

MUHASEBE DENETİMİNDE ÖNEMLİLİK PLANLAMASI

Sinan ASLAN

MÜ Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Araştırma Görevlisi

ABSTRACT: Materiality is the magnitude of an omission or misstatement of accounting information. Materiality is both an accounting and an audit concept. As an accounting concept materiality relates to management's accuracy in recording and disclosing the company's activities in the financial statements. Accounting materiality is concerned with known errors and perhaps, likely errors arising from accounting estimates. As an audit concept, materiality relates not only to known and likely errors, but also to possible further (undetected) errors in the financial statements.

It is the of this article that a free exchange of decisions on materiality cases world overcome these handicaps.

I-ÖNEMLİLİK KAVRAMINA GENEL BAKIŞ

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'na (FASB) göre, önemlilik şu şekilde tanımlanmaktadır: "Muhasebe bilgisinin makul bir kişinin kararını etkileyecek ya da değiştirecek nitelikte ve büyüklükte gözardı edilmesi veya hatalı ifade edilmesi." Diğer bir deyişle önemlilik, tek tek ya da toplam olarak mali bir bilginin gözardı edilmesinin veya hatalı ifadesinin yapısı veya büyüklüğüdür. Bu hata yada gözardı etme, bu bilgiye güvenen kişiyi etkileyerek yanlış karar vermesine yol açabilmektedir[1]

Denetçinin sorumluluğu, mali tablolarda önemli ölçüde hata olup olmadığını bulmaktır. Denetçi, mali tablolarda önemli bir hata olduğunu belirlerse, bunu müşterisinin dikkatine sunacak, böylece bir düzeltme yapılabilecektir. Müşterisinin düzeltme yapmayı reddetmesi durumunda hatanın önemi vurgulanarak sınırlı ya da olumsuz bir görüş yayınlanacaktır.

Gözardı edilen bilgi ya da hata, miktar ne olursa olsun önemli olabilmektedir. Genellikle önemlilik, anahtar mali tablo kalemlerine göre tanımlanmaktadır. Ayrıca, önemlilik kavramı, mali tabloları nihai kullanıcılar bakış açısından ele alınmalıdır[2].

I.1. Muhasebe Kavramı Olarak Önemlilik

Önemlilik, hem muhasebe hem de denetimle ilgili bir kavramdır. Bir muhasebe kavramı olarak önemlilik, yönetimin kayıtları doğrulması ve mali tablolarda şirket faaliyetlerini gösterilmesi ile ilgilidir. Mali tablolar kısmen, tahminler kullanılarak hazırlanır. Bu tahminler nasıl doğru olarak yapılır? Yönetim tarafından bilinen hatalar nasıl küçültülmelidir? B. açıdan muhasebe önemliliği, bilinen hatalarla ve belki de muhasebe tahminlerinden doğan hatalarla ilişkilidir. Bu kavram,

denetim alanını ölçen denetim önemliliğinden farklıdır[3].

Bir muhasebe hatası ya da hataları bir çarpıklığa sahipse veya ilgilerinin kararını etkiliyorsa önemlidir. İlgililerin temel olarak baktıkları nokta işletmenin kazanç gücüdür. İlgilileri etkileyen bir çok hata türü, beyan edilmiş net karı değiştiren hatalardır[3].

Muhasebe sürecinde önemliliğin kullanımı, çok karmaşık muhasebe hatalarına yöneliktir. Önemlilik kavramı genel olarak, doğru olmayan değerlendirme, doğru olmayan sınıflama, yetersiz açıklama, muhasebe işlemlerinde uyumsuzluk, sonuç ve değerlendirme belirsizliklerine uygulanmalıdır. Karar vermenin zor olduğu bazı durumlarda doğru olmayan değerlendirme ortaya çıkar. Doğru olmayan sınıflandırma ise, karı değil fakat ilgileneni etkileyen bir durumdur[4].

Başka unsurların da bulunmasına rağmen, muhasebede önemliliği etkileyen esas nokta hatanın net kara etki etmesi olarak kabul edilmektedir.

