



Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Yıl: 2021 Cilt-Sayı: 14(4) ss: 1109-1125

Academic Review of Economics and Administrative Sciences
Year: 2021 Vol-Issue: 14(4) pp: 1109-1125

<http://dergipark.org.tr/tr/pub/ohuiibf>

Araştırma Makalesi
Research Article

ISSN: 2564-6931
DOI: 10.25287/ohuiibf.773540
Geliş Tarihi / Received: 24.07.2020
Kabul Tarihi / Accepted: 15.04.2021
Yayın Tarihi / Published: 15.10.2021

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR VE VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARTLARININ KİLİT DENETİM KONULARINA YANSIMASI

Burcu İŞGÜDEN KILIÇ¹
Mavera DEMİRKAN²
Ahmet NAZIR³

Öz

Kilit denetim konularının raporlanması, denetçinin mesleki muhakemesini ön planda tutar ve işletmelerin raporlama dönemi finansal tablolarının denetiminde önemli görülmüş konuları finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunmaktadır. Kilit denetim konularının bildirilmesi ile finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacı karşılanmıştır. Ayrıca denetçinin makul güvence sağlayarak bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirmesinden kaynaklanan ve denetçi ile finansal tablo kullanıcıları arasında beklenti farklılığı yaratan durumlar önlenmeye çalışılmıştır. Çalışmanın amacı, bağımsız denetime tabi işletmelerin maddi olmayan duran varlıklarının ve duran varlıklarındaki değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesinde, ölçülmesinde ve finansal raporlarda açıklanmasında uyum göstermek zorunda oldukları Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı (TMS 38) ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı'nın (TMS 36) kilit denetim konularına ne ölçüde yansıdığı ve denetimde nasıl ele alındığının belirlenmesidir. Bu kapsamda; TMS 38 ve TMS 36'nın kilit denetim konularına yansımaları, BIST 30 endeksindeki işletmelerin 2017, 2018 ve 2019 faaliyet yılları bağımsız denetçi raporları kullanılarak içerik analizi ve tanımlayıcı istatistiklerle analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular doğrultusunda, TMS 38 kapsamında en çok aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri ve TMS 36 kapsamında en fazla sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların (marka, şerefîye, vb.) değer düşüklüğü testi, kilit denetim konularına yansımaktadır. Ayrıca, bağımsız denetçi raporlarında bu konuların denetimde nasıl ele alındığına dair açıklamalarda standartlaşmış ifadelere rastlanılmıştır.

Anahtar Kelimeler : Maddi olmayan duran varlıklar, Varlıklarda değer düşüklüğü, Kilit denetim konuları, Bağımsız denetçi raporu.

Jel Sınıflandırması : M41, M42.

¹ Doç. Dr., Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, bkilic@bandirma.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0032-9792.
² Yüksek Lisans Öğrencisi, Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, SBE, İşletme ABD, mvsmvra@gmail.com, ORCID: 0000-0002-5994-6015.
³Yüksek Lisans Öğrencisi, Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, SBE, İşletme ABD, ahmetnazir13@gmail.com, ORCID: 0000-0002-1635-1492.

Atıf / Citation (APA6):

İşgüden-Kılıç, B., Demirkan, M., & Nazır, A. (2021). Maddi olmayan duran varlıklar ve varlıklarda değer düşüklüğü standartlarının kilit denetim konularına yansımaları. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(4), 1109-1125. <http://doi.org/10.25287/ohuiibf.773540>.

REFLECTION OF STANDARDS ABOUT INTANGIBLE ASSETS AND IMPAIRMENT OF ASSETS ON KEY AUDIT MATTERS

Abstract

Reporting of key audit matters prioritizes the professional judgment of the auditor and brings the subjects that are considered important in the audit of the financial statements of the companies to the attention of the users. With the reporting of key audit matters, the information needs of the users of the financial statements were met. In addition, it has been tried to prevent situations arising from the fact that the auditor performs the independent audit activity by providing reasonable assurance and creates an expectation gap between the auditor and users of the financial statements. The aim of the study is to determine the extent to which "Intangible Assets Standart" (IAS 38) and "Impairment of Assets Standart" (IAS 36) are reflected in key audit matters that the companies subject to independent audit have to comply within accounting, measurement and disclosure of their intangible assets and impairment in fixed assets. In addition, how these key audit matters were handled in the audit was also examined. For this purpose, the reflection of the independent auditor reports, IAS 38 and IAS 36 on key audit subjects of BIST 30 indexes in 2017, 2018 and 2019 were analyzed with content analysis and descriptive statistics. In line with the findings obtained, "activated development costs" under IAS 38 and "impairment test of intangible assets (brand, goodwill, etc.) with unlimited lifetime" are reflected in key audit issues. In addition, standardized statements were found in the independent auditor reports in the explanations of how these issues were handled in the audit.

Keywords : Intangible assets, Impairment of assets, Key audit matters, Independent auditor reports.

Jel Classification : M41, M42.

GİRİŞ

Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38), işletmelerin maddi olmayan duran varlıkları ile ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini düzenlemeyi amaçlamaktadır (Deran, Özulucan, Arslan, 2017: 37). TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilebilmesi için; belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekte ekonomik yarar gibi varlığın maddi olmayan duran varlık tanımlarına uymasına, gelecekteki ekonomik faydaların olası olmasına ve varlığın maliyetinin güvenilir ölçülmesine ihtiyaç vardır (TMS 38, m. 18-21). TMS 38'de ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değeri ile değerlendirileceği belirtilir. Daha sonra ise değerlendirme işlemleri sırasında işletmelerin muhasebe politikaları doğrultusunda maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yönteminden biri seçilebilir (TMS 38, m. 74-75; Atalay, Okan-Gökten, Gökten, 2018: 926).

İşletmeye ait varlıkların değeri zamanla değişebilir. Bu değişimden dolayı varlıkların değeri ile ilgili güncelleme yapılmalıdır. Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı'nın (TMS 36) amacı, varlıkların elde edilmesinden sonraki dönemlerde oluşabilecek değer düşüklüklerini hesaplayarak finansal durum tablosunda aktifin gerçek olmayan bir değerde görünmesini engellemek ve gerçek değeri ortaya çıkarmaktır. TMS 36; maddi duran varlıkları, maddi olmayan duran varlıkları, şerefiyeyi, kullanıma hazır olmayan varlıkları, maliyet yöntemi ile değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkulleri ve maliyet yöntemi ile gösterilen bağlı ortaklıkları, iştirakleri, ortak yönetime tabi işletmeleri kapsamaktadır (Şamil & Esmeray, 2016: 176-177).

Her iki standardın uygulamasıyla ilgili dikkat çekici durumlar zamanla bağımsız denetçi raporlarına yansımıştır. Yenilenen denetçi raporları sayesinde, bağımsız denetçinin bağımsız denetim sürecinde odaklandığı ve önemli gördüğü konuları bildirmesi mümkün olmuştur. Yenilenen denetçi raporlarında Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Hakkında Bağımsız Denetim Standardı'nın (BDS 701) yayınlanmasıyla "kilit denetim konuları" başlığı ortaya çıkmış ve bu başlıkla denetim hakkında daha fazla şeffaflık ve bilgi sağlama, karşılıklı iletişim artırma, tarafların

denetime ilişkin güveni artırma, denetimin kalitesi arttırma ve yatırımcıların işletmeleri karşılaştırılabilmelerini kolaylaştırma gibi faydalar elde edilmeye çalışılmıştır (Sarıssoy & Kepçe, 2019: 48). Kilit denetim konuları ile ilgili 2015 yılında uluslararası alanda yapılan çalışmalar sonrasında Türkiye’de de 2017 yılında Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı (BDS 701) yürürlüğe girmiştir. Kilit denetim konularının raporlanması sayesinde gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetine ilişkin şeffaflığı ve bağımsız denetçi raporunun bilgi kullanıcıları ile iletişim değerini arttırmak amaçlanmıştır (BDS 701, m. 2). Kilit denetim konularının raporlanması ile bağımsız denetçinin temel sorumlulukları değişmemekte, denetçinin mesleki yargısını ön plana çıkararak önem arz eden konuları vurgulamaktadır (Uzay & Köylü, 2018: 49).

