

# TMS 17

## KİRALAMA İŞLEMLERİ

### GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 24/02/2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
  1. 15/7/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 54 sıra no’lu,
  2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
  3. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 84 sıra no’lu,
  4. 29/07/2009 tarih ve 27303 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 156 sıra no’lu,
  5. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5 sıra no’lu,
  6. 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 33 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- İkinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 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.
- Birinci, üçüncü ve dördüncü değişiklikler ise doğrudan TMS 17 tarafından yapılmış olup, birinci değişiklik 31/12/2006, ikinci değişiklik 31/12/2007, üçüncü değişiklik ise 31/12/2009 tarihlerinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Beşinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 13 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Altıncı değişiklik doğrudan TMS 17 tarafından yapılmış olup, 31/12/2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- **Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TMS 17’nin ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS 17’nin bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)) ve ilgili resmi gazetelerden ([rega.basbakanlik.gov.tr](http://rega.basbakanlik.gov.tr)) ulaşabilirler.**

## Türkiye Muhasebe Standardı 17 (TMS 17) Kiralama İşlemleri

### Amaç

---

1. Bu Standardın amacı; gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir.

### Kapsam

---

2. Bu Standart, aşağıda yer alanlar hariç olmak üzere her çeşit kiralama işleminin muhasebeleştirilmesinde kullanılır:
  - (a) Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemleri ve
  - (b) Sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazıları, patentler ve telif hakları gibi hak ve ürünlerin lisans anlaşmaları.Ancak, bu Standart aşağıda yer alan varlıkların ölçülmesinde kullanılmaz:
  - (a) Kiracıları tarafından yatırım amaçlı olarak elde tutulan gayrimenkuller (bakınız: TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller);
  - (b) Kiraya verenlerin faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verdikleri yatırım amaçlı gayrimenkuller (bakınız: TMS 40);
  - (c) Kiracıları tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde tutulan TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler* Standardı kapsamındaki canlı varlıklar veya
  - (d) Kiraya verenleri tarafından faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verilen TMS 41 kapsamındaki canlı varlıklar.
3. Bu standart, kiralama sözleşmesine konu varlıkların kullanımı ve bakımıyla ilgili önemli hizmetlerin kiraya verenden talep edilebildiği sözleşmeler de dahil olmak üzere, bu varlıkların kullanım hakkının kiracıya aktarıldığı sözleşmelere uygulanır. Bu Standart, sözleşme taraflarından birinin diğerine sözleşme konusu varlığın kullanım hakkını aktarmadığı hizmet sözleşmelerine uygulanmaz.

### Tanımlar

---

4. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

**Kiralama:** Kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir zaman süresince kiracıya devrettiği sözleşmedir.

**Finansal kiralama:** Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşmedir. Sözleşme süresi sonunda, mülkiyet devredilebilir veya devredilmeyebilir.

**Faaliyet kiralaması:** Finansal kiralama dışındaki kiralamadır.

**İptal edilemeyen kiralama:** Yalnızca aşağıdaki koşullardan herhangi birinin gerçekleşmesi durumunda iptal edilebilen kiralamalar, iptal edilemeyen kiralamadır:

- (a) Meydana gelme olasılığı oldukça düşük bir koşulun gerçekleşmiş olması;
- (b) Kiraya verenin rızasının bulunması;
- (c) Kiracının kiralama konusu varlıkla aynı veya eşit türden bir varlığı aynı kiraya verenden kiralaması veya

(d) Sözleşmenin başlangıcı itibariyle; sözleşmenin iptali için ilgili sözleşmenin iptalini caydıracak miktarda ek bir ödemenin yapılmasının gerekmesi.

**Kiralama sözleşmesinin başlangıcı:** Sözleşme tarihinden veya tarafların kiralamanın temel koşullarına ilişkin taahhütte buldukları tarihten erken olanıdır. Bu tarih itibariyle:

- (a) Kiralama işlemleri faaliyet kiralaması veya finansal kiralama olarak sınıflandırılır ve
- (b) İşlemin finansal kiralama olarak sınıflandırılması durumunda, kiralama süresinin başlangıcında muhasebeleştirilmesi gereken tutarlar belirlenir.

**Kiralama süresinin başlangıcı:** Kiracının kiralamış olduğu varlığı kullanma hakkını kazandığı tarihtir. Söz konusu tarih, kiralama sözleşmesinin ilk kez muhasebeleştirildiği tarihi ifade eder (örneğin, kiralama işleminden kaynaklanan varlık, borç, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi).

**Kiralama süresi:** Sözleşmede belirtilen iptal edilemeyen kiralama süresidir. Ancak, kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiracıya sözleşmede belirtilen sürenin bitiminde bedelli veya bedelsiz olarak süre uzatımı hakkı tanınmış ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiracının bu hakkı kullanacağı neredeyse kesin ise, bu ilave süre de kiralama süresi içinde değerlendirilir.

**Asgari kira ödemeleri:** Kiracının kiralama süresince aşağıdakilerle birlikte; koşullu kira, hizmet maliyetleri ile vergiler gibi kiraya veren tarafından ödenen ve kiraya verene tazmin edilenler hariç, ödemek zorunda olduğu veya ödemesi gerekebilecek tutarları ifade eder:

- (a) Kiracı açısından, kiracının kendisi veya kiracı ile ilişkili diğer bir tarafça garanti edilen tutarlar; veya
- (b) Kiraya veren açısından, kendisine aşağıda yer alanlar tarafından garanti edilmiş kalıntı değer:
  - (i) Kiracı;
  - (ii) Kiracıyla ilişkili diğer bir taraf veya
  - (iii) Garanti altındaki yükümlülükleri karşılamaya yetecek finansal güce sahip olan ve kiraya verenle herhangi bir ilişkisi bulunmayan üçüncü bir taraf.

