

ISSAI 1800

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

Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi

Financial Audit Guidelines

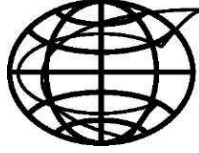
Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks

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) 800 “Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçvelere Göre Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi”nden yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

TERCÜME VERSİYONU – 1

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 muğlâklıktan 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, yerelleştirme 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 1800

PRACTICE NOTE TO ISA 800	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	
Overall Considerations	P3
Definitions of Special Purpose Frameworks	P4–P6
Considerations When Accepting the Engagement	P7
Forming an Opinion and Reporting Considerations	P8–P11
 INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 800	
Introduction	
Scope of this ISA	1–3
Effective Date	4
Objective	5
Definitions	6–7
Requirements	
Considerations When Accepting the Engagement	8
Considerations When Planning and Performing the Audit	9–10
Forming an Opinion and Reporting Considerations	11–14
Application and Other Explanatory Material	
Definition of Special Purpose Framework	A1–A4
Considerations When Accepting the Engagement	A5–A8
Considerations When Planning and Performing the Audit	A9–A12
Forming an Opinion and Reporting Considerations	A13–A15
 Appendix: Illustrations of Auditors’ Reports on Special Purpose Financial Statements	

ISSAI 1800 İçindekiler Tablosu

ISA 800 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	
Genel Hususlar	P3
Özel Amaçlı Çerçevelerin Tanımları	P4–P6
Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar	P7
Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar	P8–P11
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 800	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–3
Yürürlük Tarihi	4
Amaç	5
Tanımlar	6–7
Gereklilikler	
Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar	8
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar	9–10
Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar	11–14
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Özel Amaçlı Çerçevenin Tanımı	A1–A4
Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar	A5–A8
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar	A9–A12
Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar	A13–A15
Ek: Özel Amaçlı Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporlarına Örnekler	

Practice Note¹ to International Standard on Auditing (ISA) 800

Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks

Background

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 800 – Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks. It is read together with the ISA. ISA 800 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

ISAs in the 100–700 series apply to an audit of financial statements. ISA 800 deals with special considerations in the application of those ISAs to an audit of financial statements prepared in accordance with a special purpose framework.

ISA 800 is written in the context of a complete set of financial statements prepared in accordance with a special purpose framework. ISA 805² deals with special considerations relevant to an audit of a single financial statement or of a specific element, account or item of a financial statement.

ISA 800 does not override the requirements of the other ISAs; nor does it purport to deal with all special considerations that may be relevant in the circumstances of the engagement.

Content of the Practice Note

- P1. The Practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) Overall Considerations.
 - (b) Definitions of Special Purpose Frameworks.
 - (c) Considerations When Accepting the Engagement.
 - (d) Forming an Opinion and Reporting Considerations.

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing

- P2. ISA 800 is applicable to auditors of public sector entities when engaged to audit financial statements prepared in accordance with special purpose frameworks.

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

² ISA 805, “Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement”.

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 800 Uygulama Notu¹

Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçvelere Göre Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, "Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçvelere Göre Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi" başlıklı ISA 800'e ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 800, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA'ya Giriş

100–700 serilerinde yer alan ISA'lar, mali tablo denetiminde uygulanır. ISA 800 ise bu ISA'ların, özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanan mali tabloların denetiminde uygulanmasıyla ilgili özel hususları ele alır.

ISA 800, özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanan tam bir mali tablo seti bağlamında yazılmıştır. ISA 805², tek bir mali tablonun denetimiyle veya bir mali tablonun belirli bir öge, hesap veya kaleminin denetimiyle ilgili özel hususları ele alır.

ISA 800, ISA'ların gerekliliklerini geçersiz kılmadığı gibi, göreve ait koşullar altında konuyla ilgili olabilecek tüm özel hususları da ele almamaktadır.

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, kamu sektörü denetçisine aşağıdaki konularla ilgili ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Özel Amaçlı Çerçvelerin Tanımları.
 - Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar.
 - Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 800, kamu sektörü denetçileri için, özel amaçlı çerçvelere göre hazırlanan mali tabloların denetimiyle görevlendirildiklerinde geçerlidir.

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

² ISA 805, "Özel Hususlar – Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi".

Additional Guidance on Public Sector Issues

Overall Considerations

- P3. The objectives of a financial audit in the public sector are often broader than expressing an opinion whether the special purpose 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, or obligations for public sector entities, arising from legislation, regulation, ministerial directives, government policy requirements, or resolutions of the legislature may result in additional objectives. These additional objectives may include 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. Engagements to report on financial statements prepared in accordance with special purpose frameworks may also include such additional objectives. Even in cases where there are no such additional objectives, there may be general public expectations in regard to public sector auditors' reporting of non-compliance with authorities or reporting on effectiveness of internal control. Therefore, public sector auditors keep such expectations in mind, and are alert to areas that may give rise to non-compliance with authorities or the effectiveness of internal control when performing audits of financial statements prepared in accordance with special purpose frameworks.

Definitions of Special Purpose Frameworks

- P4. As stated in paragraph 6(b) of the ISA, "special purpose financial statements" are financial statements prepared in accordance with a special purpose framework, which is a framework designed to meet the financial information needs of specific users.
- P5. In addition to preparing general purpose financial statements, a public sector entity may prepare financial statements for other parties (such as governing bodies, the legislature or other parties that perform an oversight function) that can demand financial statements tailored to meet their specific information needs. In some environments such financial statements are the only financial statements prepared by the public sector entity. Based on paragraph A4 of the ISA, even when such financial statements are the only financial statements prepared by the public sector entity, they are considered to be special purpose financial statements. Public sector auditors, therefore, carefully examine whether the financial reporting framework is designed to meet the financial information needs of a wide range of users ("general purpose framework") or the financial information needs of specific users.
- P6. Paragraph A1 of the ISA provides examples of special purpose frameworks. Other examples may include the financial reporting provisions of a grant facility or a specific public sector program.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar

- P3. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amaçları, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka amaçlar doğurabilir. Bu tür ek amaçlar arasında örneğin denetçinin, bütçe ve hesap verme sorumluluğu dâhil ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hali tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğini raporlaması ile ilgili denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Özel amaçlı çerçevelere göre hazırlanan mali tablolar konusunda raporlama yapma görevleri de bu gibi ek amaçlar içerebilir. Bu gibi ek amaçlar olmadığında bile kamu sektörü denetçisinin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk halini raporlaması veya iç kontrolün etkinliğini raporlaması bakımından genel kamuoyu beklentileri olabilir. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri bu tür beklentileri göz önünde bulundurur ve özel amaçlı çerçevelere göre hazırlanan mali tabloların denetimini yürütürken yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğa yol açabilecek alanlara ve iç kontrolün etkinliğine karşı dikkatli olurlar.

Özel Amaçlı Çerçevelerin Tanımları

- P4. ISA'nın 6(b) paragrafında belirtildiği üzere "özel amaçlı mali tablolar", belirli kullanıcıların mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış bir çerçeve olan özel amaçlı çerçeveye göre hazırlanan mali tablolardır.
- P5. Genel amaçlı mali tablolar hazırlamasının yanı sıra bir kamu kurumu, kendi spesifik bilgi ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla uygun olarak hazırlanmış mali tablolar talep edebilen diğer taraflar (örneğin yönetim organları, yasama organı veya gözetim işlevini yerine getiren diğer taraflar) için de mali tablolar hazırlayabilir. Bazı ortamlarda bu gibi mali tablolar, kamu kurumunun hazırladığı yegâne mali tablolardır. ISA'nın A4 paragrafına göre, bu gibi mali tabloların kamu kurumunun hazırladığı yegâne mali tablolar olduğu hallerde bile söz konusu mali tabloların özel amaçlı mali tablolar olduğu düşünülür. Bu nedenle kamu sektörü denetçileri, mali raporlama çerçevesinin birçok kullanıcının mali bilgi ihtiyacını karşılamak için mi ("genel amaçlı çerçeve") yoksa belirli kullanıcıların mali bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için mi tasarlandığını dikkatlice inceler.
- P6. ISA'nın A1 paragrafı, özel amaçlı çerçevelere dair örnekler sunmaktadır. Diğer örnekler arasında bir hibe imkânının veya özel bir kamu sektörü programının mali raporlama hükümleri sayılabilir.

