

Ciroya dayalı kira ödemeleri neden IFRS 16 yükümlülük kapsamına alınmadı?

Hepimizin bildiği üzere, kira ödemeleri enflasyon endeksine ya da değişken bir faiz oranına (Libor gibi) bağlı olarak düzenlenmiş kira sözleşmelerinden doğan yükümlülükler artık IFRS 16 kapsamında finansal yükümlülük tanımına girmekte. Bu nedenle bu yükümlülükler aynı değişken faizli ya da enflasyon endeksine dayalı borçlanma enstrümanları gibi muhasebeleştiriliyor ve zamanla finansman gideri yaratıyorlar. Bu durumun, IFRS 16 uygulanmaya başlanmasından sonra kuruluşların bilançolarında yüklü ilave finansal borçlar göstermek durumunda kalmalarına ve borç özkaynak oranlarında dikkate değer derecede bozulmalara neden olduğu aşikar.

Diğer yandan IFRS 16 finansal yükümlülükleri kapsamında dikkat çeken bir ayrıntı var. Eğer kuruluşların kira ödemeleri ileride gerçekleşecek performansa bağlı ise (örneğin kiralanan alanda yapılacak satışların yüzdesi gibi) IFRS 16 kapsamında bir finansal yükümlülük doğmuyor. Böylece, yüzlerce kiralık mağazası ya da şubesi olan bir kuruluş, bilançosunda hiçbir finansal yükümlülük göstermeyebiliyor.

Peki, yüzlerce kiralık mağazası/şubesi olan iki kuruluştan biri enflasyona endekli kira ödemesi yaptığı için bilançosunda yüklü finansal yükümlülük gösterirken, diğerinin kira ödemeleri ciroya bağlı olduğu için bilançosunda hiçbir finansal yükümlülük göstermemesi adil bir durum mu?

Herşeyden önce belirtmeliyiz ki, IFRS 16 standardının ilkeleri, 2008 yılından itibaren tüm dünyada tartışılarak çok detaylı bir inceleme ve eleştiri sürecinden geçerek belirlendi. Hatta IFRS 16'nın Taslak Metni (Exposure Draft) en uzun süre tartışmaya açık bırakılan taslak metinlerden biri konumunda olmuştur. Dolayısıyla yukarıda sorduğumuz soru dahil, diğer onlarca kritik soru üzerinde uzun zamanlar boyunca tartışıldı ve IASB nihai kararını bu uzun süreçten sonra yayınladı.

Kiralanan alanda gerçekleştirilecek satışlara bağlı olarak yapılacak kira ödemelerinin bir yükümlülük oluşturup oluşturulmadığı konusunda IASB'ye çok sayıda fikir beyan edilmiştir. Bu fikirlerden bazılarında göre, satış yapılan kadar kiracının herhangi bir ödeme yükümlülüğü bulunmamasından dolayı sözleşme anında herhangi bir yükümlülüğün oluşmadığı yönünde olup, bazı görüşler ise ortada bir kira sözleşmesi olması ve kiralanan alanın teslim alınması nedeniyle kira başlangıcından itibaren bir yükümlülüğün doğduğunu savunmuştur. İkinci görüşe göre, ortada yükümlülüğün varlığına ilişkin bir tereddüt olmayıp, yükümlülüğün tutarına yönelik bir belirsizlik vardır ki bu da ölçümle ilgili bir konudur, dolayısıyla her türlü kira sözleşmesi bilançoda gösterilmesi gereken bir yükümlülüktür.

Uzun tartışmalar sonucunda IASB'nin nihai görüşü, gelecekteki satışlara dayalı kira ödemelerinin kira yükümlülükleri kapsamından çıkarılması yönünde olmuştur. Kurul üyelerinden bazıları, ortada bir yükümlülük olduğu konusundaki görüşlerini sürdürmekle birlikte, bu yükümlülüğün hesaplanmasına yönelik belirsizliklerin boyutu ve bu belirsizlikleri ölçümlemeye çalışmanın kuruluşlara getireceği ilave yükleri düşünerek bu kararı desteklemiştir.

Diğer Kurul üyeleri ise, satış gerçekleşmedikçe ortada bir yükümlülüğün bahsetmenin mümkün olmadığı yönündeki görüşlerini tekrarlamış ve kira sözleşmesinin başlangıç tarihinde ortada bilançoya kaydedilecek güncel bir ödeme yükümlülüğü bulunmadığı sonucuna varmıştır.

Bu görüşlere ilave olarak, satışlara dayalı kira ödemelerini aslında kiralanan alandan türetilen faydanın kiralayan ve kiracı arasında paylaşımı niteliğinde göreyerek bu kararı destekleyen Kurul üyeleri de olmuştur.

Yukarıda özetlemeye çalıştığımız üzere, IFRS ilkeleri uzun ve derin bir tartışma sürecinden geçerek belirlenmekte ve birçok ilke konusunda Kurul üyeleri arasında derin ve uzlaşdırılmaz anlaşmazlıklar çıkabilmektedir. Gelecekteki performansa dayalı kira sözleşmelerinin muhasebesini de nihai karar verilmesinin çok zorlu olduğu ilkelere biri olarak belirtmemiz gerekir.