TFRS 16

KİRALAMALAR

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TFRS 16 *Kiralamalar*" Standardı 31/12/2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 16/04/2018 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla yapılan değişikliklere Standardın "Yürürlük Tarihi" bölümünden ve web sitemizde yer alan ilgili yıla ait "Güncellemeler" bölümünden ulaşılabilir.

Türkiye Finansal Raporlama Standardı 16
Kiralamalar

Amaç

1 **Bu Standart, *kiralamalar*ın finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasına ilişkin ilkeleri belirler. Standardın amacı, *kiracı* ve *kiraya verenler*in bu işlemleri gerçeğe uygun bir biçimde göstererek, ihtiyaca uygun bilgiler sunmasını sağlamaktır. Bu bilgiler, kiralamaların işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkisinin finansal tablo kullanıcıları tarafından değerlendirilmesinde esas teşkil eder.**

2 İşletme bu Standardı uygularken, *sözleşmeler*in hüküm ve koşullarını ve ilgili tüm durum ve şartları dikkate alır. İşletme bu Standardı, benzer özellikteki ve şartlardaki sözleşmelere tutarlı bir biçimde uygular.

Kapsam

3 İşletme, bu Standardı, aşağıdakiler hariç, bir *alt kiralama*daki *kullanım hakkı varlıkları*na ilişkin kiralamalar da dâhil tüm kiralamalara uygular:

(a) Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralamalar,

(b) Kiracı tarafından elde tutulan TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler* kapsamındaki canlı varlıklara ilişkin kiralamalar,

(c) TFRS Yorum 12 *İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları* kapsamındaki imtiyazlı hizmet anlaşmaları,

(d) TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* kapsamında kiraya veren tarafından verilen fikri mülkiyet lisansları ve

(e) TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar* kapsamındaki lisans anlaşmaları çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazmaları, patentler ve telif hakları gibi unsurlara ilişkin haklar.

4 Kiracı, zorunlu olmamakla birlikte, bu Standardı 3(e) paragrafında belirtilenlerin dışında kalan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin kiralamalara uygulayabilir.

Finansal tablolara almaya ilişkin istisnalar (B3–B8 paragrafları)

5 Kiracı, 22-49 paragraflarında yer alan hükümleri aşağıdakilere uygulamamayı tercih edebilir:

(a) *Kısa vadeli kiralamalar* ve

(b) *Dayanak varlığın* düşük değerli olduğu kiralamalar (B3-B8 paragraflarında açıklandığı şekilde).

6 22-49 paragraflarında yer alan hükümleri kısa vadeli kiralamalara veya dayanak varlığın düşük değerli olduğu kiralamalara uygulamamayı tercih etmesi durumunda kiracı, bu kiralamalarla ilişkili *kira ödemeleri*ni, *kiralama süresi* boyunca doğrusal olarak ya da başka bir sistematik esasa göre gider olarak finansal tablolara yansıtır. Başka bir sistematik esasın kiracının elde ettiği fayda şeklini daha iyi temsil etmesi durumunda kiracı, bu esası uygular.

7 Kiracı, kısa vadeli kiralamaları 6'ncı paragraf kapsamında muhasebeleştirmesi durumunda, aşağıdaki hallerde söz konusu kiralamayı bu Standardın amaçları açısından yeni bir kiralama olarak dikkate alır:

(a) *Kiralamada değişiklik yapılması* veya

(b) Kiralama süresinde herhangi bir değişikliğin olması (örneğin, kiracının daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate almadığı bir opsiyonu kullanması).

8 Kısa vadeli kiralamalara ilişkin tercih, kullanım hakkının ilişkili olduğu dayanak varlık sınıfına göre yapılır. Dayanak varlık sınıfı, işletmenin faaliyetleri içinde benzer kullanıma ve niteliğe sahip dayanak varlıkların gruplandırılmasıyla oluşur. Dayanak varlığın düşük değerli olduğu kiralamalara ilişkin tercih, her bir kiralama için ayrı ayrı yapılabilir.

Kiralamanın tanımlanması (B9–B33 paragrafları)

9 **İşletme, sözleşmenin başlangıcında, sözleşmenin kiralama sözleşmesi olup olmadığını ya da kiralama işlemi içerip içermediğini değerlendirir. Sözleşmenin, bir bedel karşılığında tanımlanan varlığın kullanımını kontrol etme hakkını belirli bir süre için devretmesi durumunda bu sözleşme, bir kiralama sözleşmesidir ya da bir kiralama işlemi içerir. B9-B31 paragrafları sözleşmenin kiralama sözleşmesi olup olmadığının veya bir kiralama işlemi içerip içermediğinin değerlendirilmesi hakkında rehberlik sağlar.**

10 Belirli süre, tanımlanan varlığın kullanım miktarı üzerinden ifade edilebilir (örneğin, bir teçhizat kullanılarak üretilecek olan üretim birimlerinin sayısı).

11 İşletme, sözleşmenin kiralama sözleşmesi olup olmadığını ya da bir kiralama işlemi içerip içermediğini sadece sözleşmenin hüküm ve koşullarının değiştirilmesi durumunda yeniden değerlendirir.

Sözleşmenin bileşenlerine ayrılması

12 İşletme, 15'inci paragrafta yer alan kolaylaştırıcı uygulamadan faydalanmaması durumunda, bir kiralama sözleşmesindeki ya da kiralama işlemi içeren bir sözleşmedeki her bir kiralama bileşenini, sözleşmenin kiralama niteliği taşımayan bileşenlerinden ayrı bir şekilde, kiralama olarak muhasebeleştirir. B32–B33 paragrafları, sözleşmenin bileşenlerine ayrılması hakkında rehberlik sağlar.

Kiracı

13 Kiracı, bir kiralama bileşeni ile bir veya daha fazla ilave kiralama bileşeni veya kiralama niteliği taşımayan bileşen içeren bir sözleşme için, sözleşmede yer alan bedeli, kiralama bileşeninin nispi tek başına fiyatını ve kiralama niteliği taşımayan bileşenlerin toplam tek başına fiyatını esas alarak her bir kiralama bileşenine dağıtır.

14 Kiralama bileşenleri ve kiralama niteliği taşımayan bileşenlerin nispi tek başına fiyatı, kiraya verenin veya benzer bir tedarikçinin ilgili bileşen ya da benzer bir bileşen için işletmeye vereceği fiyat esas alınarak belirlenir. Gözlemlenebilir tek başına fiyata kolayca ulaşılamaması durumunda kiracı, gözlemlenebilir bilgilerin kullanımını azami seviyeye çıkararak tek başına fiyatı tahmin eder.

15 Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak kiracı, dayanak varlık sınıfı bazında, kiralama niteliği taşımayan bileşenleri kiralama bileşenlerinden ayırmamayı, bunun yerine her bir kiralama bileşenini ve onunla ilişkili kiralama niteliği taşımayan bileşenleri tek bir kiralama bileşeni olarak muhasebeleştirmeyi tercih edebilir. Kiracı, TFRS 9 *Finansal Araçlar*'ın 4.3.3 paragrafında yer alan şartları karşılayan saklı türev ürünler için bu kolaylaştırıcı uygulamadan faydalanamaz.

16 15'inci paragrafta yer alan kolaylaştırıcı uygulamadan faydalanmaması durumunda kiracı, kiralama niteliği taşımayan bileşenleri, yürürlükteki diğer Standartları uygulayarak muhasebeleştirir.

Kiraya veren

17 Kiraya veren, bir kiralama bileşeni ile bir veya daha fazla ilave kiralama bileşeni veya kiralama niteliği taşımayan bileşen içeren bir sözleşme için, sözleşmede yer alan bedeli, TFRS 15'in 73-90 paragraflarını uygulayarak dağıtır.

Kiralama süresi (B34–B41 paragrafları)

18 İşletme, aşağıda belirtilen her iki süreyi de dikkate alarak kiralama süresini, iptal edilemez kiralama süresi olarak belirler:

(a) Kiracının kiralamayı uzatma hakkı veren bir opsiyonu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda bu opsiyonun kapsadığı süre ve

(b) Kiracının kiralamayı sonlandırma hakkı veren bir opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olması durumunda bu opsiyonun kapsadığı süre.

19 İşletme, kiracının kiralamayı uzatma hakkı veren opsiyonu kullanacağından veya kiralamayı sonlandırma hakkı veren opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olup olmadığını değerlendirirken, B37-B40 paragraflarında açıklandığı şekilde, kiracının kiralamayı uzatma hakkı veren opsiyonu kullanması veya kiralamayı sonlandırma hakkı veren opsiyonu kullanmaması yönünde kiracı için ekonomik teşvik oluşturan ilgili tüm durum ve şartları dikkate alır.

20 Kiracı,

(a) Kendi kontrolünde olan ve

(b) Daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate almadığı bir opsiyonu kullanacağından ya da daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate aldığı bir opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olup olmamasını etkileyen (B41 paragrafında açıklandığı şekilde)

önemli bir olayın veya koşullarda önemli bir değişikliğin meydana gelmesi durumunda, kiralamayı uzatma hakkı veren opsiyonu kullanacağından veya kiralamayı sonlandırma hakkı veren opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olup olmadığını yeniden değerlendirir.

21 İşletme, iptal edilemez kiralama süresinde değişiklik olması durumunda kiralama süresini revize eder. İptal edilemez kiralama süresi aşağıdaki gibi durumlarda değişir:

(a) Kiracının, işletmenin daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate almadığı bir opsiyonu kullanması,

(b) Kiracının, işletmenin daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate aldığı bir opsiyonu kullanmaması,

(c) Kiracının, işletmenin daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate almadığı bir opsiyonu sözleşme gereği kullanmasını zorunlu tutan bir olayın meydana gelmesi veya

(d) Kiracının, işletmenin daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate aldığı bir opsiyonu sözleşme gereği kullanmasını engelleyen bir olayın meydana gelmesi.

Kiracı

Finansal tablolara alma

22 Kiracı, *kiralamanın fiilen başladığı tarih*te finansal tablolarına bir kullanım hakkı varlığı ve bir kira yükümlülüğü yansıtır.

Ölçüm

İlk ölçüm

Kullanım hakkı varlığının ilk ölçümü

23 Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte kullanım hakkı varlığını maliyeti üzerinden ölçer.

24 Kullanım hakkı varlığının maliyeti aşağıdakileri içerir:

(a) 26'ncı paragrafta açıklandığı şekilde kira yükümlülüğünün ilk ölçüm tutarı,

(b) Kiralamanın fiilen başladığı tarihte veya öncesinde yapılan tüm kira ödemelerinden, alınan tüm *kiralama teşvikleri*nin düşülmesiyle elde edilen tutar,

(c) Kiracı tarafından katlanılan tüm *başlangıçtaki doğrudan maliyetler* ve

(d) Dayanak varlığın sökülmesi ve taşınmasıyla, yerleştirildiği alanın restore edilmesiyle ya da dayanak varlığın kiralamanın hüküm ve koşullarının gerektirdiği duruma getirilmesi için restore edilmesiyle ilgili olarak kiracı tarafından katlanılacak tahmini maliyetler (bu maliyetlerin stok üretimi için katlanıldığı durumlar hariç). Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte ya da dayanak varlığı belirli bir süre kullanmasının sonucu olarak bu maliyetlere ilişkin yükümlülüğe katlanır.

25 Kiracı, 24(d) paragrafında tanımlanan maliyetlere ilişkin bir yükümlülüğe katlandığında, bu maliyetleri kullanım hakkı varlığının bir parçası olarak finansal tablolarına yansıtır. Kiracı, kullanım hakkı varlığının belli bir süre için stok üretmek amacıyla kullanılması nedeniyle bu sürede katlanılan maliyetlere TMS 2 *Stoklar'*ı uygular. Bu Standart ya da TMS 2 uygulanarak muhasebeleştirilen söz konusu maliyetlere ilişkin yükümlülükler, TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* uygulanarak finansal tablolara yansıtılır ve ölçülür.

Kira yükümlülüğünün ilk ölçümü

26 **Kiralamanın fiilen başladığı tarihte kiracı, kira yükümlülüğünü o tarihte ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçer. Kira ödemeleri, *kiralamadaki zımnî faiz oranı*nın kolaylıkla belirlenebilmesi durumunda, bu oran kullanılarak iskonto edilir. Kiracı, bu oranın kolaylıkla belirlenememesi durumunda, *kiracının alternatif borçlanma faiz oranı*nı kullanır.**

27 Kiralamanın fiilen başladığı tarihte, kira yükümlülüğünün ölçümüne dâhil edilen kira ödemeleri, dayanak varlığın kiralama süresi boyunca kullanım hakkı için yapılacak ve kiralamanın fiilen başladığı tarihte ödenmemiş olan aşağıdaki ödemelerden oluşur:

(a) *Sabit ödemeler*den (B42 paragrafında açıklanan özü itibarıyla sabit ödemeler dâhil) her türlü kiralama teşvik alacaklarının düşülmesiyle bulunan tutar,

(b) İlk ölçümü kiralamanın fiilen başladığı tarihte bir endeks veya oran kullanılarak yapılan, bir endeks veya orana bağlı *değişken kira ödemeleri* (28'inci paragrafta açıklandığı şekilde),

(c) *Kalıntı değer taahhütleri* kapsamında kiracı tarafından ödenmesi beklenen tutarlar,

(d) Kiracının satın alma opsiyonunu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda (bu durum, B37–B40 paragraflarında tanımlanan hususlar dikkate alınarak değerlendirilir), bu opsiyonun kullanım fiyatı ve

(e) Kiralama süresinin kiracının kiralamayı sonlandırmak için bir opsiyon kullanacağını göstermesi durumunda, kiralamanın sonlandırılmasına ilişkin ceza ödemeleri.

28 27(b) paragrafında açıklanan bir endeks veya orana bağlı değişken kira ödemeleri örneğin; bir tüketici fiyat endeksine bağlı olan, bir gösterge faiz oranına bağlı olan (LIBOR gibi) veya piyasa kira bedellerindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde değişen ödemeleri içerir.

Sonraki ölçüm

Kullanım hakkı varlığının sonraki ölçümü

29 **Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra, 34 ve 35'inci paragraflarda tanımlanan ölçüm yöntemlerinden birini uygulamaması durumunda kiracı, kullanım hakkı varlığını maliyet yöntemini uygulayarak ölçer.**

Maliyet yöntemi

30 Kiracı maliyet yöntemini uygularken, kullanım hakkı varlığını:

(a) Birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmüş ve

(b) 36(c) paragrafında belirtilen kira yükümlülüğünün yeniden ölçümüne göre düzeltilmiş

maliyeti üzerinden ölçer.

31 Kiracı, 32'nci paragrafta yer alan hükümler çerçevesinde kullanım hakkı varlığını amortismana tabi tutarken, TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar'*da yer alan amortisman hükümlerini uygular.

32 Kiralama işleminin, dayanak varlığın mülkiyetini kiralama süresi sonunda kiracıya devretmesi veya kullanım hakkı varlığı maliyetinin, kiracının bir satın alma opsiyonunu kullanacağını göstermesi durumunda kiracı, kullanım hakkı varlığını, kiralamanın fiilen başladığı tarihten dayanak varlığın *yararlı ömrü*nün sonuna kadar amortismana tabi tutar. Diğer durumlarda kiracı, kullanım hakkı varlığını, kiralamanın fiilen başladığı tarihten başlamak üzere, söz konusu varlığın yararlı ömrü veya kiralama süresinden kısa olanına göre amortismana tabi tutar.

33 Kiracı, kullanım hakkı varlığının değer düşüklüğüne uğramış olup olmadığını belirlemek ve belirlenen değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmek için TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü'*nü uygular.

