

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

Çağrı KÖROĞLU¹

ÖZET

Günümüzde ülkelerin ekonomik boyutlarının genişlemesi ve özellikle dış ticaretteki engellerin kaldırılması gerek ulusal gerekse de uluslararası piyasalarda önemli ticari gelişmelerinin yaşanmasına neden olmaktadır. İşletmeler, piyasalarda meydana gelen bu gelişmeler sonucu sert bir rekabet ortamıyla karşı karşıya kalmaktadır. İşletmelerin bu sert rekabet ortamında ayakta kalabilmeleri için, hem faaliyet alanlarıyla ilgili çeşitli yatırımlar yapmalı hem de bu yatırımlar sonucu katlandığı maliyetleri, doğru bir biçimde tespit edip, muhasebeleştirilmelidir. Türkiye Muhasebe Standardı-23 (TMS-23), işletmenin katlandığı maliyetler içerisinde yer alan ve finansman giderleri olarak bilinen borçlanma maliyetleri ile ilgili muhasebe işlemlerinin düzenlenmesiyle ilgilidir.

Bu çalışmanın hazırlanmasında iki temel amaç söz konusudur. Bu amaçlardan ilki, TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ile ilgili genel bilgiler verilir, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirme yöntemlerini ve bu yöntemlere ilişkin esasları açıklamaktır. Çalışmanın bir diğer amacı ise, muhasebe meslek mensuplarının TMS-23 standardına ilişkin bilgi düzeylerinin çeşitli demografik değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmektir.

Anahtar Kelimeler: Borçlanma Maliyetleri, Finansman Giderleri, Muhasebe Meslek Mensubu, TMS-23.

Jel Sınıflandırması: M41, M49.

AN ANALYSIS OF KNOWLEDGE LEVELS OF MEMBERS OF ACCOUNTING PROFESSION REGARDING TMS-23 BORROWING COSTS STANDARD: The Sample is The City of Akhisar from Manisa Municipality

ABSTRACT

The economic expansion of countries and especially the removal of international trade barriers led to important commercial developments both in national and international markets. Companies face fierce competition because of these developments. In order to survive under these conditions, firms have to make investments and they also have to properly define and recognize the costs regarding these investments. Turkish Accounting Standard-23 (TMS-23) regulates accounting transactions of borrowing costs of firms, which is also known as financial expenses.

This study has two aims. First one is to give information about TMS-23 Borrowing Costs Standards and methods of recognition of borrowing costs and to represent rules regarding these methods. The other aim of the study is to determine if there are differences between the knowledge levels of members of accounting profession regarding TMS-23 standard according to various demographic variables.

Key Words: Borrowing Costs, Financial Expenses, Member of Accounting Profession, TMS-23

Jel Classification: M41, M49.

¹ Yrd.Doç.Dr., Adnan Menderes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, cagrikoroglu@hotmail.com.

1. GİRİŞ

Küreselleşmenin etkisiyle ortaya çıkan gelişmeler, ülkeler arası sınırların kalkmasına ve dünya ülkelerinin ekonomik anlamda birbirlerine bağımlı hale gelmesine neden olmuştur. Bu bağımlılık; ülkeler arasındaki sermaye akışını hızlandırmış, çok uluslu işletme sayılarını artırmış ve ticari faaliyetler sonucunda oluşan bilgilerin ilgililere doğru biçimde aktarılmasını sağlayan muhasebe konusunda, ortak bir dil ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Usul ve Kıymık, 2010: 51 ; Jermakowicz, 2004: 51). Muhasebede tek bir ortak dili ifade eden Uluslararası Finansal Raporlama Standartları/Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS/UMS), muhasebe konusunda dünya genelinde bir kıyaslama ve değerlendirmeye olanak sağlayan, kaliteli ve güvenilir bilginin üretilmesi için kapsamlı ve tutarlı bir standart seti olarak geliştirilmiştir (Dalğar vd., 2011: 218). Ülkemizde faaliyet gösteren işletmeler, UFRS/UMS'nin Türkçe'ye çevrilmiş hali olan Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'na göre finansal tabloları hazırlayarak; bilgi kullanıcılarına doğru, anlaşılabilir, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir veriler sağlayacaktır. Günümüzde Türkiye'deki işletmelerin çok önemli bir bölümü finansal tabloların hazırlanması ve sunumunda bu standartları kullanmamaktadır. Ancak, finansal bilgi kullanıcılarının isabetli kararlar alabilmeleri için en kısa zaman içinde Türkiye'deki işletmelerin finansal tablolarında yer alan finansal kalemlerini TMS/TFRS'de yer alan esaslara göre değerlemeleri ve muhasebeleştirmeleri gerekmektedir (Deran vd., 2014: 76).

Bu çalışmada işletmeler açısından gelir tablosunun en önemli kalemlerinden birisi olan ve finansman giderleri olarak da adlandırılan borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar ve yöntemler ele alınmıştır. İşletmelerin dönemler itibarıyla hazırladıkları gelir tablosunun önemli bir parçasını oluşturan borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, gider yerine aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerinin tespitine ilişkin esaslar TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'nda açıklanmıştır. Bu bakımdan çalışma iki bölüm şeklinde hazırlanmıştır. Birinci bölümde, TMS-23 standardına ilişkin genel açıklamalar verilerek, mali nitelikteki olayların muhasebeleştirilmesiyle ilgili esaslar yer almaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde ise, Manisa ilinin Akhisar ilçesinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının TMS-23 standardı hakkındaki bilgi düzeylerini, demografik değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi için anket çalışması yapılmış ve elde edilen veriler, SPSS-16 paket programı yardımıyla analiz edilmiştir.

