

ISSAI 1550

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

İlgili Taraflar

Financial Audit Guidelines

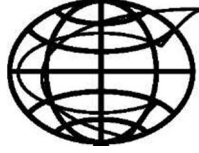
Related Parties

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) 550 “İlgili Taraflar”dan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

Editör Notu

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

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

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

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

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

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

Denetim Standartları Tercüme Komisyonu

Table of Contents ISSAI 1550

PRACTICE NOTE TO ISA 550 Paragraph

Background

Introduction to the ISA	
Content of the Practice Note	P1

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing P2

Additional Guidance on Public Sector Issues	P3
Overall Considerations	P4
Definitions	P5–P7
Risk Assessment Procedures and Related Activities	P8–P10
Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions	P11–P13
Responses to the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions	P14–P16

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 550

Introduction

Scope of this ISA	1
Nature of Related Party Relationships and Transactions	2
Responsibilities of the Auditor	3–7
Effective Date	8

Objectives 9

Definitions 10

Requirements

Risk Assessment Procedures and Related Activities	11–17
Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions	18–19
Responses to the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions	20–24
Evaluation of the Accounting for and Disclosure of Identified Related Party Relationships and Transactions	25
Written Representations	26
Communication with Those Charged with Governance	27
Documentation	28

Application and Other Explanatory material

Responsibilities of the Auditor	A1–A3
Definition of a Related Party	A4–A7

ISSAI 1550 İçindekiler Tablosu

ISA 550 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3
Genel Hususlar	P4
Tanımlar	P5–P7
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	P8–P10
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi	P11–P13
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	P14–16
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 550	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Niteliği	2
Denetçinin Sorumlulukları	3–7
Yürürlük Tarihi	8
Amaçlar	9
Tanımlar	10
Gereklilikler	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	11–17
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi	18–19
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	20–24
Tespit Edilmiş İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bunlara İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi	25
Yazılı Bildirimler	26
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	27
Belgelendirme	28
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetçinin Sorumlulukları	A1–A3
İlgili Taraf Tanımı	A4–A7

Risk Assessment Procedures and Related Activities	A8–A28
Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions	A29–A30
Responses to the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions	A31–A45
Evaluation of the Accounting for and Disclosure of Identified Related Party Relationships and Transactions	A46–A47
Written Representations	A48–A49
Communication with Those Charged with Governance	A50

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	A8–A28
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi	A29–A30
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	A31–45
Tespit Edilmiş İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bunlara İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi	A46–47
Yazılı Bildirimler	A48–A49
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	A50

Practice Note¹ to International Standard on Auditing (ISA) 550

Related Parties

Background

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 550 – Related Parties. It is read together with the ISA. ISA 550 is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009. The Practice Note is effective the same date as the ISA.

Introduction to the ISA

ISA 550 deals with the auditor's responsibilities relating to related party relationships and transactions in an audit of financial statements. Specifically, it expands on how ISA 315, ISA 330, and ISA 240 are to be applied in relation to risks of material misstatement associated with related party relationships and transactions.²

Content of the Practice Note

- P1. The Practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) Overall Considerations.
 - (b) Definitions.
 - (c) Risk Assessment Procedures and Related Activities.
 - (d) Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions.
 - (e) Responses to the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions.

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing

- P2. ISA 550 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of financial statements.

Additional Guidance on Public Sector Issues

- P3. ISA 550 contains application and other explanatory material with considerations specific to public sector entities in paragraph A8 of the ISA.

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

² ISA 315, Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment”, ISA 330, “The Auditor's Responses to Assessed Risks” and ISA 240, “The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements”.

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 550 Uygulama Notu¹

İlgili Taraflar

Arka Plan Bilgisi

ISA 550, mali tablo denetiminde denetçinin ilgili taraf ilişki ve işlemlerine yönelik sorumluluklarını ele alır. Özellikle ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim riskleri açısından ISA 315, ISA 330 ve ISA 240'ın nasıl uygulanacağını açıklar.

ISA'ya Giriş

ISA 550, mali tablo denetiminde denetçinin ilgili taraf ilişki ve işlemlerine yönelik sorumluluklarını ele alır. Özellikle ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim riskleri açısından ISA 315, ISA 330 ve ISA 240'ın nasıl uygulanacağını açıklar.²

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Tanımlar.
 - Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler.
 - İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi.
 - İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 550, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 550, ISA'nın A8 paragrafında bahsi geçen kamu kurumlarına özgü uygulama materyallerine ve açıklayıcı diğer materyallere yer vermektedir.

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

² ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi", ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar" ve ISA 240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları".

Overall Considerations

- P4. Public sector entities may also be subject to specific restrictions on the nature and scope of the transactions that they can have with related parties. The restrictions may prohibit transactions or practices that might be permissible in related party relationships outside the public sector.

Definitions

- P5. Paragraph 10(b) of the ISA, provides a definition of related party where the applicable financial reporting framework establishes minimal or no related party requirements, including entities under common control. Public sector auditors will note that under this definition entities that are under common control by a state (i.e. a national, regional or local government) are not considered related unless they engage in significant transactions or share resources to a significant extent with one another.
- P6. Public sector auditors consider whether the exemption from the definition of related parties of entities under common control by the state leads to areas of greater risk in their audit of public sector entities. For example, there may be a situation where a minister is in control of a number of entities. While these entities may not share resources or transact to a significant extent, there may be many, smaller apparently 'insignificant' transactions taking place which may be deemed irregular. There may also be situations where there is no transaction at all, for example the minister may exert influence on one entity to withhold paying a dividend to another entity in order to influence cash flow and possible budgetary appropriations decisions.
- P7. Public sector auditors keep the wider definition of related parties in mind when applying the ISA.

Risk Assessment Procedures and Related Activities

- P8. In obtaining an understanding of the public sector entity's related party relationships and transactions, in addition to the procedures described in paragraphs 11 to 14 of the ISA, public sector auditors have regard to:
- The legal structure and regulatory requirements governing the entity and its related parties, for example whether the entity is a ministry, department, agency or another form of public entity;
 - Understanding the business operations of public sector entities will often include obtaining knowledge of types of government activities carried out including relevant programs and the principal entities it engages with in the execution of those programs;
 - The organizational structure for controlling the entity and establishing accountability, recognizing that in the public sector those charged with governance serve as representatives of the citizens. Ownership of public sector entities may not have the same relevance as in private sector;
 - Obtaining an understanding of the entity's reporting requirements, including those for the disclosure of related party relationships and transactions; and
 - Other regulations that may be relevant to the public sector entity's ability to conduct business with related parties. This may include compliance with procurement regulations, which may include a requirement for public sector entities to demonstrate that transactions with related parties are conducted at arm's length.

Genel Hususlar

- P4. Kamu kurumları, ilgili taraflarla yapabilecekleri işlemlerin niteliği ve kapsamı konusunda da spesifik sınırlamalara tabi olabilir. Bu sınırlamalar, kamu sektörü dışındaki ilgili taraf ilişkilerinde izin verilebilir olan işlem veya uygulamaları yasaklayabilir.

Tanımlar

- P5. ISA'nın 10(b) Paragrafı; geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf açısından asgari gereklilik öngördüğü veya hiçbir gereklilik öngörmediği, ortak kontrol altındaki kuruluşları da kapsayan bir ilgili taraf tanımına yer verir. Kamu sektörü denetçileri, bu tanım kapsamında devletin (yani ulusal, bölgesel veya yerel idare) kontrolü altında olan kuruluşların, birlikte önemli işlere girişmedikleri veya kaynakları önemli ölçüde paylaşmadıkları sürece ilgili taraf olarak düşünülmediğine dikkat edecektir.
- P6. Kamu sektörü denetçileri, devletin ortak kontrolü altında olan kuruluşların bu ilgili taraf tanımını dışında bırakılmasının kamu kurumlarının denetimlerinde daha büyük risk alanlarına yol açıp açmadığını değerlendirir. Örneğin birkaç kurumun tek bir bakanın kontrolünde olması söz konusu olabilir. Söz konusu kurumlar birbirleriyle kaynakları paylaşmıyor veya önemli ölçüde birlikte işlem yapmıyor olabilir. Ancak daha küçük, görünüşte "önemsiz" çok sayıda işlem yapıyor olabilir ve bunların düzensiz olduğu düşünülebilir. Hiçbir işlemin olmadığı durumlar da söz konusu olabilir. Örneğin nakit akışını ve bütçe tahsisine ilişkin olası kararları etkilemek amacıyla bakan, bir kuruma temettü ödemesi yapılmaması için diğer bir kurum üzerinde nüfuzunu kullanabilir.
- P7. Kamu sektörü denetçileri, ISA'yı uygularken ilgili tarafların geniş kapsamlı tanımını akılda tutar.

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

- P8. Kamu sektörü denetçileri, kamu kurumunun ilgili taraf ilişki ve işlemleri hakkında bilgi edinirken ISA'nın 11–14. paragraflarında anlatılan prosedürlere ek olarak şunları dikkate alır:
- Kurumu ve ilgili taraflarını yönlendiren yasal yapı ve düzenleyici gereklilikler; örneğin kurumun bir bakanlık mı başkanlık mı, ajans mı yoksa başka bir tür kamu kurumu mu olduğu.
 - Kamu kurumlarının ticari faaliyetleri hakkında bilgi edinilmesi, genellikle ilgili programlar dâhil olmak üzere gerçekleştirilen kamu faaliyetlerinin türleri ve bu programların ifasında kurumun ilişki kurduğu başlıca kuruluşlar hakkında bilgi edinilmesini içerecektir.
 - Kurumu kontrol etmek ve hesap verme sorumluluğunu tesis etmek için oluşturulan organizasyonel yapı. Kamu sektöründe yönetimden sorumlu olanların vatandaşların temsilcileri olarak görev yaptığı unutulmamalıdır. Kamu kurumlarının mülkiyeti, özel sektördekiyle aynı anlama gelmeyebilir.
 - İlgili taraf ilişki ve işlemlerinin açıklanmasına yönelik gereklilikler dâhil kurumun raporlama gereklilikleri hakkında bilgi edinilmesi.
 - Kamu kurumunun ilgili taraflarla iş yapma imkânlarıyla alakalı olabilecek diğer düzenlemeler. Bunlar arasında kamu kurumlarının ilgili taraflarla yapacağı işlemlerin piyasa koşullarına uygun yapıldığının gösterilmesini de içeren satın alma düzenlemelerine uyma gerekliliği olabilir.

- P9. In the public sector, the discussion on the susceptibility of the entity's financial statements to material misstatement may also cover the additional objectives and related risks of material misstatement, as discussed in paragraph A8 of the ISA. Public sector auditors may include auditors engaged in performance audits and other audit activities of the entity in such a discussion.
- P10. In the public sector, the discussion among the engagement team related to fraud may include consideration of the susceptibility of the entity's procurement process to fraud carried out by or through related parties.

Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions

- P11. In addition to the assertions set out in paragraph A 113 of ISA 315, the management of public sector entities may assert that transactions and events have been carried out in accordance with legislation or proper authority. Such assertions may extend to the relationships and transactions with related parties and fall within the scope of the financial statement audit.
- P12. Public sector auditors may be required by their mandate to consider the legal framework and regulations governing the entity and any requirements or specific limitations these may place on the entity, those charged with governance, management and employees, for entering into and the conduct of transactions with a related party. There may also be limitations on the entity's capacity to establish wholly or partly owned entities which would be deemed related parties.
- P13. There may also be a requirement for those charged with governance of public sector entities, management and employees to declare their interests in entities with which they transact on a professional or commercial basis. Where such legislative requirements exist, public sector auditors need to apply risk assessment procedures to identify and assess the risks of material misstatements arising from non-compliance with those requirements.

Responses to the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions

- P14. When designing and performing audit procedures to respond to the risks of material misstatement resulting from related parties as described in paragraphs 20 to 24 of the ISA, public sector auditors consider whether there may be additional requirements for reporting in the public sector, such as compliance with regulations.
- P15. Paragraph 23(b) of the ISA requires auditors to obtain evidence that significant transactions with related parties outside the entity's normal course of business are appropriately authorized and approved. In the public sector, the audit mandate may involve a responsibility to report on compliance with laws and regulations. This may include a responsibility to obtain evidence that the relationships and transactions with related parties comply with laws and regulations and have been authorized and approved. Public sector auditors may also have to seek evidence that management has obtained authorization and approval from the legislature, the finance ministry, or a 'parent' or sponsoring department, or the appropriate oversight body. These procedures may apply irrespective of whether the transactions are significant or outside the normal course of business.

- P9. Kamu sektöründe kurumun mali tablolarının önemli yanlış bildirimde yatkinlığı konusundaki değerlendirmeler, ISA'nın A8 paragrafında ele alınan ek amaçlar ve ilgili önemli yanlış bildirim risklerini de kapsayabilir. Bu durumda kamu sektörü denetçileri, kuruluşun performans denetimleri ve diğer denetim faaliyetlerinde yer alan denetçileri bu tartışmalara dâhil edebilir.
- P10. Kamu sektöründe görev ekibi arasındaki hileyle ilgili tartışma, kuruluşun satın alma sürecinin ilgili taraflarca veya ilgili taraflar yoluyla gerçekleştirilen hileye yatkinlığının değerlendirilmesini kapsayabilir.

İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi

- P11. ISA 315'in A113 paragrafında ortaya konulan beyanlara ek olarak kamu kurumlarının idareleri, işlemlerin ve olayların mevzuat veya uygun yasal ve idari düzenlemeler doğrultusunda gerçekleştirildiğini beyan edebilir. Bu tür beyanlar, ilgili taraflarla ilişki ve işlemleri de içine alabilir ve mali tablo denetiminin kapsamına girebilir.
- P12. Görev ve yetkileri itibariyle kamu sektörü denetçilerinin, ilgili bir tarafla işlemlerin başlatılması ve yürütülmesi için kuruluşu yönlendiren yasal çerçeve ve düzenlemeler ile çerçeve ve düzenlemelerin kurum, yönetimden sorumlu olanlar, idare ve çalışanlara getirebileceği gereklilikler veya belirli sınırlamaları dikkate alması gerekebilir. Kurumun, ilgili taraflar olarak değerlendirilecek, tamamen veya kısmen sahip olacağı kurumlar oluşturabilmesi üzerinde de sınırlamalar olabilir.
- P13. Kamu kurumlarında yönetimden sorumlu olanlar ile idare ve çalışanların, mesleki veya ticari anlamda iş yaptıkları kurumlarla olan ilişkilerini ilan etme gerekliliği de bulunabilir. Bu tür yasal gerekliliklerin mevcut olduğu durumlarda kamu sektörü denetçilerinin, bu gerekliliklere uygunsuzluktan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmek ve değerlendirmek amacıyla risk değerlendirme prosedürleri uygulaması gerekir.

İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar

- P14. ISA'nın 20–24 paragraflarında anlatıldığı şekilde ilgili taraflardan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine karşılık olarak uygulanacak denetim prosedürlerini tasarlayıp yerine getirirken kamu sektörü denetçileri, kamu sektöründe raporlamaya yönelik (düzenlemelere uygunluk gibi) ek gereklilikler olup olmadığını dikkate alır.
- P15. ISA'nın 23(b) paragrafına göre denetçilerin, kurumun normal iş seyri dışında ilgili taraflarla yaptığı önemli işlemlerin uygun şekilde yetkilendirildiği ve onaylandığına dair kanıt elde etmesi gerekir. Kamu sektöründe denetim görev ve yetkisi, yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun raporlanması sorumluluğunu içerebilir. Bu, ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin yasal ve idari düzenlemelere uygunluğuna ve yetkilendirilerek onaylandığına dair kanıt elde etme sorumluluğunu içerebilir. Kamu sektörü denetçileri; idarenin, yasama organı, Maliye Bakanlığı, ana veya sponsor kurum veya uygun gözetim kurumundan yetki ve onay aldığına dair kanıt aramak zorunda olabilir. Bu prosedürler, işlemlerin önemli veya normal iş seyri dışında olup olmadığına bakılmaksızın uygulanabilir.

