



# Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği

Doç. Dr. Nurten ERDOĞAN  
Anadolu Üniversitesi, İİBF

## Özet

Denetçiler her denetimde önemlilik yargısında bulunmak zorundadırlar. Önemliliğin tayin edilmesi tüm ilgili koşulların, nicel ve nitel konular kadar bunların etkileşimlerinin dikkatlice göz önüne alınmasını gerektirir. Hem nitel hem de nicel faktörlerin değerlendirilmesi gerektiği için bu süreç zordur.

Önemlilik hakkındaki denetim standartları, önemliliğin ölçülmesi için yeterli resmi kılavuz sağlamamaktadır. Sonuç olarak, denetçiler önemliliği mesleki yargıya dayanarak tayin etmekten uzaklaşmaktadırlar. Bununla birlikte, yargısal bir kavram olarak önemlilik suiistimale açıktır.

Enron olayı, önemliliğin tayini için nicel kriterlere aşırı güvenmenin uygun olmadığını göstermiştir. Nicel yaklaşımlar kullanılarak elde edilen önemlilik tutarları, denetçinin nicel faktörlerin olası etkileri hakkındaki mesleki yargısı yönünde artırılabilir veya azaltılabilir. Bu nedenle, kapsamlı bir önemlilik yargısının temel bileşeni, nitel önemliliğin göz önüne alınmasıdır.

Sonuç olarak, denetçiler önemliliği tayin etmek için nitel faktörlere gereken önemi vermeye alışmışlardır. Ayrıca, denetim standartları önemlilik kavramının, özellikle nitel önemliliğin nasıl uygulanacağı hakkında yeterli kılavuzluğu sağlamalıdır.

**Anahtar Sözcükler:** Önemlilik, nicel önemlilik, nitel önemlilik

## Abstract (The Necessity of Qualitative Materiality in Auditing)

Auditors have to make materiality judgments on every audit. Assessing materiality requires careful consideration of all relevant circumstances, both quantitative and qualitative considerations, as well as interaction of these considerations. This process is difficult because both quantitative and qualitative factors must evaluate.

Audit standards on materiality do not provide sufficient formal guidance to quantify materiality. As a result, the auditors have been left to assess materiality based upon professional judgments. However as a judgmental concept, materiality is susceptible to abuse.

Enron case point out that exclusive reliance on quantitative criteria for assessing materiality is inappropriate. Materiality amounts derived using quantitative approaches may be increased or decreased on the auditor's professional judgment about the possible effect of qualitative factors. Therefore, key component of overall materiality judgments is consideration of qualitative materiality.

As a result, the auditors should gain familiarity with and give adequate consideration to qualitative factors for assessing materiality. Furthermore, audit standards have to give sufficient guidance for how to implement materiality concepts, especially qualitative materiality.

**Key Words:** Materiality, quantitative materiality, qualitative materiality.

## 1. Giriş

Muhasebe denetiminde önemlilik kavramı ve finansal tablo denetiminde önemliliğin belirlenmesi konuları özellikle Enron olayından sonra Amerika'da ve diğer ülke-

lerde dikkatleri daha fazla çekmeye başlamıştır. Enron olayı, önemliliğin belirlenmesine ilişkin olarak mevcut standartlarda öngörülen yordamların yeterli olmadığını ve denetimlerin amacına ulaşmasını sağlamadığını göstermiştir.

Bu makalede nitel önemlilik faktörlerinin, önemlilik yargısındaki önemi üzerinde durularak mevcut standartlar ve bu kapsamdaki gelişmeler incelenecektir.

## 2. Önemlilik Kavramı

Önemlilik finansal tabloların sunulmasında atlanan veya yanlış beyan edilen bir kalemin veya açıklamanın, finansal tablolara dayanarak ekonomik karar veren mantıklı kullanıcıların kararlarını etkileyecek önemde olmasıdır.

FASB (Financial Accounting Standards Board) önemliliği, *“mevcut koşullar ışığında finansal tablolara güvenerek ekonomik karar veren basiretli bir kişinin kararının, finansal tablolarda atlanmış veya yanlış beyan edilmiş kalemin dahil edilmesiyle değişebilmesi veya etkilenebilmesi olasılığının olması durumunda, finansal tabloda atlanan veya yanlış beyan edilen bir kalem önemlidir”* şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>1</sup> Tanım önemliliği hem nicel hem de nitel yönleriyle ele almaktadır. Niteliksel olarak, bir kalem parasal tutarına bakılmaksızın önemli olarak yargılanabilir. FASB’a göre bir kalemin yapısına ve yargının yapıldığı koşullara bakılmaksızın sadece kalemin büyüklüğü önemlilik yargısı için genel olarak yeterli bir temel olmayacaktır. Ancak bu tanım önemliliği kavramsal olarak ele almakta ve önemlilik yargısının nasıl oluşturulacağına ilişkin özel bir yol göstermemektedir.

AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), SAS 47’de<sup>2</sup> FASB’ın tanımı aynen alınmıştır. Uluslar arası denetim satanlardı ISA 320’de<sup>3</sup> ise IASB (International Accounting Standards Board) nin “Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunumu İçin Çerçeve”sinde yer alan önemlilik tanımı aynen alınmıştır. IASB’nin çerçevesinde ve ISA 320’de önemlilik *“Eğer bir bilginin atlanması*

*veya yanlış beyanı finansal tabloları temel alan kullanıcıların finansal kararlarını etkileyebilirse o bilgi önemlidir. Önemlilik atlama veya hatanın özel koşulları içinde kalemin veya hatanın büyüklüğüne dayanır.”* şeklinde tanımlanmaktadır. Farklı ifade edilmekle birlikte tanımlar birbirine benzemektedir. Tanımlar, önemlilik yargısının çevreleyen koşulların ışığında yapılmasını ve hem nitel hem de nitel değerlendirmelerin yapılması gerekliliğini kabul eder.

Önemli yapıdaki yanlışlıkların ve usulsüzlüklerin ortaya çıkartıldığına mantıklı bir güvencesini sağlayacak bir finansal tablo denetimini planlamak ve yürütmek denetçinin sorumluluğudur. Önemlilik, nitelendirilmesi zor bir terimdir ve denetçilerin her bir denetimde önemliliği belirlemeleri gerekir. Bu süreç hem nitel hem de nitel faktörlerin değerlendirilmesini gerektirdiği için güç bir iştir. Bununla birlikte denetim standartları önemliliğin nasıl uygulanacağı konusunda resmi bir yol göstermemektedir. Yapılması güç olsa da başarılı bir denetim için iyi bir önemlilik yargısı esastır. Bu nedenle önemlilik bir mesleki yargı konusu kabul edilmektedir ve bunun böyle olduğu tüm standartlarda belirtilmektedir.

### 2.1. Nicel ve Nitel Önemlilik

Önemlilik hakkında ilk yargı oluşturulurken denetçiler tabloların yanlış beyan edilebileceğini ancak yine de basiretli kullanıcıların kararlarını etkileyemeyeceğini düşündükleri maksimum tutarı belirlerler. Bu belirlemede finansal tablo kullanıcısının kararını değiştirmesi için gereken tutardan fazla olan bir tutar önemli kabul edilir. Kanıtlar toplandıkça ve gerçekler değiştikçe önemlilik, ilk planlama yargısından son raporlama yargısına doğru değişebilir. Nicel yaklaşımlar kullanılarak elde edilen ilk önemlilik yargısı, nitel faktörlerin olası etkilerine göre artırılabilir veya azaltılabilir. Bu belirlemede niceliksel ve niteliksel önemlilik göz önüne alınır.

Nicel önemlilik, ekonomik yapıdadır ve bir olgunun işletmenin finansal performansı üzerindeki etkisine dayanır. Nicel

<sup>1</sup> FASB , SFAC No:2 “Qualitative Characteristic of Accounting Information” Glossary of Terms. (<http://www.fasb.org/pdf/con2.pdf>)

<sup>2</sup> SAS 47 Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, AU Section 312 , prg 10 ([http://aicpa.org/members/div/auditstd/auditing\\_standards.htm](http://aicpa.org/members/div/auditstd/auditing_standards.htm))

<sup>3</sup> International Standard on Auditing 320: Audit Materiality, prg. 3 (<http://www.ifac.org>)

önemlilikte bir olgunun etkisi, temel ölçü olarak kullanılan bir kalemin (örneğin net kar, toplam varlıklar gibi) belli bir yüzdesini veya tutarını aşınca olay yanıtıcı beyan (material misstatement) olarak açıklanır

Nitel önemlilik ise kolaylıkla belirlenebilen maddi olmayan olgulardan meydana gelir; fakat tanıma göre ölçümleri kolay değildir. Deneyimli denetçiler, riskin niteliksel özelliklerinin önem derecesini bir şekilde sezgisel olarak yargılayabilmektedirler.

