

ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA ÖNEMLİLİK DÜZEYİNİN BELİRLENMESİNDE KULLANILABİLECEK YÖNTEMLER

IN THE CONTEXT OF INTERNATIONAL AUDITING STANDARDS THE METHODS FOR DETERMINING MATERIALITY

Prof. Dr. Nuran CÖMERT*

Öz

Denetim standartlarına göre denetçi, bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken, yanlışlıkların etkisini değerlendirirken ve denetçi görüşü, oluştururken, önemlilik kavramını dikkate almak zorundadır. Denetim riskiyle yakından ilgili olan bu kavram denetimin maliyetiyle de ilişkili olup denetimin kalitesini büyük ölçüde etkilemektedir. Önemliliğin belirlenmesi denetçi için mesleki bir yargı meselesi olup, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını ne ölçüde algıladığından etkilenir. Denetçi önemliliği belirlerken hem sayısal hem de niteliksel birçok faktörü göz önünde bulundurur. Esasen denetçinin mesleki yargısını kullanmasını olumsuz yönde etkileyebileceğinden, muhasebe ve denetim standartlarında önemlilik seviyesinin hesaplanmasına ilişkin önerilere açık bir şekilde yer verilmemektedir. Her ne kadar denetçiler önemliliği belirlerken bir dizi niteliksel faktörü göz önüne almak zorunda olsalar da başlangıçta önemlilik düzeyi belirlemek ve onu bir karşılaştırma ölçütü olarak kullanmak zorundadırlar. Bu makale kapsamında uluslararası denetim standartları (ISAs) çerçevesinde önemliliğin belirlenmesine ilişkin olarak uygulamada kullanılabilecek yaklaşımlarla ilgili bazı örnekler verilmiştir.

Anahtar sözcükler: Denetim, önemlilik, performans önemliliği, yanlışlık, düzeltilmemiş yanlışlık.

* Marmara Üniversitesi İşletme Bölümü

Abstract

According to the auditing standards auditors must consider the materiality concept when they are determining the nature, timing and extend of the audit techniques applied in conducting an audit of financial statements and evaluating the effect of uncorrected misstatements, if any, on the financial statements and in forming the opinion in the auditor's report. Materiality and risk are fundamental concepts important to the audit planning and performing. They are also related to the audit cost affecting the audit quality. The determining the materiality is a matter of professional judgement affected by the auditor's perception of the financial information needs of users of the financial statements. Auditors' materiality decisions is a multifactor decision involving both qualitative and quantitative aspects. The auditing standards do not explicitly provide a guidelines for quantifying materiality because it can affect the auditor's final decision. However although auditors may consider a number of qualitative factors when determining the materiality they need to quantify the preliminary materiality and to use it as a benchmark. In this article I try to give some examples of the approaches to determine materiality that can be used in practice in the context of ISAs.

Keywords: Auditing, materiality, performance materiality, misstatement, uncorrected misstatement.

I.GİRİŞ

Yaşanan şirket skandallarının çoğunda bu şirketlere hizmet veren denetim şirketlerinin **Önemliliği** manipüle ederek önemli yanlışlıkları ve finansal tablo hilelerini görmezden geldikleri anlaşılmıştır. Bütün bu olumsuzluklar finansal tabloların denetimiyle ilgili düzenleyici otoritelerin önemlilikle ilgili yaklaşımlarını değiştirmeleri ve standartlarda bazı düzenlemeler yapmaları sonucunu doğurmuştur. En son Aralık 2009 da yürürlüğe giren Uluslararası Denetim Standardı ISA 320 ve 450 de önemlilikle ilgili kıstaslar ve uygulama esasları yeniden belirlenmiş, bir anlamda denetçinin sorumluluk alanını genişleten yeni bazı düzenlemeler yapılmıştır. Her ne kadar SPK üzerinden iki yıl geçmiş olmasına rağmen uluslararası denetim standartlarını revize etmemiş olsa da uygulamada denetçiler standartların öngördüğü genel çerçevede, sayısal ve sayısal olmayan (niteliksel) bir çok faktörü kullanarak önemlilik düzeyini belirlemektedirler. Denetim standartlarına göre denetçi, denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken ve yanlışlıkların etkisini değerlendirirken önemlilik kavramını dikkate almak zorundadır. Denetim riskiyle yakından ilgili olan bu kavram denetimin maliyetiyle de ilgili olup denetimin kalitesini büyük ölçüde etkilemektedir. Esasen denetçinin mesleki yargısını kullanmasını olumsuz yönde etkileyebileceğinden, muhasebe ve denetim standartlarında önemlilik seviyesinin hesaplanmasına ilişkin önerilere yer verilmemektedir. Teoride araştırmalarla desteklenen bazı çalışmalar önemliliğin hesaplanmasına ilişkin yöntemleri tartışmakla birlikte konu, özü itibarıyla bir modele ya da standart hesaplama biçimine uygun bulunmamaktadır. Bu makale kapsamında bağımsız denetim çalışmalarında denetçilerin önemlilik tutarını belirlemede yararlı olabilecek bazı teknik yaklaşımlar ele alınarak açıklanmıştır. Bu amaç çerçevesinde öncelikle uluslararası denetim standartları kapsamında önemlilik kavramı ve kullanımı hakkında bilgi verilmiş daha sonra uygulanabilecek bazı teknikler rakamsal örneklerle açıklanmıştır.

Önemlilik Kavramı Ve Denetimde Önemlilik Düzeyinin Kullanılması

Uluslararası Muhasebe Standartları Kavramsal Çerçevesi önemliliği;

“bilginin açıklanmaması, yanlış veya eksik açıklanması nedeniyle finansal tabloları esas alarak karar veren finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek hususlar”

sekinde tanımlamıştır.

Yeniden düzenlenen ISA 320 uluslararası denetim standardı kapsamında ise kavramsal olarak iki tür önemlilikten söz edilmekte denetçinin planlama aşamasında belirlemesi gereken önemlilik dışında **performans önemliliği** sekinde tanımlanan diğer bir tür önemliliğin daha belirlenmesi öngörülmektedir.

