



Prof. Dr. Kemalettin Çonkar Yrd. Doç. Dr. Naciye Gökçe



Yrd. Doç. Dr. Tülay F. Tellioğlu

TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları

Prof. Dr. Kemalettin ÇONKAR
Yrd. Doç. Dr. Naciye GÖKÇE
Yrd. Doç. Dr. Tülay F. TELLİOĞLU
Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF.

Özet

Bu çalışmada, 2000'li yıllarda yürürlüğe giren Türkiye (Uluslararası) Muhasebe Standartlarından biri olan 23 nolu borçlanma maliyetleri standardı, Türk Vergi Mevzuatındaki ve Sermaye Piyasası Kurulu içindeki yeri ve muhasebeleştirilmesi konusu ele alınmıştır. Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan iki yöntem (gider olarak yazılması ve aktifleştirilmesi) örnek uygulamalar ile açıklanmıştır. Ayrıca borçlanma maliyetlerinin finansal kiralama işlemlerindeki pozisyonu üzerinde de durulmuştur. Maddi duran varlığın kiralanması yolunu tercih eden işletmelerin borçlanmadan dolayı ortaya çıkan maliyetleri, maddi duran varlığın maliyetine eklemek (aktifleştirerek) suretiyle bilançoda duran varlıklarda "kullanım hakkı" olarak yer alacaktır.

Anahtar Kelimeler: TMS 23, Borçlanma maliyeti, Aktifleştirme, Finansman giderleri, Finansal kiralama.

Abstract (Dimensions of TAS-23 Borrowing Costs in TAS)

In this study, the subject of Borrowing Costs Standart no.23, which is one of Turkish (International) Accounting Standarts put into action in 2000's, its place in the Turkish Tax Laws and Capital Market Board and its accounting has been taken into consideration. Two methods used in accounting of Borrowing Costs (Bookkeeping as expenses and capitalisation) have been explained with sample applications. Additionally, the position of borrowing costs on financial leasing procedures has been emphasized. If a firm prefers the way of leasing a tangible asset, the costs rising from borrowing will take place as "right of usage" in its balance sheet after adding to cost of this tangible assets.

Key Words: TAS 23, Borrowing Costs, Capitalisation, Financial Expenses, Leasing .

Giriş

Muhasebe uygulamalarının ülkeler arasındaki uyumunu sağlamak amacıyla birçok kuruluş tarafından çalışmalar yapılmıştır. Bu kuruluşlardan özellikle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) başta olmak üzere, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu (IOSOC), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

(OECD), Avrupa Birliği (EC) ve Birleşmiş Milletler Standartlaştırma Çalışmaları Konseyi (ECOSOC) gibi kuruluşlar uyum sağlanması konusunda önemli çalışmalar ortaya koymuşlardır¹.

¹ Aydın KARAPINAR, "Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Araştırılması", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:2 Sayı :2 Haziran 2000, s.85.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayımlama konusunda tek otoritedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu dünyanın her ülkesinde uygulanmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS) hazırlamıştır. AB’inde de halka açık şirketler 2005 tarihinden itibaren mali tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu hale getirmeyi kararlaştırmıştır².

Ülkemizdeki yatırımcıların belirli bir kesiminin yabancı kaynaklı olması, aynı şekilde Türk yatırımcıların yabancı ülkelerde yatırımda bulunmaları küreselleşmenin bir gereğidir. Bu yüzden UMS’ye uyumlu ülkelerde şirketlerin birbirleriyle karşılaştırılabilirliğinin mümkün olması ve uluslararası piyasalara entegre olunması amacıyla UMS ihtiyaca göre uyumlaştırılarak Türkiye Muhasebe Standartları oluşturulmuştur.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu TMS 14 nolu standart olarak kabul etmiş ve 01.01.2000 tarihinde de yürürlüğe koymuştur³. Daha sonra küreselleşme sonucunda işletmelerin uluslararası ortaklıklarının ve ticari ilişkilerinin artmış olması dolayısıyla uluslararası ilişkilerde uyum sağlamak amacı ile TMS 23 nolu standart olarak kabul edilmesini sağlamıştır⁴.

Türkiye Muhasebe Standartlarının muhasebe uygulamaları ile hayata geçirilmesi ilişkin olarak bu çalışmada borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ele alın-

mış, aynı zamanda borçlanma maliyetlerinin finansal kiralama işlemlerindeki boyutları incelenmiştir.

Muhasebe eğitimi veren kurumlar, Standartları programlarına alarak gelişmesine destek vermektedirler.

1. Türkiye Muhasebe Standartları 1.1.TMS'nin Gerekliliği

Dünyada küreselleşmenin kaçınılmaz bir sonucu olarak, finansal piyasalarda çok uluslu şirketler yer almaya başlamış ve bağımsız denetim kuruluşlarının çok uluslu şirketler üzerindeki etkinliği ve rekabeti artmıştır. Bu durum, uluslararası alanda muhasebe işlemlerinde ortaya çıkan usulsüzlüklerle ilgili olarak yeni muhasebe düzenlemelerinin gerekliliğini beraberinde getirmiştir. Farklı ulusların finansal piyasalarında yatırım kararlarının alınması ve karşılıklı şirket alım-satım ve şirket birleşmelerinin artış göstermesi nedeniyle farklı ülkelerde uygulanan finansal raporlama standartlarının birbirine uyumlaştırılması gerekliliği doğmuştur⁵.

Ülkemizdeki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla 4487 sayılı yasa ile muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğini haiz **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu** (TMSK) kurulmuştur. Kurul, bu yetkisini kullanırken çağdaş dünya uygulamalarına entegre olabilmek ve Avrupa Birliği (AB) mevzuatıyla da uyum sağlamak amacıyla uluslararası muhasebe standartlarını (IAS), yeni adıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (IFRS) benimseme kararı almıştır⁶.

Türkiye’de işletmelerin takip etmek zorunda olduğu yasal çerçeve, Vergi Usul Kanunu, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve

² Yasemin KÖSE, Metin SABAN “Global Muhasebe Eğitiminde Uluslararası Düzenlemeler ve Gelişmeler” 24. Muhasebe Eğitim Sempozyumu, s.145.

