



TÜRMOB

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

2018/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
İleri Düzeyde Finansal Muhasebe
27 Temmuz 2018 Cuma – 18.00 (Sınav Süresi 2 Saat)
SORULAR

Soru 1 - Aşağıdaki kavramları ilgili muhasebe standartları çerçevesinde kısaca açıklayınız.

- Konsolide Finansal Tablolar (TFRS 10) (5 puan),
- Müşterek Anlaşma (TFRS 11) (5 puan),
- Sözleşme Varlığı (TFRS 15) (5 puan),
- Münferit Finansal Tablolar (BOBİ FRS) (5 puan).

Soru 2 - Akay işletmesi Berkay işletmesinin hisselerinin tamamını 01.06.2018 tarihinde satın alarak kontrolü ele geçiriyor. Akay işletmesi Berkay işletmesinin ortaklarına 400.000 TL nakit ve nominal değeri 10 TL, gerçeğe uygun değeri 20 TL olan 50.000 adet kendi hisse senedini ihraç ederek vermek suretiyle ödemeyi gerçekleştiriyor (Berkay işletmesi yasal olarak kişiliğini devam ettirecektir). Berkay işletmesinin kontrolünün ele geçirildiği birleşme tarihinde, varlık ve borçlarının defter değeri ve gerçeğe uygun değeri aşağıdaki gibidir.

Kalemler	Defter Değeri (TL)	Gerçeğe Uygun Değer (TL)
Kasa	50.000	50.000
Alıcılar	150.000	140.000
Stoklar	200.000	250.000
Arsa ve arazi	50.000	150.000
Binalar (net)	300.000	500.000
Makine ve Teçhizat (net)	250.000	350.000
Toplam varlıklar	1.000.000	1.440.000
Satıcılar	60.000	60.000
Borç senetleri	150.000	135.000
Diğer yükümlülükler	40.000	45.000
Toplam borçlar	250.000	240.000
Net Tanımlanabilir Varlıklar	750.000	1.200.000

İstenen:

- TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardına göre şerefiye tutarını hesaplayınız (15 puan).
- Akay işletmesinin Berkay işletmesinin hisselerini satın almasına ilişkin yevmiye kaydını yapınız (15 puan).
- Birleşme tarihinde düzenlenecek konsolide finansal durum tablosunda yer alması gereken kalemleri (tutarları ile birlikte), yevmiye maddesi şeklinde gösteriniz (15 puan).

Soru 3 - İşletme 31 Aralık 2016 tarihinde gerçeğe uygun değeri 1.000 ABD Doları, kalan vadesi 5 yıl ve vade bitiminde geri ödenecek ana para tutarı 1.250 ABD Doları olan tahvilleri, gerçeğe uygun değeri üzerinden banka aracılığıyla satın alıyor (işlem maliyeti ihmal edilmiştir). İşletme yönetimi söz konusu tahvillerin, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesi ve satılmasını amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutulmasına karar veriyor ve TFRS 9 Finansal Araçlar Standardına göre "Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklar" olarak sınıflandırıyor. Tahviller için her yıl %4.7 sabit faiz oranı üzerinden 59 ABD doları faiz ödemesi yapılacaktır (1.250 \$



TÜRMOB

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

x %4.7=59 \$). Tahvillerin etkin faiz oranı %10 olarak hesaplanıyor. İşletmenin geçerti para birimi Türk Lirası olup, 31.12.2016 tarihinde kur 1\$= 4 TL'dir. 31.12.2017 tarihinde dönem sonu kuru 1\$= 4,5 TL, ortalama kur 1\$=4,25 TL olarak gerçekleşmiştir. 31.12.2017 tarihinde tahvillerin gerçeğe uygun değeri 1.060 ABD doları, itfa edilmiş maliyeti 1.041 ABD dolarıdır (Değer düşüklüğü konusu dikkate alınmayacaktır).

