

ISSAI 1320

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik

Financial Audit Guidelines

Materiality in Planning and Performing an Audit

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ

MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI



INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 320 “Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”ten yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

Editör Notu

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler), Sayıştay Başkanlığı tarafından yürütülen titiz ve uzun süreli bir çalışma sonucunda Türkçeye tercüme edilmiştir. Mali Denetim Rehberleri, ISSAI'lerin dördüncü düzey denetim rehberlerini temsil eder. Bu rehberler, INTOSAI Komiteleri tarafından hazırlanan bir Uygulama Notundan ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları'ndan (ISA) oluşur.

Standartların orijinal metinleri teknik nitelikte olup hukuki anlaşmazlıklarda denetçinin sorumluluklarını tanımlayacak şekilde kaleme alınmıştır. Metinler; uzun cümleler, tekrarlar ve mali denetime özgü çok sayıda terim içermektedir. Metinlerde muğlaklıktan kaçınmak amacıyla atıf yerine tekrarlar kullanılmıştır. Bu sebeplerle orijinal metinler mekanik ve okunması zor bir dil içermektedir. Tercüme çalışması, metinlerin özüne sadık kalarak ve çevirmenin dip notları hariç ekleme, yerleştirme ve yorum içermeyecek şekilde yürütülmüştür.

Tercümede anahtar kelimelerin tüm metinlerde aynı şekilde kullanımına özel önem verilmiş; bu amaçla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) anahtar kelimeler listesine sadık kalınmıştır. ISSAI 1003 "INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü", INTOSAI ve IFAC tarafından kullanılan temel sözlükleri içerdiği için Mali Denetim Rehberlerinin anlaşılmasında temel başvuru kaynağıdır.

Standartların tercümesinde INTOSAI ve IFAC tarafından belirlenen kurallara ve tavsiyelere bağlı kalınmıştır. Tercüme çalışması, denetim terminolojisine ilişkin tecrübe sahibi olan iki profesyonel çevirmen ve ileri derecede İngilizce bilgisi olan Sayıştay Denetçilerinden müteşekkil bir komisyon tarafından yürütülmüştür. Bütün metinlerin ilk aşama tercümesi aynı çevirmen tarafından yapılmış; akabinde bu tercüme farklı komisyon üyelerinin dâhil olduğu çok kademeli bir gözden geçirme, okuma ve değerlendirme sürecine tabi tutulmuştur.

Standartların anlaşılmasını ve kullanımını kolaylaştırmak amacıyla İngilizce ve Türkçe metinler karşılıklı olarak verilmiştir. Metinlerin bu şekilde dizilimi dipnotların iki kere kullanılmasını gerektirdiğinden dipnotlar her sayfada yeniden numaralandırılmıştır.

Yoğun ve oldukça titiz bir çalışmayı gerektiren bu çaptaki bir tercüme çalışmasının gösterilen bütün çabalara rağmen hatadan uzak olması mümkün değildir. Metinlerin tercümesine ait görüş, öneri ve tenkitlerinizi issai@sayistay.gov.tr adresine göndermeniz, bu hataların düzeltilmesine önemli katkı sağlayacaktır.

Denetim Standartları Tercüme Komisyonu

Table of Contents ISSAI 1320

PRACTICE NOTE TO ISA 320 Paragraph

Background

Introduction to the ISA	
Content of the Practice Note	P1

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing	P2
---	----

Additional Guidance on Public Sector Issues	P3
--	----

Overall Considerations	P4
Materiality in the Context of an Audit	P5–P7
Determining Materiality and Performance Materiality When Planning the Audit	P8–P11
Revision as the Audit Progresses	P12

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 320

Introduction

Scope of this ISA	1
Materiality in the Context of an Audit	2–6
Effective Date	7

Objective	8
------------------------	---

Definition	9
-------------------------	---

Requirements

Determining Materiality and Performance Materiality When Planning the Audit	10–11
Revision as the Audit Progresses	12–13
Documentation	14

Application and Other Explanatory Material

Materiality and Audit Risk	A1
Determining Materiality and Performance Materiality When Planning the Audit	A2–A12
Revision as the Audit Progresses	A13

ISSAI 1320 İçindekiler Tablosu

ISA 320 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3
Genel Hususlar	P4
Denetim Bağlamında Önemlilik	P5–P7
Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi	P8–P11
Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması	P12
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 320	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Denetim Bağlamında Önemlilik	2–6
Yürürlük Tarihi	7
Amaç	8
Tanım	9
Gereklilikler	
Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi	10–11
Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması	12–13
Dokümantasyon	14
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Önemlilik ve Denetim Riski	A1
Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi	A2–A12
Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması	A13

Practice Note¹ to International Standard on Auditing (ISA) 320

Materiality in Planning and Performing an Audit

Background

This Practice Note provides supplementary guidance to public sector auditors on ISA 320 - Materiality in Planning and Performing an Audit. It is read together with the ISA. ISA 320 is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009. The Practice Note is effective the same date as the ISA.

Introduction to the ISA

ISA 320 deals with the auditor's responsibility to apply the concept of materiality in planning and performing an audit of financial statements. ISA 450² explains how materiality is applied in evaluating the effect of identified misstatements on the audit and of uncorrected misstatements, if any, on the financial statements.

Content of the Practice Note

- P1. The Practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) Overall Considerations.
 - (b) Materiality in the Context of an Audit.
 - (c) Determining Materiality and Performance Materiality when Planning the Audit.
 - (d) Revision as the Audit Progresses.

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing

- P2. ISA 320 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of financial statements.

Additional Guidance on Public Sector Issues

- P3. ISA 320 contains application and other explanatory material with considerations specific to public sector entities in paragraphs A2 and A9 of the ISA.

¹ All Practice Notes are considered together with ISSAI 1000 "General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines".

² ISA 450, "Evaluation of Misstatements Identified During the Audit".

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 320 Uygulama Notu¹

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” başlıklı ISA 320’ye ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 315, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 320, denetçinin mali tablo denetiminin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik kavramını uygulama sorumluluğunu ele alır. ISA 450², tespit edilmiş yanlış bildirimlerin denetim üzerindeki ve varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkisini değerlendirmede önemliliğin nasıl uygulandığını ele alır.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Denetim Bağlamında Önemlilik.
 - Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi.
 - Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 320, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 320, ISA’nın A2 ve A9 paragraflarında kamu kurumlarına özgü hususlara değinen uygulama ve açıklayıcı diğer materyalleri içerir.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 450, “Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi”.

