

ÖNEMLİLİK NE KADAR ÖNEMLİ?

Necdet ŞENSOY¹

Submitted/Başvuru: 19.10.2019

Revision/Düzelme: 11.11.2019

Accepted/Kabul: 05.12.2019

Öz

Finansal raporlamada, finansal tablo hazırlayıcılarının kullanıcılara sunacakları bilgilerin dozunu ayarlama işlevini yapan önemlilik kavramı hakkında bazı belirsizliklerin ortaya çıkması konunun Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından ele alınmasına neden olmuştur. Kavramsal çerçeve ve açıklama projeleri kapsamında yapılan çalışmalar sonuç vermiş, kavramsal çerçevede önemlilik tanımına açıklık getirilmiş, “Önemlilik Kanaatinin Oluşturulması” başlıklı UFRS Uygulama Açıklaması 2 (Practice Statement 2) yayınlanmıştır. Türkiye’de de Kamu Gözetim Kurumu bunları kendi düzenlemelerine yansıtmıştır. Denetimde ise kullanıcılara güvence vermek durumunda olan denetçilerin ihmal edebilecekleri yanlış ifadelerin seviyesinin ve denetim alanının belirlenmesi konularında önemlilik kavramı kullanılmaktadır. Uluslararası denetim standartlarında ve Kamu Gözetim Kurumu’nun bağımsız denetim standartlarında konu düzenlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Önemlilik, Finansal Raporlama, Denetim, İlke Bazlı Yaklaşım, Kural Bazlı Yaklaşım, Meslekî Takdir Hakkı

JEL Sınıflandırması: M40, M42

1. Prof. Dr., İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, necdetsensoy@ticaret.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2045-0020

IS MATERIALITY SO IMPORTANT?

Abstract

In financial reporting, the quantity and quality of information to be reported by preparers to users is determined according to the materiality criteria. Upon some findings about uncertainties in practice for the users regarding materiality concept, IASB worked on this matter and consequently some additional clarifications are made on definition of materiality at revised conceptual framework 2018. Also a Practice Statement is issued by IASB, titled “ Making Materiality Judgements”. Some changes are done in international accounting standard 1 and 8. Turkish Public Oversight Authority reflected these changes to its standards.

In auditing, concept of materiality is applied in planning and performing an audit of financial statements. Definition of materiality which covered in international standards on audit (ISA320 and ISA450) is in compliance with the definition of at international accounting standards. Also professional judgement is referred for determination of materiality. The auditor’s aim is to reach a conclusion for a reasonable assurance that the financial statements as a whole are free from material misstatement.

Keywords: Materiality, Financial Reporting, Audit, Principle based approach, Rule based approach, Professional Judgement

JEL Classification: M40, M42

1.

1. Giriş

Muhasebe bilgi sisteminin ürünü olan finansal tablolar, tabloları hazırlayanlar ile raporlayan iktisadî kişilik hakkında bilgi sahibi olmaya ihtiyaç duyan kullanıcılar arasında iletişim aracı olarak işlev yapmaktadırlar.

Bu iletişimin tarafları olarak bir yanda raporlama yapan iktisadî kişilikte bulunan yöneticiler diğer yanda ise sunulacak bilgilerden kararları etkilenecek olan pay sahipleri, borç verenler ve potansiyel yatırımcılar bulunmaktadır. Bir de sunulacak bilgilerin doğru ve dürüst olduğunun güvencesini veren bağımsız denetçiler vardır. Sunulacak bilgilerin dozunun niceliksel ve niteliksel olarak belirlenmesi önemlidir. Çünkü bilgi sunmanın bir işlem maliyeti var olmasına karşın yetersiz bilginin eksikliği de kullanıcılar açısından sorunlara yol açabilecektir. Bu durumda açıklanacak bilginin dozunu belirleyeceğimiz kriter “önemlilik diyoruz. Önemlilik adını verdiğimiz doz belirlemeyi kimin yapacağı ise karşımıza iki farklı yaklaşımı çıkarmaktadır. Ya “kural bazlı yaklaşım” a göre yasa koyucular veya düzenleyici kurumlar belirli bağlayıcı eşikler koyacaklar veya “ilke bazlı yaklaşım” benimsenecektir. İlke bazlı yaklaşım açıklanacak bilgilerin dozu ile ilgili olarak finansal tablo hazırlayıcılarına veya denetim alanı ve seviyesiyle ilgili olarak da bu konuda güvence verecek denetçilere bir “takdir hakkı” tanıyacaktır.

