

FINANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE ÖNEMLİLİK FAKTÖRÜ VE DEĞERLEMESİ

Dr. Lerzan Kavut AKÜN
İ.Ü. İşletme Fakültesi

1. GİRİŞ

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından çalışma sahası standartlarının üçüncüsü, "incelenmekte olan finansal tablolarla ilgili bir denetim görüşüne uygun bir temel oluşturmak için teftiş, gözlem, soruşturma ve teyit yoluyla yeterli ölçüde güvenilir kanıt elde edilmesini" öngörmektedir. Kanıt toplama ile ilgili olan bu standarda göre denetçiler yeterli sayıda ve güvenilir kanıt toplamalıdır. Önemlilik faktörü denetçilerin yeterli sayıda kanıt toplamalarına önemli ölçüde etki eden başlıca etmenlerden biridir.

2. ÖNEMLİLİK FAKTÖRÜ VE BELİRLENMESİ

Finansal muhasebe açısından önemlilik, herhangi bir finansal tablo kaleminin finansal tablolara ve bu tabloları okuyanların kararlarına yapacağı etki derecesidir. Bu yaklaşıma göre ilgili verinin önemliliği hakkında verilecek bir karar şu etmenlere bağlıdır⁽¹⁾.

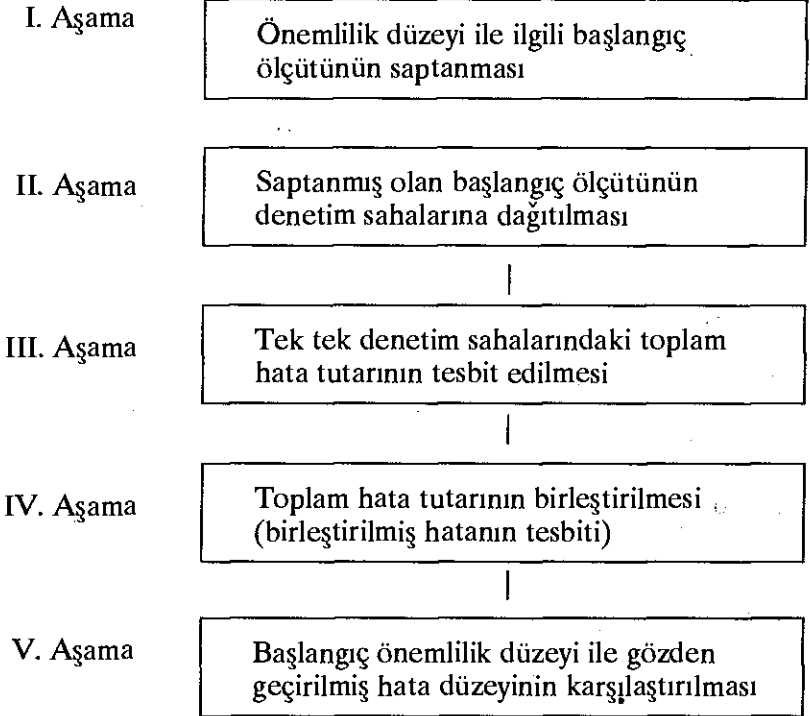
- Çevresel etmenler (ekonomik durum, politik durum),
- İşletme ile ilgili etmenler (yönetim, hukuki durum, faaliyetlerin niteliği),
- Muhasebe politikası
- Varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili geleceğe ait belirsizlikler,

(1) Ersin Güredin, Denetim İşletme Fakültesi No. 62, Bası 4, İstanbul 1991. Şh. 107.
(Aralık 1994 te basılmıştır).

- e) Belirli bir konu ile ilgili koşullar,
- f) Tutarın büyüklüğü ve finansal açıdan yapacağı etki,
- g) Toplam finansal etki.

Muhasebe denetiminde ise önemlilik; denetçinin çeşitli koşullar altında görüşünü etkileyebilecek derecede ihmal veya yanlış bildirim içeren bir muhasebe bilgisi boyutudur. Önemlilik, denetim planlaması safhası, herhangi bir finansal tablo kalemi ile ilgili uygulanacak denetim yordamlarını, işgücü ve zaman planlamasını, toplanacak kanıt miktarı konularını etkileyen ve aynı zamanda bu konulardan etkilenen bir unsurdur. Bir finansal tablo kaleminin önemlilik derecesi uygulanacak denetim yordamlarının türünü, kapsamını ve uygulanma zamanını etkiler.

Bir finansal tablo kalemi ile ilgili önemlilik derecesi belirlenirken yapılacak çalışmalar aşağıda görüleceği üzere beş aşamada toplanabilir⁽²⁾.



