



Kamu Gözetimi Kurumu

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin

# FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

Bağımsız Denetime Tabi Olup  
TMS Uygulamayan İşletmeler İçin

## Modül 15

KİRALAMALAR

Bu doküman, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Muhasebe Standartları Dairesi tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS'nin) tutarlı bir şekilde uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu dokümanın üzerinde veya içinde yer alan KGK logosu kullanılamaz ve çoğaltılamaz.

Bu dokümanın tamamı ve bir kısmından alıntı yapılması durumunda, yapılan alıntının kaynağının "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülü*" olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülleri*" için yapılması planlanan herhangi bir başka kullanım KGK'nın yazılı onayını gerektirmektedir.

Bu dokümandan yapılacak herhangi bir alıntının doğru bir şekilde çoğaltıldığından ve yanıltıcı bir bağlamda kullanılmadığından emin olunması gerekmektedir.

## BÖLÜM 15 – KİRALAMALAR

### 1. GİRİŞ

İşletmeler çeşitli kaynaklardan finansman sağlayabilmektedirler. Söz konusu finansman kaynakları, basit bir kredili mevduattan karmaşık bir satışa ve geri kiralama işlemlerine kadar çeşitlilik gösterebilmektedir.

Bu bağlamda kiralamalar, işletmeler bakımından önemli bir finansman kaynağı olup bunlar hakkında finansal tablolarda gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi verilmesi, kullanıcıların bu işlemlerin iktisadî özlerini anlayabilmeleri bakımından önem arz etmektedir.

BOBİ FRS Bölüm 15 Kiralamalar'da

- Kiralama işlemi ile bu işlemle ilgili kavramlar tanımlanmakta,
- Kiralama işleminin finansal kiralama ile geleneksel kiralama olarak sınıflandırılmasında esas alınacak ölçütlere yer verilmekte,
- Kiralama işlemlerinin kiracı ile kiraya veren tarafından kayda alınması ve ölçülmesine ilişkin muhasebe ilkelerine yer verilmekte,
- Satış ve geri kiralama işlemleri açıklanmaktadır.

Kiralama işlemi tanımlanırken, kiralama işleminin temel unsuru olan kiralamaya konu varlığın kullanım hakkının devri esas alınmış ve kullanım hakkının devrini içermeyen edimlerin kiralama olarak değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Kiralama işleminin sınıflandırılmasında ise, kiralamaya konu varlığın sahipliğinden kaynaklanan getiri ve risklerin tamamının kiracıya devredilmesi gerektiği belirtilmiş ve bu devrin gerçekleşebilmesi için bir kiralama işleminin içermesi gereken göstergelere yer verilmiştir. Bu kapsamda, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakının devredildiği kiralamalar finansal kiralama; devredilmediği kiralamalar ise geleneksel kiralama olarak sınıflandırılacaktır.

Diğer taraftan bu bölümde, kiralama sözleşmesinin başlangıcında yapılan sınıflandırmanın akabinde, kiralama işleminin kiracı ile kiraya veren tarafından nasıl muhasebeleştirileceği açıklanmıştır. Bu kapsamda, finansal kiralamada kiracı kiralamaya konu varlığı Finansal Durum Tablosuna alırken, karşılığında bir yükümlülük kayda alacaktır. Kiraya veren ise kiralamaya konu varlığı finansal tablo dışı bırakarak karşılığında bir alacak kayda alacaktır. Geleneksel kiralamada ise kiracı bakımından bir varlık ile yükümlülük ortaya çıkmayacak, kira ödemeleri gider olarak doğrusal bir şekilde Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılacaktır. Kiraya veren ise, kiralama konusu varlığını finansal tablo dışı bırakmayacak, tahsil edilen kira ödemelerini gelir olarak Kâr veya Zarar Tablosunda gösterecektir.

Bu bölümde ele alınan hususlardan birisi ise finansman anlaşmalarının bir türü olan satış ve geri kiralama işlemidir. Bu işlemde ise, kiralamanın sınıflandırılmasına bağlı olarak satış işleminden ortaya çıkan kazanç ve kayıpların nasıl muhasebeleştirileceği açıklanmaktadır.

## 2. BÖLÜM ÖZETİ

TANIMLAR			
Kiralama, kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir zaman süresince kiracıya devrettiği sözleşmedir.			
<b>Geleneksel Kiralama:</b> Finansal kiralama dışındaki kiralamadır.		<b>Finansal Kiralama:</b> Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşmedir. Sözleşme süresi sonunda, mülkiyet devredilebilir veya devredilmeyebilir.	
MUHASEBELEŞTİRME		MUHASEBELEŞTİRME	
<b>Kiraya veren:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Kiralanan varlığı Finansal Durum Tablosunda sunmaya devam eder.</li> <li>➤ Kiralama gelirini kiralama süresi boyunca doğrusal yönteme göre finansal tablolarına yansıtır.</li> </ul>	<b>Kiracı:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Kiralanan varlığı finansal durum tablosuna yansıtmaz.</li> <li>➤ Kiralama giderini kiralama süresi boyunca doğrusal yönteme göre finansal tablolarına yansıtır.</li> </ul>	<b>Kiraya veren:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Varlığı finansal tablo dışı bırakır (ve oluşan kâr/zararı finansal tablolarına yansıtır),</li> <li>➤ Kiraya veren, finansal tablolarına net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak yansıtır,</li> <li>➤ Kiralanan varlık finansal durum tablosunda sunulmaz,</li> <li>➤ Sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre finansman geliri muhasebeleştirir.</li> </ul>	<b>Kiracı:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Finansal Durum Tablosuna kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden bir kiralanan varlık yansıtır,</li> <li>➤ İskonto oranı, kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranıdır,</li> <li>➤ Yükümlülük finansal tablolara yansıtılır,</li> <li>➤ Yapılan kira ödemeleri, finansman giderleri ve yükümlülüklerdeki azalma olarak ayrıştırılır,</li> <li>➤ Finansman gideri, sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır.</li> </ul>
FİNANSAL KİRALAMA OLARAK SINIFLANDIRMA			
Yalnızca bir kriterin karşılanması durumunda kiralama işlemi finansal kiralama olarak kabul edilir.			
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Varlığın sahipliğinin kira süresi sonunda kiracıya devredilecek olması.</li> <li>➤ Kiracıya, sözleşmeye konu varlığı, hakkın kullanılacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması.</li> <li>➤ Kiralama süresinin varlığın ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması. Ekonomik ömür, bir varlığın ekonomik olarak kullanılabilmesi süreyi ya da varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder.</li> <li>➤ Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kira ödemelerinin bugünkü değerinin varlığın gerçeğe uygun değerinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması.</li> <li>➤ Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması.</li> <li>➤ Kiracının kiralama işlemi feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması.</li> <li>➤ Kiraya verilen varlığın kalıntı değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların kiracıya ait olması.</li> <li>➤ Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir kira bedeli ile belirli bir süre daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.</li> </ul>			

### 3. BÖLÜM HÜKÜMLERİNİN AÇIKLANMASI VE ÖRNEKLENDİRİLMESİ

#### 3.1. KAPSAM

##### Paragraf 15.2 - Kiralama Tanımı

Kiralama, kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir süre için kiracıya devrettiği sözleşmedir.

##### Açıklama:

15.2 paragrafında belirtildiği üzere kiralama, belirli bir süre ve ödeme ya da ödeme planı çerçevesinde bir varlığın kullanım hakkının devredilmesine dayanmaktadır. Bir başka ifadeyle, kiralama sözleşmesinde kiracı varlığı edinmemekte ancak belirli bir süre için söz konusu varlığın kullanım hakkını elde etmektedir.

Kiralamaya konu varlıklar, arsa, taşıt gibi fiziksel varlıklar olabileceği gibi patent, telif hakkı ya da maden kaynaklarının kullanılması gibi maddi olmayan duran varlıklar da olabilir.

Bununla birlikte, kiralama sözleşmelerinin sahipliğin kiraya verenden kiracıya transfer edilmesiyle sonuçlandığı durumlar söz konusu olabilir. Örneğin, taksitli satış sözleşmesinde kiraya veren varlığı kullanırken aynı zamanda söz konusu varlığın edinimi için ödemeler yapacaktır.

Kiralamanın süresi ise, kısa bir dönemden daha uzun bir döneme çeşitlilik gösterebilmektedir. Ancak kiralama sözleşmelerinin en temel özelliği, kiraya veren tarafından sahip olunan bir varlığın faydalı ömrünün bir kısmında ya da tamamında kiracı tarafından kullanılmasıdır.

##### **Örnek 15.1:**

A işletmesi, kira geliri elde etmek amacıyla elde tuttuğu binanın kullanım hakkını, B işletmesine 10 yıllığına, yıllık 3.000 TL ödeme karşılığında devrettiği bir sözleşme yapmıştır.

A işletmesi, yıllık 3.000 TL ödeme karşılığında söz konusu binanın kullanım hakkını 10 yıl gibi belirli bir süre için B işletmesine devretmiştir. Dolayısıyla bu sözleşme, 15.2 paragrafı uyarınca bir kiralama işlemidir.

##### *Kiraya veren açısından*

Bina, bir yatırım amaçlı gayrimenkuldür. Yatırım amaçlı gayrimenkulün ölçümü, bu bölümün kapsamı dışındadır. Binanın ölçümü “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” bölümüne göre yapılacak olup kiralama işleminden elde edilen gelir bu bölüme göre muhasebeleştirilecektir.

##### *Kiracı açısından*

Kiralama işlemi bu bölüme göre muhasebeleştirilir.

### **Paragraf 15.3 - Kiralama ve Bakım Hizmetlerini İçeren Sözleşmeler ile Salt Hizmet Sözleşmeleri**

Bu bölüm, kiralama sözleşmesine konu varlıkların kullanımı ve bakımıyla ilgili önemli hizmetlerin kiraya verenden talep edilebildiği sözleşmeler de dâhil olmak üzere, bu varlıkların kullanım hakkının kiracıya aktarıldığı sözleşmelere uygulanır. Bu bölüm, sözleşme taraflarından birinin diğerine sözleşme konusu varlığın kullanım hakkını aktarmadığı hizmet sözleşmelerine uygulanmaz.

#### **Açıklama:**

15.3 paragrafında da ifade edildiği üzere, bu bölüm, sözleşme taraflarından birinin diğerine sözleşme konusu varlığın kullanım hakkını aktarmadığı bakım-onarım gibi hizmet sözleşmelerine uygulanmaz. Çünkü bu sözleşmelerde iki taraf sözleşmenin gerektirdiği edim yükümlülüklerini eşit derecede yerine getirme yükümlülüğüne sahip olup edim yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi her iki tarafa tazmin talep etme hakkı vermektedir. Bir başka ifadeyle, bu tür hizmet sözleşmelerinde esas nokta, hizmetin verilmesidir. Bu doğrultuda, hizmet sözleşmeleri sadece taahhütlerin karşılıklı devrine ilişkin olup gelecekteki ekonomik faydaların devrine ilişkin bir taahhüt bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bu tür hükümlerin kiralama sözleşmesinde yer alması dâhi, söz konusu hizmetlerin kiralama işlemi olarak değerlendirilmemesini gerektirmektedir.

#### **Örnek 15.2:**

İşletme, bağımsız üçüncü bir taraftan geleneksel kiralama kapsamında bir fotokopi makinesi kiralamıştır. Sözleşmenin bir parçası olarak kiraya veren, kiracıya, fotokopi makinesiyle ilgili bakım hizmeti sağlamayı kabul etmiştir.

##### *Kiracı açısından*

Sözleşmenin, kiracıya, fotokopi makinesi kullanma hakkı veren kısmı bu bölüme göre; bakım hizmetleri ise, giderin ortaya çıktığı dönemin kâr veya zararında gider olarak muhasebeleştirilecektir.

##### *Kiraya veren açısından*

Sözleşmenin, kiracıya, fotokopi makinesini kullanma hakkı veren kısmı bu bölüme göre; bakım hizmetleri sonucunda elde edeceği gelir ise “*Hasılat*” bölümüne göre, dönem kâr veya zararında gelir olarak muhasebeleştirilecektir.

### **Paragraf 15.4 - Bu Bölüm Kapsamına Dâhil Olmayan Hususlar**

Doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri, sinema filmleri, video kayıtları, patentler, kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri ve ekonomik açıdan dezavantajlı geleneksel kiralamalar bu bölüm kapsamında değerlendirilmez.

### **Açıklama:**

15.4 paragrafında belirtildiği üzere, kiralama sözleşmesine konu olan aşağıdaki varlıklar bu bölüm kapsamında değil, bu varlıklara ilişkin muhasebe ilkelerinin düzenlendiği ilgili BOBİ FRS bölümünde ele alınmaktadır. Bu kapsamda;

- Doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri “*Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi*” bölümünde;
- Sinema filmleri, video kayıtları, patentler, kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri “*Maddi Olmayan Duran Varlıklar*” bölümünde ve
- Ekonomik açıdan dezavantajlı geleneksel kiralamalar ise “*Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar*” bölümünde

düzenlenmektedir.

### **3.2. TANIMLAR**

#### **Paragraf 15.5 - Tanımlar**

Bu bölümün uygulanmasında aşağıdaki terimler belirtilen anlamlarıyla kullanılır:

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

- a) Kiralama işlemleri geleneksel kiralama veya finansal kiralama olarak sınıflandırılır ve
- b) İşlemin finansal kiralama olarak sınıflandırılması durumunda, kiralama süresinin başlangıcında kayda alınması gereken tutarlar belirlenir.

**Kiralama süresinin başlangıcı:** Kiracının kiralamış olduğu varlığın kullanım hakkını kazandığı tarihtir. Kiralama işlemi bu tarih itibarıyla kayda alınır.

(...)

### **Açıklama:**

15.5 paragrafında belirtildiği üzere BOBİ FRS’de “kiralama sözleşmesinin başlangıcı” ile “kiralama süresinin başlangıcı” kavramları ayrı ayrı ele alınmaktadır.

Kiralama sözleşmesinin başlangıcı ile kiralama süresinin başlangıcı genellikle aynı tarihlerde meydana gelmektedir. Ancak bunların farklı tarihlerde meydana gelmesi kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde önemli etkiye sahip olmaktadır. Bu sebeple iki kavram arasındaki farkın anlaşılması, kiralamaların BOBİ FRS’ye uygun bir şekilde muhasebeleştirilmesi bakımından önem arz etmektedir.