- P16. Paragraph 24 of the ISA requires auditors to obtain sufficient appropriate evidence about management's assertions that related party transactions are conducted at terms equivalent to those prevailing in an arm's length transaction. In the public sector laws or regulations related to procurement may require that contracts with third parties, including related parties, are subject to competitive tendering or some other form of 'market testing' to demonstrate 'value for money'.

- P16. ISA'nın 24. paragrafına göre denetçiler; ilgili taraf işlemlerinin, piyasa koşullarına uygun işlemlerde geçerli olan şartlara denk şartlarda yürütüldüğüne dair idarenin beyanları hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Kamu sektöründe satın almayla ilgili yasal ve idari düzenlemeler, ilgili taraflar dâhil olmak üzere üçüncü taraflarla yapılan sözleşmelerin "paranın karşılığını" göstermek için rekabetçi ihaleye veya başka bir tür "piyasa testine" tabi olmasını gerektirebilir.

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

Uluslararası Denetim Standardı

İlgili Taraflar

International Standard on Auditing

Related Parties



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“İlgili Taraflar” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 550), 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: 978-1-60815-018-2

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 550 RELATED PARTIES

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

CONTENTS

	Paragraph
Introduction	
Scope of this ISA	1
Nature of Related Party Relationships and Transactions	2
Responsibilities of the Auditor	3–7
Effective Date	8
Objective	9
Definitions	10
Requirements	
Risk Assessment Procedures and Related Activities	11–17
Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions	18–19
Responses to the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions	20–24
Evaluation of the Accounting for and Disclosure of Identified Related Party Relationships and Transactions	25
Written Representations	26
Communication with Those Charged with Governance	27
Documentation	28
Application and Other Explanatory Material	
Responsibilities of the Auditor	A1–A3
Definition of a Related Party	A4–A7
Risk Assessment Procedures and Related Activities	A8–A28
Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions	A29–A30
Responses to the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions	A31–A45
Evaluation of the Accounting for and Disclosure of Identified Related Party Relationships and Transactions	A46–A47
Written Representations	A48–A49
Communication with Those Charged with Governance	A50

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 550 İLGİLİ TARAFLAR

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

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Niteliği	2
Denetçinin Sorumlulukları	3–7
Yürürlük Tarihi	8
Amaç	9
Tanımlar	10
Gereklilikler	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	11–17
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi	18–19
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	20–24
Tespit Edilmiş İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bunlara İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi	25
Yazılı Bildirimler	26
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	27
Belgelendirme	28
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Denetçinin Sorumlulukları	A1–A3
İlgili Taraf Tanımı	A4–A7
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	A8–A28
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi	A29–A30
İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar	A31–A45
Tespit Edilmiş İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bunlara İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi	A46–A47
Yazılı Bildirimler	A48–A49
Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim	A50

International Standard on Auditing (ISA) 550, “Related Parties” 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”.

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 550 “İlgili Taraflar”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Introduction

Scope of this ISA

1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibilities relating to related party relationships and transactions in an audit of financial statements. Specifically, it expands on how ISA 315,¹ ISA 330,² and ISA 240³ are to be applied in relation to risks of material misstatement associated with related party relationships and transactions.

Nature of Related Party Relationships and Transactions

2. Many related party transactions are in the normal course of business. In such circumstances, they may carry no higher risk of material misstatement of the financial statements than similar transactions with unrelated parties. However, the nature of related party relationships and transactions may, in some circumstances, give rise to higher risks of material misstatement of the financial statements than transactions with unrelated parties. For example:
 - Related parties may operate through an extensive and complex range of relationships and structures, with a corresponding increase in the complexity of related party transactions.
 - Information systems may be ineffective at identifying or summarizing transactions and outstanding balances between an entity and its related parties.
 - Related party transactions may not be conducted under normal market terms and conditions; for example, some related party transactions may be conducted with no exchange of consideration.

Responsibilities of the Auditor

3. Because related parties are not independent of each other, many financial reporting frameworks establish specific accounting and disclosure requirements for related party relationships, transactions and balances to enable users of the financial statements to understand their nature and actual or potential effects on the financial statements. Where the applicable financial reporting framework establishes such requirements, the auditor has a responsibility to perform audit procedures to identify, assess and respond to the risks of material misstatement arising from the entity's failure to appropriately account for or disclose related party relationships, transactions or balances in accordance with the requirements of the framework.
4. Even if the applicable financial reporting framework establishes minimal or no related party requirements, the auditor nevertheless needs to obtain an understanding of the entity's related party relationships and transactions sufficient to be able to conclude whether the financial statements, insofar as they are affected by those relationships and transactions: (Ref: Para. A1)
 - (a) Achieve fair presentation (for fair presentation frameworks); or (Ref: Para. A2)
 - (b) Are not misleading (for compliance frameworks). (Ref: Para. A3)

¹ ISA 315, "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment".

² ISA 330, "The Auditor's Responses to Assessed Risks".

³ ISA 240, "The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements".

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA), mali tablo denetiminde denetçinin ilgili taraf ilişki ve işlemlerine yönelik sorumluluklarını ele alır. Özellikle ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim riskleri açısından ISA 315,¹ ISA 330,² ve ISA 240'ın³ nasıl uygulanacağını açıklar.

İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Niteliği

2. Birçok ilgili taraf işlemi, normal iş seyri içinde yer alır. Bu gibi durumlarda bu işlemlerin taşıdığı mali tablolarda önemli yanlış bildirim olması riski, ilgili taraf dışındakilerle yapılan benzer işlemlere kıyasla daha yüksek değildir. Ancak bazı hallerde ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin niteliği, mali tablolarda önemli yanlış bildirim olması risklerinin ilgili taraf dışındakilerle yapılan işlemlere kıyasla daha yüksek olmasına yol açabilir. Örneğin:
 - İlgili taraflar, kapsamlı ve karmaşık ilişki ve yapılar yoluyla faaliyet gösterebilir ve bu da ilgili taraf işlemlerinin karmaşıklığını artırır.
 - Bilişim sistemleri, bir kuruluş ile ilgili tarafları arasındaki işlemlerin ve mevcut bakiyelerin tespit edilmesinde veya özetlenmesinde etkisiz olabilir.
 - İlgili taraf işlemleri, normal piyasa şart ve koşulları altında yürütülmeyebilir; örneğin bazı ilgili taraf işlemleri bedelsiz gerçekleştirilebilir.

Denetçinin Sorumlulukları

3. İlgili taraflar birbirinden bağımsız olmadığı için mali raporlama çerçevelerinin birçoğu, ilgili taraf ilişkileri, işlemleri ve bakiyeleri için spesifik muhasebe ve açıklama gereklilikleri belirler. Bunun amacı, mali tablo kullanıcılarının bunların niteliğini ve mali tablolar üzerindeki fiili veya olası etkilerini anlamasını sağlamaktır. Geçerli mali raporlama çerçevesinin bu tür gereklilikler belirlediği durumlarda denetçi; çerçevenin gereklilikleri uyarınca kuruluşun ilgili taraf ilişkileri, işlemleri veya bakiyelerini uygun şekilde muhasebeleştirememesi veya açıklayamamasından kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmek, değerlendirmek ve bunlara karşı işlem yapmak üzere denetim prosedürleri uygulamakla sorumludur.
4. Geçerli mali raporlama çerçevesi, ilgili taraf açısından asgari gereklilikleri belirlese veya hiçbir gereklilik belirlemese bile denetçi yine de kuruluşun ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin mali tabloları etkilemesi nedeniyle söz konusu ilişki ve işlemler hakkında bilgi edinmelidir ve edindiği bilgi, mali tabloların: (Bkz. Parag. A1)
 - (a) Güvenilir sunum ilkelerine uygun olup olmadığı (güvenilir sunum çerçeveleri için) veya (Bkz. Parag. A2)
 - (b) Yanıltıcı olup olmadığı (uygunluk çerçeveleri için) (Bkz. Parag. A3) konusunda sonuca varmasına yetmelidir.

¹ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

² ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar".

³ ISA 240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları".

5. In addition, an understanding of the entity's related party relationships and transactions is relevant to the auditor's evaluation of whether one or more fraud risk factors are present as required by ISA 240,¹ because fraud may be more easily committed through related parties.
6. Owing to the inherent limitations of an audit, there is an unavoidable risk that some material misstatements of the financial statements may not be detected, even though the audit is properly planned and performed in accordance with the ISAs.² In the context of related parties, the potential effects of inherent limitations on the auditor's ability to detect material misstatements are greater for such reasons as the following:
 - Management may be unaware of the existence of all related party relationships and transactions, particularly if the applicable financial reporting framework does not establish related party requirements.
 - Related party relationships may present a greater opportunity for collusion, concealment or manipulation by management.
7. Planning and performing the audit with professional skepticism as required by ISA 200³ is therefore particularly important in this context, given the potential for undisclosed related party relationships and transactions. The requirements in this ISA are designed to assist the auditor in identifying and assessing the risks of material misstatement associated with related party relationships and transactions, and in designing audit procedures to respond to the assessed risks.

Effective Date

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

Objective

9. The objectives of the auditor are:
 - (a) Irrespective of whether the applicable financial reporting framework establishes related party requirements, to obtain an understanding of related party relationships and transactions sufficient to be able:
 - (i) To recognize fraud risk factors, if any, arising from related party relationships and transactions that are relevant to the identification and assessment of the risks of material misstatement due to fraud; and
 - (ii) To conclude, based on the audit evidence obtained, whether the financial statements, insofar as they are affected by those relationships and transactions:
 - a. Achieve fair presentation (for fair presentation frameworks); or
 - b. Are not misleading (for compliance frameworks); and
 - (b) In addition, where the applicable financial reporting framework establishes related party requirements, to obtain sufficient appropriate audit evidence about whether related party relationships and transactions have been appropriately identified, accounted for and disclosed in the financial statements in accordance with the framework.

¹ ISA 240, paragraph 24.

² ISA 200, "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing", paragraph A52.

³ ISA 200, paragraph 15.

5. Buna ilaveten kuruluşun ilgili taraf ilişki ve işlemleri hakkında bilgi edinilmesi, denetçinin ISA 240¹'in gerektirdiği üzere bir veya daha fazla hile riski faktörünün var olup olmadığı konusundaki değerlendirmesiyle ilgilidir çünkü ilgili taraflar yoluyla hile yapmak çok daha kolay olabilir.
6. Denetimin yapısal sınırları yüzünden mali tablolardaki bazı önemli yanlış bildirimlerin tespit edilememesi, denetim uygun planlanmış ve ISA'lara göre yürütülmüş olsa bile kaçınılmaz bir risktir.² İlgili taraflar bağlamında denetçinin önemli yanlış bildirimleri tespit etme becerisindeki yapısal sınırların muhtemel etkileri, aşağıdaki gibi sebeplerden dolayı daha fazladır:
 - Özellikle geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf gerekliliklerini belirlememesi halinde idare, ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin tamamının mevcudiyetinin farkında olmayabilir.
 - İlgili taraf işlemleri; idare tarafından muvazaa, gizleme veya manipülasyon yapılmasına yönelik daha fazla fırsat sunabilir.
7. Bu nedenle ISA 200³'ün gerektirdiği üzere denetimin mesleki şüphecilikle planlanması ve yürütülmesi, açıklanmamış ilgili taraf ilişki ve işlemleri olabileceği için bu bağlamda özellikle önemlidir. Bu ISA'daki gereklilikler, ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi ve etkisi değerlendirilen risklere karşılık olarak uygulanacak denetim prosedürlerinin tasarlanması konusunda denetçiye yardımcı olmak için tasarlanmıştır.

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

9. Denetçinin amaçları şunlardır:
 - (a) Geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf gerekliliklerini belirleyip belirlemediğine bakmaksızın ilgili taraf ilişki ve işlemleri hakkında aşağıdakileri yapmaya yetecek kadar bilgi edinmek:
 - (i) hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olarak varsa ilgili taraf ilişki ve işlemlerinden kaynaklanan hile riski faktörlerinin farkına varılması ve
 - (ii) ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin mali tabloları etkilemesi nedeniyle elde edilen denetim kanıtına dayalı olarak mali tabloların;
 - a. Güvenilir sunum yapıp yapmadığı (güvenilir sunum çerçeveleri için) veya
 - b. Yanıltıcı olup olmadığı (uygunluk çerçeveleri için) konusunda sonuca varılması.
 - (b) Ayrıca geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf gerekliliklerini belirlediği durumlarda ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin tespit, muhasebeleştirme ve açıklamasının çerçeve uyarınca mali tablolarda uygun şekilde yapıp yapılmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi.

¹ ISA 240, paragraf 24.

² ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", paragraf A52.

³ ISA 200, paragraf 15.

Definitions

10. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:
- (a) Arm's length transaction – A transaction conducted on such terms and conditions as between a willing buyer and a willing seller who are unrelated and are acting independently of each other and pursuing their own best interests.
 - (b) Related party – A party that is either: (Ref: Para. A4–A7)
 - (i) A related party as defined in the applicable financial reporting framework; or
 - (ii) Where the applicable financial reporting framework establishes minimal or no related party requirements:
 - a. A person or other entity that has control or significant influence, directly or indirectly through one or more intermediaries, over the reporting entity;
 - b. Another entity over which the reporting entity has control or significant influence, directly or indirectly through one or more intermediaries; or
 - c. Another entity that is under common control with the reporting entity through having:
 - i. Common controlling ownership;
 - ii. Owners who are close family members; or
 - iii. Common key management.

However, entities that are under common control by a state (that is, a national, regional or local government) are not considered related unless they engage in significant transactions or share resources to a significant extent with one another.

Requirements

Risk Assessment Procedures and Related Activities

11. As part of the risk assessment procedures and related activities that ISA 315 and ISA 240 require the auditor to perform during the audit,¹ the auditor shall perform the audit procedures and related activities set out in paragraphs 12–17 to obtain information relevant to identifying the risks of material misstatement associated with related party relationships and transactions. (Ref: Para. A8)

Understanding the Entity's Related Party Relationships and Transactions

12. The engagement team discussion that ISA 315 and ISA 240 require² shall include specific consideration of the susceptibility of the financial statements to material misstatement due to fraud or error that could result from the entity's related party relationships and transactions. (Ref: Para. A9–A10)

¹ ISA 315, paragraph 5; ISA 240, paragraph 16.

² ISA 315, paragraph 10; ISA 240, paragraph 15.