ISA 320 ye göre; *eğer tek tek yada toplam olarak yanlışlıklar ve eksikliklerin finansal tabloya dayanarak ekonomik karar almak durumunda ki kullanıcıların kararlarını etkilemesi bekleniyorsa bu yanlışlıklar ve eksikliklerin önemli olduğu düşünölmelidir.* Önemlilik hakkındaki yargılar içinde bulunulan koşulların ışığında yapılır ve bu yargılar yanlışlığın büyüklüğü, niteliği veya her ikisinin bileşiminden etkilenir. Önemlilik konusundaki yargılar kullanıcıların bir grup olarak ortak finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır. Yanlışlıkların her bir kullanıcı üzerindeki muhtemel etkisi düşünölmmez.

Burada sözü edilen finansal tablo kullanıcıları çok geniş bir yelpazede bulunan pay ve menfaat grubunu kapsamaktadır. ISA 320 ye göre denetçinin önemlilik belirlemesi mesleki bir yargı meselesi olup denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgi ihtiyaçlarını nasıl algıladığından etkilenir. Söz konusu standart bu kapsamda denetçinin kullanıcılarla ilgili aşağıdaki varsayımlarda bulunmasını akilci bir yaklaşım olarak öngörmektedir. Finansal bilginin kullanıcıları;

- Makul ölçüde işletmecilik bilgisine sahip ekonomik faaliyetler ve muhasebeden anlayan ve makul bir çabayla finansal tablolardaki bilgiyi incelemeye istekli olan,
- Finansal bilgilerin önemlilik düzeyine göre hazırlandığı, sunulduğu ve denetlendiğini kavrayan;
- Tahminlerin kullanımına dayalı ve gelecekteki olayları dikkate alan tutarların ölçümündeki doğal belirsizlikleri kavrayan

d) Finansal tablolardaki bilgiye dayanarak makul ekonomik kararlar alan kişilerdir.

ISA 320 açıklama notlarında halka açık şirketlerin finansal tablolarının kullanıcılarının önemli bir grubunu düzenleyici ve gözetici kurumların oluşturduğunu vurgulayarak, denetçinin önemlilik düzeyi belirlerken bu grubun ihtiyaçlarını da göz önünde bulundurması gerektiğini belirtmektedir.

ISA 320 ve 450 önemliliğin denetimin hem planlanması ve yürütülmesinde, hem de denetçinin belirlediği yanlışlıklarla eğer varsa düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisinin değerlendirilmesi ve denetim raporunda görüş oluşturulması aşamasında kullanılmasını öngörmektedir.

Denetçi planlama aşamasında aşağıda belirtilen konularda bir dayanak oluşturmak amacıyla yanlışlıkların büyüklüğü konusunda yargıda bulunmalıdır:

- Risk değerlendirmenin kapsamı yapısı ve zamanlaması
- Önemli yanlışlık riskinin tanımlanması ve değerlendirilmesi
- Denetim prosedürlerinin yapısı zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi

Standartlara göre önemlilik düzeyinin belirlenmesinde sadece tutarın büyüklüğü değil nitelik de dikkate alınır¹. Ayrıca bunların meydana geldiği koşulları da göz önünde bulundurmak gereklidir. Bazen tutarı önemsiz gibi görünen küçük bir yanlışlık ya da eksiklik çok daha önemli yanlışlıklara işaret edebilir. Bu kapsamda kastedilen niteliksel yanlışlık, özellikle hileden kaynaklanan veya sözleşmeye dayalı yükümlülükleri ya da kazanç yüzdesini etkileyebilen yanlışlıklardır. Örneğin İşletmenin gelirleri geçmiş 5 yılda yıllık %5 artarken cari dönemde %1 azalmışsa cari yıldaki bu %1lik rakamsal değişim önemsiz olarak görülmemelidir. Bazen küçük tutarlardaki manipülasyonlarla zararlı olan bir İşletme karlı gibi gösterilebilir. Bilanço tarihine yakın bir tarihte gerçekleşen bir satın alma ya da birleşme, hukuka aykırı bir işlemin gizlenmesi, önceki dönemlerde ortaya çıkarılmış olan hileler ya da hile belirtileri vb. gibi durumlarda sadece

¹ Bu konuda ayrıntılı bir inceleme için bakınız, Nurten Erdoğan, Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği , <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/435/13.pdf>.

tutara değil niteliğe de bakmak gerekir. SEC'in muhasebe ofisi tarafından Ağustos 1999 da yayınlanmış olan 99 no'lu uygulama bülteni (Staff Accounting Bulletin No.99) ile AICPA tarafından Ağustos 2007 de yayınlanmış olan (SAS 107 – *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*) başlıklı Standartta niteliksel açıdan önemli olabilecek durumlar listelenmiştir. 15 Aralık 2009 dan itibaren yürürlüğe giren ISA 450 de aynı paralelde düzenlemeler yapmış ve 16 nolu açıklama paragrafında benzer şekilde bir liste yayınlamıştır.

ISA 320 denetçinin önemliliği; daha önce de vurguladığımız gibi denetimin hem planlama aşamasında hem de denetimin uygulanmasında kullanmasını öngörmektedir. Aynı kapsamda standart **performans önemliliği** diye bir önemlilik kavramı daha tarif ederek denetçinin önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi ve uygulanacak diğer denetim tekniklerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesinde bu önemlilik kavramının kullanılmasını öngörmektedir.

Standartta göre; **Performans önemliliği** düzeltilmemiş ve ortaya çıkarılmamış yanlışlıkların toplamının finansal tabloların geneli için belirlenen önemlilik tutarını aşma olasılığını uygun şekilde düşük bir düzeye indirmek için, finansal tabloların geneli için belirlenen önemlilik düzeyinden daha düşük tutar ya da tutarlar oluşturmak anlamına gelmektedir.

Standartlar çerçevesinde özetlemek gerekirse denetçi, denetim sürecinde temel olarak iki türde önemlilik yargısı/kararı oluşturacaktır. Birinci karar denetim sürecinin başında oluşturulan **başlangıç önemlilik** düzeyi kararıdır. İkinci önemlilik düzeyi kararı ise **denetim sürecinin sonunda** denetim raporu yazarken yararlanılacak önemlilik düzeyi kararıdır.