Kiralama sözleşmesinin başlangıcı, bir sözleşmenin kiralama sözleşmesi olup olmadığının ya da kiralama işlemini barındırıp barındırmadığının belirlendiği tarih olup aynı zamanda kiralamanın finansal ya da geleneksel kiralama şeklinde sınıflandırıldığı tarihtir.



Her ne kadar kiralama işlemlerine dair önemli değerlendirmeler kiralama sözleşmesinin başlangıcında yapılsa da, kiralama işlemi kiralama süresinin başlangıcından önce kayda alınamamaktadır. Çünkü kiracı kiralamaya konu varlığın kullanım hakkını kiralama süresinin başlangıcına kadar elde edememektedir. Bir başka ifadeyle, kiracı kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiralamaya konu olan varlığın kullanım hakkını elde etmek için kira ödemeleri yapma taahhüdünde bulunsa dahi, kira ödemeleri varlığın kullanıma hazır olduğu ana kadar yapılmamaktadır. Bu sebeple kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi kiralama süresinin başlangıcı itibarıyla yapılmaktadır.

### **Paragraf 15.5 - Tanımlar**

(...)

**Kira ödemeleri:** Sözleşmeye göre kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılması gereken ödemelerdir. Kiralama süresi sonunda ilgili varlığın kalıntı değerine ilişkin garanti edilmiş bir tutarın bulunması durumunda bu tutar da kira ödemeleri kapsamında değerlendirilir.

Ayrıca kiracıya sözleşmeye konu varlığı, hakkın kullanılacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması durumunda, kira ödemeleri hakkın kullanılacağı tarihe kadarki kira ödemeleri ile hakkın kullanılması sonucunda ödenecek satın alma fiyatının toplamıdır.

Şarta bağlı kiralar, hizmet maliyetleri ve kiraya veren tarafından ödenen ve kiraya verene tazmin edilen vergiler kira ödemeleri içerisinde sayılmaz.

(...)



### Paragraf 15.5 - Tanımlar

(...)

**Kiralamadaki zımni faiz oranı:** Kiralama sözleşmesinin başlangıcında, kira ödemelerinin bugünkü değeri ile garanti edilmemiş kalıntı değerinin bugünkü değerinin toplamını, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ile kiraya verenin başlangıçta katlandığı doğrudan maliyetlerin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.

#### Açıklama:

Kiralama işlemindeki zımni faiz oranının finansal hesap makinesi kullanılarak ya da Microsoft Excel programıyla belirlenmesi mümkündür. Bu doğrultuda, zımni faiz oranı kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerinin verildiği aşağıdaki şekilde E6 hücresinde bulunan tutarı sıfıra eşitleyen faiz oranı bulununcaya kadar söz konusu programdaki "Hedef Ara" fonksiyonuyla D8 hücresi değiştirilerek hesaplanabilir.

#### **Şekil 1 - Zımni Faiz Oranının Microsoft Excel Programıyla Hesaplanması**

	A	B	C	D	E
1	Raporlama Dönemi	Dönembaşı Gerçeğe Uygun Değer-Peşin Fiyat	Finansman Giderleri	Ödemeler	Dönem Sonundaki Değer
2	2021	100.000 TL	=B2*D\$8	(23.000 TL)	=B2+C2+D2
3	2022	=E2	=B3*D\$8	(23.000 TL)	=B3+C3+D3
4	2023	=E3	=B4*D\$8	(23.000 TL)	=B4+C4+D4
5	2024	=E4	=B5*D\$8	(23.000 TL)	=B5+C5+D5
6	2025	=E5	=B6*D\$8	(23.000 TL)	=B6+C6+D6
7	2026				
8	2027		Zımni Faiz Oranı		
9					

### 3.3. KİRALAMA İŞLEMLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

#### Paragraf 15.6 - Risk ve Getirilerin Devri Yaklaşımı

Kiralama işlemlerinin sınıflandırılması, kiralamaya konu varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin kiraya verende ya da kiracıda bulunma derecesine göre yapılır.

#### Açıklama:

Bir kiralamanın finansal kiralama ya da geleneksel kiralama olarak sınıflandırılmasında esas alınan kriter kiralamaya konu varlıktan kaynaklanan risk ve getirilerin devredilme derecesidir.

Bu doğrultuda, risk, atıl kapasiteden veya teknolojik eskimeden kaynaklanabilecek zarar olasılıklarını ve ekonomik koşulların değişmesinden kaynaklanabilecek değişiklikleri kapsamaktadır (kalıntı kazancın değerinde meydana gelen değişiklikler gibi). Getiriler ise, varlığın ekonomik ömrü içerisinde kârlı bir şekilde işletilmesi ve

kalıntı kazancın değerinde artış meydana gelmesi sonucunda gelir elde edilmesinin beklenmesi şeklinde ifade edilebilmektedir.

Bu çerçevede, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin kiracıya devredildiği sözleşmeler finansal kiralama, devredilmediği sözleşmeler ise geleneksel kiralama olarak sınıflandırılacaktır.

### **Paragraf 15.7 - Finansal Kiralama**

Kira süresi sonunda mülkiyetin devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak sınıflandırılır.

### **Açıklama:**

15.7 paragrafında belirtildiği üzere, kiralama sözleşmesine konu olan varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredilmesi, finansal kiralama işleminin normal bir kiralama işleminin ötesine geçmesine sebep olmaktadır. Finansal kiralama işleminde kiracı kiraya konu varlığın faydalı ömrünün büyük bir bölümünde bu varlığı kullanmaktadır ve bu varlıktan fayda sağlamakta ve risklere katlanmaktadır. Bununla birlikte kiracı varlığın gerçeğe uygun değerine yakın bir tutarda kira bedeli ödemekte ve ayrıca kiralama süresinin sonunda varlığın mülkiyetine sahip olabilmektedir. Kiraya veren taraf ise varlığı karşı tarafa kiraladıktan sonra varlıktan başkaca bir fayda sağlayamamaktadır. Bu şekliyle değerlendirildiğinde finansal kiralama işlemi neredeyse taksitli bir satış işlemine benzer özellikler göstermektedir. Kiraya veren, kiracıya bir finansman sağlayarak kira ödemeleri karşılığında varlığı devretmektedir. Bu nedenle finansal kiralama işlemi normal bir kiralama işleminden farklı şekilde muhasebeleştirilir. Finansal kiralama işleminde kiraya veren taraf kiralamaya konu varlığı finansal tablo dışı bırakarak yerine kira alacaklarını finansal tablolara yansıtır. Kiralayan ise kiralanan varlığı ve kiralamadan doğan yükümlülüğü finansal tablolarına almaktadır.

### **Örnek 15.3:**

1 Ocak 2021 tarihinde işletme, kiracı olarak, ekonomik ömrü 5 yıl ve kalıntı değeri sıfır olan bir boya makinesinin kiralınmasına ilişkin olarak 5 yıllığına, feshedilemez nitelikte bir kiralama sözleşmesi yapmıştır.

1 Ocak 2021 tarihinde; yani kiralama işleminin başlangıcında, boya makinesinin gerçeğe uygun değeri (peşin bedeli) 100.000 TL'dir.

Kiralamanın ilk 4 yılının sonlarında, kiracının, kiraya verene 23.000 TL ödeme yapması gerekmektedir. Kiralama süresi sonunda, makinanın mülkiyeti, son kiralama bedeli olan 23.539 TL'nin ödenmesi karşılığında kiracıya geçecektir.

1 Ocak 2021 tarihi itibarıyla, sahiplikten kaynaklanan risk ve getiriler önemli ölçüde kiraya verenden kiracıya geçmiştir. Bir başka ifadeyle, kiracı, kiralanan varlığın kullanımından ve beklenen ekonomik ömrü boyunca gerçeğe uygun değerinde

meydana gelebilecek değişmelerden faydalanacak olan taraftır. Dolayısıyla söz konusu sözleşme, makinenin mülkiyetinin kiracıya geçtiği bir finansal kiralama değildir.

### **Paragraf 15.8 - Geleneksel Kiralama**

Varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredilmediği kiralamalar ise geleneksel kiralama olarak sınıflandırılır.

### **Örnek 15.4:**

1 Ocak 2021 tarihinde işletme, kiracı olarak, gerçeğe uygun değeri (peşin bedeli) 250.000 TL olan ekilebilir bir arazinin kiralanmasına ilişkin olarak, beş yıllığına feshedilemez nitelikte bir kiralama sözleşmesi yapmıştır.

Kiracı, kiraya verene her yıl 10.000 TL ödeme yapacaktır.

Ekilebilir arazinin gerçeğe uygun değerindeki kazanç ve kayıplar, sözleşme yapılmadan önce ve sonra kiraya veren tarafından üstlenilmektedir. Kiracı, ekilebilir arazinin sonsuz ekonomik ömrünün sadece küçük bir kısmı (5 yıl) için geçici olarak arazinin kullanım hakkına sahiptir. Bir başka ifadeyle, kiralama, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirileri önemli ölçüde kiraya verenden kiracıya devretmemektedir. Dolayısıyla söz konusu sözleşme, geleneksel kiralama değildir.

### **Paragraf 15.9 - Kiralama İşlemine İlişkin Sınıflandırmanın Gözden Geçirilmesi**

Kiralama işleminin sınıflandırılması kiralama sözleşmesinin başlangıcında yapılır ve kiralama süresi boyunca kiraya veren ve kiracı, kiralama şartlarının değiştirilmesi konusunda anlaşmadıkları sürece (kiralamanın yenilenmesi dışında), söz konusu sınıflandırmada bir değişiklik yapılmaz. Ancak, kiralama şartlarının değiştirilmesi söz konusu olduğunda, bu sınıflandırma yeniden gözden geçirilir.

### **Açıklama:**

15.9 paragrafında belirtildiği üzere, kiralamanın sınıflandırılması kiralama sözleşmesinin başlangıcında yapılmaktadır. Bu sınıflandırma yapılırken esas alınması gereken temel göstergeler 15.10 paragrafında, ilâve göstergeler ise 15.11 paragrafında yer almaktadır.

Ancak kiralama sözleşmesinin şartlarının değiştirilmesi durumunda kiralama sözleşmesi geleneksel veya finansal kiralama olarak yeniden sınıflandırılmak üzere yeniden değerlendirilir. Bu yeniden değerlendirme, değerlendirmenin yapıldığı tarihteki durum ve koşullara (sözleşmenin kalan süresi de dâhil olmak üzere) göre gerçekleştirilmekle birlikte tahmindeki değişiklikler (örneğin, satın alana veya diğer

potansiyel alıcılara teslim edilecek ürünün tahmini miktarı) yeniden değerlendirme yapılmasını gerektirmez.

Kiralama sözleşmesindeki hükümlerin değiştirilmesi ve bu değişikliğin başlangıçta yapılan sınıflandırmanın farklılaşmasına neden olması hâlinde, değiştirilen sözleşme kalan süre boyunca yeni bir kiralama sözleşmesi olarak nitelendirilir.

**Soru 15.1:**

**Kiralama sözleşmesinin başlangıcında geleneksel kiralama olarak sınıflandırılan bir kiralamanın finansal kiralamaya dönüşmesi hâlinde yapılacak işlemler nelerdir?**

Geleneksel kiralama olarak sınıflandırılan bir kiralamanın finansal kiralamaya dönüşmesi hâlinde yapılacak işlemler kiracı ve kiraya veren açısından aşağıda özetlenmektedir:

**Kiracılar açısından:**

Öncesinde geleneksel kiralama olarak sınıflandırılan kiralamanın finansal kiralamaya dönüşmesi halinde, değiştirilen sözleşme değişim tarihi itibarıyla finansal kiralama sözleşmesi olarak nitelendirilmekte ve önceki döneme ilişkin herhangi bir düzeltme yapılması gerekmemektedir.

Bu kapsamda kiracı, kiralanan varlık ve söz konusu kiralamadan kaynaklanan yükümlülüğü, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden muhasebeleştirir.

**Kiraya verenler açısından:**

Öncesinde geleneksel kiralama olarak sınıflandırılan kiralamanın finansal kiralamaya dönüşmesi halinde, kiraya verenlerin kiralamadan kaynaklanan alacağı kalan asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri (garanti edilmemiş kalıntı değer dâhil) üzerinden muhasebeleştirilmesi ve varlığı finansal tablo dışı bırakması gerekecektir. Önceki döneme ilişkin herhangi bir düzeltme yapılması gerekmemektedir.

Kiraya verilen varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından ve kira alacağının muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıpların ise Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılması gerekmektedir.

**Örnek 15.5:**

1 Ocak 2021 tarihinde işletme, kiracı olarak ekonomik ömrü 11 yıl olan ve kalıntı değeri bulunmayan bir biçerdöverin kiralanmasına ilişkin olarak, 5 yıllığına feshedilemez kiralama sözleşmesi yapmıştır.

Kiralama süresinin başlangıcında, biçerdöverin gerçeğe uygun değeri (peşin bedeli) 100.000 TL'dir.

Kiralama süresi boyunca her yıl 31 Aralık'ta, kiracının, kiraya verene 15.000 TL ödeme yapması gerekmektedir. Kiracı, 31 Aralık 2025 tarihinde biçerdöveri, kiraya verenden 44.744 TL'ye satın alma opsiyonuna sahiptir (kiralama işleminin başlangıcında, biçerdöverin 31 Aralık 2025 tarihindeki piyasa değerinin 44.744 TL olması öngörülmektedir).

Kiralama işleminde zımnî faiz oranı yıllık % 5 olarak belirlenmiştir.

2022 yılında, biçerdöverin 31 Aralık 2025'teki beklenen piyasa değeri 120.000 TL'ye yükselmiştir.

31 Aralık 2025 tarihinde biçerdöverin gerçeğe uygun değeri 44.744 TL'den önemli ölçüde düşük olursa, kiracı opsiyonunu kullanmayacaktır; yani önemli risk (kalıntı değer riski), kiraya verende kalacaktır. Dolayısıyla, kiralama işleminin başlangıcında sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin büyük ölçüde kiraya verenden kiracıya transfer edildiği bir gösterge mevcut değildir. Bu sebeple kiracı ve kiraya veren sözleşmeyi geleneksel kiralama olarak sınıflandıracaktır.

