

# DENETİM SÜRECİNDE ÖNEMLİLİK

**Aslan KAYA\***

## I- GİRİŞ

**D**enetim (audit) sürecinin planlanmasından başlayarak, denetlenen finansal tablolar hakkında bir düşünce oluşturmaya kadar geçen bütün aşamalarda, üç temel kavram belirleyici bir rol oynamaktadır. Bunlar; önemlilik, denetim riski ve delillerdir.

Bu çalışmamızda esas olarak Amerikan denetim ve muhasebe standartları çerçevesinde yürütülen bağımsız dış denetim sürecinde önemlilik (materiality) kavramı üzerinde duracağız. Bu bağlamda, önemliliğin anlamını, belirlenme-

sini, denetim sürecine ve denetim sonucunda oluşan görüş üzerindeki etkilerini; Muhasebe ve Denetim Sistemimizdeki anlamını ve Hesap Uzmanları Kurulu'nun kamusal dış denetim çalışmalarında önemliliğe ilişkin olarak uyguladığı standartları bir örnek olarak kısaca irdelemeye çalışacağız.

## II- ÖNEMLİLİK NEDİR?

Denetim sonucunda düzenlenen raporunun son paragrafında denetçinin (auditor) görüşü yer alır. Olumlu bir görüş, denetlenen finansal tabloların bir bütün olarak önemli yanlış düzenlemeler içermediğini, doğru bilgiler sundu-

---

\* Baş Hesap Uzmanı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkan Yardımcısı

ğunu vurgularken, olumsuz görüş söz konusu finansal tabloların önemli hatalar içermesi dola-yısıyla gerçek durumu yansıtmadığını belirtir American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) tarafından yayınlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (Generally Accepted Auditing Standards, GAAS) göre, denetçilerin, denetimin planlama aşamasında, yapılacak denetimin amaçları doğ-rultusunda önemlilik düzeyi hakkında bir ön dü-şünceye sahip olmaları gerekmektedir (AU 311).<sup>1</sup>

Bu özelliği ile önemlilik, finansal tablola-rın Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları çerçevesinde ve Genel kabul Görmüş Muhase-be Prensiplerine (*Generally Accepted Accoun-ting Principles, GAAP*) dayanılarak değerlendirilmesinde esas alınan temel kavramlardan biri olmaktadır Bu nedenle öncelikle bu kavram üzerinde durmayı uygun buluyoruz.

*Financial Accounting Standards Board'ın (FASB) Quantative Characteristics of Accounting Information* başlığını taşıyan 2 no'lu Finansal Muhasebe Kavramları Tebliğ'in-de (*Statement of Financial Accounting Concepts*) önemlilik, "Finansal tablolarda yer alan ve bu tablolara güvenen kullanıcıların ka-rarlarını etkileme ya da değiştirme olasılığı bu-lunan unutm ve yanlış düzenlemelerin boyutu" olarak tanımlanmıştır (AU 312)<sup>2</sup>

Anılan Tebliğe göre, finansal tablolar aşağıdaki unsurları taşıdıkları zaman önemli yanlış düzenlemeleri içeriyor sayılırlar:

- Finansal tablolarda yer alan yanlış dü-zenlemelerin (işlemlerin, beyanların) etkileri tek tek ya da toplu olarak dikkate alındığında, bu etkilerin anılan tabloların GAAP'a uygun olarak sunulmasına olanak vermeyecek bir önemde bu-lunması, bunun sonucu olarak da söz konusu fi-nansal tabloların güvenilirliğini yitirmesi,

- Finansal tablolarda yer alan yanlış be-yanların GAAP'ın yanlış uygulanmasından, ger-

çeğe uymayan beyanlardan ya da finansal tablo-larda yer alması gereken açıklamaların yapılmamış olmasından kaynaklanması. (AU 312)

Yukarıda değinilen tanım ve unsurlar dı-şında, Genel Kabul Görmüş Denetim Standart-larında önemlilik ile ilgili herhangi bir somut açıklama ya da önemlilik derecesinin ölçülmesi-ne yönelik herhangi bir kriter yer almamaktadır. Ancak önemlilik kavramının göreceli olduğu, örneğin bir işletme için önemli olan bir hata ya da yanlış bir düzenlemenin diğer bir firma için aynı anlamı taşımayabileceği belirtilmektedir. Buna paralel olarak karşılaşılan unsurların önemli olup olmamasının tamamen denetçinin profesyonel yargısı ve düşüncesine bağlı olduğu ve bu düşüncenin, denetçinin söz konusu finan-sal tablolara dayanarak karar verecek olan kişi-lerin ihtiyaçlarına ilişkin algısına bağlı olarak değişebileceği belirtilmektedir.