Considerations When Accepting the Engagement

- P7. Paragraph 8 of the ISA explains that an understanding of the steps taken by management to determine that the financial reporting framework is acceptable in the circumstances may assist the auditor in determining the acceptability of that framework in line with the requirements of ISA 210¹. In the public sector, however, the financial reporting framework may be prescribed by law or regulation. Paragraph A6 of the ISA explains that, where law or regulation prescribes the financial reporting framework to be used by management in the preparation of special purpose financial statements, such a framework is presumed to be acceptable in the absence of indications to the contrary.

Forming an Opinion and Reporting Considerations

- P8. Paragraph 11 of the ISA requires the auditor apply the requirements of ISA 700² when forming an opinion. In the public sector, legislation governing the audit mandate may specify the layout of, or wording to be used in, the auditor's report. When public sector auditors prepare the auditor's report using the layout or wording specified in such legislation, the auditor's report can refer to the audit being conducted in accordance with ISAs, and the legislation governing the audit mandate, only if the auditor's report includes, at a minimum, each of the elements specified in paragraph 43 (a)–(i) of ISA 700.
- P9. The auditor's report on special purpose financial statements may reflect a reporting responsibility in addition to the responsibility to report whether the special purpose financial statements have been prepared in accordance with the applicable financial reporting framework. If the case, the auditor's report describes the requirements of any relevant legislation or the audit mandate. Such a description is included in a separate section of the auditor's report. If relevant legislation or the audit mandate specifies the format for, or wording to be used in this section, public sector auditors use the prescribed wording.
- P10. When management has a choice of financial reporting frameworks, paragraph 13(b) of the ISA requires that the reference to the applicable financial reporting framework in the statement of management's responsibility for the special purpose financial statements be expanded to include the responsibility for determining that the applicable financial reporting framework is acceptable in the circumstances of the engagement. As discussed in paragraph P7 above, it is unlikely that, in the public sector, management has such a choice. In any event, public sector auditors determine whether to expand the statement of management's responsibility for the special purpose financial statements to refer to the source that determines the financial reporting framework applied.
- P11. Paragraph 14 of the ISA requires the auditor's report to include an Emphasis of Matter paragraph alerting users of the auditor's report that the financial statements are prepared in accordance with a special purpose framework and that, as a result, the financial statements may not be suitable for another purpose. Paragraph A15 of the ISA explains that the auditor may also consider including a statement in the auditor's report that it is intended solely for the specific users and that depending on law or regulation this may be achieved by restricting the distribution or use of the auditor's report. In the public sector this may not be an option as the auditor's report is ordinarily a public document. However, to avoid misleading users of the auditor's report, public sector auditors include in their report the statement that the financial statements have been prepared in accordance with a special purpose framework.

¹ ISA 210, "Agreeing the Terms of Audit Engagements", paragraph 6(a).

² ISA 700, "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements".

Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar

- P7. ISA'nın 8. paragrafına göre, mali raporlama çerçevesinin ilgili koşullar altında kabul edilebilir olduğunu belirlemek amacıyla idare tarafından atılan adımlar hakkında bilgi edinilmesi, denetçinin söz konusu çerçevenin ISA 210¹'un gereklilikleri doğrultusunda kabul edilebilirliğini belirlemesine yardımcı olabilir. Ancak kamu sektöründe mali raporlama çerçevesi, yasal ve idari düzenlemeler tarafından belirlenebilir. ISA'nın A6 paragrafına göre, özel amaçlı mali tabloların hazırlanmasında idare tarafından kullanılacak mali raporlama çerçevesinin yasal ve idari düzenlemeler tarafından belirlendiği hallerde, bu çerçevenin aksi göstergeler bulunmadığı sürece kabul edilebilir olduğu varsayılır.

Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar

- P8. ISA'nın 11. paragrafı, denetçinin görüş oluştururken ISA 700²'ün gerekliliklerini uygulamasını gerektirir. Kamu sektöründe denetim görev ve yetkisini düzenleyen mevzuat, denetçi raporunun tasarımını veya denetçi raporunda kullanılacak lafzı belirleyebilir. Kamu sektörü denetçilerinin denetçi raporunu ilgili mevzuatta belirtilen tasarım veya lafzı kullanarak hazırladığı durumlarda bu denetçi raporu, raporun en azından ISA 700'ün 43. paragrafında (a)–(i) maddeleri arasında belirtilen unsurların her birini içirmesi kaydıyla denetimin ISA'lara ve denetim görev ve yetkisini düzenleyen mevzuata uygun olarak yapıldığına atıfta bulunabilir.
- P9. Özel amaçlı mali tablolar hakkındaki denetçi raporu, söz konusu özel amaçlı mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını bildirme sorumluluğuna ilave bir raporlama sorumluluğunu yansıtabilir. Hal böyle olduğunda denetçi raporu, ilgili mevzuatın veya denetim görev ve yetkisinin gerekliliklerini tanımlar. Bu tanım, denetçi raporunda ayrı bir bölümde yer alır. İlgili mevzuat veya denetim görev ve yetkisinin bu bölümde kullanılacak lafzı veya formatı belirlemesi halinde kamu sektörü denetçileri, belirlenen bu lafzı kullanır.
- P10. Mali raporlama çerçeveleri açısından idarenin seçeneğinin olduğu durumlarda ISA'nın 13(b) paragrafı; idarenin özel amaçlı mali tablolara yönelik sorumluluğunun bildiriminde geçerli mali raporlama çerçevesine yapılan atfın, ilgili görev koşulları altında geçerli mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğinin belirlenmesine yönelik sorumluluğu içine alacak şekilde genişletilmesini gerektirir. Yukarıda P7 paragrafında belirtildiği üzere kamu sektöründe idarenin bu şekilde bir seçeneğe sahip olması muhtemel değildir. Her halükarda kamu sektörü denetçileri; idarenin özel amaçlı mali tablolara yönelik sorumluluğunun bildirimini, uygulanan mali raporlama çerçevesini belirleyen kaynağa atıfta bulunacak şekilde genişletip genişletmemeye karar verir.
- P11. ISA'nın 14. paragrafı, denetçi raporunda bu raporun kullanıcılarını, mali tabloların özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlandığı ve bunun sonucunda mali tabloların başka bir amaç için uygun olmayabileceği konusunda uyarıcı Vurgulanan Hususlara İlişkin Bir Paragrafa yer verilmesini gerektirir. ISA'nın A15 paragrafına göre denetçi, denetçi raporunda bu raporun sadece spesifik kullanıcılara yönelik olduğunu ve yasal ve idari düzenlemelere dayalı olarak bunun için denetçi raporunun dağıtım veya kullanımının sınırlandırılabilceğini bildirmeyi düşünebilir. Kamu sektöründe denetçi raporu genellikle kamuya açık bir belge olduğundan böyle bir seçenek söz konusu olmayabilir. Ancak denetçi raporunun kullanıcılarını yanlış yönlendirmekten kaçınmak için kamu sektörü denetçileri, raporlarında mali tabloların özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlandığını bildirir.

¹ ISA 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi" paragraf 6(a).

² ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

Uluslararası Denetim Standardı

Özel Hususlar – Özel Amaçlı
Çerçevelere Göre Hazırlanan
Mali Tabloların Denetimi

International Standard on Auditing

Special Considerations –
Audits of Financial Statements
Prepared in Accordance with
Special Purpose Frameworks



International Auditing and Assurance Standards Board
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

This International Standard on Auditing (ISA) 800, “Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks” was prepared by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), an independent standard-setting body within the International Federation of Accountants (IFAC). The objective of the IAASB is to serve the public interest by setting high quality auditing and assurance standards and by facilitating the convergence of international and national standards, thereby enhancing the quality and uniformity of practice throughout the world and strengthening public confidence in the global auditing and assurance profession.

This publication may be downloaded free of charge from the IFAC website: <http://www.ifac.org>. The approved text is published in the English language.

The mission of IFAC is to serve the public interest, strengthen the worldwide accountancy profession and contribute to the development of strong international economies by establishing and promoting adherence to high quality Professional standards, furthering the international convergence of such standards and speaking out on public interest issues where the profession’s expertise is most relevant.

Copyright © April 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work provided that such copies are for use in academic classrooms or for personal use and are not sold or disseminated and provided that each copy bears the following credit line: “*Copyright © April 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit this document.*” Otherwise, written permission from IFAC is required to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document, except as permitted by law. Contact permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-030-4

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 800), 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: 978-1-60815-030-4

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 800
SPECIAL CONSIDERATIONS –
AUDITS OF FINANCIAL STATEMENTS PREPARED
IN ACCORDANCE WITH SPECIAL PURPOSE FRAMEWORKS

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

CONTENTS

	Paragraph
Introduction	
Scope of this ISA.....	1–3
Effective Date.....	4
Objective	5
Definitions	6–7
Requirements	
Considerations When Accepting the Engagement	8
Considerations When Planning and Performing the Audit	9–10
Forming an Opinion and Reporting Considerations.....	11–14
Application and Other Explanatory Material	
Definition of Special Purpose Framework	A1–A4
Considerations When Accepting the Engagement	A5–A8
Considerations When Planning and Performing the Audit	A9–A12
Forming an Opinion and Reporting Considerations.....	A13–A15
Appendix: Illustrations of Auditors’ Reports on Special Purpose Financial Statements	

International Standard on Auditing (ISA) 800, “Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks” 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 800
ÖZEL HUSUSLAR –
ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN
MALİ TABLOLARIN DENETİMİ

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–3
Yürürlük Tarihi.....	4
Amaç	5
Tanımlar	6–7
Gereklilikler	
Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar.....	8
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar.....	9–10
Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar.....	11–14
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Özel Amaçlı Çerçevenin Tanımı	A1–A4
Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar.....	A5–A8
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar.....	A9–A12
Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar.....	A13–A15
Ek: Özel Amaçlı Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 800 “Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Introduction

Scope of this ISA

1. The International Standards on Auditing (ISAs) in the 100–700 series apply to an audit of financial statements. This ISA deals with special considerations in the application of those ISAs to an audit of financial statements prepared in accordance with a special purpose framework.
2. This ISA is written in the context of a complete set of financial statements prepared in accordance with a special purpose framework. ISA 805¹ deals with special considerations relevant to an audit of a single financial statement or of a specific element, account or item of a financial statement.
3. This ISA does not override the requirements of the other ISAs; nor does it purport to deal with all special considerations that may be relevant in the circumstances of the engagement.

Effective Date

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

Objectives

5. The objective of the auditor, when applying ISAs in an audit of financial statements prepared in accordance with a special purpose framework, is to address appropriately the special considerations that are relevant to:
 - (a) The acceptance of the engagement;
 - (b) The planning and performance of that engagement; and
 - (c) Forming an opinion and reporting on the financial statements.

Definitions

6. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:
 - (a) Special purpose financial statements – Financial statements prepared in accordance with a special purpose framework. (Ref: Para. A4)
 - (b) Special purpose framework – A financial reporting framework designed to meet the financial information needs of specific users. The financial reporting framework may be a fair presentation framework or a compliance framework.² (Ref: Para. A1–A4)
7. Reference to “financial statements” in this ISA means “a complete set of special purpose financial statements, including the related notes.” The related notes ordinarily comprise a summary of significant accounting policies and other explanatory information. The requirements of the applicable financial reporting framework determine the form and content of the financial statements, and what constitutes a complete set of financial statements.

¹ ISA 805, “Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement”.

² ISA 200, “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing”, paragraph 13(a).

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. 100–700 serisinde yer alan Uluslararası Denetim Standartları (ISA'lar), mali tablo denetiminde uygulanır. ISA 800 ise bu ISA'ların, özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanan mali tabloların denetiminde uygulanmasıyla ilgili özel hususları ele alır.
2. Bu ISA, özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanan tam bir mali tablo seti bağlamında yazılmıştır. ISA 805¹ tek bir mali tablonun denetimiyle veya bir mali tablonun belirli öge, hesap veya kaleminin denetimiyle ilgili özel hususları ele alır.
3. Bu ISA, ISA'ların gerekliliklerini geçersiz kılmadığı gibi, göreve ait koşullar altında konuyla ilgili olabilecek tüm özel hususları da ele almamaktadır.

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

5. Özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanan mali tabloların denetiminde ISA'ları uygularken denetçinin amacı;
 - (a) Görevin kabul edilmesi,
 - (b) Bu görevin planlanması ve yürütülmesi ve
 - (c) Mali tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamaile ilgili özel hususları uygun şekilde ele almaktır.

Tanımlar

6. ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) Özel amaçlı mali tablolar – Özel amaçlı bir çerçeve uyarınca hazırlanmış olan mali tablolardır. (Bkz. Parag. A4)
 - (b) Özel amaçlı çerçeve – Belli kullanıcıların mali bilgi ihtiyacını karşılamak için tasarlanmış olan bir mali raporlama çerçevesidir. Mali raporlama çerçevesi, güvenilir sunum çerçevesi ya da uygunluk çerçevesi şeklinde olabilir.² (Bkz. Parag. A1–A4)
7. Bu ISA'da “mali tablolar” ifadesi, “ilgili notlar dâhil olmak üzere özel amaçlı tam bir mali tablo seti” anlamına gelir. İlgili notlar, genellikle önemli muhasebe politikaları ve diğer açıklayıcı bilgilerin bir özetinden oluşur. Geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri, mali tabloların biçim ve içeriğini ve tam bir mali tablo setinin nelerden oluştuğunu belirler.

¹ ISA 805, “Özel Hususlar – Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi”.

² ISA 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, paragraf 13(a).

Requirements

Considerations When Accepting the Engagement

Acceptability of the Financial Reporting Framework

8. ISA 210 requires the auditor to determine the acceptability of the financial reporting framework applied in the preparation of the financial statements.¹ In an audit of special purpose financial statements, the auditor shall obtain an understanding of: (Ref: Para. A5–A8)
 - (a) The purpose for which the financial statements are prepared;
 - (b) The intended users; and
 - (c) The steps taken by management to determine that the applicable financial reporting framework is acceptable in the circumstances.

Considerations When Planning and Performing the Audit

9. ISA 200 requires the auditor to comply with all ISAs relevant to the audit.² In planning and performing an audit of special purpose financial statements, the auditor shall determine whether application of the ISAs requires special consideration in the circumstances of the engagement. (Ref: Para. A9–A12)
10. ISA 315 requires the auditor to obtain an understanding of the entity's selection and application of accounting policies.³ In the case of financial statements prepared in accordance with the provisions of a contract, the auditor shall obtain an understanding of any significant interpretations of the contract that management made in the preparation of those financial statements. An interpretation is significant when adoption of another reasonable interpretation would have produced a material difference in the information presented in the financial statements.