2. TMS-23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Çalışmanın bu kısmında; standardın amacı ve kapsamı, standartta geçen temel tanımlar ve borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilme süreçleri ve bu süreçlere ilişkin örnek uygulamalar yer almaktadır.

2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir (TMS-23, 1'nci paragraf).

Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderler olarak tanımlanan borçlanma maliyetlerinin kapsamında aşağıdaki unsurlar yer almaktadır (Gençoğlu, 2007: 171):

- Kredili mevduat hesabı ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,

- Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları,
- Borç anlaşmalarının düzenlemeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfaları,
- “TMS-17 Kiralama İşlemleri” Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri,
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

2.2. Standartta Geçen Temel Tanımlar

TMS-23 standardında iki temel kavramın tanımına yer verilmiştir. Bu kavramlar, borçlanma maliyeti ve nitelikli varlıklardır. Borçlanma maliyeti; işletmenin borçlandığı fonlarla ilgili ortaya çıkan faiz ve diğer maliyetlerdir. Örneğin, kur farkı ve komisyon giderleri borçlanma maliyeti kapsamındadır.

Nitelikli (özellikli) varlık ise; istendiği şekilde kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi uzun bir süre alan varlıktır (Örten vd., 2008: 374). Bu varlıklara örnek olarak; stoklar, imalat tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller verilebilir

2.3. Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilme Süreçleri

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 09/11/2005 tarihinde yayımlanmış olan TMS-23 standardında borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde iki temel yöntem seçenek olarak sunulmaktaydı. Bu seçenekler; borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak gösterilmesi olarak temel yöntem ile borçlanma maliyetlerinin uygun durumlarda aktifleştirilmesi olarak alternatif yöntemdi (Çonkar vd., 2007: 76). Ancak, 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan yıllık dönemlerde uygulanmak üzere 15/07/2007 tarihinde yayımlanan yeni TMS-23'de bu seçenekler ortadan kaldırılmış ve sadece özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirileceği belirtilmiştir (Karataş, 2010: 124).

Yukarıda verilen bilgiler ışığı altında, aktifleştirilme süreçleri ve uygulama örnekleri alt başlıklar halinde şu şekilde verilmiştir.

2.3.1. Aktifleştirme Oranı ve Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti

Bir işletme için borçlandığı fonların bir miktarının, özellikli bir varlığın finansmanında kullanılması durumunda; borçlanma maliyetinin aktifleştirilecek tutarı, özellikli varlıkla ilgili harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı ile belirlenir (Tellioglu vd., 2013: 326). Aktifleştirme oranı, işletmenin nitelikli varlıklara ilişkin direkt borçlanmaları dışında o dönemde mevcut genel amaçlı borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır (Örten vd., 2008: 376).

Ortalama borçlanma oranı olarak da ifade edilebilecek olan aktifleştirme oranı aşağıdaki formül yardımıyla bulunur (Karcioğlu ve Yanık, 2013: 312):

$$A.O.= (Kredi 1 \times Faiz Oranı)+(Kredi 2 \times Faiz Oranı)+.....(Kredi n \times Faiz Oranı)/ Kredi 1+Kredi 2+....+Kredi n$$

Çalışmanın da temel konusunu oluşturan aktifleştirilecek borçlanma maliyet tutarı ise; özellikli varlıklar için yapılacak harcama tutarları ile aktifleştirme oranı çarpılarak bulunur. Aktifleştirilecek borçlanma maliyet tutarını şu formül yardımıyla hesaplayabiliriz:

$$Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti= Özellikli Varlığa İlişkin Yapılan Harcama \times Aktifleştirme Oranı$$

TMS-23 standardında yukarıdaki formül yardımıyla bulunacak aktifleştirilecek borçlanma maliyet tutarının, bu dönemde meydana gelen borçlanma maliyet tutarını aşamayacağı hükmü yer almaktadır (Karataş, 2010: 125).

2.3.2. Aktifleştirilmenin Başlaması

Bir özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine aşağıdaki durumlarda başlanır (Gençoğlu, 2007: 176 ; TMS-23, 17'nci paragraf):

- Varlık için harcama yapıldığında; Bir özellikli varlığa ilişkin harcamalar sadece; nakit ödeme, diğer varlıkların transferi veya faiz içeren yükümlülüklerin üstlenilmesini kapsar. Söz konusu varlıkla ilgili olarak tahsil edilen hakedişler ve devlet teşvikleri, özellikli varlığa ilişkin harcamalardan düşülür.

- Borçlanma maliyetleri oluştuğunda;

- Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler başlatıldığında; Bu işlemler, fiziksel inşaatın başlamasından önceki, gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri içerir. Ancak bu tür faaliyetler, varlığın durumunu değiştiren herhangi bir üretim veya gelişme olmaksızın varlığın elde tutulmasını kapsamaz.