### III- ÖNEMLİLİK - DENETİM RİSKİ İLİŞKİSİ

Genel Kabul Görmüş Denetim Standart-larında göre, denetim sürecinin sonunda denetçi görüşünün oluşturulmasında, karşılaşılmaması ola-sı olan denetim riski temel faktör olup denetçi-nin, hakkında görüş belirttiği finansal tabloların önemli yanlış düzenlemeler içermediği konu-sunda makul bir kanaat edinmesi gerekmektedir. İzleyen satırlarda ise denetim riski, "*denet-çinin farkında olmadan, önemli yanlış düzenle-meler içeren finansal tablolar hakkındaki görüşü uygun bir şekilde değiştirmekte başarısız olması*" olarak tanımlanmıştır (AU 312). Başka bir anlatımla, denetim riski, denetçinin yapmış olduğu denetimin sonunda yanlışlıkla, güvenir-liğini sarsacak ölçüde önemli yanlış düzenleme-ler içeren finansal tablolar hakkında olumlu gö-rüş belirtmesidir.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere önem-lilik ile denetim riski arasında çok yakın bir iliş-ki bulunmakta ve bu iki kavramın denetçi tara-fından özellikle;

1 AICPA Professional Standards, "Planning and Supervision", Volume 1, as of June 1996, Chicago, s. 229-231.

2 AICPA, "Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit", a.g.e., s. 231.

- Denetim sürecinin planlanması ve
- Denetim sürecinin sonunda finansal tabloların bir bütün olarak GAAP'a uygun olarak ve herhangi bir önemli yanlış düzenlenme ve beyan içermeksizin doğru olarak sunulup sunulmadığının değerlendirilmesi

aşamalarında birlikte dikkatle alınması gerekmektedir.

#### IV- ÖNEMLİLİĞİN UYGULAMA AŞAMALARI<sup>3</sup>

Daha önce değindiğimiz üzere önemliliğin değerlendirilmesine ilişkin herhangi bir somut düzenleme ya da ölçülmesine yönelik herhangi bir kriter bulunmamakla birlikte, uygulamada profesyonel hizmet sunan denetim firmaları bazı temel yaklaşımlar geliştirmiş bulunmaktadır Bu yaklaşımların ortak noktası, nicel (quantitative) ve nitel (qualitative) faktörlerin dikkate alınmasıdır Aşağıda bir denetim sürecinde önemliliğin değerlendirilmesini basit bir sayısal örnek yardımı ile sunacağız.

Önemliliğin değerlendirmesi temel olarak üç aşamada gerçekleştirilmektedir:

- Önemlilik hakkında bir ön düşüncenin, tahminin oluşturulması,
- Oluşturulan bu ön düşüncenin hesaplar ve işlem grupları itibarıyla dağıtılması,
- Toplam yanlış düzenlemelerin, beyanların ya da uygulamaların tahmin edilmesi ve elde edilen toplamalar ile önceden tahmin edilen tutarların karşılaştırılması.

##### 1- Önemlilik Hakkında Bir Ön Tahminin Yapılması:

Daha önce kısaca değindiğimiz üzere Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları bir de-

netçinin henüz çalışmanın başında, denetim planlamasının bir parçası olarak önemlilik hakkında bir ön görüşe, başka bir anlatımla bir ön tahmine sahip olmasını gerektirmektedir (AU 311). Her ne kadar anılan düzenlemeler söz konusu değerlendirmenin bir ölçüme dayanmasını gerektirmiyorsa da, böyle bir yaklaşım denetçinin şahsı ve firma için daha yararlıdır Bu sayede denetçi yapacağı çalışmanın çerçevesini daha iyi çizebilir ve elde edeceği sonuçları daha iyi değerlendirebilir.

