

BORÇLANMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLME İLKELERİ VE YÖNTEMLERİ (TMS - 14)

Prof. Dr. Yüksel Koç YALKIN *

GİRİŞ

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi standardı, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMMOB) 17 Haziran 1999 tarihli Genel Kurulu'nda 14 No.lu "Türkiye Muhasebe Standardı" (TMS – 14) olarak kabul edilmiş ve 1 Ocak 2000 tarihinden itibaren de yürürlüğe girmiştir.

Bu standartta yirmiüç madde yer almaktadır. Standartın 1. maddesinde amaç, 2. maddesinde de standartla ilgili tanımlar ele alınmıştır. Standartın içeriği ile ilgili açıklamalara ise madde 3 – 6'da yer verilmiştir. Standartın uygulanmasına ilişkin ilkeler ve yöntemlerle ilgili açıklamalar ise, madde 7 – 22'nin kapsamını oluşturmakta olup, bu maddelerde ele alınan konular şu şekildedir:

- Borçlanma Maliyetleri – Temel Yöntem,
- Borçlanma Maliyetleri – Uygulanabilir Diğer Yöntem,
- Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi,
- Aktifleştirmenin Başlaması,
- Aktifleştirme İşlemine Ara Verilmesi,
- Aktifleştirmenin Son Bulması,
- Raporlanacak Bilgiler.

I – STANDARTIN AMACI

Bu standartın amacı, işletmelerin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları ve yöntemleri belirlemektir. Kısaca, bu standartın ne şekilde uygulanacağına

* A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Öğretim Üyesi
TMMOB Başkanı

açıklık getirmek, farklı ve yanlış uygulamaları önlemektir. Bu amacın gerçekleştirilmesi finansal tabloların tutarlı ve mukayeseye elverişli bilgileri içermesine olanak sağlar.

Bu standarda göre, borçlanma maliyetlerinin meydana geldiği tarihte gider olarak muhasebeleştirilmesi temel ilkedir. Ancak, standart özellikli varlıkların (qualifying assets) satın alınmaları, inşa edilmeleri ve üretilmeleri ile doğrudan doğruya ilgili maliyetlerin aktifleştirilmesi - ne izin vermektedir.

II – STANDART İLE İLGİLİ TANIMLAR

Bu kısımda standart ile ilgili aşağıdaki iki tanıma yer verilmiştir:

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

Özellikli Varlıklar: Amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren aktifler.

III – STANDARDIN İÇERİĞİ

Standart, içerik yönünden sadece borçlanma maliyetleri ile ilgili olduğunu, özkaynak maliyetlerini kapsamına almadığını vurgulamaktadır. Bu kısımda borçlanma maliyetlerini oluşturan kalemler ile özellikli varlıklar tanımına açıklık getirilmiştir

Borçlanma maliyetleri kapsamında yer alabilecek kalemlere aşağıdaki örnekler verilmiştir (madde 4):

- Bankadaki mevduat tutarından fazla çekilen paralara ilişkin faizler,

- Borçlanmalara ilişkin iskonto ve primlerin itfaları,

- Borç anlaşmalarına ilişkin düzenleme maliyetlerinin itfaları,

- Türkiye Muhasebe Standartları'ndan Finansal Kiralama Standardı'na göre tahakkuk eden borçlanma maliyetleri,

- Yabancı para ile borçlanmalarda finansman maliyetleri niteliğindeki kur farkları.

Standart, özellikli varlıklara ilişkin olarak da aşağıdaki örnekleri vermiştir (Madde 5):

- Satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar,

- Üretim tesisleri,

- Enerji üretim santralleri,

- İnşa edilmekte olan yer altı ve yer üstü düzenleri ile binalar.

