



2022/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

İleri Düzeyde Finansal Muhasebe

5 Aralık 2022 Pazartesi – 18.00 - 20.00 (2 Saat)

- Uyarı!** [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.
[2] Cevap kağıdı üzerine, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranan adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.
[3] **Bu sınav 3 sorudan oluşmaktadır.**

Sorular

Soru 1 : “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” geçen aşağıdaki kavramları açıklayınız.

- a- Destekleyici niteliksel özelliklerin uygulanması (6 puan)
- b- Ekonomik fayda üretme potansiyeli (6 puan)
- c- Sözleşmeye dayalı hak ve mükellefiyetlerin özü (6 puan)
- d- İletişim araçları olarak sunum ve açıklama (6 puan)
- e- Ekonomik kaynaklar ve talep hakları (6 puan)

Soru 2 : Aşağıda (A) Ana ortaklık ve (B) Yavru ortaklığın bazı hesaplarının birleştirilmiş mizan verileri verilmiştir. Buna göre konsolidasyona ait aşağıdaki işlemlerin hesaplama ve kayıtlarını yapınız. (Grup içerisindeki satışlardan herhangi bir tahsilat ve ödeme olmamıştır)

- a- (A) AŞ, bilançosunda yer alan 10.328.000 TL tutarlı bağlı ortaklığın tamamı (B) AŞ’ye aittir. (8 puan)
- b- (A) AŞ, 3.000.000 TL maliyetli mamulü (B) AŞ’ye yıl içinde 4.000.000 TL’ye vadeli satmıştır. (B) AŞ ise bu malları aynı dönemde başka bir şirkete satmıştır. (16 puan)
- c- (A) AŞ, 500.000 TL maliyetli ticari malı (B) AŞ’ye yıl içinde 600.000 TL’ye vadeli satmış ve (B)

Birleştirilmiş Mizan	Bakiye	Birleştirilmiş Mizan	Bakiye
120 Alıcılar	2.169.601	540 Yasal Yedekler	198.517
121 Alacak Senetleri	6.530.388	570 Geçmiş Yıllar Karları	5.988.518
150 İlk madde ve Malzeme	3.429.971	580 Geçmiş Yıllar Zararları(-)	10.623.591
151 Yarı Mamuller Üretim	195.001	600 Yurtiçi Satışlar	47.786.013
152 Mamuller	1.085.390	601 Yurtdışı Satışlar	30.407.706
153 Ticari Mallar	121.975	602 Diğer Gelirler	1.421.103
157 Diğer Stoklar	376.734	610 Satıştan İadeler(-)	58.970
231 Ortaklardan Alacaklar	3.564.993	611 Satış İskontoları(-)	68.420
245 Bağlı Ortaklıklar	10.328.000	620 Satılan Mamul Maliyeti(-)	57.440.371
320 Satıcılar	6.432.868	621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	481.981
321 Borç Senetleri	1.793.621	630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	86.053
322 Borç Senetleri Reeskontu (-)	103.942	631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	15.275.986
331 Ortaklara Borçlar	935.961	632 Genel Yönetim Giderleri(-)	3.026.232
500 Sermaye	16.108.000	660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	451.943

AŞ bu malları aynı dönemde genel yönetim faaliyetinde kullanmıştır. (16 Puan)



TÜRMOB

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

Soru 3 : Aşağıda (B) işletmesinin 260 Haklar hesabına ait bakiyesi ve TFRS bilgisi verilmiştir. (İşletme 31.12.2021 tarihli finansal tablolarını ilk defa TFRS'ye göre düzenlemektedir ve amortismanların hesaplanmasında gün hesabını dikkate almaktadır)

VUK kayıtları

	Maliyet bedeli	Kalıntı değer	Faydalı ömür
260 Haklar	1.000.000	0	8 yıl
268 Birikmiş amortisman	250.000		
TFRS Hesaplamaları			
	Maliyet bedeli	Kalıntı değer	Faydalı ömür
260 Haklar	1.000.000	10.000	10 yıl

15 Temmuz 2020 tarihinde alınan ve genel yönetim faaliyetinde kullanılan Hakların 31.12.2021 sonundaki TFRS düzeltme kayıtlarını ertelenmiş vergi etkisini de dikkate alarak (Kurumlar Vergisi oranı %25) yapınız. (30 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: “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve de geçen aşağıdaki kavramları açıklayınız.

a) Destekleyici niteliksel özelliklerin uygulanması

Destekleyici niteliksel özellikler, mümkün olduğu ölçüde azami seviyeye çıkarılmalıdır. Ancak, bilgi ihtiyaca uygun olmadığı veya sunmayı amaçladığı husus gerçeğe uygun olarak sunulmadığında, destekleyici niteliksel özellikler bu bilgiyi, tek başına ya da grup olarak faydalı kılamaz.