Forming an Opinion and Reporting Considerations

11. When forming an opinion and reporting on special purpose financial statements, the auditor shall apply the requirements in ISA 700.⁴ (Ref: Para. A13)

Description of the Applicable Financial Reporting Framework

12. ISA 700 requires the auditor to evaluate whether the financial statements adequately refer to or describe the applicable financial reporting framework.⁵ In the case of financial statements prepared in accordance with the provisions of a contract, the auditor shall evaluate whether the financial statements adequately describe any significant interpretations of the contract on which the financial statements are based.
13. ISA 700 deals with the form and content of the auditor's report. In the case of an auditor's report on special purpose financial statements:

¹ ISA 210, "Agreeing the Terms of Audit Engagements", paragraph 6(a).

² ISA 200, paragraph 18.

³ ISA 315, "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment", paragraph 11(c).

⁴ ISA 700, "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements".

⁵ ISA 700, paragraph 15.

Gereklilikler

Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar

Mali Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği

8. ISA 210, denetçinin mali tabloların hazırlanmasında uygulanan mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğini belirlemesini gerektirir.¹ Özel amaçlı mali tabloların denetiminde denetçi, aşağıdaki hususlar hakkında bilgi edinir: (Bkz. Parag. A5–A8)
 - (a) Mali tabloların hazırlanma amacı,
 - (b) Hedeflenen kullanıcılar ve
 - (c) Geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili koşullar altında kabul edilebilir olduğunu belirlemek amacıyla idare tarafından atılan adımlar.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar

9. ISA 200, denetçinin denetimle ilgili tüm ISA'lara riayet etmesini gerektirir.² Özel amaçlı mali tabloların denetimini planlarken ve yürütürken denetçi, ISA'ların uygulanmasının ilgili görev koşulları altında özel hususlar gerektirip gerektirmediğine karar verir. (Bkz. Parag. A9–A12)
10. ISA 315 denetçinin kuruluşun muhasebe politikaları seçimi ve uygulamasını anlamasını gerektirir.³ Mali tabloların bir sözleşmenin hükümlerine uygun olarak hazırlanması durumunda denetçi, bu mali tabloların hazırlanması sırasında idarenin sözleşmeyle ilgili yaptığı önemli yorumlar hakkında bilgi edinir. Bir yorum, başka makul bir yorumun kabul edilmesinin mali tablolarda sunulan bilgide önemli bir farklılık yaratacağı durumlarda önemli olur.

Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar

11. Özel amaçlı mali tablolara ilişkin görüş oluşturup raporlama yaparken denetçi, ISA 700'deki⁴ gereklilikleri uygular. (Bkz. Parag. A13)

Geçerli Mali Raporlama Çerçevesine İlişkin Açıklama

12. ISA 700; denetçinin, mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine yeterince atıfta bulunup bulunmadığını veya bu çerçeveyi yeterince açıklayıp açıklamadığını değerlendirmesini gerektirir.⁵ Mali tabloların bir sözleşmenin hükümlerine uygun olarak hazırlanması durumunda denetçi, mali tabloların, mali tablolara temel oluşturan sözleşmenin önemli yorumlarını yeterince açıklayıp açıklamadığını değerlendirir.
13. ISA 700, denetçi raporunun biçim ve içeriğini ele alır. Özel amaçlı mali tabloları konu alan bir denetçi raporu olması halinde:

¹ ISA 210, "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi", paragraf 6(a).

² ISA 200, paragraf 18.

³ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi", paragraf 11(c).

⁴ ISA 700, "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

⁵ ISA 700, paragraf 15.

- (a) The auditor's report shall also describe the purpose for which the financial statements are prepared and, if necessary, the intended users, or refer to a note in the special purpose financial statements that contains that information; and
- (b) If management has a choice of financial reporting frameworks in the preparation of such financial statements, the explanation of management's¹ responsibility for the financial statements shall also make reference to its responsibility for determining that the applicable financial reporting framework is acceptable in the circumstances.

Alerting Readers that the Financial Statements Are Prepared in Accordance with a Special Purpose Framework

14. The auditor's report on special purpose financial statements shall include an Emphasis of Matter paragraph alerting users of the auditor's report that the financial statements are prepared in accordance with a special purpose framework and that, as a result, the financial statements may not be suitable for another purpose. The auditor shall include this paragraph under an appropriate heading. (Ref: Para. A14–A15)

Application and Other Explanatory Material

Definition of Special Purpose Framework (Ref: Para. 6)

- A1. Examples of special purpose frameworks are:
 - A tax basis of accounting for a set of financial statements that accompany an entity's tax return;
 - The cash receipts and disbursements basis of accounting for cash flow information that an entity may be requested to prepare for creditors;
 - The financial reporting provisions established by a regulator to meet the requirements of that regulator; or
 - The financial reporting provisions of a contract, such as a bond indenture, a loan agreement, or a project grant.
- A2. There may be circumstances where a special purpose framework is based on a financial reporting framework established by an authorized or recognized standards setting organization or by law or regulation, but does not comply with all the requirements of that framework. An example is a contract that requires financial statements to be prepared in accordance with most, but not all, of the Financial Reporting Standards of Jurisdiction X. When this is acceptable in the circumstances of the engagement, it is inappropriate for the description of the applicable financial reporting framework in the special purpose financial statements to imply full compliance with the financial reporting framework established by the authorized or recognized standards setting organization or by law or regulation. In the above example of the contract, the description of the applicable financial reporting framework may refer to the financial reporting provisions of the contract, rather than make any reference to the Financial Reporting Standards of Jurisdiction X.

¹ Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.

- (a) Denetçi raporu, mali tabloların hazırlanma amacını ve gerekirse hedeflenen kullanıcıları da açıklar ya da özel amaçlı mali tablolarda bu bilgileri içeren bir nota atıfta bulunur ve
- (b) Bu tür mali tabloların hazırlanmasında kullanılacak mali raporlama çerçevesinin idare tarafından seçildiği durumlarda, mali tablolara ilişkin idarenin sorumluluğuna dair açıklamada¹, idarenin, geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili koşullar altında kabul edilebilir olduğunu belirlemeye yönelik sorumluluğuna da atıfta bulunulur.

Mali Tabloların Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Göre Hazırlandığı Konusunda Kullanıcıların Uyarılması

14. Özel amaçlı mali tabloları konu alan denetçi raporu, bu raporun kullanıcılarını, mali tabloların özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlandığı ve bunun sonucunda mali tabloların başka bir amaç için uygun olmayabileceği konusunda uyarıcı Vurgulanan Hususlara İlişkin Bir Paragrafa yer verir. Denetçi, bu paragrafa uygun bir başlık altında yer verir. (Bkz. Parag. A14–A15)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Özel Amaçlı Çerçevenin Tanımı (Bkz. Parag. 6)

- A1. Özel amaçlı çerçevelere dair örnekler şöyledir:
 - Kuruluşun vergi beyannamesine eşlik eden mali tablolar setine ilişkin vergi esaslı muhasebe düzenlemeleri,
 - Kuruluşun kreditorleri için hazırlanması istenebilecek nakit akışı bilgisine ilişkin nakit tahsilat ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkeleri,
 - Düzenleyici bir kurum tarafından öngörülen yükümlülüklerin karşılanması amacıyla söz konusu kurum tarafından oluşturulan mali raporlama hükümleri veya
 - Tahvil sözleşmesi, kredi anlaşması veya hibe sözleşmesi (hibe projesi) gibi bir sözleşmenin mali raporlama hükümleri.
- A2. Özel amaçlı bir çerçevenin, yetkili veya onaylı bir standart belirleyici kuruluş tarafından veya yasal ve idari düzenlemeler tarafından oluşturulan bir mali raporlama çerçevesine dayalı olduğu ancak o çerçevenin tüm gerekliliklerine riayet etmediği durumlar olabilir. Mali tabloların, X Yetki Alanının Mali Raporlama Standartlarının tamamına göre değil de büyük bir kısmına uygun olarak hazırlanmasını gerektiren bir sözleşme, bu duruma örnek olarak verilebilir. İlgili görev koşulları altında bunun kabul edilebilir olduğu durumlarda, özel amaçlı mali tablolarda yer alan geçerli mali raporlama çerçevesine ilişkin açıklamada, yetkili veya onaylı bir standart belirleyici kuruluş tarafından veya yasal ve idari düzenlemeler tarafından oluşturulan mali raporlama çerçevesine tam uygunluk sağlandığının ifade edilmesi uygun değildir. Yukarıda verilen sözleşme örneğinde, geçerli mali raporlama çerçevesine ilişkin açıklamada, X Yetki Alanının Mali Raporlama Standartlarına atıfta bulunmak yerine, sözleşmenin mali raporlama hükümlerine atıfta bulunabilir.

