

TFRS 16 KİRALAMALAR STANDARTININ GETİRDİĞİ YENİLİKLER VE COVID-19'LA İLGİLİ OLARAK KİRA ÖDEMELERİNDE TANINAN İMTİYAZLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

CHANGES BROUGHT BY TFRS 16 LEASES STANDARD AND ACCOUNTING OF PRIVILEGES GRANTED AS TO LEASE PAYMENTS DURING COVID-19



Sinem Duygu KAPÇI*



Hayrettin USUL**

ÖZ

2016 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından IFRS 16 Kiralamalar Standardı yayımlanmıştır. Bu standart ile kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarına aktarılmasında önemli değişiklikler getirilmiştir. Bu çalışmada yeni standardın getirdiği farklılıklar açıklanmış ve yine Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından COVID-19 sebebiyle kiralama işlemlerinde tanınan imtiyazların muhasebeleştirilmesi ile ilgili sayısal örnekler üzerinden işletmelere sağladığı faydalara değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: IFRS 16, COVID-19, Kiralama, TFRS 16

JEL Sınıflandırma Kodları: M40, M41, M48, I12

ABSTRACT

In 2016, IFRS 16 Leases Standard was published by the International Accounting Standards Board. With this standard, important changes have been made in the accounting and transfer of leasing transactions to financial statements. In this study, the differences brought by the new standard are explained and the benefits it provides to businesses through numerical examples regarding the accounting of privileges granted by the IASB in leasing transactions due to COVID-19 are discussed.

Keywords: IFRS 16, COVID-19, lease, TFRS 16

JEL Classification Codes: M40, M41, M48, I12

* TUBİTAK 100/2000 Bursiyeri, İzmir Kâtip Çelebi Üni., SBE İşletme Doktora Öğrencisi, duyugapcihmo@gmail.com, ORCID: 0000-0002-1657-0177.

** Prof. Dr., İzmir Katip Çelebi Üni., İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, hayrettin.usul@ikc.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3930-0866.

Kapçı, S. D., Usul, H. (Mart 2021). Tfrs 16 Kiralamalar Standardının Getirdiği Yenilikler ve Covid-19'la İlgili Olarak Kira Ödemelerinde Tanınan İmtiyazların Muhasebeleştirilmesi, *Vergi Raporu*, 258, (82-100).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 31.01.2021 / M.K.T.: 25.02.2021

GİRİŞ

"Kiralama; bir bedel karşılığında, bir varlığın (dayanak varlık) kullanım hakkını, belirli bir süre için devreden bir sözleşme veya sözleşmenin bir parçasıdır".¹ Kiralama sözleşmelerine ait işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve ilgili finansal tablolara aktarılması için kullanılan "TMS 17 Kiralama İşlemleri" standardına göre kiralama işlemleri, finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak ikiye ayrılmış ve her iki kiralama işleminin de muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında farklı yöntemler belirlenmiştir. Bu standarda göre yapılan raporlama işlemlerine kiracı açısından bakıldığında; finansal kiralamalar finansal durum tablosunda raporlanırken faaliyet kiralamaları ise dipnot açıklamalarında gösterilmekteydi. Faaliyet kiralaması yapan firmaların bilanço dışı finansman olarak kullandıkları bu kiralama işlemleri sebebiyle oluşan riskler bilançoda yer almamaktadır. Dolayısıyla gerek analistler gerekse yatırımcılar şirketlerin finansal durumlarını tam olarak görememekten ve varlıklarını satın alan şirketler ile kiralama yolunu seçen şirketler arasında sağlıklı bir karşılaştırma yapamamaktan yakınmış ve bu risklerin bilançoda yer almamasını eleştiri konusu yapmışlardır. Konu ile ilgili Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), 2009 yılında bir proje başlattı ve kiracının kiralama işleminin başında bir varlık ve bunun karşılığında bir yükümlülük elde ettiği konusunda görüş birliğine vardılar. Uluslararası Muhasebe Standartları UMS 17² nin kiraya verene ilişkin hükümlerinin ise korunması konusunda mutabık

kaldılar ve IASB, Ocak 2016'da UFRS 16³ Kiralamalar'ı yayımladı.⁴ IASB tarafından yayımlanan bu standart sonrası yaşanan gelişmelere paralel olarak Türkiye'de Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu (KGK) tarafından çalışmalar yapılmış ve nihai olarak "31/12/2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere "TFRS 16 Kiralamalar" Standardı 16/04/2018 tarih ve 29826 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir."⁵ TFRS 16'nın yayım tarihi itibarıyla daha önce kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında kullanılan standart olan "TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı" yürürlükten kaldırılmıştır.

Bilindiği üzere ilk olarak 2019 yılı son aylarında Çin'in Wuhan şehrinde ortaya çıkan COVID-19, 2020 yılı başında önce Avrupa ardından da ABD'de hızla yayılarak küresel bir sorun haline gelmiştir. Küreselleşmenin getirdiği etki ile dünya üzerinde hızla yayılmaya başlayan virüs ve sebep olduğu ölümler ülkelerin ciddi önlemler almasına neden olmuştur. Yaşanan bu gelişmelere paralel olarak COVID-19 ülkemizde ilk vakanın tespit tarihi olan 11 Mart 2020 tarihinde Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ)' nün yaptığı açıklama ile pandemi ilan edilmiştir. Vakaların artması ve salgının yeni merkezinin ABD ve Avrupa olması ile birlikte tüm dünyayı etkisi altına alan bu olağanüstü durum, gerek halkta gerekse ülke karar alıcılarında ciddi panik ve endişeye sebep olmuştur. Ülkelerin birbiri ardına alınan önlemleri açıklaması ve bu önlemlerin başında dış dünya ile ilişkilerin kesilmeye başlanması sebebiyle artık sınırların çok anlam ifade etmediği dünyamızda ciddi belirsiz-

¹ KGK. "TFRS 16" Ek-A. ([https://docs.google.com/viewer?docex=1&url=https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Kirmizi_Kitap/TFRS%2016\(1\).pdf](https://docs.google.com/viewer?docex=1&url=https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Kirmizi_Kitap/TFRS%2016(1).pdf)) Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.

² Uluslararası Muhasebe Standardı 17 Kiralama İşlemlerinin kısaltmasıdır.

³ Uluslararası Finansal Raporlama Standardı 16 Kiralamaların kısaltmasıdır.

⁴ KGK. "TFRS 16 Kiralamalar Sunumu". s. 6. (<https://docs.google.com/viewer?docex=1&url=https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS%20Sunumlar/TFRS%2016%20Kiralamalar.pdf>) Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.

⁵ KGK. TFRS 16 Ek-A. s.1

liklerin ortaya çıkacağı görüşü hakim olmuştur. Ortaya çıkan bu belirsizliği ortadan kaldıracak somut adımların neler olduğunun henüz bilinmemesi, ekonomik karar alıcılar ve yatırımcılar arasında da paniğe neden olmuştur. Bu panik sebebiyle bütün ülke borsalarında, emtia ve kıymetli maden fiyatlarında ve paritelerde düşüşler yaşanmış, nakit varlıklara yönelim görülmüştür. Bu belirsizlik ortamından çıkmak ve pandeminin neden olduğu panik havasını ortadan kaldırmak için ülkeler tarafından destek paketleri ve çeşitli teşvikler açıklanarak reel sektörün en az zararlı bu durumu atlattığı hedeflenmiştir.

Bu çalışmanın amacı, COVID-19 kaynaklı pandemi sebebiyle durma noktasına gelen ekonomik aktivitenin canlandırılması için alınan önlemler ile verilen teşviklere değinmek ve kolaylaştırıcı uygulamalardan birisi olan "COVID-19'la ilgili olarak tanınan kira imtiyazları kapsamında TFRS 16'da yapılan değişiklikler"⁶ ve bunların muhasebeleştirilmesini örnekler yardımıyla açıklamaktır.

1- LİTERATÜR TARAMASI

Kiralama işlemleri bir finansman kaynağı olarak pek çok işletmenin tercih ettiği bir yöntemdir. TFRS uygulamalarına tabi şirketlerin finansal durum tabloları incelendiğinde kiralama- ların varlıklar ve yükümlülükler içerisinde ciddi yer tuttuğu işletmeler olduğu görülmektedir. Bu sebeptendir ki uygulamada henüz yeni sayılan TFRS 16 Kiralamalar Standardı ile ilgili literatürde oldukça geniş kaynak bulunmaktadır. Gerek Türkçe kaynaklar gerekse yabancı kaynakların odaklandığı ve işlediği temel nokta; TFRS 16'nın TMS 17 ile farklılıkları ve TFRS 16 ile muhasebe kayıtlarında ve finansal tablolarda meydana gelen değişikliklerdir. Bunun yanında bazı kaynak-

lar da finansal tablolarda meydana gelen değişiklikler sebebiyle şirketlerin finansal oranlarının değişmesiyle ilgili örnekler üzerinden literatüre katkı sağlamışlardır. Bahsettiğimiz konular ile ilgili literatüre katkı sağlayan bazı kaynaklar hakkında bilgiler aşağıda yer almaktadır.

