



TÜRMOB

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

2014/1.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI

İLERİ DÜZEYDE FİNANSAL MUHASEBE

07 Mayıs 2014-Çarşamba 18:00

SORULAR

SORU 1: TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri” Standardına göre;

- “İnşaat sözleşmesi” terimini tanımlayıp, sözleşme türlerini belirtip açıklayınız.
- İnşaat sözleşmelerinin uygulanmasında, hangi durumlarda bir sözleşmeler grubunun tek bir sözleşme olarak nitelendirileceğini ve bir sözleşmenin hangi durumlarda varlığın inşaatı için ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirileceğini yazınız.
- Sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi esaslarını, sözleşme sonucunun güvenilir biçimde öngörülmesine ve öngörülememesine göre ana hatlarıyla yazınız.

SORU 2: TMS 18 “Hasılat” Standardına göre:

- Mal satışına ilişkin hasılatın, hangi koşulların yerine gelmesi halinde finansal tablolara yansıtılacağını yazınız.
- Hizmet sunumuna ilişkin hasılatın, hangi durumda ve hangi koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılacağını yazınız.

SORU 3: TMS 24 “İlişkili Taraf Açıklamaları” Standardına göre;

- “İlişkili taraf” terimini tanımlayıp, bir kişinin ve bir işletmenin raporlayan işletme ile hangi durumlarda ilişkili sayılacağını yazınız.
- İlişkili taraf açıklamalarının önemini, yapıma sebeplerini ve standardın amacını yazınız.

SORU 4: TMS 40 “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standardına göre:

- “Yatırım amaçlı gayrimenkul” ve “sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul” terimlerinin anlamlarını yazınız. Bunların sınıflandırılmasında birbirinden ayrılan yönlerini yazınız.
- Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi veya bu sınıftan transferi ne zaman sözkonusu olur? Bu duruma ilişkin kanıtların neler olduğunu yazınız.
- Aşağıda yazılı örneklerin yatırım amaçlı gayrimenkul olup olmadığını sadece belirtiniz.
 - Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar
 - Finansal kiralama işlemi çerçevesinde işletme tarafından elde tutulan ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar
 - Üçüncü kişiler adına inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller



TÜRMOB

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

4. Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller
5. Başka bir işletmeye finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiralanmış gayrimenkuller
6. Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina
7. Olağan iş akışı içerisinde satılmak amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla inşa veya geliştirme aşamasında olan gayrimenkuller
8. İşletmenin sahip olduğu ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar
9. Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar
10. Sahibi tarafından kullanılmakta olup elden çıkarılmayı bekleyen gayrimenkuller dahil, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller



CEVAPLAR

CEVAP 1:

a) İnşaat sözleşmesi (sözleşme); bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir. TMS 11 Prg 3

Bu Standartın amaçları çerçevesinde inşaat sözleşmeleri aşağıdakileri kapsar: TMS 11 Prg 5

(a) Bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine yönelik örneğin proje yöneticileri ve mimarların hizmet sözleşmeleri ve

(b) Varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik sözleşmeler.

İnşaat sözleşmeleri, bu Standart kapsamında "**sabit fiyat sözleşmeleri**" ve "**maliyet artı kâr sözleşmeleri**" olarak sınıflandırılır. Bazı inşaat sözleşmeleri, sabit fiyatlı ve maliyet artı kâr sözleşmelerinin **her ikisinin de özelliklerini içerebilir**. TMS 11 Prg 6

Sabit fiyatlı sözleşme; yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir. TMS 11 Prg 3

Maliyet artı kâr sözleşmesi; yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir TMS 11 Prg 3

b) Bu Standart hükümleri her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı koşullarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen/tanımlanabilen bölümlerine veya (bir sözleşme veya sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla) bir sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilir. TMS 11 Prg 7

Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumlar mevcutsa bir sözleşmeler grubu tek sözleşme olarak nitelenir: TMS 11 Prg 9

(a) Sözleşmeler grubunun tek bir paket olarak birlikte müzakere edilmesi,

(b) Sözleşmelerin birbiriyle aslında genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olarak, çok yakın ilişkili olması ve

(c) Sözleşmeler kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumlar mevcutsa her varlığın inşaatı ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir: TMS 11 Prg 8

(a) Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması;

(b) Her bir varlığın ayrı bir müzakereye konu olması ve yüklenici ile müşterinin sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul veya reddetme hakkının olması ve

(c) Her bir varlığın maliyetleri ve gelirlerinin ayrı ayrı belirlenebilmesi.