Overall Considerations

- P4. The objectives of a financial audit in the public sector are often broader than the scope of the ISAs, which involves reporting whether the financial statements have been prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework (i.e. the scope of the ISAs). The audit mandate may also result in additional objectives considered related to the audit of financial statements. These objectives may include additional audit and reporting responsibilities, for example, relating to reporting whether the auditor found any instances of non-compliance with authorities including budget and accountability and/or reporting on the effectiveness of internal control. Even in cases where there are no such additional reporting objectives, there may be general public expectations in regard to public sector auditors' reporting of non-compliance with authorities or reporting on the effectiveness of internal control. Therefore, public sector auditors keep such expectations in mind when determining materiality. Additional responsibilities related to compliance with authorities, are dealt with in the INTOSAI Compliance Audit Guidelines (ISSAI 4000¹ and 4200²). Public sector auditors with such additional responsibilities may consider ISSAIs 4000 and 4200.

Materiality in the Context of an Audit

- P5. When determining materiality for planning purposes in the public sector both quantitative and qualitative matters as well as the nature of items are of importance. The context in which the matter appears may be of importance. Furthermore, the inherent nature or characteristics of items, or groups of items, may render them material.
- P6. Paragraph A2 of ISA 320 states that the legislators and regulators are often the primary users of the public sector entities' financial statements, and that the financial statements may be used to make decisions other than economic ones. Legislators represent the citizens and provide funding for various government programs, activities, and functions. Legislators and/or regulators frequently evaluate or make decisions about an entity's activities. Other users may include entity management, bondholders or the media. Financial statements that meet the needs of legislators and regulators will also meet most of the needs of other users.
- P7. The financial statements may also represent a key element of a public sector entity's accountability to the public. The accountability framework may introduce other factors that influence the determination of materiality at different levels. As a consequence, materiality is likely to be a result of both quantitative and qualitative factors, and materiality levels for particular classes of transactions, account balances and disclosures may therefore often be set at a low level.

¹ ISSAI 4000, "General Introduction to Guidelines on Compliance Audit".

² ISSAI 4200, "Compliance Audit Guidelines Related to Audit of Financial Statements".

Genel Hususlar

- P4. Mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda raporlamayı içeren kamu sektöründe yapılan mali denetimin amacı, ISA'ların kapsamıyla kıyaslandığında genelde daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi, mali tablo denetimiyle ilgili göz önünde bulundurulmuş daha başka amaçlar doğurabilir. Bu tür ek amaçlar arasında; örneğin denetçinin bütçe ve hesap verme sorumluluğu gibi yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğini raporlamasıyla ilgili ek denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Bu tarz ek raporlama amaçlarının olmadığı hallerde bile kamu sektörü denetçilerinin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumunu veya iç kontrolün etkinliğini raporlamasına yönelik genel kamusal beklentiler söz konusu olabilir. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, önemliliğe karar verirken bu gibi beklentileri dikkate alır. Yasal ve idari düzenlemelere uygunlukla ilgili ek sorumluluklar, INTOSAI Uygunluk Denetimi Rehberlerinde (ISSAI 4000¹ ve 4200²) ele alınmaktadır. Bu tür ek sorumlulukları olan kamu sektörü denetçileri, ISSAI 4000 ve 4200'ü dikkate alabilir.

Denetim Bağlamında Önemlilik

- P5. Kamu sektöründe planlamaya yönelik önemlilik belirlenirken kalemlerin niteliğinin yanı sıra hem niteliksel hem de niceliksel hususlar önemlidir. Konunun yer aldığı bağlam, önemli olabilir. Dahası kalemlerin veya kalem gruplarının yapısal niteliği veya özellikleri, onları önemli kılabilir.
- P6. ISA 320'nin A2 numaralı paragrafı, genelde yasa koyucular ve düzenleyicilerin kamu kurumlarına ait mali tabloların birincil kullanıcıları olduğunu ve mali tabloların ekonomik kararlar dışındaki kararları almak için kullanılabileceğini ifade eder. Yasa koyucular, vatandaşları temsil eder ve çeşitli kamu kurum ve kuruluşların programları, faaliyetleri ve fonksiyonları için finansman sağlar. Yasa koyucular ve/veya düzenleyiciler, genellikle bir kurumun faaliyetlerini değerlendirir veya bunlara ilişkin karar alır. Diğer kullanıcılar arasında kurum yönetimi, tahvil sahipleri veya medya olabilir. Yasa koyucu ve düzenleyicilerin ihtiyaçlarına cevap veren mali tablolar, diğer kullanıcıların ihtiyaçlarını da büyük oranda karşılayacaktır.
- P7. Mali tablolar, kamu kurumlarının kamuoyuna karşı hesap verme sorumluluğunun temel bir unsurunu da temsil edebilir. Hesap verme sorumluluğu çerçevesi, farklı seviyelerde önemliliğin belirlenmesini etkileyen diğer faktörleri beraberinde getirebilir. Buna bağlı olarak önemliliğin hem niteliksel hem de niceliksel faktörlerin sonucu olması muhtemeldir. Dolayısıyla belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların önemlilik düzeyleri; genelde düşük bir düzeyde belirlenebilir.

¹ ISSAI 4000, "Uygunluk Denetimi Rehberlerine Giriş".

² ISSAI 4200, "Uygunluk Denetimi Rehberi- Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi".

Determining Materiality and Performance Materiality When Planning the Audit

- P8. As noted above, materiality in the public sector includes both quantitative and qualitative aspects (referred to in the ISAs as aspects related to the “size” and “nature” of misstatements). The de-termination of a materiality level or levels is described in paragraphs 10 and 11 of the ISA. In the public sector, materiality levels for classes of transactions, account balances or disclosures may be set at a lower level than the materiality levels that would be derived by following the requirements of the ISA. This may be for a variety of reasons, including the context of the matter, or the nature and characteristics of the systems and entities involved as explained in paragraphs P5 - P7 above. Furthermore, certain procedures may be required to be performed by audit mandate or legislation. Examples of such procedures might be tests of ministerial salaries regulated by statute and sensitive payments such as travel and hospitality of senior staff. In the rare cases where the public sector auditors want to detect all such misstatements, they test all relevant transactions.
- P9. Where public sector auditors also provide opinions on the effectiveness of controls or compliance with laws and regulations they consider the need to establish materiality for these objectives in addition to materiality for the financial statements. For example, when reporting on the effectiveness of controls, the auditor may use a benchmark based on the percentage of transactions or monetary amounts sampled to determine materiality for evaluating control deviations.
- P10. Paragraph A2 of the ISA describes considerations specific to determining materiality levels in the public sector. When determining whether a particular class of transactions, account balance, disclosure, or other assertion which is part of the financial reporting framework, is material by virtue of its nature, public sector auditors take into account qualitative aspects such as:
- The context in which the matter appears, for example if the matter is also subject to compliance with authorities, legislation or regulations, or if law or regulation prohibits overspending of public funds, regardless of the amounts involved;
 - The needs of the various stakeholders and how they use the financial statements;
 - The nature of the transactions that are considered sensitive to users of the financial statements;
 - Public expectations and public interest, including emphasis placed on the particular matter by relevant committees in the legislature, such as a public accounts committee, including the necessity of certain disclosures;
 - The need for legislative oversight and regulation in a particular area; and
 - The need for openness and transparency, for example if there are particular disclosure requirements for frauds or other losses.
- P11. Paragraph A9 of the ISA discusses identifying appropriate benchmarks for financial statement materiality. For public sector entities that are expected to recover costs or break-even, net costs may not be an appropriate benchmark. In those cases gross expenditure or gross revenues may be a more relevant benchmark. For public sector entities that are custodians of large amounts of assets, total assets, total liabilities, net assets or net liabilities or certain classes of assets might be an appropriate benchmark if they are accounted for in the financial statements. In some cases, especially when considering qualitative materiality, other types of benchmarks may also be useful. For example:
- The number of users or entities affected as a percentage of total users or entities involved in the particular program;

Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi

- P8. Yukarıda belirtildiği üzere kamu sektöründe önemlilik, (ISA’larda yanlış bildirimlerin “büyüklüğü” ve “niteliği” ile ilgili yönler olarak ifade edilen) hem niteliksel hem de niceliksel yönleri kapsar. Önemlilik düzeyi veya düzeylerinin belirlenmesi, bu ISA’nın 10 ve 11. paragraflarında açıklanmıştır. Kamu sektöründe belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların önemlilik düzeyleri; ISA’larda yer alan gerekliliklerin izlenmesiyle tespit edilecek önemlilik düzeylerinden daha düşük belirlenebilir. Yukarıda P5-P7 arası paragraflarda açıklandığı üzere bunun konunun bağlamı veya sistemlerin ve söz konusu kurumların niteliği ve özellikleri gibi çeşitli nedenleri olabilir. Ayrıca denetim yetki ve görevi veya mevzuat, belirli prosedürlerin uygulanmasını zorunlu kılabilir. Bu prosedürlere örnek olarak mevzuatla düzenlenen bakanlık maaşları ve kıdemli personelin seyahat ve konuk ağırlama gibi hassas ödemeleri üzerindeki testler verilebilir. Bu tür yanlış bildirimlerin tamamını tespit etmek istediği nadir durumlarda kamu sektörü denetçileri, ilgili tüm işlemleri test eder.
- P9. Kontrollerin etkinliği veya yasal ve idari düzenlemelere uygunluğa ilişkin görüş verdikleri durumlarda kamu sektörü denetçileri, mali tablolara yönelik önemliliğe ek olarak bu amaçlara yönelik önemliliği ortaya koyma ihtiyacını göz önünde bulundurur. Örneğin kontrollerin etkinliğine ilişkin raporlama yaparken denetçi, kontrol sapmalarının değerlendirilmesinin önemliliğini belirlemek için örnek alınan işlem yüzdeleri veya parasal tutarlara dayalı bir kıyaslama ölçütünden faydalanabilir.
- P10. Bu ISA’nın A2 paragrafı, kamu sektöründe önemlilik düzeylerinin belirlenmesine ilişkin hususları açıklar. Belli bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamanın veya mali raporlama çerçevesinde yer alan diğer beyanların niteliği gereği önemli olup olmadığını belirlerken kamu sektörü denetçileri, şu gibi niteliksel yönleri dikkate alır:
- Konunun yer aldığı bağlam. Örneğin konunun aynı zamanda yasal ve idari düzenlemelere, mevzuata veya yönetmeliklere uygunluğa tabi olup olmadığı veya ilgili tutarlara bakılmaksızın yasal veya idari düzenlemelerin kamu fonlarının fazla harcanmasını yasaklayıp yasaklamadığı.
 - Farklı paydaşların ihtiyaçları ve mali tabloları nasıl kullandıkları.
 - Mali tablo kullanıcıları için hassas olduğu değerlendirilen işlemlerin niteliği.
 - Bazı açıklamaların gerekliliği dâhil olmak üzere kamu hesapları komisyonu gibi yasama organındaki ilgili komisyonların belirli konulara atfettiği önemi de kapsayan toplumsal beklenti ve ilgi.
 - Belirli bir alanda yasama organının gözetimine ve düzenlemesine ihtiyaç duyulması.
 - Açıklık ve saydamlık ihtiyacı. Örneğin hile veya diğer zararlar için açıklama yapılmasına ilişkin belli gerekliliklerin olup olmadığı.
- P11. Bu ISA’nın A9 numaralı paragrafı, mali tablo önemliliğine ilişkin uygun kıyaslama ölçütlerinin belirlenmesi hususunu ele alır. Masraflarını karşılama veya kâr ve zararının eşit olması beklenen kamu kurumları için net maliyetler, uygun bir kıyaslama ölçütü olmayabilir. Bu gibi durumlarda brüt gider veya brüt gelirler, daha ilgili bir kıyaslama ölçütü olabilir. Büyük miktarda menkul kıymetleri muhafaza eden kamu kurumları söz konusu olduğunda toplam varlıklar, toplam yükümlülükler, net varlıklar veya net yükümlülükler veya belirli varlık sınıfları mali tablolarda açıklanmaları koşuluyla uygun bir kıyaslama ölçütü olabilir. Bazı durumlarda özellikle niteliksel önemlilik değerlendirilirken diğer kıyaslama ölçütleri de faydalı olabilir. Örneğin:
- Belirli bir programda yer alan ilgili kullanıcı veya kurumların toplamının bir yüzdesi olarak etkilenen kullanıcı veya kurumların sayısı.

- Those amounts previously considered material by a relevant committee in the legislature, such as public accounts committee; and
- Benefit payments as compared to cost of living indicators, for example the importance to the eligible recipient of monthly benefit payments, such as retirement or disability, paid out in accordance with public sector programs.

Revision as the Audit Progresses

- P12. Paragraphs 12, 13 and A13 of the ISA discuss the need to revise materiality levels in the event of becoming aware of new information during the course of the audit. Due to governance structures and interrelationships of entities within the public sector, it is not unusual for public sector auditors to receive new information during the course of the audit.

- Kamu hesapları komisyonu gibi yasama organındaki ilgili bir komisyon tarafından önceden önemli bulunan tutarlar.
- Örneğin kamu sektörü programları uyarınca bağlanan emeklilik veya engelli aylığı gibi aylık sosyal yardımların hak sahibi alıcılar için önemi gibi yaşam maliyeti göstergelerine kıyasla sosyal yardımlar.

Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması

- P12. Bu ISA'nın 12, 13 ve A13 paragrafları; denetim sırasında yeni bilgilerin farkına varılması halinde önemlilik düzeylerini revize etme ihtiyacını ele alır. Kamu sektöründeki yönetim yapıları ve kurumların karşılıklı ilişkileri nedeniyle kamu sektörü denetçilerinin denetim sırasında yeni bilgilere ulaşması, sıra dışı bir durum değildir.

