

Article Type / Makale Türü
Araştırma Makalesi -
Research Article

Application Date / Başvuru Tarihi
08.21.2023 / 21.08.2023

Admission Date / Yayına Kabul Tarihi
12.28.2023 / 28.12.2023



KÜMİ FRS, BOBİ FRS (2021 SÜRÜMÜ), TFRS 16 STANDARTLARININ KİRALAMA İŞLEMLERİ ÖZELİNDE KARŞILAŞTIRILMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLME UYGULAMALARI

COMPARISON OF KÜMİ FRS, BOBİ FRS (2021 VERSION), TFRS 16 SPECIFICALLY FOR LEASE TRANSACTIONS AND ACCOUNTING APPLICATIONS

Ömer Faruk DEMİRKOL¹, Abdulrezzak İKVAN², Hami VELİOĞLU³

ÖZ: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), mali bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğu ile karşılaştırılabilirliğinde işletme kapsamını genişletmek amacıyla Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardını (KÜMİ FRS) 16 Ocak 2023 tarihli Resmî Gazete'de yürürlüğe almıştır. KÜMİ FRS, bağımsız denetim amacı dışında finansal tablolarını oluşturmak isteyen KÜMİ kapsamındaki işletmelerin işlemlerine yönelik muhasebeleştirme ve finansal tablolara alma noktasında faydalanabilecekleri rehber niteliğinde bir standarttır. KÜMİ FRS'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte ülkemizde farklı boyut ve ölçekteki işletmelere yönelik raporlama çerçevesi sağlanmış dolayısıyla finansal bilgilerin raporlanmasında işletme ve işlemlerin kapsamı artmıştır. Çalışmada KÜMİ FRS'nin genel değerlendirilmesi yapılmış, ayrıca kiralamalar hususu KÜMİ, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) çerçevesinde karşılaştırmalı olarak incelenerek benzer ve farklı yönler belirlenmiştir. Raporlama çerçevelerinde faaliyet kiralamasına ilişkin tahsil/ödemelerin doğrusal olarak gelir/gider şeklinde kar veya zarara yansıtılması öngörülmekte olup bu hususta benzer özelliklere sahip oldukları tespit edilmiştir. Buna karşın KÜMİ FRS'de yatırım amaçlı gayrimenkul ile sat-geri kirala bölümleri yer almamakta, dolayısıyla bu konularda KÜMİ FRS ile diğer raporlama çerçeveleri farklılaşmaktadır. Raporlama çerçeveleri kapsamında kiralamalar konusunun farklılaşan hususlarını somutlaştırmak amacıyla çalışmada örnek uygulamalar yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler : KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TFRS, Kiralamalar, Raporlama Çerçeveleri

ABSTRACT: The Public Oversight, Accounting and Audit Standards Authority (POA) has put into effect the Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises (FRS for SMEs) in the Official Gazette dated January 16, 2023, in order to expand the scope of the business in terms of the accuracy and comparability of its financial information. FRS for SMEs is a standard that serves as a guide that businesses within the scope of SMEs, who want to create their financial statements other than independent audit purposes, can benefit from in terms of accounting and financial statements for their transactions. With the FRS for SMEs coming into force, a reporting framework for businesses of different sizes and scales has been provided in our country, thus the scope of businesses and transactions in reporting financial information has increased. In the study, a general evaluation of FRS for SMEs was made, in addition, the issue of leases was examined comparatively within the framework of SMEs, Financial Reporting Standard for Large and Medium Size Enterprises (FRS for LMEs) and Turkish Financial Reporting Standard (TFRS) and their similar and different aspects were determined. It is envisaged that collections/payments related to operating leases in reporting frameworks to be reflected in profit or loss on a linear basis as income/expense, and it has been determined that they have similar characteristics in this regard. On the other hand, FRS for SMEs does not include investment real estate and sale-leaseback sections, so FRS for SMEs and other reporting frameworks differ in these matters. A sample application has been added to the study in order to concretize the differentiating aspects of the subject of leases within the scope of reporting frameworks.

Keywords: FRS for SMEs FRS for LMEs, TFRS, Leases, Reporting Frameworks.

¹ Doç. Dr., Harran Üniversitesi, ofdemirkol@harran.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-0483-3790>

² Öğr. Gör. Dr., Adıyaman Üniversitesi, aikvan@adiyaman.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-9834-237X>

³ Arş. Gör., Harran Üniversitesi, hamiv@harran.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-4571-3333>

EXTENDED SUMMARY

Research Problem

It is seen that there are some differences in the accounting and reporting of similar events in the accounting standards and reporting frameworks created for businesses of different sizes. The aim of the study is to identify the similarities and differences between SMEs for FRS, LMEs for FRS and TFRS standards regarding leases and to ensure accounting on the basis of standards.

Research Questions

The problem of the study is to identify the similarities and differences in accounting and reporting of lease transactions according to reporting frameworks. For the convenience of practitioners, sample applications have been developed for the accounting and reporting of identified similarities and differences.

Literature Review

Some of the evaluations provided by published studies on the subject are stated below. In the studies of Akbulut and Can (2020), SMEs for FRS will make a positive contribution to the transition of businesses subject to this standard to standard financial reporting, will ensure that the information in the financial reports and reports they present will be more useful, will create realistic reporting as a result of their activities, will increase the level of usable information, and therefore will provide information from the current accounting approach. They have determined that the steps taken towards accounting will have important results. In their study, Aytac and Gücenme Gençoğlu (2020) compared TFRS, LMEs for FRS, SMEs for FRS and Accounting System Application General Communiqué (ASAGC) in order to determine the similarities and differences regarding tangible fixed assets. At the end of the study, they identified many similarities in these regulations regarding tangible assets and depreciation, but many differences in the separation of borrowing costs and maturity differences. Kıymetli Şen and Özbirekli (2020) aimed to determine the benefits and possible other effects of SMEs for FRS in their study where they evaluated the comparison of SMEs for FRS with other standards and ASAGC / Tax Procedure Law (TPL). At the end of the study, they determined that the cost-based approach is generally adopted in SMEs for FRS, the financial statements that must be presented by the enterprises covered by the standard are balance sheet, income statement and footnotes, and consolidated financial statements will not be prepared.

Methodology

In the study, content analysis of the relevant documents was carried out in order to determine the similarities and differences regarding leasing transactions in SMEs, LMEs FRS and TFRS standards and reporting frameworks. Sample applications have been made to concretize the accounting of detected similarities and differences.

Results and Conclusions

Accounting stakeholders have developed accounting and financial reporting standards to ensure the compatibility and comparability of data and to create a common accounting language on a global scale. With the implementation of the developed standards, they were subjected to necessary improvements after receiving some criticism from various circles (private sector, academic community, etc.). One of these standards was TAS 17 Lease Transactions Standard. As a result of the solutions to the criticisms received by the TAS 17 Standard, TFRS 16 Lease Standard was developed. However, the fact that the developed standards provide common provisions for businesses of different sizes creates some problems and difficulties. That's why different standards and reporting frameworks have been created on similar issues appropriate to the scale of businesses. In this context, first FRS for LMEs and then FRS for SMEs standards were developed. While FRS for LMEs and FRS for SMEs standards are largely compatible in accounting for leasing transactions, TFRS 16 has some differences. When we look at the practices, there are similarities in the calculation of lease payments, but there are differences in accounting, especially in terms of the tenant / lessor. In financial leasing transactions, while the lessee presents the asset subject to lease in the account of the relevant underlying asset (in the relevant item) in the statement of financial position according to FRS for LMEs and FRS for SMEs, this situation is different in TFRS 16. Enterprises that apply TFRS 16 Leases Standard present the asset subject to lease as a right-of-use asset in the statement of financial position. On the other hand, there are cases where TFRS 16 and FRS for LMEs are compatible, but FRS for SMEs is different from these standards. This situation is related to the deferred tax arising from the depreciation amount to be calculated for the asset subject to lease, in other words, the useful life/lease period to be used in calculating the depreciation amount. Tenant entities applying the FRS for SMEs do not calculate deferred tax assets/liabilities in accordance with Chapter 20, clause 20.3. On the other hand, tenant businesses that apply TFRS 16 and FRS for LMEs calculate deferred tax assets/liabilities..

1. GİRİŞ

İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin oluşturulan finansal raporların farklı özellik ve coğrafyalardaki paydaşlar tarafından anlaşılabilirliğini ve kullanılabilirliğini tesis etmek için küresel ölçekte uyumluluğa sahip standart ve düzenlemelere ilişkin ihtiyaç ve gereklilik giderek önemli hale gelmektedir (Gökçen vd., 2016). İşletmelerin boyut ve ölçekleri fark etmeksizin bilgiye ihtiyaç duyan belli bir paydaş kitlesine sahip olmaları ve ilgili kitlelerin haklı talepleri bu düzenlemelerin sürecini hızlandırmaktadır. Çünkü işletmenin, finansal bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğu ve karşılaştırılabilirliği noktasında paydaşlarına makul düzeyde güvenilirliği sağlaması gerekmektedir. Bu güvenilirlik, ülkemizde bağımsız denetim kapsamındaki işletmelerde TFRS ve BOBİ FRS ile sağlanmaya çalışılmaktadır. İlgili standartlarda belirtilen birtakım eşik düzeylerini sağlayamayan ve niceliksel olarak önemli bir kitleyi temsil eden küçük ve mikro işletmelere (KÜMİ) ait finansal bilgilerin de paydaş bilgi beklentilerine cevap verebilecek özelliklerde oluşturulması önemlidir. Bu hususa ilişkin çalışmaların sonucu olarak KGK tarafından 2019 yılında KÜMİ FRS taslak metni yayımlanmış; taslağın nihai şekli, 2023 ve izleyen dönemlerde uygulanmak üzere 16.01.2023 tarihli ve 32075 mükerrer sayılı Resmî Gazete ile yürürlüğe alınmıştır (KGK, 2023).

Küçük ve mikro işletmelere yönelik hazırlanan KÜMİ FRS, diğer raporlama çerçevelerine göre (TFRS ve BOBİ FRS) daha kolay uygulanabilmekte ve düşük maliyetli olmaktadır. Bununla birlikte konuya ilişkin küresel birlikteliği sağlamayı hedefleyen KÜMİ FRS, kapsamdaki işletmelerin muhasebe ve raporlama işlemlerinin vergi bakış açısıyla oluşturulmasına yönelik anlayışı da değiştirerek bilgi odaklı bir anlayışa dönüştürmektedir (Ergüden, 2020). İşletmelerin boyut ve faaliyet çeşitliliği farklı olsa da gerçekleştirdikleri işlemlerin geneli benzer özelliklere sahip olmaktadır. Dolayısıyla işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına yönelik oluşturulan farklı raporlama çerçevelerinin de önemli düzeyde benzer özelliklere sahip olması doğaldır. Bununla birlikte işletmelerin ölçek açısından büyüklükleri yükseldikçe yetkili kamu otoritesi; şeffaflığı arttırmak, muhasebe bilgi kalitesini iyileştirmek amacıyla bunlara yönelik oluşturulan raporlama çerçevelerini detaylandırmaktadır. Buna karşın raporlama çerçevelerinin birtakım farklılıkları da bulunmaktadır.