Diğer ölçüm yöntemleri

34 Yatırım amaçlı gayrimenkullerine TMS 40 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller'*de yer alan gerçeğe uygun değer yöntemini uygulaması durumunda kiracı, TMS 40'ta yer alan yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan kullanım hakkı varlıklarına da söz konusu gerçeğe uygun değer yöntemini uygular.

35 Kullanım hakkı varlıklarının TMS 16'da yer alan yeniden değerleme yönteminin uygulandığı bir maddi duran varlık sınıfıyla ilişkili olması durumunda kiracı, söz konusu maddi duran varlık sınıfıyla ilişkili olan kullanım hakkı varlıklarının tamamına yeniden değerleme yöntemini uygulamayı tercih edebilir.

Kira yükümlülüğünün sonraki ölçümü

36 Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracı, kira yükümlülüğünü aşağıdaki şekilde ölçer:

(a) Defter değerini, kira yükümlülüğündeki faizi yansıtacak şekilde artırır,

(b) Defter değerini, yapılan kira ödemelerini yansıtacak şekilde azaltır ve

(c) Defter değerini, 39-46 paragraflarında belirtilen tüm yeniden değerlendirmeleri ve kiralamada yapılan değişiklikleri yansıtacak şekilde ya da revize edilmiş özü itibarıyla sabit kira ödemelerini yansıtacak şekilde yeniden ölçer (bakınız: B42 paragrafı).

37 Kiralama süresindeki her bir döneme ait kira yükümlülüğüne ilişkin faiz, kira yükümlülüğünün kalan bakiyesine sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanarak bulunan tutardır. Dönemsel faiz oranı, 26'ncı paragrafta tanımlanan iskonto oranı ya da uygulanabilir olması durumunda, 41, 43 veya 45(c) paragraflarında tanımlanan revize edilmiş iskonto oranıdır.

38 Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracı, diğer bir Standardın uygulanmasıyla başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmemiş olmaları durumunda, aşağıdaki maliyetleri kâr veya zarara yansıtır:

(a) Kira yükümlülüğüne ilişkin faiz ve

(b) Ortaya çıkmasına neden olan olay ya da koşulun meydana geldiği dönemde kira yükümlülüğü ölçümüne dâhil edilmeyen değişken kira ödemeleri.

Kira yükümlülüğünün yeniden değerlendirilmesi

39 Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracı, kira yükümlülüğünü, kira ödemelerindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde yeniden ölçmek için 40-43 paragraflarını uygular. Kiracı, kira yükümlülüğünün yeniden ölçülmüş tutarını, kullanım hakkı varlığında düzeltme olarak finansal tablolarına yansıtır. Ancak, kullanım hakkı varlığının defter değerinin sıfıra inmiş olması ve kira yükümlülüğünün ölçümünde daha fazla azalmanın mevcut olması durumunda kiracı, kalan yeniden ölçüm tutarını kâr veya zarara yansıtır.

40 Aşağıdaki durumlardan birinin gerçekleşmesi halinde kiracı, kira yükümlülüğünü, revize edilmiş kira ödemelerini revize edilmiş bir iskonto oranı üzerinden indirgeyerek yeniden ölçer:

(a) Kiralama süresinde 20-21 paragraflarında açıklandığı şekilde bir değişiklik olması. Kiracı, revize edilmiş kira ödemelerini revize edilmiş kiralama süresini esas alarak belirler.

(b) 20-21 paragraflarında açıklanan olay ve koşulların satın alma opsiyonu açısından dikkate alınması suretiyle, dayanak varlığı satın alma opsiyonuna ilişkin yapılan değerlendirmede değişiklik olması. Kiracı, revize edilmiş kira ödemelerini, satın alma opsiyonu kapsamında ödenecek tutarlardaki değişikliği yansıtacak şekilde belirler.

41 Kiracı, 40'ıncı paragrafı uygularken, kiralama süresinin kalan kısmı için revize edilmiş iskonto oranını, kiralamadaki zımnî faiz oranının kolaylıkla belirlenebilmesi durumunda bu oran olarak; kolaylıkla belirlenememesi durumunda ise kiracının yeniden değerlendirmenin yapıldığı tarihteki alternatif borçlanma faiz oranı olarak belirler.

42 Kiracı, aşağıdaki durumlardan birinin gerçekleşmesi halinde kira yükümlülüğünü, revize edilmiş kira ödemelerini indirgeyerek yeniden ölçer:

(a) Kalıntı değer taahhüdü kapsamında ödenmesi beklenen tutarlarda bir değişiklik olması. Kiracı, revize edilmiş kira ödemelerini, kalıntı değer taahhüdü kapsamında ödenmesi beklenen tutarlardaki değişikliği yansıtacak şekilde belirler.

(b) Örneğin piyasa kira bedellerinin değerlendirilmesinden sonra piyasa kira bedellerinde meydana gelen değişiklikleri yansıtmak için yapılan bir değişiklik de dâhil olmak üzere, gelecekteki kira ödemelerinin belirlenmesinde kullanılan bir endeks veya oranda meydana gelen bir değişiklik sonucunda bu ödemelerde bir değişiklik olması. Kiracı, kira yükümlülüğünü, yalnızca nakit akışlarında bir değişiklik olması durumunda (başka bir ifadeyle, kira ödemelerindeki düzeltme yürürlüğe girdiğinde), söz konusu revize edilmiş kira ödemelerini yansıtacak şekilde yeniden ölçer. Kiracı, kalan kiralama süresine ilişkin revize edilmiş kira ödemelerini, revize edilmiş sözleşmeye bağlı ödemelere göre belirler.

43 Kiracı 42'nci paragrafı uygularken, kira ödemelerindeki değişiklik, değişken faiz oranlarından kaynaklanmadığı sürece değiştirilmemiş bir iskonto oranı kullanır. Kira ödemelerindeki değişikliğin, değişken faiz oranlarından kaynaklanması durumunda kiracı, faiz oranındaki değişiklikleri yansıtan revize edilmiş bir iskonto oranı kullanır.

Kiralamada yapılan değişiklikler

44 Kiracı, kiralamada yapılan bir değişikliği, aşağıdaki koşulların her ikisinin sağlanması durumunda ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirir:

(a) Değişikliğin, bir veya daha fazla dayanak varlığın kullanım hakkını ilave etmek suretiyle kiralama kapsamını genişletmesi ve

(b) Kiralama bedelinin, kapsamdaki genişlemenin tek başına fiyatıyla ve ilgili sözleşme koşullarını yansıtmak için söz konusu fiyatta yapılan uygun düzeltmelerle orantılı olarak artması.

45 Kiracı, ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirilmeyen bir değişikliğe ilişkin olarak, *değişikliğin uygulanma tarihi*nde:

(a) 13-16'ncı paragrafları uygulayarak, değişiklik yapılan sözleşmedeki bedeli dağıtır,

(b) 18-19'uncu paragrafları uygulayarak, değişiklik yapılan kiralamaya ilişkin kiralama süresini belirler ve

(c) Revize edilmiş kira ödemelerini revize edilmiş bir iskonto oranıyla indirgeyerek kira yükümlülüğünü yeniden ölçer. Revize edilmiş iskonto oranı; kiralamadaki zımnî faiz oranının kolaylıkla belirlenebilmesi durumunda bu oran olarak; kolaylıkla belirlenememesi durumunda ise kiracının değişikliğin uygulanma tarihindeki alternatif borçlanma faiz oranı olarak belirlenir.

46 Ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirilmeyen bir değişikliğe ilişkin olarak kiracı, kira yükümlülüğünün yeniden ölçümünü aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:

(a) Kiralamanın kapsamını daraltan değişiklikler için, kullanım hakkı varlığının defter değerini kiralamanın kısmen veya tamamen sonlandırılmasını yansıtacak şekilde azaltır. Kiracı, kiralamanın kısmen veya tamamen sonlandırılmasıyla ilgili kazanç veya kayıpları kâr veya zarara yansıtır.

(b) Diğer tüm değişiklikler için kullanım hakkı varlığında uygun bir düzeltme yapar.

46A Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak kiracı, 46B paragrafındaki koşulları karşılayan bir kira imtiyazının, kiralamada yapılan bir değişiklik olup olmadığını değerlendirmemeyi tercih edebilir. Bu tercihi yapan bir kiracı, kira imtiyazı sonucunda kira ödemelerinde meydana gelen herhangi bir değişikliği, Standardın söz konusu değişikliğin kiralamada yapılan bir değişiklik olmaması durumunda geçerli olan hükümleri uyarınca muhasebeleştirir.

46B 46A paragrafında öngörülen kolaylaştırıcı uygulama, sadece kira ödemelerinde COVID-19 salgını sebebiyle tanınan imtiyazlar için ve yalnızca aşağıdaki koşulların tamamı karşılandığında uygulanır:

(a) Kira ödemelerinde meydana gelen değişikliğin kiralama bedelinin revize edilmesine neden olması ve revize edilen bedelin, değişiklikten hemen önceki kiralama bedeliyle önemli ölçüde aynı olması veya bu bedelden daha düşük olması,

(b) Kira ödemelerinde meydana gelen herhangi bir azalışın, sadece normalde vadesi 30 Haziran 2021 veya öncesinde dolan ödemeleri etkilemesi (örneğin, kira imtiyazının, 30 Haziran 2021 veya öncesine ait kira ödemelerinde bir azalışa ve 30 Haziran 2021'den sonraki dönemlerde kira ödemelerinde bir artışa sebep olması durumunda bu koşul karşılanmış olacaktır) ve

(c) Kiralamanın diğer hüküm ve koşullarında önemli ölçüde bir değişikliğin olmaması.

Sunum

47 Kiracı;

(a) Diğer varlıklardan ayrı bir şekilde kullanım hakkı varlıklarını finansal durum tablosunda sunar. Kullanım hakkı varlıklarını diğer varlıklardan ayrı bir şekilde finansal durum tablosunda sunmaması durumunda kiracı:

(i) Kullanım hakkı varlıklarını, bu varlıkların ilişkili olduğu dayanak varlıklara sahip olunsaydı bunların sunulacağı hesap kalemine dâhil eder ve

(ii) Finansal durum tablosundaki hangi hesap kalemlerinin söz konusu kullanım hakkı varlıklarını içerdiğini açıklar.

(b) Diğer yükümlülüklerden ayrı bir şekilde kira yükümlülüklerini finansal durum tablosunda sunar. Kira yükümlülüklerini diğer yükümlülüklerden ayrı bir şekilde finansal durum tablosunda sunmaması durumunda kiracı, finansal durum tablosundaki hangi hesap kalemlerinin söz konusu yükümlülükleri içerdiğini açıklar.

48 47(a) paragrafında yer alan hüküm, yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan kullanım hakkı varlıkları için geçerli değildir. Bunlar, finansal durum tablosunda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sunulur.

49 Kiracı, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, kira yükümlülüğüne ilişkin faiz giderini, kullanım hakkı varlığına ilişkin amortisman bedelinden ayrı olarak sunar. Kira yükümlülüğüne ilişkin faiz gideri, TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu*'nun 82(b) paragrafına göre kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulması gereken finansman maliyetlerinin bir unsurudur.

50 Kiracı, nakit akış tablosunda:

(a) Kira yükümlülüğünün anapara kısmına ilişkin nakit ödemeleri, finansman faaliyetlerinde,

(b) Kira yükümlülüğünün faiz kısmına ilişkin nakit ödemeleri, TMS 7 *Nakit Akış Tabloları*'nın ödenen faizlere ilişkin hükümleri çerçevesinde,

(c) Kısa vadeli kira ödemeleri, düşük değerli varlıkların kiralamasına ilişkin ödemeler ve kira yükümlülüğünün ölçümüne dâhil edilmeyen değişken kira ödemeleri, işletme faaliyetlerinde

sınıflandırır.

Açıklamalar

51 Kiracılar açısından açıklamaların amacı; kiracının finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerinde kiralamanın yarattığı etkinin finansal tablo kullanıcıları tarafından değerlendirilmesi için temel oluşturacak bilgilerin, finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve nakit akış tablosunda sağlanan bilgilerle birlikte dipnotlarda açıklanmasıdır. 52-60 paragrafları bu amacın ne şekilde karşılanacağına ilişkin hükümleri düzenler.

52 Kiracı, kiracı konumunda olduğu kiralamalara ilişkin bilgileri finansal tablolarında tek bir dipnotta veya ayrı bir bölümde açıklar. Ancak tek bir dipnotta veya kiralamalara ilişkin ayrı bir bölümde karşılıklı referans verilmiş olması koşuluyla, kiracının finansal tabloların başka bir kısmında hâlihazırda sunulmuş olan bilgileri tekrarlamasına gerek yoktur.

53 Kiracı, raporlama dönemine ilişkin aşağıdaki tutarları açıklar:

(a) Dayanak varlık sınıfı itibarıyla kullanım hakkı varlıklarına ilişkin amortisman tutarı,

(b) Kira yükümlülüklerine ilişkin faiz gideri,

(c) 6'ncı paragraf uygulanarak muhasebeleştirilen kısa vadeli kiralamalara ilişkin gider. Bu giderin, bir ay veya daha kısa süreli kiralamalarla ilgili giderleri içermesi gerekli değildir.

(d) 6'ncı paragraf uygulanarak muhasebeleştirilen düşük değerli kiralamalara ilişkin gider. Bu gider, 53(c) paragrafında yer alan düşük değerli varlıkların kısa vadeli kiralamalarıyla ilgili giderleri içermez.

(e) Kira yükümlülüklerinin ölçümüne dâhil edilmeyen değişken kira ödemeleriyle ilgili gider,

(f) Kullanım hakkı varlıklarının alt kiralamalarından elde edilen gelir,

(g) Kiralamalara ilişkin toplam nakit çıkışı,

(h) Kullanım hakkı varlıklarına yapılan ilaveler,

(i) Satış ve yeniden kiralama işlemlerinden kaynaklanan kazanç veya kayıplar ve

(j) Kullanım hakkı varlıklarının dayanak varlık sınıfı itibarıyla raporlama döneminin sonundaki defter değeri.

54 Kiracı, başka bir biçimin daha uygun olduğu durumlar dışında, 53'üncü paragrafta belirtilen açıklamaları tablo biçiminde sunar. Açıklanan tutarlar, kiracının raporlama dönemi boyunca başka bir varlığın defter değerine dâhil etmiş olduğu maliyetleri içerir.

55 Kiracı, raporlama döneminin sonunda taahhüt ettiği kısa vadeli kiralama portföyü ile 53(c) paragrafı uygulanarak açıklanan kısa vadeli kiralama giderinin ilişkili olduğu kısa vadeli kiralama portföyünün benzer olmaması durumunda, 6'ncı paragraf kapsamında muhasebeleştirilen kısa vadeli kiralamalara ilişkin kira taahhütlerinin tutarını açıklar.

56 Kullanım hakkı varlıklarının yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılaması durumunda kiracı, TMS 40'ta yer alan açıklama hükümlerini uygular. Bu durumda, kiracının söz konusu kullanım hakkı varlıkları için 53(a), (f), (h) veya (j) paragraflarında yer verilen açıklamaları yapması gerekli değildir.

57 Kullanım hakkı varlıklarını TMS 16'yı uygulayarak yeniden değerlenmiş tutarlarıyla ölçmesi durumunda kiracı, söz konusu kullanım hakkı varlıkları için TMS 16'nın 77'nci paragrafında yer alan bilgileri açıklar.

58 Kiracı, kira yükümlülüklerinin vade analizini, diğer finansal yükümlülüklerin vade analizinden ayrı olarak TFRS 7 *Finansal Araçlar: Açıklamalar*'ın 39 ve B11 paragraflarını uygulayarak açıklar.

