
DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 5

(DMS 5)

BORÇLANMA MALİYETLERİ

RG 08 Şubat 2009 / 27135

Amaç

1. Bu standart, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme yöntemini düzenlemektedir. Borçlanma maliyetlerinin oluştuğu anda gider olarak kaydı esas olmakla birlikte, bir özelliği varlığın satın alınması, inşa edilmesi veya üretimine ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi de mümkündür.

Kapsam

2. Bu Standart, 24/12/2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 2 nci maddesinde tanımlanan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Tanımlar

3. Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamları ile kullanılır.

Borçlanma Maliyetleri:

Borçlanılan fonlarla ilişkili olarak kamu idareleri tarafından yüklenilen faiz ve diğer giderlerdir.

Gelirler:

Raporlama döneminde ilk defa hesaplara alınacak varlıklar ile yeniden değerlendirme farkları dışında net varlık/özkaynakta artışa neden olan her türlü işlemdir.

Giderler:

Raporlama döneminde ilk defa hesaplara alınacak yükümlülükler ile yeniden değerlendirme farkları dışında net varlık/özkaynakta azalmaya neden olan her türlü işlemdir.

Kamu İdaresi:

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 2 nci maddesinde tanımlanan genel yönetim kapsamındaki idarelerdir.

Nakit:

Elde bulunan para ve vadesiz mevduatlardır.

Net Varlıklar/Özkaynak:

Bilânçodaki varlıklar ile yükümlülükler arasındaki farktır. Net varlıklar/özkaynak artı veya eksi durumda olabilir. Net varlıklar/özkaynak bir kamu idaresinin faaliyet sonucundan etkilenir. Net varlık/özkaynaktaki bir yıldan diğer yıla görülen artışlar olumlu, azalışlar ise olumsuz faaliyet sonucunu gösterir. Net varlık/özkaynaktaki olumlu ya da olumsuz farkın varlık ya da yükümlülük envanterinden kaynaklanması halinde bu husus ayrıca açıklanır.

Özellikli varlık:

Amaçlanan şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren varlıktır.

Tahakkuk Esası:

İşlem ve olayların, nakdin veya nakit benzeri varlıkların alındığı veya ödendiği anda değil, gerçekleştikleri anda kaydedildiği bir muhasebe esasıdır. Bir ekonomik değer; oluşturulduğunda, başka bir şekle dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir ve ilgili oldukları dönemlerin malî tablolarında gösterilir. Varlıklar, yükümlülükler, net varlıklar/özkaynak, gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilen unsurlardır.

Varlıklar:

Geçmişteki işlem ve olayların bir sonucu olan, gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenen ve kamu idareleri tarafından kontrol edilen kaynak ve değerlerdir.

Yükümlülükler:

Geçmişteki işlem ve olaylardan doğan ve ödenmesi sonucunda, idarenin ekonomik kaynak ve değerlerinde azalma gerçekleşmesi beklenen, idareye ait mevcut borç ve sorumluluklardır.

Borçlanma Maliyetlerinin Unsurları

4. Borçlanma maliyetleri şunları içerebilir:

1. Kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,
2. Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primler,
3. Borç anlaşmalarıyla bağlantılı tali maliyetler,
4. Finansal kiralamaya ilişkin finansman giderleri,
5. Yabancı para ile borçlanmaların faiz maliyetlerine ilişkin kur farkları.

Özellikli Varlıklar

5. İşyerleri, hastaneler, yol, köprü ve elektrik üretim tesisleri gibi varlıklar ile kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar özellikli varlıklara örnek olarak verilebilir. Bunların dışında kalan yatırımlar, olağan koşullarda kısa sürede üretilen varlıklar ile amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır halde edinilen varlıklar özellikli varlık değildir.

Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi – Temel Yöntem

6. Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde temel yöntem, maliyetlerin oluştuğu dönemde gider kaydedilmesidir.

7. Temel yöntem kapsamında borçlanma maliyetleri, nasıl borçlanıldığından bağımsız olarak, oluştuğu dönemde gider olarak kaydedilir.

