

# Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama

CEYHAN İNALTONG

Eski Hesap Uzmanı, YMM, BD \*

Prof. Dr. OKTAY TAŞ \*\*

## Öz

Uluslararası bağımsız denetim standartlarına göre; finansal tabloların tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin olarak yürütülen bağımsız denetim sürecinde, genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablo kullanıcılarının yorumlarını etkileyecek düzeyde olması önemlilik olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda, esasen denetçiden beklenen şey denetim riskini olabildiğince aza indirmesi ve işletme ile ilgili önemli yanlışlıkları ortaya çıkartmasıdır. Ülkemiz uygulamasında Uluslararası Denetim Standartlarından aynen uyarlanan Türkiye Denetim Standartları içinde yer alan ‘‘Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik’’ başlıklı Bağımsız Denetim Standardı 320 (BDS 320) ile ‘‘Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi’’ başlıklı Bağımsız Denetim Standardı 450 (BDS 450) konunun temel düzenleyicileridir. BDS 320 önemliliğe ilişkin olarak işletmenin içinde bulunduğu durumlara bağlı olarak uygun olabilecek kıyaslama noktalarına değinmekle birlikte, standart bir hesaplama önermemekte ve uygulamada denetçiler mesleki yargılarını kullanarak farklı değerlendirmelerle önemlilik düzeyini<sup>1</sup> hesaplamaktadırlar. Bu çalışmada bağımsız denetimde önemlilik konusunun teorik çerçevesi ve uygulamada esas alınan temel kriterler ortaya konulduktan sonra, önemlilik seviyesinin belirlenmesinde uygulamada izlenebilecek yöntem hakkındaki görüşlerimiz açıklanacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Önemlilik ve denetim riski, genel önemlilik düzeyi, performans önemlilik düzeyi, BDS 320, BDS 450.

## 1.GİRİŞ

Bağımsız denetim sürecinde denetçilerin esas alması gereken iki temel uygulama seti, **denetim standartları** ve **muhasebe standartlarıdır**.

Ülkemiz uygulaması yönünden 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) bağımsız denetimde esas aldığı standartlar; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayın-

\* Çalışmamıza ilişkin görüşlerini paylaşan meslektaşlarımız Sn. Yaşar Bivas ve Sn. Celal Pamukçu'ya ve ayrıca TÜRMOB'un bağımsız denetim eğitmenliği sürecindeki katkıları için Sn. Prof. Dr. Nejat Bozkurt ve Sn. Dr. Tuba Şavlı'ya teşekkürlerimi sunarım.

\*\* İTÜ

1 Literatürdeki bazı çalışmalarda önemlilik düzeyi terimi kullanılırken, bazılarında önemlilik seviyesi terimi kullanılmaktadır. Bu çalışmada, önemlilik seviyesi terimi yerine Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) yayınladığı BDS'lerde de kullanılan önemlilik düzeyi terimi kullanılmıştır.

lanan uluslararası denetim standartlarıyla (UDS) uyumlu Türkiye Denetim Standartları / Bağımsız Denetim Standartları (BDS)<sup>2</sup> ile uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) ve yorumları ve KGK tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemelerdir.<sup>3,4</sup>

**Finansal tablolar denetiminin temel amacı**, bir işletmenin finansal tabloları ile ilgilenmek ve karar almak durumunda olan tarafların bu tablolara olan güven derecesini artırabilmek olup, bu güven, denetçinin “tüm önemli durumlar dikkate alınarak, bir işletmenin finansal tablolarının uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi ile uyumlu olarak düzenlenip düzenlenmediği” konusunda bir görüş beyan etmesi<sup>5</sup> ile sağlanmaktadır<sup>5</sup>.

Bağımsız denetim sürecinin UDS’lerde yer alan denetim standartlarına göre ve temel olarak uluslararası standartlara uyumlu finansal raporlama çerçevesi esas alınarak gerçekleştirilmesi söz konusu olmakla birlikte, genel olarak Avrupa Birliği’ndeki (AB) uygulamalara bakıldığında, belirli özelliğe sahip işletmelerde UFRS’nin esas alındığı, bunlar dışındakilerde ise yerel muhasebe standartlarının kullanıldığı, bağımsız denetime tabi olma yönünden de farklı kriterlerin kullanılabilirliği gözlenmektedir<sup>6</sup>.

Konuya ilişkin ülkemiz uygulamasında, bağımsız denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmektedir. Bugünkü düzenlemeler çerçevesinde **bağımsız denetimin UDS’ye (BDS’ye) uygun olarak yapılması gerekli** olmakla birlikte, KGK’nın 26.08.2014’de yayınlanan Kararı ile uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi yeniden yapılandırılmıştır<sup>7</sup>.

2 6102 SK Md.397

3 6102 SK Md.88 ve Geçici Md.1/5.

“Geçici Md.1/5: Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/IFRS ve yorumları ile KOBİ/IFRS) ve kavramsal çerçevede belirlenen ilkeler bu Kanunun finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin hükümleri ile ilgili diğer hükümlerine de uygulanır.”

6102 SK’da KOBİ/IFRS’ye ilişkin düzenleme halen yer almakla birlikte, AB’nin KOBİ standardını uygulamak yerine önceki 4 ve 7 nolu direktifleri kaldırarak 2013/34 muhasebe direktifini kabul etmesi sonucunda, KGK 6102 SK’da ve 660 sayılı KHK’daki yetkileri çerçevesinde bu direktife paralel düzenlemeler yapmaya başlamıştır.

4 Düzenleyici kurumlar tabi şirketlerin denetiminde düzenleyici kurumların ilgili yönetmelik, tebliğ ve genelgeleri ayrıca dikkate alınmaktadır. Örneğin, bankaların finansal tablolarının, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 37’nci maddesi gereğince yürürlükte bulunan düzenlemelerde belirlenen muhasebe ilke ve standartlarına ve BDDK tarafından muhasebe ve finansal raporlama esaslarına ilişkin yayınlanan diğer yönetmelik, tebliğ ve genelgelere uygun olarak hazırlanması söz konusudur.

5 Nejat Bozkurt, Bağımsız Denetim Ders Notları, TÜRMÖB, Cilt 1, s.13.

6 Ceyhan İnaltonç, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, Vergi Dünyası, Ekim 2012, Sayı: 374, s.58. “Dünya uygulamalarına bakıldığında, 2012 yılbaşı verilerine göre, finansal tabloların 122 ülkede halka açık şirketler için ve 99 ülkede halka açık olmayan şirketler için UFRS’ye uygun olarak hazırlanması zorunlu tutulmuş veya bu standartlara göre hazırlanmasına izin verilmiştir. Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerin uygulamalarına bakıldığında, muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların kabul edilen muhasebe standartlarına göre düzenlendiği ve bu sonuçlar üzerinden gidilerek vergi matrahına ulaşıldığı gözlenmektedir. AB’de 2005 yılından itibaren hisse senetleri borsada işlem gören banka ve sigorta şirketleri dahil konsolide finansal tablo düzenleyen şirketlerin UFRS’ye göre raporlama yapmaları zorunlu hale getirilmiştir. Söz konusu finansal tablolar uluslararası denetim standartlarına göre denetlenmektedir. Diğer taraftan anılan ülkeler; ciro, bilanço büyüklüğü ve çalışan sayısında kendi koşullarına uygun farklı kriterlerle küçük ve orta büyüklükteki şirketleri tanımlamakta, bunların mali sonuçlarının kapsamlı veya kısaltılmış olarak hazırlanmasına ilişkin kuralları belirlemekte ve bunların denetime tabi olup olmamalarına ilişkin olarak farklı kriterler kullanmaktadırlar. Bu bağlamda, AB üyesi ülkeler bazında KOBİ’ler genelinde gerek finansal raporlama ve gerekse denetime tabi olma bakımından yeknesak bir uygulama bulunmadığı gözlenmektedir.”

7 Bağımsız denetim sürecinde esas alınacak olan uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine ilişkin olarak KGK’nın 21.08.2014 tarih ve 75935942-050.01.04 – [01/26] nolu Kurul Karar’ında (RG: 26.08.2014-29100); a) Karar’da yer alan ekli listedeki SPK ve BDDK düzenleme ve denetimine tabi işletmeler ile sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ve BIST piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasına, b) Daha önce yayınlanan BKK uyarınca bağımsız denetime tabi tutulmakla birlikte ekli listede yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında ise isteğe bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanabilmesine (dolayısıyla TMS/IFRS uygulama zorunluluğunun kaldırılmasına ve Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) esas alınabileceğine), c) Bu iki kapsama dâhil olmayanlar için Kurum’ca bir belirleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatın [(Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve eki Tek Düzen Hesap Planı (TDHP)) uygulanmasının devamına karar verilmiştir. KGK’nın TMS’ye ilişkin olarak yapmakta olduğu düzenlemelerde AB’nin sistematığının benimsendiği görülmektedir. Bu düzenleme ile Avrupa Birliği’ndeki halka açık şirketler, banka ve sigorta şirketleri vb gibi şirketlerde UFRS’nin uygulanması, ancak bunlar dışındaki şirketlerde ülkelerin kendi yerel mevzuatlarının (muhasebe standartlarının) esas alınması şeklindeki uygulamaya yakınlık sağlanmak istendiği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, ülkemiz ile AB ülkeleri arasındaki temel ayrım noktası, AB ülkelerinde finansal tabloların vergiye göre değil muhasebe standartlarına göre oluşturulmuş yerel mevzuata göre hazırlanması, ülkemizde ise hazırlanan finansal tabloların hazırlanmasında MSUGT ve eki TDHP esas alınsa bile bugün itibarıyla finansal tabloların vergi kanunlarının (VUK) esas alındığı yerel mevzuata göre oluşturulmasıdır. Dolayısıyla, MSUGT ve eki TDH’nin finansal raporlama çerçevesine esas alınacak şekilde revize edilmesi gereklidir.

KGK, yapılan yeni düzenlemeye 05.11.2014 tarihli Duyurusu ile açıklık getirmiş olup, söz konusu duyuruda; **bağımsız denetimde genel olarak Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) finansal tablolarının hazırlanmasında TMS'nin esas alınacağı, TMS uygulama kapsamı dışında kalanlar için ise Kurumca yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanabileceği** açıklanmıştır<sup>8</sup>. Dolayısıyla Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olan şirketlerin istisnasız tamamının denetiminin bağımsız denetim standartlarına (BDS) uygun olarak yapılması zorunlu olmakla birlikte, finansal raporlama çerçevesinin TMS/TFRS (UMS/UFRS) olması zorunluluğu KAYİK kapsamı dışındakilerde kaldırılmış (ihtiyari kılınmış) olmaktadır.

KGK'nın yukarıda belirttiğimiz 7 ve 8 nolu dipnotlarda yer alan açıklamaları dikkate alındığında; **KAYİK kapsamı dışındakiler için** yeni bir raporlama çerçevesi oluşturulmak için çalışmalara başlandığı ve bunun Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve eki Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) üzerine inşa edileceği, ancak bu şekilde hazırlanacak finansal tabloların **"münhasıran vergi kanunlarına uygun tablolar"** olmadığı anlayışından hareketle, MSUGT ve eki TDHP'nin revize edilmesi suretiyle bağımsız denetimde esas alınacak olan bir yerel mevzuatın oluşturulacağı görülmektedir.