Denetim sürecinin başında belirlenen önemlilik düzeyi esas olarak yukarıda tanıdığımız makul bir kullanıcının kararını etkilemeyecek maksimum yanlışlık tutarıdır. Bu tutar denetçinin denetim yöntemlerinin yapısını, zamanını ve kapsamını belirlemesine yardım eder. Denetçi denetimin ilerleyen aşamalarında bu önemlilik kararını değiştirebilir. Örneğin cari dönemin kar rakamının on incelemelerde öngörülmüş olan ya da ara dönem finansal verilerine göre hesaplanmış olandan daha az çıkması durumunda Denetçi belirlediği önemlilik tutarını daha aşağıya çekebilir. Bazen Denetçi yanlışlıkları ortaya çıkarmak amacıyla başlangıçta daha düşük tutarda bir önemlilik düzeyi öngörmüş de olabilir.

Önemlilik Düzeyi Nasıl Belirlenir?

Daha önce de belirttiğimiz gibi önemlilik Denetçinin mesleki yargısıyla belirlenir. Ancak ISA 320 standardın altında yer alan uygulama ve açıklama notlarında (A1-A.13) önemlilik düzeyinin belirlenmesine ilişkin bazı temel esasları belirleyerek standart metninde yer alan düzenlemelere açıklık getirmiştir. Önemlilik düzeyinin belirlenmesine esas oluşturacağı sebeple bu kapsamda öncelikle standartta yer alan söz konusu açıklamalar hakkında kısaca bilgi vermek yararlı olacaktır.

ISA 320 A.3 de bir bütün olarak finansal tablo için önemliliğin belirlenmesinde başlangıç noktası olarak seçilen bir kıyaslama ölçütüne (benchmark) genellikle bir yüzdenin uygulandığı ve bu başlangıç noktasını etkileyen aşağıdakiler gibi bir çok faktörün bulunduğu belirtilmektedir:

- Finansal tablo unsurları (Örneğin varlıklar, borçlar, öz kaynaklar, gelirler, harcamalar)
- Belli kurumların finansal tablo kullanıcılarının odaklanacağı kalemlerin olup olmadığı Örneğin finansal performansı değerlendirmek amacıyla kullanıcılar kar, gelirler ya da net varlıklara odaklanabilirler,
- İşletmenin yapısı yaşam döngüsü içinde faaliyette bulunduğu endüstri ve ekonomik ortam
- Sahiplik yapısı ve nasıl finanse edildiği (Örneğin eğer İşletme öz kaynaktan ziyade borçla finanse ediliyorsa bu takdirde kullanıcılar için kazançtan çok varlıklar ve bunlar üzerindeki haklar önemli olacaktır.)
- Başlangıç ölçütünün oynaklığı

Standart, açıklama notlarında uygun olabilecek başlangıç ölçütü örneklerini; *vergiden önceki kar, toplam gelir, brüt kar, toplam harcamalar toplam varlık veya net varlık* gibi kurumun şartlarına bağlı olarak değişebilecek kategoriler şeklinde sıralamış, **devam eden faaliyetlerden vergiden önceki karın** genellikle kar amaçlı kurumlar için uygun olduğunu ve *devam eden faaliyetlerden vergiden önceki karın* oynak olması durumunda başka başlangıç ölçütleri olarak *brüt kar veya toplam gelirler* gibi bir ölçütün kullanılabileceğini belirtmiştir. Aynı kapsamda standart başlangıç noktası seçiminde uygun finansal verinin; normalde önceki dönemlerin finansal sonuçları, finansal durumları, finansal sonuç ve durumun

ilgili olduğu dönem, kurumun şartlarındaki önemli değişiklikleri dikkate alan düzeltmeler (Örneğin önemli bir İşletmenin satın alınması gibi) işletmenin faaliyette bulunduğu ekonomik ortam ve endüstriyi kapsadığını vurgulamaktadır. Örneğin Finansal tablonun bütünü için önemlilik başlangıç noktası olarak *devam eden faaliyetlerden elde edilen vergiden önceki kar yüzdesi* kullanıldığında İşletmenin içinde bulunduğu koşullar bu ölçütte istisnai bir şekilde azalış ya da artışa sebep olmuşsa böyle bir durumda geçmiş sonuçlara dayalı, *normalleştirilen devam eden faaliyetlerden vergiden önceki kar rakamını* kullanmak daha uygun olacaktır.

Standart, başlangıç ölçütüne uygulanacak yüzdenin mesleki yargıya göre belirleneceğini belirtmekle birlikte başlangıç noktası ile yüzde arasında ilişki olduğunu vurgulayarak devam eden faaliyetlerden vergiden önceki kara uygulanacak yüzdenin normal olarak toplam gelire uygulanacak bir yüzdeden daha yüksek olacağını ifade etmektedir. Örneğin Denetçi devam eden faaliyetlerden vergiden önceki karın %5 ini kar amaçlı bir imalat İşletmesi için uygun bulabilirken kar amaçsız bir İşletmede toplam geliri ya da harcamanın %1 ini uygun bulacaktır. Daha yüksek ya da düşük yüzdelere şartlara uygun olarak dikkate alınmalıdır.

Standartta göre küçük işletmelerde devam eden faaliyetlerden vergiden önceki kar sürekli olarak düşük tutarda (göstermelik) ise böyle bir İşletmede İşletme sahibi (ortak) hizmet bedeli görünümünde vergiden önceki kardan daha fazlasını alıyor olabilir. Bu tür bir işletmede önemlilik için başlangıç ölçütü olarak *vergiden ve hizmet ücretinden önceki kar* rakamını almak daha uygun olabilir.

Halka açık şirketlerde denetim programı faaliyetleri için toplam maliyet ya da net maliyetler ölçüt olarak alınabilir. Bu tür şirketler kamuya ait varlıkları kullanıyorlarsa o takdirde varlıklar ölçüt olarak alınabilir.

