



2019/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

İleri Düzeyde Finansal Muhasebe

16 Aralık 2019 Pazartesi – 18.00 - 20.00

Uyarı: Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.

Sorular

Soru 1- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca 27/10/2018 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan ve 01/01/2020 tarihinden itibaren uygulanacak "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve"de finansal tablolara alınan kalemlerin ölçüm esasları ve ölçüm esası seçilirken dikkate alınması gereken faktörler nelerdir? Açıklayınız. (25 puan)

Soru 2- Aksu işletmesi faaliyetlerinde kullanmak amacıyla bir binanın iki katını, 10 yıllık kiralamak üzere yılın başında bir sözleşme imzalamıştır. Aksu işletmesinin kira süresini 5 yıl daha uzatma opsyonu bulunmaktadır. Kira ödemeleri ilk on yıl boyunca yıllık 80.000 TL, opsyonun kullanılması halinde opsiyon dönemi boyunca 85.000 TL olacaktır. Aksu işletmesi kiraladığı katlarda bulunan mevcut kiracılara, katı tahliye etmeleri için 24.000 TL, kiralama işlemine aracılık eden emlak komisyoncusu bir firmaya da 7.000 TL ödemedede bulunmuştur. Can işletmesi kiralamayı teşvik etmek için, Aksu işletmesine emlak komisyoncusuna ödediği 7.000 TL'yi ve kiralanan katlarda yaptığı özel maliyet niteliğindeki harcamaları için 9.000 TL'yi geri ödemeyi kabul etmiştir. Kiralamanın başladığı tarihte zımnı faiz oranı kolaylıkla belirlenememektedir. Alternatif borçlanma faiz oranı yıllık %10'dur. Kira ödemeleri kiralamanın başlangıcından itibaren, her yılın başında ödenmektedir. Aksu işletmesi kiralama tarihinde birinci yılın kirası olan 80.000 TL'yi peşin ödemmiş, kalan 9 yılda ödenecek kira bedelinin bugünkü değerini %10 faiz oranı üzerinden 460.720 TL olarak hesaplamıştır. Aksu işletmesi kira sözleşmesini uzatma opsyonunu kullanmanın kesin olmadığı sonucuna varmış ve kira süresini 10 yıl olarak belirlemiştir.

İstenen: "TFRS 16 Kiralamalar" standardına göre, Aksu işletmesinin kiralamanın başlangıcında ve birinci yılın sonunda Finansal Durum Tablosu ile Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunda raporlayacağı kalemler ve tutarları ne kadar olacaktır? Açıklayınız. (40 puan)

Soru 3- Ticaret Bakanlığı üretimi ve istihdamı teşvik etmek için, fabrika yatırımda bulunan işletmelere, üretimde kullanılacak makineler için yaptıkları harcamaların % 50'sini geri ödemektedir. İşletme yılın başında yatırımı tamamlayarak faaliyetine başlamıştır. Bakanlık yetkilileri yılın başında fabrikada incelemelerde bulunmuşlar ve makineler için yaptıkları harcamaların %50'sinin 10 gün içinde ödemesinin yapılacağını bildirmişlerdir. Makineler için yapılan harcamaların toplam tutarı 4.000.000 TL, faydalı ömrü 10 yıldır. Makinelerin kalıntı değerlerinin bulunmadığı varsayılmış olup, normal amortisman yöntemi uygulanacaktır.

İstenen: a) İşletmenin almaya hak kazandığı devlet teşvikini, "TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" standardında "varlıklara ilişkin teşviklerin sunumu" başlığında açıklanan iki alternatif yöntemeye göre muhasebeleştirimesi halinde; Yılın başında ve yıl sonunda düzenlenecek Finansal Durum Tablosu ile Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir tablosuna olan etkisini ayrı ayrı (iki alternatif yöntemeye göre) gösteriniz. (20 puan)

b) TMS 20'de yer verildiği şekliyle, Sermaye yaklaşımı ve Gelir Yaklaşımının dayandığı gerekçeler nelerdir? Açıklayınız. (15 puan)

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap 1 - Kavramsal çerçevede finansal tablolara alınan unsurların ölçüm esasları ve ölçüm esasları seçilirken dikkate alınacak faktörler 6. bölümde düzenlenmiştir. Kavramsal çerçevede iki ölçüm esasına yer verilmiştir. Bunlar “**Tarihi maliyet**” ve “**Cari değer**” dir.

Cari değer ölçüm esasları;

- gerçeğe uygun değer,
- varlıklar için kullanım değeri, yükümlülükler için ifa değeri ve
- cari maliyetten oluşmaktadır.