Böylece, TMS'nin;

-TMS/TFRS (UMS/UFRS) çerçevesi (uluslararası) ve

## -Yerel Raporlama (MSUGT-TDHP) çerçevesi (ulusal)

olmak üzere iki ana başlıkta (standartta) toplanmasının ve bağımsız denetimlerin bu finansal raporlama çerçevesi esas alınmak suretiyle gerçeğe uygunluk standardında yapılmasının amaçlandığı ortaya çıkmaktadır.

Bu bağlamda, yerel raporlama çerçevesine ilişkin olarak KGK tarafından hazırlanan "Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin 01.01.2014 Tarihi ve Sonrasında Başlayan Hesap Dönemine İlişkin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar"a ilişkin Kurul Kararı taslağı<sup>9</sup> kamuoyu görüşüne açılmıştır. Bu taslahta özetle, MSUGT'lerde açıklığa kavuşturulması gereken **belirli hususlarda düzenleme yapılması ihtiyacı** belirtilmiştir. Bu hususlar; bağımsız denetime konu olacak finansal tablolar, reeskont işlemi, kıdem tazminatı yükümlülüğü, amortisman ve itfa payı, değer düşüklüğü ve konsolide finansal tabloların hazırlanması ve konsolidasyon işlemleridir.

## 2.Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı

Bağımsız denetçi, denetim sürecini BDS setinde yer alan düzenlemelere uygun olarak yürütmek zorundadır. Raporda vereceği görüşüne temel olmak üzere işletmenin finansal tablolarının bir bütün olarak hile ve hatayı kapsayan önemli yanlışlıklar içerip içermediği konusunda mantıklı bir güvence elde etmek zorundadır<sup>10</sup>. Bu güvence, denetim riskini azaltacak düzeyde ve yeterlilikte kanıt toplanması ile sağlanmaktadır. "Denetim kanıtları denetimin özünü teşkil eder ve denetim kısaca kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir."

8 www.kgk.gov.tr sitesinde yayımlanan 05.11.2014 tarihli KGK kararı uyarınca: "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifi arasındaki farklılık ve benzerlikleri tespit etmek amacıyla bir komisyon oluşturulmasına karar verilerek konu hakkındaki çalışmalara başlanmıştır. Söz konusu çalışmanın tamamlanmasıyla, Kurum tarafından 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifiyle uyumlu ulusal raporlama çerçevesi oluşturulacaktır. Söz konusu düzenlemeler, mevzuat uyarınca TMS'lerin cüz'ü addolunacaktır. Bu itibarla,

-Uluslararası standartlarla tam uyumlu TMS'ler uluslararası raporlama çerçevesi,

-Kurum tarafından oluşturulacak söz konusu düzenlemeler ulusal raporlama çerçevesi

olarak "Geçerli Raporlama Çerçevesini" oluşturacaktır. 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifiyle uyumlu ulusal raporlama çerçevesi oluşturuluncaya kadar, söz konusu Kurul Kararı çerçevesinde yürürlükteki mevzuatın uygulanmasına devam edilecektir."

KGK, konuya ilişkin olarak 14.11.2014 tarihinde www.kgk.gov.tr sitesinde yukarıda belirtilen açıklamasına ilave ayrı bir açıklama daha yapmış olup, MSUGT ve eki TDHP'ye göre hazırlanan finansal raporların münhasıran vergi kanunlarına uygun tablolar olarak anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Açıklamanın son bölümü şu şekildedir: "MSUGT ile 2013/34 sayılı AB Muhasebe Direktifi arasındaki farklılık ve benzerlikleri tespit etmek amacıyla bir komisyon oluşturularak konu hakkındaki çalışmalara başlanmış olup 2015 yılı içinde söz konusu direktife uygun finansal raporlamaya ilişkin çerçevenin tamamlanması planlanmaktadır. Bu itibarla, mezkur "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesinin" yürürlüğe konuluncaya kadar, TMS uygulama kapsamı dışında olanlarca Türk Ticaret Kanununa göre sunulacak finansal tablolarını yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde MSUGT hükümleriyle öngörülen amaçları sağlayacak şekilde ve söz konusu tebliğlerde yer verilen ilkelere uygun olarak hazırlamaları gerekmekte olup, vergi matrahının tespiti sırasında gerekli uyarıların yapılacağı tabiidir."

9 www.kgk.gov.tr, (Çevrimiçi), [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-191-1060-bagimsiz-denetime-tabi-olup-tms%E2%80%99leri-uygulamayan-sirketlerin-1-1-2014-tarihi-ve-sonrasinda-baslayan-.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-1060-bagimsiz-denetime-tabi-olup-tms%E2%80%99leri-uygulamayan-sirketlerin-1-1-2014-tarihi-ve-sonrasinda-baslayan-.html), 19.12.2014.

10 BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama. BDS 700, denetçinin finansal tablolar hakkında görüş oluştururken, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin sonuca varma sorumluluğunu ele alır.

*dirme süreci olarak tanımlanabilir*"<sup>11</sup>. Bu bağlamda, denetçi denetim yaparken **denetim riski** ile karşılaşmaktadır. Bu risk, denetçinin bir işletmenin finansal tablolarında önemli yanlışlıklar olmasına karşın, uygun olmayan bir görüş beyan etmesi olasılığıdır ki bu husus iki unsurun bileşiminden oluşmaktadır: **önemli yanlışlık riski** ve **ortaya çıkartma riski**.

**Önemli yanlışlık riski**, doğal (yapısal) risk ile kontrol riskinden oluşur. **Doğal risk**, ilgili herhangi bir kontrol olmadan, bir muhasebe işleminin, bakiyesinin ve sunumunun önemli bir yanlışlık içermesi olasılığıdır. **Kontrol riski**, işletmenin iç kontrol sisteminin bir muhasebe işleminin, bakiyesinin ve sunumunun içerdiği önemli bir yanlışlığı önleyememesi veya ortaya çıkartmaması olasılığıdır.

**Ortaya çıkartma riski** ise, denetçinin denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek amacıyla uyguladığı prosedürlerin, finansal tablolarda olabilecek önemli yanlışlıkları ortaya çıkartmama olasılığıdır<sup>12</sup>.

Yürürlükteki BDS'lere göre denetim çalışmalarında **"Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı"** esas alınmaktadır. Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı üç aşamalıdır. Birinci aşama **"Risk Değerlendirme"**, ikinci aşama **"Risk Karşılık Verme"** ve üçüncü aşama **"Raporlama"**dır.

Birinci aşama olan **Risk Değerlendirme** aşamasında, denetim planlanırken denetim stratejisi içinde önemlilik düzeyi belirlenir, bu belirleme **BDS 320** çerçevesinde yapılır. Bu aşamada, denetim ekibi tarafın-

dan işletmenin tanınması ve önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ile önemlilik düzeyinin belirlenmesi faaliyetleri yürütülmektedir. Buradaki yaklaşım, denetim riskinin sifra indirilmesi ve tüm yanlışlıkların ortaya çıkartılması yerine, denetim riskinin olabildiğince en aza indirilmesi ve önemli yanlışlıkların ortaya çıkartılabilmesidir. Bu bağlamda, denetimde neyin önemli neyin önemsiz olduğuna ilişkin niceliksel ve niteliksel belirlemeler yapılmakta<sup>13, 14, 15</sup> ve bunun sonucunda **"Önemlilik Düzeyi"** denilen bir tutar belirlenmektedir. Önemlilik, finansal tablolarda yer alan tek tek veya topluca yanlışlıkların finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileme olasılığıdır. Bir yanlışlık bir finansal tablo kullanıcısının vereceği kararı olumsuz yönde etkiliyorsa o yanlışlık **önemli** kabul edilmekte, tersine etkilemiyorsa da **önemsiz** kabul edilmektedir<sup>16</sup>.

Örneğin, bir işletmenin finansal tablolarında; uzun süredir hareket görmeyen donuk alacaklar için karşılık ayrılmamış, stoklar uygun olmayan bir yöntemle değerlendirilerek olduğundan yüksek tutarla bilançoda gösterilmiş, iştiraklere olan borçlar çok düşük tutarla gösterilmiş olabilir. **Yanlış beyanların büyüklüğüne bağlı olarak**, bu işletmeye kredi verme durumundaki finansal tablo kullanıcısı bir banka bu işletmenin borç ödeme gücünü doğru bir şekilde tespit edemez. Dolayısıyla, ister hata ister hile yoluyla bir bilgi yanlışlığı yapılsın eğer bu bilgi yanlışlığı bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilemekte ise bu yanlışlık önemlidir<sup>17</sup>.

11 Mehmet Şirin, "Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi", Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran 2006, Sayı: 61, s.24.(Dunn, 1996: 143)'den alıntı. Devamında; "Denetim kanıtı, denetçinin görüşünü oluşturmak için kullandığı bütün bilgilerdir (ISA 500)".

12 Nejat Bozkurt, Bağımsız Denetim Ders Notları, TÜRMÖB, Cilt 1, s.13, 14, 15.

13 Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Şavlı, Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İSMMMO, İstanbul, 2009, s.135. "... Bağımsız denetçi, önemli yanlışlıkların belirlenebilmesi için bağımsız denetim planını oluştururken tutar açısından kabul edilebilir önemlilik seviyesi belirler. Ancak, önemlilik seviyesi belirlenirken, önemli yanlışlıkların hem tutarı hem de niteliği dikkate alınır..."

14 Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, Işık YMM AŞ, İstanbul, 1996, s.37. "... Denetçi, mali tablolardaki bilgi yanlışlığının önemli olup olmadığı sonucuna varırken, denetlenen mali tablo kalemlerinin niteliğine ve tutarına dikkat etmelidir. Örneğin, bir işletmenin mali tabloları için önemli bir tutar, başka bir işletmenin büyüklüğünün farklı olması nedeniyle işletmenin mali tabloları için önemli olmayabilir. Az sayıda, fakat büyük tutarda alacak hesapları olan bir işletmede önemli yanlışlık olma olasılığının, çok sayıda fakat aynı toplamı veren küçük tutardaki alacak hesapları olan bir işletmeye göre daha fazla olması, mali tablo kalemlerinin niteliğine örnek olarak gösterilebilir..."

15 Nuran Cömert, "Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği" (Çevrimiçi), <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/435/13.pdf>, 07 Ekim 2014. "Nicel önemlilik, ekonomik yapıdadır ve bir olgunun işletmenin finansal performansı üzerindeki etkisine dayanır. Nicel önemlilikte bir olgunun etkisi, temel ölçü olarak kullanılan bir kalemin (örneğin net kar, toplam varlıklar gibi) belli bir yüzdesini veya tutarını aşınca olay yanıltıcı beyan (material misstatement) olarak açıklanır. Nitel önemlilik ise kolaylıkla belirlenebilen maddi olmayan olgulardan meydana gelir; fakat tanıma göre ölçümleri kolay değildir. Deneyimli denetçiler, riskin niteliksel özelliklerinin önem derecesini bir şekilde sezgisel olarak yargılayabilmektedirler."

