

KURUL KARARI

Devlet Muhasebesi Standartları Kurulundan:

DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 13 (DMS 13)

KİRALAMALAR**Amaç**

1. Bu standardın amacı, finansal kiralama ve faaliyet kiralamaları için, kiracılar ve kiraya verenler tarafından uygulanacak esas ve usulleri belirlemektir.

Kapsam

2. Kamu idareleri, aşağıdakiler hariç olmak üzere tüm kiralamaların muhasebeleştirilmesinde bu standardı uygular:

1) Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemleri,

2) Sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazıları, patentler ve telif hakları gibi kalemler için lisans anlaşmaları.

Ancak bu standart, aşağıdaki varlıkların değerlemesinde kullanılmaz:

1) Kiracıları tarafından elde tutulan, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilen varlıklar (yatırım amaçlı varlıklarla ilgili standart),

2) Kiraya verenlerin faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verdikleri yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilen varlıklar (yatırım amaçlı varlıklarla ilgili standart),

3) Kiracıları tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde tutulan canlı varlıklar (tarımla ilgili standart),

4) Kiraya verenleri tarafından faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verilen canlı varlıklar (tarımla ilgili standart).

3. Bu standart, 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 standart, sözleşme taraflarından birinin diğerine sözleşme konusu varlığın kullanım hakkını aktarmadığı hizmet sözleşmelerine uygulanmaz.

Tanımlar

4. Bu standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

Asgari Kira Ödemeleri:

Hizmet maliyetleri ve vergiler gibi kiraya veren tarafından ödenen ve kiraya verene tazmin edilenler ile koşullu kira hariç olmak üzere kiracının kiralama süresince aşağıdakilerle birlikte ödemek zorunda olduğu tutarları ifade eder:

1) Kiracı açısından, kiracının kendisi veya kiracı ile ilişkili diğer bir tarafça garanti edilen tutarlar,

2) Kiraya veren açısından, kendisine aşağıda yer alanlar tarafından garanti edilmiş kalıntı değer:

(i) Kiracı,

(ii) Kiracıyla ilişkili diğer bir taraf,

(iii) Garanti altındaki yükümlülükleri karşılamaya yetecek finansal güce sahip olan ve kiraya verenle herhangi bir ilişkisi bulunmayan üçüncü bir taraf.

Ancak, kiracının ilgili varlığı ileri bir tarihteki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde düşük bir fiyattan satın alma imkânı olup, bu imkânın kiracı tarafından kullanılması söz konusu ise kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla asgari kira ödemeleri, düşük fiyattan satın alma imkânının kullanılabilir olduğu tarihe kadar yapılacak asgari kira ödemeleri ile bu imkânın kullanımına ilişkin diğer ödemeleri içerir.

Başlangıç Doğrudan Maliyetleri:

Kiraya verenin üretici veya satıcı olduğu kiralamarlar hariç olmak üzere, kiralama sözleşmesinin müzakere ve tanzimine ilişkin ek maliyetlerdir.

Brüt Kiralama Yatırımı:

Kiraya veren tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde edilmesi mümkün asgari kira ödemeleri ve kiraya verene ait olacak garanti edilmemiş kalıntı değer toplamıdır.

Ekonomik Ömür:

Varlığın kullanıcısı veya kullanıcılarına ekonomik fayda sağlaması veya hizmet sunması beklenen süreyi veya kullanıcıları tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya benzeri birim sayısını ifade eder.

Garanti Edilmiş Kalıntı Değer:

1) Kiracı açısından, kalıntı değer kiracı veya kiracıyla ilişkili taraflarca garanti edilmiş kısmını (garanti edilmiş tutarın herhangi bir durumda ödenebilecek azami tutarını),

2) Kiraya veren açısından, kalıntı değer kiracı tarafından ya da kiraya verenle ilişkili olmayan ve garanti kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirebilecek finansal güce sahip üçüncü bir şahıs tarafından garanti edilmiş kısmını ifade eder.

Garanti Edilmemiş Kalıntı Değer:

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

Gerçeğe Uygun Değer:

Piyasa koşullarında muvazaasız bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi için belirlenen tutardır.

Faaliyet Kiralaması:

Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamalar olarak tanımlanır.

Faydalı Ömür:

Kiralama süresinin başlangıcından itibaren ve kiralama süresiyle sınırlı olmaksızın, kiralamaya konu varlığın taşıdığı ekonomik yararların veya hizmet potansiyelinin kullanılması beklenen kalan tahmini süresidir.

Finansal Kiralama:

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

İptal Edilemeyen Kiralama:

Aşağıdaki durumlar dışında iptali mümkün olmayan kiralamalardır:

- 1) Meydana gelme olasılığı oldukça düşük bir koşulun gerçekleşmiş olması,
- 2) Kiraya verenin rızasının bulunması,
- 3) Kiracının kiralama konusu varlıkla aynı veya eşit türden bir varlığı aynı kiraya verenden kiralaması veya
- 4) Sözleşmenin başlangıcı itibariyle; sözleşmenin iptali için ilgili sözleşmenin iptalini caydıracak miktarda ek bir ödemenin yapılmasının gerekmesi.

Kalmtı Değer:

Bir varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Kazanılmamış Finansal Kiralama Geliri:

Brüt kiralama yatırımı ile net kiralama yatırımı arasındaki farktır.