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

Uluslararası Denetim Standardı

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik

International Standard on Auditing

Materiality in Planning and Performing an Audit



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 320), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB'nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC'in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC'in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC'in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-008-3

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 320 MATERIALITY IN PLANNING AND PERFORMING AN AUDIT

(Effective for audits of financial statements for periods
beginning on or after December 15, 2009)

CONTENTS

	Paragraph
Introduction	
Scope of this ISA	1
Materiality in the Context of an Audit	2–6
Effective Date	7
Objective	8
Definition	9
Requirements	
Determining Materiality and Performance Materiality When Planning the Audit	10–11
Revision as the Audit Progresses	12–13
Documentation	14
Application and Other Explanatory Material	
Materiality and Audit Risk	A1
Determining Materiality and Performance Materiality When Planning the Audit	A2–A12
Revision as the Audit Progresses	A13

International Standard on Auditing (ISA) 320, “Materiality in Planning and Performing an Audit” should be read in the context of ISA 200, “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing”.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 320

DENETİMİN PLANLANMASI VE YÜRÜTÜLMESİNDE

ÖNEMLİLİK

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
Denetim Bağlamında Önemlilik	2–6
Yürürlük Tarihi	7
Amaç	8
Tanım	9
Gereklilikler	
Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi	10–11
Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması	12–13
Belgelendirme	14
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Önemlilik ve Denetim Riski	A1
Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi	A2–A12
Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması	A13

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

Introduction

Scope of this ISA

1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibility to apply the concept of materiality in planning and performing an audit of financial statements. ISA 450¹ explains how materiality is applied in evaluating the effect of identified misstatements on the audit and of uncorrected misstatements, if any, on the financial statements.

Materiality in the Context of an Audit

2. Financial reporting frameworks often discuss the concept of materiality in the context of the preparation and presentation of financial statements. Although financial reporting frameworks may discuss materiality in different terms, they generally explain that:
 - Misstatements, including omissions, are considered to be material if they, individually or in the aggregate, could reasonably be expected to influence the economic decisions of users taken on the basis of the financial statements;
 - Judgments about materiality are made in light of surrounding circumstances, and are affected by the size or nature of a misstatement, or a combination of both; and
 - Judgments about matters that are material to users of the financial statements are based on a consideration of the common financial information needs of users as a group.² The possible effect of misstatements on specific individual users, whose needs may vary widely, is not considered.
3. Such a discussion, if present in the applicable financial reporting framework, provides a frame of reference to the auditor in determining materiality for the audit. If the applicable financial reporting framework does not include a discussion of the concept of materiality, the characteristics referred to in paragraph 2 provide the auditor with such a frame of reference.
4. The auditor's determination of materiality is a matter of professional judgment, and is affected by the auditor's perception of the financial information needs of users of the financial statements. In this context, it is reasonable for the auditor to assume that users:
 - (a) Have a reasonable knowledge of business and economic activities and accounting and a willingness to study the information in the financial statements with reasonable diligence;
 - (b) Understand that financial statements are prepared, presented and audited to levels of materiality;
 - (c) Recognize the uncertainties inherent in the measurement of amounts based on the use of estimates, judgment and the consideration of future events; and
 - (d) Make reasonable economic decisions on the basis of the information in the financial statements.
5. The concept of materiality is applied by the auditor both in planning and performing the audit, and in evaluating the effect of identified misstatements on the audit and of uncorrected misstatements, if any, on the financial statements and in forming the opinion in the auditor's report. (Ref: Para. A1)

¹ ISA 450, "Evaluation of Misstatements Identified during the Audit".

² For example, the "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements", adopted by the International Accounting Standards Board in April 2001, indicates that, for a profit-oriented entity, as investors are providers of risk capital to the enterprise, the provision of financial statements that meet their needs will also meet most of the needs of other users that financial statements can satisfy.

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), denetçinin mali tablo denetiminin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik kavramını uygulaması sorumluluğunu ele alır. ISA 450¹, tespit edilmiş yanlış bildirimlerin denetim üzerindeki ve varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkisini değerlendirmede önemliliğin nasıl uygulandığını açıklar.

Denetim Bağlamında Önemlilik

2. Mali raporlama çerçeveleri, önemlilik kavramını genelde mali tabloların hazırlanması ve sunumu bağlamında ele alır. Mali raporlama çerçeveleri, önemliliği farklı açılardan ele alabilmesine karşın genellikle aşağıda belirtilen hususları açıklar:
 - Eksiklikler dâhil olmak üzere yanlış bildirimlerin, tek başına veya toplu olarak, kullanıcıların mali tablolara dayanarak aldığı ekonomik kararları etkilemesi mantık çerçevesinde beklenmekteyse bu yanlış bildirimler önemli olarak nitelendirilir.
 - Önemliliğe ilişkin yargılara, mevcut şartlar ışığında varılır ve bu yargılar, bir yanlış bildirimün büyüklüğü veya niteliğinden veya bu ikisinin bileşiminden etkilenir.
 - Mali tablo kullanıcıları için önemli olan konulara ilişkin yargılar, bir grup olarak kullanıcıların mali bilgiye yönelik ortak ihtiyaçlarının değerlendirilmesi esasına dayanır². Yanlış bildirimlerin, ihtiyaçları büyük ölçüde çeşitlilik gösterebilecek özel bireysel kullanıcılar üzerindeki olası etkisi dikkate alınmaz.
3. Geçerli mali raporlama çerçevesinde yer alması halinde bu tür bir açıklama, denetim için önemliliği belirlemede denetçiye bir referans çerçevesi sağlar. Geçerli mali raporlama çerçevesi önemlilik kavramına ilişkin bir açıklama içermiyorsa 2. paragrafta belirtilen özellikler, denetçiye böyle bir referans çerçevesini sağlar.
4. Denetçinin önemliliği belirlemesi, mesleki yargısını kullanmasını gerektiren bir konudur ve denetçinin mali tablo kullanıcılarının mali bilgiye yönelik ihtiyaçlarını nasıl algıladığından etkilenir. Bu bağlamda denetçinin kullanıcılarla ilgili şu gibi varsayımlarda bulunması uygundur:
 - (a) Kullanıcıların ticari ve ekonomik faaliyetler ve muhasebeye ilişkin makul düzeyde bilgiye sahip olduğu ve mali tablolarda yer alan bilgileri makul özen göstererek incelemeye istekli olduğu,
 - (b) Mali tabloların önemlilik düzeylerine göre hazırlandığı, sunulduğu ve denetlendiğini bildiği,
 - (c) Gelecekteki faaliyetlere ilişkin tahminler, kararlar ve değerlendirmelere dayalı miktar ölçümlerinin doğasında bulunan belirsizliklerin farkında olduğu ve
 - (d) Mali tablolarda yer alan bilgiye dayanarak makul ekonomik kararlar aldığı.
5. Önemlilik kavramı; denetçi tarafından denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde, tespit edilen yanlış bildirimlerin denetim üzerindeki ve varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulmasında kullanılır. (Bkz. Parag. A1)

¹ ISA 450, "Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi".