59 Kiracı, 53–58 paragraflarında yer alan açıklamaların yanı sıra, kiralama faaliyetleriyle ilgili olarak 51'inci paragrafta yer alan açıklama amacını karşılamak için gereken nitel ve nicel ilave bilgileri açıklar (B48 paragrafında açıklandığı şekilde). Söz konusu ilave bilgiler, bunlarla sınırlı olmamakla birlikte, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki hususları değerlendirmesine yardımcı olacak bilgileri içerebilir:

(a) Kiracının kiralama faaliyetlerinin niteliği,

(b) Kira yükümlülüklerinin ölçümüne yansıtılmayan ancak kiracının maruz kalması muhtemel olan gelecekteki nakit çıkışları. Bu durum, aşağıdakilerden kaynaklanan riskleri kapsar:

(i) Değişken kira ödemeleri (B49 paragrafında açıklandığı şekilde),

(ii) Uzatma ve sonlandırma opsiyonları (B50 paragrafında açıklandığı şekilde),

(iii) Kalıntı değer taahhütleri (B51 paragrafında açıklandığı şekilde) ve

(iv) Kiracının taahhüt ettiği ancak henüz başlamayan kiralamalar,

(c) Kiralamaların öngördüğü sınırlamalar ya da taahhütler ve

(d) Satış ve geri kiralama işlemleri (B52 paragrafında açıklandığı şekilde).

60 6'ncı paragraf kapsamında kısa vadeli kiralama veya düşük değerli kiralama muhasebeleştirmesi durumunda kiracı, bu hususu açıklar.

60A Kiracı, 46A paragrafındaki kolaylaştırıcı uygulamayı tercih etmesi durumunda, aşağıdaki hususları açıklar:

(a) Kolaylaştırıcı uygulamayı, 46B paragrafında yer alan koşulları karşılayan kira imtiyazlarının tamamına uyguladığını veya tamamına uygulamaması durumunda, kolaylaştırıcı uygulamayı uyguladığı sözleşmelerin niteliği hakkında bilgi (bakınız: 2'nci paragraf) ve

(b) Kira ödemelerinde meydana gelen ve kiracının 46A paragrafında yer alan kolaylaştırıcı uygulamayı uyguladığı kira imtiyazlarından kaynaklanan değişiklikleri göstermek amacıyla ilgili raporlama döneminde kâr veya zarara yansıtılan tutar.

Kiraya Veren

Kiralamaların sınıflandırılması (B53–B58 paragrafları)

61 Kiraya veren, kiralamaların her birini *faaliyet kiralaması* ya da *finansal kiralama* olarak sınıflandırır.

62 Bir kiralama, dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirileri önemli ölçüde devretmesi halinde finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bir kiralama, dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirileri önemli ölçüde devretmemesi halinde, faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

63 Bir kiralamanın finansal kiralama veya faaliyet kiralaması olması, sözleşmenin şeklinden ziyade işlemin özüne bağlıdır. Tek başına veya birlikte, bir kiralamanın genellikle finansal kiralama olarak sınıflandırılmasını sağlayan durumlara ilişkin örnekler şunlardır:

(a) Kiralamanın, dayanak varlığın mülkiyetini kiralama süresinin sonuna kadar kiracıya devretmesinin öngörülmesi,

(b) Dayanak varlığı, opsiyonun kullanılabilir hale geldiği tarihteki *gerçeğe uygun değer*inden yeterince düşük olması beklenen bir fiyattan satın alma opsiyonuna sahip olan kiracının, *kiralama sözleşmesinin başlama tarihi*nde bu opsiyonu kullanacağından makul ölçüde emin olması,

(c) Dayanak varlığın mülkiyeti devredilmese dahi, kiralama süresinin dayanak varlığın *ekonomik ömrü*nün büyük bir kısmını kapsaması,

(d) Kiralama sözleşmesinin başlama tarihinde, kira ödemelerinin bugünkü değerinin, dayanak varlığın gerçeğe uygun değerinin tamamına yakınını oluşturması ve

(e) Dayanak varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece yalnızca kiracı tarafından kullanılabilecek özel bir yapıda olması.

64 Tek başına veya birlikte, bir kiralamanın yine finansal kiralama olarak sınıflandırılması sonucunu doğurabilecek durumlara ilişkin göstergeler şunlardır:

(a) Kiracının kiralamayı feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesihten kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması,

(b) Kalıntı değerin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların (örneğin kiralamanın sonundaki satıştan elde edilen bedelin büyük bir bölümüne eşit bir kira indirimi şeklinde) kiracıya ait olması ve

(c) Kiracının, piyasa fiyatının önemli ölçüde altında bir kira bedeli karşılığında ikinci bir dönem için kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.

65 63-64 paragraflarında verilen örnekler ve göstergeler kullanılarak her zaman kesin bir sonuca ulaşılamayabilir. Diğer özelliklerin, dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmediğini açık olarak göstermesi durumunda söz konusu kiralama, faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Örneğin, dayanak varlığın mülkiyetinin, kiralama süresi sonunda, o zamanki gerçeğe uygun değerine eşit değişken bir ödeme -ya da değişken ödemeler- karşılığında devredilmesi veya kiraya verenin tüm risk ve getirileri önemli ölçüde devretmemesine neden olan değişken kira ödemelerinin bulunması durumunda böyle bir durum söz konusu olabilir.

66 Kiralama, kiralama sözleşmesinin başlama tarihinde sınıflandırılır ve yapılan sınıflandırma yalnızca kiralamada değişiklik yapılması halinde yeniden değerlendirilir. Tahminlerdeki değişiklikler (örneğin dayanak varlığın ekonomik ömrü veya kalıntı değerine ilişkin tahminlerdeki değişiklikler) veya koşullardaki değişiklikler (örneğin kiracının temerrüde düşmesi), muhasebeleştirme amaçları açısından bir kiralamanın yeniden sınıflandırılmasına neden olmaz.

Finansal kiralamalar

Finansal tablolara alma ve ölçme

67 Kiraya veren, kiralamanın fiilen başladığı tarihte, finansal kiralama kapsamında elde tutulan varlıkları finansal durum tablosuna alır ve bunları *net kiralama yatırımı*na eşit tutarda bir alacak olarak sunar.

İlk ölçüm

68 Kiraya veren, net kiralama yatırımının ölçümünde kiralamadaki zımnî faiz oranını kullanır. Alt kiralamadaki zımnî faiz oranının kolaylıkla belirlenememesi durumunda, alt kiralama kapsamında kiraya veren, söz konusu net kiralama yatırımının ölçümünde ana kiralama için kullanılan iskonto oranını (alt kiralamayla ilgili her türlü başlangıçtaki doğrudan maliyetlere göre düzeltilmiş) kullanabilir.

69 Başlangıçtaki doğrudan maliyetler, üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler tarafından katlanılanlar dışında, net kiralama yatırımı tutarının ilk ölçümüne dâhil edilir ve kiralama süresi boyunca finansal tablolara yansıtılan gelir tutarını azaltır. Kiralamadaki zımnî faiz oranı, başlangıçtaki doğrudan maliyetler net kiralama yatırımına kendiliğinden dâhil olacak şekilde belirlenir; bu unsurların ayrı olarak eklenmesi gerekmez.

Net kiralama yatırımına dâhil olan kira ödemelerinin ilk ölçümü

70 Kiralamanın fiilen başladığı tarihte net kiralama yatırımının ölçümüne dâhil edilen kira ödemeleri, kiralamanın fiilen başladığı tarihte alınmamış olan ve dayanak varlığın kiralama süresi boyunca kullanım hakkı için yapılacak olan aşağıdaki ödemelerden oluşur:

(a) Sabit ödemelerden (B42 paragrafında açıklanan özü itibarıyla sabit ödemeler dâhil) her türlü kiralama teşvik borçlarının düşülmesiyle bulunan tutar,

(b) İlk ölçümü kiralamanın fiilen başladığı tarihte bir endeks veya oran kullanılarak yapılan, bir endeks veya orana bağlı değişken kira ödemeleri,

(c) Kiracı tarafından, kiracıyla ilişkili bir tarafça veya kalıntı değer taahhüdü kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirebilecek finansal yeterliliğe sahip, kiraya verenle ilişkili olmayan üçüncü bir tarafça kiraya verene sağlanan her türlü kalıntı değer taahhütleri,

(d) Kiracının satın alma opsiyonunu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda (B37 paragrafında tanımlanan hususlar dikkate alınarak değerlendirilir), bu opsiyonun kullanım fiyatı ve

(e) Kiralama süresinin kiracının kiralamayı sonlandırmak için bir opsiyon kullanacağını göstermesi durumunda, kiralamanın sonlandırılmasına ilişkin ceza ödemeleri.

Üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler

71 Kiralamanın fiilen başladığı tarihte, üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, her bir finansal kiralama için aşağıdakileri finansal tablolarına yansıtır:

(a) Dayanak varlığın gerçeğe uygun değeri kadar veya -bu değerden düşük olması durumunda- kiraya verenin alacağı kira ödemelerinin piyasa faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş bugünkü değeri kadar hasılat,

(b) Dayanak varlığın maliyetinden veya -bu tutardan farklı olması durumunda- defter değerinden, *taahhüt edilmemiş kalıntı değer*in bugünkü değerinin düşülmesiyle elde edilen tutar kadar satışların maliyeti ve

(c) Kiraya verenin TFRS 15'in uygulandığı doğrudan satışlara ilişkin politikasına göre satış kârı veya zararı (hasılat ile satışların maliyeti arasındaki fark). Kiraya verenin, dayanak varlığı TFRS 15'te açıklandığı şekilde devredip devretmediğine bakılmaksızın, üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren finansal kiralamanın satış kârını veya zararını kiralamanın fiilen başladığı tarihte finansal tablolarına yansıtır.

72 Üretici veya satıcılar, müşterilerine genellikle bir varlığı satın alma veya kiralama seçeneği sunar. Bir varlığın üretici veya satıcı konumundaki bir kiraya veren tarafından finansal kiralama yoluyla kiraya verilmesi, dayanak varlığın her türlü geçerli miktar indirimleri ya da ticari indirimlerini yansıtan normal satış fiyatı üzerinden doğrudan satılmasından kaynaklanan kâr veya zarar tutarı kadar kâr veya zarar doğurur.

73 Üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler, bazen müşteri çekmek amacıyla gerçeği yansıtmayacak kadar düşük faiz oranları belirler. Böyle bir oranın kullanılması, kiraya verenin işlemden elde edilen toplam gelirin çok büyük bir kısmını kiralamanın fiilen başladığı tarihte finansal tablolarına yansıtması sonucunu doğurur. Gerçeği yansıtmayacak kadar düşük faiz oranlarının belirlenmiş olması durumunda, üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, satış kârını bir piyasa faiz oranının kullanılmış olması durumunda geçerli olacak satış kârı tutarıyla sınırlandırır.

74 Üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, finansal kiralamanın elde edilmesiyle bağlantılı olarak katlanılan maliyetleri kiralamanın fiilen başladığı tarihte gider olarak finansal tablolarına yansıtır, çünkü söz konusu maliyetler ağırlıklı olarak üretici veya satıcının satış kârını elde etmesiyle ilgilidir. Üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenlerin bir finansal kiralamayı elde etmek için katlandığı maliyetler, başlangıçtaki doğrudan maliyetler tanımının ve dolayısıyla net kiralama yatırımının dışında tutulur.

Sonraki ölçüm

75 Kiraya veren, kiralama süresi boyunca finansman gelirini net kiralama yatırımına ilişkin sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre finansal tablolarına alır.

76 Kiraya veren, kiralama süresi boyunca finansman gelirini sistematik ve rasyonel bir biçimde dağıtmayı amaçlar. Kiraya veren, döneme ilişkin kira ödemelerini, anaparayı ve *kazanılmamış finansman geliri*ni azaltmak üzere *brüt kiralama yatırımı*ndan düşer.

77 Kiraya veren, net kiralama yatırımına TFRS 9'da yer alan finansal tablo dışı bırakma ve değer düşüklüğü hükümlerini uygular. Kiraya veren, brüt kiralama yatırımının hesaplanmasında kullanılan tahmini taahhüt edilmemiş kalıntı değerleri düzenli olarak gözden geçirir. Kiraya veren, tahmini taahhüt edilmemiş kalıntı değerde bir azalma olması durumunda, gelirin kiralama süresine dağıtımını revize eder ve tahakkuk eden tutarlardaki azalmaları doğrudan finansal tablolara yansıtır.

78 Kiraya veren, finansal kiralama kapsamındaki bir varlığı TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*'i uygulayarak satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırması durumunda (veya satış amaçlı olarak sınıflandırılan bir elden çıkarılacak varlık grubu içine dâhil etmesi durumunda), bu varlığı söz konusu Standart uyarınca muhasebeleştirir.

Kiralamada yapılan değişiklikler

79 Kiraya veren, finansal kiralamada yapılan bir değişikliği, aşağıdaki koşulların her ikisinin sağlanması durumunda ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirir:

(a) Değişikliğin, bir veya daha fazla dayanak varlığın kullanım hakkını ilave etmek suretiyle kiralama kapsamını genişletmesi ve

(b) Kiralama bedelinin, kapsamdaki genişlemenin tek başına fiyatıyla ve ilgili sözleşme koşullarını yansıtmak için söz konusu fiyatta yapılan uygun düzeltmelerle orantılı olarak artması.

80 Kiraya veren, ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirilmeyen finansal kiralamaya ilişkin bir değişikliği aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:

(a) Değişiklik kiralama sözleşmesinin başlama tarihinde geçerli olsaydı, kiralamanın faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılacak olması durumunda, kiraya veren:

(i) Değişikliği, değişikliğin uygulanma tarihinden itibaren yeni bir kiralama olarak muhasebeleştirir ve

(ii) Dayanak varlığın defter değerini, kiralamada yapılan değişikliğin uygulanma tarihinden hemen önce net kiralama yatırımı olarak ölçer.

(b) Diğer durumlarda kiraya veren TFRS 9 hükümlerini uygular.

Faaliyet kiralamaları

Finansal tablolara alma ve ölçme

81 Kiraya veren, faaliyet kiralamalarından elde ettiği kira ödemelerini doğrusal olarak ya da başka bir sistematik esasa göre finansal tablolarına yansıtır. Kiraya veren, başka bir sistematik esasın dayanak varlığın kullanımından kaynaklanan faydadaki azalma şeklini daha iyi temsil etmesi durumunda bu esası uygular.

82 Kiraya veren, amortisman dâhil olmak üzere kira gelirinin kazanılmasında katlanılan maliyetleri gider olarak finansal tablolarına yansıtır.

83 Kiraya veren, bir faaliyet kiralamasını elde etmek için katlandığı başlangıçtaki doğrudan maliyetleri dayanak varlığın defter değerine ilave eder ve söz konusu maliyetleri kiralama süresi boyunca kira geliriyle aynı yöntemi kullanarak finansal tablolarına gider olarak yansıtır.

84 Faaliyet kiralamasına konu amortismana tabi dayanak varlıklara ilişkin amortisman politikası, kiraya verenin benzer varlıklara uyguladığı normal amortisman politikasıyla tutarlı olmalıdır. Kiraya veren, amortismanı TMS 16 ve TMS 38'e göre hesaplar.

85 Kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu bir dayanak varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek ve belirlenen değer düşüklüğü zararlarını muhasebeleştirmek için TMS 36'yı uygular.

86 Üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, finansal tablolarına faaliyet kiralamasına ilişkin herhangi bir satış kârı yansıtmaz, çünkü söz konusu işlem satışa eşdeğer bir işlem değildir.

Kiralamada yapılan değişiklikler

87 Kiraya veren, faaliyet kiralamasında yapılan bir değişikliği, asıl kiralamaya ilişkin olarak önceden ödenen ya da tahakkuk eden kira ödemelerini yeni kiralamaya ilişkin kira ödemelerinin bir parçası olacak şekilde dikkate alarak, değişikliğin uygulanma tarihinden itibaren yeni bir kiralama olarak muhasebeleştirir.

Sunum

88 Kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu dayanak varlıkları, söz konusu dayanak varlığın niteliğine göre finansal durum tablosunda sunar.

