

BAĞIMSIZ DENETİMİN PLANLANMASI VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK*

Zehra HABERAL*

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN***

Makale Gönderim Tarihi : 11.11.2021 / Kabul Tarihi : 07.12. 2021

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

BDS 320 “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” Standardı ile BDS 450 “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi” standartları önemlilik konusunun temel düzenleyicileridir. BDS 320 önemliliğe ilişkin olarak işletmenin içinde bulunduğu sektörlere göre değişebilecek kıyaslama noktalarına değinmekle birlikte, standart bir hesaplama yöntemi önermediğinden, uygulamada denetçilerin mesleki muhakemesine göre farklı değerlendirmelerle önemlilik düzeyi hesaplanmaktadır. Bu çalışmada bağımsız denetimde önemlilik konusunun teorik çerçevesi ve uygulamada esas alınan temel ölçütler ortaya konulduktan sonra, önemlilik düzeyinin belirlenmesinde izlenebilecek yöntemler açıklanacaktır. Ayrıca BİST’te işlem gören ve BOBİ FRS kapsamında olan şirketleri denetleyen 30 denetim firmasıyla yüz yüze görüşmek suretiyle ve anket soruları göndererek gerçekleştirilen araştırmalar sonucunda önemlilik düzeyi ve bunun denetim sırasında yurt dışında ve Türkiye’deki uygulamalar hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim Planlamasında Önemlilik, Önemlilik Düzeyi, Performans Önemliliği

* Bu çalışma Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde hazırlanmış olan Bağımsız Denetim Standartları İçinde Yer Alan “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” başlıklı tez çalışmasından üretilmiştir.

** Başkent Üniversitesi Ticari Bilimler Fakültesi, zhaberal@baskent.edu.tr; <https://orcid.org/0000-0002-4049-3554>

*** Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, nakdoğan@baskent.edu.tr; <https://orcid.org/0000-0001-8168-6152>

MATERIALITY IN PLANNING AND PERFORMING THE INDEPENDENT AUDIT**ABSTRACT**

ISA 320 “Materiality in Planning and Performing the Independent Audit” Standard and ISA 450 “Evaluation of Misstatements Identified During the Performance of the Independent Audit” standards are the main regulators of materiality. While ISA 320 refers to the benchmarks that may vary according to the sectors in which the entity is involved in relation to materiality, Since it does not recommend a standard calculation method, in practice, the level of materiality is calculated with different evaluations according to the professional judgment of the auditors. In this study, after putting forward the theoretical framework of the subject of materiality in independent auditing and the basic criteria taken as a basis in practice, the methods that can be followed in determining the level of materiality will be explained. In addition, as a result of the research carried out by interviewing 30 audit firms that are traded on the BIST and auditing the companies within the scope of FRS for LMEs and by sending survey questions, information about the level of materiality and its practices abroad and in Turkey during the audit has been tried to be given.

Keywords: Materiality in Audit Planning, Materiality Level, Performance Materiality

1. GİRİŞ

Son dönemlerde, ilke ve kurallarının karmaşıklıkları nedeniyle büyük sorunlar yaşayan bağımsız denetim mesleği, ‘bilgi çağının’ yarattığı çetin sorunlarla da boğuşmaktadır. Ortaya çıkan muhasebe skandalları halka açık işletmelerin yönetimine karşı olan kamu güvenini sarsmış ve söz konusu işletmeler tarafından kamuya açıklanan finansal tabloların kalitesi ve finansal bilginin güvenilirliği sorgulanır hale gelmiştir. Bunların sonucunda, bağımsız denetim sürecinin etkinliği ve bütünlüğünün uluslararası düzeyde geliştirilebilmesini teminen kaliteli denetim standartlarının oluşturulması gerekliliği ön plana çıkmıştır. Denetçi neyin önemli neyin önemsiz olduğunu belirlemek durumundadır. Bu belirlemede önemlilik düzeyi ile ortaya konulmaktadır. Denetçiler, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek hangi yanlışlıkların önemli hangilerinin önemsiz olduğunu, mesleki yarguları ile belirler.

Bu çalışmada, BDS 320 “Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik” kapsamında önemlilik düzeyinin tanımı, amacı ve kapsamı açısından önemi değerlendirilmiş ve Türkiye’de yayınlanan konuya ilişkin düzenlemeler incelenecek, bu konuda örnekler verilmiştir. Farklı sektörlerin denetiminde denetim işletmelerinin önemlilik düzeyini belirlemede uyguladıkları yöntemler araştırılmıştır.

2. DENETİMİN PLANLANMASINDA VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK VE ÖNEMLİLİK DÜZEYİNİN ÖLÇÜLMESİ

2.1. Denetimde Önemlilik Kavramı

Denetimde önemlilik konusu hem literatürde hem de uygulamada pek çok tartışma ve ayrışmaya neden olmuştur (Krogstad, Ettenson ve Shanteu, 1984: 54-74). Denetçiler denetimleri gerçekleştirirken denetim standartlarını dikkate alarak denetimle ilgili zaman, yapı, kapsam gibi değişkenleri belirlemede ve denetimle ilgili olası hataların etkilerini belirlerken önemlilik kavramını dikkate almalıdır. Denetimde önemlilik kavramı, denetim riskiyle yakın bir ilişki içerisinde olup denetim maliyetini ve kalitesini etkilemektedir. Denetçinin önemliliğin belirlenmesi, mesleki bir yargı konusudur ve finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan gereksinimlerini ne derecede algıladığından etkilenir.¹

Denetimde önemlilik düzeyinin belirlenmesinde sayısal öğelerle birlikte denetimin niteliğine yönelik özellikleri içeren faktörlerde değerlendirilmeli ve öncelikle önemlilik düzeyi belirlenerek bu düzeyin bir kıyas ölçütü olarak kullanılması gerekir.

2.2. Denetimde Önemlilik Düzeyinin Kullanılması

Literatürde; denetimde önemlilikle ilgili çeşitli tanımlamalar yapılmıştır (Gordeava, 2011). Brennan ve Gray (2005)'de tanımların tamamen uyuşmamakla birlikte; benzer özelliklere sahip olduğu vurgusunu yapmışlardır. Bu doğrultuda 320 nolu Bağımsız Denetim Standardı (BDS) önemlilik kavramını *“hata ve eksikliklerin bir bütün olarak ya da birbirinden bağımsız olarak, finansal tablolara bakarak ekonomik karar vermek gerektiğinde kullanıcıların alacağı kararları etki altına alması öngörüliüyorsa; bu hatalar ve eksikliklerin önemli olduğu kanaatine varılmalıdır”* şeklinde tanımlamıştır Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ise (2018)'de önemliliği *“Bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının belirli bir raporlayan işletmeye ilişkin finansal bilgileri sağlayan finansal raporlara dayanarak vereceği kararları etkileyebiliyorsa bu bilgi önemlidir”* şeklinde ifade etmiştir.

Başka bir ifade ile önemlilik *“belirli bir işletmenin finansal raporu bağlamında bilgilerin ilgili olduğu kalemlerin yapısı veya büyüklüğüne ya da her ikisine dayalı olan ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü yönüdür”*² denilerek önemliliğin standart bir ölçü ile kısıtlanamayacağı, her işletme ve sektöre göre farklılık gösterebileceği vurgulanmıştır (Memiş ve Okşas, 2019:1036).

Denetim standartlarına göre önemlilik kavramı denetimin aşağıda belirtilen aşamalarında uygulanır:

- Denetimin planlanması ve gerçekleştirilmesinde,
- Denetim sürecinde ifade edilmiş önemli yanlışlıkların var olması durumunda finansal tablolardaki doğrulanmamış önemli yanlışlıkların etkisinin incelenmesinde,
- Denetçinin rapor için görüşünü meydana getirmesinde.

1 [http:// sayistay.gov.tr](http://sayistay.gov.tr). ISSAI 1320 Bkz: A4 paragrafı.

