
DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 20

(DMS 20)

İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI

6 Haziran 2013 / 28669

Amaç

1. Bu standardın amacı, kontrolün söz konusu olduğu durumlarda ilişkili tarafla ilişkilerin varlığının ve belirli koşullarda kuruluş ile ilişkili taraf arasındaki işlemler hakkında bilgilerin açıklanmasını sağlamaktır. Bu bilgiler, hesap verebilirlik ve raporlayan kuruluşun mali durumu ve performansının daha iyi anlaşılmasını sağlamak için gereklidir. İlişkili taraflar hakkında bilgi açıklamadaki temel husus, raporlayan kuruluşu hangi tarafların kontrol ettiğini veya önemli ölçüde etkilediğini tespit etmek ve o taraflarla yapılan işlemler hakkında hangi bilgilerin açıklanacağını belirlemektir.

Kapsam

2. Mali tablolarını tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan kurum veya kuruluşlar, ilişkili taraf ilişkilerini ve ilişkili taraflarla yapılan belirli işlemler hakkında bilgilerin açıklanmasında bu standardı uygular.

Tanımlar

3. Bu standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

Gözetim:

Kuruluşun mali ve idari kararlarını kontrol etme veya bunların üzerinde önemli etki yapma yetki ve sorumluluğu taşıyarak, bir kuruluşun faaliyetlerini yönlendirme ve kontrol altında tutma demektir.

İlişkili Taraf:

Taraflardan birisi diğer tarafı kontrol etme veya diğer tarafın mali ve idari kararlarını vermesine önemli etki yapma kabiliyetine sahip veya ilişkili taraf ile ortak kontrol altında olan diğer bir kuruluş ise taraflar ilişkili taraf sayılır. İlişkili taraflar şunları içerir:

- 1) Doğrudan, bir veya birden fazla aracı vasıtasıyla dolaylı olarak, raporlayan kuruluşu kontrol eden veya onun tarafından kontrol edilen kuruluşlar,
- 2) İştirakler,

- 3) Raporlayan kuruluş üzerinde önemli etki sağlayan doğrudan veya dolaylı paya sahip kişiler ve bu durumdaki kişilerin yakın aile üyeleri,
- 4) Kilit yönetici personel ve kilit yönetici personelin yakın aile üyeleri,
- 5) Yukarıda (3) veya (4)'de tanımlanan herhangi bir kişinin doğrudan veya dolaylı olarak önemli oranda paya sahip olduğu veya bu kişinin önemli etki yapabildiği kuruluşlar.

İlişkili Tarafı Yapılan İşlem:

Raporlayan kuruluş ile ilişkili bir taraf arasında varlıkların ya da yükümlülüklerin, bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın transferidir. İlişkili taraf işlemleri, raporlayan kuruluşa ya da raporlayan kuruluşun içinde bulunduğu idari yapıya sadece ekonomik bağımlılığı olan başka kuruluşlarla işlemleri içermez.

Kişinin Yakın Aile Üyeleri:

Kuruluş ile ilgili işlemlerine ilişkin olarak o kişi üzerinde etkisi olması ya da kişiden etkilenmesi beklenen yakın akrabaları veya aile üyeleridir.

Kilit Yönetici Personel:

Kilit yönetici personel şunlardır:

- 1) Kuruluşun yönetim organındaki tüm yöneticiler veya üyeler,
- 2) Raporlayan kuruluşun faaliyetlerini plânlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna sahip olan diğer kişilerdir. Bu şartları karşılayan kilit yönetici personel şunları içerir:
 - i. Raporlayan kuruluşun faaliyetlerini plânlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna sahip olan kamu adına yönetim organında yer alan bir kişi söz konusu ise, o kişi;
 - ii. O kişinin kilit danışmanları ve
 - iii. Yukarıda (1)'e dahil edilmemişse, icra başkanı veya raporlayan kuruluşun daimi başkanı dahil olmak üzere raporlayan kuruluşun üst yönetici grubu.

