

DENETİMDE ÖNEMLİLİK PLANLAMASI VE RİSK OLGUSU ÇERÇEVESİNDE VERGİ DENETİMİ

Hasan ABDİOĞLU^(*)

- Giriş

Önemlilik, muhasebe bilgilerinde bulunan her hangi bir hata veya düzensizliğin, mali tablo kullanıcılarının verecekleri kararları etkileme olasılığıdır.¹ Denetçilerin denetim riskini ortadan kaldırabilmesi veya en aza indirebilmesi için önemlilik derecesini önceden belirlemesi gerekmektedir. Denetçiler önemliliği; göz ardı edilebilir hata seviyesinin tespit edilmesinde bir etken ve karşılaştırma ölçütü olarak kullanılmaktadırlar. Önemlilik; denetçiye incelemelerinde zaman kazandırması, hata, hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarmasında yardımcı olması bakımından üzerinde durulması gereken bir konudur. Önemlilik düzeyinin belirlenmesi; denetçinin hangi denetim tekniklerini uygulayacağını, çalışmalarının zamanını ve ne kadar kanıt toplaması gerektiğini yakından etkilemektedir. Denetçiler tarafından önemliliğin risk ile birlikte değerlendirilmesi ile denetimin kapsamı ve yönü belirlenmektedir².

Bu çalışmanın amacı; denetimde önemlilik kavramını açıklamak, önemlilik planlamasını denetimde risk olgusu ile birlikte değerlendirmek ve kavramlar arasında ilişkiler çerçevesinde açıklamalarda bulunarak, vergi denetiminde önemliliğin anlamını ve kapsamını belirlemektir.

2. ÖNEMLİLİĞİN ANLAMI VE DENETİMDE KULLANIMI

Genel olarak, sözlük anlamında denetim; bir işin doğru, yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını gözden geçirme eylemidir.³ Tarafsız bir inceleme olarak tabir edilen denetim kavramı, bir işin ya da bir uğraşın genel ya da özel yasalara, biçimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak ve sağlamak amacıyla başlangıçta, uygulama sırasında, uygulama sonunda veya uygulamadan bir süre sonra gözden geçirilmesi biçiminde yazılı ya da sözlü olarak yapılan bir eylemdir. Diğer bir ifade ile denetim, bir kişinin kurumun veya yönetim biriminin yapısı işlerliği ve uğraşlarının önceden saptanmış kıstaslar (yasa, tüzük, yönetmelik, karar, kural vb.) çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yazılı veya sözlü olarak yapılan bir araştırmadır.⁴ Açıklanan yönleri ile denetim kişilerin hak ve sorumluluklarının usulüne uygun (doğru) belirlenip belirlenmediğini ortaya çıkarma ve dolayısı ile kişilerin hak ve yararlarını koruma amacı gütmektedir.

Önemlilik ise denetlenen faaliyetin bir unsurunun ya da onunla bağlantılı bir grup unsurun nispi (görelî) anlamlılığını ifade etmektedir. Dolayısıyla

^(*) Vergi Denetmen Yard. Marmara Üniversitesi, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Doktora Öğrencisi

¹ BOZKURT, Nejat. "Muhasebe Denetimi" Alfa Basım ve Dağıtım, 3. Baskı, Kasım 2000, s.97

² DİNÇ, Berna. Çeviri: Mali Denetimde Önemlilik Kavramı, Sayıştay Dergisi, Sayı:50-51, Temmuz-Aralık, 2004, s.141, ss:141-152

³ TÜREDİ, Hasan. Muhasebe Denetimi, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2000, s.4

⁴ ALTUĞ, Figen. Mali Denetim, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Yayın Nr.110, Bursa,1995, s.2

bir işletme için önemli bir hata ya da yanlış bir düzenleme, diğer bir işletme için aynı anlamı taşımamaktadır. Önemlilik; denetimin ortaya çıkardığı düzensizlikleri değerlendiren ölçüler olup, denetimin ortaya çıkardığı düzensizliklerin değerine yönelik katlanılabilir bir eşiği (sınırı) göstermektedir. Önemlilik eşiği; denetime hazırlık aşamasında, yeterli miktarda denetim kanıtı elde etmek için ihtiyaç duyulan test hacmini belirlemeye yardımcı olmaktadır.

1 no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde önemlilik; *"bir hesap kalemi veya mali bir olayın nisbi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlendirmeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olması"* olarak tanımlanmıştır.⁵

FASB (Financial Accounting Standards Board) önemliliği; *"mevcut koşullar ışığında finansal tablolara güvenerek ekonomik karar verebilen basiretli bir kişinin kararının, finansal tablolarda atlanmış veya yanlış beyan edilmiş kalemin dahil edilmesi ile değişebilmesi veya etkilenebilmesi olasılığının olması durumunda, finansal tabloda atlanılan veya yanlış beyan edilen bir kalem önemlidir"* şeklinde ifade etmektedir.⁶

Önemlilik Kavramına İlişkin Denetim Standardı SAS 220 de önemlilik 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 çıkarılmış olması (eksikliği), denetçi raporunun muhatabının kararını makul ölçüde etkiliyorsa burada önemlilikten söz edilebilir. Benzer şekilde, mali tablolarda yer alması gereken unsurların yanlış beyan edilmiş olması da aynı sonucu doğuruyorsa, önemlilik söz konusudur"*.

Yukarıda yer alan tanımlamalar farklı bir şekilde ifade edilmekle birlikte birbirine benzemektedir.

Denetçi, denetim için hazırlık yaparken ve denetim bulgularını değerlendirirken önemliliği hesaba katmalıdır. Genel bir ifadeyle, bir sorun denetim raporlarının muhatablarının ilgi göstermelerini gerektiriyorsa önemli olarak değerlendirilebilir.⁷ Önemlilik yargıya dayalı olan ve bu nedenle de göreceli (kişiden kişiye değişen) kabul edilen bir kavramdır.⁸ Önemlilik; denetim sonrası bir rapor veya denetim sonuçları hakkında bir bildirim hazırlanması aşamasında, denetimin açıkladığı düzensizliklerin önemini değerlendirmede ve denetçinin genel kanaatinin olumlu ya da olumsuz bir görüşe ulaşmasında yardımcı olur.

Yukarıda yer alan tanımlamalardan anlaşılacağı üzere, bir hususun veya unsurun önemliliğinin tespitinde dikkat edilmesi gereken hususlardan bir tanesi, denetçi raporunun muhatabının kim olduğudur. Örneğin vergi denetimlerinde esas alınan muhatab vergi mevzuatı iken, bir kuruluşun denetlenmesinde denetçinin esas aldığı, adına denetim yapılan kişi veya kuruluşun denetimden amaçladığı noktalar, öğrenilmek istenen hususlardır.

