



## 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, 2022 yılı yayımı, Bölüm 1’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 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)*

## GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 320 *Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/12/2013 tarihli ve 28861 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 320 *Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik* Standardının güncellenen sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 08/12/2017 tarihli ve 30264 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- **BDS 320 *Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik* Standardının son sürümü, 27/12/2023 tarih ve 21621 sayılı Kurul Kararıyla 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 29/12/2023 tarihli ve 32414 (1.M) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.**

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

---

Paragraf

**Giriş**

Kapsam..... 1

Denetimde Önemlilik... 2-6

Yürürlük Tarihi.....7

**Amaç**..... 8

**Tanımlar**..... 9

**Ana Hükümler**

Denetimin Planlanmasında Önemliliğin ve Performans Önemliliğinin Belirlenmesi..... 10-11

Denetim Yürütülürken Değişiklik Yapılması..... 12-13

Belgelendirme ..... 14

**Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama**

Önemlilik ve Denetim Riski ..... A1

Denetimde Önemlilik... A2

Denetimin Planlanmasında Önemliliğin ve Performans Önemliliğinin Belirlenmesi...A3-A13

Denetim Yürütülürken Değişiklik Yapılması ..... A14

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 böyle 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 belirleme denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından etkilenir. Bu çerçevede denetçi, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki varsayımlarda bulduklarını kabul eder:
  - (a) İş hayatı ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında makul ölçüde bilgiye sahip olduklarını ve finansal tablolardaki bilgileri makul özen göstererek değerlendirme isteklerinin bulunduğunu,

<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 tablolarla sağlanması mümkün olan ihtiyaçlarının çoğunu da sağlayacağını belirtir.

- (b) Finansal tabloların önemlilik düzeylerine göre hazırlandığını, sunulduğunu ve denetlendiğini anladıklarını,
- (c) Tahminlere, yargılara ve gelecekteki olayların değerlendirilmesine dayanan büyüklüklerin ölçümünün doğasında bulunan belirsizlikleri kabul ettiklerini ve
- (ç) Finansal tablolarda yer alan bilgileri esas alarak makul ekonomik kararlar aldıklarını.

5. Denetçi önemlilik kavramını;

- Denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde,
- Belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesinde ve
- Varsa, düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulmasındaki etkilerinin değerlendirilmesinde,

kullanır (Bkz.: A1 paragrafı).

6. Denetçi, denetimi planlarken önemli olarak nitelendirilecek 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 yanlışlıkların tamamını tespit edecek denetim prosedürlerinin tasarlanması mümkün değildir. Ancak, denetçi “önemli yanlışlık” risklerini ele alacak denetim prosedürlerini tasarlarırken açıklamalardaki potansiyel yanlışlıkların niteliğini de dikkate alır.<sup>3</sup> Bu hususa ilâve olarak, düzeltilmemiş yanlışlıkların tamamının finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirirken denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkların sadece büyüklüklerini değil aynı zamanda niteliklerini ve ortaya çıkmalarına ilişkin belirli şartları da dikkate alır<sup>4</sup> (Bkz.:A2 paragrafı).

### **Yürürlük Tarihi**

7. Bu BDS, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

### **Amaç**

<sup>3</sup> Bkz.: BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, A134-A135 paragrafları

<sup>4</sup> BDS 450, A21 paragrafı

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

## **Tanımlar**

9. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
  - (a) Performans önemliliği: Toplulaştırma riskini uygun düşük bir seviyeye indirmek için bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenmiş önemlilikten daha düşük olarak belirlenen tutar veya tutarlardır. Uygun hâllerde performans önemliliği, belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için önemlilik düzeyi veya düzeylerinin altında belirlenen tutar veya tutarları da ifade eder.
  - (b) Toplulaştırma riski: Düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıkların toplamının, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşma olasılığıdır.

## **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 (Bkz.: A3-A12 paragrafları).
11. Denetçi, "önemli yanlışlık" risklerini değerlendirmek ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına karar vermek amacıyla performans önemliliğini belirler (Bkz.: A13 paragrafı).