Demirci ve Kıvraklar (2018) yaptıkları çalışma ile finansal kiralama işlemlerini hem kiraya veren işletmeler hem kiralayan işletmeler açısından "Vergi Usul Kanunu, Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği, TMS 17 ile TFRS 16 ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS)" kapsamında incelemiş ve farklılıkları ve benzerlikleri ortaya koymuşlardır. Finansal kiralama işlemine dair bir örnek oluşturularak, muhasebeleştirme işlemlerinin farklı uygulamalara göre nasıl yapılacağı açıklanmıştır.

Díaz ve Ramírez (2018) yaptıkları çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu' nun yayınladığı IFRS 16 Kiralamalar Standardının getirdiği yeniliklerin şirketlerin temel finansmanı üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Örneklem olarak 646 adet borsaya kote Avrupa şirketi kullanılmıştır. İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörün faaliyet kiralaması yoğunluğuna bağlı olarak kaldırılan oranları üzerinde önemli sistematik etkiler tespit edilmiştir. En çok etkilenen sektörlerin perakende, konaklama ve ulaşım sektörleri olduğu tespit edilmiştir. Kârlılık oranları üzerindeki etkisi konusunda tutarlı bir sonuç bulunamamıştır.

Hazır (2018), TFRS 16 Kiralama standardına göre kiracı işletme ve kiraya veren işletmeler açısından işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ile ilgili çalışma yapmış ve verilen örnekler ile yeni standardın TMS 17'den farklılıklarını ortaya koymuştur. Yeni standart ile kiralama işlemlerinin tek bir işlem olarak kaydedilip raporlanması

⁶ KGK. "COVID-19'la İlgili Olarak Kira Ödemelerinde Tanınan İmtiyazlar-TFRS 16'ya İlişkin Değişiklikler". (<https://docs.google.com/viewer?docx=1&url=https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Ek%202.pdf>). Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.

hususla ile eski standardın eleştirilen noktalarını düzelttiği sonucuna ulaşmıştır.

Marşap ve Yanık (2018) yaptıkları çalışma ile şirketlerin finansal kiralama ve faaliyet kiralama-sından kaynaklanan kayıt ve işlemlerinde ortaya çıkan farklılıkların sebep olduğu riskten bahsetmişler ve bu durum sebebiyle finansal tabloların şeffaflık ve karşılaştırılabilirliğinin olmadığı gerekçesiyle kiralamaların tek bir kiralama olarak raporlanması gerektiğini savunmuşlardır. Bu kapsamda kiralama işlemlerinin kayıt ölçüm ve raporlama işlemlerini TFRS 16 hükümlerine göre örneklendirmişlerdir.

Aslan (2018) çalışması ile TMS 17 Standardı ile TFRS 16'nın kiracı işlemleri açısından muhasebeleştirme ve raporlama bakımından farklılıklarını sayısal örnekler ile açıklamıştır. Yeni düzenleme ile kiracı işletmelerin EBITDA (faiz vergi ve amortisman öncesi kar)'nın, kaynaklar içinde borç oranının, amortisman ve finansman ile ilgili giderlerinin artmasına neden olduğu örneklerle gösterilmiştir. Bunun yanında işletmelerin finansal oranlarında da değişiklik olduğu vurgulanmıştır.

Veverkova (2019) çalışmasında Avrupa Birliği, İsviçre ve Norveç'te faaliyet gösteren 15 havayolu firmasının finansal oranları üzerinde IFRS 16 standardının etkisinin nicelleştirilmesine odaklanmıştır. Bilançoda ve gelir tablosunda bildirilen rakamlar üzerinde önemli bir etkiye sahip olacağı ve getiri ve kaldıraç oranlarında önemli değişikliklerle sonuçlanacağı sonucuna ulaşmıştır.

Todorova ve Sokolova (2019) yaptıkları çalışmada, IFRS 16'nın finansal tabloları, finansal oranları ve temel performans göstergeleri üzerindeki etkileri incelenmiştir. Kullanılan metodoloji, yeni kiralama gereksinimlerinin ve bunların işletme üzerindeki gelecekteki etkilerinin araştırılmasını ve analizini içermektedir. Perakende sektörünün kira gereksinimlerindeki değişikliklerden en çok etkileneceği belirtilmiştir.

Arzova ve Şahin (2020) çalışmalarında, TFRS 16 ve BOBİ FRS'nin 15. bölümü incelenmiş, bu

standartların benzerlikleri ve farklılıkları ortaya konmuş ve son olarak kiracı taraf açısından kiralama işlemlerinin raporlanması bir örnek ile açıklanmıştır.

Sarı ve Güngör (2020) yaptıkları çalışma ile BİST 100 (Borsa İstanbul Ulusal 100 Endeksi) içerisinde listelenen üretim konusu faaliyetlerle iştigal eden şirketlerinin finansal tabloları ile bunlara ait açıklamaları incelemiştir. TFRS 16'nın finansal tablo ve bu tablolara etki eden oranlara etkisi ölçülmüştür. 2017 yılı ile birlikte TMS 17 yerine TFRS 16 kullandıkları varsayılmış ve ilgili hesaplar ve oranlar buna göre yeniden hesaplanmıştır. Dönem karında azalış; finansman gideri öncesi faaliyet kârı, esas faaliyet kârı, faiz gideri, toplam varlıklar ve toplam borçlarda artış tespit edilmiştir.

Yukarıda yer alan çalışmaların dışında konumuz ile alakalı olarak COVID-19 ve ekonomiye etkileri ile ilgili literatürde yer alan çalışmalardan bazıları aşağıdaki gibidir.

Bobday ve Ray (2020) yaptıkları çalışma ile salgın hastalıkların nasıl yayıldığı ve COVID-19 adı verilen koronovirüsün dünya ekonomilerini nasıl etkilediğini anlatmışlar ve bu hastalıkların dünyanın süper güçlerini bile nasıl alaşağı edebilecekleri üzerinde durmuşlardır.

Head ve Hodges (2020) yaptıkları çalışmada Birleşik Krallık'ta kamu sektörünün mali yönetiminin zayıf ve güçlü yönleri bakımından salgına bütçe tepkilerinin doğası ile etkisini analiz etmişlerdir. Krizin ilk üç ayında bir önceki yıla göre devlet gelirleri % 12 düşmüş ve harcamalar % 36 artmıştır. Mali sürdürülebilirlik analizi ile birlikte, Birleşik Krallık kamu maliyesinin salgının öncesine göre daha da sürdürülemez olduğu konusunda uyarıda bulunulmuştur.

Tokar ve Kumar (2020) COVID-19 ile ilgili kesintilerle ilişkili denetçiler, yatırımcılar ve düzenleyiciler için düzenlenen bir panelde yer alan görüşleri aktardıkları çalışmalarında, COVID-19'un neden olduğu ekonomik krizin ne za-

man biteceğini tahmin etmenin zor olduğu ve o zamana kadar işletmelerin belirsiz bir ortamda çalışmaya devam etmek zorunda olduklarından bahsetmişlerdir. Bunun yanında panele katılanların çoğunluğu IFRS Standartlarındaki açıklama ve düzenlemelerin tatmin edici olduğu, ancak kararların uygulamasında iyileştirmelere ihtiyaç olduğu konusunda görüş bildirmişleridir.

Fiume, Onesti ve Bianchi (2020) yaptıkları çalışmada IFRS mali tablolarındaki salgının bazı temel muhasebe sonuçlarını ve standart belirleyiciler tarafından uluslararası düzeyde ilk tepkilerini analiz etmiş ve COVID-19 pandemisinin etkilerine ilişkin kira imtiyazlarını muhasebeleştirilen IFRS 16 Kiralamalar ile ilgili belgeler ve önerilen değişiklikler de dahil olmak üzere ana yanıtları özetlemiştir.

Vakhrushina (2020) çalışmasında, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Mayıs ayında yayınlanan IFRS 16 değişikliklerinin içeriğinin bir analizine dayanarak, kiralama işlemlerinin bugünkü yorumunu ve COVID-19 salgını ile bağlantılı olarak muhasebe ve raporlamadaki yansımaları ele almıştır. Makalede, kiracıların ilgili ek raporlama bilgilerini açıklamalarının gerekli ve mümkün olduğu sonucuna varılmıştır.

Literatür genel olarak değerlendirildiğinde, yapılan çalışmaların büyük ölçüde TFRS 16 ile değişen muhasebe kayıtları ve finansal tablolarda meydana gelecek değişiklikler ile ilgili olduğu, COVID-19 ile ilgili yapılan çalışmalarında genel olarak pandeminin ülke ekonomileri üzerindeki etkileri ile ilgili olduğu görülmüştür. Ancak COVID-19 sebebiyle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından TFRS 16 için getirilen

kolaylaştırıcı uygulama ile ilgili olarak özellikle Türkiye’de yeterli kaynak olmadığı görüldüğünden yapılan bu çalışmanın literatüre katkı sağlanması beklenmektedir.

