



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 550

İLİŞKİLİ TARAFLAR

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2012 yılı yayımı, Bölüm 1 ve Bölüm 2’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 550 “İlişkili Taraflar”ın, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır)

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

İLİŞKİLİ TARAFLAR
(BDS 550)
HAKKINDA TEBLİĞ
TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 23

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan İlişkili Taraflar Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek'te yer alan BDS 550 metninde belirlenmiştir.

Dayanak

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

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Tebliğde geçen;

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

Geçiş hükümleri

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

Yürürlük

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

Yürütme

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

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 550

İLİŞKİLİ TARAFLAR

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1
İlişkili Taraf İlişkilerinin ve İşlemlerinin Niteliği	2
Denetçinin Sorumlulukları	3-7
Yürürlük Tarihi	8
Amaçlar	9
Tanımlar	10
Ana Hükümler	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	11-17
İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	18-19
İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı “Önemli Yanlışlık” Risklerine Karşı Yapılacak İşler	20-24
Belirlenmiş İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bu İşlemlere İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi	25
Yazılı Açıklamalar.....	26
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim	27
Belgelendirme.....	28
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Denetçinin Sorumlulukları	A1-A3
İlişkili Taraf Tanımı	A4-A7
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	A8-A28
İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	A29-A30
İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı “Önemli Yanlışlık” Risklerine Karşı Yapılacak İşler.....	A31-A45
Belirlenmiş İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin	

ve Bu İşlemlere İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi.....	A46-A47
Yazılı Açıklamalar.....	A48-A49
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim	A50

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 550 “İlişkili Taraflar”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), bir finansal tablo denetiminde ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle ilgili denetçinin sorumluluklarını düzenler. Bu BDS, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle bağlantılı “önemli yanlışlık” risklerine yönelik BDS 315¹, BDS 330² ve BDS 240³ hükümlerinin uygulamasına ilişkin daha detaylı bilgi verir.

İlişkili Taraf İlişkilerinin ve İşlemlerinin Niteliği

2. Birçok ilişkili taraf işlemi işletmenin olağan iş akışı içinde gerçekleşir. Bu tür durumlarda, bunlar ilişkili olmayan taraflarla gerçekleştirilen benzer işlemler sonucunda finansal tabloların önemli yanlışlık içermesi riskinden daha fazla bir risk içermeyebilir. Ancak bazı durumlarda ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin niteliği, ilişkili olmayan taraflarla gerçekleştirilen benzer işlemlere göre finansal tablolarda daha yüksek “önemli yanlışlık” riskine sebep olabilir. Örneğin:
 - İlişkili taraflar, oldukça kapsamlı ve karmaşık ilişki ve yapılar aracılığıyla faaliyet gösterebilirler ve bu durum ilişkili taraf işlemlerinin karmaşıklığını artırır.
 - Bilgi sistemleri, işletme ile ilişkili tarafları arasındaki işlemlerin ve hesap bakiyelerinin belirlenmesi veya bunların özetlenmesinde etkin olmayabilir.
 - İlişkili taraf işlemleri normal piyasa yapısı ve şartlarında gerçekleşmeyebilir; örneğin, bazı ilişkili taraf işlemleri bedelsiz olarak gerçekleşebilir.

Denetçinin Sorumlulukları

3. İlişkili taraflar birbirlerinden bağımsız değildir. Bu nedenle çoğu finansal raporlama çerçevesi, finansal tablo kullanıcılarının, bu ilişkilerin niteliğini ve finansal tablolar üzerindeki gerçek veya potansiyel etkilerini anlayabilmelerini sağlamak amacıyla ilişkili taraf ilişkileri, işlemleri ve bakiyelerine yönelik özel muhasebe ve açıklama hükümleri içerir. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin bu tür hükümler belirlemesi durumunda denetçi, işletmenin ilişkili taraf ilişkilerini, işlemlerini veya bakiyelerini bu çerçevenin hükümlerine uygun olarak gerektiği gibi muhasebeleştirmemesinden veya açıklamamasından kaynaklanan “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek, değerlendirmek ve bunlara karşılık vermek için denetim prosedürlerini uygulamakla sorumludur.
4. Geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraflarla ilgili herhangi bir hüküm bulunmasa veya bulunan hükümler yetersiz olsa dahi denetçi, finansal tabloların bu

¹ BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”

² BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler”

³ BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”

ilişki ve işlemlerden etkilendiği ölçüde, aşağıdaki konular hakkında bir sonuca ulaşabilmesine yetecek kadar, bu ilişki ve işlemler hakkında bilgi elde eder (Bakınız: A1 paragrafi):

- (a) Finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde sunulup sunulmadığı (gerçeğe uygun sunum çerçeveleri açısından) (Bakınız: A2 paragrafi),
 - (b) Finansal tabloların yanıltıcı olup olmadığı (uygunluk çerçeveleri açısından) (Bakınız: A3 paragrafi).
5. Ayrıca, ilişkili taraflar aracılığıyla daha kolay hile yapılabildiğinden, işletmenin ilişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin anlaşılması, denetçinin BDS 240⁴'a uygun olarak bir veya birden fazla hile riski faktörünün bulunup bulunmadığına ilişkin yaptığı değerlendirmeye ilgilidir.
6. Denetimin BDS'lere uygun olarak planlanmasına ve yürütülmesine rağmen, yapısal kısıtlamalar sebebiyle kaçınılmaz olarak finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememe riski vardır.⁵ Denetçinin önemli yanlışlıkları tespit etme kabiliyeti üzerindeki yapısal kısıtlamaların potansiyel etkileri, aşağıdaki gibi sebeplerden dolayı ilişkili taraflar bağlamında daha büyüktür:
- Özellikle geçerli finansal raporlama çerçevesi ilişkili taraflara ilişkin hükümler getirmemiş ise yönetim, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin tamamının varlığından haberdar olmayabilir.
 - İlişkili taraf ilişkileri; hileyi gizlemek, muvazaalı işlem veya manipülasyon yapmak için yönetime daha çok fırsat sunabilir.
7. Açıklanmamış ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin bulunma ihtimali dikkate alındığında, BDS 200⁶'e uygun olarak denetimin mesleki şüphecilik içerisinde planlanması ve yürütülmesi özellikle önem taşır. Bu BDS'de yer alan hükümler denetçinin, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle bağlantılı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemesi ve değerlendirmesi ile değerlendirilmiş risklere karşı uygulanacak denetim prosedürlerini tasarlamasına yardımcı olacak şekilde tasarlanmıştır.

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

9. Denetçinin amaçları:

⁴ BDS 240, 24 üncü paragraf

⁵ BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", A51-A52 paragrafları

⁶ BDS 200, 15 inci paragraf

- (a) Geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraf hükümleri bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, aşağıdakileri gerçekleştirmeye yeterli olacak kadar ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleri hakkında bilgi elde etmek:
- (i) Hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olan ilişkili taraf ilişkilerinden ve işlemlerinden kaynaklanan -varsa- hile riski faktörlerini teşhis edebilmek,
- (ii) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, finansal tabloların bu ilişki ve işlemlerden etkilendiği ölçüde aşağıdaki hususlar hakkında bir sonuca varabilmek:
- a. Finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde sunulup sunulmadığı (gerçeğe uygun sunum çerçeveleri açısından),
- b. Finansal tabloların yanıltıcı olup olmadığı (uygunluk çerçeveleri açısından),
- (b) Ayrıca, geçerli finansal raporlama çerçevesinin ilişkili taraflara ilişkin hükümler belirlemesi durumunda, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin finansal raporlama çerçevesine uygun olarak belirlendiği, muhasebeleştirildiği ve açıklandığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek.

Tanımlar

10. Aşağıdaki terimler BDS’lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

- (a) İlişkili taraf: Aşağıdaki şartlardan birini taşıyan taraftır (Bakınız: A4-A7 paragrafları):
- (i) Geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraf olarak tanımlanmak,
- (ii) Geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraflarla ilgili herhangi bir hüküm bulunmaması veya bulunan hükümlerin yetersiz olması durumunda:
- a. Raporlama yapan işletme üzerinde, bir veya birden fazla aracı yoluyla doğrudan veya dolaylı kontrole ya da önemli bir etkiye sahip olan kişi veya başka bir işletme olmak;
- b. Raporlama yapan işletmenin, bir veya birden fazla aracı yoluyla, üzerinde doğrudan veya dolaylı kontrole ya da önemli bir etkiye sahip olduğu başka bir işletme olmak;
- c. Aşağıdaki durumlar sebebiyle, raporlama yapan işletme ile ortak kontrol altında bulunan bir başka işletme olmak:
- i. Kontrole sahip ortakların aynı olması,

- ii. Ortakların yakın aile üyeleri olması veya
- iii. Kilit yöneticilerin aynı olması.