Bir varlık veya yükümlülük ve ilgili gelir ile giderler için bir ölçüm esası seçilirken, ölçüm esasının hem finansal durum tablosu hem de finansal performans tablosunda (tablolarında) üreteceği bilginin yapısının ve diğer faktörlerin değerlendirilmesi gereklidir.

Ölçüm esasına göre sağlanan bilgiler finansal tablo kullanıcılarına faydalı olmalıdır. Buna ulaşabilmek için bilginin;

- a) ihtiyacıa uygun olması,
- b) sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması gereklidir.

Ayrıca sağlanan bilgiler, mümkün olduğunca karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olmalıdır.

Bir varlık veya yükümlülük ve ilgili gelir ile giderler için bir ölçüm esasıyla sağlanan bilgilerin

ihtiyaca uygunluğu aşağıdakilerden etkilenir:

- a) Varlık veya yükümlülüğün özelliklerini ve
- b) Söz konusu varlık veya yükümlülüğün gelecekteki nakit akışlarına nasıl katkıda bulunduğu.

Bir ölçüm esasıyla sağlanan bilgilerin ihtiyacıa uygunluğu, kısmen varlık veya yükümlülüğün özelliklerine, özellikle nakit akışlarının değişkenliğine ve varlık veya yükümlülüğün değerinin piyasa faktörlerine veya diğer risklere karşı duyarlı olup olmadığına bağlıdır. Bir varlık veya yükümlülüğün değeri piyasa faktörlerine veya diğer risklere karşı duyarlıysa, söz konusu varlık veya yükümlülüğün tarihi maliyeti cari değerinden önemli ölçüde farklı olabilir. Sonuç olarak, tarihi maliyet, değer değişimleri hakkındaki bilginin finansal tablo kullanıcıları için önemli olması durumunda ihtiyacıa uygun bilgi sağlamayabilir. Örneğin itfa edilmiş maliyet, türev ürün olan bir finansal varlık veya finansal yükümlülük hakkında ihtiyacıa uygun bilgi sağlayamaz.

Bazı ekonomik kaynaklar, doğrudan nakit akışları üretirken diğer durumlarda ekonomik kaynaklar, dolaylı olarak nakit akışları üretmek için birlikte kullanılır. Ekonomik kaynakların nasıl kullanıldığı ve dolayısıyla varlık ve yükümlülüklerin nasıl nakit akışları ürettiği, kısmen işletme tarafından yürütülen iş faaliyetlerinin yapısına bağlıdır. Bir işletmenin iş faaliyetlerinin, müşterilere mal veya hizmet üretmek ve pazarlamak için birlikte kullanılmak suretiyle dolaylı olarak nakit akışları üreten çeşitli ekonomik kaynakların kullanımını içermesi halinde, tarihi maliyet veya cari maliyetin söz konusu faaliyet hakkında ihtiyaca uygun bilgi sağlama muhtemeldir. Örneğin, maddi duran varlıklar genellikle işletmenin diğer ekonomik kaynaklarıyla birlikte kullanılır. Benzer şekilde stoklar genellikle, işletmenin diğer ekonomik kaynaklarının kapsamlı bir biçimde kullanılması haricinde bir müşteriye satılamaz. Bağımsız bir şekilde ve önemli bir ekonomik müeyyide olmaksızın (örneğin, faaliyetlerde önemli bir kesintiye neden olmadan) satılabilen varlıklar gibi doğrudan nakit akışları üreten varlık ve yükümlülükler için ihtiyaca en uygun bilgi sağlayan ölçüm esasının, gelecekteki nakit akışlarının tutarına, zamanlamasına ve belirsizliğine ilişkin cari tahminleri de içeren cari değer olması muhtemeldir.

Gerçeğe uygun sunum

Birbiriyle bir şekilde ilişkili olan varlık ve yükümlülükler için farklı ölçüm esaslarının kullanılması, ölçüm tutarsızlığı (muhasebe uyumsuzluğu) ortaya çıkarabilir. Finansal tabloların ölçüm tutarsızlıklarını içermesi halinde, bu finansal tablolar işletmenin finansal durumu ve finansal performansının bazı yönlerini gerçeğe uygun olarak sunmayı bilir. Sonuç olarak bazı şartlarda, birbiriyle ilişkili varlıklar ve yükümlülükler için aynı ölçüm esasının kullanılması finansal tablo kullanıcılarına, farklı ölçüm esaslarının kullanımından kaynaklanacak bilgilerden daha faydalı bilgiler sağlayabilir.

Bir ölçüm, doğrudan aktif bir piyasadaki fiyatlar gözlemlenerek belirlenemediğinde ve bunun yerine tahmin edilmesi gerekiyor, ölçüm belirsizliği ortaya çıkar. Belirli bir ölçüm esasıyla ilişkili ölçüm belirsizliğinin düzeyi, söz konusu ölçüm esasına göre sağlanan bilgilerin işletmenin finansal durumunu ve finansal performansının gerçeğe uygun sunumunu sağlayıp sağlamadığını etkileyebilir.