2- COVID-19’UN ORTAYA ÇIKIŞI VE PANDEMİ İLAN EDİLMESİ ile EKONOMİK AKTİVİTENİN DEVAMI İÇİN ALINAN ÖNLEMLER

İspanyol gribinden bu yana görülen en kötü salgın olan COVID-19 tüm dünyaya hızla yayıldı. Başlangıçta Çin birçok ölüm bildirdi, ancak kısa bir süre sonra Avrupa ve Amerika COVID-19 enfeksiyonlarının merkezi haline geldi.⁷ 2021 Ocak ayı itibarıyla tüm dünyada görülen vaka sayıları 100 milyon sınırına yaklaşmış, toplam ölümler de 1.9 milyonu aşmıştır.⁸ Tüm dünyayı etkisi alan bu pandeminin elbette ki sağlık yanında ekonomik etkilerinin de ağır olması kaçınılmazdır. Dünyanın dört bir yanında tıp camiası bu salgının kontrol altına alınmasına, tedavisine ve önlenmesine yönelik yanıtlar bulmaya çalışırken, COVID-19’un sadece insan ölümlerine neden olmakla kalmayıp aynı zamanda dünya düzeninin sosyal ve ekonomik yapısını da toplu olarak tahrip ettiği görülmektedir.⁹

Küreselleşme, eski çağlarda tekerleğin bulunması ile başlayan ve sonrasında buharlı makinelerin icat edilmesiyle 80’li yıllarda sermaye hareketliliği üzerindeki engellerin minimize edilmesiyle başlamıştır. Sonrasında ülkeler arası hareketliliğin başlaması ve devamında kitle iletişim araçlarının hâkimiyet alanının genişlemesiyle devam eden bir süreçtir. Küreselleşme aynı zamanda ekonomik entegrasyonun yanı

⁷ Thomas HALE ve diğerleri. “Variation in government responses to COVID-19”. Blavatnik School of Government BSG Working Paper. Sayı. 32. 2020. s. 3.

⁸ World Health Organization (WHO). “Coronavirus Disease (COVID-19) Pandemic”. (<https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019>). Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.

⁹ Saurabh BOBDEY ve Sougat RAY. “Going Viral – COVID-19 Impact Assessment: A Perspective Beyond Clinical Practice”. Journal of Marine Medical Society. Sayı 1. 2020. s. 9.

sıra sosyal, siyasal ve kültürel entegrasyonu sağlayan bir harekettir. İşte tam da bu noktada COVID-19 küresel ekonomi ve siyasetin kalbine tam bir hançer olarak saplanmıştır.¹⁰ Öyle ki hükümetler bir taraftan pandemi ile baş edebilmek için ekonomik ve sosyal etkileri olan kapatmalar yapmak zorundadır, ancak bir taraftan da ekonomik maliyeti yönetebilmek adına hızlı bir şekilde ekonomiyi tekrar açmak istemektedir; “Kovid-19 İkilemi” şeklinde tanımlayabileceğimiz bu durum bu zorlu sürecin yönetimini zorlaştırmaktadır.¹¹

Yönetilmesi güç olan bu süreçte, pek çok ülke farklı tedbirler ve uygulamalar ile salgının etkisini en hafif şekilde atlatmak için yeni kararlar açıkladılar. Çin’de başlayan bu salgın için Çin Hükümeti oldukça katı kuralları uygulayıp tam bir izolasyon sağlamayı tercih etti. Çin’in uyguladığı bu katı izolasyonların etkili olduğu ve Çin’i başarıya ulaştıran yegâne tedbirlerden olduğu şu an daha iyi anlaşılmaktadır. Salgının Avrupa ve Amerika ülkelerine sıçramasıyla birlikte vaka sayılarının arttığı ülkelerde de çeşitli önlemler gündeme gelmiştir. Önceleri sürü bağışıklığı teorisini savunan ve katı tedbirleri uygulamayan ülkelerin de ilerleyen dönemlerde kapanmaya gittikleri görülmüştür. Elbette ki sosyal mesafe, maske ve hijyen gibi sağlık açısından önemli tedbirlerin yanında dünya ekonomisini tahrip eden bu salgın ile ilgili pek çok ekonomik tedbir, teşvik ve önlemlere başvurulmuştur.

Ekonomik anlamda ülkemizde ve dünyada pek çok değişiklik olmuştur. Gümrüklerden geçişler sınırlandırılmış hatta birçok ülke ile seyahat kısıtlamaları getirilmiştir. Getirilen kısıtlamalar ile ekonomik aktivite yavaşlamış ülkelerin

büyüme oranları negatif etkilenmiş ve borçlulukları artmıştır. Pek çok işletme ya yarı zamanlı çalışmaya geçmiş ya da belli süre üretime ve çalışmaya ara vermek zorunda kalmıştır. Yaşanan bu gelişmeler neticesinde hükümetler, ülke bütçesinin elverdiği ve ihtiyaçları gözeterek çeşitli yardım paketleri açıklamışlardır. Bunların içinde düşük gelirli ailelere doğrudan sosyal yardımlar, şirketlere uygun koşullu hibe ve kredi imkânları ile vergi ve benzeri yükümlülüklerini yerine getirmede kolaylıklar ve ertelemeler, işten çıkarılmanın önlenmesi yahut işten çıkan kişilere yönelik yeni istihdam paketleri veya nakdi destekler, faiz indirimleri, reel ekonomiye yönelik likidite artarımı, stratejik öneme haiz sektör ve şirketlere kamu desteği sağlanması şeklinde sıralayabileceğimiz pek çok önlem ve tedbir uygulamaya konulmuştur. Pandemilerin etkisi hayal gücünün ötesinde ve insan hayatını kaybetmekle sınırlı değildir, aynı zamanda etkilenen ülkelerin ekonomik istikrar ve varlığını tehdit edilmektedir. Bu nedenle, ülkeler gelecekteki pandemilerin etkilerini önlemek, kontrol altına almak ve daha hafif bir şekilde atlatmak için planlar hazırlamalıdır. Zira, mevcut COVID-19 salgını azaldığında, gülümseyen tek kişi yüz maskesi üreticileri olacaktır.¹²

Yaşanan bu zorlu süreçte sadece hükümetler değil, karar alıcı konumunda olan yetkili kurum ve kuruluşlar da kendi iş ve işlemleri ile ilgili olarak tedbirler almış ve kolaylaştırıcı uygulamaları devreye sokmuşlardır. Bu kapsamda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından da çeşitli uygulamalar devreye alınmış ve bunlarla ilgili duyurular yayımlanarak ilgililer bilgilendirilmiştir.

¹⁰ Özgür Bayram SOYLU “Türkiye Ekonomisinde COVID-19’un Sektörel Etkileri”. Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. Sayı 7. 2020. s. 176.

¹¹ Mehmet L.YILMAZ ve diğerleri. “Kovid-19 Salgını ve Sonrası Ekonomi Boyutu İle İlgili Değerlendirmeler”. Polis Akademisi Yayınları. Sayı. 91 s. 26.

¹² Saurabh BOBDEY ve Sougat RAY. a.g.m. s. 11.

KGK'nın 17 Nisan 2020 tarihli duyurusunda yer alan ve ülkemizde kira ödemeleri ile ilgili olarak alınan tedbirlerin bir kısmı aşağıdaki gibidir.

"Bilindiği üzere, hem dünya genelinde hem de ülkemizde COVID-19 salgınının yaratabileceği öngörülen ekonomik olumsuzluklara karşı geniş çaplı önlemler alınmaktadır. Bu önlemler kapsamında ülkemizde, vergi ve diğer çeşitli ödemelerin yanı sıra kira ödemelerinde de işletmelere bazı kolaylıklar sağlanmıştır. Bu çerçevede;

- 1/3/2020- 30/6/2020 tarihleri arasında iş yeri kira bedellerinin ödenememesi fesih sebebi olmaktan çıkarılmış,
- Otel kiralamalarına ilişkin irtifak hakkı bedelleri ve hasılat payı ödemeleri altı ay süreyle ertelenmiş,
- Faaliyetleri zorunlu olarak durdurulan iş yerleri için kamu idarelerince kira bedeli tahakkuk ettirilmemesi kararlaştırılmış ve
- Teknoparklardaki kuluçka şirketlerinden ve ticari işletmelerden iki ay süreyle kira alınmamasına karar verilmiştir."

3- TFRS 16 KİRALAMALAR STANDARDI ve COVID-19'LA İLGİLİ OLARAK TANINAN KİRA İMTİYAZLARI

3.1- TFRS 16 Kiralamalar Standardı ve Getirdiği Yenilikler

TFRS 16 Kiralamalar standardının 62. paragrafına göre; "Bir kiralama, dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirileri önemli ölçüde devretmesi halinde finansal kiralama olarak sınıflandırılırken, dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirileri önemli ölçüde devretmemesi halinde, faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır."