Ancak, kamunun ortak kontrolü altında olan işletmeler; birbirleriyle önemli işlemler gerçekleştirmedikçe veya aralarında önemli ölçüde kaynak paylaşımı olmadıkça ilişkili işletmeler olarak kabul edilmez.

- (b) Piyasa şartlarında gerçekleşen işlem: Birbiriyle ilişkili olmayan, birbirinden bağımsız hareket eden ve kendi çıkarını gözetken istekli bir alıcı ile istekli bir satıcı arasında gerçekleşen işlemdir.

Ana Hükümler

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

11. Denetçi, BDS 315 ve BDS 240 uyarınca uygulanacak risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetlerin bir parçası olarak⁷, ilişkili taraflar ve bunlarla gerçekleşen işlemlerle bağlantılı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesine yönelik bilgi elde etmek amacıyla 12-17 paragraflarında öngörülen denetim prosedürlerini ve ilgili faaliyetleri gerçekleştirir (Bakınız: A8 paragrafı).

İşletmenin İlişkili Taraf İlişkilerinin ve İşlemlerinin Tanınması

12. BDS 315 ve BDS 240’a uygun olarak⁸ denetim ekibi içinde yapılacak müzakere, finansal tabloların, işletmenin ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinden doğabilecek hile veya hata kaynaklı önemli yanlışlıklara açıklığının özel olarak değerlendirilmesini içerir (Bakınız: A9-A10 paragrafları).
13. Denetçi, aşağıdaki konular hakkında yönetimi sorgular:
 - (a) İşletmenin ilişkili taraflarının kimliği (önceki dönemden itibaren meydana gelen değişiklikler dâhil) (Bakınız: A11-A14 paragrafları),
 - (b) İşletme ile ilişkili taraflar arasındaki ilişkilerin niteliği,
 - (c) İşletmenin dönem içinde söz konusu ilişkili taraflarla herhangi bir işlem gerçekleştirip gerçekleştirmediği ve gerçekleştirmiş olması durumunda bu işlemlerin türü ve amacı.
14. Yönetimin aşağıdaki hususlara ilişkin kontrolleri oluşturmuş olması durumunda denetçi, söz konusu kontrollere ilişkin bilgi elde etmek amacıyla yönetimi ve işletmedeki diğer kişileri sorgular ve uygun gördüğü diğer risk değerlendirme prosedürlerini uygular (Bakınız: A15-A20 paragrafları):
 - (a) İlişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak belirlenmesi, muhasebeleştirilmesi ve açıklanması,

⁷ BDS 315, 5 inci paragraf; BDS 240, 16 ncı paragraf

⁸ BDS 315, 10 uncu paragraf; BDS 240, 15 inci paragraf

- (b) İlişkili taraflarla gerçekleştirilen önemli işlem ve düzenlemelere yetki ve onay verilmesi (Bakınız: A21 paragrafı),
- (c) İşletmenin olağan iş akışı dışındaki önemli işlem ve düzenlemelere yetki ve onay verilmesi.

Kayıt ve Belgelerin Gözden Geçirilmesi Sırasında İlişkili Taraflar Hakkındaki Bilgilere Yönelik Dikkatin Sürdürülmesi

15. Yönetimin daha önceden belirlemediği veya denetçiye açıklamadığı ilişkili taraf ilişkileri veya işlemleri bulunabilir. Denetçi, kayıt veya belgeleri tetkik ederken bu durumu işaret edebilecek düzenlemelere veya diğer bilgilere yönelik olarak dikkatli olur (Bakınız: A22-A23 paragrafları).

Denetçi, yönetimin daha önceden belirlemediği veya kendisine açıklamadığı ilişkili taraf ilişkileri veya işlemlerinin mevcudiyetine dair göstergelerle ilgili olarak, özellikle aşağıdaki belgeleri tetkik eder:

- (a) Denetçinin uyguladığı prosedürlerin bir parçası olarak elde edilen banka teyitleri ve yasal teyitler,
 - (b) Ortaklar genel kurulunun ve üst yönetimden sorumlu olanların yaptığı toplantılara ilişkin tutanaklar,
 - (c) Denetçinin, işletmenin içinde bulunduğu şartlara göre gerekli gördüğü diğer kayıt veya belgeler.
16. 15 inci paragrafa uygun olarak gerekli denetim prosedürlerini veya diğer denetim prosedürlerini uygularken işletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen önemli işlemleri belirlemesi durumunda denetçi, aşağıdaki konular hakkında yönetimi sorgular (Bakınız: A24-A25 paragrafları):
- (a) Bu işlemlerin niteliği ve (Bakınız: A26 paragrafı),
 - (b) İlişkili tarafların bu işlemlerde yer alıp almadığı (Bakınız: A27 paragrafı).

İlişkili Taraf Bilgilerinin Denetim Ekibiyle Paylaşılması

17. Denetçi, işletmenin ilişkili tarafları hakkında elde edilen bilgileri denetim ekibinin diğer üyeleriyle paylaşır (Bakınız: A28 paragrafı).

İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

18. Denetçi, BDS 315’e uygun olarak “önemli yanılsızlık” risklerini belirlerken ve değerlendirirken ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle bağlantılı “önemli yanılsızlık” risklerini⁹ belirler ve değerlendirir; ayrıca bu risklerden herhangi birisinin önemli

⁹ BDS 315, 25 inci paragraf

(ciddi) bir risk olup olmadığı konusunda karara varır. Denetçi bu karara varırken, işletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen belirlenmiş önemli ilişkili taraf işlemlerini, önemli risklere yol açan işlemler olarak değerlendirir.

19. Denetçinin ilişkili taraflarla ilgili risk değerlendirme prosedürlerini ve ilgili faaliyetleri uygulaması sırasında hile riski faktörleri (hâkim etkiye sahip bir ilişkili tarafın söz konusu olduğu durumlar da dâhil) belirlemesi durumunda, denetçi bu tür bilgileri BDS 240'a uygun olarak hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlerken ve değerlendirirken mütalaa eder (Bakınız: A6, A29 ve A30 paragrafları).

İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı "Önemli Yanlışlık" Risklerine Karşı Yapılacak İşler

20. Denetçi BDS 330'a uygun olarak değerlendirilmiş risklere¹⁰ karşı işlem yaparken, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle bağlantılı olan değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" riskleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla, müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular. Bu denetim prosedürleri 21-24 üncü paragraflarda zorunlu kılınan prosedürleri içerir (Bakınız: A31-A34 paragrafları).

Önceden Belirlenmemiş veya Açıklanmamış İlişkili Tarafların veya Önemli İlişkili Taraf İşlemlerinin Belirlenmesi

21. Yönetim tarafından önceden belirlenmemiş veya denetçiye açıklanmamış ilişkili taraf ilişkilerinin veya işlemlerinin bulunduğuna işaret eden düzenleme veya bilgilerin mevcut olduğunu belirlemesi durumunda denetçi, arka plandaki şartların bu ilişki ve işlemlerin varlığını teyit edip etmediğine karar verir.
22. Yönetim tarafından önceden belirlenmemiş veya denetçiye açıklanmamış ilişkili taraf ilişkilerinin veya işlemlerinin mevcut olduğunu belirlemesi durumunda denetçi:
- (a) İlgili bilgileri derhâl denetim ekibinin diğer üyelerine iletir (Bakınız: A35 paragrafı).
 - (b) Geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraf hükümlerinin bulunması durumunda:
 - (i) Daha detaylı bir değerlendirme yapabilmek için yönetimden yeni belirlenen ilişkili taraflarla gerçekleştirilmiş tüm işlemleri belirlemesini talep eder,
 - (ii) İlişkili taraf ilişkileri ve işlemleri üzerindeki işletme kontrollerinin, ilişkili taraf ilişkileri veya işlemlerini belirlemekte veya açıklamakta başarısız olmasının sebeplerine ilişkin sorgulama yapar.
 - (c) Yeni belirlenen ilişkili taraflara veya önemli ilişkili taraf işlemlerine yönelik uygun maddi doğrulama prosedürlerini uygular (Bakınız: A36 paragrafı),

¹⁰ BDS 330, 5-6 ncı paragraflar

- (ç) Yönetim tarafından önceden belirlenmemiş veya denetçiye açıklanmamış ilişkili taraf ilişkilerinin veya işlemlerinin bulunma (var olma) riskini tekrar ele alır ve gerektiğinde ilave denetim prosedürleri uygular ve
- (d) İlişkili taraflarla ilgili yönetim tarafından açıklama yapılmamasının kasıtlı olduğunu düşünmesi (dolayısıyla bunun hile kaynaklı bir “önemli yanlışlık” riski göstergesi olması) durumunda, bu durumun denetim üzerindeki etkilerini değerlendirir (Bakınız: A37 paragrafı).

