

UFRS 16 Kiralamalar Standardı

Geçiş uygulaması
opsiyonları ve
sorulması gereken
10 kritik soru

UFRS 16'nın yürürlüğe girmesiyle, 2019 yılından itibaren, faaliyet kiralamaları da artık bilançoya taşınacak ve eski uygulamadaki finansal kiralama ve faaliyet kiralaması ayrımı kiracı açısından ortadan kalkacak. İşte UFRS 16 uygulamasına geçiş süreciyle ilgili olarak geçiş opsiyonları ve karşılaşılabilecek zorlukları değerlendirmeye yardımcı olacak 10 kritik soruyu yazımızda bulabilirsiniz.



Çiğdem Atılğan

Mesleki Uygulama Bölümü
Direktör
E: catilgan@kpmg.com



Muharrem Karataş

Denetim
Kıdemli Müdür
E: mkaratas@kpmg.com

13 Ocak 2016 tarihinde yayımlanan ve 2019 yılından itibaren yürürlükte olacak UFRS 16 Kiralamalar Standardı (UFRS 16) ile birlikte kiralamaların önemli bir kısmı bilançoda sunulacak. Bu yeni standartla birlikte kiralamalar yoluyla faaliyetlerini devam ettiren tüm şirketlerin, finansal tablolarındaki varlık ve yükümlülüklerin artış göstermesi bekleniyor. Yeni standardın bazı geçiş opsiyonlarıyla birlikte erken uygulanma imkânı bulunuyor. Şirketlerin finansal tablo ve göstergelerine olası etkileri nedeniyle geçiş opsiyonlarını değerlendirmesi ve standardın uygulamasına kolay geçiş için kendilerine sormaları gereken 10 kritik soru bulunuyor.

Hem kiracı hem de kiraya veren açısından kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve ölçümüyle ilgili muhasebe ilkelerinin düzenlendiği Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 17 Kiralama İşlemleri'ne göre kiralamaların finansal ve faaliyet kiralamaları şeklinde iki şekilde sınıflandırması yapıldığından, türüne göre kiralamalarının muhasebeleştirilmesinde büyük farklılıklar bulunuyor. Finansal kiralama sözleşmelerine ilişkin borçlar ve kiralama konu varlıklar bilançoda gösterilirken, faaliyet kiralama sözleşmeleri ile ilgili borç ve varlıklar bilanço dışında bırakılıyor. Dolayısıyla, UMS 17'nin doğurduğu en büyük endişe, kiracı tarafında, faaliyet kiralamasından kaynaklanan yüksek tutardaki borçların finansal tablolara alınmamış olmasıdır.

Kiralamaların muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak yukarıda belirtilen farklılıkların ve endişelerin giderilmesine yönelik gelen talepler doğrultusunda kiralamaların muhasebeleştirilmesine yönelik iyileştirmeler yapmak üzere yürütülen on yıllık bir proje neticesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) 2019 yılından itibaren geçerli olacak şekilde UFRS 16'yı Ocak 2016'da yayımladı. Böylece, yeni standart ile kiracıların neredeyse bütün kira sözleşmelerini bilançolarında kullanım hakkı varlıkları olarak, aynı zamanda ilgili kira yükümlülüklerini de kullanım hakkı modeline göre yükümlülük olarak muhasebeleştirmeleri gerekecek.

Yeni UFRS 16'nın finansal tablolara etkileri

UFRS 16'nın yürürlüğe girmesiyle faaliyet kiralamaları da artık bilançoya taşınacak ve eski uygulamadaki finansal kiralama ve faaliyet kiralaması ayrımı ortadan kalkacak. Dolayısıyla, mevcut uygulamada bilanço dışında tutulan faaliyet kiralamasına konu varlıklar artık kiracının bilançosuna eklenecek ve bunların karşılığında da kiralama borcu kaydedilecek.

UFRS 16 kapsamında kiralama işlemlerinin bilançoda gösterimi

Varlık = Dayanak varlığın "kullanım hakkı"
Yükümlülük = Kira ödeme yükümlülüğü

UFRS 16'nın finansal tablolardaki etkisi sadece bilanço ile sınırlı değil. Kiralama süresi boyunca şirketler yıllık olarak sabit tutarda kira ödemesi yapsalar bile, ilk yıllarda daha fazla faiz gideri kaydedecek. Çünkü kiralama süresi boyunca anapara ödemeleri yapıldıkça borcun azalması nedeniyle faiz gideri de azalacak.