2.3.3. Aktifleştirme İşlemine Ara Verilmesi

İşletmeler tarafından özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesiyle ilgili gerçekleşen faaliyetlere uzun süreli ara verilen dönemlerde oluşan borçlanma maliyetlerinin bu süre içerisinde aktifleştirilmesine de ara verilir. Ancak, ara verilen dönemde önemli teknik ve idari çalışmalar devam ediyorsa bu sürede borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. Ortaya çıkan gelişme, varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gereken işlemlerin vazgeçilmez bir parçası ise yine bu maliyetlerin aktifleştirilmesine ara verilmez (Tellioglu vd., 2013: 328).

2.3.4. Aktifleştirilmenin Sonlandırılması

Bir özellikli varlığın amaçlanan kullanıma ya da satışa hazır duruma getirilmesi için yapılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine , tüm işlemler tamamlandığında son verilir. İşlemlerin tamamlanmasından kasıt, özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelmesidir. İdari işlemler tamamlanmasa ya da müşteri talebine bağlı ilave işlemler yapılıyor olsa bile borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir (Karcıoğlu ve Yanık, 2013: 322).

Bir özellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabilirdiği durumlarda; belli bir parçanın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibariyle tamamlandığında, ilave parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir (Örten vd., 2008: 382).

TMS-23 standardına göre, özellikli varlıklara ilişkin aktifleştirilmiş borçlanma maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulama örneklere aşağıda yer verilmiştir.

UYGULAMALI ÖRNEK-1²

MNC şirketi faaliyetleri için gerekli bir tünel inşasına karar vermiştir. Tünelin inşası iki yıl sürecektir ve inşaat için ihtiyaç duyulan toplam sermayenin 20.000 TL'den az

² Gençoğlu, 2007: 175-176.

olmayacağı hesaplanmıştır. Çalışma sermayesi ihtiyacı için ayrıca 2.000 TL'de dahil olmak üzere üç kaynaktan sağladığı borçları aşağıdaki gibidir.

- %7 yıllık faiz ile 5.000 TL. Banka Kredisi
- %8 yıllık faiz ile 7.000 TL. Kurumsal Borç
- %9 yıllık faiz ile 10.000 TL. İşletme Bonosu

Toplam Borç: 22.000 TL.

Tünel inşaatının başlangıcında işletmenin elinde 10.000 TL. atıl fon bulunduğundan işletme bu fonu altı aylık bir dönem için yatırıma yönlendirmiş ve yatırımın geliri 500 TL. olmuştur.

TMS-23 standardına göre; borçlanma maliyetleri, varlık maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmektedir. Bu nedenle, ilk önce borçlanılan fonların ağırlıklı ortalama maliyeti hesaplanır.

$$\text{Aktifleştirme Oranı} = (5.000 \times \%7) + (7.000 \times \%8) + (10.000 \times \%9) / 22.000$$

$$\text{Aktifleştirme Oranı} = \%8.22$$

$$\text{Toplam Borçlanma Maliyeti} = 20.000 \times \%8.22 = 3.288 \text{ TL.}$$

$$\text{Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti} = 3.288 - 500 = 2.788 \text{ TL:}$$

NOT: Uygulamalı örnek-1'de işletmenin toplam borçlanma maliyeti ve aktifleştirilecek borçlanma maliyeti hesaplanmıştır. Uygulamadan da görüleceği üzere, TMS-23 standardında işletmenin bir faaliyet dönemi boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili faaliyet dönemi boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz denilmektedir (Aslanertik ve Yapan, 2011: 6).

UYGULAMALI ÖRNEK-2³

Bir işletmenin 8.000 TL. borç ile finanse ettiği, inşaat halinde bir binası bulunmaktadır. Bu borcun 6.000 TL.'lik kısmı doğrudan bu binanın inşaatı için alınan kredidir. Kalanı ise, işletmenin genel amaçlı borçlanmalarından finanse edilmektedir. İşletme bu binayı, inşaatı tamamlandığında kullanacaktır. İşletmenin borç yapısı ve borca ilişkin faiz oranları aşağıdaki gibidir.

- Bina Kredisi: %11 - 6.000 TL.
- Uzun Dönemli Tahviller: %9 - 9.000 TL.
- Uzun Vadeli Teminatsız Tahviller: %10 - 3.000 TL.

Tahviller ve teminatsız tahviller aynı anda çıkarılmışlardır.