I.2. Denetim Kavramı Olarak Önemlilik

Bir denetim kavramı olarak önemlilik, sadece bilinen hatalarla değil ayrıca, mali tablolardaki muhtemel genellikle fark edilmemiş hatalarla da ilişkilidir. Denetim önemliliği; denetçinin mali tabloların hatalı olabileceğine, ancak şirketin mali durumunu tam olarak göstereceğine ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kullanılarak işlemlerin sonuçlandırıldığına olan maksimum inancını ifade eder. Kuşkusuz, fark edilmemiş önemli bir hatanın bulunmasının kabul edilebilir düşük bir risk olduğu konusunda denetçinin tatmin edilmesi gerekir. Denetim önemliliği, denetçinin yaptığı işi ve olayın yorumlanmasını etkiler.

Teorik olarak ayrıntılı incelenmemiş bir birimin önemliliği, ortaya çıkartılmamış bir muhasebe hatası olarak ölçülür. Göz ardı edilecek yani denetlenmeyecek birimde çıkabilecek bir hata, genel bir inceleme ile sağlıklı bir hale getirilebilir. Ancak sorun, bu incelenmeyecek birimin tutarı "ne kadar" olacaktır. Böyle bir soruya objektif olarak cevap vermek zordur. Ancak belirli minimumlukta bir varsayım yapılabilir[5].

Gerek muhasebe gerekse denetim açısından önemlilik kavramında, önemliliği belirlemede dikkate alınmayan önemli bir husus, müşteriler dahil mali tabloları kullananların ihtiyaçlarıdır.

Eğer mali tabloları kullananlar, esas olarak kazanç ile ilgileniyorlarsa, önemlilik vergi öncesi gelire, faiz harcaması öncesi gelire ya da bazı değer gelir ölçümlerine dayandırılmalıdır. Eğer mali tabloları kullananlar, esasen nakit akımları üzerinde yoğunlaşmışlarsa, önemlilik, bazı nakit akımı ölçümleri kullanılarak belirlenmelidir. denetçinin profesyonel kararı, ilk önemlilik tahmini yapmada anahtar rol oynamaktadır.

Önemlilik bir çeşit muhasebe ilkelerini yerine getirme olarak düşünülebilir. Önemlilik denetimleri üç farklı aşamada etkiler. Bunlar; raporlama ve sunma, denetim programını geliştirme ve programı yürütme ile ilişkilidir[6].

II.ÖNEMLİLİK PLANLAMASI

Bir denetçi, ayrıntılı denetim planlaması yapmadan önce, önemlilik hakkında bir başlangıç kararı vermeye gerek duyar. Önemlilik, potansiyel olarak fark edilmemiş hataların bir toleransı olarak denetim plânlamasında incelenmelidir. Diğer bir deyişle önemlilik; mali tabloların hatasını inceleme sürecinde, kesin olmayan bilgiye denetçinin izin verdiği bir dayanağı temsil eder.

Denetim Standartları Tebliğine göre (SAS)No:47, denetimin planlama aşamasında önemliliğin ölçülmesi gerekli değildir. Ancak, denetim sürecinin, belirli bir hesap dengesine ya da işlemler sınıfına uygulanabilmesinin yapısını, zamanlamasını ve boyutunu belirlemede denetçi, önemlilik ile ilgili başlangıç kararına dayanarak tahmin ettiği hataları inceleme sürecini düzenlemelidir[7].

Denetim sürecinde önemlilik kararları, iki aşamada düşünülmelidir. Birincisi, hemen hemen her denetimde karşılaşılan, sınırlı ölçüde dikkat çeken birimlerin incelenmesidir. ikincisi ise, önemsiz tutarların incelenmesinden kaçınmaktır[8].

Denetimin amacı, mali tablolarda yer alan bilgilerin doğru yer alıp almadığına ve bu bilgilerin standartlara uygun olup olmadığına karar vermektir.

II.1.Önemlilik ile İlgili Başlangıç Kararının Oluşturulması

Önemlilik incelemesi planlamasında. İlk adım bir bütün olarak mali tablolarda önemliliği dikkate alan bir başlangıç kararının verilmesidir. Kuşkusuz, önemlilik incelemesinin genişliği, denetçinin önemli olarak kabul edeceği hataların hacminden etkilenecektir. Burada amaç, mali tablolardaki önemli hatalar için ayrıca bir çizgi çekmektir. Denetçinin amacı, mantıklı bir sağduyu ile mali tablolarda bulunan hataların bu çizgi üzerinde olmadığına karar vermektir.