2022 yılında biçerdöverin 31 Aralık 2025 tarihindeki fiyatının 120.000 TL'ye yükseleceğinin beklenmesi, kiralama süresi sonunda kiracının, biçerdöveri satın alma opsiyonunu kullanacağını kesinleştirecektir. Çünkü, 44.744 TL tutarındaki opsiyon fiyatı biçerdöverin beklenen piyasa fiyatının (120.000 TL) oldukça altındadır. Bu durumda "biçerdöveri satın alma opsiyonu", biçerdöverin sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde kiraya verenden kiracıya transfer edildiğini ifade etmektedir. Ancak, kiraya veren ve kiracı, kiralama sözleşmesinin şartlarında değişiklik yapmadıkları için kiralama işlemini yeniden sınıflandırmayacaktır.

**Örnek 15.6:**

Örnek 15.5'te yer verilen varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte, kiralama sözleşmesindeki satın alma opsiyonu 31 Aralık 2024 tarihinde, biçerdöverin mülkiyetinin kiracıdan alınacak 20.000 TL karşılığında kiracıya verilmesini gerektiren bir hüküm ile değiştirilmiştir.

Kiralama işleminin başlangıcında, varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirileri kiraya verenden kiracıya transfer edilmediğinden kiralama işlemi, geleneksel kiralama olarak sınıflandırılacaktır.

Ancak 31 Aralık 2024 tarihinde kiralama sözleşmesinin hükümlerinin değiştirilmesine karar verilmesi sonucunda biçerdöverin sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirileri önemli ölçüde kiraya verenden kiracıya geçmiştir. Bu sebeple kiracı ve kiraya veren söz konusu kiralama işlemini finansal kiralama olarak muhasebeleştirmeye başlayacaktır.

### **Paragraf 15.10 - Kiralamanın Türünün Belirlenmesinde Dikkate Alınması Gereken Esas Göstergeler**

Aşağıdaki durumların bir veya birden fazlasını karşılayan kiralama işlemlerinde varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredildiği kabul edilir ve kiralama işlemi finansal kiralama olarak kayda alınır:

- a) Varlığın sahipliğinin kira süresi sonunda kiracıya devredilecek olması.
- b) Kiracıya, sözleşmeye konu varlığı, hakkın kullanılacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması.
- c) Kiralama süresinin varlığın ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması. Ekonomik ömür, bir varlığın ekonomik olarak kullanılabilmesi süreyi ya da varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder.
- ç) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kira ödemelerinin bugünkü değerinin varlığın gerçeğe uygun değerinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması.

### **Örnek 15.7:**

1 Ocak 2021 tarihinde işletme, kiracı olarak, ekonomik ömrü 10 yıl olan ve kalıntı değeri sıfır olması beklenen bir endüstriyel klimanın kiralanmasına ilişkin olarak, 5 yıllığına feshedilemez nitelikte bir kiralama sözleşmesi yapmıştır.

Kiralama işleminin başlangıcında, klimanın gerçeğe uygun değeri (peşin bedeli) 100.000 TL'dir.

Kiralama süresinin ilk dört yılı boyunca her 31 Aralık'ta kiracının, kiraya verene 23.000 TL ödeme yapması gerekmektedir. Kira süresinin sonunda son kira ödemesi olan 23.539 TL'nin ödenmesi ile klimanın mülkiyeti kiracıya geçecektir.

Kiralama işleminde zımni faiz oranı yıllık % 5 olarak belirlenmiştir.

Bu kapsamda;

- 15.10(a) paragrafı uyarınca klimanın mülkiyetinin kiracıya geçmesi ve

- 15.10(ç) paragrafı uyarınca asgari kira ödemelerinin %5 zımni faiz oranıyla iskonto edilen bugünkü değerinin; aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla klimanın 100.000 TL tutarındaki gerçeğe uygun değerine eşit olması (bir başka ifadeyle, varlığın gerçeğe uygun değerinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması)

Dönem	Asgari Ödeme	Bugünkü Değer
2021	23.000 TL	21.904 TL
2022	23.000 TL	20.861 TL
2023	23.000 TL	19.868 TL
2024	23.000 TL	18.923 TL
2025	23.539 TL	18.444 TL
<b>TOPLAM</b>		<b>100.000 TL</b>

kiralama işleminin başlangıcında, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin, önemli ölçüde, kiraya verenden kiracıya geçtiğini göstermektedir. Dolayısıyla, sözleşme finansal kiralama olarak sınıflandırılacaktır.

#### Örnek 15.8:

Örnek 15.7'deki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte, kiralama süresinin sonunda klimanın mülkiyeti kiracıya geçmemektedir. Bunun yerine, kiralama sözleşmesinde, kiracıya, 1 Ocak 2026 tarihinde 1.000 TL'ye klimayı kiraya verenden alma opsiyonu sağlanmaktadır ve kiracının bu opsiyonu kullanması beklenmektedir.

Bu kapsamda;

- 15.10(b) paragrafı uyarınca kiracıya, kiralama sözleşmesinin sonu itibarıyla, klimanın ekonomik ömrünün dolmasına 5 yıl varken 1.000 TL karşılığında klimayı daha ucuza satın alma opsiyonunu vermesi ve kiracının bu opsiyonu kullanmasının beklenmesi ve
- 15.10(ç) paragrafı uyarınca asgari kira ödemelerinin %5 zımni faiz oranıyla iskonto edilen bugünkü değerinin; kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla klimanın 100.000 TL tutarındaki gerçeğe uygun değerine eşit olması (bir başka ifadeyle, varlığın gerçeğe uygun değerinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması)

kiralama işleminin başlangıcında, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin, önemli ölçüde kiraya verenden kiracıya geçtiğini göstermektedir. Dolayısıyla, sözleşme finansal kiralama olarak sınıflandırılacaktır.



### Örnek 15.9:

Örnek 15.7'deki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte, klimanın ekonomik ömrünün 5 yıl olduğu ve kiralama süresinin sonunda, klimanın mülkiyetinin kiracıya geçmeyeceği varsayılmaktadır.

Bu kapsamda,

- 15.10(c) paragrafı uyarınca klimayı kiralama süresinin klimanın ekonomik süresine eşit olması (bir başka ifadeyle, kiralama süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir kısmını kapsaması) ve
- 15.10(ç) paragrafı uyarınca asgari kira ödemelerinin %5 zımni faiz oranıyla iskonto edilen bugünkü değerinin; kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla klimanın 100.000 TL tutarındaki gerçeğe uygun değerine eşit olması (bir başka ifadeyle, varlığın gerçeğe uygun değerinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması)

kiralama işleminin başlangıcında, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin, önemli ölçüde kiraya verenden kiracıya geçtiğini göstermektedir. Dolayısıyla, sözleşme finansal kiralama olarak sınıflandırılacaktır.

### Paragraf 15.11 - Kiralamanın Türünün Belirlenmesinde Dikkate Alınması Gereken Yardımcı Göstergeler

Ayrıca aşağıdaki durumlar da tek başlarına ya da birlikte, bir kiralama işleminin finansal kiralama işlemi olduğunun göstergesi olabilir:

- a) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması.
- b) Kiracının kiralama işlemini feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması.
- c) Kiraya verilen varlığın kalıntı değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların kiracıya ait olması.
- ç) Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir kira bedeli ile belirli bir süre daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.

### Örnek 15.10:

Örnek 15.7'deki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte kiracı, kiralama sözleşmesine göre, kiralamayı takip eden 5 yıl boyunca, her yıl için 1 TL karşılığında kiralama sözleşmesini devam ettirme opsiyonuna sahiptir.

Bu kapsamda,

- 15.11(ç) paragrafı uyarınca 1 TL gibi piyasa fiyatının çok daha altında bir kira bedeliyle kiracının kiralamayı takip eden 5 yıl boyunca kiralamayı sürdürme hakkının bulunması ve
- 15.10(ç) paragrafı uyarınca asgari kira ödemelerinin %5 zımni faiz oranıyla iskonto edilen bugünkü değerinin; kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla klimanın 100.000 TL\* tutarındaki gerçeğe uygun değerine eşit olması (bir başka ifadeyle, varlığın gerçeğe uygun değerinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması)

kiralama işleminin başlangıcında, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin, önemli ölçüde kiraya verenden kiracıya geçtiğini göstermektedir. Dolayısıyla, sözleşme finansal kiralama olarak sınıflandırılacaktır.

\*2026'dan 2030'a kadar olan ödemeler (her yıl için 1 TL) önemsizdir ve ihmal edilmiştir.

### Örnek 15.11:

Ocak 2021'de işletme kiracı olarak ekonomik ömrü 7 yıl olan bir teknenin kiralınmasına ilişkin olarak, 3 yıllığına feshedilemez nitelikte bir kiralama sözleşmesi yapmıştır.

Kiralamanın başlangıcı itibarıyla teknenin gerçeğe uygun değeri (peşin bedeli) 100.000 TL'dir.

31 Aralık 2021, 2022 ve 2023 tarihlerinde kiracının kiraya verene 23.000 TL ödeme yapması gerekmektedir. Kiraya veren, kira sözleşmesi sonunda tekneyi üçüncü bir tarafa satacaktır. Tekne 43.255 TL'nin altında satılırsa, kiracı, kiraya verene eksik kısmı ödeyecektir. Aksine, tekne 43.255 TL'nin üzerinde bir fiyata satılırsa, kiracı, kiraya verenden fazla kısmı, kira indirimi (geri ödeme) olarak alacaktır.

Kiracının ek borçlanma maliyeti yıllık % 5'tir.

Bu kapsamda,

- 15.11(c) paragrafı uyarınca, kiralama süresi sonunda teknenin 43.255 TL tutarındaki kalıntı değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç ya da kayıpların kiracıya ait olması ve
- 15.10(ç) paragrafı uyarınca garanti edilmiş kalıntı değer dâhil olmak üzere asgari kira ödemelerinin %5 borçlanma maliyetiyle iskonto edilen bugünkü değerinin; aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla klimanın 100.000 TL tutarındaki gerçeğe uygun değerine eşit olması (bir başka ifadeyle, varlığın gerçeğe uygun değerinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması)

Dönem	Dönem Başı Yükümlülük Değeri	Faiz	Ödeme	Dönem Sonu Yükümlülük Değeri
2021	100.000 TL	100.000 TL x %5 = 5.000 TL	23.000 TL	100.000 TL - (23.000 TL - 5.000 TL) = 82.000 TL
2022	82.000 TL	82.000 TL x %5 = 4.100 TL	23.000 TL	82.000 TL - (23.000 TL - 4.100 TL) = 63.100 TL
2023	63.100 TL	63.100 TL x %5 = 3.155 TL	23.000 TL	63.100 TL - (23.000 TL - 3.155 TL) = 43.255 TL*

kiralama işleminin başlangıcında, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin, önemli ölçüde, kiraya verenden kiracıya geçtiğini göstermektedir. Dolayısıyla, sözleşme finansal kiralama olarak sınıflandırılacaktır.

\*43.255 TL garanti edilen kalıntı değer olduğundan kira ödemeleriyle birlikte dikkate alınmıştır.

#### **Paragraf 15.12- Arazi, Arsa ve Binalara İlişkin Kiralama Türünün Belirlenmesi**

Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmeleri sadece, aşağıdaki durumlardan birinin mevcut olması halinde finansal kiralama olarak kabul edilir:

- a) Kira süresi sonunda sahipliğin kiracıya devredilecek olması.
- b) Kiracıya, sözleşmeye konu gayrimenkulü, hakkın kullanılacağı tarihteki gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması.

### **3.4. KİRALAMA İŞLEMLERİNİN KİRACI TARAFINDAN KAYDA ALINMASI VE ÖLÇÜMÜ**

#### **3.4.1. Finansal Kiralama**

#### **Paragraf 15.13- Finansal Kiralamanın İlk Kez Muhasebeleştirilmesi**

Kiracı, kiralama süresinin başlangıcında, finansal kiralamaya konu varlığı ve sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüğünü, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden kayda alır. Söz konusu iki değer de kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihi itibarıyla belirlenir.

#### **Paragraf 15.16- Doğrudan Maliyetler**

Kiracının katlandığı, başlangıçtaki doğrudan maliyetler varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.

#### **Paragraf 15.14- Finansal Kiralamaya Konu Varlığın Sunumu**

Finansal kiralamaya konu varlık, türüne göre Finansal Durum Tablosunda ilgili kalem içerisinde gösterilir. Örneğin kiralamaya konu varlığın bina olması durumunda söz konusu varlık Finansal Durum Tablosunda “Binalar” kalemi içinde yer alır.

#### **Paragraf 15.15- Kira Ödemelerinin Bugünkü Değerinin Hesaplanması**

Kira ödemelerinin bugünkü değeri, finansal kiralamada zımni faiz oranı kullanılarak hesaplanır. Söz konusu oranın belirlenememesi durumunda, kiracının kiralama konusu varlığı satın almış olsaydı kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihi itibarıyla benzer vade ve teminatlar çerçevesinde borçlanacak olduğu tutar için katlanması gereken faiz oranı kullanılır.

### **Açıklama:**

Kiralama işlemleri muhasebeleştirilirken bu işlemlerin hukuki şekillerinin yanı sıra esasları ve ekonomik özleri de temel alınır. Bilindiği üzere, bir kiralama sözleşmesinin hukuki şekline göre kiracı, kiralama konusu varlığın mülkiyetini kazanmamaktadır. Ancak, finansal kiralama işleminde kiracı, kiralamaya konu olan varlığın kiralama sözleşmesinin başındaki gerçeğe uygun değeri veya bu değere yaklaşan bir borç yükümlülüğü karşılığında, kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünde kullanarak ekonomik fayda elde etmektedir. Bu nedenle, finansal kiralama işleminin kiracının Finansal Durum Tablosuna hem varlık hem de gelecek kira tutarlarının ödenme yükümlülüğü şeklinde yansıtılması gerekmektedir.

Bu kapsamda, kiralama süresinin başlangıcında, kiralama konusu varlık ve ilgili yükümlülük;

- Gelecekteki kira ödemelerinin zımni faiz oranı ya da kiracının borçlanma maliyetiyle iskonto edilen bugünkü değerinden ya da
- Kiralamaya konu varlığın gerçeğe uygun değerinden

düşük olanı üzerinden yükümlülük olarak kiracının Finansal Durum Tablosuna alınır, karşılığında ise, 15.14 paragrafı uyarınca kiralamaya konu varlık türüne göre Finansal Durum Tablosunda ilgili kalem altında gösterilir.