Kiralama:

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

Kiralama Süresi:

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

Kiralama Süresinin Başlangıcı:

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

Kiralama Sözleşmesinin Başlangıcı:

Sözleşme tarihinden veya tarafların kiralamanın temel koşullarına ilişkin taahhütte buldukları tarihten erken olanıdır. Bu tarih itibarıyla; kiralama işlemleri faaliyet kiralaması veya finansal kiralama olarak sınıflandırılır ve işlemin finansal kiralama olarak sınıflandırılması durumunda, kiralama süresinin başlangıcında muhasebeleştirilmesi gereken tutarlar belirlenir.

Kiralama Sözleşmesi Zimni Faiz Oranı:

Kiralama sözleşmesi başlangıcında, asgari kira ödemeleri ve garanti edilmemiş kalıntı değerin toplamının bugünkü değerini, kiralama konusu varlığın gerçeğe uygun değeri ile kiraya verene ait her çeşit başlangıç doğrudan maliyetinin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.

Kiracının Alternatif Borçlanma Faiz Oranı:

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

Koşullu Kira:

Kira ödemelerinin tutar olarak sabitlenmemiş ve kiralanan varlığı elde bulundurma süresi dışında; gelecekteki satışların yüzdesi, varlığın gelecekteki kullanım miktarı, gelecekteki fiyat endeksleri, gelecekteki piyasa faiz hadleri gibi nedenlerle değişen kısımdır.

Net Kiralama Yatırımı:

Brüt kiralama yatırımının, kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranında iskonto edilen kısmıdır.

Kiralama Sözleşmesinin Başlangıcı ile Kiralama Süresinin Başlangıcı Arasında Kira Ödemelerinde Değişiklikler

5. Bir kiralama sözleşmesi veya taahhüt kiralama sözleşmesinin başlangıcı ile kiralama süresinin başlangıcı arasındaki dönemde; kiralanan varlığın inşa veya edinme maliyetleri ile genel fiyat düzeyindeki değişiklikler gibi değer ölçülerinde veya kiraya verenin finansal kiralama maliyetindeki değişikliklere göre ilgili kira ödemelerinin düzeltilmesi koşulunu içerebilir. Söz konusu durumda, bu Standardın uygulanması açısından, ilgili değişikliklerin kiralama sözleşmesinin başlangıcında olduğu kabul edilir.

Kiralama-Satın Alma Sözleşmeleri

6. Kararlaştırılan koşulların gerçekleştirilmesi durumunda kiracıya, kiralamış olduğu varlığın mülkiyetini elde etme seçeneğini veren sözleşmeler de yapılabilir. Söz konusu sözleşmeler, kiralama-satın alma sözleşmeleri olarak da bilinir.

Alternatif Borçlanma Faiz Oranı

7. Devlet tarafından garanti edilen borçlanmaların olduğu hallerde, alternatif borçlanma faiz oranı devlet garantisi ve varsa ilişkili ücretler göz önünde bulundurularak belirlenir.

Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması

8. Bu standartta yer alan kiralama işlemleri, kiralanan varlığın mülkiyetine ilişkin risk ve faydaların kiraya verende ya da kiracıda bulunma derecesine göre sınıflandırılır. Sözü edilen riskler, atıl kapasiteden veya teknolojik eskimelerden kaynaklanan kayıp olasılıklarını ve değişen ekonomik koşullar nedeniyle oluşabilecek değer

değişikliklerini kapsar. Faydalar ise, varlığın ekonomik ömrü içerisinde kazançlı bir şekilde işletilmesi ve değerinde artış meydana gelmesi sonucunda gelir elde edilmesinin beklenmesi ya da kalıntı değerinin nakde çevrilmesinin beklenmesi şeklinde olabilir.

9. Kiralama sözleşmeleri tarafların farklı biçimde yorumlamasına imkân tanımayacak şekilde tutarlı tanımlar kullanılarak hazırlanır.

10. Bir kiralamanın finansal kiralama mı yoksa faaliyet kiralaması mı olduğunun tespitinde, sözleşmenin şeklienden ziyade işlemin özü esas alınır. Her ne kadar aşağıda sayılanlar, birlikte veya tek başlarına, bir kiralama sözleşmesinin finansal kiralama olarak sınıflandırılmasına yol açan durumların örnekleri olsa da, kiralama işleminin finansal kiralama olarak kabul edilmesi için tüm bu ölçütleri karşılaması zorunlu değildir:

1) Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiracıya geçeceğinin öngörülmesi,

2) Kiracıya, kiralanan varlığı buna ilişkin seçeneğinin kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma seçeneği verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kiracı tarafından bu seçeneğin kullanılacağı beklenmesi,

3) Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsamaması,

4) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin, en az, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması,

5) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olması,

6) Kiralanan varlığın yerine kolayca başka bir varlığın konulamaması.

11. Yukarıda sayılanlar dışında aşağıdaki ölçütlerin birlikte veya tek başlarına var oldukları durumlar, yine ilgili kiralama işleminin finansal kiralama olarak nitelendirilmesi sonucunu doğurur:

1) Kiracının kiralama işlemini feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması,

2) Kalıntı değerinin gerçeğe uygun değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç ya da kayıpların kiracıya ait olması (örneğin kiralama süresi sonundaki satış gelirlerinin tamamına eşit bir kira indirimi şeklinde),

3) Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir bedelle bir dönem daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.

