

TFRS 16 Kiralamalar ve COVID-19

COVID-19'la ilgili olarak kira ödemelerinde tanınan imtiyazların TFRS 16 Kiralamalar kapsamında muhasebeleştirilmesi

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) COVID-19'un ortaya çıkardığı yüksek belirsizlik ortamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın doğru ve tutarlı bir şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla, bu süreçte kira ödemelerine yönelik tanınan imtiyazların muhasebeleştirilmesi konusunda bir duyuru yayımlamıştır.

Bu çerçevede Kurumumuz tarafından, COVID-19 nedeniyle kira ödemelerinde tanınan imtiyazların ne şekilde finansal tablolara yansıtılacağı hususunda dikkate alınması gereken TFRS 16 *Kiralamalar* ve ilgili diğer Standart hükümlerinin vurgulanması ve ülkemizde de tutarlı bir uygulama sağlanması amacıyla bu duyuru metni hazırlanmıştır.

Bu duyuru, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda yer alan hükümlere yönelik herhangi bir değişiklik meydana getirmemdir.

Bilindiği üzere, hem dünya genelinde hem de ülkemizde COVID-19 salgınının yaratabileceği ekonomik olumsuzluklara karşı çeşitli önlemler alınmaktadır. Bu önlemler kapsamında ülkemizde, vergi ve diğer çeşitli ödemelerin yanı sıra kira ödemelerinde de işletmelere bazı kolaylıklar sağlanmıştır. Bu çerçevede;

- 1/3/2020- 30/6/2020 tarihleri arasında iş yeri kira bedellerinin ödenememesi fesih sebebi olmaktan çıkarılmış,
- Otel kiralamalarına ilişkin irtifak hakkı bedelleri ve hasılat payı ödemeleri altı ay süreyle ertelenmiş,
- Faaliyetleri zorunlu olarak durdurulan iş yerleri için kamu idarelerince kira bedeli tahakkuk ettirilmemesi kararlaştırılmış ve
- Teknoparklardaki kuluçka şirketlerinden ve ticari işletmelerden iki ay süreyle kira alınmamasına karar verilmiştir.

Bahsi geçen imtiyazların kira ödemelerinde meydana getireceği değişikliklerin TFRS uygulayan şirketler açısından TFRS 16 kapsamında finansal tablolara nasıl yansıtılacağı ise; bu tür değişikliklerin (önemli olması hâlinde) kiralama sözleşmesinin esas hüküm ve koşullarının bir parçası olup olmadığı dâhil olmak üzere, çok sayıda faktöre bağlı olup muhakeme yapılmasını gerektirmektedir.

TFRS 16'da, kira ödemelerinde meydana gelen bazı değişikliklerin, örneğin, kira ödemelerini belirlemek için kullanılan bir endeks veya oranda meydana gelen değişikliklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin özel hükümler yer almaktadır. Bahsi geçen sebepler dışında, kira ödemelerinde meydana gelen bir değişikliğin TFRS 16 uyarınca muhasebeleştirilmesi ise, bu değişikliğin "kiralamada yapılan bir değişiklik" tanımını karşılayıp karşılamadığına bağlıdır.

Kira ödemelerinde meydana gelen bir değişikliğin kiralamada yapılan bir değişiklik olup olmadığının belirlenmesi

TFRS 16’da **kiralamada yapılan değişiklik**, kiralama sözleşmesinin esas (başlangıçtaki) hüküm ve koşullarının bir parçası olmayan, kiralamanın kapsamındaki ya da kiralama bedelindeki bir değişiklik olarak tanımlanmaktadır.