2. Kavramlar

2.1. İlke Bazlı – Kural Bazlı Yaklaşımlar

Finansal Raporlama Standartlarını, dışarıda bulunan karar vericilerin yani finansal tablo kullanıcılarının, içerdekilere yani hazırlayıcılara verdiği talimatlar olarak tanımlayabiliriz. Standartlar talep edilen bilgilerin kapsamı, niteliği ve içeriğini belirlerler. Standart yapıcı kuruluşlar her ülkede o ülkenin hukuki yapısı, tarihsel ekonomik gelişimi ve özellikle sermaye piyasalarının gücüne göre ortaya çıkmışlardır.

Muhasebe veya Finansal Raporlama Standartları kural bazlı olabileceği gibi ilke bazlı da olabilir. ABD’ de geçerli olan standartlar kural bazlı iken Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ilke bazlıdır.

Kural bazlı standartlar uygulamaları belirleyen kesin çizgiler koyarken ilke bazlı standartlar uygulayıcılara *takdir hakkı tanıyan* esnek ifadeler kullanırlar. UFRS’de Kiralama standardı finansal kiralama tanımlarken “sahiplikle ilgili tüm risk ve ödüllerin” kiracıya geçmesini öngörür. Geçişini belirlerken de “substantially all” ifadesini kullanır. Yani risk ve ödüllerin büyük ölçüde kiracıya geçmiş olması veya özünün ve önemli bölümünün kiracıya geçmiş olması gerekir.

Peki “büyük ölçüde” nasıl bir şeydir ? Risk ve ödüllerin özü ve önemli bir bölümü ne kadardır ? İşte burada finansal tablo hazırlayıcılarına bir takdir hakkı doğmaktadır.

Kural bazlı standartlara örnek olarak ABD kiralama standardına bakılırsa kiralamanın finansal kiralama olabilmesi için bazı eşikler tanımladığı görülür. Sözleşme süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün % 75’ini aşması veya kira ödemelerinin bugünkü değerinin kiralanan varlığın makul değerinin % 90’ını aşması sınıflandırma için konulan eşiklerdir.

Anlaşılabileceği gibi kural bazlı standartların arkasından dolaşmak mümkünken, ilke bazlı standartlarda takdir hakkı kullanıldığı için sorumluluğun alınmasını gerekmektedir.

Bilindiği gibi sözleşmenin finansal kiralama olarak sınıflandırılması, kiracı açısından, faaliyet kiralamasına göre daha kapsamlı bir muhasebe ve raporlama gerektirmektedir. Kural bazlı standartlar bağlamında sözleşme süresini kiralanan varlığın ekonomik ömrünün %74’ünü kapsayan bir sözleşme yaparak veya kira ödemelerinin bugünkü değerini kiralanan varlığın makul değerinin % 89’u olarak belirleyerek finansal kiralama muhasebesinden kaçınmak mümkündür.

İlke bazlı standartlar bağlamında ise sözleşmenin finansal kiralama muhasebesine tabi olmaması için, kiralanan varlığa ait risk ve ödüllerin büyük ölçüde kiracıya geçmediği konusunda takdir hakkı kullanılacağından bunun gerekçelerinin açıklanabilmesi lazımdır.

ABD’ de 2001 yılında yaşanan Enron finansal raporlama skandalının arkasında da kural bazlı standartlar vardı. Özel Amaçlı Kişilikler’in (Special Purpose Entity) finansal tablolarının, bunu oluşturan şirketler tarafından diğer bağlı ortaklıklarla birlikte konsolide edilmesi gereği, bir yüzde ile ifade edilen eşğin aşılmasına bağlıydı. Bu eşğin bir puan altında

kalarak zarar eden veya finansal güçlük içinde bulunan “özel amaçlı kişilikler” Enron’un konsolide tabloları dışında tutulabilmişlerdir.

2.1. Meslekî Rey (*Professional Judgement*)

“Judgement” dilimizde, muhakeme, yargı, rey, kanaat oluşturmak gibi sözcüklerle ifade edilebilir. **İlke bazlı yaklaşım benimsendiğinde, hazırlayıcılara bir takdir hakkı (rey) ve beraberinde de bu yargıyı savunma sorumluluğu ortaya çıkmaktadır.** Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)’nun yayımladığı, “Önemlilik kanaati oluşturmak” (Making Materiality Judgement) başlıklı **Uygulama Açıklamasında** (Practice Statement); bir bilginin önemli olup olmadığı değerlendirilirken iktisadî kişiliğin kendine has durumları hesaba katmasını ve onun finansal tablolarını kullanan ana kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını dikkate almasını önermektedir (IAS Plus, 2017).

2.2. Önemlilik

Önemlilik, bilgilerin finansal tablolara dahil edilip edilmeyeceği konusunda karar verilmesine yardımcı olan mühim bir kavramdır.