İşletmenin Olağan İş Akışı Dışında Gerçekleşen Belirlenmiş Önemli İlişkili Taraf İşlemleri

23. İşletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen belirlenmiş önemli ilişkili taraf işlemleri için denetçi:
- (a) Varsa, ilişkilerin temelini oluşturan sözleşme veya anlaşmaları tetkik eder ve aşağıdaki hususları değerlendirir:
 - (i) İşlemlerdeki iş mantığının/ticari gerekçenin (veya bundan yoksunluğun), bu işlemlerin hileli finansal raporlama yapılması veya varlıkların kötüye kullanımının gizlenmesi amacıyla yapılmış olabileceğini işaret edip etmediği,¹¹ (Bakınız: A38-A39 paragrafları)
 - (ii) İşlemlerin şartlarının yönetimin açıklamalarıyla tutarlı olup olmadığı,
 - (iii) İşlemlerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği ve açıklanıp açıklanmadığı,
 - (b) İşlemlere doğru bir şekilde yetki ve onay verildiğine ilişkin denetim kanıtı elde eder (Bakınız: A40-A41 paragrafları).

İlişkili Taraf İşlemlerinin, Piyasa Şartlarında Gerçekleşen İşlemler İçin Geçerli Olan Şartlara Eşdeğer Şartlarda Yapıldığına Dair Yönetim Beyanları

24. Yönetimin, bir ilişkili taraf işleminin piyasa şartlarında gerçekleşen işlemler için geçerli olan şartlarla eşdeğer şartlarda yapıldığı anlamına gelecek şekilde finansal tablolarda bir beyanda bulunması durumunda denetçi, bu beyanla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder (Bakınız: A42-A45 paragrafları).

Belirlenmiş İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bu İşlemlere İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi

25. Denetçi BDS 700¹²'e uygun olarak finansal tablolara ilişkin bir görüş oluştururken aşağıdaki hususları değerlendirir (Bakınız: A46 paragrafı):

¹¹ BDS 240, 32 (c) paragrafı

¹² BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, 10-15 inci paragraflar

- (a) Belirlenmiş ilişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği ve açıklanıp açıklanmadığı (Bakınız: A47 paragrafı),
- (b) İlişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin etkilerinin:
 - (i) Finansal tabloların gerçeğe uygun olarak sunulmasını engelleyip engellemediği (gerçeğe uygun sunum çerçeveleri açısından) veya
 - (ii) Finansal tabloların yanıltıcı olmasına sebep olup olmadığı (uygunluk çerçeveleri açısından).

Yazılı Açıklamalar

26. Geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraflarla ilgili hükümlerin bulunması durumunda denetçi, yönetimden ve -uygun hallerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan;
- (a) İşletmenin ilişkili taraflarının kimliklerini ve haberdar oldukları tüm ilişkili taraf ilişkilerini ve işlemlerini denetçiye açıkladıklarına ve
 - (b) Bu ilişkilerin ve işlemlerin söz konusu çerçeve hükümlerine uygun olarak muhasebeleştirdikleri ve açıkladıklarına
- ilişkin yazılı açıklamalar alır (Bakınız: A48-A49 paragrafları).

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

27. Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almaması durumunda¹³ denetçi, denetim sırasında ilişkili taraflarla bağlantılı olarak ortaya çıkan önemli konular hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişime geçer (Bakınız: A50 paragrafı).

Belgelendirme

28. Denetçi, belirlenen ilişkili tarafların adlarını ve ilişkili taraf ilişkilerinin niteliklerini çalışma kâğıtlarına dâhil eder.¹⁴

¹³ BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”, 13 üncü paragraf

¹⁴ BDS 230, “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, 8–11 inci paragraflar ile A6 paragrafı

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Denetçinin Sorumlulukları

İlişkili Taraf İlişkilerini Yetersiz Ölçüde Düzenleyen Finansal Raporlama Çerçevesi (Bakınız: 4 üncü paragraf)

A1. İlişkili taraflarla ilgili hükümlerin yetersiz olduğu bir geçerli finansal raporlama çerçevesi, ilişkili tarafı tanımlayan ancak bu yaptığı tanım, bu BDS'nin 10(a)(ii) paragrafı kapsamında belirlenen tanımdan çok daha dar kapsamlı olmalıdır. Dolayısıyla, söz konusu çerçevede yer alan ilişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin açıklanmasına ilişkin hüküm, önemli ölçüde daha az sayıdaki ilişkili taraf ilişkisine ve işlemine uygulanır.

Gerçeğe Uygun Sunum Çerçevesi (Bakınız: 4(a) paragrafı)

A2. Gerçeğe uygun sunum çerçevesi¹⁵ bağlamında, ilişkili taraf ilişki ve işlemleri finansal tabloların gerçeğe uygun sunulmamasına sebep olabilir. Söz konusu durumlara örnek olarak, ilişkili taraf ilişki ve işlemlerinin ekonomik özünün finansal tablolara uygun şekilde yansıtılmadığı hâller verilebilir. Örneğin, bir mal, piyasa değerinin üzerinde veya altında bir fiyattan kontrol gücü olan ortağa satılabilir. Söz konusu işlemin işletme açısından bir sermaye katkısı veya dağıtımı veya bir temettü ödemesi olarak değerlendirilmesi gerekirken, kâr veya zarar içeren bir işlem olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda, gerçeğe uygun sunum sağlanamayabilir.

Uygunluk Çerçevesi (Bakınız: 4(b) paragrafı)

A3. Uygunluk çerçevesi bağlamında; ilişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin, BDS 700'de belirtildiği üzere, finansal tabloların yanıltıcı olmasına sebep olup olmadığı, ilgili denetimin özel şartlarına bağlıdır. İlişkili taraf işlemlerinin finansal tablolarda açıklanmaması, çerçeve ve yürürlükteki mevzuat açısından uygun olabilir. Bu durumda dahi, işletmenin gelirinin oldukça büyük bir bölümünü, ilişkili taraflarla gerçekleştirdiği işlemlerden elde etmesi ve bunu açıklamaması finansal tabloların yanıltıcı olmasına sebep olabilir. Ancak, denetçinin BDS 210¹⁶ uyarınca kabul edilebilir olduğu tespit edilen bir uygunluk çerçevesine göre hazırlanan ve sunulan finansal tabloları yanıltıcı olarak değerlendirme ihtimali çok düşüktür.¹⁷

İlişkili Taraf Tanımı (Bakınız: 10(a) paragrafı)

A4. Birçok finansal raporlama çerçevesi kontrol ve önemli etki kavramlarını ele almaktadır. Bu kavramlar farklı terimlerle ifade edilse de, genellikle aşağıdaki gibi tanımlanır:

¹⁵ BDS 200, 13 üncü paragraf, "gerçeğe uygun sunum" ve "uygunluk çerçevesi" nin anlamlarını açıklamaktadır.

¹⁶ BDS 210, "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması", 6 (a) paragrafı

¹⁷ BDS 700, A12 paragrafı

- (a) Kontrol, bir işletmenin faaliyetlerinden fayda elde etmek amacıyla söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.
- (b) Önemli etki (pay sahipliği, kanun veya sözleşme yoluyla kazanılabilir), bir işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politika kararlarına katılma gücüdür, ancak bu politikalar üzerinde kontrolün bulunmamasıdır.

A5. Aşağıdaki ilişkilerin söz konusu olması, kontrol veya önemli etkinin bulunduğu işaret edebilir:

- (a) İşletmedeki doğrudan veya dolaylı özkaynak payı veya diğer finansal çıkarlar.
- (b) İşletmenin diğer işletmelerdeki doğrudan veya dolaylı özkaynak payı veya diğer finansal çıkarları.
- (c) Üst yönetimden sorumlu olanların veya kilit yönetimin (işletmenin faaliyetlerini planlama, yönlendirme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna sahip yönetim üyelerinin) bir parçası olmak.
- (ç) (c) alt paragrafında bahsedilen herhangi bir kişinin yakın aile bireyi olmak.
- (d) (c) alt paragrafında bahsedilen herhangi bir kişiyle önemli bir iş ilişkisinde olmak.

