

شماره	۱
تاریخ	۱۳۹۸/۱۱/۱۵
فرم	W-SA-09-01

رهنمود شماره ۱

معاملات با اشخاص وابسته شامل معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت

هدف

بهبود نحوه ایفای مسئولیت‌های حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی در تشخیص، ارزیابی و برخورد با روابط و معاملات با اشخاص وابسته شامل معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت، در حسابرسی صورت‌های مالی

منابع

- ۱- استاندارد حسابداری ۱۲ با عنوان افشای اطلاعات اشخاص وابسته
- ۲- استاندارد حسابرسی ۵۵۰ با عنوان اشخاص وابسته
- ۳- دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی - جامعه حسابداران رسمی ایران
- ۴- دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی - سازمان حسابرسی
- ۵- دستورالعمل الزامات افشای اطلاعات و تصویب معاملات اشخاص وابسته ناشران بورسی و فرابورسی - سازمان بورس و اوراق بهادار
- ۶- اصلاحیه قانون تجارت

نکته

این رهنمود به منظور حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات، ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار و نیز آگاهی بخشی و ارتقای کیفیت گزارش‌های مالی و حسابرسی ارائه شده است. این رهنمود با توجه به گزارش‌های بررسی شده در کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی معتمد و بر اساس استانداردهای حسابداری و حسابرسی و دستورالعمل‌های مربوط تدوین شده است. شایان ذکر است مطالعه و رعایت این رهنمود به منزله کفایت انجام تکالیف قانونی و مقرراتی و ضوابط حرفه‌ای نیست و باید به همراه ضوابط و مقررات مربوط مورد استفاده قرار گیرد.

شرح رهنمود

پیش‌گفتار

بسیاری از معاملات با اشخاص وابسته در روال عادی عملیات واحد تجاری انجام می‌شود، اما در برخی مواقع معاملات با اشخاص وابسته ممکن است به دلیل توانایی اعمال کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه اشخاص مزبور (ممکن است در موقعیتی باشند که نفوذ بسیار زیادی بر واحد تجاری یا مدیران اجرایی آن اعمال کنند) تحت شرایط عادی بازار انجام نشود؛ برای مثال، برخی از معاملات با اشخاص وابسته ممکن است بدون دریافت تمام یا بخشی از مابه‌ازای آن انجام شود و یا واحد تجاری فرعی کالاهای خود را به قیمت یا شرایطی متفاوت با سایر مشتریان، به واحد تجاری اصلی یا واحدهای تجاری همگروه بفروشد. به همین دلیل، آگاهی از معاملات، مانده حساب‌های فیما بین و رابطه با اشخاص وابسته ممکن است بر ارزیابی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از عملیات واحد تجاری شامل ارزیابی ریسک و فرصت‌های پیش روی واحد تجاری، تاثیر بگذارد.

مدیران اجرایی با نظارت ارکان راهبری مسئولیت دارند طراحی، اعمال و حفظ کنترل‌های کافی بر روابط و معاملات با اشخاص وابسته به گونه‌ای انجام شود که این روابط و معاملات طبق استانداردهای حسابداری مربوط به درستی مشخص و افشا شود. ارکان راهبری واحد تجاری در نقش نظارتی خود، مسئول نظارت بر ایفای مسئولیت مدیران اجرایی در قبال چنین کنترل‌هایی هستند.

شماره	۱
تاریخ	۱۳۹۸/۱۱/۱۵
فرم	W-SA-09-01

معاملات با اشخاص وابسته اساساً در دوره‌ای افشا می‌شود که صورت‌های مالی واحد تجاری تحت تأثیر آن‌ها قرار گرفته است. با این حال، به منظور ارائه اطلاعات مفید، افشای اطلاعات در مورد انعقاد قراردادهایی که عمدتاً صورت‌های مالی دوره‌های آتی را تحت تأثیر قرار خواهد داد، در دوره انعقاد این گونه قراردادها، ضرورت می‌یابد.

افشای اینکه شرایط معاملات با اشخاص وابسته با شرایط حاکم بر سایر معاملات انجام شده در روال عادی داد و ستدهای واحد تجاری (معاملات حقیقی) یکسان است باید تنها زمانی صورت گیرد که این امر قابل اثبات باشد. در صورت وجود تفاوت با اهمیت بین شرایط معاملات با اشخاص وابسته و شرایط حاکم بر معاملات حقیقی، موارد افتراق باید افشا شود. معامله حقیقی، معامله‌ای است بین خریداری مایل و فروشنده‌ای مایل که به یکدیگر وابسته نیستند و مستقل از هم عمل می‌کنند و هر کدام به دنبال کسب حداکثر منافع خود هستند.

