

2020/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

İleri Düzeyde Finansal Muhasebe

21 Eylül 2020 Pazartesi – 18.00 - 20.00 (2 Saat)

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'nda 27/10/2018 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve" de yer alan varlık ve yükümlülük kavramını tanımlayınız. Varlık tanımında yer alan unsurları açıklayınız. Yükümlülüğün mevcut olması için gerekli şartlar nelerdir? Sıralayınız (**30 puan**).

Soru 2- A işletmesinin 31/12/2019 tarihinde sona eren yıllık hesap dönemine ilişkin finansal tablolarının genel kurula sunulmak üzere yönetim kurulunda onay tarihi 28/02/2020, genel kurula sunulduğu ve ibra edildiği tarih 15/03/2020'dir. A işletmesinde 31/12/2019 tarihinden sonra meydana gelen aşağıdaki olayları "TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar" standardına göre değerlendiriniz ve finansal tablolara veya dipnotlara olan etkisini gerekçeleri ile birlikte açıklayınız (şıklar birbirinden bağımsızdır) (**30 puan**). 1

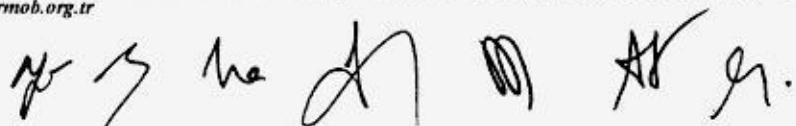
- a) 15/02/2020 tarihinde işletmenin aktifinde 2.000.000 TL'ye kayıtlı olan bir arazinin, tren yolu güzergahında olması nedeniyle rayič bedeli üzerinden kamulaştırılacağı ortaya çıkmıştır.
- b) 21/01/2020 tarihinde işletmenin Ankara'da bulunan üretim tesislerinde yangın olmuş ve maliyet bedeli 10.000.000 TL, birikmiş amortisman tutarı 3.000.000 TL olan tesiler kullanılamaz hale gelmiştir.
- c) 31/12/2019 tarihinde işletmenin deposunda maliyet bedeli 30 TL, satış fiyatı 40 TL olan 1.000 adet B mamülü bulunmaktadır. İşletme 5/01/2020 tarihinden itibaren B mamulünü 25 TL'den satmaya başlamıştır.
- d) İşletme yönetimi 27/02/2020 tarihinde 300.000 TL tutarında kar payı dağıtacağını ilan etmiştir.
- e) 2019 yılı içinde rekabet kurallarını ihlal ettiği gerekçesiyle işletme aleyhine bir dava açılmıştır. İşletme yönetiminin avukatlar ile yaptığı değerlendirmede, davanın şarta bağlı bir yükümlülük olduğu, dipnotlarda açıklama yapılmasının yeterli olduğu sonucuna ulaşılmış ve 31/12/ 2019 tarihli finansal tablolara herhangi bir karşılık tutarı yansıtılmamıştır. 15/02/2020 tarihinde dava işletmenin aleyhine sonuçlanmış ve 100.000 TL tazminat ödemesine karar verilmiştir.

Soru 3- İşletme 2016 yılı başında idari faaliyetlerinde kullanmak üzere, 5.000.000 TL ödeyerek satın aldığı, faydalı ömrü 40 yıl, kalıntı değeri sıfır, doğrusal amortisman yöntemine göre amortisman hesapladığı ve “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” standardında yer alan maliyet yöntemine göre ölçtüüğü (değerlediği) bir binasını 31.12.2018 tarihinde satmaya karar vermiş ve bir satış planı hazırlayarak kamuoyuna duyurmuştur. Bina, ticaret hayatının yoğun olduğu bir bölgede olup, satış olasılığı oldukça yüksektir ve emlak piyasasında değeri kolaylıkla tespit edilebilmektedir. 31.12.2018 tarihinde binanın gerçeğe uygun değeri 4.000.000 TL olarak tespit edilmiştir. Satışı gerçekleştirmek için yapılacak satış maliyetlerinin ise 120.000 TL olacağının tahmin edilmektedir. Satışına karar verilen bina, üzerinden bir yıl geçmesine rağmen piyasadaki durgunluktan dolayı satılamamıştır. Ancak işletmenin satışa ilişkin planı devam etmektedir. 31.12.2019 tarihinde binanın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 4.900.000 TL olarak tespit edilmiştir.