Çalışmada, öncelikle TMS 38 ve ardından TMS 36 standartlarında muhasebeleştirme, ölçme ve finansal tablolarda açıklanması gereken esasları ele alınmıştır. Daha sonra temel esaslar itibariyle BDS 701 kapsamında kilit denetim konuları açıklanmıştır. Araştırma kısmında ise BIST 30 endeksindeki işletmelerin 2017-2018 ve 2019 faaliyet yılları bağımsız denetçi raporları üzerinden, bağımsız denetime tabi işletmelerin maddi olmayan duran varlıklarının ve duran varlıklarındaki değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesinde, ölçülmesinde ve finansal raporlarda açıklanmasında uyum göstermek zorunda oldukları TMS 38 ve TMS 36 standartlarının kilit denetim konuları kapsamında analizi yapılmıştır. Ayrıca TMS 38 ve TMS 36 ile ilgili kilit denetim konularının denetimde nasıl ele alındığı da incelenmiştir. 2017 yılı itibariyle yapılmasının nedeni, BDS 701 standardının uygulanmaya başladığı yıl olması nedeniyledir. Daha sonrasında, içerik analizi ve tanımlayıcı istatistiklerle elde edilen bulgular değerlendirilmiş ve sonuç kısmına geçilmiştir.

I. TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR STANDARDI VE MUHASEBELEŞTİRME ESASLARI

Maddi olmayan duran varlıkların, fiziki varlıkları yoktur, fakat işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde ve gelir elde edilmek üzere kullanılırlar. Bu varlıklar, fayda yaratmaya yöneliktir; bu fayda, üçüncü kişilere bırakılabilir veya işletme sahibi tarafından kullanılabilir. Maddi olmayan duran varlıklar fiziksel yıpranmadan ziyade harcama olarak karşımıza çıkar. Belli bir ekonomik ömürleri olduğundan aynı maddi duran varlıklardaki gibi bu ekonomik ömür içerisinde kullanımdan dolayı değer kaybına uğrarlar (Yardımcıoğlu, Ay, Bilginer, Günay, Avcı, 2015: 174)

İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken bilimsel ve/veya teknik bilgi, lisans, marka, şerefiye, telif hakkı, vb. pek çok maddi olmayan varlık kullanmak zorunda kalır. Bu varlıkların fiziksel olmayan yapıları nedeniyle bunlardan elde edilecek faydanın tespiti de zordur. Fiziki yapısının olmayışına ve faydalarının tespitinin zor olmasına rağmen, işletmelerin büyümesine ve gelişmesine katkı sağlamaktadırlar. Bu nedenle, maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda eksiksiz ve doğru bir şekilde raporlanabilmesi çok önemlidir. Bu kapsamda, TMS 38 standardının amacı; maddi olmayan duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesi, defter değerinin ölçülmesi ve açıklama ilkelerinin belirlenmiştir. Standart, belirlenmiş kriterlerin sağlanması durumunda bir maddi olmayan duran varlığın işletme içinde muhasebeleştirilmesini zorunlu hale getirir (TMS 38, m. 1). TMS 38; başka bir standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar, TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum standardına tabi finansal varlıklar, araştırma ve değerlendirme varlıkları ve maden, petrol, doğal gaz gibi yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılması ile ilgili harcamalar dışında kalan tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde kullanılır (TMS 38, m. 2). Eğer, başka bir standart bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin muhasebeleştirme yöntemi belirlemişse, TMS 38 yerine söz konusu standart uygulanır. (TMS 38, m. 3). Araştırma Giderleri, Kuruluş Örgütlenme Giderleri, Şerefiye, Reklam Harcamaları, Eğitim Harcamaları ise maddi olmayan varlık tanımına uymazlar (Örten, Kaval & Karapınar, 2019: 242).

Maddi olmayan duran varlıklar; varlığın işletme için gelecekte yarar sağlaması muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir (TMS 38, m. 21). Bir muhasebe bileşeninin maddi olmayan duran varlıklar sınıfında bulunabilmesi için belirlenmesi,

tanımlanabilmesi, kontrol mekanizması ile yönetilebilmesi ve bir fayda beklentisi yaratması gereklidir. Maliyet bedeli ilk muhasebeleştirmede kullanılacak ölçüttür (Bingöl, 2016: 4; Deran & Savaş, 2013, 77; Kızıllı, Fidan, Kızıllı, Keskin, 2013: 187). TMS 38, maddi olmayan duran varlığın ilk muhasebeleştirilmesinden sonra yapılan harcamaların varlıkla ilgili olup olmadığını tespit etmenin çok zor olacağını ve bu harcamaların varlığın defter değerine eklenerek muhasebeleştirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Tüm harcamalar ilgili dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir çünkü harcamaların faaliyetin bütünü için yapıp yapılmadığı ayırt edilememektedir (TMS 38, m. 20).

I.I. Maddi Olmayan Duran Varlıkları Elde Etme Yöntemleri

TMS 38’de maddi olmayan duran varlıkları elde etme yöntemleri şu şekilde sıralanmıştır:

a. Ayrı olarak elde etme

Finansal nitelikteki bir varlığın, maddi olmayan duran varlık tanımına uyması ve aktifleştirme şartlarını sağması, aktife alınabilmesini sağlar (Sipahi, 2009: 179). Varlığın ayrı olarak elde edilmesi sonucu maliyet bedelinin kolaylıkla tespit edilerek muhasebeleştirilmesi gerekir (Gökçen, Ataman & Çakıcı, 2011: 487). Bu maliyet bedeli içerisine ithalat vergileri, iskonto ve indirim sonrası satın alma fiyatı, varlığı kullanılabilir hale getirmek için katılan tüm maliyetler girmektedir (TMS 38, m. 27).

b. İşletme birleşmeleriyle elde etme

Bu yöntemde öncelikle varlığın belirlenebilir olmasına veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanmasına bakılır. İşletme birleşmesi olmadan önce varlığın devralınan tarafından muhasebeleştirilmiş olup olmamasına bakılmaz. Varlığı devralan, bu varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde tespit ettikten sonra şerefiyeden ayrı muhasebeleştirir (TMS 38, m. 34). İşletme birleşmesiyle ortaya çıkan şerefiye, TFRS 3 İşletme birleşmeleri standardına uygun bir şekilde kayıtları, faydalı ömrü sınırsız kabul edilerek amortismanına tabi tutulmaz ve TMS 36 Standardı ile değer düşüklüğü testine tabi tutulur (Demir & Bahadır, 2008: 26).

c. Devlet teşviki yoluyla elde etme

Devlet teşvikiyle elde edilen varlıklar, varlığın elde edildiği zamanki maliyet bedeli veya gerçeğe uygun değeri ile kayıtları (Deran & Savaş, 2013: 85). Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı (TMS 20) bu konuyla ilgili uygulanan standarttır (TMS 38, m. 44).

d. Varlıkların takas yoluyla elde edilmesi

Bir mal alışına karşılık farklı bir mal verişine takas ya da trampa denir. Günlük hayatta artık kullanılmayan takas alışverişi, bazı ticari şirketler tarafından hala kullanılmaya devam etmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar takas yoluyla değiştirilebilir ve standarda göre gerçeğe uygun değerleri ile maliyetleri kaydedilir. Bu durumun net şekilde hesaplanmadığı vakitlerde ise, şirketin trampa karşılığı verdiği varlığın (ekonomik değer) defter değeri dikkate alınır (Ateş, 2016: 931; Deran & Savaş, 2013: 86).

I.II. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme

Maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi işletmelerin seçtiği muhasebe politikasıdır. Maddi olmayan duran varlıklar ve bu sınıftaki varlıklar, eğer aktif piyasa yoksa yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilir. İlgili varlıkların seçilerek mali tablolarındaki farklı tarihlerdeki değerleri ve maliyetlerini içeren tutarlar olarak raporlanmasından ve yeniden değerlemeye tabi tutulmasından kaçınmak için aynı zamanda yeniden değerlemeye tabi tutulur (TMS 38, m 73).