İşletme, **kiralamanın kapsamında bir değişikliğin** meydana gelip gelmediğini belirlerken, kiracıya sözleşmeyle devredilen kullanım hakkında bir değişiklik olup olmadığını değerlendirir. Kiralamanın kapsamındaki değişikliklere, bir veya birden fazla dayanak varlığın kullanım hakkının ilâve edilmesi veya sonlandırılması ya da sözleşmeye bağlı kiralama süresinin uzatılması veya kısaltılması örnek olarak gösterilebilir. *Ancak, kira ödemelerine ara verilmesi ya da kira ödemelerinde indirim yapılması, tek başına kiralamanın kapsamındaki bir değişiklik olarak nitelendirilmemektedir.*

Diğer taraftan işletme, **kiralama bedelinde bir değişikliğin** meydana gelip gelmediğini değerlendirirken, kira ödemelerinde meydana gelen değişikliklerin etkisini toplu şekilde dikkate alır. Örneğin, kiracının üç aylık bir dönem için kira ödemesi yapmaması durumunda, daha sonraki dönemler için kira ödemelerinin, *kiralama bedelinde bir değişiklik meydana getirmeyecek şekilde* daha sonraki dönemler için kira ödemeleri orantılı olarak artırılmış olabilir.

Kiralamanın kapsamında ya da kiralama bedelinde bir değişikliğin meydana gelmemesi durumunda, kiralamada yapılan bir değişiklik de söz konusu olmayacaktır.

Kiralamanın kapsamında ya da kiralama bedelinde bir değişiklik olması durumunda ise işletme, söz konusu değişikliğin, kiralamanın **esas hüküm ve koşullarının bir parçası** olup olmadığını değerlendirir. İşletme bu değerlendirmeyi yaparken, TFRS 16’nın 2’nci paragrafını uygulayarak sözleşmenin hüküm ve koşullarını ve ilgili tüm durum ve şartları dikkate alır. İlgili durum ve şartlar ise; sözleşme ile kiralama sözleşmelerinin tabi olduğu mevzuatı kapsayabilir. Örneğin, kiralama sözleşmelerinde ya da ilgili mevzuatta, belirli olayların meydana gelmesi ya da belirli şartların ortaya çıkması halinde, ödemelerde değişiklik yapılmasını gerektiren hükümler yer alabilir. Bununla birlikte, ülkemizde olduğu gibi COVID-19 salgını sebebiyle kamu idarelerince alınan önlemler, esas sözleşme ya da ilgili mevzuatta yer alan hükümlerin -mücbir sebepler gibi- hukuki açıdan yorumlanmasıyla ilgili olabilir. *Esas sözleşmedeki ya da ilgili mevzuattaki hükümler sonucu kira ödemelerinde meydana gelen değişiklikler, bu hükümlerin etkileri (COVID-19 salgını gibi bir olaydan kaynaklanması gibi) daha önceden tasavvur edilmemiş olsa dâhi, kiralamanın esas hüküm ve koşullarının bir parçasıdır. Dolayısıyla böyle bir durumda, TFRS 16’nın amaçları bakımından kiralamada yapılan bir değişiklik söz konusu değildir.*

Öte yandan, kira ödemelerinde meydana gelen bir değişikliğin, kiralamada yapılan bir değişiklikten kaynaklanması durumunda, kiracının TFRS 16’nın 44-46’ncı paragraflarını; kiraya verenin ise 79-80’inci paragraflarını ya da 87’nci paragrafını uygulaması gerekmektedir.

Kira ödemelerinde meydana gelen değişikliklerin kiralamada yapılan bir değişiklik olmaması

Kira ödemelerinde meydana gelen bir değişikliğin, kiralamada yapılan bir değişiklikten kaynaklanmaması durumunda, söz konusu değişiklik genellikle değişken kira ödemesi olarak muhasebeleştirilecektir. Böyle bir durumda, kiracı, TFRS 16'nın 38'inci paragrafını uygular ve kira ödemelerinde tanınan imtiyazın etkisini kâr veya zarara yansıtır. Faaliyet kiralaması açısından ise, kiraya veren bu imtiyazın etkisini, daha düşük bir tutarda kira geliri muhasebeleştirmek suretiyle finansal tablolarına yansıtır.

Kira yükümlülüğünün kısmen ortadan kalkması

Kira ödemelerinde meydana gelen bir değişikliğin, sözleşmede belirlenen kira yükümlülüğünün kısmen ortadan kalkmasıyla sonuçlanması durumunda (örneğin, kiracının spesifik olarak belirlenmiş bazı ödemeleri yapma yükümlülüğü yasal olarak sona erebilir); kiracı, TFRS 9 *Finansal Araçlar*'ın 3.3.1 paragrafını uygulayarak, kira yükümlülüğünün kısmen finansal tablo dışı bırakılmasına ilişkin şartların karşılanıp karşılanmadığını değerlendirir.