2 <https://www.kgk.gov.tr/Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve>

Denetçi planlama aşamasında, risk değerlendirme prosedürlerinin niteliği ve zamanlaması, önemli hata riskinin değerlendirilmesi ve incelenmesi, denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi gibi alanlarda bir dayanak oluşturmak için hataların boyutuna dair bir yargı oluşturmalıdır.

Denetim planlanırken belirlenen önemlilik, düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin tek başına ya da toplu olarak belirlenen oranın altında seyreden düzeltilmemiş hataların her zaman önemsiz olarak değerlendirileceği bir oran oluşturmayabilir. Bazı hatalara ilişkin durumlar denetçinin bu hataları önemliliğin altında olsalar bile önemli görmesine neden olabilir. Yalnızca niteliklerinden dolayı önemli sayılabilecek hataların tespit edilmesi denetimle ilgili prosedürlerin tasarlanmasının mümkün olmamasına rağmen, denetçi düzeltilmemiş hataların finansal tablolardaki etkisini analiz ederken yalnızca büyüklüklerini dikkate almamaktadır. Ayrıca özelliklerini ve ortaya çıkmalarıyla ilgili şartları göz önünde bulundurmaktadır³.

2.3. Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi

Denetçi, denetimle ilgili genel stratejisini belirlerken, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin önemliliği belirler. İşletmenin içinde bulunduğu şartlar dikkate alınarak, kullanıcıların finansal tablolara ilişkin verecekleri ekonomik kararlar üzerinde etkili olacağı makul bir boyutta beklenen finansal tablolara ilişkin belirlenen önemlilikten küçük miktarlardaki hataları bünyesinde barındırabilecek bir ya da daha fazla işlem sınıfının, hesap bakiyesinin veya açıklamanın yer aldığı durumda, denetçi bu özel işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaları gerçekleştirmek için ayrıca önemlilik düzeyi veya düzeyleri belirler.⁴

Önemlilik düzeyinin belirlenmesini ilgili standartları dikkate alındığında denetçiler denetim sürecinde iki farklı önemlilik tutarı belirler. Birincisi; denetim sürecinin başlangıç aşamasında belirlenen **başlangıç önemlilik** tutarı, ikincisi **performans önemlilik** tutarıdır. Denetim sürecinin başında belirlenen önemlilik düzeyi esas olarak yukarıda tanımlanan makul bir kullanıcının kararını etkisi altına alamayacak en üst düzeyde hata miktarıdır. Bu miktar denetçinin denetim tekniklerinin yapısını, zamanını ve kapsamını belirlemede yardımcı olacaktır. Başlangıçta belirlenen önemlilik düzeyinde; birinci aşamada finansal tabloların geneli değerlendirilerek önemlilik tutarı belirlenir. İkinci aşamada ise işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar,(Cömert ve diğerleri, 2013:174) bariz biçimde önemli sayılan tutar ve düzeltilmemiş yanlışlıklar ayrı ayrı değerlendirilerek önemlilik tutarları belirlenmektedir.

Bir Bütün Olarak Finansal Tablolar İçin Önemlilik

Profesyonel anlamda önemliliği belirlemek için belli bir başlangıç noktası seçilir ve seçilen kıyaslama noktasına belirli bir yüzde uygulanmasıyla oluşur. Ancak bu işlem nitel-nicel bir yaklaşım benimsenerek olmazsa gerçek değerlere ulaşmak imkânsızdır (Lewitt, 1998:44). Uygun karşılaştırma noktasının belirlenmesinde aşağıda belirtilen unsurlar dikkate alınacaktır:⁵

- Finansal tablolara dair unsurlar (varlıklar, borçlar, özkaynaklar, gelirler, harcamalar),

3 <http://www.kgk.gov.tr/bds> 450

4 <http://sayistay.gov.tr>. ISSAI 1320 Bkz: A3– A12 paragrafları.

5 http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_320.pdf

- Bazı kurumlar için finansal tablo kullanıcılarının odak noktaları,
- İşletmenin yapısı yaşam döngüsü içinde faaliyette bulunduğu endüstri ve ekonomik ortam,
- İşletmelerin finansman kaynakları ve sahiplik yapıları,
- Başlangıç karşılaştırma ölçütünün esnekliği.

İşletmenin içinde bulunduğu koşullara bağlı olarak uygun olabilecek karşılaştırma ölçütlerine ilişkin örnekler, vergi öncesi kâr, toplam gelir, brüt kâr, toplam harcamalar, toplam varlık veya net varlık gibi kategorileri içerir. Sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kar genellikle kar odaklı işletmeler için kullanılır. Sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kâr değişken olduğunda, diğer brüt kar veya toplam gelirler gibi kıyaslama ölçütleri daha uygun olabilir.⁶

Performans Önemliliği

BDS 320’de verilen tanıma göre; “Performans önemliliği düzeltilmiş ve sunulmamış hataların toplamının finansal tabloların bütününe yönelik belirlenen önemlilik miktarını geçme ihtimalini uygun biçimde düşük bir düzeye indirmek için, finansal tabloların bütününe yönelik belirlenen önemlilik düzeyinden daha düşük miktar veya miktarlarda meydana getirmek” anlamı taşımaktadır.

Denetçinin mesleki yargısına dayalı olarak gerçekleştirmesi performans önemliliğine dair en önemli husus olarak kabul edilebilir. Bu konuda denetçinin mesleki yargısını etkileyebilecek etmenler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Firmanın yeterli biçimde anlaşılması,
- Geçmiş dönemlere dair denetim deneyimi,
- Geçmiş denetimlerde ifade edilmiş önemli hataların niteliği ve kapsamı,
- Denetçinin cari döneme dair beklentileri,
- Risk değerlendirme (Cömert ve diğerleri, 2013:176).

Denetçi tarafından risk değerlendirmeye ilişkin prosedürlerin uygulanması esnasında denetlediği firmaya dair yukarıda sayılan kavramlar performans değerlendirmesi üzerinde etkilidir. Performans önemliliği belirlenirken genellikle finansal tablo önemliliğinin belli bir yüzdesi olarak belirlenmektedir. Uygulamada bazı denetim firmaları finansal tablo önemliliğinin %50-%75 arası olarak performans önemliliğini belirlemektedir. Denetçi mesleki yargısını kullanarak bu oranı daha küçük veya büyük yüzdeler olarak belirleyebilir ya da farklı hesaplama yöntemleri kullanabilir.

Belli İşlem Sınıfları, Hesap Bakiyeleri ve Açıklamalar İçin Önemlilik Tutarı Belirleme

Denetçi işlem sınıfları hesap bakiyeleri ve açıklamalar için önemlilik düzeyi belirlerken; aşağıda ifade edilen etmenlerin finansal tablo kullanıcılarının beklentilerini etkisi altına alabileceğini göz önünde bulundurmalıdır:

6 <https://www.ibr-ire.be/IRAI/2019-7-Determining-materiality-and-performance-materiality-ISA-320.A5>

- Yasalar, düzenlemeler ya da finansal raporlama çerçevelerinin; finansal tablo kullanıcılarının birtakım kalemlerin ölçümü veya açıklanmasına ilişkin beklentilerini etkisi altına alıp almadığı,
- İşletmenin belirli bir yönüne dair finansal tablolarda ayrı bir biçimde ifade edilen bilginin dikkate alınıp alınmadığı.
- İşletmenin çalıştığı endüstriye dair kilit roldeki açıklamalar.

Firmaların içerisinde olduğu özel şartlar dikkate alındığında bu tür işlem sınıflarının, hesap bakiyelerinin veya açıklamaların var olup olmadığının belirlenmesinde; denetçi, ilişkili taraf işlemleri, muhasebe tahminleri içeren işlemler, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu kişilerin görüşlerini ya da beklentilerini dikkate alabilir⁷.

Bariz Biçimde Önemsiz Sayılan Tutar

Bariz biçimde önemsiz sayılacak yanlışlıklar; büyüklüğü, niteliği veya şartları bakımından değerlendirildiğinde denetçi tarafından dikkate almaya değmeyecek yanlışlıklar olarak nitelendirilmektedir. Denetçi hangi yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılmayacağı konusunda önemliliğin %1-%2'si kadar bir eşik tutar belirleyebilir ayrıca bu seviyenin altında kalan yanlışlıkları bir araya getirmeyi gerekli görmeyebilir.