Standart açıklamasına göre Denetçi işlem sınıfları hesap bakiyeleri ve açıklamalar için önemlilik düzeyi belirlerken aşağıda belirtilen faktörlerin makul ölçülerdeki finansal tablo kullanıcılarının beklentilerini etkileyebileceğini dikkate almalıdır:

- Yasaların, düzenlemelerin veya uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinin; finansal tablo kullanıcılarının belli kalemlerin ölçümü veya açıklanmasıyla ilgili beklentilerini etkileyip etkilemediği (Örneğin iliş-

kili taraflarla işlemler, yönetimin ve yönetişimden sorumlu kişilerin ücretleri gibi)

- İşletmenin faaliyette bulunduğu endüstriye ilişkin anahtar niteliğindeki açıklamalar (Örneğin bir ilaç firmasının araştırma geliştirme maliyetleri gibi)
- İşletmenin belli bir yönüne ilişkin finansal tablolarda ayrı bir şekilde açıklanan bilginin dikkati çekip çekmediği (Örneğin yeni bir İşletmenin satın alınması gibi)

Belli koşulların varlığı halinde Denetçi İşletme yönetimi ve yönetişimden sorumlu kişilerin görüş ve beklentilerini öğrenmeyi faydalı bulabilir.

ISA 320 standart metninde olduğu gibi açıklama notlarında da **performans önemliliği** (performance materiality) olarak ifade ettiği önemlilik kavramını *düzeltilmemiş veya ortaya çıkarılmamış yanlışlıkların finansal tablonun bütünü için belirlenen önemlilik tutarını asma olasılığını uygun bir seviyeye düşürmek için oluşturulan tutar ya da tutarlar* olarak tanımlamakta planlama aşamasında finansal tabloların geneli için belirlenen önemlilik tutarının yanında ayrıca işlem sınıfları hesap bakiyeleri ve açıklamalar için belirlenen performans önemliliğinin kullanılmasını öngörmektedir. Standartta vurgulandığı üzere performans önemliliğinin belirlenmesi basit bir mekanik hesaplama işi değildir. Deneyime dayalı mesleki yargı gerekir. Böyle bir yargı; Denetçinin cari dönemde önemli yanlışlıklara ilişkin beklentileri yanında önceki denetimlerde tanımlanmış hataların yapısını ve kapsamını , performans suresince güncellenen risk değerlendirme yöntemlerini ve kurumu anlamasından etkilenir. Denetimin ilerleyen aşamalarında meydana gelen değişiklikleri dikkate alarak Denetçinin önemlilik tutar ya da tutarlarını revize etmesi gerekir.(Bu konudaki düzenlemeler için bakınız ISA 450 Paragraf 6-7 ve A 4-10)

II. ÖNEMLİLİK DÜZEYİNİN BELİRLENMESİNDE KULLANILABİLECEK YÖNTEMLER

Önemliliğin belirlenmesinde çeşitli yaklaşımlar söz konusudur. Uygulamada denetçiler sayısal ve sayısal olmayan bir çok faktörü kullanarak önemlilik düzeyini belirleyebilirler.

Önemlilik göreceli olduğu için yanlışlığın önemli olduğunu ortaya koyacak esasları oluşturmak gerekir. Örneğin 10 Milyon TL lik bir tutar; aktif toplamı 500 Milyon TL olan bir şirket için önemli olabilirken aktif büyüklüğü 1.500 Milyon TL olan başka bir şirket için önemli olmayabilir. Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde uygulamada en çok temel alınan faktörler, varlık toplamı ile toplam gelir ya da kari esas alan oranlardır.

Örneğin:

- Vergiden önceki net karın %5 ila 10% u
- Toplam varlıkların % 0,5 ila % 1
- Öz kaynakların %1 i
- Brüt satış karının %0,5 ila 1% i

gibi rakamlar önemlilik tutarı olarak öngörülebilir. Yeni ISA 320 bunları önceki bölümde açıkladığımız üzere daha kapsamlı bir şekilde sıralamış ve kar amallı İşletmeler için *devam eden faaliyetlerden vergiden önceki kar* rakamının uygun olacağını belirtmiştir.

İşletmenin içinde bulunduğu koşulları da dikkate alarak Denetçiler yu-
karıda belirtilen temel faktörlerden hangisini kullanacaklarını belirlerken genellikle aşağıda verilen dört tip sayısal yaklaşım kullanmaktadırlar:

- Tek finansal değişken yöntemi
- Birden çok (çeşitli) veya İşletme büyüklüğünü esas değişkenler yöntemi
- Karışık ya da ortalama yöntem
- Formül yöntemi

Tek finansal değişken yöntemi:

Oldukça basit olan bu yöntemde Denetçi, denetim şirketinin politikası gereği daha önceden öngörülmüş ve kendisinin kullanımına sunulmuş olan üç dört temelden en uygununu seçer ve spesifik müşterisinin sayısal faktörlerine bu temellerden birini uygulamak suretiyle önemlilik seviyesi belirler. Varsayalım ki denetim müşterisi A'nın bilanço ve gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

ORN A.S. 31.12.201X TARİHLİ BLANCOSU			
VARLIKLAR	3.000.000	BORCLAR	2.000.000
		OZ KAYNAKLAR	1.000.000
Varlık Toplamı	<u>3.000.000</u>	Kaynak Toplamı	<u>3.000.000</u>

ORN A.S. 1.01.201X-31.12.201X DONEMİ GELİR TABLOSU(TL)	
Toplam Gelirler	9.000.000
Satışların Maliyeti	5.000.000
Brüt Kar	4.000.000
Faaliyet Giderleri	3.200.000
Vergiden Önceki Kar	800.000
Kurumlar Vergisi	300.000
Vergiden Sonraki Kar	500.000

Bu bilgiler ışığında denetçinin tek finansal değişkenli önemlilik tutarı hesaplamaları aşağıda (Tablo1) verilmiştir. Tablonun ilk sütununda denetçinin kullanımına sunulmuş olan önemlilik ölçütleri diğer iki sütunda ise hesaplama ve tutarlar verilmiştir.