Hâkim Etkiye Sahip İlişkili Taraflar

A6. İlişkili taraflar, kontrol yetkileri veya önemli etkide bulunabilmeleri sebebiyle işletme veya işletme yönetimi üzerinde hâkim etkiye sahip olabilirler. A29-A30 paragraflarında daha detaylı olarak açıklandığı üzere, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi sırasında bu tür etkiler ilgili olup dikkate alınır.

İlişkili Taraf Niteliğindeki Özel Amaçlı İşletmeler

A7. Bazı durumlarda özel amaçlı bir işletme¹⁸, işletmenin ilişkili tarafı olabilir. Çünkü özel amaçlı işletmenin özkaynağında çok az bir payı bulursa veya hiçbir payı bulunmasa bile işletme, özel amaçlı işletmeyi kontrol edebilir.

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı “Önemli Yanlışlık” Riskleri (Bakınız: 11 inci paragraf)

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

A8. Kamu sektörü denetçisinin ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle ilgili sorumlulukları, denetimin yetki dayanağından veya kamu sektörüne özgü (mevzuattan kaynaklanan) yükümlülüklerden etkilenebilir. Dolayısıyla kamu sektörü denetçisinin sorumlulukları,

¹⁸ BDS 315, A33-A34 paragrafları, özel amaçlı bir işletmenin niteliğiyle ilgili rehberlik sağlar.

ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle bağlantılı “önemli yanlışlık” risklerinin ele alınmasıyla sınırlı olmayıp, ilişkili taraflarla iş yapılmasına ilişkin özel hükümler getiren ve kamu sektörü kuruluşlarına uygulanan mevzuat ve diğer düzenlemelere aykırılık risklerini de ele alan daha geniş bir sorumluluğu içerebilir. Ayrıca kamu sektörü denetçisinin, özel sektöre göre farklılık gösterebilen, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleri için kamu sektörüne yönelik finansal raporlama hükümlerini dikkate alması gerekebilir.

İşletmenin İlişkili Taraf İlişkilerinin ve İşlemlerinin Tanınması

Denetim Ekibi İçinde Müzakere Yapılması (Bakınız: 12 nci paragraf)

A9. Denetim ekibi içinde yapılan müzakerelerde ele alınan hususlar aşağıdakileri içerir:

- İşletmenin ilişkili taraflarla olan ilişkilerinin ve işlemlerinin niteliği ve kapsamı (örneğin, her denetimden sonra, güncellenen ilişkili taraflar listesinin kullanılması).
- İlişkili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlışlıkların ortaya çıkma ihtimaline yönelik mesleki şüpheciliğin denetim boyunca sürdürülmesinin öneminin vurgulanması.
- Yönetimin belirlemediği veya denetçiye açıklamadığı ilişkili taraf ilişkilerinin veya işlemlerinin bulunduğu işaret edebilecek durum veya şartlar (örneğin, karmaşık bir organizasyon yapısı, bilanço dışı işlemler için özel amaçlı işletmelerin kullanılması veya yetersiz bir bilgi sisteminin bulunması).
- İlişkili taraf ilişkileri veya işlemlerinin bulunduğunu gösterebilecek kayıt veya belgeler.
- Yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin belirlenmesine, uygun şekilde muhasebeleştirilmesine (geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraf hükümleri bulunuyorsa) ve açıklanmasına verdiği önem ve yönetimin ilgili kontrolleri ihlal etme riski.

A10. Ayrıca denetim ekibi içinde hileye ilişkin yapılan müzakerelerde, ilişkili tarafların hileye nasıl dahil olabileceği hususu özel olarak ele alınır. Örneğin:

- Yönetim tarafından kontrol edilen özel amaçlı işletmelerin, kazanç yönetimini kolaylaştırmak için nasıl kullanılabilirliği.
- Kilit bir yöneticinin bilinen bir iş ortağı ile işletme arasındaki işlemlerin, işletme varlıklarının kötüye kullanılmasını kolaylaştıracak şekilde nasıl düzenlenebileceği.

İşletmenin İlişkili Taraflarının Kimliği (Bakınız: 13(a) paragrafı)

A11. Geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraflarla ilgili hükümlerin bulunması durumunda, yönetimin ilişkili tarafların kimliğiyle ilgili bilgilere ulaşma ihtimali yüksektir. Çünkü işletmenin söz konusu çerçevedeki muhasebe ve açıklama hükümlerini yerine getirebilmesi için işletmenin bilgi sisteminin ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerini kaydetmesi, işlemesi ve özetlemesi gerekir. Dolayısıyla yönetimin, ilişkili taraflara ve önceki dönemden itibaren gerçekleşen değişikliklere ilişkin kapsamlı bir listeye sahip olması muhtemeldir. Yinelenen denetimler söz konusu olduğunda, yapılacak sorgulamalar, yönetim tarafından sağlanan bilgiler ile denetçinin önceki denetimlerde belirlediği ilişkili taraf kayıtlarının karşılaştırılabilmesi için bir dayanak sağlar.

A12. Ancak geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraf hükümlerinin bulunmaması durumunda, işletme böyle bilgi sistemlerine sahip olmayabilir. Bu tür durumlarda, yönetimin ilişkili tarafların hepsinin varlığından haberdar olamama ihtimali bulunur. Buna rağmen, 13 üncü paragrafta öngörülen konularda sorgulama yapılır, çünkü yönetim bu BDS’de belirlenen ilişkili taraf tanımına uyan tarafların varlığından haberdar olabilir. Ancak bu durumda, ilişkili tarafların kimliğine ilişkin denetçinin yapacağı sorgulamaların, BDS 315’e uygun olarak aşağıdaki konularda bilgi elde etmek için gerçekleştirilen risk değerlendirme prosedürlerinin ve ilgili faaliyetlerin bir parçasını oluşturması muhtemeldir:

- İşletmenin ortaklık ve üst yönetim yapısı,
- İşletmenin yaptığı ve yapmayı planladığı yatırım türleri,
- İşletmenin yapılanma biçimi ve nasıl finanse edildiği.

Ortak kontrol ilişkilerinin bulunması durumunda, bu ilişkiler işletme açısından ekonomik bir öneme sahipse, yönetimin bu ilişkilerden haberdar olması daha muhtemeldir. Bu durumda denetçinin yapacağı sorgulamalar, işletmenin önemli işlemler gerçekleştirdiği veya önemli ölçüde kaynak paylaşımı yaptığı tarafların ilişkili taraf olup olmadığı konusuna odaklanırsa, sorgulamaların etkin olma ihtimali artar.

A13. BDS 600, topluluk denetimi kapsamında topluluk denetim ekibinin, her bir topluluğa bağlı birim denetçisine, topluluk yönetimi tarafından hazırlanan ilişkili taraflar listesini ve topluluk denetim ekibinin haberdar olduğu diğer tüm ilişkili tarafların listesini sunmasını zorunlu kılar.¹⁹ İşletmenin topluluğa bağlı bir birim olması durumunda bu tür bilgiler, işletmenin ilişkili taraflarının kimliğine yönelik yönetimin sorgulanması açısından denetçiye faydalı bir dayanak sağlar.

A14. Denetçi, denetimin kabulü veya devam ettirilmesi sürecinde yönetimi sorgulayarak da işletmenin ilişkili taraflarının kimliği hakkında bazı bilgiler elde edebilir.

¹⁹ BDS 600, “Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”, 40(d) paragrafı

İşletmenin İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemleri Üzerindeki Kontrolleri (Bakınız: 14 üncü paragraf)

A15. İşletme içindeki diğer kişiler, işletmenin ilişkili taraflarla olan ilişki ve işlemleri ile bu ilişkiler ve işlemler üzerindeki işletmenin kontrolleri hakkında bilgi sahibi olabileceği düşünülen kişilerdir. Bu kişiler yönetimin bir kısmını oluşturmadıkları sürece aşağıdakileri kapsar:

- Üst yönetimden sorumlu olanlar,
- İşletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen ve önemli olan işlemleri başlatan, işleyen veya kaydeden personel ile bu personeli yönlendiren veya izleyen kişiler,
- İç denetim fonksiyonu,
- İşletmede istihdam edilen iç hukuk müşaviri,
- Baş etik sorumlusu veya buna eşdeğer bir kişi.

