



# TÜRMOB

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

## 2023/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı İleri Düzeyde Finansal Muhasebe 4 Eylül 2023 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 (4) sorudan oluşmaktadır.  
[4] Kurumlar Vergisi Oranı %23 olarak alınacaktır.

### Sorular

**Soru-1** Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve de geçen aşağıdaki kavramları açıklayınız.

- Finansal Tablolara Alma Kriterlerinden İhtiyaca Uygunluk Bölümünde yer alan “Mevcudiyet Belirsizliği” (5 Puan)
- Finansal Tablolara Alma Kriterlerinden Gerçeğe Uygun Sunum Bölümünde yer alan “Ölçüm Belirsizliği” (5 Puan)
- Finansal Tablolar Ve Raporlayan İşletme-Finansal Tablolar Bölümünde yer alan “Finansal Tablolarda Benimsenen Bakış Açısı” (5 Puan)
- Finansal Tabloların Unsurlarında Varlıklar Ve Yükümlülükler Bölümünde yer alan “Hesap Birimi” (5 Puan)

**Soru-2** Aşağıda (B) İnşaat Taah. Şirketinin (A) inşaatına ait 2022 yıl sonu yasal defterdeki hesap kalanları ve inşaatla ait diğer bilgileri verilmiştir.

#### (A İNŞAATI BİLGİLERİ)

SÖZLEŞME BEDELİ	200.000.000
TAHMİNİ SÖZLEŞME MALİYETİ	160.000.000
170 YILLARA YAYGIN İNŞ. ON. MALİYETLERİ	45.000.000
350 YILLARA YAYGIN İNŞ. ON. HAKEDİŞLERİ	50.000.000

Şirket dönem sonunda yaptığı değerlendirmede tamamlanma oranını %30 olarak saptamıştır. TFRS -15 Müşteri Sözleşmelerinden-Hasılat standardına göre dönem sonu hasılat ve maliyet kayıtlarında gerekli düzeltmeleri vergi etkisini de dikkate alarak yapınız. (30 puan)

**Soru-3** Aşağıda (B) şirketinin 2022 yasal defterlerinde yer alan binalar dönem sonunda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmaya karar verilmiştir. Ayrıca şirketin binaları TFRS işlemleri için SPK yetkili bir gayrimenkul değerlendirme şirketi tarafından değerlemeye tabi tutulmuş ve binaların değeri 200.000.000 TL olarak tespit edilmiştir. Değer artışının 5.000.000 TL’lik kısmı cari döneme aittir. Binalara doğrusal amortisman yöntemine göre yıllık %2 amortisman ayrılmaktadır. TMS 40- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı hükümlerine göre binalara ait dönem sonu sınıflama, değerlendirme ve amortisman kayıtlarını vergi etkisini de dikkate alarak yapınız. (Şirketin bilançosunda geçmiş yıl karları bulunmaktadır) (30 puan)

252 BİNALAR	100.000.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	60.000.000



# TÜRMOB

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

**Soru-4** Aşağıda (B) şirketinin stoklarına ait bilgiler verilmiştir. Şirket stoklarını net gerçekleşebilir değer ile değerlemektedir. TMS-2 Stoklar standardına göre net gerçekleşebilir değeri bularak, dönem sonu değerlendirme kayıtlarını vergi etkisini de dikkate alarak yapınız. (20 puan)

151 YARI MAMÜLLER (A MAMÜLÜ)	45.000.000
A MAMÜLÜ TAMAMLAMA MALİYETİ	15.000.000
A MAMÜLÜ PİYASA FİYATI	55.000.000

## Çözümlerde Kullanılabilecek Örnek Hesap Planı:

120 ALICILAR  
162 DEVAM EDEN İNŞAAT VE TAAHHÜT İŞLERİNDEN DOĞAN SÖZLEŞME VARLIKLARI  
170 YILLARA YAYGIN İNŞ. ON. MALİYETLERİ  
210 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER  
211 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER BİRİKMİŞ AMORTİSMANLARI (-)  
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR  
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI  
350 YILLARA YAYGIN İNŞ. ON. HAKEDİŞLERİ  
352 SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜKLERİ  
489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ  
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞLARI  
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI  
600 Y. SATIŞLAR  
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)  
631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİDERLERİ (-)  
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)  
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR  
654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)  
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)  
695 ERTELENEN VERGİ GİDER ETKİSİ (-)  
696 ERTELENEN VERGİ GELİR ETKİSİ

## SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Soru-1 Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve de geçen aşağıdaki kavramları açıklayınız.

