

Bağımsız Denetimde Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma

By İsa Kılıç

3

Bağımsız Denetimde Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma

A Research on Determining The Importance Level in Independent Auditing

Öz

Bağımsız denetim standartları; denetim faaliyetlerinin yürütülmesi sürecinde önemlilik seviyesinin tespitini, bağımsız denetçilerin mesleki muhakeme yeteneğine bırakmıştır. Denetim planlama sürecinde belirlenen önemlilik ön tahmini ile performans önemlilik seviyesinin doğru belirlenmesi, varılacak denetim görüşünü de doğrudan etkilemektedir. Bağımsız denetim standartları; her ne kadar önemlilik seviyesinin belirlenmesini bağımsız denetçinin yargısına da bıraksa, finansal tabloları temsil edeceği düşünülen belirli bir kalemin oransal büyüklüğüne göre de önemlilik seviyesinin belirlenebileceğini vurgulamaktadır. Bu çalışmanın temel amacı, bağımsız denetçilerin mesleki yargısına bırakılan önemlilik seviyesinin tespitinde bağımsız denetçilerin hangi yol ve yöntemleri kullandığını belirlemektir. **Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır.** Araştırma kapsamında dijital ortamda hazırlanan anket; Adana, Hatay, Osmaniye illerinde faaliyet gösteren 145 bağımsız denetim firmalarına/denetçilere 2019 yılında uygulanmıştır. Gelen cevaplardan edinilen bilgilere göre bağımsız denetçilerin genellikle önemlilik ön tahmininde kar veya zarar tablosu kalemlerinden faydalandıkları, başlangıç aşamasındaki önemlilik seviyesi ile nihai önemlilik seviyesinin arasında genelde bir fark olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetimde Önemlilik, Performans Önemliliği

Abstract

Independent audit standards left the determination of the significance limit in the process of conducting audit activities to the professional judgment of independent auditors. Accurate determination of the materiality level with the materiality preliminary prediction determined in the audit planning process also directly affects the audit opinion to be reached. Although the independent audit standards leave the determination of the materiality limit to the judgment of the independent auditor, it emphasizes that the materiality limit can be determined according to the proportional size of a particular item that is thought to represent the financial statements. **The main purpose of this study is; to determine the ways and methods that independent auditors use in determining the significance limit left to the professional judgment of independent auditors. Survey method was used as data collection method in the research. The questionnaire prepared in digital environment within the scope of the research; It was applied to 145 independent audit firms / auditors operating in Adana, Hatay and Osmaniye provinces in 2019. According to the information obtained from the responses, it has been determined that the independent auditors generally make use of profit and loss statement items in the materiality preliminary estimation, and there is generally a difference between the initial level of materiality and the final materiality level.** **Keywords:** Independent Audit, Significance in Independent Audit, Performance Significance

Giriş

İşletme içinden işletme dışına veri aktaran tek araç, finansal tablolardır. Finansal tablolarda yer alan bilgilere göre karar alacak bilgi kullanıcıları için doğru bilgiye ulaştığından emin olmak en temel ihtiyaçtır. Finansal tablolarda yer alan bilgi riskinin azaltılması ise bağımsız denetim ile mümkün olmaktadır. Bağımsız denetim sürecinde finansal tablolara ilgili önemli yanlışlık seviyesinde makul bir güvence vermek esastır. Bu nedenle denetim faaliyetlerinin önemli bir adımı da önemlilik seviyesini doğru belirlemektir. Denetim standartlarında önemlilik, “*12. maddede belirtilen eksikliklerin ve yanlışlıkların ya tek başına ya da toplu olarak finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara dayanılarak alınacak ekonomik kararlarını etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir*” (BDS-320, prg. 2) şeklinde ifade edilmiştir. Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi önemlilik; finansal tabloların denetiminde, bağımsız denetçilerin görüşünün oluşturulmasında, dolaylı olarak bilgi kullanıcılarının alacakları kararda doğrudan etkilidir. Denetim standartları denetim sürecinde bazı hususlarda net kriterler belirlememiş olup bağımsız denetçilere bu hususlarda

mesleki muhakeme yeteneklerini kullanarak karar vermelerini öngörmüştür. Mesleki muhakeme yeteneği, bağımsız denetçilerde öznel ve nesnel bazı özelliklerin bulunmasını ve bağımsız denetçilerden söz konusu özellikleri uygun şartlar altında kullanmasını öngörmektedir (Tanç ve Gümrah, 2015:528). Mesleki muhakemenin kullanıldığı konulardan birisi de önemlilik seviyesinin belirlenmesidir. Önemlilik seviyesi, kabul edilebilir makul bir hata miktarı olarak tanımlanıp belirlenen kıyaslama ölçütlerine önemlilik oranının uygulanması yolu ile belirlenmektedir (Akdoğan ve Buluk, 2019:706). Bağımsız denetçiler her denetimde önemlilik yargısında bulunmak zorundadırlar. Bu sürecin zorluğu hem nicel(finansal) hem de nitel(finansal olmayan) etmenlerin değerlendirilmesini içermesidir. Her ne kadar mesleki muhakeme yeteneğine de bırakılsa önemlilik seviyesinin belirlenmesinde genel kabul görmüş ölçütler ve bu ölçütlerin belirli bir oranı kullanılabilir. Vergi öncesi kârın, toplam hasılatın, brüt kârın, toplam giderlerin, toplam özkaynak veya net varlık değeri gibi ölçütlerin bağımsız denetim standartlarında önemlilik seviyesinin belirlenmesinde öneri olarak belirtildiği bilinmektedir. Bağımsız denetçilerin denetim esnasında belirlemiş oldukları önemlilik seviyelerini nasıl tespit ettikleri, nicel ve nitel kriterlerinin neler olduğu, hangi kriterlere dikkat ettikleri, kriterlerinin sektörden sektöre değişiklik gösterip göstermediği gibi hususların tespit edilmesi bu çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır.

ÖNEMLİLİK

Muhasebe teorisinin kavramsal alt yapısını oluşturan temel varsayımların birisi olan önemlilik, gerek denetim gerekse muhasebe literatüründe aynı anlama ifade eder şekilde tanımlanmıştır (Karacan ve Uygun, 2016:115). Önemlilik unsuru; *muhasebe bilgilerinde bulunan herhangi bir hata veya düzensizliğin, finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararlarını olumsuz yönde etkileme olasılığı* (Bozkurt, 2000:457) olarak ifade edildiği gibi *bir muhasebe bilgisinin açıklanmaması veya yanıltıcı bir şekilde açıklanması nedeniyle finansal tabloları esas alarak karar veren basiretli finansal tablo kullanıcılarının kararlarını değiştirebilecek veya etkileyebilecek büyüklükteki hususları içeren bir kavramdır* (Güredin, 2014:216) şeklinde tanımlanmaktadır.

Görüldüğü gibi önemlilik, bağımsız denetçiden finansal tablolar hakkında mutlak ve her türlü yanlışlığı tespit etmesini değil de önemli bir büyüklükteki yanlışlıkları tespit etmesini ifade etmektedir. Bu durumda önemliliği etkileyen nicel ve nitel faktörler devreye girmektedir.

