

2019/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı  
İleri Düzeyde Finansal Muhasebe  
26 Ağustos 2019 Pazartesi – 16:00 (Sınav Süresi 2 Saat)

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

**Soru 1-** Aşağıdaki kavramları ilgili standartlar kapsamında kısaca açıklayınız.

- a) İçsel Değer (TFRS 2) (5 puan)
- b) Aktüeryal kazanç ve kayıplar (TMS 19) (5 puan)
- c) Geri kazanılabilir tutar (TMS 36) (5 puan)
- d) Muhasebe tahminindeki değişiklikler (TMS 8) (5 puan)

**Soru 2.** Bir üretim işletmesi, inşaat sektöründe kullanılan makineleri üretmekte ve satmaktadır. Değişik büyüklük ve özelliklere sahip olan makinelerin satış fiyatları, kurulum ve eğitim hizmeti dahil 600.000 TL ile 4.000.000 TL arasında değişmektedir. Müşterinin kurulum ve eğitim hizmetini talep etmemesi makinelerin fiyatında herhangi bir değişikliğe neden olmamaktadır. Kurulum işlemi, makinelerin özelliklerinde değişiklik yapılmasını ve montajı yapılan makinelerin teknik özelliklerine uygun şekilde çalışmasını gerektirecek özel bir bilgiye sahip olunmasını gerektiren bir işlem değildir. Makinelerin kurulumu, müşterilerin kendi teknik elemanları veya piyasadaki diğer işletmeler tarafından da yapılmaktadır. Eğitim hizmeti makinelerin kurulumunun tamamlanmasından itibaren bir yıl süreyle aylık olarak sunulmaktadır. Piyasadaki diğer işletmeler de bu eğitim hizmetini verebilmektedir.

Üretim işletmesi bir müsterisi ile aşağıdaki koşullara uygun bir sözleşme yapmıştır:

Müşteri ile kurulum hizmeti ve eğitim hizmeti dahil, satış fiyatı 2.000.000 TL olan makinenin satışına yönelik sözleşme düzenlenmiştir. Kurulum hizmetinin tek başına satış fiyatı 20.000 TL, eğitim hizmetinin tek başına satış fiyatı ise 50.000 TL'dir. Müşteri firma makinenin kurulumu gerçekleştığı anda 2.000.000 TL'yi nakden ödemekle yükümlüdür. İşletme 1 Eylül 2018 tarihinde makineyi demonte vaziyette müsteri firmaya teslim etmiş ve 1 Kasım 2018 tarihinde kurulumunu tamamlamıştır. Makinenin faydalı ömrü 10 yıldır (KDV ve vergi ihmal edilmiş).

**İstenen:**

- a) "TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat" standardı kapsamında üretici işletmenin hasılatına ilişkin olarak 2018 yılına ait muhasebe kayıtlarını yapınız (25 puan).
- b) 31.12.2018 tarihli kar veya zarar tablosunda raporlanacak hasılat tutarı ne kadardır? (5 puan).

**Not:** Muhasebe kayıtlarını yaparken ilgili hesabın başlangıç kod numarasını yazmanız yeterlidir.



**Soru 3-** Hizmet sektöründe faaliyet gösteren bir işletme, faaliyetlerinde kullanmak üzere bir araziyi 31.03.2016 tarihinde peşin 500.000 TL'ye satın almıştır. İşletme arazi sınıfının ölçümünde "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" standardında yer alan yeniden değerlendirme yöntemini uygulamaya karar vermiştir. İşletme her yılın sonunda yeniden değerlendirme yapmış olup, arazinin son üç yıl içindeki gerçeğe uygun değeri aşağıdaki tabloda sunulmaktadır.

Tarih	Gerçeğe uygun değeri
31.12.2016	450.000 TL
31.12.2017	510.000 TL
31.12.2018	520.000 TL

İşletme 02.01.2019 tarihinde söz konusu araziyi işletme faaliyetlerinde kullanmaktan vazgeçip, peşin 525.000 TL'ye satışını gerçekleştirmiştir (KDV ve vergi ihmal edilmiştir).

**İstenen:** "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" standardındaki ilkeleri dikkate alarak 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018 ve 02.01.2019 tarihlerindeki işlemleri muhasebeleştiriniz. (25 puan)

*Not: Muhasebe kayıtlarını yaparken hesapların hangi gruba ait olduğunu gösteren başlangıç kod numaralarını özellikle yazmanız gerekmektedir.*

**Soru 4-** Bir yatırımcı işletme, 01.01.2015 tarihinde ABC işletmesinin sermayesinin % 30'una isabet eden pay senetlerini 240.000 TL'ye satın almıştır. Yatırımcı işletmenin ABC işletmesi üzerinde önemli etkisi bulunmaktadır. ABC işletmesinin özkaynaklarının satın alma tarihindeki defter değeri 800.000 TL'dir ve defter değeri gerçeğe uygun değerine eşittir. ABC işletmesinin yıllar itibarıyle elde ettiği kar/zarar, dağıtıtiği temettü tutarı, maddi duran varlıklarını yeniden değerlendemesinden dolayı ortaya çıkan değer artışı aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