(2) Alvin Arens and James K. Loebbecke, a.g.e., sh. 252.

Denetim standartları, denetimin planlanması aşamasında kullanılacak önemlilik düzeyi ile ilgili olarak bir başlangıç ölçütü saptanmasını öngörmektedir. Bu ölçüt; finansal tablolar üzerinde hoş görülebilecek en düşük hata düzeyi olarak belirlenir ve bilanço veya gelir tablosu ya da bir bütün olarak finansal tablolarda hangi kalemlerin önemli olduğunun değerlendirilmesine esas alınır. Başka bir deyişle başlangıç ölçütü, denetçinin finansal tabloların uygun olmayan bir biçimde sunulması durumunda henüz kullanıcıların kararlarını etkilemediğine inandığı azami tutardır. Uygulama olarak bu tutar öngörülmesi olan önemlilik ölçütünden 1 TL eksik olan bir "meblâğ"dır şeklinde tanımlanabilir. Başlangıç ölçütünün tesbiti denetçinin alması gereken, mesleki yetenek ve tecrübe gerektiren önemli kararlardan biridir.

Önemlilik ile ilgili başlangıç ölçütünün belirlenmesini etkileyen çeşitli değişkenler vardır: Sayısal ve sayısal olmayan özelliklerine göre sınıflamaya tabi tutacağımız bu değişkenleri şöyle açıklayabiliriz:

Sayısal Değişkenler: Bu değişkenler, finansal tablolar üzerinde söz konusu hesabın veya kalemin yapacağı sayısal etkiyi dikkate alan ölçütlerdir. Önemlilik düzeyinin sayısal olarak belirlenebilmesi için belli bir baza gereksinim vardır. Örneğin; cari yılın net kârı, toplam gelirler, toplam giderler veya toplam aktifler önemlilik düzeyi tesbitinde baz olarak alınabilirler.

Buna göre gelir tablosu açısından bir hesap kaleminin önemliliği araştırılıyorsa ilgili kalem tutarının faaliyet dönemi net kârına oranı saptamalı ve bu orana göre önemli olup olmadığına karar verilmelidir. Denetim uygulamasında yerleşmiş bir kurala göre ilgili kalemin net tutarı net kârın % 10'undan fazla ise önemli, % 5'den az ise önemsiz sayılmaktadır.

Sayısal Olmayan Değişkenler: Bu değişkenler ise, ilgili kalemin niteliği ile ilgili değişkenlerdir. Önemlilik ölçütünün sadece sayısal değişkenlere bağlı olarak saptanması yeterli ve sağlıklı değildir. İlgili hesabın faaliyet yılı içinde az veya çok hareket görmesi, bu hesap ile ilgili hata ve yolsuzluk olasılıkları ve hesabın doğrulanabilirlik derecesi sayısal olmayan değişkenlere örnek olarak verilebilir.

Önemlilik ile ilgili hükümler denetim bulgularının değerlendirilmesinde ve finansal tabloların doğru olarak sunulup sunulmadığının belirlenmesinde de etkilidirler. Örneğin bir finansal tablonun uygun olmayan bir biçimde sunulması nicelik olarak önemsiz olabilir, ancak bu bildirim kaynağı, nasıl oluştuğu, bu konudaki iç kontrol sisteminin etkinliği vb. konular daha derin araştırma yapmayı gerektirebilir. Yasal olmayan bir

ödeme tutarı, miktar olarak önemli olmayabilir, ancak gelirden bir azalış veya birtakım şartlı yükümlülükler meydana getiriyorsa denetçi için önemli olabilir.

Tüm bu ölçütlerin sapmasının amacı; denetçinin, denetim stratejisini belirlerken dikkatinin daha belirgin finansal tablo kalemlerinin üzerinde yoğunlaştırılmasının sağlanmasıdır.

Önemlilik düzeyi tesbiti ile ilgili ikinci aşama başlangıç ölçütünün denetim sahaları arasında dağıtılmasıdır. Böyle bir dağıtımın amacı: Denetçinin herbir hesap için toplanması gereken **uygun kanıt miktarını** belirleyebilmesine yardımcı olmak ve denetim maliyetlerini asgariye indirebilmektir. Başlangıç ölçütü bilanço veya gelir tablosu hesaplarına dağıtılabilir, ancak çoğu denetçi çift taraflı kayıt tutma nedeniyle her iki tablonun da olası hatalardan etkilenmesi, bilanço hesaplarının daha az sayıda olması ve pek çok denetim yordamının bilanço hesapları üzerinde odaklaşması nedeniyle başlangıç ölçütünü bilanço hesaplarına dağıtmayı daha çok benimserler⁽³⁾.