Günümüzde işletmeler, kaynak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla farklı finansman teknikleri kullanmaktadır. Kiralama yöntemiyle kaynak sağlama, işletmelerin son dönemlerde yoğun şekilde faydalandıkları bir finansman tekniğidir. Bu bakımdan kiralamalara ilişkin gerçekleştirilen işlemlerin raporlama çerçeveleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Konuya ilişkin literatüre katkı sunması ve uygulayıcılara rehberlik etmesi amacıyla bu çalışma gerçekleştirilmiştir. Özellikle kiralamalar konusunun farklı standartlar kapsamındaki uygulanmasının somutlaştırılması ve karşılaştırılmasına yönelik literatürdeki boşluğa önemli katkılar sunması çalışmanın temel hedefidir. Dolayısıyla bu çalışmada kiralamalar, işlemlerinin tespit, değerlendirme, muhasebeleştirme ve raporlanmasına ilişkin KÜMİ ve BOBİ FRS ile TFRS raporlama çerçeveleri kapsamında benzer ve

farklılıkların belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın kavramsal çerçeve bölümünde KÜMİ FRS'nin detaylı değerlendirilmesi yapılmıştır. Literatür taraması bölümünde KÜMİ FRS ile ilgili yapılmış çalışmaların sonuç ve değerlendirmelerine yer verilmiştir. Uygulama kısmında öncelikle kiralama konusunun KÜMİ ve BOBİ FRS ile TFRS raporlama çerçeveleri kapsamında benzerlik ve farklılıklarına ilişkin değerlendirmelere yer verilmiş; akabinde konuyu somutlaştırmak amacıyla örnek uygulama gerçekleştirilmiştir. Sonuç bölümünde ise genel bir değerlendirme ile birlikte elde edilen bulguların literatür çalışmalarıyla karşılaştırılması yapılmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

BOBİ FRS'nin uygulanmasıyla birlikte KÜMİ FRS'nin oluşturulmasına kadar bağımsız denetim dışında kalan belli bir ölçeğin altındaki işletmelerin tabi oldukları herhangi bir standart bulunmamaktaydı. Bu nedenle küçük ve mikro işletmeler için mevcuttaki mevzuat uygulanmaktaydı. Küçük ve mikro işletmelerin tanımlamaları ilk olarak Avrupa Birliği (AB) Direktifi ve bağımsız denetime tabi olma kıstaslarına göre yapılmıştır. Ardından çeşitli taraflar dikkate alınmış ve 2019'da KÜMİ FRS'nin taslağı oluşturulup kamuoyuna arz edilmiştir (Cavlak ve Ataman, 2023: 227). Bu taslağın 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanması öngörülse de standart 2023'te uygulanmaya başlanmıştır (Karabulut ve Tektüfekçi, 2023: 44).

Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre bağımsız denetime tabi olmayan, isteğe bağlı olarak TFRS veya BOBİ FRS uygulamayan ve TTK'nin 64. ve 88. maddelerindeki hükümlerin muhatabı konumundaki gerçek/tüzel kişilerin uygulayabileceği KÜMİ FRS 16 Ocak 2023'te yürürlüğe alınmıştır.

KÜMİ FRS Standardı, diğer standartlarda olduğu gibi ilgili işletmelerin mali tablolarının gerçeğe/ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir muhasebe bilgilerinin sunulmasını amaçlamıştır.

KÜMİ FRS özellikleri şu şekilde özetlenebilir (Karabulut ve Tektüfekçi, 2023: 49):

- 22 bölüm ve 104 sayfadır.
- TFRS ve BOBİ FRS ile kıyaslandığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetlidir.
- Standartta maliyet esaslı yaklaşım benimsenmiştir.
- Standartta mali tabloların şekilleri ve kavramsal sözlük yer almaktadır.
- Uluslararası muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin uygulamalar ile tutarlıdır.

Standart, başlığında görüldüğü gibi iki farklı büyüklükteki işletme türüne hitap etmektedir. Bunlardan birisi küçük, diğeri de mikro işletmelerdir. Standartta küçük işletmelerin ve mikro işletmelerin kıstasları belirtilmiştir. Aşağıda maddeler halinde sunulmuş kıstaslardan en az ikisinin eşik değerlerinin aşılması şartıyla gerçek kişi ve tüzel kişi tacirler izleyen dönemde küçük işletme olarak değerlendirilirler. Bu kıstasları sağlayamayan işletmeler mikro ölçekli işletmeler olarak değerlendirilir (www.kgk.gov.tr):

- Varlıkların toplam değerinin 3.500.000 Türk Lirası (TL) ve üzerinde olması,
- Yıllık net satış hasılatının 7.000.000 TL ve üzerinde olması,
- Çalışanların ortalama sayısının 10 ve üzerinde olması. (Çalışanların ortalama sayısının belirlenmesinde 30 Kasım 2022 tarihli, 32029 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış olan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar göz önünde bulundurulmalıdır.)

Standartta varlık veya yükümlülüklerin bilançoya alınabilmesi için iki ölçüt mevcuttur (KÜMİ FRS, Par. 1.4):

- Aktif ve pasif kalemlerinden ileride ekonomik fayda elde etmenin veya bu kalemlerin işletmelerden çıkışının muhtemel olması,
- Kalemlerinin maliyetinin veya değerlerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Yukarıdaki ölçütleri sağlamayan kalemler, bilançoda yer alamaz. Bu duruma şarta bağlı yükümlülükler/varlıklar örnek olarak verilebilir (KÜMİ FRS, Par. 1.5). Kar veya zarar tablosuna alınacak gelir ve gider kalemleri için de yukarıdaki şartlar aranmaktadır (KÜMİ FRS, Par. 1.7). Kar veya zarar tablosundaki herhangi bir kalem için tablo ya da dipnotlarda “olağandışı kalem” şeklinde sunulamaz (KÜMİ FRS, Par. 4.6).

Standartta temel ölçüm yöntemi olarak maliyet bedel ile gerçeğe uygun değer esas alınmaktadır (KÜMİ FRS, Par. 1.12). Standartta başka bir esas belirlenmedikçe, bilanço kalemleri mali tablolara ilk alımı maliyet bedeli ile yapılmaktadır (KÜMİ FRS, Par. 1.11).

Nicelik açısından diğer standartlardan farklı olarak bu standart bilanço, gelir tablosu ve dipnotlar şeklinde üç temel mali tabloya sahiptir (KÜMİ FRS, Par. 2.3).

KÜMİ FRS’de muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasına yönelik bir işlem veya olayla ilgili uygulanacak muhasebe politikasının belirlenmediği durumlarda, işletme, politikasını BOBİ FRS hükümlerine göre belirleyecektir (KÜMİ FRS, Par. 5.15).

Hasılat ölçümünde küçük ve mikro işletmeler arasında vade konusu farklı sonuçlar doğurmaktadır. Küçük işletmeler hasılat bedelinin ölçümünde, hasılatın tahsil edileceği süreyi göz önünde bulundurarak ölçüm yapar. Hasılat bedelinin bir yıl veya daha az bir vadede tahsil edileceği tahmin edilebiliyorsa küçük işletmeler vade farkı ayırımı yapmadan hasılatın ölçümünü gerçekleştirirler. Hasılat bedelinin orta ya da uzun vadede tahsil edileceği tahmin ediliyorsa, vade farkı ayrıştırılması yapılması suretiyle hasılatı konu olan ürünlerin peşin değerlerine göre ölçüm gerçekleştirilir. Vadeden kaynaklanan fark değerleri ise faiz geliri olarak değerlendirilmek suretiyle finansal tablolara aktarılır (KÜMİ FRS, Par. 7.6). Buna karşın mikro işletmeler, hasılatı, vadeyi dikkate almaksızın direkt olarak tahsili gerçekleşmiş veya gerçekleşecek tutara göre değerlemektedir (KÜMİ FRS, Par. 7.7).

Maliyet ölçüm teknikleri açısından bakıldığında işletme türleri arasında herhangi ayırım yapılmamıştır. Başka bir ifadeyle maliyet ölçüm teknikleri dikkate alındığında küçük ve mikro işletmeler arasında bir ayırım söz konusu değildir. Sonuçların fiili maliyete eşdeğer olmak koşuluyla standart maliyet ya da perakende yöntem de kullanılabilir (KÜMİ FRS, Par. 8.17).

Dipnotlarda sunulması gereken bilgiler açısından bakıldığında da işletme türleri (küçük ve mikro) arasında ayırım yapılmamıştır (KÜMİ FRS, Par. 21.7).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Öztürk vd. (2019) çalışmalarında, aralarındaki farkları tespit etmek amacıyla KÜMİ ve BOBİ FRS ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)/TFRS'yi karşılaştırmışlardır. Çalışmalarında diğer standart setlerinden farklı olarak KÜMİ FRS'de mali tablolarda arz edilen bilgilerin temel ve destekleyici şeklinde bir ayırım yapılmadığı, temel mali tabloların bilanço, gelir tablosu ve dipnotlardan oluştuğu, bu tablolarda münferit ya da konsolide ayrımı olmadığı, ara dönemlerde yapılacak finansal raporlamaya ilişkin açıklama yapılmadığı belirlenmiştir. Ayrıca KÜMİ FRS taslağının diğer standartlara nazaran daha sade, anlaşılır ve basit raporlama yaklaşımına sahip olduğu, diğer standartlardan farklı olarak KÜMİ FRS taslağında hasılatın satış iskontolarının indirim konusu yapılmasından sonra, vade farkı ayrıştırılmadan tahsil edilen/edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçüldüğü tespit edilmişti. KÜMİ FRS'de özellikli varlık olarak tanımlanan varlıklara ilişkin kıstasların olmadığı, diğer standartlardan farklı olarak KÜMİ FRS taslağında değer düşüklüğünün stokların öngörülebilir satış fiyatının maliyet bedelinden en az %10 düşük olması koşuluyla söz konusu olabileceği ifade edilmiştir. KÜMİ FRS taslağında araştırma ve geliştirme safhası harcamaları ayırımının yer olmadığı ve bununla birlikte bu harcamaların sonucunda elde edilen maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmeyip giderleştirildiği sonuçlarına varılmıştır.