Ancak, kiracının ilgili varlığı opsiyonun kullanılabilir olduğu tarihteki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde düşük olması beklenen bir fiyattan satın alma opsiyonu bulunması durumunda; ilgili opsiyon kiracı tarafından kullanılacağından, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle asgari kira ödemeleri, söz konusu satın alma opsiyonunun beklenen kullanılma tarihine kadar kiralama süresi boyunca yapılacak asgari ödemeleri ve ilgili opsiyonun kullanımına ilişkin diğer ödemeleri içerir.

**Gerçeğe uygun değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

#### **Yararlı ekonomik ömür:**

- (a) Bir varlığın bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ekonomik olarak kullanılacağı tahmin edilen süreyi veya
- (b) Bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

**Yararlı ömür:** Kiralama süresinin başlangıcından itibaren ve kiralama süresiyle sınırlı olmaksızın, bir varlığın işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen tahmini süredir.

#### **Kiralama konusu varlığın garanti edilmiş kalıntı değeri:**

---

- (a) Kiracı açısından, kalıntı değerinin kiracı veya kiracıyla ilişkili taraflarca garanti edilmiş kısmını (garanti edilmiş tutarın herhangi bir durumda ödenebilecek azami tutarını) ve
- (b) Kiraya veren açısından, kalıntı değerinin, kiracı tarafından ya da kiraya verenle ilişkili olmayan ve garanti kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirebilecek finansal güce sahip üçüncü bir şahıs tarafından garanti edilmiş kısmını ifade eder.

**Garanti edilmemiş kalıntı değer:** Kiralanan varlığın kalıntı değerinin kiraya verene ödenmesi garanti edilmemiş veya yalnızca kiraya verenle ilişkili taraflarca garanti edilmiş kısmıdır.

**Başlangıç doğrudan (direkt) maliyetleri:** Kiraya verenin üretici veya satıcı olduğu kiralamalarda bunlar tarafından yüklenenler hariç olmak üzere, kiralama sözleşmesinin müzakere ve tanzim edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir.

**Brüt kiralama yatırımı:**

- (a) Kiraya veren tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde edilmesi mümkün asgari kira ödemeleri ve
- (b) Kiraya verene ait olacak garanti edilmemiş kalıntı değerinin toplamıdır.

**Net kiralama yatırımı:** Brüt kiralama yatırımının, kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranında iskonto edilen kısmıdır.

**Kazanılmamış finansman geliri:**

- (a) Brüt kiralama yatırımı ile
- (b) Net kiralama yatırımı arasındaki farktır.

**Kiralama sözleşmesi zımni faiz oranı:** Kiralama sözleşmesi başlangıcında, (a) asgari kira ödemeleri ve (b) garanti edilmemiş kalıntı değerinin bugünkü değeri toplamını, (i) kiralama konusu varlığın gerçeğe uygun değeri ile (ii) kiraya verene ait her çeşit başlangıç doğrudan maliyetinin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.

**Kiracının alternatif borçlanma faiz oranı:** Benzer bir kiralama işleminde kiracının ödemek zorunda olduğu faiz oranını; böyle bir oran belirlenememesi durumunda, kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiralama konusu varlığın satın alınması için borçlanılması gereken tutara ilişkin olarak benzer vade ve teminatlar çerçevesinde kiracı tarafından katlanması gereken faiz oranını ifade eder.

**Koşullu kira:** Kira ödemelerinin tutar olarak sabitlenmemiş ve kiralanan varlığı elde bulundurma süresi dışındaki nedenlerle değişen kısmıdır (örneğin; gelecekteki satışların yüzdesi, varlığın gelecekteki kullanım miktarı, gelecekteki fiyat endeksleri, gelecekteki piyasa faiz hadleri gibi).

5. Bir kiralama sözleşmesi veya taahhüt, kiralama sözleşmesinin başlangıcı ile kiralama süresinin başlangıcı arasındaki dönemde, kiralanan varlığın inşa veya satın alma maliyetlerinde ya da genel fiyat düzeyi gibi diğer her türlü maliyet veya değer ölçülerinde veya kiraya verenin finansman maliyetindeki değişikliklere göre ilgili kira ödemelerinin düzeltilmesi koşulunu içerebilir. Söz konusu durumda, bu Standardın uygulanması açısından, ilgili değişikliklerin kiralama sözleşmesinin başlangıcında oluştuğu kabul edilir.
6. Kiralama tanımı, kararlaştırılan koşulların gerçekleştirilmesi durumunda kiracıya, kiraladığı varlığın mülkiyetini elde etme opsiyonu veren kira sözleşmelerini de içerir. Söz konusu sözleşmeler bazen, mülkiyeti iktisap sonucunu doğuran kiralama sözleşmeleri olarak da bilinir.
- 6A. TMS 17’de gerçeğe uygun değer terimi bazı yönleriyle, “IFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” Standardında tanımlanandan farklı şekilde kullanılmıştır. Bu nedenle işletme, TMS 17’yi uygularken gerçeğe uygun değeri IFRS 13’e göre değil; TMS 17’ye göre ölçer.