TABLO 1: Tek Finansal Degisken Yöntemi		
Denetçinin Dikkate Alabileceği Önemlilik Temelleri	Hesaplama	Önemlilik tutarı
Vergi Öncesi Karın % 5 i	1.600.000 x 0,05	80.000
Toplam Varlıkların %0,5 i	6.000.000 x 0,005	30.000
Ozkaynakların %1 i	2.000.000 x 0,01	20.000
Toplam Satışların %5 i	18.000.000 x 0.005	90.000

Birden Çok (Çeşitli) Veya İşletme Büyüklüğünü Esas Alan Değişkenler Yöntemi

Yukarıdaki yönteme benzeyen bu yöntemde denetim şirketleri farklı büyüklükteki şirketler için bir dizi farklı önemlilik düzeyleri öngörürler. Bu yöntemde hangi önemlilik düzeyinin uygun olacağına karar verirken Denetçiler niteliksel faktörleri de değerlendirirler. Örneğin İşletmenin kar hacimleri dikkate alınarak aşağıda belirtilenler gibi önemlilik ölçütleri kullanılabilir.

Örneğin:

Brüt karın 20.000 TL dan küçük olması halinde: %2-%5

Brüt kar 20.000-1.000.000 TL arasında ise: %1-%2

Brüt kar 1000.000-100.000.000 TL arasında ise; % 0,5 -%1

Brüt kar 100.000.000 TL dan fazla ise: % 0,5

Yukarıda verilen bilanço ve gelir tablosunu esas alırsak 4.000.000 TL lik brüt kar ikinci sıradaki gruba girmektedir. Buna göre önemlilik rakamları aşağıdaki gibi (Tablo 2) hesaplanacaktır.

TABLO 2: Çoklu Değişkeni ya da Büyüklüğü Esas Alan Yöntem		
	Hesaplama	Önemlilik Tutarları
Brüt Karın %0,5 i	$0,5 \times 4.000.000$	20.000 TL ila
ila %1 i	$1 \times 4.000.000$	40.000 TL

Karışık ya da ortalama yöntem

Bu yöntem dört ya da beş kural birlikte alınarak oransal ağırlıkları belirlenir ya da ortalamaları esas alınır. Yukarıda verilen örnek esas alınarak bu yöntemde göre önemlilik tutarının nasıl hesaplandığı aşağıda Tablo 3 de gösterilmiştir. Tablonun sol tarafında çeşitli finansal tablo kalemlerine göre belirlenen önemlilik ölçütleri yer almaktadır. Bu oranların uygulandığı finansal tablo kalemleri ikinci sütunda yer almaktadır. Dört farklı finansal tablo kalemi için hesaplanan önemlilik rakamları toplanmış dörde bölünecek basit ortalama yöntemle önemlilik tutarı belirlenmiştir.

TABLO 3: Ortalama Yöntem		
Ortalama Yöntemi	Hesaplama	Önemlilik Tutarı
Vergiden Önceki Karın %5 i	$800.000 \times \%5 = 40.000$	
+Toplam Varlıkların %0,5	$3.000.000 \times \%0,5 = 15.000$	
+Özsermayenin %1 i	$1.000.000 \times \%1 = 10.000$	
+Toplam Gelirin %0,5 i	$900.000 \times \%0,5 = 45.000$	
	110.000	$110.000/4 = 27.500$

Formül yöntemi

Bu yöntemde şirketleri temsil eden geniş bir örnek için önemlilik seviyelerinin istatistiksel analizinden hareketle bir formül belirlenir. Örneğe ilişkin her bir önemlilik düzeyi tek tek tekli değişken yöntemindeki gibi belirlendiği için formül yöntemi aslında ortalama yöntemin bir başka şeklidir. Büyük bir denetim şirketinin 1998 yılında kullandığı formül aşağıda verilmiştir.

$$\text{Önemlilik} = (\text{Varlık ya da hasılat toplamının büyük olanı})^{2/3} \times 1.84$$

Bu formülü yukarıda verdiğimiz rakamsal örneğimize uyguladığımızda sonuçlar aşağıdaki gibi olacaktır:

TABLO 4: Formül Yöntemi		
DENETİM ŞİRKETİNİN BELİRLEDİĞİ FORMÜL	HESAPLAMA	ÖNEMLİLİK TUTARI
(Varlık ya da hasılat toplamının büyük olanı) ^{2/3} x 1.84	1,84 x (9.000.000) ^{2/3}	79.612

Hesap Düzeyinde Önemlilik Belirlenmesi:

Yukarıda açıkladığımız standartlar kapsamında da belirtildiği üzere denetçi finansal tablolarda yer alan hesap bakiyelerindeki farklılıklar ve yasal gerekler gibi faktörlere bağlı olarak farklı hesaplar, işlem sınıfları veya açıklamalar için farklı önemlilik düzeyleri belirlemelidir. Bir çok denetçi spesifik önemlilik tutarlarını başlangıçta belirlenen önemlilik düzeyini hesap ya da işlem gruplarına aktararak belirlemektedir.

Uygulamada denetçiler yaygın şekilde bilanço hesapları için önemlilik düzeyi belirlemeyi tercih etmektedirler. Bunun nedeni çift yanlı işleme yöntemi gereği gelir tablosunda yer alan kalemlerin bir bacağına bilanço hesaplarıyla ilişkili olmasıdır. Ancak gelir tablosunda olabilecek bir sınıflama hatası için denetçinin gelir tablosunu ayrıca ele alması gerekecektir.

Planlanmış önemlilik düzeyini hesaplara dağıtmada kullanılan yöntemlerden birisi planlanmış önemlilik düzeyini işlem döngülerine (transaction cycle) dağıtmaktır. Başlangıç önemlilik tutarı işlem döngülerine dağıtıldığında döngü kapsamındaki hesaplar da bu dağıtımdan etkilenir. Böyle bir dağıtım genel olarak işlem sınıfı ya da hesap için finansal tablonun tümü için belirlenen önemlilik tutarından daha düşük tutarda önemlilik tutarı

belirlenmesine yol açar. Ancak hesap ya da işlem sınıfı için belirlenmiş olan önemlilik tutarının mutlaka hesap ya da işlem sınıfının belli bir oranında olması gerekmez. Örneğin Finansal tablonun tümü için belirlenen önemlilik seviyesi 100.000 TL ise, denetçinin toplam varlıkların %10 nu stoklar oluşturduğu için stokların önemlilik düzeyini 10.000 TL olarak belirlemesi gerekmez. Eğer denetçi stokların önemlilik ağırlığını %50 olarak öngörüyor ise, bu hesap kalemi için önemlilik seviyesini 50.000 TL olarak belirleyebilir. Hatta denetçi toplam 100.000 TL önemlilik düzeyinden ayrı olarak belli başlı hesapların her biri için dahi 50.000 TL önemlilik düzeyi öngörebilir.