Akbulut ve Can (2020) çalışmalarında KÜMİ FRS'yi genel olarak değerlendirmeyi, uygulanmaya başlandığında hangi işletmelere hitap edeceğini tespit etmeyi ve standardın olası etkilerini ele almışlardır. Çalışmalarında KÜMİ FRS, bu standarda tabi işletmelerin standart finansal raporlamaya geçişlerine pozitif katkı sağlayacak, sunacakları finansal rapor ve raporlardaki bilgilerin daha yararlı olmasını tesis edecek, faaliyetleri sonucunda gerçeğe uygun raporlamayı oluşturacak, kullanılabilir bilgi düzeyini yükseltecek dolayısıyla mevcut muhasebe anlayışından bilgi muhasebesine doğru atılacak adımlarda önemli sonuçlar doğuracaktır.

Aytaç ve Gücenme Gençoğlu (2020) çalışmalarında maddi duran varlıklara ilişkin benzerlikleri ve farklılıkları tespit etmek amacıyla TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini (MSUGT) karşılaştırmışlardır. Çalışmanın sonunda bu düzenlemelerde maddi duran varlıklar ve amortismanlar ile ilgili birçok hususta benzerlikler, borçlanma maliyetleri ve vade farkının ayrıştırılması hususlarında ise birçok farklılıklar tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra izleyen dönemlerde

ölçüm ve amortismanlar hususunda standartlar ile vergi mevzuatı arasında ciddi farklılıkların olduğu tespit edilmiştir.

Kadooğlu Aydın (2020) anket yöntemi ile evreni Şanlıurfa ili olan ve bağımsız muhasebe meslek mensuplarının KÜMİ FRS'nin getireceği yeniliklere karşı algılarını değerlendiren bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışma sonunda katılımcıların çoğunun teorik ve pratik bilgi açısından yetersiz oldukları ve bununla birlikte de eğitim ve finansal bilgilere ihtiyaç duymadıkları tespit edilmiştir.

Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2020), KÜMİ FRS'nin diğer standartlar ve MSUGT/Vergi Usul Kanunu (VUK) ile karşılaştırmasını değerlendirdikleri çalışmalarında, ayrıca KÜMİ FRS'nin sunacağı faydaları ve muhtemel diğer etkileri tespit etmeyi amaçlamışlardır. Çalışmanın sonunda KÜMİ FRS'de genel olarak maliyet esaslı yaklaşımın benimsendiği, standart kapsamına giren işletmeler tarafından sunulması gereken mali tabloların bilanço, gelir tablosu, dipnotlar olduğu ve konsolide mali tabloların düzenlenmeyeceği tespit edilmiştir. Bunun yanında, iştirak yatırımları ve ara dönem raporlama gibi çok sayıda konunun yer almadığı, kar veya zarar tablosunda kapsamlı gelir başlığının bulunmadığı, senede bağlanmış/bağlanmamış alacak ve borçların nominal değer ile muhasebeleştirilmesi, dönem sonunda reeskont işlemine tabi tutulması gerektiği belirlenmiştir. Maddi Duran Varlıklarla (MDV) ilgili amortisman uygulamasının BOBİ FRS'de olduğu gibi kıst esasa dayandığı ve maddi olmayan bir duran varlığın aktifleştirilmesinin dışarıdan satın alınma şartına bağlandığını tespit etmişlerdir.

Tutkavul (2020) çalışmasında dönüştürme maliyetlerini ele almış ve sonuçlarının KÜMİ FRS, diğer standartlar ve VUK açısından üretim maliyetleri ve vergilendirmeye etkilerini değerlendirmişler. Çalışmada, VUK'a göre sabit genel üretim giderlerinin tam maliyet yöntemi açısından mamullerin mal alışlarına devredilmesi gerektiği, buna karşın KÜMİ FRS'nin bu hususta bir yöntem seçimi yapmadığı ifade edilmiştir.

Arzova ve Şahin (2021b) çalışmalarında gerçeğe uygun değer yaklaşımını TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve Faizsiz Finans Muhasebe Standartlarına (FFSM) göre ele almışlar ve bu yaklaşımın standartlar arasındaki farklılıklarını tespit etmeyi amaçlamışlardır. Çalışmada BOBİ ve KÜMİ FRS'nin söz konusu yaklaşım açısından neredeyse aynı oldukları ifade edilmiştir.

Ayar ve Fowzi (2021) çalışmalarında KÜMİ ve BOBİ FRS'lerin benzerlik ve farklılıklarını tespit etmek amacıyla karşılaştırmışlardır. Çalışmanın sonunda nakit akış tablosu, maden kaynaklarının aranması ve değerlendirilmesi vb. başlıkların BOBİ FRS'de olup KÜMİ FRS'de olmadığı, özkaynak değişim tablosunun BOBİ FRS'de esas mali tablo olarak yer alırken KÜMİ FRS'de yer almadığı ve iki standarttaki ortak başlıklar ile ilgili düzenlemelerin esasen birbirleriyle uyumlu olduğu sonuçlarına varmışlardır.

Gerekan ve Öztürk (2021) anket yöntemi ile evreni Ağrı, Ardahan, Iğdır ve Kars illeri olan ve muhasebe meslek mensuplarının KÜMİ FRS'ye bakış açılarını değerlendiren bir çalışma

gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada varılan sonuçlardan bazıları şunlardır: Katılımcıların çoğu KÜMİ FRS ile ilgili meslek odalarından, bilhassa Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden (TÜRMOB) bir eğitim almışlardır. Bununla birlikte katılımcıların çoğu eğitim ihtiyaçlarının olduğunu ifade etmişlerdir. Katılımcıların çoğu KÜMİ FRS'nin işletmelerde kalifiye çalışan ihtiyacını artıracığını, Standardın sade ve anlaşılır olduğunu ifade edip bu durumun mali tablolarındaki şeffaflığa katkı sunacağını ifade etmişlerdir. Bunun yanı sıra akademik çalışmalar, katılımcılar tarafından yetersiz bulunurken TÜRMOB ve KGK çalışmaları yeterli bulunmuştur.

Bozkurt Yazar (2021) çalışmasında KÜMİ FRS'ye neden ihtiyaç duyulduğuna ve standart ile ilgili genel bilgilere değinmiş ve Türkiye'deki üniversitelerin muhasebe finansman ana bilim dallarındaki akademisyenlerin KÜMİ FRS taslağına yönelik görüşlerini tespit etmeye çalışmıştır. Çalışmanın sonunda katılımcıların çoğunluğu böyle bir düzenlemeyi gerekli bulduğu ve bu hususta öğretici çalışmaların gerçekleştirilmesi ve standardı uygulayacak işletmelerin bağımsız denetime tabi olması gerektiği, bu standardın muhasebe sistemleri ve mali tabloların yararlılığı açısından ciddi bir role sahip olduğu görüşüne sahip oldukları tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra katılımcıların çoğunun KÜMİ FRS'nin MSUGT/VUK uygulamalarındaki noksanlıkları giderecek düzeyde olduğu, bu standardın meslek mensuplarının yükümlülüklerini artıracığı ve iş yüklerini azaltacağı konusunda ise çekimser oldukları tespit edilmiştir. Son olarak yine katılımcıların çoğunun hasılat ölçümü, stokların, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyetlerinin tespit edilmesinde vade farkının ayrıştırılmasının gerekliliği gibi birçok hususa katıldıklarını belirlemiştir.

Haberal (2021) çalışmasında BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de mali tabloların düzenlenmesine temel teşkil edecek raporlama esasları ile VUK'taki değerlendirme hükümlerini kıyaslamıştır. Çalışmanın sonunda, VUK'ta her bir kalem için hangi şekilde değerlendirme yapılacağı belirtilirken, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de ilgili kalemin içinde yer aldığı grup baz alınarak bir değerlendirme söz konusu olduğu, VUK'ta bazı finansal araçlar hariç geriye kalan kalemlerin cari değerlerine yer verilmezken, standartlarda gerçeğe uygun değer kavramının önemli olduğu sonuçlarına varılmıştır.

Kaya ve Utku (2021) çalışmalarında stoklar grubunu KÜMİ FRS açısından ele almışlar ve bu grup bazında KÜMİ ve BOBİ FRS'ler ile VUK/MSUGT, TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında karşılaştırmışlardır. Çalışmanın sonunda, stokların dönüştürme maliyetlerine ilişkin VUK/MSUGT tam maliyet yöntemini esas kabul ederken, KÜMİ FRS'de tam maliyet ya da normal maliyet yöntemlerinden yararlanılabileceği, VUK/MSUGT'a göre hizmet işletmelerinin maliyetleri doğrudan gider konusu yapılırken, KÜMİ FRS'ye göre hizmetin satışı ile doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin söz konusu grupta aktifleştirildiği, grup maliyetlerinin ölçüm işlemlerinde VUK/MSUGT'a göre fiili, standart ve tahmini maliyet yöntemleri seçimlik iken, KÜMİ FRS'de fiili maliyetlerin esas alındığı; diğer standartlardan farklı olarak satın alınan stoklarda meydana gelen vade farklarının stokların maliyetine ilave edildiği ve stok değer düşüklüklerinin giderleştirilmesinin şartı en az %10'luk bir değer kaybı

dikkate alınmaktadır. Diğer standartlara göre meydana gelen değer düşüklükleri her zaman giderleştirilebilmektedir.

Kurban (2021) çalışmasında aralarındaki farkları tespit etmek amacıyla KÜMİ FRS uygulamaları ile VUK/MSUGT uygulamalarını karşılaştırmıştır. Çalışmada VUK/MSUGT'a göre düzenlenen mali tablolarda değer artışlarının gösterilmediği, buna karşın KÜMİ FRS'de böyle bir uygulamanın söz konusu olmadığı ifade edilmiştir. KÜMİ FRS'ye göre senetli/senetsiz alacak/borçlar reeskonta tabii tutulurken VUK/MSUGT'a göre yalnızca senetli alacak/borçlar reeskonta tabidir. Bu konudan farklı olarak, aktif bir kalemin yeniden değerlendirme sonucu değeri artması halinde, meydana gelen artış özkaynaklarda izlenir. Değer düşüklüğü meydana gelirse yapılması gereken ilk iş, ilgili kalemin geçmişinde yapılan yeniden değerlendirme sonucuna göz atılmasıdır. Başka bir ifadeyle geçmişte yapılan yeniden değerlendirme sonucunda değer artışı olup olmadığının tespit edilmesidir. Böyle bir durum söz konusu ise, meydana gelmiş olan değer düşüklüğü ilk olarak öz kaynaklardaki ilgili bakiyeden düşülür ve kalan tutar da kar veya zarar tablosuna aktarılır. Son olarak, KÜMİ FRS'ye göre kıdem tazminatı cari dönemde tahakkuk ettiğinde giderleştirilirken, VUK/MSUGT'a göre söz konusu tazminat ancak ödendiğinde giderleştirilebilir. Dolayısıyla VUK/MSUGT'a göre düzenlenen mali tablolar bu hususta ihtiyaca uygun bilgiyi sağlayamamaktadırlar.