Önemliliği Etkileyen Nicel Ve Nitel Faktörler

Son birkaç yıla kadar önemlilik seviyesinin belirlenmesinde genelde şirketlerin finansal verileri dikkate alınmaktaydı. Ancak muhasebe alanında yaşanan önemli skandallardan kaynaklı bağımsız denetçilerin finansal olmayan faktörleri de dikkate almaları gerektiği ile ilgili etkili otoriteler tarafından bazı düzenlemeler yapılmıştır (Terzi, 2012:126). Bağımsız denetimin planlanması aşamasında belirlenen önemlilik seviyesi, -tek başına ya da toplu olarak belirlenen tutarın (seviyenin) altında kalan düzeltilmemiş yanlışlıkların her durumda önemsiz olarak değerlendirileceği bir tutarı belirtmeyebilir. Bazı yanlışlıklarla ilgili durumlar, bağımsız denetçinin söz konusu olan bu yanlışlıkları önemlilik tutarının (seviyesinin) altında olsa bile önemli olarak değerlendirmesini gerektirebilir. Bağımsız denetçinin sadece nitelikleri nedeni ile önemli olabilecek yanlışlıkların tümünü tespit edecek denetim işlemlerini tasarlanması mümkün değildir. Ancak, bağımsız denetçi “önemli yanlışlık” risklerini ele alacak denetim işlemlerini tasarlarlarken açıklamalarda yer alan potansiyel yanlışlıkların niteliğini de dikkate alır. Ayrıca; düzeltilmemiş yanlışlıkların tümünün finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirirken bağımsız denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkların sadece büyüklüklerini değil aynı zamanda bunların niteliklerini ve ortaya çıkmalarına ilişkin belirli şartları da dikkate

almaktadır (BDS-320, Prg.6). Görüldüğü gibi denetçi denetim esnasında hata, hile, eksiklik veya yanlışlıkların tespiti ve değerlemesinde nicel veriler ile nitel faktörleri de göz önünde bulundurmalıdır.

Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesi

Bağımsız denetçi denetime başlamadan önce bir önemlilik seviyesi belirlemelidir. Önemlilik seviyesinin belirlenmesi adı verilen ve bağımsız denetim sürecinde yer alan alt çalışmanın esasını; “*Neyin Önemli, Neyin Önemsiz*” olduğunun belirlenmesi oluşturmaktadır. Bu belirleme yapıldığında ortaya “*Önemlilik Seviyesi*” denilen bir tutar çıkmaktadır (Bozkurt, 2011:87). Önemlilik seviyesi; *denetimin planlandığı durumda (başlangıç önemlilik seviyesi) denetimin yürütülmesi durumunda (performans önemlilik seviyesi) ve hesap kalemleri seviyesinde önemlilik tutarı (özel önemlilik seviyesi)* olmak üzere üç farklı şekilde belirlenir.

Başlangıç Önemlilik Seviyesi: Bağımsız denetçi, genel anlamda denetim stratejisini belirlerken bir bütün olarak finansal tabloların tümü için bir önemlilik seviyesi belirler. İşletmelerin içinde yer aldığı kendine has şartlara göre bilgi kullanıcılarının finansal tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkileyeceği makul şekilde bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilik seviyesinden daha düşük tutarlardaki yanlışlıkları içerebilecek bir veya birden fazla işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya gerekli açıklamaların bulunduğu durumda, bağımsız denetçi bu özel işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara uygulanmak üzere başkaca önemlilik seviyesi/seviyeleri belirler (BDS-320, prg. 10). Başlangıçta belirlenen önemlilik seviyesi kendi içerisinde iki aşamalı olacak şekilde belirlenmektedir. Birinci aşamada finansal tablolar genel anlamda değerlendirilip bir önemlilik seviyesi belirlenir. İkinci aşamada ise işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve gerekli açıklamalar ayrı ayrı değerlendirilerek bir önemlilik seviyesi belirlenmektedir (Cömert vd., 2013:174). Bağımsız denetimin ilk aşamasında belirlenen bu önemlilik seviyesi kararı esnek bir durum arz etmektedir. Bağımsız denetçi denetim sürecinin herhangi bir aşamasında vermiş olduğu bu kararı üzerinde değişiklik yapma hakkına sahiptir (Haberal, 2016:62).

Nihai Performans Önemlilik Seviyesi: Performans önemliliği; evvelce belirlenmiş bir genel önemlilik seviyesinin altında kalan bir tutar olarak bağımsız denetçinin yargısı doğrultusunda kendince belirlenir. Muhasebe hesapları bazında önemlilik seviyesinin belirlendiği bu hesaplama, belirtilen genel önemlilik seviyesinin genellikle %50’si ve %75’i oranında yer alan bir aralıkta karar verilen bir seviyenin kullanılması şeklinde belirlenir. Bu oranın belirlenen marjlar içerisinde aşağıda mı yoksa daha yukarıda mı olması gerektiğini bağımsız denetçinin belirlediği risk düzeyi belirleyecektir. Bağımsız denetçi doğal risk ile kontrol riskinin daha düşük olduğu bir işletme için mesela %70 oranını, bu risklerin görece daha yüksek görüldüğü bir işletme için ise mesela %55 oranını kullanabilecektir (İnaltonç ve Taş, 2015:82).

Özel Önemlilik Seviyesi: Bağımsız denetçi, denetim esnasında finansal tablo kullanıcılarının kararlarını diğerlerine kıyasla daha fazla etkileyebilecek durumlar tayin edebilir. Bu nedenle bu kalemlere has olarak daha düşük önemlilik seviyesi belirlemek isteyecektir. Bu kalemlere özel önemlilik seviyesine ihtiyaç duyulması, ilgili bu kalemlerin daha dikkatli bir şekilde incelenmesi isteğindendir. Bundan ötürü, özel önemlilik seviyesi, toplam önemlilik seviyesinden daha düşük olarak belirlenmektedir. Bu durum da daha kapsamlı ek denetim prosedürlerinin uygulanması sonucunu doğuracaktır (Bozkurt, 2011:93-94).

Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler

Önemlilik seviyesinin belirlenmesinde birçok yaklaşım söz konusudur. Bağımsız denetçiler uygulamada sayısal olan ve olmayan birçok faktörü dikkate alarak önemlilik seviyesini belirleyebilmektedir (Selimoğlu vd., 2017:182). Bağımsız denetçiye kendi muhakeme yeteneğini kullanarak önemlilik seviyesini belirleyebilmesi hususunda bir serbestlik tanıyan standart, bağımsız denetçiye yardımcı olabilecek bazı temel kıyaslama noktalarına da yer vermiştir.

BDS 320-A5’de: “İşletmenin içinde bulunduğu durumlara bağlı olarak uygun olabilecek kıyaslama noktalarına; vergi öncesi kâr, toplam hasılat, brüt kâr ve toplam giderler, toplam özkaynak veya net varlık değeri gibi raporlanan gelir türleri örnek verilebilir. Sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kâr genellikle kâr amaçlı işletmeler için kullanılır” düzenlemesine yer vererek bazı önerilerde bulunmuştur.

(Cömert, 2012)’e göre ise bağımsız denetçiler, işletmenin içinde bulunduğu şartlara da dikkat ederek önemlilik seviyelerini belirlerken;

- ✓ 3’k finansal değişkenli yöntem,
- ✓ Birden çok veya işletme büyüklüğünü dikkate alan değişken yöntemi,
- ✓ Karışık veya ortalama yöntem,
- ✓ Formül yöntemi, gibi dört temel faktörden bir veya birkaçını kullanabilmektedir.

Tek Finansal Değişkenli Yöntem: Bu yöntemde denetçi, denetim şirketinin politikası gereği daha önceden öngörülmüş ve kendisinin kullanımına sunulmuş olan üç dört temelden en uygun olanını seçer ve müşterisinin sayısal faktörlerine bu temellerden birini uygulayarak önemlilik seviyesi belirlenir (Kardeş Selimoğlu ve diğerleri, 2017, s. 183).