Maliyet Yöntemi: Maddi olmayan duran varlıkların faydalı yaşamları kısıtlıdır ve TMS 38’ye göre, ilk muhasebeleştirilme yapıldıktan sonra, varlığın kıymet azalmasından doğan zararlar ve maliyetinden

birikmiş borçlar çıkarılıp takip edilir (Bingöl, 2016: 11). Yani maliyetten tam birikmiş değer düşüklüğü zararları ve tüm birikmiş itfa düşülmüş olarak izlenir (Örten ve ark., 2019: 253).

Yeniden Değerleme Yöntemi: Varlığın ilk kayda alınmasından sonra yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşülerek yeniden değerlendirilmiş tutarı bulunur (TMS 38, m. 75).

II. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI (TMS 36) VE MUHASEBELEŞTİRME ESASLARI

İhtiyatlılık ilkesi gereği giderler olası hale geldiğinde muhasebeleştirilirler. Buna göre nakit çıkışı ihtimali varsa borç karşılıkları hesapları kullanılırken, varlıkların değerinde düşüklükler söz konusu ise aktif değer düşüklüğü karşılığı hesapları kullanılır. TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı değer düşüklüğünden dolayı meydana gelen muhtemel zararların tespitini, hesaplanmasını ve muhasebeleştirilmesini anlatır (Örten ve ark., 2019: 411). Bu Standardın amacı, işletmeye ait varlıkların geri kazanılabilir miktarından daha yüksek bir değerden izlenmesini engellemeye yönelik genel esasları belirlemektir. Bir varlığın defter değeri çeşitli durumlardan dolayı geri kazanılabilir miktarından fazla olduğunda, o varlık geri kazanılabilir miktarından daha yüksek bir miktarda izlenir. Eğer bu durum söz konusuysa, o varlık değer düşüklüğü yaşar. Bu standarttan dolayı işletmeye ait değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekir. Ayrıca, bu zararın ne zaman iptal edileceğini ve kamuoyuna yapılacak açıklamayı da bu standart belirler (TMS 36, m. 1).

TMS 36 Standardı, arsa ve araziler, binalar, tesis makine ve cihazlar, gerçeğe uygun değerle değerlendirilmeyen yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi olmayan duran varlıklar, şerefiye, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve iş ortaklıkların da değer düşüklüğünün tespiti ve muhasebeleştirilmesinde kullanılır. Bunlar dışındaki varlıklar kendilerine ait standartlarla kurala bağlanmıştır (Örten ve ark., 2019: 412).

II.I. Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi

Varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı belirlenirken aşağıdaki göstergeler dikkate alınır. Göstergeler bunlarla sınırlı değildir; bunlar dışında başka gelişen durumlar da söz konusu olabilir: (TMS 36, m. 12; Dursun & Kurt, 2008: 98–99; Sipahi & Ögüz, 2010: 255; Akpınar, 2017: 1632):

İşletme dışından gelen bilgiler:

- Varlığa ait pazar fiyatının çeşitli etmenlerden dolayı beklenmedik bir şekilde düşmesi,
- İşletmenin var olduğu piyasada veya ekonomik çevrede işletmeyi olumsuz etkileyecek gelişmelerin olması ya da bu gelişmelerin bekleniyor olması,
- İşletmeye ait varlığın getirilerinin, onun kullanım değerini arttıran faiz oranlarının veya yatırım kararlarının artması ve iskonto oranını etkileyerek varlığın geri kazanılabilir tutarının azalması,
- İşletmenin piyasa değeri rasyosunun sektörün ortalamasına kıyasla önemli oranda azalması.

İşletme içinde üretilen bilgiler:

- Varlığın fiziksel hasara uğraması veya olağanüstü bir şekilde eskimesi,
- Varlığının gelecekte planlanan kullanım şeklinin değişmesi, kullanılmaması veya varlığın kullanıldığı faaliyet biriminin durdurulması,
- İşletme içi raporlama sonucunda varlığın ekonomik getirisinin beklenenden az olma ihtimali ya da o varlığa ait harcamaların beklenenden fazla olma ihtimali.

Kullanım süresi belli olmayan maddi olmayan duran varlıkların ve işletme birleşmeleriyle oluşan şerefiyelerin her yıl düzenli bir şekilde değer düşüklüğü testine girmeleri zorunludur. Bu iki durumun

dışında kalan varlıklar için ise her yıl değer düşüklüğü testi zorunlu değildir. Değer düşüklüğü oluşma ihtimali ne zaman olursa, o zaman teste tabi tutulur (Örten ve ark., 2019: 413–414).

II.II. Değer Düşüklüğü Zararının Muhasebeleştirilmesi

Değer düşüklüğü zararlarının muhasebeleştirilmesi, duran varlığın maliyet bedeli ile izlenmesi ve duran varlığın yeniden değerlendirilmiş değerler üzerinden izlenmesi olarak iki farklı şekilde ele alınabilir. Maliyet bedeli ile izlendiğinde, aktifin değeri azalırken, gelir tablosu hesaplarından birine zarar yazılır. Yeniden değerlendirilmiş değerle izlenirse değer düşüklüğü zararı belirlenmişse duran varlıkla ilgili maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışı hesabında rakam varsa zarar öncelikle buradan karşılanır, eğer zararın tamamı karşılanmıyorsa kalan kısım dönemin gelir tablosundaki bir hesaba kaydedilir (Örten ve ark., 2019: 420).

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden sonra, ilgili varlığın hurda değeri düşülmüş yeni defter değeri esas alınır ve izleyen dönemden itibaren kalan ekonomik ömrü boyunca amortisman tutarları hesaplanır (Kurt & Dursun, 2008: 102). Cari döneme ait amortismanı hesaplamak için değer düşüklüğü testinden önceki değer dikkate alınır. Bundan sonra oluşan yeni değere göre varlığın net defter değeri geri kazanılabilir değerine indirgenir. Daha sonraki dönemlerde ise değer testi dikkate alınarak amortisman gideri hesaplanır (TMS 36, m. 63).

TMS 36'ya göre değer düşüklüğü zararı gelir tablosunda dönem gideri olarak yer alırken, vergi mevzuatına göre kanunen kabul edilmeyen bir giderdir ve ertelenmiş vergi varlığı yaratır. Gelir Vergileri Standardı'na (TMS 12) göre izlenen ertelenmiş vergi varlığı, değer düşüklüğü sonrası yeni defter değeri ile değer düşüklüğüne uğramamış defter değeri arasında fark alınarak hesaplanır. Dolayısıyla, değer düşüklüğü karşılığı ayrılmışsa, ertelenmiş vergi varlığı da dikkate alınmalıdır (Akgün, 2009: 15).

II.III. Değer Düşüklüğünün Ortadan Kalkması

Değer düşüklüğü zararı olarak yazılan tutarın geçerliliğini belirlemek için bu hesap yapılırken dikkate alınan varsayımların sonraki dönemlerde de sürüp sürmediğini her bilanço döneminde kontrol etmek gerekir. Mevcut değer düşüklüğünün ortadan kalktığına dair işaretler, değer düşüklüğü olabileceğine dair işletme içi ve dışı göstergeler gibidir, onların ama aksi yönündedir. Yeniden hesaplanan geri kazanılabilir değer ile kayıtlı geri kazanılabilir değer arasındaki olumlu fark varlığın defter değerine ilave edilir ve gelir tablosu ile ilişkilendirilir (Örten ve ark., 2019: 436).