² Örneğin Nisan 2001'de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunca kabul edilen "Mali Tabloların Hazırlanması ve Sunumuna İlişkin Çerçeve", kâr amacı güden bir kuruluşta, yatırımcılar işletmeye risk sermayesi sağlayan kişiler olduğundan onların ihtiyaçlarına cevap veren mali tabloların sağlanmasının, mali tabloların karşılayabileceği diğer kullanıcı ihtiyaçlarına da büyük oranda cevap vereceğini bildirmektedir.

6. In planning the audit, the auditor makes judgments about the size of misstatements that will be considered material. These judgments provide a basis for:
 - (a) Determining the nature, timing and extent of risk assessment procedures;
 - (b) Identifying and assessing the risks of material misstatement; and
 - (c) Determining the nature, timing and extent of further audit procedures.

The materiality determined when planning the audit does not necessarily establish an amount below which uncorrected misstatements, individually or in the aggregate, will always be evaluated as immaterial. The circumstances related to some misstatements may cause the auditor to evaluate them as material even if they are below materiality. Although it is not practicable to design audit procedures to detect misstatements that could be material solely because of their nature, the auditor considers not only the size but also the nature of uncorrected misstatements, and the particular circumstances of their occurrence, when evaluating their effect on the financial statements.¹

Effective Date

7. This ISA is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009.

Objective

8. The objective of the auditor is to apply the concept of materiality appropriately in planning and performing the audit.

Definition

9. For purposes of the ISAs, performance materiality means the amount or amounts set by the auditor at less than materiality for the financial statements as a whole to reduce to an appropriately low level the probability that the aggregate of uncorrected and undetected misstatements exceeds materiality for the financial statements as a whole. If applicable, performance materiality also refers to the amount or amounts set by the auditor at less than the materiality level or levels for particular classes of transactions, account balances or disclosures.

Requirements

Determining Materiality and Performance Materiality When Planning the Audit

10. When establishing the overall audit strategy, the auditor shall determine materiality for the financial statements as a whole. If, in the specific circumstances of the entity, there is one or more particular classes of transactions, account balances or disclosures for which misstatements of lesser amounts than materiality for the financial statements as a whole could reasonably be expected to influence the economic decisions of users taken on the basis of the financial statements, the auditor shall also determine the materiality level or levels to be applied to those particular classes of transactions, account balances or disclosures. (Ref: Para. A2-A11)

¹ ISA 450, paragraph A16.

6. Denetimi planlarken denetçi, önemli kabul edilecek yanlış bildirimlerin büyüklüğüne ilişkin yargıya varır. Bu yargılar, şu hususlara esas teşkil eder:
- (a) Risk değerlendirme prosedürünün yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi.
 - (b) Önemli yanlış bildirim risklerinin tespiti ve değerlendirilmesi.
 - (c) Ek denetim prosedürlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi.

Denetim planlanırken belirlenen önemlilik, düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin tek başına veya toplu olarak her zaman önemsiz olarak değerlendirileceği bir tutar eşiği ortaya koymayabilir. Bazı yanlış bildirimlerle ilgili koşullar, denetçinin bu yanlış bildirimleri önemlilik düzeyinin altında olsa bile önemli olarak değerlendirmesine neden olabilir. Denetim prosedürlerinin sadece niteliğinden dolayı önemli olabilecek yanlış bildirimleri tespit etmek amacıyla tasarlanması uygulanabilir değildir. Buna rağmen mali tablolar üzerindeki etkilerini değerlendirirken denetçi, düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin sadece büyüklüğünü değil aynı zamanda niteliğini ve meydana geliş şartlarını da göz önünde bulundurur.¹

Yürürlük Tarihi

7. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaç

8. Denetçinin amacı, denetimin planlanması ve yürütülmesinde önemlilik kavramını uygulamaktır.

Tanım

9. ISA'ların amaçlarına yönelik olarak uygulama önemliliği, düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlış bildirimlerin toplamının bir bütün olarak mali tabloların önemlilik düzeyini aşma olasılığını uygun derecede düşük bir düzeye indirmek amacıyla; denetçi tarafından mali tabloların tümü için önemlilik düzeyinden daha düşük olarak belirlenen tutar veya tutarları ifade eder. Uygun hallerde, uygulama önemliliği; denetçi tarafından işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar açısından önemlilik düzey veya düzeylerinden daha düşük olarak belirlenen tutar veya tutarlar anlamına da gelir.

Gereklilikler

Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi

10. Denetçi, genel denetim stratejisini oluştururken bir bütün olarak mali tablolar için önemliliği belirler. Kuruluşun içinde bulunduğu şartlara göre bir bütün olarak mali tablolar için belirlenen önemlilik düzeyinin altında kalan yanlış bildirimlerin, kullanıcıların mali tabloları esas alarak aldığı ekonomik kararları etkilemesini beklemek makul olabilir. Bu gibi yanlış bildirimlerin söz konusu olduğu bir veya daha fazla işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklama varsa denetçi; bu işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için de önemlilik düzeyi veya düzeylerini belirler. (Bkz. Parag. A2-A11)

¹ ISA 450, paragraf A16.

11. The auditor shall determine performance materiality for purposes of assessing the risks of material misstatement and determining the nature, timing and extent of further audit procedures. (Ref: Para. A12)

Revision as the Audit Progresses

12. The auditor shall revise materiality for the financial statements as a whole (and, if applicable, the materiality level or levels for particular classes of transactions, account balances or disclosures) in the event of becoming aware of information during the audit that would have caused the auditor to have determined a different amount (or amounts) initially. (Ref: Para. A13)
13. If the auditor concludes that a lower materiality for the financial statements as a whole (and, if applicable, materiality level or levels for particular classes of transactions, account balances or disclosures) than that initially determined is appropriate, the auditor shall determine whether it is necessary to revise performance materiality, and whether the nature, timing and extent of the further audit procedures remain appropriate.

Documentation

14. The auditor shall include in the audit documentation the following amounts and the factors considered in their determination:¹
 - (a) Materiality for the financial statements as a whole (see paragraph 10);
 - (b) If applicable, the materiality level or levels for particular classes of transactions, account balances or disclosures (see paragraph 10);
 - (c) Performance materiality (see paragraph 11); and
 - (d) Any revision of (a)-(c) as the audit progressed (see paragraphs 12-13).

¹ ISA 230, "Audit Documentation", paragraphs 8-11, and paragraph A6.