Bir bilginin önemli olup olmadığı konusunda değerlendirme yaparken; raporlayan iktisadî kişiliğin kendine has durumları ile mali tabloların “ana kullanıcıları”nın bilgi ihtiyaçları değerlendirilmesi ve her raporlama tarihinde yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bu aşamada eğer ilke bazlı bir yaklaşım benimsenmişse, hazırlayıcılar veya denetçiler önemlilik kriterini kendi takdirleri çerçevesinde belirlemektedirler. Ama kural bazlı yaklaşım söz konusu olursa, yasa koyucunun veya düzenleyici kurumların bazı eşikler belirlemesi lazım gelir. **Günümüzde** yaygın olarak kabul gören, bu konuda hazırlayıcılara takdir hakkı verilmesidir. Özellikle her iktisadî kişiliğin kendine has durumları da söz konusu olması bunu haklı çıkarmakla birlikte literatürde kural bazlı yaklaşımı savunan görüşler de bulunmaktadır.

3. UFRS’ de “Önemlilik” Konusu

Uluslararası finansal raporlama standartlarında önemlilik, başta kavramsal çerçevede tanımlanan ve bunun yanında da bazı standartlarda atıf yapılan bir kavramdır.

3.1. Kavramsal Çerçeve'nin 2010 Versiyonunda Önemlilik Tanımı

Belirli bir raporlayan iktisadi kişilik hakkındaki bilginin ihmalen atlanması veya yanlış ifade edilmesi bu finansal bilgilere dayanarak karar verecek olan kullanıcıların kararlarını etkileyebilirse bu bilgi önemlidir. Burada bilginin, *ihmalen atlanması veya yanlış ifade edilmesi* öne çıkarılmakta ve etkileme bir ihtimal olarak öngörülmektedir.

Ayrıca tanımda “ilgililik” kavramına da vurgu yapılmakta ve belirli bir “*raporlayan kişilik*” hakkındaki finansal bilginin (karar vericilerin kararlarıyla) ilgili olmasının, *bilginin ilgili olduğu kalemin* bireysel kişiliğin finansal raporu bağlamında, doğasına ve büyüklüğüne veya her ikisine de dayalı olarak belirlenmesi gerektiğine değinilmektedir. Konunun raporlayan kişiliğe özgü yanı öne çıkarılmaktadır.

3.2. Tanımda Değişiklik İhtiyacı

Bilgilerin finansal tablolara dahil edilecek ölçüde önemli olup olmadıkları hakkında kanaat oluştururken *eski tanımı kullanmanın güçlüklerle yol açtığı konusunda bulgular tespit edildi* ve buna yanıt veren değişiklikler yapılma gereği ortaya çıktı.

Bu nedenle Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurumu (IASB) nun 2012 de başlattığı “Açıklama insiyatifi” nin kapsamına “*Önemlilik Projesi*” de dahil edildi. 2015 yılında bu konuda çıkan *taslak “practice statement=Uygulama Açıklaması”*ndan sonra önemlilik projesi iki kısma ayrıldı :

- a. Birinci kısım çalışmanın sonunda, Eylül 2017 de bir uygulama açıklaması yayınlandı. “*Making Materiality Judgement= Önemlilik Kanaatinin oluşması*”
- b. İkinci kısım çalışmada önce bir “Görüşe Açık Taslak=Exposure Draft” hazırlandı (ED/2017/6). Daha sonra bu taslak, Ekim 2018 de, “*Önemli'nin Tanımı* (IAS 1 ve IAS 8 de değişiklikler) olarak yayınlandı (EFRAG, 2018).

3.3. Kavramsal Çerçeve'nin 2018 versiyonunda Önemlilik Tanımı

Eski tanımdaki bir bilginin ihmalen atlanması ve yanlış ifade edilmesi koşullarına ilave-

ten, üstü kapalı ve anlaması güç şekilde ifade edilmesi koşulu getirilmiştir. Ayrıca yine eski tanımda bilginin önemli sayılması için, “ karar vericilerin kararlarını etkileme *bir ihtimal* olarak öngörülmekteyken yeni tanımda, “ *mantıken etkilemesinin beklenmesi*” vurgusu yapılmıştır.

Kullanıcılar, “ *ana veya asli kullanıcılar*” olarak daha belirgin şekilde ifade edilmiş ve finansal bilgiler yerine bu bilgilerin sunulduğu finansal raporlara atıf yapılmış, finansal raporların *genel amaçlı* özelliği öne çıkarılmıştır.

Eski tanımdaki, finansal rapor kapsamında açıklanan bilgiyle alakalı olan kalemlerin (items) doğası ve büyüklüğüne bağlı olarak “ *ilgiliğin*” kişiliğe özgü görünümü olduğu ifadesi korunmuştur. Burada “information=bilgi” ile “alakalı kalem=items to which information relates” ayrımı üzerinde durulması gereken unsurlardır.

