



Accounting of Sale - Lease Back Transactions within the Framework of TFRS16 Leases

Ahmet Gökgöz^a

^a Assoc.Prof.Dr., Independent Scholar, ahmetgokgoz83@gmail.com

Keywords

Leasing, TFRS 16, Sale and Lease Back.

Jel Classification

M40, M41, M49.

Paper Type

Research Article

Received

07.12.2020

Revised

24.12.2020

Accepted

25.12.2020

Abstract

Purpose of the Study: It is aimed to explain the accounting and presentation of the Sale and Lease Back transactions within the framework of TFRS16-Lease Standard.

Methodology of the Study: The principles of TFRS16-Lease Standard are explained within the content of Sale and Buy Back, afterwards; samples are shown related with the accounting of Sale and Buy Back transactions.

Findings of the Study: During the accounting process; it is important to evaluate whether the asset involved in the Sale and Buy Back Contract is “subject of sales or not”. Thus, accounting basis is varied due to the reply; whether the Sale and Buy Back Contract is evaluated as a sale or not, within the framework of TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers.

Importance of the Study: In general; the corporations are observed to benefit the Sale and Buy Back Method, frequently. The samples involved in the study are considered to be informative for the researchers by virtue of being relevant to the current applications. Besides; it is considered that the lack of studies relating the Sale and Buy Back transactions within the literature due to TFRS 16 Standard makes this study more remarkable.



TFRS 16 Kiralamalar Standardı Çerçevesinde Sat-Geri Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Ahmet Gökgöz^a

^a Assoc.Prof.Dr., Independent Scholar, ahmetgokgoz83@gmail.com

Anahtar Kelimeler

Kiralamalar, TFRS 16, Sat-Geri Kiralama.

İel Sınıflandırması

M40, M41, M49.

Makale Tipi

Araştırma Makalesi

Gönderilme

07.12.2020

Düzeltilme

24.12.2020

Kabul

25.12.2020

Özet

Çalışmanın Amacı: TFRS 16 Kiralamalar Standardı çerçevesinde sat-geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve sunumunu açıklamaktır.

Çalışmanın Metodolojisi: Çalışmada TFRS 16 Kiralamalar Standardı'nın hükümleri sat-geri kiralama özelinde açıklandıktan sonra sat-geri kiralama işlemlerinin nasıl muhasebeleştirileceği üzerine örnek uygulamaya yer verilmiştir.

Çalışmanın Bulguları: Sat-geri kiralama işlemleri muhasebeleştirilirken sat-geri kiralama sözleşmesinde bir varlığın satışa konu edilip edilmediğinin değerlendirilmesi önem taşımaktadır. Sat-geri kiralama sözleşmesi TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı çerçevesinde bir satış olarak değerlendirilip değerlendirilmemesine göre muhasebeleştirme esasları değişmektedir.

Çalışmanın Önemi: Günümüzde şirketler finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla sat-geri kiralama yöntemini sıklıkla kullanmaktadırlar. Çalışmada uygulamaya dair örneklerin yer alması uygulamacılar açısından yol gösterici olacağı düşünülmektedir. Ayrıca literatürde sat-geri kiralama işlemini TFRS 16 Standardı çerçevesinde konu edinen yeterli çalışmanın olmayışı çalışmayı önemli hale getirmektedir.

1. Giriş

İşletmeler, faaliyetlerini devam ettirebilmek için sabit kıymet olarak ifade edilen varlıklara ihtiyaç duymakta olup ihtiyaç duyduğu söz konusu varlıklarını, “satın alma” veya “kiralama” olmak üzere iki yolla elde edebilmektedirler. Varlığı satın almak için gerekli fona sahip olmayan veya sahip oldukları fonları bir varlığa bağlamak istemeyen işletmeler, varlığı satın alma yerine kiralama yoluyla elde etme yoluna gitmektedirler. Bazı durumlarda da varlığı kiralamak, satın almaktan daha cazip olabilmektedir. Benzer birçok nedenden dolayı işletmeler, varlıklarını satın alma yerine kiralamayı tercih ederek önemli miktarda finansman elde edebilmektedirler.

