

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**KURUL KARARI**

**Karar No:** 75935942-050.01.04 – [01/19]

**Karar Tarihi:** 12/04/2018

**Konu :** TFRS 16 *Kiralamalar*'ın Yayınlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlarla uyum sağlamak üzere, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından "IFRS 16 *Leases*" başlığıyla yayımlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla, TFRS 16 *Kiralamalar*'ın ve söz konusu Standardın diğer Standartlarda yapmış olduğu değişikliklerin yayımlanmasına karar verilmiştir.

**Türkiye Finansal Raporlama Standardı 16**  
**(IFRS 16)**

Kiralamalar

# Türkiye Finansal Raporlama Standardı 16

## Kiralamalar

### Amaç

- 1 Bu Standart, *kiralamaların finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasına ilişkin ilkeleri belirler. Standartın amacı, kiracı ve kiraya verenlerin bu işlemleri gerçeğe uygun bir biçimde göstererek, ihtiyaca uygun bilgiler sunmasını sağlamaktır. Bu bilgiler, kiralamaların işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkisinin finansal tablo kullanıcıları tarafından değerlendirilmesinde esas teşkil eder.*
- 2 İşletme bu Standartı uygularken, *sözleşmelerin hüküm ve koşullarını ve ilgili tüm durum ve şartları dikkate alır. İşletme bu Standartı, benzer özellikteki ve şartlardaki sözleşmelere tutarlı bir biçimde uygular.*

### Kapsam

- 3 İşletme, bu Standartı, aşağıdakiler hariç, bir *alt kiralamadaki kullanım hakkı varlıklarına* ilişkin kiralamalar da dâhil tüm kiralamalara uygular:
  - (a) Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralamalar,
  - (b) Kiracı tarafından elde tutulan TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler* kapsamındaki canlı varlıklara ilişkin kiralamalar,
  - (c) TFRS Yorum 12 *İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları* kapsamındaki imtiyazlı hizmet anlaşmaları,
  - (d) TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* kapsamında kiraya veren tarafından verilen fikri mülkiyet lisansları ve
  - (e) TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar* kapsamındaki lisans anlaşmaları çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazmaları, patentler ve telif hakları gibi unsurlara ilişkin haklar.
- 4 Kiracı, zorunlu olmamakla birlikte, bu Standartı 3(e) paragrafında belirtilenlerin dışında kalan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin kiralamalara uygulayabilir.

### Finansal tablolara almaya ilişkin istisnalar (B3–B8 paragrafları)

- 5 Kiracı, 22-49 paragraflarında yer alan hükümleri aşağıdakilere uygulamamayı tercih edebilir:
  - (a) *Kısa vadeli kiralamalar* ve
  - (b) *Dayanak varlığın düşük değerli olduğu* kiralamalar (B3-B8 paragraflarında açıklandığı şekilde).
- 6 22-49 paragraflarında yer alan hükümleri kısa vadeli kiralamalara veya dayanak varlığın düşük değerli olduğu kiralamalara uygulamamayı tercih etmesi durumunda kiracı, bu kiralamalarla ilişkili *kira ödemelerini, kiralama süresi* boyunca doğrusal olarak ya da başka bir sistematik esasa göre gider olarak finansal tablolara yansıtır. Başka bir sistematik esasın kiracının elde ettiği fayda şeklini daha iyi temsil etmesi durumunda kiracı, bu esası uygular.
- 7 Kiracı, kısa vadeli kiralamaları 6'ncı paragraf kapsamında muhasebeleştirme durumunda, aşağıdaki hallerde söz konusu kiralamayı bu Standartın amaçları açısından yeni bir kiralama olarak dikkate alır:
  - (a) *Kiralamada değişiklik yapılması* veya
  - (b) *Kiralama süresinde herhangi bir değişikliğin olması (örneğin, kiracının daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate almadığı bir opsiyonu kullanması).*
- 8 Kısa vadeli kiralamalara ilişkin tercih, kullanım hakkının ilişkili olduğu dayanak varlık sınıfına göre yapılır. Dayanak varlık sınıfı, işletmenin faaliyetleri içinde benzer kullanıma ve niteliğe sahip dayanak varlıkların gruplandırılmasıyla oluşur. Dayanak varlığın düşük değerli olduğu kiralamalara ilişkin tercih, her bir kiralama için ayrı ayrı yapılabilir.

## Kiralamanın tanımlanması (B9–B33 paragrafları)

- 9 İşletme, sözleşmenin başlangıcında, sözleşmenin kiralama sözleşmesi olup olmadığını ya da kiralama işlemi içerip içermediğini değerlendirir. Sözleşmenin, bir bedel karşılığında tanımlanan varlığın kullanımını kontrol etme hakkını belirli bir süre için devretmesi durumunda bu sözleşme, bir kiralama sözleşmesidir ya da bir kiralama işlemi içerir. B9-B31 paragrafları sözleşmenin kiralama sözleşmesi olup olmadığını veya bir kiralama işlemi içerip içermediğinin değerlendirilmesi hakkında rehberlik sağlar.
- 10 Belirli süre, tanımlanan varlığın kullanım miktarı üzerinden ifade edilebilir (örneğin, bir teçhizat kullanılarak üretilecek olan üretim birimlerinin sayısı).
- 11 İşletme, sözleşmenin kiralama sözleşmesi olup olmadığını ya da bir kiralama işlemi içerip içermediğini sadece sözleşmenin hüküm ve koşullarının değiştirilmesi durumunda yeniden değerlendirir.

## Sözleşmenin bileşenlerine ayrılması

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

### Kiracı

- 13 Kiracı, bir kiralama bileşeni ile bir veya daha fazla ilave kiralama bileşeni veya kiralama niteliği taşımayan bileşen içeren bir sözleşme için, sözleşmede yer alan bedeli, kiralama bileşeninin nispi tek başına fiyatını ve kiralama niteliği taşımayan bileşenlerin toplam tek başına fiyatını esas alarak her bir kiralama bileşenine dağıtır.
- 14 Kiralama bileşenleri ve kiralama niteliği taşımayan bileşenlerin nispi tek başına fiyatı, kiraya verenin veya benzer bir tedarikçinin ilgili bileşen ya da benzer bir bileşen için işletmeye vereceği fiyat esas alınarak belirlenir. Gözlemlenebilir tek başına fiyata kolayca ulaşılamaması durumunda kiracı, gözlemlenebilir bilgilerin kullanımını azami seviyeye çıkararak tek başına fiyatı tahmin eder.
- 15 Kolaylaştırıcı bir uygulama olarak kiracı, dayanak varlık sınıfı bazında, kiralama niteliği taşımayan bileşenleri kiralama bileşenlerinden ayırmamayı, bunun yerine her bir kiralama bileşenini ve onunla ilişkili kiralama niteliği taşımayan bileşenleri tek bir kiralama bileşeni olarak muhasebeleştirmeyi tercih edebilir. Kiracı, TFRS 9 *Finansal Araçlar*'ın 4.3.3 paragrafında yer alan şartları karşılayan saklı türev ürünler için bu kolaylaştırıcı uygulamadan faydalanamaz.
- 16 15'inci paragrafta yer alan kolaylaştırıcı uygulamadan faydalanmaması durumunda kiracı, kiralama niteliği taşımayan bileşenleri, yürürlükteki diğer Standartları uygulayarak muhasebeleştirir.

### Kiraya veren

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

## Kiralama süresi (B34–B41 paragrafları)

- 18 İşletme, aşağıda belirtilen her iki süreyi de dikkate alarak kiralama süresini, iptal edilemez kiralama süresi olarak belirler:
- (a) Kiracının kiralamayı uzatma hakkı veren bir opsiyonu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda bu opsiyonun kapsadığı süre ve
- (b) Kiracının kiralamayı sonlandırma hakkı veren bir opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olması durumunda bu opsiyonun kapsadığı süre.
- 19 İşletme, kiracının kiralamayı uzatma hakkı veren opsiyonu kullanacağından veya kiralamayı sonlandırma hakkı veren opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olup olmadığını değerlendirir. B37-B40 paragraflarında açıklandığı şekilde, kiracının kiralamayı uzatma hakkı veren opsiyonu kullanması veya kiralamayı sonlandırma hakkı veren opsiyonu kullanmaması yönünde kiracı için ekonomik teşvik oluşturan ilgili tüm durum ve şartları dikkate alır.

- 20 Kiracı,
- (a) Kendi kontrolünde olan ve
- (b) Daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate almadığı bir opsiyonu kullanacağından ya da daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate aldığı bir opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olup olmamasını etkileyen (B41 paragrafında açıklandığı şekilde)
- önemli bir olayın veya koşullarda önemli bir değişikliğin meydana gelmesi durumunda, kiralamayı uzatma hakkı veren opsiyonu kullanacağından veya kiralamayı sonlandırma hakkı veren opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olup olmadığını yeniden değerlendirir.
- 21 İşletme, iptal edilemez kiralama süresinde değişiklik olması durumunda kiralama süresini revize eder. İptal edilemez kiralama süresi aşağıdaki gibi durumlarda değişir:
- (a) Kiracının, işletmenin daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate almadığı bir opsiyonu kullanması,
- (b) Kiracının, işletmenin daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate aldığı bir opsiyonu kullanmaması,
- (c) Kiracının, işletmenin daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate almadığı bir opsiyonu sözleşme gereği kullanmasını zorunlu tutan bir olayın meydana gelmesi veya
- (d) Kiracının, işletmenin daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate aldığı bir opsiyonu sözleşme gereği kullanmasını engelleyen bir olayın meydana gelmesi.

## Kiracı

---

### Finansal tablolara alma

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

### Ölçüm

#### İlk ölçüm

#### *Kullanım hakkı varlığının ilk ölçümü*

- 23 Kiracı, *kiralamanın fiilen başladığı tarihte kullanım hakkı varlığını maliyeti üzerinden ölçer.*
- 24 Kullanım hakkı varlığının maliyeti aşağıdakileri içerir:
- (a) 26'ncı paragrafta açıklandığı şekilde kira yükümlülüğünün ilk ölçüm tutarı,
- (b) Kiralamanın fiilen başladığı tarihte veya öncesinde yapılan tüm kira ödemelerinden, alınan tüm *kiralama teşviklerinin* düşülmesiyle elde edilen tutar,
- (c) Kiracı tarafından katlanılan tüm *başlangıçtaki doğrudan maliyetler* ve
- (d) Dayanak varlığın sökülmesi ve taşınmasıyla, yerleştirildiği alanın restore edilmesiyle ya da dayanak varlığın kiralamanın hüküm ve koşullarının gerektirdiği duruma getirilmesi için restore edilmesiyle ilgili olarak kiracı tarafından katlanılacak tahmini maliyetler (bu maliyetlerin stok üretimi için katlandığı durumlar hariç). Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte ya da dayanak varlığı belirli bir süre kullanmasının sonucu olarak bu maliyetlere ilişkin yükümlülüğe katlanır.
- 25 Kiracı, 24(d) paragrafında tanımlanan maliyetlere ilişkin bir yükümlülüğe katlandığında, bu maliyetleri kullanım hakkı varlığının bir parçası olarak finansal tablolarına yansıtır. Kiracı, kullanım hakkı varlığının belli bir süre için stok üretmek amacıyla kullanılması nedeniyle bu sürede katlanılan maliyetlere TMS 2 *Stoklar*'ı uygular. Bu Standart ya da TMS 2 uygulanarak muhasebeleştirilen söz konusu maliyetlere ilişkin yükümlülükler, TMS 37 *Karşıtlıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar* uygulanarak finansal tablolara yansıtılır ve ölçülür.

## *Kira yükümlülüğünün ilk ölçümü*

- 26 **Kiralamanın fiilen başladığı tarihte kiracı, kira yükümlülüğünün o tarihte ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçer. Kira ödemeleri, kiralamadaki zımî faiz oranının kolaylıkla belirlenebilmesi durumunda, bu oran kullanılarak iskonto edilir. Kiracı, bu oranın kolaylıkla belirlenememesi durumunda, kiracının alternatif borçlanma faiz oranını kullanır.**
- 27 Kiralamanın fiilen başladığı tarihte, kira yükümlülüğünün ölçümüne dâhil edilen kira ödemeleri, dayanak varlığın kiralama süresi boyunca kullanım hakkı için yapılacak ve kiralamanın fiilen başladığı tarihte ödenmemiş olan aşağıdaki ödemelerden oluşur:
- Sabit ödemelerden* (B42 paragrafında açıklanan özü itibarıyla sabit ödemeler dâhil) her türlü kiralama teşvik alacaklarının düşülmesiyle bulunan tutar,
  - İlk ölçümü kiralamanın fiilen başladığı tarihte bir endeks veya oran kullanılarak yapılan, bir endeks veya orana bağlı *değişken kira ödemeleri* (28'inci paragrafta açıklandığı şekilde),
  - Kalıntı değer taahhütleri* kapsamında kiracı tarafından ödenmesi beklenen tutarlar,
  - Kiracının satın alma opsiyonunu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda (bu durum, B37–B40 paragraflarında tanımlanan hususlar dikkate alınarak değerlendirilir), bu opsiyonun kullanım fiyatı ve
  - Kiralama süresinin kiracının kiralamayı sonlandırmak için bir opsiyon kullanacağını göstermesi durumunda, kiralamanın sonlandırılmasına ilişkin ceza ödemeleri.
- 28 27(b) paragrafında açıklanan bir endeks veya orana bağlı değişken kira ödemeleri örneğin; bir tüketici fiyat endeksine bağlı olan, bir gösterge faiz oranına bağlı olan (LIBOR gibi) veya piyasa kira bedellerindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde değişen ödemeleri içerir.

## **Sonraki ölçüm**

### *Kullanım hakkı varlığının sonraki ölçümü*

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

### **Maliyet yöntemi**

- 30 Kiracı maliyet yöntemini uygularken, kullanım hakkı varlığını:
- Birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülmüş ve
  - 36(c) paragrafında belirtilen kira yükümlülüğünün yeniden ölçümüne göre düzeltilmiş maliyeti üzerinden ölçer.
- 31 Kiracı, 32'nci paragrafta yer alan hükümler çerçevesinde kullanım hakkı varlığını amortismanına tabi tutarken, TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*'da yer alan amortisman hükümlerini uygular.
- 32 Kiralama işleminin, dayanak varlığın mülkiyetini kiralama süresi sonunda kiracıya devretmesi veya kullanım hakkı varlığı maliyetinin, kiracının bir satın alma opsiyonunu kullanacağını göstermesi durumunda kiracı, kullanım hakkı varlığını, kiralamanın fiilen başladığı tarihten dayanak varlığın yararlı ömrünün sonuna kadar amortismanına tabi tutar. Diğer durumlarda kiracı, kullanım hakkı varlığını, kiralamanın fiilen başladığı tarihten başlamak üzere, söz konusu varlığın yararlı ömrü veya kiralama süresinden kısa olanına göre amortismanına tabi tutar.
- 33 Kiracı, kullanım hakkı varlığının değer düşüklüğüne uğramış olup olmadığını belirlemek ve belirlenen değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmek için TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nü uygular.

### **Diğer ölçüm yöntemleri**

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

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

### *Kira yükümlülüğünün sonraki ölçümü*

- 36 **Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracı, kira yükümlülüğünü aşağıdaki şekilde ölçer:**
- (a) **Defter değerini, kira yükümlülüğündeki faizi yansıtacak şekilde artırır,**
  - (b) **Defter değerini, yapılan kira ödemelerini yansıtacak şekilde azaltır ve**
  - (c) **Defter değerini, 39-46 paragraflarında belirtilen tüm yeniden değerlendirmeleri ve kiralamada yapılan değişiklikleri yansıtacak şekilde ya da revize edilmiş özü itibarıyla sabit kira ödemelerini yansıtacak şekilde yeniden ölçer (bakınız: B42 paragrafı).**
- 37 Kiralama süresindeki her bir döneme ait kira yükümlülüğüne ilişkin faiz, kira yükümlülüğünün kalan bakiyesine sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanarak bulunan tutardır. Dönemsel faiz oranı, 26'ncı paragrafta tanımlanan iskonto oranı ya da uygulanabilir olması durumunda, 41, 43 veya 45(c) paragraflarında tanımlanan revize edilmiş iskonto oranıdır.
- 38 Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracı, diğer bir Standartın uygulanmasıyla başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmemiş olmaları durumunda, aşağıdaki maliyetleri kâr veya zarara yansıtır:
- (a) Kira yükümlülüğüne ilişkin faiz ve
  - (b) Ortaya çıkmasına neden olan olay ya da koşulun meydana geldiği dönemde kira yükümlülüğü ölçümüne dâhil edilmeyen değişken kira ödemeleri.

### **Kira yükümlülüğünün yeniden değerlendirilmesi**

- 39 Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracı, kira yükümlülüğünü, kira ödemelerindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde yeniden ölçmek için 40-43 paragraflarını uygular. Kiracı, kira yükümlülüğünün yeniden ölçülmüş tutarını, kullanım hakkı varlığında düzeltme olarak finansal tablolarına yansıtır. Ancak, kullanım hakkı varlığının defter değerinin sıfıra inmiş olması ve kira yükümlülüğünün ölçümünde daha fazla azalmanın mevcut olması durumunda kiracı, kalan yeniden ölçüm tutarını kâr veya zarara yansıtır.
- 40 Aşağıdaki durumlardan birinin gerçekleşmesi halinde kiracı, kira yükümlülüğünü, revize edilmiş kira ödemelerini revize edilmiş bir iskonto oranı üzerinden indirgeyerek yeniden ölçer:
- (a) Kiralama süresinde 20-21 paragraflarında açıklandığı şekilde bir değişiklik olması. Kiracı, revize edilmiş kira ödemelerini revize edilmiş kiralama süresini esas alarak belirler.
  - (b) 20-21 paragraflarında açıklanan olay ve koşulların satın alma opsiyonu açısından dikkate alınması suretiyle, dayanak varlığı satın alma opsiyonuna ilişkin yapılan değerlendirmede değişiklik olması. Kiracı, revize edilmiş kira ödemelerini, satın alma opsiyonu kapsamında ödenecek tutarlardaki değişikliği yansıtacak şekilde belirler.
- 41 Kiracı, 40'nci paragrafı uygularken, kiralama süresinin kalan kısmı için revize edilmiş iskonto oranını, kiralamadaki zımni faiz oranının kolaylıkla belirlenebilmesi durumunda bu oran olarak; kolaylıkla belirlenememesi durumunda ise kiracının yeniden değerlendirmenin yapıldığı tarihteki alternatif borçlanma faiz oranı olarak belirler.
- 42 Kiracı, aşağıdaki durumlardan birinin gerçekleşmesi halinde kira yükümlülüğünü, revize edilmiş kira ödemelerini indirgeyerek yeniden ölçer:
- (a) Kalıntı değer taahhüdü kapsamında ödenmesi beklenen tutarlarda bir değişiklik olması. Kiracı, revize edilmiş kira ödemelerini, kalıntı değer taahhüdü kapsamında ödenmesi beklenen tutarlardaki değişikliği yansıtacak şekilde belirler.
  - (b) Örneğin piyasa kira bedellerinin değerlendirilmesinden sonra piyasa kira bedellerinde meydana gelen değişiklikleri yansıtmak için yapılan bir değişiklik de dâhil olmak üzere, gelecekteki kira ödemelerinin belirlenmesinde kullanılan bir endeks veya oranda meydana gelen bir değişiklik sonucunda bu ödemelerde bir değişiklik olması. Kiracı, kira yükümlülüğünü, yalnızca nakit akışlarında bir değişiklik olması durumunda (başka bir ifadeyle, kira ödemelerindeki düzeltme yürürlüğe girdiğinde), söz konusu revize edilmiş kira ödemelerini yansıtacak şekilde yeniden ölçer. Kiracı, kalan kiralama süresine ilişkin revize edilmiş kira ödemelerini, revize edilmiş sözleşmeye bağlı ödemelere göre belirler.

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

### *Kiralamada yapılan değişiklikler*

- 44 Kiracı, kiralamada yapılan bir değişikliği, aşağıdaki koşulların her ikisinin sağlanması durumunda ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirir:
- Değişikliğin, bir veya daha fazla dayanak varlığın kullanım hakkını ilave etmek suretiyle kiralama kapsamını genişletmesi ve
  - Kiralama bedelinin, kapsamdaki genişlemenin tek başına fiyatıyla ve ilgili sözleşme koşullarını yansıtmak için söz konusu fiyatta yapılan uygun düzeltmelerle orantılı olarak artması.
- 45 Kiracı, ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirilmeyen bir değişikliğe ilişkin olarak, *değişikliğin uygulanma tarihinde*:
- 13-16'ncı paragrafları uygulayarak, değişiklik yapılan sözleşmedeki bedeli dağıtır,
  - 18-19'uncu paragrafları uygulayarak, değişiklik yapılan kiralamaya ilişkin kiralama süresini belirler ve
  - Revize edilmiş kira ödemelerini revize edilmiş bir iskonto oranıyla indirgeyerek kira yükümlülüğünü yeniden ölçer. Revize edilmiş iskonto oranı; kiralamadaki zımnî faiz oranının kolaylıkla belirlenebilmesi durumunda bu oran olarak; kolaylıkla belirlenememesi durumunda ise kiracının değişikliğin uygulanma tarihindeki alternatif borçlanma faiz oranı olarak belirlenir.
- 46 Aynı bir kiralama olarak muhasebeleştirilmeyen bir değişikliğe ilişkin olarak kiracı, kira yükümlülüğünün yeniden ölçümünü aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:
- Kiralamanın kapsamını daraltan değişiklikler için, kullanım hakkı varlığının defter değerini kiralamanın kısmen veya tamamen sonlandırılmasını yansıtacak şekilde azaltır. Kiracı, kiralamanın kısmen veya tamamen sonlandırılmasıyla ilgili kazanç veya kayıpları kâr veya zarara yansitr.
  - Diğer tüm değişiklikler için kullanım hakkı varlığında uygun bir düzeltme yapar.

## **Sunum**

- 47 Kiracı;
- Diğer varlıklardan ayrı bir şekilde kullanım hakkı varlıklarını finansal durum tablosunda sunar. Kullanım hakkı varlıklarını diğer varlıklardan ayrı bir şekilde finansal durum tablosunda sunmaması durumunda kiracı:
    - Kullanım hakkı varlıklarını, bu varlıkların ilişkili olduğu dayanak varlıklara sahip olunsaydı bunların sunulacağı hesap kalemine dâhil eder ve
    - Finansal durum tablosundaki hangi hesap kalemlerinin söz konusu kullanım hakkı varlıklarını içerdiğini açıklar.
  - Diğer yükümlülüklerden ayrı bir şekilde kira yükümlülüklerini finansal durum tablosunda sunar. Kira yükümlülüklerini diğer yükümlülüklerden ayrı bir şekilde finansal durum tablosunda sunmaması durumunda kiracı, finansal durum tablosundaki hangi hesap kalemlerinin söz konusu yükümlülükleri içerdiğini açıklar.
- 48 47(a) paragrafında yer alan hüküm, yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan kullanım hakkı varlıkları için geçerli değildir. Bunlar, finansal durum tablosunda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sunulur.
- 49 Kiracı, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, kira yükümlülüğüne ilişkin faiz giderini, kullanım hakkı varlığına ilişkin amortisman bedelinden ayrı olarak sunar. Kira yükümlülüğüne ilişkin faiz gideri, TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu*'nun 82(b) paragrafına göre kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulması gereken finansman maliyetlerinin bir unsurudur.
- 50 Kiracı, nakit akış tablosunda:
- Kira yükümlülüğünün anapara kısmına ilişkin nakit ödemeleri, finansman faaliyetlerinde,



- (b) Kira yükümlülüğünün faiz kısmına ilişkin nakit ödemeleri, TMS 7 *Nakit Akış Tabloları*'nın ödenen faizlere ilişkin hükümleri çerçevesinde,
- (c) Kısa vadeli kira ödemeleri, düşük değerli varlıkların kiralmasına ilişkin ödemeler ve kira yükümlülüğünün ölçümüne dâhil edilmeyen değişken kira ödemeleri, işletme faaliyetlerinde sınıflandırılır.