3.3.1. Bir Bilginin Üstü Kapalı ve Anlaması Güç Şekilde İfade Edilmesi

Bilginin iletişimi yapılırken, finansal tabloların ana kullanıcılarına olan etkisi bilginin ihmal edilmesi veya yanlış ifade edilmesi durumunda ortaya çıkan etkiye benzer bir etki yapıyorsa, bilgi üstü kapalı ve anlaması güç şekilde ifade edilmiş olur (obscured). Kamu Gözetim Kurumu “gizlenmiş” demektedir. Aşağıdaki durumlar önemli bilginin gizlenmesi sonucunu doğuran örneklerdir : (IFRS, IAS 1, s.2-3).

- (a) Önemli bir kalem, işlem ve diğer olaylar ile ilgili bilgi finansal tablolarda açıklanırken müphem veya belirsiz bir lisan kullanılması
- (b) Önemli bir kalem, işlem veya diğer olaylar ile ilgili bilgi finansal tabloların farklı yerlerine serpiştirilmiş olması
- (c) *Birbirine benzemeyen* kalemler, iş olguları veya diğer olaylar uygun olmayan bir şekilde bir araya toplanmış olması
- (d) *Birbirine benzeyen* kalemler, iş olguları veya diğer olaylar uygun olmayan bir şekilde ayrılmış olması
- (e) Önemli bir bilginin önemsiz bir bilgi ile örtülmesi suretiyle, hangi bilginin önemli olduğu belirsizleşmiş olması sonucu ana kullanıcıların hangi bilginin önemli

olduğunu belirleyememeleri ve finansal tabloların anlaşılabilirliğinin azalmış olması.

3.3.2. *Ana veya Asli kullanıcılar (= Primary Users)*

Mevcut ve Potansiyel yatırımcılar, Borç verenler, Diğer Alacaklılar olarak sayılan *ana kullanıcıların* iş ve ekonomik aktiviteler hakkında makul ölçüde bilgi sahibi olmaları yanında finansal tablolarda bulunan bilgileri özenle gözden geçirip analiz etmeye yeterli olacak ölçüde bilgili olmaları beklenir.

Finansal tabloların amacı; ana kullanıcıların kendilerine sağlanan bilgilerden yararlanarak verecekleri kararların iktisadî kişiliğe yeni imkanlar sağlamasıdır. Bu nedenle kullanıcıların ne tür kararlar verdikleri de hesaba katılmalıdır. Bu arada, genel amaçlı finansal tabloların özel bilgi ihtiyaçlarına cevap vermeyeceği de unutulmamalıdır.

3.3.3. *“Önemlilik Kanaatinin Oluşturulması” başlıklı UFRS Uygulama Açıklaması 2 (Practice Statement 2)*

Söz konusu metin, 89 paragraftan oluşmakta ve ekleriyle birlikte 47 sayfa kaplamaktadır. Bu metinde, finansal tabloların hazırlanmasında önemlilik konusunun değerlendirilmesi süreci için dört adım tanımlanmaktadır. Bunlar; Tanımlama, Değerlendirme, Düzenleme ve Gözden geçirme adımlarıdır (EFRAG, 2017).

Açıklama metninde ayrıntılı olarak işlenmiş olan bu dört adım IAS Plus’da **aşağıdaki şekilde özetlenmiştir** (IAS Plus, 2017)

1. **Önemli olma potansiyeli olan bilginin tanımlanması aşamasında;** raporlayan kişilik, *kendi iş olgularına*, diğer olaylara ve koşullara *uygulanabilir UFRS gerekliliklerini* ve *ana kullanıcıların ortak bilgi ihtiyaçlarını*, göz önünde bulundurulur.

2. Birinci adımda tanımlanan bilginin önemli olup olmadığını değerlendirirken;

- Niceliksel (miktar) ve niteliksel (içerik) etmenler hesaba katılmalı
- *Niteliksel etmenlerin mevcut olması niceliksel değerlendirme için yapılan değerlendirme eşiklerini azaltır* (daha önemli niteliksel etmenler, daha düşük niceliksel eşik)

- Açıklanacak bilginin *miktarıyla bağlantılı olmaksızın mantıken* ana kullanıcıların kararlarını etkilemesi bekleniyorsa, sıfır niceliksel eşiğe yol açar

3. Taslak finansal tablolardaki bilgileri özlü ve açık iletişimi destekleyecek şekilde düzenlerken;

- **Önemli konulara vurgu yapılması,**
- Bilgiyi kişiliğin kendine özgü durumlarına göre biçimlendirilmesi
- Kişiliğin iş olgularının, diğer olayların ve koşulların mümkün olduğunca basit ve doğrudan anlatılması
- Bilgini farklı bölümleri arasındaki ilişkilerin vurgulanması
- Bilginin türüne uygun bir formatta sunulması
- Bilginin mümkün olduğu ölçüde en fazla **karşılaştırılabilirliği** sağlayacak **şekilde sunulması**
- Bilginin tekrarlanılmasından kaçınılması veya en aza indirilmesi
- **Önemli bilgilerin önemsiz bilgiler tarafından üstünün kapatılmamasının temin edilmesi**

