

TFRS YORUM 4

BİR ANLAŞMANIN KİRALAMA İŞLEMİ İÇERİP İÇERMEDİĞİNİN BELİRLENMESİ

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TFRS Yorum 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi” Yorumu 31/12/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15/06/2007 tarih ve 26553 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Yorum, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
 1. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
 2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 100 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Birinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibarıyla 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- İkinci değişiklik ise doğrudan TFRS Yorum 4 tarafından yapılmış olup 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- **Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TFRS Yorum 4’ün ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Sözü edilen Yorumu bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TFRS Yorum 4’ün bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden (www.kgk.gov.tr) ve ilgili resmi gazetelerden (rega.basbakanlik.gov.tr) ulaşabilirler.**

TFRS Yorum 4

Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi

İlgili Düzenlemeler

- TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- TMS 17 Kiralama İşlemleri
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları

Ön Bilgi

- 1 Bir işletme, kiralama işleminin hukuki şeklini taşımayan ancak bir ödeme veya ödeme planı karşılığında bir varlığın (örneğin, bir maddi duran varlıklardan bir kaleminin) kullanım hakkının devredildiği bir işlemi veya bir dizi ilgili işlemi içeren bir anlaşma yapabilir. Bir işletmenin (tedarikçi) bir varlığın bu tür bir kullanım hakkını, genellikle ilgili hizmetlerle birlikte başka bir işletmeye (satın alan) devredebildiği anlaşma örnekleri arasında aşağıdakiler yer alır:
 - Başka bir işletmeden hizmet alımı anlaşmaları (örneğin, bir işletmenin veri işleme fonksiyonlarına ilişkin başka bir işletmeden hizmet alımı).
 - Telekomünikasyon sektöründe şebeke kapasitesi tedarikçilerinin alıcılara kapasite hakları sağlamak üzere yaptıkları anlaşmalar.
 - Sözleşme konusu hizmetleri veya ürünleri teslim alıp almadıklarına bakılmaksızın, alıcıların belirtilen ödemeleri yapmak durumunda oldukları al- ya da -öde sözleşmeleri ve benzeri sözleşmeler (örneğin, bir tedarikçinin güç üreticisinin çıktısının tümünü almak üzere yapılan al- ya da -öde sözleşmesi) .
- 2 Bu Yorum, TMS 17'ye göre muhasebeleştirilmesi gereken söz konusu anlaşmaların kiralama işlemi olup olmadığının veya kiralama işlemi içerip içermediğinin belirlenmesini düzenler. Bu Yorum, söz konusu kiralama işleminin ilgili Standarda göre nasıl sınıflandırılacağına belirlenmesini düzenlemez.
- 3 Bazı anlaşmalarda, kiralama işlemine konu olan varlık daha büyük bir varlığın bir parçası niteliğindedir. Bu yorum, daha büyük bir varlığın parçası niteliğindeki bir varlığın TMS 17 uygulamasına esas olan varlık olup olmadığının nasıl belirleneceği hususunu düzenlemez. Ancak; uygulamaya esas olan varlığın TMS 16 veya TMS 38 kapsamında bir nitelik taşıdığı sözleşmeler bu Yorum kapsamındadır.

Kapsam

- 4 Bu Yorum, aşağıdaki anlaşmaları kapsamaz:
 - (a) TMS 17 kapsamı dışında bırakılan, kiralama işlemi olan veya kiralama işlemi içermeyen anlaşmalar.
 - (b) TFRS Yorum 12 kapsamındaki, kamudan özele imtiyazlı hizmet anlaşmaları.