## Açıklamalar

- 51 **Kiracılar açısından açıklamaların amacı; kiracının finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerinde kiralamanın yarattığı etkinin finansal tablo kullanıcıları tarafından değerlendirilmesi için temel oluşturacak bilgilerin, finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve nakit akış tablosunda sağlanan bilgilerle birlikte dipnotlarda açıklanmasıdır. 52-60 paragrafları bu amacın ne şekilde karşılanacağına ilişkin hükümleri düzenler.**
- 52 Kiracı, kiracı konumunda olduğu kiralamalara ilişkin bilgileri finansal tablolarında tek bir dipnotta veya ayrı bir bölümde açıklar. Ancak tek bir dipnotta veya kiralamalara ilişkin ayrı bir bölümde karşılıklı referans verilmiş olması koşuluyla, kiracının finansal tabloların başka bir kısmında hâlihazırda sunulmuş olan bilgileri tekrarlamasına gerek yoktur.
- 53 Kiracı, raporlama dönemine ilişkin aşağıdaki tutarları açıklar:
- (a) Dayanak varlık sınıfı itibarıyla kullanım hakkı varlıklarına ilişkin amortisman tutarı,
- (b) Kira yükümlülüklerine ilişkin faiz gideri,
- (c) 6'ncı paragraf uygulanarak muhasebeleştirilen kısa vadeli kiralamalara ilişkin gider. Bu giderin, bir ay veya daha kısa süreli kiralamalarla ilgili giderleri içermesi gerekli değildir.
- (d) 6'ncı paragraf uygulanarak muhasebeleştirilen düşük değerli kiralamalara ilişkin gider. Bu gider, 53(c) paragrafında yer alan düşük değerli varlıkların kısa vadeli kiralamalarıyla ilgili giderleri içermez.
- (e) Kira yükümlülüklerinin ölçümüne dâhil edilmeyen değişken kira ödemeleriyle ilgili gider,
- (f) Kullanım hakkı varlıklarının alt kiralamalarından elde edilen gelir,
- (g) Kiralamalara ilişkin toplam nakit çıkışı,
- (h) Kullanım hakkı varlıklarına yapılan ilaveler,
- (i) Satış ve yeniden kiralama işlemlerinden kaynaklanan kazanç veya kayıplar ve
- (j) Kullanım hakkı varlıklarının dayanak varlık sınıfı itibarıyla raporlama döneminin sonundaki defter değeri.
- 54 Kiracı, başka bir biçimin daha uygun olduğu durumlar dışında, 53'üncü paragrafta belirtilen açıklamaları tablo biçiminde sunar. Açıklanan tutarlar, kiracının raporlama dönemi boyunca başka bir varlığın defter değerine dâhil etmiş olduğu maliyetleri içerir.
- 55 Kiracı, raporlama döneminin sonunda taahhüt ettiği kısa vadeli kiralama portföyü ile 53(c) paragrafı uygulanarak açıklanan kısa vadeli kiralama giderinin ilişkili olduğu kısa vadeli kiralama portföyünün benzer olmaması durumunda, 6'ncı paragraf kapsamında muhasebeleştirilen kısa vadeli kiralamalara ilişkin kira taahhütlerinin tutarını açıklar.
- 56 Kullanım hakkı varlıklarının yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılaması durumunda kiracı, TMS 40'ta yer alan açıklama hükümlerini uygular. Bu durumda, kiracının söz konusu kullanım hakkı varlıkları için 53(a), (f), (h) veya (j) paragraflarında yer verilen açıklamaları yapması gerekli değildir.
- 57 Kullanım hakkı varlıklarını TMS 16'yı uygulayarak yeniden değerlendirilmiş tutarlarıyla ölçmesi durumunda kiracı, söz konusu kullanım hakkı varlıkları için TMS 16'nın 77'nci paragrafında yer alan bilgileri açıklar.
- 58 Kiracı, kira yükümlülüklerinin vade analizini, diğer finansal yükümlülüklerin vade analizinden ayrı olarak TFRS 7 *Finansal Araçlar: Açıklamalar*'ın 39 ve B11 paragraflarını uygulayarak açıklar.
- 59 Kiracı, 53–58 paragraflarında yer alan açıklamaların yanı sıra, kiralama faaliyetleriyle ilgili olarak 51'inci paragrafta yer alan açıklama amacını karşılamak için gereken nitel ve nicel ilave bilgileri açıklar (B48 paragrafında açıklandığı şekilde). Söz konusu ilave bilgiler, bunlarla sınırlı olmamakla birlikte, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki hususları değerlendirmesine yardımcı olacak bilgileri içerebilir:
- (a) Kiracının kiralama faaliyetlerinin niteliği,

- (b) Kira yükümlülüklerinin ölçümüne yansıtılmayan ancak kiracının maruz kalması muhtemel olan gelecekteki nakit çıkışları. Bu durum, aşağıdakilerden kaynaklanan riskleri kapsar:
- (i) Değişken kira ödemeleri (B49 paragrafında açıklandığı şekilde),
  - (ii) Uzatma ve sonlandırma opsiyonları (B50 paragrafında açıklandığı şekilde),
  - (iii) Kalıntı değer taahhütleri (B51 paragrafında açıklandığı şekilde) ve
  - (iv) Kiracının taahhüt ettiği ancak henüz başlamayan kiralamalar,
- (c) Kiralamaların öngördüğü sınırlamalar ya da taahhütler ve
- (d) Satış ve geri kiralama işlemleri (B52 paragrafında açıklandığı şekilde).
- 60 6'ncı paragraf kapsamında kısa vadeli kiralama veya düşük değerli kiralama muhasebeleştirilmesi durumunda kiracı, bu hususu açıklar.

## Kiraya Veren

### Kiralamaların sınıflandırılması (B53–B58 paragrafları)

- 61 **Kiraya veren, kiralamaların her birini faaliyet kiralaması ya da finansal kiralama olarak sınıflandırır.**
- 62 **Bir kiralama, dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirileri önemli ölçüde devretmesi halinde finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bir kiralama, dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirileri önemli ölçüde devretmemesi halinde, faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.**
- 63 Bir kiralamanın finansal kiralama veya faaliyet kiralaması olması, sözleşmenin şekline ziyade işlemin özüne bağlıdır. Tek başına veya birlikte, bir kiralamanın genellikle finansal kiralama olarak sınıflandırılmasını sağlayan durumlara ilişkin örnekler şunlardır:
- (a) Kiralamanın, dayanak varlığın mülkiyetini kiralama süresinin sonuna kadar kiracıya devretmesinin öngörülmesi,
  - (b) Dayanak varlığı, opsiyonun kullanılabilir hale geldiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden yeterince düşük olması beklenen bir fiyattan satın alma opsiyonuna sahip olan kiracının, *kiralama sözleşmesinin başlama tarihinde* bu opsiyonu kullanacağından makul ölçüde emin olması,
  - (c) Dayanak varlığın mülkiyeti devredilmese dahi, kiralama süresinin dayanak varlığın *ekonomik ömrünün* büyük bir kısmını kapsaması,
  - (d) Kiralama sözleşmesinin başlama tarihinde, kira ödemelerinin bugünkü değerinin, dayanak varlığın gerçeğe uygun değerinin tamamına yakını oluşturması ve
  - (e) Dayanak varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı süreçte yalnızca kiracı tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması.
- 64 Tek başına veya birlikte, bir kiralamanın yine finansal kiralama olarak sınıflandırılması sonucunu doğurabilecek durumlara ilişkin göstergeler şunlardır:
- (a) Kiracının kiralamayı feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesihden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması,
  - (b) Kalıntı değer gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların (örneğin, kiralamanın sonundaki satıştan elde edilen bedelin büyük bir bölümüne eşit bir kira indirimi şeklinde) kiracıya ait olması ve
  - (c) Kiracının, piyasa fiyatının önemli ölçüde altında bir kira bedeli karşılığında ikinci bir dönem için kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.
- 65 63-64 paragraflarında verilen örnekler ve göstergeler kullanılarak her zaman kesin bir sonuca ulaşılamayabilir. Diğer özelliklerin, dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmediğini açık olarak göstermesi durumunda söz konusu kiralama, faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Örneğin, dayanak varlığın mülkiyetinin, kiralama süresi sonunda, o zamanki gerçeğe uygun değerine eşit değişken bir ödeme -ya da değişken ödemeler- karşılığında devredilmesi veya kiraya verenin tüm risk ve getirileri önemli ölçüde devretmemesine neden olan değişken kira ödemelerinin bulunması durumunda böyle bir durum söz konusu olabilir.

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

## Finansal kiralamalar

### Finansal tablolara alma ve ölçme

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

#### *İlk ölçüm*

- 68 Kiraya veren, net kiralama yatırımının ölçümünde kiralamadaki zımnî faiz oranını kullanır. Alt kiralamadaki zımnî faiz oranının kolaylıkla belirlenememesi durumunda, alt kiralama kapsamında kiraya veren, söz konusu net kiralama yatırımının ölçümünde ana kiralama için kullanılan iskonto oranını (alt kiralama ile ilgili her türlü başlangıçtaki doğrudan maliyetlere göre düzeltilmiş) kullanabilir.
- 69 Başlangıçtaki doğrudan maliyetler, üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler tarafından katılanlar dışında, net kiralama yatırımı tutarının ilk ölçümüne dâhil edilir ve kiralama süresi boyunca finansal tablolara yansıtılan gelir tutarını azaltır. Kiralamadaki zımnî faiz oranı, başlangıçtaki doğrudan maliyetler net kiralama yatırıma kendiliğinden dâhil olacak şekilde belirlenir; bu unsurların ayrı olarak eklenmesi gerekmez.

### Net kiralama yatırıma dâhil olan kira ödemelerinin ilk ölçümü

- 70 Kiralamanın fiilen başladığı tarihte net kiralama yatırımının ölçümüne dâhil edilen kira ödemeleri, kiralamanın fiilen başladığı tarihte alınmamış olan ve dayanak varlığın kiralama süresi boyunca kullanım hakkı için yapılacak olan aşağıdaki ödemelerden oluşur:
- Sabit ödemelerden (B42 paragrafında açıklanan özü itibarıyla sabit ödemeler dâhil) her türlü kiralama teşvik borçlarının düşülmesiyle bulunan tutar,
  - İlk ölçümü kiralamanın fiilen başladığı tarihte bir endeks veya oran kullanılarak yapılan, bir endeks veya orana bağlı değişken kira ödemeleri,
  - Kiracı tarafından, kiracıyla ilişkili bir tarafça veya kalıntı değer taahhüdü kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirebilecek finansal yeterliliğe sahip, kiraya verenle ilişkili olmayan üçüncü bir tarafça kiraya verene sağlanan her türlü kalıntı değer taahhütleri,
  - Kiracının satın alma opsiyonunu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda (B37 paragrafında tanımlanan hususlar dikkate alınarak değerlendirilir), bu opsiyonun kullanım fiyatı ve
  - Kiralama süresinin kiracının kiralamayı sonlandırmak için bir opsiyon kullanacağını göstermesi durumunda, kiralamanın sonlandırılmasına ilişkin ceza ödemeleri.

### Üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler

- 71 Kiralamanın fiilen başladığı tarihte, üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, her bir finansal kiralama için aşağıdakileri finansal tablolarına yansıtır:
- Dayanak varlığın gerçeğe uygun değeri kadar veya -bu değerden düşük olması durumunda- kiraya verenin alacağı kira ödemelerinin piyasa faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş bugünkü değeri kadar hasılat,
  - Dayanak varlığın maliyetinden veya -bu tutardan farklı olması durumunda- defter değerinden, *taahhüt edilmiş kalıntı değer*in bugünkü değerinin düşülmesiyle elde edilen tutar kadar satışların maliyeti ve
  - Kiraya verenin TFRS 15'in uygulandığı doğrudan satışlara ilişkin politikasına göre satış kârı veya zarar (hasılat ile satışların maliyeti arasındaki fark). Kiraya verenin, dayanak varlığı TFRS 15'te açıklandığı şekilde devredip devretmediğine bakılmaksızın, üretici veya satıcı konumundaki

kiraya veren finansal kiralamanın satış kârını veya zararını kiralamanın fiilen başladığı tarihte finansal tablolarına yansıtır.

- 72 Üretici veya satıcılar, müşterilerine genellikle bir varlığı satın alma veya kiralama seçeneği sunar. Bir varlığın üretici veya satıcı konumundaki bir kiraya veren tarafından finansal kiralama yoluyla kiraya verilmesi, dayanak varlığın her türlü geçerli miktar indirimleri ya da ticari indirimlerini yansıtan normal satış fiyatı üzerinden doğrudan satılmasından kaynaklanan kâr veya zarar tutarı kadar kâr veya zarar doğurur.
- 73 Üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler, bazen müşteri çekmek amacıyla gerçeği yansıtmayacak kadar düşük faiz oranları belirler. Böyle bir oranın kullanılması, kiraya verenin işlemde elde edilen toplam gelirin çok büyük bir kısmını kiralamanın fiilen başladığı tarihte finansal tablolarına yansıtması sonucunu doğurur. Gerçeği yansıtmayacak kadar düşük faiz oranlarının belirlenmiş olması durumunda, üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, satış kârını bir piyasa faiz oranının kullanılmış olması durumunda geçerli olacak satış kârı tutarıyla sınırlandırır.
- 74 Üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, finansal kiralamanın elde edilmesiyle bağlantılı olarak katlanılan maliyetleri kiralamanın fiilen başladığı tarihte gider olarak finansal tablolarına yansıtır, çünkü söz konusu maliyetler ağırlıklı olarak üretici veya satıcının satış kârını elde etmesiyle ilgilidir. Üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenlerin bir finansal kiralamayı elde etmek için katlandığı maliyetler, başlangıçtaki doğrudan maliyetler tanımının ve dolayısıyla net kiralama yatırımının dışında tutulur.

### *Sonraki ölçüm*

- 75 **Kiraya veren, kiralama süresi boyunca finansman gelirini net kiralama yatırımına ilişkin sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre finansal tablolarına alır.**
- 76 Kiraya veren, kiralama süresi boyunca finansman gelirini sistematik ve rasyonel bir biçimde dağıtmayı amaçlar. Kiraya veren, döneme ilişkin kira ödemelerini, anaparayı ve kazanılmamış finansman gelirini azaltmak üzere *brüt kiralama yatırımından* düşer.
- 77 Kiraya veren, net kiralama yatırımına TFRS 9'da yer alan finansal tablo dışı bırakma ve değer düşüklüğü hükümlerini uygular. Kiraya veren, brüt kiralama yatırımının hesaplanmasında kullanılan tahmini taahhüt edilmemiş kalıntı değerleri düzenli olarak gözden geçirir. Kiraya veren, tahmini taahhüt edilmemiş kalıntı değerinde bir azalma olması durumunda, gelirin kiralama süresine dağıtımını revize eder ve tahakkuk eden tutarlardaki azalmaları doğrudan finansal tablolara yansıtır.
- 78 Kiraya veren, finansal kiralama kapsamındaki bir varlığı TFRS 5 *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*'i uygulayarak satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırması durumunda (veya satış amaçlı olarak sınıflandırılan bir elden çıkarılacak varlık grubu içine dâhil etmesi durumunda), bu varlığı söz konusu Standart uyarınca muhasebeleştirir.

### **Kiralamada yapılan değişiklikler**

- 79 Kiraya veren, finansal kiralamada yapılan bir değişikliği, aşağıdaki koşulların her ikisinin sağlanması durumunda ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirir:
- Değişikliğin, bir veya daha fazla dayanak varlığın kullanım hakkını ilave etmek suretiyle kiralama kapsamını genişletmesi ve
  - Kiralama bedelinin, kapsamdaki genişlemenin tek başına fiyatıyla ve ilgili sözleşme koşullarını yansıtmak için söz konusu fiyatta yapılan uygun düzeltmelerle orantılı olarak artması.
- 80 Kiraya veren, ayrı bir kiralama olarak muhasebeleştirilmeyen finansal kiralamaya ilişkin bir değişikliği aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:
- Değişiklik kiralama sözleşmesinin başlama tarihinde geçerli olsaydı, kiralamanın faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılacak olması durumunda, kiraya veren:
    - Değişikliği, değişikliğin uygulanma tarihinden itibaren yeni bir kiralama olarak muhasebeleştirir ve
    - Dayanak varlığın defter değerini, kiralamada yapılan değişikliğin uygulanma tarihinden hemen önce net kiralama yatırımı olarak ölçer.
  - Diğer durumlarda kiraya veren TFRS 9 hükümlerini uygular.

## Faaliyet kiralamaları

### Finansal tablolara alma ve ölçme

- 81 Kiraya veren, faaliyet kiralamalarından elde ettiği kira ödemelerini doğrusal olarak ya da başka bir sistematik esasa göre finansal tablolarına yansıtır. Kiraya veren, başka bir sistematik esasın dayanak varlığın kullanımından kaynaklanan faydadaki azalma şeklini daha iyi temsil etmesi durumunda bu esası uygular.
- 82 Kiraya veren, amortisman dâhil olmak üzere kira gelirinin kazanılmasında katlanılan maliyetleri gider olarak finansal tablolarına yansıtır.
- 83 Kiraya veren, bir faaliyet kiralamasını elde etmek için katlandığı başlangıçtaki doğrudan maliyetleri dayanak varlığın defter değerine ilave eder ve söz konusu maliyetleri kiralama süresi boyunca kira geliriyle aynı yöntemi kullanarak finansal tablolarına gider olarak yansıtır.
- 84 Faaliyet kiralamasına konu amortisman tabi dayanak varlıklara ilişkin amortisman politikası, kiraya verenin benzer varlıklara uyguladığı normal amortisman politikasıyla tutarlı olmalıdır. Kiraya veren, amortismanı TMS 16 ve TMS 38'e göre hesaplar.
- 85 Kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu bir dayanak varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek ve belirlenen değer düşüklüğü zararlarını muhasebeleştirmek için TMS 36'yı uygular.
- 86 Üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, finansal tablolarına faaliyet kiralamasına ilişkin herhangi bir satış kârı yansıtmaz, çünkü söz konusu işlem satışa eşdeğer bir işlem değildir.

### Kiralamada yapılan değişiklikler

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

### Sunum

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

### Açıklamalar

- 89 Kiraya verenler açısından açıklamaların amacı; kiracının finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerinde kiralamanın yarattığı etkinin finansal tablo kullanıcıları tarafından değerlendirilmesi için temel oluşturacak bilgilerin, finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve nakit akış tablosunda sağlanan bilgilerle birlikte dipnotlarda açıklanmasıdır. 90-97 paragrafları bu amacın ne şekilde karşılanacağına ilişkin hükümleri düzenler.
- 90 Kiraya veren, raporlama dönemine ilişkin aşağıdaki tutarları açıklar:
- Finansal kiralamalar için;
    - Satış kârı veya zararı,
    - Net kiralama yatırımına ilişkin finansman geliri ve
    - Net kiralama yatırımının ölçümüne dâhil edilmeyen değişken kira ödemeleriyle ilgili gelir.
  - Faaliyet kiralamaları için, belirli bir endeks veya orana bağlı olmayan değişken kira ödemeleriyle ilgili gelire ilişkin açıklamadan ayrı olarak, kiralama geliri.
- 91 Kiraya veren, başka bir biçimin daha uygun olduğu durumlar dışında, 90'ncü paragrafta belirtilen açıklamaları tablo biçiminde sunar.
- 92 Kiraya veren, kiralama faaliyetleriyle ilgili olarak 89'uncü paragrafta yer alan açıklama amacını karşılamak için gereken nitel ve nicel ilave bilgileri açıklar. Söz konusu ilave bilgiler, bunlarla sınırlı olmamakla birlikte, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki hususları değerlendirmesine yardımcı olacak bilgileri içerir:
- Kiraya verenin kiralama faaliyetlerinin niteliği ve

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

## Finansal kiralamalar

- 93 Kiraya veren, finansal kiralamalardaki net yatırımın defter değerinde meydana gelen önemli değişikliklere ilişkin nitel ve nicel açıklamaları yapar.
- 94 Kiraya veren, en az ilk beş yıl için yıllık bazda ve kalan yıllar için toplam tutar üzerinden iskonto edilmemiş kira alacaklarını göstererek, kira alacaklarına ilişkin vade analizini açıklar. Kiraya veren, iskonto edilmemiş kira ödemeleri ile net kiralama yatırımının mutabakatını yapar. Söz konusu mutabakatta, kira ödemesi alacaklarına ilişkin kazanılmamış finansman geliri ve iskonto edilmiş taahhüt edilmemiş kalıntı değer belirtilir.

## Faaliyet kiralamaları

- 95 Kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu maddi duran varlıklar için TMS 16'daki açıklama hükümlerini uygular. Kiraya veren, TMS 16'daki açıklama hükümlerini uygularken, her bir maddi duran varlık sınıfını, faaliyet kiralamasına konu varlıklar ve faaliyet kiralamasına konu olmayan varlıklar şeklinde ayırır. Buna göre kiraya veren, faaliyet kiralamasına konu varlıklar için (dayanak varlık sınıfına göre) TMS 16'da öngörülen açıklamaları, sahibi olarak elde tuttuğu ve kullandığı varlıklardan ayrı olarak sunar.
- 96 Kiraya veren faaliyet kiralamalarına konu varlıklar için TMS 36, TMS 38, TMS 40 ve TMS 41'de yer alan açıklama hükümlerini uygular.
- 97 Kiraya veren, en az ilk beş yıl için yıllık bazda ve kalan yıllar için toplam tutar üzerinden iskonto edilmemiş kira ödemesi alacaklarını göstererek, kira alacaklarına ilişkin vade analizini açıklar.

## Satış ve geri kiralama işlemleri

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

## Varlığın devrinin bir satış işlemi olup olmadığının değerlendirilmesi

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

## Varlığın devrinin bir satış işlemi olduğu durumlar

- 100 Bir varlığın satıcı-kiracı tarafından devrinin, varlık satışı olarak muhasebeleştirilmesi için TFRS 15'teki hükümleri karşılaması durumunda:
- (a) Satıcı-kiracı, geri kiralamadan kaynaklanan kullanım hakkı varlığını, elde tuttuğu kullanım hakkı varlığının önceki defter değeri oranı üzerinden ölçer. Buna göre satıcı-kiracı, yalnızca alıcı-kiraya verene devredilen haklarla ilişkili kazanç veya kayıp tutarını finansal tablosuna yansıtır.
- (b) Alıcı-kiraya veren, varlığa ilişkin satın alma işlemini ilgili Standartları uygulayarak, kiralamayı ise bu Standartın kiraya verene ilgili muhasebeleştirme hükümlerini uygulayarak muhasebeleştirir.
- 101 Bir varlığın satışına ilişkin bedelin gerçeğe uygun değerinin, varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olmaması ya da kiralamaya ilişkin ödemelerin, piyasa koşullarında olmaması durumunda işletme, satıştan elde edilen bedeli gerçeğe uygun değerinden ölçmek için aşağıdaki düzeltmeleri yapar:
- (a) Piyasa koşulları altında ödenen tüm bedelleri, ön kira ödemesi olarak muhasebeleştirir ve
- (b) Piyasa koşulları üstünde ödenen tüm bedelleri, alıcı-kiraya veren tarafından satıcı-kiracıya sağlanan ek finansman olarak muhasebeleştirir.

- 102 İşletme, 101'inci paragraf uyarınca yapılması gereken tüm muhtemel düzeltmeleri, aşağıdakilerden hangisi daha kolay tespit edilebiliyorsa onu esas alarak ölçer:
- (a) Satış bedelinin gerçeğe uygun değeri ile varlığın gerçeğe uygun değeri arasındaki fark ve
  - (b) Kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değeri ile kiralamaya ilişkin piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değeri arasındaki fark.

### **Varlığın devrinin bir satış işlemi olmadığı durumlar**

- 103 Bir varlığın satıcı-kiracı tarafından devrinin, varlık satışı olarak muhasebeleştirilmesi için TFRS 15'teki hükümleri karşılamaması durumunda:
- (a) Satıcı-kiracı devredilen varlığı finansal tablolarında göstermeye devam eder ve devir bedeline eşit tutarda bir finansal yükümlülüğü finansal tablolarına yansıtır. Söz konusu finansal yükümlülüğü TFRS 9 kapsamında muhasebeleştirir.
  - (b) Alıcı-kiraya veren, devredilen varlığı finansal tablolarına yansıtırmaz ve devir bedeline eşit tutarda bir finansal varlığı finansal tablolarına yansıtır. Söz konusu finansal varlığı TFRS 9 kapsamında muhasebeleştirir.