**a-** Finansal Tablolara Alma Kriterlerinden İhtiyaca Uygunluk Bölümünde yer alan “Mevcudiyet Belirsizliği” (5 Puan)

Bazı durumlarda, bir hakkın mevcut olup olmadığı belirsizdir. Bazı durumlarda da bir mükellefiyetin mevcut olup olmadığı belirsizdir. Bir varlığın veya yükümlülüğün mevcut olup olmadığı belirsiz olduğu durumlar ele alınmaktadır. Bazı durumlarda bu belirsizlik ve muhtemelen bunun yanı sıra ekonomik fayda girişi ya da çıkış olasılığının düşük olması ve istisnai çeşitlilikte olası sonucun var olması, bir varlık veya yükümlülüğün nihai olarak tek bir tutar üzerinden ölçülerek finansal tablolara alınmasının, ihtiyaca uygun bilgi sağlamayacağı anlamına gelebilir. Varlık veya yükümlülük finansal tablolara alınsa da alınmasa da finansal tablolarda bunlarla ilişkili belirsizliklerle ilgili açıklayıcı bilgilerin sağlanması gerekebilir.

**b-** Finansal Tablolara Alma Kriterlerinden Gerçeğe Uygun Sunum Bölümünde yer alan “Ölçüm Belirsizliği” (5 Puan)

Bir varlık veya yükümlülüğün finansal tablolara alınması için ölçülmesi gerekir. Birçok durumda, bu tür ölçümler tahmin edilmek zorundadır ve bu nedenle ölçüm belirsizliğine tâbidir. Finansal raporlardaki parasal tutarlar doğrudan gözlemlenemediğinde ve bunun yerine tahmin edilmeleri gerektiğinde, ölçüm belirsizliği ortaya çıkar. Makul tahminlerin kullanımı, finansal bilgilerin hazırlanmasının temel parçasıdır ve tahminlerin açıkça ve doğru bir biçimde tanımlanması ve açıklanması durumunda bilginin faydasına zarar vermez. Yüksek düzeydeki bir ölçüm belirsizliği bile bu tür bir tahminin faydalı bilgi sağlamasını her zaman engel teşkil etmez.

Bazı durumlarda, bir varlık veya yükümlülüğün ölçümünün tahminindeki belirsizlik düzeyi o kadar yüksek olabilir ki, tahminin söz konusu varlık veya yükümlülüğün, ya da bunlardan kaynaklanan herhangi bir gelir, gider veya özkaynak değişiminin yeterince gerçeğe uygun sunumu sağlayıp sağlayamayacağı sorgulanabilir hale gelebilir. Ölçüm belirsizliğinin düzeyi örneğin, varlık veya yükümlülüğün ölçümünü tahmin etmenin tek yolunun nakit akışına dayalı ölçüm teknikleri olması ve aşağıdaki durumlardan bir ya da daha fazlasının mevcut olması halinde oldukça yüksek olabilir:

(a) Olası sonuçların son derece geniş bir aralığa yayılması ve her bir sonucun olasılığını tahmin etmenin son derece zor olması durumunda.

(b) Ölçümün, farklı sonuçların olasılığına ilişkin tahminlerdeki küçük değişikliklere son derece hassas olması—örneğin, gelecekteki nakit girişlerinin veya çıkışlarının meydana gelme olasılığının son derece düşük olması, ancak söz konusu nakit giriş ya da çıkışlarının meydana gelmesi halinde bunların tutar olarak büyüklüğünün son derece yüksek olması durumunda.

(c) Varlık veya yükümlülüğün ölçülmesinin, sadece ölçülmekte olan varlık veya yükümlülükle ilgili olmayan nakit akışlarının istisnai ölçüde zor ya da istisnai ölçüde subjektif dağıtımını gerektirmesi durumunda.