Düzeltilmemiş Yanlışlıklar

Düzeltilmemiş yanlışlıklar toplamı denetimin sonunda tekrar gözden geçirilerek denetim görüşüne etkisi değerlendirilir. Tek tek ele alındığında önemsiz olduğu değerlendirilerek düzeltilmeyen yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki toplu etkisi dikkate alınır. Bu tutarların toplu etkisi önemli olarak değerlendirildiğinde, bariz biçimde önemsiz sayılan tutarı geçenler için düzeltme istenir. Düzeltilmeyenler için önemliliği geçiyorsa görüşe etkisi değerlendirilir.

3. ÖNEMLİLİK DÜZEYİNİN HESAPLANMASINDA KULLANILAN YÖNTEMLER

3.1. Finansal Tabloların Geneli İçin Önemlilik Düzeyinin Belirlenebilmesinde Kullanılacak Yöntemler

BDS 320'de yer alan açıklamalardan görüleceği gibi, denetçiler önemlilik düzeyinin belirlenmesinde farklı yaklaşımlar kullanabilirler, önemli olan işletmeye ve çevresine en uygun ölçütlerin belirlenmesidir (Taş ve İnaltong, 2015:80). Aynı zamanda denetçiler uygulamada önemlilik düzeylerini belirlemede sayısal ve sayısal olmayan çok çeşitli etkenlerden yararlanmaktadır. Önemlilik kavramı belirli ölçülerde göreceli olduğundan hataların önemli olup olmadıklarını belirtecek kriterlerin ortaya koyulması gerekmektedir. Bir kriter seçerken; vergi öncesi kâr veya normalleştirilmiş (veya düzeltilmiş) vergi öncesi kâr, toplam gelir veya toplam giderler, brüt kâr, toplam sermaye ve net aktifler gibi kullanılacak çok sayıda kıyaslama ölçütü vardır. Uluslararası standartlar, önemliliğin hangi kıyaslama ölçütüne kullanılacağı konusunda kesin bir açıklama vermemektedir (Hayes, Dassen ve Schilder, & Wallage, 2005:215). Ancak uygulamada varlık toplamı, toplam gelir ya da vergi öncesi kâr gibi unsurlar denetçilerin önem-

7 http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_320.pdf

lilik düzeylerini belirlemede yaygın olarak temel aldığı göstergelerdir.

Uygulamada yaygın olarak kullanılan kıyaslama ölçütleri Tablo 1’de gösterildiği gibidir:

Tablo 1. Önemlilik Kılavuz Örneği

KULLANILACAK FİNANSAL TABLO KALEMİ	KULLANILACAK YÜZDE	
	EN AZ	EN FAZLA
Toplam varlıkların	%0,5	%1’i
Vergi öncesi net kârın	%5	%10’u
Özkaynakların		%1’i
Brüt satış kârının	%0,5	%1’i

Kaynak: Nejat Bozkurt Ekim 2012

Denetçi istediği bir hesap kalemini belirlenen aralıkta seçebilir. Burada işletmenin büyüklüğü, geçmişi, gelir sağlama eğilimi, içinde bulunduğu sektörün yapısı, ortaklık yapısı ve halka açıklık durumu gibi faktörler hangi kıstasın seçileceği belirlenirken etkiye bulunabilir.⁸ Örneğin 500 Milyon TL’lik satışı olan bir işletmede 600.000 TL’ye kadar olan yanlışlıklar önemsiz olabilirken; 40 Milyon satışı olan bir işletme için önemli olacaktır.(Bozkurt, 2012,s:88)

Önemlilik seviyelerine ilişkin yurt dışı uygulamalarından örnekler

Londra Borsasında işlem gören 100 şirkette kullanılan önemlilik seviyelerinin belirlenmesinde kullanılan ölçütlerin sektörel bazda dağılımları Tablo 2’de gösterilmiştir:

8 Murat Kiracı <http://www.google.com.tr/sindirgi.balikesir.edu.tr/dersnotu/DenetimPlanlamasi.ppt>

Tablo 2: LONDRA BORSASI 100 ÖNEMLİLİK SEVİYESİNİN BELİRLENMESİ

SEKTÖRLER	TUTAR €	HASILAT	ÖZKAYNAK	NET VARLIKLAR	FAALİYET KARI	VÖK	VÖK	VÖK	VÖK 3 YILLIK ORTALAMA	TOPLAM İŞLETME
		(%0,4-0.75)	(%0,6-2.2)	(%0,1)	(%3,5-3.7)	(%2,5-3.8)	%4-4.9	-5%	(%5-5.2)	
Havacılık ve Savunma							2			2
Bankalar			1				2	1	1	5
İçecek								2		2
Kimya								2		2
İnşaat Malzemeleri								2		2
Elektrik								1		1
Elektronik ve Elektrikli Cihazlar								1		1
Sermaye Yatırım Fonları				1						1
Finansal Hizmetler				1			1	3		5
Sabit Hat Haberleşme								1		1
Gıda ve İlaç Perakendecileri		1					1	2		4
Gıda Üreticileri								1		1
Ormanlık ve Kâğıt								1		1
Gaz, Su ve Çoklu Tesisler							1	3		4
Genel Sanayi					1	1		1		3
Genel Perakendeciler								3		3
Sağlık Ekipmanları							1	1		2
Ev Eşyaları ve İnşaatı						1		4		5
Endüstriyel Metaller ve Madencilik						1				1
Hayat Sigortası	1		1					2		4
Medya					1	1	1	4		7
Madencilik	2							1	3	6
Mobil Telekomünikasyon									1	1
Hayat Dışı Sigorta		1						2	1	4
Petrol ve Gaz Üretimi								3		3

Petrol Lastik ve Plastik								1		1
Kişisel İhtiyaç Malzemeleri							1	1		2
İlaç ve Biyoteknoloji							1	2		3
Gayrimenkul Yatırım								3		3
Yazılım ve Bilgisayar						1		1		2
Destek Hizmetleri	1						1	5		7
Tütün							2			2
Seyahat ve Turizm						1	1	5		7
Toplam	4	2	2	2	2	5	15	60	6	98

Kaynak: LSE, (2018), London Stock Exchange, The Financial Times Stock Exchange (FTSE 100 Index) Constituent

Tablo 2’de⁹ görüleceği gibi Londra Borsası’ndaki ilk 100 endeksinde yer alan 98 işletmenin 86’sı önemlilik seviyesinin belirlenmesinde vergi öncesi kâr tutarını dikkate almaktadır ancak kullandıkları oran değişebilmektedir. Diğer 12 işletmede ise hasılat, özkaynak, net varlıklar, faaliyet kârı tutarları dikkate alınarak önemlilik seviyeleri belirlenmiştir.

Avustralya, Yeni Zelanda ve İngiltere’de ki bazı firmalarda uygulanan önemlilik düzeyini belirleme kriterleri denetim raporlarında yapılan açıklamalarda kilit denetim konuları ile birlikte kamuoyuna açıklanmaktadır. Yeni Zelanda’da faaliyet gösteren Abano Healthcare firmasının genel önemlilik kriteri olarak vergiden önceki kârın %5 i olduğu PWC denetim raporunda görülmektedir. Arvida Group’un denetimini yapan E&Y net varlıkların %1’ini genel önemlilik olarak bu tutarın da %50 ‘si de performans önemliliği olarak kullandığını açıklamıştır. Avustralya’da faaliyette bulunan Adelaide Brighton Ltd. ‘in PWC’nin hazırladığı denetim raporunda önemlilik kıstası olarak düzeltilmiş vergiden önceki kârın %5’ i olduğu açıklanmıştır. İngiltere’de faaliyette bulunan Associated British Foods şirketine ait EY denetim raporunda bu şirket için kullanılan genel önemlilik düzeyinin vergiden önceki kârın %5’ i, performans önemliliği ise bu tutarın %75 olarak ele alındığı açıklanmıştır.¹⁰

Bu örneklerden de görüleceği gibi önemlilik düzeyine ilişkin kıstaslar denetçinin muhakemesine, şirketin ve sektörün özelliğine göre tespit edilmektedir.