Kilit Yönetici Personelin Ücreti:

Raporlayan kuruluşun yönetim organının üyelerine bu görevleriyle sağladıkları hizmetler veya sair biçimde o kuruluşun çalışanları olmaları nedeniyle, kilit yönetim personeline raporlayan kuruluşun doğrudan veya dolaylı olarak verdiği karşılık veya faydayı ifade eder.

Önemli Etki;

Bir kuruluşun faaliyet ve malî politikalarına ilişkin karar alma süreçlerini etkileme gücüdür, ancak bu politikaları kontrol etme gücünü ifade etmez. Önemli etki, genellikle yönetim kurulu veya eşdeğer organda temsil edilme gibi birkaç biçimde kullanılabilir, fakat aynı zamanda, politika belirleme süreci, bir ekonomik kuruluş bünyesinde kuruluşlar arasında önemli işlemler, yönetim personeli alışverişi veya teknik bilgiye bağımlılık yoluyla da uygulanabilir. Önemli etkiye, hisse sahipliği, esas sözleşme veya anlaşma yoluyla sahip olunabilir. Hisse sahipliği bakımından, iştiraklerdeki yatırımlar konulu standarttaki tanıma uygun olarak önemli etki varsayılır.

Kişinin Yakın Aile Üyeleri

4. Bir bireyin, bu standardın uygulanması bakımından, kişinin yakın aile üyesi olarak kabul edilip edilmeyeceğini belirlerken durum değerlendirmesi yapmak gerekir. Örneğin, eşi veya akrabalarıyla görüşmediğine dair bir bilgi yoksa aşağıdaki yakın aile üyeleri ve yakın akrabaların, kişinin yakın aile üyeleri tanımını karşılayacak şekilde, kişinin üzerinde etkiye sahip olduğu veya onun etkisine maruz olduğu kabul edilir:

- 1) Eş, birlikte yaşadığı kişi, bakmakla yükümlü olduğu çocuğu veya aynı hanede yaşadığı akraba,
- 2) Dede ve nine, ana ve baba, bakmakla yükümlü olunmayan çocuk, torun, erkek ve kız kardeş,
- 3) Çocuğunun eşi veya birlikte yaşadığı kişi, kayınpeder ve kayın valide, kayınbirader ve baldız.

Kilit Yönetici Personel

5. Kilit yönetici personel, kuruluşun faaliyetlerini planlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna sahip yönetim organındaki tüm yöneticiler veya üyeleri içerir. Yönetim organı; bakanlar, başkan, vali, meclis üyeleri ve ihtiyar heyeti üyeleri veya bunların vekilleri gibi, seçilmiş veya atanmış temsilcilerden oluşabilir.

6. Bir kuruluş, ait olduğu idarenin yönetim organının seçilmiş veya atanmış bir temsilcisinin gözetimine tabi olduğunda, eğer gözetim fonksiyonu, kuruluşun faaliyetlerini planlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğunu içeriyorsa, o kişi kilit yönetici personele dâhildir. Çoğu durumda o kişinin kilit danışmanları, kilit yönetici personel tanımını karşılamaya yetecek yasal veya sair şekilde yetkiye sahip olmayabilir. Kuruluş üzerinde kontrole sahip olan kişilerle özel bir çalışma ilişkisi olmasından dolayı o kişinin kilit danışmanları kilit yönetici personel sayılabilir. Bu danışmanların imtiyazlı bilgilere erişimi vardır ve aynı zamanda bir kuruluş üzerinde kontrol veya önemli etkiye sahip olabilirler. Bir kişinin kilit danışman olup olmadığı ve o danışmanın kilit yönetici personel tanımını karşılayıp karşılamadığı veya bir ilişkili taraf olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir.