Önemlilik kavramı, denetçiye incelemelerinde zaman kazandırması, hata, hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarmasında yardımcı olması bakımından üzerinde durulması gereken bir konudur. Bununla birlikte önemlilik, mutlak kesinlik içeren bir değeri ifade etmemektedir. Matematiksel işlemlerde olduğu gibi herhangi bir formülasyon da içermemektedir. Ancak her bir hesap grubunun %5'i veya %10'u gibi oranlar önemlilik tutarının belirlenmesinde esas alınabilir. Önemlilik ölçüsü karşılaşılan duruma göre değişiklik göstermektedir. Önemliliği etkileyen koşullar çerçevesinde önemlilik; nicelik (değer) itibarıyla, nitelik itibarıyla ve bağlam itibarıyla belirlenebilir.

⁵ 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 sayılı mükerrer Resmi Gazete.

⁶ ERDOĞAN, Nurten. Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliği, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:31, Temmuz 2006, s.113

⁷ ÖZEREN, Baran. Çeviri: Polonya Sayıştay Denetim Standartları, Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi, Şubat 2004, s.12

⁸ ERDOĞAN, Melih. Denetim, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Şubat 2005, s.51

2.1 Nicelik (Değer) İtibariyle Önemlilik

Nicelik itibariyle önemlilik; belirli bir güvenilirlik düzeyine bağlı olarak hoş görülen bir hatanın değeri; parasal bir tutar veya bir yüzdenin altına veya üzerine göre (örneğin net kar, toplam varlıklar gibi) belirlenmesidir.⁹ Bu yapılırken denetim konusunun özelliğine göre belirleme yapılır. Bu nedenle mutlak veya nispi oranlarda bütün koşullarda uygulanabilecek değişmez bir önemlilik seviyesi tespit edilemez. Ancak benzer konularda yapılan denetimlerde karar verebilmek açısından yardımcı olabilecek dağılım limitleri esas alınabilir. Bu sayede denetimlerde belirli oranlarda tutarlılık sağlanmış olunur.

Önemlilik faktörü, denetimin planlanması safhasında, denetime tabi tutulacak finansal kalemlerin sayısı ve bu kalemlerle ilgili denetim aşamalarının kapsamını belirlemek açısından önem taşımaktadır. Denetçi denetim stratejilerinin belirlenmesinde incelemelerin önemli kalemler üzerinde yoğunlaşmasını sağlayarak denetim maliyetinin azaltılmasına, zaman ve iş gücü planlamasının etkin ve sağlıklı olarak yapılabilmesine imkân sağlar.¹⁰

Niceliksel önemlilikte genellikle uygulanan dağılımlar, gayrisafi harcama/ciro veya brüt varlıkların %0.5-%2'siyle ortalama üretim fazlası veya karın %5-%10'u dur. Esasen önemliliğin gayrisafi harcama/ciro 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.¹¹

2.2 Nitelik İtibariyle Önemlilik

Önemliliğin saptanmasında salt sayısal ve oransal sonuçlara (nicel sonuçlar) dayanmak yeterli değildir. Önemlilik kararını verirken ilgili kalemin niteliğini de dikkate almak gerekir. İlgili kalemin niteliği; bir hesap ile ilgili hata ve yolsuzluk ihtimallerini, bu hesabın bakiyesini etkileyen olay ve işlemlerin sıklığını ve doğrulanabilirlik derecesini ifade etmektedir. Zira sayısal verilere göre yapılan dağılımlar işletmenin özelliklerini, zayıf ve güçlü yönlerini yansıtmamaktadır.¹² Enron olayı, önemliliğin tayini için nicel kriterlere aşırı güvenmenin yeterli olmadığını ve denetimlerin amacına ulaşmasını sağlamadığını 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.¹³ Belirli bir unsurun veya bir unsur grubunun niteliğine göre tespit edilen önemlilik ortaya çıkarılan düzensizliğin niteliğinin miktar dikkate alınmaksızın açıklanması anlamına gelmektedir.¹⁴

Deneyimli denetçiler riskin niteliksel özelliklerinin önem derecesini bir şekilde sezgisel olarak yargılayabilmektedirler.¹⁵

Genel olarak çok hareket gören bir hesabın bakiyesi, az hareket gören hesap bakiyelerine oranla daha önemli kabul edilmektedir.¹⁶

⁹ ÖZEREN, Baran. Çeviri: Polonya Sayıştay Denetim Standartları, Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi, Şubat 2004, s.12

¹⁰ DEMİRBAŞ, Mahmut. Muhasebe Denetiminde Önemlilik İle Risk ve Aralarındaki İlişki, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:7, Sayı:2 Haziran 2005, s.94

¹¹ DİNÇ, Berna. Çeviri: Mali Denetimde Önemlilik Kavramı, Sayıştay Dergisi, Sayı:50-51, Temmuz-Aralık, 2004, s.143

¹² KAYA, Aslan. Denetim Sürecinde Önemlilik, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Nisan 2000, s.96, ss:91-100

¹³ ERDOĞAN, Nurten. Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:31, Temmuz 2006, s.112, ss:112-120

¹⁴ ÖZEREN, Baran. Çeviri: Polonya Sayıştay Denetim Standartları, Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi, Şubat 2004, s.12

¹⁵ ERDOĞAN, Nurten. Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:31, Temmuz 2006, s.113

¹⁶ KAÇAR, Yusuf. Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:214, Haziran 1999, s.145, ss: 143-151

Nitelik olarak önemlilikte, hesap bakiyelerinin veya teker teker bir bakiyenin değerinden ziyade onların içsel karakteristiklikleri ve işletme için taşıdığı önem derecesi ile ilgilenilir. Bu durum denetim yapan kuruluşun denetim amaçlarına ve denetlenen kurumun niteliğine göre farklılık arz edeceğinden, standart bir tespit yapılamamaktadır. Ancak burada denetçinin mesleki deneyimi, karar verme gücü ve sezgisel becerileri belirleyici olmaktadır.

2.3 Bağlam İtibariyle Önemlilik

Çok küçük miktarda olsun ya da olmasın, önemli kabul edilebilecek bir düzensizliğin ciddi sonuçlar doğurmasının söz konusu olduğu durumlarda önemlilik, bağlam itibariyle de değerlendirilebilir.¹⁷ Bu kapsamda, bir unsurun hesaplarda küçük dahi olsa doğurabileceği sonuçlar düşünülerek, önemlilik seviyesi tespit edilmeye çalışılmaktadır.