باید توجه داشت که روابط با اشخاص وابسته ممکن است فرصت بیشتری را برای تبانی، پنهان‌کاری یا دست‌کاری توسط مدیران اجرایی فراهم کند. بنابراین مطابق با استانداردهای حسابرسی، کسب شناخت کافی از روابط و معاملات با اشخاص وابسته به منظور شناسایی عوامل خطر تقلب ناشی از آن روابط و معاملات، برای تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب، لازم است. حتی در برخی شرایط، واحد تجاری با وجود مالکیت بخش ناچیزی از سرمایه یک واحد تجاری با مقاصد خاص یا حتی نداشتن مالکیت در آن، ممکن است به لحاظ محتوایی بر آن واحد کنترل داشته باشد و در نتیجه واحد تجاری با مقاصد خاص، شخص وابسته محسوب شود.

در گزارشگری مالی متقربانه، مدیران اجرایی اغلب کنترل‌هایی را زیر پا می‌گذارند که در شرایط معمول دارای اثربخشی عملیاتی هستند. وجود روابط همراه با کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه بر اشخاص طرف معامله واحد تجاری، خطر زیر پا گذاشتن کنترل‌های داخلی توسط مدیران اجرایی را افزایش می‌دهد، زیرا چنین روابطی ممکن است انگیزه‌ها و فرصت‌های بیشتری را برای مدیران اجرایی جهت انجام تقلب فراهم کند. برای مثال، وجود منافع مالی مدیران اجرایی در برخی اشخاص وابسته، ممکن است انگیزه‌هایی را برای زیر پا گذاشتن کنترل‌ها از طریق هدایت واحد تجاری بر خلاف منافع آن، برای انجام معامله‌ای به نفع اشخاص وابسته، یا تبانی با این اشخاص یا کنترل اقدامات آن‌ها ایجاد کند. نمونه‌هایی از تقلب‌های احتمالی به شرح زیر است:

- ایجاد شرایط ساختگی برای معاملات با اشخاص وابسته که به منظور پنهان‌سازی منطبق تجاری این معاملات طراحی شده است.
- زمینه‌سازی برای انتقال متقربانه دارایی‌ها از/ به مدیران اجرایی یا دیگران، با مبالغی که به طور قابل ملاحظه‌ای بالاتر یا پایین‌تر از ارزش بازار آن‌ها است.
- انجام معاملات پیچیده با اشخاص وابسته، مانند واحدهای تجاری با مقاصد خاص، که برای ارائه نادرست وضعیت مالی یا عملکرد مالی واحد تجاری سازماندهی شده است.

معاملات با اشخاص وابسته ممکن است با معاملات حقیقی متفاوت باشند. از آنجا که اشخاص وابسته، مستقل از یکدیگر نیستند، در استانداردهای حسابداری برای معاملات، روابط و مانده حساب‌های اشخاص وابسته، الزامات افشای خاصی وضع شده است تا استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قادر به درک ماهیت و آثار واقعی یا بالقوه آن‌ها بر صورت‌های مالی باشند. نمونه‌هایی از معاملات خارج از روال عادی عملیات می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- ۱- معاملات پیچیده مربوط به خرید و فروش سهام.
- ۲- معاملات با واحدهای تجاری خارجی فعال در مناطقی که دارای قوانین تجاری ضعیفی هستند.
- ۳- واگذاری حق استفاده از دارایی یا ارائه خدمات مدیریتی توسط واحد تجاری به شخص دیگری بدون دریافت تمام یا بخشی از مابه‌زای آن.
- ۴- معاملات فروش با تخفیف یا برگشت از فروش‌های غیرعادی.
- ۵- معاملات با شرایط چرخشی برای مثال، فروش همراه با تعهد بازخرید.
- ۶- معاملات طبق قراردادهایی که شرایط آن قبل از انقضا تغییر کرده است.
- ۷- اعطای تسهیلات به صورت قرض‌الحسنه.
- ۸- دریافت تسهیلات به صورت قرض‌الحسنه.

شماره	۱
تاریخ	۱۳۹۸/۱۱/۱۵
فرم	W-SA-09-01

۹- اعطای تسهیلات به ویژه زمانی که خود واحد تجاری کمبود منابع دارد و متقاضی دریافت وام است.

۱۰- تسهیلات دریافتی توسط شرکت اصلی (فرعی) و اعطای آن به شرکت فرعی (اصلی)

اهداف حسابرس در خصوص روابط و معاملات با اشخاص وابسته عبارت است از (الف) کسب شناخت کافی از روابط و معاملات با اشخاص وابسته به منظور شناسایی عوامل خطر تقلب ناشی از روابط و معاملات با اشخاص وابسته که برای تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب لازم است، و (ب) کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره اینکه آیا روابط و معاملات با اشخاص وابسته، طبق استانداردهای حسابداری، به گونه‌ای مناسب مشخص و در صورت‌های مالی افشا شده است یا خیر. همچنین بازرسی قانونی باید بر اساس الزامات مقرر در ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت، در خصوص رعایت ترتیبات مقرر در آن ماده در خصوص معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت اظهارنظر نماید.