Destekleyici niteliksel özelliklerin uygulanması, belirli bir sırayı takip etmeyen, tekrarlayan bir süreçtir. Bazen, bir niteliksel özelliğin azami seviyeye çıkarılması amacıyla bir diğer destekleyici niteliksel özelliğin azaltılması gerekebilir. Örneğin, yeni bir Standardın ileriye yönelik olarak uygulanması sonucunda karşılaştırılabilirlikte meydana gelecek geçici bir azalma uzun vadede ihtiyaca uygunluğun veya gerçeğe uygun sunumun geliştirilmesi açısından faydalı olabilir. Uygun açıklamalar, karşılaştırılabilir olmamayı kısmen telafi edebilir.

b) Ekonomik fayda üretme potansiyeli

Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır. Bu potansiyelin var olması için hakkın ekonomik faydalar üreteceğinin kesin, hatta muhtemel olması gerekli değildir. Hakkın yalnızca hâlihazırda mevcut olması ve en az bir durumda işletme için diğer tüm tarafların elde edebildiği ekonomik faydaların ötesinde ekonomik faydalar üretebilmesi gereklidir.

Bir hak, ekonomik fayda üretme olasılığı düşük olsa da ekonomik kaynak tanımını karşılayabilir ve böylece bir varlık olabilir. Bununla birlikte, söz konusu düşük olasılık, varlığın finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmayacağına ve nasıl ölçüleceğine ilişkin kararlar da dâhil olmak üzere varlık hakkında hangi bilgilerin sağlanacağı yönündeki kararları etkileyebilir.

Ekonomik kaynak, işletmeye aşağıdakilerden birini veya birkaçını yapma yetkisini veya imkânını vererek işletme için ekonomik faydalar üretebilir:

- (a) Sözleşmeye dayalı nakit akışları veya başka bir ekonomik kaynak alma,
- (b) Ekonomik kaynakları başka bir tarafla lehte şartlar altında takas etme,
- (c) Nakit girişleri üretme veya nakit çıkışlarından kaçınma. Örneğin:
 - (i) Mal üretmek veya hizmet sağlamak için ekonomik kaynağı tek başına veya diğer ekonomik kaynaklarla birlikte kullanmak,
 - (ii) Ekonomik kaynağı diğer ekonomik kaynakların değerini artırmak için kullanmak ya da
 - (iii) Ekonomik kaynağı başka bir tarafa kiralamak.
- (d) Söz konusu ekonomik kaynağı satmak suretiyle nakit veya başka ekonomik kaynaklar alma ya da
- (e) Ekonomik kaynağı devretmek suretiyle yükümlülükleri yerine getirme.

Bir ekonomik kaynağın değerinin, gelecekte ekonomik fayda üretme konusundaki mevcut potansiyelinden kaynaklanmasına rağmen, bu ekonomik kaynak, söz konusu potansiyele sahip olan mevcut hak olmakla birlikte, hakkın gelecekte üretebileceği ekonomik fayda değildir. Örneğin, satın alınan bir opsiyonun değeri, opsiyonun gelecekteki bir tarihte kullanılması aracılığıyla ekonomik fayda sağlama potansiyelinden kaynaklanır. Ancak ekonomik kaynak, mevcut haktır—söz konusu opsiyonu gelecekteki bir tarihte kullanma hakkıdır. Ekonomik kaynak, opsiyonun kullanılması durumunda sahibinin alacağı gelecekteki ekonomik faydalar değildir.