İstenen: “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardındaki ilkeleri dikkate alarak;

- a) 31.12.2018 tarihindeki muhasebe kayıtlarını yapınız (**20 puan**)
- b) 31.12.2019 tarihindeki muhasebe kaydını yapınız (**20 puan**)

Not: Muhasebe kayıtlarını yaparken ilgili hesabın hangi gruba ait olduğunu gösteren hesap kod numarasının ilk iki rakamını yazmanız yeterlidir (örneğin 12..Alicilar hesabı gibi).



2020/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
İleri Düzeyde Finansal Muhasebe
21 Eylül 2020 Pazartesi – 18.00 - 20.00

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap 1-

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevede varlık ve yükümlülük tanımları, varlık tanımında yer alan unsurlar ile yükümlülüğün mevcut olması için gerekli şartlar aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır:

Varlık: Geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır. Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır (md. 4.3-4.4).

Yükümlülük: İşletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyetidir (md. 4.26).

Varlık tanımında yer alan unsurlar, haklar, ekonomik fayda üretme potansiyeli ve kontroldür ve bu unsurlar aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır (md. 4.5-4.25):

Haklar

Ekonomik fayda yaratma potansiyeline sahip haklar aşağıdakileri de içeren birçok biçimde olabilir:

a) Başka bir taraf için bir mükellefiyet teşkil eden haklar

i) Nakit alma hakları.

ii) Mal veya hizmet alma hakları.

iii) Ekonomik kaynakları başka bir tarafla lehte şartlarda takas etme hakkı.

iv) Önceden belirtilmiş gelecekteki belirsiz bir olayın meydana gelmesi durumunda başka bir tarafın bir ekonomik kaynağı devretme mükellefiyetinden faydalananma hakları

b) Başka bir taraf için bir mükellefiyet teşkil etmeyen haklar. Örneğin:

i) Maddi duran varlıklar veya stoklar gibi fiziksel nesneler üzerindeki haklar. Bu tür haklara örnek olarak, bir fiziksel nesneyi kullanma hakkı veya kiralanan bir nesnenin kalıntı değerinden faydalananma hakkı verilebilir.

ii) Fikri mülkiyet kullanma hakları.

Ekonominik fayda üretme potansiyeli

Ekonominik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır. Bu potansiyelin var olması için hakkın ekonomik faydalar üreteceğini kesin, hatta muhtemel olması gereklidir. Hakkın yalnızca hâlihazırda mevcut olması ve en az bir durumda işletme için diğer tüm tarafların elde edebildiği ekonomik faydaların ötesinde ekonomik faydalar üretilebilmesi gereklidir. Bir hak, ekonomik fayda üretme olasılığı düşük olsa da ekonomik kaynak tanımını karşılayabilir ve böylece bir varlık olabilir. Bununla birlikte, söz konusu düşük olasılık, varlığın finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmayacağına ve nasıl ölçüleceğine ilişkin kararlar da dâhil olmak üzere varlık hakkında hangi bilgilerin sağlanacağı yönündeki kararları etkileyebilir. Ekonomik kaynak, işletmeye aşağıdakilerden birini veya birkaçını yapma yetkisini veya imkânını vererek işletme için ekonomik faydalar üretебilir:

a) Sözleşmeye dayalı nakit akışları veya başka bir ekonomik kaynak alma,

b) Ekonomik kaynakları başka bir tarafla lehte şartlar altında takas etme,

c) Nakit girişleri üretme veya nakit çıkışlarından kaçınma. Örneğin: (i) Mal üretmek veya hizmet sağlamak için ekonomik kaynağı tek başına veya diğer ekonomik kaynaklarla birlikte kullanmak, (ii) Ekonomik kaynağı diğer ekonomik kaynakların değerini artırmak için kullanmak ya da (iii) Ekonomik kaynağını başka bir tarafa kiralamak.