³ Cemal İBİŞ, “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi” Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Cilt 3 sayı 4 Aralık 2001, s.1-2.

⁴ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu TMS, TMSK Yayınları-I, 2006,s.622.

⁵ Ahmet Hayri DURMUŞ, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu,” 6-8 Nisan 1995, I.Muhasebe Denetim Sempozyumu. (www.archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/2GÜN1OTURUM/02-AHMETHAYRIDURMUS.doc)

⁶ Veysi SEVİĞ, Bize Göre, Dünya Gazetesi, 01.05.2006.

Türk Ticaret Kanunu tarafından düzenlenmektedir. Ancak, Türk Ticaret Kanunu'nun yasalaşması ile birlikte muhasebe standartlarını uygulamada tek yetkili kabul edilen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) IAS-IFRS bazında hazırladığı TMS-TFRS'na dönüşüm gerçekleştirilmiştir. Ayrıca 2007'de uygulanması beklenen bir başka oluşum, Basel II (sermaye ölçümü ve sermaye standartlarının uluslararası düzeyde yakınlaştırılması) de, kredi derecelendirmelerinde ön şart olarak TMS-TFRS'nın kullanımının talep edilmesidir. Görüldüğü üzere tüm bu gelişmeler muhasebe uygulamalarında köklü değişiklikleri de beraberinde getirecek ve dolayısıyla muhasebe departmanları, alışık oldukları muhasebe uygulamalarından uzaklaşarak yeni bir muhasebe uygulaması ile karşılaşacaklardır⁷.

1.2. TMS'nin Kapsamı

TMUDESK'in daha önce UMS'yi baz alarak yayımlamış olduğu standartlar aşağıdaki gibidir:

- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama
- TMS 3 Nakit Akış Tabloları
- TMS 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler
- TMS 5 Konsolide Finansal Tablolar
- TMS 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- TMS 7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- TMS 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- TMS 9 Amortisman Muhasebesi
- TMS 10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler
- TMS 11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
- TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

- TMS 13 Stoklar
 - TMS 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
 - TMS 15 Araştırma Geliştirme Maliyetleri
 - TMS 16 Banka Ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tabloların Kamuya Açıklanması
 - TMS 17 Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
 - TMS 18 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri
 - TMS 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler
- Yayınlanan standartları Uluslararası Muhasebe Standartları ile daha uyumlu hale getirmek için Türkiye Muhasebe Standartları ve ayrıca Türkiye Finansal Raporlama Standartları aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

Konu

Resmi Gazete Tarih ve Sayısı

- Kavramsal Çerçeve
- 16.01.2005 / 25702
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- 6.01.2005 / 25702
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)
- 12.04.2006 / 26137
- TMS 2 Stoklar
- 15.01.2005 / 25701
- TMS 2 Stoklar (Değişiklik)
- 11.04.2006 / 26136
- TMS 7 Nakit Akış Tabloları
- 18.01.2005 / 25704
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- 20.10.2005 / 25972
- TMS 10 Bilanço Tarihten Sonraki Olaylar
- 20.10.2005 / 25972
- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- 26.10.2005 / 25978
- TMS 12 Gelir Vergileri
- 28.03.2006 / 26122
- TMS 12 Gelir Vergileri (Değişiklik)
- 28.10.2006 / 26330
- TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama
- 03.03.2006 / 26097

⁷ <http://www.nexum.com.tr/tr/haberler/haberdetay.aspx?id=54>

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
31.12.2005 / 26040

TMS 17 Kiralama İşlemleri
24.02.2006 / 26090

TMS 18 Hasılat
09.12.2005 / 26018

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
30.03.2006 / 26124

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
01.11.2005 / 25983

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
31.12.2005 / 26040

TMS 23 Borçlanma Maliyeti
09.11.2005 / 25988

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
31.12.2005 / 26040

TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
01.03.2006 / 26095

TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
17.12.2005 / 26026

TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar
27.12.2005 / 26036

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
31.12.2005 / 26040

TMS 30 Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar
25.03.2006 / 26119

TMS 31 Finansal Araçlar: Sunum
28.10.2006 / 26330

TMS 32 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
30.03.2006 / 26124

TMS 33 Hisse Başına Kazanç
28.03.2006 / 26122

TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
02.02.2006 / 26068

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
18.03.2006 / 26112

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
15.02.2006 / 26081

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
17.03.2006 / 26111

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
03.11.2006 / 26335

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
17.03.2006 / 26111

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler
24.02.2006 / 26090

TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
31.03.2006 / 26125

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
31.03.2006 / 26125

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
31.03.2006 / 26125

TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
25.03.2006 / 26119

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
16.03.2006 / 26110

TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
31.01.2006 / 26066

TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
30.01.2007 / 26419

2. TMS-23 Borçlanma Maliyet

2.1. Borçlanmaya Neden Gerek Duyulmaktadır?

İşletmeler kaynak ihtiyacını öncelikle özkaynaklarla karşılarlar. Ancak çeşitli nedenlerle ihtiyaçlarının bir kısmını da yabancı kaynakları kullanarak giderirler. Nedenlerden biri, temelde yabancı kaynak maliyetinin özkaynak maliyetinden düşük olmasıdır. Ayrıca işletme, sadece özkaynak kullanma durumunda ulaşabileceğinden daha büyük bir büyüklüğe ulaşabilir. İlave olarak yabancı kaynak kullanımı dolayısıyla katlanılacak olan faiz giderinin (ister dönem gideri, ister özellikli varlığın maliyetine ile etme dolayısıyla amortisman gideri veya satılan mal maliyeti biçiminde) kanunen kabul edilen gider olması dolayısıyla kurumlar vergisi matrahı küçülecek, bu da işletmenin ödeyeceği vergiyi azaltacaktır. Kullanılan yabancı kaynağın maliyeti elde edilecek toplam varlık karlılığından (FVÖK / Toplam varlıklar) küçük olduğu takdirde finansman kaldırıcından yararlanarak özkaynak karlılığı da arttırılabilir.

