

# MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI'NA İLİŞKİN BİLGİ DÜZEYLERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Ali DERAN\*

İncilay ERDURU\*\*

Atilla SÜRER\*\*\*

## ÖZ

Borçlanma maliyetleri, işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve rekabetçi gücünü arttırabilmesi için, özkaynaklarına ilave olarak kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, kur farkı, vade farkı, komisyon giderleri vb. maliyetlerdir. Bu çalışmanın amacı Gaziantep ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin 23 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) hakkındaki bilgi düzeylerini ve bu bilgi düzeylerinin meslek mensuplarının yaşlarına, deneyimlerine ve unvanlarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmektir. Araştırmada söz konusu amaçların analizi için ANOVA, Kruskal Wallis ve Tukey Testlerinden yararlanılmıştır. Analiz sonuçlarına göre, TMS 23 Standardı'nın amacı ile kapsamı, borçlanma maliyetlerinin ilk muhasebeleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesine ara/son verme konularında muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyinin orta seviyede olduğu görülmüştür. Ayrıca meslek mensuplarının standarda ilişkin yukarıda belirtilen konulardaki bilgi düzeylerinin yaşlarına, deneyimlerine ve unvanlarına göre farklılaştığı tespit edilmiştir.

**Anahtar Kavramlar:** Borçlanma Maliyetleri, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, Yabancı Kaynak, Muhasebe Meslek Mensubu.

## A RESEARCH ON DETERMINATION OF KNOWLEDGE LEVEL OF MEMBERS OF ACCOUNTING PROFESSION ABOUT IAS 23 BORROWING COSTS

### ABSTRACT

Borrowing costs are such costs as foreign sources of interest, exchange rate differences, maturity differences, and commission expenses of enterprises in order to maintain and compete. The purposes of this study is to clarify accounting of the cost of borrowing in accordance with Turkey Accounting Standard No. 23 (IAS 23) and to determine knowledge levels of members of the profession working independently about the standard in question. In the research ANOVA, Kruskal-Wallis and Tukey's test were utilized to establish level of knowledge of the members and whether their level of knowledge is changed by age, experience or titles. According to the analysis results, knowledge level of members of accounting profession was found to be moderate about scope of standart, commencement of capitalisation, suspension of capitalisation and cessation of capitalisation. Besides, the above-mentioned issues relating to standards of their level of knowledge has been found to differ according to their age, experience and their titles.

**Keywords:** Borrowing Costs, IAS 23 Borrowing Costs Standard, Loan Capital, Accountant.

\* Prof. Dr., Niğde Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

\*\* Yrd. Doç. Dr., Niğde Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Yönetimi Bölümü.

\*\*\* Doktora Öğrencisi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

*Makalenin kabul tarihi: Aralık 2015.*

## GİRİŞ

Borçlanma maliyetleri, işletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için özkaynaklarına ilave olarak kullandıkları yabancı kaynakların maliyetini ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. İşletmeler nakit ihtiyaçlarını karşılamak için yabancı kaynak kullanmaları durumunda faiz, kur farkı, vade farkı, dosya masrafı ve komisyon gideri gibi çeşitli giderlere katlanmak zorunda kalmaktadırlar. Katlanılan bu çeşitli giderlerin her biri borçlanma maliyetini oluşturmaktadır. İşletmelerin katlandığı söz konusu maliyetlerin Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na göre muhasebeleştirilme usul ve esasları Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu'nun (KGK) yayınlamış olduğu 23 Nolu Borçlanma Maliyetleri Standardı'nda (TMS 23) açıklanmıştır.

TMS 23 Standardı, borçlanma maliyetlerinin dönem gideri ya da belirli koşulların sağlanması halinde aktifleştirilmesi konularında, Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemelerden farklılık göstermektedir. Literatürde söz konusu farklılığı gösteren çok sayıda çalışma olup; bu çalışmalara aşağıda yer verilmiştir. Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme esasları ile ilgili yapılmış teorik çalışmalardan yola çıkarak, söz konusu esasların muhasebe meslek mensupları tarafından bilinme düzeyi ile ilgili literatürde çok az çalışma bulunmaktadır. Bu kapsamda muhasebe meslek mensuplarının, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin TMS 23 hakkındaki bilgi düzeylerini ve bilgi düzeylerinin yaşlarına, deneyimlerine ve unvanlarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Çalışmanın amacı doğrultusunda TMS 23 Standardı'nın esaslarını açıklamaya yönelik kavramsal çerçeveye, söz konusu standart konusunda literatürde yer alan çalışmalara ve meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin tespit edilmesine yönelik uygulama sonuçlarına aşağıda yer verilmiştir.

## I. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Günümüzde rekabetin hızla arttığı bir ortamda, işletmelerin faaliyetlerini kesintisiz bir şekilde sürdürebilmesi, müşteri ihtiyaçlarını zamanında karşılayabilmesi, ulusal ve uluslararası anlamda diğer işletmeler ile rekabet edebilmesi için ihtiyaç duydukları finansal kaynak her geçen gün artmaktadır. İşletmeler söz konusu amaçlarını gerçekleştirebilmek için gerekli olan kaynağı, özkaynaklarından sağlayamadığı durumlarda alternatif bir finansman kaynağı olan borçlanma yoluna gideceklerdir (Bekler, 2007). Bu kapsamda borçlanma maliyetlerini, “işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi için, özkaynaklarının yetersizliği nedeniyle kullandığı yabancı kaynaklara ilişkin yüklenen giderler” olarak ifade etmek mümkündür (Çilkoparan, 2000).