Standartta özellikli varlık kapsamında yer almayan varlıklarla ilgili olarak da aşağıdaki örnekler yer almıştır (Madde 6):

- Diğer yatırımlar,

- Sürekli olarak veya kısa sürelerde tekrarlanarak üretilen büyük miktarlardaki stoklar,

- Elde edildiklerinde amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır varlıklar

IV - AÇIKLAMALAR

A - Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Yöntemleri

Borçlanma maliyetleri, iki yönteme göre muhasebeleştirilir:

1- Temel yöntem

2- Uygulanabilir diğer yöntem

1 - Temel Yöntem:

Bu yöntemde borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler. Bu işlemde borçlanmanın niteliği ve yöntemi dikkate alınmaz.

Bu yönteme ilişkin muhasebeleştirme esaslarını örneklerle açıklayalım:

Örnek-1: İşletme, C. Bankası'ndan gelen dekonttan, kullandığı kısa vadeli banka kredisi ile ilgili olarak 38 000 000 TL.lik faiz gideri tahakkuk ettirildiğini öğrenmiştir. (Banka Sigorta

Muameleleri Vergisi oranı %5 olarak kullanılmıştır)

/			
<u>780-FİNANSMAN GİDERLERİ</u>		39 900 000	
60- <u>Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri</u>			
-Faiz Giderleri	38 000 000		
-Vergi	1 900 000		
300- <u>BANKA KREDİLERİ</u>			39 900 000
-C. Bankası			
/			

Örnek-2: İşletme, işletme sermayesi gereksinimi nedeni ile ihraç ettiği ve sattığı tahvillerle ilgili olarak üç aylık faiz gideri karşılığı 22 000 000TL.lik faiz giderini A. Bankası'ndan ödemiştir.

/			
<u>780-FİNANSMAN GİDERLERİ</u>		22 000 000	
61- <u>Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri</u>			
-Faiz Giderleri	22 000 000		
102- <u>BANKALAR</u>			22 000 000
-A. Bankası			
/			

Temel yönetime göre muhasebeleştirilen borçlanma maliyetlerinin oluştuğu dönemin gelir tablosuna yansıtılmaları temel ilkedir. Bu nedenle; "780-Finansman Giderleri Hesabı"nda oluşan borçlanma maliyetleri, dönem sonunda yansıtma hesapları aracılığı ile ilgili gelir tablosu hesaplarına devredilir. Bu muhasebe işlemi yapılırken borçlanma maliyetlerinin ait olduğu borç ve kredilerin vade özelliklerini de yansıtılmalarına özen gösterilir. İzleyen muhasebe iş-

lemlerinde, borçlanma maliyetlerini içeren gelir tablosu hesapları, döneme ilişkin diğer giderlerle birlikte "Dönem Kârı veya Zararı" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır. Aynı şekilde, borçlanma maliyetlerinin oluştuğu ve ilgili gelir tablosu hesaplarına yansıtılmasında yararlanılan "Finansman Giderleri" ve "Finansman Giderleri Yansıtma" hesapları da karşılaştırılarak kapatılır. Bu açıklamalara ilişkin muhasebe işlemleri şu şekildedir:

660-KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	39 900 000	
661-UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	22 000 000	
781-FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA		
Hesab:		61 900 000
690-DÖNEM KARI veya ZARARI	61 900 000	
660-KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ		39 900 000
661-UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ		22 000 000
781-FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA	61 900 000	
Hesab:		
780-FİNANSMAN GİDERLERİ		61 900 000

Yukarıda görüldüğü gibi, temel yöntemde öngörüldüğü şekilde borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmiştir. Böylece, ilgili dönemin gelir tablosu kapsamına alınan bu maliyetler dönem kârının oluşumunda etkili olmuşlardır.

2 – Uygulanabilir Diğer Yöntem

Bir **özellikli varlığın** aşağıdaki işlemleri ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri, o özellikli varlığın elde edilme maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilir (madde 10):

- Satın alma
- İnşaat
- Üretim

Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilecek tutarının saptanmasında bu standart esas alınır.

Yukarıdaki esaslara göre aktifleştirilmeyen borçlanma maliyetleri, temel yöntemde göre

muhasebeleştirilir ve o dönemin gideri olarak gelir tablosu kapsamında yer alır (madde 9).