¹ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

- A3. In the circumstances described in paragraph A2, the special purpose framework may not be a fair presentation framework even if the financial reporting framework on which it is based is a fair presentation framework. This is because the special purpose framework may not comply with all the requirements of the financial reporting framework established by the authorized or recognized standards setting organization or by law or regulation that are necessary to achieve fair presentation of the financial statements.
- A4. Financial statements prepared in accordance with a special purpose framework may be the only financial statements an entity prepares. In such circumstances, those financial statements may be used by users other than those for whom the financial reporting framework is designed. Despite the broad distribution of the financial statements in those circumstances, the financial statements are still considered to be special purpose financial statements for purposes of the ISAs. The requirements in paragraphs 13–14 are designed to avoid misunderstandings about the purpose for which the financial statements are prepared.

Considerations When Accepting the Engagement

Acceptability of the Financial Reporting Framework (Ref: Para. 8)

- A5. In the case of special purpose financial statements, the financial information needs of the intended users are a key factor in determining the acceptability of the financial reporting framework applied in the preparation of the financial statements.
- A6. The applicable financial reporting framework may encompass the financial reporting standards established by an organization that is authorized or recognized to promulgate standards for special purpose financial statements. In that case, those standards will be presumed acceptable for that purpose if the organization follows an established and transparent process involving deliberation and consideration of the views of relevant stakeholders. In some jurisdictions, law or regulation may prescribe the financial reporting framework to be used by management in the preparation of special purpose financial statements for a certain type of entity. For example, a regulator may establish financial reporting provisions to meet the requirements of that regulator. In the absence of indications to the contrary, such a financial reporting framework is presumed acceptable for special purpose financial statements prepared by such entity.
- A7. Where the financial reporting standards referred to in paragraph A6 are supplemented by legislative or regulatory requirements, ISA 210 requires the auditor to determine whether any conflicts between the financial reporting standards and the additional requirements exist, and prescribes actions to be taken by the auditor if such conflicts exist.¹
- A8. The applicable financial reporting framework may encompass the financial reporting provisions of a contract, or sources other than those described in paragraphs A6 and A7. In that case, the acceptability of the financial reporting framework in the circumstances of the engagement is determined by considering whether the framework exhibits attributes normally exhibited by acceptable financial reporting frameworks as described in Appendix 2 of ISA 210. In the case of a special purpose framework, the relative importance to a particular engagement of each of the attributes normally exhibited by acceptable financial reporting frameworks is a matter of professional judgment. For example, for purposes of establishing the value of net assets of an entity at the date of its sale, the vendor and the purchaser may have agreed that very prudent estimates of allowances for uncollectible accounts receivable are appropriate for their needs, even though such financial information is not neutral when compared with financial information prepared in accordance with a general purpose framework.

¹ ISA 210, paragraph 18.

- A3. A2 paragrafında belirtilen koşullarda, özel amaçlı çerçevenin dayandığı mali raporlama çerçevesi, güvenilir sunum çerçevesi olsa bile özel amaçlı çerçeve güvenilir sunum çerçevesi olmayabilir. Çünkü söz konusu özel amaçlı çerçeve, yetkili veya onaylı bir standart belirleyici kuruluş veya yasal ve idari düzenlemeler tarafından oluşturulmuş olan mali raporlama çerçevesinin mali tabloların güvenilir sunumunu gerçekleştirmek için gerekli olan tüm gerekliliklerine riayet etmeyebilir.
- A4. Özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanan mali tablolar, bir kuruluşun hazırladığı tek mali tablo seti olabilir. Bu gibi durumlarda, bu mali tablolar, mali raporlama çerçevesinin hedeflediği kişiler dışındaki kullanıcılar tarafından kullanılabilir. Bu gibi koşullarda söz konusu mali tablolar geniş bir kullanıcı kitlesine dağıtılsa bile bu mali tablolar, ISA'ların amaçları açısından hala özel amaçlı mali tablolar olarak değerlendirilir. 13 ve 14. paragraflardaki gereklilikler, mali tabloların hazırlanma amacı hakkında ortaya çıkabilecek yanlış anlaşılmaların önlenmesi amacıyla tasarlanmıştır.

Görevin Kabul Edilmesine İlişkin Hususlar

Mali Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği (Bkz. Parag. 8)

- A5. Özel amaçlı mali tablolar söz konusu olduğunda, hedeflenen kullanıcıların mali bilgi ihtiyaçları, mali tabloların hazırlanmasında uygulanan mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğini belirlemede kilit bir unsurdur.
- A6. Geçerli mali raporlama çerçevesi, özel amaçlı mali tablolar için standart yayımlama konusunda yetkili veya onaylı bir kuruluş tarafından oluşturulan mali raporlama standartlarını içerebilir. Bu durumda kuruluş, ilgili paydaşların görüşlerinin dikkate alınması ve değerlendirilmesini içeren yerleşik ve şeffaf bir süreç izlemekteyse bu standartların söz konusu amaç açısından kabul edilebilir olduğu varsayılacaktır. Bazı yetki alanlarında, yasal ve idari düzenlemeler, belli türde bir kuruluş için özel amaçlı mali tabloların hazırlanmasında idare tarafından kullanılacak mali raporlama çerçevesini belirleyebilir. Örneğin bir düzenleyici kurum, kendi gerekliliklerinin karşılanması amacıyla mali raporlama hükümleri oluşturabilir. Aksini gösteren bir durum olmadıkça, bu mali raporlama çerçevesinin, bu tür bir kuruluş tarafından hazırlanan özel amaçlı mali tablolar için kabul edilebilir olduğu varsayılır.
- A7. A6 paragrafında bahsedilen mali raporlama standartlarının, yasal veya düzenleyici gereklilikler ile tamamlandığı durumlarda, ISA 210 uyarınca denetçi, mali raporlama standartları ile ek gereklilikler arasında herhangi bir ihtilaf olup olmadığına karar verir ve bu tür bir ihtilafın mevcut olması halinde denetçi tarafından atılacak adımları belirler.¹
- A8. Geçerli mali raporlama çerçevesi, bir sözleşmenin mali raporlama hükümlerini veya A6 ve A7 paragraflarında tanımlananların dışında kalan kaynakları içerebilir. Bu durumda, ilgili görev koşulları altında mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliği, ISA 210 – Ek 2'de anlatıldığı üzere, bu çerçevenin, kabul edilebilir mali raporlama çerçevelerinin normalde taşıdığı özelliklere sahip olup olmadığı dikkate alınarak belirlenir. Özel amaçlı bir çerçeve söz konusu olduğunda, kabul edilebilir mali raporlama çerçevelerinin normalde taşıdığı özelliklerden her birinin belli bir görev açısından ne derece önemli olduğu hususu, mesleki yargı konusudur. Örneğin, bir kuruluşun satışı tarihindeki net varlıklarının değerini belirlemek amacıyla satıcı ve alıcı, tahsil edilemeyen alacak hesapları karşılıklarına ilişkin aşırı ihtiyatlı tahminlerin, bu mali bilgiler genel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanan mali bilgilerle karşılaştırıldığında tarafsız olmamasına rağmen yine de kendi ihtiyaçları için uygun olduğuna karar vermiş olabilir.