### 3. Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği

ISA 400, denetim riskini "*finansal tablolar yanıtıcı şekilde beyan edildiğinde denetçinin uygun olmayan görüş bildirmesi riski*" olarak tanımlamaktadır. Denetim riski "yanıtıcı beyan"a göre tanımlanmaktadır. Hem teorik hem de pratik perspektiften denetim riski, uygun bir önemlilik düzeyi ele alınmadan anlamlı bir şekilde tartışılmaz.<sup>4</sup> Temelinde önemlilik yargısı olan risk fikri niteliksel bir kavramdır. Riske, belirsizliğin bir ölçüsü ve önemliliğe de büyüklüğün veya önemin bir ölçüsü olarak bakılabilir. İkisi bir araya gelince, belli bir büyüklükteki tutarın belirsizliğini ölçerler. Ne yazık ki, nicel önemlilik en iyimser olasılıkla risk boyutunun sadece bir kısmını elde eder ve daha tam bir resim elde etmek için niteliksel önemliliğe başvurmak zorunludur. Böyle ölçümde niteliksel faktörlerin önemi açıktır.<sup>5</sup>

Sonuç olarak riski sadece niceliksel bakımdan ölçmek yetersizdir, kapsamlı ve daha doğru bir risk belirlemesi yapmak için nitel faktörlerin de dikkate alınması gerekir. FASB, kalemin yapısına ve yargının yapıldığı koşullara bakılmaksızın kalemin kendi başına öneminin, genel olarak bir önemlilik yargısı için yeterli bir temel olmayacağını belirtmektedir<sup>6</sup>

<sup>4</sup> Thomas E. Mc Kee, Aasmund Elifsen, "Current Materiality Guidance For Auditors" The CPA Journal, July 2000, s.54

<sup>5</sup> Shridar Ramamoti, Andrea Lee Hoey, "Qualitative Materiality in Government Audit Planning", The Government Accountants Journal, Spring 1998, s.46

<sup>6</sup> FASB; SFAC No.2. prg 125

Enron olayı, mevcut standartlarda önemliliğin belirlenmesine ilişkin öngörülen yordamların yeterli olmadığını ve sadece nicel önemlilik üzerinde durarak yapılan önemlilik belirlemesinin denetimlerin amacına ulaşmasını sağlamadığını göstermiştir.

Enron olayında denetçiler net kar 105 milyon dolar iken 51 milyon dolarlık işlemi önemsiz bulmuşlardır. J.Edward Ketz<sup>7</sup> bu durumun sorunun özünü oluşturduğunu ve uzmanların bu konuya açıklık getirmeleri gerektiğini belirterek şu soruları soruştur:

- Özellikle günümüzün finansal raporlarının güvenilirliği konusundaki şüpheli atmosferinde, pratik hesap yapmanın anlamı var mıdır?

- Tek tek işlemlere veya işlem sınıflarına bakmaya teşebbüs etmek, diğer işlem ve olaylardaki olası hatalar ile birleştğinde herhangi bir anlama gelir mi?

Yine aynı makalede Brody Lowe ve Penny tarafından 2003 yılında yapılan bir araştırmanın ilk soruya yanıt oluşturduğunu, araştırmacıların geleneksel pratik hesaplanma kuralları olan; net karın veya vergi öncesi karın %5- %10, toplam varlıkların %1 - %1,5, Satışların %1 - %1.5 ni Enron'un 1994-1997 verilerine uyguladıklarını ve önemlilik eşiği için farklı düzeyler bulduklarını, fakat söz konusu 51 milyon doların bu sınır noktalarının hepsi için değil fakat bir çoğu için önemli bir tutarı oluşturmadığı sonucuna vardıklarını belirtmektedir.

Yazarın belirttiği ikinci nokta ise çoklu hataların meydana gelmesi durumunda oluşan etkileşimlerin dikkate alınması gerektiğidir ve bu durumu çarpıcı bir örnekle açıklamaktadır; Bir firmanın 10.000 \$ geliri, 6000 \$ gideri ve 4000 \$ net karı olduğu, incelenen işlemlerden birinin gelirleri %5 arttırdığı (10.000 \$ x %5 = 500 \$), diğerinin giderleri %5 azalttığı (6000\$ x %5 = 300 \$) varsayıldığında işletmenin karı 4800 \$ olacaktır. Bu durumda kardaki artış %20 dir. Sonuç olarak %5'lik bir yanlışlık karlarda %20'lik bir artış yara-

<sup>7</sup> J Edward Ketz: Material Materiality; Smart Pros. September2003 (<http://accounting.smartpros.com/x40523.xml>)

tabilmektedir. Yazar, örneğin her biri küçük tutarda 100 hatalı işleme sahip bir işletmede bu küçük hatalar bir araya geldiğinde kararlarda çok büyük değişiklik yaratabildiğini gösterdiğini belirtmektedir.

Görüldüğü gibi sadece nicel önemlilik üzerinde durmak yeterli olmamakta, bunun yanında nitel önemliliğe de eşit derecede önem verilmesi başarılı bir önemlilik yargısında bulunmak için gerekli olmaktadır.

#### 4. Standartlar ve Uygulamada Nitel Önemlilik

Bir denetimde denetçi, denetim riski ve önemliliği hem denetimin planlanmasında hem de bir bütün olarak finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak dürüstçe sunulup sunulmadığının belirlenmesinde kullanır.