İşletme, değerlemeye tabi tutulan varlıklar için (şerefiye hariç) önceki dönemlerde ayırdığı değer düşüklüğü zararını varlıkların değer düşüklüğüne uğrama ihtimali ortadan kalktığında iptal etmelidir (TMS 36, m. 114–115). Şerefiye haricinde işletmenin varlığında geçmiş dönemler için ayırdığı değer düşüklüğü zararı varsa ve o zararın olduğu dönemde zarar ortadan kalkarsa varlığın geri kazanılabilir değeri yeniden hesaplanır ve defter değerinden çıkartılan geri kazanılabilir değer kayıt altına alınır. Ancak, varlığın yeni defter değerinin zarar olmasaydı oluşacak olan defter değerini aşmaması gerekir. Aşan kısım olsa bile o kısım varlığın yeniden değerlendirme tutarıdır (TMS 36, m. 117–118).

Maliyet bedeli ile kaydedilen varlık değer düşüklüğü iptaline uğrayacaksa zararın iptali hemen kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Söz konusu varlık yeniden değerlemeye tabi olmuşsa zararın iptali yeniden değerlendirme artışı olarak kaydedilir. Yeniden değerlemeye tutulan varlığın değer düşüklüğü zararı iptali öz kaynaklarda gösterilir. Ancak öz kaynaklarda gösterimin oranı değer düşüklüğü zararının oranı ile aynı olmalıdır. Geri kalan kısım ise kar veya zararda muhasebeleştirilir. Varlığın değer düşüklüğü zararının iptalinden sonra, o varlığın amortismanı düzenlenerek ekonomik ömrüne periyodik olarak dağıtılır (TMS 36, m. 118–121).

III. KİLİT DENETİM KONULARINA İLİŞKİN TEMEL ESASLAR

Bağımsız denetçi raporları, finansal tablo kullanıcıları ile iletişim kurmanın en iyi yoludur. Bu nedenle, bağımsız denetçinin mesleki tecrübesi ve mesleki yargısı ile harmanlanmış olan kilit denetim konularının denetçi raporuna yansımaları önemli bir gelişmedir (Biçer & Erol, 2017: 75). Kilit denetim konuları, üst yönetime bildirilen konular arasından denetçinin mesleki yargısına göre önemli kabul edilen konular olarak karşımıza çıkmaktadır (BDS 701, m. 8).

Kilit denetim konularının raporlanmasının amacı, denetim sürecinde en çok önem arz eden konuları ortaya çıkarmak, yönetim yargıları içeren alanları anlayabilmek, denetim süreci hakkında şeffaflık sağlamak, denetçi-üst yönetim iletişimini arttırmak ve üst yönetimin finansal tablo dipnotlarına dikkat etmesini sağlamaktır (Güleç, 2020: 256-257).

BDS 701'e göre kilit denetim konularının belirlenmesinde; dönem içinde gerçekleşen önemli olaylar, belirsizliğe sahip muhasebe tahminleri ve denetçi yargıları, önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu alanlar ve önemli görülen diğer konular dikkate alınır (Kalıpçı Çağırın, Varıcı, 2019: 196).

Kilit denetim konularının işletmeye özgü olması nedeniyle denetçinin genel ve standartlaşmış cümlelerden kaçınması gerekir. Denetçi raporunda her biri ayrı ayrı kilit denetim konularının kapsamı, sayısı, içeriği ve detayı işletmeden işletmeye geçeceğinden denetçi mesleki yargısını ön planda tutmalıdır (İşseveroğlu, 2019: 54).

Bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüşün verilmesi durumunda, bugörüşün verilmesine sebep olan konu kilit denetim konuları kapsamında bildirilemez. Kilit denetim konularının belirlenmesinin nedenleri ve denetimde bu konunun nasıl ele alındığı mutlaka denetçi raporunda yer alır (Kalıpçı Çağırın, Varıcı, 2019: 196).

Cari dönem bağımsız denetçi raporlarında denetim sürecinde tespit edilen kilit denetim konuları üst yönetime mutlaka raporlanır. Eğer kilit denetim konusu yoksa bunun da bildirilmesi gerekir (BDS 701, m. 17). Üst yönetimle sağlanacak iletişim sayesinde denetçinin raporunda yer alacak kilit denetim konularından yönetim haberdar olacak ve bu konulara ilişkin ilave bilgiler elde edilebilecektir (Karacan & Uygun, 2018: 638).

Çalışma kağıtları da kilit denetim konularının belirlenmesi ve bildiriminde, denetimin belgeleme araçları olarak karşımıza çıkmaktadır. Çalışma kağıtları, denetçinin denetim sürecinde elde ettiği bilgileri ve kanıtları, uyguladığı denetim prosedürlerini, yaptığı denetim testlerini ve vardığı görüşü ispatlamak amacıyla düzenlediği veya elde ettiği her türlü yazılı belgedir. BDS 701'e göre çalışma kağıtlarında, denetçinin odaklanması gereken konular, her bir konunun kilit denetim konusu özelliğinde olup olmadığı, denetçi raporunda bildirilecek kilit denetim konularının olmadığı ve kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine ilişkin denetçi kararı gerekçesiyle birlikte mutlaka açıklanması gerekir (BDS 701, m. 18).

IV. KİLİT DENETİM KONULARI KAPSAMINDA TMS 38 VE TMS 36'NİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI ANALİZİ

Çalışmanın bu kısmında araştırmanın amacından, kapsamından, kullanılan veri toplama yönteminden bahsedilerek, SPSS istatistik programı vasıtasıyla yapılan analiz sonuçları değerlendirilmiştir. Ayrıca TMS 38 ve TMS 36'nın ait kilit denetim konularının denetimde nasıl ele alındığı incelenmiştir.

IV.I. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Çalışmanın amacı, bağımsız denetime tabi işletmelerin maddi olmayan duran varlıklarının ve duran varlıklarındaki değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesinde, ölçülmesinde ve finansal raporlarda açıklanmasında uyum göstermek zorunda oldukları TMS 38 ve TMS 36 standartlarının bağımsız denetçi raporundaki kilit denetim konularına ne ölçüde yansıdığını ve denetimde nasıl ele alındığını tespit etmektir. Bu kapsamda; TMS 38 maddi olmayan duran varlıklar ve TMS 36 varlıklarda değer düşüklüğü standartlarının kilit denetim konularına yansımaları, BIST 30 endeksindeki işletmelerin 2017, 2018 ve 2019 faaliyet yılları bağımsız denetçi raporları kullanılarak analiz edilmiştir. Başlangıç yılı olarak 2017'nin seçilmesinin nedeni kilit denetim konularının, Türkiye'de ilk defa 2017 faaliyet yılında bağımsız denetçi raporlarında yer almasıdır.

Çalışmada nitel analiz tekniklerinden biri olan ve sosyal bilimlerde yaygın olarak kullanılan içerik analizi uygulanmıştır. İçerik analizi ile belgelerin, mülakat belgelerinin veya kayıtlarının sınıflandırılması ve karşılaştırma yapılması mümkündür. İçerik analizi, katılımcı görüşlerini, belge ve dokümanları içerik olarak ayrıntılı ve sistematik olarak incelememize yardımcı olmaktadır (Altunışık, Çoşkun, Bayraktaroğlu, Yıldırım, 2004: 234). İçerik analizini kullanarak, birbirine benzeyen verileri belirli kavramlar ve temalar çerçevesinde bir araya getirmek ve bunları tüm kesimlerin anlayabileceği bir biçime sokarak değerlendirmek mümkündür (Karataş, 2015: 74; Yıldırım & Şimşek, 2006: 227).

Literatür dikkate alındığında içerik analizinin, işletmeler ve paydaşlar arasında önemli bir iletişim aracı olan çeşitli raporların içeriğinin nesnel ve sistematik olarak analiz edilmesinde kullanıldığı görülmektedir. İçerik analizinde dokümandaki bilgiler sınıflara/kategorilere göre kodlanır ve frekans dağılımı ölçülür. Kodlama sonucunda bulunan sayısal ölçümlerden faydalanılarak farklı istatistiksel analizlerin gerçekleştirilebilmesi için nitel veri nicel veriye dönüştürülmüş olur (Kavut, 2010).

Çalışmada, bağımsız denetçi raporları üzerinde içerik analizini gerçekleştirirken, Kilit denetim konularına yansıyan TMS 38 ve TMS 36 ile ilgili açıklamaların yani nitel verilerin nicel veriye dönüştürmesinde SPSS 21 İstatistik programından faydalanılmıştır. İçerik analizinin yanı sıra çalışmada tanımlayıcı istatistikler de kullanılmıştır.