## **Kiralama işlemlerinin sınıflandırılması**

---

7. Bu Standartta yer alan kiralama işlemleri, kiralanan varlığın mülkiyetine ilişkin risk ve yararların kiraya verende ya da kiracıda bulunma derecesine göre sınıflandırılır. Sözü edilen riskler, atıl kapasiteden veya teknolojik eskimelerden kaynaklanan zarar olasılıklarını ve değişen ekonomik koşullar nedeniyle getirilerde oluşabilecek değişiklikleri kapsar. Yararlar ise, varlığın yararlı ekonomik ömrü içerisinde kârlı bir şekilde işletilmesi ve değerinde artış meydana gelmesi sonucunda gelir elde edilmesinin beklenmesi ya da kalıntı değerinin nakde çevrilmesinin beklenmesi şeklinde olabilir.
8. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

9. Kiraya veren ve kiracı arasındaki işlem taraflar arasında düzenlenmiş bir kiralama sözleşmesine dayandığından, tutarlı tanımlar kullanılması gerekir. Söz konusu tanımların kiraya veren ve kiracının birbirinden farklı koşullarına uygulanması, aynı kiralama sözleşmesinin taraflarca farklı biçimde sınıflandırılmasıyla sonuçlanabilir. Örneğin; kiraya verenin kiracıyla ilişkili olmayan bir tarafın garanti etmiş olduğu kalıntı değerden kazanç sağlamasında bu türden bir durum söz konusu olabilir.
10. Bir kiralamanın finansal kiralama mı yoksa faaliyet kiralaması mı olduğunun tespitinde, sözleşmenin şeklinden ziyade işlemin özü esas alınır<sup>1</sup>. 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.
11. Aşağıda yer alan kriterlerin birlikte veya tek başlarına var oldukları durumlar, yine ilgili kiralama işleminin finansal kiralama olarak nitelendirilmesi sonucunu doğurur:
- (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.
12. Yukarıda yer alan 10 uncu ve 11 inci Paragraflarda bulunan örnek ve göstergeler her zaman ikna edici sonuçlar vermez. Kiralanan varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararların kiralama sözleşmesi aracılığıyla kiracıya devrinin mümkün olmadığı diğer bazı unsurlardan kesin olarak anlaşılıyorsa, söz konusu kiralama faaliyet kiralaması olarak sınıflanır. Örneğin, bu tür bir durum, kiralama süresi sonunda varlığın gerçeğe uygun değerine eşit değişken bir ödeme içeren ya da koşullu kira ödemeleri bulunan ve sonucunda kiracının varlıkla ilgili bütün risk ve getirilere sahip olmadığı kiralamalarda söz konusu olabilir.
13. Kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiralama işleminin sınıflandırması yapılır. Kiraya veren ve kiracının, kiralama işlemini yenilemek yerine, 7-12 numaralı Paragraflarda yer verilen kriterlere göre ilgili kiralamayı kiralama sözleşmesinin başlangıcında farklı bir kiralama sınıfına sokacak bir biçimde, kiralama süresinin herhangi bir aşamasında kiralama koşullarının değiştirilmesine karar vermeleri durumunda, yenilenen sözleşme geriye kalan dönem için yeni bir sözleşme olarak kabul edilir. Ancak, tahminlerdeki değişiklikler (örneğin, kiralanan varlığın yararlı ekonomik ömrü veya kalıntı değerine ilişkin tahminlerdeki değişiklikler gibi) veya koşullardaki değişiklikler (örneğin, kiracının temerrüde düşmesi gibi), muhasebe tekniği açısından, mevcut bir kiralamanın farklı bir sınıfa dahil edilmesini gerektirmez.
14. “-”
15. “-”
- 15A. Arazi ve bina unsurunu birlikte içeren kiralama işlemlerinde, söz konusu unsurların finansal kiralama sınıfına mı yoksa faaliyet kiralaması sınıfına mı dahil olduğu, 7-13 üncü Paragraflar uygulanmak

<sup>1</sup> Bakınız: TMS Yorum 27 “Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi”

suretiyle her bir unsur için ayrı ayrı belirlenir. Arazinin sınırsız bir yararlı ekonomik ömre sahip olması, bu unsurun finansal kiralama mı yoksa faaliyet kiralaması mı olduğunun tespiti sırasında göz önünde bulundurulması gereken önemli bir husustur.