Önemliliğin hesaplanmasında kullanılacak yöntemler

Denetçiler, önemliliğin belirlenmesinde işletme koşullarını dikkate alarak sayısal ve sayısal olmayan birçok faktörü kullanabilirler. Denetçiler bu faktörlerden hangisinden yararlanacağını belirlemek için

9 Tablo tarafımızdan 2018 yılı borsadaki şirketlerin raporları okunarak hazırlanmıştır. Link: <https://www.londonstockexchange.com/indices/ftse-100/constituents/table>

10 Veriler 2018 yılı borsadaki şirketlerin raporları okunarak hazırlanmıştır. NSE,(2018),The Australian Securities Exchange (ASX 100 Index) Constituents <https://www.asx100list.com/>

aşağıda ifade edilen dört tip rasyonel yaklaşımdan uygun olanını kullanmaktadırlar. (Akdoğan ve Mülük, 2019:713)

- Tek finansal değişken yöntemi,
- Birden çok veya işletme büyüklüğünü esas alan değişkenler yöntemi,
- Karışık ya da ortalama yöntem,
- Formül Yöntemi.

Tek Finansal Değişken Yöntemi

Tek bir finansal değişkenin kullanıldığı basit bir yöntemdir. As a matter of policy, an audit firm typically provides three or four such rules and allows the individual auditor to choose the most appropriate rule based on an assessment of qualitative factors. Denetim firması politikalar paralelinde nitel faktörleri değerlendirirken tipik olarak üç veya dört tür kıyaslama ölçütü belirler ve denetçiler bu ölçütlerden, denetimi yapılan işletmeye en uygun olanı seçerler. Muhtemel olabilecek tek kural örnekleri şunlardır:

- Vergi Öncesi Kârın %5 i
- Toplam Varlıkların %0,5 i
- Özkaynakların %1 i
- Toplam Gelirlerin %0,5 i

Birden Çok veya İşletme Büyüklüğünü Esas Alan Değişkenler Yöntemi

Denetim şirketleri, farklı ölçeklerdeki işletmelere yönelik farklı önemlilik düzeylerini belirlerler. Önemlilik düzeyleri bu yöneme dayalı olarak belirlenirken denetçiler işletmelerin niteliklerine dair değişkenlerini de göz önünde bulundurmalıdır. Örneğin *işletmenin kâr hacimlerini dikkate alınarak aşağıdaki gibi önemlilik ölçütleri* belirlenebilir:

- Brüt kâr 500.000 TL' den az ise %2-%5
- Brüt kâr 500.000-25.000.000 TL arasında ise %1-%2
- Brüt kâr 500.000-25.000.000 TL arasında ise %0,5-%1
- Brüt kâr 2.500.000.000 TL'nin üzerinde ise %0,5

Karışık ya da Ortalama Yöntem

Genellikle dört ya da beş finansal gösterge kullanılarak her göstergenin ağırlıklı oranları ya da ortalamaları esas alınır (Lakis, and Masiulevičius, 2017:31).

Formül Yöntemi

Bu yöntemde, işletmeleri temsilen büyük bir örnek için önemlilik düzeylerinin istatistiki analizi ile belirlenmiş bir matematiksel formül kullanılır. Denetim literatüründe birçok formül bulunmasına rağmen en yaygın olarak bilinen KPMG'nin 1998 yılında kullandığı formül aşağıdaki gibidir (Mckee ve Eilifsen,2000:1).

$$\text{Önemlilik} = (\text{Varlık ve ya gelir toplamının büyük olanı})^{2/3}_{x1}$$

Yukarıda bahsedilen Önemlilik hesaplama yöntemlerini göstermek için örnek NZ işletmesinin Finansal Durum Tablosu ve Kâr Zarar Tablosu aşağıda verilmiştir. Bu bilgiler doğrultusunda hesaplamalar Tablo 5, Tablo 6, Tablo 7 ve Tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo 3. Örnek NZ A.Ş Finansal Durum Tablosu

NZ A.Ş 31.12.201X TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU			
Varlıklar	5.000.000	Kısa ve uzun vadeli Yükümlülükler	3.000.000
		Özkaynaklar	2.000.000
VARLIK TOPLAMI	<u>5.000.000</u>	KAYNAK TOPLAMI	<u>5.000.000</u>

Tablo 4. Örnek NZ A.Ş Kâr/Zarar Tablosu

NZ A.Ş 01.01.201X – 31.12.201X DÖNEMİ KÂR/ZARAR TABLOSU	
Toplam Gelirler	12.000.000
Satışların Maliyeti	(7.000.000)
Brüt Kâr	5.000.000
Faaliyet Giderleri	(4.100.000)
Vergiden Önceki Kâr	900.000
Vergi Gideri	(180.000)
Vergiden Sonraki Kâr	720.000

Tablo 5. Tek Finansal Değişken Yöntemi kullanılarak önemliliğin belirlenmesi

Tek finansal değişken yöntemi Önemlilik kriterleri	Hesaplama	Önemlilik Tutarı
Vergi Öncesi Kârın %5 i	900.000 x 0.05	45.000
Toplam Varlıkların %0,5 i	5.000.000 x 0.005	25.000
Özkaynakların %1 i	2.000.000 x 0,01	20.000
Toplam Gelirlerin %5 i	12.000.000 x 0.005	60.000

Tek finansal değişken yöntemine göre denetçi önemlilik kriterlerinden birini seçmesi gerekmektedir.

Tablo 6. Çoklu Değişkeni ya da Büyüklüğü Esas Alan Yöntemi kullanılarak önemliliğin belirlenmesi

	Hesaplama	Önemlilik Tutarı
Brüt Kârın %0,5'i	$\%0,5 \times 5.000.000$	25.000 TL ila
İla %1 'i	$\%1 \times 5.000.000$	50.000 TL

Bu yöntemde denetçi, hesaplanan önemlilik aralığını muhakemesini kullanarak belirleyebilir.

Tablo 7. Ortalama Yöntemi kullanılarak önemliliğin belirlenmesi

Ortalama Yöntem	Hesaplama	Önemlilik Tutarı
Vergi Öncesi Kârın %5 i	$900.000 \times 0.05 =$	45.000
Toplam Varlıkların %0,5 i	$5.000.000 \times 0.005 =$	25.000
Özkaynakların %1 i	$2.000.000 \times 0,01 =$	20.000
Toplam Gelirlerin %5 i	$12.000.000 \times 0.005 =$	60.000
		$150.000/4=37.500$

Yukarda hesaplanan tek değişken yöntemi ve çoklu değişken ya da büyüklüğü esas alan yöntemi ile hesaplamayı içerir. Burada 4 değişkenin ağırlıklı ortalaması alınarak hesaplanmıştır.

Tablo 8. Formül Yöntemi kullanılarak önemliliğin belirlenmesi

KPMG Formülü	Hesaplama	Önemlilik Tutarı
(Varlık ya da gelir toplamının büyük olanı) x 1.84	$1.84 \times (12.000.000)^{2/3}$	96.416

Önceki hesaplamalardan da görülebileceği üzere, tek değişken yöntemi ve çoklu değişken ya da büyüklüğü esas alan yöntemi kullanılarak hesaplanan önemlilik tutarları denetçinin muhakemesine bağlı olarak olası en düşük 20.000 TL ile olası en yüksek 60.000 TL arasında değişkenlik göstermiştir. Bu örnekte KPMG formülü, muhtemelen denetim süreçlerindeki farklılıklar nedeniyle, alternatif yöntemler

tarafından sağlanan miktarın yaklaşık iki katı bir önemlilik miktarıyla sonuçlanmıştır. Daha öncede belirtildiği gibi, denetim sonunda önemlilik kararı belirlerken denetçiler, birçok niteliksel yönüde dikkate alarak farklı kalemler veya geliri etkileyen kalemlere karşı sınıflandırma için farklı önemlilik düzeyi kullanabilirler.¹¹

3.2. Hesap Düzeyinde Önemlilik Belirlenmesi

BDS 320 standardında ifade edildiği gibi denetçi finansal tablo düzeyi ve bireysel hesap bakiyeleri ile ilgili değişiklikler, yasal ya da düzenleyici şartlar gibi etmenlere dayalı farklı hesapları, işlem sınıfları ya da açıklamalar için farklı önemlilik düzeyleri belirlemelidir.¹² Önemlilik düzeyi tespiti başlangıç ölçütünün denetim sahaları arasında dağıtılması ile mümkündür. Dağıtım yapmanın amacı; denetçinin her bir hesap için toplanması gereken **uygun kanıt miktarını** saptayabilmesine yardımcı olmak ve denetim finansal maliyetlerini en aza indirgeyebilmektir.