Harcamaya katlanmak ve varlık edinmek arasında yakın bir ilişki vardır. Fakat bu iki durumun aynı anda olması gerekmez. Bu nedenle, bir işletme bir harcamaya katlandığında, bu durum, işletmenin gelecekteki ekonomik faydalar elde etme çabasına ilişkin kanıt oluşturur fakat işletmenin varlığı



TÜRMOB

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

edindiğine dair kesin kanıt sunmaz. Benzer şekilde, ilgili harcamanın olmayışı bir kalemin varlık tanımını karşılamaını engellemez. Varlıklar arasında örneğin, bir hükümetin işletmeye ücretsiz olarak hibe ettiği veya başka bir tarafın işletmeye bağışladığı haklar da yer alabilir.

c) Sözleşmeye dayalı hak ve mükellefiyetlerin özü

Bir sözleşmenin hükümleri, sözleşmeye taraf olan bir işletme için hak ve mükellefiyetler meydana getirir.

Söz konusu hak ve mükellefiyetleri gerçeğe uygun olarak sunabilmek için finansal raporlar bunların özünü raporlar. Bazı durumlarda, hak ve mükellefiyetlerin özü, sözleşmenin hukuki biçiminden açıkça belli olur. Diğer durumlarda, sözleşmenin veya bir sözleşme grubu veya setinin hükümleri, hak ve mükellefiyetlerin özünü belirlemek için analiz gerektirir.

Bir sözleşmedeki tüm hükümler—açık veya zımnî—öze sahip olmadıkları haller dışında, dikkate alınır. Zımnî hükümler, örneğin müşterilere mal satmak için sözleşme yapan işletmelere uygulanan yasal garanti mükellefiyetleri gibi yasayla tesis edilen mükellefiyetler içerebilir.

Hiçbir öze sahip olmayan hükümler dikkate alınmaz. Bir hükmün, sözleşmenin ekonomisi üzerinde belirgin bir etkisi olmaması durumunda söz konusu hüküm hiçbir öze sahip değildir. Özü olmayan hükümlere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

(a) Taraflardan hiçbiri için bağlayıcı olmayan hükümler veya

(b) Sahip olan tarafın hiçbir koşul altında kullanamayacağı hak ve opsiyonlar.

Bir sözleşme grubu veya seti, genel bir ticari etki meydana getirebilir veya söz konusu etkiyi meydana getirmek üzere tasarlanabilir. Bu tür sözleşmelerin özünü raporlayabilmek için sözleşme grubu veya setinden oluşan hak ve mükellefiyetleri tek bir hesap birimi olarak ele almak gerekebilir. Örneğin, bir sözleşmedeki hak ve mükellefiyetler, aynı tarafla ve aynı zamanda imzalanan başka bir sözleşmedeki tüm hak veya mükellefiyetleri hükümsüz kılıyorsa, ortaya çıkan birleşik etki iki sözleşmenin hiçbir hak veya mükellefiyeti oluşturmamasıdır. Bunun aksine, tek bir sözleşme, iki farklı sözleşme aracılığıyla yaratılmış olabilecek iki veya daha fazla hak veya mükellefiyet seti yaratıyorsa, işletmenin hak ve mükellefiyetleri gerçeğe uygun olarak sunabilmesi için her bir seti ayrı sözleşmelerden oluşmuş gibi muhasebeleştirilmesi gerekebilir.

d) İletişim araçları olarak sunum ve açıklama

Raporlayan işletme, varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderleriyle ilgili bilgileri, finansal tablolarında sunarak ve açıklayarak iletir.

Finansal tablolardaki bilginin etkili bir biçimde iletilmesi, söz konusu bilgiyi daha ihtiyaca uygun hale getirir ve işletmenin varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve giderlerinin gerçeğe uygun sunumuna katkıda bulunur. Aynı zamanda finansal tablolardaki bilgilerin anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini artırır. Finansal tablolardaki bilginin etkili bir biçimde iletilmesi aşağıdakileri gerektirir:

(a) Kurallara odaklanmaktan ziyade sunum ve açıklama amaç ve ilkelerine odaklanmak

(b) Bilgileri, benzer kalemleri gruplayan ve benzer olmayan kalemleri ayıran bir biçimde sınıflandırmak ve

(c) Bilgileri, gereksiz ayrıntıların veya gereğinden fazla toplulaştırmanın gölgesinde kalmayacak şekilde toplulaştırmak.

Maliyet diğer finansal raporlama kararlarını kısıtladığı gibi, sunum ve açıklamayla ilgili kararları da kısıtlar.