Tanımlar

10. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
- (a) Piyasa koşullarına uygun işlem – Birbiriyle ilişkisi olmayan, birbirinden bağımsız olarak hareket eden ve kendi çıkarlarını düşünen istekli bir alıcı ile istekli bir satıcı arasında gerçekleştirilen bir işlemdir.
 - (b) İlgili taraf – (Bkz. Parag. A4–A7)
 - (i) Geçerli mali raporlama çerçevesinde tanımlandığı şekliyle ilgili bir taraftır veya
 - (ii) Geçerli mali raporlama çerçevesinin, ilgili taraf açısından asgari gereklilik öngördüğü veya hiçbir gereklilik öngörmediği hallerde:
 - a. Raporlayıcı kuruluş üzerinde, bir veya daha fazla aracı vasıtasıyla doğrudan veya dolaylı olarak, kontrol veya önemli etki sahibi olan bir kişi veya başka bir kuruluştur;
 - b. Raporlayıcı kuruluşun, bir veya daha fazla aracı vasıtasıyla doğrudan veya dolaylı olarak üstünde kontrol veya önemli etki sahibi olduğu başka bir kuruluştur veya
 - c. Aşağıdakilere sahip olması nedeniyle, raporlayıcı kuruluşla ortak kontrol altında olan başka bir kuruluştur:
 - i. Müşterek kontrol
 - ii. Yakın aile bireyleri olan malikler veya
 - iii. Ortak kilit yönetim
- Fakat devletin (yani ulusal, bölgesel veya yerel idare) kontrolü altında olan kuruluşlar, birlikte önemli işlere girişmedikleri veya kaynakları önemli ölçüde paylaşmadıkları sürece ilgili taraf olarak düşünülmez.

Gereklilikler

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

11. ISA 315 ve ISA 240 uyarınca denetçinin denetim sırasında uygulaması gereken risk değerlendirme prosedürlerinin ve ilgili faaliyetlerin parçası olarak¹ denetçi, ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim risklerinin tespiti hakkında bilgi elde etmek amacıyla 12–17 arası paragraflarda ortaya konulan denetim prosedürleri ve ilgili faaliyetleri uygular. (Bkz. Parag. A8)

Kuruluşun İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleri Hakkında Bilgi Edinilmesi

12. ISA 315 ve ISA 240 uyarınca yapılması gereken görev ekibi görüşmesi;² mali tabloların, kuruluşun ilgili taraf ilişki ve işlemlerinden doğabilecek hata veya hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim yatkınlığının özellikle değerlendirilmesini içerir. (Bkz. Parag. A9–A10)

¹ ISA 315, paragraf 5; ISA 240, paragraf 16.

² ISA 315, paragraf 10; ISA 240, paragraf 15.

13. The auditor shall inquire of management regarding:
 - (a) The identity of the entity's related parties, including changes from the prior period; (Ref: Para. A11–A14)
 - (b) The nature of the relationships between the entity and these related parties; and
 - (c) Whether the entity entered into any transactions with these related parties during the period and, if so, the type and purpose of the transactions.
14. The auditor shall inquire of management and others within the entity, and perform other risk assessment procedures considered appropriate, to obtain an understanding of the controls, if any, that management has established to: (Ref: Para. A15–A20)
 - (a) Identify, account for, and disclose related party relationships and transactions in accordance with the applicable financial reporting framework;
 - (b) Authorize and approve significant transactions and arrangements with related parties; and (Ref: Para. A21)
 - (c) Authorize and approve significant transactions and arrangements outside the normal course of business.

Maintaining Alertness for Related Party Information When Reviewing Records or Documents

15. During the audit, the auditor shall remain alert, when inspecting records or documents, for arrangements or other information that may indicate the existence of related party relationships or transactions that management has not previously identified or disclosed to the auditor. (Ref: Para. A22–A23)

In particular, the auditor shall inspect the following for indications of the existence of related party relationships or transactions that management has not previously identified or disclosed to the auditor:

 - (a) Bank and legal confirmations obtained as part of the auditor's procedures;
 - (b) Minutes of meetings of shareholders and of those charged with governance; and
 - (c) Such other records or documents as the auditor considers necessary in the circumstances of the entity.
16. If the auditor identifies significant transactions outside the entity's normal course of business when performing the audit procedures required by paragraph 15 or through other audit procedures, the auditor shall inquire of management about: (Ref: Para. A24–A25)
 - (a) The nature of these transactions; and (Ref: Para. A26)
 - (b) Whether related parties could be involved. (Ref: Para. A27)

Sharing Related Party Information with the Engagement Team

17. The auditor shall share relevant information obtained about the entity's related parties with the other members of the engagement team. (Ref: Para. A28)

13. Denetçi, idareden şu hususlarla ilgili bilgi alır:
- (a) Önceki dönemden bu yana meydana gelen değişiklikler dâhil olmak üzere kuruluşun ilgili taraflarının kimliği, (Bkz. Parag. A11–A14)
 - (b) Kuruluş ve ilgili taraflar arası ilişkilerin niteliği ve
 - (c) Kuruluşun dönem içinde bu ilgili taraflarla herhangi bir işlem yapıp yapmadığı ve yaptıysa bu işlemlerin türü ve amacı.
14. Denetçi; idarenin,
- (a) geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca ilgili taraf ilişki ve işlemlerini tespit etmek, muhasebeleştirmek ve açıklamak,
 - (b) ilgili taraflarla önemli işlemleri ve düzenlemeleri yetkilendirmek ve onaylamak ve (Bkz. Parag. A21)
 - (c) normal iş seyri dışındaki önemli işlemleri ve düzenlemeleri yetkilendirmek ve onaylamak
- için oluşturduğu kontroller varsa bunlar hakkında bilgi edinmek amacıyla idareden ve kuruluş bünyesindeki diğer kişilerden bilgi alır ve uygun görülen diğer risk değerlendirme prosedürlerini uygular: (Bkz. Parag. A15–A20)

Kayıt ve Belgeleri Gözden Geçirirken İlgili Taraf Bilgisine Karşı Tetikte Olunması

15. Denetim sırasında denetçi, kayıt veya belgeleri tetkik ederken idarenin önceden tespit etmediği veya denetçiye açıklamadığı ilgili taraf ilişki veya işlemlerinin mevcudiyetine işaret edebilecek düzenlemelere veya diğer bilgilere karşı tetikte olur. (Bkz. Parag. A22–A23)
- Denetçi, özellikle idarenin önceden tespit etmediği veya denetçiye açıklamadığı ilgili taraf ilişki veya işlemlerinin mevcudiyetine yönelik işaretler için aşağıdakileri tetkik eder:
- (a) Denetçinin prosedürlerinin parçası olarak elde edilen banka teyitleri ve yasal teyitler,
 - (b) Hissedarlar ile yönetimden sorumlu olanların toplantılarının tutanakları ve
 - (c) Kuruluşa ilişkin koşullar altında denetçinin gerekli gördüğü diğer kayıtlar veya belgeler.
16. 15. paragrafın öngördüğü denetim prosedürlerini veya başka denetim prosedürlerini uygularken kuruluşun normal iş seyri dışında önemli işlemler tespit etmesi halinde denetçi, aşağıdaki hususlar hakkında idareden bilgi alır: (Bkz. Parag. A24–A25)
- (a) Bu işlemlerin niteliği ve (Bkz. Parag. A26)
 - (b) İlgili tarafların dâhil olup olmadığı. (Bkz. Parag. A27)

İlgili Taraf Bilgisinin Görev Ekibiyle Paylaşılması

17. Denetçi, kuruluşun ilgili tarafları hakkında elde edilen ilgili bilgileri görev ekibinin diğer üyeleriyle paylaşır. (Bkz. Parag. A28)

Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions

18. In meeting the ISA 315 requirement to identify and assess the risks of material misstatement,¹ the auditor shall identify and assess the risks of material misstatement associated with related party relationships and transactions and determine whether any of those risks are significant risks. In making this determination, the auditor shall treat identified significant related party transactions outside the entity's normal course of business as giving rise to significant risks.
19. If the auditor identifies fraud risk factors (including circumstances relating to the existence of a related party with dominant influence) when performing the risk assessment procedures and related activities in connection with related parties, the auditor shall consider such information when identifying and assessing the risks of material misstatement due to fraud in accordance with ISA 240. (Ref: Para. A6 and A29–A30)

Responses to the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions

20. As part of the ISA 330 requirement that the auditor respond to assessed risks,² the auditor designs and performs further audit procedures to obtain sufficient appropriate audit evidence about the assessed risks of material misstatement associated with related party relationships and transactions. These audit procedures shall include those required by paragraphs 21–24. (Ref: Para. A31–A34)

Identification of Previously Unidentified or Undisclosed Related Parties or Significant Related Party Transactions

21. If the auditor identifies arrangements or information that suggests the existence of related party relationships or transactions that management has not previously identified or disclosed to the auditor, the auditor shall determine whether the underlying circumstances confirm the existence of those relationships or transactions.
22. If the auditor identifies related parties or significant related party transactions that management has not previously identified or disclosed to the auditor, the auditor shall:
 - (a) Promptly communicate the relevant information to the other members of the engagement team; (Ref: Para. A35)
 - (b) Where the applicable financial reporting framework establishes related party requirements:
 - (i) Request management to identify all transactions with the newly identified related parties for the auditor's further evaluation; and
 - (ii) Inquire as to why the entity's controls over related party relationships and transactions failed to enable the identification or disclosure of the related party relationships or transactions;
 - (c) Perform appropriate substantive audit procedures relating to such newly identified related parties or significant related party transactions; (Ref: Para. A36)
 - (d) Reconsider the risk that other related parties or significant related party transactions may exist that management has not previously identified or disclosed to the auditor, and perform additional audit procedures as necessary; and

¹ ISA 315, paragraph 25.

² ISA 330, paragraphs 5-6.

İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi

18. Denetçi, ISA 315'in öngördüğü önemli yanlış bildirim risklerini tespit etme ve değerlendirme gerekliliğini yerine getirirken¹ ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim risklerini tespit ederek değerlendirir ve bu risklerden herhangi birinin kayda değer risk olup olmadığına karar verir. Bu kararı verirken denetçi; kuruluşun normal iş seyri dışında belirlenen önemli ilgili taraf işlemlerini, kayda değer risklere yol açan işlemler olarak değerlendirir.
19. Denetçi, ilgili taraflarla bağlantılı olarak risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetleri uygularken hile riski faktörleri tespit ederse (hâkim etkiye sahip bir ilgili tarafın mevcudiyetine ilişkin koşullar dâhil olmak üzere) ISA 240 uyarınca hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit ederken ve değerlendirirken bu bilgileri dikkate alır. (Bkz. Parag. A6 ve A29–A30)

İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar

20. ISA 330 uyarınca denetçinin etkisi değerlendirilen risklere yanıt verme gerekliliğinin parçası olarak² denetçi, ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı olan ve etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim riskleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla ilave denetim prosedürleri tasarlar ve uygular. Bu denetim prosedürleri, 21–24 arası paragrafların öngördüğü prosedürleri de kapsar. (Bkz. Parag. A31–A34)

Önceden Tespit Edilmemiş veya Açıklanmamış İlgili Tarafların veya Önemli İlgili Taraf İşlemlerinin Tespit Edilmesi

21. Denetçi, idarenin önceden tespit etmediği veya denetçiye açıklamadığı ilgili taraf ilişki veya işlemlerinin varlığına işaret edebilecek düzenlemeler veya bilgiler tespit ederse mevcut koşulların bu ilişki veya işlemlerin varlığını teyit edip etmediğine karar verir.
22. Denetçi, idarenin önceden tespit etmediği veya denetçiye açıklamadığı ilgili taraflar veya önemli ilgili taraf işlemleri tespit ederse:
 - (a) Söz konusu bilgiyi derhal görev ekibinin diğer üyelerine bildirir. (Bkz. Parag. A35)
 - (b) Geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf gerekliliklerini belirlediği durumlarda:
 - (i) denetçinin ilave değerlendirme yapması için idareden, yeni tespit edilmiş ilgili taraflarla yaptığı tüm işlemleri belirlemesini talep eder ve
 - (ii) kuruluşun ilgili taraf ilişki ve işlemleri üzerindeki kontrollerinin, bu ilgili taraf ilişki veya işlemlerini neden tespit edemediğini veya açıklamadığını sorgular.
 - (c) Bu gibi yeni tespit edilmiş ilgili taraflar veya önemli ilgili taraf işlemleriyle ilgili uygun maddi doğrulama prosedürlerini uygular. (Bkz. Parag. A36)
 - (d) İdarenin önceden tespit etmediği veya denetçiye açıklamadığı başka ilgili taraflar veya önemli ilgili taraf işlemlerinin mevcut olabilmesi riskini yeniden değerlendirir ve gerekirse ilave denetim prosedürleri uygular.

¹ ISA 315, paragraf 25.

² ISA 330, paragraf 5-6.

- (e) If the non-disclosure by management appears intentional (and therefore indicative of a risk of material misstatement due to fraud), evaluate the implications for the audit. (Ref: Para. A37)

Identified Significant Related Party Transactions outside the Entity's Normal Course of Business

- 23. For identified significant related party transactions outside the entity's normal course of business, the auditor shall:
 - (a) Inspect the underlying contracts or agreements, if any, and evaluate whether:
 - (i) The business rationale (or lack thereof) of the transactions suggests that they may have been entered into to engage in fraudulent financial reporting or to conceal misappropriation of assets;¹ (Ref: Para. A38–A39)
 - (ii) The terms of the transactions are consistent with management's explanations; and
 - (iii) The transactions have been appropriately accounted for and disclosed in accordance with the applicable financial reporting framework; and
 - (b) Obtain audit evidence that the transactions have been appropriately authorized and approved. (Ref: Para. A40–A41)

Assertions That Related Party Transactions Were Conducted on Terms Equivalent to Those Prevailing in an Arm's Length Transaction

- 24. If management has made an assertion in the financial statements to the effect that a related party transaction was conducted on terms equivalent to those prevailing in an arm's length transaction, the auditor shall obtain sufficient appropriate audit evidence about the assertion. (Ref: Para. A42–A45)

Evaluation of the Accounting for and Disclosure of Identified Related Party Relationships and Transactions

- 25. In forming an opinion on the financial statements in accordance with ISA 700,² the auditor shall evaluate: (Ref: Para. A46)
 - (a) Whether the identified related party relationships and transactions have been appropriately accounted for and disclosed in accordance with the applicable financial reporting framework; and (Ref: Para. A47)
 - (b) Whether the effects of the related party relationships and transactions:
 - (i) Prevent the financial statements from achieving fair presentation (for fair presentation frameworks); or
 - (ii) Cause the financial statements to be misleading (for compliance frameworks).

Written Representations

- 26. Where the applicable financial reporting framework establishes related party requirements, the auditor shall obtain written representations from management and, where appropriate, those charged with governance that: (Ref: Para. A48–A49)
 - (a) They have disclosed to the auditor the identity of the entity's related parties and all the related party relationships and transactions of which they are aware; and

¹ ISA 240, paragraph 32(c).

² ISA 700, "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements", paragraphs 10-15.