İdeal olarak bir denetçi, mali tabloları denetleme sürecinde daha başlangıçta bir önemlilik kararı oluşturmalıdır. Bu önemlilik ile ilgili başlangıç kararı, denetim sürecindeki durumlara bağlı olarak değişebilmektedir. Başlangıçta böyle bir karar oluşturulması denetçinin planına uygun delil toplamasına yardım edecektir. Eğer denetçi, küçük bir miktar belirlerse daha çok delil gerekli olacaktır. Genellikle tecrübeli denetçiler, önemlilik miktarını yüksek tutarlar.

Önemlilikle ilgili başlangıç kararı aşağıdaki tabloda görülmektedir[1]:

Teslerin	←	Önemlilik hakkında başlangıç kararı oluşturma
Planlama		
Boyutu	←	Önemlilik hakkındaki başlangıç kararını bölümlere tahsis etme (dağıtma)
Değerleme		
Sonuçları	←	Bölüm içinde toplam hatayı tahmin etme
		Toplam (bir araya toplanmış) hatayı tahmin etme
		Önemlilik ile ilgili başlangıç kararı ile ya da revize edilmiş karar ile, toplam tahmini karşılaştırma.

Denetçinin, önemlilik planlaması ile ilgili kararını nasıl verdiğini bulmak amacıyla bir çalışma yürütülmüştür. ortalama yedi yıllık tecrübeye sahip 97 denetçi bu çalışmaya katılmıştır. Bunlardan 28: ulusal muhasebe firmalarından olurken, 69'u ise yerel firmalardan seçilmiştir. Bu denetçilerden her biri iki özel iki kamu şirketini incelemek üzere görevlendirilmişlerdir

Çalışma sonuçlarından, denetçilerin önemli ölçüde farklı önemlilik planlaması kararı verebildikleri gözlenmiştir. Ancak, denetçilerin tecrübe düzeyi yükseldikçe anlaşma düzeylerinin de arttığı dikkati çekmiştir. ayrıca, ulusal firmalara göre, yerel firmalardan gelen denetçiler arasında daha yüksek bir anlaşma düzeyi olduğu belirlenmiştir[3].

Öte yandan başlangıç önemlilik kararı oluşturulurken faaliyet gelirinin çok sık kullanıldığı dikkati çekmektedir. Faaliyet gelirini kullanan denetçiler, değişen durumlara göre farklı yüzdeler uygulayabilmektedirler. Aslında planlanan önemliliği belirlemek için vergi öncesi faaliyet gelirinin kullanılması fazla şartırtıcı değildir. Çünkü bir çok mali tablo kullanıcısı, gelecekteki nakit akımlarının zamanlamasını ve miktarını öngörebilmek için bu miktarı kullanmaktadır. Hatta planlanan önemlilik diğer mali tablo kalemlerine dayandırıldığı zaman, bu tabloları kullananlar, genellikle vergi öncesi faaliyet-geliri ile de ayrıca ilgilenmektedirler. Bu durumda denetçi, hem gelire ilişkili hataları değerlendirmek, hem de önemliliği belirlemek için kullandığı miktarı değerlendirmek zorundadır.

II.1.1. Başlangıç Kararını Etkileyen Unsurlar

Önemlilik ile ilgili başlangıç kararını etkileyen çeşitli faktörler bulunmaktadır. Faktörlerin farklılığı bir muhasebe kaleminin önemli olup olmadığı hakkındaki bir kararı etkileyebilmektedir. Bu faktörler, muhasebe kaleminin hacmini, yapısını, mali tabloların kullanıcılarını, bunların kümülatif etkisini kapsamaktadır[7].

Muhasebe Kaleminin Hacmi

Önemliliğin en genel uygulaması, incelenen kalemin hacmi ile ilgilenmektir. Çok büyük parasal atlamaların olduğu bir muhasebe kalemi, genel olarak önemlidir. Bu tür bir atlama, mali tabloyu kullananların, karar almalarını kesinlikle etkileyecektir. Ancak hacim genellikle nispi koşullarda ölçülür. Örneğin, 10000 dolarlık bir hata çok büyük bir şirket için oldukça

önemsiz olabilirken, küçük bir şirket için yıkıcı nitelikte olabilmektedir. Bu nedenle, denetçiler, tüm müşterilerine uygulayabilecekleri başlangıç önemlilik kararı ile ilgili bir kural oluşturamazlar[9].