2.2. Standardın Amacı

TMS 23 'Borçlanma Maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi standardının amacı borçlanma maliyeti olan faiz komisyon ,kur farkları ve benzer giderlerin kayıtlarına ilişkin esasları ve yöntemleri belirlemektir. Farklı ve yanlış uygulamaları önleyerek hazırlanan finansal tabloların tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgilerden oluşmasını sağlamaktır⁸. TMS 23'e göre borçlanma maliyeti ortaya çıktığı anda temel olarak gider yazılır, ancak bu borç özellikli bir varlık edinimi için alınmış ve kullanılmış ise maliyete yüklenmesi yani aktifleştirilmesi mümkündür⁹.

2.3. Standarttaki Tanımlar ve Borçlanma Maliyetine İlişkin Ülkemizdeki Mevzuat

Standartta iki tanım yer almaktadır .

Borçlanma Maliyetleri: Bir işletme tarafından borçlanılan fonlarla ilgili olarak katılan faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderlerdir.

Özellikli Varlık: Amaçlandığı şekilde kullanıma yada satışa hazır duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren aktiflerdir.

Borçlanma maliyetleri şu şekilde sıralanabilir¹⁰:

- Kredili mevduat hesabı ile uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler
- Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları
- Borç anlaşmalarının düzenlenmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfaları
- "TMS 14 Kiralama İşlemleri" standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve
- Yabancı para ile borçlanmalarda faiz maliyetlerine yönelik düzeltme

olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere kur farkları.

Özellikli varlıklara örnek olarak da, satılabilir duruma getirilmesi uzun süreyi gerektiren stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim tesisleri ve yatırım amaçlı gayrimenkuller gösterilebilir. Diğer yatırımlar ile sürekli olarak veya kısa bir süre içerisinde büyük miktarda tekrarlanarak üretilen stoklar özellikli varlık olarak kabul edilmemektedir.

2.4. Vergi Mevzuatımıza Göre Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetleri, vergi mevzuatımızda maddi duran varlık ve stoklar olarak iki açıdan ele alınmıştır.

Maddi Duran Varlık:

V.U.K da maddi duran varlıkların değerlendirme esasları ve maliyet unsurlarına yer verilmiştir. Bu varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeler V.U.K 163 ve 238 sayılı tebliğlerle yapılmıştır. Bu tebliğlerde kuruluş dönemi borçlanma maliyetini maddi duran varlıkların yatırım işlemlerinin tamamlanması sırasında karşılaşılan faiz ve diğer giderler oluşturur.

Amortisman ayrılırken de maddi duran varlıkların borçlanma maliyetlerini de içeren "elde etme maliyetleri"nin esas alınması öngörülmüştür¹¹.

Stoklar:

V.U.K.'na göre gerek satın alınmaları gerekse üretilmeleri durumlarında stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi öngörülmüştür. V.U.K. 262.nci maddesinde stok maliyetleri "...İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebeti ile yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" diye tanımlanmıştır¹². Stokların satın alma veya üretim maliyeti için sigorta, taşıma, gümrük vergileri vb. gibi ek giderler de dahil edilmektedir. Stokların satın alma veya üretim maliyetleri sırasında oluşan ek giderlerden birisi de borçlanma maliyetidir.

⁸ Yüksel Koç YALKIN, "Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi İlkeleri ve Yöntemleri, TMS 14" Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl.1, Sayı 1 Nisan 2000, s.1-2.

⁹ Uluslararası Finansal..., s.623.

¹⁰ Ag.k., s.623-624.

¹¹ YALKIN, s.8-9).

¹² VUK.262.madde

2.5. Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Borçlanma Maliyetleri

Sermaye piyasası mevzuatı da maddi duran varlığın edinim değeri ile muhasebeleştirilmesini öngörmüştür. Edinim bedeli, maddi duran varlığın elde edilmesi için yapılan peşin ödeme ve/veya borçlanılarak yapılan satın almalarda anapara ve faiz giderlerini kapsamaktadır. Böylece borçlanma maliyeti aktifleştirilmektedir. Ayrıca işletmeler borçlanma maliyetlerini aktifleştirmeyip tahakkuk ettikleri dönemde gidere dönüştürebilirler.

Aynı mevzuatta stoklara ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamıştır. İşletmeler isterlerse stokların aktife girdikleri döneme ilişkin borçlanma maliyetlerini stoklara yükleyerek aktifleştirebilirler. Aktife alındıktan sonraki döneme ait borçlanma maliyetleri ise o döneme ilişkin gider hesaplarına aktarılırlar¹³.

2.6. Standardın Getirdiği Değişiklikler

Standart özellikli varlık kavramını ve buna ilişkin borçlanma maliyetlerinin kayıt ve usullerine yeni bir bakış açısı getirmiştir.

Özellikli varlık; satılabilir duruma getirilmesi uzun dönemi alan stoklar, inşaat sektöründe satışa hazır daireler, gemi, uçak, köprü vb., üretim tesisleri, enerji santralleri ve inşa edilmekte olan yer altı ve yer üstü düzenleri ile binalar olarak belirtilmiştir.

2.7. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Yöntemleri

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem kullanılır:

2.7.1. Temel Yöntem (Borçlanma Maliyetlerinin Dönem Gideri Olarak Gösterilmesi)

Bu yöntemde borçlanma maliyetleri borçlanmanın niteliğine veya yöntemine bakılmaksızın gerçekleştiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi ve borçlanma

maliyetleri ile ilgili olarak uygulanan muhasebe politikaları finansal tabloların dipnotlarında açıklanır¹⁴.

ÖRNEK. Bir işletme özellikli olmayan bir varlık için kısa vadeli 50.000.YTL kredi kullanmış ve dönem sonunda buna ilişkin 12.000.YTL faiz tahakkuk etmiştir Temel yöntemle göre dönem gideri olarak muhasebeleştirilecektir.