Önemliliği hesaplarken denetçi öncelikle, çeşitli oranlar kullanarak kendisine başlangıçta nicel bir görüş kazandırabilecek baz hesapları tespit etmek durumundadır. Bu amaçla kullanılabilecek baz hesaplar ve nicel faktörler şöyle sıralanabilir:

##### Baz Hesaplar:

- Toplam aktifler,
- Vergi öncesi net kar,
- Son üç yılın ortalama vergi öncesi net karı.

##### Nicel Faktörler:

- Muhasebe hileleri ve yasa dışı işlemler,
- Firmanın taraf olduğu sözleşme hükümlerini bozabilecek nitelikteki küçük tutarlardaki düzensizlikler,
- Kârdaki trendi etkileyebilecek tutarlardaki maddi hatalar.

Önemlilik hakkında öngörüş oluşturmaya ilk aşaması finansal tablolarda yer alan, ancak denetçi görüşüne göre tabloların kullanıcılarının kararlarını etkilemeyecek en yüksek "maddi hata"<sup>4</sup> tutarının belirlenmesidir Daha önce değindiğimiz üzere önemlilik kesin değil, göre-

3 Bu bölüm temel olarak ". William F JR, Messier, AUDITING, A Systematic Approach, McGraw-Hill, 1997" den yararlanılarak hazırlanmıştır.

4 Burada "maddi hata" kavramı finansal tablolarda yapılan hata, hile, unutma, düzenlemelerin yanlış yorumlanması ve uygulanması gibi finansal tabloları gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaştıran hertürlü işlemi kapsayan bir kavram olarak kullanılmıştır. Bu niteliği ile de önemliliğe çok yakındır. Ancak önemlilik, 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere, maddi hataların finansal tabloları kullanan kişilerin bu tablolara dayanarak verecek kararlarını etkileyecek bir "düzeyde" olmasını ifade ettiğinden, biz de çalışmamızda anılan Tebliğe paralel olarak önemlilik terimini kullanılmayı uygun görmekteyiz.

celi bir kavram olduğundan, bu tutar firmadan firmaya farklılık gösterecektir. Örneğin 5.000 USD, yıllık 30.000 USD satış hasılatı olan küçük bir işletme için önemli sayılırken, 1.000.000 USD hasılatı olan büyük bir firma için önemli olmayabilir. Aynı görecelik bir firmanın değişik yılları için de geçerlidir. Örneğin yıllık 3.000.000 USD satış hasılatı olan bir firma için denetçi bu tutarın %5'inin önemli olduğuna karar verirse, denetimin planlamasında ve çerçevesinin oluşturulmasında bu şekilde belirlenecek olan (3.000.000x0.05) 150.000 USD esas alınacaktır. Bir sonraki yıl satış hasılatının çeşitli nedenlerle 250.000 USD'na düştüğünü varsaydığımızda bu tutarın %5'i, 12.500 USD önemli olarak ele alınacak ve denetim daha kapsamlı olarak gerçekleştirilecektir.

Ancak ne GAAP, ne de GAAS önemlilik tutarını belirlemeye yönelik herhangi bir oran içermemektedir. Daha önce de belirttiğimiz gibi, bu tamamen denetçinin profesyonel yargısına bırakılmıştır. Bunun başlıca nedenleri şöyle sıralanabilir:

- Yatırımcılar kredi sağlayanlar, çalışan-

lar ve kamu kurumları gibi çok çeşitli finansal tablo kullanıcıları için belli bir oran önermek ve neyin önemli olduğunu belirlemek olanaksız dergilse bile çok zordur.

- Denetçiler kendi aralarında belli bir oran üzerinde anlaşamadıkları gibi belli bir oran belirlemenin ve uygulamanın ileride denetim firmaları aleyhine doğurabileceği hukuki sonuçlar böyle bir belirlemeye pratik bir anlam kazandırmamaktadır

#### Bir Örnek:

Ancak yukarıda belirttiğimiz hususlar, profesyonel hizmet veren firmaların, denetçilerin önemlilik hakkında bir ön tahmin geliştirmelerine yardımcı olacak çalışma kılavuzları hazırlamalarına engel olmamaktadır. Aşağıda bu amaçla hazırlanmış bir kılavuzdan yararlanarak denetimi yapılacak bir şirket için bir önemlilik tahmini geliştirmeye çalışacağız.