Destekleyici niteliksel özelliklerin ve maliyet kısıtının da ölçüm esasının seçimi üzerinde etkileri vardır. Maliyet, diğer finansal raporlama kararlarını kısıtladığı gibi ölçüm esası seçiminin de kısıtları. Bu nedenle ölçüm esasını seçerken, finansal tablo kullanıcılarına bu ölçüm esası seçilerek sağlanan bilginin faydalalarının, söz konusu bilgileri sağlama ve kullanma maliyetlerini doğrulama olasılığının olup olmadığını değerlendirmek önemlidir.

Cevap 2-

“TFRS 16 Kiralamalar” standardına göre, Aksu işletmesinin Can işletmesi ile yapmış olduğu sözleşme “bir bedel karşılığında, tanımlanan varlığın kullanımını kontrol etme hakkının belirli bir süre için devredilmesini (md. 9)” içерdiği için bir kiralama sözleşmesidir.

Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte finansal tablolarına bir kullanım hakkı varlığı ve bir kira yükümlülüğü yansıtır (md. 22). Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte kullanım hakkı varlığını maliyeti üzerinden ölçer. Kullanım hakkı varlığının maliyeti aşağıdakileri içerir:

- (a) Kira yükümlülüğünün ilk ölçüm tutarı,
- (b) Kiralamanın fiilen başladığı tarihte veya öncesinde yapılan tüm kira ödemelerinden, alınan tüm kiralama teşviklerinin düşülmesiyle elde edilen tutar,
- (c) Kiracı tarafından katlanılan tüm başlangıçtaki doğrudan maliyetler ve
- (d) Dayanak varlığın sökülmesi ve taşınmasıyla, yerleştirildiği alanın restore edilmesiyle ya da dayanak varlığın kiralamanın hükmü ve koşullarının gerektirdiği duruma getirilmesi için restore edilmesiyle ilgili olarak kiracı tarafından katlanılacak tahmini maliyetler.

Kiralamanın fiilen başladığı tarihte kiracı, kira yükümlülüğünü o tarihte ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçer. Kira ödemeleri, kiralamadaki zımnî faiz oranının kolaylıkla belirlenebilmesi durumunda, bu oran kullanılarak iskonto edilir. Kiracı, bu oranın kolaylıkla belirlenememesi durumunda, kiracının alternatif borçlanma faiz oranını kullanır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, Aksu işletmesi, kiralamanın başlangıcında Finansal Durum tablosunda, Duran Varlıklar grubunda “Kullanım Hakkı Varlığı”nın maliyet bedelini “564.720 TL” olarak hesaplar ve bu tutar üzerinden raporlar. Yükümlülükler grubunda ise, Kira yükümlülüğü “460.720 TL” olarak raporlanır. Kullanım hakkı varlığının maliyet bedeli aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Ödenmemiş kira yükümlülüğünün bugünkü değeri	460.720
Peşin ödenen tutar	80.000
Başlangıçtaki doğrudan maliyetler	31.000
Kiralama teşvikleri	<u>(7.000)</u>
Kullanım hakkı varlığı maliyet bedeli	564.720 TL

Finansal Durum Tablosu (Kiralamanın başlangıcında) (TL)

Duran Varlıklar

- Kullanım Hakkı Varlığı 564.720

Uzun Vadeli Yükümlülükler

- Kira Yükümlülüğü 460.720

Toplam Yükümlülükler 460.720

Birinci yılın sonunda düzenlenecek finansal durum tablosunda “Kullanım Hakkı Varlığı” birinci yıla ilişkin amortisman tutarı ($564.720/10 \text{ yıl} = 56.472 \text{ TL}$) düşündükten sonraki defter değeri üzerinden 508.248 TL olarak raporlanır. 46.072 TL ($460.720 \text{ TL} \times \%10$) tutarındaki finansman gideri ise Kira Yükümlülüğü tutarına ilave edilir ve toplam kira yükümlülüğü 506.792 TL olarak itfa edilmiş değerine getirilir. 506.792 TL'nin içinde yer alan ve ikinci yılın başında ödenecek taksit tutarı 80.000 TL (33.928 TL ana para ve 46.072 TL faiz tutarı) Uzun Vadeli Yükümlülükler grubundan çıkarılarak Kısa Vadeli Yükümlülükler grubuna aktarılır.

Birinci yılın sonunda düzenlenecek Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir tablosunda, 56.472 TL tutarındaki amortisman giderleri “Faaliyet Giderleri” grubunda, 46.072 TL tutarındaki faiz gideri ise “Finansman Giderleri” grubunda raporlanır.