7. İcra başkanı ve üst yönetim grubu ile birlikte yönetim organı, kuruluşun faaliyetlerini planlama ve kontrol etme, kuruluşun kaynaklarını yönetme ve kuruluşun genel hedeflerine ulaşma yetki ve sorumluluğu taşır. Bu nedenle, kilit yönetici personel, raporlayan kuruluşun icra başkanı ve üst yönetim grubunu içerir. Bazı durumlarda devlet memurları, raporlayan kuruluşun kilit yönetici personeli sayılmaya yetecek yetki ve sorumluluğa sahip olmayabilirler. Böyle durumlarda, kilit yönetici personel sadece, idarede en yüksek sorumluluğa sahip yönetim organının seçilmiş üyelerinden oluşur, bu kişiler çoğunlukla Bakanlardır.

8. Bir kuruluşun üst yönetim grubu, hem kontrol eden kuruluşa mensup hem de topluca kuruluşu teşkil eden diğer kuruluşlara mensup kişilerden oluşabilir.

İlişkili Taraflar

9. Her olası ilişkili taraf ilişkisi değerlendirilirken ilişkinin özü dikkate alınır, sadece yasal şekle bakılmaz.

10. İki kuruluşun, ortak bir kilit yönetici personele sahip olması durumunda, bu kişinin, her iki kuruluşun karşılıklı ilişkilerinde politikalarını etkileyebilme ihtimalini ve bu ihtimalin gerçekleşebilirliğini değerlendirmek gerekir. Ancak, salt ortak bir kilit yönetici personele sahip olmaları, ilişkili taraf ilişkisinin varlığı için yeterli değildir.

11. Bu standart kapsamında, aşağıdakilerin ilişkili taraf olmadıkları varsayılır:

- 1) Olağan faaliyetleri çerçevesinde finansman sağlayanlar,
- 2) Kuruluş ile sadece olağan iş ilişkisi içerisinde olan sendikalar (kuruluşun serbest hareket etmesini etkileyebilecek ya da karar alma sürecine dâhil olabilecek olsa da),
- 3) İlişkisi sadece temsilcilik olan bir kuruluş.

12. Bir kişinin, raporlayan kuruluşun yönetim organının bir üyesi olması veya raporlayan kuruluşun mali ve faaliyet kararlarına katılması durumunda ilişkili taraf ilişkileri ortaya çıkabilir. İlişkili taraf ilişkileri ayrıca, raporlayan kuruluş ile ilişkili taraf arasında dışarıdan faaliyet ilişkileri olduğunda da ortaya çıkar. Bu ilişkiler sıklıkla, bir dereceye kadar ekonomik bağımlılık içerir.

13. Bir kuruluşun, finansmanının veya mal ve hizmet satışlarının diğerine önemli ölçüde bağımlı olduğu durum olan ekonomik bağımlılık, kontrole veya önemli bir etkiye yol açmayabilir dolayısıyla sadece bu nedenle ilişkili taraf ilişkisi oluşmayabilir. Şöyle ki, bir kamu sektörü kuruluşunun önemli hacimde iş yaptığı bir müşteri, tedarikçi, isim hakkı kullanıcısı, dağıtıcı veya genel temsilci, sırf ekonomik bağımlılık nedeniyle ilişkili taraf olmaz. Ancak, diğer faktörler ile birlikte ekonomik bağımlılık önemli etkiye yol açabilir ve dolayısıyla bir ilişkili taraf ilişkisi yaratabilir. Bir ilişki üzerinde ekonomik bağımlılığın etkisi değerlendirilir. Raporlayan kuruluşun ekonomik olarak başka bir kuruluşa bağımlı olduğu durumda, raporlayan kuruluşun o bağımlılığın varlığını açıklaması teşvik edilir.