### **Denetim Yürütülürken Değişiklik Yapılması**

12. Denetçi, başlangıçta önemliliğe ilişkin farklı bir tutar (veya tutarlar) belirlemesine sebep olacak bir bilgiden denetimin yürütülmesi sırasında haberdar olması durumunda, 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 (Bkz.: A14 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 etkenleri çalışma kâğıtlarına dâhil eder:<sup>5</sup>

- (a) Bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilik (Bkz.: 10 uncu paragraf),
- (b) Uygun hâllerde belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlediğı önemlilik düzeyi veya düzeyleri (Bkz.: 10 uncu paragraf),
- (c) Performans önemliliğı (Bkz.: 11 inci paragraf) ve
- () Denetim yürütülürken (a)-(c) bentlerine ilişkin olarak yapılan tüm değışiklikler (Bkz.: 12-13 üncü paragraflar).

---

<sup>5</sup> BDS 230, “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, 8-11 ve A6 paragrafları

\*\*\*

## Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

### Önemlilik ve Denetim Riski (Bkz.: 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>6</sup>

Denetçi denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederek makul bir güvence sağlar.<sup>7</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>8</sup> Denetçi, denetim riskini ve önemliliği denetim boyunca özellikle aşağıdaki durumlarda göz önünde bulundurur:

- (a) “Önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde ve değerlendirilmesinde<sup>9</sup>,
- (b) Müteakip denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesinde<sup>10</sup>,
- (c) Düzeltilmemiş yanlışlıkların -varsa- finansal tablolar üzerindeki<sup>11</sup> ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulması<sup>12</sup> üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde.

### Denetimde Önemlilik (Bkz: 6 ncı paragraf)

A2. “Önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi<sup>13</sup>; işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve -sayısal olmayanlar dâhil- açıklamalara ilişkin önemli olabilecek yanlışlıklar (başka bir ifadeyle, genel olarak kullanıcıların finansal tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde beklenen yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir) belirlenirken mesleki muhakemenin kullanılmasını içerir. Sayısal olmayan açıklamalardaki yanlışlıkların önemli olup olmadığını değerlendirirken denetçi, aşağıdaki gibi ilgili etkenleri belirleyebilir:

- İşletmenin söz konusu dönemde içinde bulunduğu durum (örneğin, işletme dönem içinde önemli bir iş birleşmesi işlemi gerçekleştirmiş olabilir).

<sup>6</sup> BDS 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 11 inci paragraf

<sup>7</sup> BDS 200, 17 inci paragraf

<sup>8</sup> BDS 200, 13(c) paragrafi

<sup>9</sup> BDS 315

<sup>10</sup> BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler”

<sup>11</sup> BDS 450

<sup>12</sup> BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”

<sup>13</sup> BDS 315’in 25 inci paragrafi, denetçinin finansal tablo ve yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık riskini belirlenmesini ve değerlendirmesini gerektirir.

- Geçerli finansal raporlama çerçevesi ve bu raporlama çerçevesindeki değişiklikler (örneğin, yeni bir finansal raporlama standardıyla işletmenin önemli ve yeni açıklamalar yapması zorunlu kılınmış olabilir).
- İşletmenin niteliği sebebiyle finansal tablo kullanıcıları açısından önemli olan sayısal olmayan açıklamalar (örneğin, finansal bir kurumun likidite riskine ilişkin yapılan açıklamalar finansal tablo kullanıcıları için önemli olabilir).

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

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

A3. Kamu sektörü işletmelerinde, 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; mevzuattan ve yasama organının ve kamu sektörü programlarına ilişkin olarak kamunun finansal bilgi ihtiyaçlarından etkilenir.