Kiralama sözleşmeleri edinme değeri yüksek olan ve maddi duran varlık olarak ifade edilen tesis ve makine ihtiyacı olan işletmeler ile hava-yolu şirketleri tarafından çokça kullanılmaktadır. Bununla beraber telekomünikasyon ve perakende sektörlerinin de kiralamalarının önemli tutarlara ulaştığı görülmektedir. Şirketler tarafından finansal kiralama yaygın olarak kullanılmakla beraber bazı sektörlerde faaliyet kiralamasının da önemli büyüklüklere ulaştığı gözlenmektedir.

Faaliyet kiralaması işlemlerinin bilanço dışında bırakılması halinde; kiracılar bir bakıma kiralama işlemlerinden kaynaklanan borçlarını gizlemekte, işletmenin iş ve işlemlerine katkı sağlayan, gelecek dönemlerde işletmeye ekonomik olarak fayda girişi sayılayacak varlıklar, işletmenin varlıkları içinde görünmemektedir. Bu sebeple kira sebebiyle yapılan ödemelere faaliyet giderleri içinde yer verilerek vergi öncesi kar azaltılmaktadır. Dolayısı ile finansal tablo kullanıcıları için ihtiyaca uygun, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilginin yansıtılmasına engel olmaktadır.¹³

TFRS 16 Kiralamalar standardına da bu noktada ihtiyaç duyulmuştur. Zira bu standarttan önce kullanılan TMS 17'ye göre finansal kiralama yoluyla edinilen varlıklar ile finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borçlar bilanço-da gösterilmektedir, faaliyet kiralaması işlemlerine ait sözleşmeler ile ilgili varlık ve borç tutarları bilanço dışında bırakılmaktadır.¹⁴ Bilanço dışı finansman yöntemi olarak şirketler tarafından kullanılan bu kiralama işlemleri sebebiyle şirketlerin finansal durum tablolarının şeffaflığı ve finansal durumlarının gerçeğe uygun olarak tablolara yansıtılmadığı konusunda ortaya çıkan eleştiriler neticesinde çeşitli araştırmalar yapılmıştır.

¹³ Can ÖZTÜRK. "UFRS 16 Kiralama İşlemleri Standardının Eski UMS 17 Standardı ile Karşılaştırılması ve Almanya ve Türkiye'de Hisse Senetleri Halka Açık Olan Hava Yolu Şirketlerinin Finansal Durumuna Etkisi". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Sayı 1. 2016. s. 3.

¹⁴ Deloitte. "UFRS 16 Kiralama İşlemleri". (https://www.denetimnet.net/UserFiles/UFRS_16_kiralama_islemleri.pdf). Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.

mıştır. Bu araştırmalardan biri de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından dünya genelinde borsada işlem gören 30.000 şirket üzerinde yaptığı araştırmadır. Bu araştırma neticesinde 14.000 şirketin bilanço dışı kiralamaya sahip olduğu ve bilanço dışı kiralama yükümlülüklerinin 2,86 trilyon dolara ulaştığı tespit edilmiştir.¹⁵ IASB tarafından Ocak 2016'da yayımlanan raporda, kiralama yükümlülükleri ile ilişkili finansal tablolarda belirlenen bilgi eksikliğinin bölgelere göre dağılımı aşağıda yer alan tablodaki gibidir.

Tablo 1. Bilanço Dışı Kiralama Açıklayan IFRS / US GAAP Şirketlerinin Yüzdesi

Kuzey Amerika	%22
Latin Amerika	%45
Avrupa	%26
Asya Pasifik	%32
Afrika / Ortadoğu	%27

Kaynak: IASB Summary Project and Feedback Statement, January, 2016

Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu "TFRS 16 Kiralamalar" başlıklı sunumunda Türkiye'de Borsa İstanbul'da işlem gören ve BIST100 endeksi içinde yer alan 21 şirketin bilanço dışı kiralamaya sahip olduğu ve bu kiralamaların toplam tutarının 9,76 milyar TL olduğunu ifade etmiştir. Aynı çalışma ile bilanço dışı kiralama yapan şirketlerin sektörel dağılımına da yer verilmiş ve %73,6 ile en çok bilanço dışı kiralama işlemi olan sektör havayolları olmuştur. Havayollarını sırasıyla %12,2 ile telekomünikasyon ve %7,2 ile elektrik ve elektronik sektörlerinde faaliyet gösteren şirketler izlemiştir.

Yapılan araştırmalar ve incelemeler sonucunda gerek ülkemizde gerekse dünyada bilanço dışı finansman yöntemi olan kiralamaların şirketler tarafından yaygın şekilde kullanıldığı görülmektedir. Bu durum şirketlerin finansal durumlarının yatırımcılar ve diğer finansal tablo kullanıcıları tarafından uluslararası düzeyde karşılaştırılabilmesine olanak sağlanması¹⁶ ve dünya genelinde tutarlı bir şekilde uygulanması için çıkarılan muhasebe standartlarının güncellenmesi ve kiralamalardan kaynaklanan bu bilanço dışı finansman tutarlarının finansal durum tablolarında gösterilmesi gereğini doğurmuştur.

Çalışmamızda ifade edilen problemler sebebiyle ortaya çıkan bilgi eksikliği, yatırımcı analist ve kredi kuruluşlarının işletmenin mali durumunun ne olduğunu tam olarak anlamamalarına ve alacakları kritik kararlarda yanlış karar vermelerine sebep olacağı kaygısı ve endişesi ile UFRS 16 kiralamalar standardının oluşturulması çalışmaları başlatılmıştır ve IASB tarafından 2016 yılında yeni standart yayınlanmıştır.¹⁷ IASB tarafından yayımlanan bu standart sonrası yaşanan gelişmelere paralel olarak Türkiye'de Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu tarafından çalışmalar yapılmış ve nihai olarak "31/12/2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere "TFRS 16 Kiralamalar" Standardı 16/04/2018 tarih ve 29826 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir."

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu TFRS 16 ile finansal kiralama ve faaliyet kiralaması ayrımını ortadan kaldırmak suretiyle kiralama işlemlerinin yalnızca bir kiralama modeli üzerinden finansal tablolara aktarılmasına olanak sağlamıştır. Bu modeli uygulayarak kiralama yapan şirketler; 12 ayın üzerindeki kiralama

¹⁵ KGK. "TFRS 16 Kiralamalar Sunumu". s. 15.

¹⁶ KGK. "UMS/UFRS Nedir?". (<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6649/UMS/UFRS-nedir?>) Erişim tarihi:18 Ocak 2021.

¹⁷ Ümmühan ASLAN. "UFRS 16 Kiralamalar Standardı Kapsamında Faaliyet Kiralamasının Kiracı İşletme Tarafından Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması". Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 7. s. 58.

sözleşmeleri kapsamında kullanım hakkı elde edilen varlık ve kira yükümlülüklerinin bilanço-ya alınması ve kar/zarar tablosunda kiralama yoluyla elde edilmiş varlığın amortisman ve faiz maliyetinin ayrıştırılması ile oluşan etkileri finansal tablolarına yansıtacaktır.¹⁸

TFRS 16 Standardı kiraya veren işletmeler açısından herhangi bir değişiklik getirmemiştir. Ancak kiracı işletmeler açısından faaliyet kiralama ve finansal kiralama arasındaki farklılıkları ortadan kaldırarak, faaliyet kiralamasından kaynaklanan kullanım hakları ve yükümlülüklerin de

finansal durum tablolarında gösterilmesine ve finansal tablo okuyucuların ve yatırımcıların daha doğru bilgiye daha kısa sürede ulaşmasına imkân sağlamıştır. Önceki uygulamalarda faaliyet kiralaması ile ilgili işlemlerin finansal tablo dipnotlarında açıklanması ve dipnot açıklamaları ile ilgili belli standartların olmaması finansal tablo okuyucuları ile yatırımcıların bilgiye ulaşmasını zorlaştırmaktaydı. Bu bakımdan yeni standart ile eski uygulama arasındaki farklılıklar kiracılar açısından özet olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2. TMS 17 ve TFRS 16'ya Göre Muhasebeleştirme ve Raporlama

Kiralama İşlemleri (Kiracı)		Finansal Durum Tablosu	Gelir Tablosu
TMS 17	Finansal Kiralama	Kiralama işleminin başlangıcında kullanım hakkı varlığı ve kira yükümlülüğü olarak kaydedilir	Kiralama yükümlülüğüne ilişkin faiz ile amortisman dönemsel olarak gider kaydedilir
	Faaliyet Kiralaması	Kiralama işleminin başlangıcında bir varlık/borç kayda alınmaz, kiralama işlemi dipnotlarda izlenir.	Kiralama giderleri faaliyet gideri olarak kaydedilir.
TFRS 16	Kiralamalar	Kiralama işleminin başlangıcında kullanım hakkı varlığı ve kira yükümlülüğü olarak kaydedilir	Kiralama yükümlülüğüne ilişkin faiz ile amortisman dönemsel olarak gider kaydedilir

Kaynak: TMS 17 ve TFRS 16 Standartlar

Yukarıda yer alan tablodan da anlaşılabacağı üzere TFRS 16, TMS 17'den farklı olarak faaliyet kiralaması ve finansal kiralamaları tek bir kiralama olarak ifade etmiş ve tüm kiralamalara ait işlemlerin finansal durum tablosunda ve gelir tablosunda ayrıntılarına yer vermiştir.