Örnek uygulamada ilk önce, işletmenin bir yıl boyunca ödeyeceği faiz tutarının hesaplanması gerekmektedir. Buna göre; ödenecek faiz tutarı şu şekilde hesaplanmıştır:

$$\text{Faiz Tutarı} = (\%11 \times 6.000) + (\%9 \times 9.000) + (\%10 \times 3.000)$$

$$\text{Faiz Tutarı} = 1.770 \text{ TL.}$$

İkinci aşama olarak; TMS-23 standardına göre, aktifleştirilecek faiz tutarının hesaplanması gerekmektedir. Bunun için, özellikli (nitelikli) varlık olan bina kredisinin faizi ile işletmenin genel amaçlı borçlanmalarının ortalama faizi hesaplanır. Buna göre;

- Bina kredisinin faiz oranı, uygulamada verilen %11'dir.
- Genel amaçlı borçlanmaların faizi ise şu şekilde hesaplanmıştır:

$$\text{Aktifleştirme Oranı} = (9.000 \times \%9) + ((3.000 \times \%10) / 12.000)$$

$$\text{Aktifleştirme Oranı} = \%9.25$$

³ Gökçen vd., 2006: 211-212

Bina kredisinin ve genel amaçlı borçlanmaların faiz oranları, aktifleştirilecek faiz tutarının hesaplanmasında kullanılmaktadırlar. Buna göre, aktifleştirilecek faiz tutarı şu şekilde hesaplanmıştır:

$$\text{Aktifleştirilecek Faiz Tutarı}=(6.000 \times \%11)+(2.000* \times \%9.25)$$

$$\text{Aktifleştirilecek Faiz Tutarı}= 660+185=845 \text{ TL.}$$

NOT: *Genel amaçlı krediden özellikli varlığa isabet eden kısımdır.

Yani, 8.000-6.000=2.000TL.'dir.

Örnek uygulamanın bir diğer aşaması ise; gelir tablosuna aktarılacak faiz gider tutarının hesaplanmasıdır. Bu hesaplama, şu formül yardımıyla yapılmıştır:

$$\text{Gelir Tablosuna Aktarılacak Tutar}= \text{Yıl boyu ödenecek faiz}-\text{Aktifleştirilecek faiz}$$

$$\text{Gelir Tablosuna Aktarılacak Tutar}= 1.770 - 845$$

$$\text{Gelir Tablosuna Aktarılacak Tutar}=925\text{TL.}$$

Örnek uygulamanın son aşaması ise; yukarıda yapılan hesaplamaları TMS-23 standardına uygun olarak muhasebeleştirme. Gerekli muhasebe kayıtları şu şekilde yapılmıştır:

1. Çıkarılmış Tahvillerin Kaydı

...../.....		
102 Bankalar Hs.	12.000	
405 Çıkarılmış Tahviller Hs		12.000

2. Alınan Kredinin Kaydı

...../.....		
102 Bankalar Hs.	12.000	
400 Banka Kredileri Hs.		12.000

3. Krediye İlişkin Faiz Tahakkuku

...../.....		
780 Finansman Giderleri Hs.	1.770	
436 Diğer Çeşitli Borçlar Hs.		1.110
400 Banka Kredileri Hs.		660

4. Krediye İlişkin Faiz Tutarının Aktifleştirilecek Kısımının Maliyete Yansıtılması

...../.....		
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs.	845	
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hs.		845

5. Faiz Giderinin İlgili Gelir Tablosu Hesabına Yansıtılması

...../.....		
660/661 Kısa/Uzun Vadeli Borç. Gid. Hs.	925	
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hs		925

...../.....
6. Maliyet Hesaplarının Kapatılması

...../.....

781 Finansman Giderleri Yansıtma Hs.	925
780 Finansman Giderleri Hs	925

...../.....

3. MATERYAL VE YÖNTEM

Çalışmayla ilgili alan araştırması, Manisa ilinin Akhisar ilçesinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe mensupları üzerine yapılmıştır. Konuyla ilgili anket formu hazırlanırken ve analiz yöntemleri seçilirken Deran vd. (2014) 'ün yapmış oldukları çalışmadan esinlenilmiştir. Bu çalışmayı gerçekleştirmek amacıyla, %5 hata payı ile 50 muhasebe meslek mensubuna anket formu yollanmış ancak 31 tanesinden olumlu cevap alınmıştır.

Anket formu, demografik ve TMS-23 standardına ilişkin iki gruptan oluşmakta olup, formda 17 adet soru yer almaktadır. Anketleri değerlendirmek için, SPSS-16 paket programında 5'li likert⁴ ölçeği kullanılarak güvenilirlik analizi, frekans analizi ve Ki-Kare testi analizlerinden yararlanılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının TMS-23 standardına ilişkin bilgi düzeylerini ölçmek amacıyla, standartta yer alan temel başlıklar göz önünde bulundurularak, her başlık için sorular oluşturulmuş ve muhasebe meslek mensuplarına sunulmuştur. Ayrıca, muhasebe meslek mensuplarının anket formunda yer alan demografik özellikleri ile standartta yer alan temel başlıklar arasındaki istatistiksel açıdan ilişkileri ölçmek amacıyla Ki-Kare testi analizlerinden yararlanılmıştır.

Araştırmanın sadece Akhisar ilçesi merkezinde bağımsız faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına uygulanmış olması, elde edilen sonuçların Manisa, Ege Bölgesi ve Türkiye ye genellenmemesi önemli bir kısıttır. Ayrıca, muhasebe meslek mensuplarının anket sorularını cevaplarırken gerçekçi cevap vermeme ihtimalide çalışmanın diğer önemli kısıtını oluşturmaktadır. Araştırma sonucu elde edilen bulgular, bu kısıtlar çerçevesinde değerlendirilmiştir.

