

MALİ DENETİMDE ÖNEMLİLİK KAVRAMI*

Çeviren: **Berna DİNÇ**
Sayıştay Denetçisi

GİRİŞ

Önemlilik kavramı, mali tabloların hazırlanmasında ve denetiminde büyük rol oynamaktadır. Önemlilik, tabloları hazırlamakla yükümlü kişilere, muhasebe işlem ve denkliklerinin nasıl gösterilmesi gerektiği hususunda dayanak sağlarken, finansal raporlama ile ilgili mesleki standartların da temelini oluşturmaktadır. Denetçiler tarafından ise, tolere edilebilir hata seviyesinin tespitinde, karşılaştırma ölçütü olarak kullanılmakta ve risk ile birlikte değerlendirildiğinde denetimin kapsamını ve yönünü belirlemektedir.

Bu çalışma önemlilik kavramını tanımlayarak, bu kavramın değer, nitelik ve bağlam olarak ne ifade ettiğini ortaya koymakta ve sonuç olarak denetim sonuçlarının değerlendirilmesindeki yerini ve önemini açıklamaktadır.

ÖNEMLİLİK NEDİR?

Hazırlanan mali tablolar nadiren mutlak doğruluk içermektedir, bu seviyeye ulaşılmış olursa bile, mali tablodan faydalanacak kişilerin böyle bir kesinliğe ihtiyaçları yoktur. Doğruluğa ilişkin belli bir tolerans seviyesi kabul edilmekte ve bu durum, denetimi yapılan tablolar üzerinde “doğru sunum”, “dürüst sunum”, “gerçek ve doğru görünüm” şeklindeki görüşlere karşılık gelmektedir. Bu tolerans seviyesine “önemlilik” denilmekte ve SAS 220¹ de şu şekilde ifade edilmektedir:

“Önemlilik, bir bütün olarak mali tablolar içerisindeki belirli bir unsurun nispi önemini ve ağırlığını açıklayan bir ifadedir. Bu unsurun atlanmış veya çıkartılmış olması (eksikliği), denetçi raporunun muhatabının kararını makul ölçüde etkiliyorsa, burada önemlilikten söz edilebilir. Benzer şekilde, mali

* UK National Audit Office Training document Financial Audit Field Manual Module T2
Materiality

¹ SAS 220: Statements of Auditing Standards about Materiality (Önemlilik Kavramına İlişkin Denetim Standartları Bildirimi)

tablolarda yer alması gereken unsurların yanlış beyan edilmiş olması da aynı sonucu doğuruyorsa, önemlilik söz konusudur.”

Tanımdan da çıkartılabileceği gibi bir hususun veya unsurun önemliliğinin tespitinde en çok dikkat edilmesi gereken konu, denetçi raporunun muhatabının kim olduğudur. Muhatap, adına denetim yapılan kişi veya kuruluştur ve onların menfaatlerinin en üst seviyede korunması gerekmektedir. Kamu denetçilerinin yaptığı denetimlerde muhatap genelde Parlamento olacaktır. Parlamantonun ve medya kuruluşlarının, denetimi yapılan kuruluşa olan ilgisinin anlaşılması, yapılacak işin bir parçasıdır. Bunu gerçekleştirmek için de konuyla ilgili Meclis gündemindeki soru önergelerinin ve tartışmaların incelenmesi, basın taraması yapılması gerekmektedir.

Kamu denetçiliği, bu görevi icra eden denetçilere, yazdıkları raporun muhatabını da aşan bir sorumluluk yüklemektedir. Denetçi, içinde tüketiciler, sponsorlar, piyasa düzenleyicilerinin de bulunduğu geniş bir kamusal kitlenin çıkarlarını dikkate almalıdır. Raporun muhatabı olmadığı durumlarda bile, Parlamantonun denetim yapılan kuruluşa ve denetim sonuçlarına olan ilgisi göz önünde bulundurulmalıdır.

Önemlilik ve risk, yapılacak denetimi yönlendiren, işin niteliğini ve kapsamını belirleyen önemli faktörlerdir. Ancak iki kavram arasında önemli farklılıklar vardır, bu nedenle riske dayalı çıkarımların önemlilikle ilgili kararları etkilemesine izin vermemek gerekir. Risk, hata olasılığı ile ilişkilendirilen bir kavramken; önemlilik hatanın ne dereceye kadar tolere edilebileceği esasına dayanmaktadır. Konunun amacına uygun olarak, bu çalışmada sadece önemlilik derecesi yüksek hata ile ilgilenilecek, yapılacak risk değerlendirmesinde de bu tür hataların gerçekleşme olasılığı üzerinde yoğunlaşılacaktır.

