

2020/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

İleri Düzeyde Finansal Muhasebe

6 Temmuz 2020 Pazartesi – 18.00 - 20.00 (2 Saat)

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

SORULAR

SORU 1- Aşağıdaki kavramları ilgili Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında kısaca açıklayınız.

- a) Bireysel finansal tablolar (TMS 27) **(5 PUAN)**
- b) Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri (TMS 1) **(5 PUAN)**
- c) Diğer kapsamlı gelir (TMS 1) **(5 PUAN)**
- d) Özellikle varlık (TMS 23) **(5 PUAN)**

SORU 2- Aşağıdaki işlemleri “TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” standardındaki ilkeler çerçevesinde değerlendirerek, istenilenleri cevaplayınız (a ve b şıkları birbirinden bağımsızdır).

a) DOĞA işletmesi 27/12/2019 tarihinde bir müsterisi ile maliyet bedeli 60 TL/adet, satış fiyatı 100 TL/adet olan 1.000 adet C ürününü devretmek üzere bir sözleşme yapmış ve aynı tarihte ürünlerin devrini gerçekleştirerek, bedelini banka aracılığıyla peşin tahsil etmiştir. DOĞA işletmesi, kullanılmamış olması şartıyla, müsteriye 30 gün içinde ürünü iade hakkı tanımakta ve bedelini geri ödemektedir. İşletme hak etmeyi beklediği bedeli belirlemek için (işlem bedeli) beklenen değer yaklaşımını uygulamış ve geçmiş deneyimlerine dayalı olarak satılan ürünlerin 15 adedinin geri iade edilebileceğini tahmin etmiştir. İade gelen ürünler tekrar karlı bir şekilde satılabilmektedir. İşletme stoklarını izlemede sürekli envanter yöntemini uygulamaktadır.

İstenen: Yukarıdaki satış işleminin DOĞA işletmesinin 31/12/2019 tarihinde düzenleyeceği finansal durum tablosu ve kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna olan etkisini (tutarları ve ilgili hesap kalemleri ile birlikte) gösteriniz **(20 PUAN)**.

b) Makine üretimi ve satışını yapan bir işletme, makine satışına ilişkin olarak 01/01/2018 tarihinde bir müsterisi ile sözleşme签订lyor. Satış sözleşmesine göre makine (özellikli varlık değildir) 24 ay sonra müsteriye teslim edilerek, kontrolü devredilecektir (işletme edim yükümlülüğünü belirli bir anda yerine getirmektedir). Sözleşmede müsteriye ödeme için iki teklife bulunulmaktadır. Birinci teklif, müsterinin makinenin kontrolünü elde edeceği 24 ay sonra 5.000.000 TL ödemesi, ikinci teklif sözleşmenin imzalandığı tarihte müsterinin 4.000.000 TL ödemesidir. Müsteri ikinci teklifi kabul eder ve sözleşmenin imzalandığı tarihte 4.000.000 TL'nin ödemesini gerçekleştirir (banka havalesi yoluyla). İşletme, ödemenin yapıldığı tarih ile makinenin kontrolünün devredileceği tarih arasında uzun bir süre olduğu için sözleşmenin önemli bir finansman unsuru içerdigini değerlendirir. Sözleşmede yer alan faiz oranı %11,8'dir (24 ay sonraki 5.000.000 TL'yi 4.000.000

TL'ye eşitleyen oran). Ancak müşteri ile ayrı bir finansman anlaşması yapılmış olsaydı uygulanacak faiz oranı % 8'dir.

İstenen: Makine satışını gerçekleştiren işletmenin;

- Sözleşmenin düzenlendiği 01/01/2018 tarihindeki muhasebe kaydını yapınız **(5 PUAN)**.
- 31/12/2018 ve 31/12/2019 tarihindeki muhasebe kayıtlarını yapınız **(5 PUAN)**.
- 24 ayın sonunda, 01.01.2020 tarihinde makinenin müşteriye teslim edilerek, kontrolünün devredilmesi işlemine ilişkin muhasebe kaydını yapınız **(10 PUAN)**.