İşlem yevmiye kayıtlarında aşağıdaki gibi görülecektir:

_____ 31.12.2006 _____	
780 FİNANSMAN GİDERİ HS	12.000.-
780.01 Kısa Vadeli Borçlanma Gideri	
300 BANKA KREDİLERİ HS	12.000.-
300.01 (X) Bankası hs	
Dönem faiz giderinin kaydı	
_____ 31.12.2006 _____	
660 KISA VAD.BORÇ GİDERİ HS	12.000.-
781 FİNANSMAN GİD.YAN.HS	12.000.-
Finansman gideri hesabının kapatılma kaydı	
_____ _____	

2.7.2. Alternatif Yöntem (Borçlanma Maliyetlerinin Uygun Durumlarda Aktifleştirilmesi)

Bir özellikli varlığın satın alınması, inşası veya üretimi ile ilgili bulunan borçlanma maliyetlerinin bu standarda uygun olarak belirlenen tutarı aktifleştirilir .

2.7.2.1. Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilebilmesi Koşulları

- 1) Borç özellikli varlıkta kullanılmak için alınmalı.
- 2) Bu borçla özellikli varlık satın alınmalı inşa edilmeli ya da üretiminde doğrudan kullanılmış olmalı
- 3) Özellikli varlığın maliyetine eklenecek olan borçlanma maliyetleri tutarı standarda uygun olarak belirlenmeli
- 4) Özellikli varlık işletmeye ekonomik yarar sağlamalı

¹³ YALKIN, s.10-11.

¹⁴ Başak ATAMAN AKGÜL, (www.tmud.org.tr/Borclanma_maliyetleri.ppt)

- 5) Özellikli varlığın eklenecek borçlanma maliyetleri güvenilir bir şekilde ölçülmelidir.

2.7.2.2. Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilecek Kısımının Belirlenmesi

- 1) Özellikli varlığın maliyetine eklenecek olan borçlanma maliyeti tutarı, işletme, tarafından katlanılan borçlanma maliyetleri toplamından bu özellikli varlık için harcama yapılmamış olsaydı katlanılmayacak olan bölümdür.
- 2) İşletme borcun tamamını özellikli varlık edinmek üzere kullanmış ise, bu borçlanmanın maliyetleri bu özellikli varlığın maliyetine eklenmek suretiyle aktifleştirilir.
- 3) Bazen borç özellikli varlık dışındaki işlerde de kullanılabilir. Bu durumda özellikli varlığa ne miktar borçlanma maliyetleri ekleneceğinin belirlenmesi güç olabilir.

Bu durumları şöyle sıralayabiliriz:

Grup şirketlerinde

- a) İşletmeler finansman faaliyetlerini tek bir merkezden yönetiyorlarsa
- b) Grup değişken faiz oranlarında borçlanma araçları kullanmaları ve bu fonları grup içinde diğer işletmelere kullandırılmaları hallerinde
- c) Yüksek enflasyon veya döviz kurlarında önemli dalgalanmaların olduğu durumlarda yabancı para cinsinden ya da yabancı para endeksli olarak borçlanıldığı durumlarda

Yukarıdaki durumlarda özellikli varlığın elde edilmesinde katlanılan borçlanma maliyetlerinin tutarının belirlenmesinin güç olması halinde en uygun ve en mantıklı dağıtım anahtar kullanılarak makul bir şekilde belirlenmesine özen gösterilmelidir.

- 4) Bu borçlanma ile elde edilen fonların özellikli varlık geçici bir süre kullanılmayıp herhangi bir geçici fonla gelir sağlayacak şekilde değerlendirilmesi halinde elde edilen bu gelir

borçlanma maliyetlerinden düşülürken kalan kısım aktifleştirilir¹⁵.

2.8. Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesine İlişkin Örnekler

ÖRNEK 1: İşletme ürettiği mamulleri satmak üzere bir satış mağazası inşa etmektedir. Yaptığı işlemler aşağıdaki gibidir:

- 1) Bu satış mağazası (özellikli varlık) için inşaat devam ederken 01.01.2006 tarihine bir bankadan 50.000.YTL, 2 yıllık yatırım kredisi almıştır. Kredinin birinci yılında 3'er aylık dönemlerde kredi faizini ödeyecektir. İkinci yılında da 3'er faiz ödemeleri ve yıl sonunda ana parayı ödeyecektir.
 - a) İşletme müteahhitle anlaşamadığı için işe 3 ay ara vermiştir. Bu 3 aylık sürede 50.000.YTL'yi geçici yatırım olarak değerlendirmiştir. (İşletmenin elinde olan neden)¹⁶
 - b) İşletmenin yoğun kış nedeniyle inşaatı devam edememiş 3 ay sonra hava koşulları uygun olunca devam edilmiştir. Bu 3 aylık sürede 50.000.YTL geçici yatırım olarak değerlendirilmiştir. (İşletmenin elinde olmayan neden)¹⁷
- 2) 03.04.2006 tarihinde binanın inşaatı için dönem sonuna kadar müteahhite 35.000.YTL ödeme yapmıştır.
- 3) Dönem sonunda tahakkuk eden ve ödenen faizler (finansman giderleri) ilgili özellikli varlığın maliyetine yüklenmiştir. Yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Not: Dönem boyunca faiz sabit kabul edilmiştir.

ÖRNEK 1'İN ÇÖZÜMÜ:

İlgili krediye ilişkin faiz hesaplamaları aşağıdaki gibidir:

¹⁵ A.g.k.

¹⁶ Uluslararası Finansal...,TMS 23 paragraf 22, s.627

¹⁷ Uluslararası Finansal..., TMS 23 paragraf 24 s.628

01.01.2006'de 50.000.YTL kredi alınmıştır.