d) Söz konusu ekonomik kaynağı satmak suretiyle nakit veya başka ekonomik kaynaklar alma ya da

e) Ekonomik kaynağını devretmek suretiyle yükümlülükleri yerine getirme. Bir ekonomik kaynağın değerinin, gelecekte ekonomik fayda üretme konusundaki mevcut potansiyelinden kaynaklanması

rağmen, bu ekonomik kaynak, söz konusu potansiyele sahip olan mevcut hak olmakla birlikte, hakkın gelecekte üretebileceği ekonomik fayda değildir.

Harcamaya katlanmak ve varlık edinmek arasında yakın bir ilişki vardır. Fakat bu iki durumun aynı anda olması gerekmek. Bu nedenle, bir işletme bir harcamaya katlandığında, bu durum, işletmenin gelecekteki ekonomik faydalar elde etme çabasına ilişkin kanıt oluşturur fakat işletmenin varlığı edindiğine dair kesin kanıt sunmaz. Benzer şekilde, ilgili harcamanın olmayı bir kalemin varlık tanımını karşılamasını engellemez. Varlıklar arasında örneğin, bir hükümetin işletmeye ücretsiz olarak hibe ettiği veya başka bir tarafın işletmeye bağıtladığı haklar da yer alabilir.

Kontrol

Kontrol bir ekonomik kaynağı işletmeye bağlar. Kontrolün mevcut olup olmadığından değerlendirilmesi, işletmenin muhasebelestirdiği ekonomik kaynağın belirlenmesine yardımcı olur. Örneğin, bir işletme bir taşınmazın tamamının mülkiyetinden kaynaklanan hakları kontrol etmeksiz, o taşınmazda belli bir orana sahip hisseyi kontrol ediyor olabilir. Bu tür durumlarda, işletmenin varlığı, taşınmazda kontrol ettiği hissesi olup, taşınmazın tamamının mülkiyetinden kaynaklanan kontrol etmediği haklar değildir. Bir işletme, bir ekonomik kaynağın kullanımını yönetme ve ondan kaynaklanabilecek ekonomik faydaları elde etme konusunda mevcut bir yeteneğe sahipse, o ekonomik kaynağı kontrol ediyor demektir. Kontrol, başka tarafların söz konusu ekonomik kaynağın kullanımını yönetmesini ve ondan kaynaklanabilecek ekonomik faydaları elde etmesini önleme konusundaki mevcut bir yeteneği içerir. Buna göre, eğer bir taraf bir ekonomik kaynağı kontrol ediyorsa, başka hiçbir taraf o kaynağı kontrol etmiyor demektir.

Bir yükümlülüğün mevcut olması için üç şartın karşılanması gereklidir (md. 4.27):

- İşletmenin bir mükellefiyeti olması,
- Mükellefiyetin bir ekonomik kaynağı devretmek yönünde olması,
- Mükellefiyetin geçmişteki olaylar sonucunda var olan mevcut bir mükellefiyet olması.