8. Borçlanma maliyetleri için kabul edilen muhasebe politikası, mali tablolarda açıklanmalıdır.

Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi – Alternatif Yöntem

9. Bir özellikli varlığın satın alınması, inşası veya üretimiyle doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetleri söz konusu varlığın maliyetinin bir unsuru olarak aktifleştirilir. Aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı da bu Standarda göre belirlenir.

10. Bir özellikli varlığın satın alınması, inşası veya üretimiyle doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetleri, gelecekte kamu idaresi için ekonomik yarar sağlamasının muhtemel olması ve maliyetin güvenilir şekilde belirlenmesi durumunda söz konusu varlığın maliyetine dâhil edilir. Diğer borçlanma maliyetleri ise oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

11. Yüksek enflasyonlu durumlarda ilgili Standart hükümlerine göre borçlanma maliyetlerinin enflasyondan kaynaklanan kısmı gider olarak kaydedilmeli, enflasyondan kaynaklanmayan kısmı ise aktifleştirilmelidir.

12. Alternatif yöntemin benimsenmesi durumunda, özelliikli varlıkların satın alınması, inşası veya üretimiyle doğrudan ilgili borçlanma maliyetlerinin tamamına bu yöntem tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

Aktifleştirilebilen Borçlanma Maliyetleri

13. Kamu idareleri, bir özelliikli varlığın edinimi için borçlandığında, söz konusu varlıkla ilgili olan doğrudan borçlanma maliyetlerini ilgili varlığın maliyetine dâhil eder.

14. Kamu idaresi merkezi olarak borçlandığı fonları, bünyesindeki diğer birim ya da kuruluşlara kredi, hibe veya sermaye transferi olarak aktarabilir. Hibe ve sermaye transferlerinde olduğu gibi, bazı aktarımlar faizsiz olabileceği gibi gerçek faiz giderinin sadece bir bölümünün geri ödenmesi koşuluna da bağlı olabilir. Kamu idareleri genel ekonomik ve mali politikalar bağlamında da borçlanabilir. Her iki durumda da ilgili borçlanma maliyetleri doğrudan gider olarak kaydedilir.

15. Bir özelliikli varlığın edinimi için borç alınması halinde finansman giderinin aktifleştirilecek kısmı, söz konusu borçlanmadan elde edilen fonların geçici olarak kullanımından elde edilen gelirin toplam finansman giderinden düşülmesiyle belirlenmelidir.

16. Özelliikli varlık için yapılan finansman anlaşmaları, fonların bir bölümünün veya tamamının özelliikli varlık için kullanılmasından önce tedarik edilerek, kamu idaresinin bu sürede borçlanma maliyetleri üstlenmesine neden olabilir. Böylesi durumlarda bu fonlar genellikle özelliikli varlık için harcanacağı zamana kadar geçici yatırımlarda kullanılır. Aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerinin tutarı belirlenirken, bu tür borç alınan fonlardan elde edilen yatırım geliri üstlenilen borçlanma maliyetinden düşülür.

Kontrol Edilen Kuruluşlara Kaynak Aktarımı

17. Kamu idaresinin borç aldığı fonları aynı finansman maliyetiyle kontrol ettiği kuruluşlara borç olarak vermesi durumunda, kontrol edilen kuruluşlar sadece özelliikli varlığın edinimiyle ilgili olarak üstlenmiş olduğu borçlanma maliyetlerini aktifleştirebilir. Bu borçlanma maliyetleri kredi anlaşmalarında gösterilmelidir.

18. Kamu idaresinin, borç aldığı fonları kontrol ettiği kuruluşlara daha düşük finansman maliyetiyle borç vermesi durumunda kontrol edilen kuruluşlar, özelliikli varlığın edinimiyle ilgili olarak üstlenmiş olduğu borçlanma maliyetlerini aktifleştirebilir. Konsolide mali tablolarda, kontrol edilen kuruluş tarafından aktifleştirilen maliyetler dikkate alınmak suretiyle borçlanma maliyetinin tamamı aktifleştirilebilir.