Denetimin planlanmasında denetim riski ve önemliliği açıklayan SAS 47 (AU 312) 9.paragrafında “*yanlışlıkların tek tek veya toplu olarak etkisinin önemli olup olmadığı sonucuna varırken, denetçi genellikle onların tutarları ve yapılarını, denetlenen finansal tablolardaki kalemlerin tutarları ve yapılarına orantılı olarak dikkate almalıdır*” ifadesi yer almaktadır.

Ayrıca 11. paragrafında “*önemlilik yargısında, nicel ve nitel hususların etkileşiminin bir sonucu olarak denetçinin dikkatini çeken görece olarak küçük tutarların yanlış beyanı, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabileceği*” belirtilmektedir ve 14. paragrafında da, denetçinin denetim riskini göz önüne almasını ve denetimin başında önemlilik hakkında başlangıç niteliğinde bir yargıda bulunması gerektiği ifade edilmektedir.

ISA 320'nin 5. paragrafında “*Denetim planının tasarlanmasında denetçi nicel olarak önemli yanlışlıkları ortaya çıkartacak şekilde kabul edilebilir bir önemlilik düzeyi oluşturur. Bununla birlikte yanlışlığın hem tutarının (niceliği) hem de yapısının (niteliğinin) göz önüne alınması gerekir.*” denmektedir. 6. Paragrafta ise “*denetçinin küçük tutarlardaki yanlışlıkların kümülatif olarak finansal tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olabilecekleri*

*olasılığını dikkate alması gerektiği*” belirtilmektedir.

Görüldüğü gibi mevcut standartlarının hepsi önemlilik yargısında hem nicel hem de nitel faktörlerin göz önüne alınması gerektiğini, küçük tutarlı yanlışlıkların bir araya gelmeleri halinde finansal tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olabileceklerini belirtmelerine rağmen, bu konularda yeterli açıklama ve yol göstermede bulunmamaktadırlar.

Uygulamada önemlilik hakkında denetim firmalarınca ve yapılan diğer araştırmalar sonucu, nicel önemliliğin belirlenmesi için bir takım eşikler oluşturulmakta ve bu eşikler denetimin planlanması aşamasında ilk önemlilik yargısında kullanılmaktadır. Denetçiler son önemlilik yargısına ulaşmak için nicel olmayan faktörleri göz önüne almakla birlikte, önemlilik yargısında bulunurken çoğunlukla başlangıç niteliğinde nicel önemliliği ölçmeyi tercih etmektedirler. Mevcut denetim uygulamalarında önemlilik yargısının, kolay ve yaygın bir uygulama olması nedeniyle çoğunlukla böyle nicel perspektifle, parasal eşiklere dayanarak açıklanması da denetçilerin daha çok nicel önemlilik üzerinde durmalarına neden olmuştur. Sonuç olarak finansal tablo hazırlayanlar ve denetçiler profesyonel yargıya dayanan önemlilik belirlemesinden uzaklaşmışlardır.

Uygulamadaki bu eksikliğin sonuçlarının açıkça görüldüğü Enron olayından sonra SEC (Security and Exchange Commission) başkanı Arthur Levit, özünü işletmeler tarafından karların-bazen kasıtlı olarak yanlış beyanının ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin yanlış uygulamalarının, önemlilik kavramı referans gösterilerek haklı gösterilmeye çalışılmasının oluşturduğu “Numbers Game-Rakamların Oyunu”<sup>8</sup> adını verdiği konuşmasında, “Bazı işletmelerin önemlilik kavramını suiistimal ettiklerini, belirlenmiş bir yüzde tavanı içinde kasıtlı olarak hatalı kayıt yaptıklarını, sonra da yanlışlığın sonuç üzerindeki etkisinin çok küçük olduğunu kanıtlamaya çalışarak beyaz yalanlarını mazur göstermeye çalıştıklarını” belirterek “Eğer durum öyleyse bu hataları

<sup>8</sup> www.sec.gov/news/speeches/speech22.txt.

yaratmak için neden o kadar sıkı çalışıyorlar?" diye sormuştur. Önemliliğin nicel yönünün kestirme bir yol olmadığını, yatırımcını kararları üzerinde etkili olabilen tüm ilgili faktörlerin dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir.

##### 5. Uygulamaya Yönelik Mevcut Düzenlemeler

Mevcut durumun ışığında SEC, AICPA ve FASB finansal muhasebe ve denetimde önemliliğin uygulanmasına yol göstermek ve standartlara açıklık getirmek amacıyla açıklamalar yayınlamışlardır

SEC, 13 Ağustos 1989'da finansal tabloların hazırlanmasında ve denetiminde önemlilik uygulaması ile ilgili mevcut literatüre açıklık getirmek amacıyla Staff Accounting Bulletin (SAB) 99'u çıkartarak kendi görüşünü bildirmiştir.<sup>9</sup> SAB 99 önemlilik hakkında yeni bir standart veya tanım getirmemekte, sadece finansal tabloların hazırlanmasında ve denetiminde yanlış beyanların önemliliğinin belirlenmesinde yol göstermeyi amaçlamaktadır.