Diğer taraftan, kiralama sözleşmelerinin başlangıcında bu sözleşmelerin görüşülmesi ve güvence altına alınması gibi belirli kiralama faaliyetlerine bağlı olarak oluşan maliyetlerin kiracı tarafından karşılanması durumunda söz konusu maliyetler kira ödemelerine dâhil edilmezler. Bu maliyetlerin 15.15 paragrafı uyarınca varlık olarak muhasebeleştirilen tutara dâhil edilmesi gerekmektedir.

#### **Örnek 15.12:**

1 Ocak 2021 tarihinde işletme kiracı olarak ekonomik ömrü 10 yıl ve kalıntı değeri sıfır olan bir makinenin kiralınmasına ilişkin olarak, 5 yıllığına feshedilemez kiralama sözleşmesi imzalamıştır.

Kiralama işleminin başlangıcında, makinenin gerçeğe uygun değeri (peşin değeri) 100.000 TL'dir.

Kiralama süresinin ilk 4 yılı boyunca her 31 Aralık tarihinde, kiracının, kiraya verene 23.000 TL ödeme yapması gerekmektedir. Kiralama süresi sonundaki 23.539 TL'lik son kira ödemesiyle makinenin mülkiyeti kiracıya geçecektir.

Kiralama işlemindeki zımni faiz oranı yıllık % 5 olarak belirlenmiştir.

Bu kapsamda kiracı, 15.13 paragrafı uyarınca finansal kiralamaya ilişkin ortaya çıkan varlık ve yükümlülüğünü asgari kira ödemelerinin %5 zımni faiz oranıyla iskonto edilen bugünkü değeri ya da makinenin 100.000 TL tutarındaki gerçeğe uygun değerinden düşük olanı üzerinden kayda alacaktır.

Aşağıdaki tabloda da gösterildiği üzere asgari kira ödemelerinin 1 Ocak 2021 tarihindeki değeri 100.000 TL'dir:

Dönem	Asgari Ödeme	Bugünkü Değer
2021	23.000 TL	21.904 TL
2022	23.000 TL	20.861 TL
2023	23.000 TL	19.868 TL
2024	23.000 TL	18.923 TL
2025	23.539 TL	18.444 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>115.539 TL</b>	<b>100.000 TL</b>

Bu kapsamda kiracı, finansal kiralamadan kaynaklanan varlık ve yükümlülüğünü asgari kira ödemelerinin gelecekteki ve bugünkü değeri arasındaki 15.539 TL tutarındaki finansman unsurunu da kapsayacak şekilde muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak 1 Ocak 2021 tarihinde aşağıdaki kaydı yapacaktır:

Tesis, Makine ve Cihazlar	100.000 TL	
Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri(-)	15.539 TL	
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler		115.539 TL

### Örnek 15.13:

Örnek 15.12'deki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte kiralama sözleşmesi dolayısıyla ortaya çıkan 1.000 TL tutarındaki komisyon ücreti ve noter masrafları kiracı tarafından ödenmiştir.

Söz konusu komisyon gideri ile noter masrafları kiralama işleminin müzakere edilmesi ve düzenlenmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen başlangıç maliyetleri olup bunlar 15.16 paragrafı uyarınca kiralama kapsamında varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenecektir.

Bu kapsamda kiracı söz konusu başlangıç maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak 1 Ocak 2021 tarihinde aşağıdaki kaydı yapacaktır:

Tesis, Makine ve Cihazlar	1.000 TL	
Kasa		1.000 TL

### Paragraf 15.17- Kira Ödemelerinin Sonraki Ölçümü

Kira ödemeleri ilk kayda almadan sonra finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştuğu dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

### **Açıklama:**

Belirtildiği üzere finansal kiralama, hukuki olarak kiralama işleminin ötesinde olan bir işlemdir. Finansal kiralamada, kiracı bir finansman kuruluşundan kredi alarak varlığı satın almak yerine kiraya verenden kira ödemeleri karşılığında varlığın kullanım hakkını elde ederken aynı zamanda varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirileri de kendi bünyesinde toplamaktadır. Bir başka ifadeyle, kiraya veren taraf kiracıya kredi sağlayan taraf olmakta ve kiracı kira ödemelerini yaparken aynı zamanda kiralama sözleşmesinde belirlenen zımni faiz oranı kadar bir finansman giderine katlanmaktadır. Bu sebeple finansal kiralamada yapılan kira ödemeleri faiz ve anapara unsurlarına ayrılarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.

### **Örnek 15.14:**

Örnek 15.12'deki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte kiracının yapacağı ödemelerin nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin rehberlik sağlanması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda, yapılacak kira ödemelerinin dönemler itibarıyla finansman giderleri ile borç anapara ödemeleri şeklinde ayrıştırılmasına aşağıdaki tabloda yer verilmektedir:

Dönem	Dönem Başı Yükümlülük Değeri	Finansman Gideri	Ödeme	Dönem Sonu Yükümlülük Değeri
2021	100.000 TL	$100.000 \text{ TL} \times \%5 = 5.000 \text{ TL}$	23.000 TL	$100.000 \text{ TL} - (23.000 \text{ TL} - 5.000 \text{ TL}) = 82.000 \text{ TL}$
2022	82.000 TL	$82.000 \text{ TL} \times \%5 = 4.100 \text{ TL}$	23.000 TL	$82.000 \text{ TL} - (23.000 \text{ TL} - 4.100 \text{ TL}) = 63.100 \text{ TL}$
2023	63.100 TL	$63.100 \text{ TL} \times \%5 = 3.155 \text{ TL}$	23.000 TL	$63.100 \text{ TL} - (23.000 \text{ TL} - 3.155 \text{ TL}) = 43.255 \text{ TL}$
2024	43.255 TL	$43.255 \text{ TL} \times \%5 = 2.163 \text{ TL}$	23.000 TL	$43.255 \text{ TL} - (23.000 \text{ TL} - 2.163 \text{ TL}) = 22.418 \text{ TL}$
2025	22.418 TL	$22.418 \text{ TL} \times \%5 = 1.121 \text{ TL}$	23.539 TL	$22.418 \text{ TL} - (23.539 \text{ TL} - 1.121 \text{ TL}) = 0 \text{ TL}$

Yukarıdaki yer verilen bilgiler çerçevesinde kiracı 5 yıl boyunca 31 Aralık tarihlerinde yapacağı ödemelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin aşağıdaki kayıtları yapacaktır:

#### **31 Aralık 2021:**

Finansman Giderleri	5.000 TL	
Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri(-)		5.000 TL
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	23.000 TL	
Kasa		23.000 TL

#### **31 Aralık 2022:**

Finansman Giderleri	4.100 TL	
Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri(-)		4.100 TL
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	23.000 TL	
Kasa		23.000 TL

**31 Aralık 2023:**

Finansman Giderleri	3.155 TL	
Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri(-)		3.155 TL
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	23.000 TL	
Kasa		23.000 TL

**31 Aralık 2024:**

Finansman Giderleri	2.163 TL	
Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri(-)		2.163 TL
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	23.000 TL	
Kasa		23.000 TL

**31 Aralık 2025:**

Finansman Giderleri	1.121 TL	
Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri(-)		1.121 TL
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	23.000 TL	
Kasa		23.000 TL

**Örnek 15.15:**

Örnek 15.12'deki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte kiralama sözleşmesinde kira ödemelerinin yapılacağı tarihlerde yıllık enflasyon oranının %5'ten fazla olması hâlinde kiracının ayrıca 1.500 TL kira ödemesi yapması kararlaştırılmıştır. 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla yıllık enflasyon oranının %7.5 olduğu belirlenmiştir.

Söz konusu ilâve ödeme enflasyon oranının %5'i aşmasına bağlı olması sebebiyle şarta bağlı bir kira ödemesi olup 15.17 paragrafı uyarınca kâr ya da zarara yansıtılacaktır.

Bu kapsamda kiracı yaptığı şarta bağlı ödemenin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak 31 Aralık 2021 tarihinde aşağıdaki kaydı yapacaktır:

Genel Üretim Giderleri	1.500 TL	
Kasa		1.500 TL

**Örnek 15.16:**

Beyaz eşya üretim faaliyetinde bulunan bir işletme 1 Ocak 2021 tarihinde, kiracı olarak, ekonomik ömrü 5.5 yıl olan ve bu sürenin sonunda değersiz hale gelen bir elektrikli boya



makinesinin kiralanmasına ilişkin olarak, 5 yıllığına feshedilemez bir kiralama sözleşmesi yapmıştır.

Kiralamanın başlangıcında, makinanın gerçeğe uygun değeri (peşin değeri) 100.000 TL'dir. Kiralama süresi boyunca her yıl 31 Aralık'ta, kiracının kiraya verene 23.000 TL ödeme yapması gerekmektedir. Kiralama süresi sonunda, 539 TL'lik ödemeye makinenin mülkiyeti bağımsız üçüncü bir tarafa geçecektir.

Kiralama işleminde zımni faiz oranı yıllık % 5 olarak belirlenmiştir.

Bu kapsamda kiracı, 15.13 paragrafı uyarınca finansal kiralamaya ilişkin ortaya çıkan varlık ve yükümlülüğünü asgari kira ödemelerinin %5 borçlanma maliyetiyle iskonto edilen bugünkü değeri ya da makinenin 100.000 TL tutarındaki gerçeğe uygun değerinden düşük olanı üzerinden kayda alacaktır.

Aşağıdaki tabloda da gösterildiği üzere asgari kira ödemelerinin 1 Ocak 2021 tarihindeki değeri 99.578 TL'dir:

Dönem	Asgari Ödeme	Bugünkü Değer
2021	23.000 TL	21.905 TL
2022	23.000 TL	20.862 TL
2023	23.000 TL	19.868 TL
2024	23.000 TL	18.922 TL
2025	23.000 TL	18.021 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>115.000 TL</b>	<b>99.578 TL</b>

Bu kapsamda kiracı, finansal kiralamadan kaynaklanan varlık ve yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesine ilişkin 1 Ocak 2021 tarihinde aşağıdaki kayıtları yapacaktır:

Tesis, Makine ve Cihazlar	99.578 TL	
Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri(-)	15.422 TL	
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler		115.000 TL

Diğer taraftan kiracı, 5 yıl boyunca 31 Aralık tarihlerinde yapacağı kira ödemelerini dönemler itibarıyla finansman giderleri ile borç anapara ödemeleri şeklinde ayrıştırarak muhasebeleştirecek olup söz konusu ayrıştırma işlemine aşağıdaki tabloda yer verilmektedir:

Dönem	Dönem Başı Yükümlülük Değeri	Faiz	Ödeme	Dönem Sonu Yükümlülük Değeri
2021	99.578 TL	$99.578 \text{ TL} \times \%5 = 4.979 \text{ TL}$	23.000 TL	$99.578 \text{ TL} - (23.000 \text{ TL} - 4.979 \text{ TL}) = 81.557 \text{ TL}$
2022	81.557 TL	$81.557 \text{ TL} \times \%5 = 4.078 \text{ TL}$	23.000 TL	$82.000 \text{ TL} - (23.000 \text{ TL} - 4.078 \text{ TL}) = 62.635 \text{ TL}$
2023	62.635 TL	$62.635 \text{ TL} \times \%5 = 3.132 \text{ TL}$	23.000 TL	$62.635 \text{ TL} - (23.000 \text{ TL} - 3.132 \text{ TL}) = 42.766 \text{ TL}$
2024	42.766 TL	$42.766 \text{ TL} \times \%5 = 2.138 \text{ TL}$	23.000 TL	$42.766 \text{ TL} - (23.000 \text{ TL} - 2.138 \text{ TL}) = 21.905 \text{ TL}$
2025	21.905 TL	$21.905 \text{ TL} \times \%5 = 1.095 \text{ TL}$	23.000 TL	$21.905 \text{ TL} - (23.539 \text{ TL} - 1.095 \text{ TL}) = 0 \text{ TL}$

Yukarıdaki yer verilen bilgiler çerçevesinde kiracı 5 yıl boyunca 31 Aralık tarihlerinde yapacağı ödemelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin aşağıdaki kayıtları yapacaktır:

**31 Aralık 2021:**

Finansman Giderleri	4.979 TL	
Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri(-)		4.979 TL
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	23.000 TL	
Kasa		23.000 TL

**31 Aralık 2022:**

Finansman Giderleri	4.078 TL	
Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri(-)		4.078 TL
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	23.000 TL	
Kasa		23.000 TL

**31 Aralık 2023:**

Finansman Giderleri	3.132 TL	
Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri(-)		3.132 TL
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	23.000 TL	
Kasa		23.000 TL

**31 Aralık 2024:**

Finansman Giderleri	2.138 TL	
Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri(-)		2.138 TL
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	23.000 TL	
Kasa		23.000 TL

**31 Aralık 2025:**

Finansman Giderleri	1.095 TL	
Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri(-)		1.095 TL
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	23.000 TL	
Kasa		23.000 TL

**Paragraf 15.18 - Kiralanan Varlığa İlgili Bölüm Hükümlerinin Uygulanması**

Kiracı finansal kiralamaya konu varlığa dönem sonlarında, türüne göre bu varlığın kapsamına girdiği bölümde (örneğin "Maddi Duran Varlıklar", "Maddi Olmayan Duran

Varlıklar” ya da “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” bölümü) yer alan ölçüm hükümlerini uygular. Bu kapsamda finansal kiralamaya konu varlığın uygulanan bölüme göre amortismanına veya itfaya tâbi tutulması gerekiyorsa amortisman tutarı veya itfa payı hesaplanır. Bu durumda, kiracının kiralama süresi sonunda varlığın sahipliğini elde edeceğine dair bir kesinlik yoksa ilgili varlık kiralama süresi veya faydalı ömürden kısa olanı itibarıyla amortismanına veya itfaya tâbi tutulur. Ayrıca, varlığın kapsamına girdiği bölüm gerektiriyorsa, kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının belirlenmesi amacıyla “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümü hükümleri uygulanır.

#### Örnek 15.17:

Örnek 15.16’deki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte kiralamaya konu varlığın sonraki ölçümüyle ilgili rehberlik sağlanması hedeflenmiştir. Bu kapsamda, makinenin faydalı ömrü 5.5 yıl olmasına rağmen kiracının sözleşme sonunda makinenin sahipliğini elde edeceğine dair bir gösterge bulunmaması sebebiyle kiracı, makineyi kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olan 5 yıl üzerinden amortismanına tabi tutacaktır.