Hesap düzeyinde önemlilik tutarının uygulanmasının temel nedeni, hataların karşılıklı olması ihtimalidir. Örneğin stoklar 200.000 TL fazla gösterilmiş ve alacaklar 225.000 TL eksik gösterilmişse bunun finansal tablo için belirlenen toplam önemlilik düzeyine etkisi 25.000 TL olacaktır.

Denetçiler yargısal yaklaşım, rasyo yaklaşımı, düzeltme kayıtlarını dikkate alan yaklaşım ve formül yaklaşımı gibi aşağıda açıklanan çeşitli yaklaşımlardan yararlanarak hesap düzeyinde önemlilik belirleyebilirler:

Yargısal yaklaşım: Denetçi bütünüyle mesleki yargısını kullanarak hesap düzeyinde önemlilik belirleyebilir.

Rasyo (Oran) Yaklaşımı: Denetçi risk değerlendirmeye bağlı olarak hesaplar için bir dizi önemlilik oluşturabilir. Örneğin söz konusu önemlilik dizisi toplam finansal tablo önemlilik tutarının $\frac{1}{3}$ ile $\frac{1}{6}$ arasında olabilir. Eğer denetçi riskin daha yüksek olduğunu düşünüyorsa o zaman toplam önemlilik tutarının $\frac{1}{6}$ ini kullanacaktır. Böylece denetçi yüksek risk seviyesini azaltmak için daha fazla denetim yapacaktır. Bu durumda dikkate alınan risk faktörleri önemlilik düşünceleriyle ilgili olmalıdır.

Düzeltilme kayıtlarını değerlendirme: Denetçi önceki yılda ne kadar düzeltme kaydı yapılmış olduğunu tespit ederek de önemlilik düzeyi belirleyebilir. Örneğin geçen yıl ki denetimde 5 düzeltme kaydı yapılan bir hesap için denetçi toplam önemlilik rakamının $\frac{1}{5}$ oranında önemlilik tutarı belirleyebilir. Buradaki düşünce tarzı bir hesapla ilgili olarak ne kadar çok düzeltme kaydı yapılması bekleniyorsa o hesaba ilişkin olarak o kadar çok denetim yapmak gerekecek demektir.

Formül Yaklaşımı: Bazı denetçiler hesapların büyüklüğünü ve karşılıklı hata ihtimallerini dikkate alarak toplam önemlilik tutarını hesaplara paylaştıran bir formül kullanırlar. Bu formül toplam önemlilik tutarının nispeten daha büyük olan hesaplara daha büyük oranda dağıtılmasına yol acar. Örneğin aşağıdaki formülle, tüm hesapların toplam tutarının %40 nı oluşturan tek bir hesap için %63, tüm hesapların toplamının %10 unu oluşturan diğer bir hesap için ise %32 önemlilik düzeyi belirlenebilir.

Hesap Düzeyinde Önemlilik= Toplam önemlilik tutarı- Beklenen düzeltme kaydı
sayısı x (Hesap bakiyesi / Hesapların toplam tutarı) ^{1/2}

Bu üç yaklaşım da denetçinin önemlilik düzeyini belirlemesine yardımcı olabilir. Daha önce açıkladığımız gibi denetçi hesap düzeyinde önemlilik tutarı belirlerken standartlarda genel çerçevesi açıklanan bir çok sayısal olmayan ya da niteliksel etkeni de göz önüne almak zorundadır. Bu etkenlerden bazıları şunlardır:

- **Maliyet:** Bazı hesap kalemlerinin denetim maliyeti diğerlerine nazaran daha yüksektir. Denetçi denetim maliyeti yüksek olan hesaplara daha yüksek, düşük olan hesaplara ise daha düşük önemlilik tahsis edebilir.

- **Analitik Yöntemlerin Sonuçları:** Denetçinin yapmış olduğu analitik on incelemeler bir hesapla ilgili olarak potansiyel hataları işaret edebilir. Denetçi böyle hesaplara daha düşük önemlilik düzeyi atfederek daha detay incelemeler yapabilir.

- **Önceki Dönemlerde Yapılmış Düzeltmeler:** Önceki dönemde yapılmış olan ayrıntılı maddi doğruluk testleri sonucunda düzeltme yapılmamış olan bir hesap için eğer koşullarda önemli bir değişiklik olmamış ise önemlilik düzeyinin düşük olduğu düşünülebilir.

- **Yanlışlığın Doğuracağı Sonuçlar:** Eğer verinin doğruluğu baksa amaçlar için önem taşıyorsa bir hesap bütünüyle (%100) denetlenebilir ve dolayısıyla herhangi bir önemlilik düzeyi belirlenmez. Örneğin üst düzey yöneticilere ödenen ücretlerin Sermaye Piyasası Kuruluna veya Vergi İdaresine ayrıca raporlanması gerekiyorsa bu ödemelere ilişkin işlemlerin tamamı denetlenebilir.