TFRS 16 kapsamında yapılan düzenlemeler şirketlerin mali tablolarında da kapsamlı değişiklikler yapılmasını gerektirmektedir. Şöyle ki;

“Kiracı; diğer varlıklardan ayrı bir şekilde kullanım hakkı varlıklarını finansal durum tablosunda sunar. Diğer yükümlülüklerden ayrı bir şekilde

¹⁸ Deloitte. “UFRS 16 Kiralama İşlemleri” s. 2.

kira yükümlülüklerini finansal durum tablosunda sunar. Yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karıştıran kullanım hakkı varlıkları için geçerli değildir".¹⁹

İstisnalar dışında (1 yıldan kısa vadeli ve düşük değerli olanlar) tüm kiralama ve finansal durum tablosunda raporlanacak olması kira varlıkları ve finansal yükümlülüklerde artış

meydana getirecektir. Bu durumda, bütçe dışı finansman yöntemi olarak kullanılan kiralama işlemlerinden kaynaklanan borçların kiracı şirketler tarafından bilanço içinde sunulacak olması, piyasalarda oluşan risk hassasiyetini elimine edecek bir düzenleme olarak değerlendirilebilir. Şirketlerin bilançolarında ne gibi bir değişikliğin olacağı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3. TFRS 16 Kiralama Standardına Göre Bilanço Görünümü

	TFRS 17		TFRS 16
	Finansal Kiralama	Faaliyet Kiralaması	Tüm Kiralamalar
Varlıklar		----	
Borçlar	\$\$\$\$	----	\$\$\$\$
Bilanço dışı hak ve yükümlülükler	-----	  \$\$\$\$	-----

Kaynak: IASB Summary Project and Feedback Statement, January 2016

"Kiracı, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda, kira yükümlülüğüne ilişkin faiz giderini, kullanım hakkı varlığına ilişkin amortisman bedelinden ayrı olarak sunar. Kira yükümlülüğüne ilişkin faiz gideri, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu'nun 82(b) paragrafına göre kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulması gereken finansman maliyetlerinin bir unsurudur".²⁰

TFRS 16 ile kiralamadan kaynaklanan yükümlülükler ile kiralama konusu varlığın aktif-

leştirilmesi ile gelir tablosunda yer alan giderlerin niteliği değişmiştir. Buna göre kiracı işletmeler açısından varlık sebebiyle ödenen kira bedeli amortisman gideri ve finansman gideri olarak kar/zarar tablosunda raporlanacaktır.²¹ Bununla birlikte eskisinden farklı olarak şirketler kiralama nedeniyle ilk yıllarda daha fazla faiz giderine katlanacak olup yıllar itibarıyla faiz tutarı düşerek devam edecektir. Şirketlerin gelir tablolarında ne gibi bir değişikliğin olacağı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

¹⁹ KGK. "TFRS 16" Prg. 47-48.

²⁰ KGK. "TFRS 16" Prg. 49.

²¹ Beyhan MARŞAP ve Serap YANIK. "IFRS 16 Kapsamında Kiralama İşlemlerinin Finansal Raporlamaya Etkisinin İncelenmesi". Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 80. 2018. s. 40.

Tablo 4. TFRS 16 Kiralama Standardına Göre Gelir Tablosu Görünümü

	TMS 17		TFRS 16
	Finansal Kiralama	Faaliyet Kiralaması	Tüm Kiralamalar
Hasılat	X	X	X
Faaliyet Giderleri (Amortisman ve itfa hariç)	----	Tek Gider	----
FAVÖK	-----		 
Amortisman	Amortisman	----	 Amortisman
Faaliyet Karı			
Finansal Giderler	Faiz	----	Faiz
Vergi Öncesi Kar			

Kaynak: IASB Summary Project and Feedback Statement, January 2016

Kiralama işlemlerinin tek bir kiralama olarak değerlendirilmesi ve kayıtların bu şekilde yapılması ile işletmelerin finansal durum tabloları ile gelir tablolarında meydana gelecek değişiklikler yukarıdaki tablolar vasıtasıyla özet olarak anla-

tılmıştır. Finansal tablolarda meydana gelen bu değişiklikler ile işletmelerin finansal oranlarının da değişeceği düşünüldüğünde, bu değişimin hangi finansal oranı ne şekilde etkileyeceği aşağıdaki tabloda özet olarak gösterilmiştir.

Tablo 5. TFRS 16 Kiralama Standardının Finansal Oranlardaki Etkileri

Oran	Ölçüt	Hesaplama	Etki
Borç/Özkaynak Oranı	Likidite	Yükümlülük/Özkaynak	Artar
Aktif Devir Hızı	Kârlılık	Satışlar/Toplam Varlıklar	Azalı
Faaliyet Kârı (EBIT)	Kârlılık	Faiz, Vergi Öncesi Kâr	Artar
FAVÖK (EBITDA)	Kârlılık	Faiz, Amortisman, Vergi Öncesi Kâr	Artar
FAVÖK Kira öncesi (EBITDAR)	Kârlılık	Faiz, Amortisman, Vergi, Kira Öncesi Kâr	Değişmez

Kaynak: IASB Summary Project and Feedback Statement, January 2016

3.2- TFRS 16 Kiralamalar Standardı İçin COVID-19'la İlgili Olarak Tanınan Kira İmtiyazları

COVID-19 sebebiyle piyasalarda yaşanan durgunluk ve belirsizlikler ile hükümetlerin almış olduğu çeşitli tedbirler nedeniyle kiralama işlerinde de belli değişiklikler ortaya çıkmıştır. İş yerlerinin kapatılması vb. sebeplerle zor günler geçiren kiracılar ile kiraya verenler arasında kira bedelinde indirim, kira süresinde değişiklik ya-

hut birkaç ay hiç kira alınmaması şeklinde farklı uygulamalar ortaya çıkmıştır. Tam da bu sebeple gerçekleştirilen bu işlemlerin finansal tablolara aktarılması noktasında IASB tarafından belirli imtiyazlar tanınmıştır. Bu kapsamda Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurulu tarafından "1 Haziran 2020 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Haziran 2020'de COVID-19'la İlgili Olarak Kira Ödemelerinde Tanınan İmtiyazlar yayımlanmış ve

TFRS 16 Kiralamalar Standardına 46A, 46B, 60A, C20A ve C20B paragrafları eklenmiştir.”²²

Yapılan bu değişikliklerden bahsetmek gerekirse, kiracı tarafından “kolaylaştırıcı uygulama, sadece kira ödemelerinde COVID-19 salgını sebebiyle tanınan imtiyazlar için ve yalnızca aşağıdaki koşulların tamamının karşılanması durumunda uygulanır

- Kira ödemelerinde meydana gelen değişikliğin kiralama bedelinin revize edilmesine neden olması ve revize edilen bedelin, değişiklikten hemen önceki kiralama bedeliyle önemli ölçüde aynı olması veya bu bedelden daha düşük olması,
- Kira ödemelerinde meydana gelen herhangi bir azalışın, sadece normalde vadesi 30 Haziran 2021 veya öncesinde dolan ödemeleri etkilemesi ve
- Kiralamanın diğer hüküm ve koşullarında önemli ölçüde bir değişikliğin olmaması

Yukarıdaki koşulları karşılayan bir kira imtiyazının, kiralamada yapılan bir değişiklik olup olmadığını değerlendirmemeyi tercih edebilir; bu tercihi yapan bir kiracı, kira imtiyazı sonucunda kira ödemelerinde meydana gelen herhangi bir değişikliği, Standardın söz konusu değişikliğin kiralamada yapılan bir değişiklik olmaması durumunda geçerli olan hükümleri uyarınca muhasebeleştirir.”²³

Burada dikkat edilmesi gereken husus, “kiralamada yapılan bir değişiklik” tanımının tam olarak neyi ifade ettiğinin anlaşılması ve kira ödemelerinde yapılan değişikliklerin bu tanımı karşılayıp karşılamadığıdır. Standarda göre; “kiralamada yapılan değişiklik, kiralama sözleşme-

sinin esas (başlangıçtaki) hüküm ve koşullarının bir parçası olmayan, kiralama kapsamındaki ya da kiralama bedelindeki bir değişiklik olarak tanımlanmaktadır.”²⁴

Kiralama kapsamındaki değişikliklere örnek vermek gerekirse; bir veya daha fazla dayanak varlığın kullanım hakkının eklenmesi veya kullanım hakkının sonlandırılması yahut sözleşmeyle belirlenmiş olan kira süresinin kısaltılması veya uzatılması şeklinde örneklendirilebilir. Kiralama bedelinde herhangi bir değişiklik olup olmadığını değerlendirirken ise toplam etki dikkate alınmalıdır. Yani kiracının birkaç aylık ödeme yapmaması veya ödeme tutarlarını azaltması sonucunda daha sonraki dönemlerde bu kayıplar telafi edilecek şekilde kira ödemeleri arttırılırsa burada kira bedelinde bir değişiklikten söz edemeyiz. Dolayısıyla, kira ödemelerine belli süre ara verilmesi ya da bu ödemelerle ilgili olarak indirim yapılması, tek başına kiralamanın kapsamında bir değişiklik olarak değerlendirilmemektedir.