Çalışmada BIST 30 Endeksinin seçilme nedeni, Borsa İstanbul'da işlem gören hem işlem hacmi hem de piyasa değeri açısından en yüksek şirketlerin aldığı endeks olmasıdır. BIST 30 endeksi hisseleri 3 ayda bir yenilediğinden Ocak, Nisan, Temmuz ve Eylül aylarında endeks yeniden hesaplanır. Çalışmada, Haziran 2020 itibariyle 2. çeyrekteki BIST-30 endeksinde yer alan işletmelerin 2017, 2018 ve 2019 faaliyet yıllarına ait bağımsız denetçi raporları araştırmanın kapsamına dahil edilmiştir. Bu işletmelerin bağımsız denetçi raporları Kamuyu Aydınlatma Platformunun web sayfasından elde edilmiştir.

IV.II. Araştırmanın Analiz Sonuçları

Çalışmada öncelikle, BIST 30 endeksindeki işletmelerin demografik özellikleri kapsamında frekans analizi gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda işletmelerin sektör dağılımları; 2017, 2018 ve 2019 faaliyet yıllarına ait bağımsız denetçi görüş türleri, bağımsız denetim işini üstlenen denetim şirketlerinin ulusal veya uluslararası sermayeli olup olmadığı ve 2017, 2018 ve 2019 yılları itibariyle TMS 38 ve TMS 36 standartları ile ilişkili olan kilit denetim konularının analizi yapılmıştır.

Haziran 2020 döneminde bağımsız denetçi raporları incelenen BIST 30 Endeksindeki işletmelerin 14'ünün (% 46,67) Mali Kuruluşlar, 8'inin (% 26,67) imalat, 4'ünün (% 13,33) ulaştırma, depolama ve haberleşme, 2'sinin (% 6,67) madencilik ve taş ocakçılığı, 1'inin (% 3,33) toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller ve 1'inin (% 3,33) teknoloji sektörlerinde yer aldığı belirlenmiştir. BIST 30 Endeksindeki işletmelerin sektör dağılımları Tablo 1'den de incelenebilir.

Tablo 1. BIST 30 Endeksindeki Şirketlerin Sektör Dağılımı

BIST 30-Sektörler	Sayı	%	TMS 38 ve TMS 36 ile ilgili KDK olan şirketlerde sayı (%)
Mali Kuruluşlar	14	46,67	4 (% 13,33)
İmalat	8	26,67	4 (% 13,33)
Ulaştırma, Depolama Ve Haberleşme	4	13,33	2 (% 6,67)
Madencilik Ve Taş Ocakçılığı	2	6,67	-
Toptan Ve Perakende Ticaret, Lokantalar Ve Oteller	1	3,33	-
Teknoloji	1	3,33	1 (% 3,33)
Top lam	30	100,0	11 (% 36,67)

Tablo 1’de görüldüğü üzere, BIST 30 endeksindeki işletmelerin bağımsız denetçi raporlarının incelenmesiyle bu şirketlerin sadece 11’inde (2017, 2018, 2019 yılları toplamı) TMS 38 ve TMS 36’ya ilişkin kilit denetim konusu (KDK) olduğu belirlenmiştir. Bu şirketlerin 4’ü mali kuruluşlar, 4’ü imalat, 2’si ulaştırma, depolama ve haberleşme ve 1’i teknoloji sektöründe yer almaktadır.

BIST 30 Endeksindeki işletmelerin bağımsız denetim faaliyetini üstlenen bağımsız denetim şirketlerinin yapısına bakıldığında 2017 yılında 27 şirketin (%90), 2018 ve 2019 yıllarında ise 26 (%86,7) şirketin denetimi Uluslararası sermayeli bağımsız denetim şirketleri tarafından gerçekleştirilmiştir. BIST 30 Endeksindeki işletmelerin bağımsız denetimini gerçekleştiren bağımsız denetim şirketlerinin yapısı ayrıntılı olarak Tablo 2’den incelenebilir.

Tablo 2. BIST 30 Endeksindeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Şirketlerinin Yapısı

Yıllar	Yapı	Sayı	%	TMS 38 ve TMS 36 ile ilgili KDK olan şirketler (%)
2017 yılı Bağımsız Denetim Şirketi	Uluslararası Sermayeli	27	90,0	11 (% 36,67)
	Ulusal Sermayeli	3	10,0	-
	Toplam	30	100,0	11 (% 36,67)
2018 yılı Bağımsız Denetim Şirketi	Uluslararası Sermayeli	26	86,7	10 (% 33,34)
	Ulusal Sermayeli	4	13,3	1 (% 3,33)
	Toplam	30	100,0	11 (% 36,67)
2019 yılı Bağımsız Denetim Şirketi	Uluslararası Sermayeli	26	86,7	10 (%33,34)
	Ulusal Sermayeli	4	13,3	1 (% 3,33)
	Toplam	30	100,0	11 (%36,67)

Tablo 2’de görüldüğü üzere, Bağımsız denetçi raporlarında TMS 38 ve TMS 36’ya ilişkin kilit denetim konusu (KDK) olduğu belirlenen 11 işletmenin 2017 yılı için bağımsız denetim işi tüm işletmelerde uluslararası sermayeli denetim şirketleri tarafından gerçekleştirilmiştir. 2018 ve 2019 yıllarında ise 1 şirketin denetimleri ulusal sermayeli bağımsız denetim şirketi tarafından gerçekleştirilirken, 10 şirketin denetimleri uluslararası sermayeli denetim şirketleri tarafından gerçekleştirilmiştir.

BIST 30 Endeksindeki işletmelerin 2017 yılında gerçekleştirilen bağımsız denetiminin sonucunda 23 (% 76,7) işletme olumlu görüş alırken, 2018 ve 2019 yıllarında ise 22 (%73,3) işletme olumlu görüş almıştır. BIST 30 Endeksindeki işletmelerin denetçi görüşleri ayrıntılı olarak Tablo 3’ten incelenebilir.

Tablo 3. BIST 30 Endeksindeki İşletmelerin Yıllar İtibariyle Denetçi Görüşleri

Yıllar	Görüş	Sayı	%	TMS 38 ve TMS 36 ile ilgili KDK olan şirketler (%)
2017 yılı Bağımsız Denetçi Görüşü	Olumlu	23	76,7	11 (% 36,67)
	Şartlı	7	23,3	-
	Toplam	30	100,0	11 (% 36,67)
2018 yılı Bağımsız Denetçi Görüşü	Olumlu	22	73,3	11 (% 36,67)
	Şartlı	8	26,7	-
	Toplam	30	100,0	11 (% 36,67)
2019 yılı Bağımsız Denetçi Görüşü	Olumlu	22	73,3	11 (% 36,67)
	Şartlı	8	26,7	-
	Toplam	30	100,0	11 (% 36,67)

Tablo 3'e bakıldığında, Bağımsız denetçi raporlarında TMS 38 ve TMS 36 Standartlarına ilişkin kilit denetim konusu (KDK) olduğu belirlenen 11 işletmenin tamamı 2017, 2018 ve 2019 yıllarında olumlu denetçi görüşü almışlardır.

Çalışmanın bu kısmından itibaren, TMS 38 ve TMS 36'yla ilgili kilit denetim konularının türleri ve bunların sektörel dağılımları, bağımsız denetçi raporlarında bu standartlara ilişkin kilit denetim konuları bulunan 11 işletme üzerinden analiz edilmiştir. Tablolarda, ilgili kilit denetim konusuna dair bağımsız denetçi raporunda açıklama bulunan işletme sayılarına yer verilmiştir.

