



## TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

### BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 320

#### *BAĞIMSIZ DENETİMİN PLANLANMASI VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK*

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2012 yılı yayımı, Bölüm 1 ve Bölüm 2’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (ISA) 320 “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”in, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine [www.ifac.org](http://www.ifac.org) veya [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır)

**TEBLİĞ**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**BAĞIMSIZ DENETİMİN PLANLANMASI VE YÜRÜTÜLMESİNDE  
ÖNEMLİLİK (BDS 320) HAKKINDA TEBLİĞ  
TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 12**

**Amaç**

**MADDE 1 –** (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

**Kapsam**

**MADDE 2 –** (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek'te yer alan BDS 320 metninde belirlenmiştir.

**Dayanak**

**MADDE 3 –** (1) Bu Tebliğ, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

**Tanımlar**

**MADDE 4 –** (1) Bu Tebliğde geçen;

- a) Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı,
- b) Denetçi: Bağımsız denetçiyi,
- c) Denetim: Bağımsız denetimi,
- ç) Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu, ifade eder.

**Geçiş hükümleri**

**GEÇİCİ MADDE 1 –** (1) Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edilir.

**Yürürlük**

**MADDE 5 –** (1) Bu Tebliğ 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**Yürütme**

**MADDE 6 –** (1) Bu Tebliğ hükümlerini Kurum Başkanı yürütür.

**EK:**

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 320**  
**BAĞIMSIZ DENETİMİN PLANLANMASI VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK**  
**İÇİNDEKİLER**

---

	Paragraf
<b>Giriş</b>	
Kapsam .....	1
Denetimde Önemlilik.....	2-6
Yürürlük Tarihi .....	7
<b>Amaç</b> .....	8
<b>Tanımlar</b> .....	9
<b>Ana Hükümler</b>	
Denetimin Planlanmasında Önemliliğin ve Performans Önemliliğinin Belirlenmesi.....	10-11
Denetim Yürütülürken Değişiklik Yapılması.....	12-13
Belgelendirme .....	14
<b>Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama</b>	
Önemlilik ve Denetim Riski .....	A1
Denetimin Planlanmasında Önemliliğin ve Performans Önemliliğinin Belirlenmesi...A2-A12	
Denetim Yürütülürken Değişiklik Yapılması .....	A13

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 320 “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

## Giriş

### Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların denetiminin planlanmasında ve yürütülmesinde denetçinin önemlilik kavramını uygulama sorumluluğunu düzenler. BDS 450<sup>1</sup>, belirlenmiş yanlışlıkların denetim üzerindeki ve - varsa- düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde önemliliğin nasıl uygulanacağını açıklar.

### Denetimde Önemlilik

2. Finansal raporlama çerçeveleri, önemlilik kavramını genellikle finansal tabloların hazırlanması ve sunumu kapsamında ele alır. Finansal raporlama çerçeveleri, önemliliği farklı açılardan ele alabilmelerine rağmen, genellikle aşağıdaki açıklamaları yaparlar:
  - 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 bileşiminden etkilenir.
  - Finansal tablo kullanıcıları için önemli olan hususlar hakkındaki yargılar, kullanıcıların bir grup olarak ortak finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır.<sup>2</sup> Yanlışlıkların, ihtiyaçları birbirinden oldukça farklı olabilecek belirli bireysel kullanıcılar üzerindeki muhtemel etkisi dikkate alınmaz.
3. Geçerli finansal raporlama çerçevesinde bu tür bir düzenlemenin bulunması, denetim için önemliliğin belirlenmesinde denetçiye bir referans çerçevesi sunar. Geçerli finansal raporlama çerçevesinde önemlilik kavramına ilişkin bir düzenlemenin yer almaması durumunda, 2 nci paragrafta belirtilen hususlar denetçiye bu tür bir referans çerçevesi sağlar.
4. Denetçinin önemliliği belirlemesi mesleki muhakemesini kullanmasını gerektiren bir konudur ve bu muhakeme denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından etkilenir. Bu çerçevede denetçi, finansal tablo kullanıcılarının:
  - (a) İş hayatı ve ekonomik faaliyetler ile muhasebeyle ilgili makul ölçüde bilgiye sahip oldukları ve finansal tablolardaki bilgileri makul özen göstererek değerlendirme isteklerinin bulunduğu,

<sup>1</sup> BDS 450, "Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi"

<sup>2</sup> Örneğin, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Nisan 2001 tarihinde kabul edilen *Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*, kâr amacı güden bir işletmede, risk sermayesini sağlayanların yatırımcılar olması sebebiyle onların ihtiyaçlarını karşılayan finansal tabloların sağlanmasının, diğer kullanıcıların finansal tablolara sağlanması mümkün olan ihtiyaçlarının çoğunu da sağlayacağını belirtir.

- (b) Finansal tabloların önemlilik düzeylerine göre hazırlandığını, sunulduğunu ve denetlendiğini anladıkları,
- (c) Tahminlerin ve muhakemenin kullanılmasına ve gelecekteki olayların dikkate alınmasına dayanan tutarların ölçümünün yapısında bulunan belirsizliği kabul ettikleri,
- (ç) Finansal tablolarda yer alan bilgileri esas alarak makul ekonomik kararlar aldıkları,

varsayımlarında bulunur.

