

Kiralalamaların muhasabeleştirilmesi değişiyor

**Perakende sektöründe faaliyet gösteren
şirketlere etkisi ne olacak?**

Nisan 2020



Yeni kiralamalar standardı - TFRS 16 - 2019'dan itibaren kiralamaların çoğunun finansal durum tablosuna alınmasını gerektirecek. Bu şirketler için kira yükümlülüklerinin ölçülmesi büyük çaba gerektirecek ve yeni uygulama sadece bir muhasebe değişikliğinden ibaret olmayacağından çok daha fazlasının düşünülmesi gerekecektir...

Aşağıdakileri etkileyebilir...

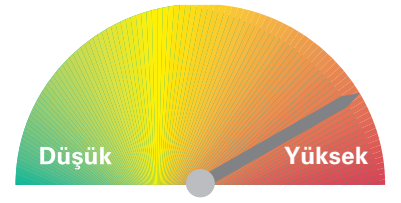
- Borç, kredi derecelendirme ve taahhütler
- Yatırım harcamaları
- Dağıtılabilir yedekler
- Finansal planlama
- Veri ulaşılabilirliği ve kalitesi
- Kazançlar
- BT sistemleri, süreçleri ve kontrolleri
- Kira sözleşmeleri müzakereleri
- Çalışanlara ilişkin performans planları
- Vergi

Eğer varsa...

- Sonlandırma ve yenileme opsiyonlu kiralamalar
- Değişken kira ödemeleri—örneğin; ciro ya da kullanıma dayalı, ÜFE veya piyasa kira incelemelerine dayalı
- Kira ödemeleri ile birlikte verilen hizmetlere ilişkin ücretler
- Örneğin; mülk yönetimi veya bakım hizmetleri
- Mülkü restore etme koşullu kiralamalar
- Alt kiralama sözleşmeleri – örneğin; franchisees
- Grup içi kiralamalar

Performans göstergelerinizin (KPI) veya iş uygulamalarınızın nasıl değişebileceği konusundaki beklentileri yönetmek için paydaşlarınızla yeterli düzeyde bilgi paylaşmanız gerekebilir.

Etkinin belirlenmesi



Yenileme veya erken sonlandırma opsiyonu içeren kiralamalar

Olası etkiler

- Kiralama süreniz doğru değil ise, kira yükümlülüğü ve kullanım hakkı varlığınızın doğru tutarda raporlanması mümkün olmayacaktır. Kiralama süresinin değerlendirilmesi işletmeye özgü olarak yapılmalıdır. Kiracının, kira süresini belirlemek üzere sonlandırma veya yenileme opsiyonunu kullanılıp kullanılmayacağı konusunda makul ölçüde emin olması gerekmektedir. Sonlandırma veya yenileme opsiyonlarını kullanıp kullanılmayacağına ilişkin işletmelerin daha önceden yapmış olduğu tahminler gerçekleşmediğinde, kira sürelerine ilişkin yapılan belirlemeler değişeceği için izleyen dönemlerde kiralamaların muhasebeleştirilmesine yönelik yeniden hesaplamalar yapılması söz konusu olabilir.
- Kiralama süresinin değerlendirilmesi, gelecekteki kira ödemelerinin bugünkü değerini hesaplamak için kullanılan iskonto oranını tahmin ederken kullanılan girdilerden birisi olması nedeniyle de önemlidir. Örneğin, belirli bir varlığın 5 yıllık kira süresi için tahmin edilen alternatif borçlanma faiz oranının, aynı varlığın 10 yıllığına kiralanması durumunda tahmin edilen alternatif borçlanma faiz oranının farklı olması muhtemeldir.

Alınması gereken aksiyonlar

- Kira sürelerini belirlerken kiralama sözleşmelerini yenileme veya sonlandırma opsiyonları ile birlikte değerlendirin.
- "Makul ölçüde emin olma" testinin nasıl uygulanacağını işlevsel hale getirin.
- Kiracı olarak, kısa vadeli kiralamaları (yeni standarda göre belirlenen) diğer bir ifadeyle kiralama süresi 12 ay veya daha kısa olan kiralamaları belirleyin ve varlık sınıfı bazında bu isteğe bağlı muafiyetin kullanıp kullanılmayacağına karar verin.
- İskonto oranını (alternatif borçlanma faiz oranını) tahmin ederken kiralama süresini göz önünde bulundurun.