Bu açıdan denetçilerin önemliliği yüzde olarak ölçmeleri, önemlilik kavramının en genel uygulamasıdır. Bu tür bir incelemede denetçi, kalemin yüzdesinin sadece mali tablolardaki etkisini (örneğin vergi öncesi gelir) değil ayrıca, mali tabloların trendleri üzerindeki etkisini de göz önüne alabilirler (vergi öncesi gelirin önceki döneme göre değişmesi gibi). Örneğin bir kalem, vergi öncesi cari gelire göre önemsiz olabilir, fakat vergi öncesi gelirin yıl içindeki artışının önemli bir kısmını oluşturabilir.

Muhasebe Kaleminin Yapısı

Denetçi önemliliği değerlendirmede, bir muhasebe kalemini uygun bir baz olarak inceler. Denetçi tüm durumlarda önemlilik kararını ölçmez; parasal boyut fazla büyük olmasa bile bazı kalemler önemli olabilir ya da denetçi tarafından önemli olarak kabul edilir. Örneğin müşterinin verdiği bir politik rüşvet veya yolsuzluk toplam aktif ya da vergi öncesi gelire göre nispeten önemsiz boyutta olsa bile, denetçi onun hakkında duyarlı bir yapıya sahip olur ve onunla ilgili bilgiye ihtiyaç duyar. Bu açıdan kalemin niteliği önem taşımaktadır. Kuşkusuz, bu niteliksel özellikler uzun vadede nakit akımında ölçülebilir bir etkiye de sahip olabilirler.

Öte yandan bazı hata tipleri, mali tabloları kullananlar açısından diğerlerine göre daha önemli olabilmektedir. Örneğin parasal boyutu diğer kalemler gibi aynı olsa da, düzensizlikler içeren kalemler, daha önemli görülmektedir.

Ayrıca, sözleşmeye yönelik yükümlülüklerden doğan sonuçlarda görülen küçük hatalar da önemli olabilmektedir. Örneğin mali tablolarda yer alan net sermaye, sadece bir kaç yüz dolar olduğu zaman, uzun vadeli sözleşmeye göre bu kalem önemli olmaktadır. Eğer cari net sermaye sözleşmedeki gerekli minimuma göre daha azsa ve ödünç vermeler, cari ve cari olmayan pasiflerde yer olursa, bu kalem önemli olacaktır

Son olarak bazı önemsiz hataların da, geliri etkilemeleri durumunda önemli olacağı belirtilmelidir. Örneğin mali tablolarda yer alan gelir, geçen beş yıllık dönemde yüzde 3 artmışken, cari yılın geliri yüzde 1 azalmışsa, bu kalem önemli olabilir. Benzer olarak kar ile ilgili bir hata da önemli niteliktedir.

Gerekli Bazların(Temellerin) Seçimi

Önemlilik nispi bir kavram olduğundan, hataların önemliliğini belirlemede bazı göstergelerin baz olarak seçilmesi gerekir. Denetçi, genellikle istikrarlı ve öngörülebilir bir unsuru baz olarak seçer. Özellikle vergi öncesi net gelir, önemlilik kararı vermede, en önemli bazdır. Eğer, vergi öncesi gelir, yıldan yıla dalgalanma gösterirse, toplam gelir ya da toplam aktifler, daha kullanışlı baz olurlar. Bunlar daha istikrarlı kalemlerdir[7].

Ayrıca, toplam gelir ya da toplam aktiflerin baz olarak kullanılması, sektörün özelliklerine de bağlıdır. Ödünç alıp verme işlemi yapan banka gibi finansal kurumlar, genellikle aktif yoğunlardır. Buna karşılık kamu kuruluşları daha az miktarda fakat yüksek gelir sağlayan aktiflere sahiptirler. Bu nedenle bu yaklaşım otomatik olarak, sektör özelliklerine göre bir ayarlamayı gerektirir. Toplam gelir ya da toplam aktifler baz olarak kullanıldığı zaman, denetim alanı, belirli bir dönümdeki faaliyet sonuçlarından çok, şirketin hacmi ile belirlenir.

Muhasebe Standartları Tebliği (SAS) No:47'ye göre; denetçi, mali tabloların herhangi birinde önemli görülebilecek en küçük hata düzeyinde planlama amaçları için önemliliği göz önünde alır. Normal olarak, hata, bilançoda önemli olmadan önce gelir tablosunda önemli olur. Ancak, bu durum, planlama için önemlilik bazının bir gelir tablosu miktarı olması gerektiği anlamına gelmez. Planlanan önemlilik miktarı, gelir tablosu miktarına uygun olarak küçük olmalıdır.