Başlangıç ölçütünün bilanço hesaplarına dağıtılmasında belirli bir hesap bakiyesine düşen başlangıç ölçütü tutarına "kabul edilebilir hata tutarı" denmektedir. Örneğin toplam aktifler için önemlilik başlangıç ölçütünün 1.000.000 TL. olması durumunda alacaklar hesabı için önemlilik düzeyi 300.000 TL. olarak tesbit edilmişse denetçi için kabul edilebilir hata düzeyi 300.000 TL'dir. Buna göre; bu hesap ile ilgili olarak 300.000 TL veya daha az bir hata ortaya çıkmışsa alacak hesapları uygun olarak sunulmuştur denilebilir.

Bilanço ölçütünün bilanço kalemlerine dağıtılmasında denetçiler bazı tahminler yapmak zorundadırlar. Hatalı olma olasılığı yüksek olan hesaplar, bunlarla ilgili en düşük ve en yüksek kabul edilebilir hata düzeyleri ve ilgili hesapların göreceli denetim maliyetleri tahmin edilmek zorundadır. Bu nedenle başlangıç ölçütünü parçalara ayırmak denetçilerin mesleki eğitim ve tecrübelerine dayanmaktadır.

Bundan sonraki aşamalarda başlangıçta tesbit edilmiş olan önemlilik ölçütleri denetimin ilerleyen safhalarında yeni koşullar karşısında (örneğin düzeltmeler ve ayarlamalar sonrasında veya denetim testlerinden elde edilen sonuçlara göre) veya başlangıçtaki önemlilik ölçütünü belirleyen parametrenin değişmesi sonucu, denetçi tarafından değiştirilmek zorunda kalınabilir.

(3) Alvin Arens and James K. Loebbecke, a.g.e., sh. 238.

Herbir hesap ile ilgili olarak belli bir örnek kütleyle uygulanan denetim yordamları sonucunda ortaya çıkan hatalardan yola çıkılarak ilgili hesabın toplam meblağı üzerinde toplam hata tahmininde bulunulur. Bulunan toplam hata düzeyi başlangıç ölçütüyle karşılaştırılır. Başlangıç ölçütünden daha fazla bir toplam hata tutarı bulunmuş ise denetçinin bu fazlalığı yaratan hesaplar ile ilgili denetim çalışmalarını detaylandırması ve denetim kapsamını genişletmesi gerekecektir.

SONUÇ

Önemlilik faktörü denetiminin planlanması safhasında dikkate alındığında denetime tabi tutulacak finansal tablo kalemlerinin sayısı ve bu kalemlerle ilgili denetim prosedürlerinin kapsamının belirlenmesi açısından önem taşır. Denetçinin denetim stratejisini belirlemede incelemelerin önemli kalemler üzerinde yoğunlaşmasını sağlayarak bunun sonucu denetim maliyetlerinin asgariye indirebilmesine, zaman ve işgücü planlamasının etkin ve sağlıklı olarak yapılmasına olanak sağlar.

Önemlilik ve onun denetim planlaması ile ilişkisi statik değil dinamiklidir. Çünkü; kaliteli ve etkin bir denetim yapabilmek için planlama safhasında belirlenmiş olan önemlilik ölçütleri denetimin diğer safhalarında sürekli test edilmelidir ve gerekiyorsa değiştirilmelidir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Arens, Alvin A. ve Loebbecke, James K.: *Auditing An Integrated Approach*, Prentice-Hall International Editions, USA, 1988.
- Cashin, James A.: *Handbook for Auditors*, McGraw Hill Inc., USA, 1971.
- Cook, John W. ve Winkle, Gary M.: *Auditing Philosophy and Technique Second Edition*, 1980, USA.
- Ersin Güredin, Denetim, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enst. Yayın No. 62, Bası 4, İstanbul 1991.
- Hubbard Thomas, Ellison, David J. ve Strawser, Robert H.: *Reading and Cases Auditing*, Publishing, USA 1982.
- Meigs, Watter B., Larsen, John E. Meigs, Robert F.: *Principles of Auditing*, Sixth Edition Richard D. Irwin Inc., USA, 1977.
- Sullivan Jerry D., Gnospelius, Richard A., Defliese, Philip L. ve Jaenicke, Henry R.: *Montgomery's Auditing Tenth Edition*, John Wiley and sons Inc., Kanada, USA, 1985.
- Willingham, John J ve Carmichael, D.R.: *Auditing Concepts and Method*, Thirth Edition, McGraw Hill Inc, USA, 1979.