Değişken kira ödemesi içeren kiralamalar

Olası etkiler

- Kiralama yükümlülüğü belirli bir endekse veya orana bağlı olarak değişen kira ödemelerini içeriyorsa, örneğin; tüketici fiyat endeksi (TÜFE) veya piyasa kira tutarlarına göre yapılan güncellemeler- bu endeksten veya orandan kaynaklanan değişiklikler nedeniyle periyodik olarak yeniden ölçülür.
- Kira yükümlülüğünün yeniden ölçümü, finansal durum tablosunda sunulan toplam varlık ve yükümlülük tutarlarında değişim yaşanmasına neden olmaktadır. Mevcut muhasebe sistemlerinin kira yükümlülüğünün periyodik olarak yeniden ölçümünün yapılabilmesini teminen iyileştirilmesi gerekebilir.
- Buna karşın, ciro veya kullanıma bağlı değişken kira ödemeleri ilgili oldukları dönemde gider olarak kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Alınması gereken aksiyonlar

- Kiralamalara ilişkin muhasebe sisteminizin karmaşık ve / veya çok sayıda sözleşmeden kaynaklanan kira yükümlülüklerinin yeniden değerlendirilmesi, ayrıca endeks veya orana dayalı değişken kira ödemelerini dikkate alabilecek bir donanıma sahip olup olmadığını değerlendirin.
- Ödemeler temelinde ticari bir değişiklik talebinin istenip istenmediğini düşünün.
- Sabit kira ödemelerinden değişken kira ödemelerine geçmenin ya da tam tersi bir değişiklik yapılmasının etkisini modelleyin.

Kira ödemeleriyle birlikte verilen hizmetlere ilişkin ücretler

Olası etkiler

- Kira sözleşmeleri, kiralama niteliği taşımayan bileşenler içerebilir örneğin; mülk yönetimi, bakım, güvenlik, dağıtım veya elektrik hizmetleri gibi. Her bir kiralama bileşeni ve kiralama niteliği taşımayan bileşen ayrı olarak muhasebeleştirilir.
- Bununla birlikte, kiracı kiralama niteliği taşımayan bileşenleri kiralama bileşenlerinden ayırmamayı, bunun yerine bunları tek bir kiralama bileşeni olarak, dayanak varlık sınıfı bazında muhasebeleştirmeyi tercih edebilir.
- Kiralama bileşenlerinin ayrılma şekli, temel metrikler (KPI) ve kira sözleşmelerinden kaynaklanan borçları üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olacaktır.

Alınması gereken aksiyonlar

- Hangi sözleşmelerin hem kiralama bileşeni hem de kiralama niteliği taşımayan bileşenler içerdiğini belirleyin.
- Dayanak varlık sınıfına göre, kiralama bileşenlerini ve kiralama niteliği taşımayan bileşenlerinin ayrılmasını tercih etmenin etkilerini ölçün ve değerlendirin.

Kiralanan mülklerin eski haline getirilmesi için ayrılan karşılıklar

Olası etkiler

- Kullanım hakkı varlığının ölçülmesinde kira sözleşmesi uyarınca varlığın eski haline getirilmesi zorunluluğu bulunuyorsa buna ilişkin yükümlülüğün de dikkate alınması gerekir. Bununla birlikte, kiralanan bir varlığın çalışabilirliğinin veya kullanılabilirliğinin sürdürülmesi için yapılan harcamalar diğer bir ifadeyle bakım-onarım gibi aşınma ve yıpranma harcamaları yapıldıkları dönemde gider olarak kar veya zarara yansıtılırlar.
- Kullanım hakkı varlığı ve amortismanı kiracının kiralanan varlığı geri teslim etme yükümlülüğüne ve kullanım süresine bağlı olacaktır. Bundan dolayı, kullanım hakkı varlığı ve sözleşmeden kaynaklı borçlara ilişkin metrikler üzerinde doğrudan bir etkisi olacaktır.