UFRS 16 kapsamında kiralama işlemlerinin gelir tablosunda gösterimi

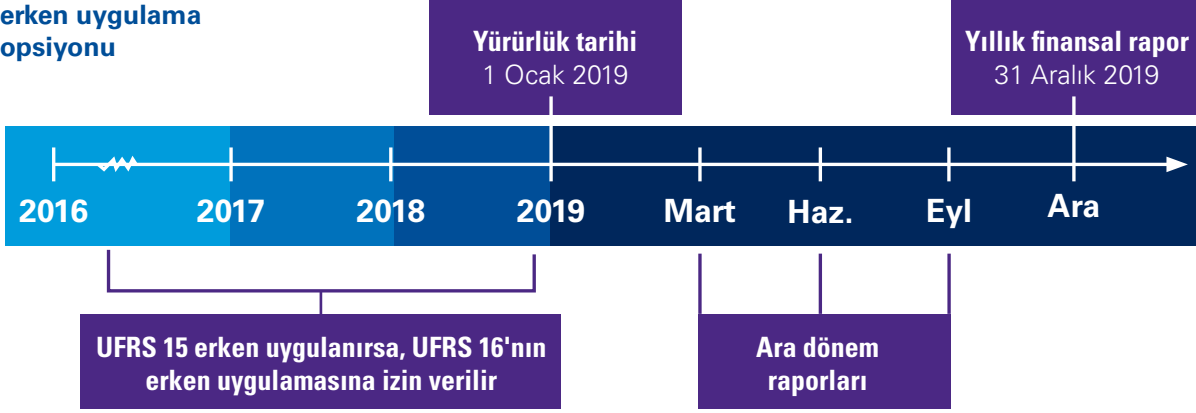
Kira gideri
Amortisman + Faiz = Önceden oluşan (front-loaded) toplam kira gideri

Kiralama işlemleri havayolları, perakende, taşımacılık, turizm ve telekom gibi bazı sektörlerde oldukça fazla kullanılıyor. UFRS 16'dan kaynaklanan değişiklikler, bu sektörlerdeki şirketlerin bilançoları ve kar/zarar tablolarının yanı sıra ve temel performans göstergelerini (EBITDA - faiz, vergi, amortisman ve itfa payı öncesi kar) ve EBIT - faiz ve vergi öncesi kar) ciddi olarak etkileyecektir. Bilanço dışı kiralama sözleşmeleri yüksek olan şirketler için EBITDA'da önemli artışlar olacak. Bunun sebebi, UMS 17'ye göre faaliyet kiralamaları için yapılan tüm ödemeler kira gideri olarak kaydedilirken, UFRS 16 sonrası bu giderler faiz ve amortisman olarak finansal tablolara yansıtılacağından EBITDA hesaplamasında dikkate alınmayacak.

Yeni UFRS 16'nın yürürlük tarihi ve erken uygulanması

IASB, UFRS 16'yı 1 Ocak 2019'dan itibaren geçerli olacak şekilde Ocak 2016'da yayımladı. Ayrıca, diğer tüm değişikliklerde ve yeni yayımlanan standartlarda olduğu gibi işletmelerin erken uygulamayı seçme opsiyonu bulunuyor. Ancak, UFRS 16'nın erken uygulamasının seçilebilmesi için UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı'nın (UFRS 15) da erken uygulanıyor olması gerekiyor.

UFRS 16'nın yürürlük tarihi ve erken uygulama opsiyonu



Geçiş opsiyonları

UFRS 16'da yer verilen muafiyetlerin geçişteki etkileri

UFRS 16 geçişi ile ilgili olarak şirketlerin değerlendirme yapmaları gereken ilk kritik husus kullanımı tercihli olan muafiyetlerden hangilerinden yararlanacaklarına karar vermeleridir. Şirketlere tanınan muafiyetler çerçevesinde kapsam dışında bırakılan kiralama sözleşmeleri şunlardır:

- Kısa vadeli kiralama (12 aydan kısa)
- Düşük tutarlı kiralama (IASB tarafından verilen örnekler, tablet veya kişisel bilgisayarlar, ofis mobilyaları ve telefonlar ile değeri 5.000 USD olan diğer kalemler)

UFRS 16'ya göre kısa vadeli kiralama için muafiyet tercihi, ilgili varlık sınıfı bazında yapılırken, düşük değerli varlıkların kiralama için muafiyet tercihi her bir kira sözleşmesi bazında yapılabilir. Bu muafiyetlerden yararlanan bir kiracı tarafından başka bir sistematik yaklaşım kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, yapılan kira ödemeleri doğrusal (eşit) olarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir.