Açıklamalar

89 **Kiraya verenler açısından açıklamaların amacı; kiracının finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerinde kiralamanın yarattığı etkinin finansal tablo kullanıcıları tarafından değerlendirilmesi için temel oluşturacak bilgilerin, finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve nakit akış tablosunda sağlanan bilgilerle birlikte dipnotlarda açıklanmasıdır. 90-97 paragrafları bu amacın ne şekilde karşılanacağına ilişkin hükümleri düzenler.**

90 Kiraya veren, raporlama dönemine ilişkin aşağıdaki tutarları açıklar:

(a) Finansal kiralamalar için;

(i) Satış kârı veya zararı,

(ii) Net kiralama yatırımına ilişkin finansman geliri ve

(iii) Net kiralama yatırımının ölçümüne dâhil edilmeyen değişken kira ödemeleriyle ilgili gelir.

(b) Faaliyet kiralamaları için, belirli bir endeks veya orana bağlı olmayan değişken kira ödemeleriyle ilgili gelire ilişkin açıklamadan ayrı olarak, kiralama geliri.

91 Kiraya veren, başka bir biçimin daha uygun olduğu durumlar dışında, 90'ıncı paragrafta belirtilen açıklamaları tablo biçiminde sunar.

92 Kiraya veren, kiralama faaliyetleriyle ilgili olarak 89'uncu paragrafta yer alan açıklama amacını karşılamak için gereken nitel ve nicel ilave bilgileri açıklar. Söz konusu ilave bilgiler, bunlarla sınırlı olmamakla birlikte, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki hususları değerlendirmesine yardımcı olacak bilgileri içerir:

(a) Kiraya verenin kiralama faaliyetlerinin niteliği ve

(b) Kiraya verenin, dayanak varlıklara ilişkin elinde bulundurduğu haklarla ilgili riski nasıl yönettiği. Kiraya veren, özellikle dayanak varlıklara ilişkin elinde bulundurduğu haklara yönelik risk yönetim stratejisini (riski azaltmayı sağlayan araçlar da dâhil olmak üzere) açıklar. Bu araçlar, örneğin geri alım anlaşmalarını, kalıntı değer taahhütlerini ve belirlenen sınırların aşımında kullanılacak değişken kira ödemelerini içerebilir.

Finansal kiralamalar

93 Kiraya veren, finansal kiralamalardaki net yatırımın defter değerinde meydana gelen önemli değişikliklere ilişkin nitel ve nicel açıklamaları yapar.

94 Kiraya veren, en az ilk beş yıl için yıllık bazda ve kalan yıllar için toplam tutar üzerinden iskonto edilmemiş kira alacaklarını göstererek, kira alacaklarına ilişkin vade analizini açıklar. Kiraya veren, iskonto edilmemiş kira ödemeleri ile net kiralama yatırımının mutabakatını yapar. Söz konusu mutabakatta, kira ödemesi alacaklarına ilişkin kazanılmamış finansman geliri ve iskonto edilmiş taahhüt edilmemiş kalıntı değer belirtilir.

Faaliyet kiralamaları

95 Kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu maddi duran varlıklar için TMS 16'daki açıklama hükümlerini uygular. Kiraya veren, TMS 16'daki açıklama hükümlerini uygularken, her bir maddi duran varlık sınıfını, faaliyet kiralamasına konu varlıklar ve faaliyet kiralamasına konu olmayan varlıklar şeklinde ayırır. Buna göre kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu varlıklar için (dayanak varlık sınıfına göre) TMS 16'da öngörülen açıklamaları, sahibi olarak elde tuttuğu ve kullandığı varlıklardan ayrı olarak sunar.

96 Kiraya veren faaliyet kiralamalarına konu varlıklar için TMS 36, TMS 38, TMS 40 ve TMS 41'de yer alan açıklama hükümlerini uygular.

97 Kiraya veren, 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 açıklar.

Satış ve geri kiralama işlemleri

98 Bir işletmenin (satıcı-kiracının) bir varlığı diğer bir işletmeye (alıcı-kiraya verene) devretmesi ve aynı varlığı alıcı-kiraya verenden geri kiralaması durumunda, satıcı-kiracı ve alıcı-kiraya veren, devir sözleşmesini ve kiralamayı 99-103 paragraflarını uygulayarak muhasebeleştirir.

Varlığın devrinin bir satış işlemi olup olmadığının değerlendirilmesi

99 İşletme, bir varlığın devrini satış olarak muhasebeleştirip muhasebeleştirmeyeceğine karar verirken, TFRS 15'teki edim yükümlülüğünün ne zaman yerine getirildiğinin tespitine ilişkin hükümleri uygular.

Varlığın devrinin bir satış işlemi olduğu durumlar

100 Bir varlığın satıcı-kiracı tarafından devrinin, varlık satışı olarak muhasebeleştirilmesi için TFRS 15'teki hükümleri karşılaması durumunda:

(a) Satıcı-kiracı, geri kiralamadan kaynaklanan kullanım hakkı varlığını, elde tuttuğu kullanım hakkı varlığının önceki defter değeri oranı üzerinden ölçer. Buna göre satıcı-kiracı, yalnızca alıcı-kiraya verene devredilen haklarla ilişkili kazanç veya kayıp tutarını finansal tablosuna yansıtır.

(b) Alıcı-kiraya veren, varlığa ilişkin satın alma işlemini ilgili Standartları uygulayarak, kiralamayı ise bu Standardın kiraya verenle ilgili muhasebeleştirme hükümlerini uygulayarak muhasebeleştirir.

101 Bir varlığın satışına ilişkin bedelin gerçeğe uygun değerinin, varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olmaması ya da kiralamaya ilişkin ödemelerin, piyasa koşullarında olmaması durumunda işletme, satıştan elde edilen bedeli gerçeğe uygun değerinden ölçmek için aşağıdaki düzeltmeleri yapar:

(a) Piyasa koşulları altında ödenen tüm bedelleri, ön kira ödemesi olarak muhasebeleştirir ve

(b) Piyasa koşulları üstünde ödenen tüm bedelleri, alıcı-kiraya veren tarafından satıcı-kiracıya sağlanan ek finansman olarak muhasebeleştirir.

102 İşletme, 101'inci paragraf uyarınca yapılması gereken tüm muhtemel düzeltmeleri, aşağıdakilerden hangisi daha kolay tespit edilebiliyorsa onu esas alarak ölçer:

(a) Satış bedelinin gerçeğe uygun değeri ile varlığın gerçeğe uygun değeri arasındaki fark ve

(b) Kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değeri ile kiralamaya ilişkin piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değeri arasındaki fark.

Varlığın devrinin bir satış işlemi olmadığı durumlar

103 Bir varlığın satıcı-kiracı tarafından devrinin, varlık satışı olarak muhasebeleştirilmesi için TFRS 15'teki hükümleri karşılamaması durumunda:

(a) Satıcı-kiracı devredilen varlığı finansal tablolarında göstermeye devam eder ve devir bedeline eşit tutarda bir finansal yükümlülüğü finansal tablolarına yansıtır. Söz konusu finansal yükümlülüğü TFRS 9 kapsamında muhasebeleştirir.

(b) Alıcı-kiraya veren, devredilen varlığı finansal tablolarına yansıtmaz ve devir bedeline eşit tutarda bir finansal varlığı finansal tablolarına yansıtır. Söz konusu finansal varlığı TFRS 9 kapsamında muhasebeleştirir.

Ek A
Tanımlanan terimler

Bu ek, Standardın ayrılmaz bir parçasıdır.

Kiralamanın fiilen başladığı tarih (fiili başlama tarihi)	**Kiraya veren**in bir **dayanak varlığı, kiracı**nın kullanımına sunduğu tarihtir.
Ekonomik ömür	Bir varlığın, bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ekonomik olarak kullanılabilir olması beklenen süre veya bir veya birkaç kullanıcı tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimidir.
Değişikliğin uygulanma tarihi	Tarafların **kiralamada değişiklik yapılması** üzerinde anlaştığı tarihtir.
Gerçeğe uygun değer	Bu Standartta yer alan kiraya veren için geçerli olan muhasebeleştirme hükümleri açısından, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.
Finansal kiralama	**Dayanak varlığın** mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredildiği **kiralama**dır.
Sabit ödemeler	**Kiracı** tarafından **kiralama süresi** boyunca, **dayanak varlığı** kullanma hakkı karşılığında **kiraya veren**e yapılan **değişken kira ödemeleri** dışındaki ödemelerdir.
Brüt kiralama yatırımı	Aşağıdaki tutarların toplamıdır: (a) **Finansal kiralama** kapsamında **kiraya veren** tarafından alınacak **kira ödemeleri** ve (b) Kiraya verenin elde edeceği **taahhüt edilmemiş kalıntı değer.**
Kiralama sözleşmesinin başlama tarihi (sözleşme tarihi)	**Kiralama** konusunda anlaşmaya varılan tarih ile tarafların kiralamanın esas hüküm ve koşullarına ilişkin taahhütte bulunduğu tarihten erken olanıdır.
Başlangıçtaki doğrudan maliyetler	Üretici veya satıcı konumundaki **kiraya veren**lerin **finansal kiralama**yla ilgili olarak katlandıkları maliyetler hariç olmak üzere, kiralama sözleşmesinin yapılması için katlanılan ancak sözleşme yapılmamış olsaydı katlanılmayacak olan ek maliyetlerdir.
Kiralamadaki zımnî faiz oranı	(a) **Kira ödemeleri** ve (b) **taahhüt edilmemiş kalıntı değer**in bugünkü değerini, (i) **dayanak varlığın gerçeğe uygun değer**i ile (ii) kiraya verene ait her türlü **başlangıçtaki doğrudan maliyetler**in toplamına eşitleyen faiz oranıdır.
Kiralama	Bir bedel karşılığında, bir varlığın (**dayanak varlık**) kullanım hakkını, belirli bir süre için devreden bir sözleşme veya sözleşmenin bir parçasıdır.
Kiralama teşvikleri	**Kiraya verenin kiralama**yla ilgili olarak **kiracı**ya yaptığı ödemelerdir veya kiracının katlandığı maliyetlerin kiraya veren tarafından tazmin edilmesi veya üstlenilmesidir.
Kiralamada değişiklik yapılması	Kiralama sözleşmesinin esas hüküm ve koşullarının bir parçası olmayan, **kiralama** kapsamındaki ya da kiralama bedelindeki değişikliktir (örneğin, bir veya birkaç **dayanak varlığın** kullanım hakkının ilave edilmesi veya sonlandırılması ya da sözleşmeye bağlı **kiralama süresi**nin uzatılması veya kısaltılması).

Kira ödemeleri

Kiracının, bir **dayanak varlığın** kullanım hakkıyla ilgili olarak **kiralama süresi** boyunca **kiraya veren**e yaptığı ve aşağıdaki unsurlardan oluşan ödemelerdir:

(a) **Kiralama teşvikleri**nin düşüldüğü **sabit ödemeler** (özü itibarıyla sabit ödemeler dâhil),

(b) Bir endeks veya orana bağlı olan **değişken kira ödemeleri**,

(c) Kiracının bir satın alma opsiyonunu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda bu opsiyonun kullanım fiyatı ve

(d) **Kiralama** süresinin kiracının kiralamayı sonlandırmak için bir opsiyon kullanacağını göstermesi durumunda, kiralamanın sonlandırılmasına ilişkin ceza ödemeleri.

Kiracı açısından kira ödemeleri, **kalıntı değer taahhütleri** kapsamında kiracı tarafından ödenmesi beklenen tutarları da içerir. Kiracı, kiralama niteliği taşımayan bileşenleri bir kiralama bileşeniyle birleştirmeyi ve bunları tek bir kiralama bileşeni olarak muhasebeleştirmeyi tercih etmediği sürece, kira ödemeleri, sözleşmenin kiralama niteliği taşımayan bileşenlerine dağıtılan ödemeleri içermez.

Kiraya veren açısından kira ödemeleri, kiracı tarafından, kiracıyla ilişkili bir tarafça veya kalıntı değer taahhüdü kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirebilecek finansal yeterliliğe sahip, kiraya verenle ilişkili olmayan üçüncü bir tarafça kiraya verene sağlanan her türlü kalıntı değer taahhütlerini de içerir. Kira ödemeleri, kiralama niteliği taşımayan bileşenlere dağıtılan ödemeleri içermez.

Kiralama süresi

Kiracının **dayanak varlığı** kullanma hakkına sahip olduğu iptal edilemeyen **kiralama** süresidir ve aşağıdaki süreleri de kapsar:

(a) Kiracının **kiralama**yı uzatma hakkı veren bir opsiyonu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda, bu opsiyonun kapsadığı süre ve

(b) Kiracının kiralamayı sonlandırma hakkı veren bir opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olması durumunda, bu opsiyonun kapsadığı süre.

Kiracı

Bedeli karşılığında, belirli bir süre için **dayanak varlığın** kullanım hakkını elde eden işletmedir.

Kiracının alternatif borçlanma faiz oranı

Kiracının benzer bir ekonomik ortamda, **kullanım hakkı varlığı**yla benzer değerdeki bir varlığı elde etmek için gerekli olan fonları, benzer bir dönem ve benzer güvence ile borç alması halinde ödemek zorunda olduğu faiz oranıdır.

Kiraya veren

Bedeli karşılığında, belirli bir süre için **dayanak varlığın** kullanım hakkını veren işletmedir.

Net kiralama yatırımı

Kiralamadaki zımnî faiz oranıyla iskonto edilen **brüt kiralama yatırımı**dır.

Faaliyet kiralaması

Dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmediği **kiralama**dır.

Opsiyona bağlı kira ödemeleri

Kiralama süresine dâhil olmayan, kiralamanın uzatılmasına veya sonlandırılmasına ilişkin bir opsiyonun kapsadığı süre boyunca, **dayanak varlığın** kullanım hakkı karşılığında **kiracı** tarafından **kiraya veren**e yapılacak ödemelerdir.

Kullanım süresi

Bir müşteri ile yapılan sözleşmeyi yerine getirmek için bir varlığın kullanıldığı toplam süre (birbirini takip etmeyen tüm süreler de dâhil).

Kalıntı değer taahhüdü

Dayanak varlığın kiralama sonundaki değerinin (veya değerinin bir kısmının) en az belirtilen bir tutar kadar olacağı konusunda **kiraya veren**e, kiraya verenle ilişkili olmayan üçüncü bir tarafça verilen taahhüttür.

Kullanım hakkı varlığı

Kiralama süresi boyunca **kiracı**nın **dayanak varlığı** kullanma hakkını temsil eden bir varlıktır.

Kısa vadeli kiralama	**Kiralamanın fiilen başladığı tarih** itibarıyla, **kiralama süresi**nin 12 ay veya daha kısa olduğu **kiralama**dır. Satın alma opsiyonu içeren bir kiralama, kısa vadeli kiralama değildir.
Alt kiralama	**Dayanak varlığın, kiracı** (‘alt kiralama kapsamında kiraya veren’) tarafından üçüncü bir tarafa yeniden kiraya verilmesi işlemidir; ana kiralama kapsamında kiraya veren ve kiracı arasındaki **kiralama** (‘ana kiralama’) yürürlükte kalmaya devam eder.
Dayanak varlık	**Kiralama**ya konu olan ve **kiraya veren**in, kullanım hakkını **kiracı**ya verdiği varlıktır.
Kazanılmamış finansman geliri	(a) **Brüt kiralama yatırımı** ile (b) **Net kiralama yatırımı** arasındaki farktır.
Taahhüt edilmemiş kalıntı değer	**Dayanak varlığın** kalıntı değerinin, **kiraya veren**e ödenmesi taahhüt edilmemiş olan veya ödenmesi yalnızca kiraya verenle ilişkili taraflarca taahhüt edilmiş olan kısmıdır.
Değişken kira ödemeleri	**Kiralama süresi** boyunca **dayanak varlığın** kullanım hakkı için **kiracı** tarafından **kiraya veren**e yapılan, zamanın geçmesine bağlı olarak meydana gelenler dışında kalan ve kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra meydana gelen durum veya şartlardaki değişiklikler nedeniyle değişkenlik gösteren ödemelerdir.