Cevap 2 –

- 15/02/2020 tarihinde işletmenin aktifinde 2.000.000 TL'ye kayıtlı olan bir arazinin, tren yolu güzergahında olması nedeniyle rayiç bedeli üzerinden kamulaştırılacağının ortaya çıkması, raporlama döneminden sonra ortaya çıkan durumları gösteren bir olaydır (raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen bir olaydır). Raporlama dönemi sonu itibarıyle mevcut olan durumları teyit eden bir olay değildir, dolayısıyla 31/12/2019 tarihli finansal tablolarda düzeltme yapılmaz. TMS 10, md 22, c şikkinda da, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar arasında “önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması” örnek olarak verilmektedir. Dipnotlarda olayın niteliği ve tahmini finansal etkisi açıklanır.
- 21/01/2020 tarihinde işletmenin Ankara'da bulunan üretim tesislerinde yangın çıkması ve tesislerin kullanılamaz hale gelmesi, raporlama döneminden sonra ortaya çıkan durumları gösteren bir olaydır (raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen bir olaydır). Raporlama dönemi sonu itibarıyle mevcut olan durumları teyit eden bir olay değildir, dolayısıyla 31/12/2019 tarihli finansal tablolarda düzeltme yapılmaz. TMS 10, md.22, d şikkinda, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar arasında “Raporlama döneminden sonra önemli bir üretim tesisinin yangın sonucu tahrip olması” örnek olarak verilmektedir. Dipnotlarda olayın niteliği ve tahmini finansal etkisi açıklanır.
- Raporlama döneminden sonra, işletmenin deposunda bulunan B mamulünün maliyet bedelinin altında bir fiyatla satılmaya başlanması, 31/12/2019 tarihinde stoklarda değer düşüklüğü olduğuna yönelik kanıt sağlamaktadır. Raporlama dönemi sonu itibarıyle mevcut

olan durumları teyit eden bir olaydır. Bu nedenle, finansal tablolarda düzeltme yapılmalıdır. TMS 10, md. 9, b şıkkında da, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar arasında “Raporlama döneminden sonra gerçekleşen stok satışları, ilgili stokların raporlama dönemi sonundaki net gerçekleşebilir değeri hakkında kanıt sağlayabilir” örneğine yer verilmektedir. İşletme B mamulünün net gerçekleşebilir değeri olarak 25 TL’yi dikkate almalı ve finansal durum tablosunda stoklarını 25.000 TL üzerinden raporlarken, Kar veya Zarar tablosunda 5.000 TL değer düşüklüğü zararı raporlamalıdır.

- d) İşletme yönetiminin 27/02/2020 tarihinde 300.000 TL tutarında temettü dağıtanın ilan etmesi, finansal tablolarda düzeltme yapılmasını gerektiren bir olay değildir. TMS 10, md. 12 ve 13’de “işletmenin, raporlama döneminden sonra özkaynak aracı hamillerine (TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum’daki tanımlanan şekilde) temettü dağıtımını yapacağını ilan etmesi durumunda, işletme bu temettülerini raporlama dönemi sonunda bir yükümlülük olarak finansal tablolara almaz”, “temettü ilanının raporlama döneminden sonra, ancak finansal tabloların yaylanması için onaylandığı tarihten önce yapılması durumunda bu temettüler, raporlama dönemi sonunda bir yükümlülük olarak finansal tablolara alınmaz. Çünkü raporlama dönemi sonu itibarıyle herhangi bir yükümlülük bulunmaz” ilkelerine yer verilmiştir. Dipnotlarda açıklama yapılması gereklidir.
- e) 2019 yılı içinde rekabet kurallarını ihlal ettiği gerekçesiyle işletme aleyhine bir dava açılması, ve davanın finansal tabloların onay tarihinden önce sonuçlanması, 31/12/2019 tarihinde var olan durumlara yönelik kanıt sağlamakla olup, raporlama döneminden sonra finansal tablolarda düzeltme yapılmasını gerektiren bir olaydır. Buna göre işletmenin, 31/12/2019 tarihinde sona eren finansal tablolarına “TMS 37 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar” standardı uyarınca 100.000 TL tutarında bir yükümlülük ve gider yansıtması gereklidir.