Alınması gereken aksiyonlar

- Kiralanan varlığın kira süresi sonunda restore edilmesini veya eski haline getirilmesini gerektirebilecek sözleşme hükümlerinin bulunup bulunmadığını belirleyin.
- Kiralanan varlığın eski haline getirilmesi için bir karşılığın ne zaman kullanım hakkı varlığına veya diğer varlıkların maliyetine dahil edileceğinin belirlenmesinde alınması gerekli kilit kararların ana hatlarını belirleyin- örneğin; özel maliyetlerin sökülmesine yönelik muhtemel maliyetler.

Alt kiralama sözleşmeleri

Olası etkiler

- Ara kiraya veren, ana kira sözleşmesini ve alt kiralama sözleşmesini ayrı sözleşmeler olarak muhasebeleştirir. Bu nedenle, kiracı ve kiraya veren olarak farklı muhasebe modelleri uygulanabilir.
- Alt kiralamanın finansal kiralama veya faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması, ana kiralama işlemi çerçevesinde elde edilen kullanım hakkı varlığına dayanmaktadır. Artık, franchise yapan işletmeler açısından yinelemeli (back to back) kiralama işlemi yapılırken alt kiralamaların daha sık olarak finansal kiralama olarak sınıflandırılması söz konusu olabilir.

Alınması gereken aksiyonlar

- Alt kira sözleşmesinin hükümlerinin, ana kiralamayı nasıl etkileyebileceğini dikkate alın; örneğin; alt kiralamanın ana kiralamanın asıl döneminden daha uzun bir süre için yapılması durumunda, ana kiralamanın uzatılmasına yönelik opsiyonun kullanılacağına öngörüldüğü anlaşılabilecektir.
- TFRS 16'nın uygulanması neticesinde faaliyet ve finansal kiralama sınıflandırmasının değişebileceği alt kiralama sözleşmelerini belirleyin.
- Bir kiracı olarak düşük değerli varlık kiralamaları muafiyetinin, kiralanan varlığın alt kiraya verildiği durumlarda ana kiralamaya uygulanmadığından emin olun.

Grup içi kiralamalar

Olası etkiler

- Daha önce hem kiracı hem de kiraya veren tarafından faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılan grup içi şirketleri arasında gerçekleştirilen kira sözleşmeleri artık her grup işletmesinin kendi finansal tablolarında karşılıklı uyumlu (simetrik) olarak muhasebeleştirilmeyecektir – kiraya veren faaliyet kiralaması muhasebesine devam ederken, kiracı ise kullanım hakkı varlığını ve kira yükümlülüğünü finansal tablolarına alacaktır.
- Simetrik olmayan bu muhasebeleştirme, grup içi raporlama ve konsolidasyon sistemleri ile süreçlerinin karmaşıklığını önemli ölçüde artırabilir.

Alınması gereken aksiyonlar

- Grup içi kiralamaları belirleyin.
- Konsolidasyon sistem ve süreçlerinin karmaşık veya yüksek hacimli eliminasyonları yapabilecek donanımlara sahip olup olmadığını değerlendirin.

Geçiş Opsiyonları

Olası etkiler

- TFRS 16; tam geriye dönük olarak karşılaştırmalı dönemler yeniden düzenlenmek suretiyle ilk geçiş etkisini karşılaştırılabilir dönemin başındaki dağıtılmamış karlarda muhasebeleştirerek ya da ilk kez uygulandığı tarihten itibaren geçiş etkisi kümülatif olarak finansal tablolara alınmasına imkan tanıyan kolaylaştırılmış geriye dönük yöntem kullanılarak uygulanabilir.
- Seçilen geçiş yaklaşımı, izleyen dönemlerde net varlıklar ve kar veya zarar trendi üzerinde önemli bir etkiye sahip olacaktır. Ayrıca geçiş yönteminin tercihi TFRS 16'nın uygulanması için gereken veri miktarını da belirleyecektir.
- Geçiş uygulamasında, işletmeler aşağıda belirtilen tercihlerden birini kullanmak suretiyle muhasebe politikası seçimi yapabilir:
 - Tüm sözleşmelere yeni kiralama tanımının uygulanması veya
 - Sözleşmelerin kiralama tanımını karşılayıp karşılamadığına yönelik olarak geçmiş dönemlerde yapılmış olan değerlendirmelerin kullanılabilmesine ilişkin kolaylaştırıcı hükümden yararlanılması.
- Bu seçimi yaparken, her bir düzenleme için aşağıdakileri göz önünde bulundurun:
 - Bir sözleşmenin kiralama olup olmadığının değerlendirilmesinin sonucunun yeni standarda göre farklı olabileceği
 - TMS 17 Kiralama işlemleri ve TFRS Yorum 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi 'e göre yapılan mevcut analizin kalitesi

