



# TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

2025/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı  
**İleri Düzeyde Finansal Muhasebe**  
5 Mayıs 2025 Pazartesi – 18.00 - 20.00 ( 2 Saat )

- Uyarı!** [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.  
[2] Cevap kağıdı üzerine, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaktır. Ayrıca, ilgili bölüm dışında cevap kağıdının herhangi bir yerine ad, soyad, rumuz, işaret, numara, vb. yazılamaz. Bu uyarılara aykırı davranan adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.  
[3] Bu sınav 3 adet sorudan oluşmaktadır.

### Sorular

**SORU 1-** Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) 1 kapsamında; sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar hakkında bilgi veriniz (20 Puan).

**SORU 2-** Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve de yer alan sermayenin korunması ve karın belirlenmesi hususlarını açıklayınız (20 Puan).

**SORU 3-** Günlük süt üretimi gerçekleştiren bir firma ülke genelinde 880 adet çiftliğe, 310.000 adet büyükbaş hayvana ve 85.000 adet düveye sahiptir ve ülkenin süt ihtiyacının %15’ni karşılamaktadır. Yılda 8 milyon kg süt üretimi gerçekleştirmektedir ve yıllık ortalama stok olarak 300.000 kg süt tozu bulundurmaktadır.

**31 Aralık 20x4 tarihi itibarıyla işletmedeki canlı varlıklara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.**

310.000 adet inek	3 yaşında	1 Kasım 20x3 tarihinde veya önce alınmış
55.000 adet düve	Ortalama 1.5 yaşında	1 Nisan 20x4 tarihinde alınmış
30.000 adet düve	Ortalama 2 yaşında	1 Kasım 20x3 tarihinde satın alınmış

İlgili dönemde hiçbir doğum olmamış ve satış işlemi gerçekleşmemiştir. Ayrıca birim tutarlara ilişkin olarak aşağıdaki bilgiler edinilmiştir;

Yaş	Tarih	Tahmini satış noktası maliyeti düşülmüş birim bedeli (-PB-para birimi)
1 yaşında	31 Aralık 20x4	152 PB
2 yaşında	31 Aralık 20x4	156 PB
3 yaşında	31 Aralık 20x4	165 PB
4 yaşında	31 Aralık 20x4	170 PB
1 yaşında	1 Kasım 20x3 ve 1 Nisan 20x4	150 PB
2 yaşında	1 Kasım 20x3	160 PB

Şirket yıl boyunca bir sorunla karşılaşmıştır. Şöyle ki: hayvanlarda yaşanan bir hastalık nedeniyle ülkede süt tüketimi düşmüştür. Hükümet, çiftçilere süt satışından kaynaklanan olası gelir kaybını telafi etme kararı almış ve bu husus 1 Eylül 20x4 tarihinde ulusal basın aracılığı ile yayınlanmıştır. İşletme 2 Ocak 20x5 tarihinde kendisine 5 milyon PB ödeneceğini belirten resmi bir belge almıştır.



# TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Şirketin ülkenin farklı bölgelerinde faaliyet göstermektedir. Bu husustan etkilenen tek bölge, hükümetin bölgedeki süt üretimini kısıtladığı BETA bölgesidir. İşletmenin sahip olduğu sığırlar bu olaydan etkilenmemiş ve sağlıklıdır. Şirket, hükümetin kısıtlama emrini hesaba kattıktan sonra, BETA bölgesindeki sığırlardan elde edilen gelecekteki iskonto edilmiş nakit akış gelirinin 4 milyon PB ulaştığını tahmin edilmektedir. Şirket, oluşan bu sorunlar nedeniyle bölgedeki ineklerin gerçeğe uygun değerini ölçemediğini düşünmektedir. Bölgede 60.000 adet inek ve 20.000 adet düve bulunmaktadır. Tüm bu hayvanlar 1 Kasım 20x3 tarihinde satın alınmıştır. Rakip bir şirket, bu şirkete satış noktası maliyetlerinden sonra bu hayvanlar için 3 milyon PB ve ayrıca o bölgedeki çiftlikler için 6 milyon PB teklif etmiştir. Firmanın şu anda çiftlikleri satma niyeti bulunmamaktadır. Şirket, 1 Kasım 20x3 tarihinden itibaren Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulamaktadır.

