin finansal durum tablolarında sundukları varlık ve borçlarında artış; öz sermayelerinde azalış ortaya çıkacaktır. Kapsamlı gelir tablosunda ise kira giderlerinde azalış, amortisman ve faiz giderlerinde artış ve buna bağlı olarak faiz, amortisman ve vergi öncesi kârda, faaliyet kârında ve finansman giderlerinde artış olacaktır. Belirtilen etkileri çalışmamızda daha önce "2.2.2 Kiraya Veren Açısından Faaliyet Kiralaması" başlığında ele aldığımız örnek üzerinden incelediğimizde aşağıdaki sonuçlara ulaşabiliriz.

		Finansal Durum Tablosu			Kapsamlı Gelir Tablosu			
		Net Varlık Fazlası	Borç Fazlası	Özsermaye Farkı	Amortisman Gideri	Faiz Gideri	Kira Gideri	Net Kar
2018	TFRS 16	318.867	358.372	-39.505	79.717	59.788		-39.505
	TMS 17			0			100.000	
2019	TFRS 16	239.150	302.127	-62.977	79.717	53.756		-23.473
	TMS 17			0			110.000	
2020	TFRS 16	159.433	226.446	-67.013	79.717	45.319		-4.036
	TMS 17			0			121.000	
2021	TFRS 16	79.717	127.313	-47.596	79.717	33.967		19.416
	TMS 17			0			133,1	
2022	TFRS 16			0	79.717	19.097		47.596
	TMS 17			0			146.410	

Buna göre işletmenin 2018 yılı finansal tablolarında özsermaye ve net karı 39.505 TL daha az raporlanacaktır. 2019 yılında ise özsermayesi 62.977 TL ve net karı 23.473 TL daha az raporlanacaktır. İşletmenin özsermaye farkı ancak 2022 yılı sonunda varlığın tamamen itfa edilmesi ve borçların ödenmesiyle ortadan kalkacaktır. Net kar açısından bu durum 2021 yılında tersine dönecek ve 2021 yılında 19.416 TL ve 2022 yılında 47.596 TL daha fazla raporlanmış olacaktır.

Diğer taraftan sözü edilen kalemlerde meydana gelen değişiklikler işletmelerin kaldıraç oranlarını, öz sermaye oranlarını, net kâr marjlarını, öz sermayenin kârlılıklarını, faaliyet kârlarını, faiz karşılama oranlarını etkileyecektir. Bütün bu etkilerin yanında getirilen değişikliklerin kiracı işletmelerin varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun sunumunun sağlanmasına ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin arttırılmasına önemli etkilerinin olacağını söylemek mümkündür.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemizde kiralama işlemleri, Vergi Usul Kanunu ve ilgili Tebliğler, Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu, BDDK düzenlemeleri ile TFRS 16 Kiralamalar standardı ve BOBİ FRS kapsamında düzenlenmiştir. Faaliyet kiralaması konusunda Standartlar dışında düzenleme yoktur. Kiracılar açısından BOBİ FRS’de devam eden finansal kiralama ve faaliyet kiralaması ayrımı TFRS 16 Kiralamalar standardında ortadan kaldırılmıştır. Bu düzenlemenin kiracıların finansal tablo ve finansal oranlarında önemli değişikliklere neden olacağı düşünülmektedir.

TFRS 16 kapsamında kiracı kiralama başladığında bir kullanım hakkı varlığı ve bir kira yükümlülüğünü maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilecektir. Maliyet bedeline kira yükümlülüğünün ilk ölçüm tutarı, kiracının başlangıçta katlandığı tüm doğrudan maliyetler, kiralanan varlıkla ilgili kiracının gelecekte katlanacağı tahmini restorasyon maliyetleri dahil edilirken, kiraya veren tarafından sağlanan kiralama teşvikleri düşülür. BOBİ FRS’ye göre kiracı ölçümde kiralanan varlığın GUD’si ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı kullanacaktır. Kiracı kira yükümlülüğünü TFRS 16 ve BOBİ FRS’ye göre kiralamanın fiili başlangıç tarihinde ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçecektir. Kira ödemeleri kiralamadaki zımni faiz oranı kolaylıkla belirlenebiliyorsa bu oran; belirlenemiyorsa, kiracının alternatif borçlanma faiz oranı kullanılarak iskonto edilecektir.