Diğer Standartlarda tanımlanan ve bu Standartta aynı anlamda kullanılan terimler

Sözleşme	İki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır.
Yararlı ömür	Bir varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen süre ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı ya da benzeri üretim birimidir.

Ek B
Uygulama rehberi

Bu ek, Standardın ayrılmaz bir parçası olup, 1-103 paragraflarına ilişkin uygulamayı açıklar ve bağlayıcılığı bu Standardın diğer bölümleriyle aynı düzeydedir.

Portföy uygulaması

B1 Bu Standart, her bir kiralamanın ayrı olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları belirler. Bununla birlikte, bu Standardın benzer özellikteki kiralamalardan oluşan bir portföye uygulanmasının finansal tablolar üzerindeki etkilerinin, portföyde yer alan her bir kiralamaya uygulanmasına nazaran önemli ölçüde farklı olmayacağı yönünde makul bir beklentisi varsa işletme, kolaylaştırıcı bir uygulama olarak bu Standardı söz konusu portföye uygulayabilir. İşletme bir portföyü muhasebeleştirirken, portföyün büyüklüğünü ve yapısını yansıtan tahmin ve varsayımları kullanır.

Sözleşmelerin birleştirilmesi

B2 İşletme bu Standardı uygularken, aşağıdaki şartlardan birinin veya daha fazlasının karşılanması durumunda, aynı karşı taraf (veya karşı tarafla ilişkili taraflar) ile aynı zamanda ya da birbirine yakın zamanlarda yapılan iki veya daha fazla sözleşmeyi birleştirir ve sözleşmeleri tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirir:

(a) Sözleşmelerin birlikte ele alınmadıkça anlaşılması mümkün olmayan, tek bir ticari amaç için paket halinde müzakere edilmiş olması,

(b) Bir sözleşme kapsamında ödenecek tutarın diğer sözleşmenin fiyatına veya edimine bağlı olması veya

(c) Dayanak varlıkların sözleşme kapsamında devredilen kullanım haklarının (veya dayanak varlıkların her bir sözleşme kapsamında devredilen bazı kullanım haklarının), B32 paragrafında açıklandığı şekilde tek bir kiralama bileşeni oluşturması.

Finansal tablolara almaya ilişkin istisna: Dayanak varlığın düşük değerli olduğu kiralamalar (5–8 paragrafları)

B3 B7 paragrafında belirtilen durumlar hariç olmak üzere bu Standart, dayanak varlığın düşük değerli olduğu kiralamaların muhasebeleştirilmesinde, kiracının 6'ncı paragrafı uygulamasına izin verir. Kiracı, dayanak varlığın değerini, kiralanan varlığın yaşını dikkate almaksızın, yeni halindeki değerini esas alarak değerlendirir.

B4 Bir dayanak varlığın düşük değerli olup olmadığına ilişkin değerlendirme, objektif bir esasa göre yapılır. Düşük değerli varlık kiralamaları, söz konusu kiralamaların kiracı için önem arz edip etmediğine bakılmaksızın, 6'ncı paragrafta yer alan muhasebeleştirme uygulaması kapsamına girer. Bu değerlendirme, kiracının büyüklüğünden, niteliğinden ve içinde bulunduğu koşullardan etkilenmez. Buna göre, farklı kiracıların belirli bir dayanak varlığın düşük değerli olup olmadığı konusunda aynı sonuca varması beklenir.

B5 Bir dayanak varlık, ancak aşağıdaki durumlarda düşük değerli olabilir:

(a) Kiracının, dayanak varlığın kullanımından tek başına veya kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte fayda sağlayabilmesi ve

(b) Dayanak varlığın büyük ölçüde başka varlıklara bağlı olmaması veya büyük ölçüde başka varlıklarla ilişkili olmaması.

B6 Dayanak varlığın yapısı gereği, yeni halindeki değerinin genel olarak düşük olmaması durumunda, bu varlığa ilişkin kiralama düşük değerli bir varlık kiralaması olarak nitelendirilmez. Örneğin, yeni bir otomobil genellikle düşük değere sahip olmayacağı için, otomobil kiralamaları düşük değerli varlık kiralaması olarak nitelendirilmez.

B7 Kiracının bir varlığı alt kiralama kapsamında kiraya vermesi veya varlığı alt kiralama kapsamında kiraya verme beklentisinin bulunması durumunda, ana kiralama düşük değerli varlık kiralaması olarak nitelendirilmez.

B8 Düşük değerli dayanak varlıklara ilişkin örnekler araasında, tablet ve kişisel bilgisayarlar, ofis mobilyalarının küçük unsurları ve telefonlar yer alır.

Kiralamanın tanımlanması (9–11 paragrafları)

B9 İşletme, bir sözleşmenin tanımlanan bir varlığın (bakınız: B13–B20 paragrafları) kullanımını kontrol etme hakkını belirli bir süre için devredip devretmediğini değerlendirmek için, müşterinin *kullanım süresi* boyunca aşağıdaki hakların her ikisine de sahip olup olmadığını değerlendirir:

(a) Tanımlanan varlığın kullanımından sağlanacak ekonomik yararların tamamına yakınını elde etme hakkı (B21–B23 paragraflarında açıklandığı şekilde) ve

(b) Tanımlanan varlığın kullanımını yönetme hakkı (B24–B30 paragraflarında açıklandığı şekilde).

B10 Müşterinin, sözleşme süresinin yalnızca bir kısmı boyunca tanımlanan varlığın kullanımını kontrol etme hakkına sahip olması durumunda sözleşme, söz konusu sürenin bu kısmı için bir kiralama içerir.

B11 Mal veya hizmet alımına yönelik bir sözleşme, TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar*'da tanımlandığı şekilde bir müşterek anlaşma tarafından ya da müşterek anlaşma adına yapılabilir. Bu durumda, müşterek anlaşma, sözleşmedeki müşteri olarak değerlendirilir. Buna göre, bu tür bir sözleşmenin kiralama içerip içermediğini değerlendirirken işletme, müşterek anlaşmanın, kullanım süresi boyunca tanımlanan varlığın kullanımını kontrol etme hakkına sahip olup olmadığını değerlendirir.

B12 İşletme, her bir ayrı potansiyel kiralama bileşeni için sözleşmenin kiralama içerip içermediğini değerlendirir. Ayrı kiralama bileşenleri B32 paragrafında düzenlenmiştir.

Tanımlanan varlık

B13 Bir varlık genellikle sözleşmede açık bir şekilde belirlenerek tanımlanır. Bununla birlikte, bir varlık müşterinin kullanımına sunulduğu zaman zımni olarak da tanımlanabilir.

Aslî ikame hakları

B14 Bir varlık belirlenmiş olsa dahi, kullanım süresi boyunca tedarikçinin varlığı ikame etme yönünde aslî bir hakka sahip olması durumunda müşteri, tanımlanan varlığı kullanma hakkına sahip değildir. Tedarikçinin bir varlığı ikame etme hakkı, aşağıdaki koşulların her ikisinin de mevcut olması durumunda aslî niteliktedir:

(a) Kullanım süresi boyunca tedarikçinin alternatif varlıkları ikame etme imkânına sahip olması (örneğin müşterinin, tedarikçinin başka bir varlığı ikame etmesini önleyememesi ve tedarikçi için alternatif varlıkların kullanıma hazır olması ya da tedarikçi tarafından makul bir sürede temin edilebilir olması) ve

(b) Tedarikçinin varlığı ikame etme hakkını kullanmaktan ekonomik yarar sağlayacak olması (başka bir ifadeyle, varlığın ikame edilmesiyle ilgili ekonomik yararların varlığın ikame edilmesiyle ilgili maliyetleri aşmasının beklenmesi).

B15 Tedarikçinin ancak belirli bir tarihte veya sonrasında ya da belirlenen bir olay meydana geldiğinde veya sonrasında başka bir varlığı ikame etme hakkına veya yükümlülüğüne sahip olması durumunda tedarikçi, kullanım süresi boyunca alternatif varlıkları ikame etme imkânına sahip olmadığı için ikame hakkı aslî nitelikte değildir.

B16 İşletmenin bir tedarikçinin ikame hakkının aslî nitelikte olup olmadığına ilişkin değerlendirmesi, sözleşmenin başlangıcında mevcut olan durum ve şartlara bağlıdır ve sözleşmenin başlangıcı itibarıyla meydana gelmesi muhtemel görülmeyen gelecekteki olaylar bu değerlendirmede dikkate alınmaz. Sözleşmenin başlangıcı itibarıyla meydana gelmesi muhtemel görülmeyen ve bu sebeple değerlendirme dışı bırakılması gereken gelecekteki olaylara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

(a) Gelecekteki bir müşteriyle varlığın kullanımı için piyasa koşullarının üzerinde bir ödeme yapmak üzere anlaşılması,

(b) Sözleşmenin başlama tarihi itibarıyla henüz önemli ölçüde geliştirilmemiş olan yeni bir teknolojinin kullanıma sunulması,

(c) Müşterinin varlığı kullanımı veya varlığın performansı ile sözleşmenin başlama tarihinde dikkate alınan muhtemel kullanım ve performans arasında önemli bir fark olması ve

(d) Varlığın kullanım süresindeki piyasa fiyatı ile sözleşmenin başlama tarihinde muhtemel görülen piyasa fiyatı arasında önemli bir fark olması.

B17 Varlığın, müşterinin mülkü üzerinde veya başka bir yerde bulunması durumunda varlığın ikame edilmesiyle ilgili maliyetler, genellikle varlığın tedarikçinin mülkü üzerinde bulunması halinde gerçekleşecek

maliyetlerden daha fazladır ve dolayısıyla söz konusu maliyetlerin varlığın ikame edilmesiyle ilgili faydaları aşma ihtimali daha yüksektir.

B18 Varlığın düzgün çalışmaması veya teknik bir yükseltmenin mevcut olması durumunda, tedarikçinin varlığın tamiri ve bakımı için varlığı ikame etme hak veya yükümlülüğü, müşterinin tanımlanan varlığın kullanım hakkına sahip olmasını engellemez.

B19 Müşteri, tedarikçinin aslî ikame hakkına sahip olup olmadığını kolayca belirleyemiyorsa, ikame hakkının aslî nitelikte olmadığını varsayar.

Varlıkların bölümleri

B20 Varlığın kapasitesinin bir bölümü fiziksel olarak ayrı ise söz konusu bölüm tanımlanan varlık niteliğindedir (örneğin, bir binanın bir katı). Varlığın kapasitesinin bir bölümü veya diğer bir bölümü fiziksel olarak ayrı değilse (örneğin, fiber optik kablo ağının bir bölümü), söz konusu bölüm varlığın kapasitesinin tamamına yakınını temsil etmedikçe ve dolayısıyla müşteriye varlığın kullanımından sağlanan ekonomik yararların tamamına yakınını elde etme hakkı vermedikçe, varlık tanımlanan bir varlık değildir.

Kullanımdan ekonomik yarar elde etme hakkı

B21 Müşterinin tanımlanan bir varlığın kullanımını kontrol etmesi için kullanım süresi boyunca, varlığın kullanımından sağlanan ekonomik yararların tamamına yakınını elde etme hakkına sahip olması gerekir (örneğin, söz konusu süre boyunca varlığın münhasıran kullanımına sahip olması yoluyla). Müşteri, bir varlığın kullanımından sağlanan ekonomik yararları; varlığı kullanma, elde tutma veya alt kiralamayla kiraya verme gibi birçok yolla doğrudan veya dolaylı olarak elde edebilir. Bir varlığın kullanımından sağlanan ekonomik yararlar, varlığın ana ürününü, yan ürünlerini (bu unsurlardan elde edilen muhtemel nakit akışları dâhil) ve varlığın üçüncü bir tarafla yapılan ticari bir işlem dolayısıyla kullanımından sağlanan diğer ekonomik yararları kapsar.

B22 İşletme bir varlığın kullanımından sağlanan ekonomik yararların tamamına yakınını elde etme hakkını değerlendirirken, varlığın kullanımından kaynaklanan ekonomik yararları, müşterinin varlığı kullanım hakkının tanımlanan kapsamı çerçevesinde dikkate alır (bakınız: B30 paragrafı). Örneğin;

(a) Sözleşmenin bir motorlu aracın kullanımını kullanım süresi boyunca belirli bir bölgeyle sınırlandırması durumunda işletme, motorlu aracın yalnızca söz konusu bölgedeki kullanımından sağlanan ekonomik yararları dikkate alır ve geri kalanını dikkate almaz.

(b) Sözleşmenin müşterinin bir motorlu aracı kullanım süresi boyunca yalnızca belirli bir kilometre toplamına kadar kullanabileceğini belirtmiş olması durumunda işletme, motorlu aracın yalnızca izin verilen kilometreye kadar olan kullanımından sağlanan ekonomik yararları dikkate alır ve geri kalanını dikkate almaz.

B23 Sözleşmenin, müşterinin bir varlığın kullanımından kaynaklanan nakit akışlarının bir kısmını tedarikçiye veya başka bir tarafa ödemesini gerektirmesi durumunda, bedel olarak ödenen söz konusu nakit akışları, müşterinin varlığın kullanımından elde ettiği ekonomik yararların bir parçası olarak dikkate alınır. Örneğin, müşterinin bir perakende alanını kullanarak yaptığı satışların bir yüzdesini, söz konusu kullanımın bedeli olarak tedarikçiye ödemesinin gerekmesi durumunda, bu gereklilik, müşterinin perakende alanının kullanımına ilişkin ekonomik yararların tamamına yakınını elde etme hakkına sahip olmasını engellemez. Çünkü söz konusu satışlardan kaynaklanan nakit akışları, müşterinin perakende alanının kullanımından elde ettiği ve bir kısmını alanın kullanım hakkına karşılık olarak tedarikçiye ödediği ekonomik yararlar şeklinde dikkate alınır.

Kullanımı yönetme hakkı

B24 Bir müşteri, ancak aşağıdaki durumlardan herhangi birinin varlığı halinde, kullanım süresi boyunca tanımlanan varlığın kullanımını yönetme hakkına sahiptir:

(a) Müşterinin, kullanım süresi boyunca varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını yönetme hakkına sahip olması (B25–B30 paragraflarında açıklandığı şekilde) veya

(b) Varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağına ilişkin kararların önceden belirlenmiş olması ve:

(i) Müşterinin, kullanım süresi boyunca varlığı işletme (veya varlığı kendi belirlediği şekilde işletmeleri için başkalarını yönlendirme) hakkına sahip olması ve tedarikçinin bu işletme talimatlarını değiştirme hakkının bulunmaması veya

(ii) Müşterinin, kullanım süresi boyunca varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını önceden belirleyecek şekilde varlığı (ya da varlığın belirli özelliklerini) tasarlamış olması.

Varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanıldığı

B25 Sözleşmede kullanım hakkının tanımlanan kapsamı çerçevesinde kullanım süresi boyunca varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını değiştirebilmesi durumunda müşteri, varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını yönetme hakkına sahiptir. İşletme bu değerlendirmeyi yaparken, varlığın kullanım süresi boyunca nasıl ve hangi amaçla kullanılacağının değiştirilmesiyle en ilgili olan karar alma haklarını dikkate alır. Kullanımdan sağlanacak ekonomik yararları etkilediğinde, karar alma haklarının ilgili olduğu kabul edilir. Varlığın niteliğine ve sözleşmenin hüküm ve koşullarına bağlı olarak, en ilgili karar alma haklarının farklı sözleşmeler için farklı olması muhtemeldir.