Çalışmada, TMS 38 kapsamında bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları "aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri, maddi olmayan duran varlık aktifleştirme uygulamaları ve yapılmakta olan yatırımların MODV sınıflanması, yararlı ömürler ve amortismanı" olarak belirlenmiştir. Tablo 4'te görüldüğü üzere, 2017, 2018 ve 2019 yılları kapsayacak şekilde 3 yıllık toplamda bu kilit denetim konularından en fazla raporlanan konunun "aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri" olduğu görülmektedir. Bilindiği üzere, Ar-Ge faaliyetleri birbirinden ayrıştırılabilirse, geliştirme giderleri aktifleştirilebilmektedir. Araştırma giderleri ise kesinlikle doğrudan gider yazılmaktadır. Ar-Ge faaliyetleri birbirinden ayrıştırılmazsa, tamamı doğrudan araştırma gideri olarak gider yazılır. Aktifleştirilenin doğru bir şekilde yapılabilmesine yardımcı olacak kriterler; varlığın kullanıma veya satışa hazır hale getirilebilmesi, varlığın kullanılabilmesi veya satılması için imkân bulunması, gelecekte sağlayacağı ekonomik faydanın belli olması, geliştirme faaliyetlerinin tanımlanabilmesi ve geliştirme faaliyetleri sırasında yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilmesidir. Denetçi açısından bu kriterlere ne kadar uyum sağlandığı önemlidir ve bunlar kilit denetim konuları içinde yer alabilir.

TMS 36 kapsamında bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları "Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların (marka, şerefiye, vb.) Değer Düşüklüğü Testi, imtiyaz sözleşmelerinden doğan hakların geri kazanılabilirliği ve iştiraklerin kayıtlı değerleri için değer düşüklüğünün değerlendirilmesi" olarak belirlenmiştir. Tablo 4'te görüldüğü üzere, 2017, 2018 ve 2019 yılları kapsayacak şekilde 3 yıllık toplamda bu kilit denetim konularından en fazla raporlanan konularının "Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların (marka, şerefiye, vb.) Değer Düşüklüğü Testi" olduğu görülmektedir. Şerefiye, diğer varlıklardan ayrıştırılamaması ve tam belirlenebilme özelliği olmaması nedeniyle aktifleştirilemez ve amortismanına tabi tutulamaz. Fakat gelecekte işletmeye sağlayacağı gelirlerde düşme bekleniyorsa, değer düşüklüğü testi uygulanarak kayıtlanabilir. Marka ise, üretilen mal veya hizmetin kalitesi ile yaratılmaktadır. Malların kalitesi için katlanılan ek maliyetler ölçülemediğinden, marka yaratılması için yapılan harcamalar aktifleştirilemez. Denetim sürecinde bağımsız denetçi bu tür varlıklarda değer düşüklüğünün oluşma sebeplerine ve finansal tablolara alınma durumuna dikkat etmelidir.

Tablo 4. Yıllara Göre Bağımsız Denetçi Raporlarında TMS 38 ve TMS 36 ile İlgili Kilit Denetim Konularının Dağılımı

	Kilit Denetim Konularının Türleri	2017 yılı		2018 Yılı		2019 Yılı		KDK'ların 3 YILLIK TOPLAMLARI
		Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%	
TMS 38	Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri	2	% 18,18	2	% 18,18	2	% 18,18	6
	Maddi olmayan duran varlık aktifleştirme uygulamaları	1	% 9,09	1	% 9,09	1	% 9,09	3
	Yapılmakta olan yatırımların MODV sınıflanması, yararlı ömürler ve amortismanı	1	% 9,09	1	% 9,09	-	-	2
TMS 36	Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü testi	5	% 45,45	2	% 18,18	5	% 45,45	12
	İmtiyaz Sözleşmelerinden Doğan Hakların geri kazanılabilirliği	1	% 9,09	1	% 9,09	1	% 9,09	3
	İştiraklerin kayıtlı değerleri için değer düşüklüğünün değerlendirilmesi	1	% 9,09	1	% 9,09	-	-	2

Aşağıda, bağımsız denetçi raporlarındaki kilit denetim konuları başlığı altında TMS 38 ve TMS 36 ile ilgili olduğu belirlenen kilit denetim konularının hangi sektörlere ait bağımsız denetçi raporlarında yer aldığı hem yıllık hem de üç yıllık toplamlar halinde Tablo 5'te ve Tablo 6'da ayrıntılı olarak bildirilmektedir.

Tablo 5. 2017- 2018-2019 Yılları Sektörlere Göre TMS 38 ile İlgili Kilit Denetim Konularının Dağılımı

Kilit denetim konuları	2017			2018			2019		
	İmalat	Ulaş.Dep. Hab.	Tekn.	İmalat	Ulaş.Dep. Hab.	Tekn.	Mali K.	İmalat	Tekn.
Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri	1	-	1	1	-	1	-	1	1
Maddi olmayan duran varlık aktifleştirme uygulamaları	-	1	-	-	1	-	1	-	-
Yapılmakta olan yatırımların MODV sınıflanması, yararlı ömürler ve amortismanı	1	-	-	1	-	-	-	-	-
Toplam	2	1	1	2	1	1	1	1	1

Tablo 5'ten 2017, 2018 ve 2019 yılları bağımsız denetçi raporlarında sektörlere göre TMS 38 ile ilgili kilit denetim konularının dağılımı görülmektedir. Madencilik ve Toptan/ Perakende Ticaret, Lokantalar Ve Oteller sektörlerinde bu kilit denetim konuları hiçbir yılda raporlanmadığından tabloya alınmamışlardır. Üç yıllık toplamları itibariyle değerlendirildiğinde, TMS 38 ile ilgili kilit denetim konularına en çok "İmalat (toplam 5)" sektörünün bağımsız denetçi raporlarında rastlanmıştır. Ardından sırayla "Teknoloji (toplam 3), Ulaştırma, depolama ve haberleşme (toplam 2) ve Mali kuruluşlar (toplam 1)" sektörleri gelmektedir.

Tablo 6. 2017- 2018-2019 Yılları Sektörlere Göre TMS 38 ile İlgili Kilit Denetim Konularının Dağılımı

Kilit denetim konuları	2017			2018			2019		
	Mali K.	İmalat	Ulaş.Dep. Hab.	Mali K.	İmalat	Ulaş.Dep. Hab.	Mali K.	İmalat	Ulaş.Dep. Hab.
Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü testi	2	2	1	1	-	1	2	2	1
İmtiyaz Sözleşmelerinden Doğan Hakların geri kazanılabilirliği	1	-	-	1	-	-	1	-	-
İştiraklerin kayıtlı değerleri için değer düşüklüğünün değerlendirilmesi	-	-	1	-	-	1	-	-	-
Toplam	3	2	2	2	-	2	3	2	1

Tablo 6’da ise 2017, 2018 ve 2019 yılları bağımsız denetçi raporlarında sektörlere göre TMS 36 ile ilgili kilit denetim konularının dağılımı görülmektedir. Madencilik, toptan/perakende ticaret, lokantalar ve oteller ve teknoloji sektörlerinde bu kilit denetim konuları hiçbir yılda raporlanmadığından tabloya alınmamışlardır. Üç yıllık toplamları itibariyle değerlendirildiğinde, TMS 36 ile ilgili kilit denetim konularına en çok “mali kuruluşlar (toplam 8)” sektörünün bağımsız denetçi raporlarında rastlanmıştır. Ardından sırayla “ulaştırma, depolama ve haberleşme (toplam 5) ve imalat (toplam 4)” sektörleri gelmektedir.

