TMS 23

BORÇLANMA MALİYETLERİ

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 23 *Borçlanma Maliyetleri*" 01/01/2009 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Kurul Kararı olarak 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yeniden yayımlanmıştır.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden önce yapılan değişikliklere "Önceki Değişiklikler" linkinden ulaşılabilir.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden sonra yapılan değişikliklere Standardın "Yürürlük Tarihi" bölümünden ve web sitemizde yer alan ilgili yıla ait "Güncellemeler" bölümünden ulaşılabilir.

Türkiye Muhasebe Standardı 23
Borçlanma Maliyetleri

Temel ilke

1 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.

Kapsam

2 İşletmeler, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde bu Standardı uygularlar.

3 Borç olarak sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dahil, özkaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular bu Standardın kapsamında değildir.

4 İşletmelerce aşağıdaki varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak bu Standardın uygulanması gerekli değildir:

(a) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir özellikli varlık, örneğin TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler* kapsamındaki bir canlı varlık,

(b) Çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stoklar.

Tanımlar

5 Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Borçlanma maliyetleri: **Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.**

***Özellikli varlıklar*: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.**

6 Borçlanma maliyetleri arasında aşağıdakiler sayılabilir:

(a) TFRS 9'da tanımlanan etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri,

(b) [Silinmiştir]

(c) [Silinmiştir]

(d) TFRS 16 *Kiralamalar* uyarınca finansal tablolara alınan kira yükümlülüklerine ilişkin faiz ve

(e) Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

7 Aşağıdakilerden herhangi biri koşullara bağlı olarak, özellikli varlık olabilir:

(a) Stoklar,

(b) İmalat tesisleri,

(c) Enerji üretim tesisleri,

(d) Maddi olmayan duran varlıklar,

(e) Yatırım amaçlı gayrimenkuller,

(f) Taşıyıcı bitkiler.

Finansal varlıklar ve kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar özellikli varlık değildir. Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar da, özellikli varlık değildir.

Muhasebeleştirme

8 **İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.**

9 Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Bir işletmenin TMS 29 *Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama*'yı uygulaması durumunda; borçlanma maliyetlerinin aynı dönem boyunca enflasyonun etkisine isabet eden kısmı, TMS 29'un 21'inci paragrafı çerçevesinde gider olarak muhasebeleştirilir.

Aktifleştirilebilir borçlanma maliyetleri

10 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. Bir işletme, münhasıran bir özellikli varlığın elde edilmesi amacı ile borçlanmışsa, o varlıkla ilgili olan borçlanma maliyetleri kolaylıkla belirlenebilir.

11 Belirli bir borçlanma ile bir özellikli varlık arasında doğrudan bir ilişki olup olmadığının tespit edilmesi ve belirli bir harcamanın hiç yapılmaması halinde kaçınılabilecek borçlanmaların belirlenmesi bazı durumlarda zor olabilir. Örneğin; bu tür bir güçlük, finansman faaliyetlerinin tek bir merkezden yürütüldüğü durumlarda meydana gelir. Bir şirketler topluluğunun, borçlanma ihtiyaçları için çok sayıda değişik faiz oranlı borçlanma araçları kullandığı ve bu fonları değişik esaslara göre grup şirketlerine kullandırdığı durumlarda da güçlükler ortaya çıkar. Diğer zorluklar ise, yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteren bir grubun, döviz üzerinden veya dövize endeksli olarak kullandığı krediler ile döviz kurlarında dalgalanmalar olduğu durumlarda ortaya çıkar. Sonuç olarak, özellikli varlıkların elde edilmesi ile doğrudan ilişkili borçlanma maliyetlerinin tutarını belirlemek zordur, yorum yapılmasını gerektirir.

12 **Bir işletme bir özellikli varlığın edinilmesi amacıyla özellikle borçlanmış ise, bu durumda aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı; ilgili dönem boyunca söz konusu borçlanmaya ilişkin oluşan borçlanma maliyetlerinden, söz konusu fonların geçici olarak nemalandırılması ile sağlanan gelirlerin düşülmesi suretiyle belirler.**

13 Bir işletme özellikli bir varlığın finansmanına ilişkin yapılan işlemleri, fonların bir kısmının veya tamamının söz konusu varlık için kullanımından belli bir süre önce gerçekleştirebilir ve bu süre içinde borçlanma maliyeti oluşabilir. Böyle durumlarda özellikli varlıklara ilişkin harcama yapılana kadar bu fonlar genellikle geçici olarak nemalandırılır. Bu durumda belirli bir döneme ilişkin aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarının belirlenmesinde, bu tür borç alınmış fonlardan sağlanan gelirler, katlanılan borçlanma maliyetlerinden indirilir.

14 **Bir işletmenin genel amaçlı olarak borçlandığı fonların bir kısmını, bir özellikli varlığın finansmanı için kullanması durumunda; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarı, ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımıyla belirlenir. Bu aktifleştirme oranı, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut olan tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bununla birlikte işletme, bilhassa özellikli varlık alımı için yapılmış borçlanmalara ilişkin borçlanma maliyetlerini, bu varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli tüm faaliyetler tamamlanıncaya kadar bu hesaplamadan hariç tutar. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca katlanılan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz.**

15 Bazı durumlarda borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması hesaplanırken hem ana ortaklık hem de bağlı ortaklıkların borçlanma tutarları dikkate alınır. Diğer durumlarda, bağlı ortaklıkların her birinin kendi borçlanmalarına ilişkin ağırlıklı ortalama borçlanma maliyetini kullanmaları daha uygundur.