14. İlişkili taraf tanımı, raporlayan kuruluşun kilit yönetici personelinin, yakın aile üyelerinin veya büyük hissedarlarının (veya kuruluşun resmi bir hisse yapısına sahip olmadığı durumlarda eşdeğerinin) sahip olduğu kuruluşları içerir. İlişkili taraf tanımı aynı zamanda, bir tarafın diğer taraf üzerinde önemli etki uygulama kabiliyetine sahip olduğu durumları da içerir. Kamu sektöründe, bir kişiye veya kuruluşa, raporlayan kuruluşu gözetim sorumluluğu verilmiş olabilir; bu durum o kişiye, raporlayan kuruluşun mali ve faaliyet kararları üzerinde önemli etki sağlar ancak kontrol vermez. Bu standardın amaçları bakımından önemli etki, müşterek kontrole tabi kuruluşları da içerecek şekilde tanımlanmıştır.

Kilit Yönetici Personelin Ücreti

15. Kilit yönetici personelin ücreti, raporlayan kuruluşun yönetim organının üyelerinin bu görevleri nedeniyle sağladıkları hizmetler veya o kuruluşun çalışanları olmaları sebebiyle, raporlayan kuruluştan aldıkları ücreti içerir. Çalışan veya yönetim organı üyeliği dışında herhangi bir sıfatla hizmetler karşılığında kuruluştan doğrudan veya dolaylı olarak alınan faydalar, bu standartta kilit yönetici personel ücreti olarak değerlendirilmez; ancak bu faydalar hakkında açıklama yapılması gerekir. Kilit yönetici personelin ücreti, bu kişilerin raporlayan kuruluş menfaatine yüklenmiş oldukları işe ilişkin seyahat sırasında ödenen barınma gibi masrafların geri ödenmesini içermez.

Oy Hakları

16. İlişkili taraf tanımı, raporlayan kuruluş üzerinde önemli etki sağlayan oy haklarına doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişileri içerir. Bir kuruluşta oy hakkına sahip olma, bir kamu sektörü kuruluşunun şirket yapısında olması ve kamu kurumunun hisse sahibi olması halinde ortaya çıkabilir.

İlişkili Taraf Konusu

17. İlişkili taraf ilişkileri tüm kamu sektöründe mevcuttur çünkü:

- 1) İdari birimler, yürütme organının ve nihayetinde yasama organının veya benzeri seçilmiş veya atanmış yetkililerin yönetimine tabidir ve yönetimin politikalarını gerçekleştirmek için birlikte faaliyet gösterirler,
- 2) Kamu idareleri sıklıkla, kontrol edilen kuruluşlar ve kendilerinin önemli etkiye sahip oldukları kuruluşlar vasıtasıyla kendi sorumlulukları ve hedeflerinin farklı bileşenlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli olan faaliyetleri yürütürler,
- 3) Bakanlar veya yönetimin diğer seçilmiş veya atanmış üyeleri ve üst yönetim grubu, bir kamu idaresinin faaliyetleri üzerinde önemli etki uygulayabilirler.

18. Belirli ilişkili taraf ilişkileri ile işlemlerinin ve o işlemlerin gerisindeki ilişkinin açıklanması, hesap verebilirlik bakımından gereklidir ve mali tablo kullanıcılarının, raporlayan kuruluşun mali tablolarını daha iyi anlamalarını sağlar çünkü:

- 1) İlişkili taraf ilişkileri, bir kuruluşun kendi hedeflerini gerçekleştirmek için diğer kuruluşlarla birlikte çalışma ve ortak veya toplu hedeflerini gerçekleştirmede diğer kuruluşlarla işbirliği yapma tarzını etkileyebilir,
- 2) İlişkili taraf ilişkileri, bir kuruluşu, bu ilişki olmasaydı mevcut olmayacak risklere maruz bırakabilir veya fırsatlar sağlayabilir,
- 3) İlişkili taraflar, ilişkisiz tarafların yapmayacağı veya ilişkisiz tarafların normalde birbirlerine sağlayabileceğinden farklı koşul ve şartlarda işlemler yapabilirler. Bu durum raporlayan kuruluşun ve yönetimin hedeflerinin başarılmasına yönelik normal faaliyet prosedürlerinin uyumlu bir parçası olarak kamu idarelerinin birbirleri ile maliyetin altında mal ve hizmet alışverişi olarak sıklıkla gerçekleşir. Kamu sektörü kuruluşlarının, kaynaklarını etkili, verimli ve amaçlanan tarzda en yüksek seviyede dürüstlikle kullanması beklenir. İlişkili taraf ilişkilerinin var olması, bir tarafın, diğer tarafın faaliyetlerini kontrol edebilmesi veya önemli ölçüde etkileyebilmesi demektir. Bu, bir tarafın diğerinin aleyhine işlemler yapmasına fırsat tanır.