Yıllar	Dönem Net Kari/Zararı	Dağıtılan Temettü	MDV Değer Artışı
2015	60.000	20.000	-
2016	80.000	-	16.000
2017	(100.000)	-	-

**İstenen:**

- a) Yukarıdaki bilgilerden yararlanarak, yatırımcı işletmenin "TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklılarındaki Yatırımlar" Standardında yer alan özkaynak yöntemine göre 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ait muhasebe kayıtlarını yapınız. (20 puan).
- b) İşletmenin iştirakler hesabının 2017 yılı sonundaki bakiyesi ne kadardır? (5 puan)

*Not: Muhasebe kayıtlarını yaparken ilgili hesabın başlangıç kod numarasını yazmanız yeterlidir.*

2019/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

**İleri Düzeyde Finansal Muhasebe**

26 Ağustos 2019 Pazartesi – 16.00 - 18.00

**SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI**

**Cevap 1 –**

- a) İçsel Değer: Karşı tarafın onaylama veya alma (koşullu veya koşulsuz) hakkının olduğu hisse senetleri ile karşı tarafın bu senetler için ödemesi gereken (veya ödeyeceği) fiyat (eğer varsa) arasındaki farktır. Örneğin, gerçeğe uygun değeri 20 TL olan bir hisse senedi üzerindeki kullanım fiyatı 15 TL olan bir hisse senedi opsyonunun içsel değeri 5 TL'dir.
- b) Aktüeryal kazanç veya kayıplar: Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde aşağıdakilerden dolayı meydana gelen değişikliklerdir: (a) Aktüeryal varsayımla gerçekleşen arasındaki fark düzeltmeleri (önceki aktüeryal varsayımlar ile gerçekleşen arasındaki farkların etkisi) ve (b) Aktüeryal varsayımlardaki değişikliklerin etkileri.
- c) Geri kazanılabilir tutar: Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış malyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olmalıdır.
- d) Muhasebe tahminindeki değişiklikler: Varlık ve yükümlülüklerin mevcut durumunun ve bunlarla ilgili gelecekte beklenen fayda ve mükellefiyetlerin değerlendirilmesi sonucunda, bir varlık veya yükümlülüğün defter değerinde veya bir varlığın dönemsel tüketim miktarında yapılan bir düzeltmedir. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgiden veya gelişmeden kaynaklanır ve dolayısıyla hata düzeltmesi değildir.

**Cevap 2-**

- a) *Sözleşme başlangıcında işletme, müşteriyle yaptığı bir sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirir ve aşağıdakilerden birini devretmeye yönelik müşteriye verdiği her bir taahhüdü bir edim yükümlülüğü olarak belirler: (a) Farklı bir mal veya hizmeti (veya bir mal veya hizmetler paketini) ya da (b) Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisini (bkz. 23'üncü paragraf) (TFRS 15, md. 22). Bir müşteriye taahhüt edilen mal veya hizmet, aşağıdaki her iki şartın birlikte karşılanması durumunda farklı mal veya hizmettir: (a) Müşteri, mal veya hizmetten tek başına veya kullanımına hazır diğer kaynaklarla birlikte faydalananabilir (başka bir ifadeyle, mal veya hizmet farklı olabilme niteliğine sahiptir) ve (b) İşletmenin müşteriye mal ve hizmet devir taahhüdü, sözleşmedeki diğer taahhütlerinden ayrı olarak tanımlanabilir niteliktedir (başka bir ifadeyle, mal veya hizmetin devir taahhüdü sözleşme içerisinde farklıdır) (TFRS 15, md. 27).*

Standardın yukarıda belirtilen ilkeleri çerçevesinde, işletmenin makine satışı, kurulum hizmeti ve eğitim hizmeti birbirine bağımlı değildir. Müşteri kurulum hizmetini kendi personeline yaptırabilmekte, eğitim hizmetini başka işletmelerden de sağlayabilmektedir. Bu nedenle, işletmenin makinenin satışına ilişkin olarak üç farklı edim yükümlülüğü bulunmaktadır. İşlem bedelinin kurulum ve eğitim hizmetinin tek başına satış fiyatı dikkate alınarak dağıtılması gereklidir.