Özellikli varlıklara ilişkin maliyetlerin aktifleştirilmesi için aşağıdaki iki koşulun var olması zorunludur (Madde 11):

- i. İşletmenin özellikli varlıkla ilgili ekonomik yararlarından yararlanması,
- ii. Özellikli varlığın işletmeye maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülmesi.

Standart, özellikli varlığa ilişkin bu iki koşulun bulunmadığı durumlarda, ilgili borçlanma maliyetlerinin oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesini öngörmektedir.

a - Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi

Aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerinin saptanması ilgili borçlanma işleminin özelliklerine göre kolayca saptanabilir veya saptanamaz. İşletme, borçlanmayı belli bir özellikli varlığa ilişkin olarak yapmışsa, ilgili varlığın

borçlanma maliyetleri bu borçtan kaynaklanan maliyetlerdir. Ancak, borçlanılan fonlardan çeşitli nedenlerle elde edilen gelirlerin sözkonusu olması durumunda, bu gelirler borçlanma maliyetlerinden indirilir (Madde 12).

Özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilme işlemini bir örnek ile inceleyelim:

Örnek-1: İşletme, Genel Müdürlük bina-

sı inşa etmektedir. Bu inşaat ile ilgili olarak kullanılmak üzere E. Bankası'ndan vade sonu ödemeli uzun vadeli kredi alınmıştır Birinci yıl sonunda 30 000 000 TL'lik faiz gideri tahakkuk ettirildiği ve ilgili verginin de hesaben tahsil edildiği E. Bankası'ndan gelen dekonttan öğrenilmiştir.

Bu maliyetlere ilişkin muhasebe işlemleri şu şekildedir:

<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <div style="text-align: center;">/</div> <p>780-FİNANSMAN GİDERLERİ</p> <p style="padding-left: 20px;">61-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri</p> <p style="padding-left: 40px;">- Genel Müdürlük İnşaatı</p> <p style="padding-left: 60px;">- Faiz Giderleri 30 000 000</p> <p style="padding-left: 60px;">- Vergi 1 500 000</p> <p style="padding-left: 40px;">400-BANKA KREDİLERİ</p> <p style="padding-left: 60px;">- E. Bankası</p> </div>	31 500 000	31 500 000
--	------------	------------

Bu maliyetlere ilişkin dönem sonu muhasebe kayıtları şu şekildedir:

<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <div style="text-align: center;">/</div> <p>258-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</p> <p style="padding-left: 20px;">-Genel Müdürlük İnşaatı</p> <p style="padding-left: 40px;">-Borçlanma Maliyetleri</p> <p>781-FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA</p> <p style="padding-left: 20px;">Hesab:</p> </div>	31 500 000	31 500 000
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <div style="text-align: center;">/</div> <p>781-FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA</p> <p style="padding-left: 20px;">Hesab:</p> <p>780-FİNANSMAN GİDERLERİ</p> <p style="padding-left: 20px;">61-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri</p> <p style="padding-left: 40px;">- Faiz Giderleri 30 000 000</p> <p style="padding-left: 40px;">- Vergi 1 500 000</p> </div>	31 500 000	31 500 000

Örnek – 2: a- İşletme, ikinci yılın sonunda, 40 000 000TL.lık faiz gideri tahakkuk ettirildiğini ve ilgili verginin de hesaben tahsil edildiğini E. Bankası'ndan gelen dekonttan öğrenmiştir.

b- İşletme, genel müdürlük inşaatını tamamlamıştır. Muhasebeleştirilen inşaat maliyetleri 320 000 000TL.dir.

Yapılacak muhasebe işlemleri şu şekildedir:

<div style="text-align: center;">/</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>780-FİNANSMAN GİDERLERİ</p> <p>61-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri</p> <p>- Genel Müdürlük İnşaatı</p> <p>- Faiz Giderleri 40 000 000</p> <p>- Vergi 2 000 000</p> <p>400-BANKA KREDİLERİ</p> <p>E. Bankası</p> </div> <div style="text-align: center;">/</div>	42 000 000	
--	------------	--

Yukarıdaki örnekte genel müdürlük inşaatı ile ilgili olarak "Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı"nda 320 000 000 TL.lık inşaat maliyetleri ve birinci yıl sonunda aktifleştirilen borçlanma maliyetleri muhasebeleştirilmiş bulunmaktadır.