Birden Çok veya İşletme Büyüklüğünü Dikkate Alan Değişken Yöntem: Denetim firmaları, farklı ölçeklerdeki işletmelere yönelik farklı önemlilik düzeylerini belirlerler. Önemlilik düzeyleri bu yöntemle dayalı olarak belirlenirken denetçiler işletmelerin niteliklerine dair değişkenlerini de göz önünde bulundurmalıdır (Cömert ve diğerleri, 2013, s. 178)

Karışık veya Ortalama Yöntem: Bu yöntemde, denetçi dört – beş tane değişken finansal tablo kullanarak önemlilik tutarlarını belirler ve bu tutarların toplamını kullandığı değişken sayısına bölerek önemlilik tutarı belirler. Denetçi, kriter olarak alacağı birde çok önemlilik kalemlerini belirledikten sonra bu tutarların ortalamasını alarak önemlilik düzeyi belirleyecektir (Yıldırım, 2017, S. 82; Sağlam ve Yolcu, 2014, s. 273).

Formül Yöntemi: Bu yöntemde, işletmeleri temsilen büyük bir örnek için önemlilik düzeylerinin istatistiki analizi ile belirlenmiş bir matematiksel formül kullanılır. Denetim literatüründe birçok formül bulunmasına rağmen en yaygın olarak bilinen KPMG’in 1998 yılında kullandığı formül aşağıdaki gibidir (Haberal ve Akdoğan, 2022, s. 99; Mckee ve Eilifsen, 2000, s. 1).

$$\text{Önemlilik} = (\text{Varlık veya gelir toplamının büyük olanı})^{2/3} \times 1,84$$

LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Önemlilik seviyesi ile yapılan alan yazın incelemesinde araştırmacıların; daha çok teorik çalışmalar, literatür taramaları, istatistiki yöntemlerin kullanılması ve uygulamada referans olarak kullanılan kıyaslama noktalarının finansal tablolar üzerindeki verilerde kullanıldığı görülmektedir.

1 Şensoy (2019), “Önemlilik Ne Kadar Önemli?” başlıklı çalışmasında konuyu uluslararası denetim standartları ve Kamu Gözetim Kurumu (KGK)’nu 1 bağımsız denetim standartları çerçevesinde ele almış ve önemlilik kavramı ile ilgili, “önemlilik kriterinin belirlenmesindeki güçlükler nedeniyle hala standart yapıcılarının gündeminde bulunduğunu belirtmiştir. Güçlüğün kaynağı, konunun iktisadî kişiliğe özgü yanının ağır basmasıdır. Bu nedenle ilke bazlı yaklaşım genel kabul görmekte, ancak bu durum da önemlilik uygulamasının dağınık ve bazen de tutarsız olduğu görünümünü vermektedir. Özellikle finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarının ve önemsedikleri unsurların önemliliğin belirlenmesindeki ağırlığını artırma konusunda çabaların devam ettiğini” vurgulamıştır.

8 Memiş ve Okşas (2019), “Denetimde Önemlilik Kavramı Üzerine Bir Literatür Taraması” başlıklı çalışmalarında konu ile ilgili ulusal ve uluslararası literatürü inceleyerek bir çalışma yapmış ve “Önemlilik seviyesinin bazı durumlarda bağımsız denetçilerin muhakeme yeteneğine göre bazı durumlarda da denetim sürecinden geçen işletmen 1 kendi yapısına ve bulunduğu sektöre göre değişiklik gösterebildiğini ve denetimlerde sabit bir önemlilik seviyesinin veri olarak dikkate alınamaması nedeniyle büyük oranda denetçiler tarafından kişisel olarak belirlenmekte olan önemlilik seviyesinin tespitin önem arz ettiğini” vurgulamışlardır.

1 Akdoğan ve Muluk (2019), “Bağımsız Denetim Standartları Kapsamında Grup Şirketlerinin Önemlilik Düzeylerinin Belirlenmesi, Kullanılan Yöntemlerin İncelenmesi ve Bayesian Modeli Uygulamasının Değerlendirilmesi” başlıklı çalışmalarında grup şirketlerinin verilerine bayesian modeli uygulanmış ve “Bağımsız denetim standartlarının önemlilik ve denetim riski ile ilgili birçok düzenleme yapmakla beraber önemlilik seviyesinin tespitine yönelik belirleyici bir düzenleme yapmadığını ve bu konuyu bağımsız denetçinin muhakemesine bıraktığı, bu nedenle uygulamada farklı uygulamalar bulunduğu ve denetimin maliyetini asgariye düşürecek ama denetim riskini de azaltacak önemlilik seviyelerinin tespiti için çeşitli istatistiki yöntemlerin kullanılması konusunda araştırmalar yapıldığı” hususunu vurgulamışlardır.

Bennett ve Hatfield (2017), Zaman Kısıtları Denetçinin Önemlilik Değerlemesinde Etkili Midir? başlıklı çalışmalarında zaman kısıtının, denetçilerin belirlenen hataların önemliliği hakkındaki kararlarını etkileyip etkilemediğini tespit etmeyi amaçlamışlardır. Araştırmada yöntem olarak 1 bağımsız denetçilere anket uygulaması yapılmıştır. Araştırma sonucunda “zaman kısıtının olduğu dönemlerde bağımsız denetçilerin iç kontrol zayıflıklarını önemli olarak gördüklerini, zaman baskısının yüksek olduğu dönemlerde bu durumları daha az önemli olarak kabul ettikleri” belirtilmiştir.

16 İnaltong ve Taş (2015), “Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama” başlıklı 2 çalışmalarında konu ile ilgili bir uygulama üzerinden araştırma yapılmış ve “bağımsız denetçinin, önemlilik seviyesini tespit etikten sonra başlayacağı fiili denetimde önemlilik seviyesi daima göz önünde bulundurulacak ve denetimde tespit edilen bulgulardan denetim sonuçlanıncaya kadar değişime uğrayabileceğini ifade etmişlerdir. Önemlilik seviyesinin standartlara uygun olarak tespit edildiğine ilişkin dokümantasyonların il 2 de bir dava ile karşılaşıldığında veya denetimin sorgulandığı durumlarda bağımsız denetçinin sorumluluğunu yerine getirdiğinin ispat vasıtası olması yönünden de önem arz ettiğini” vurgulamışlardır.

15 Tanç ve Gümrah (2015), “Bağımsız Denetimde Mesleki Muhakeme Becerisini Etkileyen Faktörlerin Tespit Edilmesine Yönelik Bir Araştırma” başlıklı çalışmalarında mesleki muhakeme becerisi üzerinde etkili olan en önemli unsurların sırasıyla bağımsızlık, tecrübe ve objektiflik olduğunu ve bağımsız denetçilerin muhakeme becerilerini denetim süreci

aşamalarından en çok “önemlilik seviyesinin belirlenmesi” aşamasında ihtiyaç duydukları sonucuna ulaşmışlardır.

Budescu vd. (2012), *Denetim Kanıtlarının Kapsamı Niteliği, Önemlilik Eşikleri ve Ulaşılan Denetim Riskine İlişkin Yanlışlık Türü* başlıklı çalışmalarında yüksek denetim riskini azaltmanın en yaygın yollarından birinin yapılan testlerin kapsamının artırılması olduğu, önemlilik seviyesinin düşürülmesinin daha kaliteli bir denetim sağlayacağına inanıldığı, bununla toplanan kanıtlara ve kanıtların yanlışlık niteliğine bağlı olarak denetim kalitesini artırdığı sonucuna ulaşmışlardır.

Terzi (2012), “Önemlilik Değerlendirmesi ile Bulanık Mantık Yönteminin Kullanımı ve Bir Uygulama” başlıklı çalışmalarında bulanık mantık yönteminin önemlilik değerlendirmesinde nasıl kullanıldığını ve denetçi yargıları üzerindeki etkilerini araştırmış ve “geleneksel yaklaşım açısından önemlilik seviyesinin değerlendirilmesinin, bağımsız denetçilere hata ve yanlışlıkların değerlendirilmesi konusunda yeterli düzeyde güvenilirlik sağlamadığını ve önemlilik seviyesinin değerlendirilmesi ile ilgili özellikle muhasebe alanında yaşanan skandalardan sonra yapılan düzenlemelerde, sadece nicel (finansal) verilerin dikkate alınmasının yeterli olmadığı belirtilmiş ve nitel (finansal olmayan) faktörlerin de dikkate alınması gerektiği ile ilgili düzenlemelerin yapıldığı” vurgulanmıştır.