Raporlama döneminde kiracı kiralama hakkı varlığını, kiralamayı yatırım amaçlı yaptıysa, TFRS 16 doğrultusunda TMS 40 hükümlerine göre GUD ile; yeniden değerlendirme yönteminin uygulandığı bir MDV sınıfıyla ilişkili ise TMS 16 doğrultusunda yeniden değerlendirme yöntemiyle ölçülebilir. Bunun dışındaki durumlarda birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmüş ve bu standarda göre kira yükümlülüğünün yeniden ölçümüne göre düzeltilmiş maliyeti üzerinden ölçülecektir. Raporlama döneminde kiralama hakkı varlığına TMS 16 hükümleri doğrultusunda varlığın yararlı ömrü veya kiralama süresinden kısa olanına göre amortisman ayrılacaktır. Ayrıca varlıkta değer düşüklüğü tespitini ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesini TMS 36 doğrultusunda yapacaktır. BOBİ FRS kullanan kiracı finansal kiralama konusu varlığa raporlama dönemlerinde, türüne göre, maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık ya da yatırım amaçlı gayrimenkul gibi varlığın ilgili olduğu bölümde bulunan değerlendirme hükümlerini uygulayacaktır. Finansal kiralama konusu varlığa gerekiyorsa amortisman veya itfa payı hesaplanacak ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü bölümü hükümlerini uygulanacaktır.

Kiracı TFRS 16 doğrultusunda, kiralamanın fiili başlangıç tarihinden sonra kira yükümlülüğünün defter değerini, kira yükümlülüğündeki faiz kadar arttırır ve yapılan kira ödemeleri kadar azaltır. Ayrıca tüm yeniden değerlendirmeleri ve kiralamada yapılan değişiklikleri ya da revize edilmiş özü itibarıyla sabit kira ödemelerini yansıtacak şekilde yeniden ölçer. BOBİ FRS’ye göre kira ödemeleri ilk kayıttan sonra finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresince dönemlere dağıtılır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştukları dönemde kâr/zarara aktarılır.

VUK mük. Md. 290/1’e göre ise kiracı tarafından finansal kiralama konusu varlık kullanım hakkı ve sözleşmeye ilişkin borç, kiralama konusu varlığın rayiç bedeli veya

sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. VUK mük. Md. 290/2'ye göre kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralama konusu varlık kullanım hakkı, yeniden değerlemeye ve amortismanla tâbi tutulur. Kiracı tarafından sözleşme doğrultusunda yapılan kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılır. Bu işlem, her dönemin sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılmalıdır.

VUK mükerrer md. 290/1'de finansal kiralama ile elde edilen varlığın bir hak olduğunu belirtmektedir. Bu itibarla varlığın maddi olmayan duran varlıklarda "260 Haklar" hesabında izlenmesi gerekir. Ancak TFRS 16 ve BOBİ FRS kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi duran varlıklarda ilgili kalemlerde raporlanması gerekmektedir.

TFRS 16 par. 24'e göre başlangıç maliyetleri varlığın maliyetine eklenirken, vergi mevzuatından bu konuda herhangi bir düzenleme olmadığında dönem giderleri arasında raporlanacaktır. TFRS 16 kapsamında kiralama konusu varlık kiracının aktifine alınacağından, amortisman varlığın ekonomik ömrü dikkate alınarak hesaplanacaktır.

TFRS 16 kapsamında kiraya veren, finansman gelirini kiralama süresi boyunca net kiralama yatırımına ilişkin sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtabilecek şekilde finansal tablolarına alarak kira süresince sistematik ve rasyonel şekilde kira ödemelerini anaparayı ve kazanılmamış finansman gelirini azaltarak brüt kiralama yatırımından düşecektir. Ayrıca net kiralama yatırımına TFRS 9'daki finansal tablo dışı bırakma ve değer düşüklüğü hükümlerini uygulayacak ve taahhüt edilmemiş tahmini kalıntı değeri düzenli olarak kontrol edecektir. Tahmini kalıntı değerde azalma olduğunda ise gelirin kiralama süresini revize ederek tahakkuk ettirilen tutarlardaki azalmaları doğrudan finansal tablolara yansıtabilecektir.