Finansal Durum Tablosu (birinci yılın sonu) (TL)

Duran Varlıklar

- Kullanım Hakkı Varlığı 564.720

Birikmiş Amortisman (-) (56.472)

508.248

Kısa Vadeli Yükümlülükler

- Kira Yükümlülüğü 80.000

Uzun Vadeli Yükümlülükler

- Kira Yükümlülüğü 426.792

Toplam Yükümlülükler 506.792

Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (TL)

Faaliyet Giderleri

- Amortisman gideri (56.472)

Finansman Giderleri (46.072)

Cevap 3-

Gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler finansal durum tablosunda (bilançoda) **ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir (TMS 20, md. 24).**

Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin (veya teşviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir. Yöntemlerden birisinde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortismana tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur (TMS 20, md. 25,26,27).

TMS 20' de yer alan yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, yılın başında düzenlenecek finansal durum tablosunda, devlet teşviklerinin “ertelenmiş gelir” olarak gösterilmesinin benimsenmesi halinde, “Makineler” maliyet bedeli olan 4.000.000 TL üzerinden raporlanırken, alınacak 2.000.000 TL tutarındaki devlet teşviki ise yükümlülükler grubunda raporlanır. Bu yönteme göre birinci yılın sonunda düzenlenecek finansal durum tablosunda, “Makineler” birinci yıla ilişkin amortisman tutarı düşüldükten sonraki defter değeri olan 3.600.000 TL üzerinden raporlanır. Amortisman giderlerinin kar-zarara olan etkisi 400.000 TL olarak hesaplanırken, 2.000.000 TL tutarındaki Devlet teşvixinin kar-zarara olan etkisi ise 200.000 TL gelir şeklinde olacaktır (2.000.000 TL/10 yıl).

Finansal Durum Tablosu (Yılın Başında) (TL)

Duran Varlıklar

- Makineler	4.000.000
-------------	-----------

Kısa Vadeli Yükümlülükler

- Devlet teşvikleri	200.000
---------------------	---------

Uzun Vadeli Yükümlülükler

- Devlet teşvikleri	1.800.000
---------------------	-----------

Toplam Yükümlülükler	2.000.000
-----------------------------	------------------

Finansal Durum Tablosu (Yılın Sonunda) (TL)

Duran Varlıklar

- Makineler	4.000.000
-------------	-----------

- Birikmiş Amortisman	<u>(400.000)</u>
-----------------------	------------------

	3.600.000
--	-----------

Kısa Vadeli Yükümlülükler

- Devlet teşvikleri	200.000
---------------------	---------

Uzun Vadeli Yükümlülükler

- Devlet teşvikleri	1.600.000
---------------------	-----------

Toplam Yükümlülükler	1.800.000
-----------------------------	------------------

Devlet teşvikinin varlığın defter değerinden indirilerek gösterilmesi yönteminin benimsenmesi halinde ise, yılın başında “Makineler”, maliyet bedelinden alınacak devlet teşviki düşündükten sonraki tutarı olan 2.000.000 TL üzerinden raporlanır. Yılın sonunda ise birinci yıla ilişkin amortisman tutarı 200.000 TL düşündükten sonraki defter değeri üzerinden 1.800.000 TL olarak raporlanır. Amortisman giderinin kar-zarara olan etkisi ise 200.000 TL tutarında olacaktır.

Her iki sunum biçiminde de, devlet teşvikinin kar veya zararın oluşumundaki net etkisi aynı tutarda olmaktadır. Birinci durumda amortisman gideri 400.000 TL, teşvik geliri 200.000 TL olarak raporlanırken, ikinci durumda amortisman gideri 200.000 TL olarak raporlanmaktadır.

Finansal Durum Tablosu (Yılın Başında) (TL)

Duran Varlıklar

- Makineler	2.000.000
-------------	-----------

Finansal Durum Tablosu (Yılın Sonunda) (TL)

Duran Varlıklar

- Makineler	2.000.000
-Birikmiş Amortisman	<u>(200.000)</u>
	1.800.000

b) Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği “sermaye yaklaşımı” ve teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği “gelir yaklaşımı” (TMS 20, md. 13).

Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır (TMS 20, md. 14):

- i) Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir ve
- ii) Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviği temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kar veya zararda yer verilmemelidir.

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şunlardır (TMS 20, md. 15):

- i) Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir;

- ii) Devlet teşvikleri nadiren karşısılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler sözü edilen teşviklerle karşılaşması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir ve
- iii) Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir.

Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin, ilgili teşviklerle karşılaşması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca sistematik bir biçimde kâr ya da zarara alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilmesi tahakkuk esasına uygun değildir.