## İstenilenler

Yukarıdaki bilgilerden hareketle gerekli hesaplama ve açıklamaları,

- a- TMS-41 Tarımsal Faaliyetler (20 Puan).
- b- TMS-2 Stoklar (20 Puan).
- c- TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (10 Puan)
- d- TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (10 Puan)

standartları bağlamında yapınız.

2025/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

**İleri Düzeyde Finansal Muhasebe**

5 Mayıs 2025 Pazartesi – 18.00 - 20.00 ( 2 Saat )

- Uyarı!** [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.  
[2] Cevap kağıdı üzerine, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaktır. Ayrıca, ilgili bölüm dışında cevap kağıdının herhangi bir yerine ad, soyad, rumuz, işaret, numara, vb. yazılamaz. Bu uyarılara aykırı davranan adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.  
[3] Bu sınav 3 adet sorudan oluşmaktadır.

**Sorular**

**SORU 1-** Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) 1 kapsamında; sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar hakkında bilgi veriniz **(20 Puan)**.

**SORU 2-** Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve de yer alan sermayenin korunması ve karın belirlenmesi hususlarını açıklayınız **(20 Puan)**.

**SORU 3-** Günlük süt üretimi gerçekleştiren bir firma ülke genelinde 880 adet çiftliğe, 310.000 adet büyükbaş hayvana ve 85.000 adet düveye sahiptir ve ülkenin süt ihtiyacının %15’ni karşılamaktadır. Yılda 8 milyon kg süt üretimi gerçekleştirmektedir ve yıllık ortalama stok olarak 300.000 kg süt tozu bulundurmaktadır.

**31 Aralık 20x4** tarihi itibarıyla işletmedeki canlı varlıklara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

310.000 adet inek	3 yaşında	1 Kasım 20x3 tarihinde veya önce alınmış
55.000 adet düve	Ortalama 1.5 yaşında	1 Nisan 20x4 tarihinde alınmış
30.000 adet düve	Ortalama 2 yaşında	1 Kasım 20x3 tarihinde satın alınmış

İlgili dönemde hiçbir doğum olmamış ve satış işlemi gerçekleşmemiştir. Ayrıca birim tutarlara ilişkin olarak aşağıdaki bilgiler edinilmiştir;

Yaş	Tarih	Tahmini satış noktası maliyeti düşülmüş birim bedeli (-PB-para birimi)
1 yaşında	31 Aralık 20x4	152 PB
2 yaşında	31 Aralık 20x4	156 PB
3 yaşında	31 Aralık 20x4	165 PB
4 yaşında	31 Aralık 20x4	170 PB
1 yaşında	1 Kasım 20x3 ve 1 Nisan 20x4	150 PB
2 yaşında	1 Kasım 20x3	160 PB

Şirket yıl boyunca bir sorunla karşılaşmıştır. Şöyle ki; hayvanlarda yaşanan bir hastalık nedeniyle ülkede süt tüketimi düşmüştür. Hükümet, çiftçilere süt satışından kaynaklanan olası gelir kaybını telafi etme kararı almış ve bu husus 1 Eylül 20x4 tarihinde ulusal basın aracılığı ile yayınlanmıştır. İşletme 2 Ocak 20x5 tarihinde kendisine 5 milyon PB ödeneceğini belirten resmi bir belge almıştır.



Şirketin ülkenin farklı bölgelerinde faaliyet göstermektedir. Bu husustan etkilenen tek bölge, hükümetin bölgedeki süt üretimini kısıtladığı BETA bölgesidir. İşletmenin sahip olduğu sığırlar bu olaydan etkilenmemiş ve sağlıklıdır. Şirket, hükümetin kısıtlama emrini hesaba kattıktan sonra, BETA bölgesindeki sığırlardan elde edilen gelecekteki iskonto edilmiş nakit akış gelirin 4 milyon PB ulaştığını tahmin edilmektedir. Şirket, oluşan bu sorunlar nedeniyle bölgedeki ineklerin gerçeğe uygun değerini ölçemediğini düşünmektedir. Bölgede 60.000 adet inek ve 20.000 adet düve bulunmaktadır. Tüm bu hayvanlar 1 Kasım 20x3 tarihinde satın alınmıştır. Rakip bir şirket, bu şirkete satış noktası maliyetlerinden sonra bu hayvanlar için 3 milyon PB ve ayrıca o bölgedeki çiftlikler için 6 milyon PB teklif etmiştir. Firmanın şu anda çiftlikleri satma niyeti bulunmamaktadır. Şirket, 1 Kasım 20x3 tarihinden itibaren Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulamaktadır.