3. En önemli adım olarak, geriye dönüp taslak finansal tablolardaki bilgilere **bütüncül olarak bakıp** değerlendirme yapılması. Burada bilginin *hem kendisinin* bireysel olarak, hem de *diğer bilgilerle birlikte bakılınca* **önemli** olduğunun dikkate alınması gerekir. Bu son değerlendirme, ek yeni bilgilerin eklenmesi veya bu defa önemsiz olarak görülebilecek bilgilerin çıkarılmasına yol açabilir; birleştirme, ayırma veya bilgilerin yeniden düzenlenmesi ve hatta ikinci adımın yeniden atılmasını gerekli kılabilir.

Bilginin ilgili olması = Relevance



- **Önemlilik** bu dengeyi sağlayan bir filtre gibidir.

Şekil 1: Önemlilik ve İlgililik İlişkisi

3.3.4. Kavramsal Çerçeve de yapılan tanım değişikliğinin diğer standartlara yansımaları

Önemlilik tanımının tüm uluslararası finansal raporlama standartlarında tutarlılık göstermesi amacıyla 1 numaralı Uluslararası muhasebe standardı olan Finansal Tabloların Sunumu'nun 7. paragrafında bulunan önemlilik tanımında da değişikliğe gidilmiştir.

Öncelikle ihmal ve yanlış ifadenin konusu “item” iken “information” olarak değiştiği ve “tek tek” veya “birlikte” vurgularının kalktığı göze çarpmaktadır. Daha önce kullanıcı terimi kullanılırken kavramsal çerçeveye uyumlu olarak ana veya aslı kullanıcılar denilmiştir. İlginç bir nokta da, eski halinde *ihmal veya yanlış ifadenin* önemliliğinden bahsedilmekteyken yeni durumda *bilginin* önemliliği bunun yerini almış olmasıdır.

Önemliliğin, ihmal veya yanlış ifadenin büyüklüğü ve doğasına bağlı olması ifadesi kaldırılmıştır.

Kavramsal çerçeveye paralel olarak, üstü kapalı ve anlaması güç şekilde ifade edilmesi koşulu getirilmiştir. Ayrıca yine eski tanımda bilginin önemli sayılması için *bir ihtimal* olarak öngörülmekte olan “karar vericilerin kararlarını *etkileme*” konusunda yeni tanımdaki, “*mantıken etkilemesinin beklenmesi*” vurgusu yapılmıştır.

Dikkat çeken bir nokta da kavramsal çerçeveye kullanılan finansal rapor yerine IAS 1/7 de finansal tablo ifadesinin kullanılmış olmasıdır.

Kavramsal çerçevede doğası ve büyüklüğü söz konusu edilen “item” iken IAS 1/ 7 de “information” olmuştur. “ İktisadî kişilik bilginin, finansal tabloların bir bütün olarak alınması bağlamında, tek tek veya diğer bilgilerle bağlantılı şekilde önemli olup olmadığını değerlendirir” ifadesi eklenmiştir.

4. Ülkemizde Kamu Gözetim Kurumu’nun Konuyla İlgili Çalışmaları

4.1. TFRS’lerde Kavramsal Çerçeve’ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler 11 Mayıs 2019 tarih ve 30771 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından Mart 2018’de yayımlanan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* (2018 Sürümü) ve Kamu Gözetim Kurumu tarafından 27/10/2018 tarih ve 30578 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak Türk mevzuatına girmiştir (KGK, 2018).

Bununla birlikte, IASB tarafından Standartlarda yer alan ilgili tanım, kavram ve atıfların *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* ile uyumlu olmasını teminen “*Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards*” başlığıyla bir değişiklik metni yayımlanmış olup, söz konusu değişiklikler Kamu Gözetim Kurumu tarafından hazırlanan “*TFRS’lerde Kavramsal Çerçeve’ye Yapılan Atıflara İlişkin Değişiklikler*” başlığıyla 11 Mayıs 2019 tarih ve 30771 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır (KGK, 2019).

Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanacaktır. İşletmelerin yapılan diğer tüm değişiklikleri erken uygulaması halinde erken uygulamaya izin verilmektedir (KGK, 2019).