19. Belirli türde ilişkili taraf işlemlerinin oluşması ve bunların kayıt ve şartlarının açıklanması, mali tablo kullanıcılarının bu ilişkilerin kuruluşun mali durumu, performansı ve mutabık olunan hizmetleri sağlama yeteneği üzerindeki etkisini değerlendirmesini sağlar. Bu açıklama aynı zamanda kuruluşun ilişkili taraflarla olan işlerinde şeffaf olmasını mümkün kılar.

Kilit Yönetici Personelin Ücreti

20. Kilit yöneticiler, bir kuruluş bünyesinde sorumluluk taşıyan, kuruluşun stratejik yönlendirilmesi ve faaliyetlerinin yönetiminden sorumlu olan ve kendilerine önemli ölçüde yetki verilen kişilerdir. Bunların ücretleri, sıklıkla bir mevzuat veya bağımsız bir heyet ya da organ tarafından belirlenir. Ancak, kilit yönetici personelin yetki ve sorumlulukları, kendileri ve ilişkili taraflarına sağlanan menfaatleri etkileme imkânı verir. Bu standart, raporlama döneminde kilit yönetici personelin ve bunların yakın aile üyelerinin ücreti, onlara verilen krediler ve onların yönetim organı üyesi veya çalışanı sıfatı dışında kuruluşa sağladıkları hizmet karşılığında verilen bedeller hakkında açıklama yapılmasını gerektirir. Bu standardın gerektirdiği açıklamalar, kilit yönetici personelin ve bunların yakın aile üyelerinin ücreti konusunda asgari şeffaflığın uygulanmasını sağlar.

Önemlilik

21. Mali tabloların sunulması konulu standart önemli kalemler için ayrı açıklama yapılmasını gerektirir. Bir kalemin önemliliği, o kalemin mahiyeti veya büyüklüğüne bakılarak belirlenir. İlişkili taraf işlemlerinin öneminin değerlendirilmesinde, raporlayan kuruluş ile ilişkili taraf arasındaki ilişkinin ve işlemin doğası, büyüklüğüne bakılmaksızın, işlemin önemli olduğunu gösterebilir.

Açıklamalar

22. Kanunlar ve diğer emredici mali raporlama kuralları özel sektör kuruluşları ve kamu iktisadi teşebbüslerinin, belirli kategorilerde ilişkili taraflar ve ilişkili taraf işlemleri hakkında bilgi açıklamasını zorunlu kılar. Özellikle, yöneticiler veya yönetim organı veya üst yönetim grubunun üyelerinin kuruluşla yaptığı işlemlere, bilhassa ücretler ve borç almalara özen gösterilir. Bunun nedeni, yöneticiler veya yönetim organı veya üst yönetim grubunun üyelerinin temsil ve yönetim sorumluluklarına sahip olması ve kuruluşun kaynaklarının kullanılmasında geniş yetkilerinin olmasıdır. Bazı durumlarda benzer gerekler, kamu sektörü kuruluşlarının mevzuatında yer alır.

23. Bazı standartlar ilişkili taraflarla işlemlerin açıklanmasını da gerektirir. Örneğin mali tabloların sunulması konulu standart, kontrol edilen kuruluşlar, ortak kontrol altında olan kuruluşlar, iştirakler ve diğer ilişkili taraflar ile borç ve alacak tutarlarının açıklanmasını gerektirir. Konsolide ve bireysel mali tablolar ile iştiraklerde yatırımlar konulu standartlar, kontrol edilen önemli kuruluşlar ve önemli iştiraklerin listesinin açıklanmasını gerektirir.