Uygulamada, başlangıçta tespit edilen önemlilik düzeyi (genel önemlilik düzeyi) finansal tablolardaki hesapların görelî ağırlıklarına göre bu hesaplara dağıtılmakta ve her bir hesap için ayrı bir önemlilik düzeyi belirlenmektedir. Bu dağıtımda denetlenen işletmelerin yapısına ve denetçinin yargısına göre farklı yaklaşımlar kullanılabilir.

McKee ve Eilifsen (2000) denetçilerin, genel finansal tablo önemliliğinden hesap düzeyinde önemliliğe geçmek için özel olarak belirledikleri yaklaşımları yargısal yaklaşım, rasyo yaklaşım, düzeltme kayıtlarını dikkate alan yaklaşım ve formül yaklaşımı olarak kategorileştirmiştir. Bu yaklaşımları etkileyen çeşitli nitel faktörler ise; maliyet, analitik yöntemlerin sonuçları, önceki dönemlerde yapılmış düzeltmeler ve yanlışlığın doğuracağı sonuçlardır.

Denetçinin denetimin sonraki basamaklarında her hesap veya işlem kalemine dair bulduğu hataları çalışma kağıdına not alması gereklidir. Denetçi bu hataların toplam miktarını başlangıçta tahmin edilen miktarla kıyaslar. Birleştirilmiş hata miktarının başlangıçta tahmin edilen hata miktarına denk ya da küçük olması beklenir. Eğer birleştirilmiş hata miktarı yüksek olursa bu finansal tablolar kabul edilemez anlamı çıkmaktadır. Böyle bir durumda denetçi ya ek denetim yöntemlerine başvurarak öngörülen hata miktarının gerçekten başlangıç hata miktarından büyük olup olmadığını belirleyebilir veya öngörülen yanlışlara dair işletme yönetiminin düzeltme yapmasını isteyebilir.

11 <https://www.researchgate.net/publication/254406827>

12 http://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/166032/A51_00.pdf

Tablo 9. Önemli Yanlışlık Tutarının Hesaplanmasına İlişkin Çalışma Kâğıdı

ÖNEMLİ YANLIŞLIK TUTARININ HESAPLANMASINA İLİŞKİN ÇALIŞMA KÂĞIDI					
31.12.201X FİNANSAL DURUM TABLOSU (1000 TL)		Kabul Edilebilir Yanlışlık Tutarı	Tahmin Edilen Yanlışlık Tutarı		
			Bilinen ve Doğrudan Öngörülen Yanlışlık	Örnekleme Hatası %50	Toplam
Kasa-Banka	20.000	0	4.000	-	4.000
Ticari Alacak (Örnekleme)	600.000	20.000	10.000	5.000	15.000
Stoklar (Örnekleme)	800.000	40.000	50.000	25.000	75.000
Maddi Duran Varlıklar (Örnekleme)	580.000	18.000	6.000	3.000	9.000
Toplam Varlıklar	2.000.000	0	-		
Ticari Borçlar (Örnekleme)	760.000	20.000	12.000	6.000	18.000
Diğer Borçlar	40.000	500	400		400
Sermaye	1.000.000	0	-	-	-
Geçmiş Yıllar Karları	200.000	1.500	1.400		1.400
Kaynaklar	2.000.000	-	-		
Başlangıçta Planlanan Önemlilik Tutarı		100.000			122.800

Kaynak: Nuran Cömert İSMMMO Mali Çözüm, Ocak-Şubat 2012

Başlangıç önemlilik miktarının denetimin sonunda tespit edilen önemli yanlışlık tutarıyla karşılaştırılmasına ilişkin Tablo 9'da verilen örnekte denetçinin tüm finansal tablo kalemleri için tahmin ettiği hata miktarı 100.000 TL'dir. Elde edilen bu miktarın finansal durum tablosu kalemlerine dağıtılmış tutarları üçüncü sütunda makul yanlışlık miktarı olarak verilmektedir. Denetçinin hesap incelemelerinde örnekleme yoluyla belirlediği yanlışlardan yola çıkarak ileriye yönelik tahmin ettiği yanlışlık miktarları dördüncü sütunda (bilinen ve doğrudan öngörülen yanlışlık) verilmiştir. Denetçi ticari alacakları, stokları, maddi duran varlıkları ve ticari borçları örnekleme tekniğiyle değerlendirmiştir. Örneklemede yanlışlık olasılığı %50 olarak tahmin edilmiştir (Uzay ve diğerleri, 2013:184).

Örneğimizde denetçinin denetim süresince tespit ettiği hataların birleştirilmiş tutarı olan 122.800 TL başlangıçta planlanan önemlilik tutarı olan 100.000 TL'den büyük çıkmıştır.

4. BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNDE UYGULAMALARIN ARAŞTIRILMASI

Önemlilik düzeyinin denetimin planlama ve yürütülmesi aşamasında kullanılması ve önemlilik düzeyin ölçümü, önemlilik düzeyi belirlemede kullanılacak yöntemler ve uygulamaları hakkında teorik olarak işleyiş anlatılmaya çalışılmıştır. Önceki bölümlerde teorik olarak anlatılan konuların, KGK'den yetki alan denetim işletmelerinin uygulamaları üzerine bir araştırma yaparak çalışmaların değerlendirilmesi amaçlanmaktadır

4.1. Araştırmanın Kapsamına Giren İşletmeler

Bu çalışmada Türkiye'de faaliyet gösteren büyük ölçekli bazı denetim firmaları uygulamaları araştırılarak önemlilik kavramı incelenmeye çalışılmıştır. Önemlilik düzeyinin belirlenmesine rehberlik eden büyük denetim işletmelerinin metodolojisi ve entegre uygulamalarında nasıl bir bilgi sundukları, muhasebe ve denetim araştırmacılarının yanı sıra uygulayıcıları, düzenleyiciler ve eğitimciler için çok önemlidir.

Yapılan araştırmalarda aşağıdaki hususlar tespit edilmeye çalışılmıştır:

1. Bağımsız denetim firmalarının bağımsız denetim sürecinde önemlilik düzey belirlemede hangi tekniklerden yararlandığını belirlemek,
2. Denetim firmalarının denetim sürecinde önemlilik düzeylerini kullanım amaçlarını ya da kullanılma nedenlerini ortaya koymak,
3. Ulusal ve uluslararası denetim standartlarında önemlilik düzeylerinin uygulanmasını etkileyen ve kullanımını arttıran hususların denetçiler tarafından nasıl algılandığını belirlemek,
4. Önemlilik düzeyi belirlemesine yönelik uygulamalar da yaşanan zorlukları belirlemek.¹¹ Francis, JR, Yu MD, 2009. Big 4 Office Size and Audit Quality, The Accounting Review,

4.2. Araştırmanın Hipotezleri

Denetlenen işletmelerde önemliliğin belirlenmesinde belirleyici özellikler olarak işletmenin boyutu, liderlik özellikleri, finansal durumu ve iç kontrol kalitesi, işletmelerin faaliyet gösterdiği sektör, muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve denetim komitesinin özellikleri göz önünde bulundurulmuştur¹³.