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda gösterilmesine ilişkin usul ve esaslar, TMS 23 Standardı'nda açıklanmıştır. TMS 23 Standardı'nda borçlanma maliyetleri, “işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderler” şeklinde tanımlanmıştır (TMS 23, Paragraf 5). Borçlanma maliyetlerinin tanımından yola çıkarak, hangi giderlerin borçlanma maliyetleri kapsamında değerlendirileceği ile ilgili açıklamalara

Standartta ayrıca yer verilmiştir. TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı'nda tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri, TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere kur farkları, TMS 23 Standardı kapsamında yer alan borçlanma maliyetleri olarak değerlendirilmektedir (TMS 23, Paragraf 6). Standartta açıkça tanımlanmamasına rağmen, diğer standartlardan kaynaklanan vadeli alış ve satışlardaki vade ile kur farkları, kıdem tazminatı karşılık giderlerinin hesaplanmasındaki faiz maliyeti ve borçların, alacakların, karşılıkların net şimdiki değerinin hesaplanmasından doğan reeskont giderleri de bu standart kapsamında değerlendirilmelidir (Örten vd., 2013: 357).

Standard'a göre borçlanma maliyetlerinin, varlığın maliyetine dâhil edilip edilmemesi söz konusu varlığın niteliğinin özellikli varlık<sup>1</sup> olup olmasına göre değişmektedir. İşletmeler tarafından bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, söz konusu varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilerek finansal durum tablosunda raporlanırken, diğer borçlanma maliyetleri dönem gideri olarak gelir tablosunda raporlanmaktadır (TMS 23, Paragraf 8).

TMS 23'e göre borçlanma maliyetlerinin özellikli bir varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilebilmesi için, ilgili varlık ile arasında doğrudan bir ilişki olması gerekmektedir (Yardımcıoğlu vd., 2012: 124). Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, özellikli varlıkla ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir. İşletme sadece bir özellikli varlığın elde edilmesi için borçlanmışsa, o varlığa ait olan borçlanma maliyetleri kolay bir şekilde belirlenebilir ve özellikli varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilir (Yükçü vd., 2008: 34; TMS 23, Paragraf 10). Örneğin bir üretim tesisinin inşası için bankadan alınan krediye ilişkin faiz tutarları geri ödeme planı aracılığıyla doğru olarak ölçülebilir ve bu tutar yapılmakta olan yatırım maliyeti olarak aktifleştirir (Bekler, 2007: 57).

Bir işletmenin genel amaçlı olarak borçlandığı fonların bir kısmının, bir özellikli varlığın finansmanı için kullanıldığı durumlarda; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarı, ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımı ile belirlenir. Bu aktifleştirme oranı, özellikli varlık alımına yönelik yapılmış borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasının hesaplanması yoluyla tespit edilmektedir (TMS 23, Paragraf 14).

İşletmelerin hesapladıkları borçlanma maliyetlerinin bir özellikli varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilebilmesine, aktifleştirme koşullarının sağlandığı tarihte başlanmaktadır. Standartta işletmelerin varlık için harcama yapması, borçlanma maliyetlerinin tahakkuk etmesi ve ilgili varlığın amaçlanan

<sup>1</sup> Özellikli varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıktır.

kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli faaliyetlere başlanması koşullarının tamamın gerçekleştiği tarih, aktifleştirmenin başlama zamanı olarak kabul edilmektedir (TMS 23, Paragraf 17).

İşletmeler bazı durumlarda özellikli bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süre ara verebilmekte ve bu süre içerisinde de borçlanma maliyetleri oluşabilmektedir. Bu tür maliyetler kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutulmasından kaynaklanan maliyetler olup, aktifleştirilmesi mümkün değildir. Ancak önemli teknik ve idari çalışmalara devam edildiği bir dönemde ve işlemlerdeki gecikmenin, varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli olan işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olması durumlarında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilmektedir. Örneğin, bir stok kaleminin olgunlaşması için ihtiyaç duyulan ek süre boyunca veya yüksek su seviyesinin alışılacağı bir olay olduğu coğrafi bir bölgede yapılmakta olan bir köprünün inşaatının yüksek su seviyesi nedeni ile gecikmeye uğradığı ek sürelerde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilmektedir (TMS 23, Paragraf 21).

TMS 23'e göre, özellikli bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm faaliyetler tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de son verilmektedir (TMS 23, Paragraf 22). Bir varlığın fiziken inşasının tamamlanması; olağan idari işlemler devam etse dahi, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olduğu anlamına gelmektedir. Varlıkla ilgili, müşterinin veya kullanıcının talebine göre, dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edildiği durumlarda gerçekleşen borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 23, Paragraf 23). Standartta göre bir özellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı sürerken yapımı biten bir parçanın kullanılabilirdiği durumlarda ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir (TMS 23, Paragraf 24). Farklı binalardan oluşan ve her bir binanın diğerinden bağımsız olarak kullanılabilirdiği bir iş merkezi, diğer bölümlerde inşaat devam ederken her bir bölümü ayrı olarak kullanılabilen özellikli bir varlığa örnek olarak verilebilir (TMS 23, Paragraf 25). Ancak aynı tesisin içerisinde birbirine bağlı olan süreçlerin yer aldığı bir üretim ortamında, tesisin herhangi bir parçasının tamamlandığı durumda o tamamlanan bölüme ait olan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilmez. Çünkü söz konusu tesisteki üretim süreçleri birbirine bağlı olup herhangi bir parçasının kullanılabilmesi, tesisin diğer parçalarının bitmesine bağlıdır. Bu nedenle örneğin çelik fabrikası gibi tesislerde, her bir üretim sürecinde yer alan bölümlerinin hepsi tamamlandığında borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilmelidir (TMS 23, Paragraf 25).