Socol (2008), “Bağımsız Denetimde Önemlilik Kavramı, Mesleki Yargı ve Öznellik” başlıklı çalışmada konu ile ilgili ulusal ve uluslararası literatürde bir çalışma yapmış olup denetimde önemliliğin mahiyetinin ne olabileceğini, nelerin etkisi olduğunu tespit etmeyi amaçlamıştır. Araştırma sonucunda denetimde önemlilik belirlenirken mesleki muhakemenin önemli olduğuna, ancak öznelliğin denetimde uygun bir yaklaşım olmadığını, öznellik büyük oranlarda denetime katıldığında denetçiye yanlış denetim görüşlerinin verilebileceği belirtilmiştir.

Abdioğlu (2006), “Denetimde Önemlilik Planlaması ve Risk Olgusu Çerçevesinde Vergi Denetimi” başlıklı çalışmada denetimde önemlilik kavramını açıklamak, önemlilik planlamasını denetimde risk olgusu ile birlikte değerlendirmek ve kavramlar arasında ilişkiler çerçevesinde açıklamalarda bulunarak vergi denetiminde önemliliğin anlamını ve kapsamını belirlemeyi amaçlamıştır. Önemlilik, denetim riskinin kabul edilebilir seviyesi ile ilgili kararlar için ihtiyaç duyulan denetim çalışmasının kapsamını ve dolayısıyla denetimin verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu belirlediğini, denetim sürecinin önemli bir unsuru olan önemlilik hakkında herhangi bir standart bulunmadığını, denetçinin; işletmenin özellikleri, sektörün çalışma koşulları, ekonominin genel durumu, daha önce yapılmış olan denetim sonuçları ve mesleki bilgi ve birikim ışığında karar vereceğini vurgulamıştır.

ÖNEMLİLİK SEVİYESİNİN BELİRLENMESİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİ YARGISI ÜZERİNE BİR İNCELEME

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın temel amacı, denetim faaliyetleri sırasında bağımsız denetçinin yargısına bırakılan önemlilik seviyesinin belirlenmesinde dikkate alınan kriterleri ve bu kriterlerin sektörler arasında farklılaşıp farklılaşmadığını ortaya koymaktır. Çalışmanın amacına uygun olarak araştırma yöntemi belirlenmiş, elde edilen bulgular değerlendirilmiş ve sonuca varılmıştır.

Çalışmanın Kapsamı, Yöntemi, Verilerin Analizi

Çalışmamızın hedef kitlesini Çukurova bölgesinde (Adana, Osmaniye, Hatay) faaliyet gösteren KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. Çalışmada araştırmanın amacına en uygun olan veri toplama yöntemi anket yöntemidir. Anket yöntemi, çok farklı türde veri toplamayı mümkün kılan, önceden belirlenmiş insanlara bir takım soru sorarak veri elde edilen sistematik bir veri toplama yöntemidir (Baş, 2013: 13). Araştırmada uygulanan anket içerisinde yer alan sorular iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcıların demografik özellikleri ile bağımsız denetim/denetçi yetki belgesi, bağımsız denetim alanında genel tecrübeleri ve unvan durumları; ikinci bölümde ise önemlilik seviyesi belirlenirken uygulamada kullanılan mevcut uygulamalar ve literatürde önerilen yöntemlerden de yararlanılarak hazırlanan sorular yer almaktadır.

Dijital ortamda hazırlanan anket 2019 yılında hedef kitemizde yer alan 145 bağımsız denetim firmalarına/denetçilere birkaç defa gönderilmiş olmasına rağmen 37 bağımsız denetçi ankete geri dönüş sağlamıştır. Geri dönüşlerin sınırlı olmasının temel sebeplerinin son yıllarda yaşanan salgın koşullarından ve/veya 22'ir saklama alışkanlıklarından kaynaklandığı düşünülmektedir. Anket soruları ile ilgili güvenilirlik analizi yapılmış ve Cronbach's Alpha 0,892 bulunmuştur. Cronbach's Alpha değerinin 0,8'den büyük olması 'iyi', 0,7'den büyük olması 'kabul edilebilir', 0,6'dan büyük olması 'orta derecede güvenilir', 0,6'dan küçük olması ise 'zayıf' olarak adlandırılır (Saruhan ve Özdemirci, 2016:196). Alpha değerinin yeterince yüksek görüldüğü ve bu sebeple araştırmada uygulanan anketin güvenilirlik derecesinin yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Elde edilen veriler belirli gruplara ayrılarak sınıflandırılmış ve araştırmaya katılan denetçi sayısı az olduğu için anket sonuçları frekans analizi kullanılarak istatistiksel rakamlara dönüştürülüp değerlendirilmiştir. Araştırma sonucunda bağımsız denetçilerin önemlilik seviyesinin belirlenmesi ile ilgili frekans yoğunluğuna göre genel bir değerlendirme yapılmıştır.

Çalışmanın Bulguları

13 Araştırmada uygulanan anketin birinci bölümünde katılımcıların demografik durumları ile ilgili genel bir bilgi edinilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla katılımcılara; cinsiyetleri, eğitim düzeyleri, mesleki deneyimleri, eğitim alanları, unvanları, çalışma şekilleri, denetim faaliyetleri dışında herhangi bir hizmet 20'ip vermedikleri, denetim unvanını aldığı yıl ve denetim yetkisini almış olduğu yöntem gibi sorular yöneltilmiştir. İlk olarak araştırmaya katılanların cinsiyet dağılımları irdelendiğinde araştırmaya katılan katılımcıların büyük çoğunluğunun erkeklerden oluştuğu görülmektedir.

Tablo 1: Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin cinsiyet dağılımı

Cinsiyet	f	%	Geçerli Yüzde	Birlikli Yüzde
Kadın	11	29,7	29,7	29,7
Erkek	26	70,3	70,3	100
Toplam	37	100	100	

Tablo 1'de; araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin % 29,7'si kadın, % 70,3'ü erkektir. İlk bakışta kadın oranının, TÜİK verilerine göre, ülkemizdeki cinsiyet dağılımı ile karşılaştırıldığında düşük olduğu görülmektedir. Araştırmanın yapıldığı illerdeki bağımsız denetçi sicilinde faal olan denetçilerle kıyaslandığında, oradaki kadın denetçi oranının da %27,2 olduğu görülmektedir. Ayrıca TURMOB'dan edinilen bilgilere dayanarak kayıtlı meslek mensuplarının %29,10'unun (www.turmob.gov.tr) da kadın olduğu düşünüldüğünde araştırmada bulunan oranın fiili duruma çok yakın olduğu söylenebilir.

Tablo 2: Araştırmaya katılanların eğitim düzeyi

Eğitim düzeyleri	f	%	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Lisans	21	56,8	56,8	56,8
Yüksek Lisans	11	29,7	29,7	86,5
Doktora	5	13,5	13,5	100
Toplam	37	100	100	

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin eğitim düzeylerinin yer aldığı tablo 2’de, bağımsız denetçilerin %43,2’sinin lisansüstü(yüksek lisans ve doktora) eğitim düzeyine sahip oldukları görülmektedir. Bu oran akademisyenlik mesleğini saymazsak Türkiye’deki diğer meslek mensuplarının eğitim düzeylerinden daha yüksek bir ortalamayı göstermektedir. Bununla beraber lisansüstü eğitimlerin SMMM stajından sayılması¹ ve Bağımsız Denetçi Yönetmeliğinin getirdiği bazı ayrıcalıklar² da eğitim düzeyinin yüksek çıkmasını sağlamaktadır. Yine de bu oranın yüksek çıkması sürekli bir değişim ve gelişim içerisinde olan denetim mesleğinin sunmuş olduğu denetim hizmetlerinin kalite ve verimliliğini arttıracakı düşünülmektedir.