## Ek A

### Tanımlanan terimler

*Bu ek, Standardın ayrılmaz bir parçasıdır.*

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



<b>Kira ödemeleri</b>	<p>Kiracının, bir <b>dayanak varlığın</b> kullanım hakkıyla ilgili olarak <b>kiralama süresi</b> boyunca <b>kiraya verene</b> yaptığı ve aşağıdaki unsurlardan oluşan ödemelerdir:</p> <p>(a) <b>Kiralama teşviklerinin</b> düşüldüğü <b>sabit ödemeler</b> (özü itibarıyla sabit ödemeler dâhil),</p> <p>(b) Bir endeks veya orana bağlı olan <b>değişken kira ödemeleri</b>,</p> <p>(c) Kiracının bir satın alma opsiyonunu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda bu opsiyonun kullanım fiyatı ve</p> <p>(d) <b>Kiralama süresinin</b> kiracının kiralamayı sonlandırmak için bir opsiyon kullanacağını göstermesi durumunda, kiralamanın sonlandırılmasına ilişkin ceza ödemeleri.</p> <p>Kiracı açısından kira ödemeleri, <b>kalıntı değer taahhütleri</b> kapsamında kiracı tarafından ödenmesi beklenen tutarları da içerir. Kiracı, kiralama niteliği taşımayan bileşenleri bir kiralama bileşeniyle birleştirmeyi ve bunları tek bir kiralama bileşeni olarak muhasebeleştirmeyi tercih etmediği sürece, kira ödemeleri, sözleşmenin kiralama niteliği taşımayan bileşenlerine dağıtılan ödemeleri içermez.</p> <p>Kiraya veren açısından kira ödemeleri, kiracı tarafından, kiracıyla ilişkili bir tarafça veya kalıntı değer taahhüdü kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirebilecek finansal yeterliliğe sahip, kiraya verene ilişkili olmayan üçüncü bir tarafça kiraya verene sağlanan her türlü kalıntı değer taahhütlerini de içerir. Kira ödemeleri, kiralama niteliği taşımayan bileşenlere dağıtılan ödemeleri içermez.</p>
<b>Kiralama süresi</b>	<p>Kiracının <b>dayanak varlığı</b> kullanma hakkına sahip olduğu iptal edilemeyen <b>kiralama</b> süresidir ve aşağıdaki süreleri de kapsar:</p> <p>(a) Kiracının <b>kiralamayı</b> uzatma hakkı veren bir opsiyonu kullanacağından makul ölçüde emin olması durumunda, bu opsiyonun kapsadığı süre ve</p> <p>(b) Kiracının kiralamayı sonlandırma hakkı veren bir opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olması durumunda, bu opsiyonun kapsadığı süre.</p>
<b>Kiracı</b>	Bedeli karşılığında, belirli bir süre için <b>dayanak varlığın</b> kullanım hakkını elde eden işletmedir.
<b>Kiracının alternatif borçlanma faiz oranı</b>	<b>Kiracının</b> benzer bir ekonomik ortamda, <b>kullanım hakkı varlığıyla</b> benzer değerdeki bir varlığı elde etmek için gerekli olan fonları, benzer bir dönem ve benzer güvence ile borç alması halinde ödemek zorunda olduğu faiz oranıdır.
<b>Kiraya veren</b>	Bedeli karşılığında, belirli bir süre için <b>dayanak varlığın</b> kullanım hakkını veren işletmedir.
<b>Net kiralama yatırımı</b>	<b>Kiralamadaki zmnî faiz oranıyla</b> iskonto edilen <b>brüt kiralama yatırımıdır</b> .
<b>Faaliyet kiralaması</b>	<b>Dayanak varlığın</b> mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmediği <b>kiralama</b> dır.
<b>Opsiyona bağlı kira ödemeleri</b>	<b>Kiralama süresine</b> dâhil olmayan, kiralamanın uzatılmasına veya sonlandırılmasına ilişkin bir opsiyonun kapsadığı süre boyunca, <b>dayanak varlığın</b> kullanım hakkı karşılığında <b>kiracı</b> tarafından <b>kiraya verene</b> yapılacak ödemelerdir.
<b>Kullanım süresi</b>	Bir müşteri ile yapılan sözleşmeyi yerine getirmek için bir varlığın kullanıldığı toplam süre (birbirini takip etmeyen tüm süreler de dâhil).
<b>Kalıntı değer taahhüdü</b>	<b>Dayanak varlığın kiralama</b> sonundaki değerinin (veya değerinin bir kısmının) en az belirtilen bir tutar kadar olacağı konusunda <b>kiraya verene</b> , kiraya verene ilişkili olmayan üçüncü bir tarafça verilen taahhüttür.
<b>Kullanım hakkı varlığı</b>	<b>Kiralama süresi</b> boyunca <b>kiracının dayanak varlığı</b> kullanma hakkını temsil eden bir varlıktır.

<b>Kısa vadeli kiralama</b>	<b>Kiralamanın fiilen başladığı tarih</b> itibarıyla, <b>kiralama süresinin</b> 12 ay veya daha kısa olduğu <b>kiralama</b> dır. Satın alma opsiyonu içeren bir kiralama, kısa vadeli kiralama değildir.
<b>Alt kiralama</b>	<b>Dayanak varlığın, kiracı</b> ('alt kiralama kapsamında kiraya veren') tarafından üçüncü bir tarafa yeniden kiraya verilmesi işlemidir; ana kiralama kapsamında kiraya veren ve kiracı arasındaki <b>kiralama</b> ('ana kiralama') yürürlükte kalmaya devam eder.
<b>Dayanak varlık</b>	<b>Kiralamaya konu olan ve kiraya verenin</b> , kullanım hakkını <b>kiracıya</b> verdiği varlıktır.
<b>Kazanılmamış finansman geliri</b>	(a) <b>Brüt kiralama yatırımı</b> ile (b) <b>Net kiralama yatırımı</b> arasındaki farktır.
<b>Taahhüt edilmemiş kalıntı değer</b>	<b>Dayanak varlığın</b> kalıntı değerinin, <b>kiraya verene</b> ödenmesi taahhüt edilmemiş olan veya ödenmesi yalnızca kiraya verene ilişkili taraflarca taahhüt edilmiş olan kısmıdır.
<b>Değişken kira ödemeleri</b>	<b>Kiralama süresi</b> boyunca <b>dayanak varlığın</b> kullanım hakkı için <b>kiracı</b> tarafından <b>kiraya verene</b> yapılan, zamanın geçmesine bağlı olarak meydana gelenler dışında kalan ve kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra meydana gelen durum veya şartlardaki değişiklikler nedeniyle <b>değişkenlik gösteren</b> ödemelerdir.
<b>Diğer Standartlarda tanımlanan ve bu Standartta aynı anlamda kullanılan terimler</b>	
<b>Sözleşme</b>	İki veya daha fazla taraf arasında yapılan, hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşmadır.
<b>Yararlı ömür</b>	Bir varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen süre ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı ya da benzeri üretim birimidir.

## Ek B

### Uygulama rehberi

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

#### Portföy uygulaması

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

#### Sözleşmelerin birleştirilmesi

- B2 İşletme bu Standartı uygularken, aşağıdaki şartlardan birinin veya daha fazlasının karşılanması durumunda, aynı karşı taraf (veya karşı tarafla ilişkili taraflar) ile aynı zamanda ya da birbirine yakın zamanlarda yapılan iki veya daha fazla sözleşmeyi birleştirir ve sözleşmeleri tek bir sözleşme olarak muhasebeleştirir:
- Sözleşmelerin birlikte ele alınmadıkça anlaşılması mümkün olmayan, tek bir ticari amaç için paket halinde müzakere edilmiş olması,
  - Bir sözleşme kapsamında ödenecek tutarın diğer sözleşmenin fiyatına veya edimine bağlı olması veya
  - Dayanak varlıkların sözleşme kapsamında devredilen kullanım haklarının (veya dayanak varlıkların her bir sözleşme kapsamında devredilen bazı kullanım haklarının), B32 paragrafında açıklandığı şekilde tek bir kiralama bileşeni oluşturması.

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

- B3 B7 paragrafında belirtilen durumlar hariç olmak üzere bu Standart, dayanak varlığın düşük değerli olduğu kiralamaların muhasebeleştirilmesinde, kiracının 6'ncı paragrafı uygulamasına izin verir. Kiracı, dayanak varlığın değerini, kiralanan varlığın yaşını dikkate almaksızın, yeni halindeki değerini esas alarak değerlendirir.
- B4 Bir dayanak varlığın düşük değerli olup olmadığına ilişkin değerlendirme, objektif bir esasa göre yapılır. Düşük değerli varlık kiralamaları, söz konusu kiralamaların kiracı için önem arz edip etmediğine bakılmaksızın, 6'ncı paragrafta yer alan muhasebeleştirme uygulaması kapsamına girer. Bu değerlendirme, kiracının büyüklüğünden, niteliğinden ve içinde bulunduğu koşullardan etkilenmez. Buna göre, farklı kiracıların belirli bir dayanak varlığın düşük değerli olup olmadığı konusunda aynı sonuca varması beklenir.
- B5 Bir dayanak varlık, ancak aşağıdaki durumlarda düşük değerli olabilir:
- Kiracının, dayanak varlığın kullanımından tek başına veya kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte fayda sağlayabilmesi ve
  - Dayanak varlığın büyük ölçüde başka varlıklara bağlı olmaması veya büyük ölçüde başka varlıklarla ilişkili olmaması.
- B6 Dayanak varlığın yapısı gereği, yeni halindeki değerinin genel olarak düşük olmaması durumunda, bu varlığa ilişkin kiralama düşük değerli bir varlık kiralaması olarak nitelendirilmez. Örneğin, yeni bir otomobil genellikle düşük değere sahip olmayacağı için, otomobil kiralamaları düşük değerli varlık kiralaması olarak nitelendirilmez.
- B7 Kiracının bir varlığı alt kiralama kapsamında kiraya vermesi veya varlığı alt kiralama kapsamında kiraya verme beklentisinin bulunması durumunda, ana kiralama düşük değerli varlık kiralaması olarak nitelendirilmez.
- B8 Düşük değerli dayanak varlıklara ilişkin örnekler arasında, tablet ve kişisel bilgisayarlar, ofis mobilyalarının küçük unsurları ve telefonlar yer alır.

## Kiralamanın tanımlanması (9–11 paragrafları)

- B9 İşletme, bir sözleşmenin tanımlanan bir varlığın (bakınız: B13–B20 paragrafları) kullanımını kontrol etme hakkını belirli bir süre için devredip devretmediğini değerlendirmek için, müşterinin *kullanım süresi* boyunca aşağıdaki hakların her ikisine de sahip olup olmadığını değerlendirir:
- (a) Tanımlanan varlığın kullanımından sağlanacak ekonomik yararların tamamına yakınına elde etme hakkı (B21–B23 paragraflarında açıklandığı şekilde) ve
- (b) Tanımlanan varlığın kullanımını yönetme hakkı (B24–B30 paragraflarında açıklandığı şekilde).
- B10 Müşterinin, sözleşme süresinin yalnızca bir kısmı boyunca tanımlanan varlığın kullanımını kontrol etme hakkına sahip olması durumunda sözleşme, söz konusu sürenin bu kısmı için bir kiralama içerir.
- B11 Mal veya hizmet alımına yönelik bir sözleşme, TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar*'da tanımlandığı şekilde bir müşterek anlaşma tarafından ya da müşterek anlaşma adına yapılabilir. Bu durumda, müşterek anlaşma, sözleşmedeki müşteri olarak değerlendirilir. Buna göre, bu tür bir sözleşmenin kiralama içerip içermediğini değerlendirirken işletme, müşterek anlaşmanın, kullanım süresi boyunca tanımlanan varlığın kullanımını kontrol etme hakkına sahip olup olmadığını değerlendirir.
- B12 İşletme, her bir ayrı potansiyel kiralama bileşeni için sözleşmenin kiralama içerip içermediğini değerlendirir. Ayrı kiralama bileşenleri B32 paragrafında düzenlenmiştir.

## Tanımlanan varlık

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

### *Asli ikame hakları*

- B14 Bir varlık belirlenmiş olsa dahi, kullanım süresi boyunca tedarikçinin varlığı ikame etme yönünde asli bir hakka sahip olması durumunda müşteri, tanımlanan varlığı kullanma hakkına sahip değildir. Tedarikçinin bir varlığı ikame etme hakkı, aşağıdaki koşulların her ikisinin de mevcut olması durumunda asli niteliktedir:
- (a) Kullanım süresi boyunca tedarikçinin alternatif varlıkları ikame etme imkânına sahip olması (örneğin müşterinin, tedarikçinin başka bir varlığı ikame etmesini önleyememesi ve tedarikçi için alternatif varlıkların kullanıma hazır olması ya da tedarikçi tarafından makul bir sürede temin edilebilir olması) ve
- (b) Tedarikçinin varlığı ikame etme hakkını kullanmaktan ekonomik yarar sağlayacak olması (başka bir ifadeyle, varlığın ikame edilmesiyle ilgili ekonomik yararların varlığın ikame edilmesiyle ilgili maliyetleri aşmasının beklenmesi).
- B15 Tedarikçinin ancak belirli bir tarihte veya sonrasında ya da belirlenen bir olay meydana geldiğinde veya sonrasında başka bir varlığı ikame etme hakkına veya yükümlülüğüne sahip olması durumunda tedarikçi, kullanım süresi boyunca alternatif varlıkları ikame etme imkânına sahip olmadığı için ikame hakkı asli nitelikte değildir.
- B16 İşletmenin bir tedarikçinin ikame hakkının asli nitelikte olup olmadığına ilişkin değerlendirmesi, sözleşmenin başlangıcında mevcut olan durum ve şartlara bağlıdır ve sözleşmenin başlangıcı itibarıyla meydana gelmesi muhtemel görülmeyen gelecekteki olaylar bu değerlendirmede dikkate alınmaz. Sözleşmenin başlangıcı itibarıyla meydana gelmesi muhtemel görülmeyen ve bu sebeple değerlendirme dışı bırakılması gereken gelecekteki olaylara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- (a) Gelecekteki bir müşteriyle varlığın kullanımı için piyasa koşullarının üzerinde bir ödeme yapmak üzere anlaşılması,
- (b) Sözleşmenin başlama tarihi itibarıyla henüz önemli ölçüde geliştirilmemiş olan yeni bir teknolojinin kullanıma sunulması,
- (c) Müşterinin varlığı kullanımı veya varlığın performansı ile sözleşmenin başlama tarihinde dikkate alınan muhtemel kullanım ve performans arasında önemli bir fark olması ve
- (d) Varlığın kullanım süresindeki piyasa fiyatı ile sözleşmenin başlama tarihinde muhtemel görülen piyasa fiyatı arasında önemli bir fark olması.
- B17 Varlığın, müşterinin mülkü üzerinde veya başka bir yerde bulunması durumunda varlığın ikame edilmesiyle ilgili maliyetler, genellikle varlığın tedarikçinin mülkü üzerinde bulunması halinde gerçekleşecek

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

- B18 Varlığın düzgün çalışmaması veya teknik bir yükseltmenin mevcut olması durumunda, tedarikçinin varlığın tamiri ve bakımı için varlığı ikame etme hak veya yükümlülüğü, müşterinin tanımlanan varlığın kullanım hakkına sahip olmasını engellemez.
- B19 Müşteri, tedarikçinin aslı ikame hakkına sahip olup olmadığını kolayca belirleyemiyorsa, ikame hakkının aslı nitelikte olmadığını varsayar.

### *Varlıkların bölümleri*

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

### **Kullanımdan ekonomik yarar elde etme hakkı**

- B21 Müşterinin tanımlanan bir varlığın kullanımını kontrol etmesi için kullanım süresi boyunca, varlığın kullanımından sağlanan ekonomik yararların tamamına yakını elde etme hakkına sahip olması gerekir (örneğin, söz konusu süre boyunca varlığın münhasıran kullanımına sahip olması yoluyla). Müşteri, bir varlığın kullanımından sağlanan ekonomik yararları; varlığı kullanma, elde tutma veya alt kiralamayla kiraya verme gibi birçok yolla doğrudan veya dolaylı olarak elde edebilir. Bir varlığın kullanımından sağlanan ekonomik yararlar, varlığı ana ürünü, yan ürünlerini (bu unsurlardan elde edilen muhtemel nakit akışları dâhil) ve varlığın üçüncü bir tarafla yapılan ticari bir işlem dolayısıyla kullanımından sağlanan diğer ekonomik yararları kapsar.
- B22 İşletme bir varlığın kullanımından sağlanan ekonomik yararların tamamına yakını elde etme hakkını değerlendirirken, varlığın kullanımından kaynaklanan ekonomik yararları, müşterinin varlığı kullanım hakkının tanımlanan kapsamı çerçevesinde dikkate alır (bakınız: B30 paragrafı). Örneğin;
- (a) Sözleşmenin bir motorlu aracın kullanımını kullanım süresi boyunca belirli bir bölgeyle sınırlandırması durumunda işletme, motorlu aracın yalnızca söz konusu bölgedeki kullanımından sağlanan ekonomik yararları dikkate alır ve geri kalanını dikkate almaz.
- (b) Sözleşmenin müşterinin bir motorlu aracı kullanım süresi boyunca yalnızca belirli bir kilometre toplamına kadar kullanabileceğini belirtmiş olması durumunda işletme, motorlu aracın yalnızca izin verilen kilometreye kadar olan kullanımından sağlanan ekonomik yararları dikkate alır ve geri kalanını dikkate almaz.
- B23 Sözleşmenin, müşterinin bir varlığın kullanımından kaynaklanan nakit akışlarının bir kısmını tedarikçiye veya başka bir tarafta ödemesini gerektirmesi durumunda, bedel olarak ödenen söz konusu nakit akışları, müşterinin varlığın kullanımından elde ettiği ekonomik yararların bir parçası olarak dikkate alınır. Örneğin, müşterinin bir perakende alanını kullanarak yaptığı satışların bir yüzdesini, söz konusu kullanımın bedeli olarak tedarikçiye ödemesinin gerekmesi durumunda, bu gereklilik, müşterinin perakende alanının kullanımına ilişkin ekonomik yararların tamamına yakını elde etme hakkına sahip olmasını engellemez. Çünkü söz konusu satışlardan kaynaklanan nakit akışları, müşterinin perakende alanının kullanımından elde ettiği ve bir kısmını alanın kullanım hakkına karşılık olarak tedarikçiye ödediği ekonomik yararlar şeklinde dikkate alınır.

### **Kullanımı yönetme hakkı**

- B24 Bir müşteri, ancak aşağıdaki durumlardan herhangi birinin varlığı halinde, kullanım süresi boyunca tanımlanan varlığın kullanımını yönetme hakkına sahiptir:
- (a) Müşterinin, kullanım süresi boyunca varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını yönetme hakkına sahip olması (B25–B30 paragraflarında açıklandığı şekilde) veya
- (b) Varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağına ilişkin kararların önceden belirlenmiş olması ve:
- (i) Müşterinin, kullanım süresi boyunca varlığı işletme (veya varlığı kendi belirlediği şekilde işletmeleri için başkalarını yönlendirme) hakkına sahip olması ve tedarikçinin bu işletme talimatlarını değiştirme hakkının bulunmaması veya

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

### *Varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanıldığı*

- B25 Sözleşmede kullanım hakkının tanımlanan kapsamı çerçevesinde kullanım süresi boyunca varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını değiştirebilmesi durumunda müşteri, varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını yönetme hakkına sahiptir. İşletme bu değerlendirmeyi yaparken, varlığın kullanım süresi boyunca nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını değiştirmesiyle en ilgili olan karar alma haklarını dikkate alır. Kullanımdan sağlanacak ekonomik yararları etkilediğinde, karar alma haklarının ilgili olduğu kabul edilir. Varlığın niteliğine ve sözleşmenin hüküm ve koşullarına bağlı olarak, en ilgili karar alma haklarının farklı sözleşmeler için farklı olması muhtemeldir.
- B26 Koşullara bağlı olarak, müşterinin kullanım hakkının tanımlanan kapsamı çerçevesinde, varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını değiştirme hakkı veren karar alma haklarına ilişkin örnekler aşağıdakileridir:
- Varlığın ürettiği ürünün (çıktının) türünün değiştirilmesine yönelik haklar (örneğin, bir nakliye konteynerinin mal taşıma amacıyla mı yoksa depolama amacıyla mı kullanılacağına karar vermek ya da bir perakende alanında satılacak ürün karmasına karar vermek),
  - Ürünün üretim zamanının değiştirilmesine yönelik haklar (örneğin, bir makine veya enerji santrali unsurunun ne zaman kullanılacağına karar vermek),
  - Ürünün üretim yerinin değiştirilmesine yönelik haklar (örneğin, bir tır veya geminin varış noktasına karar vermek ya da bir teçhizat kaleminin nerede kullanılacağına karar vermek) ve
  - Ürünün üretilip üretilmeyeceğinin ve söz konusu ürünün miktarının değiştirilmesine yönelik haklar (örneğin, bir enerji santralinden enerji üretilip üretilmeyeceğine veya söz konusu enerji santralinden ne kadar enerji üretilmeyeceğine karar vermek).
- B27 Varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını değiştirme hakkı vermeyen karar alma haklarına ilişkin örnekler, varlığın işletilmesi veya idamesiyle sınırlı olan haklardır. Bu tür haklar müşterinin ya da tedarikçinin elinde bulunabilir. Bir varlığın işletilmesi veya idamesine ilişkin haklar ve benzerleri, çoğu zaman varlığın verimli kullanımı için gerekli olmakla birlikte, varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağını yönetmeye yönelik haklar değildir ve çoğu zaman varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağına ilişkin kararlara bağlıdır. Bununla birlikte, varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağına ilişkin kararların önceden alınmış olması durumunda, bir varlığı işletmeye yönelik haklar, müşteriye varlığın kullanımını yönetme hakkı verebilir (bakınız: B24(b)(i) paragrafı).

### **Kullanım döneminde ve öncesinde alınan kararlar**

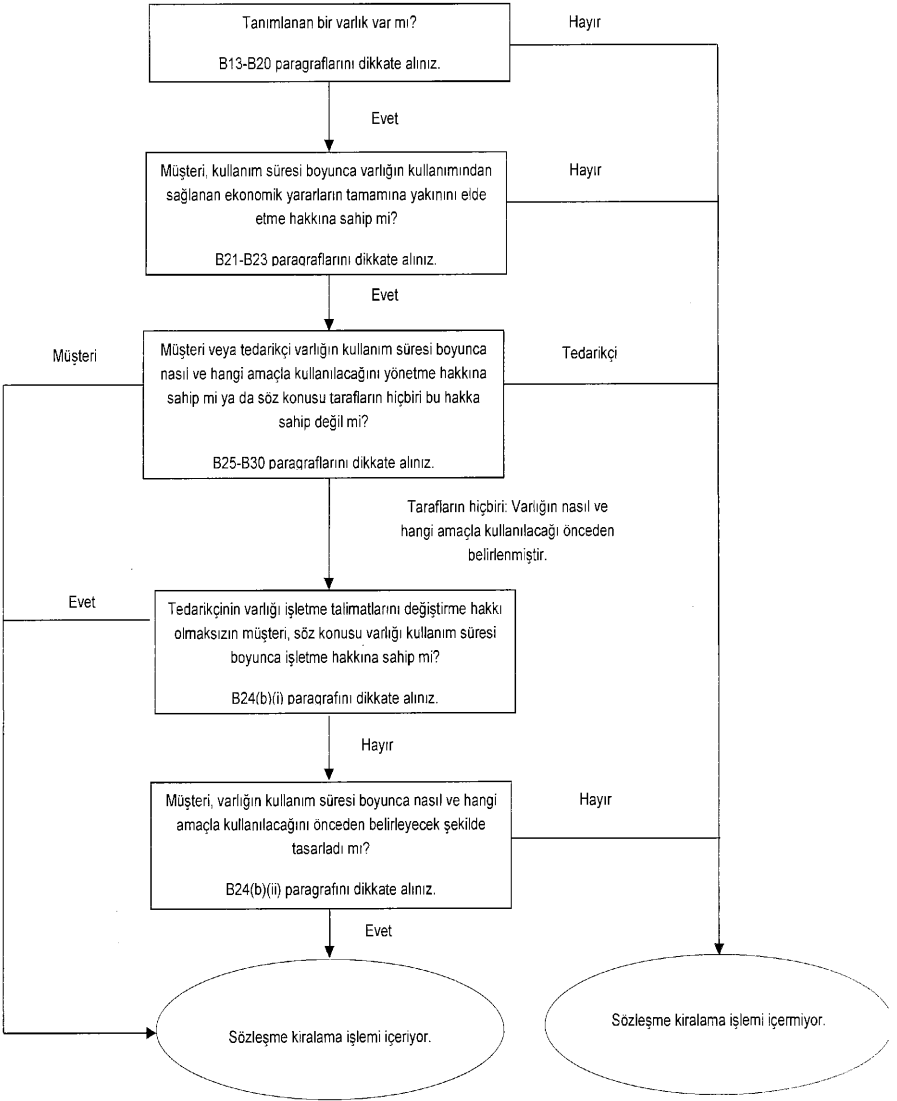
- B28 Varlığın nasıl ve hangi amaçla kullanılacağıyla ilgili kararlar önceden çeşitli şekillerde alınabilir. Örneğin, ilgili kararlar, varlığın tasarımına göre ya da kullanımına ilişkin sözleşmeye bağlı kısıtlamalara göre önceden alınabilir.
- B29 Müşterinin varlığı (veya varlığın belirli özelliklerini) B24(b)(ii) paragrafında açıklandığı şekilde tasarlamamış olması durumunda işletme, müşterinin bir varlığın kullanımını yönetme hakkına sahip olup olmadığını değerlendirirken, yalnızca müşterinin varlığın kullanım süresindeki kullanımına ilişkin kararlar almaya yönelik haklarını dikkate alır. Dolayısıyla işletme, B24(b)(ii) paragrafında yer alan koşullar mevcut olmadıkça, kullanım süresi öncesinde alınan kararları dikkate almaz. Örneğin, kullanım süresinden önce yalnızca varlığın ürününü (çıktısını) belirleyebilmesi durumunda müşteri, söz konusu varlığın kullanımını yönetme hakkına sahip değildir. Varlığın kullanımıyla ilgili diğer karar alma hakları olmaksızın sözleşmede bir varlığın ürününü (çıktısını) kullanım süresi öncesinde belirleyebilme gücü, müşteriye mal veya hizmeti satın alan bir müşteriyle aynı hakları verir.