16 Nejat Bozkurt, Bağımsız Denetim Ders Notları, TÜRMÖB, Cilt 2, s.6, 7.

17 Murat Kiracı, Muhasebe Denetimi", (Çevrimiçi), <http://www.slideserve.com/meryle/muhasebe-denetimi>, 01 Mart 2012.

İkinci aşama olan **Riske Karşılık Verme** aşaması fiili denetim aşamasıdır ve önceden birinci aşamada değerlendirilmiş olan önemli yanlışlık riski için denetim prosedürleri uygulanır. Bu aşamada **BDS 450** dikkate alınmak suretiyle, fiili denetim yürütülürken belirlenen yanlışlıkların dikkate alınması ve bulgulara göre genel denetim stratejisi ile denetim planının revize edilmesinin gerekip gerekmediğine karar verilir<sup>18</sup>. Ayrıca, fiili denetimde, başlangıçta tespit edilen önemlilik düzeyine ilişkin farklı bir tutar belirlenmesine neden olacak bir bilgiden haberdar olunması halinde başlangıçta belirlenen önemlilik düzeyi değiştirilebilecektir<sup>19</sup>. Bu husus, BDS 450’de; BDS 320’ye uygun olarak belirlenen önemliliğin fiili finansal sonuçlar esas alınarak revize edilmesi gerekebileceği şeklinde açıklanmıştır<sup>20</sup>.

Üçüncü aşama olan **Raporlama** aşamasında, elde edilen kanıtlara göre denetim riskinin kabul edilebilecek düzeyde azaltılabilesine yönelik olarak yürütülecek olan çalışmalarda önemlilikte revizyon gerekip gerekmediği hususu ayrıca değerlendirilecektir.

Çalışmamızın izleyen bölümlerinde önemliliğe ilişkin BD Standardı düzenlemelerine değinilecek, önemlilik düzeyinin tespitinde esas alınan genel kriterler açıklandıktan sonra, konu bir uygulama üzerinden değerlendirilecektir.

### 3. Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik Standardında (BDS 320) ve Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi Standardında (BDS 450) Yer Alan Düzenlemelerin Özeti

Finansal tabloların bağımsız denetiminin planlanmasında ve yürütülmesinde bağımsız denetçinin önemlilik kavramını uygulama sorumluluğunu BDS 320 düzenlerken, belirlenmiş yanlışlıkların denetim üzerindeki ve-varsa- düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde önemliliğin nasıl uygulanacağını “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi” başlıklı BDS 450 açıklamaktadır<sup>21</sup>.

BDS 320, **finansal raporlama çerçeveleri yönünden denetimde önemlilik** hususunda özetle şu belirlemeleri yapmaktadır<sup>22</sup>:

“-Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir.

-Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır ve bu yargılar, yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da bu ikisinin birleşiminden etkilenir.

-Finansal tablo kullanıcıları için önemli olan hususlar hakkındaki yargılar, kullanıcıların bir grup olarak ortak finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır. Yanlışlıkların, ihtiyaçları birbirinden oldukça farklı olabilecek belirli bireysel kullanıcılar üzerindeki muhtemel etkisi dikkate alınmaz.”

BDS 320, önemlilikle ilgili olarak bu genel yaklaşımı ortaya koyduktan sonra, denetçinin önemliliği belirlemesinin mesleki muhakemesini kullanmasını gerektiren bir konu olduğunu ve bu muhakemenin denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından etkileneceğini belirtmek suretiyle, önemliliğin belirlenmesinde **denetçinin mesleki yargısının önemini** vurgular<sup>23</sup>.

Dolayısıyla, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarda yer alan bilgilerin belirli bir düzeyde eksiklik ve yanlışlık içermesi, bu tabloyu kullanarak karar verecek olanların bu durumu bilmedikleri için farklı yönde karar vermelerine neden olabilecektir ve denetçi bu düzeyi mesleki yargısına dayanarak belirlemek durumundadır.

Önemliliğin sadece niceliksel olarak, diğer bir deyişle sadece bir tutar olarak dikkate alınmaması gereği de BDS 320’de vurgulanmıştır: “... Sadece nitelikleri sebebiyle önemli olabilecek yanlışlıkları tespit edecek denetim prosedürlerinin tasarlanması mümkün olmasına karşın, denetçi düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirirken sadece büyüklüklerini değil aynı zamanda **niteliklerini** ve ortaya çıkmalarına ilişkin şartları da dikkate alır<sup>24</sup>.”

18 BDS 450, 6’nci paragraf

19 BDS 320, 11’inci paragraf

20 BDS 450, A11’inci paragraf

21 BDS 320, 1’inci paragraf

22 BDS 320, 2’nci paragraf

23 BDS 320, 4’üncü paragraf

24 BDS 320, 6’nci paragraf

BDS 320'nin Ana Hükümler başlıklı bölümünün 10 ve 11'inci paragrafları içeren alt başlığı "Denetimin Planlanmasında Önemliliğin ve Performans Önemliliğinin Belirlenmesi"dir. 10'uncu paragraf **önemlilik düzeyinin belirlenmesine** ilişkin olup şöyledir: "Denetçi, genel denetim stratejisini oluştururken, bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliği belirler. İşletmenin içinde bulunduğu özel şartlara göre, kullanıcıların finansal tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkileyeceği makul şekilde beklenen, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilikten daha düşük tutarlardaki yanlışlıkları içerebilecek bir veya daha fazla işlem sınıfının, hesap bakiyesinin veya açıklamanın bulunduğu durumda, denetçi bu özel işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara uygulanmak üzere ayrıca önemlilik düzeyi veya düzeyleri belirler (Bakınız: A2– A11 paragrafları)<sup>25</sup>."

Yukarıdaki paragraftan görüldüğü üzere, BDS 320'de yer alan diğer bir husus **performans önemliliği**<sup>26</sup>. "Standarda göre; Performans önemliliği düzeltilmemiş ve ortaya çıkarılmamış yanlışlıkların toplamının finansal tabloların geneli için belirlenen önemlilik tutarını aşma olasılığını uygun şekilde düşük bir düzeye indirmek için, finansal tabloların geneli için belirlenen önemlilik düzeyinden daha düşük tutar ya da tutarlar oluşturmak anlamına gelmektedir<sup>27</sup>."

BDS 320'de yer alan diğer bir belirleme, **denetimin planlanması aşamasında belirlenen önemlilik düzeyinin denetim yürütülürken değiştirilebileceğine** ilişkindir. Standarttaki düzenlemeye göre, "Denetçi, başlangıçta önemliliğe ilişkin farklı bir tutar (veya tutarlar) belirlemesine sebep olacak bir bilgiden denetimin yürütülmesi sırasında haberdar olması durumunda, denetim sırasında bir bütün olarak finansal tablolar için belirlediği önemliliği (ve -uygun hâllerde- özel işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlediği önemlilik düzeyi veya düzeylerini) değiştirir. Denetçi, ... (belirlediği önemlilik düzeyi veya düzeylerinden) daha düşük bir önem-

liliğin uygun olduğu sonucuna varması durumunda, performans önemliliğinin değiştirilmesinin gerekli olup olmadığına ve uygulanan veya uygulanacak olan denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının hâlâ uygun olup olmadığına karar verir<sup>28</sup>."

BDS 450'de **denetim yürütülürken belirlenen yanlışlıkların dikkate alınmasına** şu şekilde değinmektedir: "Denetçi, (a) Belirlenen yanlışlıkların niteliğinin ve meydana geldiği şartların, denetim boyunca bir araya getirilen yanlışlıklarla toplanması hâlinde önemli olabilecek başka yanlışlıkların da bulunabileceğini göstermesi hâlinde (Bakınız: A4 paragrafı) veya (b) Denetim boyunca bir araya getirilen yanlışlıklar toplamının, BDS 320'ye uygun olarak belirlenen önemliliğe yaklaşması hâlinde (Bakınız: A5 paragrafı) genel denetim stratejisi ile denetim planının revize edilmesinin gerekli gerekmediğine karar verir<sup>29</sup>."

BDS 450'de denetim sürdürülürken belirlenen yanlışlıkların dikkate alınmasına ilişkin düzenlemeler yer almakta ve ayrıca **düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisinin değerlendirilmesi** hususunda şu belirleme yapılmaktadır: "Denetçinin BDS 320'ye uygun olarak belirlediği önemlilik, fiili finansal sonuçlar henüz bilinemeyeceği için çoğunlukla işletmenin finansal sonuçlarına ilişkin tahminlere dayanır. Bu sebeple, denetçinin düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisine ilişkin değerlendirmesinden önce, BDS 320'ye uygun olarak belirlenen önemliliğin fiili finansal sonuçlar esas alınarak revize edilmesi gerekebilir<sup>30</sup>."

#### 4.BDS 320'nin Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama Bölümünde Yer Alan "Önemlilik Düzeyi"ne İlişkin Hususlar

BDS'lerin dispozisyonunda standarda ait temel ilkeler 1'den başlayarak sırayla 2, 3, 4, ... şeklinde numaralandırılan başlıklarda açıklandıktan sonra, standartların son bölümünde özellikli hususlara ait açıklayıcı bilgiler "Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama" başlığı altındaki A1, A2, A3, ... şeklinde belirlenen ayrımlarda yapılmaktadır.

25 BDS 320, 10'uncu paragraf

26 BDS 320, 9'uncu ve 10'uncu paragraflar

27 Nuran Cömert, "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler", İSMMM Mali Çözüm, Ocak-Şubat 2012, Sayı: 109, s.52.

28 BDS 320, 12'nci ve 13'üncü paragraflar

29 BDS 450, 6'nci paragraf

30 BDS 450, A11'inci paragraf

Yukarıda değinildiği üzere, BDS 320'nin 9, 10 ve 11'inci paragrafları bağımsız denetimde önemliliğin belirlenmesi ve performans önemliliği hakkında açıklamalar içermektedir.

BDS 320'nin "Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama" başlıklı son bölümünde A1'den A13'e kadar olan paragraflarda standarttaki çeşitli hususlara ait açıklamalar yapılmıştır.

Bu açıklamalar içindeki A3'ten A12'ye kadar olan paragraflarda, standardın 10'uncu paragrafına ilişkin (önemliliğin belirlenmesi ve önemlilik düzeyi) belirlenmelere yer verilmiştir.

Standartta var olan bu hususlar, BDS düzenlemesinde kesin bir uygulama formülü verilmediğinin, aksine uygulamaya yön veren yaklaşımın veya felsefenin ortaya konulmasıyla yetinildiğinin anlaşılabilirliği için aşağıda özetlenmiştir<sup>31</sup>:

-A3 paragrafında, **bir bütün olarak finansal tablolarda önemliliğin belirlenmesinde, kıyaslama noktalarının** kullanılmasına değinilmiş ve genellikle başlangıç noktası olarak seçilecek bir kıyaslama noktasına **yüzdesele bir oranın** uygulanacağı belirtilmiş ve

uygun kıyaslama noktasına ilişkin örnekler (varlıklar, hasılat vb.) açıklanmıştır. Ayrıca işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve ekonomik çevre ile ortaklık yapısı ve nasıl finanse edildiği gibi unsurların da dikkate alınacağı vurgulanmıştır<sup>32</sup>.

-A4 paragrafında, kıyaslama noktalarına ilişkin açıklama detaylandırılmış olup, işletmenin içinde bulunduğu duruma göre **hangi kıyaslama noktasının uygun olabileceğine** (örneğin vergi öncesi kar mı, hasılat mı?) değinilmiştir<sup>33</sup>.