I.Dönem faizi = Ocak (31)+ Şubat(28)+Mart(31)= 90 gün

$$\text{Faiz} = \frac{A \times n \times t}{360 \times 100} = \frac{50.000 \times 90 \times 0,25}{36.000}$$

$$\text{Faiz} = 3.125. - \text{YTL}$$

A=Anapara

n= Süre

t= faiz oranı

Banka ve sigorta, muameleleri vergisi(BSMV) = Faiz x 0,05

$$= 3.125 \times 0,05 = 156. - \text{YTL}$$

$$\text{Toplam finansman gideri} = 3.125 + 156 = 3.281. - \text{YTL}$$

II.Dönem faizi = Nisan (30)+ Mayıs(31)+Haziran(30)= 91 gün

$$\text{Faiz} = 3.160. - \text{YTL}$$

$$\text{BSMV} = 158. - \text{YTL}$$

$$\text{Toplam finansman gideri} = 3.160 + 158 = 3.318. - \text{YTL}$$

III.Dönem faizi = Temmuz (31)+ Ağustos(31)+Eylül(30)= 92 gün

$$\text{Faiz} = 3.194. - \text{YTL}$$

$$\text{BSMV} = 160. - \text{YTL}$$

$$\text{Toplam finansman gideri} = 3.194 + 160 = 3.354. - \text{YTL}$$

IV.Dönem faizi = Ekim (31)+ Kasım(30)+Aralık(31)= 92 gün

$$\text{Faiz} = 3.194. - \text{YTL}$$

$$\text{BSMV} = 160. - \text{YTL}$$

$$\text{Toplam finansman gideri} = 3.194 + 160 = 3.354. - \text{YTL}$$

Yıllık Toplam Finansman Gideri = 3.281+ 3.318+ 3.354+3.354 = 13.307.- YTL

Kredinin bankadan çekilmesine rağmen yatırıma yönlendirilemediği 3 ay sürede geçici yatırım olarak değerlendirildiğinde elde edilen faiz geliri aşağıdaki gibidir:

$$\text{Faiz} = \frac{50.000 \times 90 \times 0,18}{36.000} = 2.219. - \text{YTL}$$

$$\text{Gelir Vergisi stopajı} (\% 15) = 2.219 \times 0,15 = 332,87. - \text{YTL}$$

$$\text{Net faiz geliri} = 2.219 - 332,87 = 1.886,13. - \text{YTL}$$

(Yukarıda verilen faiz hesaplamaları Ziraat Bankası Afyonkarahisar Şubesi'nde görevli Yönetmen Kamil GÖÇEN'in 25 Aralık 2006 tarihinde verdiği rakam ve hesaplamalardır.)

Borçlanma maliyetinin aktifleştirilmesiyle ilgili kayıtlar sırasıyla aşağıdadır:

01.01.2006	
102 BANKALAR HS	50.000.-
102.01 (X) bankası	
102.01.001 vadesiz mevduat	
400 BANKA KREDİLERİ HS	50.000.-
400.01 (X) Bankası bc hs	
Çekilen kredinin vadesiz mevduat hesabına yatırılması kaydı	
03.01.20006	
102 BANKALAR HS	50.000.-
102.02 (X) bankası	
102.02.001 vadeli mevduat	
102 BANKALAR HS	50.000.-
102.01 (X) Bankası bc hs	
102.01.001 vadesiz mevduat	
Vadesiz hesaptan vadeli hesaba yapılan virman kaydı	

Her 3 ayda bir kayıtlarla faiz tahakkukuna ait işlem aşağıdaki yevmiye maddesinde gösterilmiştir:

(I.dönem faiz tahakkukunun kaydı):

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	3.281.-
400 BANKA KREDİLERİ HS.	3281.-
Yatırım kredisi faiz tahakkuku kaydı	

3 ay sonra sorun çözüldüğü için vadeli mevduattan vadesiz mevduata alınıp, müteahhite 35.000.YTL ödenmiştir.

<u>03.04.2006</u>	
102 BANKALAR HS.	51.886,13 .-
102.01.(X) bankası	
102.01.001 vadesiz mevduat	
193 PEŞİN ÖD.VERGİ VE FON.HS.	332,87.-
193.01 Gelir Vergisi	
102 BANKALAR HS.	50.000.-
102.02.(X) bankası	
102.02.001.vadeli mevduat	
642 FAİZ GELİRLERİ HS.	2.219.-
Geçici yatırımların faiz gelirleri ve vadeli mevduattan vadesiz mevduata virman kaydı	
<u>03.04.2006</u>	

258 YAPILMAKTA OLAN	
YATIRIMLAR HS.	35.000.-
258 01 Binalar	
102 BANKALAR HS.	35.000.-
102.01 (X) Bankası	
102.01.001 vadesiz mevduat	
Müteahhite iş için ödenen bedelin kaydı	

Borçlanma maliyetleri, inşaata başlanmanın işletmenin elinde olup olmamasına göre iki ayrı biçimde kaydedilmesi uygun olacaktır.

I- İşletmenin müteahhitle anlaşılması ve işe 3 ay ara vermesinden dolayı, bu 3 aylık süre için TMS ve mali mevzuata göre kayıtlar iki ayrı biçimde yapılmıştır (inşaata başlanmanın işletmenin elinde olması):

a) TMS 23 (16. ve 24.paragrafları) göre, faiz gelirinin ve dönem sonu finansman giderine ilişkin kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

<u>31.12.2006</u>	
258 YAPILMAKTA OLAN	
YATIRIMLAR HS.	7.807.-
258 01 Binalar	
642.FAİZ GELİRLERİ HS.	2.219.-
661 UZUN VADELİ FİNANSMAN	
GİDERLERİ HS	3.281.-
781 FİNANSMAN GİDERLERİ	
YANSITMA HS.	13.307.-
Faiz gelirinin yatırım maliyetinden düşülmesi ve I. dönem finansman giderlerinin dönem giderine, II.,III.,VI. Dönem finansman giderlerinin yatırım maliyetine eklenmesi kaydı	

b) Yürürlükteki mali mevzuata göre yapılması gereken kayıtlar da aşağıdaki gibi olacaktır:

<u>31.12.2006</u>	
258 YAPILMAKTA OLAN	
YATIRIMLAR HS.	10.026.-
258 01 Binalar	
661 UZUN VADELİ FİNANSMAN	
GİDERLERİ HS	3.281.-
781 FİNANSMAN GİDERLERİ	
YANSITMA HS.	13.307.-
I. dönem finansman giderlerinin dönem giderine, II.,III.,VI.dönem finansman giderlerinin yatırım maliyetine eklenmesi kaydı	