- (e) İdarenin açıklama yapmaması kasti görünüyorsa (ve dolayısıyla hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskine işaret ediyorsa) bunun denetime yönelik etkilerini değerlendirir. (Bkz. Parag. A37)

Kuruluşun Normal İş Seyri Dışında Belirlenen Önemli İlgili Taraf İşlemleri

23. Kuruluşun normal iş seyri dışında belirlenen önemli ilgili taraf işlemleri için denetçi aşağıdakileri yapar:
- (a) Varsa işlemlerin temelini oluşturan sözleşmeleri veya anlaşmaları tetkik eder ve:
- (i) İşlemlerin ticari gerekçesinin (veya ticari gerekçe olmamasının), bu işlemlerin, hileli mali raporlama yapmak veya varlıkların kötüye kullanımını gizlemek için yapılmış olabileceği anlamına gelip gelmediğini,¹ (Bkz. Parag. A38–A39)
- (ii) İşlemlerin şartlarının, idarenin açıklamalarıyla tutarlı olup olmadığını ve
- (iii) İşlemlerin geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca uygun şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğini ve açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir.
- (b) İşlemlerin uygun şekilde yetkilendirildiği ve onaylandığı konusunda denetim kanıtı elde eder. (Bkz. Parag. A40–A41)

İlgili Taraf İşlemlerinin Piyasa Koşullarına Uygun İşlemlerde Geçerli Olan Şartlara Denk Şartlarda Yürütüldüğüne Dair Beyanlar

24. İdarenin mali tablolarda bir ilgili taraf işleminin, piyasa koşullarına uygun bir işlemde geçerli olan şartlara denk şartlarda yürütüldüğüne dair beyanda bulunması halinde denetçi, bu beyan hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. (Bkz. Parag. A42–A45)

Tespit Edilmiş İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bunlara İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi

25. ISA 700 uyarınca mali tablolar hakkında görüş oluştururken² denetçi, (Bkz. Parag. A46)
- (a) Tespit edilmiş ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin, geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca uygun şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği ve açıklanıp açıklanmadığını (Bkz. Parag. A47)
- (b) İlgili taraf ilişki ve işlemlerinin etkilerinin,
- (i) Mali tablolarda güvenilir sunum yapılmasını engelleyip engellemediğini (güvenilir sunum çerçeveleri için) veya
- (ii) Mali tabloların yanıltıcı olmasına yol açıp açmadığını (uygunluk çerçeveleri için) değerlendirir.

Yazılı Bildirimler

26. Geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf gerekliliklerini belirlediği durumlarda denetçi, idareden ve uygun olan hallerde yönetimden sorumlu olanlardan: (Bkz. Parag. A48–A49)
- (a) kuruluşun ilgili taraflarının kimliği ve tüm ilgili taraf ilişki ve işlemleri hakkında bildiklerini denetçiye açıkladıklarına ve

¹ ISA 240, paragraf 32(c).

² ISA 700, “Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” paragraf 10-15.

- (b) They have appropriately accounted for and disclosed such relationships and transactions in accordance with the requirements of the framework.

Communication with Those Charged with Governance

27. Unless all of those charged with governance are involved in managing the entity,¹ the auditor shall communicate with those charged with governance significant matters arising during the audit in connection with the entity's related parties. (Ref: Para. A50)

Documentation

28. The auditor shall include in the audit documentation the names of the identified related parties and the nature of the related party relationships.²

Application and Other Explanatory Material

Responsibilities of the Auditor

Financial Reporting Frameworks That Establish Minimal Related Party Requirements (Ref: Para. 4)

- A1. An applicable financial reporting framework that establishes minimal related party requirements is one that defines the meaning of a related party but that definition has a substantially narrower scope than the definition set out in paragraph 10(b)(ii) of this ISA, so that a requirement in the framework to disclose related party relationships and transactions would apply to substantially fewer related party relationships and transactions.

Fair Presentation Frameworks (Ref: Para. 4(a))

- A2. In the context of a fair presentation framework,³ related party relationships and transactions may cause the financial statements to fail to achieve fair presentation if, for example, the economic reality of such relationships and transactions is not appropriately reflected in the financial statements. For instance, fair presentation may not be achieved if the sale of a property by the entity to a controlling shareholder at a price above or below fair market value has been accounted for as a transaction involving a profit or loss for the entity when it may constitute a contribution or return of capital or the payment of a dividend.

¹ ISA 260, "Communication with Those Charged with Governance", paragraph 13.

² ISA 230, "Audit Documentation", paragraphs 8-11, and paragraph A6.

³ ISA 200, paragraph 13(a), defines the meaning of fair presentation and compliance frameworks.

- (b) bu tür ilişki ve işlemleri, çerçevenin gereklilikleri uyarınca uygun şekilde muhasebeleştirerek açıkladıklarına dair yazılı bildirimler alır.

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

27. Yönetimden sorumlu olanların tümünün kuruluşun idaresinde yer almaması halinde¹ denetçi, kuruluşun ilgili taraflarıyla bağlantılı olarak denetim sırasında ortaya çıkan kayda değer hususları yönetimden sorumlu olanlara bildirir. (Bkz. Parag. A50)

Belgelendirme

28. Denetçi, denetim belgelerinde tespit edilen ilgili taraf adlarına ve ilgili taraf ilişkilerinin niteliğine yer verir.²

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Denetçinin Sorumlulukları

Asgari İlgili Taraf Gerekliliklerini Belirleyen Mali Raporlama Çerçeveleri (Bkz. Parag. 4)

- A1. Asgari ilgili taraf gerekliliklerini belirleyen geçerli mali raporlama çerçevesi, ilgili tarafın manasını tanımlayan bir çerçevedir ancak bu tanımın kapsamı, bu ISA'nın 10(b)(ii) paragrafında ortaya konan tanımdan çok daha dardır. Dolayısıyla çerçevedeki ilgili taraf ilişki ve işlemlerini açıklama gerekliliği, çok daha az sayıda ilgili taraf ilişki ve işlemleri için geçerli olacaktır.

Güvenilir Sunum Çerçeveleri (Bkz. Parag. 4(a))

- A2. Güvenilir sunum çerçevesi bağlamında³ ilgili taraf ilişki ve işlemleri, bu tür ilişki ve işlemlerin ekonomik gerçekliğinin mali tablolarda uygun şekilde yansıtılmaması örneğinde olduğu gibi mali tabloların güvenilir sunum yapamamasına yol açabilir. Örneğin, bir mal, piyasa değerinin üzerinde veya altında bir fiyattan kontrol gücü olan ortağa satılabilir. Söz konusu işlemin kuruluş açısından bir sermaye katkısı veya dağıtımı veya bir temettü ödemesi olarak değerlendirilmesi gerekirken, kâr veya zarar içeren bir işlem olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda, güvenilir sunum gerçekleşmeyebilir.

¹ ISA 260, "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim", paragraf 13.

² ISA 230, "Denetimin Belgelendirilmesi", paragraf 8-11 ve paragraf A6.

³ ISA 200, paragraf 13(a), güvenilir sunum ve uygunluk çerçevelerinin anlamını tanımlar.

Compliance Frameworks (Ref: Para. 4(b))

- A3. In the context of a compliance framework, whether related party relationships and transactions cause the financial statements to be misleading as discussed in ISA 700 depends upon the particular circumstances of the engagement. For example, even if non-disclosure of related party transactions in the financial statements is in compliance with the framework and applicable law or regulation, the financial statements could be misleading if the entity derives a very substantial portion of its revenue from transactions with related parties, and that fact is not disclosed. However, it will be extremely rare for the auditor to consider financial statements that are prepared and presented in accordance with a compliance framework to be misleading if in accordance with ISA 210¹ the auditor determined that the framework is acceptable.²

Definition of a Related Party (Ref: Para. 10(b))

- A4. Many financial reporting frameworks discuss the concepts of control and significant influence. Although they may discuss these concepts using different terms, they generally explain that:
- (a) Control is the power to govern the financial and operating policies of an entity so as to obtain benefits from its activities; and
 - (b) Significant influence (which may be gained by share ownership, statute or agreement) is the power to participate in the financial and operating policy decisions of an entity, but is not control over those policies.
- A5. The existence of the following relationships may indicate the presence of control or significant influence:
- (a) Direct or indirect equity holdings or other financial interests in the entity.
 - (b) The entity's holdings of direct or indirect equity or other financial interests in other entities.
 - (c) Being part of those charged with governance or key management (that is, those members of management who have the authority and responsibility for planning, directing and controlling the activities of the entity).
 - (d) Being a close family member of any person referred to in subparagraph (c).
 - (e) Having a significant business relationship with any person referred to in subparagraph (c).

Related Parties with Dominant Influence

- A6. Related parties, by virtue of their ability to exert control or significant influence, may be in a position to exert dominant influence over the entity or its management. Consideration of such behavior is relevant when identifying and assessing the risks of material misstatement due to fraud, as further explained in paragraphs A29–A30.

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

² ISA 700, paragraph A12.

Uygunluk Çerçevesi (Bkz. Parag. 4(b))

- A3. Uygunluk çerçevesi bağlamında ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin ISA 700'de belirtildiği gibi mali tabloların yanıltıcı olmasına yol açıp açmaması, görevin kendine mahsus koşullarına bağlıdır. Örneğin ilgili taraf işlemlerinin mali tablolarda açıklanmaması çerçeveye ve geçerli yasal ve idari düzenlemelere uygun olsa bile eğer kuruluş, gelirinin büyük kısmını ilgili taraflarla yapılan işlemlerden elde ediyorsa ve bu durum açıklanmadıysa mali tablolar, yanıltıcı olabilir. Ancak ISA 210¹ uyarınca denetçinin uygunluk çerçevesinin kabul edilebilir olduğuna karar vermesi halinde denetçinin bu uygunluk çerçevesine göre hazırlanmış ve sunulmuş olan mali tabloların yanıltıcı olduğunu düşünmesi, son derece nadir bir durum olacaktır.²

İlgili Taraf Tanımı (Bkz. Parag. 10(b))

- A4. Birçok mali raporlama çerçevesi, kontrol ve önemli etki kavramlarını ele alır. Söz konusu kavramları farklı terimler kullanarak ele alabilmelerine karşın bu çerçeveler, genellikle aşağıdakileri açıklar:
- (a) Kontrol, bir kuruluşun faaliyetlerinden fayda elde etmek amacıyla bu kuruluşun mali ve işletme politikalarını yönetme gücüdür ve
 - (b) Önemli etki (pay sahipliği, kanun veya anlaşma yoluyla kazanılmış olabilir), bir kuruluşun mali ve işletme politikalarına yönelik kararlara katılma gücüdür ancak bu politikaları kontrol anlamına gelmez.
- A5. Aşağıdaki ilişkilerin mevcudiyeti, kontrolün veya önemli etkinin varlığına işaret edebilir:
- (a) Kuruluştaki doğrudan veya dolaylı özkaynak payı veya diğer mali çıkarlar.
 - (b) Kuruluşun diğer kuruluşlardaki doğrudan veya dolaylı özkaynak payı veya diğer mali çıkarları.
 - (c) Yönetimden sorumlu olanlardan biri veya kilit yönetimin bir parçası olmak (yani idarenin, kuruluşun faaliyetlerinin planlanması, yönetilmesi ve kontrol edilmesine yönelik yetki ve sorumluluğa sahip üyelerinden olmak).
 - (d) (c) alt paragrafında adı geçenlerden birinin yakın aile bireyi olmak.
 - (e) (c) alt paragrafında adı geçenlerden biriyle önemli iş ilişkisi içerisinde olmak.

Hâkim Etkiye Sahip İlgili Taraflar

- A6. İlgili taraflar, kontrol veya önemli etkide bulunma gücüne sahip oldukları için kuruluş veya kuruluşun idaresi üzerinde hâkim etkiye sahip bir konumda olabilirler. A29–A30 paragraflarında ayrıntılı şekilde açıklandığı üzere hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit ederken ve değerlendirirken bu tür bir davranışın dikkate alınması yerindedir.

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

² ISA 700, paragraf A12.

Special-Purpose Entities as Related Parties

- A7. In some circumstances, a special-purpose entity¹ may be a related party of the entity because the entity may in substance control it, even if the entity owns little or none of the special-purpose entity's equity.

Risk Assessment Procedures and Related Activities

Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions (Ref: Para. 11)

Considerations Specific to Public Sector Entities

- A8. The public sector auditor's responsibilities regarding related party relationships and transactions may be affected by the audit mandate, or by obligations on public sector entities arising from law, regulation or other authority. Consequently, the public sector auditor's responsibilities may not be limited to addressing the risks of material misstatement associated with related party relationships and transactions, but may also include a broader responsibility to address the risks of non-compliance with law, regulation and other authority governing public sector bodies that lay down specific requirements in the conduct of business with related parties. Further, the public sector auditor may need to have regard to public sector financial reporting requirements for related party relationships and transactions that may differ from those in the private sector.

Understanding the Entity's Related Party Relationships and Transactions

Discussion among the Engagement Team (Ref: Para. 12)

- A9. Matters that may be addressed in the discussion among the engagement team include:
- The nature and extent of the entity's relationships and transactions with related parties (using, for example, the auditor's record of identified related parties updated after each audit).
 - An emphasis on the importance of maintaining professional skepticism throughout the audit regarding the potential for material misstatement associated with related party relationships and transactions.
 - The circumstances or conditions of the entity that may indicate the existence of related party relationships or transactions that management has not identified or disclosed to the auditor (for example, a complex organizational structure, use of special-purpose entities for off-balance sheet transactions, or an inadequate information system).
 - The records or documents that may indicate the existence of related party relationships or transactions.
 - The importance that management and those charged with governance attach to the identification, appropriate accounting for, and disclosure of related party relationships and transactions (if the applicable financial reporting framework establishes related party requirements), and the related risk of management override of relevant controls.
- A10. In addition, the discussion in the context of fraud may include specific consideration of how related parties may be involved in fraud. For example:
- How special-purpose entities controlled by management might be used to facilitate earnings management.

¹ ISA 315, paragraphs A26-A27, provides guidance regarding the nature of a special-purpose entity.

İlgili Taraf Olarak Özel Amaçlı Kuruluşlar

- A7. Bazı durumlarda özel amaçlı bir kuruluş,¹ kuruluşun ilgili tarafı olabilir çünkü kuruluş, özel amaçlı kuruluşun özkaynaklarının çok azına sahip olsa veya bunlara hiç sahip olmasa bile esasen özel amaçlı kuruluşu kontrol edebilir.

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Riskleri (Bkz. Parag. 11)

Kamu Kurumlarına Özgü Hususlar

- A8. Kamu sektörü denetçisinin ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı sorumlulukları, denetim görev ve yetkisinden veya kamu kurumlarının kanun, yönetmelik veya diğer yasal ve idari düzenlemelerden kaynaklanan yükümlülüklerinden etkilenebilir. Sonuç olarak kamu sektörü denetçisinin sorumlulukları, ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim risklerinin ele alınmasıyla sınırlı olmayabilir. Bu sorumluluklar; kamu kurumlarını yönlendiren ve ilgili taraflarla işin yürütülmesine yönelik belirli gereklilikleri ortaya koyan kanun, yönetmelik veya diğer yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk risklerini ele almaya yönelik daha genel bir sorumluluğu da içerebilir. Buna ilaveten kamu sektörü denetçisinin, ilgili taraf ilişki ve işlemleri için özel sektördekinden farklı olabilecek kamu sektörü mali raporlama gerekliliklerini dikkate alması gerekebilir.

Kuruluşun İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleri Hakkında Bilgi Edinilmesi

Görev Ekibi Bünyesindeki Tartışma (Bkz. Parag. 12)

- A9. Görev ekibi bünyesindeki tartışmada ele alınabilecek konular arasında şunlar sayılabilir:
- Kuruluşun ilgili taraflarla ilişki ve işlemlerinin niteliği ve kapsamı (örneğin denetçilerin, tespit edilen ilgili taraflara dair her denetimden sonra güncellenen kayıtlarının kullanılması).
 - Denetim süresince, ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim potansiyeli hakkında mesleki şüpheciliğin muhafaza edilmesinin öneminin vurgulanması.
 - Kuruluşun, idarenin tespit etmediği veya denetçiye açıklamadığı ilgili taraf ilişki veya işlemleri olduğuna işaret edebilecek durum ve koşulları (örneğin karmaşık bir örgütsel yapı, bilanço dışı işlemler için özel amaçlı kuruluşların kullanılması veya yetersiz bir bilişim sistemi).
 - İlgili taraf ilişki veya işlemlerinin mevcudiyetine işaret edebilecek kayıt veya belgeler.
 - (Geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf gerekliliklerini ortaya koyması halinde) İdare ve yönetimden sorumlu olanların ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin tespit edilmesi, uygun şekilde muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına verdiği önem ve ilgili kontrollerin idare tarafından geçersiz kılınmasına yönelik risk.
- A10. Buna ilave olarak hile bağlamındaki tartışma, ilgili tarafların hileye nasıl karışmış olabileceğine dair belirli hususları içerebilir. Örneğin:
- İdarenin kontrol ettiği özel amaçlı kuruluşların, kazanç yönetimini kolaylaştırmak için nasıl kullanılabileceği.