-A5 paragrafında, kıyaslama noktasına ilişkin olarak, **işletmenin içinde bulunduğu şartlardaki önemli değişikliklerin** dikkate alınmasının gerekebileceği açıklanmıştır<sup>34</sup>.

-A6 paragrafında, örneğin yeni bir işletme veya mevcut işletmenin finansal raporlama döneminin değişmesi gibi **raporlama döneminin önemliliğe etkisi** açıklanmıştır<sup>35</sup>.

-A7 paragrafında, seçilen kıyaslama noktasına **uygulanacak olan oranın** denetçinin mesleki değerlendirmesini gerektirdiği belirtilmiş ve oranın nasıl seçileceğine ilişkin yaklaşıma değinilmiştir (örneğin kar amacı güden

31 BDS 320, A3 ila A12'nci paragraflar

32 BDS 320, A3'üncü paragraf

"Uygun kıyaslama noktasının belirlenmesini etkileyebilecek faktörlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

-Finansal tabloların unsurları (örneğin varlıklar, borçlar, özkaynak, hâsılat, harcamalar),

-Belirli bir işletmenin finansal tablo kullanıcılarının dikkatinin odaklanma eğilimi gösterdiği kalemlerin bulunup bulunmadığı (örneğin, finansal performansı değerlendirmek için kullanıcılar kâr, gelire veya net varlıklara odaklanma eğilimi gösterebilirler),

- İşletmenin niteliği, işletmenin yaşam döngüsünün neresinde bulunduğu ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve ekonomik çevre,

-İşletmenin ortaklık yapısı ve nasıl finanse edildiği (örneğin, işletmenin özkaynaklarıyla değil de sadece borçlanma yoluyla finanse edilmesi durumunda kullanıcılar, işletmenin kazançları yerine varlıklara ve bu varlıklar üzerinde üçüncü kişiler tarafından iddia edilen haklara daha fazla önem verebilir),

- Kıyaslama noktasının nispi oynaklığı."

33 BDS 320, A4'üncü paragraf

"İşletmenin içinde bulunduğu durumlara bağlı olarak uygun olabilecek kıyaslama noktalarına; vergi öncesi kâr, toplam hasılat, brüt kâr ve toplam giderler, toplam özkaynak veya net varlık değeri gibi raporlanan gelir türleri örnek verilebilir. Sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kâr genellikle kâr amaçlı işletmeler için kullanılır. Sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kârın değişken olması durumunda; brüt kâr veya toplam hasılat gibi diğer kıyaslama noktaları daha uygun olabilir."

34 BDS 320, A5'inci paragraf

"Seçilen kıyaslama noktasına ilişkin olarak, ilgili finansal veriler; genellikle önceki dönemlerin finansal sonuçlarını ve finansal durumlarını, cari dönem başından belirlenmiş bir tarihe kadarki finansal sonuçları ve finansal durumu, işletmenin içinde bulunduğu şartlardaki önemli değişikliklere (örneğin, önemli bir işletme satın alımı) ve işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri veya ekonomik çevrenin şartlarındaki önemli değişikliklere göre uyarlanmış cari dönem tahminlerini veya bütçelerini içerir. Örneğin, bir bütün olarak finansal tablolar için önemlilik belirlenirken, başlangıç noktası olarak sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kârın yüzdesele bir oranı esas alındığında; bu kârda istisnai artışa ve azalışa yol açan durumlar denetçiyi, bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliğin, geçmiş sonuçlara dayalı sürdürülen faaliyet verilerinden türetilen düzeltilmiş vergi öncesi kâr değerleri kullanılarak daha doğru belirleneceği sonucuna götürebilir."

35 BDS 320, A6'ncı paragraf

"Önemlilik, denetçinin raporlama yaptığı finansal tablolarla ilgilidir. Finansal tabloların on iki aydan daha uzun veya daha kısa bir finansal raporlama dönemi için hazırlanması hâlinde (yeni bir işletme olması veya finansal raporlama döneminde bir değişiklik olması durumunda olduğu gibi), önemlilik bu finansal raporlama dönemi için hazırlanan finansal tablolarla ilgilidir."

işletmede vergi öncesi karın %5'i, bu amacı gütmeyen işletmede hasılatın veya toplam giderlerin %1'i veya daha yüksek veya daha düşük oranlar gibi)<sup>36</sup>.

-A8 paragrafında **küçük işletmelere** ve A9 paragrafında **kamu sektörü işletmelerine** özgü hususlar açıklanmıştır<sup>37</sup>.

-A10 paragrafında, **genel önemlilikten daha düşük** tutarda olan, finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararları etkileyebilecek yanlışlıkları içerebilecek bir veya daha fazla sayıdaki belirli işlem sınıflarının, hesap bakiyelerinin veya açıklamaların neler olabileceğine dair örnekler verilmiş ve A11 paragrafında, denetçinin işletmenin içinde bulunduğu şartlar altında bunların bulunup bulunmadığına ilişkin olarak yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların **görüş ve beklentilerini anlamasının** yararlı olacağı belirtilmiştir.<sup>38</sup>.

-A12 paragrafında, **performans önemliliği** açıklanmıştır. Performans önemliliğinin (bir ve ya birden fazla tutar olarak tanımlanan), düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıkların toplamının bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir düşük seviyeye indirmek amacıyla belirlendiği, denetçinin mesleki muhakemesinin kullanılmasını içerdiği açıklanmıştır<sup>39</sup>.

## 5.BDS 320'deki Açıklamalar Çerçevesinde Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Tespiti

### 5.1.Genel (Toplam) Önemlilik Düzeyinin Tespiti

BDS 320'de yer alan açıklamalardan görüleceği gibi, denetçiler önemlilik düzeyinin tespitinde farklı yaklaşımlar kullanabilirler, önemli olan işletmeye ve çevresine en uygun kriterin tespitidir.

36 BDS 320, A7'nci paragraf

"Seçilen kıyaslama noktasına uygulanacak olan oranın belirlenmesi, mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektirir. Sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kâra uygulanan oranın toplam hâsılatı uygulanan orandan genellikle daha yüksek olması gibi uygulanacak oran ile seçilen kıyaslama noktası arasında bir ilişki vardır. Örneğin, denetçi üretim sektöründe faaliyet gösteren kâr amaçlı bir işletme için sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kârın yüzde beşinin esas alınmasının uygun olduğunu düşünürken, kâr amacı gütmeyen bir işletme için toplam hâsılatın veya toplam giderlerin yüzde birinin esas alınmasının uygun olabileceğini düşünebilir. Ancak şartlara uygun olarak daha yüksek veya daha düşük oranlar da uygun kabul edilebilir."

37 BDS 320, A8'inci paragraf

"Bir işletmenin sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kârı sürekli bir şekilde olması gerekenden az gözüktüyorsa, örneğin işletme sahibinin vergi öncesi kârın büyük bir bölümünü ücret ödemesi olarak aldığı işletme sahibi tarafından yönetilen işletmeler için bu durum söz konusu olabilir, vergi ve ücret ödemesi öncesi kâr gibi bir kıyaslama noktası daha uygun olabilir."

BDS 320, A9'uncu paragraf

"Bir kamu sektörü işletmesinin denetiminde toplam maliyet veya net maliyet (giderlerden hasılatın veya harcamalardan tahsilâtların indirilmesi) program faaliyetleri için daha uygun kıyaslama noktaları olabilir. Bir kamu sektörü işletmesinin, kamu varlıklarını koruma sorumluluğunun bulunması hâlinde, varlıklar uygun bir kıyaslama noktası olabilir."

38 BDS 320, A10'uncu paragraf

"Bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilikten daha düşük tutarlardaki, fakat kullanıcıların finansal tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları makul olarak etkilemesi beklenen yanlışlıkları içerebilecek bir veya daha fazla belirli işlem sınıflarının, hesap bakiyelerinin veya açıklamaların bulunduğunu gösteren faktörlere ilişkin aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

-Mevzuatın veya geçerli finansal raporlama çerçevesinin belirli kalemlerin ölçümüne veya açıklamalarına ilişkin kullanıcıların beklentilerini etkileyip etkilemediği (örneğin, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara ödenen ücretler ile ilişkili taraf işlemleri),

-İşletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin esas açıklamalar (örneğin, bir ilaç şirketinin araştırma ve geliştirme maliyetleri),

-İlginin finansal tablolarda ayrı olarak açıklanan işletmenin ticari faaliyetlerinin belirli bir kısmına odaklanıp odaklanmadığı (örneğin, yeni satın alınan bir işletme),"

BDS 320, A11'nci paragraf

"İşletmenin içinde bulunduğu şartlar altında bu tür işlem sınıflarının, hesap bakiyelerinin veya açıklamaların bulunup bulunmadığı belirlenirken, denetçi yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların görüş ve beklentilerini anlamayı yararlı bulabilir."

39 BDS 320, A12'nci paragraf

"Denetimin sadece, münferit olarak önemli yanlışlıkları tespit edecek şekilde planlanması, münferit olarak önemli olmayan yanlışlıkların toplu olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermesine sebep olabileceği gerçeğinin göz ardı edilmesine yol açar ve tespit edilmemiş muhtemel yanlışlıklar için hiçbir marj bırakmaz. Performans önemliliği (bir ve ya birden fazla tutar olarak tanımlanan).düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıkların toplamının bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir düşük seviyeye indirmek amacıyla belirlenir. Benzer şekilde, belirli bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklama için belirlenen önemlilik düzeyine ilişkin performans önemliliği, ilgili işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamadaki düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının bunlara ilişkin önemlilik düzeyini aşması ihtimalini uygun bir düşük seviyeye indirmek amacıyla belirlenir. Performans önemliliğinin belirlenmesi basit bir mekanik hesaplama değildir ve mesleki muhakemenin kullanılmasını içerir. Performans önemliliği, denetçinin risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması sırasında güncellediği işletmeye ilişkin anlayışından, geçmiş denetimlerde belirlenen yanlışlıkların nitelik ve boyutundan, dolayısıyla denetçinin mevcut dönemdeki yanlışlıklara ilişkin beklentilerinden etkilenir."



Bağımsız denetçi, işletmenin faaliyet konusuna, operasyonlarına, çevresi ile olan ilişkilerine, işletmenin içinde bulunduğu pazara ve pazardaki ekonomik koşullara bakarak maddi hataları ortaya çıkaracak şekilde bir önemlilik düzeyi belirleyecektir. Hesaplama bazının seçilmesinde kullanılacak kriterlere ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır<sup>40</sup>:

geli mi net satışların şirketin performansını ölçmekte önemli bir kriter olduğuna karar verirse net satışlar esas alınmalıdır.