3. DENETİMDE ÖNEMLİLİK PLANLAMASI

Yukarıda açıklandığı üzere önemliliğin tespitinde nicel, nitel ve bağlam faktörleri rol oynamaktadır. Önemliliğin tespitinde rol oynayan bu faktörler ayrıca birbiriyle ilişki içersindedir. Örneğin bir kısım niceliksel faktörler niteliksel faktörlerin artmasına veya azalmasına neden olmaktadır. Bu niceliksel faktörlere örnek olarak; denetim konusu kapsamında önceki dönemlere ilişkin olarak dolandırıcılık tespitlerinin yapılmış olması, yakın zamanlarda gerçekleşmiş halka hisse arzı gibi gösterilebilir.¹⁸

Önemliliğin tespiti denetim konusu ile ilgili olarak denetçi tarafından verilen mesleki bir karardır. Denetçi burada kendisini muhatabın yerine koymalı ve ne kadarlık bir hata payının göz ardı edilebileceğini belirlemelidir. Örneğin vergi denetimi; vergi idaresinin denetim alanında uzmanlaşmış eleman-

ları aracılığıyla mükelleflerin vergi borcu doğuran olaylarla ilgili hesap ve işlemlerini incelemektir. Başka bir ifade ile vergi denetimi, ödenmesi gereken vergi borcunun zamanında ve eksiksiz olarak ödetilmesini sağlamak amacıyla, vergi idaresinin yetkili elemanlarınca mükelleflerin vergi kanunlarından doğan ödevlerini yapıp yapmadıklarının araştırılmasıdır.¹⁹ Burada önemliliğin tespitinde esas, kanunlarca hüküm altına alınmış belirleyici faktörler ve limitlerle birlikte denetim elemanının mesleki kararıdır. Bir şirketin bağımsız denetiminde ise amaçlanan, şirket ortaklarının şirket hakkında elde etmek istediği bilgilerin nesnel ve objektif bir şekilde sağlanmasıdır. Burada talep edilen konu ile ilgili olarak denetçi önemlilik derecesini, önemlilik faktörleri ile birlikte mesleki kararı belirleyecektir.

Önemlilik düzeyinin belirlenmesi denetim sürecini başlangıcından sonuna kadar üç aşamada ya-
kından ilgilendirmektedir. Bunlar;²⁰

- Denetimin planlanması aşamasında toplanacak kanıtların yapısının, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesinde,
- Toplanan kanıtların değerlendirilmesi aşamasında,
- Mali tablolar hakkında bir görüş oluşturma aşamasında

Önemlilik düzeyinin belirlenmesi planlama aşamasında gerçekleşmektedir. Denetimin sonraki aşamalarında bu belirlemeden yararlanılmakta ve gerekirse değiştirilmektedir. Önemliliğin denetim sürecindeki yerini aşağıda yer alan şekil yardımıyla göstermek olanaklıdır.²¹

¹⁸ ÖZEREN, Baran. Çeviri: Polonya Sayıştay Denetim Standartları, Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi, Şubat 2004, s.12

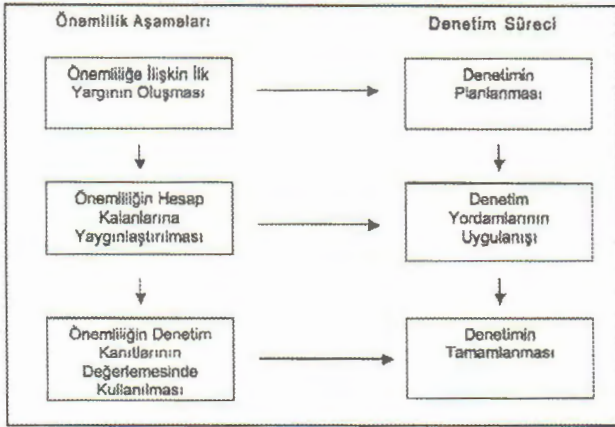
¹⁹ DEMİRBAŞ, Mahmut. Muhasebe Denetiminde Önemlilik İle Risk ve Aralarındaki İlişki, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:7, Sayı:2 Haziran 2005, s.93

²⁰ PEHLİVAN, Osman. Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 62 Ekim 1986, s.34, ss. 35-42.

²¹ BOZKURT, Nejat. "Muhasebe Denetimi" Alfa Basım ve Dağıtım, Kasım 2000, s.98

²² ERDOĞAN, Melih. Denetim, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Şubat 2005, s.53

Şekil:1 Önemliliğin Denetim Sürecindeki Yeri



Kaynak: ERDOĞAN, Melih. Denetim, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Şubat 2005, s.53

Önemlilik düzeyinin bir standardı bulunmamaktadır. Her denetim çalışmasında önemlilik düzeyi farklı oluşturulmak durumundadır. Bir işletme için önemli olan bir düzey, diğer bir işletme için önemsiz kabul edilebilecektir. Önemlilik sadece hatanın veya hilenin büyüklüğü ile ilgili değildir. Ayrıca hatanın veya hilenin yapısı ile de ilgilidir.²² Uygulamada önemlilik düzeyi; denetlenen işletmeye, denetim konusuna ve denetçinin özelliklerine göre değişmektedir.²³

Önemlilik düzeyinin belirlenmesi denetçinin hangi denetim tekniklerini uygulayacağını, çalışmalarının zamanını ve ne kadar kanıt toplaması gerekeceğini yakından etkilemektedir. Örneğin denetçinin düşük bir önemlilik düzeyi belirlemesi, toplaması gereken kanıt sayısını artıracaktır. Yüksek bir önemlilik düzeyinin belirlenmesi ise kanıt sayısını azaltacaktır. Dolayısıyla önemlilik düzeyi ile kanıt sayısı arasında tersine işleyen bir ilişki bulunmaktadır. Önemlilik düzeylerine ilişkin değerlendirmeler tamamıyla yapılan denetimin mahiyetine, mesleğin yargısına, o sektördeki deneyime ve inceleme hazır-

lıklarının yeterli derecede yapılmış olup olmadığına bağlıdır.²⁴ Denetimde önemlilik planlamasında denetçinin dikkate alması gereken bazı faktörler aşağıda yer aldığı gibidir. Bunlar;²⁵

- İşletmenin büyüklüğü,
- İşletmenin geçmişi,
- İşletmenin gelir sağlama eğilimi,
- İşletmenin yapısı,
- İşletmenin bulunduğu sektörün yapısı,
- İşletmenin ortaklık yapısı ve halka açıklık durumu olarak sayılabilir.

Denetimlerde önemlilik düzeyinin tespiti yapılırken; denetçi, incelenen hesapta hata çıkma olasılığını, hesapta çıkabilecek hatanın kullanıcıları etkileme derecesini, hesap için uygulanacak denetim tekniklerinin maliyetini ve işletme ile ilgili önceki deneyimlerini göz önünde bulundurmalıdır.