Yukarıda tanımlanan bazı durumlarda, en faydalı bilgi, tahminin bir tanımı ile birlikte belirsizliği yüksek olan tahmine dayalı olan ölçüm ve bunu etkileyen belirsizliklerin açıklaması olabilir. Bu durum özellikle, söz konusu ölçümün varlık veya yükümlülüğün en ihtiyaca uygun ölçümü olması halinde muhtemeldir. Diğer durumlarda, bu bilgi varlık veya yükümlülüğün ya da bunlardan kaynaklanan herhangi bir gelir, gider veya özkaynak değişiminin yeterince gerçeğe uygun sunumunu sağlamaması halinde en

faydalı bilgi, daha az ihtiyaca uygun olan fakat daha düşük ölçüm belirsizliğine tâbi olan farklı bir ölçüm (ve diğer gerekli tanım ve açıklamalar) olabilir.

Sınırlı durumlarda, bir varlık veya yükümlülüğün eldeki (ya da elde edilebilecek durumdaki) ihtiyaca uygun tüm ölçümleri o kadar yüksek bir ölçüm belirsizliğine sahip olur ki, bunlardan hiçbiri, ölçüm gerçekleştirilirken yapılan tahminlerin bir tanımı ve o tahminleri etkileyen belirsizliklerin açıklaması ile birlikte verilse dahi, söz konusu varlık veya yükümlülük (ya da bunlardan kaynaklanan herhangi bir gelir, giderler veya özkaynak değişimleri) hakkında faydalı bilgi sağlamaz. Bu tür sınırlı durumlarda, söz konusu varlık veya yükümlülük finansal tablolara alınamaz.

Bir varlık veya yükümlülük finansal tablolara alınmış olsa da olmasa da, bir varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun sunumu, söz konusu varlık veya yükümlülüğün mevcudiyeti ya da ölçümüyle ya da çıktısıyla —nihayetinde bundan kaynaklanacak herhangi bir ekonomik fayda girişi veya çıkışının tutarı ve zamanlamasıyla— ilişkili belirsizlikler hakkında açıklayıcı bilgiler içermelidir

**c- Finansal Tablolar Ve Raporlayan İşletme-Finansal Tablolar Bölümünde yer alan “Finansal Tablolarda Benimsenen Bakış Açısı” (5 Puan)**

Finansal tablolar, raporlayan işletmenin mevcut veya potansiyel yatırımcılarından, borç verenlerinden veya kredi veren diğer taraflarından oluşan belli bir grubun bakış açısıyla değil, işletmenin bütününe bakış açısıyla görülen işlemler ve diğer olaylar hakkında bilgi sağlar.

**d- Finansal Tabloların Unsurlarında Varlıklar Ve Yükümlülükler Bölümünde yer alan “Hesap Birimi” (5 Puan)**

Hesap birimi, finansal tablolara alma kriterleri ve ölçüm kavramlarının uygulandığı bir hak ya da bir haklar grubu, bir mükellefiyet ya da bir mükellefiyetler grubu veya bir haklar ve mükellefiyetler grubudur.

Hesap birimi, finansal tablolara alma kriterleri ve ölçüm kavramlarının bir varlık veya yükümlülüğe nasıl uygulanacağı değerlendirilirken söz konusu varlık veya yükümlülük ve ilgili gelir ve giderler için seçilir. Bazı durumlarda finansal tablolara alma için bir hesap birimi, ölçüm için ise farklı bir hesap birimini seçmek uygun olabilir. Örneğin, sözleşmeler bazen ayrı olarak finansal tablolara alınırken bir sözleşme portföyü kapsamında ölçülebilir. Sunum ve açıklama için varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderlerin toplulaştırılması veya bileşenlerine ayrılması gerekebilir.

Bir işletme varlığın bir kısmını veya yükümlülüğün bir kısmını devrederse, hesap birimi o zaman değişebilir ve böylece devredilen bileşen ve elde tutulan bileşen ayrı hesap birimleri haline gelir.