Önemlilik düzeyinin tespitine ilişkin olarak yukarıda açıklanan hesaplama bazının seçilmesinin yanında dikkat edilmesi gereken diğer hususları şu şekilde özetleyebiliriz<sup>43</sup>:

Genel Önemlilik Düzeyi		
Hesaplamaya Esas Alınabilecek Kriterler	Hesaplamaya İlişkin Yöntemler (*)	Hangi Durumlarda Uygulanabileceğine İlişkin Örnekler
Vergi öncesi kar	%2-%10 arası (**)	Vergi öncesi kar çıktığı durumlarda
Net satışlar (iskonto ve iade sonrası)	%0,5-%1 arası	Satış hacmi yüksek ama kar marjı düşük veya karlılığı başabaşa yakın şirketler
Özkaynak toplamı	%1 (maksimum)	Gayrıfaal şirketler, kar amacı gütmeyen Vakıf, Dernek gibi kuruluşlar
Toplam varlıklar	%0.5-%1 arası	Yatırım aşamasındaki işletmeler
Net varlık değeri	%0.5 (maksimum)	Yatırım ve emeklilik fonları
(*) Halka açık şirketlerde önemlilik seviyesi hesaplaması, ihtiyatlılık gereğince en düşük oranlar kullanılarak yapılmalıdır.		
(**) Tabloda vergi öncesi karın alt sınırı %2 olarak belirtilmiş olmakla birlikte, uygulamada alt sınır genellikle %5 olarak kullanılmaktadır.		

Hesaplamaya ilişkin kriterler ve oranlar için uygulamada genel olarak bu oranların esas alınabileceği gözlenmektedir, bununla birlikte bunlara yakın ancak farklı oranlar veya kriterlerin kullanıldığı da gözlenmektedir<sup>41, 42</sup>.

Bağımsız denetimi yapılacak olan şirketler için bu kriterler esas alınarak bir önemlilik düzeyi tespit edilebilir. Ancak, bazı durumlarda seçilen kriter şirket için en uygun kriter olsa bile uygulama imkanı bulunamayabilir. Örneğin, bir şirketin önemlilik düzeyinin tespitinde hesaplama esas alınabilecek en uygun kriter vergi öncesi kar olmasına rağmen, ilgili yılda şirketin vergi öncesi karı yoksa, diğer bir deyişle şirket o dönemde zarar etmişse, o zaman bu şirket için en anlamlı olan diğer kriterin ne olduğu değerlendirilmeli ve söz-

-Hesaplama bazının düzeltilmesi: Bazı durumlarda hesaplama bazını etkileyen cari döneme özgü olağandışı olaylar olabilir. Örneğin bir sefere mahsus yeniden yapılandırma gideri. Bu tip olağandışı olaylar var ise hesaplama bazı bu olayların etkisinden arındırılmalıdır.

-Hesaplama bazının değiştirilmesi: Hesaplama bazı yıllar arasında farklılık göstermemelidir. Örneğin geçerli bir neden olmaksızın ilk yıl vergi öncesi kar, ikinci yıl net satış alınmamalıdır.

-Ön denetim çalışmaları sırasında önemlilik düzeyinin hesaplanması: Bilanço tarihinden önce ön denetim çalışması sırasında önemlilik düzeyi hesaplanırken ara dönem mali tabloları kullanılarak bulunan hesaplama bazı yıllık rakama iblağ edilmelidir (9 aylık net satış tutarınının 12 aya getirilmesi gibi).

40 Editör Tuba Şavlı, TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Örnek Denetim Dosyası, Önemlilik Seviyesinin Hesaplanması Bölümü, Mart 2012.

41 Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, Alfa, İstanbul, Ekim 2012, s.101. Bu eserde kriterler ile asgari ve azami önemlilik düzeyleri şu şekilde önerilmiştir: Vergi Öncesi Kar için %5-%10 arası, Dönen Varlıklar için %5-%10 arası, Toplam Aktif için %0,5-%1, Cari Borçlar için %0,5-%1 arası.

42 Ana Maria Joldos, Ionela Cornelia Stanciu, Gabriela Grejdan, "Pillars of The Audit Activity: Materiality and Audit Risk", Annals of the University of Petroşani, Economics, 10(2), 2010, p.228. Bu çalışmada asgari ve azami önemlilik düzeyleri şu şekilde önerilmiştir: Vergi Öncesi Kar için %5-%10 arası, Net Satışlar için %0,5-%1 arası (yukarıdaki ile aynı oran), Toplam Varlıklar için %1-%2 arası.

43 Editör Tuba Şavlı, TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Örnek Denetim Dosyası, Önemlilik Seviyesinin Hesaplanması Bölümü, Mart 2012.

-Önemlilik düzeyinde değişiklik yapılması: Önemlilik düzeyi denetim çalışmalarının başlangıcında tespit edilecek ve denetim ekibi bunu kullanacaktır. Ancak, denetim süreci içinde ortaya çıkan riskler, yanlışlıklar ya da dönem sonu tablolarının kesinleşmesiyle birlikte rakamların değişmesi halinde önemlilik düzeyi güncellenmelidir.

### 5.2. Performans Önemliliği<sup>44</sup> Düzeyinin Tespiti

Performans önemliliği, önceden belirlenen genel (toplam) önemlilik düzeyinin altında bir tutar olarak denetçinin kendi yargısına göre kendisince belirlenir<sup>45</sup>. Muhasebe hesapları bazında önemlilik düzeyinin belirlendiği bu hesaplama, yukarıda belirtilen genel önemlilik seviyesinin genellikle %50'si ile %75'i arasındaki bir aralıkta karar verilecek olan bir oranın kullanılması suretiyle yapılır. Bu oranın söz konusu marjlar içerisinde aşağıda mı yoksa daha yukarıda mı olması gerektiğini denetçi tarafından belirlenen risk düzeyi tayin edecektir. Denetçi doğal (yapısal) riskin ve kontrol riskinin görece düşük olduğu bir işletme için örneğin %70 oranını kullanırken, bu risklerin görece daha yüksek olduğu bir işletme için örneğin %55 oranını kullanabilecektir.

Bu hesaplamayı bir örnek üzerinde tablo halinde gösterebiliriz. Verileri aşağıdaki şekilde olan bir işletmede genel önemlilik düzeyine ilişkin olarak denetçiler tarafından hesaplama esas alınan genel önemlilik düzeyi oranları ile işletmenin risk durumu gözetilerek kabul edilen %50 performans önemlilik düzeyine göre yapılan hesaplama şöyledir:

Önemlilik Hesaplaması				0,50
Hesaplamaya Esas Alınabilecek Kriterler	Hesaplamaya Baz Alınan Oranlar	Hesaplamaya Baz Alınan Tutarlar	Genel Önemlilik Düzeyi (GÖD)	Performans Önemlilik Düzeyi (PÖD)
Vergi öncesi kar	0,05	-1.250.000	-62.500	-31.250
Net satışlar	0,0075	19.900.000	149.250	74.625
Özkaynak toplamı	0,005	3.500.000	17.500	8.750
Toplam varlıklar	0,009	20.000.000	180.000	90.000

Bu işletme cari dönemde zarar etmiştir. İşletmenin bu dönemde zarar etmesi nedeniyle daha önceki yıllarda kullanılan vergi öncesi kar kriteri kullanılmayacaktır. Denetçiler işletmenin satış hacminin işletme performansını ölçmek için kullanılacak önemli bir gösterge olduğuna karar vermiştir. Dolayısıyla, diğer hesaplamalar dikkate alınmakla birlikte nihai olarak

19.900.000 TL'lik net satışlarının %0,75'inin genel önemlilik düzeyi olarak kabulüne karar verilmiştir. Bu tutar (19.900.000 x 0,0075 =) 149.250 TL'dir, yuvarlanarak 149.000 TL olarak kabul edilmiştir. Performans önemlilik düzeyi, genel önemlilik düzeyinin 0,50'si olarak kabul edildiğinden (149.250 x %50 =) 74.625 TL'dir, yuvarlanarak (149.000 x 0,50 =) 74.500 TL olarak kabul edilmiştir.

Diğer taraftan, denetçi, yaptığı değerlendirmeler sonucunda belirli hesaplar, hesap bakiyeleri veya dipnot açıklamaları için daha farklı ve PÖD'den daha düşük bir özel önemlilik düzeyi belirlemek isteyebilir. Bu takdirde denetçi, **Özel Önemlilik Performans Düzeyi** belirlemelidir. Özel önemlilik düzeyine ihtiyaç duyulmasının nedeni, söz konusu kalemlerin daha dikkatli bir şekilde incelenmesinin istenmesidir.

Finansal tablolardaki belli işlemler, hesap bakiyeleri ve açıklamalar doğaları icabı diğerlerinden daha hassastırlar ve bu nitelikte olanlar özel bir değerlendirmeyi gerektirirler. İlişkili taraf işlemleri ve bakiyeleri, yönetimin tahminleri ve değerlemeler, ödenecek komisyonlar vb. gibi bazı işlemler bunlara örnek olarak verilebilir.

### 5.3. Düzeltme Farkı Eşiğinin Tespiti

Yukarıdaki performans önemlilik düzeyi ile hesaplar bazında tutarı 74.500 TL'yi geçen hesapların inceleneceği kararına varılmıştır. Fiili denetim esnasında bu eşiğin altında olan küçük tutarlı birçok tespit yapılabilecektir. Bulunan bu hataların raporlanıp raporlanmayacağı ve çok küçük rakamlarla zaman kaybedilmemesi bağlamında bir

sınır daha tespit edilecektir. Düzeltme farkı eşiği olarak belirlenecek olan bu sınırın üzerindeki hatalar listelenip şirket yönetiminden bunların düzeltilmesi istenecektir. Gereken muhasebe kayıtlarının yapılmaması, diğer bir deyişle bu hataların düzeltilmemesi ve bunların toplamının görece önemli bir tutara ulaşması halinde denetçinin rapora vereceği görüş etkilenebilecektir.

44 UDS'lerin yeni yazımında Kabul Edilebilecek Yanlışlık (Hata) Seviyesi yerine Performans Önemliliği kullanılmıştır.

45 Nejat Bozkurt, Bağımsız Denetim Ders Notları, TÜRMÖB, Cilt 2, s.12.

Uygulamada genel olarak düzeltme farkı eşiği olarak, genel önemlilik düzeyinin %3'ü ile %5'i arasında bir oran esas alınabilmektedir. Yukarıdaki örneğe devam edersek, düzeltme farkı eşiği oranı %5 ve tutarı (149.000 x 0,05 =) 3.725 TL olarak kabul edilmiştir.

Düzeltilme Farkı Eşiği	0,50	0,05
Genel Önemlilik Düzeyi (GÖD)	Performans Önemlilik Düzeyi	Düzeltilme Farkı Eşiği
149.000	74.500	3.725

#### 5.4.Önemlilik Düzeyine İlişkin Çalışmaların Belgelendirilmesi

Her denetim döneminde önemlilik düzeyinin tespitine ilişkin olarak gerçekleştirilecek olan bu çalışmalar, denetimin planlanması aşamasında hesaplanmış olan ön planlama önemliliğinin belgelendirilmesi için çalışma dosyasında muhafaza edilecektir. Burada yer alan bilgiler, yapılacak olan fiili denetimin niteliğini, boyutunu ve zamanlamasını belirlemesi yönünden denetimin genel kapsamına rehberlik edecek, bunların uygunluğu yeterli denetim prosedürlerinin realize edilmesini sağlamak amacıyla denetim boyunca sürekli değerlendirilecektir.

#### 6.Önemlilik Düzeyinin Tespitinde Yapılabilecek Olan Hatalı Değerlendirmenin Sonuçları

Önemlilik düzeyinin denetçi yönünden ve finansal tablo kullanıcıları yönünden etkisi aşağıdaki şekilde yer almaktadır<sup>46</sup>.

