



2010/1.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MAZERET SINAVLARI SORU VE CEVAPLARI

İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

21 Temmuz 2010 - Çarşamba 10:00

SORULAR

SORU 1: TMS 2 'Stoklar' standardına göre 'Net Gerçekleşebilir Değer'i tanımlayarak uygulama esaslarını açıklayınız. İşletme stoklarının değerlemesinde bu değer hangi hallerde kullanılacağını belirleyiniz.

SORU 2 : TMS 16 'Maddi Duran Varlıklar' standardına göre, amortismanına konu edilecek sabit kıymetlerin faydalı ömrünün belirlenmesine ilişkin kriterleri açıklayınız.

SORU 3: TMS 27 'Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar' standardına göre;

-Konsolide finansal tabloyu tanımlayarak hangi işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlaması gerektiğini belirtiniz.

-Bu standart kapsamına giren bir ana ortaklığın hangi hallerde konsolide finansal tablo hazırlamayabileceğini açıklayınız.

SORU 4: TMS 40 'Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller' standardına göre;

a. Yatırım amaçlı gayrimenkulden ne anlaşılması gerektiğini (yatırım amaçlı olan ve olmayan gayrimenkullere örnekler de vererek) açıklayınız.

b. İşletmelerde, yatırım amaçlı gayrimenkul sınıflamasında dikkate alınması gereken genel ilkeleri belirtiniz.



CEVAPLAR

CEVAP 1: 6.TMS-2 'Stoklar' standardına göre, **Net Gerçekleşebilir Değer;** İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutardır.

28.Stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucu elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Stoklar, maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilir. Stokların maliyetlerinin;

-Zarar görmüş olması,

-Kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmiş olması,

-Tahmini tamamlanma veya satış maliyetinin artması

gibi hallerde **net gerçekleşebilir değerle** değerlendirilmesi (bu değere indirgenmesi) gerekir. Maliyetlerin, kullanım veya satış sonucu elde edilecek değerden yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

29.Stokların elde etme maliyetleri her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değere indirgenir. Bu işlem karşılık ayrılmak suretiyle yapılır. Aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ait olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılamayan, benzer amaçlarla kullanılan stok kalemleri gruplar halinde topluca değerlendirilebilir. Ancak değerlemede, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde bir gruplandırma (genelleme) yapılamayacaktır. Hizmet işletmelerinde, ayrı bir fiyat tespit edilen her hizmet türü ayrı bir stok kalemi (varlık) olarak dikkate alınır.

Bu değer in uygulama esasları şöyledir.

30.Net gerçekleşebilir değer in tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarı esas alınarak yapılır. Bu tahminde, dönem sonu itibarıyla fiyat veya maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olaylar da dikkate alınır.

31.Söz konusu tahmin yapılırken stokların işletme tarafından elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin belli bir hizmet veya satış taahhüdün yerine getirilmesi amacıyla elde tutulan stoklarla ilgili olarak hesaplanacak net gerçekleşebilir değer in tespitinde sözleşme fiyatı esas alınır. İşletme stoklarından, taahhüdü karşılayacak kadar stok taahhüt edilen fiyattan değerlendirilecek, bu miktarı aşan stoklar ise genel satış fiyatları esas alınarak değerlendirilecektir.

32.Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet veya maliyetinin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak ilk madde ve malzemenin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür.

33.Her finansal tablo dönemi itibarıyla, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilmelidir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların gerçekliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğunun



kanıtlandığı durumlarda, önceden ayrılmış olan değer düşüklüğü karşılığı, (yeni hesaplanan net gerçekleşebilir değere bağlı olarak) kısmen veya tamamen iptal edilir. Tabii ki bu işlem, önceki dönem mali tablosunda yer alan stok kalemlerinin hala mali tabloda yer alması halinde uygulanacaktır. Bu durumda yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olacaktır.

CEVAP 2: 56. Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından, esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, ekonomik ve teknik değer yitirmeleri ile varlığın boş kaldığı zamanlara ilişkin aşınma ve yıpranmalar varlığın ekonomik değerinin düşmesine yol açar. Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki faktörlerin tamamı dikkate alınmalıdır.

- Varlığın, öngörülen kapasitesi ve fiziksel üretimine bağlı beklenen kullanımı.
- Varlığın beklenen fiziksel aşınma ve yıpranması. Bu, varlığın kullanılacağı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- Üretim veya ürünün pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle ortaya çıkacak teknik veya ticari değer kayıpları.
- Varlığın kullanımına ilişkin yasal (kiralamanın geçersiz olacağı tarihler gibi) veya diğer kısıtlamalar.

57. Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetim politikası, varlıkların belirli bir süre yada gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.

58. Arsa ve binalar birlikte alınsalar dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilir. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların binalardan farklı olarak sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına konu edilmezler. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabii tutarını etkilemez.

59. Arsa alım belinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini de içermesi durumunda, arsa maliyetinin, bu işlemlere ilişkin kısmı, anılan maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresinde amortismanına tabii tutulur. Bazı durumlarda arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir. Bu hallerde arsanın kullanımından sağlanacak yararları yansıtabilecek şekilde amortisman ayrılabilir.



CEVAP 3: Konsolide Finansal Tablolar; Bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklarını ifade eden bir grubun, finansal tablolarının tek bir işletme gibi sunulduğu finansal tablolardır. Aşağıda belirtilenler dışındaki bir ana ortaklık, bağlı ortaklıklarının mali tablolarını bu standart uyarınca konsolide ederek sunmak zorundadır.

Bir ana ortaklık yalnızca aşağıdaki durumlarda konsolide finansal tablo hazırlamayabilir.