## II. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe yazınında TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'nın içeriği, getirdiği yenilikler, uygulamada dikkat edilmesi gereken konular ve mevcut muhasebe sistemi ile farklılıklarını ölçmeye yönelik çok sayıda akademik çalışma yer almaktadır. Bu bölümde araştırmamızın amacı çerçevesinde TMS 23

Standardı ile ilgili yurt içi ve yurt dışında yapılmış olan bazı çalışmalara yer verilmiştir.

Yatağanbaba (2006), yapmış olduğu yüksek lisans çalışmasında işletmelerin borçlanma maliyetleri ile ilgili TMS ve UMS'de yer alan yasal düzenlemeleri incelemiş ve karşılaştırmıştır. Yapılan çalışma sonucunda TMS ve UMS'de yer alan borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasların paralellik arz ettiğini, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili kesin yaptırım olan bir muhasebe standardının olmadığını, dolayısıyla standartların sadece ülkemizde değil tüm dünyada işletmeler tarafından sadece yol gösterici düzenlemeler olarak görüldüğü ortaya konmuştur.

Şen (2006), Koçak (2007), Aktaş (2010), Karataş (2010), Toroslu (2010), yapmış oldukları yüksek lisans tezi çalışmalarında, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme esaslarını ve söz konusu esasların Sermaye Piyasası Mevzuatı (SPK), TMS, Türk Vergi Mevzuatı (TVM) ve UMS'de yer alan esaslar ile karşılaştırılmasını amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda borçlanma maliyetleri ile ilgili TMS esaslarının, SPK ve UMS esasları ile tamamen uyumlu; VUK esasları ile arasında birtakım farklılıklar olduğunu tespit etmişlerdir.

Çonkar vd. (2007), TMS 23 Borçlanma Maliyetleri ve TMS 17 Kiralama İşlemleri Standart'larında yer alan borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme esaslarını ve söz konusu esaslar bakımından iki standart arasındaki farklılığı araştırmışlardır. Araştırma sonucunda TMS 23 Standardı'nda yer alan özellikli varlıklar ile ilgili borçlanma maliyetlerinin söz konusu varlığın maliyetine dâhil edildiği, finansal kiralama yoluyla edinilen duran varlığa ilişkin borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetine dahil edilmeyerek ayrı bir hesapta bilançoda yer alması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Kaya (2009), Kıvrak (2009), Yardımcıoğlu (2012), Deran ve Savaş (2014), TMS 23 Standardı ile ilgili yapmış oldukları çalışmalarında, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme esaslarını ortaya koymayı amaçlamışlardır. Araştırmaların amacı doğrultusunda standardın amacı, kapsamı, standartta yer alan tanımlar ve borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Tellioğlu vd. (2013), borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme esaslarını, Türkiye Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (TMUGT), Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK), VUK ve TMS açısından incelemişlerdir. Araştırma sonucunda YTTK'da borçlanma maliyetleri ile doğrudan bir hüküm bulunmadığı ancak YTTK'nın, TMS'de yer alan esasları benimsediği ortaya konmuştur. Ayrıca TMS ile VUK'un borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme esasları ile ilgili bazı farklılıkların olduğu tespit edilmiştir.

Erdoğan ve Dinç (2009), TMS kapsamında yer alan standartlar konusunda muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerini ve söz konusu bilgi düzeylerinin bazı demografik değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediğini araştırmışlardır. Araştırma sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının TMS hakkındaki bilgi düzeyinin genellikle yetersiz olduğu ve hem unvan hem de eğitim

düzeıyі açısından meslek mensuplarının TMS 23 Standardı hakkındaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı farklılıkların olduğu tespit edilmiştir.

### **III. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TMS 23 'E İLİŞKİN BİLGİ DÜZEYLERİNİN TESPİT EDİLMESİ**

#### **A. ARAŞTIRMANIN AMACI**

Bu araştırmanın amacı, Gaziantep ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin TMS 23 hakkındaki bilgi düzeylerini ve bilgi düzeylerinin yaşlarına, deneyimlerine ve unvanlarına göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmektir.

#### **B. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI**

Bu araştırmanın amacı paralelinde Gaziantep ili Őehir merkezinde bağımsız olarak faaliyet gösteren 340 muhasebe meslek mensubu araştırmanın anakütlesini oluŐmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının TMS 23 Standardı'na ilişkin bilgi düzeylerinin tespit edilebilmesi için hazırlanan anket formları, meslek mensuplarının büroları ziyaret edilerek ve mail yoluyla dağıtılmıştır. Söz konusu anket formlarından 195 adedi geri dönmüŐtür. Geri dönen anket formları sayısının araştırmanın sonuçlarının güvenilirliğini sağlamada yeterli olup olmadığını belirlemek için Krejcie ve Morgan'ın anakütleden çekilecek örneklem miktarı tablosundan yararlanılmıştır. Bu tablo kullanılarak %95 güven düzeyinde 181 meslek mensubuyla anket yapılması gerektiği belirlenmiştir (Sekeran, 1999: 255). Muhasebe meslek mensuplarından toplanan anketlerin sayısı, örneklem büyüklüğü için tespit edilen sayıdan büyük olduğu için analizden elde edilen sonuçların, anakütleyi temsil ettiğini ifade etmek mümkündür.