Bir sözleşme müşterinin seçimine bağlı olarak ek bir varlığın inşaatını içerebileceği gibi, ek bir varlık inşaatını içermek üzere değiştirilebilir. Bu durumda, ek varlığın inşaatı aşağıdaki koşullardan birinin varlığı durumunda ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilir: TMS 11 Prg 10



TÜRMOB

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

(a) Varlığın orijinal sözleşmenin kapsadığı varlık veya varlıklardan tasarım, teknoloji veya fonksiyon açısından önemli farklılıklar arz etmesi veya

(b) Varlığın fiyatının orijinal sözleşme bedeli dikkate alınmaksızın müzakere edilmesi.

c) Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaatla ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. İnşaat sözleşmesiyle ilgili beklenen zararlar gider olarak muhasebeleştirilir. TMS 11 Prg 22

Bir inşaat sözleşmesinin **sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi** durumunda: TMS 11 Prg 32

(a) Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve

(b) Sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

İnşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu an beklenen zarar tutarı doğrudan gider olarak kaydedilir.

Sözleşme geliri ancak katlanılmış maliyetlerden geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısım esas alınarak kaydedilir. Sözleşme sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden, kâr tahakkuk ettirilmez. Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması beklenen kısmı doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır. TMS 11 Prg 33

Müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetleri hemen gider olarak muhasebeleştirilir TMS 11 Prg 34

Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, inşaat sözleşmesine ilişkin gelir ve giderler **sonucu güvenilir biçimde öngörülebildiği** esasına göre muhasebeleştirilir. TMS 11 Prg 35

CEVAP 2:

a) Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır. TMS 18 Prg 14

(a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;

(b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;

(c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

(d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;

(e) İşleme ilişkin yüklenen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

b) Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işleme ilişkin hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir: TMS 18 Prg 20



- (a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- (b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
- (c) Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi
- (d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır.
TMS 18 Prg 26

CEVAP 3:

a) İlişkili taraf: Finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle (bu Standartta 'raporlayan işletme' olarak kullanılacaktır) ilişkili olan kişi veya işletmedir. TMS 24 Prg 9

Her olası ilişkili taraf ilişkisi değerlendirilirken **ilişkinin özü** dikkate alınır, sadece yasal şekle bakılmakla yetinilmez. TMS 24 Prg 10

İlişkili taraf tanımında, bir iştirak söz konusu iştirakin bağlı ortaklıklarını ve bir iş ortaklığı söz konusu iş ortaklığının bağlı ortaklıklarını kapsar. TMS 24 Prg 12

(a) Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi, aşağıdaki durumlarda raporlayan işletmeyle ilişkili sayılır:

Söz konusu kişinin,

- (i) Raporlayan işletme üzerinde **kontrol veya müşterek kontrol** gücüne sahip olması durumunda,
- (ii) Raporlayan işletme üzerinde **önemli etkiye** sahip olması durumunda,
- (iii) Raporlayan işletmenin veya raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının **kilit yönetici personelinin** bir üyesi olması durumunda.

(b) Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin mevcut olması halinde işletme raporlayan işletme ile ilişkili sayılır:

- (i) İşletme ve raporlayan işletmenin aynı grubun üyesi olması halinde (yani her bir ana ortaklık, bağlı ortaklık ve diğer bağlı ortaklık diğerleri ile ilişkilidir).
- (ii) İşletmenin, diğer işletmenin (veya diğer işletmenin de üyesi olduğu bir grubun üyesinin) iştiraki ya da iş ortaklığı olması halinde.
- (iii) Her iki işletmenin de aynı bir üçüncü tarafın iş ortaklığı olması halinde.
- (iv) İşletmelerden birinin üçüncü bir işletmenin iş ortaklığı olması ve diğer işletmenin söz konusu üçüncü işletmenin iştiraki olması halinde.
- (v) İşletmenin, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına ilişkin olarak işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda plânlarının olması halinde. Raporlayan işletmenin kendisinin böyle bir plânının olması halinde, sponsor olan işverenler de raporlayan işletme ile ilişkilidir.
- (vi) İşletmenin (a) maddesinde tanımlanan bir kişi tarafından kontrol veya müştereken kontrol edilmesi halinde.