### **Koruyucu haklar**

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

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

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



## Sözleşmenin bileşenlerine ayrılması (12–17 paragrafları)

- B32 Bir dayanak varlığa ilişkin kullanım hakkı, aşağıdaki durumların birlikte geçerli olması halinde ayrı bir kiralama bileşenidir:
- Kiracının, dayanak varlığın tek başına veya kullanıma hazır diğer kaynaklarla birlikte kullanımından fayda sağlayabilmesi. Kullanıma hazır kaynaklar; (kiraya veren veya başka tedarikçiler tarafından) ayrı olarak satılan veya kiraya verilen mal veya hizmetler ya da (kiraya veren den veya diğer işlem veya olaylardan) kiracının hâlihazırda elde etmiş olduğu kaynaklardır ve
  - Dayanak varlığın, büyük ölçüde başka dayanak varlıklara bağlı olmaması veya büyük ölçüde başka dayanak varlıkları ilişkili olmaması. Örneğin, kiracının dayanak varlığı kiralamama kararını, sözleşmede yer alan diğer dayanak varlıklara ilişkin haklarını önemli ölçüde etkilemeden verebilmesi, dayanak varlığın büyük ölçüde diğer dayanak varlıklara bağlı veya bu varlıklara ilişkili olmadığını gösterir.
- B33 Sözleşme, bir mal veya hizmeti kiracıya devretmeyen faaliyet ve maliyetler için kiracı tarafından ödenecek bir tutar içerebilir. Örneğin, kiraya veren, bir mal veya hizmeti kiracıya devretmeyen, idari görevlere ilişkin bir masrafı veya kiralamayla ilişkili olarak katlandığı diğer maliyetleri, ödenecek toplam tutara dâhil edebilir. Yapılacak bu tür ödemeler, sözleşmenin ayrı bir bileşenini oluşturmaz, ancak sözleşmenin ayrı olarak tanımlanan bileşenlerine dağıtılan toplam bedelin bir parçası olarak dikkate alınır.

## Kiralama süresi (18–21 paragrafları)

- B34 İşletme kiralama süresini belirlerken ve iptal edilemeyen kiralama süresinin uzunluğunu değerlendirirken, sözleşme tanımını kullanır ve sözleşmenin hukuken yürürlükte kalacağı süreyi belirler. Kiracı ve kiraya verenden her birinin, diğer taraftan izin almadan ve önemsiz bir cezadan fazlasına katlanmadan kiralamayı sonlandırma hakkına sahip olması durumunda kiralama, artık hukuken yürürlükte değildir.
- B35 Kiralamayı sonlandırma hakkına yalnızca kiracının sahip olması durumunda bu hak, işletme tarafından kiralama süresi belirlenirken, kiracının kullanabileceği bir sonlandırma opsiyonu olarak dikkate alınır. Kiralama işlemini sonlandırma hakkına yalnızca kiraya verenin sahip olması durumunda, iptal edilemeyen kiralama süresi, kiralamayı sonlandırma opsiyonunun kapsadığı süreyi içerir.
- B36 Kiralama süresi kiralamanın fiilen başladığı tarihte başlar ve kiraya verenin kiracıya sağladığı tüm bedelsiz kiralama sürelerini kapsar.
- B37 Kiralamanın fiilen başladığı tarihte işletme, kiracının kiralamayı uzatma opsiyonunu veya dayanak varlığı satın alma opsiyonunu kullanacağından ya da kiralamayı sonlandırma opsiyonunu kullanmayacağından makul ölçüde emin olup olmadığını değerlendirir. Kiralamanın fiilen başladığı tarihten opsiyonun kullanıldığı tarihe kadar işletme, durum ve şartlarda meydana gelmesi beklenen değişiklikler dâhil olmak üzere kiracının, opsiyonu kullanması veya kullanmaması için ekonomik teşvik oluşturan ilgili tüm durum ve şartları dikkate alır. Dikkate alınması gereken hususlar bunlarla sınırlı olmamak üzere aşağıdakileri içerir:
- Piyasa koşullarıyla karşılaştırılmak suretiyle opsiyona bağlı dönemlere ilişkin sözleşmede yer alan hüküm ve koşullar, örneğin:
    - Opsiyona bağlı herhangi bir dönemdeki kira ödemelerinin tutarı,
    - Sonlandırma cezalarından ve kalıntı değer taahhütlerinden kaynaklanan ödemeler gibi her türlü değişken kira ödemelerinin ve diğer şarta bağlı ödemelerin tutarı ve
    - Başlangıçtaki opsiyona bağlı dönemlerden sonra kullanılabilen her türlü opsiyona ilişkin hüküm ve koşullar (örneğin, bir uzatma süresinin sonunda, hâlihazırda piyasa fiyatlarının altında kalan bir fiyattan kullanılabilen bir satın alma opsiyonu).
  - Sözleşme süresi boyunca kiralanan varlık için yapılan (veya yapılması beklenen) ve kiracının kiralamayı uzatma veya sonlandırma opsiyonu ya da dayanak varlığı satın alma opsiyonu kullanılabilir hale geldiğinde kiracıya önemli ekonomik yarar sağlaması beklenen önemli özel maliyetler,
  - Dayanak varlığın sözleşmede belirtilen bir duruma veya konuma getirilmesiyle ilgili maliyetler dâhil olmak üzere, müzakere maliyetleri, yeniden yerleştirme maliyetleri, kiracının ihtiyaçlarına uygun başka bir dayanak varlığın tanımlanmasına ilişkin maliyetler, kiracının faaliyetlerine yeni bir varlık entegre edilmesinden kaynaklanan maliyetler veya sonlandırma cezaları ve benzer maliyetler gibi kiralamanın sonlandırılmasıyla ilgili maliyetler,



- (d) Dayanak varlığın özel amaçlı bir varlık olup olmadığı, konumu ve uygun alternatiflerin varlığı gibi hususlar dikkate alındığında, dayanak varlığın kiracının faaliyetleri açısından önemi ve
- (e) Opsiyonun kullanmanın şarta bağlı olması (başka bir ifadeyle opsiyonun, yalnızca bir veya birkaç şartın karşılanması durumunda kullanılabilmesi) ve bu şartların gerçekleşme ihtimali.
- B38 Kiralamayı uzatma veya sonlandırma opsiyonu, opsiyonun kullanılıp kullanılmamasından bağımsız olarak kiracının kiraya verene, önemli ölçüde aynı tutarda asgari veya sabit nakit iadesini garanti ettiği, bir veya daha fazla sözleşme özelliğiyle (örneğin kalıntı değer taahhüdüyle) birleştirilebilir. Bu tür durumlarda, B42 paragrafında yer alan, özü itibarıyla sabit ödemelere ilişkin açıklayıcı hükümlere bakmaksızın işletme, kiracının kiralamayı uzatma opsiyonunu kullanacağından veya kiralamayı sonlandırma opsiyonunu kullanmayacağından makul ölçüde emin olduğunu varsayar.
- B39 İptal edilemeyen kiralama süresi ne kadar kısa ise, kiracının kiralamayı uzatma opsiyonunu kullanma veya kiralamayı sonlandırma opsiyonunu kullanmama ihtimali o kadar fazladır. Çünkü iptal edilemeyen kiralama süresi kısalıkça, varlığın yerine koyma maliyetinin artması muhtemeldir.
- B40 Kiracının, (kiraladığı ya da sahibi olduğu) belirli türdeki varlıkları genel olarak kullanma süresine ilişkin geçmiş uygulamaları ve bu uygulamaların ekonomik nedenleri, kiracının bir opsiyonu kullanacağından veya kullanmayacağından makul ölçüde emin olup olmadığının değerlendirilmesine yardımcı olacak bilgiler sağlar. Örneğin kiracı, genel olarak belirli türdeki varlıkları belirli bir süre için kullanmışsa veya belirli türdeki dayanak varlık kiralamalarında sıklıkla opsiyon kullanma gibi bir uygulamaya sahipse, bu varlıklara ilişkin kiralamalarda bir opsiyonu kullanacağından makul ölçüde emin olup olmadığını değerlendirirken, söz konusu geçmiş uygulamalarına ilişkin ekonomik nedenleri dikkate alır.
- B41 20'nci paragrafta, kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracının, daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate almadığı bir opsiyonu kullanacağından ya da daha önce kiralama süresini belirlerken dikkate aldığı bir opsiyonu kullanmayacağından makul ölçüde emin olup olmasını etkileyen ve kiracının kontrolünde olan önemli bir olayın veya koşullarda önemli bir değişikliğin meydana gelmesi durumunda kiracının, kiralama süresini yeniden değerlendireceği belirtilmiştir. Önemli olay veya koşullardaki değişikliklere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- (a) Kiracının kiralamayı uzatma veya sonlandırma opsiyonu ya da dayanak varlığı satın alma opsiyonu kullanılabilir hale geldiğinde, kiracıya önemli ekonomik yarar sağlaması beklenen ve kiralamanın fiilen başladığı tarihte öngörülmemiş özel maliyetler,
- (b) Dayanak varlık üzerinde yapılan ve kiralamanın fiilen başladığı tarihte öngörülmemiş olan önemli bir değişiklik veya uyarılma,
- (c) Önceden belirlenen kiralama süresini aşan bir dönem için dayanak varlığına ilişkin alt kiralamanın başlaması ve
- (d) Kiracının, bir opsiyonu kullanmasıyla ya da kullanmamasıyla doğrudan ilgili olan ticari bir karar alması (örneğin, tamamlayıcı bir varlığın kiralamasını uzatma, alternatif bir varlığı elden çıkarma veya kullanım hakkı varlığının kullanıldığı ticari birimi elden çıkarma kararı).

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

- B42 Kira ödemeleri, özü itibarıyla sabit her türlü kira ödemelerini içerir. Özü itibarıyla sabit kira ödemeleri, şekil itibarıyla değişken olabilen ancak özü itibarıyla kaçınılmaz nitelikteki ödemelerdir. Özü itibarıyla sabit kira ödemeleri örneğin aşağıdaki durumlarda mevcut olur:
- (a) Ödemelerin değişken kira ödemeleri olarak yapılandırılmış olması ancak söz konusu ödemelerde gerçek bir değişkenliğin bulunmaması. Bu ödemeler, gerçek bir ekonomik öze sahip olmayan değişken hükümler içerir. Aşağıdaki gibi ödemeler, bu tür ödemelere örnek olarak verilebilir:
- (i) Yalnızca, bir varlığın kiralama süresi boyunca faaliyette bulunacak yeterlikte olduğunun kanıtlanması halinde veya meydana gelmemesi yönünde gerçekçi hiçbir olasılığın bulunmadığı bir olayın meydana gelmesi durumunda yapılması gereken ödemeler ya da
- (ii) Başlangıçta dayanak varlığın kullanımıyla bağlantılı değişken kira ödemeleri olarak yapılandırılan ancak kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonraki bir noktada değişkenliğin ortadan kalkmasıyla kiralama süresinin geri kalan kısmında sabit hale gelecek ödemeler. Bu ödemeler, değişkenlik ortadan kalktığında özü itibarıyla sabit ödemeler haline gelir.

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

## **Kiracının dayanak varlıkla kiralamanın fiilen başladığı tarihten önceki ilişkisi**

### **Kiracının dayanak varlığın inşası ya da tasarımıyla ilgili maliyetleri**

- B43 İşletme, dayanak varlık kiracının kullanımına sunulmadan önce kiralamayı müzakere edebilir. Bazı kiralamalarda, dayanak varlığın kiracının kullanımı için inşa edilmesi ya da yeniden tasarlanması gerekebilir. Sözleşmenin hüküm ve koşullarına bağlı olarak kiracı, varlığın inşası ya da tasarımıyla ilgili ödemeler yapma konusunda zorunlu tutulabilir.
- B44 Kiracının, dayanak varlığın inşası ya da tasarımıyla ilgili maliyetlere katılması durumunda, kiracı bu maliyetleri TMS 16 gibi diğer geçerli Standartları uygulayarak muhasebeleştirir. Dayanak varlığın inşası ya da tasarımıyla ilgili maliyetler, kiracının dayanak varlığın kullanım hakkı için yaptığı ödemeleri içermez. Dayanak varlığın kullanım hakkı için yapılan ödemeler, söz konusu ödemelerin zamanlamasına bağlı olmaksızın, kira ödemeleridir.

### **Dayanak varlığın yasal mülkiyeti**

- B45 Dayanak varlığın yasal mülkiyeti kiraya verene devredilmeden ve varlık kiracıya kiraya verilmeden önce kiracı, dayanak varlığın yasal mülkiyetini elde edebilir. Yasal mülkiyetin elde edilmesi, kendi başına, işlemin nasıl muhasebeleştirileceğini belirlemez.
- B46 Kiracının, dayanak varlık kiraya verene devredilemeden önce varlığı kontrol etmesi (veya kontrolünü elde etmesi) durumunda, bu işlem 98-103 paragrafları uygulanarak muhasebeleştirilen bir satış ve geri kiralama işlemidir.
- B47 Bununla birlikte, kiracının dayanak varlık kiraya verene devredilmeden önce varlığın kontrolünü elde etmemesi durumunda, bu işlem bir satış ve geri kiralama işlemi değildir. Örneğin, daha sonra kiracıya kiraya verilmek üzere, kiraya veren tarafından üreticiden varlığın satın alınmasına ilişkin bir işlemin üretici, kiraya veren ve kiracı arasında müzakere edilmesi halinde bu durum söz konusu olabilir. Kiracı, dayanak varlığın yasal mülkiyetini, yasal mülkiyet kiraya verene devredilmeden önce elde edebilir. Bu durumda, kiracı dayanak varlığın yasal mülkiyetini elde eder ancak varlık kiraya verene devredilmeden önce kiracı varlığın kontrolünü elde etmezse, işlem bir satış ve geri kiralama işlemi olarak değil, kiralama olarak muhasebeleştirilir.

## **Kiracı tarafından yapılacak açıklamalar (59'uncu paragraf)**

- B48 Kiracı, 51'inci paragrafta belirtilen açıklama amacını karşılamak için, kiralama faaliyetleriyle ilgili ilave bilgi verilmesinin gerekli olup olmadığını belirlemek amacıyla aşağıdaki hususları dikkate alır:
- (a) Bu bilginin finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacına uygun olup olmadığı. Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacına uygun olacağı beklenmesi durumunda kiracı, 59'uncu paragrafta belirtilen ilave bilgileri sunar. Bu bağlamda, kullanıcıların aşağıdaki hususları anlamasına yardımcı olması halinde söz konusu bilginin ihtiyaca uygun olması muhtemeldir:
- (i) Kiralamaların sağladığı esneklik. Örneğin, kiracının sonlandırma opsiyonlarını kullanmak veya kiralamaları ıhtice hüküm ve koşullarla yenilemek suretiyle maruz kaldığı riskleri azaltabildiği durumlarda kiralamalar, esneklik sağlayabilir.
- (ii) Kiralamaların getirdiği kısıtlamalar. Kiralamalar, örneğin, kiracının belirli finansal oranları idame ettirmesini öngörerek bir kısıtlama getirebilir.
- (iii) Raporlanan bilgilerin kilit değişkenlere duyarlılığı. Raporlanan bilgiler, örneğin, gelecekteki değişken kira ödemelerine duyarlı olabilir.
- (iv) Kiralamalardan kaynaklanan diğer risklere maruz kalınması.

- (v) Sektörel uygulamalardan sapmalar. Bu tür sapmalar, örneğin, kiracının kiralama portföyünü etkileyen olağan dışı veya benzeri olmayan kiralama hüküm ve koşulları içerebilir.
- (b) Söz konusu bilginin, temel finansal tablolardan veya dipnotlarda açıklanan bilgilerden açıkça anlaşılıp anlaşılmadığı. Kiracının finansal tabloların başka bir kısmında hâlihazırda sunulmuş olan bilgileri tekrarlamasına gerek yoktur.
- B49 51'inci paragrafta belirtilen açıklama amacına ulaşmak için değişken kira ödemelerine ilişkin olarak gerekli olabilecek ilave bilgiler, koşullara bağlı olarak, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki gibi hususları anlamasına yardımcı olacak bilgileri içerebilir:
- (a) Kiracının değişken kira ödemelerini kullanma gerekçeleri ve bu ödemelerin sıklığı,
- (b) Değişken kira ödemelerinin sabit ödemelere göre büyüklüğü,
- (c) Değişken kira ödemelerinin bağlı olduğu kilit değişkenler ve ödemelerin bu kilit değişkenlerde meydana gelen değişiklikler karşısında nasıl değişeceğinin beklendiği ve
- (d) Değişken kira ödemelerinin diğer operasyonel ve finansal etkileri.
- B50 51'inci paragrafta belirtilen açıklama amacına ulaşmak için uzatma opsiyonları veya sonlandırma opsiyonlarına ilişkin olarak gerekli olabilecek ilave bilgiler, koşullara bağlı olarak, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki gibi hususları anlamasına yardımcı olacak bilgileri içerebilir:
- (a) Kiracının uzatma opsiyonları veya sonlandırma opsiyonlarını kullanma gerekçeleri ve bu opsiyonların sıklığı,
- (b) Opsiyona bağlı kira ödemelerinin kira ödemelerine göre büyüklüğü,
- (c) Kira yükümlülüklerinin ölçümüne dâhil edilmeyen opsiyonların kullanım sıklığı ve
- (d) Bu opsiyonların diğer operasyonel ve finansal etkileri.
- B51 51'inci paragrafta belirtilen açıklama amacına ulaşmak için kalıntı değer taahhütlerine ilişkin olarak gerekli olabilecek ilave bilgiler, koşullara bağlı olarak, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki gibi hususları anlamasına yardımcı olacak bilgileri içerebilir:
- (a) Kiracının kalıntı değer taahhütlerinde bulunma gerekçeleri ve bu taahhütlerin sıklığı,
- (b) Kiracının kalıntı değer riskinin büyüklüğü,
- (c) Bu taahhütlerin verildiği dayanak varlıkların niteliği ve
- (d) Bu taahhütlerin diğer operasyonel ve finansal etkileri.
- B52 51'inci paragrafta belirtilen açıklama amacına ulaşmak için satış ve geri kiralama işlemlerine ilişkin olarak gerekli olabilecek ilave bilgiler, koşullara bağlı olarak, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki gibi hususları anlamasına yardımcı olacak bilgileri içerebilir:
- (a) Kiracının satış ve geri kiralama işlemlerine ilişkin gerekçeleri ve bu işlemlerin sıklığı,
- (b) Bireysel satış ve geri kiralama işlemlerine ilişkin kilit hüküm ve koşullar,
- (c) Kira yükümlülüklerinin ölçümüne dâhil edilmeyen ödemeler ve
- (d) Satış ve geri kiralama işlemlerinin raporlama dönemindeki nakit akışlarına etkisi.

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

- B53 Bu Standartta kiralamalara ilişkin olarak kiraya veren tarafından yapılan sınıflandırma, kiralamanın dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan risk ve getirileri ne ölçüde devrettiğine bağlıdır. Riskler, atıl kapasite ve teknolojik olarak eskimeden kaynaklanan zarar olasılıklarını ve değişen ekonomik koşullar nedeniyle getirilerde meydana gelen değişimleri içerir. Getiriler ise, dayanak varlığın ekonomik ömrü boyunca karlı bir şekilde işletilmesine ve değerindeki artıştan kaynaklanan ya da bir kalıntı değerinin nakde çevrilmesinden elde edilen gelire ilişkin beklenti şeklinde tanımlanabilir.
- B54 Kiralama sözleşmesi, kira ödemelerinin, kiralama sözleşmesinin başlama tarihi ile kiralamanın fiilen başladığı tarih arasında meydana gelen belirli değişikliklere göre (örneğin kiraya verenin dayanak varlığa ilişkin maliyetindeki bir değişiklik veya kiraya verenin kiralamaya ilişkin finansman maliyetindeki bir değişiklik) düzeltilmesine ilişkin hüküm ve koşullar içerebilir. Bu durumda, kiralamanın sınıflandırılması

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

- B55 Kiraya veren, kiralamanın arazi ve bina unsurlarını birlikte içermesi durumunda, her bir unsurun finansal kiralama ya da faaliyet kiralaması şeklinde sınıflandırılmasına ilişkin değerlendirmeyi, 62-66 ve B53-B54 paragraflarını uygulayarak, ayrı ayrı yapar. Bir arazi unsurunun faaliyet kiralaması ya da finansal kiralama olduğu belirlenirken dikkate alınacak önemli bir husus, arazinin genellikle belirsiz süreli bir ekonomik ömre sahip olmasıdır.
- B56 Kiraya veren, arazi ve bina kiralamalarını sınıflandırmak ve muhasebeleştirmek için gerekli olduğunda, kira ödemelerini (her türlü toplu ön ödemeler dâhil olmak üzere), kiracının arazi ve bina unsurundaki paylarının kiralama sözleşmesinin başlama tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle orantılı olarak arazi ve bina unsurları arasında dağıtır. Kira ödemelerinin söz konusu iki unsur arasında güvenilir bir biçimde dağıtılamaması durumunda, her iki unsurun da faaliyet kiralaması olduğunun açık olduğu ve dolayısıyla kiralamanın tamamının faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmasını gerektiren bir durum dışında, kiralamanın tamamı finansal kiralama olarak sınıflandırılır.
- B57 Kiraya veren, arazi unsuru tutarının kiralama açısından önemsiz olduğu arazi ve bina kiralamaları açısından, kiralamanın sınıflandırılmasında arazi ve binaları tek bir birim olarak kabul edebilir ve söz konusu kiralamayı, 62-66 ve B53-B54 paragraflarını uygulayarak, finansal kiralama veya faaliyet kiralaması şeklinde sınıflandırabilir. Böyle bir durumda kiraya veren, binaların ekonomik ömrünü, dayanak varlığın tamamının ekonomik ömrü olarak kabul eder.

### **Alt kiralamanın sınıflandırılması**

- B58 Alt kiralama kapsamında kiraya veren, bir alt kiralama işlemini sınıflandırırken, söz konusu kiralamayı aşağıdaki şekilde finansal kiralama veya faaliyet kiralaması olarak sınıflandırır:
- Ana kiralamanın, kiracı konumundaki işletmenin 6'ncı paragrafı uygulayarak muhasebeleştirdiği kısa vadeli bir kiralama olması durumunda alt kiralama, faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.
  - Diğer durumlarda alt kiralama, dayanak varlık (örneğin, kiralamaya konu olan maddi duran varlık kalemi) yerine ana kiralamadan kaynaklanan kullanım hakkı varlığına göre sınıflandırılır.

## Ek C

### Yürürlük tarihi ve geçiş

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

### Yürürlük tarihi

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

### Geçiş

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

### Kiralamanın tanımlanması

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

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

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

### Kiracılar

- C5 Kiracı, bu Standardı kiralamalarına:
- (a) TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*'ı uygulayarak önceki raporlama dönemlerinin her birine geriye dönük olarak uygular ya da
- (b) Bu Standardın ilk kez uygulandığı tarihte finansal tablolara alınan ilk uygulamanın kümülatif etkisini dikkate alarak, C7-C13 paragrafları uyarınca geriye dönük olarak uygular.
- C6 Kiracı, C5 paragrafında yer alan tercihi, kiracı konumunda olduğu tüm kiralamalarına tutarlı bir şekilde uygular.
- C7 Kiracı, bu Standardı C5(b) paragrafı uyarınca uygulamayı tercih etmesi durumunda, karşılaştırmalı bilgileri yeniden düzenlemez. Kiracı bunun yerine, bu Standardı ilk kez uygulaması sonucu oluşan kümülatif etkiyi, ilk uygulama tarihindeki dağıtılmamış kârların açılış bakiyesinde (veya uygun görülecek diğer bir özkaynak bileşeninde) bir düzeltme olarak finansal tablolarına yansıtır.

### Daha önce faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmış kiralamalar

- C8 Kiracı, bu Standardı C5(b) paragrafı uyarınca uygulamayı tercih etmesi durumunda:
- (a) Daha önce TMS 17 uyarınca faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmış kiralamalar için, ilk uygulama tarihinde, finansal tablolarına bir kira yükümlülüğü yansıtır. Kiracı, söz konusu kira yükümlülüğünü, geri kalan kira ödemelerinin, kiracının ilk uygulama tarihindeki alternatif borçlanma faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş bugünkü değeri üzerinden ölçer.