Araştırmanın sadece Gaziantep Őehir merkezinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına uygulanmış olması, elde edilen sonuçların Türkiye'ye genellenememesi araştırmanın önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Araştırmanın bir başka kısmı ise, muhasebe meslek mensuplarının TMS 23 Standardı'na ilişkin ankette yer alan sorulara gerçekçi yanıt vermeme olasılığından kaynaklanmaktadır.

#### **C. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

Muhasebe meslek mensuplarının, TMS 23 Standardı'na ilişkin bilgi düzeylerinin tespit edilebilmesi için söz konusu Standardın Tebliğinden yararlanılarak bir anket formu geliştirilmiştir. Anketin araştırma konusunu ölçmedeki başarısı bir başka ifadeyle anketin güvenilirliği Cronbach Alfa katsayısı ile test edilmiştir. Meslek mensuplarının TMS 23 Standardına ilişkin bilgi düzeylerini ölçmek için geliştirilen anketin Cronbach Alfa katsayısı 0,955 olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan bu değer, sosyal bilimlerde genel kabul görmüŐ Cronbach Alfa katsayısı 0,70'in üzerinde olduğu için, anketin verilerine dayanılarak yapılan analiz sonuçlarının güvenilir olduğu kabul edilmiştir.

Anket formu iki bölümden oluşmakta olup birinci bölümde, muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları, unvanları ve mesleki deneyimleri gibi meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye

yönelik sorulara yer verilmiştir. Anketin ikinci bölümünde ise muhasebe meslek mensuplarının TMS 23 Standardı konusundaki bilgi düzeylerini tespit etmeye yönelik sorulara yer verilmiştir. Anket sorularından elde edilen veriler, sosyal bilimler kapsamında değerlendirilen araştırmaların analizi için kullanılan “Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)” istatistik paket programında 5’li likert ölçeği kullanılarak analize tabi tutulmuştur.

Bu araştırmada, muhasebe meslek mensuplarının TMS 23 Standardı hakkındaki bilgi düzeylerini incelemek amacıyla söz konusu Standard’ın Tebliğinden geliştirilerek hazırlanan önermelerin frekans dağılımları, ortalama ve standart sapma değerlerinden yararlanılmıştır. Meslek mensuplarının standart hakkındaki bilgi düzeylerinin yaşlarına ve deneyimlerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için ANOVA testi; unvanlarına göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır. ANOVA testi, ikiden fazla normal dağılıma sahip olan bağımsız değişkenin, bağımlı bir değişkene göre ortalamalarının karşılaştırılarak, ortalamalar arasındaki farkın belirli bir güven düzeyinde anlamlı olup olmadığını test etmek için kullanılan istatistiksel bir tekniktir (Altunışık vd., 2010: 197). Kruskal Wallis Testi ise, üç veya daha fazla sayıda normal dağılım göstermeyen grubun ortalamaları arasındaki farklılığın anlamlılığını test amacıyla kullanılan bir tekniktir (Otrar, 2015). Söz konusu testler sonucu ortaya çıkan anlamlı farklılıkların hangi yaş ve deneyim grupları arasında olduğunu tespit etmek için ise Tukey testi kullanılmıştır. Tukey testi ise, varyans analizi sonucuna göre anlamlı farklılık çıkan grupların, ikişerli alt gruplarının kendi arasında karşılaştırılmasını sağlayan bir testtir (Akyol vd., 2015). Araştırmanın amacı doğrultusunda kullanılan testlerden elde edilen analiz sonuçları ve yorumları aşağıda açıklanmıştır.

#### **D. ARAŞTIRMANIN ANALİZ SONUÇLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları, unvanları ve deneyimleri gibi demografik özelliklerine ilişkin bilgilere Tablo 1’de yer verilmiştir.

**Tablo 1:** Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Bilgiler

Değişkenler/Frekanslar		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	49	25
	Erkek	146	75
Yaş	20-30 yaş arası	48	25
	31-40 yaş arası	94	48
	40 yaş üstü	53	27
Eğitim	Önlisans	17	9
	Lisans	158	80
	Lisansüstü	22	11
Unvan	SM	48	25
	SMMM	111	57
	YMM	36	18
Deneyim	1-5 yılları arası	38	20
	6-10 yılları arası	49	25
	11-15 yılları arası	50	26
	15 yıl üstü	58	29

Araştırmaya katılan 195 muhasebe meslek mensubunun %25'i bayan, %75'i ise erkeklerden oluşmakta olup meslek mensuplarının en fazla (% 48'inin) 31-40 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Eğitim durumları açısından meslek mensupları incelendiğinde, %80'inin lisans, % 9'unun önlisans, % 11'inin ise lisansüstü mezuniyete sahip oldukları tespit edilmiştir.

Meslek mensupları unvanları açısından değerlendirildiğinde, %57'sinin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), % 25'inin Serbest Muhasebeci (SM), % 18'inin de Yeminli Mali Müşavir (YM) olan meslek mensuplarından oluştuğu görülmektedir. Meslekte geçirdiği süre (deneyimleri) açısından meslek mensupları incelendiğinde, farklı deneyim gruplarında yer alan meslek mensuplarının sayılarının birbirine yakın olduğu tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 23 Standardı'na ilişkin bilgi düzeylerini tespit etmek amacıyla yararlanılan tanımlayıcı istatistiklere Tablo 2'de yer verilmiştir.