Konu

- 5 Bu Yorum, aşağıdaki konuları düzenler:
 - (a) Bir anlaşmanın TMS 17'de tanımlanan bir kiralama işlemi olup olmadığının veya kiralama işlemi içerip içermediğinin nasıl belirleneceği.
 - (b) Bir anlaşmanın kiralama işlemi olup olmadığının veya kiralama işlemi içerip içermediğinin değerlendirilmesinin veya yeniden değerlendirilmesinin ne zaman yapılması gerektiği.
 - (c) Bir anlaşma kiralama işlemi ise veya kiralama işlemi içeriyorsa, kiralama işlemi için ödemelerin sözleşmedeki diğer unsurlar için yapılan ödemelerden nasıl ayrılması gerektiği.

Görüş Birliği

Bir anlaşmanın kiralama işlemi olup olmadığının veya kiralama işlemi kapsayıp kapsamadığının belirlenmesi

- 6 Bir anlaşmanın kiralama işlemi olup olmadığının veya kiralama işlemi içerip içermediğinin belirlenmesi, ilgili anlaşmanın özüne dayandırılacak olup;
- (a) Anlaşmanın gerçekleşmesinin özel bir varlığın veya varlıkların (ilgili varlık) kullanımına bağlı olup olmadığına ve
- (b) Anlaşmanın ilgili varlığın kullanım hakkını devredip devretmediğine yönelik olarak bir değerlendirmenin yapılmasını gerektirir.

Anlaşmanın gerçekleşmesinin özel bir varlığın kullanımına bağlı olması

- 7 Özel bir varlık bir anlaşmada açıkça belirtilmiş olmasına rağmen, eğer anlaşmanın gerçekleşmesi söz konusu özel varlığın kullanımına bağlı değilse, bu varlık kiralama işleminin konusu değildir. Örneğin, tedarikçi, belirtilen miktarlarda mal ve hizmetleri teslim etmek zorundaysa ve söz konusu mal ve hizmetleri anlaşmada belirtilmeyen diğer varlıkları kullanmak suretiyle sunma hakkına sahipse, anlaşmanın gerçekleşmesi belirtilen varlığın kullanımına bağlı değildir ve anlaşma kiralama işlemi içermez. İlgili varlığın uygun şekilde çalışmaması durumunda, aynı veya benzer varlıkların ikamesine izin veren veya ikamesini gerektiren bir garanti yükümlülüğü, kiralama işlemi engellemez. Buna ek olarak, tedarikçinin belirtilen bir tarihte veya belirtilen tarih sonrasında herhangi bir sebepten ötürü diğer varlıkları ikame etmesine izin veren veya ikame etmesini gerektiren bir sözleşme hükmü (koşullu veya tersi) ikame tarihinden önceki kiralama işlemi engellemez.
- 8 Örneğin tedarikçinin yükümlülüğü yerine getireceği sadece tek bir varlığa sahip olması veya tek bir varlığı kiralaması halinde ve tedarikçinin alternatif varlıklar kullanmak suretiyle yükümlülüğünü yerine getirmesinin ekonomik olarak uygun ve mümkün olmaması durumunda, bir varlığın zimnen belirtildiği kabul edilir.

Anlaşmanın varlığın kullanım hakkını devretmesi

- 9 Anlaşmanın alıcıya (kiracıya) ilgili varlığın kullanımının kontrol hakkını devretmesi halinde, ilgili anlaşma varlığın kullanım hakkını da devrediyordur. Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin karşılanması durumunda varlığın kullanımının kontrol hakkının devredildiği kabul edilir:
- (a) Satın alınan varlıktan elde edilen ürünün veya faydaların önemsiz sayılamayacak bir kısmını elde ederken veya kontrol ederken; varlığı kullanma veya belirlediği bir şekilde varlığı başkasına kullandırtma kapasitesine veya hakkına sahip olması.
- (b) Satın alınan varlığın ürününün veya faydaların önemsiz sayılamayacak bir kısmını elde ederken veya kontrol ederken; varlığa fiziki erişimi kontrol etme kapasitesine veya hakkına sahip olması.
- (c) Gerçeklerin ve koşulların, sözleşme süresince satın alan dışındaki bir ya da birden fazla tarafın varlık vasıtasıyla üretilen veya ortaya çıkarılan ürün veya faydaların önemsiz sayılamayacak bir kısmını almasının uzak bir ihtimal olduğunu ve satın alınan ürün için ödeyeceği fiyatın ne anlaşma kapsamında ürünün sabit birim fiyatı olduğunu ne de ürünün teslim tarihindeki cari piyasa fiyatına eşdeğer olduğunu göstermesi durumunda.