Parlak (2021) çalışmasında KÜMİ FRS'nin yedinci bölümü olan hasılat standardını, yürürlükte olan uygulama ve diğer standartlar ile karşılaştırmış, hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili birtakım konuları örnekler eşliğinde sunmuştur. İnşaat işi ile ilgili gelir/giderlerin muhasebeleştirilmesi vergi mevzuatınca tamamlanma yöntemine (işin bitmesine) göre gerçekleştirilir. Ancak BOBİ ve KÜMİ FRS'lerde tamamlanma yüzdesi esastır. Bundan dolayı vergi mevzuatına göre işin bittiği dönemde kar/zarar meydana gelirken, standartlara göre işin bittiği dönem dikkate alınmaksızın işin yapılmakta olduğu her dönemin sonunda hasılat, o dönemin mali tablosunda yer alacak şekilde sonuç hesaplarında izlenir. Standartlara bakıldığında, hasılatın muhasebeleştirilmesinde ekonomik yararın işletmeye dahil olması esasına dayanmaktadır.

Utku ve Kaya (2021) çalışmalarında KÜMİ FRS'ye göre maddi duran varlıkların (MDV) ne şekilde muhasebeleştirileceğini ve KÜMİ FRS'nin mevcuttaki uygulamalar ile ne gibi benzerlikler ve farklılıklara sahip olduğunu ele almışlardır. Çalışmanın sonucunda; borçlanma maliyetleri, değer düşüklüğü ve yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin hususlarda farklılıklar tespit etmişlerdir.

Demir vd. (2022) anket yöntemi ile evreni Elâzığ ili olan ve bağımsız muhasebe meslek mensuplarının KÜMİ FRS'ye bakış açılarını değerlendiren bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmanın amacı söz konusu meslek mensuplarının KÜMİ FRS'ye yönelik bakış açılarının demografik nitelikler açısından farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmektir. Çalışma varılan sonuçlardan bazıları şunlardır: Muhasebe meslek mensuplarının KÜMİ FRS'ye yönelik algı düzeyleri orta ve iyi seviyedeysen bilgi düzeyleri yetersizdir. Kadın katılımcıların KÜMİ FRS'ye yönelik algı düzeyi erkek

katılımcılara göre fazladır. 36-45 yaş aralığında olan katılımcıların KÜMİ FRS'ye yönelik algı düzeyleri diğer yaş kategorilerindeki katılımcılara göre daha fazladır. Lisansüstü eğitime sahip katılımcıların algı düzeyleri diğer eğitim düzeyinde bulunan katılımcıların algı düzeylerine kıyasla daha yüksek olduğu tespit etmişlerdir.

Keleş (2022) çalışmasında TMS/TFRS, KÜMİ ve BOBİ FRS'ler ile VUK'taki tarımsal faaliyetlere ilişkin hükümleri benzerlik ve farklılıkları tespit etmek amacıyla karşılaştırmıştır. Çalışmada TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı, KÜMİ ve BOBİ FRS'ler açısından canlı varlıkların "Canlı Varlıklar" adında ayrı bir grupta raporlanmasına yönelik bir uygulama birliği olmadığı ve VUK'a göre canlı varlıkların ayrı bir hesap sınıfında sunulmadığı, TMS 41'de canlı varlıklara ilişkin ilk muhasebeleştirilmesinde yalnızca satış maliyetleri indirilmiş gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılırken, KÜMİ ve BOBİ FRS'lerde satış maliyetleri indirilmiş gerçeğe uygun değer yönteminin yanı sıra maliyet yönteminin kullanımının imkan dahilinde ve işletmenin tasarrufunda olduğu sonuçlarına varılmıştır.

Yazarkan (2022) çalışmasında BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'yi stok hareketlerinin muhasebeleştirilmesi açısından karşılaştırmıştır. KÜMİ FRS stok değerinin belirlenmesinde maliyet bedeli yöntemi baz alınırken, BOBİ FRS'de maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden küçük olanına göre bir ölçüm söz konusudur. KÜMİ FRS'de vade farkları stok maliyetinden ayrıştırılmamakta; ancak BOBİ FRS'de bir yıldan daha uzun vadeli stokların maliyetlerindeki vade farkı ayrıştırılmaktadır. KÜMİ FRS'ye göre borçlanma maliyetleri vadeye bakılmaksızın giderleştirilir, buna karşın BOBİ FRS'de stokun kullanım ya da satışa uygun duruma gelmesi bir yıldan fazla olması durumunda katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine ilave edilir.

Yücel (2022) çalışmasında TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar (MODV) Standardı, BOBİ FRS bölüm 14, KÜMİ FRS bölüm 12 ve Uluslararası Değerleme Standartları 102'yi, bu standartlarda geçen maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi açısından karşılaştırmıştır. Çalışmada BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesinde daha çok maliyet esasının kullanıldığı, TMS 38'de gerçeğe uygun değer yaklaşımının ağırlıklı olduğu sonuçlarına varılmıştır.

Cavlak ve Ataman (2023) çalışmalarında KÜMİ FRS'yi genel olarak değerlendirmiş, ardından bu standardı BOBİ FRS ve TFRS ile tafsilatlı bir şekilde karşılaştırmışlardır. KÜMİ FRS'ye tabi işletmeler finansal durum ile kar veya zarar tablolarını sunmak zorundadırlar. TFRS ile benzer, BOBİ FRS'den farklı olarak KÜMİ FRS'de, "olağandışı gelir veya gider gösterimi"ne müsaade edilmemektedir. TFRS'ye kıyasla KÜMİ FRS'de daha sade bir değerlendirme ölçütleri mevcut olup, bunlar; maliyet bedeli, gerçeğe uygun değer ve itibari değerdir. TFRS'nin aksine KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de kapsamlı gelir raporlaması yer almamakta ve KÜMİ FRS'de ara dönem mali tablo raporlaması ile konsolide mali tablo düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Karabulut ve Tektüfekçi (2023) çalışmalarında BOBİ FRS'nin 2017/2021 Sürümlerini ve KÜMİ FRS taslağını genel olarak karşılaştırmış, KÜMİ FRS'in taslağı ile 2022 Sürümü arasındaki farkları tespit etmişlerdir. Bunun yanı sıra anket yöntemi ile evreni İzmir ili olan ve muhasebe meslek mensuplarının KÜMİ FRS'nin getireceği yeniliklere karşı algılarını değerlendiren bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Stoklar, hasılat, finansal araçlar, özkaynaklar, MDV ve MODV açısından KÜMİ FRS'nin Taslağı ile 2022 Sürümü karşılaştırıldığında ciddi farklar mevcuttur. KÜMİ FRS taslağına yönelik olarak algı ve farkındalık düzeyi en yüksek olan katılımcı grubu Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler (SMMM) olmuştur. KÜMİ FRS'ye yönelik genel bir değerlendirme sonucunda katılımcıların yüksek düzeyde algı ve farkındalıklarının olmadığı tespit edilmiştir.

Özdemir vd. (2023) çalışmalarında mali tablolar, yararlı finansal bilginin nitelikleri açısından farklılıkları ve benzerlikleri tespit etmek amacıyla KÜMİ FRS ile BOBİ FRS'yi karşılaştırmışlardır. Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklara ilişkin KÜMİ FRS'de gerçeğe uygun değere göre ölçüm yapıldığında maliyet yöntemi ile ölçüme geçiş izni mevcut iken, BOBİ FRS'ye göre canlı varlığın gerçeğe uygun değerle ölçülmesi durumunda izleyen dönemlerde maliyet yöntemi ile ölçüm yapılmasına müsaade edilmemiştir. Bunun yanı sıra KÜMİ FRS'de bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek girişimler finansal araç ve özkaynak şeklinde ele alınmış; ancak BOBİ FRS'de ilgili konular ayrı bölümlerde değerlendirilmiştir. Kira geliri/ değer artışı veya bunların müştereken sağlanması amacıyla envantere bulunan yatırım amaçlı gayrimenkuller, KÜMİ FRS'de MDV olarak kabul edilirken; BOBİ FRS'de ayrı bir kısımda yer almaktadır. İşletmede yapılan MODV ile ilgili araştırma ve geliştirme dahilindeki harcamaların tamamı KÜMİ FRS'de varlığın maliyetine ilave edilirken BOBİ FRS'de yalnızca geliştirme safhasındaki harcamalar maliyete ilave edilmiştir.

4. KİRALAMA İŞLEMLERİ AÇISINDAN KÜMİ FRS, BOBİ FRS (2021 SÜRÜMÜ) VE TFRS 16 KARŞILAŞTIRMASI

Çalışmanın bu kısmında; kiralamanın tanımı, kiralama türleri ve kiralama işlemlerinin işletmeler için önemi ele alınmıştır. Ayrıca KÜMİ ve BOBİ FRS'ler ile TFRS 16 standartlarının kiralama işlemleri özelinde benzerlikleri ve farklılıkları karşılaştırılacak ve bu standartlara göre kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi uygulamaları gerçekleştirilmiştir.

Kiralama, kiralanacak bir varlığın kullanım hakkının kira ödemeleri karşılığında kiracı işletmeye devredilmesi şeklinde ifade edilebilir (Arzova ve Şahin, 2021a: 427). Kiralama, işletmelerin ihtiyaç duydukları varlıkları satın almadan ziyade, kiralama yoluyla edinmelerini sağlayan bir finansman yöntemidir (İkvan ve Velioğlu, 2022: 111).

Kiralama türleri genel olarak faaliyet kiralaması (operasyonel kiralama), finansal kiralama, satış ve geri kiralama şeklinde üçe ayrılır (Baral, 2023: 28). Finansal kiralama, kiralayan tarafın, kiracının belirlediği varlığı/varlıkları üreticiden satın alıp, bu varlığın kullanım hakkını belli bir süreliğine kiracıya devrettiği işlemler olarak ifade edilmektedir (www.tcmb.gov.tr). Faaliyet kiralaması, kiralama

konusu varlığın getireceği her türlü tehlike ve getirilerin tamamının kiralayana yüklenmediği ve söz konusu varlığa ait faydalı ömrünün tamamı ya da önemli kısmının kiralayana tarafından kullanılmadığı kiralama (Kaya vd., 2020: 268). Son olarak satış ve geri kiralama ise, işletmenin aktifinde yer alan bir varlığı bir finansal kuruluşa satmasının ardından bazı şartlar kapsamında geri kiralaması olarak tanımlanabilir (Ergün, 2021: 12).