B26 Koşullara bağlı olarak, müşterinin kullanım hakkının tanımlanan kapsamı çerçevesinde, varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını değiştirme hakkı veren karar alma haklarına ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

(a) Varlığın ürettiği ürünün (çıktının) türünün değiştirilmesine yönelik haklar (örneğin, bir nakliye konteynerinin mal taşıma amacıyla mı yoksa depolama amacıyla mı kullanılacağına karar vermek ya da bir perakende alanında satılacak ürün karmasına karar vermek),

(b) Ürünün üretim zamanının değiştirilmesine yönelik haklar (örneğin, bir makine veya enerji santrali unsurunun ne zaman kullanılacağına karar vermek),

(c) Ürünün üretim yerinin değiştirilmesine yönelik haklar (örneğin, bir tır veya geminin varış noktasına karar vermek ya da bir teçhizat kaleminin nerede kullanılacağına karar vermek) ve

(d) Ürünün üretilip üretilmeyeceğinin ve söz konusu ürünün miktarının değiştirilmesine yönelik haklar (örneğin, bir enerji santralinden enerji üretilip üretilmeyeceğine veya söz konusu enerji santralinden ne kadar enerji üretileceğine karar vermek).

B27 Varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını değiştirme hakkı vermeyen karar alma haklarına ilişkin örnekler, varlığın işletilmesi veya idamesiyle sınırlı olan haklardır. Bu tür haklar müşterinin ya da tedarikçinin elinde bulunabilir. Bir varlığın işletilmesi veya idamesine ilişkin haklar ve benzerleri, çoğu zaman varlığın verimli kullanımı için gerekli olmakla birlikte, varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını yönetmeye yönelik haklar değildir ve çoğu zaman varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağına ilişkin kararlara bağlıdır. Bununla birlikte, varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağına ilişkin kararların önceden alınmış olması durumunda, bir varlığı işletmeye yönelik haklar, müşteriye varlığın kullanımını yönetme hakkı verebilir (bakınız: B24(b)(i) paragrafı).

Kullanım döneminde ve öncesinde alınan kararlar

B28 Varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağıyla ilgili kararlar önceden çeşitli şekillerde alınabilir. Örneğin, ilgili kararlar, varlığın tasarımına göre ya da kullanımına ilişkin sözleşmeye bağlı kısıtlamalara göre önceden alınabilir.

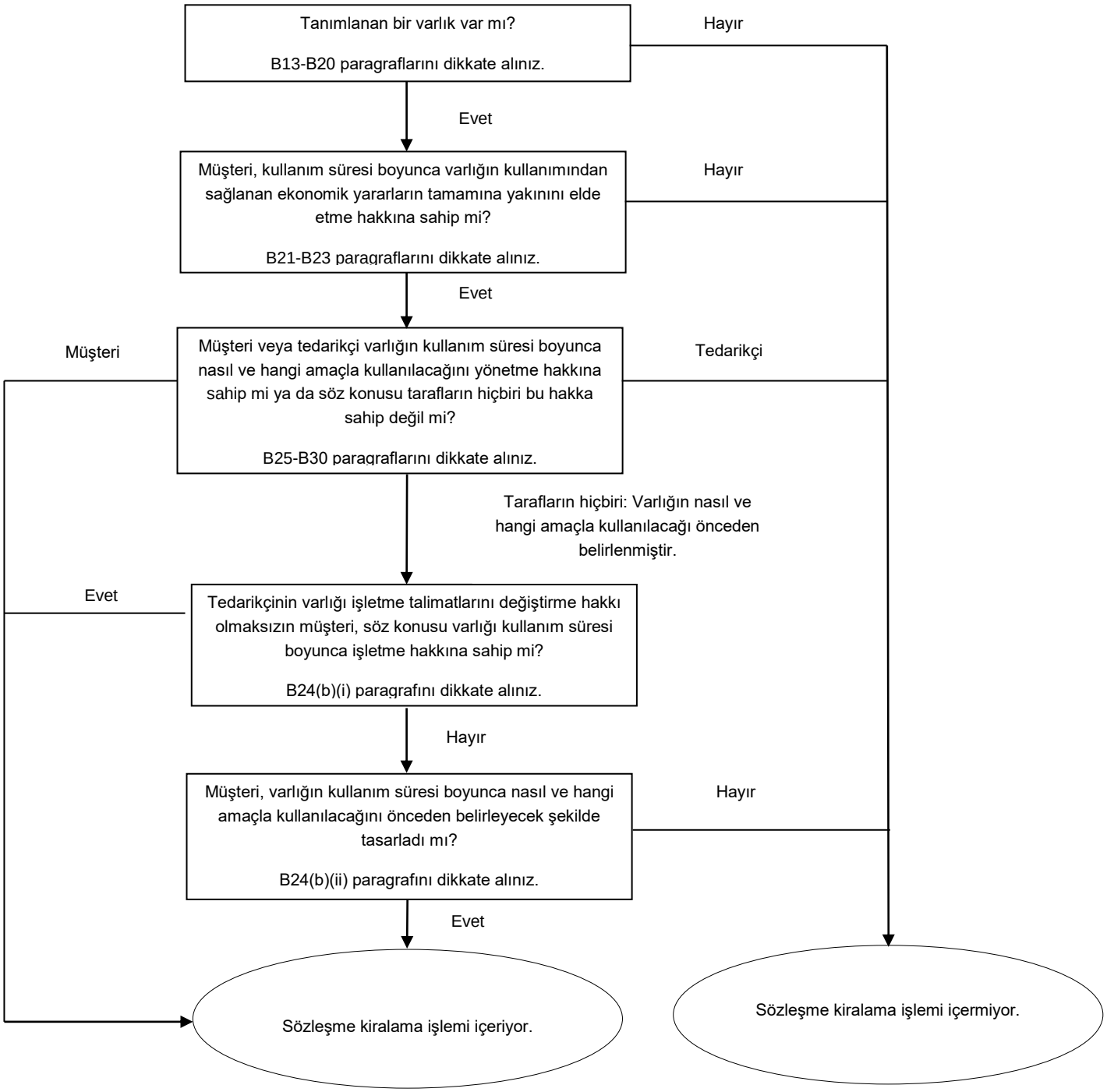
B29 Müşterinin varlığı (veya varlığın belirli özelliklerini) B24(b)(ii) paragrafında açıklandığı şekilde tasarlamamış olması durumunda işletme, müşterinin bir varlığın kullanımını yönetme hakkına sahip olup olmadığını değerlendirirken, yalnızca müşterinin varlığın kullanım süresindeki kullanımına ilişkin kararlar almaya yönelik haklarını dikkate alır. Dolayısıyla işletme, B24(b)(ii) paragrafında yer alan koşullar mevcut olmadıkça, kullanım süresi öncesinde alınan kararları dikkate almaz. Örneğin, kullanım süresinden önce yalnızca varlığın ürününü (çıktısını) belirleyebilmesi durumunda müşteri, söz konusu varlığın kullanımını yönetme hakkına sahip değildir. Varlığın kullanımıyla ilgili diğer karar alma hakları olmaksızın sözleşmede bir varlığın ürününü (çıktısını) kullanım süresi öncesinde belirleyebilme gücü, müşteriye mal veya hizmeti satın alan bir müşteriyle aynı hakları verir.

Koruyucu haklar

B30 Bir sözleşme, tedarikçinin söz konusu varlıktaki veya başka varlıklar üzerindeki hakkını korumak için, personelini korumak için veya tedarikçinin kanun ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlamak için oluşturulan hüküm ve koşullar içerebilir. Bunlar, koruyucu haklara ilişkin örneklerdir. Örneğin, bir sözleşmede (i) bir varlığın kullanımına ilişkin azami miktar belirlenebilir veya müşterinin varlığı nerede veya ne zaman kullanabileceği sınırlandırılabilir, (ii) müşterinin varlığın işletilmesine ilişkin belirli uygulamaları takip etmesi zorunlu kılınabilir veya (iii) müşterinin varlığın nasıl kullanılacağı konusundaki değişiklikler

hakkında tedarikçiyi bilgilendirmesi öngörülebilir. Koruyucu haklar, genel olarak müşterinin kullanım hakkının kapsamını tanımlar, ancak diğer etmenlerden bağımsız olarak, müşterinin varlığın kullanımını yönetme hakkına sahip olmasını engellemez.

B31 Aşağıdaki akış şeması, sözleşmenin kiralama sözleşmesi olup olmadığını ya da kiralama işlemi içerip içermediğini değerlendirirken işletmelere yardımcı olabilir.



Sözleşmenin bileşenlerine ayrılması (12–17 paragrafları)

B32 Bir dayanak varlığa ilişkin kullanım hakkı, aşağıdaki durumların birlikte geçerli olması halinde ayrı bir kiralama bileşenidir:

(a) Kiracının, dayanak varlığın tek başına veya kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte kullanımından fayda sağlayabilmesi. Kullanıma hazır kaynaklar; (kiraya veren veya başka tedarikçiler tarafından) ayrı olarak satılan veya kiraya verilen mal veya hizmetler ya da (kiraya verenden veya diğer işlem veya olaylardan) kiracının hâlihazırda elde etmiş olduğu kaynaklardır ve

(b) Dayanak varlığın, büyük ölçüde başka dayanak varlıklara bağlı olmaması veya büyük ölçüde başka dayanak varlıklarla ilişkili olmaması. Örneğin, kiracının dayanak varlığı kiralamama kararını, sözleşmede yer alan diğer dayanak varlıklara ilişkin haklarını önemli ölçüde etkilemeden verebilmesi, dayanak varlığın büyük ölçüde diğer dayanak varlıklara bağlı veya bu varlıklarla ilişkili olmadığını gösterir.

B33 Sözleşme, bir mal veya hizmeti kiracıya devretmeyen faaliyet ve maliyetler için kiracı tarafından ödenecek bir tutar içerebilir. Örneğin, kiraya veren, bir mal veya hizmeti kiracıya devretmeyen, idari görevlere ilişkin bir masrafı veya kiralamayla ilişkili olarak katlandığı diğer maliyetleri, ödenecek toplam tutara dâhil edebilir. Yapılacak bu tür ödemeler, sözleşmenin ayrı bir bileşenini oluşturmaz, ancak sözleşmenin ayrı olarak tanımlanan bileşenlerine dağıtılan toplam bedelin bir parçası olarak dikkate alınır.

Kiralama süresi (18–21 paragrafları)

B34 İşletme kiralama süresini belirlerken ve iptal edilemeyen kiralama süresinin uzunluğunu değerlendirirken, sözleşme tanımını kullanır ve sözleşmenin hukuken yürürlükte kalacağı süreyi belirler. Kiracı ve kiraya verenden her birinin, diğer taraftan izin almadan ve önemsiz bir cezadan fazlasına katlanmadan kiralamayı sonlandırma hakkına sahip olması durumunda kiralama, artık hukuken yürürlükte değildir.

B35 Kiralamayı sonlandırma hakkına yalnızca kiracının sahip olması durumunda bu hak, işletme tarafından kiralama süresi belirlenirken, kiracının kullanabileceği bir sonlandırma opsiyonu olarak dikkate alınır. Kiralama işlemini sonlandırma hakkına yalnızca kiraya verenin sahip olması durumunda, iptal edilemeyen kiralama süresi, kiralamayı sonlandırma opsiyonunun kapsadığı süreyi içerir.

B36 Kiralama süresi kiralamanın fiilen başladığı tarihte başlar ve kiraya verenin kiracıya sağladığı tüm bedelsiz kiralama sürelerini kapsar.

B37 Kiralamanın fiilen başladığı tarihte işletme, kiracının kiralamayı uzatma opsiyonunu veya dayanak varlığı satın alma opsiyonunu kullanacağından ya da kiralamayı sonlandırma opsiyonunu kullanmayacağından makul ölçüde emin olup olmadığını değerlendirir. Kiralamanın fiilen başladığı tarihten opsiyonun kullanıldığı tarihe kadar işletme, durum ve şartlarda meydana gelmesi beklenen değişiklikler dâhil olmak üzere kiracının, opsiyonu kullanması veya kullanmaması için ekonomik teşvik oluşturan ilgili tüm durum ve şartları dikkate alır. Dikkate alınması gereken hususlar bunlarla sınırlı olmamak üzere aşağıdakileri içerir:

(a) Piyasa koşullarıyla karşılaştırılmak suretiyle opsiyona bağlı dönemlere ilişkin sözleşmede yer alan hüküm ve koşullar, örneğin:

(i) Opsiyona bağlı herhangi bir dönemdeki kira ödemelerinin tutarı,

(ii) Sonlandırma cezalarından ve kalıntı değer taahhütlerinden kaynaklanan ödemeler gibi her türlü değişken kira ödemelerinin ve diğer şarta bağlı ödemelerin tutarı ve

(iii) Başlangıçtaki opsiyona bağlı dönemlerden sonra kullanılabilen her türlü opsiyona ilişkin hüküm ve koşullar (örneğin, bir uzatma süresinin sonunda, hâlihazırda piyasa fiyatlarının altında kalan bir fiyattan kullanılabilen bir satın alma opsiyonu).

(b) Sözleşme süresi boyunca kiralanan varlık için yapılan (veya yapılması beklenen) ve kiracının kiralamayı uzatma veya sonlandırma opsiyonu ya da dayanak varlığı satın alma opsiyonu kullanılabilir hale geldiğinde kiracıya önemli ekonomik yarar sağlaması beklenen önemli özel maliyetler,

(c) Dayanak varlığın sözleşmede belirtilen bir duruma veya konuma getirilmesiyle ilgili maliyetler dâhil olmak üzere, müzakere maliyetleri, yeniden yerleştirme maliyetleri, kiracının ihtiyaçlarına uygun başka bir dayanak varlığın tanımlanmasına ilişkin maliyetler, kiracının faaliyetlerine yeni bir varlık entegre edilmesinden kaynaklanan maliyetler veya sonlandırma cezaları ve benzer maliyetler gibi kiralamanın sonlandırılmasıyla ilgili maliyetler,

(d) Dayanak varlığın özel amaçlı bir varlık olup olmadığı, konumu ve uygun alternatiflerin varlığı gibi hususlar dikkate alındığında, dayanak varlığın kiracının faaliyetleri açısından önemi ve

(e) Opsiyonun kullanımının şarta bağlı olması (başka bir ifadeyle opsiyonun, yalnızca bir veya birkaç şartın karşılanması durumunda kullanılabilmesi) ve bu şartların gerçekleşme ihtimali.

B38 Kiralamayı uzatma veya sonlandırma opsiyonu, opsiyonun kullanılıp kullanılmamasından bağımsız olarak kiracının kiraya verene, önemli ölçüde aynı tutarda asgari veya sabit nakit iadesini garanti ettiği, bir veya daha fazla sözleşme özelliğiyle (örneğin kalıntı değer taahhüdüyle) birleştirilebilir. Bu tür durumlarda, B42 paragrafında yer alan, özü itibarıyla sabit ödemelere ilişkin açıklayıcı hükümlere bakmaksızın işletme, kiracının kiralamayı uzatma opsiyonunu kullanacağından veya kiralamayı sonlandırma opsiyonunu kullanmayacağından makul ölçüde emin olduğunu varsayar.

B39 İptal edilemeyen kiralama süresi ne kadar kısa ise, kiracının kiralamayı uzatma opsiyonunu kullanma veya kiralamayı sonlandırma opsiyonunu kullanmama ihtimali o kadar fazladır. Çünkü iptal edilemeyen kiralama süresi kısaldıkça, varlığın yerine koyma maliyetinin artması muhtemeldir.