SORU 3 – ABC petrol işletmesi 1 Ocak 2015 tarihinde Karadeniz açıklarında bir petrol platformu kurarak, petrol çıkarmaya başlamıştır (platform, petrolün çıkarılması için gerekli tesis, makine ve cihazlardan oluşmaktadır, maliyet bedeli 10.000.000 TL'dir). Türk hükümeti ile yapılan anlaşmaya göre, ABC işletmesi faydalı ömrünün sonunda platformu sökerek sahadan taşımak, deniz üzerinden kaldırımla yükümlüdür. ABC işletmesi platformun faydalı ömrünü 5 yıl olarak belirlemiştir (işletme tesis, makine ve cihazlarını "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" standardındaki maliyet yöntemine göre değerlendirmektedir, doğrusal amortisman yöntemi uygulamakta ve hurda değerini sıfır kabul etmektedir). ABC işletmesi platformu sökerek parçalara ayırma ve sahadan taşıma işleminin maliyetinin yaklaşık olarak 1.000.000 TL olacağını tahmin etmekte ve paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğunu değerlendirmektedir. ABC işletmesi 1 Ocak 2015 tarihinde mevcut piyasa koşullarına göre iskonto oranını %10 olarak tespit etmiş ve 1.000.000 TL'nin %10 iskonto oranı üzerinden bugünkü değerini 620.920 TL olarak hesaplamıştır. ABC işletmesi 10 Ocak 2020 tarihinde platformun sökülmesi ve sahadan kaldırılarak taşınması için 995.000 TL karşılığında bir firma ile anlaşmış ve sözleşme imzalamıştır (şartname bedeli banka havalesi yoluyla ödenmiştir).

İstenen: TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardındaki ilkeleri dikkate alarak, ABC işletmesinin platformun sökülmesi ve sahadan taşınması işlemi ile ilgili;

- a) 1 Ocak 2015 tarihindeki muhasebe kaydını yapınız ve gerekçesini açıklayınız **(10 PUAN)**.
- b) 31 Aralık 2015 tarihindeki muhasebe kayıtlarını yapınız **(20 PUAN)**.
- c) 10 Ocak 2020 tarihindeki muhasebe kaydını yapınız **(10 PUAN)**.

2/2

Not: Muhasebe kayıtlarını yaparken ilgili hesabın hangi hesap grubunda yer aldığı gösterecek şekilde hesap kod numarasının başlangıç iki rakamını ve hesabın ismini yazmanız yeterlidir (örneğin: 12. Alıcılar hesabı gibi).

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap 1-

- a) Bireysel finansal tablolar: TMS 27'ye uygun olarak, bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklılarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlarını maliyet bedeli üzerinden, TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı hükümleri uyarınca ya da TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklılarındaki Yatırımlar standardında tanımlanan özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirmeyi tercih eden işletmeler tarafından sunulan finansal tablolardır. Bağlı ortaklıği veya iştiraki olmayan ya da herhangi bir iş ortaklığında iş ortaklıgı payı bulunmayan işletmenin finansal tabloları bireysel finansal tablo değildir.
- b) Yeniden sınıflandırma düzeltmeleri: Cari dönemde veya önceki dönemlerde diğer kapsamlı gelire yansıtılmış olan ve cari dönemde kar veya zararda yeniden sınıflandırılan tutardır.
- c) Diğer kapsamlı gelir: TFRS'lere göre kar veya zarara yansıtılmayan veya yansıtılmasına izin verilmeyen gelir ve gider kalemlerinden (yeniden sınıflandırma düzeltmesi dahil) oluşur.
- d) Özellikle varlık: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