Kiralamanın işletmeler açısından önemi ise finansman kolaylığı sağlamanın yanı sıra kiracı için kalıntı değer ve eskime payı ile ilgili riskleri azaltmasıdır. Ayrıca, vergi avantajları sunarak işletmelerin borçlanma maliyetlerinin azalmasına imkân sunmaktadır (Bahadır, 2023: 150). Bunların yanı sıra kiralama işlemlerinde ödemeler dönemlere yayıldığından, işletmelerin nakit tasarruflarında artış meydana getirir. Son olarak, kiralama işlemlerinde belli bir vade söz konusu olduğundan, işletmelerin kullandıkları dayanak varlıklar genel olarak son teknoloji ürünleri olmaktadır (Veliolu, 2023: 1).

Kiralama işlemlerinde KÜMİ ve BOBİ FRS'ler ile TFRS 16 standartları arasında birtakım benzerlik ve farklılıklar bulunmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıda belirtilmiştir.

Doğal kaynaklar ile ilgili yapılacak araştırmalar ve bu kaynakların kullanımıyla ilgili kiralama sözleşmeleri, video kayıtları, kopyalama hakları, patentler ve sinema filmleri gibi değerler ile ilgili lisans sözleşmelerine ilişkin kiralama ve ekonomik bakımdan dezavantajlı sözleşme niteliğini haiz faaliyet kiralamaları, kiralama bölümü kapsamında değildir (KÜMİ FRS, Par. 13.3; BOBİ FRS, Par. 15.4). Doğalgaz, petrol, maden vb. yenilenmesi mümkün olmayan kaynaklar ile ilgili yapılacak araştırmalar ve bu kaynakların kullanımıyla ilgili kiralama, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı kapsamında olan lisans sözleşmeleri çerçevesinde kiracının elinde bulundurduğu videokaset, sinema filmleri, el yazmaları, oyunlar, telif hakları ve patentler gibi hususlara ilişkin haklara TFRS 16 Kiralamalar Standardı uygulanamaz (TFRS 16, Par. 3).

Kiralama türünün sınıflandırılması, kiralama konu varlığın mülkiyetinden kaynaklı getiri ve risklerin kiracı ya da kiraya verene devredilme derecesine göre belirlenir. Kiralama vadesi sonunda sahipliğin devredilip devredilmediğine bakılmadan söz konusu sahiplikten kaynaklı getiri ve risklerin tamamına yakınının devredildiği kiralamalara finansal kiralama, tamamına yakınının devredilmediği kiralamalara ise faaliyet kiralaması denir (KÜMİ FRS, Par. 13.5-13.7; BOBİ FRS, Par. 15.6-15.8). Kiralamaya konu varlığın mülkiyetinden kaynaklı getiri ve risklerin önemli derecede devredilmesi finansal kiralama olarak tanımlanırken, söz konusu getiri ve risklerin önemli derecede devredilmemesi faaliyet kiralaması olarak tanımlanır (TFRS 16, Par. 62).

Kiralama ile ilgili işlemlerin sınıflandırılması kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla yapılır ve kiralama vadesi süresince kiracı ve kiraya veren, ortak bir karar ile kiralama şartları değiştirilmediği sürece (kiralamanın yenilenmesi hariç) sınıflandırma ile ilgili herhangi bir değişiklik yapılmaz (KÜMİ FRS, Par. 13.8; BOBİ FRS 15.9; TFRS 16, Par. 66). Bununla birlikte, tahminlerde (dayanak varlığın kalıntı değer ya da ekonomik ömrü ile ilgili tahminlerdeki değişiklik gibi) ya da

koşullarda meydana gelen değişiklikler (kiracının temerrüt durumuna düşmesi gibi), muhasebeleştirme ile ilgili amaçlar kapsamında bir kiralamanın yeniden sınıflandırmaya tabi tutulmasına yol açmaz (TFRS 16, Par. 66).

Bir işlemin finansal kiralama sayılabilmesinin ölçütleri; KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS 16'da sekiz maddede sunulmuştur. Belirtilen düzenlemelerde ölçütlere yönelik benzer amaçlar güdülerken bunların ifade edilmiş biçiminde farklılıklar arz etmektedir. Örneğin, KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de, kiralama vadesinin varlığa ait ekonomik ömrün %80'inden fazla olması gerektiği şeklinde belirtilirken; TFRS 16'da, kiralama vadesinin ilgili varlığa ait ekonomik ömrün büyük bir bölümünü kapsamaması şeklinde ifade edilmiştir. Bir başka örnek vermek gerekirse, KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de, kiralama sözleşmesinin başlangıcıyla birlikte kira ödemelerinin bugüne indirgenmiş değerinin varlığın gerçeğe uygun değerinin %90'ından fazla olması; TFRS 16'da, tamamına yakın bir değere tekabül etmesi şeklinde ifade edilmiştir (KÜMİ FRS, Par. 13.9-13.10; BOBİ FRS, Par. 15.10-15.11; TFRS 16, Par. 63-64). KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'den farklı olarak TFRS 16'da, söz konusu ölçütler ile mutlak bir sonuca varmanın her zaman mümkün olmayacağı da belirtilmiştir (TFRS 16, Par. 65).

Arazi, arsa ve binaları kapsayan kira sözleşmelerinin finansal kiralama olarak değerlendirilebilmeleri için gerekli ölçütler, KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de iki maddede sunulmuş olup, sözleşmelerin finansal kiralama sayılabilmesi için bu iki ölçütten yalnızca bir tanesinin sağlanması yeterli görülmüştür. Bu maddelerden birincisi kiralama vadesi sonunda mülkiyetin kiracı tarafa devredilecek olması, diğeri ise kiralamaya konu gayrimenkulün kiralama vadesi sonunda kiracıya gerçeğe uygun değerinin altında satın alma hakkına imkanı vermesi ve bu hakkın da kiralama sözleşmesinin başlangıcında kullanma ihtimalinin yüksek olmasıdır (KÜMİ FRS, Par. 13.11; BOBİ FRS, Par. 15.12). TFRS 16'da ise bu durum detaylandırılmıştır. Kiralama işleminin bina ve arazi unsurlarını birlikte kapsamaması durumunda, her bir unsur için kiralama sınıflandırılması işlemi uygulanır. Bu sınıflandırma işlemi ise 62-66 ve B53-B54 paragraflarına göre değerlendirilir (TFRS 16, Par. B55). Arazi bedelinin kiralama işlemi açısından önemsiz olması durumunda ise, bina ve arazi unsurları tek bir birim olarak dikkate alınır ve kiralama sınıflandırması yine aynı paragraflara yani 62-66 ve B53-B54 paragraflarına istinaden değerlendirilir. Dolayısıyla, böyle bir durum için, dayanak varlığın ekonomik ömrü, binaların ekonomik ömrü olarak dikkate alınır. Başka bir ifadeyle, dayanak varlığın ekonomik ömrü binaların ekonomik ömrüdür (TFRS 16, Par. B57). Elbette bu hususların tamamının kiraya veren için geçerli olduğu, kiracı için ise tek bir modelin (finansal kiralama modeli) geçerli olduğu unutulmamalıdır.

KÜMİ ve BOBİ FRS'lerde finansal kiralamanın ilk kaydı, kiralama kapsamındaki varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanına göre yapılır. TFRS 16'da ise kira yükümlülüğü kiralamanın fiili olarak başladığı tarihteki ödenmemiş kira ödemelerinin bugüne indirgenmiş değeri üzerinden ölçülür (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2020: 10-11).

Finansal kiralama yöntemiyle edinilen varlık, finansal durum tablosunda söz konusu varlığın hesabında yansıtılır. Yani finansal kiralama yöntemiyle edinilen varlık bina ise, bu varlık finansal durum tablosunda 252 Binalar hesabında gösterilir (KÜMİ FRS, Par. 13.13; BOBİ FRS, Par. 15.14). TFRS 16'da ise bu durum iki farklı şekilde ele alınmıştır. İlk durumda kiracı, kiralama kapsamında edindiği varlığı, kullanım hakkı varlığı ve kira yükümlülüğü şeklinde finansal durum tablolarında sunar (TFRS 16, Par. 22). İkinci durumda ise kiracı, kullanım hakkı varlığını diğer varlıklardan ayrı olarak sunmayı tercih etmez ise, kullanım hakkı varlığını tıpkı KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'de olduğu gibi finansal durum tablosunda ilgili varlığın hesabında sunar. Bu durumla ilgili olarak TFRS 16'da kullanım hakkı varlığının hangi hesapta yer alacağı, kiracı tarafından açıklanmasının gerekliliği öngörülmüştür (TFRS 16, Par. 47).

Kira ödemelerinin bugüne indirgenmiş değeri hesaplanırken kullanılacak faiz oranı sözleşmede yer alan faiz oranıdır. Bu oranın belirlenememesi durumunda alternatif faiz oranı kullanılır (KÜMİ FRS, Par. 13.14; BOBİ FRS, Par. 15.15; TFRS 16, Par. 26).

Kiracı tarafından katlanılan başlangıçtaki doğrudan maliyetler, kiralanan varlığın tutarına eklenir (KÜMİ FRS, Par. 13.15; BOBİ FRS, Par. 15.16; TFRS 16, Par. 24).

Kira ödemeleri, anapara ödemesi ve finansman gideri şeklinde ayrıştırılır. Finansman giderleri, kiralama vadesi boyunca sabit bir faiz oranının uygulanması sonucunda her bir döneme tahsis edilir (KÜMİ FRS, Par. 13.16; BOBİ FRS, Par. 15.17; TFRS 16, Par. 37). TFRS 16'da dönemlere tahsis edilmesi ifadesi yer almamakta, fakat "sabit bir dönemsel faiz oranı" ifadesi yer almaktadır.