Denetim sonucunda, hatalar değerlendirildiğinde, farklı mali tablolar için farklı önemlilik düzeyleri kullanılabilir. Ancak, planlama aşamasında denetçi, sadece bilanço mu, gelir tablosunu mu, yoksa her ikisini de etkileyecek hataların ortaya çıkıp çıkmayacağını bilemez. Bu nedenle, planlamada çeşitli önemlilik düzeyinin kullanımı elverişli değildir[10].

Önemlilik ile ilgili bir yüzde ilkeleri standartları yoktur. Ancak planlanan önemlilik için kullanılan bir genel ilke, vergi öncesi gelirin yüzde 5-10'u ve toplam aktif yada toplam gelirin yüzde 1'inden daha büyüktür.

Şimdi, bir denetçinin 100.000 dolarlık vergi öncesi gelir hatasının önemli olacağına karar verdiğini düşünelim. Ancak, bu rakamın, cari aktifler için 250.000 dolar olsun. Bu durumda, denetçinin hem vergi öncesi gelir, hem de cari aktifler için 250.000 dolarlık başlangıç önemlilik kararı vermesi uygun değildir. Denetçinin,

önemlilik ile ilgili 100.000 dolarlık başlangıç kararını bulmayı plânlaması gerekmektedir.

Hem gelir tablosunu hem de bilanço mu bir çok hata etkilediğinden, denetçi 250.000 doları aşan cari aktif hataları olasılığı ile büyük ölçüde ilgilenmeyecektir. Ancak, uzun vadeli bir aktifi cari aktif olarak yanlış sınıflandırma gibi bazı hatalar, sadece bilanço mu etkiler. Bu yüzden denetçi, belirli cari aktif incelemeleri için 250.000 dolarlık önemlilik başlangıç kararı ile denetimi planlamaya gerek duyacaktır.

Önemlilik ilkesini oluşturma ve uygulamada, denetçinin mesleki kararları, her zaman kullanmaktadır. Ancak karar vermeyi kolaylaştıracak aşağıdaki gibi bazı kurallar da geliştirilmiştir.

1-Mali tablolarda yüzde 10'u aşan hata ya da atlamalar toplamı normal olarak önemli görülür. Bu oran yüzde 5'den daha az ise nitel faktörlerin yokluğunda önemsiz kabul edilir. Yüzde 5 ile yüzde 10 arasındaki toplam hata yada atlamaların önemli olup olmadığı denetçinin mesleki kararına bağlıdır.

2-Yüzde 5 ve yüzde 10 arasındaki hata yada atlamaların önemli olup olmadığına karar verilirken uygun baz'lar (temeller) seçilmelidir. Genellikle uygun baz seçiminde şu kurallar tavsiye edilir[1].

a)Gelir Tablosu: Gelir tablosundaki toplam hatalar, vergi öncesi faaliyet gelirinin yüzde 5 ve yüzde 10'u arasında olmalıdır. Ancak gelirin olağanüstü bir şekilde büyük ya da küçük olduğu yıllar için bu kural uygulanamaz. Eğer söz konusu yılın faaliyet geliri baz olarak alınmak istenmezse, örneğin, üç yıllık dönemin ortalama faaliyet geliri de baz olarak kullanılabilir.

b)Bilanço: Gelir tablosundaki toplam hatalar cari aktifler, cari pasifler ve toplam aktifler için ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Cari aktifler ve cari pasifler için de, gelir tablosundaki gibi yüzde 5 ve yüzde 10 kuralı uygulanabilir.

3-Ayrıca nitel faktörler de tüm denetimlerde dikkatli olarak değerlendirilmelidir. Bir çok durumda bu nitel faktörler, gelir tablosu ve bilanço mu uygulanan kurallara göre daha önemli olmaktadır. Bu nedenle mali tabloların kasıtlı kullanımları ve dipnotlar dahil tablolardaki bilgilerin yapısı dikkatli olarak değerlendirilmelidir.