### İstenilenler

Yukarıdaki bilgilerden hareketle gerekli hesaplama ve açıklamaları,

- a- TMS-41 Tarımsal Faaliyetler **(20 Puan)**.
- b- TMS-2 Stoklar **(20 Puan)**.
- c- TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması **(10 Puan)**
- d- TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler **(10 Puan)**

standartları bağlamında yapınız.

## Cevaplar

**C-1) Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar Raporlayan işletmenin;**

**Kısa orta veya uzun vadede nakit akışlarını, finansmana erişimini veya sermaye maliyetini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek (4P)**

**sürdürülebilirlikle ilgili risklerine ve fırsatlarına ilişkin bilgi sağlayan, (4P)**

genel amaçlı finansal raporların belirli bir biçimidir ve

**işletmenin yönetimi, stratejisi ve sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risk ve fırsatlarla ilgili risk yönetimi ve ilgili metrik ve hedeflerle ilgili bilgileri de içerir. (4P)**

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin faydalı olması için; bu bilgilerin **ihtiyaca uygun olması** ve sunmayı amaçladığı hususu **gerçeğe uygun bir şekilde sunması** gerekir. Bunlar sürdürülebilirlikle ilgili **finansal bilginin temel niteliksel özellikleridir. (4P)**

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilginin **karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir** olması durumunda, söz konusu bilginin **faydası** artar. Bunlar, sürdürülebilirlikle ilgili faydalı finansal bilginin bu **niteliğini artıran özelliklerdir (4P).**

**C-2) Sermayenin korunması ve kârın belirlenmesi kavramları**

**Sermaye kavramları:** Çoğu işletme, finansal tablolarını hazırlarken sermayeyi **finansal bir kavram** olarak benimser. Sermaye, yatırılan para veya yatırılan satın alma gücü gibi finansal bir kavram olarak ele alındığında, işletmenin net varlıkları ya da özkaynağı ile eş anlamlı hale gelir. Sermaye, faaliyette bulunabilme kabiliyeti gibi **fiziki bir kavram** olarak ele alındığında işletmenin, örneğin günlük üretim miktarına dayalı olan üretim kapasitesi olarak kabul edilir (m-8.1).

Bu husus aşağıda belirtilen sermayenin korunması kavramlarını ortaya çıkarmaktadır: (m-8.3).

**(a) Finansal sermayenin devamlılığı:** Bu kavrama göre, **dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve hissedarların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak üzere, yalnızca net varlıkların dönem sonundaki finansal tutarının (para cinsinden) dönem başındaki finansal tutarını (para cinsinden) aşması halinde bir kâr elde edilmiştir.** Finansal sermayenin devamlılığı nominal parasal birimlerle veya sabit satın alma gücü birimleri ile ölçülebilir. (5P)

**(b) Fiziki sermayenin devamlılığı:** Bu kavrama göre, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve hissedarların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak üzere, yalnızca işletmenin dönem sonundaki fiziki üretim kapasitesinin (veya faaliyet kapasitesi) (veya o kapasiteye ulaşmak için ihtiyaç duyulan kaynak veya fonlar) **dönem başındaki fiziki üretim kapasitesini aşması halinde bir kâr elde edilmiştir.** (5P)

**Sermayenin nominal parasal birimler üzerinden tanımlandığı finansal sermayenin korunması kavramı çerçevesinde kâr,** nominal parasal sermayede dönem boyunca meydana gelen artışı ifade eder. Bu nedenle, dönem boyunca elde tutulan varlıkların fiyatlarındaki artış, geleneksel olarak ifade edildiği şekliyle elde tutma kazancı, kavram olarak kâr sayılır. Ancak bu tutarlar, ilgili varlıklar takas işlemiyle elden çıkarılıncaya kadar kâr olarak finansal tablolara yansıtılabılır. Finansal sermayenin korunması kavramı sabit satın alma gücü birimleri cinsinden tanımlandığında kâr, yatırılan satın alma gücünde dönem boyunca meydana gelen artışı gösterir. Buna göre, genel fiyat seviyesindeki artışı aşan varlıkların fiyatlarındaki artışın bu kısmı, kâr olarak kabul edilir. **Artışın geri kalan kısmı, sermaye koruma düzeltmesidir ve dolayısıyla özkaynağın bir parçası sayılır (m-8.7). (5P)**