Bülten önemli bir kalemi hangi tutarın tayin edeceği gibi önemlilik hakkında genel, somut kurallar oluşturmamakta, bunun yerine finansal tabloları hazırlayanlara nicel faktörlerle birlikte nitel faktörlerin göz önüne alınması gerektiğini hatırlatmaktadır.<sup>10</sup> SAB 99, önemliliğin belirlenmesi ile ilgili olarak bu çerçevenin dışında bir kılavuz sağlamaya niyet etmemektedir.<sup>11</sup>

Bültende, finansal tablolar için bir kalemin önemliliği belirlenirken sadece bir yüzde eşliğinin altına düştüğü için kalemin önemsiz sayılmayacağını, sayısal eşiklere aşırı güvenmenin hem muhasebe hem de yasal literatürde bir temelinin olmadığı,

böyle bir belirlemenin başlangıç niteliğinde kullanılabileceği, daha sonra tüm ilgili koşulların kapsamlı analizinin yapılması gerektiği belirtilmektedir.

Önemliliğin belirlenmesi nicel ve nitel faktörler kadar bu faktörlerin etkileşimini kapsayan tüm koşulların dikkatli bir şekilde göz önüne alınmasını gerektirir. Örneğin nitel faktörler, nicel olarak önemsiz bir yanlışlığın önemli olmasına neden olabilir. SAB 99'da nicel olarak küçük bir yanlışlığı, nitel olarak önemli kılan koşullar açıklanmıştır. Bir finansal tablo kalemindeki nicel olarak küçük bir yanlışlığın:

- Kesin olmayan tahminlerden doğup doğmadığı,
- Kar trendlerinde ve diğer trendlerdeki değişimleri maskeleyip maskelemediği,
- Finansal sonuçların, analistin beklentilerini karşılmasına neden olup olmadığı,
- Bir zararı kara veya tersine dönüştürüp dönüştürmediği,
- İşletmenin faaliyetlerinde ve karlılığında önemli rol oynadığı belirlenmiş olan bölümlerle ilgili olup olmadığı,
- İşletmenin düzenleyici koşullara uymasını etkileyip etkilemediği,
- İşletmenin borç anlaşmalarına veya diğer sözleşme koşullarına uymasını etkileyip etkilemediği,
- Yönetimin ücret artışını etkileyip etkilemediği- ikramiye ve teşvik ödülü için gerekenleri karşılayarak-
- Yasa dışı bir eylemin gizlenmesini içerip içermediği

gibi koşullar, söz konusu yanlışlığı önemli kılabilir. Bültende bu listenin, nicel olarak küçük yanlışlıkların önemliliğini etkileyen koşulların ayrıntılı bir listesi olmadığı belirtilmiştir.

FASB 1975 de kurulduğu günden bu yana önemlilik kavramıyla ilgilenmiştir ve sonuçta önemlilik yargısının sadece tüm gerçeklere sahip kişiler tarafından uygun şekilde yapılabileceği kararına vararak, "deneyimli bir insan yargısına giren tüm koşulları hesaba katacak şekilde hiçbir

<sup>9</sup> SAB'lar mevcut finansal raporlamayı yorumlayabilir fakat değiştiremez ve uygulayıcılara gayri resmi kılavuz sağlar. Sermaye piyasasına kayıtlı olanlara ve onların denetçilerine kılavuza bağlı kalınmasını tavsiye ederler.

<sup>10</sup> Eugene G. Chewing, Jr., Julia L. Higgs; "What Does Materiality Really Mean?", The Journal of Corporate Accounting & Finance, May/June 2002, s.63

<sup>11</sup> Thomas R. Weirich, Robert W. Rouse; "The New SEC Materiality Guidelines: When Are the Numbers Important Enough to Matter?" The Journal of Corporate Accounting & Finance, Jan/Feb2000 s.36

genel önemlilik standardı formüle edilemez” şeklinde kendi görüşünü bildirmiştir.<sup>12</sup> Böylelikle önemlilik genel olarak bir profesyonel yargı konusu kabul edilmiştir. Ayrıca “önemlilik kararının esasen nicel olduğu, bununla birlikte kalemin ve işlemin yapısının da dikkate alınması gerektiği” belirtilmektedir.<sup>13</sup>

FASB önemlilik hakkında genel kılavuzlar oluşturma konusundaki isteksizliğine rağmen, geçmişte çok özel ve sınırlı koşullar içinde, nicel önemlilik konusunda önemlilik eşikleri olarak yorumlanabilecek açıklama kılavuzları yayınlamıştır.