Şimdi bu anlatılanları bir örnekle inceleyelim;

x şirketi için veriler

Önemlilik İle İlgili Başlangıç Kararı

	<u>Minimum</u>		<u>Maksimum</u>	
	Yüzde	Tutar(\$)	Yüzde	Tutar(\$)
Faaliyet öncesi gelir	5	19000	10	38000
Cari aktifler	5	128000	10	256000
Toplam aktifler	3	92000	6	184000
Cari pasifler	5	44000	10	88000

Denetçinin tanımladığı kuralların uygun olduğu varsayımından hareketle önemlilik kararlarını değerlendirelim. Eğer vergi öncesi faaliyet gelirinin toplam hatası 19.000 dolardan daha az ise denetçi, mali tabloların dikkate alınmasına karar vermelidir. Eğer toplam hatalar 37.000 doları aşarsa, bu tablolar uygun olarak alınmayacaktır. Hatalar 19.000-37.000 dolar arasında ise, tüm faktörlerin daha dikkatli incelenmesi gereklidir. Denetçi, daha sonra aynı yaklaşımı diğer hesaplar için de uygulayacaktır.

II.2. Planlanan Önemlilikten Başlangıç ve Ek İndirimler

Denetçinin hata ile ilgili iki yaklaşımı söz konusudur[11].

-Hatayı, örnekleme uygulamalarından çok denetim işlemleri aracılığı ile ortaya çıkarmaya çalışması.

-Hatayı, müşterinin düzeltmeyeceğini tahmin etmesi.

Bu nedenlerle denetçi, planlanan önemlilik hataları tahminini azaltacaktır. Eğer denetçi, mali tabloların ortaya çıkartılan hatalardan etkileneceğini bilirse, ortaya çıkartılmayan hata karşılığını azaltır. Böylece planlanan önemlilik azaltımına, düzeltilmiş planlanan önemlilik denir.

Ayrıca, örnekleme yaklaşımı, düzeltilmiş planlanan önemlilikten ek indirimi gerektirir. Denetçinin

amacı, örneklemeden gelen kesin olmayan sonucu önlemede potansiyel olarak ortaya çıkartılmamış hatalar için karşılık olacak bir tutarı tahmin etmektir. B. tutar tahmininin temeli, kesinlik ilkesidir. Bu ise, hiç hata bulunmadığında başarılan kesinliktir.

II.3. Başlangıç Kararını Oluşturan Önemlilik

Nitelikleri

Muhasebe Standartları N:47'de (AU 312.04), "hata" kavramı hataların yanısıra düzensizlikleri de içermektedir. Bu nedenle denetçinin önemlilik ile ilgili başlangıç kararı, bilinen ve muhtemel hataların toplamının yanısıra mali tabloların fark edilmeyen potansiyel hatalarını da kapsamaktadır. Bu kavramları denetimde, aşağıdaki gibi tanımlamak mümkündür[12].

Bilinen Hata (Known Error)

Denetim Prosedürlerinin (işlemlerinin) incelenen kalemlere uygulaması sonucunda denetçinin kesin olarak tanımladığı hata miktarıdır. Örneğin, denetçi gayrimenkul ve teçhizata yapılan 10.000 doları aşan tüm eklemeleri doğru bulmakta (kefil olmakta) ve toplam 5.000 dolarlık hatayı incelemektedir. Cari olarak incelenen 5.000 dolarlık hata, bilinen hatadır.

Muhtemel Hata (Likely Error)

Fiili olarak incelenen hataların projeksiyonuna ya da bilinen hatalara dayanılarak, bir hesap da, denetçinin yapacağı en iyi toplam hata tahminidir. Örneğin, gayrimenkul ve teçhizata 70 kadar 10.000 doları aşan eklemeler yapıldığını varsayalım. Denetçi de bu 70 eklemenin 25'ine kefilidir ve toplam 1000 dolarlık hataları incelemektedir. Denetçi, hesabın $1000\$ \times 25 \times 70 = 2800$ dolarlık kısmının hatalı olduğunu anlamını çıkarabilir. Bu örnekte muhtemel hata 2800 dolardır. 1000 dolar ise bilinen hatadır.

Fark Edilmeyen Potansiyel Hata

Denetim prosedürleri uygulandıktan sonra fark edilmeden kalabilecek hatalar için denetçinin belirlediği bir toleranstır. Örneğin, yukarıdaki bilinen ve muhtemel hata örneklerinde denetçi, gayrimenkul ve teçhizata yapılan eklemeler için $5000\$ + 2800\$ = 7800$ dolarlık toplam hata tahmin etmektedir. ancak denetçi 70

eklemenin sadece 25'ine kefidir. Toplam eklemeler içinde fark edilmeyen potansiyel hata bulunabilmektedir.