**Sermayenin fiziksel üretim kapasitesi üzerinden tanımlandığı fiziki sermayenin devamlılığı kavramı çerçevesinde kâr,** sermayede dönem boyunca meydana gelen artışı ifade eder. İşletmenin varlık ve yükümlülüklerini etkileyen tüm fiyat değişimleri, işletmenin fiziki üretim kapasitesinin ölçümündeki değişiklikler olarak görülür. **Bu nedenle söz konusu fiyat değişimleri kârın değil, özkaynağın bir parçası olan sermaye koruma düzeltmeleri olarak ele alınırlar. (m-8.8). (5P)**



**C-3) a) TMS-41 Tarımsal Faaliyetler (20 Puan)**

TMS-41'e göre canlı varlıklar, ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür (Madde-12).

**Beta Bölgesi Hariç Canlı Varlıkların Değerlemesi:**

Canlı Varlık Grubu	Adet	Dönem Başı Toplam Değer (PB)	Dönem Sonu Toplam Değer (PB)	Toplam Değer Farkı (PB)	Biyolojik Dönüşüm Farkı (PB)	Fiyat Farkı (PB)
İnekler	250.000	40.000.000 (250K x 160 PB)	41.250.000 (250K x 165 PB)	1.250.000	2.250.000 (250Kx(165-156))	-1.000.000 (250Kx(156-160))
Düve (2 Yaş)	10.000	1.500.000 (10K x 150 PB)	1.560.000 (10K x 156 PB)	60.000	40.000 (10K x (156-152))	20.000 (10K x (152-150))
Düve (1.5 Yaş)	55.000	8.250.000 (55K x 150 PB)	8.580.000 (55K x 156 PB)	330.000	110.000 (55K x (156-154))	220.000 (55K x (154-150))
GENEL TOPLAM		49.750.000	51.390.000	1.640.000	2.400.000	-760.000

**Hesaplamaların Detaylı Açıklaması:****1. İnekler (250.000 adet):**

- **Dönem Başı Değer (1 Kasım 20x3 / 2 yaş):**  $250.000 \times 160 \text{ PB} = 40.000.000 \text{ PB}$ .
- **Dönem Sonu Gerçeğe Uygun Değer (31 Aralık 20x4 / 3 yaş):**  $250.000 \times 165 \text{ PB} = 41.250.000 \text{ PB}$ .
- **Toplam Gerçeğe Uygun Değer Farkı:**  $41.250.000 - 40.000.000 = 1.250.000 \text{ PB}$ .
- **Biyolojik Dönüşüm Farkı:** 31 Aralık 20x4 fiyatlarına göre 3 yaşındaki inek (165 PB) ile 2 yaşındaki inek (156 PB) arasındaki fark. Bu, yaşlanmadan kaynaklanan değer artışıdır.
  - $(165 \text{ PB} - 156 \text{ PB}) \times 250.000 \text{ adet} = 9 \text{ PB} \times 250.000 \text{ adet} = 2.250.000 \text{ PB}$ .
- **Fiyat Farkı:** 2 yaşındaki ineklerin 31 Aralık 20x4'teki fiyatı (156 PB) ile 1 Kasım 20x3'teki fiyatı (160 PB) arasındaki fark. Bu, aynı yaştaki hayvanın piyasa fiyatındaki değişimdir.
  - $(156 \text{ PB} - 160 \text{ PB}) \times 250.000 \text{ adet} = -4 \text{ PB} \times 250.000 \text{ adet} = -1.000.000 \text{ PB}$ .

**2. Düve (10.000 adet - 1 Kasım 20x3 tarihinde 1 yaşında alınmış):**

- **Dönem Başı Değer (1 Kasım 20x3 / 1 yaş):**  $10.000 \times 150 \text{ PB} = 1.500.000 \text{ PB}$ .
- **Dönem Sonu Gerçeğe Uygun Değer (31 Aralık 20x4 / 2 yaş):**  $10.000 \times 156 \text{ PB} = 1.560.000 \text{ PB}$ .
- **Toplam Fark:**  $1.560.000 - 1.500.000 = 60.000 \text{ PB}$ .
- **Biyolojik Dönüşüm Farkı:** 31 Aralık 20x4 fiyatlarına göre 2 yaşındaki düve (156 PB) ile 1 yaşındaki düve (152 PB) arasındaki fark.
  - $(156 \text{ PB} - 152 \text{ PB}) \times 10.000 \text{ adet} = 4 \text{ PB} \times 10.000 \text{ adet} = 40.000 \text{ PB}$ .
- **Fiyat Farkı:** 1 yaşındaki düvelerin 31 Aralık 20x4'teki fiyatı (152 PB) ile 1 Kasım 20x3'teki fiyatı (150 PB) arasındaki fark.
  - $(152 \text{ PB} - 150 \text{ PB}) \times 10.000 \text{ adet} = 2 \text{ PB} \times 10.000 \text{ adet} = 20.000 \text{ PB}$ .