Finansal Bilgiler: Bu örneğimizde sadece firmanın bilanço kalemlerini baz alarak bir düşünce geliştirmeye çalışacağız. Gelir Tablosu verileri özellikle ihmal edilmiştir.

#### 31.12.1999 Tarihli Bilanço (USD)

AKTİF		PASİF	
Kasa	1.000.000*	U.V. Borç Taksitleri	750.000
Alacaklar	4.000.000*	Kısa Vadeli Borçlar	6.500.000*
Stoklar	1.500.000*	Diğer Borçlar	7.750.000*
Diğer Döner Varlıklar	5.000.000*	Uzun Vadeli Borçlar	3.500.000
Makina ve Teçhizat	30.000.000*	Ödenecek Vergiler	500.000
Diğer Varlıklar	3.500.000*	Nominal Sermaye	25.000.000
		Dağıtılmamış Karlar	5.000.000
		Ödenmemiş Sermaye	(4.000.000)
<b>TOPLAM</b>	<b>45.000.000</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>45.000.000</b>

Toplam Satış Hasılatı ve Diğer Gelirler  
Vergi Öncesi Net Kar

35.000.000 USD  
3.000.000 USD

**Önemlilik Katsayı Tablosu:** Planlanan önemlilik tutarının hesaplanmasında aşağıda yer alan tablodaki oranlar kullanılacaktır

Tutar (USD)	%
0-100.000	0.07-0.05
100.001-1.000.000	0.05-0.03
1.000.001-5.000.000	0.03-0.015
5.000.0001-10.000.000	0.015-0.01
10.000.001-25.000.000	0.01-0.008
<b>25.000.001-50.000.000</b>	<b>0.008-0.005</b>
50.000.001-100.000.000	0.005-0.004
100.000.001+	0.004-0.002

#### 1. Aşama: Planlanan Önemlilik Tutarının Hesaplanması:

Bu örnek iki temel veriye dayanmaktadır: Toplam aktifler ve toplam gelirler. İlk aşamada bu iki tutardan büyük olanını, katsayı tablosundaki ilgili tutara denk gelen katsayı oranı ile çarpmamız gerekmektedir. Örneğimizde aktif toplamı toplam gelirlerden büyük olduğundan, 45.000.000 USD olan aktif toplamının bu tutara karşılık gelen 0.008 katsayısıyla çarpılması suretiyle hesaplanacak olan  $(45.000.000 \times 0.008)$  360.000 USD başlangıçta tahmin edilen, planlanan önemlilik tutarını ifade edecektir.

#### 2. Aşama: Hesaplanan Önemlilik Tutarının Hesap Bakiyeleri ya da İşlem Gruplarına Göre Dağıtılması:

Öngörülen önemlilik tutarının dağıtımında iki temel yaklaşım kullanılmaktadır. Bunlardan birincisinde tıpkı başlangıçtaki tutarın belirlenmesinde olduğu gibi, bu tutarın ilgili hesaplara ve işlem gruplarına dağıtılması denetçinin pro-

fesyonel yaklaşımı ve yargısına göre yapılırken; ikinci yöntemde dağıtım, finansal tablolarda yer alan hesapların göreceli ağırlıkları baz alınarak yapılmaktadır.

Biz bu çalışmamızda birinci aşamada hesaplamış olduğumuz önemlilik tutarını sadece bilanço hesaplarının ağırlıklı ortalamalarını baz alarak dağıtacağız. Bu dağıtımı yaparken cari dönemde yapılacak taksit ödemeleri dahil uzun vadeli borçlar, ödenecek vergiler, nominal sermaye, dağıtılmayan karlar ve ödenmemiş sermaye hesaplarının tamamen (%100) denetleneyeceğini varsaymaktayız. Bu nedenle anılan hesaplara herhangi önemlilik dağıtımı yapmaya gerek duymuyoruz.