Şunu unutmamak gerekir ki, yapılacak işin miktarını belirleyen şey risk ve önemliliğidir. Ancak, önemliliği de, yapmak istediğimiz işin miktarını esas alarak belirlememek gerekir, örneğin örnekleme büyüklüğüne ilişkin tahminimizin önemlilik ile ilgili kararımızı yönlendirmesine izin verilmemelidir. Denetim yaklaşımı çeşitli kaynaklardan elde edilen muhasebe rakamları üzerinde güven tesis edilmesine olanak sağlayacak şekilde planlanmalı, herhangi bir kaynağa gereğinden fazla önem verilmesi engellenmelidir. Özellikle, yapılan çalışma başka bir kaynağa başvurulmasını gerektiriyorsa, daha verimli olabilecek güvence kaynaklarının temin edilmesi yoluna gidilmelidir.

DENETİM İÇİN ÖNEMLİLİĞİN TESPİTİ

Bu kısımdan sonraki açıklamalar, önemliliğin tespitinde hem nicel hem de nitel faktörlerin rol oynaması ile ilgilidir, ancak şunu unutmamak gerekir ki, bu her şeyden önce mesleki bir karardır. Denetçi, kendisini rapordan faydalanacak kişilerin muhatabının yerine koymalı ve onlardan ne kadarlık bir hata payının tolere edilmesinin beklendiğini dikkate almalıdır.

Bu çalışmada önemlilik kavramı, müşterinin (denetimi yapılan kuruluşun) mali tablolarının süreklilik arz eden denetimi bağlamında ele alınmıştır. Aşağıdaki durumlardaki gibi farklı yaklaşımlar olabilir.

i) Yeni oluşturulan mali tablolarda açılış bilançosunun denetimi yapılırken: Böyle durumlarda açılış bilançosu ilk defa denetime tabi tutulacakmış gibi düşünülerek nispeten daha düşük bir önemlilik seviyesi tespit edilecektir.

ii) Risk denetimi yapılırken: Bu durumda risk denetiminin amaçları bağlamında önemlilik kavramından ziyade hatanın anlamlılığı ile ilgilenilecektir.

ÖNEMLİLİĞİN NİCEL YÖNLERİ

Önemlilik derecesi, değer itibarıyla belirlenirken muhatabın bir bütün olarak mali tablolarda tolere edebileceği en yüksek hata seviyesi takdir edilmelidir. Bunu yaparken, denetim yapılan kurumun özelliği ve parlamentonun konuya olan ilgisi dikkate alınmalıdır. Bu nedenle, mutlak veya nisbi oranlarda, bütün koşullarda uygulanabilecek değişmez bir önemlilik seviyesi öngörülemez. Ancak, diğer denetim kurumlarının uygulamalarına paralel olarak karar tesis edilmesine yardımcı olacak dağılım limitleri önerilebilir, bu sayede denetimi yapılan tüm mali tablolar arasında belli bir tutarlılık sağlanmış olur.

Genellikle, uygulanan dağılımlar gayrisafı harcama/ciro veya brüt varlıkların %0.5-%2'siyle ortalama üretim fazlası veya karın % 5-%10'udur. Özel sektör denetiminde önemliliğin brüt ciro-giderin veya brüt varlıkların %1'inden fazla bir oranda belirlenmesi uygun değildir. Yönetim giderleriyle ilgili önemliliğin %0.5-%1 arasında belirlendiği nakit ve tahakkuk bazlı hesaplarda uygunluk sağlanmış sayılır. Giderlerinin çoğunu başış, yardım, sübvansiyonların oluşturduğu hesaplar için görev direktörü mali tablodan faydalanacak kişinin bekleyeceği önemlilik seviyesine bağlı kalmalıdır, önemliliği giderin %2'sine kadar belirleyebilir. Önemliliği, sadece istisnai durumlar söz konusu ise brüt giderin %2'sinin üzerinde bir seviyede tayin etmek uygun olabilir. Ancak, her durumda, düzenlenecek=çalışma kağıtlarında belirlenen önemlilik oranlarına ilişkin açıklama ve gerekçeler yer almalıdır.