¹ ISA 210, paragraf 18.

Considerations When Planning and Performing the Audit (Ref: Para. 9)

- A9. ISA 200 requires the auditor to comply with (a) relevant ethical requirements, including those pertaining to independence, relating to financial statement audit engagements, and (b) all ISAs relevant to the audit. It also requires the auditor to comply with each requirement of an ISA unless, in the circumstances of the audit, the entire ISA is not relevant or the requirement is not relevant because it is conditional and the condition does not exist. In exceptional circumstances, the auditor may judge it necessary to depart from a relevant requirement in an ISA by performing alternative audit procedures to achieve the aim of that requirement.¹
- A10. Application of some of the requirements of the ISAs in an audit of special purpose financial statements may require special consideration by the auditor. For example, in ISA 320, 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 In the case of an audit of special purpose financial statements, however, those judgments are based on a consideration of the financial information needs of the intended users.
- A11. In the case of special purpose financial statements, such as those prepared in accordance with the requirements of a contract, management may agree with the intended users on a threshold below which misstatements identified during the audit will not be corrected or otherwise adjusted. The existence of such a threshold does not relieve the auditor from the requirement to determine materiality in accordance with ISA 320 for purposes of planning and performing the audit of the special purpose financial statements.
- A12. Communication with those charged with governance in accordance with ISAs is based on the relationship between those charged with governance and the financial statements subject to audit, in particular, whether those charged with governance are responsible for overseeing the preparation of those financial statements. In the case of special purpose financial statements, those charged with governance may not have such a responsibility; for example, when the financial information is prepared solely for management's use. In such cases, the requirements of ISA 260³ may not be relevant to the audit of the special purpose financial statements, except when the auditor is also responsible for the audit of the entity's general purpose financial statements or, for example, has agreed with those charged with governance of the entity to communicate to them relevant matters identified during the audit of the special purpose financial statements.

Forming an Opinion and Reporting Considerations (Ref: Para. 11)

- A13. The Appendix to this ISA contains illustrations of auditors' reports on special purpose financial statements.

Alerting Readers that the Financial Statements Are Prepared in Accordance with a Special Purpose Framework (Ref: Para. 14)

- A14. The special purpose financial statements may be used for purposes other than those for which they were intended. For example, a regulator may require certain entities to place the special purpose financial statements on public record. To avoid misunderstandings, the auditor alerts users of the auditor's report that the financial statements are prepared in accordance with a special purpose framework and, therefore, may not be suitable for another purpose.

¹ ISA 200, paragraphs 14, 18 and 22–23.

² ISA 320, "Materiality in Planning and Performing an Audit", paragraph 2.

³ ISA 260, "Communication with Those Charged with Governance".

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar (Bkz. Parag. 9)

- A9. ISA 200 denetçinin, (a) bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil olmak üzere mali tablo denetimi görevleriyle ilgili etik gerekliliklere ve (b) denetimle ilgili tüm ISA'lara riayet etmesini gerekli kılar. Yine ISA 200; bir ISA'nın tamamının yürütülen denetimle ilgili olmaması veya gerekliliğin bir şarta bağlı olması ve bu şartın mevcut olmaması durumları haricinde denetçinin, denetimi, ilgili ISA'nın tüm gerekliliklerine uygun şekilde yürütmesini zorunlu kılar. İstisnai durumlarda denetçi, bir ISA'da yer alan ilgili gereklilikten sapmanın gerekli olduğuna karar verebilir. Bu tür durumlarda denetçi, söz konusu gerekliliğin amacına ulaşmak için alternatif denetim prosedürleri uygular.¹
- A10. Özel amaçlı mali tabloların denetiminde ISA'ların gerekliliklerinden bazılarının uygulanması, denetçinin hususi değerlendirmesini gerektirebilir. Örneğin, ISA 320'de, mali tabloların kullanıcıları için önemli olan hususlar hakkındaki yargılar, bir grup olarak kullanıcıların ortak mali bilgi ihtiyaçlarının değerlendirilmesine dayalıdır.² Ancak özel amaçlı mali tabloların denetimi söz konusu olduğunda bu yargılar, hedeflenen kullanıcıların mali bilgi ihtiyaçlarının değerlendirilmesine dayalıdır.
- A11. Bir sözleşmenin gerekliliklerine göre hazırlanan mali tablolar gibi özel amaçlı mali tablolar söz konusu olduğunda idare, hedeflenen kullanıcılarla bir eşik üzerinde mutabakata varabilir ki bu mutabakat kapsamında denetim sırasında tespit edilen eşik altı yanlış bildirimler, düzeltilmeyecek veya başka bir şekilde düzenlenmeyecektir. Böyle bir eşik mevcudiyeti, özel amaçlı mali tabloların denetiminin planlanması ve yürütülmesi amaçları açısından, denetçinin ISA 320'ye uygun olarak önemliliği belirleme yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.
- A12. ISA'lar uyarınca yönetimden sorumlu olanlarla iletişim, yönetimden sorumlu olanlar ile denetime tabi mali tablolar arasındaki ilişkiye ve özellikle de yönetimden sorumlu olanların bu mali tabloların hazırlanmasına ilişkin gözetim sorumluluğuna sahip olup olmadıklarına bağlıdır. Özel amaçlı mali tablolar söz konusu olduğunda, örneğin mali bilginin sadece idarenin kullanımı için hazırlandığı durumlarda, yönetimden sorumlu olanların bu tür bir gözetim sorumluluğu olmayabilir. Bu tür durumlarda ISA 260'ın³ gereklilikleri, denetçinin aynı zamanda kuruluşun genel amaçlı mali tablolarının denetiminden de sorumlu olduğu durumlar veya örneğin denetçinin, özel amaçlı mali tabloların denetimi sırasında tespit edilen ilgili hususları kendilerine iletmek konusunda kuruluşun yönetiminden sorumlu olanlarla mutabakata vardığı durumlar hariç olmak üzere, özel amaçlı mali tabloların denetimiyle ilgili olmayabilir.

Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar (Bkz. Parag. 11)

- A13. Bu ISA'nın ekinde, özel amaçlı mali tablolara ilişkin denetçi raporları örnekleri verilmektedir.

Mali Tabloların Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Olduğu Hususunda Kullanıcıların Uyarılması (Bkz. Parag. 14)

- A14. Özel amaçlı mali tablolar, öngörülen amaçları dışında başka amaçlarla da kullanılabilir. Örneğin düzenleyici bir kurum, belli kuruluşların özel amaçlı mali tablolarını kamuya açıklamalarını gerekli kılabilir. Denetçi, yanlış anlamaları önlemek için denetçi raporunun kullanıcılarını, mali tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğu ve dolayısıyla başka amaçlar için uygun olmayabileceği konusunda uyarır.

¹ ISA 200, paragraf 14, 18 ve 22–23.

² ISA 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", paragraf 2.

³ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim".

Restriction on Distribution or Use (Ref: Para. 14)

- A15. In addition to the alert required by paragraph 14, the auditor may consider it appropriate to indicate that the auditor's report is intended solely for the specific users. Depending on the law or regulation of the particular jurisdiction, this may be achieved by restricting the distribution or use of the auditor's report. In these circumstances, the paragraph referred to in paragraph 14 may be expanded to include these other matters, and the heading modified accordingly.

Dağıtım veya Kullanımın Sınırlandırılması (Bkz. Parag. 14)

- A15. 14. paragrafın gerektirdiği uyarıya ek olarak denetçi, denetçi raporunun sadece belirli kullanıcılara yönelik olduğunu belirtmeyi uygun bulabilir. İlgili yetki alanının yasal ve idari düzenlemelerine bağlı olarak bu durum, denetçi raporunun dağıtımının veya kullanımının sınırlandırılması suretiyle gerçekleştirilebilir. Bu tür durumlarda, 14. paragrafta atıf yapılan paragraf, söz konusu diğer hususları içerecek şekilde genişletilebilir ve başlığı buna uygun olarak değiştirilebilir.