Kiralama; bir bedel karşılığında, bir varlığın (dayanak varlık) kullanım hakkını, belirli bir süre için devreden bir sözleşme veya sözleşmenin bir parçası olarak tanımlanmaktadır. Kiralamalar temel olarak “finansal kiralama” ve “faaliyet kiralaması” olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Finansal kiralama; dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredildiği kiralamalardır. Faaliyet kiralaması ise; dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmediği kiralamalardır (TFRS 16, Ek.A).

Kiralama sözleşmelerine, genel olarak maddi duran varlık olarak ifade edilen sabit kıymetlere ciddi miktarda ihtiyaç duyan imalat işletmeleri, hizmet sunumu yapan havayolu şirketleri gibi işletmelerde yaygın olarak karşılaşılmaktadır. Finansal kiralamalar yaygın olarak şirketler tarafından tercih edilse de bazı sektörlerde faaliyet kiralamaları önemli miktarlara ulaştığı gözlenmektedir (Gökgöz, 2019:319).

Türkiye’de kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı çerçevesinde yapılmaktaydı. Ancak söz konusu Standart faaliyet kiralamalarından kaynaklanan varlık ve yükümlülüklerin finansal durum tablosunda sunumuna olanak vermiyordu. Ciddi miktarda faaliyet kiralamasından kaynaklanan varlık ve yükümlülüğü bulunan bir işletmenin finansal durum tablosu gerçek varlık ve yükümlülüğü ortaya koymaktan uzaktı. Söz konusu bu durum ciddi olarak eleştirilmekteydi. Muhasebe literatüründeki ve uygulamacıları arasındaki eleştiriler standart yapıcılar tarafından dikkate alınarak, 31.12.2018 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere TFRS 16 Kiralamalar Standardı 16 Nisan 2018 tarihinde 29826 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girdi. TFRS 16 Kiralamalar Standardı’na göre,

kiracılar açısından, faaliyet kiralamalarının da aynen finansal kiralama işlemlerinde olduğu gibi bilançoda raporlanması mümkün hale geldi.

TFRS 16 Kiralamalar Standardı'nın açıklanması, finansal kiralama ve faaliyet kiralaması ile ilgili getirilen yeniliklerin irdelenmesi bu çalışmanın kapsamı dışındadır. Bu çalışmanın amacını; TFRS 16 Standardı çerçevesinde sat-geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması oluşturmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın amacına zemin oluşturması açısından TFRS 16 kapsamından sat-geri kiralama işlemlerini irdelemek yerinde olacaktır.

2. TFRS 16 Çerçevesinde Sat-Geri Kiralama İşlemlerinin İrdelenmesi

İşletmeler finansman ihtiyaçlarını karşılamak için banka kredisi, menkul kıymet ihracı, sermaye artırımını gibi birçok yola başvurabilmektedirler. İşletmelerin finansman ihtiyacını karşılamak için başvurduğu yöntemlerden birisi de sat-geri kiralama işlemidir. Sat-geri kiralama; bir işletmenin (satıcı-kiracının) bir varlığı diğer bir işletmeye (alıcı-kiraya verene) devretmesi ve aynı varlığı alıcı-kiraya verenden geri kiralamasıdır (TFRS 16, pr.98).

Sat-geri kiralama işlemlerinin yapılma amacı sadece finansman sağlama değildir. İşletmenin sat-geri kiralamaya dayanak oluşturan varlığın değerinin amaçlanan seviyeye ulaşmış olması ve buradan bir satış kazancı umulması gibi nedenlerle de sat-geri kiralamaya gidilmiş olunabilir. Ancak sat-geri kiralamanın genellikle yaygın amacı finansman sağlamaktır.

TFRS 16 Kiralamalar Standardı'nın 98 ile 103 no.lu paragrafları arasında sat-geri kiralama işlemlerinin nasıl muhasebeleştirileceğine dair açıklamalara yer verilmiştir. TFRS 16 Standardı'na göre sat-geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi kiralamaya konu dayanak varlığın devrinin bir satış işlemi olup olmadığına göre farklılaşmaktadır. Dolayısıyla bir sat-geri kiralama işleminde, öncelikle, varlığın devrinin satış işlemi olup olmadığına karar vermek gerekmektedir.