BOBİ FRS'ye göre kiraya veren finansal kiralama konusu varlığı finansal tablolarından çıkartarak, varlığın GUD'si ile başlangıç maliyetlerinin toplamı kadar alacak kaydeder. Varlığının GUD'si ile defter değeri arasındaki farkı kâr/zarara yansıtır. Alınan kira ödemelerini ilk kayda almadan sonra finansman gelirleri ve anapara geri ödemesi olarak ayrıştırır. Finansman gelirleri kalan alacak tutarına sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtabilecek şekilde kaydedilir. Şarta bağlı kira ödemeleri ise ortaya çıktıkları dönemin kâr/zararına aktarılır. Üretici veya satıcı niteliğindeki kiraya veren, finansal kiralamalarını normal satış işlemi şeklinde kayıtlarına alır. Kiralamanın başlangıcında kaydedeceği hasılatı varlığın GUD'si veya kira ödemelerinin piyasa faiz oranıyla indirgenmiş bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden hesaplar. Kiralama süresinin başlangıcında kayda alacağı satılan malın maliyeti tutarı ise varlığın defter değerinden garanti edilmemiş kalıntı değerin bugünkü değeri çıkarılarak bulunur. Satış hasılatı ile satışların maliyeti arasındaki fark, işletmenin normal bir satış işleminden elde edilen kâr/zarar olarak Brüt Kâr/Zarar içinde raporlanır.

VUK mük. Md. 290/1'e göre kiralayanın sözleşmeden doğan alacağı, kira süresince yapılacak kira ödemelerinin toplamı, kiralamaya konu varlık ise, bu varlığın net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile ölçülür. Varlığın net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması durumunda, varlık iz bedel ile ölçülür ve aradaki fark varlığın elden çıkarılmasında ortaya çıkan kazanç gibi işleme tâbi tutulur. Kiralayanın aktifleştirdiği alacak ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark, gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak değerlendirilir. Kiralayanın finansal kiralama konusu varlığın üretim veya alım satımını yapması durumunda, varlığın net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedel dikkate alınır. Rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki fark, normal bir satış işleminden elde edilen kâr/zarar olarak işleme tâbi tutulur.

TFRS 16'ya göre faaliyet kiralamasında kiraya veren elde ettiği kira ödemelerini doğrusal ya da farklı bir sistematik esasa göre finansal tablolarına alır ve amortisman dâhil

kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetleri gider olarak finansal tablolarına alır. Kiraya veren katlandığı başlangıç maliyetlerini dayanak varlığın defter değerine ekleyerek kiralama süresince kira geliriyle aynı yöntemi kullanıp gider olarak finansal tablolarında sunar. Amortisman tutarlarını TMS 16 ve TMS 38 hükümleri doğrultusunda hesaplar. Bu varlıklara ilişkin amortisman politikası kiraya verenin benzer varlıklarda uyguladığı politikalarla uyumlu olmalıdır. Faaliyet kiralamasına konu varlığın değer düşüklüğü testi ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi TMS 36 çerçevesinde yapılacaktır. Üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, finansal tablolarına faaliyet kiralamasına ilişkin herhangi bir satış kârı yansıtmayacaktır.

BOBİ FRS uygulayan ve varlığını geleneksel kiralama çerçevesinde kiraya veren yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gelir kaydederek kâr/zarara yansıtacaktır. Kiraya veren geleneksel kiralamanın başlangıç maliyetlerini ise kiralanan varlığın defter değerine ekleyerek kiralama süresi boyunca gider olarak kâr/zarara yansıtacaktır. Geleneksel kiralamaya konu varlığa dönem sonlarında, türüne göre, maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlık veya yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi, ilgili varlığın kapsamına girdiği bölümde yer alan ölçüm ve sunum hükümlerini uygulayacaktır. Bu kapsamda geleneksel kiralama konusu varlığına gerekiyorsa amortisman yada itfa payı hesaplayacak ve değer düşüklüğünün tespiti için varlıklarda değer düşüklüğü bölümü doğrultusunda işlem yapacaktır.