II- İşletme, yoğun kış nedeniyle inşaata devam edememiş 3 ay sonra hava koşulları uygun olunca devam etmiştir. (İnşaata başlanmanın işletmenin elinde olması)

a) TMS 23 paragraf 24, s.628'e göre kayıt şöyle olacaktır:

<u>31.12.2006</u>	
258 YAPILMAKTA OLAN	
YATIRIMLAR HS.	11.088.-
258 01 Binalar	
642 FAİZ GELİRLERİ HS.	2.219.-
781 FİNANSMAN GİDERLERİ	
YANSITMA HS.	13.307.-
Faiz gelirinin yatırım maliyetinden düşülmesi ve I.,II.,III.,IV. dönem finansman giderlerinin yatırım maliyetine eklenmesi kaydı	

b) Yürürlükteki mali mevzuata göre yapılması gereken kayıt, aşağıdaki gibidir:

258 YAPILMAKTA OLAN	
YATIRIMLAR HS.	13.307
258 01 Binalar	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ	
YANSITMA HS.	13.307.-
Finansman giderlerinin yatırım maliyetine eklenmesi kaydı	

ÖRNEK 2: Alınan kredi tek bir merkezden diğer işlerde de kullanıldığında yapılacak işlemler ve kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

Bir inşaat işletmesi aldığı borca ilişkin 180.000.-YTL finansman gideri ödemiştir,

Aşağıdaki işlemlerde inşaat işletmelerinde finansman giderlerinin dağıtımı, Gelir Vergisi Kanununun 43. maddesinin 2. bendine göre yapılmıştır. Buna göre¹⁸:

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:

2. bent: **(5024 Sayılı Kanunun 7'inci maddesiyle değişen bent: Yürürlük; 01.01.2004)** Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarım işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılır.

Yıllara sari işler (özellikli varlık için)

A işi 2006 harcamaları 2.000.000.-YTL
B işi 2006 harcamaları 1.500.000.- YTL

Diğer İşler

Oto alım satım işi geliri 250.000.- YTL
Kira geliri 400.000.- YTL
4.150.000.-YTL

Finansman giderinin dağıtım oranının hesabı

A işi gideri $2.000.000/4150.000 = 0,4820$
B işi gideri $1.500.000/4150.000 = 0,3614$
Oto alım
satım $250.000/4150.000 = 0,0602$
Kira geliri $400.000/4150.000 = 0,0964$
1.000

Finansman Gideri Payları

$180.000 \times 0,4820 = 86.760.-$ YTL
 $180.000 \times 0,3614 = 65.052.-$ YTL
 $180.000 \times 0,0602 = 10.836.-$ YTL
 $180.000 \times 0,0964 = 17.352.-$ YTL
180.000.- YTL

Çıkan sonuçlara göre muhasebe kayıtları

31.12.2006	
170 A.İNŞAAT İŞLERİ GİDERİ HS	86.760.-
170.01 Finansman gideri payı	
171.B.İNŞAAT İŞLERİ GİDERİ HS.	65.052.-
171.01Fnansman gideri payı	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	10.836.-
740.01.Oto alım satım maliyeti	
740.01.001 Finansman gideri payı	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	17.352.-
740.02.Kira gideri maliyeti hs	
740.02.001 Finansman gideri payı	
781.FİNANSMAN GİDERİ	
YANSITMA HS.	180.000.-

Finansman giderlerinin özellikli varlığın yatırım maliyeti ile diğer işlere dağıtımı kaydı

2.9 Aktifleştirilmenin Sona Ermesi

1) Özellikli varlığın kullanıma ya da satışa hazır hale gelmesi durumunda aktifleştirme yapılmaz.

2) Özellikli varlığın fiziki üretim ya da inşasının bitmesi o varlığın kullanıma ya da satışa hazır hale gelmesi demektir. Bu sırada müşteri ya da kullanıcının isteği ile dekorasyon ya da benzeri işlemler özellikli varlığın üretimine devam anlamına gelmediği için aktifleştirilme durdurulmalıdır

3) En son olarak da özellikle finansal tablo kullanıcılarına açıklama getirmek amacıyla finansal tabloların dipnotlarında

a) Borçlanma maliyetlerine ilişkin uygulanan muhasebe politikaları

b) İlgili dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetleri-tutarı

c) Aktifleştirilebilecek borçlanma maliyet tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranı yazılmalıdır¹⁹.

3. Finansal Kiralamanın Borçlanma Maliyetleri İçindeki Yeri

Finansal kiralama işlemleri, bir iktisadi varlığın satın alınma konusuna alternatif olarak ortaya çıkmış ve bu iktisadi varlığın borç karşılığında elde edilmesini sağlayan

¹⁸ Gelir Vergisi Kanunu, madde 43.

¹⁹ Uluslararası Finansal...,A.g.k., s.628-629

orta veya uzun vadeli bir finansman tekniğidir²⁰.

Finansal Kiralama, V.U.K.'nın mükerrer 290/3 maddesinde "kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmeyeceğine bakılmaksızın bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaksızın kaynaklanan tüm riskler ile faydaların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır" şeklinde tanımlanmıştır.

Aşağıda 4 madde olarak belirtilen²¹;

- İktisadi kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,
- Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,
- Kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması,
- Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin %90'undan daha büyük bir değeri oluşturması,

kriterlerinden birini veya daha fazlasını karşılayan kiralamaların da finansal kiralama olarak kabul edileceği yine anılan maddenin 3. fıkrasında belirtilmiştir. .

Bir finansal kiralamanın başlangıç tarihinde, bu işlem kiracının hem varlığı hem de borcu olarak gözükmektedir. Bilançoda yer alan kiralama işleminin tutarı, varlığın gerçeğe uygun değeri veya minimum kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçüktür. Kira ödemelerinin bugünkü değerini hesaplamak için kullanılan iskonto oranı, finansal kiralamanın faiz oranıdır. Bunu belirlemenin mümkün olmadığı durumlarda, kiralayanın borçlanma maliyeti esasa alınması hükmü yer almaktadır.