İşletme, bir varlığın devrini satış olarak muhasebeleştirip muhasebeleştirmeyeceğine karar verirken, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı'ndaki edim yükümlülüğünün ne zaman yerine getirildiğinin tespitine yönelik hükümleri uygular (TFRS 16, pr.99). Edim yükümlülüğü; mal veya hizmetin müşteriye devredilmesine dair müşteriyle yapılan sözleşmedeki taahhüt olarak tanımlanmaktadır (TFRS 15, pr.22 ve Ek-A).

TFRS 15 Standardı'na göre, işletme taahhüt edilen bir varlığı müşterisine devrederek edim yükümlülüğünü yerine getirdiğinde (veya getirdikçe) hasılatı finansal tablolara alır. Bir

varlığın kontrolü müşterisinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur (TFRS 15, pr.31).

Bir sat-geri kirala işleminin gerçekten bir satış işlemi olup olmadığını değerlendirirken kira tutarları, kiralama süresi, dayanak varlığın satış değeri, kira sözleşmesindeki maddeler birer göstergedir. Örneğin; dayanak varlığın gerçeğe uygun değeri 10 milyon TL iken 3 milyon TL gibi bir değerle satışa konu yapılmışsa, bunun gerçek bir satış olmadığı satıcı-kiracıya bir finansman sağlama niyetinin olduğu söylenebilir. Yine kira sözleşmesine “üç ay ardı ardına kiranın ödenmediği takdirde kiracı binayı boşaltır” gibi bir maddenin konulması, dayanak varlığın gerçekten alıcı-kiraya verene satıldığının ve kontrolün geçtiğinin göstergesi olduğu değerlendirilebilir. Sonuç olarak varlığın kontrolü alıcı-kiraya verene geçtiği takdirde sat-geri kiralama işlemi bir satış olarak değerlendirilmelidir.

Varlığın Devrinin Satış İşlemi Olarak Değerlendirilmesi

Bir varlığın satıcı-kiracı tarafından devrinin, varlık satışı olarak değerlendirilmesi durumunda uyulacak muhasebeleştirilmesi ilkeleri TFRS 16'nın 100. paragrafında açıklanmıştır. Söz konusu paragraf ve TFRS 16'nın genelindeki hükümler doğrultusunda muhasebeleştirilmenin nasıl yapılacağı şöyle özetlenebilir:

- Sat-geri kiralamaya konu varlık, satıcı-kiracı tarafından, satış işlemi doğrultusunda kayıtlardan çıkarılır.
- Geri kiralanan varlık satıcı-kiracı tarafından “kullanım hakkı varlık” olarak kayıtlara alınır.
- Kayıtlara alınan kullanım hakkı varlık; satış yapılırken kayıtlardan çıkarılma sırasındaki defter değeri oranı üzerinden ölçülür.
- Geri kiralamadan kaynaklanan yükümlülükler, satıcı-kiracı tarafından, finansal durum tablosunun pasifinde “kiralama yükümlülüğü” olarak raporlanır.
- Satıcı-kiracı devrettiği haklarla ilişkili kazanç veya kayıp tutarını “kâr veya zarar” olarak finansal tablolara yansıtır.
- Alıcı-kiraya veren, satın aldığı varlığı aktifleştirerek finansal durum tablosunda varlıkları arasında raporlar.
- Alıcı-kiraya veren, kiralama işlemini TFRS 16 Standardının kiraya verenle ilgili hükümleri doğrultusunda “faaliyet kiralaması” veya “finansal kiralama” olması durumuna göre muhasebeleştirir.