İkinci yıl sonunda oluşan borçlanma maliyetlerine ilişkin dönem sonu muhasebe kayıtları da aşağıdaki gibidir:

<div style="text-align: center;">/</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>258-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</p> <p>-Genel Müdürlük İnşaatı</p> <p>-Borçlanma Maliyetleri</p> <p>781-FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA</p> <p>Hesab:</p> </div> <div style="text-align: center;">/</div>	42 000 000	
<div style="text-align: center;">/</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>781-FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA</p> <p>Hesab:</p> <p>780-FİNANSMAN GİDERLERİ</p> <p>61-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri</p> <p>- Faiz Giderleri 40 000 000</p> <p>- Vergi 2 000 000</p> </div> <div style="text-align: center;">/</div>	42 000 000	42 000 000

Genel müdürlük inşaatı tamamlandığında "Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı"nda oluşan ve borçlanma maliyetlerini de içeren tutar 393 500 000 TL'dir. İnşaat tamamlandığına göre, genel müdürlük binasına ilişkin inşaat maliyetleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:

<div style="border: 1px solid black; padding: 10px;"> <p>252-BİNALAR</p> <p>-Genel Müdürlük Binası</p> <p>258-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR</p> <p>-Genel Müdürlük İnşaatı</p> </div>	393.500.000	393.500.000
--	-------------	-------------

Yukarıda görüldüğü gibi, maddi duran varlıklar kapsamında yer alan bir özellikli varlık olan genel müdürlük binası, borçlanma maliyetleri ile birlikte aktifleştirilmiştir. Bu aktifleştirmede dikkat edilecek husus, bir özellikli varlık için bir dönemde aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerinin toplam tutarının, ilgili özel varlık için o dönemde yapılan borçlanma maliyetlerinin toplam tutarından daha fazla olmamasıdır (madde 14).

Özellikli varlıkların finansmanında, genel borçlanma kapsamında sağlanan fonların bir kısmı da kullanılabilir. Bu durumda, özellikli varlıklarla ilgili olarak aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerinin toplam tutarı, genel amaçlı borçlanma maliyetlerine ağırlıklı ortalama oranının özellikli varlıklar için yapılan harcamalara uygulanması yoluyla saptanır. Özellikli varlıklarla ilgili doğrudan yapılan borçlanmalar, bu oranın belirlenmesinde dikkate alınmaz.

b- Aktifleştirmenin Başlaması

Özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin ne zaman muhasebeleştirileceği de önemlidir. Standartta, özellikli varlıklara ilişkin borçlanmanın aşağıdaki durumlarda aktifleştirileceği belirtilmiştir (madde 15):

- i- Varlık için harcama yapıldığında,
- ii- Borçlanma maliyetleri tahakkuk ettiğinde,

iii- Bir aktifin amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler başlatıldığında.

Özellikli varlıklar için yapılan harcamaların kapsamı aşağıdaki kalemlerden oluşur (madde 16):

- Nakit ödemeleri,
- Diğer varlıkların (aktiflerin) devri,
- Faize dayalı borçlanmalar yoluyla yapılan harcamalar.

Özellikli varlıklara ilişkin devlet yardımları ve teşvikler, ilgili varlıklar için yapılan harcamalar toplamından indirilir.