**Tablo 2:** Meslek Mensuplarının TMS 23 Standardı'na İlişkin Bilgi Düzeylerinin Frekans Yüzdeleri, Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı	Hiç Biliyorum (%)	Bilmiyorum (%)	Fikrim Yok (%)	Biliyorum (%)	Çok İyi Biliyorum (%)	Ortalama	Standart Sapma
<b>Borçlanma Maliyetleri Standardının Amacı ve Kapsamını</b>	0,61	27,20	12,68	51,12	8,59	3,40	0,99
Borçlanma Maliyetleri Standardının Amacını	0,61	26,38	11,66	52,15	9,20	3,43	1,00
Standart kapsamında borçlanma maliyeti olarak nitelendirilebilecek işlemlerin neler olduğunu		30,06	10,43	51,53	7,98	3,37	1,00
Standartta yer alan özellikli varlıkların niteliğini	0,61	25,15	15,95	49,69	8,59	3,40	0,98
<b>Muhasebeleştirme (İlk Kayıt)</b>	0,61	28,53	11,66	50,61	9,05	3,40	1,00
Özellikli varlıklar ile ilgili borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeleri,	0,61	28,22	9,82	53,37	7,98	3,40	1,00
Özellikli varlıklar dışındaki varlıklar ile ilgili borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeleri,		26,99	14,11	49,69	9,20	3,41	0,99
Genel nitelikli bir borçlanmayla özellikli bir varlık alımı olduğunda, aktifleştirme için uygun borçlanma maliyeti tutarının nasıl hesaplanacağını,		31,29	11,66	49,08	7,98	3,34	1,01
Özellikli bir varlık için yapılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ne zaman başlanacağını,		27,61	11,04	50,31	11,04	3,45	1,01
<b>Muhasebeleştirmeye Ara/Son Verme</b>		30,67	10,43	49,39	9,51	3,38	1,02
Özellikli varlıkların amaçlanan kullanıma/satışa hazır hale getirilmesine bir süre ara verildiğinde, bu sürede gerçekleşen borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme ilkelerini,		31,29	12,27	46,63	9,82	3,35	1,03
Özellikli bir varlık için yapılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ne zaman son verileceğini,		30,06	8,59	52,15	9,20	3,40	1,02

Muhasebe meslek mensuplarının, TMS 23 Standardı'nın amacı ve kapsamı, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile muhasebeleştirilmesine ara/son verme konuları hakkında bilgi düzeylerini tespit edebilmek için 5'li likert ölçeğinden "Biliyorum" ile "Çok İyi Biliyorum" önermelerinin yüzdeleri birlikte değerlendirilmiştir. Bu kapsamda meslek mensuplarının standarda ilişkin yukarıda ana başlıklar şeklinde belirtilen önermeler hakkında aynı oranda bilgi sahibi oldukları tespit edilmiştir. Standart ile ilgili söz konusu önermelerin ortalama değerlerinin de bu yargıyı desteklediği görülmüştür.

Borçlanma Maliyetleri Standardı'na ilişkin ana başlıkların altında yer alan önermelerle ilgili ortalama değer incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının en fazla 3,45 ortalamaıyla “özellikli bir varlık için yapılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ne zaman başlanacağı” konusunda bilgi sahibi oldukları; en az ise 3,34'lük ortalamaıyla “genel nitelikli bir borçlanmayla özellikli bir varlık alımı olduğunda, aktifleştirme için uygun borçlanma maliyeti tutarının nasıl hesaplanacağını” bildikleri tespit edilmiştir.

Araştırmada muhasebe meslek mensuplarının TMS 23 Standardı ile ilgili bilgi düzeylerinin yaşları ve deneyimlerine göre farklılaşp farklılaşmadığını ortaya koymak amacıyla Tek Faktörlü Varyans Analizi (One Way Anova); unvanlarına göre farklılaşp farklılaşmadığını ortaya koymak için ise Kruskal Wallis Testi kullanılmıştır. Söz konusu analiz sonuçlarına Tablo 3 ve Tablo 4'te yer verilmiştir.

**Tablo 3:** TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına İlişkin ANOVA Testi Analiz Sonuçları

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı		Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	P
YAŞ	Borçlanma Maliyetleri Standardının Amacı ve Kapsamı	12,267	2	6,133	7,261	0,001*
	Muhasebeleştirme (İlk Kayıt)	13,245	2	6,622	8,122	0,000*
	Muhasebeleştirmeye Ara/Son Verme	24,765	2	12,383	14,379	0,000*
DENEYİM	Borçlanma Maliyetleri Standardının Amacı ve Kapsamı	21,728	3	7,243	9,162	0,000*
	Muhasebeleştirme (İlk Kayıt)	16,589	3	5,53	6,917	0,000*
	Muhasebeleştirmeye Ara/Son Verme	20,744	3	6,915	7,753	0,000*
*p<0,05 anlamlılık düzeyinde						

Tablo 3 incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'nın amacı ve kapsamı, borçlanma maliyetlerinin ilk muhasebeleştirilme ilkelerini, borçlanma maliyetlerini muhasebeleştirmeye hangi durumlarda ara/son verileceği konularına ilişkin bilgi düzeylerinde, meslek mensuplarının yaşlarına ve deneyimlerine göre % 95 güven düzeyinde anlamlı farklılık bulunduğu tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 23 hakkındaki bilgi düzeylerinin unvanlarına göre farklılaşp farklılaşmadığını tespit etmek için nonparametrik istatistiksel analizlerden Kruskal Wallis testi kullanılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 4'te gösterilmiştir.