B40 Kiracının, (kiraladığı ya da sahibi olduğu) belirli türdeki varlıkları genel olarak kullanma süresine ilişkin geçmiş uygulamaları ve bu uygulamaların ekonomik nedenleri, kiracının bir opsiyonu kullanacağından veya kullanmayacağından makul ölçüde emin olup olmadığının değerlendirilmesine yardımcı olacak bilgiler sağlar. Örneğin kiracı, genel olarak belirli türdeki varlıkları belirli bir süre için kullanmışsa veya belirli türdeki dayanak varlık kiralamalarında sıklıkla opsiyon kullanma gibi bir uygulamaya sahipse, bu varlıklara ilişkin kiralamalarda bir opsiyonu kullanacağından makul ölçüde emin olup olmadığını değerlendirirken, söz konusu geçmiş uygulamalarına ilişkin ekonomik nedenleri dikkate alır.

B41 20’nci paragrafta, kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracının, daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate almadığı bir opsiyonu kullanacağından ya da daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate aldığı bir opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olup olmamasını etkileyen ve kiracının kontrolünde olan önemli bir olayın veya koşullarda önemli bir değişikliğin meydana gelmesi durumunda kiracının, kiralama süresini yeniden değerlendireceği belirtilmiştir. Önemli olay veya koşullardaki değişikliklere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

(a) Kiracının kiralamayı uzatma veya sonlandırma opsiyonu ya da dayanak varlığı satın alma opsiyonu kullanılabilir hale geldiğinde, kiracıya önemli ekonomik yarar sağlaması beklenen ve kiralamanın fiilen başladığı tarihte öngörülmeyen özel maliyetler,

(b) Dayanak varlık üzerinde yapılan ve kiralamanın fiilen başladığı tarihte öngörülmemiş olan önemli bir değişiklik veya uyarlama,

(c) Önceden belirlenen kiralama süresini aşan bir dönem için dayanak varlığa ilişkin alt kiralamanın başlaması ve

(d) Kiracının, bir opsiyonu kullanmasıyla ya da kullanmamasıyla doğrudan ilgisi olan ticari bir karar alması (örneğin, tamamlayıcı bir varlığın kiralamasını uzatma, alternatif bir varlığı elden çıkarma veya kullanım hakkı varlığının kullanıldığı ticari birimi elden çıkarma kararı).

Özü itibarıyla sabit kira ödemeleri (27(a), 36(c) ve 70(a) paragrafları)

B42 Kira ödemeleri, özü itibarıyla sabit her türlü kira ödemelerini içerir. Özü itibarıyla sabit kira ödemeleri, şekil itibarıyla değişken olabilen ancak özü itibarıyla kaçınılmaz nitelikteki ödemelerdir. Özü itibarıyla sabit kira ödemeleri örneğin aşağıdaki durumlarda mevcut olur:

(a) Ödemelerin değişken kira ödemeleri olarak yapılandırılmış olması ancak söz konusu ödemelerde gerçek bir değişkenliğin bulunmaması. Bu ödemeler, gerçek bir ekonomik öze sahip olmayan değişken hükümler içerir. Aşağıdaki gibi ödemeler, bu tür ödemelere örnek olarak verilebilir:

(i) Yalnızca, bir varlığın kiralama süresi boyunca faaliyette bulunacak yeterlikte olduğunun kanıtlanması halinde veya meydana gelmemesi yönünde gerçekçi hiçbir olasılığın bulunmadığı bir olayın meydana gelmesi durumunda yapılması gereken ödemeler ya da

(ii) Başlangıçta dayanak varlığın kullanımıyla bağlantılı değişken kira ödemeleri olarak yapılandırılan ancak kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonraki bir noktada değişkenliğin ortadan kalkmasıyla kiralama süresinin geri kalan kısmında sabit hale gelecek ödemeler. Bu ödemeler, değişkenlik ortadan kalktığında özü itibarıyla sabit ödemeler haline gelir.

(b) Kiracının ödeme yapabileceği birden fazla ödeme grubunun bulunması ancak bu ödeme gruplarından yalnızca birinin gerçekçi olması. Bu durumda işletme, gerçekçi ödeme grubunu kira ödemeleri olarak dikkate alır.

(c) Kiracının ödeme yapabileceği birden fazla gerçekçi ödeme grubunun bulunması ancak bu gruplardan en az birini ödemesi gerekmesi. Bu durumda işletme, toplamı en düşük tutarda olan ödeme grubunu (iskonto edilmiş bazda) kira ödemeleri olarak dikkate alır.

Kiracının dayanak varlıkla kiralamanın fiilen başladığı tarihten önceki ilişkisi

Kiracının dayanak varlığın inşası ya da tasarımıyla ilgili maliyetleri

B43 İşletme, dayanak varlık kiracının kullanımına sunulmadan önce kiralamayı müzakere edebilir. Bazı kiralamalarda, dayanak varlığın kiracının kullanımı için inşa edilmesi ya da yeniden tasarlanması gerekebilir. Sözleşmenin hüküm ve koşullarına bağlı olarak kiracı, varlığın inşası ya da tasarımıyla ilgili ödemeler yapma konusunda zorunlu tutulabilir.

B44 Kiracının, dayanak varlığın inşası ya da tasarımıyla ilgili maliyetlere katlanması durumunda, kiracı bu maliyetleri TMS 16 gibi diğer geçerli Standartları uygulayarak muhasebeleştirir. Dayanak varlığın inşası ya da tasarımıyla ilgili maliyetler, kiracının dayanak varlığın kullanım hakkı için yaptığı ödemeleri içermez. Dayanak varlığın kullanım hakkı için yapılan ödemeler, söz konusu ödemelerin zamanlamasına bağlı olmaksızın, kira ödemeleridir.

Dayanak varlığın yasal mülkiyeti

B45 Dayanak varlığın yasal mülkiyeti kiraya verene devredilmeden ve varlık kiracıya kiraya verilmeden önce kiracı, dayanak varlığın yasal mülkiyetini elde edebilir. Yasal mülkiyetin elde edilmesi, kendi başına, işlemin nasıl muhasebeleştirileceğini belirlemez.

B46 Kiracının, dayanak varlık kiraya verene devredilemeden önce varlığı kontrol etmesi (veya kontrolünü elde etmesi) durumunda, bu işlem 98-103 paragrafları uygulanarak muhasebeleştirilen bir satış ve geri kiralama işlemidir.

B47 Bununla birlikte, kiracının dayanak varlık kiraya verene devredilmeden önce varlığın kontrolünü elde etmemesi durumunda, bu işlem bir satış ve geri kiralama işlemi değildir. Örneğin, daha sonra kiracıya kiraya verilmek üzere, kiraya veren tarafından üreticiden varlığın satın alınmasına ilişkin bir işlemin üretici, kiraya veren ve kiracı arasında müzakere edilmesi halinde bu durum söz konusu olabilir. Kiracı, dayanak varlığın yasal mülkiyetini, yasal mülkiyet kiraya verene devredilmeden önce elde edebilir. Bu durumda, kiracı dayanak varlığın yasal mülkiyetini elde eder ancak varlık kiraya verene devredilmeden önce kiracı varlığın kontrolünü elde etmezse, işlem bir satış ve geri kiralama işlemi olarak değil, kiralama olarak muhasebeleştirilir.

Kiracı tarafından yapılacak açıklamalar (59'uncu paragraf)

B48 Kiracı, 51'inci paragrafta belirtilen açıklama amacını karşılamak için, kiralama faaliyetleriyle ilgili ilave bilgi verilmesinin gerekli olup olmadığını belirlemek amacıyla aşağıdaki hususları dikkate alır:

(a) Bu bilginin finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacına uygun olup olmadığı. Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacına uygun olacağının beklenmesi durumunda kiracı, 59'uncu paragrafta belirtilen ilave bilgileri sunar. Bu bağlamda, kullanıcıların aşağıdaki hususları anlamasına yardımcı olması halinde söz konusu bilginin ihtiyaca uygun olması muhtemeldir:

(i) Kiralamaların sağladığı esneklik. Örneğin, kiracının sonlandırma opsiyonlarını kullanmak veya kiralamaları lehte hüküm ve koşullarla yenilemek suretiyle maruz kaldığı riskleri azaltabildiği durumlarda kiralamalar, esneklik sağlayabilir.

(ii) Kiralamaların getirdiği kısıtlamalar. Kiralamalar, örneğin, kiracının belirli finansal oranları idame ettirmesini öngörerek bir kısıtlama getirebilir.

(iii) Raporlanan bilgilerin kilit değişkenlere duyarlılığı. Raporlanan bilgiler, örneğin, gelecekteki değişken kira ödemelerine duyarlı olabilir.

(iv) Kiralamalardan kaynaklanan diğer risklere maruz kalınması.

(v) Sektörel uygulamalardan sapmalar. Bu tür sapmalar, örneğin, kiracının kiralama portföyünü etkileyen olağan dışı veya benzeri olmayan kiralama hüküm ve koşulları içerebilir.

(b) Söz konusu bilginin, temel finansal tablolardan veya dipnotlarda açıklanan bilgilerden açıkça anlaşılıp anlaşılmadığı. Kiracının finansal tabloların başka bir kısmında hâlihazırda sunulmuş olan bilgileri tekrarlamasına gerek yoktur.

B49 51'inci paragrafta belirtilen açıklama amacına ulaşmak için değişken kira ödemelerine ilişkin olarak gerekli olabilecek ilave bilgiler, koşullara bağlı olarak, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki gibi hususları anlamasına yardımcı olacak bilgileri içerebilir:

(a) Kiracının değişken kira ödemelerini kullanma gerekçeleri ve bu ödemelerin sıklığı,

(b) Değişken kira ödemelerinin sabit ödemelere göre büyüklüğü,

(c) Değişken kira ödemelerinin bağlı olduğu kilit değişkenler ve ödemelerin bu kilit değişkenlerde meydana gelen değişiklikler karşısında nasıl değişeceğinin beklendiği ve

(d) Değişken kira ödemelerinin diğer operasyonel ve finansal etkileri.

B50 51'inci paragrafta belirtilen açıklama amacına ulaşmak için uzatma opsiyonları veya sonlandırma opsiyonlarına ilişkin olarak gerekli olabilecek ilave bilgiler, koşullara bağlı olarak, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki gibi hususları anlamasına yardımcı olacak bilgileri içerebilir:

(a) Kiracının uzatma opsiyonları veya sonlandırma opsiyonlarını kullanma gerekçeleri ve bu opsiyonların sıklığı,

(b) *Opsiyona bağlı kira ödemeleri*nin kira ödemelerine göre büyüklüğü,

(c) Kira yükümlülüklerinin ölçümüne dâhil edilmeyen opsiyonların kullanım sıklığı ve

(d) Bu opsiyonların diğer operasyonel ve finansal etkileri.

B51 51'inci paragrafta belirtilen açıklama amacına ulaşmak için kalıntı değer taahhütlerine ilişkin olarak gerekli olabilecek ilave bilgiler, koşullara bağlı olarak, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki gibi hususları anlamasına yardımcı olacak bilgileri içerebilir:

(a) Kiracının kalıntı değer taahhütlerinde bulunma gerekçeleri ve bu taahhütlerin sıklığı,

(b) Kiracının kalıntı değer riskinin büyüklüğü,

(c) Bu taahhütlerin verildiği dayanak varlıkların niteliği ve

(d) Bu taahhütlerin diğer operasyonel ve finansal etkileri.

B52 51'inci paragrafta belirtilen açıklama amacına ulaşmak için satış ve geri kiralama işlemlerine ilişkin olarak gerekli olabilecek ilave bilgiler, koşullara bağlı olarak, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki gibi hususları anlamasına yardımcı olacak bilgileri içerebilir:

(a) Kiracının satış ve geri kiralama işlemlerine ilişkin gerekçeleri ve bu işlemlerin sıklığı,

(b) Bireysel satış ve geri kiralama işlemlerine ilişkin kilit hüküm ve koşullar,

(c) Kira yükümlülüklerinin ölçümüne dâhil edilmeyen ödemeler ve

(d) Satış ve geri kiralama işlemlerinin raporlama dönemindeki nakit akışlarına etkisi.

Kiraya veren tarafından kiralama işleminin sınıflandırılması (61–66 paragrafları)

B53 Bu Standartta kiralamalara ilişkin olarak kiraya veren tarafından yapılan sınıflandırma, kiralamanın dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan risk ve getirileri ne ölçüde devrettiğine bağlıdır. Riskler, atıl kapasite ve teknolojik olarak eskimeden kaynaklanan zarar olasılıklarını ve değişen ekonomik koşullar nedeniyle getirilerde meydana gelen değişimleri içerir. Getiriler ise, dayanak varlığın ekonomik ömrü boyunca kârlı bir şekilde işletilmesine ve değerindeki artıştan kaynaklanan ya da bir kalıntı değerin nakde çevrilmesinden elde edilen gelire ilişkin beklenti şeklinde tanımlanabilir.

B54 Kiralama sözleşmesi, kira ödemelerinin, kiralama sözleşmesinin başlama tarihi ile kiralamanın fiilen başladığı tarih arasında meydana gelen belirli değişikliklere göre (örneğin kiraya verenin dayanak varlığa ilişkin maliyetindeki bir değişiklik veya kiraya verenin kiralamaya ilişkin finansman maliyetindeki bir değişiklik) düzeltilmesine ilişkin hüküm ve koşullar içerebilir. Bu durumda, kiralamanın sınıflandırılma

amaçları açısından, bu tür değişikliklerin etkisinin, kiralama sözleşmesinin başlama tarihinde meydana gelmiş olduğu kabul edilir.

B55 Kiraya veren, kiralamanın arazi ve bina unsurlarını birlikte içermesi durumunda, her bir unsurun finansal kiralama ya da faaliyet kiralaması şeklinde sınıflandırılmasına ilişkin değerlendirmeyi, 62–66 ve B53–B54 paragraflarını uygulayarak, ayrı ayrı yapar. Bir arazi unsurunun faaliyet kiralaması ya da finansal kiralama olduğu belirlenirken dikkate alınacak önemli bir husus, arazinin genellikle belirsiz süreli bir ekonomik ömre sahip olmasıdır.

B56 Kiraya veren, arazi ve bina kiralamalarını sınıflandırmak ve muhasebeleştirmek için gerekli olduğunda, kira ödemelerini (her türlü toplu ön ödemeler dâhil olmak üzere), kiracının arazi ve bina unsurundaki paylarının kiralama sözleşmesinin başlama tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle orantılı olarak arazi ve bina unsurları arasında dağıtır. Kira ödemelerinin söz konusu iki unsur arasında güvenilir bir biçimde dağıtılamaması durumunda, her iki unsurun da faaliyet kiralaması olduğunun açık olduğu ve dolayısıyla kiralamanın tamamının faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmasını gerektiren bir durum dışında, kiralamanın tamamı finansal kiralama olarak sınıflandırılır.

B57 Kiraya veren, arazi unsuru tutarının kiralama açısından önemsiz olduğu arazi ve bina kiralamaları açısından, kiralamanın sınıflandırılmasında arazi ve binaları tek bir birim olarak kabul edebilir ve söz konusu kiralamayı, 62–66 ve B53–B54 paragraflarını uygulayarak, finansal kiralama veya faaliyet kiralaması şeklinde sınıflandırabilir. Böyle bir durumda kiraya veren, binaların ekonomik ömrünü, dayanak varlığın tamamının ekonomik ömrü olarak kabul eder.

Alt kiralamanın sınıflandırılması

B58 Alt kiralama kapsamında kiraya veren, bir alt kiralama işlemini sınıflandırırken, söz konusu kiralamayı aşağıdaki şekilde finansal kiralama veya faaliyet kiralaması olarak sınıflandırır:

(a) Ana kiralamanın, kiracı konumundaki işletmenin 6’ncı paragrafı uygulayarak muhasebeleştirdiği kısa vadeli bir kiralama olması durumunda alt kiralama, faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

(b) Diğer durumlarda alt kiralama, dayanak varlık (örneğin, kiralamaya konu olan maddi duran varlık kalemi) yerine ana kiralamadan kaynaklanan kullanım hakkı varlığına göre sınıflandırılır.