A16. Denetim; yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, ilgili hallerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluklarını ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördükleri iç kontrole ilişkin sorumluluklarını anladıkları ve üstlendikleri ön kabulüne dayalı olarak yürütülür.²⁰ Dolayısıyla, geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraf ilişkilerine yönelik hükümlerin bulunması durumunda yönetim, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde, finansal tabloların hazırlanması sırasında ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin söz konusu çerçeveye uygun olarak belirlenmesini, muhasebeleştirilmesini ve açıklanmasını sağlamaya yeterli olacak kontrolleri tasarlar, uygular ve sürdürür. Üst yönetimden sorumlu olanlar, gözetim görevleri kapsamında, yönetimin bu kontrollere ilişkin sorumluluklarını nasıl yerine getirdiğini izler. Finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraflarla ilgili herhangi bir hükmün bulunmasına bağlı olmaksızın, üst yönetimden sorumlu olanlar, gözetim görevleri kapsamında işletmenin ilişkili taraf ilişki ve işlemlerinin niteliğini ve iş mantığını/ticari gerekçesini anlamalarını sağlayacak bilgileri yönetimden alırlar.

A17. Denetçi BDS 315’te yer alan kontrol çevresinin anlaşılmasına ilişkin hükmü²¹ yerine getirirken, kontrol çevresinin, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle bağlantılı “önemli yanlışlık” risklerinin azaltılmasıyla ilgili özelliklerini dikkate alır, örneğin:

- İşletmede uygulanan, işletme personeline uygun bir şekilde bildirilen ve işletmenin ilişkili taraf işlemlerini gerçekleştirmesine yönelik şartları belirleyen kurum içi etik kurallar.

²⁰ BDS 200, A2 paragrafı

²¹ BDS 315, 14 üncü paragraf

- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların ilişkili taraf işlemlerindeki çıkarlarının şeffaf bir şekilde ve zamanında açıklanmasına yönelik politika ve prosedürler.
- İlişkili taraf işlemlerinin belirlenmesine, kaydedilmesine, özetlenmesine ve açıklanmasına ilişkin işletme içindeki sorumlulukların dağılımı.
- İşletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen önemli ilişkili taraf işlemlerinin, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından zamanında görüşülmesi ve söz konusu işlemlerin zamanında açıklanması. Üst yönetimden sorumlu olanların bu işlemlerin iş mantığını gerektiği gibi sorgulayıp sorgulamadığı (örneğin, kurum dışı uzman danışmanlardan tavsiyeler alması) bu duruma örnek olarak verilebilir.
- Gerçek çıkar çatışmaları veya görünüşte çıkar çatışmaları içeren ilişkili taraf işlemlerinin onaylanmasına yönelik açık bir rehberin bulunması. Örneğin, bu tür işlemlerin yönetimden bağımsız olan ve üst yönetimden sorumlu olanlar arasından seçilen üyelerden oluşan bir alt komite tarafından onaylanması.
- -Uygun hâllerde- iç denetim fonksiyonu tarafından yapılacak periyodik gözden geçirmeler.
- İlişkili taraf açıklamalarına ilişkin sorunları çözmek amacıyla (örneğin denetçi veya dış hukuk müşavirinden tavsiye alarak) yönetim tarafından atılan proaktif adımlar.
- -Uygun hâllerde- ihbar politikaları ve prosedürlerinin bulunması.

A18. Bazı işletmelerde, örneğin aşağıdaki sebeplerle, ilişkili taraf ilişkilerine ve işlemlerine yönelik kontrollerde eksiklikler olabilir veya söz konusu kontroller mevcut olmayabilir:

- Yönetimin, ilişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin belirlenmesine ve açıklanmasına çok fazla önem vermemesi.
- Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından uygun gözetimin yapılmaması.
- İlişkili taraf açıklamaları, yönetimin hassas olarak kabul ettiği bilgileri (yönetimin yakın aile üyelerinin dâhil olduğu işlemlerin bulunması gibi) ortaya çıkarabileceğinden, kontrollerin kasıtlı olarak dikkate alınmaması.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesindeki ilişkili taraf hükümlerinin yönetim tarafından yeterince anlaşılmaması.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinde açıklama hükümlerinin bulunmaması.

Söz konusu kontrollerin etkin olmaması veya mevcut olmaması durumunda denetçi, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde

edemeyebilir. Bu durumda denetçi BDS 705²² uyarınca, bu durumun, denetim raporundaki görüş de dâhil olmak üzere, denetim üzerindeki etkilerini dikkate alacaktır.

A19. Hileli finansal raporlama sıklıkla, normalde etkin şekilde işliyor görünen kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesini içerir.²³ Yönetimin, işletmenin iş yaptığı taraflarla kontrol veya önemli etki içeren ilişkilerinin bulunması durumunda, kontrollerin yönetim tarafından ihlâl edilme riski daha yüksek olacaktır çünkü bu ilişkiler yönetime hile yapması için daha fazla teşvik ve fırsat sunar. Örneğin, yönetimin belirli ilişkili taraflarda finansal çıkarlarının bulunması, (a) işlemleri söz konusu tarafların yararına sonuçlandırmak için işletmeyi işletme çıkarlarının aksine yönlendirerek veya (b) bu taraflarla muvazaalı işlem gerçekleştirerek veya bu tarafların hareketlerini kontrol ederek, yönetimin kontrolleri ihlal etmesine yönelik teşvikler sağlayabilir. Aşağıdakiler muhtemel hile örneklerindedir:

- İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlerin iş mantığını/ticari gerekçesini yanlış sunmak amacıyla, gerçek dışı işlem şartlarının oluşturulması.
- Varlıkların, yönetimden piyasa değerinin önemli ölçüde üzerinde veya altında tutarlarda hileli bir şekilde devralınmasına veya yönetime veya diğer taraflara hileli bir şekilde devredilmesine yönelik düzenlemelerin yapılması.
- İlişkili taraflarla (örneğin işletmenin finansal durumunu veya performansını olduğundan farklı sunmak için oluşturulan özel amaçlı işletmelerle) karmaşık işlemlerin gerçekleştirilmesi.

Küçük işletmelere özgü hususlar

A20. Küçük işletmelerdeki kontrol faaliyetleri genellikle daha basittir ve bu işletmelerde ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerine yönelik belgelendirilmiş süreçlerin bulunmama ihtimali yüksektir. İşletme sahibi-yöneticiler, ilişkili taraf ilişkilerinden kaynaklanan bazı riskleri ortadan kaldırabilir veya işlemlerin tüm yönlerine aktif katılımında bulunarak bu riskleri potansiyel olarak artırabilir. Bu tür işletmelerde denetçi, diğer prosedürlerle (örneğin yönetimin gözetim ve gözden geçirme faaliyetlerinin gözlemlenmesi ve ilgili mevcut belgelerin tetkik edilmesiyle) birlikte yapılan sorgulamalar yoluyla, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleri ve bunlar üzerindeki kontroller hakkında bilgi elde edebilir.

Önemli işlemlere ve düzenlemelere ilişkin yetkilendirme ve onay (Bakınız: 14(b) paragrafi)

A21. Yetkilendirme, uygun yetkiye sahip taraf veya tarafların (yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar veya işletme ortakları), muhakemeye dayalı olan veya olmayan, önceden belirlenmiş kıstaslara uygun olarak, işletme adına belirli işlemleri gerçekleştirmek üzere izin vermesini ifade eder. Onay, işletmenin yetki kıstaslarına

²² BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”

²³ BDS 240, 31 inci paragraf ve A4 paragrafi

uygun olarak gerçekleştirdiği işlemleri, izin veren tarafların kabul etmesini ifade eder. Aşağıdakiler, ilişkili taraflarla gerçekleşen veya işletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen önemli işlem ve düzenlemeler için yetki ve onay verilmesine yönelik oluşturulan kontrollere örnek olarak verilebilir:

- Yetki ve onay verilecek işlem ve düzenlemelerin belirlenmesine yönelik izleme kontrolleri.
- İşlem ve düzenlemelerin hüküm ve şartlarının yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar veya -uygun hâllerde- ortaklar tarafından onaylanması.

Kayıt ve Belgelerin Gözden Geçirilmesi Sırasında İlişkili Taraflar Hakkındaki Bilgilere Yönelik Dikkatin Sürdürülmesi

Denetçinin Tetkik Edebileceği Kayıt ve Belgeler (Bakınız: 15 inci paragraf)

A22. Denetim sırasında denetçi, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle ilgili bilgi sağlayabilecek kayıt ve belgeleri tetkik edebilir, örneğin:

- Denetçi tarafından elde edilen üçüncü taraf teyitleri (banka teyitleri ve yasal teyitlere ek olarak).
- İşletme gelirine ilişkin vergi beyannameleri. İşletme tarafından düzenleyici otoritelere sunulan bilgiler.
- İşletmenin ana ortaklarını belirlemek üzere ortakları gösteren siciller.
- Yönetimden ve üst yönetimden sorumlu olanlardan alınan çıkar çatışması beyanları.
- İşletmenin yatırımlarına ve emeklilik planlarına ait kayıtlar.
- Kilit yöneticilerle veya üst yönetimden sorumlu olanlarla yapılan sözleşme ve anlaşmalar.
- İşletmenin olağan iş akışı dışında yapılan önemli sözleşme ve anlaşmalar.
- İşletmenin uzman danışmanlarından alınan belirli faturalar ve bu kişilerle yapılan yazışmalar.
- İşletme tarafından yaptırılan hayat sigortalarının poliçeleri.
- Dönem içinde işletme tarafından yeniden müzakere edilen belirli sözleşmeler.
- İç denetim fonksiyonu raporları.
- İşletmenin düzenleyici kurumlara sunduğu dosyalara ilişkin belgeler (izahname gibi).