16. Arazi ve bina kiralama işlemlerinin sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi amacıyla, gereken durumlarda, asgari kira ödemeleri (peşin ödenenler dahil), bu varlıkların kira hisselerinin kiralama sözleşmesinin başlangıcındaki gerçeğe uygun değerleriyle orantılı olarak arazi ve bina arasında dağıtılır. Kira ödemelerinin sözü edilen iki varlık arasında güvenilir bir biçimde dağıtılamaması durumunda, kiralamanın tamamının faaliyet kiralaması olarak nitelendirildiği, her iki varlığın da faaliyet kiralamasıyla edinildiğinin açık olduğu durumlar hariç, kiralamanın tamamı finansal kiralama kabul edilir.
17. Arazi ve binanın birlikte kiralamaya konu edildiği ve arazi için 20 nci Paragraf uyarınca ilk başta muhasebeleştirilecek tutarın önemsiz olduğu durumlarda, arazi ve bina, kira sınıflandırması açısından tek bir birim olarak dikkate alınır ve 7-13 numaralı Paragraflara uyumlu bir şekilde finansal kiralama ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Böyle bir durumda binanın yararlı ekonomik ömrü, kiralama konusu varlığın tamamının yararlı ekonomik ömrü olarak dikkate alınır.
18. Kiracının hem arazi hem de bina üzerindeki tasarrufunun TMS 40 Standardına göre yatırım amaçlı olarak sınıflandırılması ve gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması durumunda, kiralamanın arazi ve bina kısımlarının ayrı ayrı değerlendirilmesine gerek yoktur. Ancak, aksi halde bina ve araziden birinin ya da her ikisinin sınıfının belirlenememesi durumunda, sözü edilen değerlendirmeye ilişkin ayrıntılı hesaplamaların yapılması gerekir.
19. Kiracının TMS 40'a uygun olarak, faaliyet kiralamasına konu olan mülke ilişkin hakkını yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırması mümkündür. Böyle bir durumda, ilgili mülke ilişkin hak, finansal kiralama olduğu şekilde muhasebeleştirilir ve buna ek olarak, muhasebeleştirilen söz konusu varlık için gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılır. Daha sonra gerçekleşecek bir olayın, kiracının mülke ilişkin hakkının niteliğinde bir değişiklik yaratması ve bu nedenle varlığın yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflanması imkanı kalmamış olsa dahi kiracı, ilgili kiralamayı finansal kiralama olarak dikkate almayı sürdürür. Sözü edilen husus aşağıda yer alan örnek durumlarda söz konusu olacaktır:
  - (a) Kiracının, kiralama konusu varlığı, değişim tarihinde oluşan gerçeğe uygun değerine eşit tahmini bir maliyet karşılığında almak üzere kullanmakta olması.
  - (b) Kiracının, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararları, kendisiyle ilgisi olmayan üçüncü bir kişiye devreden alt bir kiralama işleminde bulunması. Bu türden alt kiralama işlemleri, ilgili üçüncü kişi tarafından faaliyet kiralaması olarak dikkate alınabilecek olmasına rağmen, kiracı tarafından finansal kiralama işlemi çerçevesinde üçüncü kişiye yapılan bir kiralama olarak dikkate alınır.

## **Kiralama sözleşmesinin kiracının finansal tablolarında gösterilmesi**

### **Finansal kiralamalar**

#### **İlk muhasebeleştirme**

20. Kiralama süresinin başlangıcında, kiracılar, finansal kiralama işlemini, kiralama sözleşmesinin başı itibarıyla tespit edilmiş, gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden bilançolarında varlık ve borç olarak muhasebeleştirir. Asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı; tespit edilebiliyorsa kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranı, bunun tespit edilememesi durumunda ise, kiracının ek borçlanma faiz oranıdır. Kiracının her çeşit başlangıç doğrudan maliyetleri, varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.
21. Kiralama işlemleri ve diğer olaylar, işlemlerin hukuki şekillerinin yanı sıra, esasları ve ekonomik özlerine de uygun bir biçimde muhasebeleştirilir ve sunulur. Bir kiralama sözleşmesinin hukuki şekline göre kiracı, kiralama konusu varlığın mülkiyetini hukuken iktisap etmeyecek olabilmesine rağmen, finansal kiralama işlemi söz konusu olduğunda, anılan işlemin esası ve ekonomik özü; kiracının, kiralama konusu varlığın kiralama sözleşmesinin başındaki gerçeğe uygun değeri ve buna ilişkin diğer finansal yükümlülüklerle yaklaşan tutarda bir borç yükümlülüğü karşılığında, kiralanan

varlığı yararlı ekonomik ömrünün büyük bir bölümünde kullanımından kaynaklanan ekonomik yarar elde etmesidir.

22. Bu tür kiralama işlemlerinin kiracının finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) gösterilmemesi durumunda, ilgili işletmenin ekonomik kaynak ve yükümlülükleri olduğundan az gösterilmiş, dolayısıyla anılan işletmenin finansal oranlarında bozulma meydana gelmiş olur. Bu nedenle, finansal kiralama işlemlerinin kiracının finansal durum tablosuna (*bilançosuna*), hem varlık hem de gelecek kira tutarlarının ödenme yükümlülüğü şeklinde yansıtılması gerekir. Kiralama süresinin başlangıcında, kiralama konusu varlık ve gelecekteki kira bedelleri, kiracının ilgili varlığa ilişkin olarak yaptığı ve aktifleştirilmesi gereken başlangıç doğrudan maliyetleri hariç olmak üzere, kiracının finansal durum tablosunun (*bilançosunun*) varlık ve borç kısmına eşit tutarda kaydedilir.
23. Kiralanan varlıklara ilişkin borçların, kiralanan varlığın bedelinden bir indirim şeklinde gösterilmeleri doğru değildir. Borçların finansal durum tablosunda (*bilançoda*) gösterilmesi açısından kısa ve uzun vadeli olanlar arasında bir ayırım yapılmış olması durumunda, aynı ayırımın kiralama işlemine ilişkin borçlar için de yapılması gerekir.
24. Başlangıç doğrudan maliyetleri genellikle kiralama anlaşmalarının görüşülmesi ve güvence altına alınması gibi belirli kiralama faaliyetlerine bağlı olarak oluşur. Kiracının, doğrudan finansal kiralama işlemine atfedilebilen faaliyetlerine ilişkin maliyetler, varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.