Bir özellikli varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma ve satışa hazır duruma getirilmesi için öngörülen işlemler, o varlığın fiziki olarak inşaatı ile bu inşaatın önceki faaliyetlerden oluşur. Bu faaliyetlerden kaynaklanan borçlanma maliyetleri aktifleştirilir. Ancak bir faaliyet olmaksızın ve ilerideki kullanımlar için elde tutulan varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez. Bir tezgahın siparişi ve satın alınması sırasında oluşan borçlanma maliyetleri aktifleştirilir. Buna karşın, bir tezgahın ileride kullanılmak üzere depoda tutulduğu döneme ilişkin borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez. O dönemin gideri olarak muhasebeleştirilir (madde 17).

c- Aktifleştirme İşlemine Ara Verilmesi

Bir özellikli varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma ve satışa hazır duruma getirilmesi için inşaat veya üretim faaliyetlerinin durdurulduğu tarihte borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilir. Buna karşın aşağıdaki durumlarda borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir (madde 18):

- Gerekli teknik ve idari çalışmaların devam etmesi,

- İşlemlerdeki gecikmelerin, varlığın amaçlandığı şekilde kullanımı veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli olan işlemlerin doğal (kaçınılmaz) bir parçası olması.

d- Aktifleştirmenin Son Bulması

Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine, ilgili özellikli varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır duruma getirildiği tarihte son verilir.

Bir özellikli varlıkla ilgili olarak aşağıdaki işlemlerin gerçekleştirilmesiyle birlikte, özellikli varlık amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmiş olur (madde 20):

- Gerekli imalat, montaj veya inşaatın bitmesi,

- Geçici kabulün yapılması.

Aşağıdaki faaliyetlere devam edilmesi imalat, montaj veya inşaatın tamamlanmadığı anlamına gelmez (madde 20):

✓ Özellikli varlıkla ilgili idari işlemlerin sürdürülmesi,

✓ Özellikli varlıkla ilgili dekorasyon ve benzeri küçük işlemler.

Bir özellikli varlık birbirinden bağımsız kullanımlı bölümlerden oluşuyorsa, bir bağımsız bölümün inşaatı tamamlanınca, o bölüme ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir (madde 21).

e- Raporlanacak Bilgiler

Standart, finansal tablolarda aşağıdaki bilgilerin açıklanmasını öngömmüştür (madde 22):

i- Borçlanma maliyetleri için kabul edilen muhasebe politikaları,

ii- Dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetleri,

iii- Genel amaçlı borçlanmalardan özellikli varlıklar için kullanılan kısımlara ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilme oranı.

V – YÜRÜRLÜK TARİHİ

Bu standart, 17 Haziran 1999 tarihinde kabul edilmiş ve 1 Ocak 2000 tarihinden itibaren de yürürlüğe girmiştir.

VI- BORÇLANMA MALİYETLERİ YÖNÜNDEN ÜLKEMİZDEKİ MEVZUAT VE UYGULAMALARI

Türk Hukuk Mevzuatında borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili esaslara Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Mevzuatında yer verilmiştir.

A – Vergi Mevzuatı ve Borçlanma Maliyetleri**1 – Maddi Duran Varlıklar**

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda maddi duran varlık kalemlerinin değerleme esasları ve maliyet unsurları yer almıştır Aynı şekilde stoklara ilişkin değerleme esasları ile maliyet unsurları da belirtilmiştir (madde 258-275). Bu varlıkların borçlanma maliyetlerinin ne şekilde muhasebeleştirileceğine ilişkin düzenlemeler ise, Vergi Usul Kanunu'nun 163 ve 238 sayılı tebliğleri ile yapılmıştır

163 sayılı VUK tebliği maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerini aşağıdaki şekilde iki grupta toplamış ve buna göre bu maliyetlerin muhasebeleştirilme ilke ve yöntemlerini belirlemiştir:

● Kuruluş Dönemi Borçlanma Maliyetleri

Bu maliyetler, maddi duran varlıklara ilişkin yatırımların tamamlanması döneminde yapılan faiz ve benzeri giderlerden oluşur. Bu maliyetlerin ilgili maddi duran varlık maliyeti kapsamında yer almak üzere aktifleştirilmesi zorunludur. Amortisman ayrılırken, maddi duran varlığın borçlanma maliyetlerini de içeren elde edilme maliyetinin esas alınması öngörülmüştür.