“Yukarıda yer alan açıklamalar ışığında kiralamanın kapsamında ya da kiralama bedelinde bir değişiklik olması durumunda ise bu değişikliğin, kiralamanın esas hüküm ve koşullarının bir parçası olup olmadığı değerlendirilir; bu değerlendirme, TFRS 16’nın 2’nci paragrafını uygulayarak sözleşmenin hüküm ve koşullarını ve ilgili tüm durum ve şartları dikkate alır. Bununla birlikte, ülkemizde olduğu gibi COVID-19 salgını sebebiyle kamu idarelerince alınan önlemler, esas sözleşme ya da ilgili mevzuatta yer alan hükümlerin -mücbir sebepler gibi- hukuki açıdan yorumlanmasıyla ilgili olabilir.”²⁵ Esas sözleşmede ya da ilgili mevzuatta yer alan hükümler nedeniyle

²² KGK. “COVID-19’la İlgili Olarak Kira Ödemelerinde Tanınan İmtiyazlar-TFRS 16’ya İlişkin Değişiklikler”. Ek C. Prg. C1A.

²³ KGK. “TFRS 16” Prg. 46A- 46B.

²⁴ KGK. “TFRS 16” Ek-A.

²⁵ KGK. “COVID-19’la İlgili Olarak Kira Ödemelerinde Tanınan İmtiyazların TFRS 16 Kiralamalar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi.” (https://docs.google.com/viewer?docx=1&url=https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/TFRS_16_COVID19%20.pdf) Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.

kira ödemeleri ile ilgili ortaya çıkan değişiklikler, kiralamanın esas hüküm ve koşullarının bir parçası olarak değerlendirilmesi durumunda TFRS 16 bakımından sözleşme değişikliği kapsamında değerlendirilmeyecektir.²⁶

TFRS 16 Ek-A'ya göre; “kiralama süresi boyunca dayanak varlığın kullanım hakkı için kiracı tarafından kiraya verene yapılan, zamanın geçmesine bağlı olarak meydana gelenler dışında kalan ve kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra meydana gelen durum veya şartlardaki değişiklikler nedeniyle değişkenlik gösteren ödemeler” değişken kira ödemeleri olarak ifade edilmiştir. Dolayısıyla sözleşme değişikliği kapsamına girmeyen kira ödemelerindeki değişiklikler, değişken kira ödemeleri olarak değerlendirilir ve TFRS 16'nın 38'inci paragrafı uyarınca etkisi kar zarar tablosunda muhasebeleştirilir.

COVID-19 salgını sebebiyle kira ödemelerinde tanınan imtiyazların kira sözleşmelerinin esas hüküm ve şartlarının bir parçası olup olmadığının belirlenmesi hususunda yaşanacak zorluklar ve oluşacak karmaşanın önüne geçmek için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Nisan 2020 tarihli Staff Paper²⁷ yayımladı. Gerek bu yayında gerekse buna paralel olarak KGK'nın 17 Nisan 2020 tarihli duyurusunda kira ödemeleri ile ilgili olarak kiraya verenler tarafından yapılan indirim, erteleme veya ödemelerin iptal edilmesi şeklinde kiracılara tanınan imtiyazların, değişken kira ödemesi olarak nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine dair örnekler yer almaktadır. Bahsi geçen örnek durumlar aşağıda yer almaktadır.

“Değişken Kira Ödemelerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnek”²⁸

“Sözleşme, aylık 100₺ tutarında kira ödemesi yapılmasını öngören bir kiralama sözleşmesidir. 31 Mart 2020 tarihi itibarıyla, kiracının 2.000₺ tutarında kira yükümlülüğü bulunmaktadır. Koylaylık sağlaması açısından şu varsayımlar yapılmıştır:

(i) Kira yükümlülüğüne ilişkin aylık 20₺ faiz gideri tahakkuk etmektedir,

(ii) Kira ödemelerinde bir ayda meydana gelen 100₺ tutarındaki düşüşün daha sonraki ayda 100₺ tutarında artışla devam etmesi sadece ödemelerin zamanlamasını etkilemektedir ve

(iii) Kullanım hakkı varlığına ilişkin muhasebeleştirme işlemlerine yer verilmemektedir.

Örnekte, kira yükümlülüğünün dört farklı durumda hangi şekilde muhasebeleştirileceği ele alınmaktadır; ilk durumda kira ödemelerinde hiçbir değişiklik olmamıştır, diğer üç durumda ise örnek aşağıdaki şekilde değişen durumlara uyarlanmıştır.”

1. “Kira Ödemelerinde Hiçbir Değişikliğin Olmaması Durumu:”

Kira ödemelerinde herhangi bir değişiklik olmaması durumunda kiracı işletme ödemiş olduğu kira tutarı olan 300 TL için aşağıdaki kaydı yapmıştır. Kayıttan da görüleceği üzere kasa hesabına 300 TL alacak kaydı yapılmış karşılığında kira yükümlülüğü hesabına da 300 TL borç kaydı yapılmıştır. Kiracı işletme bu kiralama işlemi karşılığında katlanmış olduğu faiz giderleri için finansman giderleri hesabına 60 TL borç kaydı yaparken karşılığında kira yükümlülüğü hesabını 60 TL arttırmıştır. Bu işlemler neticesinde bakiyesi 2.000 TL olan kira yükümlülüğü hesabı $(2.000-300+60)=1.760$ TL olmuştur.

²⁶ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB). “Accounting for COVID-19-related rent concessions. IASB Meeting Staff Paper”. (<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2020/april/iasb-supplementary-meeting/ap32b-impact-of-COVID-19-on-board-timelines.pdf>). Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.

²⁷ Uluslararası Muhasebe Kurulu tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile ilgili yapılan toplantı sonucu alınan kararların yayınlandığı bilgi notudur.

²⁸ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB). “Accounting for COVID-19-related rent concessions. IASB Meeting Staff Paper”. s. 14.

2020/Mart-2020/Mayıs tarihleri arasındaki 3 aylık hesap dönemi		
Kira Yükümlülüğü(100*3)	300	
Kasa		300
Finansman Giderleri	60	
Kira Yükümlülüğü		60
31/05/2020 tarihi itibarıyla kira yükümlülüğü: 1.760 TL		

Kiracı işletmenin sonraki dönem kayıtları da aşağıdaki şekilde yapılmıştır. Yine ödemelerde bir değişiklik olmadığından kira yükümlülüğü hesabı yapılan ödemeden dolayı 300 TL azaltıl-

mış, finansman giderlerinden dolayı da 60 TL arttırılmıştır. Bu durumda kira yükümlülüğü hesabının bakiyesi $(1.760-300+60)=1.520$ TL olmuştur.

2020/Haziran-2020/Ağustos tarihleri arasındaki 3 aylık hesap dönemi		
Kira Yükümlülüğü(100*3)	300	
Kasa		300
Finansman Giderleri	60	
Kira Yükümlülüğü		60
31/08/2020 tarihi itibarıyla kira yükümlülüğü: 1.520 TL		

2. “Kira Ödemelerinin İptal Edilmesi Durumu:”

Mart-Mayıs 2020 arasında hiç kira ödemesi yapılmamıştır. Bu durumda kasadan bir nakit çıkışı olmamakla beraber yükümlülükler azalmaktadır. Dolayısıyla yapılacak kayıtlarla kira yü-

kümlülüğü azaltılırken karşılığında iptal edilen kira tutarı kadar diğer finansal gelirler hesabı arttırılır. Son durumda kira yükümlülüğü hesabı $(2.000-300+60)=1.760$ TL bakiye ile işlem görmeye devam eder.