*Bir Bütün Olarak Finansal Tablolar İçin Önemliliğin Belirlenmesinde Kıyaslama Noktalarının Kullanılması (Bkz.: 10 uncu paragraf)*

A4. Önemliliğin belirlenmesi mesleki muhakeme kullanılmasını içerir. Bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliğin belirlenmesinde genellikle başlangıç noktası olarak seçilen bir kıyaslama noktasına, yüzdesel bir oran uygulanır. Uygun kıyaslama noktasının belirlenmesini etkileyebilecek etkenlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Finansal tabloların unsurları (örneğin varlıklar, yükümlülükler, özkaynak, hâsılat, harcamalar),
- Belirli bir işletmenin finansal tablolarında kullanıcıların, odaklandığı kalemlerin bulunup bulunmadığı (örneğin, finansal performansı değerlendirmek için kullanıcılar kâra, 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) ve
- Kıyaslama noktasının nispi oynaklığı.

A5. İşletmenin içinde bulunduğu durumlara bağlı olarak uygun olabilecek kıyaslama noktalarına; vergi öncesi kâr, toplam hâsılat, 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 hâsılat gibi diğer kıyaslama noktaları daha uygun olabilir.

- A6. 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,
  - İşletmenin 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 yüzdesel bir oranı esas alınmış olabilir. Ancak, bu kârda istisnai bir 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.

- A7. Önemlilik, denetçinin hakkında 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.

- A8. Seçilen kıyaslama noktasına uygulanacak olan oranın belirlenmesi, mesleki muhakemede bulunulmasını 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.

#### Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

- A9. 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

- A10. 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 kıyaslama noktası olabilir.

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

A11. 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 bulunduğu gösteren etkenlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Mevzuatın veya geçerli finansal raporlama çerçevesinin, belirli kalemlerin ölçümüne veya açıklanmasına ilişkin kullanıcıların beklentilerini etkileyip etkilemediği (örneğin, ilişkili taraf işlemleri, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara ödenen ücretler ve gerçeğe uygun değere ilişkin yüksek tahmin belirsizliğine sahip muhasebe tahminlerine yönelik duyarlılık analizi).
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin kilit açıklamalar (örneğin, bir ilaç şirketinin araştırma ve geliştirme maliyetleri).
- İlginin finansal tablolarda ayrı olarak açıklanan işletmenin ticari faaliyetlerinin belirli bir kısmına odaklanıp odaklanmadığı (örneğin, faaliyet bölümlerine ilişkin yapılan açıklamalar veya önemli bir iş birleşmesi işlemi).

A12. İşletmenin içinde bulunduğu şartlar altında bu tür işlem sınıflarının, hesap bakiyelerinin veya açıklamaların bulunup bulunmadığını belirlerken, denetçi yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların görüş ve beklentilerini anlamayı yararlı bulabilir.

*Performans Önemliliği* (Bkz.: 11 inci paragraf)

A13. 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 veya birden fazla tutar olarak tanımlanan), toplulaştırma riskini uygun düşük bir seviyeye indirmek amacıyla bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilikten daha düşük olarak 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 yanlışlıklar ile tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının bunlara ilişkin önemlilik düzeyini aşması ihtimalini uygun düşük bir seviyeye indirmek amacıyla belirlenir. Performans önemliliğinin belirlenmesi basit bir mekanik hesaplama değildir ve mesleki muhakemede bulunulmasını içerir. Performans önemliliği, denetçinin risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması sırasında güncellediği işletmeye ilişkin anlayışından, geçmiş denetimlerde belirlenen yanlışlıkların niteliği ve boyutundan, dolayısıyla denetçinin mevcut dönemdeki yanlışlıklara ilişkin beklentilerinden etkilenir.

**Denetim Yürütülürken Değişiklik Yapılması** (Bkz.: 12 nci paragraf)

A14. 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 önemliliğın (ve -uygun hâllerde- belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlenen önemlilik düzeyi veya düzeylerinin) değiştirilmesi gerekebilir. Örneğın, gerçekleşen finansal sonuçların, bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliğın belirlenmesinde kullanılan beklenen dönem sonu finansal sonuçlarından büyük oranda farklılık göstereceğının denetim sırasında anlaşılması durumunda, denetçi söz konusu önemliliğı değiştirir.