Dağılımlar doğru bir şekilde uygulanmalı, ancak denetimi yapılan kurumun faaliyetleri ve parlamentonun ilgisi dikkate alınarak oluşturulacak mesleki değer yargısının yerini almamalıdır. Dağılım limitlerini uygulamadan önce, işe her zaman şu üç soru sorularak başlanmalıdır:

- i) Parlamentonun bu konuya ilgisi tahminen ne kadar olacaktır?
- ii) Parlamentonun ilgisini en çok çekecek konu ne olacaktır?
- iii) Parlamentonun beklediği doğruluk derecesi nedir?

Bu soruların cevaplanması, dağılım içinde hangi noktaya odaklanması gerektiğini ve önemliliği tespit ederken baz alınması gereken rakam ve hesapları gösterecektir.

Ödenek hesapları ile ilgili olarak Parlamentonun ilgisinin en çok yoğunlaştığı nokta gayrisafi harcamalar/giderler olacaktır. Bu nedenle, önemlilik tespit edilirken, baz alınacak en uygun rakam harcama rakamlarıdır. Benzer şekilde, gelir hesapları ile ilgili olarak da, Parlamentonun ilgisini en çok çekeceği düşünülen “toplanan para miktarı” ve “gayrisafi hasılat” önemliliğin tespitinde baz alınacaktır.

ÖRNEK 1

Diğer kamu kurumlarına profesyonel destek sağlayan A Bakanlığı'nın, çoğunluğunu personel ödemelerinin oluşturduğu 50 milyon ₺'luk ödeneğe bağlanmış harcaması vardır. Son 20 yıldır bakanlığın büyüklüğünde ve yapısında bir değişiklik olmamıştır, bundan sonrası için de böyle bir planlama yoktur. Kamu Hesapları Komisyonu'nda, Avam Kamarasında ve bireysel olarak parlamenterler arasında bu konuya pek fazla ilgi gösterilmemektedir.

Görev Direktörü önemliliği aşağıda belirtilen dağılım içinde düşünmüştür.

Taban	0.5%	1%	2%
Harcama milyon ₺	0.25	0.5	1.0

Görev Direktörü harcamanın niteliğini ve değerlendirilecek diğer özel faktörlerin bu olayda geçerli olmadığını (Parlamentonun ilgisi vs.) göz önünde bulundurarak, gayrisafi harcamanın 0.5%-1% arasındaki dağılımını uygun bulmuş ve planlamayı 0.45 milyon ₺'luk önemlilik düzeyi üzerinden yapmıştır.

ÖRNEK 2

A Bakanlığı personel sayısını azaltmak amacıyla geniş çaplı bir piyasa testi programına başlamış ve işgücünün büyük kısmını sözleşmeyle özel sektör kuruluşlarından karşılamaya karar vermiştir. İşçi sendikalarından gelen tepkiler üzerine alınan karar parlamenterler aracılığıyla meclise taşınmış, soru önergesi verilmiş ve Genel Görüşmeye konu olmuştur. Görev Direktörü konuya olan ilginin arttığını göz önüne alarak hesaba ilişkin önemliliği 0.3 milyon £'a düşürmüştür.

Nakit hesapları için ise, taban olarak genellikle gayri safi harcamalar ve gelirler kullanılmasına karşın , tahakkuk bazlı sisteme göre hazırlanan mali tablolar için en az üç farklı seçenekten yararlanılabilir:

- i) Ciro/ Gayri Safi Harcama
- ii) Brüt Varlıklar
- iii) Normal Kazanç/ Kar

Denetim yapılan kuruluşun niteliği ve faaliyetlerine bağlı olarak bu üç seçenektten biri veya bunların kombinasyonu taban olarak seçilerek uygun bir başlangıç sağlanabilir. Her durum için geçerli olan altın bir kural yoktur ve önemliliğin her üç seçenek baz alınarak hesaplanması daha doğru olacaktır. Kullanılacak taban seçilmeden önce farklı sonuçların karşılaştırılması ve bunlar arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi gerekir.

Aynı zamanda denetim yapılan kuruluşu 3 farklı kategoriye ayırmak ve tahakkuk bazlı tablolardaki önemliliğe ilişkin farklı yaklaşımları anlatmak için bu kategorileri kullanmak mümkündür.