4.2. Önemli Tanımı (TMS 1 ve TMS 8’de Yapılan Değişiklikler) 07 Haziran 2019 tarih ve 30794 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Önemli tanımı, bir işlem veya olay hakkındaki bilginin finansal tablo kullanıcılarına sunulup sunulmaması hususunda verilecek kararlarda işletmelere yardımcı olmaktadır. İşletmelerin, finansal tabloların hazırlanmasında önemliliğe ilişkin kararlar alırken çeşitli zorluklarla karşılaştıkları Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yapılan araştırmalarda tespit edilmiştir. Bu kapsamda IASB tarafından önemli tanımının açıklığa kavuşturulması amaçlanarak temelde aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır:

- Önemli tanımına “bilgilerin gizlenmesi” ifadesi eklenmiş ve bu ifadenin bilgilerin verilmemesi ve yanlış verilmesi ile benzer sonuçlara sebep olabileceği belirtilmiştir.
- Önemli tanımında yer alan “kararları etkileyebilecek nitelikte” ifadesi “kararları makul ölçüde etkilemesi bekleniyorsa” olarak değiştirilmiştir.
- Önemli tanımında kullanılan terminoloji, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de (2018 Sürümü) kullanılan terminoloji ile uyumlu hale getirilmiştir.
- Bu değişiklikler, 1 Ocak 2020 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemleri için ileriye yönelik olarak uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir (KGK, 2019).

5. Konuyla İlgili Uluslararası Muhasebe Kurulu (IASB) ’nun Devam Eden Çalışmaları

Hali hazırda Görüşe Açık Taslak - ED/2019/6 -Muhasebe Politikalarının Açıklanması (*IAS 1’ de ve IFRS Practice Statement 2’de değişiklik önerisi*) bulunmaktadır. Bu taslakta, IAS 1’in 117. paragrafındaki “*significant*” sözcüğünün “*material*” olarak değiştirilmesi önerilmekte ve bu paragrafta önemli muhasebe politikasının ne olduğu ve nasıl tanımlayacağı anlatılmaktadır. Ayrıca, paragraf 122’ de “*significant accounting policies*”, “*material accounting policies*” olarak değişmesi önerilmektedir. Bu Görüşe Açık Taslak için 29 Kasım 2019’a kadar görüş beklenmektedir.

6. Denetimde Önemlilik

6.1. Denetim Alanı ile ilgili olarak

Denetlenecek süreçlerin belirlenmesinde belirli önemlilik kriterleri kullanılmaktadır. Önemlilik eleğinin altında kalan bazı tutarlar denetim kapsamına alınmayacaktır.

6.2. Finansal Tablolardaki Bilgilerin Güvenilirlik Seviyesi İle İlgili Olarak

Aşağıda ayrıntısıyla incelenecek olan, hangi değer in altında kalan yanlış ifadelerin (misstatement) bariz olarak önemsiz sayılacağı önemlilik kriterine göre belirlenmektedir.

6.3. Konu İle İlgili Denetim Standartları

Gerek Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'ın Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarında gerek de Türkiye'de Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanan bağımsız denetim standartlarında önemlilik konusu düzenlenmiştir.

6.3.1. Uluslararası Denetim Standardı ISA 320 ve Kamu Gözetim Kurumu- BDS 320

Önemlilik kavramıyla ilgili olarak, 320 no.lu uluslararası denetim standardı ve 320 no.lu BDS, "*Bağımsız Denetimin Planlaması ve Yürütülmesinde Önemlilik*" başlığını taşımaktadır. Bu standartlar önce finansal raporlamada önemlilik kavramının ele alındığına atıf yapmaktadır. Finansal raporlama standartlarında olduğu gibi denetim standartlarında da, meslekî takdir hakkı (rey) konusuna yer verilmekte ve KGK'nun çevirisiyle, "denetçinin önemliliği belirlemesi *meslekî muhakemesini* kullanmasını gerektiren bir konudur..." denilmektedir (KGK, BDS 320 Paragraf 4). Ayrıca denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiyi algılayışından etkilendiğine değinilerek, denetçi açısından finansal tablo kullanıcılarının sahip olması gereken vasıflar ve bildikleri varsayılması makul olan hususlar sayılmaktadır. Yukarıda ele aldığımız gibi ana kullanıcıların **iş ve ekonomik aktiviteler hakkında makul ölçüde bilgi sahibi olmaları** gereğine ilaveten; finansal tabloların **önemlilik düzeylerine göre hazırlandığını, sunulduğunu ve denetlendiğini** anladıklarının, büyüklüklerin ölçümünün doğasında bulunan belirsizlikleri kabul ettiklerinin varsayılmasına vurgu yapılmaktadır. Denetçiler, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolarda yer alan bilgileri esas alarak makul ekonomik kararlar verdiklerini de varsaymalıdırlar (IFAC, ISA 320 paragraf 4).