Kontrolün Açıklanması

24. Kontrolün mevcut olduğu hallerde ilişkili taraf ilişkileri, aralarında işlem olup olmadığına bakılmaksızın açıklanır.

25. Kontrolün mevcut olduğu hallerde, mali tablo kullanıcılarının ilişkili taraflarla ilişkilerin, raporlayan kuruluşa etkisi hakkında bir görüş oluşturması amacıyla, aralarında işlem olup olmadığına bakılmaksızın ilişkili taraf ilişkileri açıklanır. Bu, kontrol eden ve kontrol edilen kuruluşların ve eğer varsa her ikisini de kontrol eden kuruluşun adlarının açıklanmasını içerir.

İlişkili Taraf İşlemlerinin Açıklanması

26. Piyasa koşullarında yapılan makul işlemlerin dışında, raporlayan kuruluş ilişkili taraflarla işlemlerine ilişkin olarak aşağıdaki hususları açıklar:

- 1) İlişkili taraf ilişkilerinin mahiyeti,
- 2) Oluşan işlemlerin türleri,
- 3) Karar verme ve hesap verebilirlik amaçları doğrultusunda mali tabloların ilgili ve güvenilir bilgi vermesini sağlamaya yeterli olan ve aynı zamanda kurumun faaliyetleri açısından bu işlemlerin önemini açıklığa kavuşturmak için gerekli olan işlemlerin unsurları.

27. Raporlayan kuruluşun açıklama yapmasını gerektiren ilişkili taraf işlemlerine ilişkin örnek durumlar şunlardır:

- 1) Hizmet verilmesi veya alınması,

- 2) Mal (mamul veya mamul olmayan) alımı, satımı veya devri,
- 3) Gayrimenkul ve diğer varlık alımı, satımı veya devri,
- 4) Temsilcilik anlaşmaları,
- 5) Kiralama anlaşmaları,
- 6) Araştırma ve geliştirmenin transferi,
- 7) Lisans anlaşmaları,
- 8) Finansman (kredi, sermaye katkısı, nakdi veya aynı hibe ve maliyet paylaşma anlaşmaları dâhil olmak üzere sair mali destek),
- 9) Kefalet ve teminat.

28. Kamu sektörü kuruluşları birbirleriyle her gün geniş kapsamlı işlemler yapmaktadır. Bu işlemler maliyetinden, maliyetinin altından veya bedelsiz olarak meydana gelebilir. Örneğin, bir kamu kurumu diğer kurumlara bedelsiz ofis imkânları sağlayabilir veya bir kamu sektörü kuruluşu, diğer kamu sektörü kuruluşları için satın alma temsilcisi olarak görev yapabilir. Bazı durumlarda, sağlanan hizmetin maliyetinin üstünde bedel alınabilir. Ortak kontrole tabi olmaları nedeniyle kamu kurumları ilişkili taraflardır ve aralarındaki işlemler ilişkili taraf işlemleri tanımına uymaktadır. Ancak, bu kuruluşlar arasındaki olağan işlemler, olağan şartlarda yapılıyorsa, açıklanması zorunlu değildir. Bu ilişkili taraf işlemlerinin açıklama gereklerinden hariç tutulması, kamu sektörü kuruluşlarının ortak hedefleri gerçekleştirmek üzere birlikte çalıştıkları gerçeğini yansıtmakta ve kamu sektörü kuruluşları tarafından hizmetlerin sağlanması için farklı mekanizmaların benimsenebileceğini kabul etmektedir. Bu standart, ilişkili taraf işlemlerinin sadece, işleyiş parametrelerine uygun olanlar dışında işlemler yapılması halinde açıklama yapılmasını gerektirir.