12. Yukarıda sayılan ve sözleşmelerin finansal veya faaliyet kiralaması olduğunun belirlenmesine yarayan ölçütler her zaman kesin değildir. Kiralanan varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararların kiralama sözleşmesi aracılığıyla kiracıya devrinin mümkün olmadığı diğer bazı unsurlardan kesin olarak anlaşılıyorsa, söz konusu kiralama faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

13. Kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiralama işleminin sınıflandırması yapılır. Kiraya veren ve kiracının, kiralama işlemini yenilemek yerine, ilgili kiralamayı kiralama sözleşmesinin başlangıcında farklı bir kiralama sınıfına sokacak bir biçimde, kiralama süresinin herhangi bir aşamasında kiralama koşullarının değiştirilmesine karar vermeleri durumunda, yenilenen sözleşme geriye kalan dönem için yeni bir sözleşme olarak kabul edilir. Ancak, tahminlerdeki değişiklikler (örneğin, kiralanan varlığın ekonomik ömrü veya kalıntı değerine ilişkin tahminlerdeki değişiklikler gibi) veya koşullardaki değişiklikler (örneğin, kiracının temerrüde düşmesi gibi), muhasebe tekniği açısından, mevcut bir kiralamanın farklı bir sınıfa dâhil edilmesini gerektirmez.

14. Arazi ve bina kiralaması işlemleri, diğer varlık kiralamalarında yer alan esaslar çerçevesinde faaliyet kiralaması veya finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Ancak arazinin bir özelliği, sınırsız bir ekonomik ömre sahip olmasıdır ve eğer mülkiyetinin kiralama süresi sonunda kiracıya intikal etmeyeceği tahmin edilmekte ise, kiracı doğal olarak, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve faydalara sahip olmaz ve bu durumda ilgili arazinin kiralınması işlemi bir faaliyet kiralaması olur. Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanan bu tür varlıklara ilişkin ödemeler, kiralanan araziden elde edilen faydaya uygun bir şekilde kiralama süresi boyunca itfa edilmek üzere peşin ödenmiş kira tutarını gösterir.

15. Arazi ve binayı birlikte içeren kira sözleşmelerinde yer alan arazi ve binalar, kira işleminin sınıflandırılması açısından ayrı ayrı dikkate alınır. Söz konusu varlıklardan her ikisinin birden mülkiyetinin kiralama süresi sonunda kiracıya intikal etmesinin öngörüldüğü durumlarda, bunlardan birinin veya her ikisinin birden mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve getirilerin tamamının kiracıya geçmediği, ilgili sözleşmede yer alan diğer hususlardan açık olarak anlaşılmadıkça söz konusu kiralama işlemlerinin her ikisi birden, ilgili varlıkların tek başına değerlendirilmesine gerek kalmaksızın finansal kiralama kabul edilir. Arazinin ömrü sınırsız olduğundan, kiralama süresi sonunda mülkiyetinin kiracıya geçmesinin öngörülmemiş olması durumunda, sözleşmenin araziye ilişkin kısmı faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Sözleşmenin binaya ilişkin kısmı ise yukarıdaki ölçütlere göre finansal kiralama veya faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

16. Arazi ve bina kiralama işlemlerinin sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi amacıyla gereken durumlarda, asgari kira ödemeleri (götürü peşin ödemeler dâhil) bu varlıkların kira hisselerinin kiralama sözleşmesinin başlangıcındaki gerçeğe uygun değerleriyle orantılı olarak arazi ve bina arasında dağıtılır. Kira ödemelerinin sözü edilen iki varlık arasında güvenilir bir biçimde dağıtılamaması durumunda; kiralamanın tamamının faaliyet kiralaması olarak nitelendirildiği, her iki varlığın da faaliyet kiralamasıyla edinildiğinin açık olduğu durumlar hariç, kiralamanın tamamı finansal kiralama kabul edilir.

17. Arazi ve binanın birlikte kiralamaya konu edildiği ve arazi için ilk başta muhasebeleştirilecek tutarın önemsiz olduğu durumlarda; arazi ve bina, kira sınıflandırması açısından tek bir birim olarak dikkate alınır ve yukarıda belirtilen ölçütlere uyumlu bir şekilde finansal kiralama ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Böyle bir durumda binanın ekonomik ömrü, kiralama konusu varlığın tamamının ekonomik ömrü olarak dikkate alınır.

18. Kiracının hem arazi hem de bina üzerindeki payının yatırım amaçlı varlıklarla ilgili standarda göre yatırım amaçlı olarak sınıflandırılması ve gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması durumunda, kiralamanın arazi ve bina kısımlarının ayrı ayrı değerlendirilmesine gerek yoktur. Ancak, bina ve araziden birinin ya da her ikisinin sınıfının belirlenememesi durumunda, sözü edilen değerlendirmeye ilişkin ayrıntılı hesaplamaların yapılması gerekir.