Tablo 3. Araştırmaya Katılanların Eğitim Alanları

Lisans Eğitim Alanı	f	%	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
İşletme	16	43,2	43,2	43,2
İktisat	9	24,3	24,3	67,5
Muhasebe/Finans	5	13,5	13,5	81,0
Siyasal Bilgiler	3	8,2	8,2	89,2
Maliye	2	5,4	5,4	94,6
Kamu Yönetimi	1	2,7	2,7	97,3
Ekonometri	1	2,7	2,7	100
Toplam	37	100	100	

Tablo 3’te, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin eğitim alanları yer almaktadır. Katılımcıların %67,5’inin İşletme ve İktisat eğitimi aldıkları görülmektedir. Bu iki eğitim alanının İİBF bölümleri içerisinde; özel sektöre yönelik en kapsamlı müfredatları içerdiği, denetim ile ilgili ders sayısının fazla olan ve en çok mezun verilen bölümler olduğu söylenebilir.

Tablo 4: Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin ünvanları

Bağımsız denetçi ünvanı	f	%	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Denetçi Yardımcısı	9	24,3	24,3	24,3
Denetçi	17	45,9	45,9	70,2
Kıdemli Denetçi	4	10,8	10,8	81,0
Baş Denetçi	7	18,9	18,9	100
Toplam	37	100	100	

Tablo 4’te araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin ünvanları yer almaktadır. Katılımcıların yaklaşık % 75,7’sinin de bağımsız denetçi ünvanını almış fiilen denetçi olarak faaliyet gösterdiği görülmektedir. Bu da çalışmaya katılanların büyük bir çoğunluğunun önemlilik seviyesi ile ilgili mesleki yargıda bulunabilecek düzeyde olduğunu göstermektedir.

¹ Lisans eğitimini 3568 Sayılı Kanun’un 5A-a maddesinde ifade edilen bölümlerde bitirmiş ve aynı bölümlerde lisans üstü eğitim görenlerin bu dönemde geçen süre 17’i, lisans üstü diplomalarının teslim edilmesi şartıyla bir yıla karşılık staj süresinden kabul edilir (TESMER-Staj ve Sınavlara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Uygulamanın Yönergesi, www.tesmer.org.tr)

² Yüz yüze ve uzaktan eğitimde her 50 dakikalık bir ders, bir kredi kabul edilir. Eğitim konularında sürekli eğitim veya 6 ans ile lisansüstü eğitim kapsamında ders verenler bu faaliyetlerinden yıllık en çok 30 kredi elde edebilirler (Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği, m.9/3, www.resmigazete.gov.tr)

Tablo 5: Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin çalışma Usulleri

Çalışma Usulü	f	%	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Bağımsız	18	48,6	48,6	48,6
Bağımlı	19	51,4	51,4	100
Toplam	37	100	100	

Tablo 5’te, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin herhangi bir denetim firmasına bağımlı olarak çalışıp çalışmadıkları sorulmuştur. Katılımcıların 51,4’ünün bağımlı bir şekilde çalıştığı görülmektedir. Bağımlı olarak çalışan bağımsız denetçiler önemlilik seviyesini belirlerken kendi şahsi mesleki yargılarından ziyade bağlı oldukları denetim firmasının yönlendirmelerini dikkate almaktadır.

Tablo 6: Bağımsız denetim faaliyetinin dışında herhangi bir hizmetin verilip verilmediği

Faaliyeti dışı hizmet	f	%	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	16	43,2	43,2	43,2
Hayır	21	56,8	56,8	100
Toplam	37	100	100	

Tablo 6’da, araştırmaya katılan bağımsız denetçilere bağımsız denetim faaliyeti dışında herhangi bir hizmet verip vermedikleri sorulmuştur. Bağımsız denetçilerin %56,8’inin bağımsız denetim dışında herhangi bir hizmet vermedikleri görülmüştür. Bunun temel sebebinin, uygulamada bağımsız denetçilerin güvence hizmetleri kapsamında diğer denetim hizmetlerini vermedikleri olduğu düşünülebilir.

Tablo 7: Bağımsız denetçi ünvanının alındığı yıl

Bağımsız Denetçi Yetkisi Alınan Yıl	f	%	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
2012 Yılı Öncesi	8	21,6	21,6	21,6
2012 Yılı Sonrası	29	78,4	78,4	100
Toplam	37	100	100	

Bağımsız denetim ile ilgili yönetmelik 26.12.2012 tarihinde resmî gazetede yayınlanmıştır. Söz konusu yönetmelik bağımsız denetime, bağımsız denetçilere, bağımsız denetim firmalarına ilişkin şekil, usul ve esasları düzenlemiştir. Bu yönetmelik yayınlandıktan sonra bağımsız denetim yetki belgesi sınavları KGK tarafından yürütülmeye başlanmıştır. Araştırmaya katılan denetçilerin %21,6’sının, Tablo 7’de görüldüğü gibi, Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nden önce aldıkları görülmektedir. Söz konusu yönetmelik yayınlanmadan önce yetki belgesi almaya hak kazanmış ve hak kazanma sürecinde olanlar için anılan yönetmeliğe ek geçici 1 (www.mevzuat.gov.tr) madde konulmuştur.

Tablo 8: Araştırmaya katılanların mesleki deneyim yılı

Mesleki deneyimleri	f	%	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
1-10 Yıl	17	45,9	45,9	45,9
11+ Yıl	20	54,1	54,1	100
Toplam	37	100	100	

Tablo 8’de, araştırmaya katılan bağımsız denetçiler mesleki tecrübelerine göre yer almaktadır. Bağımsız denetçilerin yarısından fazla olan %54,1’inin 10 yıldan daha fazla bir mesleki tecrübeye sahip olduğu, bu hususun da görece mesleki yargı ile belirlenmesinin öngörüldüğü önemlilik seviyesinin daha başarılı bir şekilde belirleneceği düşünülebilir. Bilindiği gibi mesleki tecrübe önemlilik seviyesinin belirlenmesinde çok önemli bir yer tutmaktadır. Bu sebeple bundan sonra takip eden beş soruda; bağımsız denetçilerin bağımsız

denetim yetki belgesini alma yöntemi (Tablo 9), önemlilik seviyesi ile ilgili bilgi düzeyi (Tablo 10), başlangıç aşaması önemlilik seviyesinin belirlenmesinde kullanılan yöntem/yöntemler (Tablo 12), nihai (performans) önemlilik seviyesi belirlenirken en sık kullanılan yöntem/yöntemler (Tablo13) ve nihai (performans) önemlilik seviyesinin oluşma zamanı (Tablo 14) sorularına verilen yanıtlar araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin mesleki tecrübeleri ile dikkate alınarak çapraz şekliyle değerlendirilmiştir.

Tablo 9: Denetim yetki belgesinin alınmış olduğu yöntem

Denetim yetki belgesi Alış	f	%	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
KGK'nın Yapmış Olduğu Sınav ile	18	48,6	48,6	48,6
Ek Geçici Madde 1'e Göre	19	51,4	51,4	100
Toplam	37	100	100	

Tablo 9'da araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin *Ek Geçici Madde 1*³'e göre yetki belgesine sahip oldukları görülmektedir. Bunların arasındaki fark ise *ek geçici madde 1*'e göre denetim yetki belgesini almış olan bağımsız denetçiler, bağımsız denetim eğitiminden geçmiş olmalarına rağmen KGK tarafından yapılmış olan bağımsız denetim sınavına girmemişlerdir. Bağımsız denetçilerin denetim yetki belgesini alma şekillerinin sorulduğu bu soruda KGK'nın yapmış olduğu sınav ile denetim yetki belgesini almış olanların mesleki tecrübelerinin en çok 10 yıl'a kadar olduğu görülmektedir.