İstenen:

- a) Tahvilin satın alındığı 31.12.2016 tarihindeki muhasebe kaydını yapınız **(15 puan)**,

31.12.2017 tarihinde, TFRS 9 uyarınca;

- b) Faiz geliri olarak muhasebeleştirilecek tutarı hesaplayınız **(5 puan)**,
c) Kambiyo karı olarak muhasebeleştirilecek tutarı hesaplayınız **(5 puan)**,
d) Diğer kapsamlı gelirden (özkaynaklarda) muhasebeleştirilecek tutarı hesaplayınız **(5 puan)**,
e) Yukarıdaki dönem sonu değerlendirme işlemlerine ilişkin muhasebe kaydını yapınız. Muhasebe kaydı yaparken, ilgili hesabın hangi grupta yer aldığını (varlık, borç, özkaynak, gelir ve gider hesabı) gösterecek başlangıç kod numarasını yazmanız ve hesap adını belirtmeniz yeterlidir **(5 puan)**.



TÜRMOB

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

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap 1 –

Konsolide finansal tablolar: Ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu, bir gruba ait finansal tablolardır.

Müşterek anlaşma: iki veya daha fazla tarafın üzerinde müşterek kontrole sahip olduğu anlaşmadır. Müşterek anlaşmanın özellikleri şu şekildedir: (a) Taraflar, sözleşmeye bağlı bir anlaşma ile sınırlandırılmıştır, (b) Sözleşmeye bağlı anlaşma, söz konusu tarafların iki veya daha fazlasına anlaşmanın müşterek kontrolünü vermektedir, (c) Müşterek anlaşma bir müşterek faaliyet ya da bir iş ortaklığıdır.

Sözleşme varlığı: İşletmenin müşteriye devrettiği mal veya hizmetler karşılığında, süre geçmesi dışında başka bir şarta (örneğin işletmenin gelecekteki edimine) bağlanmış olan bedeli alma hakkıdır.

Münferit finansal tablolar: Bağlı ortaklığı bulunmayan işletmelerin sunduğu finansal tablolar ile bağlı ortaklığı bulunan işletmelerin bu ortaklıkları özkaynak veya maliyet yöntemine göre muhasebeleştirerek sundukları finansal tablolardır.

Cevap 2 -

a) Şerefiyenin hesaplanması

Transfer edilen bedel	1.400.000	
(400.000 TL nakit + (20 TL x 50.000 adet hisse))		
Edinilen işletmenin net tanımlanabilir varlıkları	<u>(1.200.000)</u>	
Şerefiye	200.000	

3

Şerefiye, “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” standardının 32. nci ve 18. nci maddelerine göre, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmüş transfer edilen bedelden, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmüş edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların birleşme tarihindeki net tutarları düşülerek hesaplanmıştır (azınlık payı olmadığı ve aşamalı bir işletme birleşmesinden söz edilmediği için bunlara ilişkin bir hesaplama yapılmamıştır).

b) Ana ortaklık bu işlemi yevmiye defterinde aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:

TARİH	HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
01.06.2018	245	BAĞLI ORTAKLIKLAR	1.400.000	
	102	BANKALAR		400.000
	500	SERMAYE		500.000
	520	HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMİ		500.000



TÜRMOB

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

c) Birleşme tarihinde düzenlenecek konsolide finansal durum tablosuna dahil edilecek kalemler:

TARİH	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK
01.06.2018	KASA	50.000	
	ALICILAR	140.000	
	STOKLAR	250.000	
	ARSA VE ARAZİ	150.000	
	BİNALAR	500.000	
	MAKİNE VE TEÇHİZAT	350.000	
	ŞEREFİYE	200.000	
	SATICILAR		60.000
	BORÇ SENETLERİ		135.000
	DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		45.000
BAĞLI ORTAKLIKLAR		1.400.000	

Yukarıda yapılan yevmiye maddesi ile edinilen tarafın varlıkları, yükümlülükleri ve şerefiye konsolide finansal durum tablosuna dahil edilmekte, bağlı ortaklıklar kalemi ise elimine edilerek konsolide finansal durum tablosunda raporlanmamaktadır.