11. Denetçi, önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirmek ve ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar vermek amacıyla uygulama önemliliğini belirler. (Bkz. Parag. A12)

Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması

12. Denetçi, denetim sırasında başlangıçta farklı bir tutar (veya tutarlar) belirlemesine neden olabilecek bilgiler edinmesi halinde bir bütün olarak mali tabloların önemliliğini (ve uygun hallerde belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için önemlilik düzey veya düzeylerini) revize eder. (Bkz. Parag. A13)
13. Denetçi, bir bütün olarak mali tablolar için başlangıçta belirlenenden (ve varsa belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlenen önemlilik düzey veya düzeylerinden) daha düşük bir önemlilik düzeyinin uygun olduğu sonucuna varması halinde; uygulama önemliliğinin revize edilmesinin gerekli olup olmadığına ve ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının hala uygun olup olmadığına karar verir.

Belgelendirme

14. Denetçi, denetim belgelerinde aşağıda belirtilen tutarlara ve bu tutarların belirlenmesinde dikkate alınan faktörlere yer verir¹:
- (a) Bir bütün olarak mali tabloların önemliliği (bkz. paragraf 10),
 - (b) Uygun hallerde belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar açısından önemlilik düzey veya düzeyleri (bkz. paragraf 10),
 - (c) Uygulama önemliliği (bkz. paragraf 11),
 - (d) Denetim ilerledikçe (a)-(c) arası maddelerde yapılan her türlü revizyon (bkz. paragraflar 12-13).

¹ ISA 230, "Denetim Dokümantasyonu", paragraf 8-11 ve paragraf A6.

Application and Other Explanatory Material

Materiality and Audit Risk (Ref: Para. 5)

- A1. In conducting an audit of financial statements, the overall objectives of the auditor are to obtain reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or error, thereby enabling the auditor to express an opinion on whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework; and to report on the financial statements, and communicate as required by the ISAs, in accordance with the auditor's findings.¹ The auditor obtains reasonable assurance by obtaining sufficient appropriate audit evidence to reduce audit risk to an acceptably low level.² Audit risk is the risk that the auditor expresses an inappropriate audit opinion when the financial statements are materially misstated. Audit risk is a function of the risks of material misstatement and detection risk.³ Materiality and audit risk are considered throughout the audit, in particular, when:
- (a) Identifying and assessing the risks of material misstatement;⁴
 - (b) Determining the nature, timing and extent of further audit procedures;⁵ and
 - (c) Evaluating the effect of uncorrected misstatements, if any, on the financial statements⁶ and in forming the opinion in the auditor's report.⁷

Determining Materiality and Performance Materiality When Planning the Audit

Considerations Specific to Public Sector Entities (Ref: Para. 10)

- A2. In the case of a public sector entity, legislators and regulators are often the primary users of its financial statements. Furthermore, the financial statements may be used to make decisions other than economic decisions. The determination of materiality for the financial statements as a whole (and, if applicable, materiality level or levels for particular classes of transactions, account balances or disclosures) in an audit of the financial statements of a public sector entity is therefore influenced by law, regulation or other authority, and by the financial information needs of legislators and the public in relation to public sector programs.

Use of Benchmarks in Determining Materiality for the Financial Statements as a Whole (Ref: Para. 10)

- A3. Determining materiality involves the exercise of professional judgment. A percentage is often applied to a chosen benchmark as a starting point in determining materiality for the financial statements as a whole. Factors that may affect the identification of an appropriate benchmark include the following:
- The elements of the financial statements (for example, assets, liabilities, equity, revenue, expenses);

¹ ISA 200, "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing", paragraph 11.

² ISA 200, paragraph 17.

³ ISA 200, paragraph 13(c).

⁴ ISA 315, "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment".

⁵ ISA 330, "The Auditor's Responses to Assessed Risks".

⁶ ISA 450.

⁷ ISA 700, "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements".

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Önemlilik ve Denetim Riski (Bkz. Parag. 5)

- A1. Mali tablo denetimini yürütürken denetçinin genel amaçları; bir bütün olarak mali tablolarda hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim olmadığına dair makul güvence elde etmek ve böylece denetçinin, mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş vermesine ve mali tablolara ilişkin raporlama yapmasına ve de ISA'ların gerektirdiği şekilde kendi bulgularına uygun iletimde bulunmasına imkân tanımaktır.¹ Denetçi, denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederek makul güvence elde eder.² Denetim riski, mali tablolar önemli yanlış bildirim içerdiği halde denetçinin buna uygun olmayan bir denetim görüşü ifade etmesi riskidir. Denetim riski, önemli yanlış bildirim riskleri ve tespit riskinin bir fonksiyonudur.³ Önemlilik ve denetim riski, denetim boyunca özellikle şu durumlarda değerlendirilir:
- Yanlış bildirim risklerinin tespiti ve değerlendirilmesi,⁴
 - Ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi,⁵
 - Varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar⁶ üzerinde ve denetçi raporunda görüş oluşturulurken etkisinin değerlendirilmesi.⁷

Denetimi Planlarken Önemliliğin ve Uygulama Önemliliğinin Belirlenmesi

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar (Bkz. Parag. 10)

- A2. Bir kamu kurumu söz konusu olduğunda mali tabloların temel kullanıcıları, genelde yasama organı ve düzenleyici kurum ve kuruluşlardır. Mali tablolar, ekonomik kararlardan başka kararların alınmasında da kullanılabilir. Dolayısıyla bir kamu kurumunun mali tablolarının denetiminde bir bütün olarak mali tabloların önemliliğinin (ve varsa belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için önemlilik düzey veya düzeylerinin) belirlenmesi; kanun, yönetmelik ve diğer yasal ve idari düzenlemelerden ve kamu sektörü programlarına ilişkin yasa koyucuların ve kamuoyunun mali bilgi ihtiyaçlarından etkilenir.

Bir Bütün Olarak Mali Tabloların Önemliliğinin Belirlenmesinde Kıyaslama Ölçütlerinin Kullanılması (Bkz. Parag. 10)

- A3. Önemliliğin belirlenmesi, mesleki yargının kullanılmasını içerir. Bir bütün olarak mali tabloların önemliliğinin belirlenmesinde başlangıç noktası olarak genelde bir yüzde, seçilen bir kıyaslama ölçütüne uygulanır. Uygun kıyaslama ölçütünün belirlenmesini etkileyebilecek faktörler arasında şunlar sayılabilir:
- Mali tabloların unsurları, (örneğin varlıklar, yükümlülükler, öz sermaye, gelirler, giderler)

¹ ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", paragraf 11.

² ISA 200, paragraf 17.

³ ISA 200, paragraf 13(c).

⁴ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

⁵ ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar".

⁶ ISA 450.