IV.III. TMS 38 ve TMS 36 ile İlişkili Kilit Denetim Konularının Denetimde Nasıl Ele Alındığı

Bağımsız denetçi raporlarında yapılan incelemeler sonucunda, TMS 38 ve TMS 36’ya ilişkin kilit denetim konularının denetimde nasıl ele alındığı aşağıda belirtilmiştir.

a. Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri (TMS 38)

Bağımsız denetçi raporları üzerinde yapılan incelemeler sonucunda aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri için sektöre ve yapılan işe göre farklılıklar saklı kalmak koşuluyla genel anlamda pek çok işletmede uygulanan denetim prosedürlerini şu şekilde özetleyebiliriz:

- Varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin süreçlerin ve politikaların değerlendirilmesi,
- Projelere ilişkin beklentilerin değerlendirilmesi ve seçilen projeler için aktifleştirilen geliştirme maliyetlerinin maddi doğrulama ve detay testleri ile değerlendirilmesi,
- Geliştirme safhasındaki projelerle ilgili beklentilerin değerlendirilmesi,
- Geliştirme projeleri ile ilgili aktifleştirilen geliştirme maliyetlerinin durumlarının incelenmesi.

b. Maddi olmayan duran varlık aktifleştirme uygulamaları (TMS 38)

Bağımsız denetçi raporları üzerinde yapılan incelemeler sonucunda maddi olmayan duran varlık aktifleştirme uygulamaları için sektöre ve yapılan işe göre farklılıklar saklı kalmak koşuluyla genel anlamda pek çok işletmede uygulanan denetim prosedürlerini şu şekilde özetleyebiliriz:

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilme sürecine dair kontrollerin test edilmesi,
- Aktifleştirmede TMS 38’e uygunluğun incelenmesi,
- Aktifleştirilen maliyet değerine ve aktifleştirme tarihlerine ilişkin detay testlerin uygulanması,

- Yönetimin önemli yargılarının tutarlılığı ve uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Aktifleştirme kriterlerine uygunluğun test edilmesi.

c. Yapılmakta olan yatırımların MODV sınıflanması, yararlı ömürler ve amortismanı (TMS 38)

Bağımsız denetçi raporları üzerinde yapılan incelemeler sonucunda yapılmakta olan yatırımların maddi olmayan duran varlık sınıflanması, yararlı ömürler ve amortismanı için sektöre ve yapılan işe göre farklılıklar saklı kalmak koşuluyla genel anlamda pek çok işletmede uygulanan denetim prosedürlerini şu şekilde özetleyebiliriz:

- Yapılmakta olan yatırımların ilgili maddi olmayan duran varlık hesaplarına sınıflandırılmasının değerlendirilmesi,
- Maddi olmayan duran varlık kalemleri sınıflamasına ilişkin açıklamanın TMS açısından yeterliliğinin incelenmesi,
- Maddi olmayan duran varlıklar için benimsenen amortisman politikasının ve yararlı ömür dikkate alınarak amortisman giderinin yeniden hesaplanması,
- Amortisman hesaplamalarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili kontrollerin tasarım ve uygulama etkinliğinin test edilmesi.

d. Sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların (marka, şerefiye, vb.) değer düşüklüğü testi (TMS 36)

Bağımsız denetçi raporları üzerinde yapılan incelemeler sonucunda sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların (marka, şerefiye, vb.) değer düşüklüğü testi için sektöre ve yapılan işe göre farklılıklar saklı kalmak koşuluyla genel anlamda pek çok işletmede uygulanan denetim prosedürlerini şu şekilde özetleyebiliriz:

- Nakit yaratan birimlerin doğru belirlendiğinden emin olunması,
- Gelecek planlarının makroekonomik veriler doğrultusunda değerlendirilmesi,
- Nakit yaratan birimlere ilişkin nakit akış tahminlerinin uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Değer düşüklüğü hesaplamalarında kullanılan varsayımların/tahminlerin uygunluğunun değerlendirilmesi,
- İndirgenmiş nakit akışlarının işletmenin belirlediği model ile yeniden hesaplanarak matematiksel doğruluğun kontrol edilmesi,
- Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testlerinin sonuçlarına dair konsolide finansal tablolardaki açıklamalar üzerinden inceleme yapılması ve bu açıklamaların yeterliliğinin TMS/TFRS'ler açısından değerlendirilmesi.

e. İmtiyaz sözleşmelerinden doğan hakların geri kazanılabilirliği (TMS 36)

Bağımsız denetçi raporları üzerinde yapılan incelemeler sonucunda imtiyaz sözleşmelerinden doğan hakların kazanılabilirliği için sektöre ve yapılan işe göre farklılıklar saklı kalmak koşuluyla genel anlamda pek çok işletmede uygulanan denetim prosedürlerini şu şekilde özetleyebiliriz:

- Yönetimin değerlendirme çalışmalarında kullandığı yöntemlerin ve varsayımların incelenmesi,
- Yönetimin onayladığı iş planlarının değerlendirilmesi,
- İskonto oranlarının uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Dönem sonu değerlendirme çalışmalarının matematiksel doğruluğunun test edilmesi,
- Finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunun incelenmesi.

f. İştiraklerin kayıtlı değerleri için değer düşüklüğünün değerlendirilmesi (TMS 36)

Bağımsız denetçi raporları üzerinde yapılan incelemeler sonucunda iştiraklerin kayıtlı değerleri açısından değer düşüklüğünün değerlendirilmesi için sektöre ve yapılan işe göre farklılıklar saklı kalmak koşuluyla genel anlamda pek çok işletmede uygulanan denetim prosedürlerini şu şekilde özetleyebiliriz:

- Değer düşüklüğü testlerine ilişkin kontrollerin test edilmesi,
- Değer düşüklüğü testine yönelik verinin uygunluğunun test edilmesi,
- Değer düşüklüğü testinde dikkate alınan tahminlerin uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Değer düşüklüğü testinde kullanılan ileriye dönük nakit akış ve yatırım planlarının hem gerçekleştirilebilirliğinin hem de bütçelere uygunluğunun değerlendirilmesi.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bazı işletmelerde maddi olmayan duran varlıklar kalemi ile hiç karşılaşılmazken, teknoloji üretenler, dünya çapında markalaşmış ürünler üretenler vb. türdeki işletmelerde de bu kalemin kullanım sıklığı fazladır. Dolayısıyla, bu tür işletmelerin bilançolarının doğru ve güvenilir olabilmesi için maddi olmayan duran varlık grubunun dikkatlice oluşturulması, bu kapsama hangi varlıkların girdiğinin/girmediğinin doğru tespit edilmesi ve aktifte giriş/çıkış zamanlarının doğru belirlenmesi önemlidir.

Varlıklarda değer düşüklüğü, gerçeğe uygun sunumun bir parçasıdır. Duran varlıkların finansal durum tablosunda gerçeğe uygun değerle sunulması ise aktifteki anlamsız büyümeyi engelleyecektir. TMS 36 kapsamına giren aktif unsurlardan birisi de maddi olmayan duran varlıklardır. Dolayısıyla, maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesi ve değer düşüklüğünün hesaplanıp kayıtlanması TMS 38 ve TM 36'yla birlikte çok sık kullanılan standartlar haline getirmektedir.

Çalışmada, bağımsız denetime tabi işletmelerin maddi olmayan duran varlıklarının ve duran varlıklarındaki değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesinde, ölçülmesinde ve finansal raporlarda açıklanmasında uyum göstermek zorunda oldukları TMS 38 ve TMS 36'nın bağımsız denetçi raporundaki kilit denetim konularına ne ölçüde yansıdığı ve denetimde bu konuların nasıl ele alındığı değerlendirilmiştir. Çalışma kapsamında, kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporlarında görülmeye başlandığı ilk yıl olan 2017 yılından başlanarak, çalışmanın gerçekleştirildiği zamanda (Haziran 2020) en son mali yıla ait finansal tabloların denetiminin (2019 Faaliyet yılı finansal tablo denetimi) sonucunda oluşan bağımsız denetçi raporlarının tamamı (2017-2018-2019 faaliyet yılı bağımsız denetçi raporları) incelenmiştir. Analizlerin tamamı, Borsa İstanbul'da işlem gören hem işlem hacmi hem de piyasa değeri açısından en yüksek olan şirketlerin yer aldığı endekste gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın üç yıllık analizleri içermesi sebebiyle toplamda 90 adet bağımsız denetçi raporu incelenmiş ve elde edilen bulgulara göre TMS 38 ile ilgili en fazla raporlanan kilit denetim konusunun aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri ve TMS 36 ile ilgili en fazla raporlanan kilit denetim konusunun da sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların (marka, şerefîye, vb.) değer düşüklüğü testi olduğu görülmüştür. Bunun yanı sıra TMS 38 ile ilgili kilit denetim konularına en çok imalat sektöründe, TMS 36 ile ilgili kilit denetim konularına en çok mali kuruluşlar sektöründe rastlanmıştır. Kilit denetim konularının türlerinin yanı sıra bu konuların denetimde nasıl ele alındığı da denetçi raporlarından araştırılmış ve aslında çoğu raporda standartlaşmış ifadelere rastlanılmıştır.