Bir varlığın satışına ilişkin bedelin gerçeğe uygun değerinin, varlığın gerçeğe uygun değerinden farklı olması ya da kiralamaya ilişkin ödemelerin piyasa koşullarından farklı olması durumunda, işletme, satıştan elde edilen bedeli gerçeğe uygun değerinden ölçmek için yapması gereken düzeltmeler şunlardan oluşmaktadır (TFRS 16, pr.101):

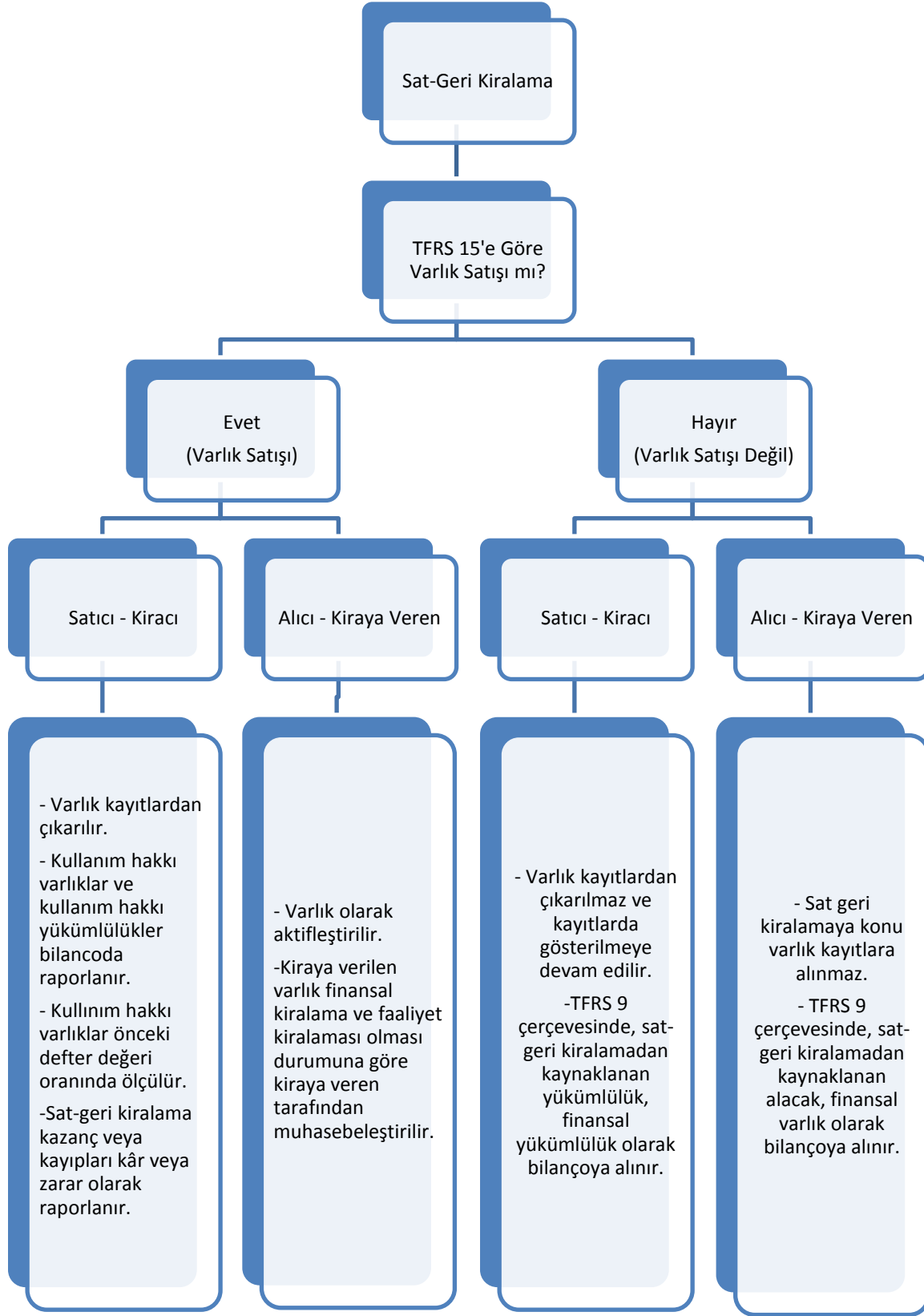
- Piyasa koşulları altında ödenen tüm bedelleri, ön kira ödemesi olarak muhasebeleştirir.
- Piyasa koşulları üstünde ödenen tüm bedelleri, alıcı-kiraya veren tarafından satıcı-kiracıya sağlanan ek finansman olarak muhasebeleştirilir.