- Ticari kuruluşlar
- Yarı ticari kuruluşlar
- Ticari olmayan kuruluşlar

Denetim yapılan kuruluşların özellikleri birden fazla kategoriye ilgilendirirse de, yapılan açıklamanın anlaşılabilirliği açısından, analizlerde kuruluşların sadece tek bir kategoriye dahil olduğu varsayılmıştır.

Ticari kuruluşlar (fully commercial trading organizations) genellikle ticaret fonları şeklinde kurulurlar ve işletme karı/fazlası elde etmek için piyasada

rekabet ederler. Gelecekteki belli bir zaman diliminde de bu kuruluşların özel sektöre geçmelerinin muhtemel olduğu düşünülür.

ÖRNEK 3

A Ticaret Fonu ürünlerini, Birleşik Krallık ve dış ülkelere satan bir imalat ve ticaret kuruluşudur. Hazine, kuruluşun net varlıklar üzerinden elde edeceği ortalama kazancın en az %15 olması gerektiğini belirtmiştir, 199X yıl sonu itibariyle kuruluşun mali durumu aşağıdaki gibidir.

	£
Ciro	110
İşletme Karı	16*
Brüt Varlıklar	115
Net Varlıklar	60
* 4 yıllık ortalama kar	

Önemlilik aşağıdaki dağılım içinde düşünülür:

Taban	0.5%	1%	2%	5%	10%
Ciro milyon £	0.5	1.1	2.2		
Varlıklar milyon £	0.6	1.2	2.4		
Kar milyon £				0.8	1.6

Görev Direktörü, hesabın özel duyarlılık gerektirmediğini düşündüğü için, önemliliğin 0.5_ile 1.2 milyon £'luk dağılım arasında yer alması gerektiğine karar vermiştir. Parlamentonun ilgisinin en çok yoğunlaşacağı düşünülen yer kara ilişkin rakamlar olduğu halde, durağan bir faaliyete rağmen yıldan yıla dalgalanma gösteren bu hesabın önemlilik için uygun bir taban olmayacağı düşünülmüştür. Bu sebeple görev direktörü, 1.0 milyon £'luk önemlilik değeri üzerinden planlama yapmış ve bunun ciro, kar ve bilanço ile ilgili olarak yeterli olacağı kanısına varmıştır.

Yarı ticari kuruluşlar genellikle icra daireleri şeklinde kuruluurlar ve satış hasılatıyla maliyeti karşılama ve/veya gelir yaratılmasına bağlı finansal hedefleri gerçekleştirmek için faaliyet gösterirler. Bunların ticari aktiviteleri ana kuruluşa, diğer bakanlıklara ve kamu sektörü dışındaki yerlere hizmet sağlamaktan ibarettir. Kuruluşun, finansal hedeflerinin niteliğinden ve sürdürdüğü fiyat politikasından dolayı (maliyet iyileştirme) kar tabanlı önemlilik değeri ile diğer tabanlar arasında

önemli farklılıklar olacaktır, bu yüzden karın baz alınması uygun görülmemektedir.

ÖRNEK 4

A daireesi dışardan gelen müşterilere danışmanlık hizmeti verirken, devlet kurumları yerine de araştırma hizmetlerini yürüten bir hizmet kuruluşudur. Belirlediği finansal hedeflerin gereği olarak başabaş noktasını tutturmak zorundadır. 199X yıl sonu itibariyle kuruluşun mali tabloları şu şekildedir.

	£
Ciro	100
Fazla	2
Brüt Varlıklar	70

Önemlilik aşağıdaki dağılım içinde düşünülmüştür.

Taban	0.5%	1%	2%	5%	10%
Ciro £m	0.5	1	2		
Varlıklar milyon £	1.4	0.7	1.4		
Fazla				0.1	0.2

Dışardan gelen müşterilere uygulanan fiyatlar nedeniyle, denetim yapılan kuruluşa gösterilen ilgi artmıştır, ancak Görev Direktörü hesabın duyarlılığının yüksek olduğu kanısında değildir. Önemlilik tabanı olarak başabaş noktasındaki fazlanın seçilmesinin uygun olmayacağını farketmiş, bu yüzden de önemliliğin 0.4 milyon-1 milyon £ dağılımı arasında yer alması gerektiğine karar vermiştir. Planlama aşaması için 0.7 milyon £ luk bir önemlilik büyüklüğü benimsenmiştir.