¹ ISA 315, paragraf A26-A27, özel amaçlı kuruluşların niteliğiyle ilgili rehberlik sağlar.

- How transactions between the entity and a known business partner of a key member of management could be arranged to facilitate misappropriation of the entity's assets.

The Identity of the Entity's Related Parties (Ref: Para. 13(a))

- A11. Where the applicable financial reporting framework establishes related party requirements, information regarding the identity of the entity's related parties is likely to be readily available to management because the entity's information systems will need to record, process and summarize related party relationships and transactions to enable the entity to meet the accounting and disclosure requirements of the framework. Management is therefore likely to have a comprehensive list of related parties and changes from the prior period. For recurring engagements, making the inquiries provides a basis for comparing the information supplied by management with the auditor's record of related parties noted in previous audits.
- A12. However, where the framework does not establish related party requirements, the entity may not have such information systems in place. Under such circumstances, it is possible that management may not be aware of the existence of all related parties. Nevertheless, the requirement to make the inquiries specified by paragraph 13 still applies because management may be aware of parties that meet the related party definition set out in this ISA. In such a case, however, the auditor's inquiries regarding the identity of the entity's related parties are likely to form part of the auditor's risk assessment procedures and related activities performed in accordance with ISA 315 to obtain information regarding:
- The entity's ownership and governance structures;
 - The types of investments that the entity is making and plans to make; and
 - The way the entity is structured and how it is financed.

In the particular case of common control relationships, as management is more likely to be aware of such relationships if they have economic significance to the entity, the auditor's inquiries are likely to be more effective if they are focused on whether parties with which the entity engages in significant transactions, or shares resources to a significant degree, are related parties.

- A13. In the context of a group audit, ISA 600 requires the group engagement team to provide each component auditor with a list of related parties prepared by group management and any other related parties of which the group engagement team is aware.¹ Where the entity is a component within a group, this information provides a useful basis for the auditor's inquiries of management regarding the identity of the entity's related parties.
- A14. The auditor may also obtain some information regarding the identity of the entity's related parties through inquiries of management during the engagement acceptance or continuance process.

The Entity's Controls over Related Party Relationships and Transactions (Ref: Para. 14)

- A15. Others within the entity are those considered likely to have knowledge of the entity's related party relationships and transactions, and the entity's controls over such relationships and transactions. These may include, to the extent that they do not form part of management:
- Those charged with governance;
 - Personnel in a position to initiate, process, or record transactions that are both significant and outside the entity's normal course of business, and those who supervise or monitor such personnel;

¹ ISA 600, "Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)", paragraph 40(e).

- Kilit bir yöneticinin bilinen bir iş ortağı ile kuruluş arasındaki işlemlerin, kuruluş varlıklarının kötüye kullanılmasını kolaylaştıracak şekilde nasıl düzenlenebileceği.

Kuruluşun İlgili Taraflarının Kimliği (Bkz. Parag. 13(a))

- A11. Geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf gerekliliklerini belirlediği durumlarda kuruluşun ilgili taraflarının kimliğine dair bilgiyi idarenin kolayca elde etmesi kuvvetle muhtemeldir. Çünkü kuruluşa ait bilişim sistemleri; kuruluşun, çerçevenin muhasebe ve açıklama gerekliliklerini yerine getirmesini sağlamak amacıyla, ilgili taraf ilişki ve işlemlerini kaydetmek, işlemek ve özetlemek zorundadır. Bu nedenle idarenin, ilgili tarafların detaylı listesine ve önceki dönemlerdeki değişikliklere sahip olması kuvvetle muhtemeldir. Yinelenen görevlerde bilgi alınması, idarenin verdiği bilgilerin önceki denetimlerde denetçinin ilgili taraflara dair tuttuğu kayıtlarla kıyaslanması için temel sağlar.
- A12. Fakat çerçevenin ilgili taraf gerekliliklerini belirlemediği durumlarda kuruluşta bu tür bilişim sistemleri olmayabilir. Bu koşullar altında idarenin, ilgili tarafların hepsinin mevcudiyetinin farkında olmaması mümkündür. Bununla birlikte 13. paragrafın belirlediği bilgi alma gerekliliği hala geçerlidir çünkü idare, bu ISA’da ortaya konan ilgili taraf tanımını karşılayan tarafların farkında olabilir. Ancak böyle bir durumda kuruluşun ilgili taraflarının kimliğine ilişkin denetçinin yaptığı sorgulama;
- Kuruluşun mülkiyet ve yönetim yapıları,
 - Kuruluşun yapmakta olduğu ve yapmayı planladığı yatırımların türleri ve
 - Kuruluşun nasıl yapılandırıldığı ve nasıl finanse edildiği

konusunda bilgi edinmek amacıyla ISA 315 uyarınca denetçinin gerçekleştirdiği risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetlerin parçası haline gelebilir.

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

- A13. Grup denetimi bağlamında ISA 600, grup görev ekibinin, grup idaresi tarafından hazırlanan ilgili tarafları içeren bir listeyi ve grup görev ekibinin farkında olduğu diğer ilgili tarafları her bir bileşen denetçisine bildirmesini gerektirir.¹ Kuruluşun bir grup bünyesindeki bir bileşen olduğu durumlarda bu bilgi, denetçinin kuruluşun ilgili taraflarının kimliğine ilişkin idareye soracağı sorular için faydalı bir temel sağlar.
- A14. Denetçi, görevin kabulünde veya devam süreci sırasında idareye sorular sorarak kuruluşun ilgili taraflarının kimliğine ilişkin birtakım bilgiler de elde edebilir.

Kuruluşun, İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleri Üzerindeki Kontrolleri (Bkz. Parag. 14)

- A15. Kuruluş bünyesindeki diğer kişiler, kuruluşun ilgili taraf ilişki ve işlemleri ve kuruluşun bu tür ilişki ve işlemler üzerindeki kontrolleri hakkında bilgi sahibi olabileceği düşünülen kişilerdir. Bu kişiler, idarenin parçası olmamaları halinde aşağıdakileri kapsayabilir:
- Yönetimden sorumlu olanlar,
 - Hem önem arz eden hem de kuruluşun normal iş seyri dışında kalan işlemleri başlatacak, işleyecek veya kaydedecek pozisyonda olan personel ve bu personeli denetleyenler veya izleyenler,

¹ ISA 600, “Özel Hususlar - Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)”, paragraf 40(e).

- Internal auditors;
 - In-house legal counsel; and
 - The chief ethics officer or equivalent person.
- A16. The audit is conducted on the premise that management and, where appropriate, those charged with governance have acknowledged and understand that they have responsibility for the preparation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework, including where relevant their fair presentation, and for such internal control as management and, where appropriate, those charged with governance determine is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.¹ Accordingly, where the framework establishes related party requirements, the preparation of the financial statements requires management, with oversight from those charged with governance, to design, implement and maintain adequate controls over related party relationships and transactions so that these are identified and appropriately accounted for and disclosed in accordance with the framework. In their oversight role, those charged with governance monitor how management is discharging its responsibility for such controls. Regardless of any related party requirements the framework may establish, those charged with governance may, in their oversight role, obtain information from management to enable them to understand the nature and business rationale of the entity's related party relationships and transactions.
- A17. In meeting the ISA 315 requirement to obtain an understanding of the control environment,² the auditor may consider features of the control environment relevant to mitigating the risks of material misstatement associated with related party relationships and transactions, such as:
- Internal ethical codes, appropriately communicated to the entity's personnel and enforced, governing the circumstances in which the entity may enter into specific types of related party transactions.
 - Policies and procedures for open and timely disclosure of the interests that management and those charged with governance have in related party transactions.
 - The assignment of responsibilities within the entity for identifying, recording, summarizing, and disclosing related party transactions.
 - Timely disclosure and discussion between management and those charged with governance of significant related party transactions outside the entity's normal course of business, including whether those charged with governance have appropriately challenged the business rationale of such transactions (for example, by seeking advice from external professional advisors).
 - Clear guidelines for the approval of related party transactions involving actual or perceived conflicts of interest, such as approval by a subcommittee of those charged with governance comprising individuals independent of management.
 - Periodic reviews by internal auditors, where applicable.
 - Proactive action taken by management to resolve related party disclosure issues, such as by seeking advice from the auditor or external legal counsel.
 - The existence of whistle-blowing policies and procedures, where applicable.
- A18. Controls over related party relationships and transactions within some entities may be deficient or non-existent for a number of reasons, such as:
- The low importance attached by management to identifying and disclosing related party relationships and transactions.

¹ ISA 200, paragraph A2.

² ISA 315, paragraph 14.

- İç denetçiler,
 - Kurum içi hukuk danışmanları ve
 - Etikten sorumlu yönetici veya dengi kişi.
- A16. Denetim; idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması ve ilgili hallerde bu tabloların güvenilir sunumu sorumluluğu ile idarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların hileden veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tablolar hazırlanmasını sağlamak için gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrol sorumluluğuna sahip olduklarını bildiği ve anladığı ön kabulüne dayalı olarak yürütülür.¹ Buna göre çerçevenin ilgili taraf gerekliliklerini belirlediği durumlarda mali tabloların hazırlanması; idarenin yönetimden sorumlu olanların gözetimi altında ilgili taraf ilişki ve işlemleri üzerinde uygun kontrolleri tasarlaması, uygulaması ve sürdürmesini gerektirir. Böylelikle bu ilişki ve işlemler, tespit edilebilir ve çerçeve uyarınca uygun şekilde muhasebeleştirilerek açıklanabilir. Gözetim rolünü üstlenen yönetimden sorumlu olanlar ise idarenin bu tür kontrollere yönelik sorumluluğunu nasıl yerine getirdiğini izler. Çerçevenin belirlemiş olabileceği ilgili taraf gerekliliklerine bağlı olmaksızın yönetimden sorumlu olanlar, gözetim rolünü yerine getirirken kuruluşun ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin niteliğini ve ticari gerekçesini anlamak için idareden bilgi alabilir.
- A17. ISA 315'teki kontrol ortamını tanıma gerekliliğini yerine getirirken² denetçi, ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim risklerinden kaçınılmasına ilişkin kontrol ortamının özelliklerini dikkate alabilir. Örneğin:
- Kuruluşun belirli türlerdeki ilgili taraf işlemlerine hangi koşullarda girebileceğini düzenleyen, kuruluş personeline uygun şekilde bildirilen ve uygulanan iç etik kurallar.
 - İdare ve yönetimden sorumlu olanların, ilgili taraf işlemlerinde sahip olduğu çıkarların açıkça ve zamanında açıklanmasına yönelik politika ve prosedürler.
 - Kuruluş bünyesinde ilgili taraf işlemlerinin tespiti, kaydedilmesi, özetlenmesi ve açıklanmasına yönelik sorumlulukların dağılımı.
 - İdare ve yönetimden sorumlu olanlar arasında kuruluşun normal iş seyri dışındaki önemli ilgili taraf işlemlerinin zamanında açıklanması ve görüşülmesi. Buna, yönetimden sorumlu olanların bu tür işlemlerin ticari gerekçesini (örneğin kurum dışı uzman danışmanlardan tavsiye alarak) uygun şekilde sorgulayıp sorgulamadığı dâhildir.
 - Çıkar çatışması içeren veya içerdiği düşünülen ilgili taraf işlemlerinin onaylanmasına yönelik net kurallar. Örneğin yönetimden sorumlu olanların idareden bağımsız bireylerinden müteşekkil bir alt komitenin onay vermesi.
 - Uygulanabildiği yerlerde, iç denetçilerin düzenli gözden geçirmeleri.
 - İlgili tarafların açıklanmasına ilişkin sorunları çözmek için idarenin, örneğin denetçiden veya kurum dışı hukuk danışmanından tavsiye alarak attığı proaktif adımlar.
 - Uygun hallerde kurumdaki hatalı uygulamaların ihbarına dönük politika ve prosedürlerin mevcudiyeti.
- A18. Bazı kuruluşlarda ilgili taraf ilişki ve işlemleri üzerindeki kontroller, çeşitli nedenlerden dolayı olmayabilir veya yetersiz olabilir. Örneğin:
- İdarenin ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin tespit edilmesi ve açıklanmasına fazla önem vermemesi.

¹ ISA 200, paragraf A2.

² ISA 315, paragraf 14.

- The lack of appropriate oversight by those charged with governance.
- An intentional disregard for such controls because related party disclosures may reveal information that management considers sensitive, for example, the existence of transactions involving family members of management.
- An insufficient understanding by management of the related party requirements of the applicable financial reporting framework.
- The absence of disclosure requirements under the applicable financial reporting framework.

Where such controls are ineffective or non-existent, the auditor may be unable to obtain sufficient appropriate audit evidence about related party relationships and transactions. If this were the case, the auditor would, in accordance with ISA 705,¹ consider the implications for the audit, including the opinion in the auditor's report.

A19. Fraudulent financial reporting often involves management override of controls that otherwise may appear to be operating effectively.² The risk of management override of controls is higher if management has relationships that involve control or significant influence with parties with which the entity does business because these relationships may present management with greater incentives and opportunities to perpetrate fraud. For example, management's financial interests in certain related parties may provide incentives for management to override controls by (a) directing the entity, against its interests, to conclude transactions for the benefit of these parties, or (b) colluding with such parties or controlling their actions. Examples of possible fraud include:

- Creating fictitious terms of transactions with related parties designed to misrepresent the business rationale of these transactions.
- Fraudulently organizing the transfer of assets from or to management or others at amounts significantly above or below market value.
- Engaging in complex transactions with related parties, such as special-purpose entities, that are structured to misrepresent the financial position or financial performance of the entity.

Considerations specific to smaller entities

A20. Control activities in smaller entities are likely to be less formal and smaller entities may have no documented processes for dealing with related party relationships and transactions. An owner-manager may mitigate some of the risks arising from related party transactions, or potentially increase those risks, through active involvement in all the main aspects of the transactions. For such entities, the auditor may obtain an understanding of the related party relationships and transactions, and any controls that may exist over these, through inquiry of management combined with other procedures, such as observation of management's oversight and review activities, and inspection of available relevant documentation.

¹ ISA 705, "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report".

² ISA 240, paragraphs 31 and A4.

- Yönetimden sorumlu olanların uygun gözetim yapmaması.
- İlgili taraf açıklamaları, idarenin hassas olduğunu düşündüğü bilgileri (örneğin idarenin aile bireylerini içeren işlemlerin mevcudiyetini) ortaya çıkaracağı için bu tür kontrollerin kasten ihmal edilmesi.
- Geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraflara ilişkin gerekliliklerinin idare tarafından yeterince anlaşılması.
- Geçerli mali raporlama çerçevesi kapsamında açıklama gerekliliklerinin olmaması.