İşletme, söz konusu düzeltmeleri yaparken; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri ile varlığın gerçeğe uygun değeri arasındaki farkı veya kiralamaya ilişkin sözleşmeye bağlı ödemelerin bugünkü değeri ile kiralamaya ilişkin piyasa koşullarında yapılan ödemelerin bugünkü değeri arasındaki farkı dikkate alabilir. Bunlardan hangisi daha kolay tespit edilebiliyorsa, onu esas alarak düzeltme işlemini yapar (TFRS 16, pr.102).

Varlığın Devrinin Satış İşlemi Olarak Değerlendirilmemesi

Bir varlığın satıcı-kiracı tarafından devrinin, varlık satışı olarak değerlendirilmemesi durumunda uyulacak muhasebeleştirilmesi ilkeleri TFRS 16'nın 103. paragrafında açıklanmıştır. Söz konusu paragraf ve TFRS 16'nın genelindeki hükümler doğrultusunda muhasebeleştirilmenin nasıl yapılacağı şöyle özetlenebilir:

- Satıcı-kiracı, sat-geri kiralamaya konu varlığı kayıtlardan çıkarmaz. Finansal durum tablosunda göstermeye devam eder.
- Satıcı-kiracı, devir bedeline eşit bir tutarı finansal yükümlülük olarak finansal durum tablosunun pasifinde raporlar. Söz konusu finansal yükümlülüğü TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı çerçevesinde muhasebeleştirir.
- Alıcı-kiraya veren, sat-geri kiralamaya konu varlığı kayıtlara almaz.
- Alıcı-kiraya veren, devir bedeline eşit bir tutarı finansal varlık olarak finansal durum tablosunun aktifinde raporlar. Söz konusu finansal varlığı TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı çerçevesinde muhasebeleştirir.



Şekil 1: Sat-Geri Kiralama İşleminin Muhasebeleştirme Esasları

3. TFRS 16 Çerçevesinde Sat-Geri Kiralama İşlemlerine İlişkin Örnek Uygulama

Sat-geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde, satıcı-kiracı ve alıcı-kiraya veren olmak üzere iki taraf söz konusudur. Sat-geri kiralama işlemleri satıcı-kiracı açısından özellik arz etmesi nedeniyle muhasebeleştirme örnekleri sadece satıcı-kiracı açısından açıklanacaktır.

Örnek 1: X Şirketi üretimde kullandığı bir CNC makinesini nakit 2.500.000 TL'ye satmıştır. Makineyi devrettiği tarihte makinenin net defter değeri 1.500.000 TL'dir. Satıştan sonra X Şirketi aynı makineyi yıllık 200.000 TL bedelle 5 yıllığına kiralamak için sözleşme imzalamıştır. Satış tarihinde söz konusu CNC makinesinin gerçeğe uygun değeri 3.000.000 TL'dir. Kiralama sözleşmesi 1 Ocak 2020 tarihinde başlayacaktır. Yıllık kira bedeli 200.000 TL olup ödemeler kira yılının sonunda yapılacaktır. Sözleşmede tespit edilebilen bir faiz oranı bulunmamaktadır. İşletmenin alternatif borçlanmalarına ilişkin yıllık faiz oranı % 10'dur. Kiralamaya konu varlık doğrusal amortisman yöntemi ile amorti edilecektir. Söz konusu sat-geri kiralama işlemi TFRS 15 standardı çerçevesinde bir satış işlemi olarak değerlendirilmektedir.

Yıllık 200.000 TL'den 5 yıllık kira ödemelerinin bugünkü değeri % 10 iskonto oranı ile aşağıdaki gibi hesaplanır;

İskonto Oranı	1.01.2020	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	Toplam
%10	-	1	2	3	4	5	
Kira Ödemeleri	-	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00	1.000.000,00
Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri	-	181.818,18	165.289,26	150.262,96	136.602,69	124.184,26	758.157,35