**3. Düve (55.000 adet - 1 Nisan 20x4 tarihinde ortalama 1.5 yaşında alınmış):**

- **Dönem Başı Değer (1 Nisan 20x4 / 1.5 yaş için en yakın 1 yaş fiyatı):**  $55.000 \times 150 \text{ PB} = 8.250.000 \text{ PB}$ .
- **Dönem Sonu Gerçeğe Uygun Değer (31 Aralık 20x4 / yaklaşık 2.1 yaş için en yakın 2 yaş fiyatı):**  $55.000 \times 156 \text{ PB} = 8.580.000 \text{ PB}$ .
- **Toplam Fark:**  $8.580.000 - 8.250.000 = 330.000 \text{ PB}$ .

- **Biyolojik Dönüşüm Farkı:** 31 Aralık 20x4 fiyatlarına göre 2 yaşındaki düve (156 PB) ile 1.5 yaşındaki düve (152 PB ve 156 PB ortalaması 154 PB) arasındaki fark.
  - $(156 \text{ PB} - 154 \text{ PB}) \times 55.000 \text{ adet} = 2 \text{ PB} \times 55.000 \text{ adet} = 110.000 \text{ PB}$ .
- **Fiyat Farkı:** 1.5 yaşındaki düvelerin 31 Aralık 20x4'teki fiyatı (154 PB) ile 1 Nisan 20x4'teki fiyatı (150 PB) arasındaki fark.
  - $(154 \text{ PB} - 150 \text{ PB}) \times 55.000 \text{ adet} = 4 \text{ PB} \times 55.000 \text{ adet} = 220.000 \text{ PB}$ .

### Beta Bölgesi Canlı Varlıkların Değerlemesi:

Beta bölgesinde 60.000 inek ve 20.000 düve bulunmaktadır. Bölgedeki ineklerin **gerçeğe uygun değerini ölçemediğini düşündüğü** belirtilse de, TMS 41 Madde 30'a göre bu durum istisnai bir uygulamadır.

- TMS 41, **gerçeğe uygun değer** **güvenilir bir şekilde ölçülemez** gibi istisnai durumlar haricinde canlı varlıkların gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülmesini gerektirir. Şirket, bu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerden ölçmeye devam etmelidir.
- **Analiz:** Rakip firmanın 3 milyon PB teklifi ve gelecekteki iskonto edilmiş nakit akışlarının 4 milyon PB olduğu tahmini, gerçeğe uygun değer belirlenebileceğine dair göstergelerdir. Ayrıca, sığırların sağlıklı olduğu ve başka bir bölgeye taşınıp satılabileceği bilgisi, gerçeğe uygun değer sıfır veya çok düşük olmadığına işaret eder. Hükümet kısıtlaması bir değer düşüklüğüne yol açabilir ancak güvenilir ölçüm yapmayı tamamen imkansız kılmaz.
- **Sonuç:** İşletme, bu bilgileri (rakip teklifi ve gelecekteki nakit akışları) dikkate alarak gerçeğe uygun değeri belirlemeli ve bunu dipnotlarda açıklamalıdır. Mevcut birim değerlere göre (31 Aralık 20x4 itibarıyla 3 yaşındaki inek 165 PB, 2 yaşındaki düve 156 PB), bu bölgedeki canlı varlıkların değeri:
  - $(60.000 \text{ adet inek} \times 165 \text{ PB/adet}) + (20.000 \text{ adet düve} \times 156 \text{ PB/adet}) = 9.900.000 \text{ PB} + 3.120.000 \text{ PB} = 13.020.000 \text{ PB}$  olarak hesaplanır.
- Şirketin gerçeğe uygun değeri ölçemediği iddiası, piyasa göstergeleri ışığında yeniden değerlendirilmeli ve güvenilir bir ölçüm yapılamadığına dair güçlü kanıtlar sunulmadıkça, TMS 41'in gerçeğe uygun değer modeli uygulanmaya devam edilmelidir.