Raporlama dönemi sonlarında kiracı, finansal kiralama kapsamında edinilen varlık ile ilgili ölçüm ve sunum hükümlerini uygularken Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar bölümlerini dikkate alır. Kiracı söz konusu varlık için amortisman ve itfa payı hesaplarken, yine bu bölümleri dikkate alır. Bu hesaplama yapılırken kullanılacak vade, farklılık gösterebilir. Kiralama süresinin sonunda varlığın kiracıya devredilmesi hususunda kesinlik söz konusu değil ise, hesaplamada kullanılacak süre, varlığın faydalı ömrü ile kiralama vadesinden kısa olanıdır. Varlığa ilişkin değer düşüklüğünün tespit edilip edilmemesi hususunda ise ilgili bölüm hükümleri esas alınır (KÜMİ FRS, Par. 13.17). BOBİ FRS'nin bu hususlarda KÜMİ FRS'den tek farkı, raporlama dönemi sonlarında kiracı, finansal kiralama kapsamında edinilen varlık ile ilgili ölçüm ve sunum hükümlerini uygularken Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar bölümlerine ilaveten Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller bölümünü de dikkate almasıdır (BOBİ FRS, Par. 15.18). Buna karşın, TFRS 16'da bu paragraftaki hususlara ilişkin itfa yerine amortisman kavramı yer almaktadır. Çünkü TFRS 16 kullanım hakkı varlığının amortisman tabi tutulmasında TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında yer alan amortisman hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir (TFRS 16, Par. 31). Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, TFRS 16 3. paragrafında MODV haricindeki varlıklara TFRS 16 uygulanabilir ifadesi yer almaktadır (TFRS 16, Par. 4). Ancak yine de kullanım hakkı varlığının itfasına ve buna istinaden TMS

38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına bir atıfta bulunulmamıştır. Ayrıca bu durum ile ilgili kiraya veren açısından bir farklılık da söz konusudur. Faaliyet kiralamasını kapsamında kiraya veren TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının yanı sıra TMS 38 Standardını da amortisman hesaplamada uygulayabilir (TFRS 16, Par. 84). Son olarak, TFRS 16’da amortisman hesaplamasında, KÜMİ FRS ve BOBİ FRS’de olduğu gibi TFRS 16’da da şu hüküm geçerlidir; kiralama süresinin sonunda varlığın kiracıya devredilmesi hususunda kesinlik söz konusu değil ise, hesaplamada kullanılacak süre, varlığın faydalı ömrü ile kiralama vadesinden kısa olanıdır. KÜMİ ve BOBİ FRS’lerden farklı olarak TFRS 16’da şu hüküm de yer almaktadır; kiracı satın alma opsiyonunu kullanacaksa ya da bunu işaret eden durumlar söz konusu ise, kullanım hakkı varlığı için hesaplanacak amortismanda kullanılacak süre, kiralamanın fiili olarak başladığı tarihten varlığın yararlı ömrünün sonuna kadar olan süredir (TFRS 16, Par. 32).

Faaliyet kiralamalarına ilişkin ödemelerde KÜMİ ve BOBİ FRS’lerde doğrusal olarak giderleştirilirken, TFRS 16’da faaliyet kiralaması ve finansal kiralama şeklindeki bir sınıflandırma kiracı için söz konusu değildir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2020: 10-11). Çünkü TFRS 16’da kiracı için tek bir model (finansal kiralama modeli) geçerlidir.

Son olarak KÜMİ ve BOBİ FRS’ler ile TFRS 16 standartlarının kiralama işlemleri özelinde karşılaştırılması çalışmanın yazarları tarafından oluşturulmuş ve Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1. Kiralamaların KÜMİ FRS, BOBİ FRS (2021 Sürümü) ve TFRS 16’ya Göre Karşılaştırması

KÜMİ FRS	BOBİ FRS (2021 SÜRÜMÜ)	TFRS 16
Faaliyet kiralamasında hem kiraya veren hem de kiralanan, kiraya ilişkin ödemelerini doğrusal olarak gelir veya gider şeklinde kar/zarar tablosuna yansıtır.	Faaliyet kiralamasında hem kiraya veren hem de kiralanan, kiraya ilişkin ödemelerini doğrusal olarak gelir veya gider şeklinde kar/zarar tablosuna yansıtır.	Faaliyet kiralamasında hem kiraya veren hem de kiralayan, kiraya ilişkin ödemelerini doğrusal veya başka bir sistematik esasa göre gerçekleştirebilirler.
Faaliyet kiralamasında kiraya veren kiralamaya konu varlık için ayıracağı amortismanı, standartta geçen “Maddi Duran Varlıklar”, “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” ve “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” bölümlerinden ilgili olanına göre hesaplar.	Faaliyet kiralamasında kiraya veren kiralamaya konu varlık için ayıracağı amortismanı, standartta geçen “Maddi Duran Varlıklar”, “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” ve “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” bölümlerinden ilgili olanına göre hesaplar.	Faaliyet kiralamasında kiraya veren kiralamaya konu varlık için ayıracağı amortismanı, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standartlarından uygun olanına göre hesaplar.
Faaliyet kiralamasında kiraya veren kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğünü muhasebeleştirmek için standarttaki “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümündeki hükümleri uygular.	Faaliyet kiralamasında kiraya veren kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğünü muhasebeleştirmek için standarttaki “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” bölümündeki hükümleri uygular.	Faaliyet kiralamasında kiraya veren kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğünü muhasebeleştirmek için TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardını uygular.
Kira geliri elde etmek amacıyla sahip olunan gayrimenkuller, işletmelerin isteğine bağlı olarak BOBİ FRS Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller hükümlerine tabi tutulabilirler.	Kiralama işlemlerinin ilgili hususları için (15.18 ve 15.30 maddeler) standarttaki Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller bölümü uygulanır.	TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı; kiralama işlemler ile ilgili bazı hususlarda değiştirilmeden, bazı hususlarda kapsamı değiştirilerek ve bazı hususlarda belirli paragrafları değiştirilerek uygulanır.

Kiralanan varlığın maliyetinin hesaplanması hususunda peşin ödenen kira ve alınan kiralama teşvikleri ile ilgili herhangi bir hüküm yoktur.	Kiralanan varlığın maliyetinin hesaplanması hususunda peşin ödenen kira ve alınan kiralama teşvikleri ile ilgili herhangi bir hüküm yoktur.	Kiralanan varlığın maliyeti hesaplanırken, kiralamanın fiili olarak başladığı tarih ya da öncesinde yapılmış olan (peşin ödenen kira) tüm kira ödemelerinden, alınan tüm kiralama teşvikleri düşülür.
Finansal kiralamada kiracı, kiralanan varlığı ve bu varlıktan kaynaklanan yükümlülüğü hesaplarırken gerçeğe uygun değer ya da kira ödemelerinin bugüne indirgenmiş değerinden düşük olanına göre mali tablolara alır. Bu iki değer de sözleşmenin başlangıç itibarıyla tespit edilir.	Finansal kiralamada kiracı, kiralanan varlığı ve bu varlıktan kaynaklanan yükümlülüğü hesaplarırken gerçeğe uygun değer ya da kira ödemelerinin bugüne indirgenmiş değerinden düşük olanına göre mali tablolara alır. Bu iki değer de sözleşmenin başlangıç itibarıyla tespit edilir.	Kiralama ilişkin yükümlülük, kiralamanın yürürlüğe girdiği tarihte henüz ifa edilmemiş kira bedellerinin bugünkü değerine göre ölçülür. Varlık ise maliyet değeri üzerinden ölçülür. Bu maliyet değerinin unsurları ise dört (4) maddede açıklanmıştır.
Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplanmaz.	Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplanır.	Ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü hesaplanır.
Finansal tablolar, finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve dipnotlardan oluşmaktadır.	Finansal tablolar, finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve dipnotlardan oluşmaktadır.	Finansal tablolar, finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve dipnotlardan oluşmaktadır.
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller bölümü yoktur.	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller bölümü vardır.	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller bölümü vardır.
Bir kiralama türü olan satış ve geri kiralama işlemlerine yer verilmemiştir.	Bir kiralama türü olan satış ve geri kiralama işlemlerine yer verilmiştir.	Bir kiralama türü olan satış ve geri kiralama işlemlerine yer verilmiştir.

Örnek 1. İşletme genel faaliyetlerini yürütmek amacıyla rayiç bedeli 492.000 TL, hurda değeri 12.000 TL olan bir binayı 01/01/2023 tarihinde ABC AŞ'den finansal kiralama yolu ile edinmiştir. Ödemeler eşit taksitler üzerinden yıllık yapılacaktır ve kiralama süresi 3 yıldır. Sözleşmede belirlenen faiz oranı ise %5'tir. Kiralama süresinin sonunda binanın kiracıya devredilmesi hususunda kesinlik söz konusu değildir. Ödeme ve tahsilatların tamamı banka aracılığıyla gerçekleştirilmiştir.

Binanın faydalı ömrü 5 yıldır.	Doğrusal amortisman yöntemi kullanılmaktadır.
Katma Değer Vergisi (KDV) oranı %10'dur.	Kurumlar Vergisi Oranı %20'dir.

Çözüm 1.

Yıllık Ödenecek Eşit Taksitler: Anüite (A)

$$\text{Hurda Değerin Bugünkü Değeri} = \frac{\text{Gelecek Değer}}{(1 + \text{İskonto Oranı})^{\text{vade}}}$$

$$\text{Hurda Değerin Bugünkü Değeri} = \frac{12.000}{(1 + 0,05)^3} \cong 10.366 \text{ TL}$$

Binanın Bugünkü Değeri: 492.000 – 10.366 = 481.634 TL

$$481.634 = A \times \frac{(1 + 0,05)^3 - 1}{(1 + 0,05)^3 \times 0,05}$$

$$A \cong 176.860$$

Varlığın (Binanın) İşletmeye Maliyeti = (176.860x3) + 12.000 = 542.580 TL

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{492.000 - 12.000}{3^4} = 160.000 \text{ TL}$$

Tablo 2. Geri Ödeme Tablosu

Tarih	Kira Ödemeleri	Hurda Değeri	Faiz Miktarı	Ödenen Ana Para	Kalan
01.01.2023	-	-	-	-	492.000
31.12.2023	176.860	-	24.600	152.260	339.740
31.12.2024	176.860	-	16.987	159.873	179.860*
31.12.2025	176.860	-	8.993	167.867	-
31.12.2025	12.000	12.000	-	-	-
Toplam	542.580**	12.000	50.520	480.000	-

*Bu değer 179.867 TL'dir. Ancak hesaplamanın doğruluğu (ödenen anaparanın 480.000 TL olarak hesaplanması) açısından bu değer 179.860 TL olarak dikkate alınmıştır.

**Hurda değeri, faiz miktarı ve ödenen anaparanın toplamı kira ödemeleri toplamını verir. Bu husus dikkate alındığında kira ödemeleri toplamı 542.520 TL çıkmaktadır. 60 TL'lik farkın sebebi, hurda değeri ile binanın bugünkü değerlerinin yaklaşık olarak (\cong) hesaplanmış olmasıdır. Bu değer 542.580 TL olarak dikkate alınmasının sebebi hesaplamanın doğruluğunu (varlığın işletmeye maliyeti) sağlamaktadır.