References

Yaptığımız çalışmada elde edilen bulgular ve gözlemlere dayanarak bazı hipotezler aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

1. Önemlilik hesaplama aşaması işletmelerin hangi sektörde faaliyet gösterdiği ve hangi ölçütleri uyguladığına bağlı olarak değişir.
2. Önemlilik düzeyi denetçi kıdemine(tecrübeye) ve denetlenen müşteri ile ilişkinin uzun ömürlü olmasına bağlı olarak önemlilik düzeyinin azalmasına yol açar.

13 Annales Universitatis Apulensis Seri Oeconomica 2010

3. Önemlilik düzeyi hesaplanmasına ilişkin mesleki yargı, varlık yönetimi ile denetçi ve finansal tablo kullanıcılarının arasındaki ilişki faktöründen etkilenir.

4. Finansal tablo kullanıcılarının denetimden geçmiş finansal tablolara olan ihtiyacı önemlilik düzeyini etkilemektedir.

4.3 Veri ve Bilgi toplama Yöntemi

Çalışmada bazı büyük ölçekli denetim firmalarının, önemlilik düzeyinin hesaplarken uyguladıkları yöntemler değerlendirilerek, farklı sektörlerle ilişkin firmaların önemlilik düzeylerini nasıl tespit ettikleri araştırılmıştır. BİST’te işlem gören ve BOBİ FRS kapsamında olan şirketleri denetleyen 30 denetim şirketi tespit edilerek yüz yüze görüşmek suretiyle ve anket soruları göndererek bilgiler elde edilmiştir.

Yaptığımız araştırma sonucunda; ilk olarak denetçilere ve firmalarına yönelik genel bilgiler toplanmış ve belli bir alanda denetçilerin uzmanlık bilgilerine atıfta bulunularak, deneyimlerinin yanı sıra özellikleri ve denetlenen kuruluşların boyutunu içeren sorulara yanıt bulunmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde ise önemlilik düzeyinin uygulanmasına ilişkin sorulara cevap aranmış ve nicel yöntemle elde edilen önemlilik düzeyini belirleyerek etkin bir role sahip olan niteliksel faktörler tespit edilmeye çalışılmıştır.

Araştırmada Denetim Firmaları ve Denetçilerden Elde Edilen Bulguların Değerlendirilmesi ve Yorumlanması

Denetim Firmalarının ve Denetçilerin Özelliklerinin Değerlendirilmesi

1-Denetim firmalarında yeterli sayıda mesleki ehliyeteye sahip denetçinin olup olmadığının tespiti.

Araştırma yaptığımız firmalarda çalıştırdıkları denetçilere yöneltilen sorular karşısında “Sorumlu ortak baş denetçi”, “baş denetçi”, “kıdemli denetçi” ve “denetçi” unvanına sahip yeterli sayıda personeli olduğunu bildirmişler ve her işletmenin denetiminde görevlendirdikleri 6-7 kişiden oluşan bir ekip olduğu bu ekipte söz konusu unvanlara sahip olan denetçilerin görev yaptığı bildirilmiştir.

2-Denetçilerin mesleki unvanlarına göre değerlendirilmesi.

Mesleki Unvanlarına bakıldığında ise denetçilerin SMMM ve YMM unvanına sahip olduğu görülmüştür.

3- Denetim mesleğindeki çalışılan süre.

Denetçilerin meslekte çalıştıkları yıl sayısı mesleki tecrübelerini gösteren en önemli göstergedir. Bu bağlamda denetçilerin meslekte geçirdikleri çalışma süreleri incelendiğinde büyük çoğunluğunun 16 yıl ve üzeri tecrübeye sahip oldukları görülmektedir. Daha sonra sırasıyla 11-15 yıl arasında tecrübeye, 8-10 yıl arasında tecrübeye ve 4-7 yıl arasında tecrübeye sahip olduklarını belirtmişlerdir.

Meslekte geçen 8 yıl ve üzerindeki yılların tecrübe için oldukça önemli olduğu düşünüldüğünde incelemeimiz doğrultusunda büyük çoğunluğunun mesleklerinde tecrübeli kişiler olduğu görülmektedir.

4- Bağımsız denetim hizmeti verme süresi.

Araştırma kapsamında denetçilerin çalıştıkları işletmelerin hizmet süreleri incelendiğinde, birinci sırada 1-5 yıl arası bir faaliyet süresine sahip oldukları, ikinci sırada 6-10 yıl arası bir faaliyet süresine ve üçüncü sırada 15 yıl üzerinde bir faaliyet süresine sahip olduğu görülmektedir.

5- Denetim firmalarının hangi ilde/illerde ve sektör/sektörlerde faaliyet gösterdikleri.

Araştırma kapsamında değerlendirilmeye alınan denetim firmalarının daha çok borsada işlem gören işletmelerin denetiminde yoğunlaştıkları büyük işletmelerin merkezlerinin de büyük şehirlerde olması nedeniyle denetim faaliyetlerinin büyük şehirlerde yoğunlaştığı görülmüştür. Denetim firmaları ve denetçilerin çalıştıkları sektör göz önüne alındığında çoğunluğunun hemen hemen bütün sektörlerde denetim yaptıkları görülmüştür.

6- Denetim işletmesinin yabancı sermaye payı ya da yabancı bir firmaya ortaklık/üyelik durumunun varlığı.

KGK'den yetki alan denetim firmalarının çoğunluğunu yerli sermaye ağırlıklı firmalar oluşturmaktadır. Büyük denetim firmalarının daha çok yabancı sermaye payına sahip veya yabancı ortaklık veya temsilcilik şeklinde çalıştıkları görülmektedir. Önemlilik düzeyinin tespitinde dört büyüklerin yerli denetim firmalarına göre daha hassas davrandıkları ve denetim standartlarını daha yaygın olarak kullandıkları tespit edilmiştir.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik Düzeyinin Ölçülmesine İlişkin Sonuçların Değerlendirilmesi

1- Denetim firmalarında yapılan denetimler sırasında risk değerlendirme aşamalarında önemlilik düzeyinin belirlenmesi işleminin yapıp yapılmadığının tespiti.

Denetçilerin büyük çoğunluğu denetim faaliyetleri sırasında risk değerlendirme aşamalarında önemlilik düzeyinin belirlenmesini uyguladıklarını belirtmişlerdir. Bu sonuçlar bağımsız denetimin ve bağımsız denetimin yürütülmesinde önemlilik düzeyinin belirlenmesi uygulamalarının son derece önem kazandığı ve denetim standartlarıyla da zorunlu hale getirildiği günümüz koşullarında bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren firmalardan beklentilerle de örtüşmektedir.

2 -Önemlilik seviye belirlemelerinin kullanılma nedenleri ve önem derecesinin tespiti.

Bu soru bağımsız denetim firmalarının önemlilik düzeyi belirleme işlemlerinin kullanım nedenlerini öncelik sırasına göre belirlemek amacıyla araştırılmıştır.

Önemlilik düzeyi kullanım nedenlerine verilen yanıtlar değerlendirildiğinde amaçlar en önemliden önemsiz doğru sıralanmıştır. Yanıtlara bakıldığında denetçilerin önemlilik seviye belirlenmesine başvurmalarının en önemli nedeni **uluslararası standartların zorunlu kılınması** olarak ortaya çıkmıştır. İkinci neden olarak ise **denetim etkinliğini arttırdığı için** çalışma kapsamında da ele alındığı gibi, önemlilik seviye belirlemeleri aşamasında gerektiği şekilde kullanıldığı belirtilmiştir. Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde üçüncü önemli neden olarak **risk değerlendirme yöntemi** olarak kullanılmasıdır.

Günümüzde mevcut denetim yaklaşımı yerini riske dayalı denetim yaklaşımına bırakmıştır. Riske dayalı denetim yaklaşımının önemi denetim standartlarında da vurgulanmakta ve önemlilik ile risk değerlendirme arasındaki ilişkinin nasıl kullanılacağı ayrıntılı olarak anlatılmaktadır. Bu bağlamda denetçilerin önemlilik seviye belirlemelerini bu amaçla kullanmaları oldukça önemlidir. Dördüncü önemli nedeni ise **de-tay testlerinin kapsamını daraltmak amaçlı** uygulanmasıdır.