TFRS 16 Kiralamalar standardının yürürlüğe girmesiyle birlikte kiraya veren açısından devam eden finansal kiralama ve faaliyet kiralaması ayrımı kiracı açısından ortadan kalkacaktır. Bu değişikliğin kiracı işletmelerin varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun sunumunun sağlanmasına ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin arttırılmasına önemli etkileri olacaktır. Diğer taraftan kiracıların finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu ve nakit akım tablosunda önemli değişimler olacaktır. Aynı zamanda bu işletmelerin varlık ve borçlarında artış; öz sermayelerinde azalış; kira giderlerinde azalış, amortisman ve faiz giderlerinde artış ve buna bağlı olarak faiz, amortisman ve vergi öncesi kârda, faaliyet kârında ve finansman giderlerinde artış olacaktır. Belirtilen kalemlerde meydana gelen değişiklikler işletmelerin kaldıraç oranlarını, öz sermaye oranlarını, net kâr marjlarını, öz sermayenin kârlılıklarını, faaliyet kârlarını, faiz karşılama oranlarını etkileyecektir. Bu itibarla TFRS 16 ile getirilen düzenlemelerin özellikle finansal araçları Borsa İstanbul'da işlem gören işletmelerin finansal tabloları ve finansal oranlarında meydana getireceği etkilerin araştırılmasının yararlı olacağı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- Acar, M., Temiz, H., ve Aktaş, R., (2017), UMS 17 Kiralama İşlemleri Standardından UFRS 16'ya Geçişin Finansal Tablolar Üzerinde Etkisi: Borsa İstanbul Örneği, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(3); 592-623, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/360696>
- Aktaş, R., Karğın, S. Ve Arıcı, N. D. (2017). Yeni Kiralamalar Standardı UFRS 16'nın Getirdiği Yenilikler ve İşletmelerin Finansal Tablolarına ve Finansal Oranlarına Olası Etkilerinin Değerlendirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9/4, 858-881, https://isarder.org/2017/vol.9_issue.4_article45_full_text.pdf
- Bakanlar Kurulu. (2012). *6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu*.
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu. (2013). *Finansal Kiralama, Faktoring Ve Finansman Şirketlerinin Muhasebe Uygulamaları, Düzenleyecekleri Finansal Tabloları, Hesap Planı ve İzahnamesi*.

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu. (2017). *Bankaların Kullanacakları Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi*.
- Belir, B. Ve Köksal A.G. (2013). Finansal Kiralama İşlemlerinin TMS 17, Vergi Mevzuatı, BDDK Tebliği Açısından İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2(6), 150-171 150.
- Cengiz, S. (2017). Finansal Kiralama İşlemlerinin Mevzuat Boyutu ve Muhasebe Uygulamaları: TMS 17 ve VUK Kapsamında İncelenmesi, *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, 6(11), 43-56, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/325234>
- Demir, Z. Ve Bas, E. (2017). The Effect of Tas 17 “Leasing” Standard AND implementation of The New IFRS 16 “Leases” Standard on The Airline Companies. *Global Business Research Congress, May 24-25, İstanbul, Turkey*.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (1961). *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (1984). *3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu*
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (1992). *1 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2003). *11 No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2003). *319 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2003). *339 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2010). *399 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*.
- Gökgöz, A. (2019) TFRS 16 Kiralamalar Standardı Çerçevesinde Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(5), 318-332.
- Gönen, S., ve AKÇA, N. (2014). Finansal Kiralama İşlemlerinin TMS-17 Kiralama İşlemleri Standardı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Muhasebeleştirilmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 64, 71-94.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2018). *TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü*.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2018). *TMS 38 Maddi Olmaya Duran Varlıklar*.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2018). *TFRS 16 Kiralamalar*
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2018). *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar*.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2017). *TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2018). *Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı*.
http://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

- Kırloğlu, H., ve Öztaş, S. (2015). Türkiye’de Finansal Kiralama İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(2), 1-21.
- Serçemeli, M. ve ÖZTÜRK, M. (2016). Yeni Finansal Raporlama Standardı IFRS16 Kiralama İşlemleri’nin Getirdiği Düzenlemeler Üzerine Bir Değerlendirme. *Mali Çözüm*, Mayıs-Haziran, 31-48,
<https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/malicozum135?e=25078185/58370305>
- Şentürk, F. (2016). Türk Vergi Mevzuatı Kapsamında Faaliyet Kiralaması Yapan İşletmelerde Muhasebe Uygulamaları. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 1(8), 619-639.
- Yakut, M.E. (2016). Finansal Kiralama İşlemlerinin Türkiye Muhasebe Standardı 17 Kiralama İşlemleri ve Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 1(2), 95-122.