KÜMİ FRS'ye Göre Finansal Kiralama İşlemlerinin Kiracı Açısından Muhasebeleştirilmesi

1	01.01.23				
		252 Binalar Hs.		492.000	
		308 Ert. Borç. Mali. Hs.		24.600	
		408 Ert. Borç. Mali. Hs.		25.980 ⁵	
			303 Kir. İşl. Kay. Yük. Hs.		176.860
			403 Kir. İşl. Kay. Yük. Hs.		365.720
2	31.12.23				
		303 Kir. İşl. Kay. Yük. Hs.		176.860	
		191 İndirilecek KDV Hs.		17.686	
			102 Bankalar Hs.		194.546
3					

⁴ KÜMİ FRS madde 13.17, BOBİ FRS madde 15.18 ve TFRS 16 madde 32 uyarınca, kiralama süresinin sonunda binanın kiracıya devredilmesi hususunda bir kesinlik söz konusu olmadığından, amortisman hesaplamasında kiralama süresi ile varlığın faydalı ömründen kısa olanı dikkate alınır. Dolayısıyla amortisman hesaplamasında kullanılacak süre beş yıl değil, üç yıldır.

⁵ 60 TL'lik fark bu tutarın içindedir (25.920+60). Bu tercih çift taraflı kayıt dengesinin sağlanması için *rastgele* yapılmıştır.

	31.12.23		
	780 Finansman Gid. Hs.	24.600	
	308 Ert. Borç. Mali. Hs.		24.600
4	31.12.23		
	770 Genel Yön. Giderleri Hs.	160.000	
	257 Birikmiş Amort. Hs.		160.000
5	31.12.23		
	403 Kir. İşl. Kay. Yük. Hs.	176.860	
	308 Ert. Borç. Mali. Hs.	16.987	
	303 Kir. İşl. Kay. Yük. Hs.		176.860
	408 Ert. Borç. Mali. Hs.		16.987

BOBİ FRS'ye Göre Finansal Kiralama İşlemlerinin Kiracı Açısından Muhasebeleştirilmesi

1	01.01.23		
	252 Binalar Hs.	492.000	
	308 Ert. Borç. Mali. Hs.	24.600	
	408 Ert. Borç. Mali. Hs.	25.980	
	303 Kir. İşl. Kay. Yük. Hs.		176.860
	403 Kir. İşl. Kay. Yük. Hs.		365.720
2	31.12.23		
	303 Kir. İşl. Kay. Yük. Hs.	176.860	
	191 İndirilecek KDV Hs.	17.686	
	102 Bankalar Hs.		194.546
3	31.12.23		
	780 Finansman Gid. Hs.	24.600	
	308 Ert. Borç. Mali. Hs.		24.600
4	31.12.23		
	770 Genel Yön. Giderleri Hs.	160.000	
	257 Birikmiş Amort. Hs.		160.000
5 ⁶	31.12.23		
	289 Ert. Vergi Varlığı Hs.	12.800	
	(160.000-96.000 ⁷)x0,20=12.800		
	692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir-Gider Etkisi Hs.		12.800

⁶ BOBİ FRS Bölüm 23 uyarınca yapılması gereken muhasebe kaydı.

⁷ (492.000-12.000)/5

TFRS 16'ya Göre Kiralama⁸ İşlemlerinin Kiracı Açısından Muhasebeleştirilmesi

1	01.01.23	25./26. Kullanım Hakkı Varlığı Hs. ⁹ /252 Binalar Hs. ¹⁰	492.000	
		308 Ert. Borç. Mali. Hs.	24.600	
		408 Ert. Borç. Mali. Hs.	25.980	
		303 Kir. İşl. Kay. Yük. Hs.		176.860
		403 Kir. İşl. Kay. Yük. Hs.		365.720
2	31.12.23	303 Kir. İşl. Kay. Yük. Hs.	176.860	
		191 İndirilecek KDV Hs.	17.686	
		102 Bankalar Hs.		194.546
3	31.12.23	780 Finansman Gid. Hs.	24.600	
		308 Ert. Borç. Mali. Hs.		24.600
4	31.12.23	770 Genel Yön. Giderleri Hs.	160.000	
		258/268 Birikmiş Amort. Hs.		160.000
5 ¹¹	31.12.23	289 Ert. Vergi Varlığı Hs. (160.000- 96.000)x0,20=12.800	12.800	
		692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir-Gider Etkisi Hs.		12.800

⁸ Diğer başlıklardan farklı olarak, “finansal kiralama” şeklinde ifade edilmemesinin sebebi, TFRS 16 ile birlikte kiracı için finansal ve faaliyet kiralaması ayrımı ortadan kaldırılmış olmasıdır. Tek bir modele (finansal kiralama olarak) göre muhasebeleştirme yapılmaktadır. Başka bir ifadeyle, örnek finansal kiralama değil de faaliyet kiralaması ile ilgili olsaydı, yine aynı kayıt yapılacaktı.

⁹ TFRS 16 paragraf 22'ye göre. Örnek rapor: Pegasus Hava Taşımacılığı Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları 31 Aralık 2019 Tarihi İtibarıyla Hazırlanan Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetçi Raporu (Deloitte, 2020)

¹⁰ TFRS 16 paragraf 47'ye göre. Örnek rapor: Türk Hava Yolları Anonim Ortaklığı ve Bağlı Ortaklıkları 31 Aralık 2019 Tarihi İtibarıyla ve Aynı Tarihte Sona Eren Yıla Ait Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetçi Raporu (Deloitte, 2020)

¹¹ TMS 12 paragraf 20 uyarınca yapılması gereken muhasebe kaydı (www.kgk.gov.tr).

KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS 16'ya Göre Finansal Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren
Açısından Muhasebeleştirilmesi

1	01.01.23	136 Diğer Çeşitli Alac. Hs. 236 Diğer Çeşitli Alac. Hs.	176.860 365.720	
		138 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri 238 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri 252 Binalar Hs.		24.600 25.980 492.000
2	31.12.23	102 Bankalar Hs.	194.546	
		136 Diğer Çeşitli Alac. Hs. 391 Hesaplanan KDV Hs.		176.860 17.686
3	31.12.23	138 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri	24.600	
		640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları		24.600
4	31.12.23	238 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri	16.987	
		138 Ertelemiş Vade Farkı Gelirleri		16.987
5	31.12.23	136 Diğer Çeşitli Alac. Hs.	176.860	
		236 Diğer Çeşitli Alac. Hs.		176.860

Faaliyet Kiralaması

Örnek 2. İşletme genel faaliyetlerini yürütmek amacıyla rayiç bedeli 492.000 TL, hurda değeri 12.000 TL olan bir binayı 01/01/2023 tarihinde XYZ AŞ'den faaliyet kiralaması yolu ile edinmiştir. Ödemeler eşit taksitler üzerinden yıllık yapılacaktır ve kiralama süresi 3 yıldır. Sözleşmede belirlenen faiz oranı ise %5'tir. Ödeme ve tahsilatların tamamı banka aracılığıyla gerçekleştirilmiştir.

Binanın faydalı ömrü 5 yıldır.	Doğrusal amortisman yöntemi kullanılmaktadır.
Katma Değer Vergisi (KDV) oranı %10'dur.	

Çözüm 2. Örnek 1'in çözümünden farkı, hesaplanacak amortisman tutarı ile ilgilidir.

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{492.000 - 12.000}{5^{12}} = 96.000 \text{ TL}$$

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye Göre Faaliyet Kiralama İşlemlerinin Kiracı Açısından Muhasebeleştirilmesi

1	31.12.23			
		770 Genel Yön. Giderler Hs.	176.860	176.860
			102 Bankalar Hs.	
2	31.12.25			
		770 Genel Yön. Giderler Hs.	188.860 ¹³	188.860
			102 Bankalar Hs.	

KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS 16'ya Göre Faaliyet Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Açısından Muhasebeleştirilmesi

1	31.12.23			
		102 Bankalar Hs.	194.546	176.860
			644 Esas Faal. Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar	
			391 Hesaplanan KDV Hs.	17.686
2	31.12.23			
		622 Sunulan Hizmet Maliyeti Hs.	96.000	96.000
			257 Birikmiş Amort. Hs.	

5. SONUÇ

Muhasebe alanı paydaşları, verilerin birbirleriyle uyumunu ve karşılaştırılabilirliğini sağlamak, küresel çapta ortak bir muhasebe dilini oluşturmak amacıyla muhasebe ve finansal raporlama standartlarını geliştirmişler. Geliştirilen standartlar uygulanmaya başlanmasıyla birlikte çeşitli çevrelerden (özel sektör, akademik camia vb.) aldığı birtakım eleştirilerle gerekli iyileştirmelere tabi tutulmuştur. Bu standartlardan bir tanesi de TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı olmuştur. TMS 17 Standardının aldığı eleştirilerin çözümleri sonucunda TFRS 16 Kiralama Standardı geliştirilmiştir.

¹² Kiraya veren amortisman tutarını hesaplarken varlığın faydalı ömrünü dikkate alır (Özben, 2021: 111). Kiracı ile ilgili hususa birinci dipnotta değinilmiştir.

¹³ Kira ödemesi ile hurda değer toplamına eşittir.

Ancak geliştirilen standartların farklı ölçekteki işletmeler açısından ortak hükümleri sunması bazı sorunları ve zorlukları meydana getirmektedir. Bu yüzden işletmelerin ölçeklerine uygun benzer konularda farklı standartlar ve raporlama çerçeveleri oluşturulmuştur. Bu kapsamda önce BOBİ FRS, ardından KÜMİ FRS standartları geliştirilmiştir.

Çalışmada, KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TFRS 16 kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi açısından teorik olarak açıklanmış ve örnek uygulamalar ile desteklenmiştir. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre (Tekdüzen Hesap Planı) muhasebeleştirme işlemleri yapılmaması, ayrıca örneklerdeki işletmelerin 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktöring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanununa tabi işletmeler olarak belirlenmemiş olması, çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır. Zira, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından 24 Aralık 2013 tarihinde yayımlanan 28861 sayılı Finansal Kiralama, Faktöring, Finansman Şirketlerince Uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ kapsamında 6361 sayılı Kanuna tabi işletmeler için özel hesap planı yayımlanmıştır ve çalışmada söz konusu özel hesap planına göre kayıtlar yapılmamıştır. Kayıtlarda standartlar esas alınmıştır.

KÜMİ FRS ve BOBİ FRS standartları kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde büyük oranda uyumlu iken TFRS 16'nın bazı farklılıkları bulunmaktadır. Uygulamalara bakıldığında kira ödemelerinin hesaplanmasında benzerlik, muhasebeleştirme hususunda bilhassa kiracı/kiraya veren açısından farklılıklar söz konusudur.