4.DENETİM RİSKİ, UNSURLARI VE ÖNEMLİLİK PLANLAMASI İLE İLİŞKİSİ

4.1 Denetim Riski ve Denetim Risk Unsurları Arasındaki İlişki

Denetim sürecinde risk kavramı, üzerinde durulması gerekli bir konudur. Risk, bir amaca ulaşmak için yapılan planın gerçekleşmeme olasılığı olarak tanımlanabilir. Denetçilerin denetimde karşılaştıkları en önemli husus önemli hata ve hilelerin ortaya çıkartılamaması olasılığıdır. Denetçinin, denetime hazırlık aşamasında mutlaka denetim riskini değerlendirmesi gerekmektedir. Denetim riski; denetlenen faaliyetle ilgili olarak denetçinin yanlış sonuçlara ulaşma riskidir. Denetim riski, farklı alanlarda ortaya çıkan risklerin bir bileşimidir. Bir başka ifadeyle denetim riski, finansal tablolara yansımış olan maddi hataların denetçi tarafından saptanmayıp,

²² BOZKURT, Nejat. "Muhasebe Denetimi" Alfa Basım ve Dağıtım, Kasım 2000, s.98

²³ DEMİRBAŞ, Mahmut.Muhasebe Denetiminde Önemlilik İle Risk ve Aralarındaki İlişki, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:7, Sayı:2 Haziran 2005, s.90, ss:89-124

²⁴ DEMİRBAŞ, Mahmut.Muhasebe Denetiminde Önemlilik İle Risk ve Aralarındaki İlişki, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:7, Sayı:2 Haziran 2005, s.90.

²⁵ BOZKURT, Nejat. "Muhasebe Denetimi" Alfa Basım ve Dağıtım, Kasım 2000, s.101

yanlış görüş ortaya konması riskidir.²⁶ Örneğin; denetçinin önemli ölçüde düzensiz olan faaliyetler hakkında çekincelerini açıklamada yetersiz kalması veya düzensizliği bulunmayan faaliyetler hakkında çekinceler bildirmesi gibi.

Denetim riski, önemli hata ve düzensizliklerden etkilenmiş olan bir mali tablo hakkında istenilmeden olumlu görüş verme olasılığıdır. Diğer bir ifadeyle, denetçilerin yapmış oldukları çalışmalarda önemli hata veya hileleri ortaya çıkartamama olasılığıdır. Denetim riskinin tamamen ortadan kaldırılamamasına rağmen denetçilerden istenilen, risk derecesinin azaltılmasıdır. İşletmelerde risk belirleme sürecini etkileyen faktörler aşağıdaki gibidir.²⁷

- İşletme ve çevresinin anlaşılması için denetleme sürecinin planlanması,
- İşletmenin hangi endüstri kolunda çalıştığı, mevcut mevzuat ve diğer dış etkenlerin incelenmesi,
- Finansal raporlama yapısı,
- İşletmenin doğası,
- İşletme hedefleri, stratejileri ve ilgili işletme riski,
- İşletmenin finansal performansının ölçülmesi ve irdelenmesi,
- İç kontrol yapısı.

Denetim çalışmalarını yürütenler bu süreç içerisinde çeşitli hatalarla karşılaşmaktadırlar. Bunların kimisi iç kontrol sisteminin zayıflığından, kimisi doğal olarak, kimisi de denetçinin seçmiş olduğu prosedürlerden kaynaklanan hatalardır. Tüm bu hataların birleşiminden denetim riski ortaya çıkmaktadır. Özetle denetim riski; doğal risk, kontrol riski ve ortaya çıkarma riskinin bir bileşimidir.

4.1.1 Doğal Risk

Yapısal risk veya bünyesel risk olarak da adlan-

dırılan doğal risk; hataların veya düzensizliklerin kaynağı olabilecek, ayrıca iç kontrol prosedürleri tarafından önlenmediği veya ortaya çıkarılmadığı ve düzeltilmediği takdirde, finansal tablolara güvenilmemesine, temel faaliyetlerin yasadışılığına veya düzensizliğine yahut da finansal yönetimin makul davranmaktan uzaklaşmasına yol açacak ve bir eylemin, faaliyetin ya da yönetim sisteminin niteliğiyle ilgili olan risktir.²⁸ Doğal risk denetçinin kontrolü altında olmayan ve kendi iradesi ile ortadan kaldırmayacağı veya değiştiremeyeceği risk unsurlarından bir tanesidir. Bu riskin değerlendirilmesinde işletmede iç kontrol yapısı ile ilgili politika ve prosedürlerinin etkisi dikkate alınmamaktadır. Bu politika ve prosedürlerin bulunmadığı varsayılmaktadır. Burada amaç mali tablolara önemli hata ve hilelerin yansımaları eğilimini net bir şekilde ortaya koyabilmektir. Doğal riski oluşturan faktörler üç grupta ele alınabilir. Bunlar;

- Yönetmel karar almada karar alma süreçlerinin göz ardı edilmesi,
- Faaliyette bulunan endüstrinin yeterince gelişmemiş olması,
- Örgütsel yapının yetersizliği ile izleme zayıflıkları,
- Finansal yapının yetersiz oluşu.

Doğal risk incelleme kapsamına alınan her unsur için aynı kabul edilmemektedir. Örneğin; kasada var olduğu iddia edilen paranın doğal risk düzeyi ile var olduğu iddia edilen binanın doğal risk düzeyi farklıdır. Kasadaki paranın çalınma riski yüksek olduğundan doğal risk seviyesi de yüksek olmaktadır.²⁹

4.1.2 Kontrol Riski

Kontrol riski denetçinin, iç kontrol sistemi tarafından bulunamayan veya bulunmuş olup da önle-

²⁶ Muhasebe Denetim ve Etik Kurallar, Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği (TSPAKB), Mart 2004, s.150, www.ecoyatirim.com.tr/dosyalar/muhasebe_denetim_ileri.pdf, 05.09.2006

²⁷ Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement, Paragraf 7, 94 ISA XX, www.aicpa.org/.../auditstd/2005_06_Risk_Assessment/07-ED_SAS_Understanding_Entity_and_Its_Environment.pdf, 05.09.2006

²⁸ ÖZEREN, Baran. Çeviri: Polonya Sayıştay Denetim Standartları, Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi, Şubat 2004, s.16

²⁹ BOZKURT, Nejat. "Muhasebe Denetimi" Alfa Basım ve Dağıtım, Kasım 2000, s.108

nemeyen katlanılabilir hata tutarını aşan hataların olabilirliğini belirleyen ölçüdür.³⁰ Kontrol riski; denetlenen kurum bünyesindeki iç kontrolün, yönetimin önemli hatalarını ve düzensizliklerini zamanında önleyip veya ortaya çıkarıp düzeltmede yetersiz kalması riskidir.³¹ İşletmelerde iç kontrol sistemlerinin başarısı birçok faktöre bağlıdır. Bunlara aşağıda kısaca değinilmiştir.³²

- İşletme bünyesinde risk yönetimi altyapısının kurulması, öncelikli olarak risk hedeflerinin ve risk pozisyonlarının belirlenmesi,
- İşletme içerisindeki en önemli ve ciddi risklerin belirlenip kaynakların buna göre dağıtılması,
- Organizasyondaki anahtar stratejiye uygun risk stratejilerinin oluşturulması,
- Risk yönetim tekniklerinin geliştirilmesi ve uygulamaya konması,
- Risk yönetim süreçlerinin performanslarının ölçülüp izlenmesi,
- Risk yönetimi süreçlerinin sürekli olarak iyileştirilmesi.