● İşletme Dönemi Borçlanma Maliyetleri

Bu maliyetler, maddi duran varlıkların yatırım faaliyetlerinin tamamlanıp aktifleştirildikten sonra bu varlıklarla ilgili olarak oluşan faiz ve benzeri giderleri içermektedir. Bu giderleri içeren borçlanma maliyetleri, 163 sayılı VUK Tebliği'ne göre, aşağıdaki iki seçenektan birine göre muhasebeleştirilebilirler:

i - İlgili bulundukları dönemin gideri olarak muhasebeleştirilirler. O dönemin gelir tablosu kapsamında yer alırlar

ii - Aktifleştirilerek ilgili bulundukları maddi duran varlığın elde edilme maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilirler.

Dövizle dayalı borçlanmalar yoluyla ithal edilen maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri de, 163 sayılı VUK Tebliği'nde aşağıdaki şekilde iki gruba ayrılmış ve buna göre maliyetlerin muhasebeleştirilme ilke ve yöntemleri belirlenmiştir:

● **Maddi duran varlıkların yurtdışından ithalatı sırasında ve aktifleştirilme tarihine kadar ortaya çıkan kur farkları.** Bu grupta yer alan borçlanma maliyetlerinin ithal edilen maddi duran varlığın bir maliyet unsuru nu oluşturacak şekilde muhasebeleştirilmesi ve amortisman tabi tutulması zorunludur

● **Yurtdışından ithal edilen maddi duran varlığın aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan kur farkları.** Bu borçlanma maliyetleri, 163 sayılı VUK Tebliği'ne göre, aşağıdaki

iki seçenektan birine göre muhasebeleştirilirler:

i - İlgili bulundukları dönemin gideri olarak muhasebeleştirilirler ve o dönemin gelir tablosu kapsamında yer alırlar

ii - Aktifleştirilerek ilgili bulundukları maddi duran varlığın elde edilme maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilirler.

2- Stoklar

VUK, stokların, hem satın alınma hem de imal edilme durumlarında maliyet bedeli ile değerlendirileceğini öngörmüştür (Madde 274). Aynı Kanun, 262'nci maddesinde, stok maliyetlerini "... iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" şeklinde tanımlamıştır. Bu tanıma göre, stok elde edilme maliyetleri, stokların satın alma veya üretim maliyetleri ile bunlara benzer diğer ek giderlerden oluşur.

238 sayılı VUK Tebliği, stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme esas ve yöntemleri için yurtiçi borçlanma maliyetleri ve döviz kredilerinden kaynaklanan borçlanma maliyetleri açısından farklı düzenlemeler öngörmüştür.

a- Yurtiçi Borçlanmalardan Kaynaklanan Borçlanma Maliyetleri

İlgili Tebliğe göre, işletmelerin finansman amacıyla bankalar ve benzeri kuruluşlardan sağladıkları kredilerin faiz ve benzeri giderlerinden oluşan borçlanma maliyetlerinden dönem sonunda stoklara pay vermeleri zorunlu değildir. Tebliğde işletmelere konu ile ilgili iki seçenek tanınmıştır:

i - İşletmeler, genel borçlanma maliyetlerinden stoklarla ilgili kısmı stok maliyetlerine ekleyerek aktifleştirebilirler.

ii - Genel borçlanma maliyetlerinin, stoklarla ilişkisini dikkate almadan tamamını dönem gideri olarak muhasebeleştirebilirler.

b- Döviz Kredilerinden Kaynaklanan Borçlanma Maliyetleri

Döviz kredilerinden kaynaklanan borçlanma maliyetleri, Tebliğ'de aşağıdaki şekilde iki gruba ayrılmış ve buna göre bu maliyetlerin ilke ve yöntemleri belirlenmiştir:

● Stok Kalemlerinin Elde Edilmesi ve Muhasebeleştirilmesi Tarihine Kadar Olan Dönem

Bu dönemde oluşan kur farklarının stok maliyetlerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesi zorunludur.