19. Kiracının yatırım amaçlı varlıklarla ilgili standart kapsamında, faaliyet kiralamasına konu olan mülke ilişkin payını yatırım amaçlı varlık olarak sınıflandırması mümkündür. Böyle bir durumda, ilgili varlığa ilişkin pay, finansal kiralamada olduğu şekilde muhasebeleştirilir ve buna ek olarak, muhasebeleştirilen söz konusu varlık için gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılır. Daha sonra gerçekleşecek bir olayın, kiracının mülke ilişkin payının niteliğinde bir değişiklik yaratması ve bu nedenle varlığın yatırım amaçlı varlık olarak sınıflanması imkânı kalmamış olsa dahi kiracı, ilgili kiralamayı finansal kiralama olarak muhasebeleştirmeyi sürdürür. Aşağıdaki örneklerde, bu durum söz konusu olacaktır:

1) Kiracının, kiralama konusu varlığı, değişim tarihinde oluşan gerçeğe uygun değerine eşit tahmini bir maliyet karşılığında almak üzere kullanmakta olması,

2) Kiracının, varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararları, kendisiyle ilişkili olmayan üçüncü bir kişiye devreden bir alt kiralama işleminde bulunması. Bu türden alt kiralama işlemleri, ilgili üçüncü kişi tarafından faaliyet kiralaması olarak dikkate alınabilecek olmasına rağmen, kiracı tarafından finansal kiralama işlemi çerçevesinde üçüncü kişiye yapılan bir kiralama olarak dikkate alınır.

Kiralama İşlemleri ve Diğer Sözleşmeler

20. Bir kiralama işlemi varlıkların inşa edilmesi, sahip olunması, işletilmesi ve/veya devrine ilişkin olarak özel sektör kuruluşları ile daha geniş kapsamlı bir anlaşmanın parçası olabileceği gibi sadece bir varlığın kiralınmasına ilişkin bir anlaşmadan da ibaret olabilir. Kamu sektöründe bu türden anlaşmalar, özellikle uzun ömürlü fiziksel

varlıklar ve altyapı varlıklarını kapsar. Örneğin, kamu idaresi bir paralı otoyol inşa edebilir. Daha sonra bu otoyolun, özel sektör kuruluşu tarafından;

1) Uzun bir süre için kiralanabileceği, (tesisi satın alma seçeneği olsun veya olmasın),

2) İşletilebileceği,

3) Yol yüzeyinin ve trafik kontrol teknolojisinin düzenli olarak yükseltilmesi dâhil olmak üzere geniş kapsamlı bakım gereklerinin yerine getirileceği,

şeklindeki koşulları taşıyan sözleşmenin bir parçası olarak kiralanabilir.

Bu standart kapsamında kamu idarelerince, özel sektör kuruluşlarından altyapı kiralamasını içeren anlaşmalar da yapılabilir.

21. Bir anlaşmanın bileşenlerinden biri bu standartta tanımlanan faaliyet kiralaması veya finans kiralaması olduğu hallerde, anlaşmanın kiralama bileşeninin muhasebeleştirilmesinde bu standardın hükümleri uygulanır.

22. Kamu idareleri, yapıları gereği tahsisli varlıkların kullanılmasını içeren mal ve/veya hizmetlerin sağlanması için birtakım anlaşmalar da yapabilirler. Bu anlaşmaların bazılarında, bu standartta tanımlanan bir kiralama işleminin ortaya çıkıp çıkmadığı açık olmayabilir. Böyle durumlarda, yetkili makamlara başvurulur ve bir kiralama işlemi oluşmuşsa bu standart uygulanır; oluşmamışsa, kuruluşlar diğer ilgili standartlarının hükümlerini uygulamak suretiyle bu anlaşmaları kayda alırlar.

Kiralama Sözleşmesinin Kiracının Finansal Tablolarında Gösterilmesi

Finansal Kiralamalar

23. Kiralama süresinin başlangıcında; kiracılar tarafından finansal kiralama işlemi kapsamında edinilen varlıklar, mali tablolarda varlık olarak, yükümlülükler de borç olarak gösterilir. Varlıklar ve borçlar, kiralama sözleşmesinin başlangıcında tespit edilmiş gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Ancak asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri gerçeğe uygun değerden daha düşükse bu değer üzerinden muhasebeleştirilir. Asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı; tespit edilebiliyorsa kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranı, bunun tespit edilememesi durumunda ise, kiracının alternatif borçlanma faiz oranıdır.

24. Kiralama işlemleri ve diğer olaylar, işlemlerin hukuki şekillerinin yanı sıra, esasları ve ekonomik özüne de uygun bir biçimde muhasebeleştirilir ve sunulur. Kiralama işleminin esas ve ekonomik özü; kiracının, kiralama konusu varlığın sözleşmenin başındaki gerçeğe uygun değeri ve buna ilişkin diğer finansal yükümlülüklerle yaklaşan tutarda bir borç yükümlülüğü karşılığında kiralamış olması ve varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünde kullanacak olmasından kaynaklanacak ekonomik fayda elde etmesidir. Bu durumda kiralama sözleşmesinin hukuki şekline göre kiracı, varlığın mülkiyetini hukuken iktisap etmeyecek olsa da finansal kiralama işlemi söz konusudur.

25. Bu tür kiralama işlemlerinin kiracının finansal durum tablosunda gösterilmemesi durumunda, ilgili kuruluşun varlık ve yükümlülükleri olduğundan az gösterilmiş, dolayısıyla anılan kuruluşun finansal oranlarında sapma meydana gelmiş olur. Bu nedenle, finansal kiralama işlemlerinin kiracının finansal durum tablosuna, hem varlık hem de gelecek kira tutarlarını ödeme yükümlülüğü şeklinde yansıtılması gerekir. Kiralama süresinin başlangıcında, kiralama konusu varlık ve gelecekteki kira bedelleri, kiracının ilgili varlığa ilişkin olarak yaptığı ve aktifleştirilmesi gereken başlangıç doğrudan maliyetleri hariç olmak üzere, kiracının finansal durum tablosunun varlık ve borç kısmına eşit tutarda kaydedilir.