AICPA da Aralık 2000 de SAS 47 (AU 312) nin yorumu olan AU 9312 yayımlandı. Bu yorumda de nicel ve nitel önemlilik uygulamasına ilişkin denetçilere yol gösterilmesi amaçlanmıştır ve denetçinin önemlilik yargısında göz önüne alabileceği nitel önemlilik faktörleri listelenmiştir. Fakat bu yorum de SAB 99 gibi tavsiye niteliğindedir ve bir standart kadar yaptırım gücü yoktur.

SAS 47 (AU 312)’nin 34. paragrafında “*nitel değerlendirmeler yanlışlıkların önemli olup olmadığı konusunda denetçiyi etkiler*” ifadesi yer almaktadır. O halde denetçi yanlışlığın önemli olup olmadığını belirlemede hangi nitel faktörleri dikkate almalıdır? Bu faktörler AU 9312 de şu şekilde sıralanmaktadır:

- Yanlışlığın trendler, özellikle kar trendleri üzerindeki etkisi.
- Bir zararı kara dönüştüren veya tersini yapan bir yanlışlık.
- Yanlışlığın bölüm bilgisi üzerindeki etkisi.
- Yanlışlığın işletmenin, kredi sözleşmeleri, diğer akitten doğan sözleşmelere ve mevzuat hükümlerine uyması üzerindeki olası etkisi.
- Önemlilik eşikini etkileyen yasal ve düzenleyici raporlama zorunluluklarının varlığı.
- Yanlışlığın yönetimin primlerini artırıcı etkiye sahip olması.
- Yanlışlığı çevreleyen koşulların hassasiyeti.

• Yanlışlığın etkilediği finansal tablo unsurunun önemi.

- Yanlış sınıflamaların etkisi.
- Bilinen kullanıcı ihtiyaçlarıyla ilgili olarak yanlışlık veya açıklamaların önemi.
- Yanlışlığın betimleyici özelliği.
- Yanlışlık hakkında yönetimin motivasyonu.
- Kendi başına önemli fakat farklı yanlışlıkların telafi edici etkisinin olması.
- Cari dönemde önemsiz bir yanlışlığın kümülatif etki nedeniyle gelecek dönemlerde önemli etkiye sahip olabilme olasılığı.
- Düzeltme yapmanın maliyeti.
- Denetçinin değerlemesini etkileyecek ortaya çıkarılmamış ilave yanlışlıkların olasılığı riski.

## 6. Nitel Önemlilik Konusundaki Son Gelişmeler

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) , Aralık 2004 de ISA 320’ nin gözden geçirilmiş taslağını (ISA 320- Proposed International Standard on Auditing-Revisted) “Yanlış beyanların Belirlenmesi ve Değerlemesinde Önemlilik” adıyla görüşlere sundu.<sup>14</sup> Son yıllarda bir çok ülke standartlarını IAASB tarafından çıkartılan standartlara uygun hale getirmektedir.

ISA 320’de standardın amacı “*önemlilik kavramı ve onun denetin riski ile ilişkisi hakkında bir standart oluşturmak ve yol göstermek*” olarak belirtilirken yeni standart taslağında amaç “*önemlilik ve finansal tablolar denetlenirken yanlışlıkların belirlenmesi ve değerlendirilmesinde önemliliğin nasıl kullanılacağı hakkında bir standart oluşturmak ve yol göstermek*” olarak belirtilmektedir. İfadelerden de görüleceği gibi yeni standart taslağında, önemliliğin finansal tablo denetiminde nasıl uygulanacağı konusunda önceki standarttaki eksikliklerin giderilmesi amaçlanmaktadır.

Taslakta önemlilik “*kalemlerin atanması veya yanlış beyanı, eğer tek tek veya*

<sup>12</sup> FASB, SFAC No 2, prg.131

<sup>13</sup> Fasb, SFAC No 2, prg.123

<sup>14</sup> Son taslak için bkz.

([www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=Q\\_038](http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=Q_038))

*toplu olarak finansal tabloları temel alan kullanıcıların ekonomik kararlarını etkiliyorsa önemlidir. Önemlilik, çevreleyen koşullar içinde, yargılanan atlama veya yanlış beyanın büyüklüğüne ve yapısına dayanır. Kalemın büyüklüğü veya yapısı veya her ikisinin bileşimi belirleyici faktör olabilir”* şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>15</sup> Taslakta önemliliğin değerlendirilmesinde bir kalemin yapısını (nitel yönlerini) vurgulayan bir önemlilik tanımlaması yapılmıştır. Ancak taslağın devamında bir kalemin nitel yönleri üzerindeki bu vurgu devam etmemektedir. Taslağın 13-15. paragraflarında<sup>16</sup> önemliliğin nicel yönlerine, nitel yönlerine oranla oldukça geniş yer verildiği görülmektedir. Bununla birlikte taslağın 37. paragrafında, işletmenin özel koşulları içinde, finansal tabloların bütünü için belirlenen önemlilik düzeyinin altında kalan küçük tutarlı yanlışlıkları denetçinin göz önüne alması gerektiği belirtilerek önemliliğin nitel yönlerinin örnekleri verilmektedir. Ancak bu örnekler yeterli değildir. Zaten paragrafın sonunda bu koşulların sadece örnekler olduğu, ne her denetimde hepsinin olmasının ne de listenin mutlaka tam olmasının muhtemel olmadığı, bu koşullardan herhangi birinin varlığının da mutlaka yanlışlığın önemli olduğu sonucuna götürmeyeceği belirtilmektedir. Bu ifadeden nitel önemliliğin değerlendirilmesinde denetçilerin mesleki yargılarının önemli rol oynayacağı anlaşılmaktadır. Ancak burada önemli olan, artık denetçilerin bir kalemi önemlilik eşliğinin altında kaldığı için önemsiz sayamayacaklarıdır.