Özellikli varlıkların defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı

16 Bir özellikli varlığın defter değeri veya beklenen nihai maliyeti, geri kazanılabilir tutarını veya net gerçekleşebilir değerini aşarsa; ilgili varlığın defter değeri, diğer Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak azaltılır veya tamamen kayıtlardan silinir. Belli durumlarda, azaltılan veya kayıttan silinen tutarlar, diğer Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak yeniden kayıtlara alınır.

Aktifleştirmenin başlaması

17 **İşletmelerce borçlanma maliyetlerinin bir özellikli varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine, aktifleştirme koşullarının sağlandığı tarihte başlanır. Aktifleştirmenin başlama tarihi, işletmenin aşağıdaki koşulların tümünü sağladığı tarihtir:**

(a) **İşletme, varlık için harcama yaptığında;**

(b) **Borçlanma maliyetleri oluştuğunda;**

(c) **İşletme, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başladığında.**

18 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 (Bakınız: TMS 20 *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*). Bir varlığın, önceki dönemlerde aktifleştirilmiş olan borçlanma maliyetleri de dâhil olmak üzere, bir dönem içerisindeki ortalama defter değeri; normal şartlar altında aynı dönemde aktifleştirme oranının uygulandığı yaklaşık harcama tutarıdır.

19 Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler; ilgili varlığın fiziksel olarak inşa edilmesi ile sınırlı değildir. Bu işlemler; söz konusu varlıkla ilgili fiziksel inşaatın başlamasından önceki, gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri de içerir. Ancak, bu tür işlemler, varlığın durumunu değiştiren herhangi bir üretim veya gelişme olmaksızın varlığın elde tutulmasını kapsamaz. Örneğin; bir arazinin inşaata hazır duruma getirilmesine ilişkin işlemler sırasında oluşan borçlanma maliyetleri, arazinin geliştirilmesi ile ilgili çalışmaların yapıldığı dönem boyunca aktifleştirilir. Ancak, bina yapma amacıyla alınan bir arazinin, herhangi bir gelişme olmaksızın elde tutulması sırasında oluşan borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez.

Aktifleştirme işlemine ara verilmesi

20 **İşletmelerce bir özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süreli ara verilen dönemler boyunca oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilir.**

21 Borçlanma maliyetleri, bir varlığın, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin yapılmasına uzun süreli ara verildiği bir dönemde oluşabilir. Bu tür maliyetler kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutulmasından kaynaklanan maliyetler olup, aktifleştirilmeleri mümkün değildir. Ancak, önemli teknik ve idari çalışmalara devam edildiği bir dönemde normal olarak borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. İşlemlerdeki geçici gecikmenin, varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olduğu durumlarda da borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. Örneğin, bir stok kaleminin olgunlaşması için ihtiyaç duyulan ek süre boyunca veya yüksek su seviyesinin alışılagelmiş bir olay olduğu coğrafi bir bölgede yapılmakta olan bir köprünün inşaatının yüksek su seviyesi nedeniyle gecikmeye uğradığı ek sürelerde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir.

Aktifleştirmenin sona ermesi

22 **Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.**

23 Normal şartlar altında, bir varlığın fiziken inşasının tamamlanması; olağan idari işlemler devam etse dahi, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olduğu anlamına gelir. Varlıkla ilgili, müşterinin veya kullanıcının talebine göre, dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edilmesi tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanmadığı anlamına gelmez.

24 **Bir özellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabildiği durumlarda; belli bir parçanın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.**

25 Her biri bağımsız olarak kullanılabilen birkaç binadan oluşan bir iş merkezi, diğer bölümlerde inşaat devam ederken her bir bölümü ayrı olarak kullanılabilen bir özellikli varlığa örnek teşkil eder. Çelik fabrikası gibi, aynı tesisin farklı bölümlerinde birbirini takip eden çeşitli süreçler içeren bir endüstriyel tesis de, herhangi bir parçasının kullanılabilmesi için bütünüyle tamamlanması gereken bir özellikli varlığa örnektir.

Açıklama

26 İşletmeler;

(a) İlgili dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarını ve

(b) Aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetleri tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranını

açıklar.

Geçiş hükümleri

27 Bu Standardın uygulanmasının muhasebe politikasında değişiklik meydana getirmesi durumunda; işletmelerce bu Standart, aktifleştirme koşullarının bu Standardın yürürlük tarihi veya sonrasındaki bir tarihte sağlandığı özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerine uygulanır.

28 Ancak işletmeler, yürürlük tarihinden önceki bir tarihi belirleyerek bu Standart hükümlerini, aktifleştirme koşulları işletmece belirlenen tarihte veya sonrasındaki bir tarihte sağlanan tüm özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerine uygulayabilirler.

28A 2019 yılında yayımlanan *2015-2017 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler,* 14'üncü paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklik, değişikliğin ilk kez uygulandığı yıllık hesap döneminde veya sonrasında katlanılan borçlanma maliyetlerine uygulanır.

Yürürlük tarihi

29 Bu Standart 1 Ocak 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu Standardın 1 Ocak 2009 tarihinden önce başlayan bir hesap döneminde uygulanması halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

29A 2008 yılında yayımlanan *TFRS'lerdeki İyileştirmeler* 6'ncı paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklik, 1 Ocak 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

29B TFRS 9 (2017 Sürümü), 6'ncı paragrafı değiştirmiştir. TFRS 9 uyguladığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

29C TFRS 16, 6'ncı paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uyguladığında söz konusu değişiklik de uygulanır.

29D 2019 yılında yayımlanan *2015-2017 Dönemine İlişkin Yıllık İyileştirmeler,* 14'üncü paragrafı değiştirmiş ve 28A paragrafını eklemiştir. Bu değişiklikler 1 Ocak 2019 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

TMS 23'ün (2005 yılında yayımlanan) yürürlükten kaldırılması

40 Bu Standart, TMS 23'ün (2005 yılında yayımlanan) yerini alır.