5. Denetçi önemlilik kavramını; denetimin planlanmasında, yürütülmesinde, belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki ve -varsa- düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulmasındaki etkisinin değerlendirilmesinde kullanır (Bakınız: A1 paragrafı).
6. Denetçi, denetimi planlarken önemli olarak değerlendirilecek yanlışlıkların büyüklüğü hakkında muhakemelerde bulunur. Bu muhakemeler aşağıdaki hususlar için bir dayanak oluşturur:
  - (a) Risk değerlendirme prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesi,
  - (b) “Önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
  - (c) Müteakip denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesi.

Denetimin planlanması sırasında belirlenen önemlilik, tek başına veya toplu olarak bu tutarın altında kalan düzeltilmemiş yanlışlıkların her zaman önemsiz olarak değerlendirileceği bir tutar oluşturmayabilir. Bazı yanlışlıklarla ilgili durumlar denetçinin söz konusu yanlışlıkları önemliliğin altında olsalar bile önemli olarak değerlendirmesine sebep olabilir. Sadece nitelikleri sebebiyle önemli olabilecek yanlışlıkları tespit edecek denetim prosedürlerinin tasarlanması mümkün olmamasına karşın, denetçi düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirirken sadece büyüklüklerini değil aynı zamanda niteliklerini ve ortaya çıkmalarına ilişkin şartları da dikkate alır.<sup>3</sup>

### **Yürürlük Tarihi**

7. Bu BDS, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

### **Amaç**

8. Denetçinin amacı denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde önemlilik kavramını uygun bir şekilde uygulamaktır.

---

<sup>3</sup> BDS 450, A16 paragrafı

## **Tanımlar**

9. Bu BDS’de yer alan, “performans önemliliği” terimi, düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir düşük seviyeye indirmek için, bir bütün olarak finansal tabloların önemliliğinden düşük olarak denetçi tarafından belirlenen tutar veya tutarları ifade eder. Uygun hâllerde performans önemliliği, belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için denetçi tarafından önemlilik düzeyi veya düzeylerinin altında belirlenen tutar veya tutarları da ifade eder.

## **Ana Hükümler**

### **Denetimin Planlanmasında Önemliliğin ve Performans Önemliliğinin Belirlenmesi**

10. 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).
11. Denetçi, “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına karar vermek amacıyla performans önemliliğini belirler (Bakınız: A12 paragrafı).

### **Denetim Yürütülürken Değişiklik Yapılması**

12. Denetçi, başlangıçta önemliliğe ilişkin farklı bir tutar (veya tutarlar) belirlemesine sebep olacak bir bilgidен 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 (Bakınız: A13 paragrafı).
13. Denetçi, bir bütün olarak finansal tablolar için başlangıçta belirlediğinden (ve -uygun hâllerde- özel işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlediği önemlilik düzeyi veya düzeylerinden) daha düşük bir önemliliğin 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.

## **Belgelendirme**

14. Denetçi aşağıdaki tutarlar ile bu tutarların belirlenmesinde dikkate alınan faktörleri çalışma kâğıtlarına dâhil eder:<sup>4</sup>
  - (a) Bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilik (Bakınız: 10 uncu paragraf),

<sup>4</sup> BDS 230, “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, 8-11 ve A6 paragrafları



- (b) Uygun hâllerde belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlediği önemlilik düzeyi veya düzeyleri (Bakınız: 10 uncu paragraf),
- (c) Performans önemliliği (Bakınız: 11 inci paragraf),
- (ç) Denetim yürütülürken (a), (b), (c)'ye ilişkin olarak yapılan tüm değişiklikler (Bakınız: 12 - 13 üncü paragraflar).

\*\*\*

## Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

### Önemlilik ve Denetim Riski (Bakınız: 5 inci paragraf)

A1. Finansal tabloların denetiminin yürütülmesinde denetçinin genel amaçları:

- Bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek,
- Böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş vermek ve
- Denetçi bulgularına uygun olarak finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve BDS'lerin zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmaktır.<sup>5</sup>

Denetçi denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederek makul bir güvence sağlar.<sup>6</sup> Denetim riski, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi riskidir. Denetim riski, “önemli yanlışlık” riski ile tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur.<sup>7</sup> Denetçi, denetim riskini ve önemliliği denetim boyunca özellikle aşağıdaki durumlarda göz önünde bulundurur:

- (a) “Önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde ve değerlendirilmesinde<sup>8</sup>,
- (b) Müteakip denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesinde<sup>9</sup>,
- (c) Düzeltilmemiş yanlışlıkların -varsa- finansal tablolar üzerindeki<sup>10</sup> ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulması<sup>11</sup> üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde.