Tanınan muafiyetler geçiş uygulamasında neden önemlidir?

Tanınan muhasebeleştirme muafiyetleri kapsama girecek kira sözleşmesi sayısını etkilediğinden önemlidir. Muafiyetlerden yararlanılması ilk geçiş tarihinde finansal tablolarda düzeltilmesi gereken sözleşmelerin belirlenmesini etkileyecektir. Diğer bir deyişle, bir kiracının, yukarıdaki muafiyetlerden birini veya ikisini kullandığı kiralama için geçiş tarihinde kiralama varlıklarını ve kiralama borçlarını hesaplamasına gerek yoktur. Dolayısıyla, yararlanan muafiyetler için UMS 17 kapsamında faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılan bu kiralama için geçiş uygulamasında herhangi bir düzeltme yapılmayacağı anlamına geliyor.

Geçmişe dönük tam veya karma uygulama opsiyonu

Birçok şirket için ikinci temel geçiş sorunu, UFRS 16'nın tüm sözleşmeler için geçmişe dönük olarak uygulamasının gerekli olup olmadığı veya karma bir yaklaşım kullanarak kiracı oldukları bazı kiralama sözleşmelerine eski standardın uygulanmasının mümkün olup olmadığının belirlenmesi olacaktır. Kolaylık sağlanması açısından UMS 17 ve UFRS Yorum 4'de yer alan kiralama tanımını karşılayan sözleşmeler açısından UFRS 16 kapsamında tekrardan bir değerlendirme yapılmasına gerek duyulmadan, UFRS 16'nın ilk uygulama tarihi olan 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren imzalanan yeni sözleşmeler için yeni standardın uygulanması mümkündür.

Diğer taraftan, kiracının geçişle ilgili olarak UFRS 16'yı:

- tüm kiralama için geçmişe dönük uygulamasına veya
- karma bir yaklaşım ile bazı kiralamalara geçmişe dönük uygulamasına izin verilmektedir.

Yaklaşım	2018	2019	Geçişle ilgili etkinin özkaynaklardaki düzeltmenin yapılacağı tarih
Geçmişe dönük	UFRS 16*	UFRS 16	1 Ocak 2018
	UMS 17*		
Karma Uygulama	UMS 17	UFRS 16**	1 Ocak 2019

* Şirket, 2018 yılı için finansal tablolarını hazırlarken UMS 17'yi uygulayacaktır. Daha sonra, 2019 finansal tablolarına dahil edilecek karşılaştırmalı finansal bilgileri hazırlamak için 2018 finansal tablolarında UFRS 16'yı uygulayacaktır.

** Şirket, 2018 yılı için finansal tablolarını hazırlarken UMS 17'yi uygulayacaktır. Daha sonra, 2019 finansal tablolarında karşılaştırmalı finansal bilgilerin sunulmasında 2018 finansal tablolarını düzeltmeyerek, UFRS 16'ya ilişkin geçişin etkisini tek seferde toplu olarak 1 Ocak 2019 tarihinde geçmiş yıllar karlarının açılış bakiyelerini düzeltmek suretiyle muhasebeleştirecektir.

Kiracılar, bu geçiş uygulaması tercihini tutarlı olarak tüm kiralamalarına uygular.

Türkiye'de durum

Ülkemizde muhasebe standartları Kamu Gözetimi Kurumu tarafından UFRS'lerle bire bir uyumlu olarak yayımlanıyor. Halihazırda, Eylül 2016 tarihinde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yayımlanmış olup, TFRS 16 Kiralamalar halihazırda taslak aşamasında olup nihai hali henüz yayımlanmamıştır.