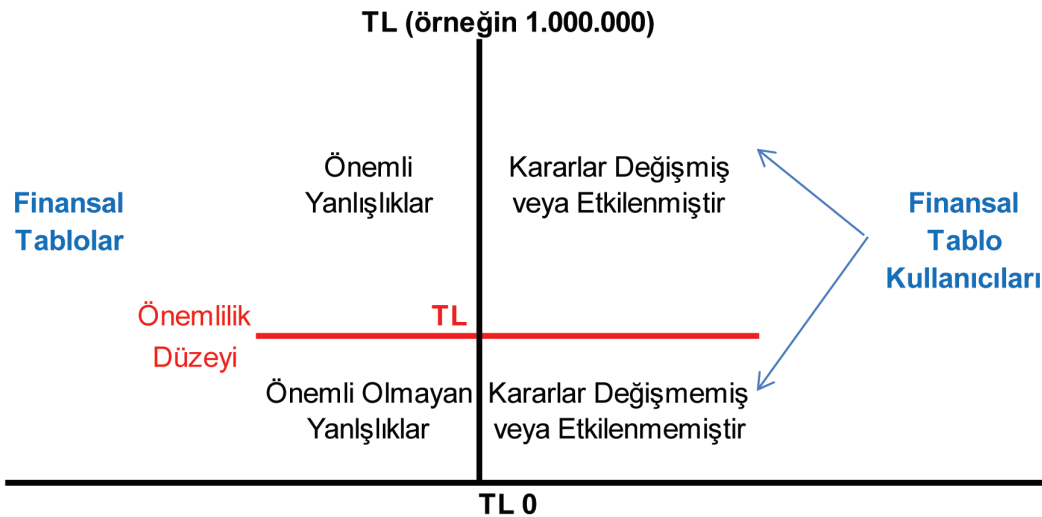
Şeklin sol tarafında işletme yönetimince hazırlanan ve bağımsız denetime sunulan finansal tablolar yer almakta, sağ tarafında ise bu finansal tabloyu kullanacak olanlar yer almaktadır. Denetçinin tespit edeceği önemlilik düzeyinin altındaki yanlışlıklar finansal tablo kullanıcılarının kararlarını değiştirmemekte veya etkilememektedir. Önemlilik düzeyinin üzerindeki yanlışlıklar ise finansal tablo kullanıcılarının kararlarını değiştirmekte veya etkilemektedir.

Önemlilik düzeyi ne kadar **düşük** seviyede belirlenirse denetçinin **toplayacağı kanıtlar** o kadar **fazla** olacak, diğer bir deyişle denetimin kapsamı genişleyecek ve süresi uzayacak, ayrıca odaklanılması gereken diğer alanlara (belirli hesaplara) yeterince zaman ayrılamayacaktır. Ancak, önemlilik düzeyi ne kadar **yüksek** seviyede belirlenirse **toplanacak kanıtlar** o kadar **az** olacak, denetimin kapsamı daralacak ve süresi kısılacaktır.

Önemlilik düzeyinin hatalı olarak tespiti, yapılacak denetimde toplanacak kanıt sayısını etkileyecek ve denetim sonucunda yanlış görüş verilmesine neden olabilecektir.

Bu durumu olayı basite indirgeyerek vereceğimiz iki örnekle açıklayabiliriz.

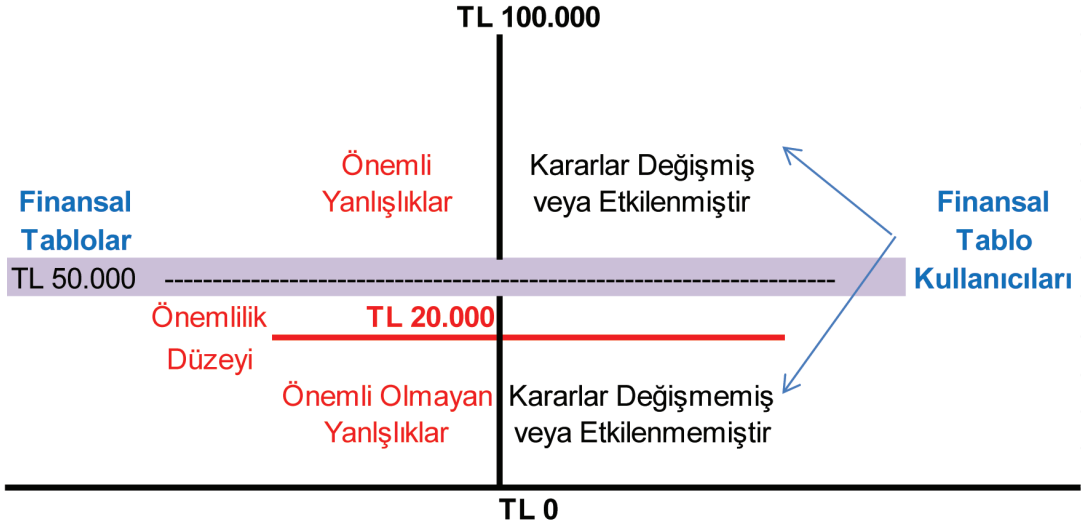
**Örnek-1:** Önemlilik düzeyinin vergi öncesi kar üzerinden hesaplandığını ve olması gereken önemlilik düzeyinin 50.000 TL olduğunu, ancak denetçinin çok muhafazakâr bir bakış açısıyla önemlilik düzeyini



46 Bu tablo, "Nejat Bozkurt, Bağımsız Denetim Ders Notları, TÜRMOB, Cilt 2, s.9."dan esinlenerek hazırlanmıştır.

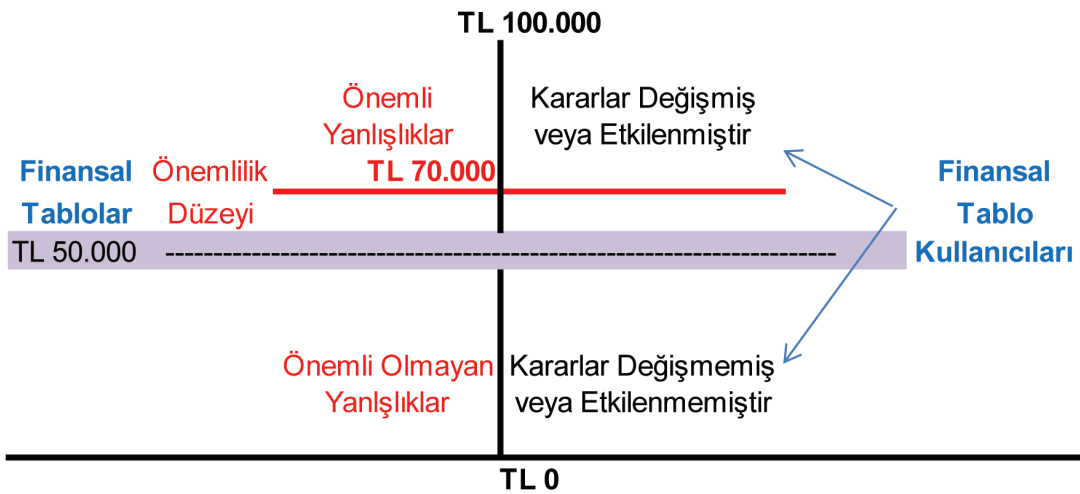
20.000 TL olarak belirlediğini varsayalım. Önemlilik düzeyinin düşük belirlenmesi nedeniyle toplanacak kanıt sayısı artacak ve denetim için daha fazla zaman harcanacaktır. Denetimde 22.000 TL'lik bir hata tespit edilmesi ve yönetimden bunun düzeltilmesi istendiği halde yönetim bu düzeltmeyi yapmayı kabul etmezse, denetçi şartlı veya olumsuz görüş verecek ve işletme bu durumdan zarar görecektir.

vergi öncesi kar üzerinden hesaplandığını ve olması gereken önemlilik düzeyinin 50.000 TL olduğunu, ancak denetçinin bu defa riskleri daha az görerek önemlilik düzeyini 70.000 TL olarak belirlediğini varsayalım. Önemlilik düzeyinin yüksek belirlenmesi nedeniyle toplanacak kanıt sayısı azalacak ve denetim için daha az zaman harcanacaktır. Denetimde 51.000 TL'lik bir hata tespit edilmesi halinde, denetçi



**Örnek-2:** Bu durumun tersine, önemlilik düzeyinin olması gereken seviyenin daha üzerinde belirlenmesi de olması gerekenden farklı bir sonuca ulaşılmasına sebep olacaktır. Önemlilik düzeyinin

bunu önemli görmeyerek, normalde düzeltilmesini isteyeceği bu yanlışlık düzeltilmediğinde şartlı veya olumsuz görüş verilecek olan bir finansal tabloya olumlu görüş verecektir.



## 7.Önemlilik Düzeyine İlişkin Bir Uygulama

Aşağıdaki uygulama örneğinde bağımsız denetim sürecinde önemlilik düzeyinin tespiti ve fiili denetimdeki ele alınışına ilişkin hususlar ana hatlarıyla belirtilmektedir.

Açıklamalarımızda, performans önemlilik düzeyi tüm hesap bakiyeleri yönünden dikkate alınmış, özellikli bazı hesaplarda (kasa vb.) bu düzeye bakmaksızın denetim yapılacağı, bazı hesaplara ilişkin olarak da özel önemlilik performans düzeyi belirlenebileceği belirtilmiştir.

Uygulamada, başlangıçta tespit edilen önemlilik düzeyinin finansal tablo kalemlerine dağıtılması şeklinde bir yöntem de kullanılmaktadır. Bu yöntemde, tespit edilen önemlilik düzeyi (genel önemlilik düzeyi) finansal tablolardaki hesapların görece ağırlıklarına göre bu hesaplara dağıtılmakta ve her bir hesap için ayrı bir

önemlilik düzeyi tespit edilmektedir<sup>47</sup>. Örneğin, genel önemlilik düzeyi 100.000 TL ise, bunun %5'i Kasa hesabına (100.000 x %5 = 5.000 TL), %15'i Alıcılar hesabına (100.000 x %15 = 15.000 TL), %20'si Stoklar hesabına (100.000 x %20 = 20.000 TL) ve bu şekilde devam eden bir dağıtımla tüm hesaplar için bir önemlilik düzeyi belirlenmekte, ayrıca bazı hesaplara dağıtım yapılmayarak önemlilik düzeyi saptanmaksızın bunların tamamı denetlenmekte ve bazı hesaplarda ise hiç denetim yapılmaması öngörülmektedir. Bu yöntemde kullanılacak olan dağıtım oranları, denetlenen işletmelerin yapısına göre denetçi tarafından saptanacaktır.

Önemlilik uygulamasında BDS'den gelen ana felsefeye uyulması sağlanmak kaydıyla farklı metotların uygulanması mümkün bulunmaktadır.