Ayrıca taslağın 39. paragrafında, denetçinin bir bütün olarak finansal tablolarda yanıltıcı beyan bulunup bulunmadığının değerlemesini yaparken, işletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönlerini dikkate alması gerektiği belirtilmekte fakat

<sup>15</sup> Bu tanım IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından çıkartılan IAS 1- 'Presentation of Financial Statements' den aynen alınmıştır

<sup>16</sup> Söz konusu paragraflarda denetçiye tüm denetim stratejisini belirlerken bir bütün olarak finansal tablolar için ilk önemlilik belirlemede hangi göstergelerin yüzdelerinin kullanılabileceği hakkında yol gösterilmekte fakat önemliliğin belirlenmesi için kalıplaşmış kurallar verilmesinin amaçlanmadığı belirtilmektedir.

planlama aşamasında önemliliğin belirlenmesine ilişkin olan 12. paragrafta, 37 paragraf referans gösterilirken 39. paragraf referans gösterilmemektedir. Oysa işletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönleri planlama aşamasında da göz önüne alınmalıdır.

Amerika'da AICPA'nın Denetim Standartları Kurulu (ASB) 15 Haziran 2005 tarihinde SAS 47(AU 312)'nin yerine geçecek yeni bir standart taslağı (SAS 107) yayınlamıştır <sup>17</sup> SAS 47 (AU 312) yerine önerilen standardın denetimin kalitesi ve etkinliğini arttıracığı kuşkusuzdur. Taslakta nicel ve nitel önemliliğe daha dengeli vurgu yapıldığını görmekteyiz. Taslağın 4. paragrafında, SFAC 2'deki önemlilik tanımı verilerek, önemlilik yargısının çevreleyen koşullar ışığında hem nitel hem de nitel faktörlerin değerlendirilmesinin gerektiği belirtilmiştir. 58. Paragrafta, 4. paragrafta atıf yapılarak nitel ve nicel faktörlerin etkileşimlerinin sonucu olarak görelilik olarak küçük tutardaki yanlışlıkların, finansal tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olabileceğinin denetçinin dikkatini çekeceği ifade edilmiştir. 59. paragrafta ise denetçinin yanlışlığın önemli olup olmadığı konusunda göz önüne alabileceği nitel faktörlere yer verilmiştir. Bu faktörler SAS 47 nin yorumu olan AU 9312 de yer alan faktörlerin hemen hemen aynıdır. Diğer bir deyişe yorum genişletilerek standardın kapsamına alınmıştır. Paragrafın sonunda da ISA 320 nin yerine geçecek taslakta olduğu gibi bu durumların sadece örnekler olduğu, tüm denetimlerde hepsinin olmasının ve de listenin tam olmasının olanaksız olduğu, bu durumların herhangi birinin varlığının

<sup>17</sup> Ocak 2004'de ASB yeniden organize oldu ve Mayıs 2004'de ASB ye bağlı Risk Assessment Task Force orijinal taslakları gözden geçirme ve SAS'ları sonuçlandırmak için yeniden oluşturuldu. Standart oluşturma ve yol gösterme ile ilgili olarak önerilen altı SAS içinde "Denetim Riski ve Önemlilik" standardı da yer almaktadır. ASB standart oluşturma sürecini ve bilgi yapısını uluslar arası standart oluşturma süreci ve uluslar arası denetim standartları (IAS's) ile yakınlaştırma stratejisi uyguladı. Bunu yaparken, ASB kendi standart oluşturma sürecini IFAC'ın himayesinde, bağımsız bir standart oluşturma kurulu olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) ninkiyile uzlaştırdı.

mutlaka yanıltıcı beyan sonucuna götürmeyeceği ifade edilmektedir.