- (b) Daha önce TMS 17 uyarınca faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmış kiralamalar için, ilk uygulama tarihinde, finansal tablolarına bir kullanım hakkı varlığı yansıtır. Kiracı, söz konusu kullanım hakkı varlığını, her bir kiralama bazında aşağıdakilerden birine göre ölçmeyi tercih eder:
- (i) Bu Standart, kiralamanın fiilen başladığı tarihten bu yana uygulanıyormuş gibi, ancak kiracının ilk uygulama tarihindeki alternatif borçlanma faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş defter değeri üzerinden ya da
- (ii) İlk uygulama tarihinden hemen önce finansal durum tablosuna yansıtılan, ön ödemesi yapılmış veya tahakkuk etmiş tüm kira ödemelerinin tutarına göre düzeltilmiş olan kira yükümlülüğüne eşit bir tutar üzerinden.
- (c) C10(b) paragrafındaki kolaylaştırıcı uygulamayı kullanmadıkça, kullanım hakkı varlıklarına ilk uygulama tarihinde TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nü uygular.

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

- (a) Kiracının, 6'ncı paragraf uygulanarak muhasebeleştirilecek olan düşük değerli dayanak varlıkların (B3–B8 paragraflarında açıklandığı şekilde) konu olduğu kiralamalar için geçişe ilişkin bir düzeltme yapması zorunlu değildir. Kiracı, söz konusu kiralamaları ilk uygulama tarihinden itibaren bu Standardı uygulayarak muhasebeleştirir.
- (b) Kiracının, daha önce TMS 40 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*'de yer alan gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanarak yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilen kiralamalar için geçişe ilişkin bir düzeltme yapması zorunlu değildir. Kiracı, kullanım hakkı varlığını ve söz konusu kiralamalardan kaynaklanan kira yükümlülüğünü ilk uygulama tarihinden itibaren TMS 40'ı ve bu Standardı uygulayarak muhasebeleştirir.
- (c) Kiracı, daha önce TMS 17 uyarınca faaliyet kiralaması olarak muhasebeleştirilen ve ilk uygulama tarihinden itibaren TMS 40'ta yer alan gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanarak yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilecek olan kiralamalar için kullanım hakkı varlığını ilk uygulama tarihindeki gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Kiracı, kullanım hakkı varlığını ve söz konusu kiralamalardan kaynaklanan kira yükümlülüğünü ilk uygulama tarihinden itibaren TMS 40'ı ve bu Standardı uygulayarak muhasebeleştirir.

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

- (a) Kiracı, makul ölçüde benzer özelliklere sahip kiralamalardan oluşan bir portföye (benzer bir ekonomik ortamdaki benzer bir dayanak varlık sınıfı için geri kalan kiralama süresi benzer olan kiralamalar gibi) tek bir iskonto oranı uygulayabilir.
- (b) Kiracı, değer düşüklüğünün gözden geçirilmesine alternatif olarak, kiralamaların ekonomik açıdan dezavantajlı olup olmadığı konusunda ilk uygulama tarihinden hemen önce TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*'ı uygulayarak yaptığı değerlendirmeye güvenebilir. Kiracı, bu kolaylaştırıcı uygulamayı tercih etmesi durumunda, kullanım hakkı varlığını, ekonomik açıdan dezavantajlı kiralamalara ilişkin olarak ilk uygulama tarihinden hemen önce finansal durum tablosuna yansıtılan karşılık tutarına göre ilk uygulama tarihinde düzeltir.
- (c) Kiracı, C8 paragrafında yer alan hükümleri, kiralama süresi ilk uygulama tarihinden itibaren 12 ay içinde sona eren kiralamalara uygulamamayı tercih edebilir. Bu durumda kiracı:
- (i) Söz konusu kiralamaları 6'ncı paragrafta açıklanan kısa vadeli kiralamalarla aynı şekilde muhasebeleştirir ve
- (ii) Söz konusu kiralamalarla ilgili maliyeti, ilk uygulama tarihini içeren yıllık hesap döneminde kısa vadeli kiralama giderine ilişkin açıklamalara dâhil eder.
- (d) Kiracı, başlangıçtaki doğrudan maliyetleri, kullanım hakkı varlığının ilk uygulama tarihindeki ölçümüne dâhil etmeyebilir.
- (e) Kiracı, sözleşmenin kiralamayı uzatma veya sonlandırma opsiyonlarını içermesi durumunda, örneğin kiralama süresini belirlerken, ilgili geçmiş dönemden sonra öğrenilmiş olan bilgileri kullanabilir.

## Daha önce finansal kiralama olarak sınıflandırılmış kiralamalar

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

## Açıklamalar

- C12 Bu Standardı C5(b) paragrafı uyarınca uygulamayı tercih etmesi durumunda kiracı, TMS 8'in 28(f) paragrafında belirtilen bilgiler hariç olmak üzere, TMS 8'in 28'inci paragrafının ilk uygulamasına ilişkin olarak gerektirdiği bilgileri açıklar. Kiracı, TMS 8'in 28(f) paragrafında belirtilen bilgiler yerine aşağıdaki bilgileri açıklar:
- (a) Kiracının, ilk uygulama tarihinde finansal durum tablosuna yansıtılan kira yükümlülüklerine uygulanan alternatif borçlanma faiz oranının ağırlıklı ortalaması ve
  - (b) Aşağıdakiler arasındaki her türlü farka ilişkin açıklamalar:
    - (i) İlk uygulama tarihinden hemen önceki yıllık hesap döneminin sonunda TMS 17 uyarınca açıklanan faaliyet kiralaması taahhütlerinin, C8(a) paragrafında açıklandığı şekilde ilk uygulama tarihindeki alternatif borçlanma faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş tutarı ve
    - (ii) İlk uygulama tarihinde finansal durum tablosuna yansıtılan kira yükümlülükleri.
- C13 Kiracı, C10 paragrafında belirtilen kolaylaştırıcı uygulamalardan birini veya daha fazlasını kullanması durumunda, bu hususu dipnotlarda açıklar.

## Kiraya verenler

- C14 C15 paragrafında açıklanan durumlar dışında, kiraya veren konumunda olduğu kiralamalarda kiraya verenin, geçişe ilişkin herhangi bir düzeltme yapması gerekmez ve kiraya veren, söz konusu kiralamaları ilk uygulama tarihinden itibaren bu Standardı uygulayarak muhasebeleştirir.
- C15 Alt kiralama kapsamında kiraya veren:
- (a) TMS 17 uyarınca faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmış ve ilk uygulama tarihinde devam etmekte olan her bir alt kiralamanın, bu Standarda göre faaliyet kiralaması olarak mı yoksa finansal kiralama olarak mı sınıflandırılması gerektiğini yeniden değerlendirir. Alt kiralama kapsamında kiraya veren, ilk uygulama tarihinde bu değerlendirmeyi, ana kiralamanın ve alt kiralamanın o tarihte geri kalan sözleşmeye bağlı hüküm ve koşullarına göre olarak yapar.
  - (b) TMS 17 uyarınca faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmış ancak bu Standarda göre finansal kiralama olan alt kiralamaları, ilk uygulama tarihinde yapılan yeni bir finansal kiralama olarak muhasebeleştirir.

## İlk uygulama tarihinden önceki satış ve geri kiralama işlemleri

- C16 İşletme, dayanak varlığın devrinin, satış işlemi olarak muhasebeleştirilmesi için TFRS 15'te yer alan hükümleri karşılayıp karşılamadığını belirlemek amacıyla ilk uygulama tarihinden önce yapılan satış ve geri kiralama işlemlerini yeniden değerlendirmez.
- C17 Satıcı-kiracı, satış ve geri kiralama işleminin TMS 17 uyarınca bir satış ve bir finansal kiralama olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda:
- (a) Geri kiralama işlemini, ilk uygulama tarihinde mevcut olan diğer finansal kiralamaları muhasebeleştirildiği şekilde muhasebeleştirir ve
  - (b) Kiralama süresi boyunca satıştan elde edilen tüm kazançları itfa etmeye devam eder.
- C18 Satıcı-kiracı, satış ve geri kiralama işleminin TMS 17 uyarınca bir satış ve bir faaliyet kiralaması olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda:
- (a) Geri kiralama işlemini, ilk uygulama tarihinde mevcut olan diğer faaliyet kiralamalarını muhasebeleştirildiği şekilde muhasebeleştirir ve

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

## **İşletme birleşmeleriyle ilgili olarak daha önce finansal tablolara yansıtılmış tutarlar**

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

## **TFRS 9'a atıflar**

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

## **Yürürlükten kaldırılan Standartlar**

---

- C21 Bu Standart, aşağıdaki Standart ve Yorumların yerini alır:
- (a) TMS 17 *Kiralama İşlemleri*,
  - (b) TFRS Yorum 4 *Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi*,
  - (c) TMS Yorum 15 *Faaliyet Kiralamaları — Teşvikler* ve
  - (d) TMS Yorum 27 *Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi*.



## Ek D

### Diğer Standartlarda Yapılan Değişiklikler

*TFRS 16 Kiralamalar: TFRS 1, TFRS 3, TFRS 4, TFRS 7, TFRS 9, TFRS 13, TFRS 15, TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 12, TMS 16, TMS 21, TMS 23, TMS 32, TMS 37, TMS 38, TMS 40, TMS 41, TFRS Yorum 1, TFRS Yorum 12, TMS Yorum 29, TMS Yorum 32'nin aşağıda yer alan paragraflarını değiştirmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2019 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TFRS 16'nın erken uygulanması durumunda söz konusu değişiklikler de uygulanır.*

### TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması

#### 30'uncu Paragraf

30. TFRS açılış finansal durum tablosunda, bir maddi duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkul, maddi olmayan duran varlık kalemi veya kullanım hakkı varlığı için ikame maliyet olarak gerçeğe uygun değerın kullanılması durumunda (bakınız: D5 ve D7 paragrafları), TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda, TFRS açılış finansal durum tablosunun ilgili her bir kalemi için aşağıdaki bilgiler açıklanır:
- (a) Söz konusu gerçeğe uygun değerlerin toplam tutarı ve
  - (b) TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre raporlanan defter değerlerinde yapılan düzeltmelerin toplam tutarı.

#### 39AB Paragrafı

- 39AB. TFRS 16 Kiralamalar, 30, C4, D1, D7, D8B ve D9 paragraflarını değiştirmiş, D9A paragrafını silmiş, D9B, D9C, D9D ve D9E paragraflarını eklemiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

#### C4 Paragrafının (f) bendi

- C4.(f) Geçmiş bir işletme birleşmesi sonucunda edinilen veya üstlenilen ve TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre varlık veya yükümlülük olarak finansal tablolara alınmamış olan varlık ve yükümlülüklerin ikame maliyetleri, TFRS açılış finansal durum tablosunda sıfır olarak kabul edilemez. Edinen işletme, bu varlık ve yükümlülükleri, TFRS'lerin edinilen işletmenin finansal durum tablosuna yansıtılmasını öngördüğü şekilde konsolide finansal durum tablosuna yansıtır ve ölçer. Örneğin, edinen işletme, edinilen işletmenin kiracı olduğu geçmiş bir işletme birleşmesinde edindiği kiralamaları, TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri uyarınca aktifleştirmiyse, TFRS 16, edinilen işletmenin söz konusu kiralamaları TFRS finansal durum tablosunda aktifleştirmesini gerektirdiğinden, bu kiralamalar konsolide finansal durum tablosunda aktifleştirilir. Benzer şekilde edinen işletme, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan şarta bağlı yükümlülükleri TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri uyarınca finansal tablolara almadıysa, söz konusu yükümlülükler, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar edinilen işletme açısından aksini öngörmedikçe, geçiş tarihi itibarıyla finansal tablolara alınır. Diğer taraftan TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri uyarınca şerefiyeye dâhil edilmiş olan bir varlık veya yükümlülüğün TFRS 3'e göre ayrı olarak finansal tablolara alınması gerekiyorsa, TFRS'ler söz konusu varlık veya yükümlülüğün, edinilen işletmenin finansal durum tablosunda yer almasını zorunlu kılmadıkça, bu varlık veya yükümlülük şerefiye içinde yer almaya devam eder.

#### D1 Paragrafının (d) bendi

- D1.(d) Kiralama işlemleri (D9 ve D9B-D9E paragrafları)

#### D7 Paragrafı

- D7. D5 ve D6 paragraflarında yer alan seçenekler aşağıdakiler için de geçerlidir:

- (a) Yatırım amaçlı gayrimenkuller (işletmenin TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller'de yer alan maliyet yöntemini seçmesi durumunda),
- (aa) Kullanım hakkı varlığı (TFRS 16 Kiralamalar) ve
- (b) TMS 38'de yer alan;

(i) Finansal tablolara alma kıstasını (orijinal maliyetin güvenilir bir şekilde ölçülmesi dâhil) ve

(ii) Yeniden değerlendirme kıstasını (aktif bir piyasanın var olması dâhil)

karşıl原因an maddi olmayan duran varlıklar.

Bu seçenekler diğer varlık ve yükümlülükler için kullanılmaz.

#### *D8B Paragrafı*

D8B. Bazı işletmeler, tarife düzenlemesine bağlı olarak yürüttükleri faaliyetlerde kullanılan ya da daha önce bu faaliyetlerde kullanılmış olan maddi duran varlık, kullanım hakkı varlığı veya maddi olmayan duran varlık kalemlerine sahiptir. Bu tür kalemlerin defter değeri, önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenmiş olan ancak TFRS'ler uyarınca aktifleştirme kriterlerini karşılamayan tutarlardan oluşabilir. Bu durumda TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletme, bu tür bir kalemin önceki muhasebe ilkelerine göre belirlenen TFRS'lere geçiş tarihindeki defter değerini ikame maliyet olarak kullanmayı seçebilir. Bu muafiyetin bir kaleme uygulanması, tüm kalemlere uygulanmasını gerektirmez. TFRS'lere geçiş tarihinde, bu muafiyetin kullanıldığı her bir kalemin TMS 36'ya göre değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Bu paragraf açısından, faaliyetlerin tarife düzenlemesine bağlı olarak yürütüldüğünden söz edebilmek için bu faaliyetlerin müşterilerden mal veya hizmet karşılığında talep edilebilecek fiyatların belirlenmesiyle ilgili ve tarife düzenleyicisinin (TFRS 14 *Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları*'nda tanımlandığı şekilde) gözetimine veya onayına tabi bir çerçeveye yönetilmesi gerekir.

#### *D9 Paragrafı*

### **Kiralamalar**

D9. TFRS'leri ilk kez uygulayan işletme, TFRS'lere geçiş tarihi itibarıyla mevcut olan bir sözleşmenin bir kiralama işlemi içerip içermediğini o tarihteki durum ve şartları esas alarak ve bu sözleşmelere TFRS 16'nın 9-11'inci paragraflarını uygulayarak değerlendirebilir.

#### *D9A Paragrafı*

D9A. [Silinmiştir]

#### *D9B Paragrafı*

D9B. Kiracı olarak TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler kira yükümlülüklerini ve kullanım hakkı varlıklarını finansal tablolara aldığında, aşağıdaki yaklaşımı tüm kiralamalarına uygulayabilir (D9D paragrafında açıklanan kolaylaştırıcı uygulamalar çerçevesinde):

(a) TFRS'lere geçiş tarihinde kira yükümlülüğünün ölçümü. Bu yaklaşımı tercih eden bir kiracı söz konusu kira yükümlülüğünü, geri kalan kira ödemelerinin (bakınız: D9E paragrafı) kiracının alternatif borçlanma faiz oranı (bakınız: D9E paragrafı) kullanılarak iskonto edilmiş bugünkü değeri üzerinden ölçer.

(b) TFRS'lere geçiş tarihinde kullanım hakkı varlığının ölçümü. Kiracı, her bir kiralama bazında, kullanım hakkı varlığını:

(i) Kiralamanın fiilen başladığı tarihten (bakınız: D9E paragrafı) bu yana TFRS 16 uygulanıyormuş gibi, ancak kiracının TFRS'lere geçiş tarihindeki alternatif borçlanma faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş defter değeri üzerinden ölçer ya da

(ii) TFRS'lere geçiş tarihinden hemen önce finansal durum tablosuna yansıtılan, ön ödemesi yapılmış veya tahakkuk etmiş tüm kira ödemelerinin tutarı ile düzeltilmiş olan kira yükümlülüğüne eşit bir tutar üzerinden ölçer.

(c) Kullanım hakkı varlıklarına TFRS'lere geçiş tarihinde TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nün uygulanması.

#### *D9C Paragrafı*

D9C. D9B paragrafındaki hükümlere bakılmaksızın, kiracı olarak TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, TMS 40'ta yer alan yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan ve TFRS'lere geçiş tarihinden itibaren TMS

40'taki gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen kullanım hakkı varlığını TFRS'lere geçiş tarihinden itibaren gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer.

#### *D9D Paragrafı*

D9D. Kiracı olarak TFRS'leri ilk kez uygulayan işletmeler, TFRS'lere geçiş tarihinde her bir kiralama bazında aşağıdakilerden bir veya birkaçını uygulayabilir:

- (a) Makul ölçüde benzer özelliklere sahip kiralamalardan oluşan bir portföye tek bir iskonto oranı uygulanması (benzer bir ekonomik ortamdaki benzer bir dayanak varlık sınıfı için kalan kiralama süresi benzer olan kiralamalar gibi).
- (b) D9B paragrafında yer alan hükümlerin, kiralama süresi (bakınız: D9E paragrafı) TFRS'lere geçiş tarihinden itibaren 12 ay içinde sona eren kiralamalara uygulanmaması. Bunun yerine işletme, söz konusu kiralamaları TFRS 16'nın 6'ncı paragrafı uyarınca (ilgili bilgilerin açıklamasını içerecek şekilde) kısa vadeli kiralamamış gibi muhasebeleştirir.
- (c) D9B paragrafında yer alan hükümlerin, dayanak varlığın düşük değerli olduğu (TFRS 16'nın B3-B8 paragraflarında açıklandığı şekilde) kiralamalara uygulanmaması. Bunun yerine işletme, söz konusu kiralamaları TFRS 16'nın 6'ncı paragrafı uyarınca (ilgili bilgilerin açıklamasını içerecek şekilde) muhasebeleştirir.
- (d) Kullanım hakkı varlığının TFRS'lere ilk geçiş tarihindeki ölçümüne başlangıçtaki doğrudan maliyetlerin (bakınız: D9E paragrafı) dâhil edilmemesi.
- (e) Sözleşmenin kiralamayı uzatma veya sonlandırma opsiyonlarını içermesi durumunda, örneğin kiralama süresi belirlenirken geçmiş tecrübelerin kullanılması.

#### *D9E Paragrafı*

D9E. Kira ödemeleri, kiracı, kiracının alternatif borçlanma faiz oranı, kiralamanın fiilen başladığı tarih (fiili başlama tarihi), başlangıçtaki doğrudan maliyetler ve kiralama süresi gibi terimler TFRS 16'da tanımlanmış olup bu Standartta da aynı anlamda kullanılmıştır.

## **TFRS 3 İşletme Birleşmeleri**

#### *14'üncü Paragraf*

14 B31-B40 paragrafları, maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolara alınmasına ilişkin rehberlik sağlar. 22-28B paragrafları, bu TFRS'nin finansal tablolara alma ilkelerine ve koşullarına ilişkin sınırlı istisnalar getirdiği kalemleri de içeren tanımlanabilir varlık ve yükümlülük türlerini belirler.

#### *17'nci Paragrafın (a) bendi*

17(a) Edinilen işletmenin kiraya veren olduğu bir kiralama sözleşmesinin TFRS 16 *Kiralamalar* uyarınca faaliyet kiralaması veya finansal kiralama olarak sınıflandırılması ve

#### *28A Paragrafı*

### **Edinilen işletmenin kiracı olduğu kiralamalar**

28A Edinen işletme, edinilen işletmenin kiracı olduğu ve TFRS 16 uyarınca tanımlanan kiralamalara ilişkin kullanım hakkı varlıklarını ve kira yükümlülüklerini finansal tablolara alır. Aşağıdaki koşulları karşılayan kiralamalarda edinilen işletmenin, kullanım hakkı varlıklarını ve kira yükümlülüklerini finansal tablolara alması gerekli değildir:

- (a) Kiralama süresi (TFRS 16'da tanımlandığı şekilde) edinme tarihinden itibaren 12 ay içinde sona eren kiralamalar veya
- (b) Dayanak varlığın düşük değerli olduğu (TFRS 16'nın B3-B8 paragraflarında açıklandığı şekilde) kiralamalar.

#### *28B Paragrafı*

28B Edinen işletme, birleşme tarihinde edinilen kiralama yeni bir kiralamamış gibi kira yükümlüğünü geri kalan kira ödemelerinin (TFRS 16'da tanımlandığı şekilde) bugünkü değeri üzerinden ölçer. Edinen işletme,

kullanım hakkı varlığını, piyasa şartlarıyla karşılaştırıldığında kiralamanın lehte veya aleyhte hükümlerini yansıtacak şekilde düzelterek kira yükümlülüğüne eşit bir tutar üzerinden ölçer.

#### *64M Paragrafı*

64M TFRS 16, 14, 17, B32 ve B42 paragraflarını değiştirmiş, B28-B30 paragraflarını ve bu paragraflarla ilgili başlığı silmiş ve 28A-28B paragrafları ile bu paragraflarla ilgili başlığı eklemiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

#### *B28 Paragrafı*

B28 [Silinmiştir]

#### *B29 Paragrafı*

B29 [Silinmiştir]

#### *B30 Paragrafı*

B30 [Silinmiştir]

#### *B32 Paragrafının (a) bendi*

B32(a) [Silinmiştir]

#### *B42 Paragrafı*

B42 Edinen işletme; edinilen işletmenin kiracı olduğu bir faaliyet kiralamasına konu olan bina veya patent gibi bir varlığın edinme tarihindeki gerçeğe uygun değerini ölçerken, kiralamanın koşullarını dikkate alır. Piyasa koşulları ile karşılaştırıldığında faaliyet kiralamasının koşullarının, işletmenin lehine ya da aleyhine olduğu durumlarda edinilen işletme, finansal tablolarda ayrı bir varlık veya yükümlülük yansıtılmaz.

## **TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri**

#### *4'üncü Paragrafın (c) bendi*

4(c) Finansal olmayan bir kalemin kullanım hakkı veya gelecekteki kullanımına bağlı olan, sözleşmeye dayalı hak veya mükellefiyetler (örneğin bazı lisans ücretleri, telif hakları, değişken kira ödemeleri ve benzer kalemler) ile bir kiralama işleminde yer alan, kiracının garanti edilen kalıntı değeri (bakınız: TFRS 16 *Kiralamalar*, TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat* ve TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*).

#### *411 Paragrafı*

411. TFRS 16, 4'üncü paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

## **TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar**

#### *29'uncu Paragraf*

29. Aşağıdaki durumlarda gerçeğe uygun değerinin açıklanması gerekmez:

- (a) Örneğin kısa vadeli ticari alacaklar ve yükümlülükler gibi finansal araçlar için, defter değerinin gerçeğe uygun değere yeterince yakın olduğu durumlar,
- (b) [Silinmiştir]
- (c) İçerdiği isteğe bağlı katılım özelliğinin (TFRS 4'te açıklanan şekilde) gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen sözleşmeler veya
- (d) Kira yükümlülükleri.

#### 44CC Paragrafı

44CC. TFRS 16 *Kiralamalar*, 29 ve B11D paragraflarını değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

#### B11D Paragrafının (a) bendi

B11D(a) Brüt kira yükümlülükleri (finansman giderleri düşülmeden önceki);

## TFRS 9 Finansal Araçlar

#### 2.1 Paragrafının (b) bendi

2.1(b) TFRS 16 *Kiralamalar*'ın uygulandığı kiralama işlemlerindeki hak ve mükellefiyetler.

Ancak:

- (i) Kiraya veren tarafından finansal tablolara alınan finansal kiralama (örneğin, finansal kiralamadaki net yatırımlar) ve faaliyet kiralaması alacakları, bu Standardın finansal tablo dışı bırakma ve değer düşüklüğüne ilişkin hükümlerine tabidir,
- (ii) Kiralayan tarafından finansal tablolara alınan kira yükümlülükleri, bu Standardın 3.3.1 paragrafındaki finansal tablo dışı bırakma hükümlerine tabidir,
- (iii) Kiralama işlemlerindeki saklı türev ürünler, bu Standardın saklı türev ürünlerle ilgili hükümlerine tabidir.

#### 5.5.15 Paragrafının (b) bendi

5.5.15(b) İşletmenin muhasebe politikası olarak zarar karşılığını ömür boyu beklenen kredi zararlarına eşit bir tutardan ölçmeyi tercih etmesi durumunda, TFRS 16 kapsamındaki işlemlerden doğan kira alacakları. Bu muhasebe politikası, kira alacaklarının tamamına uygulanır ancak finansal kiralama ve faaliyet kiralamasına ilişkin kira alacakları için ayrı uygulanması mümkündür.