Illustrations of Auditors' Reports on Special Purpose Financial Statements

- Illustration 1: An auditor's report on a complete set of financial statements prepared in accordance with the financial reporting provisions of a contract (for purposes of this illustration, a compliance framework).
- Illustration 2: An auditor's report on a complete set of financial statements prepared in accordance with the tax basis of accounting in Jurisdiction X (for purposes of this illustration, a compliance framework).
- Illustration 3: An auditor's report on a complete set of financial statements prepared in accordance with the financial reporting provisions established by a regulator (for purposes of this illustration, a fair presentation framework).

Ek

(Bkz: Parag. A13)

Özel Amaçlı Mali Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

- Örnek 1: Bir sözleşmenin mali raporlama hükümleri (bu örnekte uygunluk çerçevesi) uyarınca hazırlanmış olan tam bir mali tablolar setine ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 2: X Yetki Alanındaki vergi esaslı muhasebe düzenlemelerine (bu örnekte uygunluk çerçevesi) göre hazırlanmış olan tam bir mali tablolar setine ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 3: Düzenleyici bir kurum tarafından oluşturulmuş mali raporlama hükümleri (bu örnekte güvenilir sunum çerçevesi) uyarınca hazırlanmış olan tam bir mali tablolar setine ilişkin denetçi raporu.

Illustration 1:

Circumstances include the following:

- **The financial statements have been prepared by management of the entity in accordance with the financial reporting provisions of a contract (that is, a special purpose framework) to comply with the provisions of that contract. Management does not have a choice of financial reporting frameworks.**
- **The applicable financial reporting framework is a compliance framework.**
- **The terms of the audit engagement reflect the description of management’s responsibility for the financial statements in ISA 210.**
- **Distribution and use of the auditor’s report are restricted.**

INDEPENDENT AUDITOR’S REPORT

[Appropriate Addressee]

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheet as at December 31, 20X1, and the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information. The financial statements have been prepared by management of ABC Company based on the financial reporting provisions of Section Z of the contract dated January 1, 20X1 between ABC Company and DEF Company (“the contract”).

Management’s¹ Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation of these financial statements in accordance with the financial reporting provisions of Section Z of the contract, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor’s Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor’s judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity’s preparation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity’s internal control. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

¹ Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.

Örnek 1:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Mali tablolar, kuruluşun idaresi tarafından bir sözleşmenin mali raporlama hükümlerine (yani özel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak o sözleşmenin hükümlerine riayet etmek amacıyla hazırlanmıştır. İdarenin, mali raporlama çerçeveleri konusunda seçeneği yoktur.**
- **Geçerli mali raporlama çerçevesi, uygunluk çerçevesidir.**
- **Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanıımı yansıtmaktadır.**
- **Denetçi raporunun dağıtımı ve kullanımı sınırlandırılmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

ABC Şirketinin; 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu, sona eren yıla ait gelir tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik. Söz konusu mali tablolar, ABC Şirketinin idaresi tarafından, ABC Şirketi ile DEF Şirketi arasında imzalanan 1 Ocak 20X1 tarihli sözleşmenin (“sözleşme”) Z Bölümünde yer alan mali raporlama hükümlerine dayalı olarak hazırlanmıştır.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin¹ Sorumluluğu

İdare, mali tabloların sözleşmenin Z Bölümünde yer alan mali raporlama hükümleri uyarınca hazırlanmasından ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi, Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi, mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak yürütmemizi gerektirmektedir.

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere denetçinin yargısına dayanır. Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır. Denetim, bir bütün olarak mali tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra idare tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olmasının değerlendirilmesini de içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, denetim görüşümüze temel oluşturmak üzere yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

¹ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

Opinion

In our opinion, the financial statements of ABC Company for the year ended December 31, 20X1 are prepared, in all material respects, in accordance with the financial reporting provisions of Section Z of the contract.

Basis of Accounting and Restriction on Distribution and Use

Without modifying our opinion, we draw attention to Note X to the financial statements, which describes the basis of accounting. The financial statements are prepared to assist ABC Company to comply with the financial reporting provisions of the contract referred to above. As a result, the financial statements may not be suitable for another purpose. Our report is intended solely for ABC Company and DEF Company and should not be distributed to or used by parties other than ABC Company or DEF Company.

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

Görüş

Bizim görüşümüze göre, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait mali tabloları, tüm önemli yönleriyle, sözleşmenin Z Bölümünde yer alan mali raporlama hükümlerine uygun olarak hazırlanmıştır.

Muhasebe Esasları ile Dağıtımın ve Kullanımın Sınırlandırılması

Görüşümüzü değiştirmemekle birlikte, mali tablolarda yer alan ve muhasebe esasını açıklayan X Notuna dikkat çekiyoruz. Mali tablolar, ABC Şirketine, yukarıda atıfta bulunulan sözleşmede yer alan mali raporlama hükümlerine uygunluk sağlamasında yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu nedenle, mali tablolar başka bir amaç için uygun olmayabilir. Raporumuz, sadece ABC Şirketi ile DEF Şirketine yönelik olup ABC Şirketi veya DEF Şirketi haricindeki taraflara dağıtılmamalı veya ABC Şirketi veya DEF Şirketi haricindeki taraflarca kullanılmamalıdır.

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

Illustration 2:

Circumstances include the following:

- **The financial statements have been prepared by management of a partnership in accordance with the tax basis of accounting in Jurisdiction X (that is, a special purpose framework) to assist the partners in preparing their individual income tax returns. Management does not have a choice of financial reporting frameworks.**
- **The applicable financial reporting framework is a compliance framework.**
- **The terms of the audit engagement reflect the description of management's responsibility for the financial statements in ISA 210.**
- **Distribution of the auditor's report is restricted.**

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

We have audited the accompanying financial statements of ABC Partnership, which comprise the balance sheet as at December 31, 20X1 and the income statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information. The financial statements have been prepared by management using the tax basis of accounting in Jurisdiction X.

Management's¹ Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation of these financial statements in accordance with the tax basis of accounting in Jurisdiction X, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the partnership's preparation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the partnership's internal control. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

Opinion

In our opinion, the financial statements of ABC Partnership for the year ended December 31, 20X1 are prepared, in all material respects, in accordance with [describe the applicable income tax law] of Jurisdiction X.

¹ Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.

Örnek 2:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Mali tablolar, şirket idaresi tarafından, ortakların şahsi vergi beyannamelerini hazırlamalarına yardımcı olmak amacıyla X Yetki Alanında vergi esaslı muhasebe sistemine (yani özel amaçlı bir çerçeveye) uygun şekilde hazırlanmıştır. İdarenin, mali raporlama çerçeveleri konusunda seçeneği yoktur.**
- **Geçerli mali raporlama çerçevesi, bir uygunluk çerçevesidir.**
- **Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara yönelik sorumluluğuna dair ISA 210'da yapılan tanımları yansıtmaktadır.**
- **Denetçi raporunun dağıtımını sınırlandırılmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

ABC Şirketinin, 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu, sona eren yıla ait gelir tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik. Mali tablolar, idare tarafından X Yetki Alanında vergi esaslı muhasebe sistemi kullanılarak hazırlanmıştır.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin¹ Sorumluluğu

İdare, X Yetki Alanında vergi esaslı muhasebe sistemi uyarınca bu mali tabloların hazırlanmasından ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanabilmesi için idarenin gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi, Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi, mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak yürütmemizi gerektirmektedir.