Araştırmada, bağımsız denetçilerin demografik özellikleri ile bağımsız denetim/denetçi yetki ve unvan durumları belirlendikten sonra denetim yapmakla yetkilendirilmiş bu kişilerin önemlilik seviyesinin belirlenmesi hususundaki yaklaşımları belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırmada uygulanan anketin ikinci bölümünde önemlilik seviyesi ile ilgili *Evet – Hayır* şeklinde cevaplanabilecek kapalı tip sorular, *birden fazla seçim yapılabilen* seçimli sorular ve *likert tipi* sorular yer almaktadır. Sorular 5'li likert ölçeğine göre sorulmuş ancak ankete cevap verenlerin sayısının azlığı sebebi ile 3'lü likert ölçeğine⁴ dönüştürülmüştür.

Tablo 10: Önemlilik seviyesi ile ilgili bilgi düzeyi

Bilgi Düzeyi	1-10 Yıl	11+ Yıl	f	%	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Hiçbir Fikrim Yok	0	0	0	0	0	0
Düşük	11	6	17	45,9	45,9	45,9
Orta	7	9	16	43,3	43,3	89,2
Yüksek	-	4	4	10,8	10,8	100
Toplam			37	100	100	

Tablo 10'da görüldüğü gibi araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin tamamının önemlilik seviyesi ile ilgili bir bilgi düzeyinin olduğu görülmektedir. Ancak katılımcıların %45,9'u önemlilik seviyesi ile ilgili bilgi düzeylerinin düşük olduğunu ifade etmişlerdir. Bağımsız denetim faaliyetlerinde, standartların denetçinin mesleki yargısını kullanarak belirlenmesini istediği önemlilik seviyesi bilgi düzeyinin düşük çıkması beklenirdi. Bu

5

³ **GEÇİCİ MADDE 1 – (1)** Bağımsız denetçi olmak için 14. madde gereğince aranan diğer şartlar saklı kalmak koşuluyla; a) Bu Yönetmeliğin yayımı tarihinden önce ilgili mevzuata göre kamu kurumlarından bağımsız denetime ilişkin lisans belgesini sınav sonucunda veya mevzuatında sınava ilişkin olarak tanınan istisnadan faydalanarak almaya hak kazanmış olan bağımsız denetçiler için;

b) Kamu kurumları tarafından, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin yayımlandığı 2/11/2011 tarihinden önce ilan edilen bağımsız denetçiliğe ilişkin sınavlar ile bunlara ilişkin 31/12/2012 tarihine kadar yapılacak tamamlayıcı sınavlar neticesinde lisans belgesi almaya hak kazananlar için, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatına ilişkin sınav konuları hariç olmak üzere ve 16. Madde de öngörülen gerekli sınav şartı aranmaz.

⁴ 5'li likert ölçeğinde 18 ok Düşük, Düşük, Orta, Yüksek, Çok Yüksek, olan cevaplar 3'lü likert ölçeğine Düşük, Orta, Yüksek olarak çevrilmiştir. 5'li likert ölçeğinde Kesinlikle Katılmıyorum, Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum, Kesinlikle Katılıyorum olan cevaplar 3'lü likert ölçeğine Katılmıyorum, Kararsızım, Katılıyorum olarak çevrilmiştir.

durum bağımsız denetçilerin büyük bir çoğunluğunun denetim programlarında belirli bir katsayı ile önemlilik seviyesini belirlediklerini göstermektedir. Mesleki yargının kullanılmasının temel sebebi, önemlilik seviyesinin işletmeye ve koşullara göre şekillenmesi gereken bir olgu olmasındandır ancak bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğunun mesleki yargı yerine matbu katsayılar kullandığı düşünülmektedir.

Tablo 11: Önemlilik seviyesi ile ilgili bilgi düzeyinin oluştuğu yer

Bilgi Seviyesinin Oluştugu Yer	f	%	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Lisans Eğitimi ile	2	5,4	5,4	5,4
Yüksek Lisans Eğitimi ile	1	2,7	2,7	8,1
Doktora Eğitimi ile	2	5,4	5,4	13,5
TÜRMÖB Eğitim/Seminer ile	2	5,4	5,4	18,9
SPK Eğitim/Seminer ile	2	5,4	5,4	24,3
KGK Eğitim/Seminer ile	9	24,3	24,3	48,6
Mesleki Tecrübe ile	19	51,4	51,4	100
Toplam	37	100	100	

Düşük de olsa bağımsız denetçilerin önemlilik seviyesi hususunda bilgi seviyelerinin olduğu daha önce ifade edilmişti. Bağımsız denetçiler Tablo 11’de görüldüğü gibi önemlilik seviyesi ile ilgili bilgi seviyelerinin yarıdan fazlasını mesleki tecrübe ile elde ettiklerini ifade etmişlerdir. Yine bu katılımcıların yaklaşık ¼’ünün KGK eğitim/seminer ile bu bilgi seviyesine sahip oldukları görülmüştür. Sonuçlar araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin eğitim düzeyi de dikkate alınarak değerlendirildiğinde; güncellenen mevzuat, yayımlanan standartlar, yapılan yasal/idari düzenlemeler çerçevesinde, teorik hizmet içi eğitim ve seminerlerin uygulama ve mesleki tecrübelerle giderek daha da güçleneceği ve bu hususun da yapılacak olan bağımsız denetim hizmetlerinin kalitesini arttıracığı düşünülebilir. Ancak kişisel olarak sürekli değişim ve gelişimi zorunlu kılan bağımsız denetçi mesleğinin; mesleki tecrübeye nazaran gerekli hizmet içi eğitim, sürekli eğitim, mesleki çalıştay ve kongreler gibi zorunlu/gönüllü faaliyetlerle güçlendirilmesi gerekmektedir.

Denetim süreci içerisinde bağımsız denetçiler başlangıç ve nihai performans önemlilik düzeyleri olmak üzere iki farklı aşamada önemlilik seviyesi belirlemektedir. Bu iki düzey aynı kalabilir veya denetim görüşü oluşturulmadan önce değiştirilebilir. Bu önemlilik düzeyleri belirlenirken denetçiler bazen bir yöntemi bazen de birden çok yöntemi bir arada kullanabilmektedir. Birden çok yöntemin bir arada kullanılmasıyla araştırmaya katılan bağımsız denetçilere “Başlangıç Aşaması” ve “Nihai (Performans)” önemlilik düzeyleri ile ilgili sorularda anket üzerinde birden fazla seçim yapabilmesine imkân verilecek şekilde sorular hazırlanmıştır. Birden fazla seçim yapılmasına imkân tanınan sorulara verilen yanıtlar araştırmamızda *en çoktan en aza doğru* sıralanmıştır.

Tablo 12: Başlangıç aşaması önemlilik seviyesi belirlenirken en sık kullanılan yöntem

Başlangıç Aşaması Önemlilik Seviyesinde	1-10 Yıl	11+ Yıl	f	Seçilme Sırası (%)
Aralık Yöntemi (Birden Çok veya İşletmenin Büyüklüğünü Ölçüt Alan Yöntem)	11	6	17	45,9
Basit Yöntem (Tek Finansal Değişken Yöntemi)	5	10	15	40,5
Formül Yöntemi	11	3	14	37,8
Karışık Yöntem	-	8	8	21,6
Mesleki Tecrübe	1	6	7	18,9

Tablo 12’e göre başlangıç aşamasında belirlenen önemlilik seviyelerinde ankete katılan bağımsız denetçilerin en çok aralık yönteminden faydalandığı (45,9) birçok denetçinin birden çok yöntemi aynı anda kullandığı görülmektedir. Verilen cevaplardan anlaşıldığı üzere daha tecrübeli olarak kabul edilen ve 11 yıldan daha fazla mesleki tecrübeye sahip olan bağımsız denetçilerin mesleki tecrübe, karışık yöntem, basit yöntem ile karar aldıkları; nispeten daha

tecrübesiz olan bağımsız denetçilerin ise aralıklı yöntem, formül yöntemi gibi daha teknik yöntemleri tercih ettikleri görülmektedir.