Bu nedenle, ayrıntılı denetim programları planlamasında, denetçi, fark edilmeyen potansiyel hata için bir tolerans da bulunma ihtiyacı hissederler. fark edilmeyen hata toleransı belirlenmezse, denetçi, bilinen, muhtemel ve fark edilmeyen potansiyel hata toplamının, önemli bir miktarı aşmayacağı konusunda güvende olamayacaktır. Yukarıdaki örnekte, fark edilmeyen potansiyel hata örnekleme yolu ile belirlenmektedir, ancak, kesin değildir.

Eğer denetçi, müşteri şirketin tüm bilinen hataları düzelterek ve muhtemel hatanın ihmal edilebilecek derecede önemsiz olduğundan emin olursa fark edilmeyen hata toleransı, hemen hemen, önemlilik ile ilgili başlangıç kararı kadar olacaktır. Bu durumda başlangıç kararı ile fark edilmeyen hata toleransı aynı miktar olabilmektedir. Ancak, eğer, müşteri şirket bilinen hatayı düzeltmek istemezse ve muhtemel hatanın da önemli olması bekleniyorsa, fark edilmeyen hata toleransı belirlenirken, başlangıç kararının azaltılması gerekir. denetçi bu durumda, düzeltilmeyeceği beklenen bilinen hatayı ve yüksek olan muhtemel hatayı tahmin etmek gereğini duyacaktır.

Başlangıçta tüm bilinen ve muhtemel hataların düzeltilmesi daha cazip görülebilir. Mali tablolar yönetimi temsil ettiğinden, denetçiden çok şirket yöneticileri bu yönde karar alabilir. Yönetim, genellikle bilinen hatayı düzeltmenin nispi faydaları ve

maliyetlerini göz önüne alacaktır. Örneğin, amortisman gideri hesabındaki bir bilinen hatanın düzeltilmesi çok maliyetli ya da çok güç olarak düşünülmesi çok maliyetli ya da çok güç olarak düşünülür. Çünkü, amortisman gideri; envanter kalemleri, satış giderleri ve reklam giderleri kalemleri arasında tahsis edilir. Ayrıca muhtemel hatalar da düzeltilemez. Çünkü muhtemel hatayı tahmin etmede kullanılan örnek büyüklükler ya da diğer ortalamalar yeterli temellere dayanmaz.

Denetçinin beklenen düzeltilmeyen bilinen hata tahmini, mali tabloların tamamı için yapılır. Bu tahmin, denetçinin yüzde 100 incelemeye aldığı hesapların bir kısmına ya da tamamına uygulanır. Örneğin, uzun vadeli borç gibi sadece bir kaç büyük işlemin yer aldığı hesaplarda, denetçi tüm işlemleri inceleyebilir. Denetçi yüzde 100 inceleme yaptığından aranan tüm hata, bilinen hatadır.

Denetçinin beklenen muhtemel hata tahmini de, mali tabloların tamamı için yapılır. Bu tahmin, denetçinin örneklemeyle incelemeye planladığı tüm hesaplara ya da hesapların bir kısmına uygulanır. Muhtemel hata kesin miktardan çok bir tahmindir.

Denetçinin fark edilmeyen hata miktarını tahmin etme süreci Tablo-2.2 de görülmektedir. Bu süreçte başlangıç noktası, mali tabloların tamamı için önemlilik ile ilgili bir başlangıç kararı oluşturulmasıdır. Beklenen toplam hata ve muhtemel hata miktarı düşüldükten sonra geriye kalan fark edilmeyen hata toleransıdır[12].

Önemlilik	Belirlenmesi
Mali tablolar için önemlilik ile ilgili başlangıç kararı oluşturulması	Toplam aktifler ya da toplam gelirin yüzde 1 den daha fazlası gibi bir kural kullanılarak ya da denetçi kararı ile geliştirilir.
Beklenen düzeltilmemiş bilinen hata toplamı tahmini	Tüm kalemlerin yüzde 100'ünün denetçi tarafından incelenmesi ile tahmin edilir.
Beklenen muhtemel hata toplamı tahmini	Tüm kalemlerin denetçisi tarafından örnekleme yolu ile incelenmesiyle tahmin edilir.
Farkedilmeyen hata toleransı	Tahminlere ve önceki kararlara dayanarak denetçinin belirlediği bir fark.