Bundan sonraki aşama, söz konusu önemlilik tutarının bunların dışında kalan hesaplara ağırlıkları oranında dağıtılmasını içermektedir. Ağırlıklı ortalama göre yapılan dağılım aşağıdaki Tablonun üçüncü sütununda yer almaktadır.

## 31.12.1999 Tarihli Bilanço(USD)

Hesap Adı	Hesap Bakiyesi	Ağırlıklı Ortalamaya Göre Yapılan Dağıtım	Kabul Edilebilir Önemlilik Tutarı
Kasa	1.000.000*	6000	6000
Alacaklar	4.000.000*	24000	50000
Stoklar	1.500.000*	10000	40000
Diğer Döner Varlıklar	5.000.000*	30000	20000
Makina ve Teçhizat	30.000.000*	182000	117000
Diğer Varlıklar	3.500.000*	21000	20000
<b>TOPLAM</b>	<b>45.000.000</b>		
U.V. Borç Taksitleri	750.000		a
Kısa Vadeli Borçlar	6.500.000*	40000	60000
Diğer Borçlar	7.750.000*	47000	47000
Uzun Vadeli Borçlar	3.500.000		a
Ödenecek Vergiler	500.000		a
Nominal Sermaye	25.000.000		a
Dağıtılmayan Karlar	5.000.000		N/A
Ödenmemiş Sermaye	(4.000.000)		a
<b>TOPLAM</b>	<b>45.000.000</b>	<b>360000</b>	<b>360000</b>

(Yukarıdaki Tabloya ilişkin bazı notlar aşağıdaki gibidir:

(\*) İşaretiyle belirlenen hesap bakiyeleri - nin toplamı 58.250.000 USD olup, 360.000 USD önemlilik tutarı söz konusu hesapların bu toplam içindeki payları oranında dağıtılmış ve çıkan sonuçlar yuvarlatılmıştır.

‘a’ ile belirlenen hesapların %100 oranında denetlenmesi gerekmektedir. Bu hesaplar için herhangi bir önemlilik dağıtımı öngörülmemiştir.

(N/A) Bu bir sonuç hesap olduğundan herhangi bir dağıtım öngörülmemiştir.)

Ancak daha sonra denetçi bu şekilde ağırlıklı ortalamalara göre yapılan dağılımı kendi düşünceleri ve profesyonel yargısına göre değiştirebilir. Çünkü sayısal ağırlığa göre yapılan dağılım firmanın özelliklerini, zayıf ve güçlü yönlerini yansıtmayabilir.

Bu düşüncelerle biz de yukarıda ağırlıklı ortalamalara göre belirlenen tutarlarda bazı değişiklikleri yapmayı uygun görmekteyiz. Örneğin makina ve teçhizatın büyük bölümü bir önceki yıl denetlendiğinden, bu hesap daha küçük bir toleransla yani daha küçük bir önemlilik tutarı esas alınarak denetlenebilir. Bu ve benzeri nedenlerle önemlilik tutarı makina ve teçhizat için 182.000 USD’den 117.000 USD’na; Diğer

Döner Varlıklar için 30.000 USD'dan 20.000 USD'na ve Diğer Varlıklar için 21.000 USD'dan 20.000 USD'na indirilmiştir.

Diğer taraftan, örneğin alış, satış ve kredi uygulamaları üzerinde güvenli bir iç kontrol bulunduğundan alacaklara isabet eden önemlilik tutarı 24.000 USD'dan 50.000 USD'na, kısa vadeli borçlara isabet eden tutar 40.000 USD'dan 60.000 USD'na yükseltilmiştir. Doğaldır ki güçlü bir iç kontrolün varlığı yanlış düzenlemelerin ve hataların oluşma riskini azaltıcı bir etki yapacaktır. Öte yandan envanteri oluşturan kalemleri miktar, tutar vb. açısından denetlemek son derece maliyetli olabileceğinden, kabul edilebilir önemlilik tutarı envanter için 10.000 USD'dan 40.000 USD'na yükseltilmiştir. Bu

şekilde bilanço kalemlerine dağıtılmış olan kabul edilebilir önemlilik tutarı, her bir hesabı test edecek olan denetim işleminin çerçevesinin oluşturulmasında kullanılacaktır.