### **Sonraki ölçümler**

25. Asgari kira ödemeleri; finansman giderleri ve mevcut yükümlülüklerdeki azalma (*borç anapara ödemesi*) olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri, kalan borç tutarlarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Koşullu kiralar, oluştukları dönemde gider olarak dikkate alınır.
26. Uygulamada kiracı, finansman giderlerinin kira süresine dağıtılması işlemi hesaplamayı kolaylaştırmak amacıyla bazı tahmin yöntemleri kullanabilir.
27. Finansal kiralama işlemi, her bir hesap dönemi itibariyle ilgili finansman giderlerinin dikkate alınması yanında, amortisman tabi varlıklara ilişkin amortisman giderlerini de ortaya çıkarır. Kiralama işlemine konu edilen amortisman tabi varlıkların amortismanı, işletme mülkiyetinde yer alan amortisman tabi varlıklarla uyumlu olmalı ve muhasebeleştirilecek amortisman tutarı, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standartlarına uygun olarak hesaplanmalıdır. 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 itibariyle tamamen itfa edilir.
28. Kiralanan varlığın amortisman tabi tutarı, kiracının mülkiyetinde yer alan amortisman tabi varlıklar için uygulamış olduğu amortisman yöntemiyle uyumlu bir şekilde, ilgili varlığın öngörülen kullanım dönemi boyunca her bir hesap dönemine sistematik olarak dağıtılır. Söz konusu varlığın kiralama süresi sonunda kiracı tarafından satın alınacağına kesine yakın olduğu durumlarda, varlığın tahmini kullanım süresi ilgili varlığın yararlı ömrü olup, satın alma işleminin kesine yakın olmaması durumunda ilgili varlık kiralama süresi ile yararlı ömründen kısa olanı itibariyle itfa edilir.
29. Kiralama konusu varlığın amortisman gideri ve herhangi bir dönem finansman giderlerinin toplamı ile yine aynı dönem ilgili varlığa ilişkin olarak yapılması gereken kira ödemeleri genelde birbirlerinden farklı olduğundan, ödenmesi gereken kira bedellerinin gider olarak muhasebeleştirilmesi uygun olmaz. Aynı şekilde, ilgili varlık ve buna ilişkin borcun kiralama süresinin başlangıcından sonra birbirlerine eşit olma ihtimalleri de düşüktür.
30. Bir işletme, kiralanan varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespiti için “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardını uygular.

### **Açıklamalar**

31. Kiracılar, “TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar” Standardının gereklerini yerine getirmelerinin yanı sıra, finansal kiralama işlemine ilişkin olarak aşağıda yer alan açıklamaları da yaparlar:
  - (a) Kiralama konusu her bir varlık için raporlama dönemi sonundaki net defter değeri.

- (b) Gelecekteki asgari kira ödemelerinin raporlama dönemi sonu itibariyle toplamları ile bugünkü değerlerinin birbirleriyle mutabakatı. Buna ek olarak, gelecekteki asgari kira ödemelerinin raporlama dönemi sonundaki toplamları ile bugünkü değerlerinin aşağıda yer alan her bir dönem itibariyle değeri:
- (i) Bir yıldan az;
  - (ii) Bir yıldan fazla ve beş yıldan az;
  - (iii) Beş yıldan fazla.
- (c) Dönem içerisinde gider olarak muhasebeleştirilen koşullu kira tutarları.
- (d) Raporlama dönemi sonu itibariyle, iptal edilemeyen kiralama şeklinde yapılan alt kiralamalarla ilgili olarak elde edilmesi beklenen asgari kira ödemelerinin toplamı.
- (e) Kiracının, aşağıda bulunanları içeren ancak bunlarla sınırlı olmayan, önemli kiralama işlemlerine ilişkin genel nitelikler:
- (i) Koşullu kira ödemelerinin belirlenme esası,
  - (ii) Yenileme veya satın alma opsiyonları ile fiyat ayarlama (eskalasyon) hükümlerinin mevcudiyeti ve koşulları ile
  - (iii) Temettü ödemeleri, ek borçlanma ve yeni kiralamalar gibi konularda kira anlaşmalarında yer alan sınırlamalar.
32. Ayrıca, TMS 16, TMS 36, TMS 38, TMS 40 ve TMS 41’de açıklamalara ilişkin olarak yer alan esaslar, kiracılar açısından finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiralanan varlıklar için de geçerlidir.

#### **Faaliyet kiralaması**

33. Faaliyet kiralamasında, başka bir sistematik yaklaşım kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, yapılan kira ödemeleri doğrusal (eşit) olarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir<sup>2</sup>.
34. Faaliyet kiralamasında, yapılan kira ödemeleri, ödemeler bu yönteme dayandırılmasa dahi başka bir sistematik yaklaşım kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, doğrusal amortisman yöntemi çerçevesinde gider olarak muhasebeleştirilir.

#### **Açıklamalar**

35. Kiracılar, TFRS 7’ye uymalarının yanı sıra, faaliyet kiralaması işlemine ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları da yapar:
- (a) İptal edilemeyen faaliyet kiralaması çerçevesinde aşağıda yer alan her bir dönem itibariyle ödenecek asgari kira ödemelerinin toplamı:
- (i) Bir yıldan az;
  - (ii) Bir yıldan fazla ve beş yıldan az;
  - (iii) Beş yıldan fazla.
- (b) Raporlama dönemi sonu itibariyle, iptal edilemeyen kiralama şeklinde yapılan alt kiralamalarla ilgili olarak elde edilmesi beklenen asgari kira tutarlarının toplamı.
- (c) Dönem içerisinde asgari kira ödemeleri, koşullu kiralar ve alt kira ödemeleri şeklinde ayrı ayrı gider olarak muhasebeleştirilen ilk kiralamaya ilişkin ödemeler ve alt kiralamaya ilişkin ödemeleri.
- (d) Kiracının, aşağıda bulunanları içeren ancak bunlarla sınırlı kalmayan, önemli kiralama işlemlerinin genel bir tanımı:
- (i) Koşullu kira ödemelerinin belirlenme esası,
  - (ii) Yenileme veya satın alma opsiyonları ile fiyat ayarlama (eskalasyon) hükümlerinin mevcudiyeti ve koşulları ile,

<sup>2</sup> Bakınız “ TMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları – Teşvikler”



- (iii) Temettü ödemeleri, ilave borçlanma ve yeni kiralama gibi konularda kira anlaşmalarında yer alan sınırlamalar.