4

Cevap 3 –

a)

31.12.2016

2.. GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI DİĞER KAPSAMLI GELİRE YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLAR 4.000

1..BANKALAR

4.000

1.000\$ x 4 TL = 4.000TL /

“Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen bir finansal varlıktan kaynaklanan kazanç veya kayıplardan, değer düşüklüğü kazanç ya da kayıpları, kur farkı kazanç veya kayıpları dışında kalanlar, finansal varlık finansal tablo dışı bırakılıncaya ya da yeniden sınıflandırılıncaya kadar diğer kapsamlı gelire yansıtılır. Etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz, kâr veya zarar olarak finansal tablolara alınır (TFRS 9, md. 5.,7. ve 10)”. Bu ölçüm esasına göre aşağıdaki hesaplamalar yapılır:



TÜRMOB

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

a) Faiz geliri, etkin faiz oranı dikkate alınarak hesaplanır. 31 Aralık 2016 tarihinde etkin faiz oranına göre hesaplanan faiz geliri $1.000 \$ \times \%10 = 100 \$ \times 4,25 \text{ TL} = 425 \text{ TL}$ 'dir. 425 TL içinde içinde tahvilin iskontolu satın alınmasından dolayı birinci yıla isabet eden itfa tutarı da yer almaktadır ($100\$ - 59\$ = 41 \$ \times 4,25 \text{ TL} = 174 \text{ TL}$) . Tahvilden faiz yoluyla elde edilen nakit girişi ise $59 \$ \times 4,5 \text{ TL} = 265 \text{ TL}$ 'dir.

b) Kambiyo karı aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Tahvilin dönem sonu itfa edilmiş maliyeti	4.684 TL
Tahvilin dönem başı defter değeri	(4.000) TL
Birinci yıla ilişkin itfa	<u>(174) TL</u>
Fark	510 TL

Faize ilişkin nakit girişinden dolayı ortaya çıkan kur farkı 15 TL ($59\$ \times (4,5 - 4,25)$)

525 TL

Kambiyo karı aşağıdaki şekilde de hesaplanabilir:

Gerçeğe uygun değer artışı ($4.770 - 4.000$)	770 TL
Faiz gelirinden kaynaklanan fark ($425 - 265$)	(160) TL
Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kazanç	<u>(85) TL</u>
Fark	525 TL

c) Tahvilin gerçeğe uygun değeri ile itfa edilmiş maliyeti arasındaki fark, özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Eğer tahvil itfa edilmiş maliyetinden değerlendirilmiş olsaydı 31.12.2017 tarihinde 1.041 ABD doları olarak raporlanacaktı. Ancak bu tarihteki değeri 1.060 ABD doları olduğuna göre, aradaki fark tahvilin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen artıştan kaynaklanmaktadır.

31 Aralık 2017 tarihinde tahvilin gerçeğe uygun değeri $1.060 \$ \times 4,5 \text{ TL} = 4.770 \text{ TL}$

31 Aralık 2017 tarihinde tahvilin itfa edilmiş maliyeti $1.041 \$ \times 4,5 \text{ TL} = (4.684) \text{ TL}$

Tahvilin gerçeğe uygun değeri ve itfa edilmiş maliyeti arasındaki fark 85 TL (küsürat farkından dolayı 85 TL olarak dikkate alınmıştır) diğer kapsamlı gelirden (özkaynaklarda) kümülatif kazanç olarak muhasebeleştirilir.



TÜRMOB

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

31.12. 2012

2.. GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI DİĞER KAPSAMLI 770
GELİRE YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLAR 265
102 BANKALAR

6..FAİZ GELİRİ 425
6..KAMBİYO KARI 525
5..DİĞER KAPSAMLI GELİR 85

/