Cevap 2-

- a) Sözleşme müşteriye ürünü iade etme hakkı tanındığı için, müşteriden alınan bedel değişkendir. Değişken bedeli tahmin etmek için IFRS 15, md. 53/a da yer verilen beklenen değer yaklaşımı kullanılmış ve iade miktarı ve tutarı tahmin edilmiştir. Değişken bedelle ilgili belirsizlik sonradan ortadan kalktığında finansal tablolara alınan kümülatif hasılat tutarında önemli bir iptal olmayacağı kuvvetle muhtemeldir (md 56), (sadece 15 ürünün iadesi bekendiği için raporlanmış olan hasılat tutarında önemli bir değişikliğe neden olmayacağı), bedele ilişkin belirsizlik kısa sürede ortadan kalkacaktır (1 ay içinde). İşletme iade hakkı tanınan ürünlerin devir işlemini muhasebeleştirmek için aşağıdakilerin tamamını finansal tablolara alır (B20):
 - i) Devredilen ürünler için işletmenin hak etmeyi beklediği bedel kadar hasılat (dolayısıyla iade edilmesi beklenen ürünler için hasılat finansal tablolara alınmayacağı),
 - ii) Bir iade yükümlülüğü ve
 - iii) İade yükümlülüğünün yerine getirilmesi üzerine işletmenin müşteriden ürünleri geri alma hakkı karşılığında bir varlık (ve buna karşılık satışların maliyetinde yapılan düzeltme)

Finansal Durum Tablosu (TL)

Dönen Varlıklar

Nakit ve Nakit Benzerleri

- Bankalar 100.000

Stoklar

- İadesi beklenen stoklar 900

Kısa Vadeli Yükümlülükler

- İade Yükümlülüğü 1.500

Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu (TL)

Hasılat	98.500
Satışların maliyeti	(59.100)

İşletmede 100.000 TL tutarında satış yapılmasına rağmen, iadesi beklenen ürünlerin satış bedeli hasılat tutarına dahil edilmemiştir. İadesi beklenen ürünlerin satış bedeli olan 1.500 TL, finansal durum tablosunda yükümlülük olarak raporlanmıştır. Satışların maliyeti tutarı da iade edilmesi beklenen stokların maliyetini içermemektedir.

b) Sözleşmenin taraflarınca kararlaştırılan ödemelerin zamanlaması (açıkça ya da zimnen) müşteriye veya işletmeye mal veya hizmetlerin müşteriye devrinin finansmanı şeklinde önemli bir fayda sağlıyorsa, işletme işlem bedelini belirlerken taahhüt edilen bedelde paranın zaman değerinin etkisine göre düzeltme yapar (TFRS 15, md 60). Düzeltme yapılırken, sözleşme başlangıcında işletme ile müsterisi arasında ayrı bir finansman işlemi yapılmış olsaydı, bu işleme yansıtılacak iskonto oranı kullanılır (md. 64). İşletme finansmanın etkilerini (faiz gelirleri veya giderlerini) müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden doğan hasıllattan ayrı olarak kapsamlı gelir tablosunda sunar. Faiz gelirleri ve faiz giderleri, müşteri ile yapılan sözleşmenin bir sözleşme varlığı (veya alacağı) veya bir sözleşme yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilmesi ölçüsünde finansal tablolara alınır (md. 65). Yukarıdaki ilkeler çerçevesinde müşteriye 2 yıl sonra teslim edilecek bir ürünün bedelinin peşin olarak tahsil edilmesi, işletme açısından sözleşme yükümlülüğüdür (avans işlemi), işletmenin finanse edilmesidir. Avans tutarının birinci ve ikinci yılın sonunda % 8 iskonto oranı üzerinden düzeltilmesi ve hesaplanan tutarların faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gereklidir. İkinci yılın sonunda hasılat olarak muhasebeleştirilecek tutar, iskonto etkisine göre düzeltilen 4.665.600 TL olacaktır.