4. BULGULAR VE TARTIŞMA

Çalışmanın bu kısmında muhasebe meslek mensuplarından elde edilen anket verileri, SPSS-16 programında analiz edilerek, ilk önce anket verilerinin güvenilirlik analizi, daha sonra frekans analizi ve Ki-Kare analizi yapılmıştır.

4.1. Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik analizi, bir veri toplama tekniği ya da aracı ile aynı özelliğe dönük olarak aynı varlıklar üzerinde yapılan uygulama sonuçlarının birbirine yakın ya da birbiri ile tutarlı olma özelliğine denir (Kıncal, 2013: 74). Başka bir deyişle; güvenilirlik analizi, anket formunda yer alan soruların ve anket sayılarının analiz yapılabilmesi için yeterli olup olmadığının ölçülmesi işlemidir. Çeşitli bilimsel kaynaklarda analiz sonucunun %70'den büyük olması durumunda, anket çalışmasının güvenilir düzeyde olduğu kabul edilmektedir (Gaur ve Gaur, 2009: 32). Bu amaçla yapılan güvenilirlik analiz sonucu Tablo-1'de verilmiştir.

⁴ Muhasebe meslek mensuplarının TMS-23 standardı hakkında bilgi düzeylerini ölçmek amacıyla kullanılan Likert ölçeğinde; 1."Hiç Bilmiyorum", 5."Çok iyi biliyorum"u ifade etmektedir.

Tablo-1: Anket Verilerine Ait Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Anket Verileri	Soru Sayısı	Alfa Katsayısı (α)
Tüm Değişkenler	17	0.899
Standart ile İlgili Sorular	13	0.930

(α)>0.700

Tablo-1'de demografik sorulara ilişkin değişkenler haricinde toplam 13 adet soru mevcuttur. Demografik sorular çalışmada, ayrı bir değişken türü olarak ele alınmamış olup, tüm değişkenler içerisinde değerlendirilmiştir. Tablo-1'den anlaşılacağı üzere, anket formunda yer alan değişkenlerin katsayıları %70'den büyük olduğu için, ankette kullanılan değişkenlerin güvenilir oldukları kabul edilebilir.

4.2. Frekans Analizleri

Çalışmayla ilgili yapılan anket verilerine göre; frekans analizleri, muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine yönelik ve bu meslek mensuplarının TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardı hakkındaki bilgi düzeylerine yönelik frekans analizleri olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

4.2.1. Demografik Özelliklere Yönelik Frekans Analizleri

Muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine yönelik frekans analizleri, Tablo-2'de verilmiştir.

Tablo-2: Demografik Özelliklere Yönelik Frekans Analizleri

Cinsiyet	Sayı	Yüzde(%)
Erkek	21	67.7
Kadın	10	32.3
Eğitim Düzeyi		
Lisans	23	74.1
Yüksek Lisans	6	19.4
Doktora	2	6.5
Yaş		
20-30	5	16.1
31-40	12	38.7
41-50	8	25.8
51 ve Üstü	6	19.4
Mesleki Deney		
1-5 Yıl	5	16.1
6-10 Yıl	10	32.3
11-15 Yıl	13	41.9
15 ve Üzeri	3	9.7
TOPLAM	31	100

Araştırmaya katılan 31 muhasebe meslek mensubunun %67.7'si erkek, %32.3'ü erkeklerden oluşmakta olup, meslek mensuplarının en fazla, yani %38.7'sinin 31-40 aralığında olduğu görülmektedir. Eğitim durumları açısından muhasebe meslek mensupları incelendiğinde, %74.1'inin lisans, %19.4'ünün yüksek lisans ve %6.5'inin ise doktora mezuniyetine sahip oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca, Tablo-2'den de görüleceği üzere araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının %41.9'u mesleki tecrübe bakımından 11-15 yıl aralığında olduğu görülmektedir.

4.2.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-23 Hakkındaki Bilgi Düzeylerine Yönelik Frekans Analizleri

Muhasebe meslek mensuplarının TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardı hakkındaki bilgi düzeylerine yönelik frekans analizleri Tablo-3 ve Tablo-4'de verilmiştir.

Tablo-3: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-23 hakkındaki Bilgi Düzeylerine Yönelik Frekans Analizleri

TMS-23 Borçlanma Standardı	Sorular	Ortalama	Standart Sapma	Sıra
Standardın Amacı ve Kapsamı	Standardın amacını biliyor musunuz?	3.9355	0.35921	2
	Standardın kapsamı ve bu kapsamdaki unsurlar arasındaki ilişkiyi biliyor musunuz?	3.1290	0.84624	10
Standartta Geçen Tanımlar	Borçlanma maliyeti kavramının ne anlama geldiğini biliyor musunuz?	3.7742	0.56034	4
	Özellikli(nitelikli) varlık kavramının ne anlama geldiğini biliyor musunuz?	3.8065	0.54279	3
Muhasebeleştirilme Yöntemleri	Temel yöntemle göre muhasebeleştirilmesinin nasıl yapılacağını biliyor musunuz?	4.3548	0.70938	1
	Alternatif yöntemle göre muhasebeleştirilmesinin nasıl yapılacağını biliyor musunuz?	3.1935	1.01388	6
Aktifleştirme Süreçleri	Aktifleştirme oranının hesaplanmasının nasıl yapılacağını biliyor musunuz?	3.0968	0.90755	11
	Aktifleştirilecek borçlanma maliyet tutarının nasıl hesaplanacağını biliyor musunuz?	3.1613	0.93441	7
	Aktifleştirmeye başlanma şartlarını biliyor musunuz?	3.1613	0.86011	8
	Aktifleştirmeye ara verilmesi şartlarını biliyor musunuz?	3.1290	0.88476	9
	Aktifleştirilmenin sonlanması şartlarını biliyor musunuz?	3.2258	0.76200	5
Diğer Unsurlar	Standartta ilişkin açıklamaların kapsamı hakkında bilgi düzeyiniz nedir?	2.7097	0.86385	16
	Standartta yapılan ya da yapılması düşünülen değişiklikler hakkında bilgi düzeyiniz nedir?	2.5484	0.96051	17