Kiracı, finansal kiralama işlemlerinde, KÜMİ FRS ve BOBİ FRS'ye göre kiralamaya konu olan varlığı finansal durum tablosunda ilgili dayanak varlığın hesabında (ilgili kalem içerisinde) sunarken, TFRS 16'da bu durum farklıdır. TFRS 16 Kiralamalar Standardını uygulayan işletmeler kiralamaya konu olan varlığı kullanım hakkı varlığı olarak finansal durum tablosunda sunarlar. Buna karşın, TFRS 16 ile BOBİ FRS'nin uyumlu olup, KÜMİ FRS'nin bu standartların farklı olduğu durumlar da söz konusudur. Bu durum kiralamaya konu olan varlık için hesaplanacak olan amortisman tutarından, başka bir ifadeyle, amortisman tutarı hesaplamasında kullanılacak faydalı ömürden/kiralama süresinden kaynaklı ertelenmiş vergi ile ilgilidir. KÜMİ FRS'yi uygulayan kiracı işletmeler, Bölüm 20, madde 20.3 uyarınca ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü hesaplamazlar. Buna karşın, TFRS 16 ve BOBİ FRS'yi uygulayan kiracı işletmeler ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü hesaplarlar.

Kiraya veren için hem finansal kiralama hem de faaliyet kiralaması işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde standartlar açısından herhangi bir farklılık söz konusu değildir. Buradaki fark kiralama türü açısından ortaya çıkmaktadır. Kiraya veren, finansal kiralama işlemlerinde kiralamaya konu varlık için amortisman hesaplamazken, faaliyet kiralaması işlemlerinde amortisman hesaplamaktadır.

Kiracı, faaliyet kiralamasında, kira ödemelerini finansman ve amortisman gideri olarak ayırtmamaktadır. Kira ödemesi doğrudan ilgili gider hesabında muhasebeleştirilmektedir. Ancak TFRS

16'da bu durum geçerli değildir. Çünkü TFRS 16'da kiracı için kiralama işlemlerinin finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması söz konusu değildir. Tek bir model uygulanmaktadır ki o da finansal kiralama modelidir. Başka bir ifadeyle, TFRS 16'yı uygulayan kiracı işletmeler, faaliyet kiralaması işlemlerini de finansal kiralama olarak muhasebeleştirirler. Son olarak bu çalışmada kiralama işlemlerine ilişkin örnek uygulamada bina kiralaması değerlendirilmiştir. Yapılacak yeni çalışmalarda kiralama ile ilgili farklı unsurlar veya konular değerlendirilebilir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, E., ve Can, M. E. (2020). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslağı hakkında. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 63, 85-93.
- Arzova, S. B. ve Şahin, Ş. (2021a). Kiralama işlemlerinin kiracı tarafından KGK yeni hesap planına göre raporlanmasının TFRS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 15 kapsamında incelenmesi. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 14(1), 419-449.
- Arzova, S. B. ve Şahin, B. S. (2021b). TFRS/ TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve Faizsiz Finans Muhasebe Standartları kapsamında gerçeğe uygun değer kavramı. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 43(1), 21-41.
- Ayar, H. C. ve Fowzi, H. (2021). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nin karşılaştırılması, *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 4(2), 115-123.
- Aytaç, A., ve Gücenme Gençoğlu, U. (2020). Maddi duran varlıklar ve amortismanlar açısından TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslağı ve MSUGT'daki uygulamaların karşılaştırılması. *Business and Economics Research Journal*, 11(3), 753-767.
- Bahadır, O. (2023). IFRS 16 (TFRS 16)'nın finansal tablolar ve finansal oranlara etkisi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 23(70), 149-160.
- Bozkurt Yazar B., (2021), Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile ilgili muhasebe-finans eğitimcilerine yönelik bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 35(3): Sayfa: 749-778.
- Cavlak, H. ve Ataman, B. (2023). Türkiye'deki finansal raporlama standartlarının son parçası KÜMİ FRS (Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı): Genel değerlendirme ve BOBİ FRS, TFRS ile karşılaştırma. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(1), 225-260. DOI: 10.29106/fesa.1245084
- Deloitte. (2020). Pegasus Hava Taşımacılığı Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları 31 Aralık 2019 Tarihi İtibarıyla Hazırlanan Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetçi Raporu. İstanbul.

- Deloitte. (2020). *Türk Hava Yolları Anonim Ortaklığı ve Bağlı Ortaklıkları 31 Aralık 2019 Tarihi İtibarıyla Hazırlanan Konsolide Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetçi Raporu*. İstanbul.
- Demir, Ö., Narlıkaya, Z. ve Gül, M. (2022). Muhasebe Meslek Mensuplarının KÜMİ FRS'ye İlişkin Algı Düzeylerinin İncelenmesi: Elazığ İli Örneği. *Bingöl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2), 229-255.
- Ergüden, E. (2020). *Ülkemiz İçin Yeni Finansal Raporlama Standardı: KÜMİ FRS*. Erişim Adresi: <https://vergialgi.net/ulkemiz-icin-yeni-finansal-raporlama-standardi-kumi-frs>.
- Ergün, İ. (2021). *UFRS 16 Kiralamalar muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolar üzerindeki etkilerinin analizi*. Bursa: Aktüel Yayınları.
- Gerekan, B. ve Öztürk, S. (2022). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS): Muhasebe meslek mensuplarının görüşü. H. Ayaydın ve C. Yerdelen Kaygın (Ed.). *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde (KOBİ) muhasebe ve finans üzerine güncel araştırmalar* (ss. 125-152). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2016). *Türkiye finansal raporlama standartları uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Haberal, Z. (2021). Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslak Metni ile Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerinin karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(62), 329-344.
- İkvan, A. ve Velioglu, H. (2022). TFRS 16 Kiralamalar standardının getirdiği yeniliklerin finansal tablolara yansımaları: BİST ulaştırma ve depolama sektöründe inceleme. S. Evcı ve İ. Kefe (Ed.). *Muhasebe ve Finans alanında güncel çalışmalar* (ss.111-136). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kadooğlu Aydın, G. (2020). Küçük ve mikro işletmelerde finansal kiralama standartlarının muhasebe meslek mensupları tarafından değerlendirilmesi: Şanlıurfa örneği. *Fırat Üniversitesi İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 4(2), 167-200.
- KGK (2021). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı*. 1-250.
- KGK (2023). *Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. 1-104.
- KGK (2018). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları 16 Kiralamalar Standardı*. 1-57.
- Karabulut, M. ve Tektüfekçi, F. (2023). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile KÜMİ FRS (2022 Sürümü) incelemesi: KÜMİ FRS Taslağı üzerine İzmir ili muhasebe meslek mensubunun algı ve farkındalık düzeyini belirlemeye yönelik bir araştırma. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 6(1), 43-66. DOI: 10.52059/idaacmmd.1239774.

- Kaya, U., Atasel, O. Y. ve Bayraktar, Y. (2020). Türkiye'deki muhasebe düzenlemeleri çerçevesinde faaliyet kiralama işlemlerinin incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(2), 264-286.
- Kaya, Y. ve Utku, M. (2021). Stoklara ilişkin hükümlerin KÜMİ FRS kapsamında incelenmesi ve Türkiye'deki mevcut uygulama ve standartların karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (91), 1-16.
- Keleş, D. (2022). Türkiye'deki finansal raporlama çerçevesi kapsamında tarımsal faaliyetlere yönelik düzenlemeler: TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK çerçevesinde bir karşılaştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(3), 620-640.
- Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2020). KÜMİ FRS'nin iş dünyasına sağlayabileceği yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve mevcut muhasebe sistemi ile mukayeseli bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22 (Özel Sayı), ös1- ös19.
- KPMG. (2018). *Türk Hava Yolları Anonim Ortaklığı ve Bağlı Ortaklıkları 31 Aralık 2017 Tarihi İtibarıyla ve Aynı Tarihte Sona Eren Yıla Ait Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetçi Raporu*. İstanbul.
- Kurban, İ. C. (2021). *KÜMİ FRS ile MSUGT/VUK uygulamaları arasındaki farklılıklar ve bir uygulama* (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: İstanbul.
- KÜMİ FRS (t.y). *Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KUMIFRS_%20Kurul_Karari.pdf
- Özben, S. Ü. (2021). *TFRS 16 Kiralamalar Standardı ve muhasebe uygulamaları* (Order No. 28942534). Available from ProQuest Dissertations ve Theses Global. (2619170801). Retrieved from <https://www.proquest.com/docview/2619170801?pq-origsite=gscholar&fromopenview=true>
- Özdemir, N., Hacıhasanoğlu, T. ve Dalkılıç, E. (2023). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının genel bir karşılaştırması. T. Hacıhasanoğlu ve M. İğde (Ed.). *Güncel Gelişmeler Ekseninde Muhasebe ve Denetim* (ss. 63-85). Gaziantep: Özgür Yayınları.
- Öztürk, E., Gökçen, G. ve Güleç, Ö. F. (2019). KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS seti ve tam set TMS/TFRS'nin temel konular açısından karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(3), 413-430.
- Parlak, N. (2021). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslağı çerçevesinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve diğer finansal raporlama standartları ile karşılaştırılması. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi-Journal of Accounting Institute*, 65, 75-89.

TCMB, (t.y). *Finansal Kiralama Sektörünün Yatırımların Finansmanı Açısından Önemi.*

<https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/7f5eafc8-d24e-4e55-8ab6-48fb15d48cd9/en2309.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE-7f5eafc8-d24e-4e55-8ab6-48fb15d48cd9-oItv0Uw>,

TMS (t.y). *Türkiye Muhasebe Standartları 12 Gelir Vergileri.*

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_12_2018.pdf

Tutkavul, K. (2020). TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK perspektifinden dönüştürme maliyetleri: Üretim maliyetlerine ve vergilendirmeye etkisi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 347-365.

Utku, M. ve Kaya, Y. (2021). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS) çerçevesinde maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dergisi*, 31(163), 123-139.

Velioğlu, H. (2023). *TFRS 16 kiralama standardının finansal tablolara yansımaları: Havayolu şirketlerinde uygulamalar* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Şanlıurfa.

Yazarkan, H., (2022). Stoklara ilişkin işlemlerin BOBİ FRS ve KÜMİ FRS açısından değerlendirilmesi. *ODÜSOBİAD*, 12(3), 2149-2170.

Yucel, S., (2023). Examination of the valuation provisions of intangible assets within the framework of international valuation standards and Turkish financial reporting standards. *PressAcademia Procedia*, 16, 58- 64.