Bu çerçevede, söz konusu amortisman işlemine ilişkin yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

#### 31 Aralık 2021:

Genel Üretim Giderleri	19.916 TL*	
Birikmiş Amortismanlar (-)		19.916 TL

\* Asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri 99.578 TL / 5 yıl = 19.916 TL

### 3.4.2. Geleneksel Kiralama

#### Paragraf 15.19 - Kiracının Geleneksel Kiralama Kapsamında Yapması Gerekenler

Kiracı, geleneksel kiralama kapsamında yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtır.

### **Açıklama:**

Geleneksel kiralamada, finansal kiralamadan farklı olarak kiralamaya konu olan varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin kiracıya geçmesi söz konusu değildir. Bu sebeple, kiracı tarafından geleneksel kiralama işlemiyle ilgili olarak bir varlık ve yükümlülük finansal tablolara alınmamakta (bir başka ifadeyle, geleneksel kiralama aktifleştirilmemektedir) aksine, 15.19 paragrafında belirtildiği üzere -stoklarda olduğu gibi bir başka varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece- kira ödemeleri doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtılmaktadır.

Diğer taraftan, kiraya veren, ilk kez veya daha önceki bir anlaşmanın yenilenmesi için yapılan bir geleneksel kiralamada, kiracının anlaşmayı kabul etmesine yönelik çeşitli teşvikler sağlayabilir. Kiracıya nakit bir ön ödemede bulunulduğu veya kiracıya ait masrafların (nakliye masrafları, kiralama konusu varlığın geliştirilmesi ve kiracının kiralamaya ilişkin daha önceki bir taahhüdüyle ilişkili maliyetler) kiraya verenden geri alındığı veya kiraya veren tarafından karşılandığı durumlar, bu tür teşviklere örnek olarak gösterilebilir. Aynı şekilde, kiralama süresinin ilk dönemlerinde kira ödenmemesi ya da daha düşük tutarda kira ödenmesi hususunda anlaşılmış olabilir. Söz konusu teşviklerle ilgili olarak BOBİ FRS'de herhangi bir rehberlik sağlanmamakla birlikte bu tür durumlarda, TFRS 16 *Kiralamaların* esas alınması önerilmektedir. Bu kapsamda, TFRS 16'nın 27'nci paragrafı uyarınca, kiralamayla ilgili sağlanan her türlü teşvik kira ödemelerinden indirilecek ve geriye kalan tutar kâr ya da zarara yansıtılacaktır.

### Örnek 15.18:

İşletme 1 Ocak 2021 tarihinde, kiracı olarak, bir dijital baskı makinesinin kiralanmasına ilişkin olarak, 2 yılına iptal edilemez nitelikte bir geleneksel kiralama sözleşmesi yapmıştır. Bu sözleşmenin bir parçası olarak kiraya veren, baskı makinesiyle ilgili bakım hizmetlerini de üstlenmiştir. Sözleşmeye göre kiracı, her ay sonunda kiraya verene 100 TL ödeme yapmakla yükümlüdür.

Hizmetin 2021 yılında 140 TL, 2022 yılında da 340 TL'ye alınacağı tahmin edilmektedir.

Bu örnekte paranın zaman değeri göz ardı edilmiştir.

15.3 paragrafı uyarınca, kiracı tarafından verilecek bakım hizmeti bir kiralama işlemi olarak değerlendirilmeyecektir. Bu sebeple, sözleşmenin kiralama ve bakım hizmeti olmak üzere iki kısma ayrılması gerekmektedir.

Bu doğrultuda 2.400 TL tutarındaki toplam ödemenin (Aylık 100 TL x 24 ay); 480 TL tutarındaki kısmı hizmet (140 TL Ocak 2021 + 340 TL Şubat 2022) için, 1.920 TL'si ise geleneksel kiralama (2.400 TL – 480 TL) için yapılacaktır.

Hizmetle ilgili olan harcamalar, ortaya çıktığı dönemde (bir başka ifadeyle hizmet alındığında) gider olarak muhasebeleştirilecektir. Geleneksel kiralama ödemelerinin doğrusal yöntemle göre gider olarak muhasebeleştirileceği göz önüne alındığında, aylık geleneksel kiralama gideri aşağıdaki tabloda gösterildiği üzere 80 TL (1.920 TL / 24 ay); aylık hizmet gideri de 20 TL (480 TL / 24 ay) olacaktır.

2.400 TL		
1.920 TL kiralama	480 TL hizmet	
Aylık 80 TL	2021 yılı için toplam 140 TL	2022 yılı için toplam 340 TL

Yukarıda yer verilen bilgiler çerçevesinde, geleneksel kiralama işlemi ile alınacak hizmetin muhasebeleştirilmesine yönelik kayıtlar aşağıdaki gibidir:

#### 1 Ocak 2021:

#### Geleneksel kiralama ile hizmet gideri ve alınacak hizmete ilişkin oluşan yükümlülüğün kaydı:

Genel Yönetim Giderleri - Kiralama	80 TL	
Genel Yönetim Giderleri – Hizmet Gideri	140 TL	
Diğer Çeşitli Borçlar		120 TL*
Kasa		100 TL

\*140 TL tutarındaki hizmet giderinin 20 TL'lik kısmı kira ödemeleriyle birlikte ödenmiş dolayısıyla yükümlülük 120 TL'ye düşmüştür.

**Şubat 2021-Temmuz 2021:**

**Aylık kiralama gideri ve Ocak 2021’de ortaya çıkan yükümlülüğün aylık olarak yapılan ödemesinin kaydı:**

Genel Yönetim Giderleri - Kiralama	80 TL	
Diğer Çeşitli Borçlar	20 TL	
Kasa		100 TL

**Ağustos 2021-Ocak 2022:**

**Aylık kiralama gideri ile Şubat 2022’de alınacak hizmete ilişkin yapılan peşin ödeme kaydı:**

Genel Yönetim Giderleri - Kiralama	80 TL	
Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler	20 TL	
Kasa		100 TL

**Şubat 2022:**

Genel Yönetim Giderleri - Kiralama	80 TL	
Genel Yönetim Giderleri - Hizmet Gideri	340 TL	
Diğer Çeşitli Borçlar		200 TL**
Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler		120 TL*
Kasa		100 TL

\*Ağustos 2021-Ocak 2022 tarihleri arasında yapılan kira ödemeleri 20 TL’lik hizmet giderini de kapsamaktadır. Yapılan bu ödemeler Şubat 2022’de alınacak hizmete ilişkin olması sebebiyle “Peşin Ödenmiş Giderler” hesabıyla kaydedilmiştir.

\*\*340 TL tutarındaki hizmet giderinin 20 TL’lik kısmı Şubat ayında yapılan kira ödemesiyle ödenmiş olduğundan ve Ağustos 2021-Ocak 2021 tarihleri arasında peşin olarak 120 TL tutarında ödeme yapıldığından yükümlülük 200 TL’ye düşmüştür.

**Örnek 15.19:**

1 Ocak 2022 tarihinde işletme, 10 yıllık kiralama süresi boyunca çağrı merkezi olarak kullanılmak üzere bir bina kiralamıştır. İşletme söz konusu kiralama işlemi geleneksel kiralama olarak sınıflandırmıştır. 2022 yılı raporlama döneminin kira bedeli 1.000 TL olarak belirlenmiştir.

Kira sözleşmesinde, 1 Ocak 2023’ten itibaren ise kira tutarının her yıl TÜFE oranında artırılmasına ilişkin bir hüküm bulunmaktadır. Bununla birlikte yine sözleşmeyle, TÜFE oranında gerçekleştirilecek kira artışının asgari %5; azami %10 olacağına karar verilmiştir.

Bu doğrultuda asgari kira artışının; önceki dönem kirasının %5’inin kiralama sözleşmesi süresince doğrusal olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Asgari

artış oranı ile fiili TÜFE oranı arasındaki farkın ise şarta bağlı kira ödemesi olarak tahakkuk ettiğinde kâr veya zararda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

**Örnek 15.20:**

İşletme dijital baskı makinesi kiralamak için bir geleneksel kiralama sözleşmesine taraf olmuştur. Söz konusu sözleşme kapsamında ilk 5 yıl yıllık 200.000 TL, takip eden 15 yıl ise yıllık 100.000 TL ödeme yapılacaktır.

Bununla birlikte kiraya veren tarafından kiracıya 500.000 TL kira teşvikinde bulunulmuştur.

Toplam kira ödemesi:  $(200.000 \times 5) + (100.000 \times 15) = 2.500.000$  TL

Kiralama süresi: 20 yıl

Her yıl muhasebeleştirilecek kira gideri: 125.000 TL

Sunulan teşvikin hesaplamaya dâhil edilmesi:  $500.000 / 20$  yıl = 25.000 TL

Her yıl muhasebeleştirilecek net kira gideri:  $125.000 - 25.000 = 100.000$  TL

### **3.5. KİRALAMA İŞLEMLERİNİN KİRAYA VEREN TARAFINDAN KAYDA ALINMASI VE ÖLÇÜMÜ**

#### **3.5.1. Finansal Kiralama**

#### **Paragraf 15.20 - Kiraya Veren'in Finansal Kiralama Kapsamında Yapması Gerekenler**

Kiraya veren finansal kiralamaya konu varlığını finansal tablo dışı bırakır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile başlangıçtaki doğrudan maliyetlerin toplamına eşit bir tutarda alacak kaydeder. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

#### **Açıklama:**

Finansal kiralamada, kiralamaya konu varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getiriler kiraya veren tarafından devredildiğinden, söz konusu varlık satış işlemi olduğu gibi finansal tablo dışı bırakılır.

Belirtildiği üzere finansal kiralama işleminde, kiraya veren tarafın bir nevi kiracıya kredi veren taraf olması sebebiyle, kiraya veren bu işlemi bir yatırım olarak ele alarak alacak kayda alır. Bir başka ifadeyle kiraya veren, alacaklı olduğu kira ödemelerini yatırmış olduğu anaparanın geri dönüşü ve finansman geliri şeklinde ele alır.

Komisyonlar, hukuki masraflar gibi kiralama sözleşmesinin müzakeresi ve düzenlenmesine bağlı olarak ortaya çıkan ve kiraya veren tarafından üstlenilen başlangıç maliyetleri ise, kaydedilen alacak tutarına dâhil edilerek kiralama süresi boyunca gelir kaydedilecek tutarlardan indirilir.



**Örnek 15.21:**

Örnek 15.12'deki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte finansal kiralama işlemi kiraya veren açısından ele alınmıştır.

Kiralama işleminin başlangıcında, makinenin gerçeğe uygun değeri (peşin bedeli) ve asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri 100.000 TL'dir. Makinenin brüt defter değeri 70.000 TL iken, birikmiş amortisman tutarı ise 30.000 TL'dir.

Bu kapsamda kiraya veren, finansal kiralamadan doğan alacağını ve makinenin finansal tablo dışı bırakılmasına ilişkin olarak 1 Ocak 2021 tarihinde aşağıdaki kaydı yapacaktır:

Diğer Çeşitli Alacaklar	115.539 TL	
Birikmiş Amortismanlar (-)	30.000 TL	
Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)		15.539 TL
Tesis, Makine ve Cihazlar		70.000 TL
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar		60.000 TL

**Paragraf 15.21 - Kiraya Veren Açısından Finansal Kiralamanın Sonraki Ölçümü**

Alınan kira ödemeleri ilk kayda almadan sonra finansman gelirleri ve anapara geri ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman gelirleri kalan alacak tutarına sabit bir dönemsel getiri oranını (diğer bir ifadeyle kiralamadaki zımni faiz oranını) yansıtan bir esasa göre kayda alınır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

**Örnek 15.22:**

Örnek 15.12 ile Örnek 15.21'deki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Bu örnekte, kiraya verenin finansal kiralamadan doğan alacaklarını nasıl muhasebeleştireceğine dair rehberlik sağlanması hedeflenmiştir. Ayrıca, okuyucuya kolaylık sağlaması bakımından Örnek 15.13'deki kira ödemelerinin anapara ve faiz geliri olarak ayrıştırıldığı tabloya aşağıda yer verilmiştir:

Dönem	Dönem Başı Alacak Değeri	Faiz Geliri	Tahsilat	Dönem Sonu Alacak Değeri
2021	100.000 TL	$100.000 \text{ TL} \times \%5 = 5.000 \text{ TL}$	23.000 TL	$100.000 \text{ TL} - (23.000 \text{ TL} - 5.000 \text{ TL}) = 82.000 \text{ TL}$
2022	82.000 TL	$82.000 \text{ TL} \times \%5 = 4.100 \text{ TL}$	23.000 TL	$82.000 \text{ TL} - (23.000 \text{ TL} - 4.100 \text{ TL}) = 63.100 \text{ TL}$

2023	63.100 TL	$63.100 \text{ TL} \times \%5 = 3.155 \text{ TL}$	23.000 TL	$63.100 \text{ TL} - (23.000 \text{ TL} - 3.155 \text{ TL}) = 43.255 \text{ TL}$
2024	43.255 TL	$43.255 \text{ TL} \times \%5 = 2.163 \text{ TL}$	23.000 TL	$43.255 \text{ TL} - (23.000 \text{ TL} - 2.163 \text{ TL}) = 22.418 \text{ TL}$
2025	22.418 TL	$22.418 \text{ TL} \times \%5 = 1.121 \text{ TL}$	23.539 TL	$22.418 \text{ TL} - (23.539 \text{ TL} - 1.121 \text{ TL}) = 0 \text{ TL}$

Yukarıdaki yer verilen bilgiler çerçevesinde 5 yıl boyunca 31 Aralık tarihlerinde kiracı tarafından yapılacak ödemelerin, kiraya veren tarafından muhasebeleştirilmesine ilişkin kayıtlar aşağıda yer almaktadır:

**31 Aralık 2021:**

Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	5.000 TL	
Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri		5.000 TL
Kasa	23.000 TL	
Diğer Çeşitli Alacaklar		23.000 TL

**31 Aralık 2022:**

Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	4.100 TL	
Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri		4.100 TL
Kasa	23.000 TL	
Diğer Çeşitli Alacaklar		23.000 TL

**31 Aralık 2023:**

Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	3.155 TL	
Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri		3.155 TL
Kasa	23.000 TL	
Diğer Çeşitli Alacaklar		23.000 TL

**31 Aralık 2024:**

Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	2.163 TL	
Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri		2.163 TL
Kasa	23.000 TL	
Diğer Çeşitli Alacaklar		23.000 TL

**31 Aralık 2025:**

Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	1.121 TL	
Diğer Alacaklara İlişkin Vade Farkı Gelirleri		1.121 TL
Kasa	23.000 TL	
Diğer Çeşitli Alacaklar		23.000 TL

### 3.5.2. Üretici veya Satıcı Niteliğindeki Kiraya Verenler

#### **Paragraf 15.22 - Üretici veya Satıcı Niteliğindeki Kiraya Verenler İçin Finansal Kiralama İşlemleri**

Üretici veya satıcı niteliğindeki kiraya veren, finansal kiralama işlemlerini normal satış işlemi gibi kaydeder.