2020/Mart-2020/Mayıs tarihleri arasındaki 3 aylık hesap dönemi		
Kira Yükümlülüğü(100*3)	300	
Diğer Finansal Gelirler (Negatif değişken ödemeler)		300
Finansman Giderleri	60	
Kira Yükümlülüğü		60
31/05/2020 tarihi itibarıyla kira yükümlülüğü: 1.760 TL		

Kiracı işletmenin sonraki dönem kayıtları da aşağıdaki şekilde yapılmıştır. Yine ödemelerde bir değişiklik olmadığından kira yükümlülüğü hesabı yapılan ödemeden dolayı 300 TL azaltıl-

mış, finansman giderlerinden dolayı da 60 TL arttırılmıştır. Bu durumda kira yükümlülüğü hesabının bakiyesi $(1.760-300+60)=1.520$ TL olmuştur.

2020/Haziran-2020/Ağustos tarihleri arasındaki 3 aylık hesap dönemi		
Kira Yükümlülüğü(100*3)	300	
Kasa		300
Finansman Giderleri	60	
Kira Yükümlülüğü		60
31/08/2020 tarihi itibarıyla kira yükümlülüğü: 1.520 TL		

Kira ödemelerinin iptal edilmesi durumunda kiracı işletmenin hem kiralama faaliyetinden kaynaklanan faiz giderini gider yazabilmesi hem de ödemediği kira tutarını gelir yazabilmesi finansal tablo görünümü için oldukça olumlu bir durumdur. Çünkü finansal durum tablosunda yer alan yükümlülük tutarı azalırken gelir yazması sebebiyle karlılığı artacaktır. Bu da finansal tablo okuyucuları ve kredi verenler açısından işletme için olumlu değerlendirmeye neden olacaktır.

3. “Kira Ödemelerinin Ertelenmesi Durumu:”

Mart-Mayıs 2020 tarihleri arasında hiç kira ödemesi yapılmamış ancak, Haziran-Ağustos

2020 tarihleri arasında 200 TL kira ödemesi yapılmıştır. Yani kiraya veren tarafından kira ödemelerinin ötelendiği durumdur. Pandemi döneminde kira ödemesi talep edilmemiş ancak ödenmesi gereken kira tutarı takip eden üç ayın kira ödemelerinin üzerine ilave edilmiştir. Burada dikkat edilme gereken nokta, bir önceki durumdan farklı olarak kira ödemelerinin sadece zamanı değişmiştir. Dolayısıyla kiracı işletme açısından geçici bir fayda sağlamıştır. Bu durumda Mart-Mayıs dönemi kira yükümlülüğünde sadece finansman gideri kaynaklı 60 TL artış olmuştur. Bu işleme ait kayıt aşağıdaki gibidir.

2020/Mart-2020/Mayıs tarihleri arasındaki 3 aylık hesap dönemi		
--		
--		
Finansman Giderleri	60	
Kira Yükümlülüğü		60
31/05/2020 tarihi itibarıyla kira yükümlülüğü: 2.060TL		

Kira ödemelerinin ertelenmesi ile pandemi döneminde (Mart-Mayıs) nakit çıkışı olmadığı için yapılmayan kayıtlar Haziran-Ağustos dönemlerinde yapılmıştır. Burada normalde ödenecek

kira bedeline pandemi döneminde ödenmeyen tutarlarda eklenmiş ve aylık 200 TL olarak ödemesi yapılmıştır. Kira yükümlülüğü hesabı $(2.060-600+60)= 1.520$ TL olmuştur.

2020/Haziran-2020/Ağustos tarihleri arasındaki 3 aylık hesap dönemi		
Kira Yükümlülüğü(200*3)	600	
Kasa		600
Finansman Giderleri	60	
Kira Yükümlülüğü		60
31/08/2020 tarihi itibarıyla kira yükümlülüğü: 1.520 TL		

4. “Kira Ödemelerinin Bir Kısımının İptal Edilmesi, Bir Kısımının Ertelenmesi Durumu:”

Mart-Mayıs 2020 tarihleri arasında hiç kira ödemesi yapılmamış, Ancak Haziran-Ağustos 2020 tarihleri arasında 160 TL kira ödemesi yapılmıştır. Yani kiraya veren pandemi döneminde hiç kira talep etmemiş ancak takip eden aylar için ödenmeyen kira bedellerinin %60'ının ödenmesini istemiştir. Bu durumda aylık kira tutarının 40 TL'si iptal edilmiştir. Yapılacak kayıta iptal edilen

40 TL'lik tutar verdiğimiz örnekte yer alan ikinci durumdaki gibi kaydedilecektir. Zira kiracı işletme burada toplamda 120 TL tutarında bir fayda sağlamaktadır ve bunu gelir olarak kaydetmelidir. Dolayısıyla yapılacak kayıta kira yükümlülüğü 120 TL (40 TL*3 ay) azaltılırken karşılığında iptal edilen kira tutarı kadar diğer finansal gelirler hesabı arttırılır. Son durumda kira yükümlülüğü hesabı (2.000-120+60)= 1.940 TL bakiye ile işlem görmeye devam eder.

2020/Mart-2020/Mayıs tarihleri arasındaki 3 aylık hesap dönemi		
Kira Yükümlülüğü(40*3)	120	
Diğer Finansal Gelirler		120
<i>(Negatif değişken ödemeler)</i>		
Finansman Giderleri	60	
Kira Yükümlülüğü		60
31/05/2020 tarihi itibarıyla kira yükümlülüğü: 1.940 TL		

Kiracının sonraki dönem kayıtları da aşağıdaki gibidir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta ise örneğin üçüncü durumundaki gibi bir erteleme söz konusu olduğu için ertelenen 180 TL (60

TL* 3 ay) Haziran-Ağustos dönemine ait ödemelere ilave edilerek kaydedilecektir. Bu durumda kira yükümlülüğü hesabının bakiyesi (1.940-480+60)= 1.520 TL olacaktır.

2020/Haziran-2020/Ağustos tarihleri arasındaki 3 aylık hesap dönemi		
Kira Yükümlülüğü(160*3)	480	
Kasa		480
Finansman Giderleri	60	
Kira Yükümlülüğü		60
31/08/2020 tarihi itibarıyla kira yükümlülüğü: 1.520 TL		

Yukarıda yer alan örnek değerlendirildiğinde; tüm durumlar sonunda kira yükümlülüğü hesabının bakiyesinin 1.520 TL olduğu görülmektedir. Dolayısıyla ödemelerde meydana gelen değişiklikler sebebiyle yapılan kayıtların dönem sonunda kira yükümlülüğü üzerinde bir etkisi bulunmamakla beraber işletmelere dönemlik fayda ve kolaylık sağladığı görülmektedir. Bununla birlik-

te kira ödemelerinin iptal edilmesi durumunda ise kiracı işletmelerin finansal tablolarının daha kuvvetli görüneceği aşikârdır. Bir örnek ile anlatılan bu uygulama ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, COVID-19 süresince kiralama işlemlerinde ödeme konusunda yaşanabilecek tüm varyasyonlarla ilgili işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceğine dair kafa karışıklığını

gidermiştir. Tabi ki yukarıdaki örneklerin yalnızca kiralamada bir değişiklik olmadığı varsayımı altında ve COVID-19 salgını ile ilgili tanınan bir imtiyaz olduğu unutulmamalıdır.

SONUÇ

Kiralama; ilgili standartta da belirtildiği üzere bir varlığa ait kullanım hakkının belirli bir bedel karşılığında devredildiği sözleşmedir. Kiralama işlemleri ile ilgili yayımlanan ve 31/12/2018 tarihini takip eden hesap dönemlerinde uygulamaya konan “TFRS 16 Kiralamalar Standardı” ile kiralama işlemlerinde faaliyet kiralaması ve finansal kiralama ayrımı ortadan kaldırılmış, bütün kiralama işlemlerinin tek bir kiralama işlemi olarak değerlendirilmesi ve yapılan işlemlerin finansal durum tablolarında gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken bir husus da faaliyet kiralaması ve finansal kiralama ile ilgili yenilikler getiren TFRS 16’nın kiraya verenler için bir değişiklik getirmediği ve kiraya verenler açısından hala bu ayrımın devam ettiğidir.

Yapılan araştırmalar pek çok şirketin bilanço dışı kiralamaya sahip olduğunu ve bu kiralamalar sebebiyle katlandıkları yükümlülüklerin finansal durum tablosunda dipnotlarda izlendiğini göstermiştir. Şeffaflık ve uygulama birliğinin olmadığı bu uygulama yerine TFRS 16 Kiralamalar Standardı ile yeni şeffaf ve anlaşılabilir bir model getirilmiştir. Bu modeli uygulayarak kiralama yapan şirketler; 12 aydan fazla süreli yaptıkları kiralama sözleşmeleri kapsamında kullanım hakkı elde edilen varlık ve kira yükümlülüklerini bilançoda göstermek zorundadırlar. Bununla birlikte kar/zarar tablosunda kiralama yoluyla elde edilmiş varlığın amortisman ve faiz maliyetinin ayrıştırılması ile oluşan etkileri de finansal tablolarına yansıtacaklardır.