Bu tür kontrollerin etkisiz olduğu veya mevcut olmadığı durumlarda denetçi, ilgili taraf ilişki ve işlemleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemeyebilir. Hal böyle olduğunda ISA 705¹ uyarınca denetçi, bu durumun denetime yönelik etkilerini, denetçi raporundaki görüşü de içerecek şekilde dikkate alacaktır.

A19. Hileli mali raporlamada genellikle etkin çalışıyor gibi görünen kontrollerin idare tarafından geçersiz kılınması söz konusu olur.² İdarenin kontrolleri geçersiz kılmasına yönelik risk; idarenin, kuruluşun birlikte iş yaptığı taraflarla kontrol veya önemli etki içeren ilişkiler kurması durumunda daha yüksek olur. Çünkü bu ilişkiler, idareye hileliyi gerçekleştirmek için daha fazla teşvik ve fırsat sunabilir. Örneğin idarenin bazı ilgili taraflardaki mali çıkarları, idarenin kontrolleri geçersiz kılmasını teşvik edebilir. Bu durumda idare; (a) kuruluşu, kendi çıkarlarının aleyhine bu taraflara fayda sağlayacak işlemler yapmaya yönlendirebilir veya (b) bu tür taraflarla gizlice anlaşabilir veya onların eylemlerini kontrol edebilir. Hileye dair örnekler arasında şunlar sayılabilir:

- İlgili taraflarla işlemlerin ticari mantığını yanlış sunmak için tasarlanmış sahte işlem şartları yaratılması.
- Varlıkların, idare ve başkaları arasında hileli olarak piyasa değerinin çok altında veya üstünde tutarlarla devredilmesi.
- Özel amaçlı kuruluşlar gibi ilgili taraflarla, kuruluşun mali durumunu veya mali performansını yanlış sunmak için yapılandırılmış karmaşık işlemler yapılması.

Küçük ölçekli kuruluşlara özgü hususlar

A20. Küçük ölçekli kuruluşlarda kontrol faaliyetleri, daha az resmi olma eğilimindedir ve küçük ölçekli kuruluşların, ilgili taraf ilişki ve işlemlerini ele almak için belgelendirilmiş süreçleri olmayabilir. İşletme sahibi yönetici, işlemlerin tüm temel yönlerine aktif olarak katılarak ilgili taraf işlemlerinden kaynaklanan bazı riskleri hafifletebilir veya bu riskleri artırabilir. Küçük ölçekli kuruluşlar için denetçi, idareden bilgi alarak ve bununla birlikte idarenin gözetim ve gözden geçirme faaliyetlerinin gözlemlenmesi ve mevcut ilgili belgelerin tetkiki gibi başka prosedürleri kullanarak ilgili taraf ilişki ve işlemleri ve bunlar üzerinde olabilecek kontroller hakkında bilgi edinebilir.

¹ ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”.

² ISA 240, paragraf 31 ve A4.

Authorization and approval of significant transactions and arrangements (Ref: Para. 14(b))

A21. Authorization involves the granting of permission by a party or parties with the appropriate authority (whether management, those charged with governance or the entity's shareholders) for the entity to enter into specific transactions in accordance with pre-determined criteria, whether judgmental or not. Approval involves those parties' acceptance of the transactions the entity has entered into as having satisfied the criteria on which authorization was granted. Examples of controls the entity may have established to authorize and approve significant transactions and arrangements with related parties or significant transactions and arrangements outside the normal course of business include:

- Monitoring controls to identify such transactions and arrangements for authorization and approval.
- Approval of the terms and conditions of the transactions and arrangements by management, those charged with governance or, where applicable, shareholders.

Maintaining Alertness for Related Party Information When Reviewing Records or Documents

Records or Documents That the Auditor May Inspect (Ref: Para. 15)

A22. During the audit, the auditor may inspect records or documents that may provide information about related party relationships and transactions, for example:

- Third-party confirmations obtained by the auditor (in addition to bank and legal confirmations).
- Entity income tax returns.
- Information supplied by the entity to regulatory authorities.
- Shareholder registers to identify the entity's principal shareholders.
- Statements of conflicts of interest from management and those charged with governance.
- Records of the entity's investments and those of its pension plans.
- Contracts and agreements with key management or those charged with governance.
- Significant contracts and agreements not in the entity's ordinary course of business.
- Specific invoices and correspondence from the entity's professional advisors.
- Life insurance policies acquired by the entity.
- Significant contracts re-negotiated by the entity during the period.
- Internal auditors' reports.
- Documents associated with the entity's filings with a securities regulator (for example, prospectuses).

Arrangements that may indicate the existence of previously unidentified or undisclosed related party relationships or transactions.

A23. An arrangement involves a formal or informal agreement between the entity and one or more other parties for such purposes as:

- The establishment of a business relationship through appropriate vehicles or structures.
- The conduct of certain types of transactions under specific terms and conditions.
- The provision of designated services or financial support.

Önemli işlem ve düzenlemelerin yetkilendirilmesi ve onaylanması (Bkz. Parag. 14(b))

- A21. Yetkilendirme; uygun yetkiye sahip taraf veya taraflarca (idare, yönetimden sorumlu olanlar veya kuruluşun hissedarları) kuruluşun belirli işlemlere girişmesine, takdire dayalı olan veya olmayan, önceden belirlenmiş kriterler uyarınca izin verilmesini içerir. Onay, kuruluşun yetki kriterlerine uygun olarak gerçekleştirdiği işlemleri, izin veren tarafların kabul etmesini ifade eder. İlgili taraflarla önemli işlem ve düzenlemeleri veya normal iş seyri dışında kalan önemli işlem ve düzenlemeleri yetkilendirmek ve onaylamak için kuruluş tarafından oluşturulmuş olabilecek kontrollere örnekler arasında şunlar sayılabilir:
- Yetkilendirme ve onay verilecek bu tür işlem ve düzenlemeleri tespit edecek izleme kontrolleri.
 - İşlem ve düzenlemelerin şart ve koşullarının idare, yönetimden sorumlu olanlar veya uygun hallerde hissedarlar tarafından onaylanması.

Kayıt ve Belgeleri Gözden Geçirirken İlgili Taraf Bilgisine Karşı Tetikte Olunması

Denetçinin Tetkik Edebileceği Kayıtlar veya Belgeler (Bkz. Parag. 15)

- A22. Denetim sırasında denetçi, ilgili taraf ilişki ve işlemleri hakkında bilgi verebilecek kayıt veya belgeleri tetkik edebilir. Örneğin:
- Denetçinin elde ettiği üçüncü taraf teyitleri (banka teyitleri ve yasal teyitlere ek olarak).
 - Kuruluş gelirinine ilişkin vergi beyannameleri.
 - Kuruluş tarafından düzenleyici makamlara verilen bilgiler.
 - Kuruluşun ana hissedarlarını tespit etmek için hissedar kayıtları.
 - İdare ve yönetimden sorumlu olanların yaptığı çıkar çatışması beyanları.
 - Kuruluşun yatırımlarına ve emeklilik planlarına ait kayıtlar.
 - Kilit yönetimle veya yönetimden sorumlu olanlarla yapılan sözleşme ve anlaşmalar.
 - Kuruluşun olağan iş seyri içinde yer almayan önemli sözleşme ve anlaşmalar.
 - Kuruluşun uzman danışmanlarından gelen belirli faturalar ve yazışmalar.
 - Kuruluşun edindiği hayat sigortası poliçeleri.
 - Dönem esnasında kuruluş tarafından yeniden müzakere edilen önemli sözleşmeler.
 - İç denetçilerin raporları.
 - Kuruluşun, sermaye piyasası düzenleyicilerine başvurularıyla ilişkili belgeler (örneğin izahnameler).

Önceden tespit edilmemiş veya açıklanmamış ilgili taraf ilişki veya işlemlerinin mevcudiyetine işaret edebilecek düzenlemeler.

- A23. Düzenleme, aşağıdaki amaçlarla kuruluş ile bir veya daha fazla taraf arasında resmi veya gayri resmi bir anlaşma yapılmasını içerir:
- Uygun araçlar veya yapılar yoluyla ticari ilişki kurulması,
 - Belirli şart ve koşullar altında belli işlem türlerinin yürütülmesi,
 - Belirli hizmetler veya mali destek sağlanması.

Examples of arrangements that may indicate the existence of related party relationships or transactions that management has not previously identified or disclosed to the auditor include:

- Participation in unincorporated partnerships with other parties.
- Agreements for the provision of services to certain parties under terms and conditions that are outside the entity's normal course of business.
- Guarantees and guarantor relationships.

Identification of Significant Transactions outside the Normal Course of Business (Ref: Para. 16)

A24. Obtaining further information on significant transactions outside the entity's normal course of business enables the auditor to evaluate whether fraud risk factors, if any, are present and, where the applicable financial reporting framework establishes related party requirements, to identify the risks of material misstatement.

A25. Examples of transactions outside the entity's normal course of business may include:

- Complex equity transactions, such as corporate restructurings or acquisitions.
- Transactions with offshore entities in jurisdictions with weak corporate laws.
- The leasing of premises or the rendering of management services by the entity to another party if no consideration is exchanged.
- Sales transactions with unusually large discounts or returns.
- Transactions with circular arrangements, for example, sales with a commitment to repurchase.
- Transactions under contracts whose terms are changed before expiry.

Understanding the nature of significant transactions outside the normal course of business (Ref: Para. 16(a))

A26. Inquiring into the nature of the significant transactions outside the entity's normal course of business involves obtaining an understanding of the business rationale of the transactions, and the terms and conditions under which these have been entered into.

Inquiring into whether related parties could be involved (Ref: Para. 16(b))

A27. A related party could be involved in a significant transaction outside the entity's normal course of business not only by directly influencing the transaction through being a party to the transaction, but also by indirectly influencing it through an intermediary. Such influence may indicate the presence of a fraud risk factor.

Sharing Related Party Information with the Engagement Team (Ref: Para. 17)

A28. Relevant related party information that may be shared among the engagement team members includes, for example:

- The identity of the entity's related parties.
- The nature of the related party relationships and transactions.
- Significant or complex related party relationships or transactions that may require special audit consideration, in particular transactions in which management or those charged with governance are financially involved.

İdarenin önceden tespit etmediği veya denetçiye açıklamadığı ilgili taraf ilişki veya işlemlerine işaret edebilecek düzenleme örnekleri arasında aşağıdakiler sayılabilir:

- Başka taraflarla adi ortaklıklara katılmış olmak.
- Belli taraflara, kuruluşun normal iş seyri dışında kalan şart ve koşullarda hizmet sağlanmasına yönelik anlaşmalar.
- Teminat ve garantörlük ilişkileri.

Normal İş Seyri Dışında Kalan Önemli İşlemlerin Tespit Edilmesi (Bkz. Parag. 16)

A24. Kuruluşun normal iş seyri dışında kalan önemli işlemler hakkında ilave bilgi edinilmesi, denetçinin, hile riski faktörlerinin var olup olmadığını değerlendirmesine ve geçerli mali raporlama çerçevesinin ilgili taraf gerekliliklerini belirlediği durumlarda önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmesine imkân verir.

A25. Kuruluşun normal iş seyri dışında kalan işlemlere örnekler arasında aşağıdakiler sayılabilir:

- Karmaşık özkaynak işlemleri, örneğin kurumsal yeniden yapılanmalar veya alımlar.
- Zayıf şirket yasalarına sahip yetki alanlarındaki sınır ötesi kuruluşlarla yapılan işlemler.
- Kuruluşun bedel almaksızın başka bir tarafa yönetim hizmeti vermesi veya tesisleri kiraya vermesi.
- Alışılmadık ölçüde büyük indirimler veya getiriler içeren satış işlemleri.
- Döngüsel düzenlemeleri olan işlemler, örneğin tekrar satın alma taahhüdüyle yapılan satışlar.
- Süresi dolmadan önce şartları değiştirilen sözleşmeler kapsamındaki işlemler.

Normal iş seyri dışında kalan önemli işlemlerin niteliği hakkında bilgi edinilmesi (Bkz. Parag. 16(a))

A26. Kuruluşun normal iş seyri dışında kalan önemli işlemlerin niteliğinin sorgulanması, işlemlerin ticari gerekçesi ve bu işlemlerin yapılmasına esas şart ve koşullar hakkında bilgi edinilmesini içerir.

İlgili tarafların dâhil olup olamayacağını sorgulanması (Bkz. Parag. 16(b))

A27. İlgili bir taraf, kuruluşun normal iş seyri dışındaki önemli bir işleme hem işleme taraf olmak vasıtasıyla işlemi doğrudan etkileyerek hem de bir aracı vasıtasıyla işlemi dolaylı yoldan etkileyerek katılmış olabilir. Bu tür bir etki, hile riski faktörünün mevcudiyetine işaret edebilir.

İlgili Taraf Bilgisinin Görev Ekibiyle Paylaşılması (Bkz. Parag. 17)

A28. Görev ekibi üyeleri arasında paylaşılacak ilgili taraf bilgileri, örneğin şunları içerebilir:

- Kuruluşun ilgili taraflarının kimliği.
- İlgili taraf ilişki ve işlemlerinin niteliği.
- Başta idare veya yönetimden sorumlu olanların mali olarak dâhil olduğu işlemler olmak üzere denetimde özel dikkat gerektirebilecek önemli veya karmaşık ilgili taraf ilişki veya işlemleri.

Identification and Assessment of the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions

Fraud Risk Factors Associated with a Related Party with Dominant Influence (Ref: Para. 19)

A29. Domination of management by a single person or small group of persons without compensating controls is a fraud risk factor.¹ Indicators of dominant influence exerted by a related party include:

- The related party has vetoed significant business decisions taken by management or those charged with governance.
- Significant transactions are referred to the related party for final approval.
- There is little or no debate among management and those charged with governance regarding business proposals initiated by the related party.
- Transactions involving the related party (or a close family member of the related party) are rarely independently reviewed and approved.

Dominant influence may also exist in some cases if the related party has played a leading role in founding the entity and continues to play a leading role in managing the entity.

A30. In the presence of other risk factors, the existence of a related party with dominant influence may indicate significant risks of material misstatement due to fraud. For example:

- An unusually high turnover of senior management or professional advisors may suggest unethical or fraudulent business practices that serve the related party's purposes.
- The use of business intermediaries for significant transactions for which there appears to be no clear business justification may suggest that the related party could have an interest in such transactions through control of such intermediaries for fraudulent purposes.
- Evidence of the related party's excessive participation in or preoccupation with the selection of accounting policies or the determination of significant estimates may suggest the possibility of fraudulent financial reporting.

Responses to the Risks of Material Misstatement Associated with Related Party Relationships and Transactions (Ref: Para. 20)

A31. The nature, timing and extent of the further audit procedures that the auditor may select to respond to the assessed risks of material misstatement associated with related party relationships and transactions depend upon the nature of those risks and the circumstances of the entity.²

A32. Examples of substantive audit procedures that the auditor may perform when the auditor has assessed a significant risk that management has not appropriately accounted for or disclosed specific related party transactions in accordance with the applicable financial reporting framework (whether due to fraud or error) include:

- Confirming or discussing specific aspects of the transactions with intermediaries such as banks, law firms, guarantors, or agents, where practicable and not prohibited by law, regulation or ethical rules.

¹ ISA 240, Appendix 1.

² ISA 330 provides further guidance on considering the nature, timing and extent of further audit procedures. ISA 240 establishes requirements and provides guidance on appropriate responses to assessed risks of material misstatement due to fraud.

İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespit Edilmesi ve Değerlendirilmesi

Hâkim Etkiye Sahip Bir İlgili Taraf İlişkili Hile Riski Faktörleri (Bkz. Parag. 19)

A29. İdarede, tek bir kişinin ya da ufak bir grup insanın hâkim olması ve bu durumu telafi edici kontroller olmaması, bir hile riski faktörüdür.¹ İlgili bir tarafın hâkim etkisine ilişkin göstergeler arasında aşağıdakiler sayılabilir:

- İlgili taraf, idare veya yönetimden sorumlu olanlar tarafından alınan önemli ticari kararları veto etmiştir.
- Önemli işlemler, nihai onay için ilgili tarafa sevk edilmiştir.
- İlgili tarafın sunduğu ticari tekliflerle ilgili olarak idare ve yönetimden sorumlu olanlar arasında müzakere yapılmamıştır veya bu müzakere düşük düzeydedir.
- İlgili tarafı (veya ilgili tarafın yakın aile bireyini) içeren işlemler, nadiren bağımsız olarak gözden geçirilmekte ve onaylanmaktadır.

İlgili tarafın kuruluşun kurulmasında lider rol oynadığı ve kuruluşun idare edilmesinde lider rol oynamaya devam ettiği bazı durumlarda da hâkim etki mevcut olabilir.

A30. Başka risk faktörleri bulunduğu hâkim etkiye sahip ilgili bir tarafın mevcut olması, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim yapma riskinin yüksek olduğuna işaret edebilir. Örneğin:

- Üst yönetim veya uzman danışmanların değişim oranının alışılmadık derecede yüksek olması, ilgili tarafın amaçlarına hizmet eden, etik olmayan ve hile içeren ticari uygulamalar olduğunu akla getirebilir.
- Açık bir ticari gerekçesi yokmuş gibi görünen önemli işlemler için ticari araçların kullanılması, ilgili tarafın hile amacıyla bu araçları kontrol etmek suretiyle bu tür işlemlerden çıkar elde edebileceğini akla getirebilir.
- İlgili tarafın, muhasebe politikalarının seçilmesine veya önemli tahminlerin yapılmasına aşırı ölçüde katıldığını veya bunlarla meşgul olduğunu gösteren kanıtlar olması, hileli mali raporlama olasılığını akla getirebilir.

İlgili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılacak Adımlar Yanıtlar (Bkz. Parag. 20)

A31. İlgili taraf ilişki ve işlemlerine ilişkin etkisi değerlendirilen önemli yanlış bildirim risklerine karşı denetçinin seçebileceği ilave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, bu risklerin niteliğine ve kuruluşun içinde bulunduğu koşullara dayanır.²

A32. Denetçinin, idarenin belirli ilişkili taraf işlemlerini geçerli mali 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 olduğu ve yasal ve idari düzenlemeler veya etik kurullarla yasaklanmadığı durumlarda bankalar, hukuk firmaları, garantörler veya acenteler gibi araçlarla işlemlerin belirli yönlerinin teyit edilmesi veya görüşülmesi.

¹ ISA 240, Ek 1.

² ISA 330; ilave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının değerlendirilmesi hakkında ilave rehberlik sağlar. ISA 240, hileden kaynaklanan etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine karşılık yapılacak uygun işlemler hakkında gereklilikleri belirler ve rehberlik sağlar.

- Confirming the purposes, specific terms or amounts of the transactions with the related parties (this audit procedure may be less effective where the auditor judges that the entity is likely to influence the related parties in their responses to the auditor).
 - Where applicable, reading the financial statements or other relevant financial information, if available, of the related parties for evidence of the accounting of the transactions in the related parties' accounting records.
- A33. If the auditor has assessed a significant risk of material misstatement due to fraud as a result of the presence of a related party with dominant influence, the auditor may, in addition to the general requirements of ISA 240, perform audit procedures such as the following to obtain an understanding of the business relationships that such a related party may have established directly or indirectly with the entity and to determine the need for further appropriate substantive audit procedures:
- Inquiries of, and discussion with, management and those charged with governance.
 - Inquiries of the related party.
 - Inspection of significant contracts with the related party.
 - Appropriate background research, such as through the Internet or specific external business information databases.
 - Review of employee whistle-blowing reports where these are retained.
- A34. Depending upon the results of the auditor's risk assessment procedures, the auditor may consider it appropriate to obtain audit evidence without testing the entity's controls over related party relationships and transactions. In some circumstances, however, it may not be possible to obtain sufficient appropriate audit evidence from substantive audit procedures alone in relation to the risks of material misstatement associated with related party relationships and transactions. For example, where intra-group transactions between the entity and its components are numerous and a significant amount of information regarding these transactions is initiated, recorded, processed or reported electronically in an integrated system, the auditor may determine that it is not possible to design effective substantive audit procedures that by themselves would reduce the risks of material misstatement associated with these transactions to an acceptably low level. In such a case, in meeting the ISA 330 requirement to obtain sufficient appropriate audit evidence as to the operating effectiveness of relevant controls,¹ the auditor is required to test the entity's controls over the completeness and accuracy of the recording of the related party relationships and transactions.

Identification of Previously Unidentified or Undisclosed Related Parties or Significant Related Party Transactions

Communicating Newly Identified Related Party Information to the Engagement Team (Ref: Para. 22(a))

- A35. Communicating promptly any newly identified related parties to the other members of the engagement team assists them in determining whether this information affects the results of, and conclusions drawn from, risk assessment procedures already performed, including whether the risks of material misstatement need to be reassessed.

¹ ISA 330, paragraph 8(b).

- İlgili taraflarla yapılan işlemlerin amaçları, belirli şartları veya tutarlarının teyit edilmesi (Bu denetim prosedürü, denetçinin, ilgili tarafların denetçiye vereceği yanıtların kuruluş tarafından etkilenmesinin kuvvetle muhtemel olduğunu düşündüğü durumlarda daha az etkili olabilir).
 - Uygulanabildiği yerlerde, ilgili tarafların muhasebe kayıtlarında işlemlerin muhasebeleştirilmesine dair kanıt bulmak için ilgili taraflara ait mali tabloların veya varsa diğer ilgili mali bilgilerin okunması.
- A33. Denetçi, hâkim etkiye sahip olan ilgili bir tarafın mevcut olmasının sonucu olarak hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim yapma riskinin yüksek olduğunu değerlendirebilir. Bu durumda denetçi, bu ilgili tarafın kuruluşla doğrudan veya dolaylı olarak kurmuş olabileceği ticari ilişkiler hakkında bilgi edinmek ve ilave uygun maddi doğrulama prosedürlerine yönelik ihtiyacı belirlemek için ISA 240'taki genel gerekliliklere ek olarak aşağıdaki gibi denetim prosedürleri uygulayabilir:
- İdare ve yönetimden sorumlu olanlara sorular sorulması ve bunlarla görüşülmesi.
 - İlgili tarafa sorular sorulması.
 - İlgili tarafla yapılan önemli sözleşmelerin tetkik edilmesi.
 - Örneğin internet veya ticari bilgiye ilişkin dış kaynaklı özel veritabanları vasıtasıyla uygun arka plan araştırması yapılması.
 - Çalışanların hatalı uygulamalara ilişkin ihbarları hakkındaki raporların saklandığı durumlarda bu raporların gözden geçirilmesi.
- A34. Risk değerlendirmesi prosedürlerinin sonuçlarına dayalı olarak denetçi, kuruluşun ilgili taraf ilişki ve işlemleri üzerindeki kontrollerini test etmeksizin denetim kanıtı elde etmenin uygun olduğunu düşünebilir. Ancak bazı durumlarda ilgili taraf ilişki ve işlemleriyle bağlantılı önemli yanlış bildirim risklerine dair sadece maddi doğrulama prosedürlerini kullanarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek mümkün olmayabilir. Örneğin kuruluş ve bileşenleri arasındaki grup içi işlemlerin sayısı çok olabilir ve bu işlemlerle ilgili bilgilerin büyük kısmı bütünlük bir sistem bünyesinde elektronik olarak giriliyor, kaydediliyor, işleniyor ve raporlanıyor olabilir. Bu gibi durumlarda denetçi, tek başına bu işlemlerle ilişkili önemli yanlış bildirim risklerini kabul edilebilir derecede düşük bir düzeye indirecek etkin maddi doğrulama prosedürleri tasarlamamanın mümkün olmadığına karar verebilir. Böyle bir durumda ilgili kontrollerin çalışma etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesine yönelik ISA 330'daki gerekliliği yerine getirmek için¹ denetçi, ilgili taraf ilişki ve işlemlerinin kaydedilmesinin tamlığı ve doğruluğu üzerindeki kuruluşa ait kontrollerini test etmelidir.

Önceden Tespit Edilmemiş veya Açıklanmamış İlgili Tarafların veya Önemli İlgili Taraf İşlemlerinin Tespit Edilmesi

Yeni Tespit Edilen İlgili Taraf Bilgisinin Görev Ekibine Bildirilmesi (Bkz. Parag. 22(a))

- A35. Yeni tespit edilen ilgili tarafların görev ekibinin diğer üyelerine derhal bildirilmesi, üyelerin bu bilginin hâlihazırda yürütülmüş olan risk değerlendirmesi prosedürlerinin çıktılarını ve bu prosedürlerden elde edilen sonuçları etkileyip etkilemediğine ve önemli yanlış bildirim risklerinin yeniden değerlendirilmesi gerekip gerekmediğine karar vermesine yardımcı olur.

¹ ISA 330, paragraf 8(b).

Substantive Procedures Relating to Newly Identified Related Parties or Significant Related Party Transactions (Ref: Para. 22(c))

- A36. Examples of substantive audit procedures that the auditor may perform relating to newly identified related parties or significant related party transactions include:
- Making inquiries regarding the nature of the entity's relationships with the newly identified related parties, including (where appropriate and not prohibited by law, regulation or ethical rules) inquiring of parties outside the entity who are presumed to have significant knowledge of the entity and its business, such as legal counsel, principal agents, major representatives, consultants, guarantors, or other close business partners.
 - Conducting an analysis of accounting records for transactions with the newly identified related parties. Such an analysis may be facilitated using computer-assisted audit techniques.
 - Verifying the terms and conditions of the newly identified related party transactions, and evaluating whether the transactions have been appropriately accounted for and disclosed in accordance with the applicable financial reporting framework.

Intentional Non-Disclosure by Management (Ref: Para. 22(e))

- A37. The requirements and guidance in ISA 240 regarding the auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements are relevant where management appears to have intentionally failed to disclose related parties or significant related party transactions to the auditor. The auditor may also consider whether it is necessary to re-evaluate the reliability of management's responses to the auditor's inquiries and management's representations to the auditor.

Identified Significant Related Party Transactions outside the Entity's Normal Course of Business

Evaluating the Business Rationale of Significant Related Party Transactions (Ref: Para. 23)

- A38. In evaluating the business rationale of a significant related party transaction outside the entity's normal course of business, the auditor may consider the following:
- Whether the transaction:
 - Is overly complex (for example, it may involve multiple related parties within a consolidated group).
 - Has unusual terms of trade, such as unusual prices, interest rates, guarantees and repayment terms.
 - Lacks an apparent logical business reason for its occurrence.
 - Involves previously unidentified related parties.
 - Is processed in an unusual manner.
 - Whether management has discussed the nature of, and accounting for, such a transaction with those charged with governance.
 - Whether management is placing more emphasis on a particular accounting treatment rather than giving due regard to the underlying economics of the transaction.

Yeni Tespit Edilen İlgili Taraflar veya Önemli İlgili Taraf İşlemleriyle İlişkili Maddi Doğrulama Prosedürleri (Bkz. Parag. 22(c))

- A36. Yeni tespit edilen ilgili taraflar veya önemli ilgili taraf işlemlerine dair denetçinin uygulayabileceği maddi doğrulama prosedürlerine örnekler arasında şunlar sayılabilir:
- Kuruluşun yeni tespit edilen ilgili taraflarla ilişkilerinin niteliği hakkında sorgulamalar yapılması. Örneğin (uygun olan ve yasal ve idari düzenlemeler veya etik kurallarca yasaklanmadığı durumlarda) kuruluş ve işleri hakkında önemli bilgiye sahip olduğu farz edilen hukuk danışmanı, genel temsilcilikler, önemli temsilciler, danışmanlar, garantörler veya diğer yakın iş ortakları gibi kuruluş dışı taraflardan bilgi alınması.
 - Yeni tespit edilen ilgili taraflarla yapılan işlemlere yönelik muhasebe kayıtlarının analiz edilmesi. Bu analiz, bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanılarak kolaylaştırılabilir.
 - Yeni tespit edilen ilgili taraf işlemlerine ait şart ve koşulların doğrulanması ve işlemlerin geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca uygun şekilde muhasebeleştirilerek açıklanıp açıklanmadığının değerlendirilmesi.

İdarenin Kasten Açıklama Yapmaması (Bkz. Parag. 22(e))

- A37. Mali tablo denetiminde denetçinin hileyle ilgili sorumluluklarına dair ISA 240'ta sunulan rehberlik ve gereklilikler, idarenin ilgili tarafları veya önemli ilgili taraf işlemlerini denetçiye kasten açıklamadığı görülen durumlarla ilgilidir. Denetçi, idarenin denetçinin sorularına verdiği yanıtların ve idarenin denetçiye yaptığı bildirimlerin güvenilirliğini yeniden değerlendirmenin gerekli olup olmadığını da göz önünde bulundurabilir.

Kuruluşun Normal İş Seyri Dışında Belirlenen Önemli İlgili Taraf İşlemleri

Önemli İlgili Taraf İşlemlerinin Ticari Gerekçesinin Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 23)

- A38. Kuruluşun normal iş seyri dışında kalan önemli bir ilgili taraf işleminin ticari gerekçesini değerlendirirken denetçi, aşağıdakileri dikkate alabilir:
- İşlemin:
 - çok karmaşık olup olmadığı (örneğin konsolide bir grup bünyesindeki birçok ilgili tarafı içerebilir).
 - alışılmadık fiyatlar, faiz oranları, teminatlar ve geri ödeme koşulları gibi olağandışı ticari şartlarının olup olmadığı.
 - meydana gelmesi için görünürde mantıklı bir ticari nedenin olup olmadığı.
 - önceden tespit edilmemiş ilgili tarafları içerip içermediği.
 - olağandışı biçimde yerine getirilip getirilmediği.
 - İdarenin bu tür bir işlemin niteliğini ve gerekçesini yönetimden sorumlu olanlarla görüşüp görüşmediği.
 - İdarenin, işlemin altında yatan iktisadi hususlara gerekli dikkati göstermek yerine belli bir muhasebe yöntemine daha fazla vurgu yapıp yapmadığı.

If management's explanations are materially inconsistent with the terms of the related party transaction, the auditor is required, in accordance with ISA 500,¹ to consider the reliability of management's explanations and representations on other significant matters.

- A39. The auditor may also seek to understand the business rationale of such a transaction from the related party's perspective, as this may help the auditor to better understand the economic reality of the transaction and why it was carried out. A business rationale from the related party's perspective that appears inconsistent with the nature of its business may represent a fraud risk factor.

Authorization and Approval of Significant Related Party Transactions (Ref: Para. 23(b))

- A40. Authorization and approval by management, those charged with governance, or, where applicable, the shareholders of significant related party transactions outside the entity's normal course of business may provide audit evidence that these have been duly considered at the appropriate levels within the entity and that their terms and conditions have been appropriately reflected in the financial statements. The existence of transactions of this nature that were not subject to such authorization and approval, in the absence of rational explanations based on discussion with management or those charged with governance, may indicate risks of material misstatement due to error or fraud. In these circumstances, the auditor may need to be alert for other transactions of a similar nature. Authorization and approval alone, however, may not be sufficient in concluding whether risks of material misstatement due to fraud are absent because authorization and approval may be ineffective if there has been collusion between the related parties or if the entity is subject to the dominant influence of a related party.