29. Genel amaçlı mali raporlamanın hedeflerine hizmet etmek üzere açıklanması gereken ilişkili taraf işlemleri hakkında bilgiler şunları içerir:

- 1) İşlemlere katılan ilişkili taraflarla ilişkinin mahiyetinin tanımlanması, örneğin ilişkinin; bir kontrol eden kuruluş, kontrol edilen kuruluş, ortak kontrol altındaki kuruluş veya kilit yönetici personel ile olup olmadığı,
- 2) Her bir işlem grubu içinde ilişkili taraf işlemlerinin tanımlanması ve grupların hacminin belirli parasal tutar veya o gruptaki işlemlerin ve/veya bakiyelerin oranı olarak belirtilmesi,
- 3) İlişkili taraflarla işlemlerin genel şartlarının, bu şartların ilişkisiz taraflar ile yapılan benzer işlemlerde mevcut olan olağan koşullardan nasıl farklı olduğunun açıklanması da dâhil, bir özeti,
- 4) Ödenmemiş kalemlerin tutarları veya tahmini oranları.

30. Açıklamalarla ilgili hükümler gereği bir kuruluş ile kilit yönetici personeli ve/veya kilit yönetici personelin yakın aile üyeleri arasındaki bazı işlemler hakkında ilave açıklamalar yapılır.

31. Benzer özellikteki kalemler, karar verme ve hesap verebilirlik amaçları bağlamında ilgili ve güvenilir bilgi sağlanması için ayrı açıklamanın gerektiği haller dışında, toplu olarak açıklanabilir.

32. Bir kuruluşun üyeleri arasında ilişkili taraf işlemlerinin konsolide mali tablolarda açıklanması gerekli değildir. Çünkü konsolide mali tablolar, kontrol eden kuruluş ve kontrol edilen kuruluşlar hakkında, tek raporlayan kuruluş olarak bilgi sunar. Bir kuruluşun üyeleri arasında ilişkili taraf işlemleri, konsolide ve bireysel mali tablolar hakkındaki standarda uygun olarak konsolide edilen tablodan kaldırılır. Özkaynak yöntemi kapsamında muhasebeleştirilen, iştirak edilen kuruluşlarla işlemler kaldırılmaz ve bu nedenle, ilişkili taraf işlemleri olarak ayrı açıklama gerekir.

Açıklama – Kilit Yönetici Personel

33. Bir kuruluş şu hususları açıklar:

- 1) Kilit yönetici personelin, her ana grubunu ayrı ayrı gösterecek ve her sınıfı tanımlayacak şekilde toplam ücreti ve tam zamanlı esasa bu kategoride ücret alan kişi sayısı,
- 2) Raporlama dönemi boyunca, raporlayan kuruluş tarafından kilit yönetici personele ve onun yakın aile üyelerine ödenen tüm diğer ücret ve tazminatın ayrı ayrı gösterilen toplam tutarı,
- 3) Kilit yönetici personel olmayanlara genel olarak verilmeyen ve verilebileceği kamuoyu tarafından genel olarak bilinmeyen krediler bağlamında, kilit yönetici personelin ve bu personelin yakın aile üyelerinin her biri bakımından:
 - i. Dönem boyunca verilen kredilerin tutarı ve şartları,
 - ii. Dönem boyunca geri ödenen kredilerin tutarı,
 - iii. Tüm kredilerin ve alacakların kapanış bakiye tutarları,
 - iv. Kişinin, kuruluşun yönetim organında yönetici veya üye olmadığı ya da üst yönetim grubunda olmadığı hallerde kişinin bu organ veya grupla ilişkisi.

34. İlişkili taraf işlemlerinin açıklanmasıyla ilgili hükümler, kuruluş tarafından tesis edilen faaliyet şartlarına uygun olarak piyasa koşulları dışında oluşan ilişkili taraf işlemlerinin açıklanmasını gerektirir. Bu standart ayrıca, bir önceki paragrafta belirtilen işlemlerin kilit yönetici personel ile yapılması durumunda, kuruluş tarafından tesis edilen faaliyet şartlarına uygun olarak piyasa koşullarında veya dışında oluşmasına bakılmaksızın, açıklanmasını gerektirir.