### 3. Aşama: Olası Yanlış Düzenlemelerin Tahmini ve Önemlilik Tutarı ile Karşılaştırılması:

İkinci aşamada açıklandığı şekilde hesaplar arasında dağıtılan kabul edilebilir önemlilik tutarı, denetim işlemi tamamlandıktan sonra hesapların GAAP'a uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının tespitinde de kullanılır.

Aşağıda verilen tablo denetim süresince tespit edilen önemlilik tutarının toplu etkisini göstermektedir.

	Önerilen Düzeltilme Kaydı	Kabul Edilebilir Önemlilik Tutarı	Varlıklar	Borçlar	Gelirler	Giderler
1	Ücret Giderleri İkramiye Giderleri Diğer Borçlar	47.000		8.000		3.000 5.000
2	Satılan Mal Maliyeti Stoklar	40.000	(20.000)			20.000
3	Stoklar Kısa Vadeli Borçlar	40.000 60.000	10.000	10.000		
4	Alacaklar Satışlar	50.000	12.500		12.500	
	<b>Toplam</b>		<b>2.500</b>	<b>18.000</b>	<b>12.500</b>	<b>28.000</b>

Ücret giderlerinin tahakkukunda 3.000, İkramiyelerde 5.000 USD'lık bir hata yapılmıştır. Sonuç olarak "Diğer Borçlar" da toplam 8.000 USD'lık bir yanlış düzenleme söz konusudur. Bu tutar "Diğer Borçlar" için öngörülen 47.000 USD'dan düşük olduğundan yapılan denetim açısından herhangi bir düzeltme kaydına gerek yoktur.

İkinci örnekte ise, yapılan örnekleme çalışmalarını sonucunda satılan mal maliyetinin eksik hesaplanmasından dolayı stokların 20.000 USD fazla beyan edildiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu tutar "Stoklar" için öngörülen 40.000 USD'lık önemlilik tutarından düşük olduğundan yine yapılan denetim açısından herhangi bir düzeltme kaydına gerek yoktur.

Üçüncü örnekte dönem içinde satın alınan mallar ve buna ilişkin borç tutarında 10.000 USD'lık bir hata saptanmıştır. Bu tutar da "Stoklar" ve "Kısa Vadeli Borçlar" için belirlenen 40.000 ve 60.000 USD'lık tutardan düşük olduğundan aynı şekilde yapılan denetim açısından herhangi bir düzeltme kaydına gerek yoktur.

Son örnekte ise, dönem satışlarında ve buna ilişkin alacaklar hesabında 12.500 USD'lık bir hata tespit edilmiştir. Bu tutar da "Alacak" hesabı için tespit edilen önemlilik tutarından düşük olduğundan yine yapılan denetim açısından herhangi bir düzeltme kaydına gerek yoktur. (Eğer bazı Gelir Tablosu hesapları için de önemlilik tutarları tespit etmiş olsaydık, doğal olarak bu değerlendirmelerin Gelir Tablosu kalemleri için de yapılması gerekirdi.)

Bu şekilde finansal tablolar üzerinde çalışan denetçinin, nihai bir karara varmadan önce, yapılan örneklemeden ve önceki yıllarda yapılan yanlış düzenlemelerden doğabilecek hataları göz ardı etmemesi ve benzer nedenlerden kaynaklanabilecek yanlış beyan ve değerlendirmeleri de dikkate alması gerekmektedir.

Yukarıda kısaca örneklemediğimiz üzere eğer bazı hesaplardaki yanlış düzenlemeler ya

da hata tutarları bu hesaplar için öngörülmesi olan kabul edilebilir önemlilik tutarını aşsaydı, ya denetlenen şirket bu hesaplara ilişkin olarak gerekli düzeltme kayıtlarını yapmak, ya da denetçi söz konusu finansal tablolara ilişkin olarak olumsuz ya da sınırlı (koşullu) bir olumlu görüş belirtmek zorunda kalacaktı.