Tablo 13: Nihai (Performans) önemlilik seviyesi belirlenirken en sık kullandığınız yöntem

Nihai (Performans) Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesinde	1-10 Yıl	11+ Yıl	f	Seçilme Sırası (%)
Oran Yöntemi	13	9	22	59,5
Yargısal Yöntem	14	6	20	54,1
“Düzeltilme Katsayılarının Sayısı” Yöntemi	4	8	12	32,4
Formül Yöntemi	4	2	6	16,2
Mesleki Tecrübe	-	1	1	2,7

Tablo 13’e göre nihai (performans) önemlilik seviyesinde bağımsız denetçilerin en *çok oran yönteminden faydalandıkları* (59,5), birçok bağımsız denetçinin de nihai önemlilik seviyesini belirlerken birden çok yöntemi aynı anda kullandıkları görülmüştür. Başlangıç önemlilik seviyesinin aksine nihai önemlilik seviyesinin belirlenmesinde, nispeten tecrübesi daha düşük olan bağımsız denetçilerin tecrübeli bağımsız denetçilere göre daha yoğun bir şekilde yargısal yöntem ile oran yöntemini kullandıkları görülmüştür.

Daha önceden de ifade edildiği gibi bağımsız denetim standartları, önemlilik seviyesinin hesaplanmasında kullanılabilecek kriterlerin/yöntemlerin neler olacağı hususunda denetçiye mesleki muhakeme yeteneğini kullanması gerektiğini ifade etmektedir. Bununla beraber, bağımsız denetim standartları mesleki yargının yanı sıra belirli bir oran veya katsayı üzerinden de önemlilik seviyesinin belirlenebileceğini belirtmiştir. Tablo 13’e göre (%2,7) nihai(performans) önemlilik seviyesini belirlerken çok düşük bir oranda bağımsız denetçinin sadece mesleki tecrübelerinden faydalandığı görülmektedir. Bu iki durumda da denetçilerin belirli kriterler veya yöntemler olduğu zaman genel kabul görmüş *oran/ölçüt/standart’ları* kullandıkları görülmektedir.

Tablo 14: Nihai (performans) önemlilik seviyesinin oluşma zamanı

denetim görüşünden ne kadar önce oluşmaktadır?	1-10 Yıl	11+Yıl	f	%	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
1 Haftaya Kadar	1	9	10	27,0	27,0	27,0
2 Haftaya Kadar	2	4	6	16,2	16,2	43,2
3 Haftaya Kadar	6	3	9	24,3	24,3	67,5
4 Haftaya Kadar	7	2	9	24,3	24,3	91,8
Son Ana Kadar	-	1	1	2,7	2,7	94,5
Firma Kanaatine Göre Değişir	-	2	2	5,4	5,5	100
Toplam	17	20	37	100	100	

Bağımsız denetçiler; nihai (performans) önemlilik seviyelerini, denetim görüşünü oluşturmada önce belirleyerek görüşlerini bu seviyesi kriter kabul ederek vermektedir. Tablo 14’e bakıldığında tecrübesi nispeten daha düşük olan bağımsız denetçilerin görüş oluşturmada 3-4 hafta öncesinde önemlilik seviyelerini belirledikleri, nispeten daha yüksek mesleki tecrübeye sahip bağımsız denetçilerin ise son haftaya kadar bekledikleri anlaşılmaktadır.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilere sunulan ankette, önemlilik seviyesi ile ilgili *BDS 320-A5’de öneri mahiyetinde belirtilen bazı referans ölçütlerinden ve literatürde ger alan verilerden faydalanarak likert tipi cevapların yer aldığı yargılara yer verilmiştir. Sorulara verilen cevaplarla ilgili bulgular ve değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır.*

Tablo 15: Önemlilik seviyesine ilişkin yargı ve tespitler

Önemlilik seviyesinin belirlenmesinde	Katılmıyorum(%)	Kararsızım (%)	Katılıyorum(%)
istatistiki bir program kullanırım.	(24,3)	(5,4)	(70,3)
mesleki tecrübemden yararlanırım.	(18,9)	(5,4)	(75,7)
işletmenin sektördeki durumunu dikkate alırım.	(29,7)	(5,4)	(64,8)

Tablo 15'ten anlaşıldığı üzere araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin finansal durum tablosu ile kar veya zarar tablosu için önemlilik seviyelerinin belirlenmesinde istatistiki program, mesleki tecrübe, işletmenin sektördeki durumu büyük oranda dikkate alınmaktadır. Ancak mesleki yargıyı kullananların oranı içlerinde en yüksek olanıdır.

Tablo 16: Önemlilik seviyesine ilişkin yargı ve tespitler

Önemlilik Seviyesine İlişkin Yargılar	Katılmıyorum(%)	Kararsızım (%)	Katılıyorum(%)
Başlangıç aşamasında önemlilik seviyesini belirlerken finansal tablo kalemlerini daha sık kullanırım.	(21,6)	(10,8)	(67,6)
Müşteri işletmenin büyüklüğü, karmaşıklığı vb. durumlar önemlilik seviyesini etkiler.	(13,5)	(2,8)	(83,7)
İşletmenin risk faktörleri belirlediğim önemlilik seviyesini doğrudan etkilemektedir.	(16,2)	(5,4)	(78,4)
Finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçları ve tabloları nasıl algıladıklarını belirlediğim önemlilik seviyesini etkilemektedir.	(40,5)	(10,8)	(48,7)

Tablo 16'da araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin büyük bir kısmı başlangıç aşamasında önemlilik seviyesinin belirlenmesinde müşteri işletmenin büyüklüğü, karmaşıklığı gibi durumları daha ön planda tutmaktadır. Önemlilik seviyesinin başlangıç aşamasının belirlenmesinde bilgi kullanıcılarının finansal tabloları nasıl algıladıklarının etkisi düşüktür. Önemlilik seviyesi finansal tablolardaki hata veya yanlışlığın bilgi kullanıcılarının kararını etkileme seviyesidir. Ancak verilen cevaplardan bu durumun dikkate alınmadığı görülmektedir. Birebir görüşmelerde SPK gibi düzenleyici kurumların yönlendirmelerinin önemlilik seviyesini etkilediği bilinmektedir.

Tablo 17: Önemlilik seviyesine ilişkin yargı ve tespitler

Önemlilik Seviyesine İlişkin Yargılar	Katılmıyorum (%)	Kararsızım (%)	Katılıyorum (%)
Önemlilik seviyesini belirlerken finansal tablolarda yer alan nitelik benim için daha önemlidir.	(32,4)	(29,7)	(37,8)
Önemlilik seviyesini belirlerken nicelik benim için daha önemlidir.	(35,1)	(13,5)	(51,3)
Önemlilik seviyesini 0(Sıfır) kabul ettiğim hesap kalemi 10(On) ve altıdır.	(32,4)	(35,2)	(32,4)
Önemlilik seviyesini belirlerken yüzdesel bir oran kullanırım.	(24,3)	(5,4)	(70,2)
Önemlilik seviyesini belirlerken parasal bir tutar belirlerim.	(37,8)	(10,8)	(51,4)
İşletmenin içinde bulunduğu özel durum (birleşme, devir, halka arz, sermaye artış/azalış vb.) önemlilik seviyemi etkiler.	(18,9)	(8,1)	(72,9)

Tablo 17’de araştırmaya katılan bağımsız denetçiler önemlilik seviyesinin belirlenmesinde finansal tablolarda yer alan hem nitel hem nicel verileri kullanmaktadır ancak nicel verilerin nitel verilerden daha önemli olduğunu vurgulayanların yoğunluğu daha fazladır. Yine verilen cevaplardan görüldüğü üzere önemlilik seviyesinin 0 (sıfır) olarak kabul edildiği hesap kalemi sayısı, hesap kalemi 10 (on) ve altında olanların %32,4 olduğu bu durum da bağımsız denetçilerin önemlilik seviyesini belirlerken hata veya yanlışlığa tolerans payı bırakmadıklarını göstermektedir.