Kira ödemelerinin bugünkü değeri 758.157,35 TL olacaktır. TFRS 16 çerçevesinde; kullanım hakkı varlık, kullanım hakkıyla ilişkili olan varlığın önceki net defter değeri ile orantılanarak aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda kullanım hakkı varlıklar aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{Kullanım Hakkı Varlık} = (1.500.000/3.000.000) * 758.157,35$$

$$\text{Kullanım Hakkı Varlık} = 379.078,68 \text{ TL olur.}$$

TFRS 16'ya göre; sat-geri kiralamaya konu varlığın gerçeğe uygun değeri satış bedelinin altında ise alıcı-kiraya veren tarafından satıcı-kiracıya ek finansman sağlanmış demektir ve bu aradaki fark kullanım hakkı varlıkların değerinden düşülerek düzeltilir. Eğer varlığın gerçeğe uygun değeri satış bedelinin üstünde ise, aradaki fark kiralama işlemine konu peşin ödenmiş bir bedel olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu durumda kullanım hakkı varlıklara ilave edilerek aktifleştirilecek kullanım hakkı varlığın değerinin düzeltilmesi gerekecektir.

X Şirketi CNC makinesini 2.500.000 TL'ye satmıştır. Ancak makinenin gerçeğe uygun değeri 3.000.000 TL'dir. Bu durumda 500.000 TL'lik fark peşin ödenmiş bir bedel gibi değerlendirilip kullanım hakkı varlığın değeri tespit edilirken ilave edilip düzeltilmesi gerekir.

Düzeltilmiş Kullanım Hakkı Varlık = 379.078,68 TL + 500.000 TL = 879.078,68 TL olarak hesaplanır.

- Sat-geri kiralama sözleşmesinin yapıldığı 01.01.2020 tarihinde yapılacak olan kayıt aşağıdaki gibi olacaktır;

102 BANKALAR HESABI	2.500.000,00	
25X KULLANIM HAKKI VARLIKLAR HESABI	879.078,68	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI		1.500.000,00
30X KİRA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI ¹		758.157,35
67X SAT-GERİ KİRALAMA KAZANCI HESABI		1.120.921,33

5 yıllık kira ödemeleri % 10 iskonto oranı üzerinden bugünkü değerleri hesaplanmış, kiralanan varlığa ilişkin amortisman tutarı ile dönemler itibariyle faizleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Konunun anlaşılabilirliği açısından hesaplamalarda küçük yuvarlamalar yapılmıştır.

¹ Örnekte, konunun anlaşılabilirliği ve sadeliği açısından bütün kiralama yükümlülükleri 30X Kiralama Yükümlülüğü Hesabı'nda izlenmiştir. Ancak kiralamadan kaynaklanan yükümlülüklerin uzun vadeli kısmı 40X Kiralama Yükümlülüğü Hesabı'nda, kısa vadeli kısmı ise 30X Kiralama Yükümlülüğü Hesabı'nda izlenmesi gerekir.

Faaliyet	1.01.2020	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	Toplam
Kiralaması Ödeme Planı	-	1	2	3	4	5	
Kira Ödemeleri	-	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00	200.000,00	1.000.000,00
Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri	-	181.818,18	165.289,26	150.262,96	136.602,69	124.184,26	758.157,35
Kullanım Hakkı Varlıklar	379.078,68						
Düzeltilme Farkı	500.000,00						
Düzeltilmiş Kullanım Hakkı Varlıklar	879.078,68	703.262,94	527.447,21	351.631,47	175.815,74	-	
Kira Yükümlülüğü	758.157,35	633.973,09	497.370,40	347.107,44	181.818,18	-	
Faiz Gideri	-	75.815,74	63.397,31	49.737,04	34.710,74	18.181,82	241.842,65
Amortisman Gideri	-	175.815,74	175.815,74	175.815,74	175.815,74	175.815,74	879.078,68
Kâr/Zarara Etkisi	-	251.631,48	239.213,05	225.552,78	210.526,48	193.997,56	1.120.921,33

- 31.12.2020 tarihi itibariyle dönemin faiz giderinin tahakkuk ettirilmesi kaydı

-----	-----
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	75.815,74
30X KİRA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI	75.815,74
-----	-----

- 31.12.2020 tarihi itibariyle kullanım hakkı varlığa ilişkin amortisman kaydı

-----	-----
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	175.815,74
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI	175.815,74
-----	-----

- 31.12.2020 tarihi itibariyle yıllık kiranın ödenmesi kaydı

-----	-----
30X KİRA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI	200.000,00
102 BANKALAR HESABI	200.000,00
-----	-----

- 2020 yılında yapılan kayıtlar, benzer şekilde 2021, 2022, 2023 ve 2024 yıllarında da devam edecektir. 5 yıllık kayıtların hepsi yapıldıktan sonra 30X Kira Yükümlülüğü Hesabı'nın duruma aşağıdaki gibi olacaktır.