### **V- TÜRK MUHASEBE VE DENETİM SİSTEMİNDE ÖNEMLİLİK**

A.B.D. sistemindeki bu düzenlemelerin yanında önemlilik temel bir muhasebe kavramı olarak sistemimize 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği<sup>5</sup> ile girmiş ve anılan Tebliğde önemlilik, "bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olması" olarak tanımlandıktan sonra, "önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur" ifadesine yer verilmiştir. Bu tanımın AICPA tarafından geliştirilen standartlarda ifade edilen önemlilik (materiality) kavramına yakın olduğu düşüncesindeyiz.

### **Hesap Uzmanları Kurulu'nun önemliliğe ilişkin standartları**

Bir ihtisas vergi inceleme birimi olarak kamusal dış denetim yapan Hesap Uzmanları Kurulu, faaliyetlerine ilişkin Genel, Çalışma ve Raporlama Standartlarını geliştirmiş olup, denetim çalışmalarını bu standartlar çerçevesinde yürütmektedir. Hesap Uzmanları Kurulu'nun Çalışma Standartları sırasıyla, "İncelemeye Hazırlık", "Çalışmanın Planlanması ve İş Programı", "Gözetim", "Sınamanın yapılarak Kanıtların Toplanması ve Değerlendirilmesi" ile "İnceleme Notları"na ilişkin standartlardan oluşmaktadır.

Hesap Uzmanları Kurulu'nun Çalışmanın Planlanması ve İş Programına İlişkin Çalışma Standartlarına göre, inceleme hazırlıklarını tamamlayan Hesap Uzmanı, verimli ve süratli bir

5 26 Aralık 1992 Tarih ve 21447 Sayılı (mükerrer) Resmi Gazete



denetim için yapılması gereken çalışmaları planlamak ve çalışma notları arasında yer almak üzere yazılı bir iş programı hazırlamak zorundadır. Bu aşamayla birlikte önemlilik, inceleme süreci boyunca dikkate alınan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır

Çalışmanın Planlanması ve İş Programına İlişkin Çalışma Standartlarına göre Hesap Uzmanı, Plan ve programların hazırlanması sürecinde dikkat çekici kalemlemler ile özel dikkat gerektiren alanların belirlenmesine yönelik olarak şu hususlara dikkat etmelidir:<sup>6</sup>

- İşletmenin sonuç hesaplarını, gelir tablosunu ve diğer mali tabloların bunlarla ilgili kalemlemlerini etkileyebilecek önemli olayların, işlemlerin ve uygulamaların bilinmesi zorunluluğu, gözden kaçırma tehlikesinin giderilebilmesinin ön koşuludur. Düzensizlik, hata ve hileden kaynaklanabilecek her türlü aykırılığın "yakalanamaması" olarak tanımlanan gözden kaçırma tehlikesi uygun denetim tekniklerinin seçilmemiş olmasından, gelir tablosu ve diğer mali tabloların ilgili kalemlemler ile bu tablo ve kalemlemleri etkileyen olay, işlem ve uygulamalara atfedilen "önemlilik" düzeylerine ilişkin yanlış değerlendirmelerden ya da eğer kullanılmamışsa, başvuru örneklem yöntemlerinin isabetsizliğinden dolayı ortaya çıkabilir

- *Önemlilik, işletmeyle ilgili olduğu halde dışarıda bırakılan ya da yanlış değerlendirilen bir olay, işlem veya muhasebe verisinin miktar, tutar ve mahiyet itibarıyla (nicelik ve nitelik olarak) diğer değerlendirmelere veya verilere nazaran taşıdığı değerdir.* Önemlilik düzeylerine ilişkin değerlendirmeler, tamamıyla, yapılan denetimin mahiyetine, Hesap Uzmanının mesleki yargısına, o sektördeki deneyimine ve inceleme hazırlıklarını yeterli derecede yapmış olup olmamasına bağlıdır. Ancak önemlilik konusunda başlangıçtaki yargılar, denetim süresi içinde yeni tespit ve değerlendirmelerin ortaya çıkması ile değişebilir. Diğer taraftan tek başına önemsiz bulunan bir olay, işlem ya da veri, işletmenin muhasebe sistemi içinde benzer mahiyetteki diğer verilerle de birleştğinde önemli

hale gelebilir. Önemlilik düzeyleri için kesin ölçüler konması mümkün olmamakla birlikte, daha önce de belirtildiği gibi, denetim süreci içinde, Hesap Uzmanının işletmeye ilişkin kanaatlerinden, uygulanacak denetim tekniklerinin seçilmesine ve sonuçların raporlanmasına kadar olan tüm aşamalara etki edebilecek her türlü bilgi "önemli" sayılır