#### 7.1.5 Paragrafı

7.1.5 TFRS 16, 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 ve B5.5.46 paragraflarını değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

#### B4.3.8 Paragrafının (f) bendi

B4.3.8(f) Esas bir kiralama sözleşmesinde saklı olan türev ürünün (i) kira ödemelerinin tüketici fiyat endeksine endekslenmesi gibi enflasyon ilişkili bir endeksi ifade etmesi (kiralamanın kaldıraç etkisi yaratmaması ve endeksin işletmenin kendi ekonomik çevresindeki enflasyonla ilişkili olması şartıyla), (ii) satışlara bağlı değişken kira ödemeleri olarak oluşturulması veya (iii) değişken faiz oranlarına bağlı değişken kira ödemeleri olarak oluşturulması durumunda, türev ürün esas sözleşmeyle yakından ilişkilidir.

#### B5.5.34 Paragrafı

B5.5.34 Bir kira alacağına ilişkin zarar karşılığını ölçerken, beklenen kredi zararlarının belirlenmesinde kullanılan nakit akışları, TFRS 16 *Kiralamalar*'a göre kira alacağını ölçerken kullanılan nakit akışları ile tutarlı olmalıdır.

#### B5.5.46 Paragrafı

B5.5.46 Kira alacaklarına ilişkin beklenen kredi zararları, kredi alacağının TFRS 16'ya göre ölçümünde kullanılan iskonto oranıyla indirgenir.

## TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

#### 6'ncı Paragrafın (b) bendi

6(b) TFRS 16 *Kiralamalar* uyarınca muhasebeleştirilen kiralama işlemlerine ve

## C6 Paragrafı

- C6 TFRS 16 *Kiralamalar*, 6'ncı paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

## TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

### 5'inci Paragrafın (a) bendi

- 5(a) TFRS 16 *Kiralamalar* kapsamındaki kiralama sözleşmeleri,

### 97'nci Paragrafın (c) bendi

- 97(c) Sözleşmeye veya sözleşme faaliyetlerine doğrudan tekabül eden maliyetler (örneğin sözleşme yönetim ve gözetim maliyetleri, sözleşmenin yerine getirilmesinde kullanılan araç-gereçlerin, teçhizatın ve kullanım hakkı varlıklarının sigortalama ve itfa maliyetleri),

### B66 Paragrafının (a) bendi

- B66(a) Sözleşme, bir satış ve geri kiralama işleminin parçası olmadıkça işletmenin, varlığı başlangıçtaki satış fiyatından daha düşük bir tutardan geri alabilmesi veya almak zorunda olması durumunda, TFRS 16 *Kiralamalar* uyarınca bir kiralama işlemi. Sözleşmenin satış ve geri kiralama işleminin bir parçası olması durumunda işletme, varlığı finansal tablolara yansıtmaya devam eder ve müşteriden tahsil ettiği bedeli finansal yükümlülük olarak finansal tablolara alır. İşletme, finansal yükümlülüğü TFRS 9'a uygun olarak muhasebeleştirir;

### B70 Paragrafı

- B70 İşletme müşterinin talebi üzerine varlığı başlangıçtaki satış fiyatından daha düşük bir fiyattan geri almakla yükümlüyse (satım opsiyonu), müşterinin bu hakkı kullanmak için önemli bir iktisadi teşvike sahip olup olmadığını sözleşme başlangıcında dikkate alır. Müşterinin bu hakkı kullanması, bir süreliğine belirli bir varlığın kullanma hakkı karşılığında müşterinin işletmeye etkin şekilde bir bedel ödemesiyle sonuçlanır. Dolayısıyla sözleşme bir satış ve geri kiralama işleminin parçası olmadıkça, müşterinin bu hakkı kullanmak için önemli bir iktisadi teşvike sahip olması durumunda, işletme anlaşmayı TFRS 16 uyarınca bir kiralama işlemi olarak muhasebeleştirir. Sözleşmenin satış ve geri kiralama işleminin bir parçası olması durumunda işletme, varlığı finansal tablolara yansıtmaya devam eder ve müşteriden tahsil ettiği bedeli finansal yükümlülük olarak finansal tablolara alır. İşletme, finansal yükümlülüğü TFRS 9'a uygun olarak muhasebeleştirir.

### C1A Paragrafı

- C1A TFRS 16 *Kiralamalar*, 5, 97, B66 ve B70 paragraflarını değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

## TMS 1 Finansal Tablolara Sunuluşu

### 123'üncü Paragrafın (b) bendi

- 123.(b) Finansal varlıklara ve kiraya veren açısından kiralamaya konu varlıklara sahip olmaktan kaynaklanan önemli risk ve getirilerin hemen hemen tamamının diğer işletmelere ne zaman devredildiği,

### 139Q Paragrafı

- 139Q. TFRS 16 *Kiralamalar*, 123'üncü paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

## TMS 2 Stoklar

### 12'nci Paragraf

12. Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken

genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim giderleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri ile üretim sürecinde yer alan kullanım hakkı varlıkları gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, indirekt (dolaylı) malzeme ve indirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.

#### 40G Paragrafı

- 40G. TFRS 16 *Kiralamalar*, 12'nci paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

## TMS 7 Nakit Akış Tabloları

#### 17'nci Paragrafın (e) bendi

- 17.(e) Kiralamayla ilgili mevcut yükümlülük tutarını azaltmak amacıyla kiracı tarafından nakden yapılan ödemeler.

#### 44'üncü Paragrafın (a) bendi

- 44.(a) Varlıkların borçlanma veya kiralama yoluyla elde edilmesi,

#### 59'uncu Paragraf

59. TFRS 16 *Kiralamalar*, 17'nci ve 44'üncü paragrafları değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

## TMS 12 Gelir Vergileri

#### 20'nci Paragraf

20. TFRS'ler bazı varlıkların gerçeğe uygun değer üzeinden gösterilmesine veya söz konusu varlıkların yeniden değerlendirilmesine izin vermekte veya bunu zorunlu kılmaktadır (bakınız: TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*, TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*, TFRS 9 *Finansal Araçlar*, TMS 40 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller* ve TFRS 16 *Kiralamalar*). Bazı durumlarda, bir varlığın yeniden değerlendirilmesi veya gerçeğe uygun değer üzerinden gösterilecek şekilde düzeltilmesi cari dönemin vergiye tabi kârını (mali zararını) etkileyebilir. Sonuç olarak, varlığın vergiye esas değeri de düzeltilir ve herhangi bir geçici fark doğmaz. Bazı durumlarda ise, varlığın yeniden değerlendirilmesi veya gerçeğe uygun değer üzerinden gösterilecek şekilde düzeltilmesi, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabi kârını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Bununla birlikte, defter değerinin gelecekte geri kazanılmasıyla işletmeye vergiye tabi ekonomik fayda girişi olacak ve vergi açısından indirilebilir olan tutar, söz konusu ekonomik fayda tutarından farklı olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlendirilen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark, geçici bir farktır ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya ertelenmiş vergi varlığının ortaya çıkmasına sebep olur. Bu husus, aşağıdaki durumların varlığında da geçerlidir:

- (a) İşletme ilgili varlığı elden çıkarmak niyetinde değildir. Bu gibi durumlarda varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri, varlığın kullanımı yoluyla geri kazanılacak ve bu durum gelecek dönemlerde vergi amaçları açısından kabul edilebilir amortisman tutarını aşan bir vergilendirilebilir gelir yaratacağı veya
- (b) Söz konusu varlığın elden çıkarılması sonucu elde edilen tutar benzer bir varlığın satın alınmasında kullanılırsa, değer artışından elde edilen kazancın vergisi ertelenmiş olacaktır. Böyle durumlarda, satın alınan benzer varlığın satışı veya işletmede kullanımı sonucunda, vergi ödenebilir hale gelecektir.

#### 98G Paragrafı

- 98G. TFRS 16, 20'nci paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

## TMS 16 Maddi Duran Varlıklar

### 4'üncü Paragraf

4. [Silinmiştir]

### 5'inci Paragraf

5. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkulleri için maliyet yöntemini kullanan bir işletme, sahip olduğu yatırım amaçlı gayrimenkullerine bu Standartta yer alan maliyet yöntemini uygular.

### 10'uncu Paragraf

10. İşletme söz konusu finansal tablolara alma ilkesi çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihte dikkate alır. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin edinilmesi veya inşa edilmesi için katlanılan maliyetler ile sonradan; ekleme, kısmi yenileme veya bakım için katlanılan maliyetlerden oluşur. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, ilgili maddi duran varlık kaleminin inşası, söz konusu kaleme ekleme ve kısmi yenileme yapılması veya kalemin bakımı için kullanılan varlıkların kiralınmasına ilişkin maliyetleri (kullanım hakkı varlıklarının amortismanı gibi) içerebilir.

### 27'nci Paragraf

27. [Silinmiştir]

### 44'üncü Paragraf

44. İşletme maddi duran varlık kaleminin başlangıçta finansal tablolara alınan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı ayrı amortismanına tabi tutar. Örneğin, bir uçakın gövde ve motor kısımlarına ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Benzer şekilde işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralaması kapsamında bir maddi duran varlık edinmişse, söz konusu varlığın maliyetine yansıtılan ve piyasa şartlarıyla karşılaştırıldığında kiralamanın lehte veya aleyhte hükümlerine atfedilebilen tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir.

### 68'inci Paragraf

68. Bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıp ilgili kalem finansal tablo dışı bırakıldığında (TFRS 16 Kiralamalar satış ve geri kiralama işlemi için aksini gerektirmedikçe) kâr veya zarara yansıtılır. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz.

### 69'uncu Paragraf

69. Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması, çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılma tarihi TFRS 15'te yer alan, bir edim yükümlülüğünün ne zaman yerine getirildiğinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca, teslim alan kişinin varlığın kontrolünü elde ettiği tarihtir. Satış ve geri kiralama yoluyla gerçekleştirilen elden çıkarma işlemlerinde TFRS 16 uygulanır.

### 81L Paragrafı

- 81L. TFRS 16, 4'üncü ve 27'nci paragrafları silmiş 5, 10, 44, 68 ve 69'uncu paragrafları değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

## TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri

### 16'ncı Paragraf

16. Parasal bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkı ya da ödenmesi yükümlülüğüdür. Parasal kalemlere örnek olarak; nakit olarak ödenecek emeklilik tazminatları ve çalışanlara sağlanan diğer faydalar, nakit olarak ödenecek karşılıklar, kira yükümlülükleri ve yükümlülük olarak finansal tablolara alınan temettüleri verilebilir. Benzer şekilde, işletmenin değişken sayıdaki kendi özkaynak araçlarının alınması (ya da verilmesi) ya da gerçeğe uygun değerine eşdeğer olarak sabit ya da



belirlenebilir tutardaki para biriminin alınmasıyla (ya da verilmesiyle) sonuçlanacak değişken tutarda varlıkların alınması ya da verilmesi konusunda yapılan bir sözleşme parasal kalemdir. Parasal olmayan bir kalemin temel niteliği ise, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır. Parasal olmayan kalemlere örnek olarak; mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar, şerefiye, maddi olmayan duran varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar, kullanım hakkı varlıkları ve parasal olmayan bir varlığın teslimatıyla sonuçlanacak karşılıklar verilebilir.

#### *60K Paragrafı*

- 60K. TFRS 16 *Kiralamalar*, 16'ncı paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

## **TMS 23 Borçlanma Maliyetleri**

#### *6'ncı Paragrafın (d) bendi*

- 6.(d) TFRS 16 *Kiralamalar* uyarınca finansal tablolara alınan kira yükümlülüklerine ilişkin faiz ve

#### *29C Paragrafı*

- 29C. TFRS 16, 6'nci paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

## **TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum**

#### *UR9 Paragrafı*

- UR9. Kiralama genellikle, kiraya verene bir kredi sözleşmesinde olduğu gibi anapara ve faiz ödemelerinin bileşiminden oluşan bir ödemeler serisi elde etmeye ilişkin bir hak, buna karşılık kiracıya söz konusu ödemeleri yapma yükümlülüğü getirir. Kiraya veren, finansal kiralamaya konu dayanak varlığın kendisinden ziyade finansal kiralamada yer alan alacak tutarındaki yatırımını muhasebeleştirir. Buna göre kiraya veren, finansal kiralamayı finansal araç olarak ele alır. TFRS 16 kapsamında kiraya veren, faaliyet kiralaması çerçevesinde almaya hak kazandığı kira ödemelerini finansal tablolarına yansıtmaz. Kiraya veren, sözleşmede yer alan gelecekteki alacak tutarının yerine dayanak varlığı muhasebeleştirmeye devam eder. Dolayısıyla kiraya veren, kiracının hâlihazırda muaccel hale gelen taksitleri haricinde faaliyet kiralamasını finansal araç olarak ele almaz.

#### *UR10 Paragrafı*

- UR10. Maddi varlıklar (stoklar ve maddi duran varlıklar gibi), kullanım hakkı varlıkları ve maddi olmayan duran varlıklar (patentler ve ticari markalar gibi) finansal varlık değildir. Söz konusu maddi varlıkların, kullanım hakkı varlıklarının ve maddi olmayan duran varlıkların kontrolü, bir nakit girişi sağlamaya veya başka bir finansal varlık elde etmeye imkân verir; ancak nakit veya başka bir finansal varlık elde etmeye yönelik mevcut bir hak sağlamaz.

#### *97S Paragrafı*

- 97S. TFRS 16 *Kiralamalar*, UR9 ve UR10 paragraflarını değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

## **TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar**

#### *5'inci Paragrafın (c) bendi*

- 5.(c) Kiralamalar (bakınız: TFRS 16 *Kiralamalar*). Fakat bu Standart TFRS 16'da tanımlandığı şekliyle kiralamanın fiilen başladığı tarihten önce ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelen kiralamalara uygulanır. TFRS 16'nın 6'nci paragrafı uyarınca muhasebeleştirilen ve ekonomik açıdan dezavantajlı hale gelen kısa vadeli kiralamalara ve dayanak varlığın düşük değerli olduğu kiralamalara da bu Standart uygulanır.

#### *102'nci Paragraf*

102. TFRS 16, 5'inci paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

## TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

### 3'üncü Paragrafın (c) bendi

- 3.(c) TFRS 16 Kiralamalar uyarınca muhasebeleştirilen maddi olmayan duran varlıklara ilişkin kiralamalar.

### 6'ncı Paragraf

6. Lisans anlaşmaları çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazmaları, patentler ve telif hakları gibi unsurlara ilişkin haklar bu Standardın kapsamında olup, TFRS 16'nın kapsamı dışında tutulmuştur.

### 113'üncü Paragraf

113. Bir maddi olmayan duran varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıp, varsa, varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilatlar ile defter değerleri arasındaki fark olarak hesaplanır. Bu fark, ilgili varlık finansal durum tablosu dışında bırakıldığında (TFRS 16 Kiralamalar satış ve geri kiralama işlemi için aksini gerektirmedikçe) kâr veya zarara yansıtılır. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz.

### 114'üncü Paragraf

114. Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleşebilir. Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılma tarihi, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat'ta yer alan bir edim yükümlülüğünün ne zaman yerine getirildiğinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca, teslim alan kişinin varlığın kontrolünü elde ettiği tarihtir. Satış ve geri kiralama yoluyla gerçekleştirilen elden çıkarma işlemlerinde TFRS 16 uygulanır.

### 130L Paragrafı

- 130L. TFRS 16, 3, 6, 113 ve 114'üncü paragrafları değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

## TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

### 2'nci Paragrafın (e) bendi

- 2.(e) Tarımsal faaliyetle ilgili arazi kiralamasından kaynaklanan kullanım hakkı varlıkları (bakınız: TFRS 16 Kiralamalar).

### 64'üncü Paragraf

64. TFRS 16, 2'nci paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

## TFRS Yorum 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler

### İlgili Düzenlemeler

- TFRS 16 Kiralamalar
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

## 2'nci Paragrafın (a) bendi

- 2(a) Hem TMS 16 uyarınca bir maddi duran varlık kaleminin maliyetinin parçası ya da TFRS 16 uyarınca bir kullanım hakkı varlığının maliyetinin parçası olarak finansal tablolara alınan,

## 9B Paragrafı

- 9B. TFRS 16, "İlgili düzenlemeler" bölümünü ve 2'nci paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

## TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları

### İlgili Düzenlemeler

- *Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve<sup>1</sup>*
- TFRS 1 *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması*
- TFRS 7 *Finansal Araçlar: Açıklamalar*
- TFRS 9 *Finansal Araçlar*
- TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*
- TFRS 16 *Kiralamalar*
- TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*
- TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*
- TMS 20 *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*
- TMS 23 *Borçlanma Maliyetleri*
- TMS 32 *Finansal Araçlar: Sunum*
- TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*
- TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*
- TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*
- TMS Yorum 29 *İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları – Açıklamalar<sup>2</sup>*

<sup>1</sup> Ocak 2011'de yayımlanan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* bu Çerçevenin yerini almıştır.

<sup>2</sup> TMS Yorum 29'un daha önce *Açıklama- İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları* olan başlığı TFRS Yorum 12 tarafından değiştirilmiştir.

## 28F Paragrafı

- 28F TFRS 16, "İlgili düzenlemeler" bölümünü ve UR8 paragrafını değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

## UR8 Paragrafı

- UR8 İşletmeci, UR7(a) paragrafında tanımlanan ayrılabilir altyapıyı veya UR7(b) paragrafında tanımlanan bir düzenlemeye tabi olmayan yardımcı hizmetleri sağlamak amacıyla kullanılan tesisleri kullanma hakkına sahip olabilir. Her iki durumda da, imtiyazı tanyan tarafından işletmeçiye verilen ve özünde kiralama olan bir işlem söz konusu olabilir. Böyle bir durumda bu işlem, TFRS 16 uyarınca muhasebeleştirilir.

## TMS Yorum 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları-Açıklamalar

### İlgili Düzenlemeler

- TFRS 16 *Kiralamalar*
- TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu*
- TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*
- TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*
- TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*
- TFRS Yorum 12 *İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları*

### *5'inci Paragraf*

5. Bazı imtiyazlı hizmet anlaşmalarının belirli yönlerine ve söz konusu anlaşmalarla ilgili olarak kamuoyuna yapılması gereken açıklamalara ilişkin hükümler mevcut Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında yer almaktadır (örneğin, TMS 16 maddi duran varlık edinimlerine, TFRS 16 varlık kiralamalarına, TMS 38 ise maddi olmayan duran varlık edinimlerine uygulanır). Ancak imtiyazlı hizmet anlaşmaları, ekonomik açıdan dezavantajlı olmamaları koşuluyla (bu durumda TMS 37 uygulanır), Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında ele alınmayan belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeleri de içerebilir. Bu nedenle, bu Yorum imtiyazlı hizmet anlaşmalarına ilişkin ilave açıklamalar getirir.

### *Yürürlük Tarihi*

TFRS 16, "İlgili düzenlemeler" bölümünü ve 5'inci paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

## **TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar – İnternet Sitesi Maliyetleri**

### *İlgili Düzenlemeler*

- TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
- TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
- TFRS 16 Kiralamalar
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS 2 Stoklar
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

### *6'ncı Paragraf*

6. TMS 38, işletmenin olağan faaliyetleri çerçevesinde satış amacıyla elde tuttuğu maddi olmayan duran varlıklarına (bakınız: TMS 2 ve TFRS 15) veya TFRS 16 uyarınca muhasebeleştirilen maddi olmayan duran varlık kiralamalarına uygulanmaz. Dolayısıyla, bu Yorum başka bir işletmeye satılan veya TFRS 16 uyarınca muhasebeleştirilen bir internet sitesiyle (veya internet sitesi yazılımıyla) ilgili olarak yapılan geliştirme veya işletim harcamalarına uygulanmaz.

### *Yürürlük Tarihi*

TFRS 16, "İlgili düzenlemeler" bölümünü ve 6'ncı paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

# TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

TFRS 16, yatırım amaçlı gayrimenkulü; sahip olunan yatırım amaçlı gayrimenkulleri ve kiracı tarafından kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkulleri içerecek şekilde tanımlayarak TMS 40'ın kapsamını ve 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 ve 78'inci paragrafları değiştirmiş, 19A, 29A, 40A ve 84B paragraflarını ve ilgili başlıkları eklemiş ve 3, 6, 25, 26 ve 34'üncü paragrafları silmiştir. Söz konusu kapsamlı değişiklikler nedeniyle Standart yeniden kaleme alınmış olup, TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

## Türkiye Muhasebe Standardı 40

### Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

#### Amaç

- 1 Bu Standartın amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesine ve ilgili açıklama hükümlerine ilişkin ilkeleri belirlemektir.

#### Kapsam

- 2 Bu Standart, yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal tablolara alınması, ölçümü ve açıklanmasında uygulanır.
- 3 [Silinmiştir]
- 4 Bu Standart aşağıdakilere uygulanmaz:
- (a) Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (bakınız: TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler* ve TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*) ve
- (b) Petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynaklarla ilgili maden hak ve rezervleri.

#### Tanımlar

- 5 Aşağıdaki terimler bu Standartta, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

*Defter değeri:* Bir varlığın finansal durum tablosunda yer alan değeridir.

*Maliyet:* Bir varlığın edinimi veya inşası sırasında söz konusu varlığı edinmek için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya bunlar dışında yapılan diğer ödemelerin gerçeğe uygun değeri ya da uygun olması durumunda, TFRS 2 *Hisse Bazlı Ödemeler* gibi diğer TFRS'lerde yer alan belirli hükümler uyarınca bir varlık ilk kez finansal tablolara alınırken söz konusu varlığa atfedilen tutardır.

*Gerçeğe uygun değer:* Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşen olağan bir işlemde, bir varlığın satışında elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek olan tutardır.

*Yatırım amaçlı gayrimenkul:* Aşağıda yer alan amaçlardan ziyade, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi tarafından veya kullanım hakkı varlığı olarak kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir (arsa veya bina (ya da binanın bir kısmı) veya her ikisi birden):

- (a) Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya
- (b) Olağan iş akışı içinde satılmak.

*Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller:* Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere sahibi tarafından veya kullanım hakkı varlığı olarak kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir.

## Gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul veya sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak sınıflandırılması

- 6 [Silinmiştir]
- 7 Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur. Bu nedenle, yatırım amaçlı bir gayrimenkul, işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır. Bu durum, yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırır. Mal veya hizmet üretimi ya da tedariki (veya gayrimenkulün idari amaçlar için kullanılması) ise sadece gayrimenkulle değil, üretim veya tedarik sürecinde kullanılan diğer varlıklarla da ilişkilendirilebilen nakit akışları yaratır. Sahibi tarafından kullanılan ve sahip olunan gayrimenkullere TMS 16, sahibi tarafından kullanılan ve kiracı tarafından kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulan gayrimenkullere ise TFRS 16 uygulanır.
- 8 Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin örneklerle aşağıda yer verilmiştir:
- Olağan iş akışı içinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar.
  - Gelecekte nasıl kullanılacağına henüz karar verilmemiş olan arsalar (işletme, arsası sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak kullanmaya veya olağan iş akışı içinde kısa vadede satmaya karar vermemiş ise, söz konusu arsanın sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu varsayılır).
  - İşletmenin sahip olduğu (veya kullanım hakkı varlığı olarak işletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar.
  - Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina.
  - Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller.
- 9 Aşağıdakiler yatırım amaçlı olmayan gayrimenkullere ilişkin örneklerdir ve dolayısıyla bu Standardın kapsamı dışındadır:
- Olağan iş akışı içinde satılmak amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla inşa edilme ya da geliştirme aşamasında olan gayrimenkuller (bakınız: TMS 2 *Stoklar*), örneğin, özellikle yakın gelecekte elden çıkarılmak ya da geliştirmek ve yeniden satmak amacıyla edinilen gayrimenkuller.
  - [Silinmiştir]
  - Gelecekte sahibi tarafından kullanılmak ya da geliştirilerek daha sonra sahibi tarafından kullanılmak amacıyla elde tutulan gayrimenkuller, çalışanların ikamet ettiği gayrimenkuller (çalışanların piyasa rayicine uygun kira ödeyip ödemediğine bakılmaksızın) ile sahibi tarafından kullanılmakta olup elden çıkarılması beklenen gayrimenkuller dâhil, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller (bakınız: TMS 16 ve TFRS 16).
  - [Silinmiştir]
  - Başka bir işletmeye finansal kiralama çerçevesinde kiralanmış gayrimenkuller.
- 10 Bazı gayrimenkullerin bir bölümü kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde tutulurken, diğer bölümü ise mal veya hizmet üretim ve tedariki ya da idari amaçlar için elde tutulur. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının (veya finansal kiralama yoluyla bağımsız olarak kiralanmalarının) mümkün olması durumunda işletme, bölümleri ayrı ayrı muhasebeleştirir. Bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmaması durumunda ilgili gayrimenkul, sadece önemsiz bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğindedir.
- 11 Bazı durumlarda işletme, elinde tuttuğu gayrimenkullerin kullanıcılarına birtakım yardımcı hizmetler sunar. Sunulan yardımcı hizmetlerin toplam sözleşmenin önemsiz bir kısmını oluşturması durumunda işletme, söz konusu gayrimenkulü yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirir. Bir ofis binası sahibinin, söz konusu binanın kullanıcılarına sunduğu güvenlik ve bakım hizmetleri buna örnek olarak verilebilir.
- 12 Diğer durumlarda ise, sunulan hizmetler önemli boyutlardadır. Örneğin, işletmenin bir otele sahip olması ve aynı zamanda söz konusu oteli işletmesi durumunda, müşterilere sunulan hizmetler görece olarak önemli bir boyuttadır. Dolayısıyla, sahibi tarafından işletilen otel yatırım amaçlı gayrimenkul değil, sahibi tarafından kullanılan bir gayrimenkuldür.