- i. Ana ortaklığın kendisinin bir başka ana ortaklığın tamamen ya da kısmen sahip olunan bağlı ortaklığı konumunda olması ve diğer koşullarda oy hakkı olmayan ortaklar da dahil olmak üzere, diğer ortakların ana ortaklığın konsolide finansal tablo sunmaması konusunda bilgilendirilmiş ve buna itiraz etmemiş olmaları,
- ii. Ana ortaklığın borçlanma araçları ya da öz kaynağa dayalı finansal araçlarının kamuya açık bir piyasada (yerel veya bölgesel pazarlar dahil olmak üzere, yerli ya da yabancı bir borsa veya tezgah üstü piyasada) işlem görmüyor olması,
- iii. Ana ortaklığın kamuya açık bir piyasada işlem görmek üzere herhangi bir menkul kıymet ihracı için bir sermaye piyasası ya da diğer düzenleyici kuruluş nezdinde başvuruda bulunmamış olması veya başvuru sürecinde olmaması
- iv. Ana ortaklığın nihai ana ortaklığı veya herhangi bir ara ana ortaklığının kamuya açıklanmak üzere *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*'na uygun konsolide finansal tablo hazırlamış olması.

CEVAP 4:

a. Yatırım Amaçlı Gayrimenkul;

- i. Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak,
- ii. Normal iş akışı çerçevesinde satılmak,

amaçları dışında kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine bağlı olarak kiracı tarafından) elde tutulan gayrimenkullerdir.

7. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur. Bu nedenle yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışı sağlar. Bu durum yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırır. Mal veya hizmet üretimi ya da tedariki (veya idari amaçlar için kullanılması), sadece gayrimenkullerle değil, üretim veya tedarik sürecinde kullanılan diğer varlıklarla da ilişkilendirilebilen nakit akışları yaratır. Bundan dolayı sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller bu kapsamda değerlendirilmez.

6. Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkule ilişkin bir hakkın yatırım amaçlı bir gayrimenkul olarak sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi ancak ve ancak, söz konusu gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına girmesi ve kiracının gerçeğe uygun



değerleme yöntemini kullanması durumunda mümkündür. Ancak faaliyet kiralaması yoluyla elde edilen bir gayrimenkul hakkı için bu alternatifin seçilmiş olması durumunda yatırım amaçlı olarak sınıflandırılan tüm gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirilmesi gerekir.

8. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin örnekler.

- i. Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar.
- ii. Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar. (İşletme, araziye sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak kullanmaya veya normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satmaya karar vermemişse, söz konusu arazinin sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu varsayılır.)
- iii. İşletmenin sahip olduğu (veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde işletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar.
- iv. Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina.
- v. Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller.

9. Yatırım amaçlı olmayan gayrimenkullere ilişkin örnekler.

- i. Olağan iş akışı içerisinde satılmak (yakın gelecekte elden çıkarılmak) amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla inşa veya geliştirme aşamasında olan gayrimenkuller.
- ii. Üçüncü kişiler adına inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller.
- iii. Başka bir işletmeye finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiralanmış gayrimenkuller.
- iv. Geliştirilerek ya da aynen gelecekte sahibi tarafından kullanılmak amacıyla elde tutulan, çalışanların ikamet ettiği gayrimenkuller (çalışanlar tarafından emsaline uygun kira ödemesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın) ile sahibi tarafından kullanılmakta olup elden çıkarılmayı bekleyen gayrimenkuller dahil sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller.

b.

10. Bazı gayrimenkullerin bir bölümü kira geliri ve sermaye kazancı sağlamak amacıyla, bir bölümü ise mal veya hizmet üretimi ve tedariki veya idari amaçlar için elde tutulabilir. Bu gayrimenkulün bu bölümlerinin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının mümkün olması durumunda (veya finansal kiralama yoluyla bağımsız olarak kiralanmalarının mümkün olması durumunda), işletme anılan bölümlerin her birini ayrı olarak muhasebeleştirir. Söz konusu bölümlerin ayrı olarak satılamaması durumunda, ilgili gayrimenkul, sadece önemsiz bir bölümü mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde yatırım amaçlı gayrimenkul sayılır.

11-12. Bazı koşullarda işletme, sahibi bulunduğu gayrimenkullerin kullanıcılarına birtakım yardımcı hizmetler sunar. Sunulan yardımcı hizmetlerin toplam anlaşmanın görece önemsiz bir kısmını



oluşturması durumunda, işletme söz konusu gayrimenkulleri yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak sınıflandırır. Aksi halde sunulan hizmet önemli boyutta olacağından (örneğin sahip olunan bir otelin aynı zamanda işletilmesi), söz konusu gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflanmayacaktır.

13-14. Bazı durumlarda yardımcı hizmetlerin, bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edilmemesine neden olacak kadar önemli olup olmadığının tespiti zor olabilir. Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olup olmadığının tespiti için belirli bir muhakeme gerekir. İşletmeler bu amaçla çeşitli kriterler geliştirir. Sınıflandırmanın güç olduğu durumlarda işletmece geliştirilen bu kriterlerin kamuoyuna açıklanması gerekir.

15. Bazı durumlarda, işletmelerin ana veya bağlı ortaklıklarına kiralanan ve bunlar tarafından kullanılan gayrimenkulleri olabilir. Söz konusu gayrimenkuller, ana işletmenin konsolide finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilmez. Çünkü işletme grubu açısından değerlendirildiğinde, bu gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir. Ancak, sahibi olan işletme açısından, bu standartta (5. madde) belirlenen koşulları taşıması kaydıyla yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirilir. Dolayısıyla kiraya veren işletme, ilgili gayrimenkulü bireysel finansal tablolarında yatırım amaçlı gayrimenkul olarak gösterir.