**Tablo 4:** Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 23 Standardı Hakkındaki Bilgi Düzeylerine İlişkin Kruskal Wallis Testi Sonuçları

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı		Chi Square	df	P
UNVAN	Borçlanma Maliyetleri Standardının Amacı ve Kapsamı	36,661	2	<b>0,000*</b>
	Muhasebeleştirme (İlk Kayıt)	31,402	2	<b>0,000*</b>
	Muhasebeleştirmeye Ara/ Son Verme	35,487	2	<b>0,000*</b>
<b>*p&lt;0,05 anlamlılık düzeyinde</b>				

Tablo 4 incelendiğinde, TMS 23 Standardı'nın amacı ve kapsamı, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesine ara/son verme konularında, muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin unvanlarına göre farklılaştığı tespit edilmiştir. Bir başka ifadeyle farklı unvanlara sahip olan meslek mensuplarının, borçlanma maliyetlerine ilişkin yukarıda belirtilen konulardaki bilgi düzeylerinin birbirinden farklı olduğu görülmüştür.

TMS 23 Standardı'na ilişkin muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeylerinde yaşlarına ve deneyimlerine göre ortaya çıkan anlamlı farklılıkların hangi yaş ve deneyim grubuna dâhil olan meslek mensuplarından kaynaklandığını tespit etmek için Tukey Testi kullanılmıştır. Tukey Testine ilişkin analiz sonuçlarına Tablo 5 ve Tablo 6'da yer verilmiştir.

**Tablo 5:** Farklı Yaş Gruplarına Dâhil Olan Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin Karşılaştırılması (Tukey Testi Sonuçları)

Borçlanma Maliyetleri Standardının Amacı ve Kapsamı	20-30 yaş	31-40 yaş	40 yaş üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
20-30 yaş		0,699	0,002*	48	3,1423	0,93956
31-40 yaş	0,699		0,005*	93	3,2865	0,97402
40 yaş üzeri	0,002*	0,005*		54	3,8373	0,79306
Muhasebeleştirme (İlk Kayıt)	20-30 yaş	31-40 yaş	40 yaş üzeri	195	Ortalama	Standart Sapma
20-30 yaş		0,300	0,000*	48	3,0625	0,92117
31-40 yaş	0,300		0,009*	93	3,3237	0,97627
40 yaş üzeri	0,000*	0,009*		54	3,8278	0,73821
Muhasebeleştirmeye Ara/Son Verme	20-30 yaş	31-40 yaş	40 yaş üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
20-30 yaş		0,032*	0,000*	48	2,8625	0,91978
31-40 yaş	0,032*		0,002*	93	3,3205	0,8974
40 yaş üzeri	0,000*	0,002*		54	3,9333	0,78044

Tablo 5 incelendiğinde, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'nın amacı ve kapsamı, borçlanma maliyetlerinin ilk muhasebeleştirilme ilkelerine ilişkin konularda 40 yaş ve üzeri olan meslek mensupları ile 20-30 yaş ve 31-40 yaş arasında olan meslek mensuplarının bilgi düzeyleri arasında % 95 güven düzeyinde anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ara/son verme ilkelerine ilişkin konularda ise tüm yaş grupları arasında meslek mensuplarının bilgi düzeyleri arasında anlamlı farklılık olduğu da Tablo 5'te görülmektedir.

TMS 23 Standardı'na ilişkin yukarıda belirtilen konularda farklı yaş gruplarına dâhil olan meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin ortalama değerleri incelendiğinde, 40 yaş üzerinde olan meslek mensuplarının bilgi düzeyinin en yüksek olduğu, 20 ile 30 yaş aralığında olan meslek mensuplarının bilgi düzeyinin ise en az olduğu tespit edilmiştir.

Meslek mensuplarının TMS 23 Standardı'na ilişkin yukarıda belirtilen konulardaki bilgi düzeylerinin deneyimlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek için yapılan Tukey testinin analiz sonuçlarına Tablo 6'da yer verilmiştir.

**Tablo 6:** Meslek Mensuplarının Deneyimlerine Göre Bilgi Düzeyi Farklılıkları-na İlişkin İstatistikler ve "Tukey Testi" Sonuçları

Borçlanma Maliyetleri Standardının Amacı ve Kapsamı	1-5 yıl arası	6-10 yıl arası	11-15 yıl arası	15 yıl üzeri	N	Ortalama	Standart Sapma
1-5 yıl arası		0,186	0,989	0,001*	38	3,0734	0,9717
6-10 yıl arası	0,186		0,064	0,165	49	3,4963	0,8761
11-15 yıl arası	0,989	0,064		0,000*	50	3,0081	1,0186
15 yıl üzeri	0,001*	0,165	0,000*		58	3,8892	0,7023
<b>Muhasebeleştirme (İlk Kayıt)</b>	<b>1-5 yıl arası</b>	<b>6-10 yıl arası</b>	<b>11-15 yıl arası</b>	<b>15 yıl üzeri</b>	<b>195</b>	<b>Ortalama</b>	<b>Standart Sapma</b>
1-5 yıl arası		0,555	0,973	0,001*	38	3,0703	1,0025
6-10 yıl arası	0,555		0,777	0,034*	49	3,3476	0,9419
11-15 yıl arası	0,973	0,777		0,001*	50	3,1607	0,9529
15 yıl üzeri	0,001*	0,034*	0,001*		58	3,8698	0,7033
<b>Muhasebeleştirmeye Ara/Son Verme</b>	<b>1-5 yıl arası</b>	<b>6-10 yıl arası</b>	<b>11-15 yıl arası</b>	<b>15 yıl üzeri</b>	<b>195</b>	<b>Ortalama</b>	<b>Standart Sapma</b>
1-5 yıl arası		0,511	0,868	0,000*	38	2,9844	1,0355
6-10 yıl arası	0,511		0,911	0,014*	49	3,2927	1,0246
11-15 yıl arası	0,868	0,911		0,001*	50	3,1548	0,9846
15 yıl üzeri	0,000*	0,014*	0,001*		58	3,9063	0,7555