3- Denetimin hangi aşamasında önemlilik kavramının daha sık kullanıldığının belirlenmesi.

Önemlilik kavramı belirlenirken yanıt verenlerin büyük bir bölümü önemlilik düzeyinin yoğun olarak **denetimin planlanması ve denetimin yürütülmesi** aşamasında kullanıldığı belirtmişlerdir.

4- Denetimin planlanma aşamasında yanlışlıkların büyüklüğü konusunda öncelikli olarak kullanılan yargılar ve değerlendirmeler.

Araştırma kapsamında öncelikli olarak önemli yanlışlık riskinin **tanımlanması ve değerlendirilmesi** olarak belirlenmiştir. İkinci sırada önceliği ise **denetim prosedürlerinin yapısı ve kapsamı** yer almaktadır.

5- Önemlilik düzeyi belirlenirken finansal tablo düzeyinde daha sık kullanılan yöntemin tespiti.

Araştırma sonucunda denetçilerin en sık başvurdukları yöntemin **tek finansal değişken** yöntem olduğu görülmektedir. Denetçilerin ikinci sırada ise tercih ettikleri yöntem olarak **birden çok veya işletme büyüklüğünü esas alan değişken** yöntem ile **karışık ya da ortalama yöntemlerdir**.

6- Önemlilik düzeyi belirlenirken kullanılan yöntemlerden hangisinin daha avantajlı olduğunun belirlenmesi.

Araştırma kapsamında denetim firmalarının kullanımlarına baktığımızda daha fazla avantajlı olarak **birden çok veya işletme büyüklüğünü esas alan değişken yöntemini** seçtikleri görülmektedir. Bir önceki sorudan hatırlayacağımız üzere denetçilerin en sık tercih ettikleri yöntem **tek finansal değişken yöntem** olduğu halde en avantajlı yöntem olarak birden çok veya işletme büyüklüğünü esas alan yöntem seçilmiştir. Bunun sebebi ise farklı ölçekteki işletmelere farklı önemlilik düzeylerinin uygulanabilirliği olduğu görülmektedir. İkinci avantajlı yöntem ise tek finansal değişken yöntem olduğu görülmektedir.

7- Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde kıyaslama ölçütlerini ne sıklıkla kullanıldığının tespiti.

Genel olarak ölçütlerin kullanımına bakıldığında sektörlerin özelliğine göre ilk olarak **Vergiden önceki net kâr %5-%10** oranının tercih edildiği görülmektedir. İkinci olarak ise **Brüt satış kâr %0,5-%1** ve **Toplam aktif %0,5-%1** oranlarının denetçiler tarafından dikkate alındığı anlaşılmaktadır.

Araştırmamız kapsamında, uygulamalarda denetlenen işletmelerin hangi sektörde faaliyet gösterdiği önemlilik düzeyini belirlemek için seçilen ölçütler içinde oldukça önem taşıdığı tespit edilmiştir.

8- Hesap düzeyinde önemlilik düzeyinin belirlenmesi sırasında hangi yaklaşımlara başvurulduğunun tespiti

Araştırma kapsamında sonuçlar değerlendirilirken bazı denetim işletmelerinin en çok başvurdukları yaklaşımın **oransal yaklaşımı** olduğu görülmektedir. Denetçilerin çok az başvurdukları yaklaşımlar ise formül yaklaşım, düzeltme kayıtlarını değerlendirme ve yargısal yaklaşımdır.

9- Önemlilik tutarının bulunabilmesi ve uygulanabilirliği bakımından hangi faktörlerin etkin olduğunun belirlenmesi.

Araştırma kapsamında, denetim firmaları verdikleri yanıtlarda **işletmenin büyüklüğü** faktörünü en etkili faktör olarak belirtmişlerdir. İkinci olarak **önceki denetimlere ilişkin bilgilere ulaşma** faktörü cevabı verilmiştir. Bu sonuçlar göstermektedir ki yapılan denetimler sırasında önceki denetimlere ait yeterli bilgilere ulaşılması önemlilik tutarının kullanılabilmesi ve uygulanabilirliği açısından çok önemlidir. İşletmenin bulunduğu sektörle ilgili bilgilere ulaşma ve ortaklık yapısı, halka açık olup olmadığı faktörleri ise denetçiler tarafından üçüncü sırada etkili olarak bulunmuştur.

10- Performans önemliliği belirlenirken denetçinin mesleki yargısını etkileyecek hususların önemi.

Performans önemliliği belirlenirken denetçinin mesleki yargısını etkileyen hususları değerlendirmeye yönelik soruya ilişkin yanıtlara baktığımızda işletmenin çok iyi anlaşılması ve önceki dönemlere ilişkin denetim tecrübeleri en önemli hususlar olarak belirtmişlerdir. Bu yanıtlar göstermektedir ki yapılan denetimler sırasında önceki denetimlere ait yeterli bilgilere ulaşılması performans önemliliği belirlenirken uygulanabilirliği ve planlaması için çok önemlidir.

Daha sonra tercih edilen diğer husus ise önceki denetimlerden tanımlanmış yanlışlıkların niteliği ve kapsamı unsurudur. Denetçinin cari döneme ilişkin beklentileri ve risk değerlendirme hususları az sayıda tercih edilmektedir.

11- Uygun kıyaslama noktasının belirlenmesinde etkili olan faktörler.

Kıyaslama noktasında hangi faktörün daha uygun olduğu belirlenirken; ilk sırada finansal tablo unsurlarının olduğu, ikinci sırada finansal tablo kullanıcılarının odaklanacağı kalemlerin olup olmadığı faktörü görülmektedir. İşletmenin yapısı faaliyette bulunduğu endüstri ve ekonomik ortam faktörü ise üçüncü sırada etkili faktör olarak belirlenmiştir. Diğer faktörler ise sahiplik yapısı ve nasıl finanse edildiği ile başlangıç kıyaslama ölçütünün oynaklığı hiç tercih edilmeyen bir faktördür.

12 -Önemlilik düzeyinin ölçülmesi sırasında daha çok hangi dönem/dönemlere ait verilerin kullanıldığının belirlenmesi.

Denetçilerin çoğunluğunun verdikleri yanıtlarda cari dönem verilerinin kullanıldığını belirtirken diğer bir kısım denetçiler ise geçmiş döneme ait verileri kullandığını belirtmişlerdir. Gelecek döneme ait tahminler ise denetçilerin hiç kullanmadıkları seçenek olarak tercih edilmiştir.

13 -Önemlilik düzeyinin belirlenmesi ve kullanılması için gerekli olan işletme dışı verilerin (en-düstri ortalamaları, enflasyon oranları gibi) hangi kaynaklardan elde edildiğinin tespiti.

Bu konuda uygulama sırasında dış veri ihtiyacı olduğu zaman birden fazla seçeneğin tercih edileceği belirtilmiştir. Yararlanılan kaynaklarda ilk sırada KGK verileri yer almaktadır. Daha sonra BİST ve SPK verileri denetçilerin en fazla yaralandıkları dış veri kaynakları olarak görülmektedir. En az yararlanılan dış veri kaynağı ise ticaret odalarıdır.

14- Önemlilik düzeyinin belirlenmesine yönelik prosedürleri kullanırken karşılaşılabilecek birtakım zorlukların önem derecesine göre sıralanması.

Önemlilik düzeyinin belirlenmesine yönelik prosedürlerin uygulanmasında, denetçilerin verdikleri cevaplarda en önemli zorluk olarak **karmaşıklık** olduğunu belirtmişlerdir. İkinci sırada, **veri elde etme zorluğu** olduğu görülmektedir. Daha sonra ise sırasıyla **eğitim eksikliği** ve **kalifiye eleman eksikliği** faktörlerinin üç ve dördüncü derecede önemli zorluklar olarak yer aldığı görülmektedir.

15- Önemlilik düzeyinin belirlenmesi sırasında finansal olmayan verilerden faydalanma durumunun tespiti.

Finansal olmayan verilerin kullanılıp kullanılmadığına ilişkin soruya bir kısım denetçiler yararlandıklarını belirtirken bir kısım ise yararlanmadıklarını beyan etmişlerdir.