## **Kiralama sözleşmesinin kiraya verenin finansal tablolarında gösterilmesi**

### **Finansal kiralama**

#### **İlk muhasebeleştirme**

36. Kiraya verenler, finansal kiralamaya konu edilmiş varlıkları finansal durum tablolarına (*bilançolarına*) yansıtırlar ve net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak olarak gösterirler.
37. Finansal kiralamada, bir varlığa hukuken sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararları kiraya veren tarafından devredildiğinden, kiraya verenin alacaklı olduğu kira ödemeleri, kendisinin yapmış olduğu yatırım ve diğer hizmetlerini karşılamak ve kendisine bir fayda sağlamak amacıyla, yatırmış olduğu anaparanın geri dönüşü ve finansman geliri şeklinde dikkate alınır.
38. Başlangıç doğrudan maliyetleri, genelde kiraya verenler tarafından üstlenilmekte olup, komisyonlar, hukuki masraflar ve dahili maliyetler gibi kiralama sözleşmesinin müzakeresi ve tanzimine bağlı olarak ortaya çıkan ve bunlara doğrudan atfedilebilen maliyetleri içerir. Satış ve pazarlama işlemlerinden kaynaklananlar gibi genel giderleri içermez. Kiraya verenin üretici ve satıcı olmadığı finansal kiralama işlemlerinde başlangıç doğrudan maliyetleri, finansal kiralama gelirlerinin başlangıç hesaplamalarına dahil edilir ve kiralama süresi boyunca gelir kaydedilecek tutarlardan düşülür. Kiralama işleminde yer alan faiz oranı, başlangıç doğrudan maliyetlerini ayrı ayrı dikkate almaya gerek kalmaksızın, finansal kiralama gelirlerine bunları doğrudan dahil edecek şekilde tespit edilir. Üretici ve satıcı konumundaki kiraya verenler tarafından kiralamanın müzakeresi ve düzenlenmesi ile bağlantılı olarak katlanılan maliyetler, başlangıç doğrudan maliyetlerinin tanımına girmez. Bunun sonucunda, söz konusu maliyetler kiralamaya ilişkin net yatırım tutarının tespitinde dikkate alınmaz ve finansal kiralama işleminde, normal olarak, kiralama süresinin başlangıcında oluşacak satış kazancının muhasebeleştirilmesi sırasında gider olarak dikkate alınır.

#### **Sonraki ölçümler**

39. Finansman geliri, kiraya verenin finansal kiralama konusu varlığa ilişkin net yatırımındaki sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre muhasebeleştirilir.
40. Kiraya veren, finansman gelirini kiralama süresine sistematik ve rasyonel bir biçimde dağıtmayı hedefler. Söz konusu gelir dağıtım işlemi, kiraya verenin finansal kiralamaya ilişkin net yatırımına ilişkin sabit dönemsel bir getiriyi yansıtacak bir esasa dayanır. Hizmetlere ilişkin maliyetler hariç olmak üzere, herhangi bir döneme ilişkin kira ödemeleri, anaparayı ve kazanılmamış finansman gelirini azaltmak üzere brüt kiralama yatırımının tespitinde dikkate alınır.
41. Kiraya verenin kiralama işlemindeki brüt yatırımını hesaplamada kullanılan tahmini garanti edilmemiş kalıntı değerler, sürekli olarak gözden geçirilir. Tahmini garanti edilmemiş kalıntı değerde eksilme olması durumunda, gelirlerin kiralama süresine dağılımı yeniden gözden geçirilir ve tahakkuk ettirilmiş tutarlarda meydana gelen eksilmeler derhal muhasebeleştirir.
- 41A. Finansal kiralamaya konu olan bir varlığın “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardının hükümleri uyarınca satış amaçlı olarak sınıflandırılması (ya da satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilmesi) halinde, ilgili varlığın TFRS 5 hükümleri uyarınca değerlendirilmesi gerekir.
42. Üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler, satış kâr veya zararlarını, ilgili dönemde kesin satışlarında uygulamış oldukları yöntem çerçevesinde muhasebeleştirir. Kasıtlı olarak düşük faiz oranlarının karşılaştırılması durumunda, satış kârları piyasa faiz oranının uygulanması durumunda oluşacak tutarlarla sınırlandırılır. Üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler tarafından kiralamanın müzakere ve düzenlenmesi ile bağlantılı olarak katlanılan maliyetler satış kârının muhasebeleştirilmesi esnasında gider olarak dikkate alınır.
43. Üreticiler ve satıcılar, genellikle müşterilerine bir varlığı satın alma veya kiralama seçeneğini sunarlar. Herhangi bir varlığın üretici ya da satıcı konumdakiler tarafından finansal kiralama suretiyle kiralanması sonucunda iki farklı gelir oluşur:

- (a) Kiralanan varlığın, normal satış fiyatlarında, uygulanabilir miktar ve ticari indirimler de dikkate alınmak suretiyle kesin olarak satışından elde edilecek kâr veya zarar tutarına eşit tutarda kâr veya zarar ve
- (b) Kiralama süresinde elde edilecek finansman geliri.
44. Herhangi bir üretici ya da satıcı konumundaki kiraya veren tarafından, kiralama süresinin başında finansal tablolara yansıtılacak satış gelirleri, ilgili varlığın gerçeğe uygun değeri, ya da, bu değer altında olması koşuluyla piyasa faiz oranının kullanılması durumunda hesaplanan ve kiraya veren tarafından elde edilecek asgari kira ödemelerinin bugünkü değeridir. Kiralama süresinin başlangıcı itibariyle muhasebeleştirilecek satış maliyeti, kiralanan varlığın maliyetinden veya farklı ise defter değerinden, garanti edilmemiş kalıntı değerinin çıkarılması sonucunda bulunacak tutardır. İşletmenin kesin satışları için uygulamış olduğu yöntemle göre bulunan ve satış geliri ile satış maliyeti arasındaki farkı oluşturan tutar satış kârıdır.
45. Üretici ya da satıcı konumundaki kiraya verenler, bazı zamanlar, müşteri çekmek amacıyla gerçekçi olmayacak derecede düşük faiz oranları belirler. Anılan türden bir oranın kullanılması, satış tarihi itibariyle elde edilecek toplam gelirin normalden fazla bir kısmının gelir olarak muhasebeleştirilmesine neden olacaktır. Bu türden düşük faiz oranlarının belirlendiği durumlarda satış kârı, piyasa faiz oranlarının uygulanması sonucunda bulunacak tutarla sınırlandırılır.
46. Üretici ya da satıcı konumundaki kiraya verenlerce finansal kiralamanın müzakere edilmesi ve düzenlenmesi ile bağlantılı olarak gerçekleştirilen maliyetler, kiralama süresinin başlangıcında gider olarak muhasebeleştirilir; çünkü söz konusu maliyetler ilgili üretici ve satıcının satış kârıyla ilgilidir.

### **Açıklamalar**

47. Kiraya verenler, TFRS 7'nin gereklerini yerine getirmelerinin yanı sıra, finansal kiralama işlemlerine ilişkin olarak aşağıda yer alan açıklamaları da yapmak zorundadırlar:
- (a) Brüt kiralama yatırımı ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin raporlama dönemi sonu itibariyle birbirleriyle mutabakatı. Buna ek olarak, yapılacak asgari kira ödemelerinin bugünkü değerleri ile brüt kiralama yatırımının raporlama dönemi sonu itibariyle değerleri de aşağıda yer alan her bir dönem itibariyle açıklanır:
- (i) Bir yıldan az;
- (ii) Bir yıldan fazla ve beş yıldan az;
- (iii) Beş yıldan fazla.
- (b) Kazanılmamış finansman geliri.
- (c) Kiraya verene ait garanti edilmemiş kalıntı değer.
- (d) Tahsil edilemeyen asgari kira alacaklarına ilişkin ayrılan birikmiş karşılık.
- (e) İlgili dönemde gelir olarak muhasebeleştirilen koşullu kira tutarları.
- (f) Kiraya verenin yapmış olduğu önemli kira anlaşmalarına ilişkin genel bir açıklama.
48. Dönem içerisinde yeni girilen işlerde, iptal edilen kiralara ilgili gereken tutarlar düşüldükten sonra, brüt yatırım ile kazanılmamış gelirler arasındaki farkın da açıklanması, büyümenin bir göstergesi olması açısından çoğu zaman faydalıdır.

### **Faaliyet kiralaması**

49. Kiraya verenler, faaliyet kiralamasına konu olan varlıkları niteliğine göre finansal durum tablolarında (*bilançolarında*) gösterir.
50. Faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira geliri, kiraya konu varlıktan elde edilen faydadaki azalmanın zamanlamasını daha iyi yansıtan başka bir sistematik yöntem var olmadıkça, kiralama süresi boyunca doğrusal yöntem uygulanmak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir<sup>3</sup>
51. Kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetler, amortismanlar dahil olmak üzere, gider olarak muhasebeleştirilir. Kiralama konusu varlıktan elde edilen faydadaki azalmanın zamanlamasını daha iyi

<sup>3</sup> Bakınız “TMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları – Teşvikler”

yansıtan sistematik başka bir yöntem var olmadıkça, kiralama geliri (kiralama konusu varlıkların bakımı ve sigortalanması gibi hizmetler karşılığında elde edilen gelirler hariç olmak üzere), ilgili gelir bu çerçevede elde edilmese dahi, kiralama süresi boyunca doğrusal yöntemle muhasebeleştirilir.

52. Kiracılar tarafından herhangi bir faaliyet kiralamasının müzakere edilmesi ve düzenlenmesi için katlanılan başlangıç doğrudan maliyetleri, kiralanan varlığın defter değerine eklenir ve kiralama geliriyle aynı şekilde kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir.
53. Amortisman tabi varlıklara ilişkin amortisman politikası, kiraya verenin benzer varlıklar için uygulamakta olduğu normal amortisman politikasıyla uyumlu olarak uygulanır ve söz konusu amortisman TMS 16 ve TMS 38 ile uyumlu bir şekilde hesaplanır.
54. Bir işletme, kiralanan varlıkta değer düşüklüğü meydana gelip gelmediğinin değerlendirilmesinde TMS 36'yı uygular.
55. Kiraya verenin, kiralama konusu varlığın üreticisi veya satıcısı konumunda bulunduğu bir kiralamada, kiraya veren, söz konusu işlem satışa eşit olmadığından, faaliyet kiralamasına ilişkin olarak herhangi bir satış kârı muhasebeleştirmez.