(vii)(a) maddesinin (i) bendinde tanımlanan bir kişinin işletme üzerinde **önemli etkisinin** bulunması veya söz konusu işletmenin (ya da bu işletmenin ana ortaklığının) kilit yönetici personelinin bir üyesi olması halinde.

b) İlişkili taraf ilişkileri, iş ve ticaret hayatının normal bir parçasıdır. İşletmenin, kontrol, müşterek kontrol veya önemli etki aracılığıyla, iştirak edilen işletmenin finansal politikalarını ve faaliyet politikalarını etkileme gücü bulunur. TMS 24 Prg 5

Bir ilişkili taraf ilişkisi, işletmenin kâr veya zararı ile finansal durumu üzerinde etkili olabilir. İlişkili taraflar, ilişkili olmayan tarafların yapmayacağı işlemler içerisine girebilirler. Ayrıca, ilişkili taraflar arasındaki işlemler ilişkili olmayan taraflarla yapılan işlemlerle aynı tutarlarda gerçekleşmeyebilir. TMS 24 Prg 6

İşletmenin kâr veya zararı ile finansal durumu, ilişkili taraf işlemleri gerçekleşmemiş olsa bile ilişkili taraflarla olan ilişkilerden etkilenebilir. Yalnızca ilişkinin var olması bile bir işletmenin diğer taraflarla olan işlemlerini etkilemeye yeterli olabilir. bir taraf diğer bir tarafın önemli etkisinden dolayı bir faaliyeti gerçekleştirmekten kaçınabilir. TMS 24 Prg 7

Bu nedenle, ilişkili taraflarla olan ilişkilerin, işlemlerin ve taahhütler dahil olmak üzere mevcut bakiyelerin bilinmesi, ve bunların açıklanması koşulları ve yapılacak açıklamaların tespit edilmesi; finansal tablo kullanıcılarının işletmenin karşılaştığı riskler ve fırsatlar ile işletmenin faaliyetleri hakkında yapacakları değerlendirmeleri etkileyebileceğinden önemlidir ve açıklamaların yapılması gerekir. TMS 24 Prg 2 ve 8

Bu Standardın amacı; işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyetinden, söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden ve işletme ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamaktır. TMS 24 Prg 1

CEVAP 4:

a) Yatırım amaçlı gayrimenkul: Aşağıda yer alan amaçlardan ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan gayrimenkullerdir (arsa veya bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisi): TMS 40 Prg 5

(a) Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya

(b) Normal iş akışı çerçevesinde satılmak.

Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller: Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere elde tutulan (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) gayrimenkullerdir

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 akışları** yaratır. 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. Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere “**TMS 16 Maddi Duran Varlıklar**” Standardı uygulanır. TMS 40 Prg 7

Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkule ilişkin bir hakkın yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi ancak ve ancak, söz konusu gayrimenkulün;



yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına girmesi ve kiracının gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması durumunda mümkündür. TMS 40 Prg 6

b) Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi veya bu sınıftan transferi sadece ve sadece **kullanımında bir değişiklik olduğu zaman** yapılır, söz konusu değişikliğin gerçekleşmekte olduğuna ilişkin kanıtlara aşağıda yer verilmiştir: TMS 40 Prg 57

- (a) Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına başlanması;
- (b) Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara transfer için satış amacıyla, geliştirilmeye başlanması;
- (c) Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi veya
- (d) Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer için, bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması.

c)

1. Yatırım amaçlı gayrimenkul
2. Yatırım amaçlı gayrimenkul
3. Yatırım amaçlı olmayan gayrimenkul
4. Yatırım amaçlı gayrimenkul
5. Yatırım amaçlı olmayan gayrimenkul
6. Yatırım amaçlı gayrimenkul
7. Yatırım amaçlı olmayan gayrimenkul
8. Yatırım amaçlı gayrimenkul
9. Yatırım amaçlı gayrimenkul
10. Yatırım amaçlı olmayan gayrimenkul