Tablo-3'de, muhasebe meslek mensuplarının TMS-23 standardında yer alan temel unsurlara yönelik bilgi düzeyleri yer almaktadır. Anket sonuçlarına göre, TMS-23 standardında yer alan muhasebeleştirilme yöntemlerinden "temel yöntemle göre muhasebeleştirilme" konusu, muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyi en yüksek temel unsur konumundadır. Buna karşın, "standartta yapılan ya da yapılması düşünülen değişikliklerin bilinmesi" sorusu, bilgi düzeyi bakımından muhasebe meslek mensupları açısından en az ortalamaya sahip soru konumundadır.

Analiz verileri incelendiğinde genel olarak, muhasebe meslek mensuplarının çoğunun TMS-23 standardı hakkında bilgi sahibi oldukları anlaşılmaktadır. Özellikle standardın hangi amaçla uygulandığı, borçlanma maliyeti ve özellikli varlık kavramları konularında bilgi düzeylerinin yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca, standardın uygulanmasını açısından bilinmesi gereken aktifleştirilme süreçleri hakkında muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyleri azımsanmayacak bir orana sahiptir. Ancak, güncel olarak standartlardaki gelişmelerin incelenmesini gerektiren standartta yapılan ve yapılacak değişiklikler konusunda meslek mensuplarının bilgi düzeyi düşüktür diyebiliriz.

Tablo-3'de yer alan bilgiler ışığında, muhasebe meslek mensuplarının TMS-23 standardına ilişkin bilgi düzeylerinin bir bütün olarak sırası, Tablo-4'de ki gibidir.

Tablo-4: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-23 Hakkındaki Bilgi Düzeylerinin Bir Bütün Olarak Belirlenmesi

TMS-23 Borçlanma Standardı	Ortalama	Standart Sapma	Sıra
Standardın Amacı ve Kapsamı	3.5322	0.60272	3
Standartta Geçen Tanımlar	3.7903	0.55156	1
Muhasebeleştirilme Yöntemleri	3.7741	0.86163	2
Aktifleştirme Süreçleri	3.1548	0.86976	4
Diğer Unsurlar	2.62905	0.91218	5

Tablo-4'e göre, muhasebe meslek mensuplarının TMS-23 standardına hakkındaki bilgi düzeyleri; standartta geçen tanımlar, muhasebeleştirilme yöntemleri, standardın amacı ve kapsamı, aktifleştirilme süreçleri ve standartta geçen diğer unsurlar olmak üzere sıralanmıştır. tablo-4'de 5'li likert ölçeği dikkate alındığında muhasebe meslek mensuplarının standartta geçen diğer unsurlar dışındaki dört unsura ilişkin bilgi düzeyleri önemli bir ortalama olan 3'ün üzerinde yer almaktadır. Başka bir deyişle Tablo-4; muhasebe meslek mensuplarının TMS-23 standardında yer alan dört temel başlık hakkında bilgi düzeylerinin yüksek olduğunu ancak bu başlıklardan standartta geçen tanımları daha iyi bildikleri söylenebilir.

4.3. Ki-Kare Testi

Değişkenler arasında ilişkinin olup olmadığını ya da başka bir deyişle ilişkinin düzeyini belirlemek amacıyla uygulanan bir analiz türüdür. Bu amaçla, muhasebe meslek mensuplarının TMS-23 standardına ilişkin bilgi düzeylerinin çeşitli demografik değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için, Ki-Kare testinden yararlanılmıştır. Çalışmada Ki-Kare testini ölçebilmek için, aşağıda yer alan hipotezler oluşturulmuştur. yapılan test sonucu elde edilen veriler, Tablo-5'de sunulmuştur.

H₁= Farklı cinsiyette olan muhasebe meslek mensuplarının TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardı hakkındaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı farklılıklar vardır.

H₂= Farklı eğitim düzeyine sahip olan muhasebe meslek mensuplarının TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardı hakkındaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı farklılıklar vardır.

H₃= Farklı yaşta olan muhasebe meslek mensuplarının TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardı hakkındaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı farklılıklar vardır.

H₄= Farklı mesleki deyimine sahip olan muhasebe meslek mensuplarının TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardı hakkındaki bilgi düzeyleri arasında anlamlı farklılıklar vardır.