Tablo 18: Önemlilik seviyesine ilişkin yargı ve tespitler

Önemlilik Seviyesine İlişkin Yargılar	Katılmıyorum (%)	Kararsızım (%)	Katılıyorum (%)
Önemlilik seviyesini belirlerken vergi öncesi net karın %5 ile %10 aralığı en çok kullandığım ölçüttür.	(35,1)	(21,6)	(43,2)
Önemlilik seviyesini belirlerken toplam varlıkların %0,5 ile %1’i en çok kullandığım ölçüttür.	(46,0)	(24,3)	(29,7)
Önemlilik seviyesini belirlerken öz kaynakların %1’i en çok kullandığım ölçüttür.	(40,5)	(29,7)	(29,7)
Önemlilik seviyesini belirlerken brüt karın %0,5 ile %1’i en çok kullandığım ölçüttür.	(51,3)	(24,3)	(24,3)
Başlangıçta belirlediğim önemlilik seviyesi ile nihai (performans) önemlilik seviyesi arasında her zaman bir fark olmaktadır.	(32,4)	(18,9)	(48,6)

Tablo 18’de araştırmaya katılan bağımsız denetçilere önemlilik seviyesini belirlerken BDS 320-A5’de öneri mahiyetinde belirtilen referans ölçütlerini kullanım düzeyleri sorulmuştur. Verilen cevaplara göre en yoğun vergi öncesi net kârın %5’i ile %10’unun önemlilik seviyesi için ölçüt olarak kullanıldığı anlaşılmaktadır. Brüt kârın %0,5 ile %1’inin en az tercih edilen ölçüt olduğu belirlenmiştir. Ayrıca araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin başlangıç aşamasında belirlediği önemlilik seviyesi ile nihai (performans) önemlilik seviyesi arasında her zaman bir fark olduğunu ifade edenlerin oranı da %48,6 olduğu tespit edilmiştir. Kanıt toplamaya başladıktan sonra görüş oluşturma aşamasına gelindiğinde ön tahmin olarak belirlenen önemlilik seviyesinin değişmesi beklenen bir durumdur. Ancak araştırmaya katılanların %32,4’ü önemlilik ön tahmini ile nihai önemlilik seviyesi arasında bir fark olmadığını belirtmiştir. Bu durum; bu şekilde cevap verenlerin, ya ilk yargılarını değiştirmeme gibi bir alışkanlıklarının olduğunu ya da verilen kriter aralıklarını değiştirmemeyi tercih ettiklerini göstermektedir.

SONUÇ

Bağımsız denetçiler; bağımsız denetim standartlarına uygun olarak denetim süreci içerisinde hem denetimin planlama aşamasında hem de denetim görüşünü beyan etmeden önce bir önemlilik seviyesi belirlemektedirler. Söz konusu önemlilik seviyelerinin tespiti ise bağımsız denetçilerin mesleki muhakeme yeteneğine bırakılmıştır. Tespit edilen bu önemlilik seviyesi, denetim faaliyetlerinin sonucunda ulaşılan ve yönetim tarafından düzeltilmemiş olan hata ve yanlışlık toplamı ile karşılaştırılmakta ve çıkan sonuca göre denetim görüşü oluşturulmaktadır. Bu nedenle önemlilik seviyesinin doğru belirlenmesi, denetim görüşünün de doğru belirlenmesini sağlayacaktır. Bağımsız denetim standartları her ne kadar önemlilik seviyesinin belirlenmesini, bağımsız denetçinin mesleki yargısına bırakmış olsa da öneri niteliğinde ölçütlere de bağımsız denetim standartlarında yer verilmiştir. Bağımsız denetçilerin önemlilik seviyesinin belirlenmesinde mesleki yargılarını nasıl kullandıklarını ölçmek

amacıyla yapılan bu araştırmadan elde edilen sonuçlara bakıldığında önemlilik seviyesinin belirlenmesinde; denetlenen işletmenin sektörel durumu ile mesleki tecrübenin ortak kullanıldığı, başlangıç aşaması önemlilik seviyesini belirlerken daha çok kar veya zarar tablosu kalemlerinden faydalanıldığı, parasal bir tutar yerine daha çok bir oran kullanıldığı, vergi öncesi net karın %5 ile %10 aralığının en çok kullanılan ölçüt olduğu görülmüştür. Araştırmanın Çukurova bölgesinde faaliyet gösteren bağımsız denetçilere uygulanmış olması sebebi ile bölgesel bir temsiliyeti bulunmaktadır. Yapılacak olan diğer araştırmalarda, katılımcı sayısı ve araştırma yapılan illerin sayısı artırılarak Türkiye ortalamasını temsil eden sonuçlar elde edilip bu sonuçlar ile karşılaştırılmasının da uygun olacağı düşünülmektedir.

Bağımsız Denetimde Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma

ORIGINALITY REPORT

21%

SIMILARITY INDEX

PRIMARY SOURCES

1	dergipark.org.tr Internet	333 words — 5%
2	abdullahcavus.com.tr Internet	140 words — 2%
3	93ce97c9-fa15-4292-b817-ed24265d1f0e.filesusr.com Internet	125 words — 2%
4	www.mevzuat.gov.tr Internet	123 words — 2%
5	www.lexpera.com.tr Internet	99 words — 2%
6	denetimakademisi.com Internet	68 words — 1%
7	idoc.pub Internet	65 words — 1%
8	acikbilim.yok.gov.tr Internet	57 words — 1%
9	denetimtv.com Internet	49 words — 1%

10	docplayer.biz.tr Internet	44 words — 1 %
11	dspace.trakya.edu.tr:8080 Internet	43 words — 1 %
12	www.gorusuzmani.com Internet	26 words — < 1 %
13	9lib.net Internet	25 words — < 1 %
14	mafiadoc.com Internet	22 words — < 1 %
15	openaccess.hacettepe.edu.tr:8080 Internet	15 words — < 1 %
16	vergidosyasi.com Internet	12 words — < 1 %
17	Gorguluoglu, Elif. "Muhasebe Mesleginde Staj Verimlilik, Tecrube ve Sistem Uygunluginin Mesleki Yeterlilik Uzerine Etkisi", Bursa Uludag University (Turkey), 2021 ProQuest	11 words — < 1 %
18	earsiv.anadolu.edu.tr Internet	11 words — < 1 %
19	johut.karabuk.edu.tr Internet	11 words — < 1 %
20	Yucel, Elif. "Adli Muhasebecilik Meslegi Ve Turkiye'Deki Gelisme Potansiyeline Yonelik Bir Arastirma", Bursa Uludag University (Turkey), 2021 ProQuest	10 words — < 1 %

21

www.yyuiibfdergisi.com

Internet

9 words — < 1%

22

Kocuk, Deniz. "Isletmelerde Farkliliklari
Yonetiminin Calisan Verimliliklerine Etkisi.", Marmara
Universitesi (Turkey), 2021

ProQuest

7 words — < 1%

EXCLUDE QUOTES OFF

EXCLUDE BIBLIOGRAPHY OFF

EXCLUDE SOURCES OFF

EXCLUDE MATCHES OFF