Önemlilik kavramı denetçi tarafından hem denetimin planlanması aşamasında hem de uygulama aşamasında kullanılır. Denetim sırasında belirlenen yanlış ifadelerin (misstatements) denetim üzerine etkilerinin değerlendirilmesinde, eğer varsa, düzeltilmemiş yanlış ifadelerin finansal tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde ve denetçi raporunda görüş oluşturulmasında önemlilik kavramı uygulanır (IFAC, ISA 320 paragraf 5 (Ref p. A1)).

Denetimin planlanması aşamasında, denetçi önemli sayılacak yanlış ifadelerin büyüklüğünü belirleme konusunda takdir hakkını kullanır (IFAC, ISA 320 paragraf 6).

6.3.2. Uluslararası Denetim Standardı ISA 450 ve Kamu Gözetim Kurumu - BDS 450

ISA 450 ve BDS 450, “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların (veya Yanlış İfadelerin) Değerlendirilmesi” başlığını taşımaktadır.

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki ve -varsa- düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirme sorumluluğunu düzenler (KGK, BDS 450 paragraf 1).

Bu standardın konumuzla ilgisi, BDS 700’e göre denetçinin finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği konusunda güvence verme sorumluluğudur.

Denetçi, denetim boyunca belirlediği *bariz biçimde önemsiz* sayılanlar dışındaki yanlışlıkları biriktirir. Denetim boyunca biriktirilen yanlışlıklar toplamının, *BDS 320’ye uygun olarak belirlenen önemliliğe yaklaşması hâlinde*, genel denetim stratejisi ile denetim planının revize edilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir (KGK, BDS 450 paragraf 5 ve 6b).

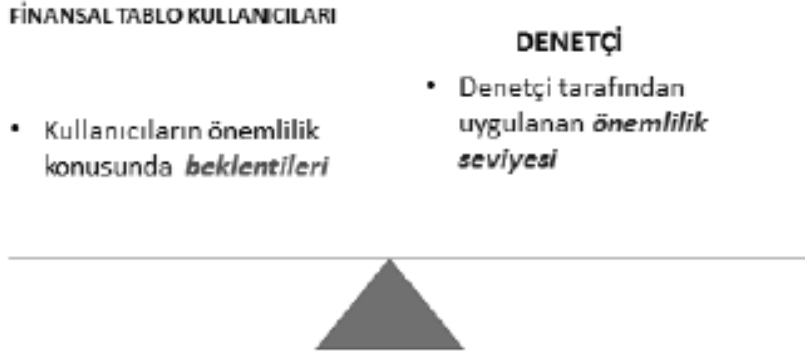
Görüldüğü gibi, “önemli” (material) yanına KGK’nun çevirisiyle “bariz biçimde önemsiz” (clearly trivial) kavramı da gelmektedir.

Bu standardın tanımlar bölümünde, “misstatement” ifadesi yer almaktadır. KGK, BDS 450 de “düzeltilmemiş yanlışlıklar” ve “yanlışlık” tanımlarını yapmaktadır. KGK tarafından yapılan çeviride buna “yanlışlık” denilmesinin kavramı tam karşılamadığı kanaatindeyiz.

“Misstatement” yanlış ifade olarak çevrilseydi daha kapsayıcı olurdu. Çünkü burada, “gerçeğe uygun olmayan bir ifade” kastedilmektedir.

ISA 450’de “yanlış ifade” tanımlanırken, finansal tabloda raporlanan bir kalemin tutarı, sınıflandırılması, sunumu ve açıklanmasının, o finansal tablo kalemi için uygulanabilir olan finansal raporlama çerçevesi ile karşılaştırması yapılmakta ve arada bir farklılık olması halinde buna “yanlış ifade= misstatement” denilmektedir.

Denetimde önemlilik seviyesinin Kullanıcıların Kararlarına Etkisi



Şekil 2: Denetimde Önemlilik Seviyesinin Kullanıcıların Kararlarına Etkisi

Yanlışlıklar *hata veya hileden* kaynaklanabilir. Denetçinin finansal tabloların *tüm önemli yönleriyle* gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığına) ilişkin bir görüş verdiği durumlarda, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir şekilde sunulması (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlaması) için; tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklamalarda yapılmasının gerekli olduğunu düşündüğü düzeltmeler de yanlışlık kapsamındadır (KGK, BDS 450 paragraf 4b).

7. Denetçinin uyguladığı önemlilik seviyesi ile finansal tablo kullanıcılarının beklentilerinin uyumlaştırılması

Yapılan araştırmalar sonucunda, aynı özelliklerdeki şirketler için farklı denetim firmalarının farklı denetim seviyeleri belirledikleri, her denetçinin bu konuda farklı düşündüğü ve finansal tablo kullanıcılarının önemlilik algılarının denetçilerin uyguladıkları önemlilikten daha düşük olduğu görülmüştür (Lakis ve Masiulevicius, 2017, s.1). Yani kullanıcıların daha az önemli olanların da önemli sayılması görüşünde oldukları anlaşılmıştır.