Önceden belirlenmemiş veya açıklanmamış ilişkili taraf ilişkileri veya işlemlerinin mevcudiyetine işaret edebilecek düzenlemeler (Bakınız: 15 inci paragraf)

A23. Bir düzenleme, aşağıdaki gibi amaçlara yönelik olarak işletme ile diğer taraf veya taraflar arasında yapılan resmi veya gayri resmi bir mutabakat içerir:

- Uygun araçlar veya yapılar aracılığıyla bir iş ilişkisinin kurulması.
- Belirli tip işlemlerin özel hüküm ve şartlar altında gerçekleştirilmesi.
- Belirli hizmetlerin veya finansal desteğin sağlanması.

Aşağıdakiler, yönetim tarafından önceden belirlenmemiş veya denetçiye açıklanmamış olan ilişkili taraf ilişkileri veya işlemlerinin bulunduğu işaret edebilecek düzenlemelere örnek olarak verilebilir:

- Diğer taraflarla adi ortaklıklara katılım.
- Belirli taraflara, işletmenin olağan iş akışı dışındaki hüküm ve şartlar altında hizmet sunulmasına yönelik anlaşmalar.
- Teminat ve garantörlük ilişkileri.

İşletmenin Olağan İş Akışı Dışında Gerçekleşen Önemli İşlemlerin Belirlenmesi (Bakınız: 16 ncı paragraf)

A24. İşletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen önemli işlemlerine ilişkin daha fazla bilgi elde edilmesi, denetçinin -varsa- hile riski faktörlerinin bulunup bulunmadığını değerlendirmesini ve geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraf hükümleri bulunması durumunda, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesini sağlar.

A25. Aşağıdakiler işletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen işlemlere örnek olarak verilebilir:

- Karmaşık özkaynak işlemleri (örneğin kurumsal yeniden yapılanmalar veya işletme birleşmeleri gibi)
- Şirketler hukukunun sıkı olmadığı bölgelerdeki off-shore işletmeleriyle yapılan işlemler.
- Üçüncü bir tarafa, işletme tarafından bedel alınmaksızın yönetim hizmetlerinin sunulması veya işletme gayrimenkullerinin kiralanması.
- Olağandışı miktarlarda büyük iskonto içeren veya kazanç getiren satış işlemleri.
- Geri alma taahhüdü içeren satışlar gibi döngüsel işlemler.
- Süresi dolmadan şartları değiştirilen sözleşmeler uyarınca gerçekleştirilen işlemler.

İşletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen önemli işlemlerin niteliğinin anlaşılması (Bakınız: 16(a) paragrafı)

A26. İşletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen önemli işlemlerin niteliğine ilişkin yapılan sorgulama, işlemlerin iş mantığının ve gerçekleştirildiği hüküm ve şartların anlaşılmasını içerir.

İlişkili tarafların katılımına ilişkin sorgulama (Bakınız: 16(b) paragrafı)

A27. Bir ilişkili taraf, işletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen önemli bir işleme; sadece işleme taraf olup işlemi doğrudan etkilemek suretiyle değil, bir aracı yoluyla işlemi dolaylı şekilde etkileyerek de dâhil olabilir. Bu şekildeki bir etki, hile riski faktörünü işaret edebilir.

İlişkili Taraflarla İlgili Bilgilerin Denetim Ekibiyle Paylaşılması (Bakınız: 17 nci paragraf)

A28. Aşağıdakiler, denetim ekibi üyeleri arasında paylaşılabilen ve ihtiyaca uygun olan ilişkili taraf bilgilerine örnek olarak verilebilir:

- İşletmenin ilişkili taraflarının kimliği.
- İlişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin niteliği.
- Denetimde özel olarak dikkate alınması gerekebilecek önemli veya karmaşık ilişkili taraf ilişkileri veya işlemleri (özellikle yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların finansal olarak dâhil olduğu işlemler).

İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Hâkim Etkiye Sahip Bir İlişkili Tarafınla Bağlantılı Hile Riski Faktörleri (Bakınız: 19 uncu paragraf)

A29. Yönetimin, telafi edici (dengeleyici) kontroller bulunmaksızın tek bir kişi veya küçük bir grubun hâkimiyetinde olması bir hile riski faktörüdür.²⁴ Aşağıdakiler ilişkili bir tarafın hâkim etkisine işaret edebilir:

- İlişkili tarafın, yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından alınan önemli ticari kararları veto etmiş olması.
- Önemli işlemlerin nihai onay için ilişkili tarafa yönlendirilmesi.
- Yönetim içinde ve üst yönetimden sorumlu olanlar arasında, ilişkili tarafın başlattığı iş teklifleriyle ilgili müzakere yapılmaması veya bu müzakerenin önemsenmeyecek düzeyde olması.

²⁴ BDS 240, Ek 1

- İlişkili tarafın (veya ilişkili tarafın yakın bir aile üyesinin) dâhil olduğu işlemlerin nadiren bağımsız bir şekilde gözden geçirilmesi ve onaylanması.

İlişkili tarafın, işletmenin kurulmasında lider bir rol oynadığı ve işletmenin yönetiminde lider bir rol oynamaya devam ettiği durumlarda da ilişkili tarafın hâkim etkisi bulunabilir.

A30. Diğer risk faktörlerinin bulunması durumunda, hâkim etkiye sahip bir ilişkili tarafın varlığı, hile kaynaklı bazı ciddi “önemli yanlışlık” risklerinin mevcut olduğuna işaret edebilir. Örneğin:

- Üst yönetimin veya danışmanların alışılmadık sıklıkla değişmesi, ilişkili tarafın amaçlarına hizmet eden hileli veya etik olmayan ticari uygulamaların bulunduğu göstergesi olabilir.
- Görünürde açık bir iş mantığı/ticari gerekçesi olmayan önemli işlemler için ticari araçların kullanılması, ilişkili tarafın, hileli amaçları açısından söz konusu araçların kontrolü yoluyla bu işlemlerde bir çıkarının bulunduğu göstergesi olabilir.
- İlişkili tarafın, muhasebe politikalarının seçimi veya önemli tahminlerin belirlenme sürecine aşırı düzeyde katılımına veya bu hususlarla ilgilendiğine ilişkin kanıtların bulunması, hileli finansal raporlama ihtimalini gösterebilir.

İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı “Önemli Yanlışlık” Risklerine Karşı Yapılacak İşler (Bakınız: 20 nci paragraf)

A31. Denetçinin ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle bağlantılı belirlenmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşılık vermek için seçebileceği müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, bu risklerin niteliğine ve işletmenin içinde bulunduğu şartlara bağlıdır.²⁵

A32. Denetçinin, yönetimin belirli ilişkili taraf işlemlerini geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirmediği veya açıklamadığına dair (hile veya hata kaynaklı) önemli bir riski değerlendirmesi sırasında uygulanabilecek maddi doğrulama prosedürlerine aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- Uygulanabilir olması ve mevzuat veya etik kurallar tarafından yasaklanmamış olması durumunda, işlemlerin özellik arz eden yönlerinin bankalar, hukuk firmaları, garantörler veya acenteler gibi araçlarla teyit edilmesi veya müzakere edilmesi.
- İlişkili taraflarla yapılan işlemlerin amaçlarının, özel şartlarının veya tutarlarının teyit edilmesi (denetçi ilişkili tarafların kendisine vereceği yanıtların işletme

²⁵ BDS 330 müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı hakkında ek rehberlik sağlar. BDS 240 hile kaynaklı değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılacak uygun işlere ilişkin hükümleri düzenler ve bu konuda rehberlik sağlar.

tarafından etkilenme ihtimalinin bulunduğunu düşünüyorsa bu denetim prosedürü daha az etkin olabilir).

- Uygun hâllerde, ilişkili tarafların muhasebe kayıtlarında yer alan işlemlerin muhasebeleştirilmesine dair kanıt elde edilmesi amacıyla ilişkili taraflara ait - varsa- finansal tabloların veya diğer finansal bilgilerin okunması.