26. Kiralanan varlıklara ilişkin borçlar, kiralanan varlığın bedelinden bir indirim şeklinde gösterilmez.

27. Borçların finansal durum tablosunda gösterilmesi açısından kısa ve uzun vadeli olanlar arasında bir ayrım yapılmış olması durumunda, aynı ayrımın kiralama işlemine ilişkin borçlar için de yapılması gerekir.

28. Başlangıç doğrudan maliyetleri genellikle kiralama anlaşmalarının görüşülmesi ve güvence altına alınması gibi belirli kiralama faaliyetlerine bağlı olarak oluşur. Kiracının, finansal kiralama işlemine doğrudan atfedilebilir faaliyetlerine ilişkin maliyetler, varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.

29. Asgari kira ödemeleri; finansal kiralama giderleri ve mevcut yükümlülüklerdeki azalma olarak ayrıştırılır. Finansal kiralama giderleri, kalan borç tutarlarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Koşullu kiralar, oluştuğu dönemde gider olarak dikkate alınır.

30. Kiracı, finansal kiralama giderlerinin kira süresine dağıtılması işleminde hesaplamayı kolaylaştırmak amacıyla tahmin yöntemleri kullanabilir.

31. Finansal kiralama işlemi, her bir hesap dönemi itibarıyla ilgili finansal kiralama giderlerinin dikkate alınması yanında, amortisman tabi varlıklara ilişkin amortisman giderlerini de ortaya çıkarır. Kiralama işlemine konu edilen amortisman tabi varlıklar için amortisman politikası, kamu idaresinin mülkiyetinde olan amortisman tabi varlıklara uygulanan politika ile uyumlu olmalı ve muhasebeleştirilen amortisman tutarı, duran varlıklarla ilgili muhasebe standardına uygun olarak hesaplanmalıdır. Kiracının kiralama konusu varlığın mülkiyetini edineceğine ilişkin makul bir kesinlik bulunmuyorsa, ilgili varlık, kiralama süresi ve faydalı ömründen kısa olanı itibarıyla tamamen itfa edilir.

32. Kiralanan varlığın amortisman tabi tutarı, kiracının mülkiyetinde yer alan amortisman tabi varlıklar için uygulamış olduğu amortisman yöntemiyle uyumlu bir şekilde, ilgili varlığın öngörülen kullanım dönemi boyunca her bir hesap dönemine sistematik olarak dağıtılır. Söz konusu varlığın kiracı tarafından mülkiyetinin edinileceği kesin ise, varlığın tahmini kullanım süresi ilgili varlığın faydalı ömrüdür, olmadığı durumlarda ilgili varlık kiralama süresi ile faydalı ömründen kısa olanı itibarıyla itfa edilir.

33. Kiralama konusu varlığın amortisman gideri ve herhangi bir dönem finansal kiralama giderlerinin toplamı ile yine aynı dönem ilgili varlığa ilişkin olarak yapılması gereken kira ödemeleri genelde birbirlerinden farklı olduğundan, ödenmesi gereken kira bedelleri gider olarak muhasebeleştirilmez. Aynı şekilde, ilgili varlık ve buna ilişkin borcun kiralama süresinin başlangıcından sonra birbirlerine eşit olma ihtimalleri de düşüktür.

34. Kamu idaresi, kiralanan varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespiti için ilgili standart hükümlerini uygular.

35. Kiracılar, finansal kiralama işlemine ilişkin olarak aşağıda yer alan açıklamaları yaparlar:

- 1) Kiralama konusu her bir varlık sınıfı için raporlama tarihindeki net defter değeri,
- 2) Raporlama tarihi itibarıyla gelecekteki asgari kira ödemelerinin toplamı ile bugünkü değerlerinin birbirleriyle mutabakatı,
- 3) Bir yıla kadar, bir ila beş yıl arası ve beş yıldan fazla dönemler itibarıyla gelecekteki asgari kira ödemelerinin raporlama tarihindeki toplamı ile bugünkü değerleri,
- 4) Dönem içinde gider olarak muhasebeleştirilen koşullu kira tutarları,
- 5) Raporlama tarihi itibarıyla, iptal edilemeyen alt kiralamalardan elde edilmesi beklenen asgari kira ödemelerinin toplamı,
- 6) Aşağıdakileri içeren ancak bunlarla sınırlı olmayan, önemli kiralama işlemlerine ilişkin genel tanımlama:
 - (i) Koşullu kira ödemelerinin belirlenme esası,
 - (ii) Yenileme veya satın alma seçenekleri ile fiyat ayarlama (eskalasyon) hükümlerinin mevcudiyeti ve koşulları,

(iii) Net fazladan veya sermaye katkılarından sağlanan getiriler, temettü ödemeleri, ek borçlanma, yeni kiralamarlar gibi konularda kiralama anlaşmalarında yer alan sınırlamalar.

36. İlgili standartlarda yer alan değer düşüklüğü hakkındaki hükümler finansal kiralama işlemi çerçevesinde varlık edinimi olarak muhasebeleştirilen varlıklar için de uygulanır.