Denetçi denetim sürecinde, maddi doğruluk testlerini, kontrol testlerini, yönetim kararlarını, bütçeleri, tahminleri, yeniden hesaplama tekniğini, muhasebe politikalarının gözden geçirilmesi gibi kendisinin kanıt toplamasına yardımcı olacak pek çok tekniği bir arada kullanarak, cari yıl mali tablolarının denetimi sırasında önemli olduğunu düşündüğü bu konuları finansal tablo kullanıcılarına denetçi raporu vasıtasıyla aktarmaya çalışmaktadır. Böylece, denetimin kalitesi, denetim sürecinin şeffaflığı ve denetçi-üst yönetim arasındaki iletişim de artmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akgün, A. İ. (2009). Türkiye finansal raporlama standartları açısından varlıklarda değer düşüklüğü ve şerefiyenin incelenmesi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 1–34.
- Akpınar, A. (2017). BİST 100 ve 30 endeksindeki firmaların amortismanına tabi duran varlıkların son dokuz yıllık dönemde TMS 36 varlıklarda değer düşüklüğü standardı çerçevesinde incelenmesi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 64, Güz, 1628–1640.
- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S., & Yıldırım, E. (2004). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri SPSS uygulamalı*. Geliştirilmiş 3. Baskı, Sakarya Kitabevi: Sakarya.
- Atalay, B., Gökten, P. O., & Gökten, S. (2018). Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi ve raporlanması üzerine eleştirel ve kuramsal tartışmaların değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Özel Sayı*; 20, 923–936.
- Ateş, K. (2016). *İleri Düzey Muhasebe Rehberi*. Ankara: Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık.
- Bingöl, E. (2016). Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve halka açık şirkette uygulaması. *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 43, s.y.
- Demir, V., & Oğuzhan, B. (2008). *UFRS/TFRS kapsamında işletme birleşmeleri ve konsolidasyon açıklamaları ve uygulamaları*. Ankara: Nobel Yayın.
- Deran, A., & Savaş, İ. (2013). Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme ve finansal tablolarda sunum esasları. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14 (2), 73–95.
- Deran, A., Özuluçan, A., & Arslan, S. (2017). Araştırma ve geliştirme giderlerinin vergi mevzuatı, ar-ge ile ilgili yasal düzenlemeler; tekdüzen muhasebe sistemi ve 38 no'lu türkiye muhasebe standardına göre muhasebeleştirilmesi. *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 5(4), 27–43.
- Dursun, N. N., & Kurt, G. (2008). Varlıklarda değer düşüklüğü standardı ve İMKB'de işlem gören şirketlerde uygulanmasında karşılaşılan sorunlar. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1(1), 95–113.
- Gökçen, G., Ataman, B., & Çakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Yayınevi.
- Güleç, Ö. F. (2020). Muhasebe meslek mensupları perspektifinden bağımsız denetimde kilit denetim konuları. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 59, 253–274.
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konuları: BİST sigorta şirketlerinin 2017-2018 yılları analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 84, 49–64.
- Kalıpçı-Çağırın, F. K., & Varıcı, İ. (2019). Bağımsız denetim standardı (BDS) 701 çerçevesinde kilit denetim konuları: Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründeki işletmelerin denetim raporları üzerine bir analiz. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 22, 193 – 208.
- Karacan, S., & Uygun, R. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi – BDS 701. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11 (57), 632– 649.
- Karataş, Z. (2015). Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri. *Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi*, 1(1).
- Kavut, L. (2010). Kurumsal yönetim, kurumsal sosyal sorumluluk ve çevresel raporlama: İMKB 100 şirketlerinin çevresel açıklamalarının incelenmesi. *İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi*, 66.
- Kızıllı, A., Fidan, M., Kızıllı, C., & Keskin, İ. (2013). *TMS – TFRS Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları*. İstanbul: Der Yayınları, 187.
- Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Hakkında Bağımsız Denetim Standardı (BDS 701). (2017). 30002 sayılı T.C. Resmî Gazete. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Erişim adresi: https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20701.pdf.
- Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38). (2019). 30656 sayılı T.C. Resmî Gazete (Mükerrer). Kamu Gözetimi Kurumu, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Erişim adresi: [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2038\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2038(1).pdf).
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2019). Türkiye muhasebe – Finansal raporlama standartları uygulama ve yorumları. Gözden geçirilmiş 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

İşgüden-Kılıç, B., Demirkan, M., & Nazır, A. (2021). Maddi olmayan duran varlıklar ve varlıklarda değer düşüklüğü standartlarının kilit denetim konularına yansımaları. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(4), 1109-1125.

- Sarısoy, Ö., & Kepçe, N. (2019). Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi ve beklenti farkları, *Mali Çözüm Dergisi*, 29(153), 39– 66.
- Sipahi, B. (2009). *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar*. İstanbul: İSMMM Yayınları.
- Sipahi, B., & Öğüz, A. A. (2010). TMS 36 çerçevesinde maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün ölçülmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 45, 253–262.
- Şamil, S., & Esmeray, M. (2016). TMS 36 varlıklarda değer düşüklüğü standardı: BİST 100’de bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 48, 175–198.
- Uzay, Ş., & Köylü, Ç. (2018). Kilit denetim konuları: Borsa İstanbul üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 52, 47– 70.
- Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36). (2006). 30275 sayılı T.C. Resmî Gazete (Mükerrer). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Erişim adresi: https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/Mavi_Kitap/TMS%2036.pdf.
- Yardımcıoğlu, M., Ay, H., Bilginer, M., Günay, Y., & Avcı, T. (2015). Maddi olmayan duran varlıkların muhasebe, vergi düzenlemeleri ve TFRS kapsamında analizi, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5 (1), 173 – 184.
- Yıldırım, A., & H. Şimşek. (2006). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*. 6. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Etik Beyanı : Bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara uyulduğunu yazarlar beyan eder. Aksi bir durumun tespiti halinde ÖHÜİBF Dergisinin hiçbir sorumluluğu olmayıp, tüm sorumluluk çalışmanın yazarlarına aittir.

Yazar Katkıları : 1. yazar Dr. Öğretim üyesi Burcu İŞGÜDEN KILIÇ, çalışmanın tüm bölümlerinde literatür, veri toplama ve analiz aşamalarında katkı sağlamıştır. 2. yazar Mavera DEMİRKAN, çalışmanın TMS 38 maddi olmayan duran varlıklar standardı kapsamında literatür ve kontrol aşamalarında katkı sağlamıştır. 3. yazar Ahmet NAZIR, çalışmanın TMS 36 varlıklarda değer düşüklüğü standardı kapsamında literatür ve kontrol aşamalarında katkı sağlamıştır. 1 yazarın katkı oranı:%50, 2. yazarın katkı oranı: %25 ve 3. Yazarın katkı oranı %25'tir.

Çıkar Beyanı : Yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Ethics Statement : The authors declare that ethical rules are followed in all preparation processes of this study. In case of detection of a contrary situation, ÖHÜİBF Journal has no responsibility and all responsibility belongs to the authors of the study.

Author Contributions : The 1st author, Burcu İŞGÜDEN KILIÇ, contributed to the literature, data collection and analysis stages in all parts of the study. The 2nd author, Mavera DEMİRKAN, contributed to the literature and control stages of the study within the scope of TAS 38 intangible assets standard. The 3rd author, Ahmet NAZIR, contributed to the literature and control stages of the study within the scope of TAS 36 asset impairment standard. Contribution rate of 1 author: 50%, 2nd author's contribution rate: 25% and 3rd author's contribution rate is 25%.

Conflict of Interest : There is no conflict of interest between the authors.