A33. Denetçi, hâkim etkiye sahip bir ilişkili tarafın bulunmasından kaynaklanan hile kaynaklı ciddi bir “önemli yanlışlık” riski belirlemesi durumunda, BDS 240’ın genel hükümlerine ek olarak, ilişkili tarafın işletmeyle doğrudan veya dolaylı olarak kurmuş olabileceği iş ilişkilerini anlamak ve uygun ilave maddi doğrulama prosedürleri gerekip gerekmediğini belirlemek için aşağıda örnekleri verilen denetim prosedürlerini uygulayabilir:

- Yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanması ve bu kişilerle müzakere yapılması.
- İlişkili tarafların sorgulanması.
- İlişkili tarafla gerçekleştirilen önemli sözleşmelerin tetkik edilmesi.
- İnternet veya kurum dışı özel bir bilgi veri tabanı yoluyla uygun bir arka plan araştırması yapılması.
- Çalışanlara ait, muhafaza edilen ihbar raporlarının gözden geçirilmesi.

A34. Risk değerlendirme prosedürlerinin sonuçlarına bağlı olarak denetçi, işletmenin ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerine ilişkin kontrollerini test etmeden denetim kanıtı elde etmenin uygun olduğunu düşünebilir. Ancak bazı durumlarda, sadece ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle bağlantılı “önemli yanlışlık” risklerine yönelik uygulanan maddi doğrulama prosedürlerinden yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek mümkün olmayabilir. Örneğin, işletme ile bağlı birimleri arasında oldukça fazla sayıda topluluk içi işlem gerçekleşmesi ve bu işlemlerle ilgili çok sayıda bilginin entegre bir sistem içerisinde elektronik olarak girilmesi, kaydedilmesi, işlenmesi veya raporlanması durumunda denetçi, bu işlemlerle bağlantılı “önemli yanlışlık” risklerini kabul edilebilir bir seviyeye indirebilecek etkin maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanmasının mümkün olmadığına karar verebilir. Böyle bir durumda denetçi, ilgili kontrollerin işleyiş etkinliğiyle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesine ilişkin BDS 330’da yer alan hükmü yerine getirirken,²⁶ ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin kaydedilmesinin tamlığı ve doğruluğuna ilişkin işletmenin yaptığı kontrolleri de test eder.

²⁶ BDS 330, 8(b) paragrafı

Önceden Belirlenmemiş veya Açıklanmamış İlişkili Tarafların veya Önemli İlişkili Taraf İşlemlerinin Belirlenmesi

Yeni Belirlenen İlişkili Taraf Bilgilerinin Denetim Ekibine Bildirilmesi (Bakınız: 22(a) paragrafı)

A35. Yeni belirlenmiş herhangi bir ilişkili tarafın denetim ekibinin diğer üyelerine derhâl bildirilmesi, bu bilgilerin, daha önce uygulanmış olan risk değerlendirme prosedürlerinin sonuçlarını ve bu prosedürlerden elde edilen sonuçları etkileyip etkilemediğinin (“önemli yanlışlık” risklerinin yeniden değerlendirilmesi gerekip gerekmediği de dâhil olmak üzere) belirlenmesine yardımcı olur.

Yeni Belirlenen İlişkili Taraflar veya Önemli İlişkili Taraf İşlemleri ile ilgili Maddi Doğrulama Prosedürleri (Bakınız: 22(c) paragrafı)

A36. Aşağıdakiler, denetçinin yeni belirlenen ilişkili taraflarla veya önemli ilişkili taraf işlemleriyle ilgili uygulayabileceği maddi doğrulama prosedürlerine örnek olarak verilebilir:

- Hukuk müşaviri, genel acenteler, büyük temsilciler, danışmanlar, garantörler veya diğer yakın iş ortakları gibi işletme ve faaliyetleriyle ilgili önemli bilgiye sahip olduğu varsayılan işletme dışındaki tarafların sorgulanması da dâhil olmak üzere, işletmenin yeni belirlenen ilişkili taraflarla olan ilişkilerinin niteliği hakkında sorgulama yapılması (uygun olması ve mevzuat veya etik kurallar tarafından yasaklanmamış olması durumunda).
- Yeni belirlenen ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarının analiz edilmesi. Bu tür bir analiz, bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanılarak kolaylaştırılabilir.
- Yeni belirlenen ilişkili taraf işlemlerinin hüküm ve şartlarının doğrulanması ve işlemlerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak açıklanıp açıklanmadığının ve muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin değerlendirilmesi.

Yönetim Tarafından Kasıtlı Olarak Açıklama Yapılmaması (Bakınız: 22(d) paragrafı)

A37. Yönetimin ilişkili tarafları veya önemli ilişkili taraf işlemlerini denetçiye kasıtlı olarak açıklamaması durumunda, BDS 240 kapsamında denetçinin finansal tablolar denetiminde hileyle ilgili sorumluluklarına ilişkin hükümler uygulanır. Ayrıca denetçi, yönetimin denetçinin sorgulamalarına verdiği yanıtların ve yönetimin denetçiye yaptığı açıklamaların güvenilirliğinin yeniden değerlendirilmesinin gerekli olup olmadığını göz önünde bulundurur.

İşletmenin Olağan İş Akışı Dışında Gerçekleşen Belirlenmiş Önemli İlişkili Taraf İşlemleri

Önemli İlişkili Taraf İşlemlerinin İş Mantığının Değerlendirilmesi (Bakınız: 23 üncü paragraf)

A38. Denetçi, işletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen önemli bir ilişkili taraf işleminin iş mantığını değerlendirirken aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur:

- İşlemin:
 - Aşırı derecede karmaşık olup olmadığı (örneğin, işlem içerisinde konsolide edilen bir topluluğa dâhil birden çok ilişkili taraf bulunabilir).
 - Normal olmayan fiyatlar, faiz oranları, garanti ve geri ödeme şartları gibi alışılmışın dışında ticari şartlara sahip olup olmadığı.
 - Gerçekleşmesi için açık ve mantıklı bir ticari gerekçenin bulunup bulunmadığı.
 - Daha önce belirlenmemiş olan ilişkili tarafları kapsayıp kapsamadığı.
 - Olağan dışı bir şekilde gerçekleşip gerçekleşmediği.
- Yönetimin, bu tür bir işlemin niteliğini ve muhasebeleştirilmesini üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edip etmediği.
- Yönetimin, işlemin temelinde yatan ekonomik gerekçeler yerine, belirli bir muhasebe uygulamasına, daha fazla önem verip vermediği.

Yönetimin açıklamalarının, ilişkili taraf işleminin şartlarıyla önemli derecede uyumsuzluk göstermesi durumunda denetçi, BDS 500²⁷ uyarınca, yönetimin diğer önemli konularla ilgili açıklama ve beyanlarının güvenilirliğini gözden geçirir.

A39. Ayrıca denetçi, bu tür bir işlemin iş mantığını ilişkili taraf açısından anlamaya çalışabilir, çünkü bu durum denetçinin işlemin ekonomik özünü ve neden yapıldığını daha iyi anlamasına yardımcı olabilir. İlişkili taraf açısından anlaşılan iş mantığı ile ilişkili tarafın ticari faaliyetinin niteliğinin tutarsız görünmesi, bir hile riski faktörüne işaret edebilir.

Önemli İlişkili Taraf İşlemlerine İlişkin Yetkilendirme ve Onay (Bakınız: 23(b) paragrafı)

A40. İşletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen önemli ilişkili taraf işlemlerine yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar veya -uygun hâllerde- ortaklar tarafından yetki verilmesi ve bu işlemlerin onaylanması, söz konusu işlemlerin işletme içinde uygun seviyelerde gerektiği gibi dikkate alındığına ve bu işlemlerin hüküm ve şartlarının finansal tablolara uygun şekilde yansıtıldığına dair denetim kanıtı sunulabilir. Yetki ve onaya tabi olmayan bu nitelikteki işlemlerin varlığı, yönetim veya üst yönetimden

²⁷ BDS 500, "Bağımsız Denetim Kanıtları", 11 inci paragraf

sorumlu olanlarla yapılan müzakereler sonucunda mantıklı açıklamalar elde edilememesi durumunda, hile veya hata kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin olduğunu gösterebilir. Bu tür durumlarda denetçinin, benzer niteliğe sahip diğer işlemler konusunda dikkatli olması gerekebilir. Ancak, yetkilendirme ve onay tek başına, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin bulunmadığı sonucuna varmak için yeterli olmayabilir. Çünkü ilişkili taraflar arasında gizli bir anlaşma olması veya işletmenin ilişkili bir tarafın hâkim etkisinde bulunması durumunda izin ve onay işlemleri etkin olamayabilir.