#### **Paragraf 15.23 - Üretici veya Satıcı Niteliğindeki Kiraya Verenler İçin Finansal Kiralama İşlemleri Uyarınca Başlangıçta Muhasebeleştirilecek Hasılat Tutarı**

Üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, kiralama süresinin başlangıcında kayda alacağı hasılat tutarını varlığın gerçeğe uygun değeri veya kira ödemelerinin piyasa faiz oranıyla indirgenmiş bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden hesaplar.

#### **Paragraf 15.24 - Üretici veya Satıcı Niteliğindeki Kiraya Verenler İçin Finansal Kiralama İşlemleri Uyarınca Başlangıçta Muhasebeleştirilecek Satılan Malın Maliyeti Tutarı**

Kiralama süresinin başlangıcında kayda alacağı satılan malın maliyeti tutarı ise varlığın defter değerinden garanti edilmemiş kalıntı değerinin bugünkü değeri çıkarılarak bulunur.

#### **Paragraf 15.25 - Üretici veya Satıcı Niteliğindeki Kiraya Verenler İçin Finansal Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Kâr ya da Zarar**

Satış hasılatı ile satışların maliyeti arasındaki fark, işletmenin normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak "Brüt Kâr/Zarar" içinde yer alır.

#### **Örnek 15.23:**

1 Ocak 2021 tarihinde işletme, bağımsız üçüncü bir tarafa maliyeti üzerinden %100 kâr ile finansal kiralama sözleşmesi çerçevesinde kiralamak amacıyla 50.000 TL'ye CNC (Computer Numerical Control - Bilgisayarlı Sayımlı Yönetim) makinesi satın almıştır. Aynı tarihte işletme, ekonomik ömrü 5 yıl ve kalıntı değeri sıfır olan söz konusu makinenin kullanım hakkını başka bir üçüncü tarafa devretmek için 5 yıllığına feshedilemez kiralama sözleşmesi yapmıştır.

Kiralama süresinin ilk 4 yılı boyunca her 31 Aralık tarihinde, kiracının, kiraya verene 23.000 TL ödeme yapması gerekmektedir. Kiralama süresi sonundaki 23.539 TL'lik son kira ödemesiyle makinenin mülkiyeti kiracıya geçecektir.

Kiralama işleminde zımni faiz oranı yıllık % 5 olarak belirlenmiş olup kira ödemelerinin zımni faiz oranı üzerinden 1 Ocak 2021 tarihi itibarıyla iskonto edilmiş değeri 100.000 TL'dir. Aşağıdaki tabloda, kira ödemelerinin dönemler itibarıyla iskonto edilmiş tutarları yer almaktadır:

Diğer taraftan, yapılacak kira ödemelerinin dönemler itibarıyla faiz geliri ile anapara ödemeleri şeklinde ayrıştırılmasına aşağıdaki tabloda yer verilmektedir:

Dönem	Asgari Ödeme	Bugünkü Değer
2021	23.000 TL	21.904 TL
2022	23.000 TL	20.861 TL
2023	23.000 TL	19.868 TL
2024	23.000 TL	18.923 TL
2025	23.539 TL	18.444 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>115.539 TL</b>	<b>100.000 TL</b>

Dönem	Dönem Başı Alacak Değeri	Faiz Geliri	Tahsilat	Dönem Sonu Alacak Değeri
2021	100.000 TL	100.000 TL x %5 = 5.000 TL	23.000 TL	100.000 TL - (23.000 TL - 5.000 TL) = 82.000 TL
2022	82.000 TL	82.000 TL x %5 = 4.100 TL	23.000 TL	82.000 TL - (23.000 TL - 4.100 TL) = 63.100 TL
2023	63.100 TL	63.100 TL x %5 = 3.155 TL	23.000 TL	63.100 TL - (23.000 TL - 3.155 TL) = 43.255 TL
2024	43.255 TL	43.255 TL x %5 = 2.163 TL	23.000 TL	43.255 TL - (23.000 TL - 2.163 TL) = 22.418 TL
2025	22.418 TL	22.418 TL x %5 = 1.121 TL	23.539 TL	22.418 TL - (23.539 TL - 1.121 TL) = 0 TL

Bu doğrultuda, satıcı konumundaki işletmenin söz konusu makineyi satın almasına, kiraya vermesine ve tahsil edilen kira ödemelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibidir:

#### 1 Ocak 2021:

##### Makinenin edinim kaydı:

Ticari Mallar	50.000 TL	
Kasa		50.000 TL

##### Makinenin kiraya verilmesi kaydı:

Ticari Alacaklar	115.539 TL	
Yurtiçi Satışlar		100.000 TL
Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)		15.539 TL
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	50.000 TL	
Ticari Mallar		50.000 TL

##### Kira ödemelerinin tahsilatı:

#### 31 Aralık 2021:

Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	5.000 TL	
Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri		5.000 TL
Kasa	23.000 TL	
Ticari Alacaklar		23.000 TL

**31 Aralık 2022:**

Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	4.100 TL	
Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri		4.100 TL
Kasa	23.000 TL	
Ticari Alacaklar		23.000 TL

**31 Aralık 2023:**

Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	3.155 TL	
Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri		3.155 TL
Kasa	23.000 TL	
Ticari Alacaklar		23.000 TL

**31 Aralık 2024:**

Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	2.163 TL	
Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri		2.163 TL
Kasa	23.000 TL	
Ticari Alacaklar		23.000 TL

**31 Aralık 2025:**

Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri (-)	1.121 TL	
Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri		1.121 TL
Kasa	23.000 TL	
Ticari Alacaklar		23.000 TL

**Paragraf 15.26 - Başlangıçtaki Doğrudan Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi**

Üretici veya satıcı niteliğindeki kiraya verenler başlangıçtaki doğrudan maliyetleri gider olarak kâr veya zarara yansıtır.

**Örnek 15.24:**

Örnek 15.23'deki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Bu örnekte ayrıca kiraya veren, makinenin kiralanmasına ilişkin sözleşmenin düzenlenmesi açısından 3.000 TL tutarında komisyon ücreti ve noter masraflarına katlanmıştır.

Söz konusu ücret ve masraflar, kiralama işlemine ilişkin görüşmelerin yapılması ve sözleşmenin düzenlenmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetler olup bu maliyetler, 15.26 paragrafı uyarınca doğrudan gider olarak muhasebeleştirilecektir.

Bu doğrultuda Örnek 15.23'teki yevmiye kayıtlarına ilâve olarak, kiraya veren satıcı konumunda olduğundan katlanılan maliyete ilişkin aşağıdaki kaydı yapacaktır:

Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar	3.000 TL	
Kasa		3.000 TL

### Paragraf 15.27- Emsale Uygun Olmayan Faiz Oranları

Finansal kiralama işleminde gerçekçi olamayacak derecede düşük faiz oranları belirlenmişse, satış kârı, piyasa faiz oranının uygulanması sonucunda bulunacak tutarla sınırlandırılır.

### Örnek 15.25:

Örnek 15.23'deki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte zımni faiz oranının %2 olarak esas alınması, kira ödemelerinin 1 Ocak 2021 tarihi itibarıyla değerinin 108.898 TL olmasına yol açmıştır.

İşletmenin gerçekçi olamayacak derecede düşük faiz oranını (%2) kullanarak, kira ödemelerini dönemler itibarıyla faiz geliri ile anapara ödemeleri ayırtmış olduğu tablo aşağıda yer almaktadır:

Dönem	Dönem Başı Alacak Değeri	Faiz Geliri	Tahsilat	Dönem Sonu Alacak Değeri
2021	108.898 TL	$108.898 \text{ TL} \times \%2 = 2.178 \text{ TL}$	23.000 TL	$108.898 \text{ TL} - (23.000 \text{ TL} - 2.178 \text{ TL}) = 88.076 \text{ TL}$
2022	88.076 TL	$88.076 \text{ TL} \times \%2 = 1.762 \text{ TL}$	23.000 TL	$88.076 \text{ TL} - (23.000 \text{ TL} - 1.762 \text{ TL}) = 66.837 \text{ TL}$
2023	66.837 TL	$66.837 \text{ TL} \times \%2 = 1.337 \text{ TL}$	23.000 TL	$66.837 \text{ TL} - (23.000 \text{ TL} - 1.337 \text{ TL}) = 45.174 \text{ TL}$
2024	45.174 TL	$45.174 \text{ TL} \times \%2 = 903 \text{ TL}$	23.000 TL	$45.174 \text{ TL} - (23.000 \text{ TL} - 903 \text{ TL}) = 23.077 \text{ TL}$
2025	23.077 TL	$23.078 \text{ TL} \times \%2 = 462 \text{ TL}$	23.539 TL	$23.077 \text{ TL} - (23.539 \text{ TL} - 462 \text{ TL}) = 0 \text{ TL}$

Bu durumda, belirlenen zımni oranının gerçekçi bir tahmin olmaması sebebiyle satış fiyatı 108.898 TL olarak değil, asgari kira ödemelerinin piyasa faiz oranıyla iskonto edilmiş değerine indirgenmesi sonucunda bulunan tutar olacaktır. Bu doğrultuda, piyasa faiz oranını %5 olması durumunda satış fiyatı 100.000 TL olacak ve kiraya veren işletme Örnek 15.23'de belirtilen şekilde satış işlemini muhasebeleştirecektir.

### 3.5.3. Geleneksel Kiralama

#### **Paragraf 15.28 - Kiraya Veren Açısından Geleneksel Kiralamada Kira Ödemelerinin Muhasebeleştirilmesi**

Kiraya veren, geleneksel kiralama çerçevesinde yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gelir kaydederek kâr veya zarara yansıtır.

#### **Paragraf 15.30 - Kiraya Verilen Varlığa İlgili Bölüm Hükümlerinin Uygulanması**

Kiraya veren geleneksel kiralamaya konu varlığa dönem sonlarında, türüne göre bu varlığın kapsamına girdiği bölümde (örneğin “Maddi Duran Varlıklar”, “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” ya da “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” bölümünde) yer alan ölçüm ve sunum hükümlerini uygular. Bu kapsamda geleneksel kiralamaya konu varlığın uygulanan bölüme göre amortismanına veya itfaya tâbi tutulması gerekiyorsa amortisman tutarı veya itfa payı hesaplanır. Ayrıca varlığın kapsamına girdiği bölüm gerektiriyorsa, kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının belirlenmesi amacıyla “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümü hükümleri uygulanır.

#### **Açıklama:**

Belirtildiği üzere geleneksel kiralamada, finansal kiralamadan farklı olarak kiralamaya konu varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getiriler kiracıya geçmemekte ve bu sebeple geleneksel kiralama aktifleştirilmemektedir. Bu kapsamda kiraya veren geleneksel kiralama sonucunda varlığı bünyesinde tutmaya devam etmekte ve kiracıya sadece varlığın kullanım hakkını devretmektedir. Dolayısıyla, kiraya veren geleneksel kiralama sonucunda elde ettiği kira ödemelerini doğrusal bir şekilde gelir olarak Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtmakta ve kontrolünde tuttuğu kiralamaya konu varlığa ise varlığın tabi olduğu muhasebe ilkelerini uygulamaya devam etmektedir.

#### **Örnek 15.26:**

1 Ocak 2021 tarihinde işletme, 5.000 TL'ye bir fotokopi makinesi almıştır. Makinenin ekonomik ömrü altı yıl ve kalıntı değeri sıfırdır.

2 Ocak 2021 tarihinde işletme, kiraya veren olarak, söz konusu fotokopi makinesinin kiralanmasına ilişkin 2 yıllığına feshedilemez bir geleneksel kiralama sözleşmesi yapmıştır. Sözleşmenin bir parçası olarak işletme, makineyle ilgili bakım hizmetini sağlamayı kabul etmiştir.

Sözleşmeye göre kiracı, her ay sonunda kiraya verene 100 TL ödeme yapmakla yükümlüdür. Kiraya veren ve diğer taraflar arasında yapılan işlemlerde aylık ödemelerin %20'sinin makinelerin bakımına ilişkin işlemlerle ilgili olmasına karar verilmiştir (yani ödemelerin yüzde 80'i kiralama işlemiyle ilgilidir).

Bu doğrultuda, kiralama süresi boyunca her raporlama dönemi sonunda kira ödemelerinin %80'ine tekabül eden 960 TL (100 TL aylık ödeme x % 80 x 12 ay) 15.28 paragrafı uyarınca gelir olarak Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılır.

Kira ödemelerinin %20'sine tekabül eden 240 TL tutarındaki bakım hizmeti (100 TL aylık ödeme x % 20 x 12 ay) de gider olarak Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılır.

Makine ise, “*Maddi Duran Varlıklar*” bölümüne göre doğrusal amortisman yöntemiyle kalıntı değeri sıfır oluncaya kadar amortismanına tabi tutulur (Amortismanına tabi tutar 5.000 TL / 6 yıl= 833 TL Amortisman gideri).

### **Paragraf 15.29 - Kiraya Veren Açısından Geleneksel Kiralamada Başlangıçtaki Doğrudan Maliyetler**

Kiraya veren, geleneksel kiralamanın başlangıçtaki doğrudan maliyetlerini kiralanan varlığın defter değerine ekler ve bu maliyetleri, kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtır.

#### **Örnek 15.27:**

Örnek 15.26'daki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte, kiraya veren geleneksel kiralamaya ilişkin görüşmeleri yapmak ve yasal işlemleri noterde gerçekleştirmek için 2.000 TL maliyete katlanmıştır.