Hazırlıklara erken başlamalısınız

UFRS 16'nın yürürlüğe girmesine uzun bir süre var gibi görünse de yukarıda belirtilen geçiş opsiyonlarının tercihe bağlı etkilerinin büyüklüğü göz önüne alındığında şirketlerin kiralama sözleşmelerini gözden geçirip, kendi şirketlerinin nasıl etkileneceği konusunda tahmin ve hesaplamalarını yapmaları gerekiyor. Hazırlıklar yapılırken hem finansal tablolara etkisi, hem yeni standardı uygulamanın maliyeti, hem de şirketin kiralamaları ile ilgili uygulamalarını değiştirip değiştirmeyeceği değerlendirilmelidir.

UFRS 16'ya hazır mısınız?

Yeni kiralama standardı 2019'da yürürlüğe girdiğinde işletmelerin finansal tablolarına ve temel performans göstergelerine önemli etkileri olacaktır.

Aşağıda yer verilen 10 soru, şirketlerin UFRS 16'nın uygulanması ile ilgili olarak karşılaşılabilecek zorlukları değerlendirmelerine yardımcı olacaktır.

Şirketlerin yanıtlamaları gereken 10 kritik soru ve yanıtlarken özellikle dikkat etmeleri gereken hususlar aşağıda belirtilmiştir.

1- Kaç tane kiralama sözleşmeniz var?

Yararlı bir uygulama için dikkat etmeniz gerekenler, düşündüğünüzden daha fazla olabilir!

2- Kiralamalar ile ilgili veri ve bilgilerinizi nasıl saklıyorsunuz?

Şirketinizin kiralama ile ilgili bir veri tabanının olup olmadığı ve verilerin merkezi olarak mı yoksa ayrı ayrı birimlerde mi tutulduğu kiralama sözleşmelerinin tespit ve dokümantasyonu açısından önemlidir.

3- 2019 yılına kadar hangi yeni kiralama sözleşmelerini imzalayacaksınız?

Geçiş uygulamalarına ilişkin opsiyonlar nedeniyle 2019 yılı öncesinde imzalanan kiralama sözleşmeleri için UFRS 16 uygulanabilecektir.

4- UFRS 16 performans göstergelerinizi nasıl etkileyecek?

Şirketlerin beklemedikleri bir değişiklik olabilir.

Finansal rasyolar üzerindeki etki

	Gelir tablosu	Bilanço	Rasyolar
↑	FVAÖK	Toplam varlıklar	Borç/Özkaynak oranı
↓	Hisse Başına Kar/zarar (ilk yıllarda)	Net varlıklar	Faiz karşılama Aktif devir hızı

5- Taahhütlerinize uyumunuz etkilenecek mi?

Performans göstergelerinizin etkilenecek olmasından dolayı, taahhütlerinize uyumunuza herhangi bir etkisinin olup olmayacağı değerlendirilmelidir.

6- Hangi geçiş yöntemini uygulayacaksınız?

UFRS 16'nın tüm dönemler için geçmişe dönük uygulanması ya da yürürlük tarihini 'başlangıç' sayarak toplu geçiş yapılması maliyet ve karşılaştırılabilirlik açısından değerlendirilmelidir.

7- İsteğe bağlı muafiyetleri uygulayacak mısınız?

Muafiyetlerin kullanılması şirketlere zaman ve maliyet tasarrufu sağlayabilir.

8- Faaliyet kiralamalarına ilişkin açıklamalarınız tam ve doğru mu?

Faaliyet kiralamaları bilanço dışında izlendiğinden dipnotlarda yapılan açıklamaların tam ve doğru olması UFRS 16'ya geçişte kullanılacak verilere ulaşılmasını kolaylaştıracaktır.

9- 2016 yıllık raporunuzda UFRS 16 ilgili olarak neler açıklayacaksınız?

Düzenleyici otoriteler ve paydaşlar UFRS 16'nın uygulanması ve muhtemel etkileri ile ilgili bir yönlendirmeyi geçiş sürecinde beklemektedir.

10- UFRS 16 uygulama projenizi şirketiniz bünyesinde kim üstlenecek?

Bu şirketin içerisinde yetkin bir çalışan olacağı için özellikle belirlenmesi gereken bir husustur.

Sonuçlarınız nasıl?

On sorumuzdan kaç tanesini cevaplayabildiniz?



9-10 Harika!

5-8 Konunun genel olarak farkındasınız

0-4 Bu konuyla gerçekten ilgilenmelisiniz