Bir anlaşmanın kiralama işlemi olup olmadığının veya kiralama işlemi içerip içermediğinin değerlendirilmesi veya yeniden değerlendirilmesi

- 10 Bir anlaşmanın kiralama işlemi içerip içermediğinin değerlendirilmesi anlaşma başladığında ki bu anlaşma tarihi ile tarafların anlaşma şartlarına bağlı olduklarını taahhüt ettikleri tarihten erken olanıdır, bütün gerçeklere ve koşullara dayalı olarak yapılır. Anlaşmanın başlangıcından sonra, anlaşmanın kiralama işlemi içerip içermediğinin yeniden değerlendirmesi sadece aşağıdaki koşullardan birinin varlığı durumunda yapılır:
- (a) Sadece anlaşmayı yenilemediği veya uzatmadığı sürece anlaşma koşullarındaki değişim.
- (b) Yenileme veya uzatma süresinin koşulları, TMS 17'nin 4 üncü Paragrafına uygun olarak, başlangıçta kiralama işleminin koşulları içinde yer almadığı sürece; anlaşmanın bütün taraflarının mutabık kaldığı bir yenileme opsiyonunun kullanılması veya bir süre uzatmasının yapılması. Asıl

anlaşmanın sona ermesinden önce, asıl anlaşmanın koşullarında değişiklik içermeyen bir yenileme veya uzatma; sadece yenileme veya uzatma dönemi bakımından 6–9 uncu Paragraflara göre değerlendirilir.

- (c) Anlaşmanın gerçekleşmesinin belirli bir varlığa bağlı olup olmadığının belirlenmesinde bir değişiklik olması.
 - (d) Varlıkta önemli bir değişikliğin olması, örneğin, maddi duran varlıklarda önemli bir fiziki değişimin olması durumunda.
- 11 Bir anlaşmanın yeniden değerlendirilmesi; sözleşmenin kalan süresi de dahil olmak üzere, yeniden değerlendirmenin yapıldığı tarihteki gerçeklere ve koşullara dayandırılır. Tahmindeki değişiklikler (örneğin, satın alana veya diğer potansiyel alıcılara teslim edilecek ürünün tahmini miktarı) yeniden değerlendirme yapılmasını gerektirmez. Bir anlaşma yeniden değerlendirilirse ve kiralama işlemi içerdiği belirlenirse (ya da kiralama işlemi içermediği belirlenirse);
- (a) 10 uncu Paragrafın (a), (c) veya (d) maddelerinde belirtilen durumlarda, yeniden değerlendirme yapılmasına neden olan koşullardaki değişimin ortaya çıktığı zamandan itibaren,
 - (b) 10 uncu Paragrafın (b) maddesinde belirtilen durumda, yenileme veya uzatma süresinin başlangıcından itibaren, kiralama muhasebesi uygulanır (veya uygulaması durdurulur).