Uluslar arası gelişmelere paralel olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 26.10.2005 de çıkartmış olduğu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Taslağı”nın 11. kısmında “Önemlilik ve Denetim Riski”ne yer vermiştir<sup>18</sup>

Tüm taslaklarda önemlilik yargısının veya önemlilik derecesine ilişkin bir kanaat oluşturulmasının mesleki değerlendirme konusu olduğu ve hem nicel hem de nitel önemliliği kapsamı gerektiği belirtilmektedir. Bununla birlikte, gerek SAS 47 (AU 312)'nin gerekse ISA 320'nin taslaklarında eskilerine oranla nicel ve nitel önemlilik uygulamaları konusunda daha ayrıntılı şekilde yol gösterilmektedir. Ancak bu durumu SPK'nın taslağında görememekteyiz.

## 7. Sonuç

Önemliliğin ne kadar veya ne olduğunun belirlenmesi, finansal raporlama ve açıklama seçimlerinin finansal tablo kullanıcılarının kararları üzerindeki görece önemi ve etkisi hakkında profesyonel yargıyı gerektirir. Denetçinin önemlilik yargısı, denetçi tarafından yapılan işin kapsamını etkiler. Bu nedenle denetçiler her denetimde önemlilik yargısında bulunmak zorundadırlar. İyi bir önemlilik yargısı, başarılı bir denetim için çok önemlidir. Durum böyle olmakla birlikte denetim standartları önemliliğin nasıl uygulanacağı konusunda yol göstermemektedirler. Bu konuda yol gösteren açıklama ve yorumların ise standartlar kadar yaptırım gücü yoktur.

Denetçinin önemlilik yargısı hem nicel hem de nitel yapıdadır. Nitel önemlilik konusunda bazı uygulanabilir ve tutarlı araçların olmaması nedeniyle denetçiler çoğunlukla aşırı derecede nicel önemlilik üzerinde durmaktadırlar ve bu durum uygun bir önemlilik yargısında bulunmak için yeterli olmamaktadır. Uygulamada denetçilerin nitel önemliliği deneyimlerine dayanarak, sezgisel olarak değerlendirdiklerini ve denetçiler arasında nitel önemlilik konusunda bir konsensus olma-

dığını görmekteyiz. Oysa ortaya çıkan mali skandallar, parasal eşiklere aşırı güvenmenin kötü sonuçlarını göstermiştir. Bu durum önemlilik yargısında nitel faktörlerin ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Skandalların ardından gerek SEC tarafından yayınlanan bültenin, gerekse AICPA tarafından yapılan SAS 47 yorumunun, standart kadar yaptırım gücü ve yaygınlığı yoktur.

Mevcut standartlardaki bu eksikliklerin görülerek, hazırlanan yeni standart taslaklarında hem nicel hem de nitel önemlilik uygulamaları konularındaki açıklamaların daha ayrıntılı ve eşit şekilde yer almasının bu konudaki boşluğu dolduracağı ve denetimlerin kalitesini arttıracığı açıktır. Ancak yine de hiç bir açıklamanın denetçinin mesleki yargısının yerini alamayacağı da bir gerçektir

ASB yeni standart taslağını oluştururken IAASB nin ilgili denetim standardını dikkate almıştır. Ayrıca birçok ülke de kendi standartlarını IAASB'ninkiyle uyumlu hale getirmeye başlamıştır. Böylelikle tüm standartlarda nitel önemliliğe daha fazla vurgu yapıldığını görmekteyiz. Ayrıca bu durum standartların bir noktada birleşmesine ve tüm dünyadaki denetimlerin planlanması ve uygulamasının tutarlılığını arttırmaya yardımcı olacaktır.

## Kaynakça

**Chewing JR., Eugene G. and Higgs Julia L.:** “What Does “Materiality” Really Mean?”, The Journal of Corporate Accounting & Finance, May/June 2002

**Ketz, J Edward:** “Material Materiality”; Smart Pros, September 2003 (accounting.smartpros.com/x40523xml)

**Mc Kee, Thomas E. and Elifsen Aasmund:** “Current Materiality Guidance For Auditors” The CPA Journal, July 2000

**Ramamoti Shridar and Hoey Andrea Lee:** “Qualitative Materiality in Government Audit Planning”, The Government Accountants Journal, Spring 1998

**Weirich, Thomas R. and Rouse, Robert W.:** “The New SEC Materiality Guidelines: When Are the Numbers Important Enough to Matter?” The Journal of Corporate Accounting & Finance, Jan/ Feb 2000

FASB, SFAC No: 2 “Qualitative Characteristic of Accounting Information” (www.fasb.org/pdf/con2.pdf)

SAS 47 Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, AU Section 312, (aicpa.org/members/div/auditstd/auditing\_standards.htm)

International Standard on Auditing 320: Audit Materiality, (www.ifac.org)

International Standard on Auditing 320 –Final (www.ifac.org/Guidance/EXDDetails.phb?EDID=003)

(sec.gov/news/speeches/speech22txt.)

<sup>18</sup> <http://www.spk.gov.tr>