- Gözden kaçırma tehlikesi ile birlikte ele alınan bir diğer kavram olan "örnekleme" ise, önemlilik düzeylerine ilişkin değerlendirmelerle bağlantılı olarak, "özel önem taşımadığı düşünülen alanlarda, verilerin % 100'ünden daha azının istatistiksel yöntemler ve uygun dağılım tabloları aracılığıyla örneklenmesi suretiyle, ana kütlenin tamamı hakkında fikir edinmeye" yönelik çalışmalardır. Hesap Uzmanı hangi verilerin sınanmasında örnekleme başvuracağını ve hangi verilerin % 100'ünü kontrol etmeye yöneleceğini isabetli olarak kararlaştırabilmek için, önemli kalemlemleri ve özel önem taşıyan alanları baştan tespit etmelidir. Ancak bir ya da daha fazla kıyaslama (çözümsel gözden geçirme) yöntemiyle bulunan verilerin doğrudan örnekleme yöntemiyle kontrolü tercih edilemez. Burada sözü edilen örnekleme, Hesap Uzmanının kanıt toplamada kullandığı yöntemlerden biri olarak, işletmeyle ilgili olaylarla bağlantısı bulunan üçüncü kişi ve kurumlardan elde ettiği bilgilerin (örneğin müşteri ifadelerinin) türlü nedenlerle ana kütlenin tamamını kapsamadığı durumlarda başvuru "teşmil" yönteminden, bir yönüyle farklılaşmaktadır. Teşmil uygulamasında da ulaşılan kaynakların, "elde edilen bulguların ana kütlenin tamamına uygulanmasına" olanak verecek şekilde bu kütleyi temsil edebilecek düzeyde bulunup bulunmadığına dikkat edilmektedir. Şu kadar ki, Uzman, örnekleme yöntemlerinden farklı olarak örnek kütleyi çeşitli kabullerle belirlemeyip başlangıçta ana kütlenin tamamına ulaşmayı hedeflemiş, ancak çeşitli dışsal koşullar yüzünden ana kütlenin tamamına (örneğin belli bir ürünün alıcısı görünen kişilerin hepsine) ulaşmak mümkün olmamıştır.

- Kaynağı ne olursa olsun Hesap Uzmanı

6 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, Cilt I, İstanbul, 1996

nı, çalışmalarını planlarken gözden kaçırma tehlikesini ortadan kaldırmaya yönelik her türlü önlemi almak ve önemlilik düzeylerine ilişkin değerlendirmelerini isabetle yapmak durumundadır.

## VI- SONUÇ

Önemlilik denetim sürecinin en temel unsurlarından biridir. Ancak, önemlilik tutarının tespiti ve denetim sürecinde kullanılmasına yönelik olarak herhangi bir standart bulunmamaktadır. Profesyonel denetim hizmeti sunan firmaların konuya ilişkin olarak geliştirdikleri yöntemler yol gösterici olmakla birlikte, bu yön-

temlerin uygulanması ve bulunan sonuçların değerlendirilmesi esas olarak denetçinin profesyonel yargısına bağlı bulunmaktadır. Doğal olarak, denetçi bu "özgürlüğünü" firmanın özellikleri, sektörün çalışma koşulları, ekonominin genel durumu, daha önce yapılmış olan denetim sonuçları ve en önemlisi, mesleki bilgi ve birikimi ışığında kullanacaktır.

Ancak denetim tekniklerindeki gelişmeler ve yapılan denetimlerden edinilen deneyimler, firmaların çeşitli ölçütlere göre sınıflandırılması suretiyle, önemlilik konusunda da bazı standartların geliştirilmesine katkıda bulunacaktır.

## KAYNAKLAR

1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

AICPA Professional Standards, Volume I-II, Chicago, 1996.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, Cilt I-II, İstanbul, 1996.

Messier, William F., **Auditing, A Systematic Approach**, JR, McGraw-Hill, 1997.