### b- TMS-2 Stoklar (20 Puan)

- **Süt tozu stoğu**, tarımsal ürünlerin (süt) hasat sonrası işlenmesiyle elde edildiği için **TMS 2 Stoklar** standardı kapsamındadır (Madde 1 ve Madde 3).
- TMS 2'ye göre stoklar, **maliyet ve net gerçekleştirilir değerin düşük olanı** ile değerlendirilir (Madde 9). Net gerçekleştirilir değer, olağan iş akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama maliyetleri ve satışı gerçekleştirmek için katlanılacak tahmini maliyetler düşülerek elde edilen tutardır.
- Şirketin yıllık ortalama stok olarak 300.000 kg süt tozu bulundurduğu belirtilmiştir. Bu stoğun 31 Aralık 20x4 tarihi itibarıyla **maliyeti ve net gerçekleştirilir değeri** karşılaştırılarak düşük olan tutar bilanço stok değeri olarak kaydedilir. Soruda, bu değerlere ilişkin bilgi verilmediği için somut bir hesaplama yapılamaz ancak değerlendirme ilkesi belirtilmelidir.

**c- TMS-20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (10 Puan)**

- TMS 20'ye göre, gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin **koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri**, söz konusu teşviklerin **ancak ve ancak alacak haline gelmeleri durumunda** kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (Madde 34).
- **Uygulama:**
  - 1 Eylül 20x4 tarihinde ulusal basında çıkan açıklama, hükümetin teşvik kararını kamuoyuna duyurduğunu gösterse de, bu durum teşvikin işletme için "alacak haline geldiği" anlamına gelmez. Henüz resmi bir taahhüt veya hak doğuran bir olay gerçekleşmemiştir.
  - İşletmenin **2 Ocak 20x5 tarihinde 5 milyon PB ödeneceğini belirten resmi bir belge alması**, teşvikin alacak haline geldiğine ve muhasebeleştirme kriterlerinin karşılandığına dair **makul güvenceyi** sağlamıştır.
  - Dolayısıyla, 5 milyon PB tutarındaki devlet teşviki, **2 Ocak 20x5 tarihi itibarıyla gelir olarak** finansal tablolara yansıtılacaktır (genellikle diğer gelirler hesabına kaydedilir).
  - 31 Aralık 20x4 tarihli finansal tablolar açısından bu durum, önemli bir **dönem sonrası olaydır**. Ödeme taahhüdünü içeren resmi belge 31 Aralık 20x4 sonrasında alındığı için, 20x4 finansal tablolarında gelir veya alacak olarak gösterilemez, ancak **dipnotlarda açıklanması** gerekir.

**d- TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (10 Puan)**

- TFRS 5'e göre, bir varlığın **satış amaçlı elde tutulan duran varlık** olarak sınıflandırılabilmesi için belirli kriterlerin karşılanması gerekir (Madde 7). Bu kriterler arasında en önemlileri şunlardır:
  - Varlığın mevcut durumunda hemen satışa hazır olması.
  - Satışının çok muhtemel olması. Bu durum, varlığın aktif bir satış programı kapsamında olması ve satışın bir yıl içinde tamamlanmasının beklenmesi anlamına gelir.
  - Yönetimin varlığı satma konusunda bir taahhüdü (kararı) olması.
- **Uygulama:** Soruda açıkça belirtildiği üzere, "**Firmanın şu anda çiftlikleri satma niyeti bulunmamaktadır.**" Bu ifade, TFRS 5'in temel kriterlerinden biri olan **yönetim niyetinin** karşılanmadığını göstermektedir.
- **Sonuç:** Şirketin sahip olduğu çiftlikler ve bu çiftliklerdeki canlı varlıklar (sığırlar), **TFRS 5 kapsamında satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılmaz**. Bu varlıklar, ilgili diğer muhasebe standartları (örneğin, canlı varlıklar için TMS 41, arazi ve binalar için TMS 16 Maddi Duran Varlıklar) kapsamında muhasebeleştirilmeye devam edecektir. Rakip şirketin çiftlikler için teklifinin bulunması, şirketin satma niyeti olmadığı sürece TFRS 5 sınıflandırmasını değiştirmez.