### 7.1.Önemlilik Düzeyinin Tespiti

Bilanço	31.12.2013	Gelir Tablosu	31.12.2013
<b>Dönen Varlıklar</b>	<b>20.916.000</b>	Satış Gelirleri (net)	46.206.000
Nakit ve Nakit Benzerleri	100.000	Satışların Maliyeti (-)	-25.500.000
Finansal Yatırımlar	40.000	<b>Brüt Satış Karı veya Zararı</b>	<b>20.706.000</b>
Ticari Alacaklar	5.000.000	AR-GE Giderleri (-)	-30.000
Stoklar	15.726.000	Pazarlama Satış ve Dağ. Giderleri (-)	-2.600.000
Diğer Dönen Varlıklar	50.000	Genel Yönetim Giderleri (-)	-450.000
<b>Duran Varlıklar</b>	<b>5.442.000</b>	Diğer Faaliyet Gelirleri	850.000
Finansal Yatırımlar	70.000	Diğer Faaliyet Giderleri (-)	-10.000
Maddi Duran Varlıklar	4.951.000	<b>Faaliyet Karı veya Zararı</b>	<b>18.466.000</b>
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	165.000	Finansal Gelirler	1.674.000
Ertelenmiş Vergi Varlığı	256.000	Finansal Giderler (-)	-140.000
<b>Toplam Varlıklar</b>	<b>26.358.000</b>	<b>Vergi Öncesi Kar</b>	<b>20.000.000</b>
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>3.050.000</b>	Vergi Gelir/Gideri	
Ticari Borçlar	3.000.000	-Dönem Vergi Gideri	50.000
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	50.000	-Ertelenmiş Vergi Etkisi	224.000
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>1.432.000</b>	<b>Dönem Karı veya Zararı</b>	<b>19.726.000</b>
Finansal Borçlar	1.400.000		
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	32.000		
<b>Özkaynaklar</b>	<b>21.876.000</b>		
Ödenmiş Sermaye	2.000.000		
Değer Artış Fonları	150.000		
Dönem Net Karı	19.726.000		
<b>Toplam Kaynaklar</b>	<b>26.358.000</b>		

47 Murat Kiracı, Muhasebe Denetimi", (Çevrimiçi), <http://www.slideserve.com/meryle/muhasebe-denetimi>, 01 Mart 2012.

**Genel önemlilik düzeyi** vergi öncesi karın %'5'i, **performans önemliliği** ise bunun %75'i olarak ve **düzeltilme eşiği farkı** da %3'ü olarak kabul edilmiştir.

Önemlilik Hesaplaması	0,05	0,75	0,03
Vergi Öncesi Kar	Genel Önemlilik Düzeyi (GÖD)	Performans Önemlilik Düzeyi (PÖD)	Düzeltilme Farkı Eşiği
20.000.000	1.000.000	750.000	30.000

## 7.2.Önemlilik Düzeyinin Fiili Denetimde Ele Alınışı

Yapılacak işlemler aşağıda özetlenmiştir:

### 7.2.1.Performans Önemlilik Düzeyi 750.000 TL'nin Kullanımı

-Hesap bakiyeleri bazında 750.000 TL önemlilik düzeyi esas alınmalıdır.

-Bilanço ve Gelir Tablosundaki tüm hesaplara tek tek bakılmalıdır. Normal şartlar altında hesaplar bazında bakiyesi 750.000 TL'yi geçenler incelenmelidir.

-Bazı hesaplar (Kasa, Menkul Kıymetler, Özkaynaklar hesapları vb.) ise önemlilik sınırı gözetilmeksizin tamamen incelenmelidir. Örneğin, yukarıdaki bilançodan görüleceği üzere Nakit ve Nakit Benzerleri hesabının bakiyesi 100.000 TL ve bağımsız denetimi yapılan bu işletmenin hesaplar bazında yapılan risk değerlendirmesinde, Nakit ve Nakit Benzerleri içinde yer alan tüm hesapların (100 Kasa, 101 Alınan Çekler, 102 Bankalar, 103 Verilen Çek. ve Ödeme Emirleri, 108 Diğer Hazır Değerler) doğal (yapısal) riski, kontrol riski ve önemli yanlışlık riskinin orta düzeyde olduğuna karar verilmiş olabilir. Ancak, bu hesaplar önemlilik seviyesine bakılmaksızın tamamen kontrol edilmelidir.

-Mizan üzerinde her hesabın yıl içi hareketlerine de bakılmalıdır. Çünkü hesabın dönem sonu bakiyesi önemlilik düzeyinin altında olsa bile dönem içinde işlemler yapılmış olabilir. Örneğin, Ticari Alacaklar (120 Alıcılar) hesabının 31.12. bakiyesi 20.000 TL olmasına ve önemlilik düzeyinin altında kalmasına rağmen, bu hesabın detayına inilip müşterilerin cari hesapları incelenmeli ve özellikle işlemler varsa bunlar değerlendirilmelidir. Yıl içinde biri 3.000.000 TL, diğeri 5.000.000 TL'lik iki ayrı satıştan kaynaklanan alacak işlemi doğmuş ve bunlar önceki yıldan devreden 2.400.000 TL alacak ile birlikte tahsil edilmişse, bu işlemlerin tümünün içerikleri detaylı olarak incelenmelidir. Burada tespit edilecek olan bir hata önemlilik seviyesinin üzerinde olacağından işletme yönetiminden düzeltilmesi istenecek, düzeltme yapılmazsa, bu hatanın finansal tablolar üzerindeki etkisine göre denetçi görüşü şartlı veya olumsuz görüşe dönüşecektir.

-Yukarıdaki bilançoda 120 Alıcılar hesabının bakiyesi 750.000 TL'nin üzerinde ve 5.000.000 TL olduğunda, bu hesabın içinde yer alan cari hesaplara bakılmalıdır. Örneğin 3 tanesinin bakiyesi çok büyük; biri 850.000 TL, biri 1.000.000 TL ve biri de 1.500.000 TL ise, bunların direkt olarak incelenmesi gereklidir. Bunların dışındaki diğer müşteriler eğer çok sayıda ve 300 tane ise bunların hepsinin incelenmesi gerekmemektedir, ancak bu hesabın yukarıdaki 3 büyük bakiye dahil toplamda yaklaşık %60-70'ini oluşturan bölümünü inceleyecek şekilde, 750.000 TL'nin üzerinde bakiyesi olanlar ile 750.000 TL'nin altında bakiyesi olanlardan örnekleme ile seçilecek olanlar incelenmelidir.

-Daha detaylı olarak inceleme gereği görülen bazı hesaplarda özel önemlilik düzeyi saptayarak daha düşük önemlilik düzeyi tespit edilmeli ve bu hesaplar için daha çok kanıt toplanmalıdır. Örneğin, yukarıdaki bilançoda Ticari Borçlar hesabını oluşturan hesaplardan (320 Satıcılar, 321 Borç Senetleri, 322 BS Reeskontu (-), 329 Diğer Ticari Borçlar) 320 Satıcılar hesabının bakiyesi 750.000 TL'nin üzerinde ve 3.000.000 TL ise, ancak cari hesaplara tek tek baktığımızda bu cari hesapların hepsinin bakiyesi 750.000 TL'nin altında ise, bu durumda GÖD'ün %75'i yerine duruma göre mesela GÖD'ün %60'ını geçenleri ele alıp bunlar üzerinde önemli görülenler direkt olarak ve bunun dışında kalanlar örnekleme ile seçilerek incelenebilir. Bu takdirde, söz bu hesaba ilişkin olarak 1.000.000 x %60 = 600.000 TL özel performans önemliliği esas alınmalıdır. Ancak, bunu bir kural olarak kabul etmemek gerekir, her zaman %60-70 incelenmeyebilir, özellikle liste küçük bir sürü bakiyeden oluşuyorsa esas alınacak kriter değişecektir. Diğer taraftan, örneklem seçiminin de Önemli Yanlışlık Riski'ne bağlanarak yapılması söz konusudur, risk yüksek ise daha çok örnek, az ise daha az örnek seçilecektir.

-Yukarıda belirtilen anlayıştan hareketle, bilanço ve gelir tablosu hesaplarının denetlenmesinde olağan denetim yöntemleri uygulanacak ve tespit edilen hatalar önemlilik düzeyine göre değerlendirilecektir. Örneğin, yukarıdaki gelir tablosundaki 46.206.000 TL'lik satış gelirleri hesabı için; hasılatın gerçekleşmesi ilkesine uygunluk, satış hesaplarının testi, dönemsellik ilkesine uygunluk, yabancı para değerlemesi vb. gibi testler yapıldıktan sonra tespit edilen hatalar, önemlilik düzeyini aşmalarına göre değerlendirilecektir.

-Denetimin planlanması aşamasında yapılan risk değerlendirmesinde doğal (yapısal) risk ve kontrol

riski çok düşük olarak belirlenen hesaplarda analitik inceleme ile değerlendirme yapıldığında, beklentiler dışında dikkati çeken hususlara rastlanırsa detay incelemeye gidilmeli ve tespit edilen hatalar önemlilik düzeyine göre değerlendirilmelidir.

-Hesaplar incelenirken yapılacak olan örneklemede istatistiki örnekleme veya iradi örnekleme yöntemleri kullanılabilir. İstatistiki örnekleme excel veya başka bilgi işlem ortamlarında hazırlanan programlar aracılığıyla yürütülür. İstatistiki yöntem ya da iradi yöntem bunlardan hangisi kullanılırsa kullanılsın, bir hesaptaki en büyük işlem ile en küçük işlem arasındaki tüm işlemler arasında örnekleme yöntemiyle seçim yapılarak, bir hesaba ilişkin olarak belli bir denetim yüzdesini sağlamak hedeflenir. Örneğin, iradi örneklemede, ilgili hesabın tutarsal olarak %60'ına bakmak gibi bir hedef alınır, bu durumda öncelikle büyük tutarlı olan işlemlere odaklanılır, 750.000 TL'nin üzerindeki ve altındakilerle birlikte, 30.000 TL'nin altındaki işlemlerden de örnekler seçilir.

### 7.2.2.Düzeltilme Eşiği Farkı 30.000 TL'nin Üzerindeki Hatalar

Tespit edilen hatalardan 30.000 TL'nin üzerindeki hatalara ilişkin olarak yapılacak işlem şöyledir: 30.000 TL'nin üzerindeki tüm farklar için düzeltme kaydının yapılması işletme yönetiminden istenecektir. İşletme yönetiminin düzeltmeyi kabul etmesi ve kayıtları yapması halinde finansal tablolar muhasebe standartlarına uygun hale gelecektir. Ancak, yönetim bu kayıtları yapmayı kabul etmezse durum denetçilerce tekrar değerlendirilecektir. Denetçiler düzeltmenin yapılmasına dair görüşlerinde ısrarlı ise, tespit ettikleri hataların GÖD'e göre seviyesi denetçi görüşünde belirleyici olacaktır. Hataların toplamı GÖD'ü geçerse şartlı görüş veya hataların yaygınlığına göre tüm finansal tablolar etkilendiğinde olumsuz görüş verilecektir. Örneğin, düzeltme eşiği üzerinde kalan 100.000 TL ve 420.000 TL'lik iki fark olsun, bunların toplamı 520.000 TL'dir. Bu tutar GÖD 1.000.000 TL'den düşük olduğu için, işletme yönetimi kayıtlarını düzeltmese bile toplam tutar finansal tablo kullanıcılarının alacağı kararları değiştirmeyeceği için şartlı görüş verilmeyecektir. Farkların düzeltilmediğine dair işletme yönetiminden bir temsil mektubu alınacaktır. Düzeltme eşiği tablosundaki farklar iki çeşittir. Bunlardan ilki **hatalardır (matematiksel hatalar)** ve dolayısıyla düzeltilmesi beklenir. İkincisi **yorum farklılıklarından** kaynaklanan farklardır, örneğin denetçi elindeki mevcut kanıtları değerlendirerek bir ticari alacağın şüpheli duruma geldiğine kanaat getirebilir, ancak İşletme yönetimi

aynı kanıtlar çerçevesinde alacağın hala tahsil edilebilir olduğunu yorumlayabilir. Dolayısıyla, bu tarz farklılıklardan dolayı işletme yönetimi zaman zaman denetçinin tespitlerini bir düzeltme olarak kabul etmez ve bunlar düzeltme eşiği fark tablosuna yoruma ilişkin bir fark olarak not edilir.