2.000 TL tutarındaki doğrudan maliyetler,15.29 paragrafı uyarınca makinenin maliyetine eklenir ve makinenin ayrı bir parçası olarak muhasebeleştirilerek, kiralama süresi boyunca amortismanına tabi tutulur.

Sonuç olarak, makinenin amortisman gideri olan 833 TL'ye (bakınız örnek 15.26) ilâve olarak başlangıçtaki doğrudan maliyetlerin kiralama süresi boyunca amortismanına tabi tutulmasından ortaya çıkan 400 TL (2.000 TL ÷ 5 yıl) tutarındaki gider de eklenir.

### **3.6. SATIŞ VE GERİ KİRALAMA İŞLEMLERİ**

#### **Paragraf 15.31 - Satış ve Geri Kiralama İşlemlerinde Uygulanacak Muhasebe Esaslarının Belirlenmesi**

Satış ve geri kiralama işlemi, bir varlığın satışını ve aynı varlığın geri kiralınmasını içerir. Kira ödemeleri ve satış fiyatı, bunlar bir bütün olarak belirlendiğinden, genellikle birbirlerine bağımlıdır. Satış ve geri kiralama işlemlerinde uygulanacak muhasebe esasları, kiralama işleminin çeşidine bağlıdır.

#### **Açıklama:**

Satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde esas alınacak hükümler kiralama işleminin türüne göre farklılık arz edeceğinden, bu bölümün 15.10 ila 15.12 paragraflarındaki hükümler dikkate alınarak öncelikle kiralamanın türü belirlenmelidir.

#### **Paragraf 15.32 - Satış ve Finansal Kiralama Niteliğindeki Geri Kiralama**



Satış ve geri kiralama işleminin finansal kiralama ile sonuçlanması durumunda, satış gelirlerinin varlığın defter değerini aşan kısmı, satıcı-kiracı tarafından işlemin gerçekleştiği tarihte gelir olarak kâr veya zarara yansıtılmaz. Bu tutar Finansal Durum Tablosuna yansıtılarak kiralama süresi boyunca itfa edilir.

### **Açıklama:**

Satış ve finansal geri kiralama sözleşmesi, aslında satın alanın (kiraya veren) varlığın rehni karşılığında satıcıya (kiracı) finansman sağladığı bir işlemdir. Bu nedenle satıcının satış gelirlerinin varlığın defter değerini aşan kısmını tek seferde gelir olarak muhasebeleştirilmesi uygun değildir. Bu sebeple söz konusu aşan kısım, kiralama süresi boyunca bir nevi itfaya tabi tutularak Kâr veya Zarar Tablosunda kâr olarak muhasebeleştirilir.

### **Örnek 15.28:**

İşletme, 1 Ocak 2022 tarihinde, bağımsız üçüncü bir tarafa defter değeri 90.000 TL olan buğday öğütme makinesini 120.000 TL'ye (makinenin gerçeğe uygun değeri) satmıştır. Sözleşmenin bir parçası olarak satıcı, aynı makine için satın alan taraf ile 3 yıllık finansal kiralama sözleşmesi yapmıştır.

Kiralama sözleşmesine göre kiralama süresi boyunca her 31 Aralık tarihinde 44.066 TL ödenecektir.

31 Aralık 2022 tarihi itibarıyla makinenin kalan ekonomik ömrü 3 yıl ve kalıntı değeri sıfır olarak tahmin edilmiştir.

Kiralama işlemindeki zımni faiz oranı yıllık %5 olarak belirlenmiştir.

Makinenin satış fiyatının gerçeğe uygun değerinden fazla olması sebebiyle, satıştan ortaya çıkan kazanç ertelenerek kiralama süresi boyunca itfa edilmek suretiyle kâr ya da zarara yansıtılacaktır.

Bu doğrultuda, satıcının (kiracının), satış ve finansal kiralamayla sonuçlanan geri kiralama işleminin muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak yapacağı kayıtlar aşağıda yer almaktadır:

#### **1 Ocak 2022:**

##### **Makinenin satışı:**

Bankalar	120.000 TL	
Tesis, Makine ve Cihazlar		90.000 TL
Ertelenmiş Gelirler		30.000 TL

##### **Makinenin geri kiralması:**

Tesis, Makine ve Cihazlar	120.000 TL	
Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri(-)	12.198 TL*	
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler		132.198 TL

\*(44.066 x 3) – 120.000 TL Asgari Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri = 12.198 TL

**31 Aralık 2022:**

**Kiralanan varlığın amortismanına tabi tutulması:**

Genel Üretim Giderleri	40.000 TL*	
Birikmiş Amortismanlar (-)		40.000 TL

\* Asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri 120.000 TL / 3 yıl = 40.000 TL

**Ertelenen gelirin Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılması:**

Ertelenmiş Gelirler	10.000 TL*	
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar		10.000 TL

\*Satış fiyatı 120.000 – Makinenin defter değeri 90.000 TL = 30.000 TL / 3 yıl = 10.000 TL

**Kira ödemeleri:**

Finansman Giderleri	6.000 TL*	
Ertelenmiş Borçlanma Maliyetleri(-)		6.000 TL*
Kiralama İşlemlerinden Kaynaklanan Yükümlülükler	44.066 TL	
Kasa		44.066 TL

\*Kira ödemelerindeki finansman unsuru: 120.000 TL x %5 = 6.000 TL

**Paragraf 15.33 - Satış ve Geleneksel Kiralama Niteliğindeki Geri Kiralama**

Bir satış ve geri kiralama işleminin geleneksel kiralama ile sonuçlanması ve söz konusu işlemin gerçeğe uygun değer üzerinden gerçekleştirildiğinin açık olması durumunda, satıcı-kiracı, oluşan kâr veya zararı işlemin gerçekleştiği tarihte kayda alır. Satış fiyatının gerçeğe uygun değerinin altında olması halinde ve oluşan zararlar piyasa fiyatının altındaki bir tutarla yapılacak kira ödemeleri ile telafi edilmediği durumda, satıcı-kiracı, her türlü kâr veya zararı işlemin gerçekleştiği tarihte kayda alır. Oluşan zararların piyasa fiyatının altındaki bir tutarla yapılacak kira ödemeleri ile telafi edilmesi durumunda ise satıcı-kiracı, bu zararı Finansal Durum Tablosuna yansıtarak varlığın tahmini kullanım süresi boyunca kira ödemeleriyle orantılı olarak itfa eder. Satış fiyatının gerçeğe uygun değerinin üzerinde olması durumunda, satıcı-kiracı, gerçeğe uygun değeri aşan kısmı Finansal Durum Tablosuna yansıtarak ilgili varlığın beklenen kullanım süresi boyunca itfa eder.

**Açıklama:**

Satış işleminin akabinde yapılan geri kiralama işleminin geleneksel kiralama olması durumunda, satış işleminden doğan kazanç ve kayıpların kâr ya da zarara yansıtılması aşağıdaki şekilde özetlenmektedir:

## Şekil 2 – Satış ve Geleneksel Kiralama Niteliğindeki Geri Kiralamada Kazanç ve Kayıpların Kâr ya da Zarara Aktarılması

<b>Satış fiyatı = Gerçeğe uygun değer</b>	<b>Derhal kâr ya da zarara aktarılır</b>
<b>Satış fiyatı &lt; Gerçeğe uygun değer</b> (Zararın piyasa fiyatının altındaki bir tutarla yapılacak kira ödemeleriyle telafi edilmediği durumda)	<b>Derhal kâr ya da zarara aktarılır</b>
<b>Satış fiyatı &lt; Gerçeğe uygun değer</b> (Zararın piyasa fiyatının altındaki bir tutarla yapılacak kira ödemeleriyle telafi edilmesi durumunda)	<b>Ertelenir ve kiralama süresi boyunca itfa edilir</b>
<b>Satış fiyatı &gt; Gerçeğe uygun değer</b>	<b>Ertelenir ve kiralama süresi boyunca itfa edilir</b>

### Örnek 15.29:

1 Ocak 2021 tarihinde işletme, defter değeri 85.000 TL olan bir binayı bağımsız üçüncü bir tarafa 100.000 TL'ye (binanın gerçeğe uygun değeri) satmıştır. Sözleşmenin bir parçası olarak satıcı, aynı binayı, alıcıdan 3 yıllığına geleneksel kiralama kapsamında kiralamıştır.

Kiralama sözleşmesine göre, kiralama süresi boyunca her yıl 31 Aralık'ta 9.500 TL ödeme yapılacaktır.

31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla binanın ekonomik ömrü 25 yıl kalıntı değeri 0 olarak tahmin edilmiştir.

Binanın satış fiyatı gerçeğe uygun değerine eşit olması sebebiyle, satıştan ortaya çıkan kazancın tamamı kâr ya da zarara yansıtılacaktır.

Bu doğrultuda, satıcının (kiracının), satış ve geleneksel kiralama ile sonuçlanan geri kiralama işleminin muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak yapacağı kayıtlar aşağıda yer almaktadır:

#### 1 Ocak 2021:

#### Binanın satışı:

Bankalar	100.000 TL	
Binalar		85.000 TL
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar		15.000 TL*

\* Satış fiyatı 100.000 – Binanın defter değeri 85.000 TL = 15.000 TL

**31 Aralık 2021:****Kira ödemeleri:**

Genel Yönetim Giderleri	9.500 TL	
Kasa		9.500 TL

**Örnek 15.30:**

Örnek 15.29'daki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte, bina, 95.000 TL'ye satılmış olup gerçeğe uygun değerinin altında oluşan fiyat dolayısıyla satıcının (kiracının) uğramış olduğu zarar telafi edilmeyecektir. Kira ödemeleri yine kiralama süresi boyunca her yıl 31 Aralık'ta 9.500 TL tutarında yapılacaktır.

Kiracının uğramış olduğu zararın telafi edilmeyecek olması sebebiyle, binanın gerçeğe uygun değerinin altında bir fiyata satılmasından kaynaklanan kazancın tamamı kâr ya da zarara yansıtılacaktır.

Bu doğrultuda, satıcının (kiracının), satış ve geleneksel kiralama ile sonuçlanan geri kiralama işleminin muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak yapacağı kayıtlar aşağıda yer almaktadır:

**1 Ocak 2021:****Binanın satışı:**

Bankalar	95.000 TL	
Binalar		85.000 TL
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar		10.000 TL*

\* Satış fiyatı 95.000 TL – Binanın defter değeri 85.000 TL = 10.000 TL

**31 Aralık 2021:****Kira ödemeleri:**

Genel Yönetim Giderleri	9.500 TL	
Kasa		9.500 TL

**Örnek 15.31:**

Örnek 15.29'daki varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte, bina, 80.000 TL'ye satılmış olup gerçeğe uygun değerinin altında oluşan fiyat nedeniyle satıcının (kiracı) uğramış olduğu zarar tazmin edilecektir. Bu kapsamda, kira ödemeleri, kiralama süresi boyunca her yıl 31 Aralık'ta 2.156 TL; yani piyasadaki 9.500 TL'lik kira tutarından düşük olarak ödenecektir.

Kiracının uğramış olduğu zararın telafi edilecek olması sebebiyle, binanın defter değerinin altında bir fiyata satılmasından kaynaklanan kayıp ertelenerek kiralama süresi boyunca itfa edilmek suretiyle kâr ya da zarara yansıtılacaktır.

Bu doğrultuda, satıcının (kiracının), satış ve geleneksel kiralama ile sonuçlanan geri kiralama işleminin muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak yapacağı kayıtlar aşağıda yer almaktadır:

**1 Ocak 2021:**

**Binanın satışı:**

Bankalar	80.000 TL	
Ertelenmiş Giderler	5.000 TL*	
Binalar		85.000 TL

\* Satış fiyatı 80.000 TL – Binanın defter değeri 85.000 TL = (5.000 TL)

**31 Aralık 2021:**

**Kira ödemeleri:**

Genel Yönetim Giderleri	2.156 TL	
Kasa		2.156 TL

**Ertelenen giderin Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılması:**

Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Zararlar	1.667 TL*	
Ertelenmiş Giderler		1.667 TL

\*Satış fiyatı 80.000 TL – Makinenin defter değeri 85.000 TL = 5.000 TL / 3 yıl = 1.667 TL

#### 4. KİRALAMALARA İLİŞKİN DİPNOT AÇIKLAMALARI

“Dipnotlar” bölümünün 26.7(k) ve 26.7(ü)(i)-(iii) paragrafları uyarınca kiralama işlemleri için finansal tabloların dipnotlarında aşağıdaki açıklamalar yapılır:

##### Finansal Kiralama:

##### *Kiracı:*

- Her bir varlık sınıfı için finansal kiralama konusu varlıkların raporlama dönemi sonundaki net defter değerleri toplamı.
- Bir yıl içerisinde, bir ila beş yıl arasında ve beş yıldan sonra ödenecek olan kira ödemelerinin toplamı ayrı ayrı açıklanır.
- Şarta bağlı kira ödemeleri, satın alma hakları, alt kiralamalar ve kiralama sözleşmeleriyle getirilen kısıtlamalara ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere, önemli kiralama sözleşmelerine ilişkin genel bir açıklama.

##### **Örnek 15.32:**

##### **NOT 1: MUHASEBE POLİTİKALARI**

##### *Kiralama İşlemleri*

Bir kiralama işlemi, başlangıçta finansal kiralama ya da geleneksel kiralama olarak sınıflandırılır. Kiralamaya konu varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralamalar finansal kiralama; söz konusu risk ve getirilerin tamamına yakınının devredilmediği kiralamalar ise geleneksel kiralama olarak sınıflandırılır.

Kiralama süresinin başlangıcında, finansal kiralama işlemine ilişkin kullanım hakları, kiralaan varlığın, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla tespit edilmiş olan gerçeğe uygun değeri üzerinden veya daha düşük olması durumunda, asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden muhasebeleştirilerek varlığın türüne göre Finansal Durum Tablosunda ilgili kalem içerisinde gösterilir. Varlık kaleminin karşılığında ise sözleşmeden kaynaklanan finansal yükümlülük finansal tablolara alınır.

Asgari kira ödemeleri; finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri, kalan borç tutarlarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde dağıtılır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

##### *Maddi Duran Varlıklar*

Maddi duran varlıklar, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle maliyeti üzerinden değerlendirilir.

Amortisman, varlığın amortismanına tabi tutarını kalan faydalı ömrü boyunca dağıtmak amacıyla, doğrusal yöntem kullanılarak ayrılır. Makineler yıllık % 10 amortisman oranı ile amortismanına tabi tutulur.