Varlıklarda değer düşüklüğü

Kullanım hakkı varlıklarının (kiracılar bakımından) ve faaliyet kiralamasına konu olan maddi duran varlık kalemlerinin (kiraya verenler bakımından) değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı belirlenirken TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* uygulanır. COVID-19 salgını sonucunda kira ödemelerinde imtiyaz tanınmasına yol açan koşulların, varlıkların değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini göstermesi muhtemeldir. Örneğin, kira ödemelerinde imtiyaz tanınan dönemde, kazançlarda meydana gelen azalışlar, ilgili kullanım hakkı varlıklarının değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir gösterge olabilir. Benzer olarak, COVID-19 salgınının uzun vadeli etkileri, kullanım hakkı varlıklarının beklenen ve devam eden ekonomik performanslarını etkileyebilir. Kiraya verenlerin ayrıca, örneğin, kira alacaklarına ilişkin herhangi bir değer düşüklüğünü muhasebeleştirirken, TFRS 9'un ilgili hükümlerini göz önünde bulundurması gerekecektir.

Açıklamalar

Kiracı ile kiraya verenlerin ayrıca, hem TFRS 16'daki hem de TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu* gibi diğer TFRS'lerde yer alan açıklama hükümlerini uygulamaları gerekmektedir. Örneğin, TFRS 16 uyarınca kiracı ve kiraya verenlerin, kiralamaların işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkisinin finansal tablo kullanıcıları tarafından değerlendirilmesinde esas teşkil edecek bilgileri açıklamaları gerekmektedir. Açıklanan bilgilerin ayrıca, kira ödemelerinde COVID-19 nedeniyle meydana gelen değişikliklerin, işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkisinin kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlayacak yeterlilikte de olması gerekmektedir (bakınız: TMS 1'in 31'inci paragrafı).

Bununla birlikte, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), COVID-19 salgınıyla ilgili olarak kira ödemelerinde tanınan imtiyazların kira sözleşmesinin esas hüküm ve koşullarının bir parçası olup olmadığının belirlenmesi hususunda işletmelerin muhakemede bulunurken

yaşayacağı zorlukları göz önünde bulundurarak konuyu, 17 Nisan 2020 tarihinde yapacağı toplantı gündemine eklemiştir. Bu kapsamda IASB, COVID-19 salgını nedeniyle kira ödemelerinde erteleme veya indirim yapılması ya da bu ödemelerin iptal edilmesi suretiyle tanınan imtiyazların, kiracılar tarafından değişken kira ödemesi olarak finansal tablolara nasıl yansıtılacağı hususunda rehberlik sağlamak amacıyla bir uygulama örneği hazırlamıştır.

Bu doğrultuda, ülkemizde de işletmelerimizin kira ödemelerinde kendilerine tanınan imtiyazları finansal tablolarına yansıtması hususunda kolaylık sağlaması amacıyla bahsi geçen uygulama örneğine bu duyurunun **E**kinde yer verilmiştir.

Bununla birlikte, COVID-19 Salgınının TFRS 9 Uyarınca Beklenen Kredi Zararlarının Hesaplanmasına Etkisi konusunda yayımlanan duyuruya da aşağıdaki linkten ulaşılabilir:

<https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4658/COVID-19-Salg%C4%B1n%C4%B1n%C4%B1n-TFRS-9-Uyar%C4%B1nca-Beklenen-Kredi-Zararlar%C4%B1n%C4%B1n-Hesaplanmas%C4%B1na-Etkisi>

Kamuoyuna duyurulur.

EK: Değişken Kira Ödemelerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnek¹

A İşletmesi ile B İşletmesi, aylık olarak 100₺ tutarında kira ödemesi yapılmasını öngören bir kiralama sözleşmesi yapmışlardır. 31 Mart 2020 tarihi itibarıyla, A İşletmesinin 2.000₺ tutarında kira yükümlülüğü bulunmaktadır.