30X KİRALAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI

200.000,00 (2020 yılı kira ödemesi)	(Sözleşmenin başındaki borç) 758.157,35
200.000,00 (2021 yılı kira ödemesi)	(2020 yılı faiz tahakkuku) 75.815,74
200.000,00 (2022 yılı kira ödemesi)	(2021 yılı faiz tahakkuku) 63.397,31
200.000,00 (2023 yılı kira ödemesi)	(2022 yılı faiz tahakkuku) 49.737,04
200.000,00 (2024 yılı kira ödemesi)	(2023 yılı faiz tahakkuku) 34.710,74
	(2024 yılı faiz tahakkuku) 18.181,82
1.000.000,00	1.000.000,00

Kullanım hakkı varlıkları ile amortismanlarının izlendiği hesapların görünümü beşinci yılın sonunda aşağıdaki gibi olur.

25X KULLANIM HAKKI VARLIKLAR HESABI

879.078,68	
879.078,68	

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI

	(2020 yılı amortismanı) 175.815,74
	(2021 yılı amortismanı) 175.815,74
	(2022 yılı amortismanı) 175.815,74
	(2023 yılı amortismanı) 175.815,74
	(2024 yılı amortismanı) 175.815,74
	879.078,68

Örnek 2: ABC Şirketi dönemsel nakit darboğazını aşabilmek için yönetim binasını sat-geri kiralama işlemine tabi tutmaya karar vermiştir. Bu doğrultuda KLM Finansal Kiralama Şirketi ile 01.01.2020 tarihinde sat-geri kiralama sözleşmesi yapmıştır. Sat-geri kiralama sözleşmesi TFRS 15 Standardı'na göre bir satış işlemi olarak değerlendirilmemektedir. Kiralamaya konu yönetim binasının kontrolünün finansal kiralama şirketine geçmesi söz konusu değildir. Sözleşme sadece finansman sağlama amacına matuf düzenlenmiştir. Söz konusu sözleşmeye göre ödeme planı aşağıdaki gibidir²;

Taksit Tarihi	Döviz Cinsi	Kalan Borç	Anapara	Faiz
1.1.2020	TL	6.600.000,00	-	-
1.2.2020	TL	6.300.000,00	300.000,00	56.833,33
1.3.2020	TL	6.000.000,00	300.000,00	50.750,00
1.4.2020	TL	5.700.000,00	300.000,00	51.666,67
1.5.2020	TL	5.400.000,00	300.000,00	47.500,00
1.6.2020	TL	5.100.000,00	300.000,00	46.500,00
1.7.2020	TL	4.800.000,00	300.000,00	42.500,00
1.8.2020	TL	4.500.000,00	300.000,00	41.333,33
1.9.2020	TL	4.200.000,00	300.000,00	38.750,00
1.10.2020	TL	3.900.000,00	300.000,00	35.000,00
1.11.2020	TL	3.600.000,00	300.000,00	33.583,33
1.12.2020	TL	3.300.000,00	300.000,00	30.000,00
1.1.2021	TL	3.000.000,00	300.000,00	28.416,67
1.2.2021	TL	2.700.000,00	300.000,00	25.833,33
1.3.2021	TL	2.400.000,00	300.000,00	21.000,00
1.4.2021	TL	2.100.000,00	300.000,00	20.666,67
1.5.2021	TL	1.800.000,00	300.000,00	17.500,00
1.6.2021	TL	1.500.000,00	300.000,00	15.500,00
1.7.2021	TL	1.200.000,00	300.000,00	12.500,00
1.8.2021	TL	900.000,00	300.000,00	10.333,33
1.9.2021	TL	600.000,00	300.000,00	7.750,00
1.10.2021	TL	300.000,00	300.000,00	5.000,00
1.11.2021	TL	-	300.000,00	2.583,33
		Toplam	6.600.000,00	641.500,00

² TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı çerçevesinde finansal yükümlülüklerin etkin faiz yöntemi ile bugünkü değere indirgenmesi gerekmektedir. Ödeme planı doğrultusunda finansal yükümlülüğün iç verim oranı hesaplanarak, iç verim oranına göre finansal yükümlülüklerin indirgenmiş tutarlarının hesaplanması gerekecektir. Ancak çalışmanın amacı sat-geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi olması nedeniyle bu kısım ihmal edilmiş, finansal kiralama şirketinin ödeme planına göre muhasebeleştirilme işlemleri yapılmıştır.

Sat-geri kiralama sözleşmesi bir satış işlemi olarak değerlendirilmediği için yönetimin binasının kayıtlardan çıkarılması söz konusu değildir. Sadece TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı çerçevesinde finansal kiralama şirketine olan borç, finansal durum tablosunda finansal yükümlülük olarak raporlanacaktır.

- Sat-geri kiralama sözleşmesinin imzalandığı 01.01.2020 tarihinde yapılacak olan kayıt

102 BANKALAR HESABI	6.600.000,00	
30X KİRA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI		3.600.000,00
40X KİRA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI		3.000.000,00

- 31.01.2020 tarihinde Ocak ayı faizinin tahakkuku kaydı

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	56.833,33	
30X KİRA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI		56.833,33

- 01.02.2020 tarihinde birinci taksitin ödenmesi kaydı (KDV oranı % 1 alınmıştır)

30X KİRA YÜKÜMLÜLÜĞÜ HESABI	356.833,33	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	568,33	
102 BANKALAR HESABI		357.401,67

- Sat-geri kiralama sözleşmesindeki ödeme planına göre her ay, benzer kayıtlar tekrarlayacaktır.

4. Sonuç ve Değerlendirme

Şirketler genellikle finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla sat-geri kiralama yöntemine başvurabilmektedir. Sat-geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar TFRS 16 Kiralamalar Standardı'nda açıklanmıştır. TFRS 16'ya göre sat-geri kiralama işlemi muhasebeleştirilirken, öncelikle TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı çerçevesinde sat-geri kiralama işleminin bir satış olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Sat-geri kiralama işleminin

satış olarak değerlendirirken de kiralamaya konu varlığın kontrolünün satıcı-kiracıdan alıcı-kiraya verene geçmesi esas olarak görülmektedir.

Sat-geri kiralama işlemi TFRS 15'e göre bir satış işlemi olarak değerlendirildiği takdirde, satıcı-kiracı tarafından, sat-geri kiralamaya dayanak olan varlık kayıtlardan çıkarılıp kullanım hakkı varlık olarak tekrar aktifleştirilmesi gerekmektedir. Kiralamadan kaynaklanan yükümlülükler de bilanço pasifinde raporlanacaktır. Satış işleminde ortaya çıkan kazanç veya kayıp da kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna "kâr veya zarar" olarak yansıtılması gerekmektedir. Alıcı-kiraya veren taraf ise satış işlemine konu varlığı aktifleştirecek ve geri kiraya verdiği ise kiralamanın finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olması durumlarına göre kiraya verme kaydı yapacaktır.

Sat-geri kiralama işlemi TFRS 15'e göre bir satış işlemi olarak değerlendirilmediği takdirde, satıcı-kiracı taraf, sat-geri kiralamaya konu varlığını kayıtlardan çıkarmayacak, alıcı-kiraya veren taraf da varlığı aktifleştirerek kayıtlara almayacaktır. TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı çerçevesinde, satıcı-kiracı taraf, finansal yükümlülük olarak, alıcı-kiraya veren taraf ise finansal varlık olarak alacak ve borçlarını finansal durum tablosunda sunacaklardır.

Kaynakça

Gökgöz, Ahmet (2019), "TFRS 16 Kiralamalar Standardı Çerçevesinde Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi", Journal of Accounting Finance and Auditing Studies, Vol. 5, Issue 1: 318-332.

TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı

TFRS 16 Kiralamalar Standardı