Kiralama işlemleri için yapılacak ödemelerin diğer ödemelerden ayrılması

- 12 Eğer bir anlaşma kiralama işlemi içeriyorsa, anlaşmanın tarafları TMS 17'nin 2 nci Paragrafında belirtilen hükümlerden muaf olmadığı sürece; anlaşmanın kiralama unsuruna TMS 17 hükümlerini uygular. Buna göre, bir anlaşma kiralama işlemi içeriyorsa, TMS 17'nin 7-19 uncu Paragraflarına uygun olarak ilgili kiralama işlemi finansal kiralama veya faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. TMS 17 kapsamı dışında kalan diğer anlaşma unsurları, diğer Standartlara uygun olarak muhasebeleştirilir.
- 13 TMS 17 hükümlerini uygulamak amacıyla, ödemeler ile anlaşmanın gerektirdiği diğer bedellerin, anlaşmanın başlangıcında veya anlaşmanın yeniden değerlendirilmesinin yapıldığı zamanda; gerçeğe uygun nispi değerlerine dayalı olarak kira ödemeleri ve diğer unsurlara ilişkin ödemeler olarak ayrılması gerekir. TMS 17'nin 4 üncü Paragrafında tanımlanan asgari kira ödemeleri sadece kira ödemelerini içermektedir (örneğin, varlığın kullanım hakkı) ve anlaşmadaki diğer unsurlar için yapılan ödemeleri içermemektedir (örneğin, hizmetler ve girdi maliyetleri gibi).
- 14 Bazı durumlarda, kira ödemelerinin anlaşmadaki diğer unsurlara yapılan ödemelerden ayrılması için satın alanın bir tahmin tekniği kullanması gerekir. Örneğin, bir alıcı başka hiçbir unsuru içermeyen karşılaştırılabilir bir varlık için yapılan bir kiralama anlaşmasına atıfta bulunarak veya karşılaştırılabilir anlaşmalara atıfta bulunmak suretiyle sözleşmedeki diğer unsurların ödemelerini tahmin ederek ve sonra da bu ödemeleri anlaşma kapsamındaki toplam ödemelerden düşerek, kiralama ödemelerini tahmin edebilir.
- 15 Eğer bir alıcı, ödemelerin güvenilir bir şekilde ayrılmasının elverişsiz olduğu sonucuna varırsa;
- (a) Finansal kiralama durumunda; bir varlığı ve bir borcu, 7 nci ve 8 inci Paragraflarda kiralama konusu olarak belirlenmiş olan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit bir tutar üzerinden muhasebeleştirir. Bunu müteakiben, ödemeler yapıldıkça borçtan düşülür ve borç üzerindeki emsal finansal yükümlülük alıcının alternatif borçlanma faiz oranı¹ kullanılarak muhasebeleştirilir.
 - (b) Faaliyet kiralaması durumunda; TMS 17'de belirtilen açıklama hükümlerine uymak amacıyla anlaşma kapsamındaki bütün ödemeleri kira ödemesi olarak yapar; ancak
 - (i) Bu ödemeleri, kiralama konusu olmayan unsurlar için yapılan ödemeleri kapsamayan diğer anlaşmaların asgari kiralama ödemelerinden ayrı açıklar,

¹ TMS 17'deki 'gerçeğe uygun değer' terimi, TFRS 13'teki gerçeğe uygun değer tanımından kullanım açısından bazı farklılıklar gösterir. Bu yüzden işletme TMS 17'yi uygularken, gerçeğe uygun değeri TFRS 13'e göre değil TMS 17 uyarınca göre ölçer.

(ii) Açıklanan ödemelerin aynı zamanda anlaşmadaki kiralama konusu olmayan unsurları da kapsadığını belirtir.

16 “-”

16A “-”

Geçiş

17 TMS 8, bir işletmenin bir Yorumu ilk defa uygulamasından kaynaklanan muhasebe politikalarındaki bir değişimi nasıl uygulayacağını düzenler. Bir işletme, bu Yorumu ilk defa uygularken söz konusu hükümlere uymak zorunda değildir. Eğer bir işletme bu istisnadan yararlanırsa, bu Yorumun 6–9 uncu Paragraflarını TMS/IFRS’ye göre karşılaştırmalı bilgilerin sunulduğu en erken dönemin başlangıcında var olan anlaşmalara o dönemin başlangıcındaki gerçekler ve koşullara dayalı olarak uygular.