16- Uygulamada düzeltme farkı eşiği olarak genel önemlilik düzeyinin tespiti yapıp yapılmadığının değerlendirilmesi.

Araştırma kapsamında denetçiler tarafından kullanılan düzeltme farkı eşiğinin uygulaması oldukça fazladır. Buradan çıkardığımız sonuç finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyen bir eşik olmasıdır. Sektörel bazda risk durumuna göre önemlilik dikkate alınır. Genellikle önemlilik düzeyinin %1 ve %2 olan tutarı KGK önerisi doğrultusunda düzeltme eşiği olarak kullanıldığı gözlemlenmiştir. İşletmenin önemlilik kıstasını belirlerken konu ile ilgili kullanıcılarının ihtiyaçlarını anlamak ve kullanıcıların kararlarını etkileyebilecek olan unsuru ve düzeyinin dikkate alınması gerekmektedir.

5. SONUÇ

Bağımsız denetim faaliyetlerinin işletmeler tarafından yoğun olarak kullanılmaya başlanması ve denetimin zorunlu hale gelmesiyle, denetim işletmelerinin de daha etkin bir çalışma sürdürmeleri gerekliliği doğmuştur. Bu nedenle bağımsız denetim işletmeleri tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetleri sırasında önemlilik seviye belirlemelerindeki hesaplamalar, yaygın olarak kullanılmaya başlanmış ve işletmelerin finansal tablolarının verilerinin değerlendirilmesinde ve denetim riskinin ölçümünde büyük rol oynamaktadır. Önemlilik düzeyinin işletmeler bakımından önemi göz önüne alındığında denetim çalışmalarında denetim standartlarının kullanılması kaçınılmaz olmuştur.

Denetçilerin önemlilik seviye belirlenmesini kullanmalarının en önemli nedenlerinin; denetim standartlarının zorunlu kılması, denetim etkinliğini arttırmak, risk değerlendirme aracı olarak kullanılması ve detay testlerinin kapsamını daraltmak amaçlı olduğu söylenilebilir.

Çalışmamızda yapılan araştırma sonucu olarak büyük denetim işletmelerinin organizasyon yapılarını tamamladıkları mesleki ehliyete sahip yeterli sayıda denetçi çalıştırdıkları denetim süreçlerini denetim standartlarında öngörülen şekilde yaptıkları ve bu bağlamda BDS 320'nin gereklerini yerine getirdikleri görülmektedir. Önemlilik düzeyinin tespiti ile ilgili çalışmaların çalışma kağıtlarında yer aldığı riskin belirlenmesinde ve denetimin örnekleme sayısının belirlenmesinde kullanıldığı görülmüştür.

Önemlilik hesaplama aşamasında işletmelerin faaliyet gösterdikleri sektörlere göre kıyaslama ölçütleri farklılaşmakta olup, önemlilik düzeyi hesaplanmasında müşterinin finansal tablo kullanırken elde etmeyi amaçladığı finansal tablo bilgisi göz önünde bulundurarak denetçi tarafından mesleki yargısına göre belirlenmektedir.

Yurtdışı denetim deneyimleri olup Türkiye'de faaliyet gösteren büyük denetim işletmelerinin uygulamalarının diğer yerel denetim işletmelerine rehber olacağı ve bu işletmelerinde zaman içinde denetim süreçlerinde kaliteli denetim yapılması hususunda deneyim kazanacakları beklenmektedir.

Şeffaflık açısından yurt dışında Avustralya, Yeni Zelanda, İngiltere gibi ülkelerde önemlilik düzeyleri hakkında kilit denetim konuları yanında denetim raporlarında bilgiler verdiği görülmektedir. Türkiye'de de KGK tarafından bu uygulamanın başlatılması önemlilik düzeyinin tespiti ve uygulamasında kaliteyi artıracığından denetim sürecinin de kaliteli yapılmasına imkân vererek önemli yanlışlık risklerinin ve tespit edememe risklerini azaltacağına ve finansal tablolarda sunulan bilgilerin daha kaliteli olmasını sağlayacağını belirtebiliriz.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. ve Muluk, F.Z. (2019). Bağımsız Denetim Standartları Kapsamında Grup Şirketlerinin Önemlilik Düzeylerinin Belirlenmesi, Kullanılan Yöntemlerin İncelenmesi ve Bayesian Modeli Uygulamasının Değerlendirilmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 21(3); 704-732

(Aqel,S. (2011) .Auditors' Assessments of Materiality Between Professional Judgment and Subjectivity. Acta Universitatis Danubius. Vol 7, No. 4/2011

Brennan, N.M.and Gray.A& Sidney J. (2005). Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance. 1: 1-31

Bozkurt, N.(2012).Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Yayınları, Ekim. 6.Baskı

Cömert, N. ve Selimoğlu K. S. ve Uzay, Ş. ve Uyar, S. (2013). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. Sakarya Üniversitesi. Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, 1. Baskı

Cömert, N.(2012). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilir Yöntemler. İSMMM Mali Çözüm, Ocak-Şubat 2012, Sayı: 109, s.47

Gordeeva, M. (2011). Economics & Management. Vol. 16, p41-47. 7p.

Hayes, R. ve Dassen, R. ve Schilder, A. ve Wallage, P. (2005). Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing. USA: Prentice Hall, 2nd Edition:215

Krostad, J. and Ettenson, Richard and Shanteu, J. (1984). Context and Experience In Auditor's Materiality Judgments. Auditing: A Journal of Practice & Theory.4(Fall): p. (54-74)

Lakis, V. and Masiulevičius A. (2017). Acceptable Audit Materiality For Users Of Financial Statements. Vadyba Journal of Management □ 2 :31

Levitt, A. (1998). The Numbers Game, Remarks by Securities and Exchange Commission. New York: New York University Center for Law and Business.

Mckee, T. E.ve Eilifsen, A (2000). "Current Materiality Guidance for Auditors" Foundation For Research In Economic And Business Administration Bergen 51-00

Memiş, M.Ü ve Okşas, M. (2019). Denetimde Önemlilik Kavramı Üzerine Bir Literatür Taraması. OPUS -Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi 29 Cilt Volume:12 Sayı Issue:18. ÜİK Özel Sayısı 1030-1051

Popa, İ.E, Span, Ş.G. Ancuța2& F. M. Timea (2010), "Qualitative Factors Of Materiality- A Review Of Empirical Research", Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 12 (1),rather than professional.

Taş O. ve İnaltong, C. (2015). "Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama", Vergi Dünyası, S:401, s. 73-89

Uzay, Ş.; Özbirecikli, M.; Selimoğlu, S. K; Kurt, G.; Alagöz, A.ve Yanık, S. 2009. Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Kitabevi, 4. Baskı.

Web Siteleri:

http://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/166032/A51_00.pdf (Erişim tarihi: 03.10.2021)

<https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/IRAI/2019-7-Determining-materiality-and-performance-materiality-ISA-320.A5> (Erişim tarihi: 02.11.2011)

Kiracı, Murat: 'Muhasebe Denetimi', (Çevrimiçi), <http://www.denetim.akademisi.com>. Makale/Muhasebe denetimi/Sunumu Ağustos 2017 Eskişehir Osmangazi Üniversitesi. (Erişim tarihi: 7.6.2021)

<https://www.sayistay.gov.tr/> T.C Sayıştay Başkanlığı. 2017. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) ‘‘Mali Denetim Rehberi Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik ‘‘ ISSAI Ankara. (Erişim tarihi: 12.03.2021)

<https://www.kgk.gov.tr> Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve 2108. (Erişim tarihi: 14.08.2021)

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_320.pdf. Ve BDS 450 (Erişim tarihi: 20.02.2021)

<https://www.londonstockexchange.com/indices/ftse-100/constituents/table> . SE, (2018), London Stock Exchange, The Financial Times Stock Exchange (FTSE 100 Index) Constituents. (Erişim tarihi: 10.09.2020)

<https://www.asx100list.com/>. NSE, (2018), The Australian Securities Exchange (ASX 100 Index) Constituents. (Erişim tarihi: 12.06.2021)