Muhasebe meslek mensuplarının borçlanma maliyetleri standardının amacı ve kapsamına ilişkin konularda, 15 yıl üzeri mesleki deneyime sahip olan meslek mensupları ile 1-5 yıl arası ve 11-15 yıl arası deneyime sahip olan meslek mensupları arasında bilgi düzeylerinde anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

Borçlanma maliyetlerinin ilk muhasebeleştirilme ilkeleri ve borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ara veya son verme ilkeleri konularında her bir deneyim grubuna dâhil olan meslek mensubunun bilgi düzeyi ile diğer bir deneyim grubuna dâhil olan meslek mensubunun bilgi düzeyinin anlamlı farklılık gösterdiği Tablo 6'dan anlaşılmaktadır.

Ayrıca meslek mensuplarının dâhil olduğu deneyim gruplarının ortalama değerleri incelendiğinde, 15 yıl üzeri deneyime sahip olan meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin diğer deneyim gruplarına dâhil olan meslek mensuplarının bilgi düzeylerinden daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

TMS 23 Standardı konusunda meslek mensuplarının bilgi düzeyleri arasında farklılıkların görüldüğü diğer bir demografik değişkende meslek mensuplarının unvanlarıdır. Meslek mensuplarının Standardın amacı ve kapsamı, borçlanma maliyetlerinin ilk muhasebeleştirilme ve muhasebeleştirilmesine ara veya son verme ilkeleri konularında bilgi düzeylerindeki farklılığın hangi unvanlar arasında gerçekleştiğini tespit etmek için yapılan Kruskal Wallis Testinin analiz sonuçlarına Tablo 7'de yer verilmiştir.

**Tablo 7:** Meslek Mensuplarının TMS 23 Standardına İlişkin Bilgi Düzeylerinin Deneyimlerine Göre Karşılaştırılması (Kruskal Wallis Testi)

Borçlanma Maliyetleri Standardının Amacı ve Kapsamı	SM	SMMM	YMM	N	Ortalama
SM		0,005*	0,000*	48	24,1600
SMMM	0,005*		0,000*	111	53,8500
YMM	0,000*	0,000*		36	50,6200
<b>Muhasebeleştirme(İlk Kayıt)</b>	<b>SM</b>	<b>SMMM</b>	<b>YMM</b>	<b>195</b>	<b>Ortalama</b>
SM		0,008*	0,000*	48	24,2100
SMMM	0,008*		0,000*	111	54,8100
YMM	0,000*	0,000*		36	50,5500
<b>Muhasebeleştirmeye Ara/Son Verme</b>	<b>SM</b>	<b>SMMM</b>	<b>YMM</b>	<b>195</b>	<b>Ortalama</b>
SM		0,001*	0,000*	48	24,0100
SMMM	0,001*		0,000*	111	55,0300
YMM	0,000*	0,000*		36	50,8200

Tablo 7 incelendiğinde TMS 23 Standardı'nın amacı ve kapsamı, borçlanma maliyetinin muhasebeleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesine ara/son verme konularında her bir unvan grubuna dâhil olan meslek mensuplarının bilgi düzeyleri ile diğer unvanlara sahip olan meslek mensuplarının bilgi düzeyleri arasında  $p<0,05$  düzeyinde anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. TMS 23 Standardı'na ilişkin konularda her unvan grubunda yer alan meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin ortalama (mean rank) değerleri incelendiğinde, SMMM unvanına sahip olan meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin, YMM'lere göre daha yüksek olduğu, en düşük bilgi düzeyine sahip meslek grubunun ise SM'ler olduğu tespit edilmiştir.

## SONUÇ

İşletmelerin yabancı kaynaktan elde ettikleri finans kaynağının beraberinde getirdiği faiz, kur farkı, vade farkı, komisyon ve işlem giderleri gibi çeşitli maliyetler söz konusu olup bu maliyetlerin tamamına borçlanma maliyeti denilmektedir. Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme ve finansal tablolarda göste-

rilme esasları 23 Nolu Borçlanma Maliyetleri Standardı'nda açıklanmıştır. Bu kapsamda Gaziantep ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının TMS 23 Standardı hakkındaki bilgi düzeylerinin tespit edilmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Meslek mensuplarının TMS 23 hakkındaki bilgi düzeylerinin tespit edilmesi ve bilgi düzeylerinin meslek mensuplarının demografik değişkenlerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için ANOVA, Kruskal Wallis ve Tukey testlerinden yararlanılmıştır. Çalışmanın amaçları doğrultusunda gerçekleştirilen analiz sonuçlarından elde edilen bulgulara aşağıda yer verilmiştir.