⁷ ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

- Whether there are items on which the attention of the users of the particular entity's financial statements tends to be focused (for example, for the purpose of evaluating financial performance users may tend to focus on profit, revenue or net assets);
 - The nature of the entity, where the entity is in its life cycle, and the industry and economic environment in which the entity operates;
 - The entity's ownership structure and the way it is financed (for example, if an entity is financed solely by debt rather than equity, users may put more emphasis on assets, and claims on them, than on the entity's earnings); and
 - The relative volatility of the benchmark.
- A4. Examples of benchmarks that may be appropriate, depending on the circumstances of the entity, include categories of reported income such as profit before tax, total revenue, gross profit and total expenses, total equity or net asset value. Profit before tax from continuing operations is often used for profit-oriented entities. When profit before tax from continuing operations is volatile, other benchmarks may be more appropriate, such as gross profit or total revenues.
- A5. In relation to the chosen benchmark, relevant financial data ordinarily includes prior periods' financial results and financial positions, the period-to-date financial results and financial position, and budgets or forecasts for the current period, adjusted for significant changes in the circumstances of the entity (for example, a significant business acquisition) and relevant changes of conditions in the industry or economic environment in which the entity operates. For example, when, as a starting point, materiality for the financial statements as a whole is determined for a particular entity based on a percentage of profit before tax from continuing operations, circumstances that give rise to an exceptional decrease or increase in such profit may lead the auditor to conclude that materiality for the financial statements as a whole is more appropriately determined using a normalized profit before tax from continuing operations figure based on past results.
- A6. Materiality relates to the financial statements on which the auditor is reporting. Where the financial statements are prepared for a financial reporting period of more or less than twelve months, such as may be the case for a new entity or a change in the financial reporting period, materiality relates to the financial statements prepared for that financial reporting period.
- A7. Determining a percentage to be applied to a chosen benchmark involves the exercise of professional judgment. There is a relationship between the percentage and the chosen benchmark, such that a percentage applied to profit before tax from continuing operations will normally be higher than a percentage applied to total revenue. For example, the auditor may consider five percent of profit before tax from continuing operations to be appropriate for a profit-oriented entity in a manufacturing industry, while the auditor may consider one percent of total revenue or total expenses to be appropriate for a not-for-profit entity. Higher or lower percentages, however, may be deemed appropriate in the circumstances.

Considerations Specific to Small Entities

- A8. When an entity's profit before tax from continuing operations is consistently nominal, as might be the case for an owner-managed business where the owner takes much of the profit before tax in the form of remuneration, a benchmark such as profit before remuneration and tax may be more relevant.

- Belli bir kuruluşa ait mali tabloların kullanıcılarının üzerinde odaklanma eğiliminde olduğu kalemlerin var olup olmadığı (örneğin mali performansı değerlendirmek için kullanıcılar; kâr, gelir ve net varlıklar üzerinde durma eğiliminde olabilir),
 - Kuruluşun niteliği, kuruluşun yaşam döngüsünün hangi noktasında olduğu ve kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstriyel ve ekonomik ortam,
 - Kuruluşun mülkiyet yapısı ve nasıl finanse edildiği (örneğin kuruluş öz sermayeyle değil de sadece borçla finanse ediliyorsa kullanıcılar, varlıklar üzerinde daha fazla durabilir ve kuruluşun kazancından ziyade varlıklarına önem verebilir) ve
 - Kıyaslama ölçütünün nispi değişkenliği.
- A4. Kurumun içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak uygun olabilecek kıyaslama ölçütlerine örnek olarak; vergi öncesi kâr, toplam gelir, brüt kâr ve toplam giderler, toplam öz sermaye veya net varlıklar gibi raporlanan gelir kategorileri verilebilir. Devam eden faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kâr, genelde kâr amaçlı kuruluşlar için kullanılır. Devam eden faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kâr değişken olduğunda, brüt kâr veya toplam gelir gibi diğer kıyaslama ölçütleri daha uygun olabilir.
- A5. Seçilen kıyaslama ölçütüyle ilişkili olarak ilgili mali veriler, genellikle şunları içerir: önceki dönemlere ait mali sonuçlar ve mali pozisyonlar, geçmiş dönemlerden mevcut döneme kadar olan mali sonuçlar ve mali pozisyonlar, kuruluşun içinde bulunduğu şartlardaki önemli değişiklikler (önemli bir ticari kazanç gibi) ve kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstri veya ekonomik çevredeki koşullarda ilgili değişikliklere göre düzenlenen mevcut döneme ait bütçeler veya tahminler. Örneğin başlangıç noktası olarak belli bir kuruluş için bir bütün olarak mali tabloların önemliliği, devam eden faaliyetlerden doğan vergi öncesi kârın oranına göre belirlenebilir. Bu durumda bu kârdaki istisnai bir azalma veya artışa neden olan koşullar nedeniyle denetçi, geçmiş sonuçlara dayalı devam eden faaliyet rakamlarından elde edilen düzeltilmiş vergi öncesi kâr kullanılarak bir bütün olarak mali tabloların önemliliğinin daha uygun şekilde belirlenebileceği sonucuna varabilir.
- A6. Önemlilik, denetçinin hakkında raporlama yaptığı mali tablolarla ilgilidir. Yeni kurulan bir kuruluş veya mali raporlama döneminde değişiklik yapılması durumunda olduğu gibi mali tabloların on iki aydan daha fazla veya daha az bir dönem için hazırlanması halinde önemlilik, bu mali raporlama dönemi için hazırlanan mali tablolarla ilgilidir.
- A7. Seçilen kıyaslama ölçütüne uygulanacak oranın belirlenmesinde mesleki yargı kullanılır. Oran ve seçilen kıyaslama ölçütü, birbiriyle ilişkilidir. Yani devam eden faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kâra uygulanan oran, genelde toplam gelire uygulanan orandan daha yüksek olacaktır. Örneğin denetçi, imalat sanayisinde kâr odaklı bir kuruluş için devam eden faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kârın yüzde beşinin uygun olduğunu düşünürken kâr amacı gütmeyen bir kuruluş için toplam gelirin veya toplam giderlerin yüzde birinin uygun olabileceğini düşünebilir. Ancak daha yüksek veya düşük oranlar, koşullara bağlı olarak uygun bulunabilir.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A8. Bir kuruluşun sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kârı sürekli olması gerekenden az gözükiyorsa (örneğin işletme sahibinin vergi öncesi kârın büyük bir bölümünü maaş ödemesi olarak aldığı, işletme sahibi tarafından yönetilen işletmelerde bu durum söz konusu olabilir), vergi ve ücret ödemesi öncesi kâr gibi bir kıyaslama ölçütü daha uygun olabilir.

Considerations Specific to Public Sector Entities

- A9. In an audit of a public sector entity, total cost or net cost (expenses less revenues or expenditure less receipts) may be appropriate benchmarks for program activities. Where a public sector entity has custody of public assets, assets may be an appropriate benchmark.