### Denetimin Planlanmasında Önemliliğin ve Performans Önemliliğinin Belirlenmesi

*Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar* (Bakınız: 10 uncu paragraf)

A2. Söz konusu olan bir kamu sektörü işletmesi ise, finansal tablolarının birincil kullanıcıları genellikle yasama organı ve düzenleyici kurumlardır. Ayrıca, finansal tablolar ekonomik kararlardan başka kararların alınmasında da kullanılabilir. Bu nedenle bir kamu sektörü işletmesinin finansal tablolarının denetiminde bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliğin (ve -uygun hâllerde- özel işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların önemlilik düzeyi veya düzeylerinin) belirlenmesi; kanun

<sup>5</sup> BDS 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 11 inci paragraf

<sup>6</sup> BDS 200, 17 inci paragraf

<sup>7</sup> BDS 200, 13(c) paragrafı

<sup>8</sup> BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”

<sup>9</sup> BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler”

<sup>10</sup> BDS 450

<sup>11</sup> BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”

ve diğ er mevzuattan, yasama organının ve kamu sektörü programlarına ilişkin olarak kamunun finansal bilgi ihtiyaçlarından etkilenir.

*Bir Bütün Olarak Finansal Tablolar İçin Önemliliğ in Belirlenmesinde Kıyaslama Noktalarının Kullanılması* (Bakınız: 10 uncu paragraf)

A3. Önemliliğ in belirlenmesi mesleki muhakeme kullanılmasını içerir. Bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliğ in belirlenmesinde genellikle başlangıç noktası olarak seçilen bir kıyaslama noktasına, yüzdesel bir oran uygulanır. 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 gösterdiğ i kalemlerin bulunup bulunmadığı (örneğin, finansal performansı değerlendirmek için kullanıcılar kâra, gelire veya net varlıklara odaklanma eğilimi gösterebilirler),
- İşletmenin niteliğ i, işletmenin yaşam döngüsünün neresinde bulunduğ u ve işletmenin faaliyet gösterdiğ i sektör ve ekonomik çevre,
- İşletmenin ortaklık yapısı ve nasıl finanse edildiğ i (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.

A4. İşletmenin içinde bulunduğ u durumlara bağı lı olarak uygun olabilecek kıyaslama noktalarına; vergi öncesi kâr, toplam hasılat, brüt kâr ve toplam giderler, toplam özkaynak veya net varlık değ eri 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 değ işken olması durumunda; brüt kâr veya toplam hâsılat gibi diğ er kıyaslama noktaları daha uygun olabilir.

A5. 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 bulunduğ u şartlardaki önemli değ işikliklere (örneğin, önemli bir işletme satın alımı) ve işletmenin faaliyet gösterdiğ i endüstri veya ekonomik çevrenin şartlarındaki önemli değ işikliklere göre uyarlanmış cari dönem tahminlerini veya bütçelerini içerir. Örneğ in, bir bütün olarak finansal tablolar için önemlilik belirlenirken, başlangıç noktası olarak sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kârın yüzdesel bir oranı esas alındığında; bu kârda istisnai artışa ve azalışa yol açan durumlar denetçiyi, bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliğ in, geçmiş sonuçlara dayalı sürdürülen

faaliyet verilerinden türetilen düzeltilmiş vergi öncesi kâr değerleri kullanılarak daha doğru belirleneceği sonucuna götürebilir.

- A6. 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.
- A7. Seçilen kıyaslama noktasına uygulanacak olan oranın belirlenmesi, mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektirir. Sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kâra uygulanan oranın toplam hâsıllata 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 hâsıllatın veya toplam giderlerin yüzde birinin esas alınmasının uygun olabileceğini düşünebilir. Ancak şartlara uygun olarak daha yüksek veya daha düşük oranlar da uygun kabul edilebilir.

#### Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

- A8. Bir işletmenin sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kârı sürekli bir şekilde olması gerekenden az gözükyorsa, 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.

#### Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

- A9. Bir kamu sektörü işletmesinin denetiminde toplam maliyet veya net maliyet (giderlerden hasıllatın 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.

*Belirli İşlem Sınıfları, Hesap Bakiyeleri veya Açıklamalar için Önemlilik Düzeyi veya Düzeyleri* (Bakınız: 10 uncu paragraf)

- A10. 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),

A11. 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.

#### *Performans Önemliliği (Bakınız: 11 inci paragraf)*

A12. 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.

#### **Denetim Yürütülürken Değişiklik Yapılması (Bakınız: 12 nci paragraf)**

A13. Denetim sırasında içinde bulunulan durumlarda değişiklik meydana gelmesi (örneğin, işletmenin işinin büyük bir bölümünün elden çıkarılması kararı), yeni bilgiler, müteakip denetim prosedürlerinin uygulanması sonucunda denetçinin işletmeye veya faaliyetlerine ilişkin anlayışında değişiklik meydana gelmesi sonucunda; bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliğin (ve -uygun hâllerde- belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlenen önemlilik düzeyi veya düzeylerinin) değiştirilmesi gerekebilir. Örneğin, gerçek finansal sonuçların, bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliğin belirlenmesinde kullanılan beklenen dönem sonu finansal sonuçlarından büyük oranda farklılık göstereceğinin denetim sırasında anlaşılması durumunda, denetçi söz konusu önemliliği değiştirir.