Finansal kiralama kapsamında elde tutulan varlıklar, kiralama süresi sonunda söz konusu varlıkların sahipliğinin elde edileceğine dair bir kesinlik yoksa ilgili varlık kiralama süresi veya faydalı ömürden kısa olanı itibarıyla amortismanına tabi tutulur.

#### NOT X: MADDİ DURAN VARLIKLAR

Makine	2020
1 Ocak 2020	
Maliyet	100.000 TL
Birikmiş amortisman	(20.000 TL)
DeFTER değeri	80.000 TL
Yıllık amortisman	(10.000 TL)
31 Aralık tarihi itibarıyla defter değeri	70.000 TL

Makine finansal kiralama kapsamında elde tutulmaktadır (Bakınız NOT X).

#### NOT X: UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER

##### *Finansal Kiralamadan Kaynaklanan Yükümlülükler*

İşletme, ekonomik ömrü 10 yıl olan bir makineyi 5 yıllığına finansal kiralama kapsamında elde tutmaktadır. Kiralama süresi sonunda, son kira ödemesi yapıldığında, makinenin mülkiyeti işletmeye geçecektir. Finansal kiralamadan kaynaklanan yükümlülüğün yerine getirilmesi için gelecekte yapılması gereken asgari kira ödemeleri hakkında bilgilere aşağıda yer verilmektedir.

KİRA ÖDEMELERİ VE YÜKÜMLÜLÜĞÜ-2020 YILI RAPORLAMA DÖNEMİ	
1 yıldan kısa	23.000 TL
1 ila 5 yıl arası	23.539 TL
5 yıldan uzun	–
<b>TOPLAM</b>	46.539 TL
Gelecekteki finansman giderleri	(3.284 TL)
Kiralama Yükümlülüğü	43.255 TL
<b>KİRALAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN SINIFLANDIRILMASI</b>	
Kısa Vadeli Kısım	20.837 TL
Uzun Vadeli Kısım	22.418 TL
<b>KİRALAMADAN KAYNAKLANAN TOPLAM YÜKÜMLÜLÜK</b>	43.255 TL

Kiralama sözleşmesi kapsamında makinenin yıllık 500.000 birimden daha fazla üretim yapması durumunda, kiraya verene ilâve kira ödemesi yapılacaktır. İlâve kira ödemesi, 500.000 adedin üzerinde yapılan her bir birim için 1 TL'dir. 2020 yılı raporlama dönemi için oluşan ilâve kira ödemesi 1.000 TL olup kâr ya da zarara yansıtılmıştır (Bakınız NOT X: DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI).

#### *Kiraya Veren:*

- Raporlama dönemi sonu itibarıyla, kira ödemeleri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinin mutabakatı. Ayrıca, kira ödemeleri ve kira ödemelerinin bugünkü değeri, bir yıl içerisinde, bir ila beş yıl arasında ve beş yıldan sonra alınacak olan kira ödemeleri ayrı ayrı açıklanır.

- Kazanılmamış finansman geliri.
- Kiraya verene ait olan garanti edilmemiş kalıntı değerler.
- Tahsil edilemeyen kira ödemelerine ilişkin alacaklar için birikmiş karşılıklar.
- Dönem içerisinde gelir olarak kayda alınan şarta bağlı kira ödemeleri.
- Şarta bağlı kira ödemeleri, satın alma hakları, alt kiralama ve kiralama sözleşmeleriyle getirilen kısıtlamalara ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere, önemli kiralama sözleşmelerine ilişkin genel bir açıklama.

### Örnek 15.33:

#### NOT 1: MUHASEBE POLİTİKALARI

##### *Kiralama İşlemleri*

Bir kiralama işlemi, başlangıçta finansal kiralama ya da geleneksel kiralama olarak sınıflandırılır. Kiralamaya konu varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralamalar finansal kiralama; söz konusu risk ve getirilerin tamamına yakınının devredilmediği kiralamalar ise geleneksel kiralama olarak sınıflandırılır.

İşletme, mallarını müşterilerine satmak için finansal kiralama işlemi kullanmıştır. Kiralama işleminin başlangıcında, işletme, malların satışından doğan hasılatı muhasebeleştirmekte, gelecekte müşterilerinden elde edeceği finansal kiralama ödemelerini de ticari alacak olarak muhasebeleştirir.

Alınan kira ödemeleri, finansman gelirleri ve anapara geri ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman gelirleri kalan alacak tutarına sabit bir dönemsel getiri oranını (diğer bir ifadeyle kiralamadaki zımnî faiz oranını) yansıtan bir esasa göre kayda alınır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

#### NOT X: TİCARİ ALACAKLAR

##### *Finansal Kiralamadan Kaynaklanan Ticari Alacaklar*

İşletme, mallarını müşterilerine satmak için finansal kiralama sözleşmesi yapma yolunu seçmiştir. Kiracılar tarafından yapılacak asgari kira ödemeleri hakkında bilgilere aşağıda yer verilmektedir.

<b>KİRALAMADAN DOĞAN TİCARİ ALACAKLAR-2020 YILI RAPORLAMA DÖNEMİ</b>		
	Ticari Alacaklar	Kazanılmamış Finansman Gelirleri
1 yıldan kısa	23.000 TL	3.155 TL
1 ila 5 yıl arası	46.539 TL	3.284 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>69.539 TL</b>	<b>6.439 TL</b>
<b>KİRALAMADAN DOĞAN TİCARİ ALACAKLARIN SINIFLANDIRILMASI</b>		
Kısa Vadeli Kısım		19.845 TL
Uzun Vadeli Kısım		43.255 TL



İşletme, şarta bağlı herhangi bir kira ödemesi almamıştır.

### Geleneksel Kiralama:

#### *Kiracı:*

- Bir yıl içerisinde, bir ila beş yıl arasında ve beş yıldan sonra ödenecek olan kira ödemelerinin toplamı ayrı ayrı açıklanır.
- Dönem içerisinde gider olarak muhasebeleştirilen kira ödemeleri.
- Şarta bağlı kira ödemeleri, satın alma hakları, alt kiralama ve kiralama sözleşmeleriyle getirilen kısıtlamalara ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere, önemli kiralama sözleşmelerine ilişkin genel bir açıklama.

### **Örnek 15.34:**

#### **NOT 1: MUHASEBE POLİTİKALARI**

##### *Kiralama İşlemleri*

Bir kiralama işlemi, başlangıçta finansal kiralama ya da geleneksel kiralama olarak sınıflandırılır. Kiralamaya konu varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralama finansal kiralama; söz konusu risk ve getirilerin tamamına yakınının devredilmediği kiralama ise geleneksel kiralama olarak sınıflandırılır.

Kiracı, geleneksel kiralama kapsamında yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtır.

#### **NOT X: DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI**

“Dönem Kârı veya Zararı” kalemi aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır.

(...)

İşletmenin geleneksel kiralama kapsamında kiraladığı bina için ödediği 5.000 TL “Genel Yönetim Giderleri” kaleminde “Dönem Kârı veya Zararı”na yansıtılmıştır.

#### **NOT X: GELENEKSEL KİRALAMA KAPSAMINDA YAPILACAK ÖDEMELER**

İşletme, geleneksel kiralama kapsamında 20 yıllığına bir binanın kiralanmasına ilişkin olarak feshedilemez bir sözleşme imzalamıştır. Geleneksel kiralama işlemi kapsamında 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla işletmenin 17 yıl boyunca yıllık 5.000 TL ödeme taahhüdü bulunmaktadır. Geleneksel kiralama kapsamında gelecekte yapılması gereken asgari kira ödemeleri hakkında bilgi aşağıda yer verilmektedir.

<b>KİRA ÖDEMELERİ-2020 YILI RAPORLAMA DÖNEMİ</b>	
1 yıldan kısa	5.000 TL
1 ila 5 yıl arası	20.000 TL
5 yıldan uzun	60.000 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>85.000 TL</b>

Kiralama sözleşmesi kapsamında şarta bağlı herhangi bir kira ödemesi yapılmamıştır.

*Kiraya Veren:*

- Bir yıl içerisinde, bir ila beş yıl arasında ve beş yıldan sonra alınacak olan kira ödemelerinin toplamı ayrı ayrı açıklanır.
- Dönem içinde gelir olarak muhasebeleştirilen kira ödemeleri.
- Şarta bağlı kira ödemeleri, satın alma hakları, alt kiralamar ve kiralama anlaşmaları ile getirilen kısıtlamalara ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere, kiracının önemli kiralama sözleşmelerine ilişkin genel bir açıklama.

**Örnek 15.35:**

**NOT 1: MUHASEBE POLİTİKALARI**

*Kiralama İşlemleri*

Bir kiralama işlemi, başlangıçta finansal kiralama ya da geleneksel kiralama olarak sınıflandırılır. Kiralamaya konu varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralamar finansal kiralama; söz konusu risk ve getirilerin tamamına yakınının devredilmediği kiralamar ise geleneksel kiralama olarak sınıflandırılır.

Kiraya veren, geleneksel kiralama kapsamında yapılan kira ödemelerini doğrusal olarak kiralama süresi boyunca gelir olarak kâr veya zarara yansıtır.

**NOT X: DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI**

“Dönem Kârı veya Zararı” kalemi aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır.

(...)

İşletmenin geleneksel kiralama kapsamında kiraya verdiği makine için tahsil ettiği 30.000 TL “Hasılat” kaleminde “Dönem Kârı veya Zararı”na yansıtılmıştır.

**NOT X: GELENEKSEL KİRALAMA KAPSAMINDA YAPILACAK ÖDEMELER**

İşletme, kiracı olarak, maddi duran varlık olarak kayda aldığı bir makinenin kiralanmasına ilişkin, 20 yıllığına feshedilemez nitelikte bir geleneksel kiralama sözleşmesi yapmıştır (Bakınız NOT X: MADDİ DURAN VARLIKLAR). Söz konusu sözleşme kapsamında, kiracıdan alınacak yıllık 30.000 TL tutarında kira ödemeleri hakkında bilgilere aşağıda yer verilmektedir:

KİRA ÖDEMELERİ-2020 YILI RAPORLAMA DÖNEMİ	
1 yıldan kısa	30.000 TL
1 ila 5 yıl arası	120.000 TL
5 yıldan uzun	360.000 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>510.000 TL</b>

Kiralama sözleşmesi kapsamında şarta bağlı herhangi bir kira ödemesi alınmamıştır.

## 5. KARŞILAŞTIRMA TABLOSU

Bu bölümde, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT), BOBİ FRS ve TFRS'lerin konuyla ilgili hükümleri karşılaştırılarak söz konusu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklara dikkat çekilecektir.

		<b>BOBİ FRS</b>	<b>MSUGT/VUK</b>	<b>TFRS</b>
<b>GENEL HÜKÜMLER</b>	<b>Sınıflandırma</b>	Belirli esas ve yardımcı göstergeler kullanılır.	Genel olarak BOBİ FRS ile uyumlu	Kiracılar bakımından geleneksel kiralama ya da finansal kiralama ayrımı mevcut değildir
<b>GELENEKSEL KİRALAMA</b>	<b>Ölçüm</b>	Kira ödemeleri doğrusal olarak kar/zarara yansıtılır.	BOBİ FRS ile uyumlu	Kiraya verenler bakımından BOBİ FRS ile uyumlu
<b>FİNANSAL KİRALAMA KİRACI</b>	<b>İlk Ölçüm</b>	Varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden <b>DÜŞÜK</b> olanı	BOBİ FRS ile uyumlu	BOBİ FRS ile uyumlu
	<b>Aktife Alınacak Hesap Grubu</b>	Maddi Duran Varlık Maddi Olmayan Duran Varlık vb...	'Kullanım Hakkı' olarak finansal tablolara alınır.	'Kullanım Hakkı' olarak finansal tablolara alınır

		<b>BOBİ FRS</b>	<b>MSUGT/VUK</b>	<b>TFRS</b>
	<b>Amortisman</b>	Faydalı ömür  Sahipliği elde edeceğine dair kesinlik yoksa kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı	İlgili tebliğde belirtilen amortisman süresi	BOBİ FRS ile uyumlu
	<b>Sonraki Ölçüm</b>	Kira ödemeleri borç anapara ödemesi ve finansman gideri olarak ayrıştırılır.  Finansman gideri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır.	BOBİ FRS ile uyumlu	BOBİ FRS ile uyumlu

		BOBİ FRS	MSUGT/VUK	TFRS
<b>FİNANSAL KİRALAMA KIRAYA VEREN</b>	<b>İlk Ölçüm</b>	<p>Varlık finansal tablo dışı bırakılır.</p> <p>Varlığın GUD'ü ile başlangıçtaki doğrudan maliyetler toplamı kira alacağı olarak kayda alınır.</p>	<p>Varlık 'İz Bedeli' ile izlenir</p> <p>Başlangıçtaki doğrudan maliyetler kira alacağı tutarına eklenmez.</p>	BOBİ FRS ile uyumlu
	<b>Sonraki Ölçüm</b>	<p>Alınan kira ödemeleri anapara geri ödemesi ve finansman geliri olarak ayrıştırılır.</p> <p>Finansman geliri kalan alacak tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır.</p>	BOBİ FRS ile uyumlu	BOBİ FRS ile uyumlu

## FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS 17 *Kiralama İşlemleri*  
(Erişim:<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS17.pdf>)
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TFRS 16 *Kiralamalar*  
(Erişim:[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS\\_2020/TFRS\\_16\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS_16(1).pdf))
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TFRS Yorum 4 *Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi*  
(Erişim:[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS%20Yorum/TFRSYorum\\_4\\_2018.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS%20Yorum/TFRSYorum_4_2018.pdf))
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS Yorum 15 *Faaliyet Kiralamalar – Teşvikler*  
(Erişim:[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS%20Yorum/TMSYorum\\_15\\_2018.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS%20Yorum/TMSYorum_15_2018.pdf))
- IFRS Foundation – Supporting Material for the IFRS for SMEs Standard. Module 20 – *Leases*  
(Erişim:<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/smes/module-20.pdf>)
- Croner-i (2019). *Deloitte IGAAP 2019: A Guide to IFRS Reporting*, Croner-i Limited
- Picker, R., Leo, K., Loftus, J., Wise, V., Clark, K. (2012). *Applying International Financial Reporting Standards*, 3rd Edition