Tablo 2.2: Denetçinin Fark Edilmeyen Hata Toleransını Geliştirme Süreci

Fark edilmeyen hata toleransı müşteri şirket ile geçmiş yıl tecrübesine ve denetçinin tahminlerine dayandırılır. Denetçinin müşteri şirket ile tecrübesi olmadığı ya da denetçinin tahmin yapmaktan kaçındığı zamanlarda, fark edilmeyen hata toleransını belirlemek için bazı kurallar uygulanabilir. Uygulamada, genellikle

başlangıç kararının yüzde 50'sinden, yüzde 75'ine kadar bir zincir kullanılır. örneğin, eğer başlangıç kararı 100.000 dolar ise, fark edilmeyen hata toleransı 50.000 dolardan 75.000 dolara kadar olabilecektir. Kuşkusuz bu değerler, denetim süreci içinde yeniden değerlendirilmeye tabi tutulur.

Öneri. C.1, S.6.

denetim işleminin yapısını, zamanını ve boyutunu değiştirerek denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye düşürmelidir.

Aslında, önemlilik planlamasında, denetçinin esas görevi, önemli bir parasal hatanın toplam etkisinin net aktifleri ya da net geliri etkileyip etkilemeyeceğini bulmaktır. Kuşkusuz hataların tümü aynı yönde değildir. bazıları, hesap tutarlarının fazla değerlendirilmesi, bazıları da eksik değerlendirilmesi şeklindedir.

Öte yandan fark edilmeyen hata toleransı ise, denetim sürecinin tahmin edilen gevşekliği nedeniyle gerekli olmaktadır. Denetim sürecinden sonra da, potansiyel fark edilmeyen hata kalacaktır. Ancak, uygun bir maliyet içersinde nispeten sıkı bir tolerans ile incelenebilen hesaplar için, potansiyel fark edilmeyen hata toleransı ayırmaya gerek yoktur.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1]-ARENS, Alvin A.,LEOBBECKE, James K. Auditing, An Integrated Approach Prentice Hall International Editions, Fifth Edition, 1991, s.245.
- [2]- JENNİGS, M., KNEER, D.C., RECKERS, P.M.J., "A Reexamination of the Concept of Materiality Views of Auditors, Users and officers of Court", A Journal of Practice and Theory, Vol.6, No. 2, Spring 1987, s.114.
- [3]-READ, WJ., MITCHELL, J.E, AKRESH, A.K, "Planning Materiality and SAS No:47." Journal of Accountancy, December, 1987, S.72.
- [4]-JOHNSON, J.R., LAMMERT, J.C., MCKEE, T.E., PUSHKIN, A.B. YON, D.L., Auditing, Fourth Edition, Dame Publication Inc. 1991, s.149.150
- [5]-MAYDER, A.G. DOUCET, M.S WARREN C.S. Auditor's "materiality Judoments of internal Accounting Control Weaknesses" Auditing, A Journal of Practice and Theory, Vol. 9, No1., Fall, 1989, s.73.
- [6]-HİCKS, Ernest L, Materiality: A Useful Audit Tool, The Journal of Accountancy, July, 1962, s.63.
- [7]-GLIY, D.M., ALDERMAN, C.W., WINTERS, A.S, auditing, Second Edition, Harcourt Brace Jovanovich Publishers, 1990. s.165
- [8]-ECERMAN, R.C., HILLISON, W.A, "Disgation of Avdit relected errors: Some Evidence on Evovative materiality," Avditing. A Journal of practice and Theory, Vol. 10, No1, Spring, 1991, s.23
- [9]-CARPENTER, B.W. DIRSMITH, M. W. GUPTA, P.P "Materiality Judgments and Avdit Firm Culture" Accounting Organizations and Society. Vol, 19, N. 4'5, s.355.
- [10]-CHARLES, I., Meteriality: A Facton to Consider, Accountancy April, 1990, s.88.
- [11]-CASTER, P., "An Empirical Study of Accounts' Receivable Confirmations as Audit Evidence; Avditing A Journal of Practice and Theory, Vol.9. No:3 Fall, 1990, s. 79
- [12]-CARMICHAEL, RR, ve WILLINGHAM, J J. Auditing Concepts and Methods. A Gord to Carrent Auditing Theory and Practice, fifth Edition. Mc Graw-Hill International Editions, 1989, s.207-208,