- 13 Yardımcı hizmetlerin bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edilmemesine sebep olacak kadar önemli olup olmadığını tespit etmek zor olabilir. Örneğin, bazı durumlarda otel sahibi bazı sorumlulukları bir yönetim sözleşmesi çerçevesinde üçüncü kişilere devreder. Bu tür sözleşmelerin koşulları büyük ölçüde farklılık gösterir. Yani, mülk sahibi, özünde pasif bir yatırımcı konumunda olabileceği gibi; günlük faaliyetlerin yürütülmesi işini dışardan temin etmiş olmasına rağmen otelin faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarındaki değişkenliğe önemli ölçüde maruz kalıyor olabilir.
- 14 Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olup olmadığını belirlenmesi için muhakemede bulunulması gerekir. İşletmeler, yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına ve 7-13 paragraflarında yer alan ilgili düzenlemelere uygun olarak tutarlı bir şekilde muhakemede bulunabilmek için çeşitli kıstaslar geliştirebilir. 75(c) paragrafı, sınıflandırmanın güç olduğu durumlarda, söz konusu kıstasların açıklanmasını gerektirir.
- 14A Yatırım amaçlı gayrimenkul ediniminin; bir varlık veya varlık grubu edinimi mi yoksa TFRS 3 *İşletme Birleşmeleri* kapsamında bir işletme birleşmesi mi olduğunun belirlenmesi için de muhakemede bulunulması gerekir. Yatırım amaçlı gayrimenkul ediniminin bir işletme birleşmesi olup olmadığını belirlenmesinde TFRS 3 dikkate alınır. Bu Standardın 7-14 paragraflarındaki hükümler, gayrimenkul ediniminin TFRS 3'te tanımlanan şekilde bir işletme birleşmesi olup olmadığını belirlenmesiyle değil, gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul mü yoksa yatırım amaçlı gayrimenkul mü olduğunun belirlenmesiyle ilgilidir. Belirli bir işlemin, TFRS 3'te tanımlanan şekilde bir işletme birleşmesi tanımını karşılayıp karşılamadığının ve bu Standartta tanımlanan yatırım amaçlı bir gayrimenkul iççip içermediğinin belirlenmesi, her iki Standardın ayrı ayrı uygulanmasını gerektirir.
- 15 Bazı durumlarda, işletmelerin ana ortaklıklarına veya diğer bağlı ortaklıklarına kiraya verilen ve bunlar tarafından kullanılan gayrimenkulleri olabilir. Bu gayrimenkuller, konsolide finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirilmez, çünkü söz konusu gayrimenkuller grup açısından sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul niteliğindedir. Ancak, gayrimenkule sahip olan işletme açısından, söz konusu gayrimenkul bu Standardın 5'inci paragrafında yer alan tanımları karşılamaması durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkuldür. Dolayısıyla kiraya veren işletme, ilgili gayrimenkülü bireysel finansal tablolarında yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sunar.

## Finansal tablolara alma

- 16 Sahip olunan yatırım amaçlı bir gayrimenkul yalnızca aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda bir varlık olarak finansal tablolara alınır:
- (a) Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve
- (b) Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
- 17 İşletme, yukarıdaki finansal tablolara alma ilkesine göre yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyetlerini, söz konusu maliyetler ortaya çıktığında değerlendirir. Bu maliyetler; yatırım amaçlı gayrimenkulün edinimiyle ilgili olarak başlangıçta katılan maliyetler ile ekleme, kısmi yenileme veya bakım için sonradan katılan maliyetleri içerir.
- 18 16'ncı paragrafta açıklanan finansal tablolara alma ilkesine göre işletme, gayrimenkule ilişkin günlük hizmet maliyetlerini yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine dâhil etmez. Bu maliyetler gerçekleştirilince kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır. Günlük hizmet maliyetleri, esas itibarıyla işçilik ve sarf malzemelerinden oluşmakla birlikte, küçük parçalara ilişkin maliyetleri de içerebilir. Bu tür harcamalar genellikle gayrimenkulün "bakım ve onarım"ı için yapılır.
- 19 Yatırım amaçlı gayrimenkullerin bazı bölümleri yenileme yoluyla elde edilmiş olabilir. Örneğin, iç duvarlar orijinal duvarların yenilenmiş halleri olabilir. Finansal tablolara alma ilkesi uyarınca işletme, finansal tablolara alma koşullarını sağlamaması durumunda, mevcut yatırım amaçlı gayrimenkulün yenilenen bölümlerinin maliyetini, ilgili maliyetin gerçekleştiği tarihte söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ilave eder. Yenilenmiş bölümlerin defter değerleri ise, bu Standarttaki ilkelere uygun olarak finansal tablo dışı bırakılır.
- 19A Kiracı tarafından kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulan yatırım amaçlı bir gayrimenkul, TFRS 16 uyarınca finansal tablolara alınır.

## Finansal tablolara alma sırasında ölçüm

- 20 Sahip olunan yatırım amaçlı bir gayrimenkul başlangıçta maliyet bedeli üzerinden ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dâhil edilir.

- 21 Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalara örnek olarak; hukuki hizmetlere ilişkin ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri verilebilir.
- 22 [Silinmiştir]
- 23 Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti aşağıda belirtilen sebepler nedeniyle artırılmaz:
- (a) İlk tesis maliyetleri (ilgili maliyetler, gayrimenkulün yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet göstermesi için gerekli olmadığı sürece),
- (b) Yatırım amaçlı gayrimenkulün planlanan kullanım düzeyine ulaşmasından önce ortaya çıkan faaliyet zararları,
- (c) Gayrimenkulün inşası veya geliştirilmesi sırasında ortaya çıkan olağandışı miktarda artık malzeme ile olağandışı miktarda kullanılan işçilik veya diğer kaynaklar.
- 24 Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin ödemelerin ertelenmiş olması durumunda, gayrimenkulün maliyeti eşdeğer peşin ödeme tutarıdır. Bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.
- 25 [Silinmiştir]
- 26 [Silinmiştir]
- 27 Parasal olmayan bir veya birden fazla varlık ya da parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında bir veya birden fazla yatırım amaçlı gayrimenkul edinilmiş olabilir. İzleyen hükümler, parasal olmayan bir varlıkla diğer bir parasal olmayan varlığın takasını ele almakta olup, bir önceki cümlede belirtilen diğer takas işlemlerine de uygulanır. Bu şekilde edinilen yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyet bedeli; (a) takas işleminin ticari bir özünün bulunmaması, (b) takas ile alınan ve verilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi söz konusu olmadıkça, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. İşletme, karşı tarafa vermiş olduğu varlığı hemen finansal tablo dışı bırakmasa bile, edinilen varlık bu şekilde ölçülür. Edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmemesi durumunda, maliyet bedeli karşı tarafa verilen varlığın defter değeri olarak ölçülür.
- 28 İşletme, ilgili işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarında meydana gelmesini beklediği değişikliğin boyutunu değerlendirerek, gerçekleştirilen takas işleminin ticari bir özü olup olmadığına karar verir. Aşağıdaki durumlarda, takas işleminin ticari bir özünün olduğu kabul edilir:
- (a) Alınan varlığın nakit akışlarının niteliğinin (riski, zamanlaması ve tutarı) verilen varlığın nakit akışlarının niteliğinden farklı olması veya
- (b) İşletme faaliyetlerinin takas işleminden etkilenen kısmının işletmeye özgü değerinin takas işlemi sonucunda değişmesi ve
- (c) (a) veya (b) bendindeki farkın, takası yapılan varlıkların gerçeğe uygun değeriyle kıyaslandığında önemli olması.
- Takas işleminin ticari bir özü olup olmadığına belirlenebilmesi için, işletme faaliyetlerinin takas işleminden etkilenen kısmının işletmeye özgü değerinin, vergi sonrası nakit akışlarını yansıtması gerekir. Bu değerlendirmelerin sonuçları, işletmenin ayrıntılı hesaplar yapmasını gerektirmeyecek kadar açık olabilir.
- 29 Aşağıdaki koşullardan birinin sağlanması durumunda, bir varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülebildiği kabul edilir:
- (a) Kabul edilebilir gerçeğe uygun değer ölçüm aralığındaki değişkenliğin ilgili varlık için önemli olmaması veya
- (b) Söz konusu aralıkta yer alan farklı tahminlerin gerçekleşme olasılıklarının gerçeğe uygun değer ölçümünde makul bir şekilde değerlendirilebilmesi ve kullanılabilmesi.
- İşletmenin alınan veya verilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerini güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, edinilen varlığın gerçeğe uygun değeri daha açık olarak belli olmadıkça, maliyet bedelinin ölçümünde, verilen varlığın gerçeğe uygun değeri kullanılır.
- 29A Kiracı tarafından kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulan yatırım amaçlı bir gayrimenkul, ilk kez finansal tablolara alınırken TFRS 16 uyarınca maliyet bedeli üzerinden ölçülür.



## Muhasebe politikası

- 30 32A paragrafında belirtilen istisnai durumlar dışında işletme, muhasebe politikası olarak 33-55 paragraflarında ele alınan gerçeğe uygun değer yöntemini veya 56'ncı paragrafta ele alınan maliyet yöntemini seçer ve bu yöntemi tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerine uygular.
- 31 TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*, muhasebe politikalarında ihtiyari bir değişikliğin, yalnızca, söz konusu değişikliğin, finansal tabloların; işlemlerin, diğer olayların veya koşulların işletmenin finansal durumu, finansal performansı veya nakit akışları üzerindeki etkileri hakkında güvenilir ve daha ihtiyaca uygun bilgi sağlama durumunda yapılabileceğini belirtir. Gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine geçişin ihtiyaca daha uygun bir sunum sağlama ihtimali oldukça düşüktür.
- 32 Bu Standart, tüm işletmelerin, ölçüm (işletmenin gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması durumunda) veya açıklama (işletmenin maliyet yöntemini kullanması durumunda) amacıyla, yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değerlerini ölçmesini gerektirir. İşletme, zorunlu olmamakla birlikte, konuyla ilgili yetkiye ve gerekli mesleki birikime sahip olan ve gayrimenkulün sınıfı ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından yapılan değerlemeyi esas alarak, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerini ölçmesi konusunda teşvik edilir.
- 32A **İşletme,**
- (a) **Getirisini, doğrudan doğruya yatırım amaçlı gayrimenkulleri de içeren belirli varlıkların gerçeğe uygun değerine veya getirisine bağlanmış olan yükümlülüklerle dayanak oluşturan yatırım amaçlı gayrimenkullerin tamamı için gerçeğe uygun değer yöntemini veya maliyet yöntemini ve**
- (b) **(a) bendinde yapılan seçime bağlı kalmaksızın, diğer bütün yatırım amaçlı gayrimenkuller için gerçeğe uygun değer yöntemini veya maliyet yöntemini**
- seçebilir.
- 32B Bazı sigorta kuruluşları ve diğer işletmeler; bir kısmı bağlantılı sözleşmeler çerçevesinde yatırımcılar tarafından, diğer bir kısmı ise işletme tarafından elde tutulan nazari paylar ihraç eden işletme içi bir gayrimenkul yatırım fonu işletirler. 32A paragrafı, söz konusu fon tarafından elde tutulan gayrimenkulün bir kısmının maliyet bedeli, bir kısmının ise gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesine izin vermez.
- 32C İşletmenin, 32A paragrafında belirtilen iki sınıf için farklı yöntemler seçmesi durumunda; farklı yöntemler kullanılarak ölçülen varlık grupları arasında yapılan yatırım amaçlı gayrimenkul satışları, gerçeğe uygun değerleri üzerinden finansal tablolara alınır ve gerçeğe uygun değerdeki birikimli değişim, kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna göre, yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değer yönteminin kullanıldığı bir gruptan, maliyet yönteminin kullanıldığı başka bir gruba satılması durumunda, söz konusu gayrimenkulün satış tarihindeki gerçeğe uygun değeri, ikame maliyeti haline gelir.

## Gerçeğe uygun değer yöntemi

- 33 **İlk kez finansal tablolara alma işleminin ardından gerçeğe uygun değer yöntemini seçen bir işletme, 53'üncü paragrafta belirtilen durumlar hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer.**
- 34 [Silinmiştir]
- 35 Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değer değişiminden kaynaklanan kazanç veya kayıp, oluştuğu dönemde kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır.
- 36-39 [Silinmiştir]
- 40 İşletme, TFRS 13 uyarınca yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değerini ölçerken, gerçeğe uygun değer, başka hususların yanı sıra, mevcut kiralamalardan elde edilen kira gelirlerini ve piyasa katılımcılarının yatırım amaçlı gayrimenkulleri mevcut piyasa koşullarında fiyatlandırırken kullanacakları diğer varsayımları yansıttığından emin olur.
- 40A Kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulan yatırım amaçlı bir gayrimenkulü ölçmek için gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması durumunda kiracı, kiraya konu olan gayrimenkulü değil, kullanım hakkı varlığını gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer.

41 TFRS 16, kiracı tarafından kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyetinin ilk kez finansal tablolara alınmasına ilişkin esasları belirler. 33'üncü paragraf, işletmenin gerçeğe uygun değer yöntemini seçmesi durumunda, kiracı tarafından kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün, gereken hallerde, gerçeğe uygun değeri üzerinden yeniden ölçülmesini gerektirir. Kira ödemelerinin piyasa koşullarını yansıtmaması durumunda, kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün edinim tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değerinden, tahmini kira ödemelerinin tamamının (finansal tablolara alınmış kira yükümlülükleriyle ilgili olanlar da dâhil olmak üzere) düşülmesi sonucunda bulunacak değer sıfır olacaktır. Bu nedenle, TFRS 16 uyarınca maliyet bedeli üzerinden ölçülmüş olan bir kullanım hakkı varlığının, 33'üncü paragraf uyarınca (50'nci paragrafta yer alan hükümler dikkate alınarak) gerçeğe uygun değeri üzerinden yeniden ölçülmesi, gerçeğe uygun değerinin farklı dönemlerde ölçülmemiş olması şartıyla, başlangıçta herhangi bir kazanç veya kayba yol açmaz. Böyle bir durum, finansal tablolara ilk kez alma sonrasında gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda ortaya çıkabilir.

42-47 [Silinmiştir]

48 Bazı istisnai durumlarda, yatırım amaçlı bir gayrimenkul ilk defa edinildiğinde (veya mevcut bir gayrimenkul, kullanım şekli değiştikten sonra ilk defa yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüştüğünde), kabul edilebilir gerçeğe uygun değer ölçüm aralığındaki değişkenliğin çok büyük ve farklı sonuç olasılıklarının değerlendirilmesinin çok zor olduğu yönünde açık kanıtlar olabilir. Böyle bir durum tek bir gerçeğe uygun değer ölçümü yapmanın faydasını azaltır ve söz konusu gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin sürekli olarak güvenilir bir şekilde ölçülemeyeceğini gösterebilir (bakınız: 53'üncü paragraf).

49 [Silinmiştir]

50 İşletme, gerçeğe uygun değer yöntemi kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerini belirlerken, ayrı olarak varlık veya yükümlülük şeklinde finansal tablolara almış olduğu varlık veya yükümlülükleri ikinci kez hesaplamalara dâhil etmez. Örneğin:

- Asansör veya klima gibi donanımlar genellikle binanın tamamlayıcı parçaları olup, ayrı bir maddi duran varlık olarak finansal tablolara alınmaktan ziyade, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerine dâhil edilir.
- Mobilyalı olarak kiraya verilmiş bir büronun gerçeğe uygun değeri, genellikle, içindeki mobilyanın gerçeğe uygun değerini de içerir, çünkü kira geliri, mobilyalı büroyla ilgilidir. Mobilyanın yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerine dâhil edilmesi durumunda işletme, söz konusu mobilyayı ayrı bir varlık olarak finansal tablolara almaz.
- Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, peşin ödenmiş veya tahakkuk etmiş faaliyet kiralaması gelirlerini kapsamaz, çünkü bu gelirler ayrı bir varlık veya yükümlülük olarak finansal tablolara alınır.
- Kiracı tarafından kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, tahmini nakit akışlarını (ödenebilir duruma gelmesi beklenen değişken kira ödemeleri dâhil) yansıtır. Dolayısıyla, yatırım amaçlı bir gayrimenkulün, yapılması beklenen tüm ödemeler düşülerek değerlendirilmiş olması durumunda, gerçeğe uygun değer yöntemini kullanarak söz konusu gayrimenkulün defter değerini elde edebilmek için finansal tablolara alınan her türlü kira yükümlülüğünün tekrar ilave edilmesi gerekir.

51 [Silinmiştir]

52 Bazı durumlarda işletme, yatırım amaçlı bir gayrimenkulle ilgili olarak yaptığı ödemelerin bugünkü değerinin (finansal tablolara alınan yükümlülüklerle ilgili ödemeler hariç), söz konusu gayrimenkulle ilgili nakit girişlerinin bugünkü değerini aşmasını bekeleyebilir. Bu durumda işletme, finansal tablolara alınacak bir yükümlülük olup olmadığını ve varsa bunun nasıl ölçüleceğini belirlemek için TMS 37 *Karşıtlıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*'ı uygular.

## Gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülmemesi

53 Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin, sürekli olarak güvenilir bir şekilde ölçülebileceğine dair aksi ispat edilebilen bir varsayım vardır. Ancak, bazı istisnai durumlarda, yatırım amaçlı bir gayrimenkul ilk defa edinildiğinde (veya mevcut bir gayrimenkul, kullanım şekli değiştikten sonra ilk defa yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüştüğünde), gerçeğe uygun değerinin sürekli olarak güvenilir bir şekilde ölçülemeyeceği yönünde açık bir göstere olabilir. Bu durum yalnızca, karşılaştırılabilir gayrimenkullerin aktif bir piyasası olmadığında (örneğin, yakın zamanda az sayıda işlem gerçekleştiğinde, fiyat kotasyonları güncel olmadığında veya gözlemlenebilir işlem fiyatları satıcının baskı altında satış yaptığını gösterdiğinde) ve alternatif güvenilir gerçeğe uygun değer ölçümü (örneğin indirgenmiş nakit akış projeksiyonları) mümkün olmadığında ortaya çıkar.

İşletmenin, inşa edilmekte olan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülmesinin mümkün olmadığına ancak söz konusu gayrimenkulün inşası tamamlandığında gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebileceğine karar verdiği durumlarda, gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülünceye veya inşaat tamamlanmaya kadar (hangisi önce gerçekleşirse), söz konusu inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkul, maliyet bedeli üzerinden ölçülür. İşletme, yatırım amaçlı bir gayrimenkulün (inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkul hariç olmak üzere) gerçeğe uygun değerinin sürekli olarak güvenilir bir şekilde ölçülmesinin mümkün olmadığına karar verirse, söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulü, sahip olunan yatırım amaçlı gayrimenkuller için TMS 16'da yer alan maliyet yöntemini kullanarak, kiracı tarafından bir kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkuller için TFRS 16'yı uygulayarak ölçer. Söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün kalıntı değerinin sıfır olduğu kabul edilir. İşletme, söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulü elden çıkarana kadar TMS 16'yı veya TFRS 16'yı uygulamaya devam eder.

- 53A İşletme, daha önce maliyet bedeli üzerinden ölçülmüş olan inşa edilmekte olan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçebileceği duruma geldiğinde, söz konusu gayrimenkulü gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Gayrimenkulün inşası tamamlandığında, gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülebildiği kabul edilir. Gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda söz konusu gayrimenkul, 53'üncü paragraf uyarınca, sahip olunan varlıklar için TMS 16'da yer alan maliyet yöntemi kullanılarak, kiracı tarafından bir kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkuller için TFRS 16 uygulanarak muhasebeleştirilir.
- 53B İnşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebileceğine ilişkin varsayımın aksi yalnızca finansal tablolara ilk alma sırasında ispat edilebilir. İnşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkul kalemini gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmüş olan bir işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulün inşası tamamlandığında bu gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülemeyeceği sonucuna varamaz.
- 54 İşletme istisnai durumlarda, 53'üncü paragrafta açıklanan sebeple, yatırım amaçlı bir gayrimenkulünü TMS 16 veya TFRS 16 uyarınca maliyet yöntemi kullanarak ölçmek zorunda kalıyorsa, inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkuller de dâhil olmak üzere diğer bütün yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer. Bu durumda işletme, yatırım amaçlı bir gayrimenkulü için maliyet yöntemini kullanmasına rağmen geri kalan gayrimenkullerinin her birini gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirmeye devam eder.
- 55 Yatırım amaçlı bir gayrimenkul daha önce gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmüşse, söz konusu gayrimenkul elden çıkarılana kadar (veya sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul haline gelene ya da işletme tarafından geliştirilerek olağan iş akışı içinde satılana kadar), karşılaştırılabilir piyasa işlemleri azalmış veya piyasa fiyatları daha zor edilebilir hale gelmiş olsa dahi, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye devam eder.

## Maliyet yöntemi

- 56 İlk kez finansal tablolara alma sonrasında maliyet yöntemini seçen bir işletme, yatırım amaçlı gayrimenkullerini;
- Söz konusu gayrimenkullerin, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma kriterini karşılamaması (ya da elden çıkarılacak varlık grubuna dâhil edilmesi) durumunda, *TFRS 5 Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler* uyarınca,
  - Söz konusu gayrimenkullerin, TFRS 5 uyarınca satış amaçlı olarak elde tutulmaması ve kiracı tarafından kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulması durumunda, TFRS 16 uyarınca,
  - Diğer tüm durumlarda, TMS 16'da yer alan maliyet yöntemi hükümleri uyarınca ölçer.

## Transferler

- 57 İşletme bir gayrimenkulü, yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına veya bu sınıftan diğer bir sınıfa sadece ve sadece kullanımında bir değişiklik olduğu zaman transfer eder. Kullanım değişikliği, gayrimenkul yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşıladığında ya da karşılaması son bulduğunda ve kullanım değişikliğine ilişkin bir kanıt mevcut olduğunda ortaya çıkar. Gayrimenkulün

kullanımına ilişkin yönetimin niyetindeki bir değişiklik, tek başına kullanım değişikliğine ilişkin kanıt sağlamaz. Kullanım değişikliğine ilişkin kanıtlarına aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- (a) Yatırım amaçlı gayrimenkullerden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere transfer edilmek için sahibi tarafından kullanılmaya ya da sahibi tarafından kullanılmak amacıyla geliştirilmeye başlanması,
- (b) Yatırım amaçlı gayrimenkullerden stoklara transfer edilmek için satış amacıyla geliştirilmeye başlanması,
- (c) Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer edilmek için sahibi tarafından kullanılmaya son verilmesi ve
- (d) Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer edilmek için diğer bir tarafla faaliyet kiralaması sözleşmesinin başlatılması.
- (e) [Silinmiştir]

58 İşletmenin yatırım amaçlı bir gayrimenkülü herhangi bir geliştirme yapmadan elden çıkarmaya karar vermesi durumunda, gayrimenkülü finansal tablo dışı bırakana kadar (finansal durum tablosundan çıkarana kadar) yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırmaya devam eder ve stok olarak yeniden sınıflandırmaz. Benzer şekilde, işletmenin mevcut bir yatırım amaçlı gayrimenkülünü, ileride de yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanmaya devam etmek amacıyla yeniden geliştirmeye başlaması durumunda bu gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kalır ve yeniden geliştirme sürecinde sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak yeniden sınıflandırılmaz.

59 İşletme, yatırım amaçlı gayrimenkul için gerçeğe uygun değer yöntemini kullandığında ortaya çıkan finansal tablolara alma ve ölçüm hususlarına, 60-65 paragraflarını uygular. İşletmenin maliyet yöntemini kullanması durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkul, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul ve stok sınıfları arasındaki transferler, transfer edilen gayrimenkulün defter değerini ve ölçüm ve açıklama amaçları açısından söz konusu gayrimenkulün maliyetini değiştirmez.