Denetçinin hesap bakiyesi seviyesinde belirlemiş olduğu önemlilik düzeyi aslında kabul edilebilir önemli yanlışlık tutarını gösterir. Ancak bu kabul edilebilir yanlışlık düzeyi finansal tabloların tümü için planlanmış olan önemli yanlışlık tutarını asamaz. Örneğin alacaklar hesabi için öngörülen önemli yanlışlık düzeyi 200.000 TL, ancak finansal tablonun tümü için belirlenen yanlışlık düzeyi 100.000 TL ise denetçinin incelemelerde kabul edebileceği yanlışlık düzeyi en fazla 100.000 TL dir. Tüm hesaplar için belirlenmiş kabul edilebilir yanlışlık tutarlarının toplamı finansal tablonun tümü için planlanmış olan önemlilik düzeyinden fazla olabilir. Çünkü önemli yanlışların toplamı karşılıklı birbirinden mahsup edilecektir. Örneğin alacaklar 50.000 TL fazla gösterilmiş sabit kıymetler 30.000 TL eksik sunulmuş ise bunun bilanço toplamına etkisi 20.000 TL olacaktır. Denetçinin denetimin daha sonraki aşamalarında hesap bakiyeleri, işlem türleri ve dipnotlarda yapılan açıklamalarla ilgili olarak önemlilik seviyesini değerlendirmesi, bu hususların incelenmesinde hangi denetim tekniklerini kullanacağı ve özellikle denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesini sağlayacak olan hangi ek denetim tekniklerini seçeceği konusunda yol gösterecektir.

Denetçi denetimin ilerleyen aşamalarında her hesap ya da işlem kalemiyle ilgili olarak bulduğu bütün yanlışlıkları bir çalışma kağıdına not etmesi gerekmektedir. Denetçi bu şekilde bulduğu yanlışlıkların toplam tutarını başlangıçta öngörülen yanlışlık tutarıyla karşılaştırır. Birleştirilmiş yanlışlık tutarının başlangıçta öngörülen yanlışlık tutarına eşit ya da ondan daha az olması gerekir. Eğer bu karşılaştırmada birleştirilmiş yanlışlık tutarı daha fazla çıkarsa finansal tablolar kabul edilemez demektir. Bu takdirde denetçi ya ilave denetim teknikleri uygulayarak beklenen yanlışlık tutarının gerçekten başlangıç yanlışlık tutarını aşıp asmadığını belirleyebilir ya da beklenen hatalar için işletme yönetiminin düzeltme yapmasını isteyebilir.

Denetçinin denetimler sırasında tespit edeceği yanlışlıklar genellikle iki turdur. Birinci tur deki yanlışlıklar denetçinin bildiği yanlışlıklardır ve denetçi bu yanlışlıkları hesabi inceleyerek belirleyebilir. Örneğin sabit kıymetleri denetlerken bir faaliyet kiralamasının kayıtlara finansal kiralama şeklinde yansıtılmış olduğunu ortaya çıkarabilir.

İkinci tip yanlışlıklar ise beklenen yanlışlıklardır.² Beklenen yanlışlıklar da iki şekilde olabilir. Birincisi bazı hesaplarla ilgili olarak yapılan tahminlerde denetçinin yargısı yönetimin yargısından farklı olabilir. Örneğin şüpheli alacakların veya garanti karşılıklarının tahmini konusunda denetçi ve yönetim farklı düşünebilir. İkinci tur beklenen yanlışlıkta ise denetçinin denetime konu ana kitleden seçmiş olduğu örneklerin incelenmesine dayanarak yaptığı hata projeksiyonlarıdır. Örneğin denetçi stokları incelerken seçtiği 200 müşteriyle yapılan işlemde 6 sında hata bulabilir. Denetçi bu şekilde bulunduğu hatalarla tüm stoklarda olabilecek hata tutarını öngörebilir.

Aşağıda başlangıç önemlilik tutarının denetimin sonunda tespit edilen önemli yanlışlık tutarıyla karşılaştırılmasına ilişkin bir basit örnek verilmiştir. Örneğe ilişkin veriler Tablo 5 de gösterilmiştir. Tablonun ilk iki sütununda bilanço kalemleri yer almaktadır.

Denetçinin tüm bilanço kalemleri için öngördüğü yanlışlık tutarı 50.000 TL dir. Bu tutarın bilanço kalemlerine dağıtılmış rakamları uçuncu sütunda kabul edilebilir yanlışlık tutarı olarak verilmiştir. Örneğimizde denetçinin bazı hesap incelemelerinde tespit ettiği hatalarla örnekleme yöntemiyle tespit etmiş olduğu hatalardan hareketle projeksiyon yapmak suretiyle bulunduğu hata tutarları dördüncü sütunda bilinen ve doğrudan öngörülen yanlışlık olarak gösterilmiştir. Denetçi ticari alacakları, stokları, maddi duran varlıkları ve ticari borçları örnekleme yöntemiyle incelemiştir. Örneklemede hata ihtimali %50 olarak öngörülmüştür. Tablo şeklinde verilmiş bu çalışma kağıdında (Tablo 5) gösterilen; *bilinen ve doğrudan öngörülen yanlışlık tutarlarını* denetçi su şekilde hesaplamıştır:

Kasa- banka: denetçi bu hesap kaleminde yer alan işlemleri tümüyle incelemeyi öngördüğü için başlangıç önemlilik düzeyini sıfır olarak belirlemiş ve yaptığı incelemelerde 2.000 TL lik bir havale bedelinin hesaba islenmemiş olduğunu tespit etmiştir. Dolayısıyla bu yanlışlık turu denetçi tarafından bilinen bir yanlışlık turudur.

Ticari alacaklar: Denetçi bu hesabi örnekleme yöntemiyle incelemiş

2 ISA 450 A3, yanlışlıkları denetçinin bildiği yanlışlıklar (factual), yargısal yanlışlıklar (judgemental), tahmin yöntemleriyle hesaplanan yanlışlıklar (projected) şeklinde üç başlıkta tanımlamıştır.

olup incelemeye konu örnek tutarı 30.000 TL olarak belirlenmiştir. İncelemede denetçi 500 TL lik bir işlem hatası tespit etmiştir. Denetçi toplam 300.000 Liralık alacakların sadece 30.000 TL lik kısmını incelemiş ve bu kısımda 500 TL hata bulmuştur. Alacakların tümünü incelemiş olsaydı aşağıda hesaplandığı şekilde bu hata tutarı muhtemelen 5.000 TL olacaktı.

$$(500/30.000) \times 300.000 = 5.000 \text{ TL}$$

Örneklemede hata payı %50 varsayıldığından bu hesapta toplam muhtemel yanlışlık tutarı $5.000 + 2.500 = 7.500$ TL dir.