Ek C
Yürürlük tarihi ve geçiş

Bu ek, Standardın ayrılmaz bir parçasıdır ve bağlayıcılığı bu Standardın diğer bölümleriyle aynı düzeydedir.

Yürürlük tarihi

C1 Bu Standart 1 Ocak 2019 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Bu Standardın ilk uygulama tarihinde veya öncesinde TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*'ı uygulayan işletmeler için erken uygulamaya izin verilir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

C1A Haziran 2020'de yayımlanan *COVID-19'la İlgili Olarak Kira Ödemelerinde Tanınan İmtiyazlar*, 46A, 46B, 60A, C20A ve C20B paragraflarını eklemiştir. Kiracı bu değişiklikleri, 1 Haziran 2020 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygular. Bu değişikliğin yayımlandığı tarihte finansal tablolar yayımlanmak için onaylanmamış olsa dahi erken uygulamaya izin verilir.

Geçiş

C2 C1–C19 paragraflarında yer alan hükümlerin amaçları çerçevesinde, ilk uygulama tarihi işletmenin bu Standardı ilk kez uyguladığı yıllık hesap döneminin başlangıcıdır.

Kiralamanın tanımlanması

C3 Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak, işletmenin ilk uygulama tarihinde bir sözleşmenin kiralama sözleşmesi olup olmadığını veya kiralama işlemi içerip içermediğini yeniden değerlendirmesi gerekli değildir. Bunun yerine işletmenin:

(a) Daha önce TMS 17 *Kiralama İşlemleri* ve TFRS Yorum 4 *Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi*'ni uygulayarak kiralama olarak tanımladığı sözleşmelere bu Standardı uygulamasına izin verilir. İşletme söz konusu kiralamalara C5–C18 paragraflarında yer alan geçiş hükümlerini uygular.

(b) Daha önce TMS 17 ve TFRS Yorum 4'ü uygulamak suretiyle kiralama işlemi içeren bir sözleşme olarak tanımlamadığı sözleşmelere bu Standardı uygulamamasına izin verilir.

C4 C3 paragrafında yer alan kolaylaştırıcı uygulamanın tercih edilmesi halinde bu husus dipnotlarda açıklanır ve kolaylaştırıcı uygulama tüm sözleşmelere uygulanır. Dolayısıyla, 9-11 paragraflarında yer alan hükümler yalnızca ilk uygulama tarihinde ya da sonrasında yapılan (veya değiştirilen) sözleşmelere uygulanır.

Kiracılar

C5 Kiracı, bu Standardı kiralamalarına:

(a) TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*'ı uygulayarak önceki raporlama dönemlerinin her birine geriye dönük olarak uygular ya da

(b) Bu Standardın ilk kez uygulandığı tarihte finansal tablolara alınan ilk uygulamanın kümülatif etkisini dikkate alarak, C7-C13 paragrafları uyarınca geriye dönük olarak uygular.

C6 Kiracı, C5 paragrafında yer alan tercihi, kiracı konumunda olduğu tüm kiralamalarına tutarlı bir şekilde uygular.

C7 Kiracı, bu Standardı C5(b) paragrafı uyarınca uygulamayı tercih etmesi durumunda, karşılaştırmalı bilgileri yeniden düzenlemez. Kiracı bunun yerine, bu Standardı ilk kez uygulaması sonucu oluşan kümülatif etkiyi, ilk uygulama tarihindeki dağıtılmamış kârların açılış bakiyesinde (veya uygun görülecek diğer bir özkaynak bileşeninde) bir düzeltme olarak finansal tablolarına yansıtır.

Daha önce faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmış kiralamalar

C8 Kiracı, bu Standardı C5(b) paragrafı uyarınca uygulamayı tercih etmesi durumunda:

(a) Daha önce TMS 17 uyarınca faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmış kiralamalar için, ilk uygulama tarihinde, finansal tablolarına bir kira yükümlülüğü yansıtır. Kiracı, söz konusu kira yükümlülüğünü, geri kalan kira ödemelerinin, kiracının ilk uygulama tarihindeki alternatif borçlanma faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş bugünkü değeri üzerinden ölçer.

(b) Daha önce TMS 17 uyarınca faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmış kiralamalar için, ilk uygulama tarihinde, finansal tablolarına bir kullanım hakkı varlığı yansıtır. Kiracı, söz konusu kullanım hakkı varlığını, her bir kiralama bazında aşağıdakilerden birine göre ölçmeyi tercih eder:

(i) Bu Standart, kiralamanın fiilen başladığı tarihten bu yana uygulanıyormuş gibi, ancak kiracının ilk uygulama tarihindeki alternatif borçlanma faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş defter değeri üzerinden ya da

(ii) İlk uygulama tarihinden hemen önce finansal durum tablosuna yansıtılan, ön ödemesi yapılmış veya tahakkuk etmiş tüm kira ödemelerinin tutarına göre düzeltilmiş olan kira yükümlülüğüne eşit bir tutar üzerinden.

(c) C10(b) paragrafındaki kolaylaştırıcı uygulamayı kullanmadıkça, kullanım hakkı varlıklarına ilk uygulama tarihinde TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nü uygular.

C9 C8 paragrafında yer alan hükümlere bağlı kalınmaksızın, daha önce TMS 17 uyarınca faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmış kiralamalarda:

(a) Kiracının, 6'ncı paragraf uygulanarak muhasebeleştirilecek olan düşük değerli dayanak varlıkların (B3–B8 paragraflarında açıklandığı şekilde) konu olduğu kiralamalar için geçişe ilişkin bir düzeltme yapması zorunlu değildir. Kiracı, söz konusu kiralamaları ilk uygulama tarihinden itibaren bu Standardı uygulayarak muhasebeleştirir.

(b) Kiracının, daha önce TMS 40 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*'de yer alan gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanarak yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilen kiralamalar için geçişe ilişkin bir düzeltme yapması zorunlu değildir. Kiracı, kullanım hakkı varlığını ve söz konusu kiralamalardan kaynaklanan kira yükümlülüğünü ilk uygulama tarihinden itibaren TMS 40'ı ve bu Standardı uygulayarak muhasebeleştirir.

(c) Kiracı, daha önce TMS 17 uyarınca faaliyet kiralaması olarak muhasebeleştirilen ve ilk uygulama tarihinden itibaren TMS 40'ta yer alan gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanarak yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilecek olan kiralamalar için kullanım hakkı varlığını ilk uygulama tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Kiracı, kullanım hakkı varlığını ve söz konusu kiralamalardan kaynaklanan kira yükümlülüğünü ilk uygulama tarihinden itibaren TMS 40'ı ve bu Standardı uygulayarak muhasebeleştirir.

C10 Kiracı, bu Standardı daha önce TMS 17 uyarınca faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılan kiralamalara C5(b) paragrafı uyarınca geriye dönük olarak uygularken, aşağıdaki kolaylaştırıcı uygulamalardan birini veya daha fazlasını kullanabilir. Kiracının, söz konusu kolaylaştırıcı uygulamaları her bir kiralama bazında uygulamasına izin verilir:

(a) Kiracı, makul ölçüde benzer özelliklere sahip kiralamalardan oluşan bir portföye (benzer bir ekonomik ortamdaki benzer bir dayanak varlık sınıfı için geri kalan kiralama süresi benzer olan kiralamalar gibi) tek bir iskonto oranı uygulayabilir.

(b) Kiracı, değer düşüklüğünün gözden geçirilmesine alternatif olarak, kiralamaların ekonomik açıdan dezavantajlı olup olmadığı konusunda ilk uygulama tarihinden hemen önce TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*'ı uygulayarak yaptığı değerlendirmeye güvenebilir. Kiracı, bu kolaylaştırıcı uygulamayı tercih etmesi durumunda, kullanım hakkı varlığını, ekonomik açıdan dezavantajlı kiralamalara ilişkin olarak ilk uygulama tarihinden hemen önce finansal durum tablosuna yansıtılan karşılık tutarına göre ilk uygulama tarihinde düzeltir.

(c) Kiracı, C8 paragrafında yer alan hükümleri, kiralama süresi ilk uygulama tarihinden itibaren 12 ay içinde sona eren kiralamalara uygulamamayı tercih edebilir. Bu durumda kiracı:

(i) Söz konusu kiralamaları 6'ncı paragrafta açıklanan kısa vadeli kiralamalarla aynı şekilde muhasebeleştirir ve

(ii) Söz konusu kiralamalarla ilgili maliyeti, ilk uygulama tarihini içeren yıllık hesap döneminde kısa vadeli kiralama giderine ilişkin açıklamalara dâhil eder.

(d) Kiracı, başlangıçtaki doğrudan maliyetleri, kullanım hakkı varlığının ilk uygulama tarihindeki ölçümüne dâhil etmeyebilir.

(e) Kiracı, sözleşmenin kiralamayı uzatma veya sonlandırma opsiyonlarını içermesi durumunda, örneğin kiralama süresini belirlerken, ilgili geçmiş dönemden sonra öğrenilmiş olan bilgileri kullanabilir.

Daha önce finansal kiralama olarak sınıflandırılmış kiralamalar

C11 Kiracının bu Standardı, daha önce TMS 17 kapsamında finansal kiralama olarak sınıflandırılmış kiralamalar için C5(b) paragrafı uyarınca uygulamayı tercih etmesi durumunda, kullanım hakkı varlığının ve kira yükümlülüğünün ilk uygulama tarihindeki defter değeri, kira varlığı ve kira yükümlülüğünün ilk uygulama tarihinden hemen önce TMS 17'ye göre ölçülen defter değeri olur. Kiracı, söz konusu kiralamalar için kullanım hakkı varlığını ve kira yükümlülüğünü, ilk uygulama tarihinden itibaren bu Standardı uygulayarak muhasebeleştirir.

Açıklamalar

C12 Bu Standardı C5(b) paragrafı uyarınca uygulamayı tercih etmesi durumunda kiracı, TMS 8'in 28(f) paragrafında belirtilen bilgiler hariç olmak üzere, TMS 8'in 28'inci paragrafının ilk uygulamaya ilişkin olarak gerektirdiği bilgileri açıklar. Kiracı, TMS 8'in 28(f) paragrafında belirtilen bilgiler yerine aşağıdaki bilgileri açıklar:

(a) Kiracının, ilk uygulama tarihinde finansal durum tablosuna yansıtılan kira yükümlülüklerine uygulanan alternatif borçlanma faiz oranının ağırlıklı ortalaması ve

(b) Aşağıdakiler arasındaki her türlü farka ilişkin açıklama:

(i) İlk uygulama tarihinden hemen önceki yıllık hesap döneminin sonunda TMS 17 uyarınca açıklanan faaliyet kiralaması taahhütlerinin, C8(a) paragrafında açıklandığı şekilde ilk uygulama tarihindeki alternatif borçlanma faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş tutarı ve

(ii) İlk uygulama tarihinde finansal durum tablosuna yansıtılan kira yükümlülükleri.

C13 Kiracı, C10 paragrafında belirtilen kolaylaştırıcı uygulamalardan birini veya daha fazlasını kullanması durumunda, bu hususu dipnotlarda açıklar.

Kiraya verenler

C14 C15 paragrafında açıklanan durumlar dışında, kiraya veren konumunda olduğu kiralamalarda kiraya verenin, geçişe ilişkin herhangi bir düzeltme yapması gerekmez ve kiraya veren, söz konusu kiralamaları ilk uygulama tarihinden itibaren bu Standardı uygulayarak muhasebeleştirir.

C15 Alt kiralama kapsamında kiraya veren:

(a) TMS 17 uyarınca faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmış ve ilk uygulama tarihinde devam etmekte olan her bir alt kiralamanın, bu Standarda göre faaliyet kiralaması olarak mı yoksa finansal kiralama olarak mı sınıflandırılması gerektiğini yeniden değerlendirir. Alt kiralama kapsamında kiraya veren, ilk uygulama tarihinde bu değerlendirmeyi, ana kiralamanın ve alt kiralamanın o tarihte geri kalan sözleşmeye bağlı hüküm ve koşullarına göre olarak yapar.

(b) TMS 17 uyarınca faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmış ancak bu Standarda göre finansal kiralama olan alt kiralamaları, ilk uygulama tarihinde yapılan yeni bir finansal kiralama olarak muhasebeleştirir.

İlk uygulama tarihinden önceki satış ve geri kiralama işlemleri

C16 İşletme, dayanak varlığın devrinin, satış işlemi olarak muhasebeleştirilmesi için TFRS 15'te yer alan hükümleri karşılayıp karşılamadığını belirlemek amacıyla ilk uygulama tarihinden önce yapılan satış ve geri kiralama işlemlerini yeniden değerlendirmez.

C17 Satıcı-kiracı, satış ve geri kiralama işleminin TMS 17 uyarınca bir satış ve bir finansal kiralama olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda:

(a) Geri kiralama işlemini, ilk uygulama tarihinde mevcut olan diğer finansal kiralamaları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirir ve

(b) Kiralama süresi boyunca satıştan elde edilen tüm kazançları itfa etmeye devam eder.

C18 Satıcı-kiracı, satış ve geri kiralama işleminin TMS 17 uyarınca bir satış ve bir faaliyet kiralaması olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda:

(a) Geri kiralama işlemini, ilk uygulama tarihinde mevcut olan diğer faaliyet kiralamalarını muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirir ve

(b) Geri kiralama konusu kullanım hakkı varlığını, ilk uygulama tarihinin hemen öncesinde finansal durum tablosuna yansıtılan piyasa dışı koşullarla ilgili ertelenen tüm kazanç veya kayıplara göre düzeltir.

İşletme birleşmeleriyle ilgili olarak daha önce finansal tablolara yansıtılmış tutarlar

C19 Kiracı, bir işletme birleşmesinin parçası olarak edinilen bir faaliyet kiralamasının, lehte veya aleyhte hükümleriyle ilgili olarak daha önce bir varlık veya yükümlülüğü TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri* uyarınca finansal tablolarına yansıtmış olması durumunda, varlık veya yükümlülüğü finansal tablo dışı bırakır ve kullanım hakkı varlığının defter değerini, ilk uygulama tarihindeki karşılık gelen tutara göre düzeltir.

TFRS 9'a atıflar

C20 İşletme bu Standardı uygulamakla birlikte henüz TFRS 9 *Finansal Araçlar'*ı uygulamaya geçmediyse, bu Standartta TFRS 9'a yapılan herhangi bir atıf, TMS 39 *Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme'*ye yapılmış bir atıf olarak yorumlanır.

COVID-19'la ilgili olarak kiracılara tanınan kira imtiyazları

C20A Kiracı, *COVID-19'la İlgili Olarak Tanınan Kira İmtiyazlar*'ını (bakınız: C1A paragrafı) geriye dönük uygular ve söz konusu değişikliği ilk kez uygulaması sonucunda oluşan birikimli etkiyi, değişikliğin ilk kez uygulandığı yıllık hesap döneminin başındaki dağıtılmamış kârların açılış bakiyesinde (veya uygun görülecek diğer bir özkaynak bileşeninde) bir düzeltme olarak finansal tablolarına yansıtır.

C20B Kiracının, *COVID-19'la İlgili Olarak Tanınan Kira İmtiyazlar*'ını ilk kez uyguladığı hesap döneminde TMS 8'in 28(f) paragrafında öngörülen bilgileri açıklaması zorunlu değildir.

Yürürlükten kaldırılan Standartlar

C21 Bu Standart, aşağıdaki Standart ve Yorumların yerini alır:

(a) TMS 17 *Kiralama İşlemleri*,

(b) TFRS Yorum 4 *Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi*,

(c) TMS Yorum 15 *Faaliyet Kiralamaları — Teşvikler* ve

(d) TMS Yorum 27 *Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi.*