Cevap 3 - Bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmemekte olan kullanımından ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda, söz konusu duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı olarak sınıflandırılır. Bu durumun geçerli olabilmesi için; ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) bu tür varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satışında sıkça rastlanan ve alışılmış koşullar çerçevesinde derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gereklidir. Satış olasılığının yüksek olması için; uygun bir yönetim kademesi tarafından, varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satışına ilişkin bir plan yapılmış ve alıcıların tespiti ile planın tamamlanmasına yönelik aktif bir program başlatılmış olmalıdır. Ayrıca, varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu) cari gerçeğe uygun değeriyle uyumlu bir fiyat ile aktif olarak pazarlanıyor olmalıdır (TFRS 5, md. 6,7,8).

Çeşitli olay veya koşullar satış işleminin tamamlanma süresini bir yıldan fazlaya uzatabilir. Söz konusu gecikmenin, işletmenin kontrolü dışındaki olaylar veya koşullar nedeniyle gerçekleşmiş ve işletmenin ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satışına yönelik satış planının devam etmeye olduğuna dair yeterli kanıt bulunması durumunda; satış işlemini tamamlamak için gerekli olan sürenin uzaması, ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasını engelmez (TFRS 5, md. 9).

- a) İşletme satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığı (veya elden çıkarılacak duran varlık grubunu) defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçer (TFRS 5, md. 15). İlgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak ilk sınıflandırmasının hemen öncesinde, söz konusu varlığın (veya grup içindeki tüm varlık ve gruba ilişkin borçların) defter değeri, ilgili TFRS’ler çerçevesinde ölçülür (TFRS 5, md. 18). İşletme, başlangıçta veya daha sonra, bir varlığın (veya elden çıkarılacak bir varlık

grubunun) değerinin satış maliyetinin gerçeğe uygun değerden düşülverek elde edilen değerine kadar azaltılması durumunda, değer düşüklüğü zararını finansal tablolara yansıtır.

Yukarıdaki ilkeler çerçevesinde varlık satış amaçlı olarak sınıflandırılmadan hemen önce maliyet yöntemine göre ölçümlü yapılır ve 2018 yılına ait amortisman tutarı hesaplanarak kayda alınır. Varlığın yıllık amortisman tutarı= 5.000.000 TL/40 yıl= 125.000 TL'dir.

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2018	770	FAALİYET GİDERLERİ/Amortisman gideri	125.000	
	257	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		125.000

Varlığın birikmiş amortisman tutarı 375.000 TL, amortisman düşüldükten sonraki defter değeri 5.000.000 TL – 375.000 TL= 4.625.000 TL, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ise 3.880.000 TL'dir. Maliyet yöntemine göre ölçülen varlığın değerinde 4.625.000 – 3.880.000= 745.000 TL değer azalışı söz konusudur. Bu azalışın da kayda alınması gereklidir.

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2018	6...	MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARI	745.000	
	25..	MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		745.000

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarından sonra varlık 3.880.000 TL üzerinden satış amaçlı elde tutulan duran varlık hesabında sınıflandırılır.

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2018...	1...	SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	3.880.000	
	257	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	375.000	
	25.	MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	745.000	
	252	BİNALAR		5.000.000

b) TFRS 5 veya daha öncesinde “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı doğrultusunda muhasebeleştirilen birikmiş değer düşüklüğü zararlarını aşmamak koşuluyla işletme, satış maliyetinin gerçeğe uygun değerinden düşülverek bulunan değerinde sonradan meydana gelecek herhangi bir artışı kazanç olarak muhasebeleştirir (TFRS 5, md. 21). İşletme, satış amaçlı sınıflandırılan veya satış amaçlı sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olan bir duran varlığı amortismana tabi tutmaz (veya itfa etmez).

Satış amaçlı olarak sınıflandırılan varlığın değerinde meydana gelen artış 4.900.000 – 3.880.000= 1.020.000 TLmasına rağmen, bu artışın önceki dönemde değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirilmiş tutarı kadar olan kısmı, 745.000 TL kazanç olarak muhasebeleştirilir. Kalan artış tutarı için ise herhangi bir işlem yapılmaz.

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2019	1..	SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	745.000	
	6..	DİĞER GELİR VE KARLAR		745.000