### **Açıklamalar**

56. Kiraya verenler, TFRS 7 hükümlerini yerine getirmenin yanı sıra faaliyet kiralamasına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları da yapar:
  - (a) İptal edilemeyen kiralama çerçevesinde ileride elde edilecek asgari kira ödemelerinin toplamı ve aşağıda yer alan her bir dönem itibarıyla tutarı:
    - (i) Bir yıldan az;
    - (ii) Bir yıldan fazla ve beş yıldan az;
    - (iii) Beş yıldan fazla.
  - (b) İlgili dönemde gelir olarak muhasebeleştirilen toplam koşullu kiralalar.
  - (c) Kiraya verenin yapmış olduğu önemli kira anlaşmalarına ilişkin genel açıklama.
57. Ayrıca, TMS 16, TMS 36, TMS 38, TMS 40 ve TMS 41'de açıklamalara ilişkin olarak yer alan esaslar, kiraya verenler açısından, faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanan varlıklar için de geçerlidir.

### **Satış ve geri kiralama işlemleri**

---

58. Bir satış ve geri kiralama işlemi, bir varlığın satışını ve yine aynı varlığın geri kiralınmasını içerir. Kira ödemeleri ve satış fiyatı, bunlar bir bütün olarak müzakere edildiğinden, genellikle birbirlerine bağımlıdır. Bir satış ve geri kiralama işleminin muhasebeleştirme yöntemi, ilgili kiralama işleminin çeşidine bağlıdır.
59. Bir satış ve geri kiralama işleminin finansal kiralama ile sonuçlanması durumunda, satış gelirlerinin defter değerinin üzerindeki kısmı satıcı-kiraya veren tarafından hemen gelir olarak muhasebeleştirilmez. Bunun yerine, sözü edilen gelir ertelenir ve kiralama süresi boyunca itfa edilir.
60. Geri kiralama işlemi bir finansal kiralama ise, yapılmış olan işlem, kiralanan varlık işlemin teminatı olmak üzere, kiraya verenin kiracıya finansman sağladığı bir araçtır. Bu nedenle, ilgili varlığın defter değerini aşan satış gelirlerinin gelir olarak görülmesi doğru değildir. Bu türden fazla tutarlar ertelenir ve kiralama süresi boyunca itfa edilir.
61. Bir satış ve geri kiralama işleminin faaliyet kiralaması ile sonuçlanması ve ilgili işlemin gerçeğe uygun değer üzerinden gerçekleştiğinin açık olması durumunda, her türlü kâr veya zarar hemen muhasebeleştirilir. Satış fiyatının gerçeğe uygun değer altındaki olması durumunda, piyasa fiyatının altında yapılacak kira ödemeleri dolayısıyla karşılanacak zararlar hariç, ki bu durumda bunlar ertelenir ve ilgili varlığın tahmini kullanım süresince kira ödemeleriyle orantılı olarak itfa edilir, diğer her türlü kâr ve zarar hemen muhasebeleştirilir. Satış fiyatının gerçeğe uygun değer üzerinde olması durumunda, gerçeğe uygun değeri aşan kısım ertelenir ve ilgili varlığın beklenen kullanım süresi boyunca itfa edilir.

62. Geri kiralama işlemi faaliyet kiralaması ve ilgili kira ödemeleri ile satış fiyatları gerçeğe uygun değerde ise, normal bir satış işlemi söz konusudur ve her türlü kâr ya da zarar hemen muhasebeleştirilir.
63. Faaliyet kiralamaları açısından, satış ve geri kiralama işleminin meydana geldiği tarihteki gerçeğe uygun değer defter değerinden düşük olması durumunda, defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark hemen muhasebeleştirilir.
64. Finansal kiralamalar açısından, ilgili varlığın değerinde düşüklük olduğu ve bu nedenle buna ilişkin defter değerinin TMS 36 uyarınca geri kazanılabilir tutara iskonto edildiği durumlar hariç olmak üzere, bu tür bir düzeltme gerekmez.
65. Kamuoyunu aydınlatmaya ilişkin esaslar, kiracı ve kiraya veren açısından, satış ve geri kiralama işlemlerinde de aynen geçerlidir. Önemli kira anlaşmalarına ilişkin olarak gereken tanımlamalar, ilgili anlaşmanın kendine özgü veya sıra dışı koşullarının ya da satış ve geri kiralama işlemine ilişkin koşulların açıklanmasını sağlar.
66. Satış ve geri kiralama işlemleri, “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardındaki ayrı gösterim kriterinin uygulanmasını gerektirebilir.

### **Geçiş uygulamaları**

---

67. “ – ”
68. “ – ”
- 68A. 14 ve 15 inci Paragraflarda yapılan değişikliklerin ve 15A Paragrafının uygulanmaya başladıkları tarih itibariyle, yürürlükte bulunan kiralama işlemlerinde yer alan arazi unsurlarının dahil edilmesi gereken sınıf, ilgili kiralama işlemlerinin başlangıcı itibariyle mevcut olan bilgiler dikkate alınarak yeniden belirlenir. Bu çerçevede finansal kiralama olarak yeni sınıflandırılan kiralama işlemleri, “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı çerçevesinde geriye dönük olarak muhasebeleştirilir. Söz konusu değişikliklerin geriye dönük olarak uygulanabilmesi için gerekli olan bilgiye sahip olunmadığı durumlarda;
  - (a) İlgili değişiklikler, değişikliğin uygulanmaya başladığı tarih itibariyle mevcut olan durum ve koşullara bağlı olarak uygulanır ve
  - (b) Finansal kiralama olarak yeni sınıflandırılan arazi kiralamalarına ilişkin varlık ve borçlar, değişikliklerin uygulanmaya başladığı tarihteki gerçeğe uygun değerleri üzerinden kaydedilir. Söz konusu gerçeğe uygun değerler arasındaki farklılık, dağıtılmamış karlar arasında muhasebeleştirilir.

### **Yürürlük tarihi**

---

69. “ – ”
- 69A. “ – ”
70. “ – ”