Bu nedenle, sunum ve açıklama konusunda karar verirken, finansal tablo kullanıcılarına belirli bir bilginin sunulması veya açıklanması yoluyla sağlanan faydaların, bu bilginin sağlanması ve kullanılmasına ilişkin maliyetleri doğrulamasının muhtemel olup olmadığını değerlendirmek önemlidir.



TÜRMOB

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

e) Ekonomik kaynaklar ve talep hakları

Raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ile talep haklarının yapısı ve tutarları hakkındaki bilgi, kullanıcıların, raporlayan işletmenin finansal açıdan güçlü ve zayıf yönlerini belirlemesine yardımcı olur.

Bu bilgi, kullanıcıların, raporlayan işletmenin likiditesi ile ödeme gücünü, ilave finansman ihtiyacını ve bu finansmanın elde edilmesinde ne ölçüde başarılı olacağını değerlendirmesine yardımcı olur. Bu bilgi, kullanıcıların, işletmenin ekonomik kaynaklarını yönetimin idare etme sorumluluğunu değerlendirmesine de yardımcı olabilir. Mevcut talep haklarının öncelikleri ve ödeme koşullarına ilişkin bilgi, işletmenin gelecekteki nakit akışlarının, raporlayan işletmeye karşı ileri sürülebilen talep hakları arasında nasıl dağıtılacağına öngörülmesinde finansal tablo kullanıcılarına yardımcı olur.

Farklı türdeki ekonomik kaynaklar, raporlayan işletmeye yönelik gelecekte beklenen nakit akışlarının değerlendirilmesini farklı şekilde etkiler. Alacaklarda olduğu gibi gelecekteki nakit akışlarının bazıları doğrudan mevcut ekonomik kaynaklardan sağlanır. Diğer nakit akışları ise çeşitli kaynakların, mal veya hizmetlerin üretimi ve müşterilere pazarlanmasında birlikte kullanılmaları sonucu elde edilir. Bu tür nakit akışları, tek bir ekonomik kaynakla (veya talep hakkıyla) ilişkilendirilemeye de finansal rapor kullanıcılarının, raporlayan işletmenin faaliyetleri için kullanıma hazır olan tüm kaynakların yapısını ve tutarını bilmesi gerekir.

Cevap 2)

1	500 Sermaye	10.328.000			
	245 BAĞLI ORTAKLIKLAR			10.328.000	8 puan
	Sermaye – bağlı ortaklık eliminasyonu				
2	320 SATICILAR HS.	4.000.000			8 puan
	120 ALICILAR HS.			4.000.000	
	Grup içi alacak borç eliminasyonu				
3	600 Y. SATIŞLAR	4.000.000			8 puan
	620 SAT. MAMUL MALİYETİ HS			4.000.000	
	Grup içi satış maliyet eliminasyonu				
4	320 SATICILAR HS.	600.000			8 puan
	120 ALICILAR HS.			600.000	
	Grup içi alacak borç eliminasyonu				
5	600 Y. SATIŞLAR	600.000			8 puan
	620 SAT. MAMUL MALİYETİ HS			500.000	
	* 632 GENEL YÖNETİM GİDER. HS. 631 GENEL YÖNETİM GİDRİ HS.			100.000	
	Grup içi satış maliyet eliminasyonu				



TÜRMOB

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

Cevap 3.

		VUK kayıtlar		
260	Haklar	1.000.000	0	8 yıl
268	Birikmiş amortisman	250.000		

TFRS

		Maliyet bedeli	Kalıntı değer	Faydalı ömür
260	Haklar	1.000.000	10.000	10 yıl

TFRS Hesaplama

	2020 yılı TFRS amortisman	2021 TFRS amortisman	Toplam TFRS Amortisman payı	VUK (kayıtlı) -TFRS Farkı
	(990.000/3650) x165 gün	990.000x %10		
TFRS Amortisman Hesabı	44.753	99.000	143.753	106.247
Vergi etkisi Hesabı				106.247x %25 =26.562

1	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	106.247			
	* 632 GENEL YÖNETİM GİDER. HS			26.000	20 puan
	631 GENEL YÖNETİM GİDER. HS				
	570 GEÇMİŞ YIL KARLARI			80.247	
	Fazla ayrılan amortisman iptal kaydı				
2	695 ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ HS	26.562			10 puan
	489 ERTLENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ HS.			26.562	
	Ertelenmiş vergi etkisi kaydı				

* 07.04.2023 tarihinde güncellenmiştir.