Materiality Level or Levels for Particular Classes of Transactions, Account Balances or Disclosures (Ref: Para. 10)

- A10. Factors that may indicate the existence of one or more particular classes of transactions, account balances or disclosures for which misstatements of lesser amounts than materiality for the financial statements as a whole could reasonably be expected to influence the economic decisions of users taken on the basis of the financial statements include the following:
- Whether law, regulation or the applicable financial reporting framework affect users' expectations regarding the measurement or disclosure of certain items (for example, related party transactions, and the remuneration of management and those charged with governance).
 - The key disclosures in relation to the industry in which the entity operates (for example, research and development costs for a pharmaceutical company).
 - Whether attention is focused on a particular aspect of the entity's business that is separately disclosed in the financial statements (for example, a newly acquired business).
- A11. In considering whether, in the specific circumstances of the entity, such classes of transactions, account balances or disclosures exist, the auditor may find it useful to obtain an understanding of the views and expectations of those charged with governance and management.

Performance Materiality (Ref: Para. 11)

- A12. Planning the audit solely to detect individually material misstatements overlooks the fact that the aggregate of individually immaterial misstatements may cause the financial statements to be materially misstated, and leaves no margin for possible undetected misstatements. Performance materiality (which, as defined, is one or more amounts) is set to reduce to an appropriately low level the probability that the aggregate of uncorrected and undetected misstatements in the financial statements exceeds materiality for the financial statements as a whole. Similarly, performance materiality relating to a materiality level determined for a particular class of transactions, account balance or disclosure is set to reduce to an appropriately low level the probability that the aggregate of uncorrected and undetected misstatements in that particular class of transactions, account balance or disclosure exceeds the materiality level for that particular class of transactions, account balance or disclosure. The determination of performance materiality is not a simple mechanical calculation and involves the exercise of professional judgment. It is affected by the auditor's understanding of the entity, updated during the performance of the risk assessment procedures; and the nature and extent of misstatements identified in previous audits and thereby the auditor's expectations in relation to misstatements in the current period.

Kamu Kurumlarına Özgü Konular

- A9. Kamu kurumlarının denetiminde toplam maliyet veya net maliyet (gelir gider arası fark veya alacaklarla harcamalar arası fark), program faaliyetleri için uygun kıyaslama ölçütleri olabilir. Kamu varlıklarının kamu kurumunun sorumluluğunda olması halinde uygun kıyaslama ölçütü, varlıklar olabilir.

Belli İşlem Sınıfları, Hesap Bakiyeleri veya Açıklamalar için Önemlilik Düzeyi veya Düzeyleri (Bkz. Parag. 10)

- A10. Bir bütün olarak mali tablolar için belirlenen önemlilik düzeyinin altında kalan yanlış bildirimlerin, kullanıcıların mali tabloları esas alarak aldığı ekonomik kararları etkilemesi makul ölçülerde beklenebilir. Bu gibi yanlış bildirimlerin söz konusu olduğu bir veya daha fazla işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamanın varlığına işaret edebilecek faktörler arasında şunlar yer alır:
- Kanun, yönetmelik veya geçerli mali raporlama çerçevesinin; belli kalemlerin ölçülmesi veya açıklanmasına ilişkin kullanıcı beklentilerini etkileyip etkilemediği (örneğin ilgili taraf işlemleri, idare ve yönetimden sorumlu olanlara yapılan hizmet karşılığı ödeme).
 - Kuruluşun faaliyet gösterdiği endüstriye ilişkin kilit açıklamalar (Örneğin bir ilaç şirketinin araştırma ve geliştirme maliyetleri).
 - Mali tablolarda ayrıca beyan edilen kuruluşun faaliyetinin belirli bir yönü üzerine ilginin yoğunlaşp yoğunlaşmadığı (örneğin yeni devralınan bir iş).
- A11. Kuruluşa özel koşullar altında bu gibi işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların var olup olmadığını değerlendirirken denetçi, yönetimden sorumlu olanlar ve idarenin görüş ve beklentileri konusunda bilgi edinilmesini faydalı bulabilir.

Uygulama Önemliliği (Bkz. Parag. 11)

- A12. Denetimin sadece tek başına önemli olan yanlış bildirimleri tespit etmek üzere planlanması, tek başına önemli olmayan yanlış bildirimlerin toplamının mali tabloların önemli ölçüde yanlış bildirilmesine neden olabileceği gerçeğini göz ardı eder ve tespit edilmemiş olası yanlış bildirimler için pay bırakmaz. Uygulama önemliliği (ki bu, tanımı gereği bir veya daha fazla tutardır), mali tablolardaki düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlış bildirimler toplamının bir bütün olarak mali tablolar için belirlenen önemliliği aşması olasılığını uygun bir düzeye indirmek için belirlenir. Benzer şekilde belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlenen önemlilik düzeyiyle ilgili uygulama önemliliği; bu işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalardaki düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlış bildirimlerin bunların tamamı için belirlenen önemlilik düzeyini aşması olasılığını uygun bir seviyeye düşürmek için belirlenir. Uygulama önemliliğinin belirlenmesi, basit mekanik bir hesaplama olmayıp mesleki yargının kullanılmasını içerir. Uygulama önemliliğinin belirlenmesi, denetçinin risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması sırasında güncellenen kuruma ilişkin bilgilerinden ve önceki denetimlerde tespit edilen yanlış bildirimlerin niteliği ve kapsamı ve dolayısıyla denetçinin mevcut dönemdeki beklentilerinden etkilenir.

Revision as the Audit Progresses (Ref: Para. 12)

- A13. Materiality for the financial statements as a whole (and, if applicable, the materiality level or levels for particular classes of transactions, account balances or disclosures) may need to be revised as a result of a change in circumstances that occurred during the audit (for example, a decision to dispose of a major part of the entity's business), new information, or a change in the auditor's understanding of the entity and its operations as a result of performing further audit procedures. For example, if during the audit it appears as though actual financial results are likely to be substantially different from the anticipated period end financial results that were used initially to determine materiality for the financial statements as a whole, the auditor revises that materiality.

Denetim İlerlerken Revizyon Yapılması (Bkz. Parag. 12)

- A13. Denetim sırasında koşullarda meydana gelen değişiklikler (örneğin kuruluşun faaliyetinin önemli bir kısmına son verilmesi kararı), yeni bilgilere ulaşılması veya ek denetim prosedürlerinin bir sonucu olarak kuruluş ve kuruluşun faaliyetlerine ilişkin denetçinin sahip olduğu anlayışın değişmesiyle birlikte bir bütün olarak mali tabloların önemliliğinin (ve varsa belli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için önemlilik düzey veya düzeylerinin) revize edilmesi gerekebilir. Örneğin gerçekleşen mali sonuçlar, bir bütün olarak mali tablolar için önemliliği belirlerken kullanılan tahmini dönem sonu mali sonuçlarından büyük oranda farklı olabilir. Bu durum denetim sırasında ortaya çıkarsa denetçi, bu önemlilik düzeyini revize eder.