2019 yılının sonunda ilk olarak Çin’de görülen koronavirüs vakalarıyla duyduğumuz sonrasında Avrupa ve Amerika ülkeleri başta olmak üzere pek çok ülkeyi etkisi altına alan COVID-19

salgını 11 Mart 2020 itibarıyla Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) tarafından pandemi ilan edilmiştir. Pandemi ilanı ile birlikte tüm dünyada panik ve endişeye sebep olan bu salgın sebebiyle pek çok devlet ekonomik ve sosyal tedbir, önlem ve teşvik paketleri açıkladılar. Sadece hükümetler değil sivil toplum kuruluşlarından tutun da işletmelerin, yönetici ve karar alıcıların hatta bireylerin bile kendi önlem ve tedbirlerini hayata geçirdiği bir dönemi yaşadı dünya. Bu süreçte IASB tarafından da çeşitli kolaylaştırıcı düzenlemelere gidildi. Bunlardan biri de “COVID-19’la İlgili Olarak Tanınan Kira İmtiyazları” ile TFRS 16 Kiralamalar standardında yapılan değişikliklerdir. Bu değişiklikler ile zaten henüz uygulanmaya başlanmış bir standart sebebiyle kafaların karışık olması ve bu süreçte kiralamalar ile ilgili pek çok kısıtlayıcı önlem ve koruyucu teşviklerin verilmesi ile değişen kira sözleşmelerinin en uygun ve anlaşılır şekilde finansal tablolara aktarılması hedeflenmiştir.

IASB, düzenlemiş olduğu bu kolaylaştırıcı uygulamanın muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir örnek yayımlamıştır. Bu örnek olayda değişken kira ödemeleri ile ilgili dört farklı durum için kayıtların nasıl olması gerektiği gösterilmiştir. COVID-19 sebebiyle sağlanan bu imtiyazlar, kira ödemelerinde ortaya çıkan bir değişikliğin kiralamada meydana gelen bir değişiklik olup olmadığının tespiti ve 1 Haziran 2020’de ya da sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanabilir.

Sonuç olarak kiralama işlemlerinde kolaylaştırıcı uygulama olarak yapılan bu değişikliklerin uygulanması ihtiyaridir. Ancak çalışmamızda yer verdiğimiz örneklerde de görüleceği üzere kira ödemelerinde ortaya çıkan değişikliklerin kiralama da yapılan bir değişiklik olmaması koşuluyla uygulandığı takdirde iş yükünü azaltacak ve özellikle kira ödemelerinin iptali durumunda işletmeden herhangi bir nakit ya da fon çıkışı olmazken, kiralama ile ilgili katlanılan faizler gider yazılabilecektir.

Literatür genel olarak değerlendirildiğinde, yapılan çalışmaların büyük ölçüde TFRS 16 ile değişen muhasebe kayıtları ve finansal tablolar da meydana gelecek değişiklikler ile ilgili olduğu, COVID-19 ile ilgili yapılan çalışmalarında genel olarak pandeminin ülke ekonomileri üzerindeki etkileri ile ilgili olduğu görülmüştür. Ancak COVID-19 sebebiyle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından TFRS 16 için getirilen kolaylaştırıcı uygulama ile ilgili olarak özellikle Türkiye’de yeterli kaynak olmadığı görüldüğünden yapılan bu çalışmanın literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

KAYNAKÇA

- ARZOVA, S., ŞAHİN, B. (2020). “Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından KGK Yeni Hesap Planına Göre Raporlanmasının TFRS 16 ve BOBİ FRS Bölüm 15 Kapsamında İncelenmesi”. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. Sayı 1.
- ASLAN, Ü. (2018). “UFRS 16 Kiralamalar Standardı Kapsamında Faaliyet Kiralamasının Kiracı İşletme Tarafından Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 77.
- BOBDEY, S. ve RAY, S. (2020). “Going Viral – COVID-19 Impact Assessment: A Perspective Beyond Clinical Practice”. Journal of Marine Medical Society. Sayı 1.
- Deloitte. (2017). “UFRS 16 Kiralama İşlemleri”. (https://www.denetimnet.net/UserFiles/UFRS_16_kiralama_islemleri.pdf) Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.
- DEMİRCİ, Ş. KIYMAZ KIVRAKLAR, M. (2018). “Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Çerçevesinde Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. 10. Yıl Özel Sayısı.
- FIUME, R. ONESTI, T. BIANCHI, S. (2020). “Dialogue With Standard Setters. Potential Impacts of The COVID-19 on IFRS Financial Statements”. Financial Reporting. Sayı 1.
- HALE, T. ANGRIST, N. KIRA, B. PETHERICK, A. PHILLIPS, T. AND S, WEBSTER. “Variation In Government Responses to COVID-19”. (<https://www.bsg.ox.ac.uk/sites/default/files/2020-12/BSG-WP-2020-032-v10.pdf>). Erişim Tarihi: 18 Ocak 2021.
- HAZIR, Ç. A. (2018). “Kiralama İşlemlerinin TFRS 16’ya Göre Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi”. Mali Çözüm. Sayı 149.
- HEALD, D. HODGES, R. (2020). “The Accounting, Budgeting and Fiscal Impact Of COVID-19 on The United Kingdom, Journal Of Public Budgeting”. Accounting & Financial Management. Sayı 5.
- Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu. “COVID-19’la İlgili Olarak Kira Ödemelerinde Tanınan İmtiyazların TFRS 16 Kiralamalar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”. (https://docs.google.com/viewer?docx=1&url=https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/TFRS_16_COVID19%20.pdf) Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.
- Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu. “COVID-19’la İlgili Olarak Kira Ödemelerinde Tanınan İmtiyazlar-TFRS 16 Kiralamalar’a İlişkin Değişiklikler”. (<https://docs.google.com/viewer?docx=1&url=https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Ek%202.pdf>) Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.
- Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu. “TFRS 16 Kiralamalar Sunumu”. (<https://docs.google.com/viewer?docx=1&url=https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS%20Sunumlar/TFRS%2016%20Kiralamalar.pdf>) Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.
- Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu. “TFRS 16 Kiralamalar. 16 Nisan

- 2018 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazete". ([https://docs.google.com/viewer?docex=1&url=https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Kirmizi_Kitap/TFRS%2016\(1\).pdf](https://docs.google.com/viewer?docex=1&url=https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Kirmizi_Kitap/TFRS%2016(1).pdf)) Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.
- Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu. "UMS/IFRS nedir?". (<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6649/UMS/IFRS-nedir?>). Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.
 - MARŞAP, B. ve YANIK, S. (2018). "IFRS 16 Kapsamında Kiralama İşlemlerinin Finansal Raporlamaya Etkisinin İncelenmesi". Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 80.
 - Mary TOKAR. Sid KUMAR. "Applying IFRS Standards in 2020 Impact of COVID-19". (<https://docs.google.com/viewer?docex=1&url=https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/news/2020/inbrief-covid19-oct2020.pdf?la=en>) Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.
 - MORALES-DÍAZ, J., ve ZAMORA-RAMÍREZ, C. (2018). "The Impact of IFRS 16 on Key Financial Ratios: A New Methodological Approach". Accounting in Europe, Sayı 1.
 - ÖZTÜRK, C. (2016). "UFRS 16 Kiralama İşlemleri Standardının Eski UMS 17 Standardı ile Karşılaştırılması ve Almanya ve Türkiye'de Hisse Senetleri Halka Açık Olan Hava Yolu Şirketlerinin Finansal Durumuna Etkisi". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Sayı 1.
 - SOYLU, Ö. B. (2020). "Türkiye Ekonomisinde COVID-19'un Sektörel Etkileri". Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi. Sayı 7.
 - TODOROVA, E. SOKOLOVA, N. (2019). "IFRS 16 Leases and Its Impact on Company's Financial Reporting, Financial Ratios and Performance Metrics". Economic Alternatives, Sayı 1.
 - Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu. "Accounting for COVID-19-Related Rent Concessions IASB Meeting Staff Paper". (<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2020/april/iasb-supplementary-meeting/ap32b-impact-of-COVID-19-on-board-timelines.pdf>) Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.
 - Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu. "IFRS 16 Leases Project Summary and Feedback Statement". (<https://docs.google.com/viewer?docex=1&url=https://cdn.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-project-summary.pdf>) Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.
 - VAKHRUSHINA, M. A. (2020). "IFRS 16 Leases: Standard's Novation and The Impact of The COVID-19 Pandemic on The Accounting and Reporting Information Disclosure". International Accounting. Sayı 9.
 - VEVERKOVÁ, A. (2019). "IFRS 16 and Its Impacts on Aviation Industry". Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis. Sayı 5.
 - World Health Organization. "Coronavirus Disease (COVID-19) Pandemic". (<https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019>). Erişim tarihi: 18 Ocak 2021.
 - YILMAZ, M. L. DURSUN, İ. YAPRAK, Ş. ARISOY, İ. PEKER, H. (2020). "Kovid-19 Salgını ve Sonrası Ekonomi Boyutu İle İlgili Değerlendirmeler". Polis Akademisi Yayınları: 91.