Doğal risk unsurunda olduğu gibi kontrol riski üzerinde de denetçilerin etki sahibi olma olanakları bulunmamaktadır. Zira iç kontrol yapısının kurulması ve yürütülmesi tamamen işletmenin sorumluluğundadır ve bu nedenle de denetçiler kontrol riski düzeyinin azaltılmasında söz sahibi değildirler. Denetçi, incelemelerinde her durum için planlanmış bir kontrol riski düzeyi belirlemek durumundadır. Bu risk düzeyleri denetçinin uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını yakından ilgilendirmektedir.³³

4.1.3 Ortaya Çıkarma Riski

Ortaya çıkarma riski bir denetim yordamının etkinliğinin ve denetçi tarafından uygulanışının bir fonksiyonudur. Buradan hareketle ortaya çıkarma riski; organizasyonun iç kontrollerince düzeltilemeyen önemli nitelikteki düzensizliğin veya gerçekdışı beyanların denetçi tarafından bulunamama riskidir.³⁴ Ortaya çıkarma riski denetçinin çalışmalarında uyguladığı denetim prosedürlerinin etkinliğinin şekillendirdiği bir risktir. Doğal ve kontrol riskinin tersine ortaya çıkarma riski, denetçinin çalışmalarının etkisiyle değiştirilebilen bir risk unsurudur. Çok etkin bir denetim prosedürünün kullanılması, ortaya çıkarma riskinin azalmasını sağlayabilecektir.³⁵

4.2 Denetim Risk Unsurları Arasındaki İlişkiler

Denetim programı hazırlanırken, denetçi, denetlenen faaliyetin ve kurumun genel doğal riskini değerlendirmelidir. Denetçi ya denetimin her unsurunu değerlendirmeye yönelmeli ya da belirli bir unsurun doğal riskinin yüksek olduğunu kabul etmelidir. Doğal riskin ve kontrol riskinin denetçi tarafından yapılan değerlendirmesi ile ortaya çıkarma riskinin kabul edilebilir düzeyi arasında bir ilişki bulunmaktadır. Denetçi doğal risk veya kontrol riskinin düzeyini ne kadar yüksek tespit ederse, denetim risk düzeyini arzulanan seviyeye çıkarmak amacıyla, ortaya çıkarma riskinin daha uygun bir alt seviyeye düşürmeyi gerektiren denetim çalışması da o ölçüde artmaktadır. Doğal risk ve kontrol riskinin değerlendirme düzeyi ne olursa olsun, denetçi, belirli miktardaki esasa yönelik testi mutlaka yapmalıdır.³⁶ Doğal risk ve kontrol riski mali tablolarda yer alırken ortaya çıkarmama riski denetçinin prosedürlerinden kaynaklanmaktadır. Söz konusu bu risklerin

³⁰ ARENS ve LOEBBECKE, Auditing An Integrated Approach, Seventh Edition, 1997, s.258-259.

³¹ ÖZEREN, Baran. Çeviri: Polonya Sayıştay Denetim Standartları, Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi, Şubat 2004, s.16

³² RIEGER, L., Internal Audit and Risk Management Community, Managerial Auditing Journal, Sayı 8. www.roberthalf.de/GfxExternalUse/CORP_GOV2005/Articles/GER/A_spirit_of_change.pdf, 05.09.2006

³³ BOZKURT, Nejat. "Muhasebe Denetimi" Alfa Basım ve Dağıtım, Kasım 2000, s.109

³⁴ ÖZEREN, Baran. Çeviri: Polonya Sayıştay Denetim Standartları, Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi, Şubat 2004, s.16

³⁵ BOZKURT, Nejat. "Muhasebe Denetimi" Alfa Basım ve Dağıtım, Kasım 2000, s.109

³⁶ ÖZEREN, Baran. Çeviri: Polonya Sayıştay Denetim Standartları, Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi, Şubat 2004, s.16

taininde denetim faaliyetlerini gerçekleştiren profesyonellerin bilgi ve tecrübesi önemli derecede rol oynamaktadır. Doğal risk ve kontrol riski belirlendikten sonra denetçi, kabul edilebilir bir seviyede bir denetim riski için ortaya çıkaramama riskinin seviyesine karar vermektedir.

Denetlenen kurumla doğrudan ilgili olmaları nedeniyle, doğal risk ve kontrol riski, ortaya çıkarma riskinden farklılık gösterir. Öte yandan ortaya çıkarma riski denetçiye bağlı olup, denetim prosedürlerinin niteliğinin, miktarının ve zamanının bir fonksiyonudur. Denetçinin yürüttüğü esasa yönelik test prosedürleri ne kadar çoksa, denetçinin önemli hataları veya düzensizlikleri ortaya çıkarma olasılığı da o kadar yüksek, yani ortaya çıkarma ve kontrol riskleri de o ölçüde düşüktür.³⁷

4.3 Denetim Risk Modelinin Oluşturulması

Denetim faaliyetlerine başlama kararı veren denetçi incelemelerine başlamadan önce belli bir risk modeli oluşturmak zorundadır. Bunun yapılmasındaki amaç incelemelerin kapsamının, inceleme tekniklerinin ve ihtiyaç duyulan zamanın belirlenmesidir. Ayrıca denetim risk modeli denetim planının başarı ile uygulanabilmesini sağlamak, hataların ortaya çıkarılması riskini tayin etmek ve uygun kanıt tutarını belirlemek amacıyla uygulanır. Denetimde hesaplar arası ilişkiden faydalanılarak yapılan döngü yaklaşımında denetim risk modeli, öncelikle planlama amacına yönelik olarak her bir döngüde ne kadar kanıt toplanacağına karar verilmesi aşamasında kullanılmaktadır.

Denetim çalışmalarında işletmeye ait çok sayıda bilgi, belge ve olayla karşılaşmaktadır. Bunları uygun bir zaman dilimi içerisinde kabul edilebilir bir emek harcayarak değerlendirmek için, denetim sürecinin planlanması ve denetimi yapacak ekibin belirlenmesi, varılacak sonucun doğruluğu bakımından çok önemli rol oynamaktadır. Bunu sağlamak ancak iyi bir risk planlanması sayesinde olur. Dene-

tim risk planlanması, işletmenin bulunduğu sektör, işletmenin hukuki yapısı ve yöneticilerin kalitesiyle doğrudan ilgilidir. İşletmede kullanılan muhasebe sistemi, yönetimin denetim olayına yaklaşımı ve varsa geçmiş dönemde yapılan denetim sonuçları, yapılacak olan denetim faaliyetlerinin kapsamını doğrudan etkilemektedir.

