

Değişken ödemeli kira sözleşmelerinizin finansal tablolarınız açısından önemi

IAS 17 nin kiracılar açısından muhasebesel eşitsizlik yarattığına yönelik şikayetlerin yoğunlaştığı ve IFRS 16 kiralama standardına yönelik çalışmaların başladığı 2006 yılından, yeni standardın uygulamaya girdiği 2019 yılına değin, değişken ödemeli kira sözleşmelerine yönelik mevcut muhasebe ilkelerinin değişip değişmeyeceği hususu yeni kiralama standardının merkezinde yer alan birkaç sorunlu alandan birini teşkil etmiştir.

Özellikle, kira ödemelerinin ilerideki performansa dayalı olarak belirlendiği sözleşmelerde (örneğin ciro üzerinden yapılan kira sözleşmeleri) bir kira yükümlülüğü (lease liability) oluşup oluşmadığı konusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) üyeleri arasındaki fikir ayrılığı IFRS 16'nın Basis for Conclusion kısmına kadar yansımıştır. Kurul üyelerinin bazıları, değişken ödemeli tüm kira sözleşmelerinin kira yükümlülüğü yarattığı konusunda ısrarcı kalmış, bu gibi sözleşmelerin IFRS 16 kapsamından çıkarılmasına sadece fayda-maliyet temelinde ikna olmuşlardır. Zira, bu gibi sözleşmelerin yarattığı kira yükümlülüklerinin tahmin edilerek hesaplanmasındaki belirsizlik ve zorluklar ile çok sayıda ciro bazlı sözleşmesi olan işletmelerin yeni muhasebe ilkeleri sonucunda karşılaşacakları maliyetler, finansal tablo okuyucularının elde edeceği fayda karşısında çok daha ön plana çıkmıştır.

Diğer yandan bazı Kurul üyeleri ise ilerideki performansa ya da kullanıma dayalı olarak yapılan kira sözleşmelerinden, söz konusu performans ya da kullanım oluşmadıkça herhangi bir kira yükümlülüğü doğmadığını düşünmüştür. Bu üyelere göre kiracı taraf bu ödemeleri yapmaktan kaçınabilir (söz konusu varlığı kullanmayabilir ya da performansı gerçekleştirmeyebilir) dolayısıyla ortada güncel bir kira yükümlülüğü de bulunmamaktadır.

Yine bazı Kurul üyelerine göre de ilerideki performans ya da kullanıma dayalı olarak belirlenen kira ödemeleri durumunda, kiracı ve kiralayan arasında sözkonusu varlığın kullanımından elde edilecek faydanın paylaşılması söz konusu olup, bu durum IFRS 16 kapsamında olmamalıdır.

Bütün bu görüş ve tartışmalar nihayetinde, satış cirosu gibi ilerideki performansa veya kullanıma dayalı olarak kirası belirlenen kira sözleşmeleri IFRS 16 kapsamından çıkarılmış olup, muhasebesine eskiden olduğu gibi, performans ya da kullanım gerçekleştikçe kayıt yapılacak şekilde tahakkuk esasına göre devam edilmesine karar verilmiştir.

Diğer yandan, kirası enflasyon veya Libor gibi bir oran veya endekse bağlı olarak değişen kira sözleşmelerinde durum nedir diye soracak olursak, bu gibi sözleşmelerdeki değişken kira ödemelerinin ileride gerçekleşecek bir kullanım ya da performansa tabi olmadıklarından hareketle bu sözleşmelerin IFRS 16 kapsamında oldukları aşıkardır.

Fakat burada dikkat edilmesi gereken husus, endekse veya enflasyona dayalı kira sözleşmelerinden kaynaklanan kira yükümlülüğünün muhasebesindedir. IAS 39 ve IFRS 9 finansal yükümlülük muhasebesinden aşına olduğumuz, ilerideki nakit akımlarının "best estimate" yani en iyi tahmininin yapılarak bugünkü yükümlülük değerinin hesaplanması ilkesinin aksine, IFRS 16 da enflasyona ya da endekse dayalı kira sözleşmelerinin ilerideki nakit akımlarının kira sözleşmesinin başlangıcındaki enflasyon veya Libor oranından ya da endeksten hesaplanması, diğer bir deyişle, enflasyon veya Libor oranı veya endeksin ilerideki değişimlerinin tahmin edilmemesi istenmiştir. IFRS 16 gereğince, bu değişiklikler, kira ödemeleri değiştiğinde dikkate alınmalıdır.

Peki, enflasyona dayalı kira sözleşmesinin başlangıcındaki muhasebemizi yaptıktan sonra, ilerki dönemlerde enflasyon oranı değıştikçe yükümlölük üzerinde oluşan değışiklikler, nasıl muhasebe edilmelidir? Ya kira ödemeleri enflasyona değil de Libor gibi değışken faiz oranlarına dayalıysa muhasebe nasıl yapılmalıdır? Yükümlölük üzerindeki değışiklik kadar kullanım hakkı mı (right of use asset) düzeltilmeli yoksa bu değışiklik doğrudan gelir tablosu ile mi ilişkilendirilmelidir? Değışen ilerdeki kira ödeme planının iskontosunda orijinal etkin faiz oranı mı kullanılmalı yoksa revize edilmiş etkin faiz oranı mı kullanılmalıdır?

İlerki makalelerimizde görüşmek dileğiyile