35. Kilit yönetici personel olan kişiler tam zamanlı veya kısmi zamanlı olarak istihdam edilebilirler. Kilit yönetici personel olarak ücret aldığı açıklanan kişilerin sayısı, tam zamanlılık esasıyla ölçülür. Kuruluşlar, sahip oldukları kilit yönetici personelin ana sınıfları hakkında ayrı açıklamalar yaparlar. Örneğin, bir kuruluşun, üst yönetim grubundan ayrı bir yönetim organı varsa, iki grubun ücretleri hakkında açıklama ayrı ayrı yapılır. Bir kişinin hem yönetim organı hem de üst yönetim grubunun üyesi olması halinde o kişi bu standardın amaçları bakımından bu gruplardan sadece birine dahil edilir. Kilit yönetici personelin tanımında belirtilen kilit yönetici personel kategorileri, kilit yönetici personel sınıflarını belirlemede rehberlik sağlar.

36. Kilit yönetici personelin ücreti doğrudan ve dolaylı birtakım faydaları içerebilir. Bu faydaların maliyetinin belirlenebildiği durumlarda, o maliyet, açıklanan toplam ücrete dâhil edilir. Bu faydaların maliyeti belirlenemiyorsa, raporlayan kuruluş veya kuruluşlar bakımından bunun maliyetine ilişkin en gerçekçi tahmin yapılır ve açıklanan toplam ücrete dâhil edilir.

37. Çalışanlara sağlanan faydaların ölçülmesine ilişkin açıklamalar çalışanlara sağlanan faydalar hakkındaki standartta bulunmaktadır. Güvenilir biçimde ölçülebilen parasal olmayan ücretin, dönem için açıklanan kilit yönetici personele verilen ücretin toplam tutarına dâhil edilmesi halinde, ayrıca, parasal olmayan ücretin ölçüm esası da mali tablo dipnotlarında açıklanır.

38. Bu standart, aşağıdaki hallerde, kilit yönetici personele ve kilit yönetici personelin yakın aile üyelerine verilen kredilerin koşul ve şartları hakkında belirli bilgilerin açıklanmasını gerektirir, bu krediler:

- 1) Kilit yönetici personel dışında kalan personele genel olarak verilmiyorsa,
- 2) Kilit yönetici personel dışındakilere de verilebiliyor fakat bu durum kamuoyu tarafından genel olarak bilinmiyorsa.

Bu bilgilerin açıklanması, hesap verebilirlik amaçları bakımından gereklidir. Bu standardın gereklerini yerine getirmek için hangi kredilerin açıklanması gerektiğini belirlerken değerlendirme yapmak gereklidir. Bu değerlendirme, ilgili bilgiler ışığında mali raporlamanın amaçlarının başarılmasıyla tutarlı olarak uygulanır.

39. Bu standart kilit yönetici personelin toplam ücretinin açıklanmasını gerektirir. Kilit yönetici personel, yönetim organı üyeleri ve yöneticileriyle üst yönetim grubu üyelerini içerir. Kilit yönetici personelin, yönetim organı üyesi veya çalışanı sıfatı dışında başka bir sıfatla sağlamış oldukları hizmetlere karşılık kuruluştan ücret veya tazminat almaları durumunda bunların toplam tutarı da açıklanır.

40. Kilit yönetici personelin yakın aile üyeleri, raporlayan kuruluş ile işlemlerinde kilit yönetici personeli etkileyebilir veya onlardan etkilenebilir. Dönem esnasında kilit yönetici personelin yakın aile üyelerine sağlanan ücret ve tazminatın da açıklanması gerekir.

Yürürlük Tarihi ve Diğer Hususlar

41. Bu standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2013 yılının Mayıs ayı itibarıyla yürürlükte olan ilişkili taraf açıklamaları konulu standarttan (IPSAS 20) yararlanılarak hazırlanmıştır.

42. Bu standart Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.

43. Bu standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.