Bir hesap birimi aşağıdakileri sağlayan faydalı bilgiyi sunmak için seçilir:

(a) Varlık ya da yükümlülük veya ilgili gelir ve giderler hakkında sağlanan bilgi ihtiyaca uygun olmalıdır. Bir grup hak ve mükellefiyeti tek bir hesap birimi olarak ele almak, her bir hak veya mükellefiyeti ayrı bir hesap birimi olarak ele almaktan daha fazla ihtiyaca uygun bilgi sağlayabilir.

(b) Varlık ya da yükümlülük ve ilgili gelir ve giderler hakkında sağlanan bilgiler, kaynaklandıkları işlemin veya diğer olayın özünü gerçeğe uygun olarak sunmalıdır. Dolayısıyla, farklı kaynaklardan oluşan hak veya mükellefiyetleri tek bir hesap birimi olarak ele almak, ya da tek bir kaynaktan oluşan hak veya mükellefiyetleri ayırmak gerekebilir. Aynı şekilde, birbiriyle ilgili olmayan hak ve mükellefiyetlerin gerçeğe uygun sunumunu sağlamak için bunları ayrı ayrı finansal tablolara almak ya da ölçmek gerekebilir.

Maliyet, diğer finansal raporlama kararlarını kısıtladığı gibi bir hesap biriminin seçimini de kısıtlar. Bu nedenle, bir hesap birimini seçerken, finansal tablo kullanıcılarına o hesap birimi seçilerek sağlanan bilginin faydasının o bilgiyi sağlama ve kullanma maliyetlerini doğrulama olasılığının olup olmadığını değerlendirmek önemlidir. Genel olarak, hesap biriminin büyüklüğü azaldıkça varlıkların, yükümlülüklerin, gelir ve giderlerin finansal tablolara alınması ve ölçülmesiyle ilişkili maliyetler artar. Bu nedenle genellikle, aynı kaynaktan oluşan haklar ve mükellefiyetler, ancak sonuçtaki bilgilerin daha faydalı olması ve faydaların maliyetlerden daha fazla olması durumunda ayrılır.

Bazen hem haklar hem de mükellefiyetler aynı kaynaktan oluşur. Örneğin bazı sözleşmeler, tarafların her biri için hem hak hem de mükellefiyetler tesis eder. Söz konusu hakların ve mükellefiyetlerin birbirine bağlı olduğu ve ayrılmalarının mümkün olmadığı durumda, haklar ve mükellefiyetler ayrılmaz tek bir varlık veya yükümlülük teşkil ederler ve bu nedenle tek bir hesap birimi oluştururlar. Aksi durumda, hakları mükellefiyetlerden ayırmak mümkünse, hakları bazen mükellefiyetlerden ayrı olarak bir ya da daha fazla ayrı varlık ve yükümlülük tanımlanmasıyla sonuçlanacak şekilde gruplandırmak uygun olabilir. Diğer durumlarda, ayrılabilir hakları ve mükellefiyetleri tek bir hesap birimi içinde gruplandırmak ve tek bir varlık veya tek bir yükümlülük olarak ele almak daha uygun olabilir.

Bir hak ve mükellefiyet setini tek bir hesap birimi olarak ele almak, varlık ve yükümlülüklerin netleştirilmesinden farklıdır.

Muhtemel hesap birimleri aşağıdakileri içerir:

- (a) Ayrı bir hak veya ayrı bir mükellefiyet,
- (b) Tüm haklar, tüm mükellefiyetler veya sözleşme gibi tek bir kaynaktan oluşan tüm haklar veya tüm mükellefiyetler,
- (c) Söz konusu haklardan ve/veya mükellefiyetlerden oluşan bir alt grup—örneğin, bir maddi duran varlık kalemi üzerindeki haklardan oluşan, o kalem üzerindeki diğer haklardan farklı bir faydalı ömür ve tüketim biçimine sahip olan bir alt grup,
- (d) Benzer kalemlerden oluşan bir portföyden kaynaklanan bir grup hak ve/veya mükellefiyet,
- (e) Benzer olmayan kalemlerden meydana gelen bir portföyden oluşan bir grup hak ve/veya mükellefiyet—örneğin, tek bir işlemde elden çıkarılacak varlık ve yükümlülüklerden oluşan bir portföy ve
- (f) Hesap kalemlerinden oluşan portföy içerisindeki riske maruz kalma—kalem portföyü ortak bir riske maruz kalırsa, o portföye ilişkin muhasebeleştirilmenin bazı yönleri portföy içindeki toplam riske maruz kalmaya odaklanabilir.