Denetim risk düzeyini oluşturan üç farklı risk unsuru arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Doğal risk ile kontrol riskinin belirlenen düzeyleri, denetçinin belirleyeceği ortaya çıkarma riskinin düzeyini etkilemektedir. Bir hesapla ilgili işletme iddiası için belirlenen doğal ve kontrol risk düzeyi, ortaya çıkarma riskinin azalmasına veya artmasına neden olmaktadır. Doğal ve kontrol risk unsurları denetçi tarafından değiştirilemediğinden, denetçi için yalnızca ortaya çıkarma riskini belirleme olanağı kalmaktadır. Doğal riskin ve kontrol riskinin düşük düzeylerde belirlenmesi durumunda, denetçi ortaya çıkarma riskini artırabilmektedir. Veya bu durumun tersi söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla iki grup risk unsuru arasında tersine işleyen bir ilişki söz konusudur. Denetçinin denetim çalışmalarında her durumda yüksek güvenilirlik istemesi ortaya çıkarma riskinin düşük tutulmasına neden olmaktadır. Ancak bunun sonucunda denetim zamanı ve maliyeti artmaktadır. Denetçi bu aşamada en uygun düzeyi belirlemek durumundadır.³⁸

Denetçinin karşılaşılabileceği riskler farklılıklar göstermektedir. Bunlardan birincisi hatalı bir finansal belgenin incelemeler sonucunda hatasız olduğuna hükmetme riskidir. Bu tür risk _ (beta) risk olarak adlandırılmaktadır. Diğer yandan denetçinin doğru olmasına rağmen, herhangi bir finansal belgeyi hatalı olarak sınıflandırması halinde ise _ (alfa) riski söz konusu olmaktadır.³⁹

Denetçi uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğini, kapsamını ve uygulama zamanını belirle-

³⁷ ÖZEREN, Baran. Çeviri: Polonya Sayıştay Denetim Standartları, Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi, Şubat 2004, s.16

³⁸ BOZKURT, Nejat. "Muhasebe Denetimi" Alfa Basım ve Dağıtım, Kasım 2000, s.110

³⁹ WOODHEAD, A.D., The Other Audit Risk, Managerial Audit Journal, Sayı 12.

www.emeraldinsight.com/Insight/html/Output/Published/EmeraldFullTextArticle/Pdf/0510120101.pdf , 05.09.2006

yebilmek için denetim risk modeli oluşturmaktadır. Her bir durum için uygulanacak denetim prosedürleri farklı olacağından, katlanılacak risk derecesi de farklı olacaktır. Kabul edilebilir denetim riski; doğal risk, kontrol riski ve ortaya çıkarma riskinin bir bileşimidir. O halde Kabul Edilebilir Denetim Riski= Doğal Risk x Kontrol Riski x Ortaya Çıkarma Riski'dir. Kabul edilebilir denetim riski; denetçinin, önemli hata veya hilelerin bulunmasına karşın denetimlerde kabul edebileceği hoş görünün sınırını ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle, red edilmesi gereken bir durumun kabul edilme riskini ifade etmektedir.⁴⁰

$$KDR=DR \times KR \times OR$$

KDR: Kabul Edilebilir Denetim Riski

DR: Doğal Risk

KR: Kontrol Riski

OR: Ortaya Çıkarma Riski

Bu eşitlikten hareketle denetçinin hataları bulma ve ortaya çıkarmada yetersiz kalması riskini de aşağıdaki eşitliğe dönüştürebiliriz.

$$OR= KDR / DR \times KR$$

Formülde yer alan unsurlardan bir tanesinde meydana gelen değişim diğer unsurları etkilemektedir. Denetim risk unsurları arasındaki ilişkiden hareketle denetim riskinin ölçülmesi amacıyla aşağıda yer alan tablodan faydalanılabilir.

Durum	Kabul Edilebilir Denetim Riski	Doğal Risk	Kontrol Riski	Ortaya Çıkarma Riski
-------	--------------------------------	------------	---------------	----------------------

Tablo:1 Risk Ölçümleme Tablosu

1	Yüksek	Düşük	Düşük	Yüksek
2	Düşük	Düşük	Düşük	Orta
3	Düşük	Yüksek	Yüksek	Düşük
4	Orta	Orta	Orta	Orta
5	Yüksek	Düşük	Orta	Orta

Kaynak: BOZKURT, Nejat. "Muhasebe Denetimi" Alfa Basım ve Dağıtım, Kasım 2000, s.116

5. DENETİM RİSKİ VE ÖNEMLİLİK PLANLAMASI İLİŞKİSİ

Denetim çalışmalarında denetim riski hiçbir zaman sıfıra indirilememekte ve tüm hata ve hileler ortaya çıkartılamamaktadır. Dolayısıyla her denetim çalışmasında taşınan bir risk ve bir kısım hata tutarının hoş görülmesi veya ortaya çıkarılamaması olasılığı bulunmaktadır. Denetçilerden beklenen risk unsurlarını olabildiğince en aza indirmek ve önemli hataları ortaya çıkartabilmektir.⁴¹ Burada önemlilik denetim riskinin kabul edilebilir düzeyiyle ilgili kararlar için ihtiyaç duyulan denetim çalışmasının kapsamını ve dolayısıyla denetimin verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu belirlemektedir.⁴²

Önemlilik ve risk, yapılacak denetimi yönlendiren, işin niteliğini ve kapsamını belirleyen önemli faktörlerdir. Ancak iki kavram arasında farklılıklar söz konusudur. Risk, hata olasılığı ile ilişkilendirilen bir kavram olmasına rağmen; önemlilik hatanın ne dereceye kadar göz ardı edilebileceği ile ilgilidir. Ancak yapılacak denetimlerin hacmini belirleyen unsurlar risk ve önemliliktir.⁴³

⁴⁰ BOZKURT, Nejat. "Muhasebe Denetimi" Alfa Basım ve Dağıtım, Kasım 2000, s.113

⁴¹ BOZKURT, Nejat. "Muhasebe Denetimi" Alfa Basım ve Dağıtım, Kasım 2000, s.97

⁴² ÖZEREN, Baran. Çeviri: Polonya Sayıştay Denetim Standartları, Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi, Şubat 2004, s.12

⁴³ DİNÇ, Berna. Çeviri: Mali Denetimde Önemlilik Kavramı, Sayıştay Dergisi, Sayı:50-51, Temmuz-Aralık, 2004, s.142

Risk olağan dışı durumların ölçüsü iken, önemlilik büyüklük ölçüsüdür. Beraberce ikisi belirli bir büyüklükteki tutarların olağandışı durumlarını (belirsizliğini) ölçmekte kullanılmaktadır. Örneğin denetçinin sadece %5 gibi 25.000 YTL'lik katlanabilir hata tutarını aşan hataları belirleyememe riski ile ilgili kanıt toplama planları geniş kapsamlı ve anlamlı bir durumdur. Eğer bu durum risk ve önemliliği dikkate almazsa anlamsız olacaktır. Özel bir önemlilik ölçüsü içermeyen %5'lik bir risk 10.000 YTL veya 100.000 YTL'lik bir hatanın kabul edilebilir olduğunu göstermektedir.⁴⁴

Denetim faaliyetleri gerçekleştirilirken risk modelini oluşturma ihtiyacı denetçinin incelemeleri sonunda doğru bir karara varabilmesini sağlayacak en uygun kanıt toplama miktarını belirlemektir. Bu da denetimde önemliliğin belirlenmesinde belirleyici olmaktadır. Denetim riskini oluşturan tüm bileşenlerle, incelenen kanıt miktarı arasında ilişki olmasına rağmen nihai kanıt miktarını belirlemede ortaya çıkarma riski önemli rol oynamaktadır. Ortaya çıkarma riski artarsa incelenen kanıt miktarı azalır. Buna karşılık ortaya çıkarma riskinin düşük olduğu durumlarda incelenen kanıt miktarı artmaktadır. Çünkü hatalı ve hileli durumların tespiti ne kadar zor olursa denetçinin toplayacağı kanıt sayısı o kadar artacaktır.