● Stok Kalemlerinin Muhasebeleştirilme Tarihinden Sonraki Döneme İlişkin Kur Farkları

Bu grupta yer alan kur farklarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için iki seçenek tanınmıştır:

i - İşletme, stok kalemlerinin muhasebeleştirilme tarihinden sonraki dönem veya dönemlere ilişkin borçlanma maliyetlerini stokların maliyetlerine ekleyerek aktifleştirirler.

ii - Stokların muhasebeleştirilme tarihinden sonraki dönemlere ilişkin kur farklarını oluştukları dönemin gideri olarak muhasebeleştirirler.

B – Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetleri ile ilgili düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK'nın) XI/1, XI/11 ve XI/14 Sayılı Tebliğleri ile düzenlenmiştir. Bu tebliğlere göre, "varlıkların elde etme maliyeti ile açıkça ilişkisi kurulabilen borçlanma maliyetleri (kur farkları dahil finansman giderleri) ilgili varlığın maliyetine dahil edilir." (Madde 33/B) Bunun dışında kalan borçlanma maliyetleri o dönemin giderleri olarak muhasebeleştirilir. Bu tebliğlerdeki hükümler doğrultusunda; maddi duran varlıklar, iştirakler, bağlı ortaklıklar ile diğer ortaklıklar ve stoklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme yöntemlerini inceleyelim:

1. Maddi Duran Varlıklar

SPK Mevzuatı, maddi duran varlıkların elde edilme maliyeti ile muhasebeleştirilmesini öngörmüştür. Yeniden değerlendirme işlemleri bu ilke dışında tutulmuştur. Maddi duran varlıkların, aktifleştirildiği tarihe kadar varlıklarla ilgili olarak oluşan tüm faiz ve benzeri giderlerden (kur farkları dahil) oluşan borçlanma maliyetleri aktifleştirilerek muhasebeleştirilir. Bu aktifleştirme işlemi ile, maddi duran varlıkların aktive alındığı tarihe kadar tahakkuk eden borçlanma maliyetleri ilgili duran varlığın maliyeti kapsamına dahil edilir.

SPK'nın XI/1, XI/11 ve XI/14 Sayılı Tebliğleri de, işletmelere maddi duran varlığın aktifleştirilmesinden sonra meydana gelen döviz kredili borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde iki seçenek tanımıştır:

i. Borçlanma maliyetleri (kur farkları) duran varlığın bir maliyet unsuru olarak aktifleştirilerek muhasebeleştirilebilir (madde 29/son fıkra),

ii. Borçlanma maliyetleri, tahakkuk ettikleri dönemin gideri olarak muhasebeleştirilebilir.

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan Türk Liralı borçlanmalardan kaynaklanan borçlanma maliyetleri, ilgili oldukları dönemin gideri olarak muhasebeleştirilirler.

2. İştirakler, Bağlı Ortaklıklar ve Bağlı Menkul Kıymetler Kapsamında Yer Alan Diğer Ortaklıklar (madde 33/B)

Bu varlıklar elde edilme maliyeti ile muhasebeleştirilirler. Tebliğin 29. Maddesinde, bu varlıkların elde edilmesinde yararlanılan kredilerle ilgili olarak varlıkların aktifleştirilmesinden sonra tahakkuk eden kur farklarının muhasebeleştirilebileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, işletmeler aktifleştirmeden sonraki döneme ilişkin kur farklarını, aktifleştirip aktifleştirmemekte serbesttirler. Tebliğde, bu varlıkların aktifleştirildikleri tarihten sonraki dönemden

Türk Liralı kredilerden kaynaklanan borçlanma maliyetleri ile herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Buna göre, Türk Liralı kredilere ilişkin borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez.