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
01.01.2018	10.	BANKALAR	4.000.000	
	44.	ALINAN AVANSLAR/Sözleşme yükümlülüğü		4.000.000

Birinci yılın sonundaki faiz giderinin muhasebeleştirilmesi

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2018	78.	FİNANSMAN GİDERLERİ/Faiz gideri	320.000	
	44.	ALINAN AVANSLAR/Sözleşme yükümlülüğü		320.000

$$4.000.000 \times \% 8 = 320.000 \text{ TL}$$

İkinci yılın sonundaki faiz giderinin muhasebeleştirilmesi

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2019	78.	FİNANSMAN GİDERLERİ/Faiz gideri	345.600	
	34.	ALINAN AVANSLAR/Sözleşme yükümlülüğü		345.600

$$4.320.000 \times \%8 = 345.600 \text{ TL}$$

Makinenin teslim edilerek kontrolün devredilmesi

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
01/01/2020	34.	ALINAN AVANSLAR/Sözleşme yükümlülüğü	4.665.600	
	60.	YURTİÇİ SATIŞLAR		4.665.600

Cevap 3- ABC işletmesinin Türk hükümeti ile yapmış olduğu sözleşme, 5.nci yılın sonunda petrol platformunun söküllerken sahadan taşınmasını gerektiren yasal bir yükümlülük doğurmaktadır. Dolayısıyla, ABC işletmesinin geçmiş bir olaydan kaynaklanan yasal bir yükümlülüğü bulunmakta olup, yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışması muhtemeldir ve yükümlülük tutarı güvenilir bir şekilde tahmin edilmektedir (1.000.000 TL). Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu kabul edildiğinden (TMS 37, md. 45-46). Karşılık tutarı 1 Ocak 2015 tarihinde iskonto edilmiş bugünkü değeri üzerinden ölçülür ve bu değer üzerinden kayda alınır (620.920 TL).

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
01.01.2015	25.	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	620.920	
	47.	ÇEVRE DÜZENLEME KARŞILIKLARI		620.920

Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda raporlanacak iki gider unsuru bulunmaktadır. Bunlar; Finansman gideri ve amortisman gideridir. TMS 37'de yer verilen "iskonto etme işleminin kullanıldığı durumlarda, zamanın geçişini yansıtma amacıyla her bir dönem ilgili karşılığın defter değeri artar, söz konusu artış borçlanma maliyeti olarak muhasebeleştirilir (TMS 37, md. 60) ilkesi uyarınca birinci yılın sonunda 62.092 TL (620.920 x %10) finansman gideri olarak muhasebeleştirilirken, aynı tutar finansal durum tablosunda ilgili karşılık tutarına ilave edilir ve 31.12.2015 tarihinde çevre düzenleme karşılıklarının defter değeri $620.920 + 62.092 = 683.012$ TL olarak raporlanır. Bu tutar üzerinden ikinci yılın sonunda finansman gideri hesaplanır. Her yılın sonunda hesaplanacak finansman giderinin karşılık tutarına ilave edilmesiyle, 5. Yılın sonunda karşılık tutarı 1.000.000 TL'yi gösterir hale gelir. Ayrıca ilgili maddi duran varlığın maliyetine ilave edilen tutar ($620.920 / 5 \text{ yıl} = 124.184 \text{ TL}$), makine ve teçhizatın amortismana tabi tutarı ile birlikte üretim maliyetinin bir unsuru olarak genel üretim giderleri hesabında muhasebeleştirilir.

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2015	78.	FİNANSMAN GİDERİ	62.092	
	47.	ÇEVRE DÜZENLEME KARŞILIKLARI		62.092

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2015	73.	GENEL ÜRETİM GİDERİ	124.184	
	25.	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		124.184

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
10.01.2020	37.	ÇEVRE DÜZENLEME KARŞILIKLARI	1.000.000	
	10. 64.	BANKALAR DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		995.000 5.000