Considerations specific to smaller entities

- A41. A smaller entity may not have the same controls provided by different levels of authority and approval that may exist in a larger entity. Accordingly, when auditing a smaller entity, the auditor may rely to a lesser degree on authorization and approval for audit evidence regarding the validity of significant related party transactions outside the entity's normal course of business. Instead, the auditor may consider performing other audit procedures such as inspecting relevant documents, confirming specific aspects of the transactions with relevant parties, or observing the owner-manager's involvement with the transactions.

Assertions That Related Party Transactions Were Conducted on Terms Equivalent to Those Prevailing in an Arm's Length Transaction (Ref: Para. 24)

- A42. Although audit evidence may be readily available regarding how the price of a related party transaction compares to that of a similar arm's length transaction, there are ordinarily practical difficulties that limit the auditor's ability to obtain audit evidence that all other aspects of the transaction are equivalent to those of the arm's length transaction. For example, although the auditor may be able to confirm that a related party transaction has been conducted at a market price, it may be impracticable to confirm whether other terms and conditions of the transaction (such as credit terms, contingencies and specific charges) are equivalent to those that would ordinarily be agreed between independent parties. Accordingly, there may be a risk that management's assertion that a related party transaction was conducted on terms equivalent to those prevailing in an arm's length transaction may be materially misstated.

¹ ISA 500, "Audit Evidence," paragraph 11.

İdarenin açıklamaları, ilgili taraf işleminin şartlarıyla önemli ölçüde tutarsızsa denetçinin ISA 500¹ uyarınca idarenin açıklamalarının ve diğer önemli hususlara ilişkin bildirimlerinin güvenilirliğini değerlendirmesi gerekir.

- A39. Denetçi, bu tür işlemin ticari gerekçesini ilgili tarafın bakış açısından anlamaya da çalışabilir çünkü bu, denetçinin işlemin ekonomik gerçekliğini ve neden yapıldığını daha iyi anlamasına yardımcı olabilir. İlgili tarafın bakış açısından bakıldığında söz konusu tarafın işlerinin niteliğiyle tutarsız görünen bir ticari gerekçe, hile riski faktörüne işaret edebilir.

Önemli İlgili Taraf İşlemlerinin Yetkilendirilmesi ve Onaylanması (Bkz. Parag. 23(b))

- A40. Kuruluşun normal iş seyri dışındaki önemli ilgili taraf işlemlerinin idare, yönetimden sorumlu olanlar veya uygun olan hallerde hissedarlar tarafından yetkilendirilmesi ve onaylanması; bunların kuruluş bünyesinde uygun düzeylerde gereken şekilde düşünüldüğüne ve bunların şart ve koşullarının mali tablolarda uygun biçimde yansıtıldığına dair denetim kanıtı sağlayabilir. Bu şekilde bir yetkilendirme ve onaylamaya tabi olmamış bu nitelikte işlemlerin mevcut olması ve idare veya yönetimden sorumlu olanlarla görüşmelere dayalı mantıklı açıklamaların olmaması, hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerine işaret edebilir. Bu koşullar altında denetçinin, benzer nitelikte başka işlemlere karşı tetikte olması gerekebilir. Ancak yetkilendirme ve onaylama, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin olup olmadığı konusunda sonuca varmak için tek başına yeterli olmayabilir. Çünkü ilgili taraflar arasında muvazaa olması ya da kuruluşun bir ilgili tarafın hâkim etkisine tabi olması halinde yetkilendirme ve onaylama etkisiz kalabilir.

Küçük ölçekli kuruluşlara özgü hususlar

- A41. Küçük ölçekli bir kuruluş, daha büyük bir kuruluşta mevcut olabilecek farklı yetki ve onay düzeyleri ile sağlanan kontrollerin aynısına sahip olmayabilir. Bu nedenle küçük ölçekli bir kuruluşu denetlerken denetçi, kuruluşun normal iş seyri dışındaki önemli ilgili taraf işlemlerinin geçerliliğine ilişkin denetim kanıtı için yetkilendirme ve onaylamadan daha az faydalanabilir. Bunun yerine denetçi; ilgili belgelerin tetkik edilmesi, işlemlerin belirli yönlerinin ilgili taraflarla teyit edilmesi veya işletme sahibi yöneticinin işlemlere katılımının gözlemlenmesi gibi başka denetim prosedürleri uygulamayı düşünebilir.

İlgili Taraf İşlemlerinin Piyasa Koşullarına Uygun İşlemlerde Geçerli Olan Şartlara Denk Şartlarda Yürütüldüğüne Dair Beyanlar (Bkz. Parag. 24)

- A42. Bir ilgili taraf işleminin fiyatının piyasa koşullarına uygun benzer bir işlemin fiyatına kıyasla ne durumda olduğu hakkında denetim kanıtı kolayca bulunabilir. Buna karşın genellikle işlemin diğer tüm yönlerinin piyasa koşullarına uygun yürütülen bir işleme denk olduğuna dair denetçinin denetim kanıtı elde etme gücünü sınırlandıran uygulamayla ilgili zorluklar vardır. Örneğin denetçi, bir ilgili taraf işleminin piyasa fiyatı üzerinden yapıldığını teyit edebilmiş olabilir. Buna karşın işlemin (kredi koşulları, ayrılan karşılıklar ve belirli ücretler gibi) diğer şart ve koşullarının, normalde bağımsız taraflar arasında kararlaştırılan şart ve koşullara denk olduğunu teyit etmek mümkün olmayabilir. Bu nedenle bir ilgili taraf işleminin piyasa koşullarına uygun işlemde geçerli olan şartlara denk şartlarda yürütüldüğüne dair idarenin beyanının, önemli ölçüde yanlış bildirilmiş olabileceği riski söz konusu olabilir.

¹ ISA 500, "Denetim Kanıtı", paragraf 11.

- A43. The preparation of the financial statements requires management to substantiate an assertion that a related party transaction was conducted on terms equivalent to those prevailing in an arm's length transaction. Management's support for the assertion may include:
- Comparing the terms of the related party transaction to those of an identical or similar transaction with one or more unrelated parties.
 - Engaging an external expert to determine a market value and to confirm market terms and conditions for the transaction.
 - Comparing the terms of the transaction to known market terms for broadly similar transactions on an open market.
- A44. Evaluating management's support for this assertion may involve one or more of the following:
- Considering the appropriateness of management's process for supporting the assertion.
 - Verifying the source of the internal or external data supporting the assertion, and testing the data to determine their accuracy, completeness and relevance.
 - Evaluating the reasonableness of any significant assumptions on which the assertion is based.
- A45. Some financial reporting frameworks require the disclosure of related party transactions not conducted on terms equivalent to those prevailing in arm's length transactions. In these circumstances, if management has not disclosed a related party transaction in the financial statements, there may be an implicit assertion that the transaction was conducted on terms equivalent to those prevailing in an arm's length transaction.

Evaluation of the Accounting for and Disclosure of Identified Related Party Relationships and Transactions

Materiality Considerations in Evaluating Misstatements (Ref: Para. 25)

- A46. ISA 450 requires the auditor to consider both the size and the nature of a misstatement, and the particular circumstances of its occurrence, when evaluating whether the misstatement is material.¹ The significance of the transaction to the financial statement users may not depend solely on the recorded amount of the transaction but also on other specific relevant factors, such as the nature of the related party relationship.

Evaluation of Related Party Disclosures (Ref: Para. 25(a))

- A47. Evaluating the related party disclosures in the context of the disclosure requirements of the applicable financial reporting framework means considering whether the facts and circumstances of the entity's related party relationships and transactions have been appropriately summarized and presented so that the disclosures are understandable. Disclosures of related party transactions may not be understandable if:
- (a) The business rationale and the effects of the transactions on the financial statements are unclear or misstated; or
 - (b) Key terms, conditions, or other important elements of the transactions necessary for understanding them are not appropriately disclosed.

¹ ISA 450, "Evaluation of Misstatements Identified during the Audit", paragraph 11(a). Paragraph A16 of ISA 450 provides guidance on the circumstances that may affect the evaluation of a misstatement.

- A43. Mali tabloların hazırlanması, idarenin, bir ilgili taraf işleminin piyasa koşullarına uygun işlemde geçerli olan şartlara denk şartlarda yürütüldüğüne dair bir beyanı ispat etmesini gerektirir. İdarenin beyana yönelik savunması aşağıdakileri içerebilir:
- İlgili taraf işleminin şartlarının, bir veya daha fazla sayıda ilgisi olmayan tarafla yapılan aynı veya benzer bir işlemin şartları ile kıyaslanması.
 - Piyasa değerini belirlemek ve işleme yönelik piyasa şartlarını ve koşullarını teyit etmek için dış uzman tutulması.
 - İşlemin şartlarının, serbest piyasadaki genel olarak benzer işlemler için bilinen piyasa şartları ile kıyaslanması.
- A44. Bu beyana yönelik idarenin savunmasının değerlendirilmesi, aşağıdakilerden birini veya daha fazlasını içerebilir:
- İdarenin bu beyanı savunmaya yönelik sürecinin uygunluğunun değerlendirilmesi.
 - Bu beyanı destekleyen iç veya dış veri kaynağının doğrulanması ve verilerin doğruluğu, tamlığı ve ilgililiğini belirlemek için test edilmeleri.
 - Beyana temel oluşturan önemli varsayımların makullüğünün değerlendirilmesi.
- A45. Bazı mali raporlama çerçeveleri, piyasa koşullarına uygun işlemlerde geçerli olan şartlara denk şartlarda yürütülmeyen ilgili taraf işlemlerinin açıklanmasını gerektirir. Bu koşullar altında idarenin bir ilgili taraf işlemini mali tablolarda açıklamaması halinde bu işlemin piyasa koşullarına uygun işlemde geçerli olan şartlara denk şartlarda yürütüldüğüne dair zımni bir beyan söz konusu olabilir.

Tespit Edilmiş İlgili Taraf İlişki ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bunlara İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi

Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesinde Önemlilik Hususları (Bkz. Parag. 25)

- A46. ISA 450 uyarınca denetçi, yanlış bildirim önemli olup olmadığını değerlendirirken yanlış bildirim hem büyüklüğünü ve niteliğini hem de yanlış bildirim meydana gelişine ait özel koşulları dikkate almalıdır.¹ İşlemin mali tabloların kullanıcıları için önemi, hem kaydedilmiş işlem miktarına hem de ilgili taraf ilişkisinin niteliği gibi konuya mahsus diğer ilgili faktörlere dayalı olabilir.

İlgili Taraf Açıklamalarının Değerlendirilmesi (Bkz. Parag. 25(a))

- A47. İlgili taraf açıklamalarının geçerli mali raporlama çerçevesindeki açıklama gereklilikleri bağlamında değerlendirilmesi; kuruluşun ilgili taraf ilişki ve işlemlerine ait durum ve koşulların uygun biçimde özetlenip özetlenmediğinin ve açıklamaları anlaşılır kılacak biçimde sunulup sunulmadığının düşünülmesi anlamına gelir. İlgili taraf işlemlerine ait açıklamalar;
- (a) İşlemlerin ticari gerekçesi ve mali tablolar üzerindeki etkilerinin belirsiz veya yanlış bildirilmiş olması halinde veya
 - (b) İşlemleri anlamak için gerekli olan temel şartlar, koşullar veya işlemlere ait diğer önemli unsurların uygun biçimde açıklanmaması halinde anlaşılır olmayabilir.

¹ ISA 450, "Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi", paragraf 11(a). ISA 450'nin A16 Paragrafı, bir yanlış bildirim değerlendirilmesini etkileyebilecek koşullar hakkında rehberlik sağlar.

Written Representations (Ref: Para. 26)

- A48. Circumstances in which it may be appropriate to obtain written representations from those charged with governance include:
- When they have approved specific related party transactions that (a) materially affect the financial statements, or (b) involve management.
 - When they have made specific oral representations to the auditor on details of certain related party transactions.
 - When they have financial or other interests in the related parties or the related party transactions.
- A49. The auditor may also decide to obtain written representations regarding specific assertions that management may have made, such as a representation that specific related party transactions do not involve undisclosed side agreements.

Communication with Those Charged with Governance (Ref: Para. 27)

- A50. Communicating significant matters arising during the audit¹ in connection with the entity's related parties helps the auditor to establish a common understanding with those charged with governance of the nature and resolution of these matters. Examples of significant related party matters include:
- Non-disclosure (whether intentional or not) by management to the auditor of related parties or significant related party transactions, which may alert those charged with governance to significant related party relationships and transactions of which they may not have been previously aware.
 - The identification of significant related party transactions that have not been appropriately authorized and approved, which may give rise to suspected fraud.
 - Disagreement with management regarding the accounting for and disclosure of significant related party transactions in accordance with the applicable financial reporting framework.
 - Non-compliance with applicable law or regulations prohibiting or restricting specific types of related party transactions.
 - Difficulties in identifying the party that ultimately controls the entity.

¹ ISA 230, paragraph A8, provides further guidance on the nature of significant matters arising during the audit.

Yazılı Bildirimler (Bkz. Parag. 26)

- A48. Aşağıdaki gibi bazı koşullarda yönetimden sorumlu olanlardan yazılı bildirimler almak uygun olabilir:
- Yönetimden sorumlu olanlar, (a) mali tabloları önemli ölçüde etkileyen veya (b) idarenin dâhil olduğu belirli ilgili taraf işlemlerini onayladıkları zaman.
 - Yönetimden sorumlu olanlar, belli ilgili taraf işlemlerinin detayları hakkında denetçiye konuya özgü sözlü bildirimlerde buldukları zaman.
 - Yönetimden sorumlu olanların, ilgili taraflarda veya ilgili taraf işlemlerinde mali veya başka çıkarları olduğu zaman
- A49. Denetçi, belli ilgili taraf işlemlerinin açıklanmamış yan anlaşmalar içermediğine dair bir bildirim gibi idarenin yapmış olabileceği belirli beyanlar hakkında yazılı bildirimler almaya karar verebilir.

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim (Bkz. Parag. 27)

- A50. Kuruluşun ilgili taraflarına ilişkin olarak denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususların iletilmesi,¹ denetçinin bu hususların niteliği ve çözümüne dair yönetimden sorumlu olanlarla ortak anlayış oluşturmaya yardımcı olur. Önemli ilgili taraf hususlarına örnek olarak şunlar verilebilir:
- İdarenin ilgili tarafları veya önemli ilgili taraf işlemlerini denetçiye (kasıtlı veya kasıtsız olarak) açıklamaması ki bu durum, yönetimden sorumlu olanları önceden farkında olmadıkları önemli ilgili taraf ilişki ve işlemlerine karşı uyarabilir.
 - Uygun şekilde yetkilendirilmemiş ve onaylanmamış önemli ilgili taraf işlemlerinin tespit edilmesi ki bu durum hile şüphesine yol açabilir.
 - Önemli ilgili taraf işlemlerinin geçerli mali raporlama çerçevesi uyarınca muhasebeleştirilmesi ve açıklanması hakkında idareyle anlaşmazlık hali.
 - Belirli türlerdeki ilgili taraf işlemlerini yasaklayan veya sınırlandıran geçerli yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk hali.
 - Kuruluşu nihai olarak kontrol eden tarafı tespit etmekte yaşanan zorluklar.

¹ ISA 230'daki A8 paragrafı, denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususların niteliği hakkında ilave rehberlik sağlar.