Ticari olmayan kuruluşlar genellikle icra daireleri şeklinde kurulmuştur. Diğer kategorilerde yer alan kuruluşlardan farklı olarak, burada temel amaç parasal karşılık olmaksızın hizmetin sunum ve idaresinin sağlanmasıdır. Sadece kuruluş amacı dışındaki faaliyetlerden düşük miktarda gelir elde edilebileceğinden hedefler belirlenirken öncelikle yapılacak işin toplam maliyeti veya birim maliyeti esas alınacaktır.

Bu kuruluşların ayrıntılı ya da özet bilanço sunma zorunluluğu olmasına rağmen, aktiflerin değeri gider hesaplarına oranla daha az önem taşımakta ve dikkatler harcama kısmına odaklanmaktadır. Böyle durumlarda, mali tablonun tamamı üzerinde bir fikir beyan edilecek olsa bile, İşletme Hesabı ve Bilanço için ayrı bir önemlilik belirlemenin uygun olup olmayacağı düşünülmelidir.

ÖRNEK 5

B İdaresi yerel ofisler yoluyla halka sosyal yardım dağıtmaktadır. Kaynakların büyük çoğunluğunu ödenekler oluşturmaktadır, düşük miktardaki işletme geliri de toplama eklenmiştir. 199X yıl sonu itibariyle idarenin mali durumu aşağıdaki gibidir.

	milyon ₺
Brüt Harcama	1000
Net Harcama	875
Brüt Varlıklar	75

Önemlilik aşağıdaki dağılım içinde düşünülmüştür.

Taban	0.5%	1%	2%
Brüt Harcama milyon ₺	5	10	20
Varlıklar ₺m	0.4	0.8	1.6

Görev Direktörü önemliliği önce bilanço kalemleri itibariyle hesaplamış, daha sonra kuruluşun niteliğini göz önünde bulundurarak, mali tablolardan faydalanan kişinin dikkatinin yoğunlaşacağı unsurun İşletme Hesabı olacağı yönünde karar vermiştir.

Parlamentonun ilgisi, kuruluşun birim maliyetlerini düşürme hedefindeki başarısızlığı ile fazla ödenen sosyal yardımlardaki iyileşme üzerine yoğunlaşmıştır. Görev Direktörü bunları dikkate alarak 7.5 milyon ₺'luk bir genel önemlilik düzeyinin uygunluğuna karar vermiştir. Ancak bu durumda bilanço üzerinde yeterli inceleme yapılamayacağı için, sadece bilanço için 1 milyon ₺'luk ayrı bir önemlilik düzeyi tespit etmiştir.

ÖNEMLİLİĞİN NİTEL YÖNLERİ

Daha önceki örneklerde, temel olarak mali tablolarda rastlanan hata ve eksikliğin niteliğine bakılmaksızın, muhatap alınan kitle için önemli olabilecek genel rakamsal değerler üzerinde durulmuştu. Ancak “Denetim İçin Önemliliğin Tespiti” başlıklı bölümün 1.paragrafında açıklandığı üzere önemlilik sadece değer ve miktara bağlı bir kavram olmayıp, niteliğe bağlı unsurları da içerir. Eşit öneme sahip bu unsurlara “nitelik olarak önemlilik”, “bağlam olarak önemlilik” de diyebiliriz.

Nitelik olarak önemlilikte, hesap bakiyelerinin veya teker teker bir bakiyenin değerinden ziyade onların içsel karakteristikleri ile ilgilenilir. Bu tür

bakiyeler (hesaplar) planlama aşamasında ayırdedilir ve muhatabın bekleyeceği tahmin edilen doğruluk seviyesinin tespitinden sonra, denetim testleri bu doğrultuda planlanır. Aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi de konuların niteliksel olarak önemlilik arz ettiğini gösterebilir.

i) Normalde beklenenden daha yüksek bir doğruluk seviyesi gerektiren belirli açıklama isteklerinin varlığı

ii) Yapılan niceliksel önemlilik değerlendirmesinin altında kaldığı halde, Parlamentonun, içeriğindeki tüm hata ve eksikliklerle ilgilendiği konuların bulunması

Bu kategorilerin ilk kısmına, aşağıdaki durumları da ekleyebiliriz:

- Üst düzey personel veya yönetim kurulu üyelerinin ücret ödemeleri
- Ayrı açıklama gerektiren zarar hesapları kalemleri
- Denetim ücreti
- Muhatabın daha yüksek bir doğruluk seviyesi bekleyeceği, uluslararası kuruluşlara üyelik aidatları, belirli yasal zorunluluklardan kaynaklanan ödemeler gibi, diğer hesaplara uygunluk sağlaması gereken bakiyeler

İkinci kategori altında, parlamentonun bir çok biriminde ilgi uyandıran meseleler ile denetim yapılan kuruluşla bağlantılı olarak ortaya çıkan sorunlara dikkat edilmesi gerekir. Burada göz önünde bulundurulacak şey, bir bakıma, yukarıda bahsedilen mali tabloların duyarlılığının değerlendirilmesidir. Aradaki en önemli fark ise, denetim yapılan kuruluşun faaliyetinin belli yönleriyle ilgilendirilmesi ve bütün olarak bir mali tablo yerine, seçilen bir bakiye üzerine yoğunlaşılmasıdır. Sonuç olarak, denetimin tümünü ilgilendiren önemlilik seviyesi düşürülmemekte, fakat özel ilgi alanı olarak kabul edilen belli bakiyeler için daha düşük bir seviye belirlenmektedir.

Parlamentonun ilgisinden dolayı niteliği itibarıyla önemlilik arz eden konular denetim yapılan kuruluştan kuruluşa farklılık göstereceği için, bu konuları kapsamlı bir liste halinde sunmak mümkün değildir. Bununla birlikte, bu konular, belli parlamenter kaygılar nedeniyle verilen düzenlilik görüşüne bağlı olarak da ortaya çıkabilir. Buna rağmen, düzenlilik hatalarının niteliği itibarıyla önemli olacağını doğrudan kabul etmemek, her durumu kendi şartları ve değeri içinde düşünmek gerekmektedir.

ÖRNEK 6

5. örnekte bahsedilen idare, hedeflerine ulaşmada başarısız olmuş ve personelinin erken emekliliğe teşvik etmeyi hedefleyen kapsamlı bir yeniden yapılanma programına başlamıştır. Personel giderlerini azaltması düşünülen bu programın maliyetinin 3 yıl için 40 milyon ₺ olması beklenmektedir.

Görev Direktörü; Parlatentonun, gerekli standardı sağlamayan personele, özellikle kıdemlilere yapılan ödemelerle özel olarak ilgilendiğinin ve bu ödemelerin ilgili makamla mutlaka uyumlu olması gerektiği üzerinde durduğunun farkındadır. Hesabın tümü için kullanılan 7.5 milyon ₺'luk önemlilik değerin bu ödemeler için yeterli olmayacağını düşünmüş ve bunların ayrı bir hesap alanı olarak test edilmesi için planlama yapmıştır.

Herhangi bir hata, eksiklik veya yanlış beyan, değeri veya niteliği itibariyle önemlilik taşımasa da, bağlamı veya ortaya çıkışı şartları nedeniyle önemlilik kazanabilecektir. Hata içeren örnekler şunlar olabilir:

- Fazla veren bir bakiyeyi açık verir hale getiren
- Birçok yılı ilgilendiren mali tablolarda kullanılan bir trendi değiştiren
- Zararı, açıklama limitinin üzerine çıkaran
- Belli faaliyetlere ilişkin giderleri, özel açıklama gerektiren sınırın üstüne çıkaran
 - Belli bir bakiyeye veya kayda sıklıkla rastlanması
 - Bütçe tahminlerinden açıklama gerektirecek sapmaya yol açan
 - Temel mali hedeflerin gerçekleştirilmesini etkileyen
 - Personel ikramiyelerinin ve ödüllerin ödenmesini etkileyen

Bağlamı itibariyle önemlilik baz alınarak planlama yapmak güçtür, bu değerlendirilmenin, denetim sonucunda taslak mali tablolar mevcutken yapılması daha uygun olacaktır. Ancak, bağlamı itibariyle önemli hata içeren belli bakiyelerin varlığına bütçe, tahminler ve gerçekleştirmeler temel alınarak karar verilmelidir. Testler önce azaltılmış bir önemlilik seviyesine göre yapılmalı, daha sonra seçilen belli bakiyelere indirgenmelidir.

SONUÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Önemlilik, denetçiye denetim sonuçlarının değerlendirilmesi konusunda karşılaştırma yapabileceği bir ölçü sağlar. Mali tabloların hata, eksiklik veya aşağıda belirtilen önemde düzensizlik içerip içermediğini önemlilik kavramı belirler:

- i) Mali tabloların , gerçek ve doğru görünüm (true and fair view), doğru sunum (properly presented) / dürüst sunum (fairly presented) sağlamıyor olması
- ii) Mali tablolarda yer alan işlemlerin kendilerini yönlendiren mevzuata uygun olmaması

Tespit ettiğimiz hatalar sadece doğru ve dürüst sunumu, gerçek görünümü etkiliyorsa, mali tablolarda yer alan bu hataların düzeltilmesi yoluna gidilecektir. Gerekli düzeltmelerin yapılmaması durumunda şartlı görüş verilir. Önemli düzenlilik hatalarının tespiti durumunda, denetim yapılan kuruluşun bu hataları hemen düzeltmesi mümkün olamayacağı için (kuruluş istisnai olarak geriye dönük düzenleme yapma yetkisine sahip olabilir) denetim görüşümüzü şarta bağlayabiliriz.

Denetim faaliyeti boyunca kanıtlar toplanır ve değerlendirilir. Hata içeren unsurlar belirlendiği zaman, bunların tek tek veya kümülatif olarak mali tablolar üzerinde esasa ilişkin önemli etkiye sahip olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir. İşlemler için oluşturulan örnekleme içerisinde hata tespit edildiği takdirde, olası hata ve en yüksek hata limitine ilişkin tahmin sonuçlarına ulaşılmalıdır. Bu değerlendirme süreci devamlılık arz etmelidir. Elde edilen sonuçlar önemli bir hatanın var olma ihtimalini gösteriyorsa, hatanın yer aldığı düşünülen dağılım daraltılmalı ve denetim boyunca aynı işleme devam edilmelidir.

Denetim sonuçlarını değerlendirirken, detay testi, kontrol testi, analitik prosedürler, mali tablo incelemesi, kuruluşa ilişkin bilgiler gibi pek çok farklı kaynaktan denetim kanıtı toplanmaktadır. Denetim sonuçları matematiksel olarak değerlendirilip, olası hata tahminine ulaşılmış olursa ve bu doğrulansa bile, bu işlemlerin önemli hatanın varlığını gösterip göstermediği konusunda denetçinin kendi değer yargısını kullanması şarttır.

Matematiksel değerlendirme yapılması, basit anlamda bize aşağıdaki üç cevaptan birini verir.

- i) Olası hata ve en yüksek hata limiti tahmininin önemliliğin altında kalması durumunda: Bu durumda denetimi yapılan mali tabloların önemli hata

içermediği kanısına varılmaktadır, bu durumda olumlu görüş (unqualified opinion) verilebilir.

ii) Olası hata tahmininin önemliliğin üstünde kalması durumunda: Bu durumda mali tabloların önemli hata içerdiği konusunda güçlü kanıtlar vardır. Söz konusu hataların düzeltilmesi için gerekli çalışmaların yapılması beklenir. Hemen düzeltilmesi mümkün değilse (düzenlilik hatalarında olduğu gibi) veya yakın gelecekte de düzenlenemeyeceği düşünülüyorsa şartlı görüş verilmesi gerekebilir.

iii) Olası hata tahmini önemliliğin altında, ancak üst hata limiti önemliliğin üstünde yer alıyorsa: Bu durumda matematiksel değerlendirme kendi içinde tutarsızdır ve bir sonuca ulaşmamaktadır. Olası hata limiti tahmini ile en yüksek hata limiti tahmini arasında çok küçük bir rakamsal farklılık varsa, önemli hatanın varlığı ile ilgili güçlü bir göstergeye ulaşılmış sayılır. Eğer iki tahmin arasındaki fark büyük ise, muhtemelen yapılan inceleme yeterli değildir ve denetim prosedürlerinin genişletilmesi gerekmektedir.

Yukarıda bahsettiğimiz her farklı durum için sonuçları değerlendirirken, denetçi mesleki değer yargısını kullanmalı, elindeki bütün kanıtların ışığı altında tahminlerinin sağlam ve savunulabilir olup olmadığını değerlendirmelidir. Özellikle, işlemler için oluşturulan örneklemedeki hatalar baz alınarak şartlı görüş verilmesi düşünülen durumlarla beraber, sonuçların denetçiyi olumlu görüş vermeye yönelttiği durumlar için de bu değerlendirmenin yapılması büyük önem taşır.