3. Stoklar

Stoklar ile borçlanma maliyetlerine ilişkin her hangi bir hüküm tebliğde yer almamıştır. Ancak, tebliğin 33/B maddesine göre, varlıkların elde edilme maliyetleri ile direkt ilişkisi kurulabilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Buna göre, stoklar ile ilgili borçlanma maliyetleri şu şekildedir:

a. Stokların aktife alındığı tarihten önceki dönemlere ilişkin borçlanma maliyetleri aktifleştirilir.

i. Stokların aktife alındığı tarihten sonraki döneme ilişkin borçlanma maliyetleri, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

SONUÇ

Standartta göre, borçlanma maliyetleri, temel yöntem ve uygulanabilir diğer yöntem olmak üzere iki yönetime göre muhasebeleştirilir. Temel yöntemde, borçlanma maliyetleri oluşukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler. Uygulanabilir diğer yönetime göre, bir özellikli varlığın satın alma, inşaat ve üretimi ile ilgili olan ve amaçlandığı şekilde kullanıma ve satışa hazır duruma getirildiği tarihe kadar oluşan borçlanma maliyetleri aktifleştirilir. Bu tarihten sonra oluşan borçlanma maliyetleri ise, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

Ülkemizdeki borçlanma maliyetleri, genelde oluşukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler. Ancak maddi duran varlık ve stoklar gibi varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinden ilgili varlığın aktifleştirme tarihinden önceki döneme ilişkin olanların aktifleştirilmesi zorunludur. Aktifleştirilme tarihini izleyen dönemlerdeki sözkonusu maddi duran varlıklarla ilgili kur farklarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi hususundaki karar işletmelere bırakılmıştır.

Standart ile ülkemizdeki uygulamaları karşılaştırıldığında, aşağıdaki durumlarda borçlanma maliyetleri hem standarda göre hem uygulamalarda aynı şekilde muhasebeleştirilir:

1. Genel borçlanmaya ilişkin borçlanma maliyetleri

2. Özellikli varlık niteliğindeki varlıkların aktifleştirilme tarihinden önceki dönemlere ilişkin borçlanma maliyetleri

Standart ile ülkemizdeki uygulamalar arasındaki borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin farklar, özellikli varlıkların aktifleştirilme tarihinden sonraki dönemlere ilişkin borçlanma maliyetleri ile ilgilidir. Standart, bu maliyetlerin ilgili dönemlerin gideri olarak muhasebeleştirilmesini öngörmüştür. Buna karşın, ülkemizdeki mevzuat ve uygulamalar, ilgili varlığın aktifleştirilme tarihini izleyen dönemlere ilişkin borçlanma maliyetlerinin ilgili dönemin gideri olarak muhasebeleştirilmesinde veya ilgili varlığın bir maliyet unsuru olarak aktifleştirilmelerinde işletmeleri serbest bırakmıştır. Bu durum, özellikli varlık niteliğindeki maddi duran varlıklar için geçerlidir. Ancak, ülkemizdeki mevzuatta, özellikli varlık kavramının yer alması, bu kavram ile ilgili tanım ve açıklamalara yer verilmesi gerekmektedir. Bir kısım varlıkların aktifleştirilme tarihlerine kadar oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi doğru değildir. Bu borçlanma maliyetlerinden, sadece özellikli varlıklara ilişkin olanlar aktifleştirilir. Diğer yandan, özellikli varlıklarla ilgili ola bile, varlıkların muhasebeleştirilme tarihinden sonraki döneme ilişkin borçlanma maliyetleri aktifleştirilmezler ve o dönemin gideri olarak muhasebeleştirilirler.

Ülkemizdeki borçlanma maliyetleri ile ilgili uygulama, finansal tabloların mukayese edilebilirlik özelliğini zedelemektedir. Ülkemizdeki uygulamanın standarda uyumlu duruma getirilmesinin uygun olacağı görüşündeyiz.

KAYNAKÇA

Blake, John, **Accounting Standards**, Fifth Edition, Pitman Publishing, London, 1995.

Cairus, David, **A Guide to Applying International Accounting Standards**, Accountancy Books, North Yorkshire, 1995.

IASC, **International Accounting Standards 1999**, International Accounting Standards Committee, London, 1999.

SPK Tebliği, Seri: XI/1, XI/11 ve XI/14

TMUDESK, **Türkiye Muhasebe Standartları 2000**, TÜRMOB Yayın No: 95, Ankara, 1999.

Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Kanunu Tebliğleri (163 ve 238)