*İşletme açısından, işlem bedelinin dağıtımından amaç, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne (veya farklı mal veya hizmete) tahsis edilmesidir. Dağıtımın amacına ulaşmak için, işlem bedeli, 76–80 paragrafları uyarınca nispi tek başına satış fiyatı esasına göre sözleşmede belirlenen her bir edim yükümlülüğüne dağıtılır (TFRS 15, md. 73-74). İşletme, işlem bedelinin her bir edim yükümlülüğüne dağıtımını nispi tek başına satış fiyatı esasına göre yapmak için, sözleşmedeki her bir edim yükümlülüğünü kapsamındaki farklı mal veya hizmetin sözleşme başlangıcındaki tek başına satış fiyatını tespit eder ve işlem bedelini bu tek başına satış fiyatlarına orantılı olarak dağıtır. Tek başına satış fiyatı, işletmenin taahhüt ettiği bir mal veya hizmeti müşteriye ayrı olarak satmış olması durumunda talep edeceği fiyattır. Tek başına satış fiyatını belirlemede kullanılabilecek en iyi gösterge, bir mal veya hizmetin işletme tarafından benzer durumlarda ve benzer müşterilere ayrı olarak satılması halinde gözlemlenebilir olan fiyattır (TFRS 15, md. 76-77).*

*2.000.000 TL tutarındaki işlem bedelinin dağıtımları aşağıdaki şekilde yapılır:*

Makine	2.000.000 / 2.070.000 x 2.000.000 =	1.932.367 TL
Kurulum	20.000 / 2.070.000 x 2.000.000 =	19.324 TL
Eğitim	50.000 / 2.070.000 x 2.000.000 =	<u>48.309 TL</u>
		2.000.000 TL

Makinenin satışı, kurulum hizmeti ve eğitim hizmetine ilişkin olarak 1 Kasım 2018 tarihinde aşağıdaki muhasebe kaydı yapılır:

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
01.11.2018	102	BANKALAR	2.000.000	
	6..	YURTİÇİ SATIŞLAR Mal satış gelirleri                    1.932.367 Hizmet satış gelirleri                    19.324		1.951.691
	3..	ERTELENMİŞ GELİRLER		48.309

İşletmenin eğitim hizmetine ilişkin hasılat tutarı ise zamana yayılı bir şekilde, hizmet sunulduğça muhasebeleştirilir (48.309/12 ay= 4.026 TL)



TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
30.11.2018	3...	ERTELENMİŞ GELİRLER	4.026	
	600	YURTİÇİ SATIŞLAR  Hizmet satış geliri		4.026

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2018	3...	ERTELENMİŞ GELİRLER	4.026	
	600	YURTİÇİ SATIŞLAR  Hizmet satış geliri		4.026

**b)** 31.12.2018 tarihinde düzenlenecek kar veya zarar tablosunda raporlanacak hasılat tutarı 1.959.743 TL'dir ( $1.951.691 + 4.026 + 4.026$ ).



**Cevap 3.**

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2016	6...	MDV DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARI	50.000	
	25.	ARSA ve ARAZİLER		50.000

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2017	25.	ARSA ve ARAZİLER	60.000	
	6..	MDV DEĞER ARTIŞ KAZANCI		50.000
	5..	YENİDEN DEĞERLEME YEDEĞİ		10.000

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2018	25.	ARSA ve ARAZİLER	10.000	
	5..	YENİDEN DEĞERLEME YEDEĞİ		10.000

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
02.01.2019	102	BANKA	525.000	
	5..	YENİDEN DEĞERLEME YEDEĞİ	20.000	
	25.	ARSA ve ARAZİLER		520.000
	5..	GEÇMİŞ YIL KARLARI		20.000
	6..	MDV SATIŞ KARI		5.000



**Cevap 4.**

a)

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
01.01.2015	2..	İŞTİRAKLER	240.000	
	102	BANKALAR		240.000

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2015	2..	İŞTİRAKLER	18.000	
	6..	İŞTİRAKLER VE MÜŞTEREK GİRİŞİMLERİN KARLARINDAN PAYLAR -Özkaynak yöntemiyle değerlenen yatırımların karlarından paylar		18.000

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2015	102	BANKALAR	6.000	
	2..	İŞTİRAKLER		6.000

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2016	2..	İŞTİRAKLER	24.000	
	6..	İŞTİRAKLER VE MÜŞTEREK GİRİŞİMLERİN KARLARINDAN PAYLAR -Özkaynak yöntemiyle değerlenen yatırımların karlarından paylar		24.000



TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2016	2..	İŞTİRAKLER	4.800	
	5..	İŞTİRAKLER MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI		4.800

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
31.12.2017	6..	İŞTİRAKLER VE MÜŞTEREK GİRİŞİMLERİN ZARARLARINDAN PAYLAR - Özkarınak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Zararlarından Paylar	30.000	
	2..	İŞTİRAKLER		30.000

a)

#### İştirakler

240.000	6.000
18.000	30.000
24.000	
4.800	
<b>286.800</b>	<b>36.000</b>

İştirakler hesabının bakiyesi 31.12.2017 tarihi itibarıyle 250.800 TL'dir.