6. VERGİ DENETİMİNDE ÖNEMLİLİK VE KAPSAMI

Vergi denetimi, ödenmesi gereken vergi borcunun zamanında ve eksiksiz olarak ödettirilmesini sağlamak amacıyla, vergi idaresinin yetkili elemanlarınca mükelleflerin vergi kanunlarından doğan ödevlerini yerine getirip getirmediğinin araştırılmasıdır.⁴⁵ Ferdi teşebbüs olsun, kurum olsun işletmelerin tümünü kapsayan günümüz vergiciliği kural

olarak doğrudan doğruya teşebbüslerin muhasebe ve hesap sistemlerine dayanmaktadır. Vergi denetimi, vergi incelemesini de kapsayan Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi güvenliğini sağlamaya yönelik aşağıdaki tedbirlerin tümünü kapsayan bir kavram olarak kullanılmaktadır.⁴⁶

- Yoklama
- Vergi incelemesi
- Bilgi toplama
- Arama
- İstihbarat arşivi
- Kayıt nizamı yönünden yapılan kontroller
- Üretim ve sevk kontrolleri
- İşletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılması.

Vergi denetimi açısından önemlilik; inceleme kapsamına alınmış bir mükellefin defter ve belgelerinde yer alan her hangi bir hata veya düzensizliğin vergi matrahını etkileme olasılığıdır. Vergi denetimi açısından önemlilik yukarıda sayılan konularla ilgili olarak; Vergi Usul Kanununda yer alan önemli davranışlar ve vergi kanunlarında yer alan önemli tutarlar olarak iki gruba ayrılabilir.

6.1 Önemli Davranışlar

Vergi denetim elemanı hazine yararını korumak amacıyla incelemelerini gerçekleştirmektedir. Vergi kanunlarında öngörülen vergi cezaları ile amaçlanan, herkesin vergi ödevlerini kanuna uygun bir şekilde yerine getirmesidir.⁴⁷ Vergi Usul Kanunu'nda yer alan önemli davranışları; usulsüzlük niteliğinde davranışlar ve kusurlu davranışlar olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür.⁴⁸

⁴⁴ DEMİRBAŞ, Mahmut. Muhasebe Denetiminde Önemlilik İle Risk ve Aralarındaki İlişki, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:7, Sayı:2 Haziran 2005, s.120

⁴⁵ PEHLİVAN, Osman. Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 62 Ekim 1986, s.34, ss. 35-42.

⁴⁶ KAÇAR, Yusuf. Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:214, Haziran 1999, s.147

⁴⁷ SABAN, Nihal. Bir Analiz:Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2006, s.60, ss:59-62

⁴⁸ KAÇAR, Yusuf. Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:214, Haziran 1999, s.146

6.1.1 Usulsüzlük Niteliğinde Davranışlar

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda usulsüz davranışlar üçe ayrılmaktadır. Bunlar birinci dereceden usulsüzlük, ikinci dereceden usulsüzlük ve özel usulsüzlük halleridir. Birinci derece usulsüzlükler, ikinci derece usulsüzlüklere nispetle daha ağır müeyyideler gerektirmektedir. Birinci derece usulsüzlükler kendi aralarında farklı önem derecesine haizdir. Bunlardan bir kısmı aynı zamanda re'sen takdir nedenleri arasında sayıldığından diğerlerinden daha da önemlidir. Birinci derecede usulsüzlüğün re'sen takdiri gerektirmesi, sadece usulsüzlük cezasını gerektirmekle kalmayıp, aynı zamanda cezanın ikiye katlanmasını ve dönem matrahının da re'sen takdir edilmesini gerektirmektedir. Bu nedenle denetçi, usulsüzlük davranışlarından bir kaçını bir arada işleyen bir ödevli için, daha önemli olanlarını seçmede birinci veya ikinci derece olduğuna bakacaktır. Birinci derece usulsüzlük halinde ise denetçi re'sen takdir nedeni olup olmadığına bakacak ve bu suretle davranışları bir önemlilik sıralamasına koyacaktır. Aynı zamanda tek bir davranış ile birden fazla usulsüz veya kusurlu davranış içine girilmiş ise sadece en ağırı uygulanacağından, kusurlu ve usulsüz davranışların kendi arasında olduğu gibi birbirleri ile de mukayesesi yapılacaktır.

Genel usulsüzlük davranışları yanında bazı özel usulsüzlük davranışları da belirtilmiştir. Bu davranışlar belge düzeninin tesisi amacına yönelik bulunmaktadır. Bunun yanında ödenecek verginin ilanına yönelik olarak tesis edilen ve psikolojik baskı sağlayan vergi levhası ve teşhir uygulamaları da özel usulsüzlük davranışları arasında yer almaktadır. Usulsüz davranışlardan bir diğeri de, çekinme sebebi dışında bilgi verme zorunluluğu bulunanların yazı ile istenilen bilgiyi vermemeleri olup, bu davranışlar da özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılmaktadır.

6.1.2 Kusurlu Davranışlar

Vergi ziyanına sebebiyet verilmesi kusurlu bir

davranış olarak nitelenebilir. Vergi mükellefinin veya sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi dolayısıyla verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi halinde vergi ziyaı söz konusu olmaktadır. Bu tanım doğrultusunda kusurlu davranışlar herhangi bir suretle vergi ziyanına sebebiyet verilen hallerdir. Kusurlu davranış olarak nitelenen fiilleri işleyen yükümlüler ve sorumlulara vergi ziyaı cezası maddi ceza olarak kesilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen kaçakçılık suçu da bir kusurluluk halini ifade etmektedir. Kusurlu davranışlardan altı aydan üç yıla kadar hapis cezasını gerektiren cezalar para cezasına çevrilebilirken on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası gerektiren haller halinde ağır hapis cezası uygulanmaktadır. Dolayısıyla on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası gerektiren ve para cezasına çevrilemeyen haller daha önemlidir.