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, denetçinin yargısına dayanır. Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, ortaklığın iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların ortaklık tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır. Denetim, bir bütün olarak mali tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra idare tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olmasının değerlendirilmesini de içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, denetim görüşümüze temel oluşturmak üzere yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Görüş

Bizim görüşümüze göre, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait mali tabloları, tüm önemli yönleriyle X Yetki Alanının [yürürlükteki gelir vergisi kanunu]'na uygun olarak hazırlanmıştır.

¹ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

Basis of Accounting and Restriction on Distribution

Without modifying our opinion, we draw attention to Note X to the financial statements, which describes the basis of accounting. The financial statements are prepared to assist the partners of ABC Partnership in preparing their individual income tax returns. As a result, the financial statements may not be suitable for another purpose. Our report is intended solely for ABC Partnership and its partners and should not be distributed to parties other than ABC Partnership or its partners.

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

Muhasebe Esası ve Dağıtımın Sınırlandırılması

Görüşümüzü değiştirmemekle birlikte, mali tablolarda yer alan ve muhasebe esasını tanımlayan X Notuna dikkat çekiyoruz. Mali tablolar, ABC Şirketinin ortaklarına, şahsi vergi beyannamelerini hazırlamalarında yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu nedenle, mali tablolar başka bir amaç için uygun olmayabilir. Raporumuz, sadece ABC Şirketi ve ortaklarına yönelik olup ABC Şirketi ve ortakları haricindeki taraflara dağıtılmamalıdır.

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

Illustration 3:

Circumstances include the following:

- **The financial statements have been prepared by management of the entity in accordance with the financial reporting provisions established by a regulator (that is, a special purpose framework) to meet the requirements of that regulator. Management does not have a choice of financial reporting frameworks.**
- **The applicable financial reporting framework is a fair presentation framework.**
- **The terms of the audit engagement reflect the description of management’s responsibility for the financial statements in ISA 210.**
- **Distribution or use of the auditor’s report is not restricted.**
- **The Other Matter paragraph refers to the fact that the auditor has also issued an auditor’s report on financial statements prepared by ABC Company for the same period in accordance with a general purpose framework.**

INDEPENDENT AUDITOR’S REPORT

[Appropriate Addressee]

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheet as at December 31, 20X1, and the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information. The financial statements have been prepared by management based on the financial reporting provisions of Section Y of Regulation Z.

Management’s¹ Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with the financial reporting provisions of Section Y of Regulation Z,² and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor’s Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor’s judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error.

¹ Or other term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction.

² Where management’s responsibility is to prepare financial statements that give a true and fair view, this may read: “Management is responsible for the preparation of financial statements that give a true and fair view in accordance with the financial reporting provisions of section Y of Regulation Z, and for such ...”

Örnek 3:

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Mali tablolar; kuruluş idaresi tarafından, düzenleyici bir kurum tarafından oluşturulan mali raporlama hükümlerine (yani özel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak söz konusu düzenleyici kurumun gerekliliklerini karşılamak amacıyla hazırlanmıştır. İdarenin, mali raporlama çerçeveleri konusunda seçeneği yoktur.**
- **Geçerli mali raporlama çerçevesi, güvenilir bir sunum çerçevesidir.**
- **Denetim görevinin şartları, idarenin mali tablolara ilişkin ISA 210'da yer alan sorumluluk tanımını yansıtmaktadır.**
- **Denetçi raporunun dağıtımı ve kullanımı sınırlanmamıştır.**
- **Diğer Hususlara İlişkin Paragraf, denetçinin, ABC Şirketi tarafından genel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak aynı dönem için hazırlanan mali tablolar hakkında da bir denetçi raporu yayımladığı hususuna atıfta bulunmaktadır.**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Muhatap]

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli bilançosu, sona eren yıla ait gelir tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve nakit akış tablosu, önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki mali tablolarını denetledik. Mali tablolar, idare tarafından Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan mali raporlama hükümlerine dayalı olarak hazırlanmıştır.

Mali Tablolara İlişkin İdarenin¹ Sorumluluğu

Şirket idaresi, bu mali tabloların, Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan mali raporlama hükümleri uyarınca hazırlanmasından, güvenilir şekilde sunulmasından² ve hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrolden sorumludur.

Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, yaptığımız denetime dayalı olarak bu mali tablolar hakkında görüş bildirmektir. Denetimimizi, Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürüttük. Bu standartlar, etik gerekliliklere riayet etmemizi ve denetimi mali tabloların önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlayarak yürütmemizi gerektirmektedir.

Denetim, mali tablolardaki tutarlar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, hile veya hata nedeniyle mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, denetçinin yargısına dayanır.

¹ Veya ilgili yetki alanındaki yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka terim.

² İdarenin sorumluluğunun durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tablolar hazırlamak olduğu durumlarda, bu cümle şöyle olabilir: “Şirket idaresi, Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan mali raporlama hükümleri uyarınca durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların hazırlanmasından ve... dan sorumludur.”

In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation¹ of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control.² An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

Opinion

In our opinion, the financial statements present fairly, in all material respects, (or give a true and fair view of) the financial position of ABC Company as at December 31, 20X1, and (of) its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with the financial reporting provisions of Section Y of Regulation Z.

Basis of Accounting

Without modifying our opinion, we draw attention to Note X to the financial statements, which describes the basis of accounting. The financial statements are prepared to assist ABC Company to meet the requirements of Regulator DEF. As a result, the financial statements may not be suitable for another purpose.

Other Matter

ABC Company has prepared a separate set of financial statements for the year ended December 31, 20X1 in accordance with International Financial Reporting Standards on which we issued a separate auditor's report to the shareholders of ABC Company dated March 31, 20X2.

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

¹ In the case of footnote (2) on the previous page, this may read: "In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation of financial statements that give a true and fair view in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control."

² In circumstances when the auditor also has responsibility to express an opinion on the effectiveness of internal control in conjunction with the audit of the financial statements, this sentence would be worded as follows: "In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances." In the case of footnote (2) on the previous page, this may read: "In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation of financial statements that give a true and fair view in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances."

Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil,¹ mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla² ilgili iç kontrolü dikkate alır. Denetim, bir bütün olarak mali tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra idare tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, denetim görüşümüze temel oluşturmak üzere yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Görüş

Bizim görüşümüze göre mali tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla mali durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait mali performansını ve nakit akışlarını, Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan mali raporlama hükümleri uyarınca tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun şekilde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır).

Muhasebe Esası

Görüşümüzü değiştirmemekle birlikte, mali tablolarda yer alan ve muhasebe esasını tanımlayan X Notuna dikkat çekiyoruz. Mali tablolar, ABC Şirketine, DEF Düzenleyici Kurumu tarafından getirilen yükümlülükleri karşılama amacıyla hazırlanmıştır. Bu nedenle mali tablolar, başka bir amaç için uygun olmayabilir.

Diğer Husus

ABC Şirketi, Uluslararası Mali Raporlama Standartları uyarınca 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait ayrı bir mali tablo seti hazırlamış olup ABC Şirketinin hissedarları için bu mali tablo setine ilişkin olarak 31 Mart 20X2 tarihli ayrı bir denetçi raporu hazırlamış bulunuyoruz.

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporunun tarihi]

[Denetçinin adresi]

¹ Denetçinin mali tabloların denetimiyle bağlantılı olarak iç kontrolün etkinliği hakkında görüş bildirmekle de sorumlu olduğu hallerde, bu cümle şu şekilde olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır". Bir önceki cümlenin (2) numaralı dipnotunda tanımlanan koşullarda dipnotta bu cümle şu şekilde olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır."

² Bir önceki cümlenin (2) numaralı dipnotunda tanımlanan koşullarda bu cümle şu şekilde olabilir: "Bu risk değerlendirmelerini yaparken denetçi, kuruluşun iç kontrolünün etkinliği hakkında görüş bildirmek amacıyla değil, mevcut koşullar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtan mali tabloların kuruluş tarafından hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolü dikkate alır."