Kiralayan, varlığın mülkiyetini hukuken devralmamakla birlikte, ödediği bedel ile varlığın gerçeğe uygun değerine yakın bir kira ve faiz tutarı ödemek suretiyle varlığın ekonomik ömrünün büyük bir

bölümünü kullanım hakkına sahip olmaktadır.

Finansal kiralamada borçlanma maliyetlerine ek olarak da amortisman gideri ortaya çıkmaktadır.

Finansal kiralama daha önce vergiden kaçınma olarak kullanılmakta iken yeni uygulamalar ve uluslar arası muhasebe standartları ile uyumlaştırılması sonucu bu tür uygulamalar ortadan kalkmıştır²².

Finansal kiralamanın borçlanma maliyetleri içinde yer alması durumunda yapılması gerekenler bir örnekle sunulmuştur.

ÖRNEK: YAP-DEVRET inşaat şirketi, köprü yapımında kullanılmak üzere SAT-DEVRET finansal kiralama şirketinden rayiç bedeli 150.000.- olan bir vinç kiralamıştır. Kiralama işlemine ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir:

Kiralama süresi: 6 yıl

Kiralamaya konu olan varlığın

Bugünkü değeri:150.000.-

Satın alma ve Sözleşme tarih: 01.01.2006

Kiralama konusu varlığın ömrü: 7 yıl

Yıllık faiz oranı: % 20

KDV oranı: %1

YAP-DEVRET inşaat şirketinin yıllık kira tutarlarını ve toplam borçlanma maliyetlerini bularak, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi yöntemine göre muhasebe kayıtlarını yapınız.

ABD: Varlığın bugünkü değeri + KDV oranı

i : Faiz oranı

n : Süre

A : Yıllık kira tutarı

²⁰ Öztin AKGÜÇ, Finansal Yönetim, Avcıol Basım-Yayın, 1998, İstanbul.

²¹ VUK.,290/3.madde

²² Mehmet Ali AKTAŞ, "Finansal Kiralama (Leasing) işlemleri ve Muhasebe Uygulamaları" 23 Kasım 2004 mehmetaliaktas @turmobil.org.tr.).

$$ABD = \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i} \times xA$$

$$151.500 = \frac{1 - \frac{1}{2,985884}}{0,20} \times xA$$

$$151.500 = \frac{1 - 0,334894}{0,20} \times xA$$

$$A = \frac{151.500 \times 0,20}{0,6651021} = 45.557$$

Tarih	Yıllık Kira Bedeli	Borçlanma Maliyetleri
01.01.2006	6 yıl	%20
31.12.2006	45.557	30.300
31.12.2006	45.557	27.248
31.12.2006	45.557	23.468
31.12.2006	45.557	19.144
31.12.2006	45.557	13.830
31.12.2006	45.557	7.852
	273.342	121.842

Anapara	Kira ödemelerinin bugünkü bedeli
151.500	151.500
15.257	136.243
18.309	117.939
22.089	95.970
26.413	69.607
31.727	37.880
37.705	0
151.500	

Yukarıda hesaplaması yapılan finansal kiralama işlemlerinin kiralayan açısından muhasebe kayıtları şu şekilde olmaktadır:

01.01.2006	
265 FİNANSAL KİRALAMA HAKLARI HS	151.500.-
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETİ HS	30.300.-
402 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETİ HS.	91.542.-
301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN	

BORÇLAR HS	45.557.-
401 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR HS.	227.785.-

Kullanım hakkının ve toplam kira bedelinin ilk yıla ve diğer yıllara ilişkin hesaplara alınmasının kaydı

2006 yılı sonunda ilk yıla ait kira tutarı ödendiğinde aşağıdaki gibi kayıt yapılır:

31.12.2006	
301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR HS.	45.557.-
102 BANKALAR HS.	45.557.-
Finansal kiralama şirketine faturanın ödenmesi kaydı	
31.12.2006	
780 FİNANSMAN GİDERİ HS.	30.300.-
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETİ HS.	30.300.-
Dönem sonu gerçekleşen borçlanma maliyeti kaydı	

Dönem sonu itibarıyla amortisman gideri kaydı; (150.000 / 6 = 25.000)

(Kiralamaya konu olan varlığın kiralayanın mülkiyetine geçip geçmeyeceği kesin olmadığı durumlarda amortisman süresi kira süresi ile hizmet süresinden kısa olmalıdır)

31.12.2006	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	25.000.-
730.01 Finansal kiralama gideri	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN GİDERİ HS	25.000.-
268.01. Finansal kiralama gideri	
Kullanım hakkına ilişkin amortisman tutarının muhasebeleştirilmesi kaydı	

İkinci yıl (2007) kira taksitlerine ilişkin kayıtlar:

Vadesi itibari ile bir yılın altına düşen borçlar ve ertelenmiş finansal kiralama maliyetlerinin ilgili hesaplara aktarılmasına ilişkin kayıt şöyledir:

31.12.2006	
401 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN	
BORÇLAR HS.	45.557.-
301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN	
BORÇLAR	45.557.-
Toplam kira bedeli içinden uzun vadeli borçtan kısa vadeli borca dönüşen tutarın muhasebeleştirilmesi	

31.12.2006	
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETİ HS.	27.248.-
402 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETİ HS.	27.248.-
Borçlanma maliyeti içinde uzun vadeli borçtan kısa vadeliye dönüşen tutarın muhasebeleştirilmesi	

İkinci yılın dönem sonu kira taksitlerine ilişkin ödeme kayıtları:

31.12.2007	
301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN	
BORÇLAR HS.	45.557.-
102 BANKALAR HS.	45.557.-
Finansal kiralama şirketine faturanın ödenmesi kaydı	

31.12.2007	
780 FİNANSMAN GİDERİ HS.	27.248.-
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETİ HS.	27.248.-
Dönem sonu gerçekleşen borçlanma maliyeti kaydı	