Faaliyet Kiralaması

37. Faaliyet kiralamasında, (sigorta ve bakım gibi hizmetlerin giderleri hariç), başka bir sistematik yaklaşım kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, yapılan kira ödemeleri ödemeler bu yönetime dayandırılmasa dahi ödeme dönemlerine eşit şekilde paylaşımak suretiyle gider olarak muhasebeleştirilir.

38. Kiracılar, faaliyet kiralaması işlemine ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yaparlar:

1) İptal edilemeyen faaliyet kiralaması çerçevesinde bir yıla kadar, bir ila beş yıl arası ve beş yıldan fazla dönemler itibarıyla ödenecek asgari kira ödemelerinin toplamı,

2) Raporlama tarihi itibarıyla, iptal edilemeyen kiralama şeklinde yapılan alt kiralamarlarla ilgili olarak elde edilmesi beklenen asgari kira tutarlarının toplamı,

3) Dönem içerisinde asgari kira ödemeleri, koşullu kiralar ve alt kira ödemeleri şeklinde ayrı ayrı gider olarak muhasebeleştirilen ilk kiralamaya ve alt kiralamaya ilişkin ödemeler,

4) Aşağıdakileri içeren ancak bunlarla sınırlı olmayan, önemli kiralama işlemlerine ilişkin genel tanımlama:

(i) Koşullu kira ödemelerinin belirlenme esası,

(ii) Yenileme veya satın alma seçenekleri ile fiyat ayarlama (eskalasyon) hükümlerinin mevcudiyeti ve koşulları,

(iii) Net fazladan veya sermaye katkılarından sağlanan getiriler, temettü ödemeleri, ek borçlanma, yeni kiralamarlar gibi konularda kiralama anlaşmalarında yer alan sınırlamalar.

Kiralama Sözleşmesinin Kiraya Veren Finansal Tablolarında Gösterilmesi

Finansal Kiralamalar

39. Bu standart, kiralamalar çerçevesinde elde edilen finansal kiralama gelirlerine ilişkin muhasebe yaklaşımını tanımlar. “Üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren” tabiri, bu standartta, varlıkları üreten veya alım satımını yapan ve aynı zamanda, kiralama, alım satım ve üretim faaliyetlerinin büyüklüğüne bakılmaksızın, o varlıkların kiraya vereni olarak hareket eden tüm kamu kuruluşlarını ifade etmek için kullanılmaktadır. Üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren kuruluş bakımından, bu standart ayrıca, varlıkların devrinden doğan kazanç veya kayıpların muhasebeleştirilmesini de tanımlar.

40. Kiraya verenler, bir finansal kiralama çerçevesinde kira bedellerini finansal durum tablolarında varlık olarak gösterirler. Bu varlıklar, net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacaklar hesap grubunda gösterilir.

41. Finansal kiralamada, bir varlığa hukuken sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve faydalar kiraya veren tarafından devredildiğinden, kiraya verenin alacaklı olduğu kira ödemeleri, kendisinin yapmış olduğu yatırım ve diğer hizmetlerini karşılamak ve kendisine bir fayda sağlamak amacıyla, yatırmış olduğu anaparanın geri dönüşü ve finansal kiralama geliri şeklinde dikkate alınır.

İlk Muhasebeleştirme

42. Başlangıç doğrudan maliyetleri, genelde kiraya verenler tarafından üstlenilmekte olup, komisyonlar, hukuki masraflar ve dâhili maliyetler gibi kiralama sözleşmesinin müzakeresi ve tanzimine bağlı olarak ortaya çıkan ve bunlara doğrudan atfedilebilen maliyetleri içerir. Satış ve pazarlama işlemlerinden kaynaklananlar gibi genel giderleri içermez.

43. Kiraya verenin üretici ve satıcı olmadığı finansal kiralama işlemlerinde başlangıç doğrudan maliyetleri, finansal kiralama gelirlerinin başlangıç hesaplamalarına dâhil edilir ve kiralama süresi boyunca gelir kaydedilecek tutarlardan düşülür. Kiralama sözleşmesinin zımni faiz oranı, başlangıç doğrudan maliyetlerini ayrı ayrı dikkate almaya gerek kalmaksızın, finansal kiralama gelirlerine bunları doğrudan dâhil edecek şekilde tespit edilir.

44. Üretici ve satıcı konumdaki kiraya verenler tarafından kiralamanın müzakeresi ve düzenlenmesi ile bağlantılı olarak katılan maliyetler, başlangıç doğrudan maliyetlerinin tanımına girmez. Bunun sonucunda, söz konusu maliyetler kiralamaya ilişkin net yatırım tutarının tespitinde dikkate alınmaz ve finansal kiralama işleminde, normal olarak, kiralama süresinin başlangıcında oluşacak satış kazancının muhasebeleştirilmesi sırasında gider olarak dikkate alınırlar.

45. Finansal kiralama geliri, kiraya verenin finansal kiralama konusu varlığa ilişkin net yatırımındaki sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre muhasebeleştirilir.

46. Kiraya veren, finansal kiralama gelirini kiralama süresine sistematik ve rasyonel bir biçimde dağıtmayı hedefler. Söz konusu gelir dağıtımı, kiraya verenin finansal kiralamaya ait net yatırımındaki sabit dönemsel getiriyi yansıtacak bir esasa dayanır. Hizmetlere ilişkin maliyetler hariç olmak üzere, herhangi bir muhasebe dönemine ilişkin kira ödemeleri, anapara ve kazanılmamış finansal kiralama gelirini azaltmak üzere brüt kiralama yatırımının tespitinde dikkate alınır.