Lakis ve Masiulevicius, “Finansal Tablo Kullanıcılarınca kabul edilebilir olan Denetçi Önemlilik Seviyesi” başlıklı makalelerinde, daha önce yapılmış olan araştırmalara dayalı

arak yukarıdaki tespitleri yaptıktan sonra, finansal tablo kullanıcılarının önemlilik konusundaki beklentileri ile denetçilerin uyguladıkları önemlilik değerinin uyumlaştırılmasının mümkün olup olmadığını hem literatür taraması ve hem de saha araştırmasıyla yapmışlardır.

Makalede önemlilik kavramını ve finansal tablo hazırlayıcıları, kullanıcılar ve denetçiler arasındaki önemlilik eşiklerinin belirlenmesi konusundaki farkları inceleyen önemli bir literatür özeti bulunmaktadır. 1967 yılından 2015 yılına kadar yapılan araştırmaların başlıklarını, yazarlarını, metodlarını, araştırmanın amacını, bulgularını ve araştırma başlıkları konusunda gelecek önerilerini kapsayan bir tablo hazırlanmıştır.

Makalede önemliliğin denetçiler tarafından belirlenmesi sırasında uygulanabilecek, kullanıcıların beklentilerini ölçen bir test önerilmektedir. Bu testin üç aşaması bulunmaktadır. Önce “bariz biçimde önemsiz” clearly trivial) sayılacak değerler konusundaki beklentilerini belirlemek için aslı kullanıcılar üzerinde bir araştırma yapılması, sonra önerilen bir formülün uygulanmasıyla önemlilik planlamasının değerlendirilmesi ve son olarak da çıkan sonucun geleneksel yolla bulunan seviye ile karşılaştırılıp nihai önemlilik değerinin seçimi yapılmaktadır.

8. Sonuç

Hem finansal raporlama hem de denetim açısından incelediğimiz önemlilik kavramı, önemlilik kriterinin belirlenmesindeki güçlükler nedeniyle hala standart yapıcılarının gündeminde bulunmaktadır. Güçlüğüün kaynağı, konunun iktisadi kişiliğe özgü yanının ağır basmasıdır. Bu nedenle ilke bazlı yaklaşım genel kabul görmekte, ancak bu durum da önemlilik uygulamasının dağınık ve bazen de tutarsız olduğu görünümünü vermektedir. Özellikle finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarının ve önemsedikleri unsurların önemliliğin belirlenmesindeki ağırlığını artırma konusunda çabalar devam etmektedir. Finansal Raporlamada açıklanacak bilgilerin dozu belirlenirken; denetimde ise denetim alanının kapsamı ve göz ardı edilebilecek yanlış açıklamaların (misstatement), hatalı bilgilerin düzeyinin belirlenmesi sırasında; bunların kullanıcıların kararlarını nasıl etkileyeceği mutlaka hesaba katılmalıdır.

Kaynakça

- EFRAG, Definition of Material-Amendments to IAS 1 and IAS 8, October 2018, www.efrag.org
- EFRAG, Making Materiality Judgements – Practice Statement 2, September 2017, www.efrag.org
- IAS Plus, Summary of IFRS Practice Statement No.2 www.iasplus.com, 2017.
- IFRS Conceptual Framework 2010, 2014 IFRS Foundation, A36-A47
- IFRS Conceptual Framework 2018, pdf.
- IFRS IAS 1 2018, pdf.
- IFAC, International Standart of Auditing 320, www.ifac.org
- IFAC, International Standart of Auditing 450, www.ifac.org
- KGK, Bağımsız Denetim Standardı 320, www.kgk.gov.tr
- KGK, Bağımsız Denetim Standardı 450, www.kgk.gov.tr
- Lakis, V. & Masiulevicius, A., (2017). Acceptable audit materiality for users of financial statements. **Vadyba Journal of Management**, No 2 (31) ISSN 1648-7974.
- www.iasplus.com
- www.ifrs.org
- www.kgk.gov.tr

Kısaltmalar

- ABD Amerika Birleşik Devletleri
- BDS Bağımsız Denetim Standardı
- ED Exposure Draft Görüşe Açık Taslak
- EFRAG European Financial Reporting Advisory Group
- IASB International Accounting Standards Board
- IAASB International Auditing and Assurance Standards Board
- IAS International Accounting Standard

IASPlus website for global accounting news

IFAC International Federation of Accountants

IFRS International Financial Reporting Standard

ISA International Standard of Auditing

KGK Kamu Gözetim Kurumu

TFRS Türkiye Finansal Raporlama Standartları

UFRS Uluslararası Finansal Raporlama Standartları