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının TMS 23 Standardı'na ilişkin konulardaki bilgi düzeyleri incelendiğinde, meslek mensuplarının en fazla 3,45 ortalamayla “Özellikli bir varlık için yapılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ne zaman başlanacağı” konusunda; en az ise 3,34'lük ortalamayla “Genel nitelikli bir borçlanmayla özellikli bir varlık alımı olduğunda, aktifleştirme için uygun borçlanma maliyeti tutarının nasıl hesaplanacağı” konusunda bilgi sahibi oldukları tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 23 Standardı'na ilişkin konulardaki bilgi düzeylerinin yaşlarına, deneyimlerine ve unvanlarına göre farklılık gösterip göstermediğini tespit edebilmek için gerçekleştirilen ANOVA ve Kruskal Wallis Testleri sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının TMS 23 Standardı'nın amacı ve kapsamı, muhasebeleştirme (ilk kayıt) ve muhasebeleştirmeye ara/son verme konularındaki bilgi düzeylerinin yaşlarına, deneyimlerine ve unvanlarına göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 23 Standardı'na ilişkin konulardaki bilgi düzeyi farklılıklarının, hangi yaş, deneyim ve unvan grubuna dahil meslek mensuplarından kaynaklandığını tespit etmek için yapılan analiz sonuçlarına çalışmanın uygulama kısmında geniş bir şekilde yer verilmiş olup sonuç bölümünde tekrar edilmekten kaçınılmıştır.

Bu araştırma kapsamına sadece Gaziantep ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları dâhil edilmiştir. Gelecekte yapılacak çalışmalarda araştırmaya dâhil olan il sayısı arttırılabileceği gibi farklı muhasebe standartları hakkında meslek mensuplarının bilgi düzeyleri de ölçülebilir.

**KAYNAKÇA**

- AKTAŞ, Harun; (2010), “Borçlanma Maliyetlerinin ve Kur Farklarının SPK, UFRS, TMS Ve VUK’ na Göre Muhasebeleştirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- AKYOL, Gözde; Damlasu S. BAĞCAZ; Can GÖLOĞLU; Ö. Seyfullah HASİRİPİ; Ali O. ÖZERHAN ve Esra UYANIK; (2015), “İkiden Fazla Grup Ortalamasının Karşılaştırılması: Tek Yönlü Varyans Analizi”, İnternet Adresi: [http://tip.baskent.edu.tr/egitim/mezuniyetoncesi/calıs\\_magrp/ogrsmpzsnm12/10.1.pdf](http://tip.baskent.edu.tr/egitim/mezuniyetoncesi/calıs_magrp/ogrsmpzsnm12/10.1.pdf), Erişim Tarihi: 30.05.2015.
- ALTUNIŞIK, Remzi; Recai ÇOŞKUN; Serkan BAYRAKTAROĞLU ve Engin YILDIRIM; (2010), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri**, Altıncı Baskı, Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- BEKLER, Muhittin; (2007), “Borçlanma Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı, Türk Muhasebe Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, 312, İnternet Adresi: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4763>, Erişim Tarihi: 02.03.2014.
- ÇİLKOPARAN, Yusuf; (2000), “Finansman Giderlerinin Genel Değerlendirmesi ve Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Finansman Giderleri”, **Vergi Dünyası**, 225, İnternet Adresi: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1843>, Erişim Tarihi: 05.03.2014.
- CONKAR, Kemalettin; Naciye GÖKÇE ve Tülay TELLİOĞLU; (2007), “TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 36, ss. 71-84.
- DERAN, Ali ve İncilay SAVAŞ; (2014), “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının 23 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 24(124), ss. 113-128.
- ERDOĞAN, Murat ve Engin DİNÇ; (2009), “Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 43, ss.154-169.
- KARATAŞ, Muharrem; (2010), “Borçlanma Maliyetlerinin Ums 23, Kobi'ler İçin Ufrs Ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 98, ss. 117-142.
- KAYA, Ayça Gamze; (2009), “TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi”, **NWSA: Social Sciences**, 4(1), ss. 59-71.
- KIVRAK, Ebru; (2009), “Borçlanma Maliyetleri Ve TMS 23: Borçlanma Maliyetleri Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla: Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- KOÇAK, Aysun; (2007), “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- OTRAR, Mustafa; (2015), “Kruskal Wallis-H Testi”, İnternet Adresi: <http://mustafaotrar.net/istatistik/kruskal-wallis-h-testi/>), Erişim Tarihi: 05.05.2015.
- ÖRTEN Remzi, Hasan KAVAL ve Aydın KARAPINAR; (2013), **TMS-TFRS Uygulama ve Yorumları**, Yedinci Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- SEKERAN, Uma; (1999), **Research Methods For Business**, New York: John Wiley & Sons Inc.
- ŞEN, K. İlker; (2006), “Borçlanma Maliyetlerinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- TELLİOĞLU, F. Tülay; Naciye GÖKÇE ve Fatma DEMİR; (2013), “TMS 23-Borçlanma Maliyetlerinin Yat Üreten Bir İşletme Açısından İncelenmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 18(3), ss.319-342.
- TOROSLU, M, Vefa; (2010), “Türkiye Muhasebe Standartlarında Stok-Maliyet İlişkisi: Tms 2 Stoklar Tms 23 Borçlanma Maliyetleri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- YARDIMCIOĞLU, Mahmut; Sedat COŞKUN ve Hilal KOCAMAZ; (2012), “Özellikli Varlık Yatırımının Finansmanında Murabaha Kredisi (Üretim Desteği) Kullanımı ve Kar Payı Ödemelerinin TMS-23’e Göre Muhasebeleştirilmesi”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2(2), ss. 121-129.
- YATAĞANBABA, Uğur; (2006), “Borçlanma Maliyetlerinin Ulusal ve Uluslararası Standartlar Açısından İrdelenmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- YÜKÇÜ, Süleyman; M. Yılmaz İÇERLİ ve Gülşah UĞURLUEL; (2008), “TMS 23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi I”, **Yaklaşım Dergisi**, 184, ss. 34-45.