6. yılın sonunda 780 FİNANSMAN GİDERİ HS.' da biriken giderler özellikli varlık üretiminde kullanılması nedeni ile aktifleştirilecektir. İlgili kayıt:

31.12.2011	
170.KÖPRÜ İNŞAAT İŞİ	
GİDERİ HS.	121.842.-
170.01 Finansman gideri hs	
781 FİNANSMAN GİDERİ	
YANSITMA HS.	121.842.-
Borçlanma maliyetinin aktifleştirilmesi kaydı	
31.12.2011	

31.12.2011	
781 FİNANSMAN GİDERİ	
YANSITMA HS.	121.842.-
780 FİNANSMAN	
GİDERİ HS.	121.842.-
Maliyet hesaplarının kapatılması kaydı	

4. Sonuç

Günümüz dünyasında küreselleşme sonucunda uluslararası ilişkiler günden güne artarak devam etmektedir. Ülkemizdeki muhasebe uygulamaları da bu gelişmelere ayak uydurmak zorundadır. Uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları son yıllarda daha hızlı bir şekilde uygulanmaya başlamıştır.

Bu tebliğimizde “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” konusu ülkemizde uygulanabilirliği yönünden örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca TMS 17 Finansal Kiralama “standartı da borçlanma maliyetleri standardı ile yakın ilişkisi nedeni ile inceleme gereği duyulmuştur.

Muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluk ve açıklık kavramları gereği kamuya açıklanan bilgilerin doğru, birbirleriyle karşılaştırılabilir niteliklere sahip olması gerekir. Muhasebenin bu işlevi yerine getirebilmesi TMS'nin uygulamaya geçirilmesi ile sunulan mali tabloların ve analizlerden çıkan sonuçların yeknesaklığını sağlayacaktır.

Muhasebe standartlarından borçlanma maliyetleri; genel olarak borçlanmalarda, özellikle varlıkların üretimi sırasında ortaya çıkan borçlanmalarda ve özellikle varlığın finansal kiralamaya konu olan işlemlerde ayrı hesaplarda muhasebeleştirilmektedir. İşletmelerde kaynak sıkıntısının ortadan kaldırılması amacıyla alınan yabancı kaynak kullanımı sonucu ortaya çıkan borçlanma maliyetleri, özellikle varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilmektedir.

TMS 23 borçlanma maliyetleri standardının uygulamaya geçirilmesi, Türkiye ile uluslararası işletmeler arasında muhasebe işlemlerinde aynı olayların aynı biçimde değerlendirilmesini hedeflemektedir. Standardın alternatif yönteminde, özellikli

varlığın maliyetlerine borçlanma maliyeti de yüklenmekte, böylece varlığın maliyeti daha yüksek hale gelmektedir. Özellikle varlık, aktifte ister stoklarda isterse maddi duran varlıklarda olsun, bilançoda varlıkların daha yüksek gözükmemesine neden olarak işletmenin kredibilitesini atıracaktır. Özellikle işletmenin mali tablolarının analizinde, borçlanma maliyetlerinin kullanıldığı varlıklara yüklenerek aktifleştirilmesi, bu varlıklarla birlikte tüketilmesi (amortisman veya satışların maliyeti yoluyla) yıllar itibariyle mali tablolar karşılaştırılırken daha doğru bilgi verilmesini sağlayacaktır.

Finansal kiralamanın 2003 yılında getirilen yeni esaslar ile muhasebeleştirilmesi, 2006 yılında yürürlüğe giren TMS 17 ile de standartlaştırılması sağlanmıştır. Finansal kiralama işlemlerinde ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin, finansal kiralama işlemlerine ait hesaplarla bilançoaya yansıtılması sağlanmıştır. Bu sayede finansal tabloların kamuyu aydınlatma ilkesi gereği, işletme ile ilgili karar verecek olan tarafların daha sağlıklı bilgilerle karara varmaları imkanı ortaya çıkacaktır.

Kaynakça

AKGÜÇ, Öztin, Finansal Yönetim, Avcıol Basım-Yayın, 1998, İstanbul.

AKTAŞ, Mehmet Ali, “Finansal Kiralama (Leasing) işlemleri ve Muhasebe Uygulamaları”

23 Kasım 2004 (mehmetaliaktas@turmob.org.tr.).

ATAMAN AKGÜL, Başak, (www.tmud.org.tr/Borclanma_maliyetleri.ppt)

DURMUŞ, Ahmet Hayri, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu,” 6-8 Nisan 1995, I.Muhasebe Denetim Sempozyumu. (www.archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/2GUN1OTURUM/02-AHMETHAYRIDURMUS.doc)

Gelir Vergisi Kanunu.

İBİŞ, Cemal, “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi” Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 3 sayı 4 Aralık 2001.

KARAPINAR, Aydın, “Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Araştırılması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:2 Sayı :2 Haziran 2000.

KÖSE, Yasemin, SABAN, Metin, “Global Muhasebe Eğitiminde Uluslararası Düzenlemeler ve Gelişmeler” 24. Muhasebe Eğitim Sempozyumu.

SEVİĞ, Veysi, Bize Göre, Dünya Gazetesi, 01.05.2006.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu TMS, TMSK Yayınları-I, 2006,s.622

YALKIN, Yüksel Koç, “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi İlkeleri ve Yöntemleri, TMS 14” Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl.1, Sayı 1 Nisan 2000.

<http://www.nexum.com.tr/tr/haberler/haberdetay.aspx?id=54>

Tablo – 1 Çin Halk Cumhuriyeti – Sosyal Göstergeler

	Çin	Doğu Asya & Pasifik
2005		
Nüfus – yıl ortası (milyon)	1.304,50	1.885
Kişi başına düşen Milli Gelir (ABD Doları)	1.740	1.627
Milli Gelir (ABD Doları – milyar)	2.269,80	3.067
Ortalama Yıllık Büyüme		
Nüfus Artışı (%)	0,7	0,9

Kaynak: Dünya Bankası: China at a Glance