### 7.2.3.Düzeltilme Eşiği Farkı 30.000 TL'nin Altındaki Hatalar

Tespit edilen hatalardan 30.000 TL'nin altındaki hatalara ilişkin olarak şu işlemler yapılacaktır:

-30.000 TL'nin altında kalan hatalar için muhasebe kayıtlarında düzeltme kaydı yapılması gerekmemektedir, bu işlemler işletme yönetimine mektupla iletilecektir. Örneğin, 250 hesap için 10.000 TL, 150 hesap için 5.000 TL düzeltme kaydı söz konusu ise, bunların düzeltilmemesi denetçinin rapor görüşünü değiştirmeyecektir.

-Diğer taraftan, bunların toplamı nette 30.000 TL'yi geçiyorsa, örneğin 250 hesap için 20.000 TL, 150 hesap için 15.000 TL düzeltme kaydı söz konusu ise (20.000+15.000= 35.000 TL) bu durumda ne yapılacaktır? Bu tür tespitlerin toplamının hangi seviyeye kadar geldiği önemlidir. Matematiksel olarak bakıldığında bu tür hataların toplamının çok yüksek değerlere ulaşması düşük olasılıktır. Genel olarak bu tespitlerin az sayıda ve hacim olarak da çok etkili olmayacağı düşünülebilir. Ancak bunların toplamının 30.000 TL'nin çok üstünde ve çok yaygın olması ve işletme yönetimince düzeltilmemesi halinde, denetçi görüşü yukarıda izah edildiği şekilde GÖD esas alınarak oluşturulacaktır.

-Yapılan tüm tespitler açısından, bulunan farklar finansal sonuçları artı veya eksi yönde etkiliyor olabilir, bunların hepsi düzeltilmelidir.

### 7.2.4.GÖD'ün Denetçi Görüşüne Etkisi

Denetçi görüşünün değişmesi için GÖD'ün (yukarıdaki örnekte 1.000.000 TL) üzerinde ve işletme yönetimi tarafından düzeltilmemiş bir hatanın veya hataların mevcut olması gereklidir.

GÖD'ün denetçi görüşünü nasıl etkileyeceğini yukarıdaki örnekten hareketle şu şekilde izah edebiliriz:

**GÖD:** Genel önemlilik düzeyi olan 1.000.000 TL açısından, bir veya birden fazla hatanın toplamı 1.000.000 TL'yi aşıyorsa bu işlemlerin hepsi işletme yönetimince düzeltilmelidir, düzeltilmemişse hatanın yaygınlığına göre şartlı veya olumsuz görüş verilir. 1.000.000 TL'nin altındaki hatalar işletme yönetimince düzeltilmelidir, düzeltilmemişse görüş değişmez, işletme yönetiminden alınan temsil mektubunda

söz konusu işlemler ve farkların düzeltilmediği belirtilir.

**PÖD:** Performans düzeyi olarak tespit edilen 750.000 TL hesapların daha alt bir düzeyde incelenmesi içindir, ancak tek bir hesapta 750.000 TL'nin üzerinde ama 1.000.000 TL'nin altında bir hata tespit edilmişse bu hata işletme yönetimince düzeltilmelidir, düzeltilmemişse görüş değişmez, farkın düzeltilmediğine dair işletme yönetiminden alınan temsil mektubunda söz konusu işlem ve düzeltme yapılmadığı belirtilir. Bir veya birkaç hesapta saptanan hataların toplamının GÖD olan 1.000.000 TL'yi aşması halinde tüm işlemler işletme yönetimince düzeltilmelidir, düzeltilmemişse hatanın yaygınlığına göre şartlı veya olumsuz görüş verilir.

**DFE:** Düzeltme farkı eşiği olan 30.000 TL'nin altında veya üstündeki hataların toplamı için de aynı durum geçerlidir. 1.000.000 TL'nin altında bir hata veya toplamı GÖD'ün altında kalan birçok hatalar tespit edilmişse, bu hata/hatalar işletme yönetimince düzeltilmelidir, düzeltilmemişse görüş değişmez, farkın düzeltilmediğine dair işletme yönetiminden alınan temsil mektubunda söz konusu işlem ve düzeltme yapılmadığı belirtilir. Bir veya birkaç hesapta saptanan hataların toplamının GÖD olan 1.000.000 TL'yi aşması halinde ise tüm işlemler işletme yönetimince düzeltilmelidir, düzeltilmemişse hatanın yaygınlığına göre şartlı veya olumsuz görüş verilir.

## 8.Sonuç

Finansal tablolardaki eksiklik ve yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararları etkileyecek düzeyde olması önemlilik kavramı olarak bilinir. Kullanıcıların karar alırken yanlışlıklarını önleyebilmek için finansal tablolardaki önemli hata ve hilelerin bağımsız denetçi tarafından tespiti gerekir. Bağımsız denetimde finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerip içermediğine ilişkin makul bir güvence verildiğinden, belirli bir önemlilik düzeyinin belirlenmesi ve buna göre kanıt toplanması söz konusudur. Bu nedenle, önemli hataların tespit edilebilmesi için önemlilik düzeyinin uygun şekilde tespit edilmesi denetimin sıhhati açısından da önemlidir.

Bağımsız denetim sürecinin önemli unsurlarından birini oluşturan önemlilik düzeyinin belirlenmesi BDS 320 ve BDS 450 çerçevesinde yapılmaktadır. Ancak, BDS'ler uygulamaya ilişkin genel bir çerçeve çizmekte, evrensel olarak uygulanabilir kesin bir rakamsal düzey, bir oran veya matematik formül empoze etmemektedir. Bunun nedeni çeşitli sektörlerde çok farklı finansal tablolara sahip çok sayıda işletme için tek bir reçete yazmanın güçlüğüdür.

Finansal tabloların denetimindeki bu önemli unsurun tespiti, BDS'nin belirlediği genel çerçeve içinde denetçinin mesleki yargısına ve mesleki şüpheciliğine tabidir, bu nedenle önemlilik düzeyi nihayetinde subjektif olarak belirlenir. Dolayısıyla, önemlilik düzeyinin işletmenin finansal tablolarına göre en uygun şekilde tespit edilmesi; işletmeye, denetçiye ve finansal tablo kullanıcılarına en yararlı sonucu sağlayacaktır.

Çalışmamızda, önemlilik düzeyinin BDS'lerde yer alan teorik çerçevesi ortaya konulduktan sonra uygulamada kullanılan yöntemler açıklanmış ve bir uygulama üzerinden önemlilik düzeyinin tespiti ve denetimde kullanımı ana hatlarıyla incelenmiştir. Uygulama örneğinden de görüldüğü gibi, denetçinin önemlilik düzeyini tespit etikten sonra başlayacağı fiili denetimde önemlilik düzeyi daima göz önünde bulundurulacak ve denetimde tespit edilen bulgulara göre denetim sonuçlanıncaya kadar değişime uğrayabilecektir.

Ayrıca, müşteri kabulünden denetim raporunun imzalanmasına kadar olan süreçte çeşitli aşamaları bünyesinde barındıran bağımsız denetim çalışmalarının, iyi dökümanite edilmiş (belgelendirilmiş) çalışma kâğıtlarından oluşan bir denetim dosyası ile belgelendirilmesi gereklidir. Söz konusu dokümantasyon doğal olarak sadece önemlilik düzeyi ile sınırlı değildir, süreçteki tüm aşamalara ait unsurları bünyesinde barındırmaktadır. Denetim dosyası içinde; önemlilik düzeyine ilişkin olarak, bu düzeyin denetim sürecinde ele alınışına ve düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulması üzerindeki etkisine ilişkin bilgi ve değerlendirmelerin de yer alması gereklidir. Denetim söz konusu olduğunda mümkün olduğunca tüm hesapların tüm detaylarıyla incelenmesi gerektiği düşünülse de, çalışmaların makul bir sürede ve makul bir maliyetle yürütülmesi gerekliliği, bağımsız denetimin yapısal kısıtlamalarından birisidir. Bu çerçevede, önemlilik düzeyinin standartlara uygun olarak tespit edildiğine ilişkin dokümantasyon, ileride bir dava ile karşılaşıldığında veya denetim sorgulandığında denetçinin sorumluluğunu yerine getirdiğinin ispat vasıtası olması yönünden de önem arz etmektedir.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

Bozkurt, Nejat: TÜRMOB Bağımsız Denetim Ders Notları, İstanbul, TÜRMOB, Temmuz 2011

Bozkurt, Nejat: Muhasebe Denetimi, İstanbul, Alfa, Ekim 2012



Kavut Lerzan, Taş Oktay, Şavlı Tuba: Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul, İSMMM Yayın No: 130, 2009.

Kepekçi, Celal: Bağımsız Denetim, Ankara, Işık YMM AŞ, 1996

### **Makaleler**

Cömert, Nuran: “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler”, ‘İSMMM Mali Çözüm, Ocak-Şubat 2012, Sayı: 109, s.47-68

İnaltonç, Ceyhan: ‘6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, Vergi Dünyası, Ekim 2012, Sayı: 374, s.58.

Joldos, Ana Maria- Stanciu, Ionela Cornelia-Grejdán, Gabriela: “Pillars of The Audit Activity: Materiality and Audit Risk”, Annals of the University of Petroşani, Economics, 10(2), 2010, p.225-238.

### **Elektronik Kaynaklar**

Erdoğan, Nurten: ‘Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği”, (Çevrimiçi), <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/435/13.pdf>, 07 Ekim 2014.

nal.mufad.org.tr/attachments/article/435/13.pdf, 07 Ekim 2014.

Kıracı, Murat: ‘Muhasebe Denetimi”, (Çevrimiçi), <http://www.slideserve.com/meryle/muhasebe-denetimi>, 01 Mart 2012.

Şirin, Mehmet: ‘Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi”, (Çevrimiçi), Sayıştay Dergisi, Sayı: 61, Nisan-Haziran 2006, s.23-37, 07 Ekim 2014

Türkiye Denetim Standartları: “Türkiye Denetim Standartları-Bağımsız Denetim Standardı 320: Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”, RG: 24 12.2013-28861, (Çevrimiçi), ‘[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_320.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_320.pdf), 07 Ekim 2014.

Türkiye Denetim Standartları: “Türkiye Denetim Standartları-Bağımsız Denetim Standardı 450: Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi”, RG:314 12.2013-28868, (Çevrimiçi), ‘[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_320.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_320.pdf), 07 Ekim 2014.