6.2 Önemli Tutarlar

Vergi Kanunlarında önemlilik konusunda diğer bir ayırım tutarlar yoluyla yapılmıştır. Kusurlu davranışlar açıklıkla belirtilmiş olmakla birlikte bir kısım davranışların kusur sınırları da tutarlarla çizilmiştir. Bu şekilde kanunda belirtilen tutarlar vergiyi doğuran olaydan verginin tahsil aşamasına kadar çok ve çeşitlilik arz etmektedir. Başlıklar itibariyle vergi denetimi açısından önemli tutarları şöyle sıralayabiliriz.⁴⁹

- Birinci ve ikinci sınıf tüccarların defter tutma hadleri,
- İstisna ve muaflık konularında getirilmiş ölçüler,
- Amortisman hadleri,
- Enflasyon düzeltmesi hadleri,
- Denetim birimlerinin yetkilerini belirleyen tutarlar,

⁴⁹ KAÇAR, Yusuf. Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:214, Haziran 1999, s.149

- Tahsilinden vazgeçilen tutarlar,
- Vergi tarifelerindeki oran ve tutarlar,
- Vergi yargısına başvurmada esas alınacak tutarlar,
- Fatura düzenleme sınırı,
- Tasdik kapsamını belirleyen tutarlar, gibi.

7. SONUÇ

Önemlilik; denetim konusu ile ilgili olarak hata, eksiklik ve hileli durumların belirlenmesinde rol oynamaktadır. İncelemeler sonucunda denetim konusunun kendisine esas olan mevzuata uygun olup olmadığı veya gerçek ve doğru durumu yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir belirlilik sağlanmaktadır. Sonuçlar önemli bir hata veya hilenin varlığını gösteriyorsa inceleme derinleştirilmektedir. Dolayısıyla iyi bir önemlilik yargısı başarılı bir denetimi sağlamaktadır. Önemlilik kavramına ilişkin Denetim Standardı SAS 220 de 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 tablolarda yer alması gereken unsurların yanlış beyan edilmiş olması da aynı sonucu doğuruyorsa, önemlilik söz konusudur tanımlaması yapılmıştır.

Denetim çalışmalarında denetim riski hiçbir zaman sıfıra indirilememekte ve tüm hata ve hileler ortaya çıkartılamamaktadır. Dolayısıyla her denetim çalışmasında taşınan bir risk ve bir kısım hata tutarının hoş görülmesi veya ortaya çıkarılamaması olasıdır. Denetçilerden beklenen, risk unsurlarını olabildiğince en aza indirmek ve önemli hataları ortaya çıkartabilmektir. Burada önemlilik, denetim riskinin kabul edilebilir düzeyiyle ilgili kararlar için ihtiyaç duyulan denetim çalışmasının kapsamını ve dolayısıyla denetimin verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu belirlemektedir. Denetim sürecinin önemli bir unsuru olan önemlilik hak-

kında herhangi bir standart bulunmamaktadır. Denetçi; işletmenin özellikleri, sektörün çalışma koşulları, ekonominin genel durumu, daha önce yapılmış olan denetim sonuçları ve mesleki bilgi ve birikim ışığında karar verecektir.

Denetçi uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğini, kapsamını ve uygulama zamanını belirleyebilmek için denetim risk modeli oluşturmaktadır. Her bir durum için uygulanacak denetim prosedürleri farklı olacağından, katlanılacak risk derecesi de farklı olacaktır. Kabul edilebilir denetim riski doğal risk, kontrol riski ve ortaya çıkarma riskinin bir bileşimidir.

Türk vergi sisteminde verginin tespit ve tahsili için gereken kurallar ilgili vergi kanunlarında, uygulama ile ilgili esaslar da Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu temel doğrultusunda vergi kanunlarında önemli davranışlar verginin tespitine yönelik olduğu halde Vergi Usul Kanunu'nda; vergi kanunlarının yüklediği olayların uygulama usul ve esasları, vergi mükelleflerine vergi kanunlarının yüklediği ödevlerin nasıl yerine getirileceği düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda önemliliği belirlemede mutlak sayılar ve oranlar getirildiği gibi bunlar belli bir sistematik sıraya da konulmuştur. Kontrol ve denetim araçları sayılmıştır. Özetle Vergi Kanunlarında önemlilik ölçüleri vergiyi doğuran olayı tespit ve bunun sınırlarını çizmek şeklinde oluşmuştur. Vergi kanunları önce mükellefi belirlemekte, daha sonra verginin matrahını belirlemekte ve bu matrah üzerinden verginin nasıl tahsil edileceğini araştırmaktadır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. ARENS ve LOEBBECKE, Auditing An Integrated Approach, Seventh Edition, 1997
2. BOZKURT, Nejat. "Muhasebe Denetimi" Alfa Basım ve Dağıtım, Kasım 2000
3. DEMİRBAŞ, Mahmut. Muhasebe Denetiminde Önemlilik İle Risk ve Aralarındaki İlişki, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:7, Sayı:2 Haziran 2005, ss:89-124

4. DİNÇ, Berna. Çeviri: Mali Denetimde Önemlilik Kavramı, Sayıştay Dergisi, Sayı:50-51, Temmuz-Aralık, 2004, ss:141-152

5. ERDOĞAN, Melih. Denetim, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Şubat 2005

6. ERDOĞAN, Nurten. Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:31, Temmuz 2006, ss:112-120

7. KAÇAR, Yusuf. Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:214, Haziran 1999, ss: 143-151

8. KAYA, Aslan. Denetim Sürecinde Önemlilik, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Nisan 2000, ss:91-100

9. Muhasebe Denetim ve Etik Kurallar, Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği (TSPAKB), Mart 2004, s.150, www.ecoyatirim.com.tr/dosyalar/muhasebe_denetim_ileri.pdf , 05.09.2006

10. ÖZEREN, Baran. Çeviri: Polonya Sayıştay Denetim Standartları, Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi, Şubat 2004

11. PEHLİVAN, Osman. Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 62 Ekim 1986, ss. 35-42.

12. RIEGER, L., Internal Audit and Risk Management Community, Managerial Auditing Journal, Sayı 8.

www.roberthalf.de/GfxExternalUse/CORP_GOV2005/Articles/GER/A_spirit_of_change.pdf , 05.09.2006

13. SABAN, Nihal. Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2006, ss:59-62

14. TÜREDİ, Hasan. Muhasebe Denetimi, Cezlepler Matbaacılık, Trabzon, 2000

15. Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement, Paragraf 7, 94 ISA XX,

www.aicpa.org/auditstd/2005_06_Risk_Assessment/07-ED_SAS_Understanding_Entity_and_Its_Environment.pdf, 05.09.2006

16. WOODHEAD, A.D., The Other Audit Risk, Managerial Audit Journal, Sayı 12.

17. ALTUÇ, Figen. Mali Denetim, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Yayın Nr.110, Bursa,1995, s.2

18. www.emeraldinsight.com/Insight/html/Output/Published/EmeraldFullTextArticle/Pdf/0510120101.pdf , 05.09.2006

19. 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 sayılı mükerrer Resmi Gazete.