Alınması gereken aksiyonlar

- Kolaylaştırılmış geriye dönük yaklaşımı kullanırken tercihe bağlı kolaylaştırıcı hükümlerin uygulanması da dahil olmak üzere her geçiş yöntemine göre açılış bilançosun ve gelecekteki kar veya zarar tablolarının detaylı simülasyonlarını yapın.
- Tam geriye dönük veya kolaylaştırılmış geriye dönük geçiş yaklaşımından herhangi birini seçmek için hazırlıklı olun.
- Vergi, hazine, BT sistemleri, strateji ve hukuk birimleri ile çalışanlara sağlanan faydalar, dağıtılabilir karlar, yatırımcı ilişkileri, mevzuat uyumu ve finansal planlama üzerindeki etkilerini belirlemek için paydaşlarla iletişim kurun.
- Çok önceden imzalanmış sözleşmelere yeni kiralama tanımını karşılayıp karşılamadıklarına yönelik muafiyetin tercih edilmesi neticesinde TFRS 16'nın uygulanmayacak ötürü elde edilmesi beklenen maliyet tasarrufunu değerlendirin.
- Bu sonuçların geçiş tarihinde uygun olup olmayacağına karar vermek üzere TMS 17 / TFRS Yorum 4 kapsamındaki geçmiş değerlendirmelerinizi gözden geçirin.

İletişim:

Detaylı bilgi için:
KPMG Türkiye
Clients & Markets
tr-fmmarkets@kpmg.com

İstanbul
İş Kuleleri Kule 3 Kat 1-9
34330 Levent İstanbul
T: +90 212 316 6000

Ankara
The Paragon İş Merkezi
Kızılırmak Mah. Ufuk
Üniversitesi Cad. 1445 Sok.
No:2 Kat:13 Çukurambar
06550 Ankara
T: +90 312 491 7231

İzmir
Heris Tower, Akdeniz Mah.
Şehit Fethi Bey Cad. No:55
Kat:21 Alsancak 35210 İzmir
T: +90 232 464 2045
kpmg.com.tr
kpmgvergi.com

Bu dokümanda yer alan bilgiler genel içeriklidir ve herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin özel durumuna hitap etmemektedir. Doğru ve zamanında bilgi sağlamak için çalışmamıza rağmen, bilginin alındığı tarihte doğru olduğu veya gelecekte olmaya devam edeceği garantisizdir. Hiç kimse özel durumuna uygun bir uzman görüşü almaksızın, bu dokümanda yer alan bilgilere dayanarak hareket etmemelidir. KPMG International Cooperative ("KPMG International") bir İsviçre kuruluşudur. KPMG ağına üye olan bağımsız firmalar, KPMG International'a bağlıdır. KPMG International'ın müşterilere sunduğu herhangi bir hizmet yoktur. Hiçbir üye firmanın KPMG International'ı veya bir başka üye firmayı, aynı şekilde KPMG International'ın da hiç bir üye firmayı üçüncü şahıslar ile karşı karşıya getirecek zorlayıcı ya da bağlayıcı hiçbir yetkisi yoktur. Tüm hakları saklıdır.

© 2020 KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş., KPMG International Cooperative'in üyesi bir Türk şirkettir. KPMG adı ve KPMG logosu KPMG International Cooperative'in tescilli ticari markalarıdır. Tüm hakları saklıdır. Türkiye'de basılmıştır.