Küçük işletmelere özgü hususlar

A41. Küçük işletmeler, büyük işletmelerdeki farklı yetkilendirme ve onay seviyeleri ile sağlanan kontrollerin aynısına sahip olmayabilir. Dolayısıyla denetçi, küçük bir işletmenin denetiminde, işletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen önemli ilişkili taraf işlemlerinin geçerliliğiyle ilgili denetim kanıtı sağlarken, yetkilendirme ve onay işlemlerine daha az itimat edebilir. Denetçi, bunun yerine ilgili belgelerin tetkik edilmesi, işlemlerin özellik arz eden yönlerinin ilgili taraflarla teyit edilmesi veya işletme sahibi-yöneticinin işlemlere katılımının gözlemlenmesi gibi diğer denetim prosedürlerini uygulayabilir.

İlişkili Taraf İşlemlerinin, Piyasa Şartlarında Gerçekleşen İşlemler için Geçerli Olan Şartlara Eşdeğer Şartlarda Yapıldığına Dair Yönetim Beyanları (Bakınız: 24 üncü paragraf)

A42. İlişkili taraf işlemindeki fiyatın piyasa şartlarında gerçekleşen benzer bir işlemle karşılaştırılmasına ilişkin denetim kanıtına kolayca ulaşılabilir olmak mümkün olabilir ancak, işlemin diğer yönlerden piyasa şartlarında gerçekleşen bir işlem için geçerli olan şartlara eşdeğer olduğuna ilişkin denetim kanıtı elde edilmesinde denetçiyi kısıtlayan, uygulamayla ilgili zorluklar genellikle bulunur. Örneğin, denetçi bir ilişkili taraf işleminin piyasa fiyatı üzerinden gerçekleştirildiğini teyit edebilir ancak işlemin diğer hüküm ve şartlarının, normalde bağımsız taraflar arasında kabul edilecek hüküm ve şartlara eşdeğer (kredi şartları, şarta bağlı varlık veya yükümlülükler ve özel borçlar gibi) olup olmadığının teyit edilmesi mümkün olmayabilir. Dolayısıyla, ilişkili taraf işleminin piyasa şartlarında gerçekleşen bir işlem için geçerli olan şartlara eşdeğer şartlarda yapıldığına dair yönetim beyanına ilişkin “önemli yanlışlık” riski bulunabilir.

A43. Finansal tabloların hazırlanması, yönetimin bir ilişkili taraf işleminin, piyasa şartlarında gerçekleşen bir işlem için geçerli olan şartlara eşdeğer şartlarda yapıldığına dair beyanını kanıtlamasını gerektirir. Yönetim, bu beyanını aşağıdakilerle destekleyebilir:

- İlişkili tarafla gerçekleştirilen işlemin şartlarının, bir veya daha fazla ilişkili olmayan tarafla gerçekleştirilen aynı veya benzer işlemin şartlarıyla karşılaştırılması.
- Piyasa değerini belirlemek ve işleme ilişkin piyasa şartlarını teyit etmek için dış uzman kullanılması.

- İşlemin şartlarının, serbest piyasada gerçekleştirilen benzer bir işlemin bilinen şartlarıyla karşılaştırılması.

A44. Yukarıda belirtilen yönetim beyanına ilişkin yönetimin desteğinin değerlendirilmesi, aşağıdaki işlemlerin bir veya birkaçından oluşabilir:

- Yönetim beyanını desteklemeye yönelik yönetimin izlediği sürecin uygunluğunun değerlendirilmesi.
- Yönetim beyanını destekleyen işletme içi veya işletme dışı verilerin kaynağının doğrulanması ve verilerin doğruluğunun, tamlığının ve ihtiyaca uygunluğunun belirlenmesi için verilerin test edilmesi.
- Yönetim beyanının dayandığı tüm önemli varsayımların makul olup olmadığının değerlendirilmesi.

A45. Bazı finansal raporlama çerçeveleri, piyasa şartlarında gerçekleşen bir işlem için geçerli olan şartlara eşdeğer şartlara sahip olmayan ilişkili taraf işlemlerinin açıklanmasını zorunlu kılar. Bu tür durumlarda yönetim, bir ilişkili taraf işlemi finansal tablolarda açıklamazsa, yönetimin, işlemin piyasa şartlarında gerçekleşen bir işlem için geçerli şartlara eşdeğer şartlarda yapıldığına dair zımni bir beyanı söz konusu olabilir.

Belirlenmiş İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bu İşlemlere İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi

Yanlışıkların Değerlendirilmesinde Önemliliğe İlişkin Hususlar (Bakınız: 25 inci paragraf)

A46. BDS 450, denetçinin, yanlışığın önemli olup olmadığını değerlendirirken yanlışığın büyüklüğü ve niteliği ile ortaya çıkışına ilişkin özel şartları dikkate almasını zorunlu kılar.²⁸ İşlemin finansal tablo kullanıcıları açısından önemi, sadece işlemin kayıtlı tutarına değil aynı zamanda ilişkili taraf ilişkisinin niteliği gibi diğer özel ilgili faktörlere de bağlıdır.

İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Değerlendirme (Bakınız: 25(a) paragrafı)

A47. İlişkili taraf ilişkilerinin geçerli finansal raporlama çerçevesinin açıklama hükümleri kapsamında değerlendirilmesi, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle ilgili şart ve durumların, yapılan açıklamaların anlaşılır olması için uygun şekilde özetlenip özetlenmediğinin ve sunulup sunulmadığının değerlendirilmesi anlamına gelir. Aşağıdaki durumlarda ilişkili taraf işlemlerine ilişkin açıklamalar anlaşılır olmayabilir:

- (a) İşlemlerin iş mantığının ve bu işlemlerin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin belirsiz olması veya finansal tablolara yanlış yansıtılması veya

²⁸ BDS 450, “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışıkların Değerlendirilmesi”, 11(a) paragrafı. BDS 450'nin A16 paragrafı, bir yanlışığın değerlendirilmesini etkileyen durumlara ilişkin rehberlik sağlar.

- (b) İşlemlerin anlaşılması için gerekli olan işlemlerin temel şart veya diğer önemli unsurlarının uygun şekilde açıklanmaması.

Yazılı Açıklamalar (Bakınız: 26 ncı paragraf)

A48. Aşağıdaki durumlarda üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı açıklama almak uygun olur:

- Üst yönetimden sorumlu olanların (a) finansal tabloları önemli bir şekilde etkileyen veya (b) yönetimin dâhil olduğu özel ilişkili taraf işlemlerini onayladığı durumlar.
- Üst yönetimden sorumlu olanların belirli ilişkili taraf işlemlerine ilişkin denetçiye sözlü olarak açıklamalarda bulunduğu durumlar.
- Üst yönetimden sorumlu olanların ilişkili taraflarda veya ilişkili taraf işlemlerinde finansal veya başka çıkarlara sahip olduğu durumlar.

A49. Ayrıca denetçi, belirli yönetim beyanlarıyla ilgili yazılı açıklamalar (örneğin belirli ilişkili taraf işlemlerinin açıklanmayan yan anlaşmalar içermediğine dair yazılı açıklamalar gibi) almaya karar verebilir.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bakınız: 27 nci paragraf)

A50. Denetim sırasında ilişkili taraflarla ilgili ortaya çıkan hususların üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi,²⁹ denetçinin bu hususların niteliği ve çözümü konusunda üst yönetimden sorumlu olanlarla ortak bir anlayış oluşturmaya yardımcı olur. Aşağıdakiler ilişkili taraflara ilişkin önemli hususlara örnek olarak verilebilir:

- Yönetimin, önemli ilişkili tarafları veya ilişkili taraf işlemlerini denetçiye açıklamaması (kasıtlı ya da değil), üst yönetimden sorumlu olanların daha önceden haberdar olmadıkları önemli ilişkili taraf ilişki ve işlemlerine dikkatlerini çekebilir.
- Uygun bir şekilde yetki verilmemiş ve onaylanmamış olan ve hile şüphesi taşıyan önemli ilişkili taraf işlemlerinin belirlenmesi.
- Önemli ilişkili taraf işlemlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirilmesi ve açıklanması konusunda yönetimle anlaşmazlık yaşanması.
- Belirli türdeki ilişkili taraf işlemlerini yasaklayan veya kısıtlayan yürürlükteki mevzuata aykırılığın bulunması.
- İşletmeyi nihai olarak kontrol eden tarafın belirlenmesinde yaşanan zorluklar.

²⁹ BDS 230, A8 paragrafı, denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususların niteliği hakkında ilave rehberlik sağlar.