Kolaylık sağlaması açısından şu varsayımlar yapılmıştır: (i) Kira yükümlülüğüne ilişkin olarak aylık 20₺ tutarında faiz gideri tahakkuk etmektedir, (ii) Kira ödemelerinde bir ayda meydana gelen 100₺ tutarındaki düşüşün daha sonraki ayda 100₺ tutarında artışla devam etmesi sadece ödemelerin zamanlamasını etkilemektedir ve (iii) Kullanım hakkı varlığına ilişkin muhasebeleştirme işlemlerine yer verilmemektedir. Örnekte, dört farklı durum için kira yükümlülüğünün nasıl muhasebeleştirileceği ele alınmaktadır: İlk durumda kira ödemelerinde hiçbir değişiklik olmamıştır. Diğer üç durumda ise örnek aşağıdaki şekilde değişen durumlara uyarlanmıştır.

Kira ödemelerinde hiçbir değişikliğin olmaması	Kira ödemelerinin iptal edilmesi <i>Mart-Mayıs 2020 arasında hiç kira ödemesi yapılmaması</i>	Kira ödemelerinin ertelenmesi <i>Mart-Mayıs 2020 arasında hiç kira ödemesi yapılmaması</i> <i>Haziran-Ağustos 2020 arasında 200 TL kira ödemesi yapılması</i>	Kira ödemelerinin bir kısmının iptal edilmesi, bir kısmının ertelenmesi <i>Mart-Mayıs 2020 arasında hiç kira ödemesi yapılmaması</i> <i>Haziran-Ağustos 2020 arasında 160 TL kira ödemesi yapılması</i>
Mart-Mayıs 2020 arasındaki 3 aylık dönem Kira Yükümlülüğü (100*3) 300 Kasa 300 Finansman Giderleri 60 Kira Yükümlülüğü 60	Mart-Mayıs 2020 arasındaki 3 aylık dönem Kira Yükümlülüğü (100*3) 300 Diğer Finansal Gelirler 300 <i>(Negatif değişken ödemeler)</i> Finansman Giderleri 60 Kira Yükümlülüğü 60	Mart-Mayıs 2020 arasındaki 3 aylık dönem - - Finansman Giderleri 60 Kira Yükümlülüğü 60	Mart-Mayıs 2020 arasındaki 3 aylık dönem Kira Yükümlülüğü (40*3) 120 Diğer Finansal Gelirler 120 <i>(Negatif değişken ödemeler)</i> Finansman Giderleri 60 Kira Yükümlülüğü 60
31 Mayıs 2020 itibarıyla kira yükümlülüğü: 1.760 TL	31 Mayıs 2020 itibarıyla kira yükümlülüğü: 1.760 TL	31 Mayıs 2020 itibarıyla kira yükümlülüğü: 2.060 TL	31 Mayıs 2020 itibarıyla kira yükümlülüğü: 2.060 TL
Haziran-Ağustos 2020 arasındaki 3 aylık dönem Kira Yükümlülüğü (100*3) 300 Kasa 300 Finansman Giderleri 60 Kira Yükümlülüğü 60	Haziran-Ağustos 2020 arasındaki 3 aylık dönem Kira Yükümlülüğü (100*3) 300 Kasa 300 Finansman Giderleri 60 Kira Yükümlülüğü 60	Haziran-Ağustos 2020 arasındaki 3 aylık dönem Kira Yükümlülüğü (200*3) 600 Kasa 600 Finansman Giderleri 60 Kira Yükümlülüğü 60	Haziran-Ağustos 2020 arasındaki 3 aylık dönem Kira Yükümlülüğü (160*3) 480 Kasa 480 Finansman Giderleri 60 Kira Yükümlülüğü 60
31 Ağustos 2020 itibarıyla kira yükümlülüğü: 1.520 TL	31 Ağustos 2020 itibarıyla kira yükümlülüğü: 1.520 TL	31 Ağustos 2020 itibarıyla kira yükümlülüğü: 1.520 TL	31 Ağustos 2020 itibarıyla kira yükümlülüğü: 1.520 TL

¹ COVID-19 Salgınıyla İlgili Olarak Kira Ödemelerinde Tanınan İmtiyazların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bilgi Notu.

(Erişim: <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2020/april/iasb-supplementary-meeting/ap32b-impact-of-covid-19-on-board-timelines.pdf>)