Tablo-5: Ki-Kare Testi Sonuçları

	Standardın Amacı ve Kapsamı	Standartta Geçen Tanımlar	Muhasebeleştirilme Yöntemleri	Aktifleştirme Süreçleri	Diğer Unsurlar
Cinsiyet	0.196	0.261	0.283	0.064	0.678
Eğitim	0.000*	0.049*	0.049*	0.001*	0.529
Yaş	0.018*	0.588	0.389	0.075	0.189
Mesleki Deneyim	0.256	0.568	0.103	0.143	0.386

*<0.05

Ki-Kare testinde; analiz verileri, %5 hata payından küçük ise, hipotezler kabul, tersi durumda ise, hipotezler ret edilecektir. Bu bağlamda, Ki-Kare analiz testi sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile standartta yer alan standardın amacı ve kapsamı, standartta geçen temel tanımlar, muhasebeleştirilme yöntemleri ve aktifleştirme süreçleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar bulunmaktadır. Başka bir deyişle, standartta yer alan bu unsurlara ilişkin bilgi düzeyleri, muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre değişmektedir diyebiliriz. Özetle, muhasebe meslek mensuplarının eğitim

düzeyi yükseldikçe (örneğin, yüksek lisans, doktora), standartta yer alan dört temel başlık hakkında bilgi düzeyleri değişmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının yaşları ile standardın amacı ve kapsamı arasında da istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Yani, yeni muhasebeci unvanını alan ve yaş bakımından genç olan muhasebe meslek mensupları, TMS-23 standardının hangi amaçla ve hangi ihtiyaçlardan dolayı oluşturulduğu hakkında bilgi düzeyi yüksek iken, yaş bakımından büyük olan muhasebe meslek mensuplarının standardın hangi amaçla oluşturulduğu hakkında bilgi düzeylerinin düşük olduğu tespit edilmiştir. Buna karşın, muhasebe meslek mensuplarının cinsiyeti, mesleki tecrübesi, yaşları (Standardın amacı ve kapsamı dışında) bakımından standarda ilişkin bilgi düzeyleri arasında farklılık bulunmamaktadır. Başka bir deyişle, muhasebe meslek mensuplarının eğitim seviyeleri dışındaki demografik özellikleri ile standarda ilişkin bilgi düzeyleri arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Günümüz ekonomik koşulların sürekli olarak değişmesi, gerek ulusal gerekse de uluslararası piyasalarda yoğun ve sert bir rekabet ortamının oluşmasına neden olmaktadır. Artan bu rekabet ortamı, işletmelerin kendi sermayesi olan öz kaynaklarının bazı durumlarda yetersiz kalmasına neden olmakta ve işletmeleri yabancı kaynak arayışlarına itmektir. Bu arayış, işletmelere faiz, komisyon, kur farkları ve benzeri giderleri yüklemektedir. Borçlanma maliyeti olarak da ifade edebileceğimiz bu giderlerin, günümüz ekonomik koşullarda ne şekilde muhasebeleştirileceği ve hangi muhasebe hesaplarına kaydedileceği önemli bir sorundur. Muhasebede ortak bir dili ifade eden muhasebe standartları, diğer muhasebe standartlarında olduğu gibi, borçlanma maliyeti standardında da bu belirsizlikleri açık bir biçimde ifade ederek ortadan kaldırmıştır. Özellikle bu standart, işletmeye gelecekte ekonomik bir yarar sağlayacak nitelikli varlıkların tespitinde ve bu varlıklar için yapılan giderlerin o varlığın maliyetine mi yoksa dönem giderine mi aktarılacağı konusundaki karmaşıklığı önleyerek, işletmelere önemli avantajlar sağlamaktadır.

İşletmeler açısından bu derece önemli bir unsur olan borçlanma maliyetleri standardı, gerek Uluslararası Muhasebe Standartları kurulu, gerekse de bu kurula uyumlu faaliyet gösteren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nda önemle üzerinde durulan standartlardan birisi konumundadır. Bu nedenle, ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin, borçlanma maliyetlerine ilişkin çıkarılan TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'nı iyi bilmeli ve ticari faaliyetlerinde özellikle yabancı kaynaklara bağlı giderlerin muhasebeleştirilmesinde bu standarda uygun hareket etmeleri gerekmektedir.

Bu çalışmada borçlanma maliyetlerinin TMS-23 hükümlerine göre aktifleştirilme ve muhasebeleştirilme esasları açıklanarak, muhasebe meslek mensuplarının TMS-23 hakkındaki bilgi düzeyleri üzerine anket çalışması yapılmıştır. Bu çerçevede ilk önce TMS-23 standardına ilişkin genel bilgiler verilmiş ve örnek muhasebe uygulamalarıyla standart pekiştirilmeye çalışılmıştır. Araştırmanın diğer amacı ise, Akhisar ilçesinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının yaş, cinsiyet, eğitim ve mesleki tecrübe gibi demografik özellikleri ile TMS-23 standardına yönelik bilgi düzeyleri arasında önemli farklılıkların olup olmadığını ortaya koymaktır. Bu amaç çerçevesinde, muhasebe meslek mensuplarına anket formları yollanmış ve meslek mensuplarından gelen veriler SPSS-16 programında analizler yapılmıştır. Analizler sonucunda elde edilen önemli bir sonuç, muhasebe meslek mensuplarının TMS-23 standardına ilişkin bilgi düzeylerinin azımsanmayacak düzeyde oluşudur. Ayrıca, muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile standarda ilişkin bilgi düzeyleri arasında istatistiksel açıdan önemli bir farklılığın bulunması da analizler sonucunda elde edilen diğer önemli bir sonuçtur.