47. Kiraya verenin kiralama işlemindeki brüt yatırımını hesaplamada kullanılan tahmini garanti edilmemiş kalıntı değerler, sürekli olarak gözden geçirilir. Tahmini garanti edilmemiş kalıntı değerde eksilme olması durumunda, gelirlerin kiralama süresine dağılımı yeniden gözden geçirilir ve tahakkuk ettirilmiş tutarlarda meydana gelen eksilmeler muhasebeleştirilir.

48. Üretici veya satıcı konumdaki kiraya verenler, satıştan doğan kazanç veya kaybı ilgili dönemde satışlarında uyguladıkları yöntem çerçevesinde muhasebeleştirir.

49. Yapay olarak düşük faiz oranlarının kararlaştırılması durumunda varlıkların satış kazanç ve kayıpları, piyasa faiz oranının uygulanması durumunda oluşacak tutarla sınırlandırılır.

50. Varlıkları üreten veya alım satımını yapan kamu idareleri, genellikle muhtemel alıcılarına bir varlığı satın alma veya kiralama seçeneğini sunarlar. Herhangi bir varlığın üretici ya da satıcı konumundakiler tarafından finansal kiralama suretiyle kiraya verilmesi sonucunda iki farklı gelir oluşur:

1) Kiraya verilen varlığın, normal satış fiyatlarında, uygulanan indirimler de dikkate alınmak suretiyle satışından elde edilecek kazanç veya kayıplara eşit olan tutarlar,

2) Kiralama süresinde elde edilecek finansal kiralama geliri.

51. Herhangi bir üretici ya da satıcı konumundaki kiraya veren tarafından, kiralama süresinin başında finansal tablolara yansıtılacak satış gelirleri, ilgili varlığın gerçeğe uygun değeri ya da bu değer altında olması koşuluyla piyasa faiz oranının kullanılmasıyla hesaplanan ve kiraya veren tarafından elde edilecek asgari kira ödemelerinin bugünkü değeridir. Kiralama süresinin başlangıcı itibarıyla muhasebeleştirilecek satış maliyeti; kiralanan varlığın maliyetinden, farklı ise defter değerinden garanti edilmemiş kalıntı değer çıkarılması sonucunda bulunacak tutardır. İşletmenin satışları için uygulamış olduğu yönteme göre bulunan ve satış geliri ile satış maliyeti arasındaki fark satış kazanç veya kayıptır.

52. Üretici ya da satıcı konumundaki kiraya verenler müşterilerine borç vermede uyguladıkları faiz oranlarından daha düşük oranlar önerdiklerinde, satış kazanç veya kaybı olarak muhasebeleştirilen gelir, kuruluş o türden bir işlem için normal borç verme faiz oranını uyguladığında geçerli olacak tutarla sınırlanır.

53. Üretici ya da satıcı konumundaki kiraya verenlerce başlangıç doğrudan maliyetleri, kiralama süresinin başlangıcında gider olarak muhasebeleştirilir; çünkü söz konusu maliyetler ilgili üretici ve satıcının satış kazanç veya kaybıyla ilgilidir.

54. Kiraya verenler, finansal kiralama işlemine ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yaparlar:

1) Brüt kiralama yatırımı ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin raporlama tarihi itibarıyla birbirleriyle mutabakatı. Buna ek olarak, yapılacak asgari kira ödemelerinin bugünkü değerleri ile brüt kiralama yatırımının raporlama tarihinde değerleri, bir yıla kadar, bir ila beş yıl arası ve beş yıldan fazla dönemler itibarıyla açıklanır.

2) Kazanılmamış finansal kiralama geliri,

3) Kiraya verene ait garanti edilmemiş kalıntı değer,

4) Tahsil edilemeyen asgari kira alacaklarına ilişkin ayrılan birikmiş karşılık,

5) İlgili dönemde gelir olarak muhasebeleştirilen koşullu kira tutarları,

6) Kiraya verenin yapmış olduğu önemli kira anlaşmalarına ilişkin genel tanımlama.

55. Dönem içerisinde yeni girilen işlerde, iptal edilen kiralara ilgili gereken tutarlar düşüldükten sonra brüt yatırım ile kazanılmamış gelirler arasındaki farkın da açıklanması, finansal kiralama faaliyetlerindeki büyümenin bir göstergesi olması açısından çoğu zaman faydalıdır.

Faaliyet Kiralaması

56. Kiraya verenler, faaliyet kiralamasına konu olan varlıkları niteliğine göre finansal durum tablolarında gösterir.

57. Faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira geliri, kiraya konu varlıktan elde edilen faydadaki azalmanın zamanlamasını daha iyi yansıtan başka bir sistematik yöntem olmadıkça, kira dönemlerine eşit şekilde paylaşarak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir.

58. Kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetler, amortismanlar dâhil olmak üzere, gider olarak muhasebeleştirilir. Faaliyet kiralamasında, (sigorta ve bakım gibi hizmetlerin giderleri hariç), başka bir sistematik yaklaşım kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, yapılan kira ödemeleri ödemeler bu yönteme dayandırılmasa dahi, kira dönemlerine eşit şekilde paylaşılacak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir.