60 Gerçeğe uygun değeri üzerinden izlenen yatırım amaçlı gayrimenkulden, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule veya stoklara yapılan bir transferde, söz konusu gayrimenkulün TMS 16, TFRS 16 veya TMS 2 uyarınca sonraki muhasebeleştirme işlemindeki ikame maliyeti, gayrimenkulün kullanım şeklindeki değişikliği gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değeridir.

61 Sahibi tarafından kullanılan bir gayrimenkulün, gerçeğe uygun değeri üzerinden izlenen bir yatırım amaçlı gayrimenkule dönüşmesi durumunda işletme, kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihe kadar, sahip olunan gayrimenkul için TMS 16'yı, kiracı tarafından kullanılan hakkı varlığı olarak elde tutulan gayrimenkul için TFRS 16'yı uygular. İşletme, gayrimenkulün TMS 16 veya TFRS 16'ya göre hesaplanmış olan defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasında bu tarihte oluşan herhangi bir farklılığı ise yine TMS 16'ya göre yapılmış bir yeniden değerlendirme gibi değerlendirir.

62 Sahibi tarafından kullanılan bir gayrimenkul gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir yatırım amaçlı gayrimenkule dönüştüğü tarihe kadar, söz konusu gayrimenkul (ya da kullanım hakkı varlığı) amortismanına tabi tutulur ve ortaya çıkan değer düşüklüğü zararını finansal tablolara yansıtılır. İşletme, gayrimenkulün TMS 16 veya TFRS 16'ya göre hesaplanmış olan defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasında bu tarihte meydana gelecek farklılığı, TMS 16'ya göre yapılmış bir yeniden değerlendirme gibi değerlendirir. Başka bir deyişle:

- (a) Gayrimenkulün defter değerinde meydana gelen azalma, kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır. Ancak, söz konusu gayrimenkul için önceki dönemlerde oluşmuş yeniden değerlendirme fazlasının bulunması durumunda, söz konusu azalma diğer kapsamlı gelire yansıtılır ve özkaynakta yer alan yeniden değerlendirme fazlasını azaltır.
- (b) Defter değerinde meydana gelen artış ise aşağıdaki gibi değerlendirilir:
  - (i) Artış, daha önce meydana gelmiş değer düşüklüğü zararını tersine çevirdiği ölçüde kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır. Kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılan tutar, defter değerini, hiçbir değer düşüklüğü zararını finansal tablolara alınmamış olması durumundaki (birikmiş amortisman sonrası) değerine getirmek için gereken tutardan fazla olamaz.
  - (ii) Artışın geri kalan kısmı diğer kapsamlı gelire yansıtılır ve özkaynakta yer alan yeniden değerlendirme fazlasını artırır. Sonraki dönemlerde yatırım amaçlı gayrimenkulün elden çıkarılması durumunda, özkaynaklara dâhil edilmiş olan yeniden değerlendirme fazlası dağıtılmamış kârlara transfer edilebilir. Yeniden değerlendirme fazlası, dağıtılmamış kârlara kâr veya zarar aracılığıyla aktarılamaz.

- 63 Stoklardan, gerçeğe uygun değer üzerinden izlenecek olan yatırım amaçlı gayrimenkullere yapılan bir transferde, gayrimenkulün transfer tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önceki defter değeri arasındaki fark, kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır.
- 64 Stoklardan, gerçeğe uygun değer üzerinden izlenecek olan yatırım amaçlı gayrimenkullere yapılan transferlere ilişkin işlemler, stokların satışına ilişkin işlemlerle tutarlıdır.
- 65 İşletme, gerçeğe uygun değer üzerinden izlenecek olan ve kendisi tarafından inşa edilen veya geliştirilen yatırım amaçlı bir gayrimenkulün inşa veya geliştirilmesini tamamladığında, gayrimenkulün tamamlanma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önceki defter değeri arasındaki farkı, kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtır.

## Elden çıkarma

- 66 Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, elden çıkarılması veya kullanımına kalıcı olarak son verilmesi ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmemesi durumunda finansal tablo dışı bırakılır (finansal durum tablosundan çıkarılır).
- 67 Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elden çıkarılması, satış veya finansal kiralama yoluyla olabilir. Satılan bir yatırım amaçlı gayrimenkulün elden çıkarılma tarihi, TFRS 15'te yer alan bir edim yükümlülüğünün ne zaman yerine getirildiğinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca, gayrimenkulü alan tarafın varlığın kontrolünü elde ettiği tarihtir. Finansal kiralama yoluyla gerçekleşen elden çıkarma işlemlerine ve satış ve geri kiralama işlemlerine TFRS 16 uygulanır.
- 68 16'ncı paragrafta yer alan finansal tablolara alma ilkesi uyarınca yatırım amaçlı bir gayrimenkulün yenilenen kısmının maliyetinin ilgili gayrimenkulün defter değerine eklenmesi durumunda, yenilenmiş kısmın defter değeri finansal tablo dışı bırakılır. Maliyet yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen yatırım amaçlı bir gayrimenkul açısından, yenilenmiş kısım ayrı olarak amortismanına tabi tutulmamış olabilir. Yenilenmiş kısmın defter değerinin belirlenmesi mümkün değilse, yenileme maliyeti, yenilenmiş kısmın edinim veya inşa tarihindeki maliyetinin belirlenmesinde bir gösterge olarak kullanılabilir. Gerçeğe uygun değer yönteminde, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, hâlihazırda yenilenmiş kısmın değerini kaybetmiş olduğunu gösterebilir. Diğer durumlarda, yenilenmiş kısım için gerçeğe uygun değerin ne kadar azaltılacağına tespiti zor olabilir. Yenilenmiş kısım için gerçeğe uygun değeri azaltmanın bir diğer yolu ise, bunu yapmanın mümkün olmaması durumunda, yenileme maliyetini varlığın defter değerine ilave etmek ve ardından, yenilenenin yapılan ilaveleri içermediği durumlarda olduğu gibi, gerçeğe uygun değeri yeniden hesaplamaktır.
- 69 Yatırım amaçlı gayrimenkulün kullanım dışı bırakılması veya elden çıkarılması durumunda ortaya çıkan kazanç veya kayıp; varlığın elden çıkarılması sonucunda elde edilen net satış tutarı ile gayrimenkulün defter değeri arasındaki farka eşittir ve gayrimenkulün kullanım dışı bırakıldığı veya elden çıkarıldığı dönemde (TFRS 16 satış ve geri kiralama işlemi için aksini öngörmedikçe) kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır.
- 70 Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün finansal tablo dışı bırakılması sonucunda ortaya çıkan kazanç veya kayba dâhil edilecek tutar, TFRS 15'in 47-72 paragraflarında yer alan işlem bedelinin belirlenmesine ilişkin hükümler uyarınca belirlenir. Kazanç veya kayba dâhil edilen tahmini tutarda meydana gelen sonraki değişiklikler, TFRS 15'in işlem bedelinde meydana gelen değişikliklere ilişkin hükümleri uyarınca muhasebeleştirilir.
- 71 İşletme, yatırım amaçlı bir gayrimenkulün elden çıkarılması sonrasında devam eden yükümlülüklerine, TMS 37 veya diğer Standartlardan uygun olanı uygular.
- 72 Değeri düşen, kaybolan veya vazgeçilen yatırım amaçlı gayrimenkul için üçüncü taraflardan alınacak tazminat, tahsil edilebilir hale geldiğinde kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır.
- 73 Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin değer düşüklükleri veya zararlar, yatırım amaçlı gayrimenkuller için üçüncü taraflardan tazminat talepleri veya alınan tazminatlar ile yenileme varlıklarının sonraki inşa veya satın alınma işlemleri ayrı ekonomik olaylardır ve aşağıda belirtilen şekillerde ayrı ayrı muhasebeleştirilir:
- Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin değer düşüklükleri, TMS 36 uyarınca finansal tablolara yansıtılır;
  - Yatırım amaçlı gayrimenkulün kullanım dışı bırakılması veya elden çıkarılması, bu Standardın 66-71'inci paragrafları uyarınca finansal tablolara yansıtılır;
  - Değeri düşen, kaybolan veya vazgeçilen yatırım amaçlı gayrimenkul için üçüncü taraflardan alınacak tazminat, tahsil edilebilir hale geldiğinde kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır.

- (d) Yenilenerek restore edilen, satın alınan veya inşa edilen varlığın maliyeti, bu Standardın 20-29'uncu paragrafları uyarınca belirlenir.

## Açıklama

### Gerçeğe uygun değer yöntemi ve maliyet yöntemi

- 74 TFRS 16'da yer alan açıklamalara ek olarak aşağıda belirtilen hususlar da açıklanır. TFRS 16 uyarınca, yatırım amaçlı bir gayrimenkulün sahibi, taraf olduğu kiralama işlemleri için kiraya verenin yapması gereken açıklamaları yapar. Yatırım amaçlı bir gayrimenkülü, kullanım hakkı varlığı olarak elinde tutan bir kiracı, TFRS 16 tarafından kiracı için zorunlu kılınan açıklamaları; taraf olduğu faaliyet kiralaması işlemleri için ise TFRS 16 tarafından kiraya veren için zorunlu kılınan açıklamaları yapar.
- 75 İşletme aşağıdaki hususları açıklar:
- (a) Gerçeğe uygun değer yöntemini mi yoksa maliyet yöntemini mi uyguladığını.
- (b) [Silinmiştir]
- (c) Sınıflandırma işleminin zor olduğu durumlarda (bakınız: 14'üncü paragraf) yatırım amaçlı gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden ve olağan iş akışı içinde satılmak için elde tutulan gayrimenkulden hangi kistaslar çerçevesinde ayırt edildiğini.
- (d) [Silinmiştir]
- (e) (Finansal tablolarda ölçülen veya açıklanan) yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin, ne ölçüde; konuyla ilgili yetkiye ve gerekli mesleki birikime sahip olan ve gayrimenkulün sınıfı ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından yapılan değerlendirmeye dayandığını. Böyle bir değerlendirmenin yapılmaması durumunda bu husus açıklanır.
- (f) Kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılan aşağıdaki tutarları;
- (i) Yatırım amaçlı gayrimenkulden elde edilen kira gelirleri;
- (ii) Dönem içinde kira geliri elde edilmiş yatırım amaçlı gayrimenkulden kaynaklanan doğrudan faaliyet giderleri (bakım ve onarım giderleri dâhil) ve
- (iii) Dönem içinde herhangi bir kira geliri elde edilememiş yatırım amaçlı gayrimenkulden kaynaklanan doğrudan faaliyet giderleri (bakım onarım giderleri dâhil);
- (iv) Maliyet yöntemi kullanılan bir varlık grubundan, gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılan diğer gruba satışı yapılan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılan toplam değişim tutarı (bakınız: 32C paragrafı).
- (g) Yatırım amaçlı gayrimenkulün nakde çevrilmesine ilişkin kısıtlamalar ve bunların tutarları veya elden çıkarılma durumunda elde edilecek gelir ve brüt satış tutarı.
- (h) Yatırım amaçlı gayrimenkulün satın alınmasına, inşa edilmesine veya geliştirilmesine ya da bakım, onarım veya iyileştirilmesine ilişkin sözleşmeye bağlı mükellefiyetler.

### Gerçeğe uygun değer yöntemi

- 76 33-55 paragraflarında yer alan gerçeğe uygun değer yöntemini kullanan bir işletme, 75'inci paragraf uyarınca yapılacak açıklamalara ek olarak, yatırım amaçlı gayrimenkulün dönem başı ve dönem sonundaki defter değerlerinin mutabakatını, aşağıdakileri gösterecek şekilde açıklar:
- (a) Edinimlerden ve varlığın defter değerine ilave edilen sonraki harcamalardan kaynaklananlar ayrı ayrı açıklanmak üzere, ilaveler;
- (b) İşletme birleşmeleri neticesinde gerçekleşen edinimlerden kaynaklanan ilaveler;
- (c) Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan veya TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna dâhil edilen varlıklar ve diğer elden çıkarmalar;
- (d) Gerçeğe uygun değer düzeltmelerinden kaynaklanan net kazanç veya kayıplar;

- (e) Finansal tabloların başka bir para birimine çevrilmesinden ve yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının, raporlayan işletmenin sunum para birimine çevrilmesinden kaynaklanan net kur farkları;
- (f) Stoklara ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere yapılan transferler ile bu gruplardan yapılan transferler ve
- (g) Diğer değişiklikler.

77 Örneğin 50'nci paragrafta açıklandığı gibi ayrı olarak finansal tablolara alınmış olan varlık ve yükümlülüklerin mükerrer bir biçimde finansal tablolarda yer almasını önlemek amacıyla, yatırım amaçlı gayrimenkul için yaptırılan bir değerlemenin finansal tablo amaçları açısından önemli ölçüde düzeltilmiş olması durumunda işletme, yaptırılan değerlendirme işlemi sonucunda ortaya çıkan tutarla, finansal tablolarda yer alan düzeltilmiş tutarın mutabakatını, finansal tablolara alınan ve geri ilave edilen kira yükümlülükleri ve diğer önemli düzeltmelerin toplam tutarını ayrı olarak göstermek suretiyle açıklar.

78 53'üncü paragrafta yer alan istisnai durumlarda işletmenin, yatırım amaçlı gayrimenkulünü TMS 16 veya TFRS 16'daki maliyet yöntemine göre ölçmüş olması durumunda, 76'nci paragraf uyarınca yapılacak olan mutabakatta, söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulle ilgili tutarlar, diğer yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili tutarlardan ayrı olarak gösterilir. Buna ek olarak işletme, aşağıdaki hususları da açıklar:

- (a) Yatırım amaçlı gayrimenkulün tanımı;
- (b) Gerçeğe uygun değerinin neden güvenilir bir şekilde ölçülemediğine ilişkin açıklama;
- (c) Mümkün olması durumunda, gerçeğe uygun değerinin gerçekleşme olasılığının en yüksek olduğu tahmini değer aralıkları ve
- (d) Gerçeğe uygun değer üzerinden izlenmeyen yatırım amaçlı gayrimenkulün elden çıkarılması sırasında:
  - (i) İşletmenin gerçeğe uygun değer üzerinden izlenmeyen yatırım amaçlı bir gayrimenkulü elden çıkarmış olduğu;
  - (ii) Söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün satış anındaki defter değeri ve
  - (iii) Finansal tablolara alınan kazanç veya kayıp tutarı.

## Maliyet yöntemi

79 56'nci paragrafta yer alan maliyet yöntemini kullanan bir işletme, 75'inci paragraftaki açıklamalara ek olarak, aşağıda belirtilen hususları da açıklar:

- (a) Kullanılan amortisman yöntemi;
- (b) Yararlı ömür veya kullanılan amortisman oranları;
- (c) Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte),
- (d) Yatırım amaçlı gayrimenkulün aşağıdakileri de gösterecek şekilde, dönem başı ve dönem sonu itibarıyla defter değerinin mutabakatı:
  - (i) Edinimlerden ve varlık olarak finansal tablolara alınan sonraki harcamalardan kaynaklananlar ayrı ayrı açıklanmak üzere, ilaveler;
  - (ii) İşletme birleşmeleri neticesinde gerçekleşen edinimlerden kaynaklanan ilaveler;
  - (iii) Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan veya TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna dâhil edilen varlıklar ve diğer elden çıkarmalar;
  - (iv) Amortisman tutarı;
  - (v) TMS 36 uyarınca dönem içinde finansal tablolara alınan değer düşüklüğü zararları ile cari dönemde iptal edilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı;
  - (vi) Finansal tabloların başka bir para birimine çevrilmesinden veya yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının, raporlayan işletmenin sunum para birimine çevrilmesinden kaynaklanan net kur farkları;

- (vii) Stoklara ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere yapılan transferler ile bu gruplardan yapılan transferler,
- (viii) Diğer değışiklikler.
- (e) Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri. 53'üncü paragrafta belirtilen, yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değerin güvenilir bir şekilde ölçülmesinin mümkün olmadığı istisnai durumlarda, işletme aşağıdaki hususları açıklar:
  - (i) Yatırım amaçlı gayrimenkulün tanımı,
  - (ii) Gerçeğe uygun değerin neden güvenilir bir şekilde ölçülemediğine ilişkin açıklama ve
  - (iii) Mümkün olması durumunda, gerçeğe uygun değerin gerçekleşme olasılığının en yüksek olduğu tahmini değer aralıkları.

## Geçiş hükümleri

### Gerçeğe uygun değer yöntemi

- 80 Daha önce TMS 40'ı uygulamış olan bir işletmenin, faaliyet kiralaması çerçevesinde elinde tuttuğu ve gerekli koşulları sağlayan gayrimenkul haklarının tamamını veya bir kısmını ilk kez yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırmayı ve muhasebeleştirmeyi tercih etmesi durumunda; bu seçimin etkisi, seçimin ilk kez yapıldığı dönemde dağıtılmamış kârların açılış bakiyesinde bir düzeltme olarak finansal tablolara alınır. Ayrıca:
- (a) İşletmenin daha önceki dönemlerde söz konusu gayrimenkul haklarının gerçeğe uygun değerini (TFRS 13'te yer alan gerçeğe uygun değer tanımını karşılayacak şekilde ölçülen) kamuoyuna açıklamış olması durumunda (finansal tablolarında veya başka bir şekilde) işletme, aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmesi yönünde teşvik edilir, ancak bu işlemlerin yapılması zorunlu değildir:
    - (i) Gerçeğe uygun değer açıklamasının yapıldığı, sunulan en erken döneme ait dağıtılmamış kârların açılış bakiyesinin düzeltilmesi ve
    - (ii) Söz konusu dönemlere ilişkin karşılaştırmalı bilgilerin yeniden düzenlenmesi ve
  - (b) bendinde yer alan bilgileri daha önce kamuoyuna açıklamamış olan bir işletme, karşılaştırmalı bilgileri yeniden düzenlemez ancak bu durumu açıklar.
- 81 Bu Standart, TMS 8'de belirtilenden daha farklı bir uygulama gerektirir. TMS 8, karşılaştırmalı bilgilerin düzeltilmesini, mümkün olmayan durumlar haricinde, zorunlu kılar.
- 82 İşletmenin, bu Standartı ilk kez uygulaması durumunda, dağıtılmamış kârların açılış bakiyesinde yapılan düzeltme, yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin yeniden değerlendirme fazlasında yer alan herhangi bir tutarın yeniden sınıflandırılmasını da içerir.

### Maliyet yöntemi

- 83 İşletmenin bu Standartı ilk kez uygulaması ve maliyet yöntemini kullanmaya karar vermesi durumunda, muhasebe politikalarında yapılacak herhangi bir değışiklik için TMS 8 uygulanır. Muhasebe politikasında yapılan bir değışikliğin etkisi, yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin yeniden değerlendirme fazlasında yer alan herhangi bir tutarın yeniden sınıflandırılmasını da içerir.
- 84 Varlıkların takası yoluyla edinilen yatırım amaçlı bir gayrimenkulün başlangıçtaki ölçümüyle ilgili olarak 27-29'uncü paragraflarda yer alan hükümler, sadece gelecekte gerçekleştirilecek işlemlere ileriye yönelik olarak uygulanır.

### İşletme birleşmeleri

- 84A 2011-2013 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler değışikliğiyle 14A paragrafı ve 6'ncı paragraftan önce gelmek üzere bir başlık eklenmiştir. İşletme bu değışikliği, yatırım amaçlı gayrimenkul edinimlerine, değışikliği ilk kez uyguladığı yıllık hesap döneminin başından itibaren ileriye yönelik olarak uygular. Dolayısıyla önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen yatırım amaçlı gayrimenkul edinimlerinin muhasebeleştirilmesinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Bununla birlikte.



değişikliğin uygulanması için gereken bilginin elde edilebilir olması şartıyla, söz konusu değişiklik, yürürlük tarihinde veya sonrasında başlayan ilk yıllık hesap döneminin başından önce gerçekleşen yatırım amaçlı gayrimenkul edinimlerinden tercih edilenlere uygulanabilir.

## TFRS 16

- 84B TFRS 16'yı ve TFRS 16'nın bu Standartta yaptığı değişiklikleri ilk kez uygulayan bir işletme, kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkullerine TFRS 16'nın Ek C bölümünde yer alan geçiş hükümlerini uygular.

## Yatırım amaçlı gayrimenkulün transferi

- 84C *Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Transferi (TMS 40'a İlişkin Değişiklikler)* 57-58'inci paragrafları değiştirmiştir. İşletme, söz konusu değişiklikleri, değişiklikleri ilk kez uyguladığı yıllık hesap döneminin başlangıcında (ilk uygulama tarihi) veya sonrasında meydana gelen kullanım değişikliklerine uygular. İlk uygulama tarihinde işletme, söz konusu tarih itibarıyla sahip olduğu gayrimenkullerin sınıflandırmasını yeniden değerlendirir ve mümkün olması durumunda, söz konusu tarih itibarıyla mevcut şartları yansıtacak şekilde 7-14'üncü paragrafları uygulayarak gayrimenkulü yeniden sınıflandırır.
- 84D 84C paragrafındaki hükümlere bağlı kalımsızın, 57-58'inci paragraflarda yapılan değişikliklerin, sadece bu değişikliklerin sonraki dönemlere ilişkin durumlar dikkate alınmaksızın uygulanmasının mümkün olması durumunda, TMS 8 uyarınca geriye dönük olarak uygulanmasına izin verilir.
- 84E 84C paragrafı uyarınca, ilk uygulama tarihi itibarıyla gayrimenkullerini yeniden sınıflandırması durumunda işletme;
- (a) Yeniden sınıflandırmayı 59-64 paragraflarındaki hükümleri uygulayarak muhasebeleştirir. İşletme 59-64'üncü paragrafları uygularken:
- (i) Kullanım değişikliği tarihine yapılan herhangi bir afı, ilk uygulama tarihine yapılmış gibi dikkate alır ve
- (ii) 59-64 paragrafları uyarınca, ilk uygulama tarihinde dağıtılmamış kârların açılış bakiyesinde bir düzeltme olarak kâr veya zararda finansal tablolara alınmış olması gereken her bir tutarı finansal tablolarına yansıtır.
- (b) 84C paragrafı uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına veya bu sınıftan diğer bir sınıfa yeniden sınıflandırılan tutarları açıklar. İşletme, 76 ve 79'uncü paragraflar uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkulün dönem başında ve dönem sonundaki defter değerlerinin mutabakatının bir parçası olarak yeniden sınıflandırılan söz konusu tutarları açıklar.

## Yürürlük tarihi

- 85 Bu Standart, 1 Ocak 2005 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.
- 85A TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (2008 yılında güncellenen haliyle) TFRS'lerde kullanılan terminolojiyi ve 62'nci paragrafı değiştirmiştir. Söz konusu değişiklikler, 1 Ocak 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TMS 1'in (2008 yılında güncellenen haliyle) erken uygulanması halinde söz konusu değişiklikler de uygulanır.
- 85B Kasım 2008'de yayımlanan *Yıllık İyileştirmeler* 8, 9, 48, 53, 54 ve 57'inci paragrafları değiştirmiş, 22'nci paragrafı silmiş ve 53A ile 53B paragraflarını eklemiştir. Söz konusu değişiklikler, 1 Ocak 2009 ve sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Söz konusu değişiklikler, 1 Ocak 2009'dan önce inşa halinde olan yatırım amaçlı gayrimenkullere, bu gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin söz konusu tarihte ölçülmüş olması şartıyla uygulanabilir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır ve TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*'ın 5 ve 81E paragraflarındaki değişiklikler de uygulanır.
- 85C TFRS 13, 5'inci paragraftaki gerçeğe uygun değer tanımı ile 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78, 79 ve 80'inci paragrafları değiştirmiş, 36-39, 42-47, 49, 51 ve 75(d) paragraflarını silmiştir. TFRS 13 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.
- 85D *2011-2013 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler* 6'ncı paragraftan önceki ve 84'üncü paragraftan sonraki başlıklar ile 14A ve 84A paragraflarını eklemiştir. Söz konusu değişiklikler, 1 Temmuz 2014 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

- 85E TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasulat*, 3(b), 9, 67 ve 70'inci paragrafları değiştirmiştir. TFRS 15 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.
- 85F TFRS 16, yatırım amaçlı gayrimenkulü; sahip olunan yatırım amaçlı gayrimenkulleri içerecek şekilde tanımlayarak TMS 40'ın kapsamını değiştirmiştir. TFRS 16; 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 ve 78'inci paragrafları değiştirmiş, 19A, 29A, 40A ve 84B paragraflarını ve ilgili başlıkları eklemiş ve 3, 6, 25, 26 ve 34'üncü paragrafları silmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.
- 85G *Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün Transferi (TMS 40'a İlişkin Değişiklikler)* 57-58'inci paragrafları değiştirmiş, 84C ve 84E paragraflarını eklemiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2018 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.
- 85H “.”