Stoklar: Denetçi stoklar kalemini de örnekleme yaparak denetlemiştir. 400.000 TL lik stok kaleminin içinden incelenen örnek tutarı 40.000 TL dir. Denetçi bu incelemelerde 2.500 TL lik bir yanlışlık tespit etmiştir. Dolayısıyla hesaplamalar yukarıda alacaklar ile ilgili yaptığımız açıklamalar çerçevesinde aşağıdaki gibidir.

$$(2.500/40.000) \times 400.000 = 25.000$$

$$25.000 + 12.500 = 37.500$$

Maddi duran varlıklar: 290.000 TL lik maddi duran varlık kaleminin 29.000 TL lik kısmı örnekleme yöntemiyle incelenmiş ve denetçi bu incelemelerde 300 TL hata bulmuştur. Buna göre;

$$(300/29.000) \times 290.000 = 3.000$$

$$3000 + 1.500 = 4.500$$

Ticari Borçlar: Denetçi toplam 380.000 TL lik borçların 38.000 TL lik kısmını örnekleme yöntemiyle incelemiş ve incelemelerde 600 TL hata bulmuştur. Buna göre;

$$(600/38.000) \times 380.000 = 6.000 \text{ TL}$$

$$6.000 + 3.000 = 9.000 \text{ TL}$$

Diğer borçlar: Denetçi diğer borçları tümüyle incelemiş ve bu hesapta 200 TL lik bir bordro hatası tespit etmiştir. Bu hata denetçi için bilinen bir hatadır.

Sermaye hesabi: Denetçi bu hesap kalemindeki işlemleri tümüyle incelemiş olup önemli bir yanlışlık tespit etmemiştir.

Dağıtılmamış Karlar: Denetçi bu hesabi tümüyle incelemiş ve incelemelerde 700 TL lik bir işlem hatası tespit etmiştir.

Örneğimizde denetçinin denetim suresince tespit ettiği hataların birleştirilmiş tutarı olan 61.400 TL başlangıçta planlanan önemlilik tutarı olan

50.000 TL dan büyük çıkmıştır. Tablo 5 den de görüleceği üzere stoklarda öngörülen yanlışlık tutarı 37.500 TL, başlangıçta planlanmış olan 20.000 TL lik kabul edilebilir yanlışlık tutarının üstünde çıkmıştır. Bu sonuca göre denetçinin stoklar konusunda makul bir güvence oluşturabilmesi için ilave denetim teknikleri uygulaması gerekir.

TABLO 5: Önemli Yanlışlık Tutarının Hesaplanmasına İlişkin Çalışma Kağıdı

31.12.2011 TARİHLİ BİLANÇO (1000 TL)		Kabul edilebilir yanlışlık	Tahmin Edilen Yanlışlık Tutarı		
			Örnekleme Hatası (%50)	Toplam	
Kasa- Banka	10.000	0	2.000	-	2.000
Ticari Alacaklar (Örnekleme)	300.000	10.000	5.000	2.500	7.500
Stoklar (Ornekleme)	400.000	20.000	25.000	12.500	37.500
Maddi Duraran Varlıklar (Örnekleme)	290.000	9.000	3.000	1.500	4.500
Toplam Varlıklar	1.000.000				
Ticari Borçlar (Örnekleme)	380.000	10.000	6.000	3.000	9.000
Diğer Borçlar	20.000	250	200	-	200
Sermaye	500.000	0	-	-	-
Dağıtılmamış Karlar	100.000	750	700	-	700
Kaynaklar	1.000.000				
Başlangıçta planlanan önemlilik tutarı		50.000			61.400

III.SONUÇ

Bu makale kapsamında buraya kadar verdiğimiz bilgilerle denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerinin yapısını, kapsamını, zamanlamasını belirlerken ve yanlışlıkların etkisini değerlendirirken dikkate alması gereken önemlilik tutarını nasıl hesaplayabileceğini örneklerle açıklamış bulunuyoruz. Denetçinin denetim sürecinde tespit ettiği ve bu çalışma kapsamında sınırlı olarak değindiğimiz ISA 450 ve diğer ilgili standartları esas alarak etkisini değerlendirdiği önemli yanlışlıkların denetlenen (müşteri) işletme tarafından düzeltilmesi gerekir. Aksi takdirde denetçi finansal tablolarla sunulan bilgilerin gerçeğe uygun olmadığını ifade eden raporla görüşünü bildirecektir. Denetçi bu görüşünü belirlemiş olduğu *kabul edilebilir önemlilik* düzeyine dayandırmalıdır.

KAYNAKÇA

2010 Handbook of International Quality Control , Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, February 28, 2010.

Arens, Alvin A., Elder,Randal J., Beasley, Mark S. (2010). **Auditing And Assurance Services:An Integrated Approaches**.USA : Pearson Prentice Hall.

AU Section 312, **Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit**, <http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AU312.aspx>

Bozkurt, Nejat (2010). **Muhasebe Denetimi**. 5. bs. İstanbul: Alfa Yayınevi.

Erdoğan,Nurten “*Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği*”, <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/435/13.pdf>.

Güredin, Ersin (2010). **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. 13. bs. İstanbul : Türkmen Kitapevi.

<http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a021-2010-iaasb-handbook-isa-450.pdf>

ISA 320; <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a018-2010-iaasb-handbook-isa-320.pdf>

Kavut, Lerzan, Taş, Oktay ve Şavlı, Tuba (2009). **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**. İstanbul : İSMMMO.

McKee, Thomas E., Eilifsen, Aasmund(2000). **Current Materiality Guidance for Auditors**, Working Paper No.51/00, Foundation for Research in Economic and Business Administration , Bergen

Peecher, Mark E., Schwartz, Rachel Solomon, Ira (2006). **It's all about audit quality: Perspectives on strategic-systems auditing**. Elsevier Ltd.

Puttick,G...[ve öte.] **The Principles and Practice of Auditing**, 9.bs. South Africa : Juta&Co.Ltd.

Swanson, Dan Bussiness Risk vs. Audit Risk , <http://www.facilitated-controls.com/internal-audit/risk.shtml>

Whittington, Ray, Pany, Kurt (2010). **Principles of Auditing and Other Assurance Services**. 7.bs. USA : McGraw-Hill Irwin.