59. Kiraya verenler tarafından herhangi bir faaliyet kiralamasının müzakere edilmesi ve düzenlenmesi için katlanılan başlangıç doğrudan maliyetleri, kiralanan varlığın defter değerine eklenir ve kiralama geliriyle aynı şekilde kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir.

60. Kiralama işlemine konu edilen amortisman tabii varlıklar için amortisman politikası, kiraya verenin benzer varlıklara uyguladığı normal amortisman politikası ile uyumlu olmalıdır.

61. Kamu idaresi, kiralanan varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespiti için ilgili standart hükümlerini uygular.

62. Kiraya verenin kiralama konusu varlığın üreticisi veya satıcısı konumunda bulunduğu bir kiralamada, kiraya veren, söz konusu işlem bir satış işlemi olmadığından, faaliyet kiralamasından edinilen getiriye satış kazancı olarak muhasebeleştirmez.

63. Kiraya verenler, finansal kiralama işlemine ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yaparlar:

1) İptal edilemeyen kiralama çerçevesinde ileride elde edilecek asgari kira ödemelerinin toplamı ve bir yıla kadar, bir ila beş yıl arası ve beş yıldan fazla dönemler itibariyle tutarı,

2) İlgili dönemde gelir olarak muhasebeleştirilen toplam koşullu kiralar,

3) Kiraya verenin yapmış olduğu önemli kira anlaşmalarına ilişkin genel tanımlama.

Satış ve Geri Kiralama İşlemleri

64. Bir satış ve geri kiralama işlemi, bir varlığın satışını ve yine aynı varlığın geri kiralınmasını içerir. Kira ödemeleri ve satış fiyatı bir bütün olarak müzakere edildiğinden, genellikle birbirlerine bağlıdır. Bir satış ve geri kiralama işleminin muhasebeleştirme yöntemi, ilgili kiralama işleminin çeşidine bağlıdır.

65. Bir satış ve geri kiralama işleminin finansal kiralama ile sonuçlanması durumunda, satış gelirlerinin defter değerinin üzerindeki kısmı satıcı-kiracı tarafından hemen gelir olarak muhasebeleştirilmez. Bunun yerine, sözü edilen gelir ertelenir ve kiralama süresi boyunca itfa edilir.

66. Geri kiralama işlemi bir finansal kiralama ise, yapılmış olan işlem kiralanan varlık işlemin teminatı olmak üzere, kiraya verenin kiracıya finansman sağladığı bir araçtır. Bu nedenle, ilgili varlığın defter değerini aşan satış gelirlerinin gelir olarak görülmesi doğru değildir. Bu türden fazla tutarlar ertelenir ve kiralama süresi boyunca itfa edilir.

67. Bir satış ve geri kiralama işleminin faaliyet kiralaması ile sonuçlanması ve ilgili işlemin gerçeğe uygun değer üzerinden gerçekleştiğinin açık olması durumunda, her türlü kazanç veya kayıp hemen muhasebeleştirilir. Satış fiyatının gerçeğe uygun değerinin altında olması durumunda her türlü kazanç ve kayıp hemen muhasebeleştirilir ancak piyasa fiyatının altındaki gelecek kira ödemeleriyle karşılanacak/telafi edilecek kayıpların olması durumunda hemen muhasebeleştirme yapılmaz. Bu durumda bunlar ertelenir ve ilgili varlığın tahmini kullanım süresince kira ödemeleriyle orantılı olarak itfa edilir, diğer her türlü kazanç veya kayıp hemen muhasebeleştirilir. Satış fiyatının gerçeğe uygun değerinin üzerinde olması durumunda, gerçeğe uygun değeri aşan kısım ertelenir ve ilgili varlığın beklenen kullanım süresi boyunca itfa edilir.

68. Eğer geri kiralama işlemi faaliyet kiralamasıysa ve ilgili kira ödemeleri ve satış fiyatları gerçeğe uygun değerde ise, normal bir satış işlemi söz konusudur ve her türlü kazanç veya kayıp hemen muhasebeleştirilir.

69. Faaliyet kiralamaları açısından, satış ve geri kiralama işleminin meydana geldiği tarihteki gerçeğe uygun değer defter değerinden düşük olması durumunda, defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark hemen muhasebeleştirilir.

70. Finansal kiralamalar açısından satış ve geri kiralama işleminin meydana geldiği tarihteki gerçeğe uygun değer defter değerinden düşük olması durumunda, ilgili varlığın değerinde düşüklük olduğu ve bu düşüklüğün kamu idaresi tarafından benimsenmiş olan değer düşüklüğüyle ilgili standart uyarınca muhasebeleştirilmesinin zorunlu olduğu durumlar hariç olmak üzere, bu tür bir düzeltme gerekmez.

71. Kamuoyunu aydınlatmaya ilişkin esaslar, kiracı ve kiraya veren açısından, satış ve geri kiralama işlemleri için de eşit biçimde geçerlidir. Önemli kira anlaşmalarına ilişkin olarak gereken tanımlamalar, ilgili anlaşmanın kendine özgü veya olağandışı koşullarının ya da satış ve geri kiralama işlemine ilişkin koşulların açıklanmasını sağlar.

Yürürlük Tarihi ve Diğer Hususlar

72. Bu standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2010 yılının Ocak ayı itibarıyla yürürlükte olan Kiralamalar konulu standarttan (IPSAS 13) yararlanılarak hazırlanmıştır.

73. Bu standart Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.

74. Bu standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.