19. Kamu idaresinin, kontrol ettiği kuruluşlara finansman maliyeti olmaksızın borç vermesi durumunda, bağımsız mali tablolarında hem kamu idaresi hem de kontrol edilen kuruluş için borçlanma maliyetleri aktifleştirilmez.

Aktifleştirmenin Başlaması

20. Borçlanma maliyetlerinin özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmesine şu durumlarda başlanır;

1. Varlık için harcama yapıldığında,
2. Özellikli varlığın satın alınması, inşası veya üretimi için borçlanma maliyetleri oluştuğunda,
3. Varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler başlatıldığında.

21. Özellikli varlık için yapılan harcamalar aynı ve nakdi ödemeler ile faiz hariç borçlanma giderlerini içerir.

22. Varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli işlemler, söz konusu varlığın fiziki inşasından daha fazlasını içerir. Fiziksel inşaatın başlamasından önce gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari işlemler de bunlar içerisinde yer alır. Ancak bu işlemler, varlığın durumunu değiştirecek nitelikteki bir üretim veya geliştirme faaliyeti olmalıdır. Örneğin; bir arazinin inşaata hazır hale getirilmesi çalışmalarını esnasında doğan borçlanma maliyetleri, çalışmanın yapıldığı dönemde aktifleştirilebilir. Buna karşın bina inşa etmek amacıyla alınan ve buna ilişkin herhangi bir çalışma yapılmaksızın elde tutulan bir arsadan dolayı ortaya çıkan borçlanma maliyetleri aktifleştirilmez.

Aktifleştirme İşlemine Ara Verilmesi

23. Varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli işlemlerin kesintiye uğradığı dönemlerde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmelidir.

24. Varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli olan faaliyetlerin kesintiye uğradığı bir dönemde borçlanma maliyetleri oluşabilir. Bu maliyetler kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutma maliyeti olup aktifleştirilmez. Ancak, önemli teknik veya idari çalışmaların devam ettiği bir dönemde genellikle borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. Ayrıca, bir varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi sürecinin gerekli bir parçasını oluşturan geçici ertelemeler durumunda borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. Örneğin, stokların amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için ihtiyaç duyulan süre boyunca veya bir coğrafi bölgede köprü inşası esnasındaki su seviyesinin yüksek olması nedeniyle meydana gelen gecikmeler süresince aktifleştirme işlemine devam edilir.

Aktifleştirmenin Sonlandırılması

25. Özellikli varlığın amaçlandığı şekilde kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi için gerekli faaliyetlerin önemli ölçüde tamamlanması halinde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilebilir.

26. Bir özellikli varlık, rutin idari işleri devam ediyor olsa dahi, fiziki inşası tamamlanmış ise kullanıma veya satışa hazır hale gelmiş demektir. Kullanıcının talebi doğrultusunda dekorasyon gibi varlığa ilişkin bazı küçük işlemlerin devam ediyor olması, varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelmiş kabul edilmesine engel teşkil etmez.

27. Bir özellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken yapımı tamamlanan bu parçaların her birinin kullanılabilirdiği durumlarda, söz konusu parçanın borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

28. Her biri bağımsız olarak kullanılabilen birkaç binadan oluşan bir iş merkezi, diğer bölümlerde inşaat devam ederken tamamlanmış parçaları kullanılabilen özellikli varlığa örnek teşkil eder. Kullanılabilmesi için inşaatın bütünüyle tamamlanmasının gerektiği bir su arıtma tesisi veya karayolunun bir parçasını oluşturan bir köprü, herhangi bir parçasının kullanılabilmesi için bütünüyle tamamlanması gereken özellikli varlıklara örnek teşkil eder.

Açıklama

29. Mali tablolarda;

1. Borçlanma maliyetleri için uygulanan muhasebe politikaları,
2. İlgili dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı belirtilir.

Yürürlük Tarihi

30. Bu standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından Nisan 2008 tarihinde yayınlanan, Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulunun Borçlanma Maliyetleri isimli 5 numaralı standardından yararlanılarak hazırlanmıştır.

31. Bu Standart Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.

32. Bu Standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.