Soru-2 Aşağıda (B) İnşaat Taah. Şirketinin A inşaatına ait 2022 yıl sonu yasal defterdeki hesap kalanları ve inşaatla ilgili diğer bilgileri verilmiştir.

(A İNŞAATI BİLGİLERİ)

SÖZLEŞME BEDELİ	200.000.000
TAHMİNİ SÖZLEŞME MALİYETİ	160.000.000
170 YILLARA YAYGIN İNŞ. ON. MALİYETLERİ	45.000.000
350 YILLARA YAYGIN İNŞ. ON. HAKEDİŞLERİ	50.000.000

Şirket dönem sonunda yaptığı değerlendirmede tamamlanma oranını %30 olarak saptamıştır. TFRS -15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre dönem sonu hasılat ve maliyet kayıtlarında gerekli düzeltmeleri vergi etkisini de dikkate alarak yapınız. (30 puan)

8	120 ALICILAR	10.000.000	
	350 YIL YAYGIN İNŞAAT. ON. HAKEDİŞLERİ	50.000.000	
7	600 SATIŞLAR		60.000.000
	695 ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ	13.800.000	
	489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		13.800.000
8	622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	48.000.000	
	170 YILLARA YAYGIN İNŞ. ON. MALİYETLERİ		45.000.000
	352 SÖZLEŞME YÜKÜMLÜLÜKLERİ		3.000.000
7	289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	11.040.000	
	696 ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ		11.040.000

Soru-3 Aşağıda (B) şirketinin 2022 yasal defterlerinde yer alan binalar dönem sonunda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmaya karar verilmiştir. Ayrıca şirketin binaları TFRS işlemleri için SPK yetkili bir gayrimenkul değerlendirme şirketi tarafından değerlemeye tabi tutulmuş ve binaların değeri 200.000.000 TL olarak tespit edilmiştir. Değer artışının 5.000.000 TL'lik kısmı cari döneme aittir. Binalara doğrusal amortisman yöntemine göre yıllık %2 amortisman ayrılmaktadır. TMS 40- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı hükümlerine göre binalara ait dönem sonu sınıflama, değerlendirme ve amortisman kayıtlarını vergi etkisini de dikkate alarak yapınız. (Şirketin bilançosunda geçmiş yıl karları bulunmaktadır) (30 puan)

252 BİNALAR	100.000.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	60.000.000

6	210 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMEN	40.000.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	60.000.000	
	252 BİNALAR		100.000.000
6	210 YATIRIM AMAÇLI GAYRİ MEN	160.000.000	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		5.000.000
	570 GEÇMİŞ YIL KARLARI		155.000.000
6	695 ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ	36.800.000	
	489 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		36.800.000
6	659 DİĞER. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	4.000.000	
	211 YATIRIM AMAÇLI GAYRİ MEN AMORT.		4.000.000
6	289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	920.000	
	696 ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ		920.000

Soru-4 Aşağıda (B) şirketinin stoklarına ait bilgiler verilmiştir. Şirket stoklarını net gerçekleşebilir değer ile değerlemektedir. TMS-2 Stoklar standardına göre net gerçekleşebilir değeri bularak, dönem sonu değerlendirme kayıtlarını vergi etkisini de dikkate alarak yapınız. (20 puan)

151 YARI MAMÜLLER (A MAMÜLÜ)	45.000.000
A MAMÜLÜ TAMAMLAMA MALİYETİ	15.000.000
A MAMÜLÜ PİYASA FİYATI	55.000.000

10	654 KARŞILIK GİDERLERİ	5.000.000	
	158 STOK DEĞİ DÜŞ. KARŞ.		5.000.000
	289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	1.150.000	
10	696 ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ		1.150.000