Doğru, tarafsız, güvenilir bilgi sunma ihtiyacının rekabetin acımasız olduğu günümüz ticaret ortamında artmış olması, bu ihtiyacın karşılanmasında temel sorumluluğu olan muhasebecilerin görev ve sorumluluğunu arttırmaktadır. Bu nedenle; muhasebede ortak bir dili ifade eden muhasebe standartları, muhasebe meslek mensupları tarafından iyi bilinmeli, doğru uygulanmalı ve çıkar gruplarına eksiksiz aktarılmalıdır. Böyle yapılması muhasebe işlemlerin doğruluk payını arttırdığı gibi, muhasebe konusunda istikrar sağlanmış olur.

AN ANALYSIS OF KNOWLEDGE LEVELS OF MEMBERS OF ACCOUNTING PROFESSION REGARDING TMS-23 BORROWING COSTS STANDARD: The Sample is The City of Akhisar from Manisa Municipality

EXTENDED ABSTRACT

Nowadays the expansion of economic sizes of countries and the elimination of barriers in international trade lead to important commercial developments both in national and international markets. Firms face severe competition as a result of these developments in the markets. In order to survive under these severe competition firms must make investments regarding their operational areas and must correctly identify and recognize the costs arising from the investments. Turkish Accounting Standard–23 (TMS-23) regularizes the accounting transactions of borrowing costs of firms known as financial expenses, which is a part of the costs that firms bear.

This study is prepared for two basic objectives. First one is to present TMS-23 Borrowing Costs Standard. In line with this purpose, the accounting rules of fiscal transactions is explained by presenting general explanations regarding TMS-23 standard and sample accounting applications. The other aim of the study is to reveal if there is a significant difference between the demographical variables of members of accounting profession such as age, gender, education and professional experience and their knowledge level regarding TMS-23 standard. To this end, questionnaires are sent to members of accounting profession and the data coming from professionals is analyzed with the help of SPSS-16 software. Two important results are obtained from analysis. The first result is that members of accounting profession have a considerable amount of knowledge regarding TMS-23 standard and the second result is that there is a significant difference between the education levels of members of accounting profession and their knowledge level regarding the standard.

The increase in the need for presenting correct, unbiased and reliable information under the nowadays business climate with severe competition also increases the accountants duties and responsibilities, who have the fundamental task to meet this need. Thus, accounting standards, which are the common language in accounting, should be well-known and well-practiced by members of accounting profession and should be completely transferred to interest groups. Doing like this augments the accuracy of accounting transactions and provides sustainability in accounting.

KAYNAKÇA

- Aslanertik, E. B. ve Yapan, A. (2011) "TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Uygulamaları ve Standardın Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırılması", <http://www.muhasabetr.com>(Erişim Tarihi: 30.04.2015).
- Çonkar, K., Gökçe, N. ve Tellioglu, T. F. (2007) "TMS-23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, s.36, ss.71-84.
- Dalğar, H., Çelik, İ. ve Mortaş, M. (2011) "Muhasebe Öğrenimi Gören Öğrencilerin TMS/TFRS Hakkındaki Farkındalıklarına Yönelik Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, c.6, s.1, ss.217-230.
- Deran, A., Savaş, İ. ve Sürer, A. (2014) "Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'na İlişkin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma", *Niğde Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c.7, s.2, ss.75-95.
- Gaur, S. A. ve Gaur, S. S. (2009) *Statistical Methods for Practice and Research*, Sage Publication: New Delhi.
- Gençoğlu, Ü. G. (2007) *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, *Türkmen Kitabevi*: İstanbul.
- Gökçen, G., Akgül, B. A. ve Çakıcı, C. (2006) *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, *Beta Basım Yayım*: İstanbul.
- Jermakowicz, E. K. (2004) "Effects of Adoption of International Financial ReportingStandards in Belgium: TheEvidencfrom BEL-20 Companies", *Accounting in Europe*, vol.1, pp.51-70.
- Karataş, M. (2010) "Borçlanma Maliyetlerinin UMS-23, KOBİ'ler İçin UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi", *Mali Çözüm Dergisi*, s.98, ss.117-142.
- Karcioğlu, R. ve Yanık, R. (2013) "Borçlanma Maliyetlerinin Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi", *III. International Conferance on Luca Pacioli in Accounting History and III. Balkans and Middle East Countries Conferance on Accounting History*, 19-22 Haziran, ss.303-325.
- Kıncal, Y. R. (2013) *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, *Nobel Kitabevi*: Ankara.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2008) *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, *Gazi Kitabevi*: Ankara.
- Tellioglu, F. T., Gökçe, N. ve Demir, F. (2013) "TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Yat Üreten Bir İşletme Açısından İncelenmesi", *Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, c.18, s.3, ss.319-342.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2009) *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumlu TMS*, *TMSK Yayınları*: Ankara.
- Usul, H. Ve Kıymık, H. (2010) "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları", *Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.12, ss.123-139.