مسئولیت حسابرس مستقل از کسب شناخت از روابط و معاملات با اشخاص وابسته (شامل معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت) و رسیدگی به آن

از آنجا که اشخاص وابسته مستقل از یکدیگر نیستند، در استانداردهای حسابداری برای افشای معاملات، روابط و مانده حساب‌های اشخاص وابسته، الزامات افشای خاصی وضع شده است تا استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قادر به درک ماهیت و آثار واقعی یا بالقوه آنها بر صورت‌های مالی باشند. در نتیجه حسابرس باید به منظور تشخیص، ارزیابی و برخورد مناسب با خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از کوتاهی واحد تجاری در تشخیص یا افشای معاملات، روابط و مانده حساب‌های اشخاص وابسته طبق الزامات آن استانداردها، روش‌های حسابرسی مناسب را اجرا کند.

کسب شناخت از روابط و معاملات واحد تجاری با اشخاص وابسته، جهت ارزیابی احتمال وجود یک یا چند عامل خطر تقلب طبق استاندارد حسابرسی ۲۴۰ لازم است، زیرا تقلب می‌تواند از طریق اشخاص وابسته، راحت‌تر انجام شود. درک منطق تجاری یک معامله با اشخاص وابسته که با ماهیت تجاری آن متناقض به نظر می‌رسد، ممکن است یک عامل خطر تقلب را آشکار کند.

مذاکره بین اعضای گروه حسابرسی که در استانداردهای حسابرسی الزامی شده است، باید شامل توجه ویژه به آسیب‌پذیری صورت‌های مالی در برابر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباهی باشد که ممکن است در نتیجه روابط و معاملات با اشخاص وابسته به وجود آید. طبق استانداردهای حسابرسی، تیم حسابرسی گروه باید خواسته‌های خود را به موقع به حسابرس بخش اطلاع دهد. اطلاع‌رسانی باید شامل فهرستی از اشخاص وابسته که توسط مدیران اجرایی گروه تهیه شده است، و سایر اشخاص وابسته‌ای که تیم حسابرسی گروه از وجود آنها مطلع است، باشد. تیم حسابرسی گروه باید از حسابرس بخش بخواهد تا فهرست اشخاص وابسته‌ای را که قبلاً توسط مدیران اجرایی گروه یا تیم حسابرسی گروه شناسایی نشده است به موقع در اختیار تیم حسابرسی گروه قرار دهد.

به دلیل احتمال عدم افشای برخی از روابط و معاملات با اشخاص وابسته، برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی با تردید حرفه‌ای طبق استاندارد حسابرسی ۲۰۰، از اهمیت خاصی برخوردار است. حسابرس باید هنگام واریس سوابق و مدارک، نسبت به قراردادهای یا سایر اطلاعاتی که ممکن است بیانگر وجود روابط و معاملاتی با اشخاص وابسته باشد که مدیران اجرایی قبلاً آنها را برای حسابرس مشخص نکرده‌اند، هشیار باشد. به ویژه حسابرس باید موارد زیر را برای نمونه واریس کند و اطلاعات مربوط کسب شده درباره اشخاص وابسته واحد تجاری را در اختیار سایر اعضای گروه حسابرسی قرار دهد:

- تاییدیه‌های دریافتی از اشخاص ثالث، مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری توسط حسابرس (افزون بر تاییدیه‌های بانکی).
- خلاصه مذاکرات و مصوبات صاحبان سرمایه و ارکان راهبری (هیات مدیره) واحد تجاری.
- اطلاعات تهیه شده توسط واحد تجاری برای مراجع نظارتی.
- دفتر سهام برای شناسایی سهامداران اصلی واحد تجاری.
- سوابق سرمایه‌گذاری‌های واحد تجاری و صندوق بازنشستگی کارکنان آن.
- قراردادهای و توافق‌نامه‌ها با مدیران اجرایی کلیدی یا ارکان راهبری واحد تجاری.
- قراردادهای و توافق‌نامه‌های عمده خارج از روال عادی عملیات.

شماره	۱
تاریخ	۱۳۹۸/۱۱/۱۵
فرم	W-SA-09-01

- صورت‌حساب‌ها و مکاتبات خاص از جانب مشاوران واحد تجاری.
- تجدیدنظر در مفاد قراردادهای عمده توسط واحد تجاری در طی دوره.
- گزارش‌های حسابرسان داخلی.
- مستندات ارسالی واحد تجاری برای سازمان بورس و اوراق بهادار (مانند امیدنامه).
- مشارکت‌های مدنی.
- توافق‌نامه ارائه خدمات به بعضی از اشخاص با ضوابط و شرایطی خارج از روال عادی عملیات.
- ضمانت‌نامه‌ها.

یکی از راه‌های کسب اطلاع از روابط با اشخاص وابسته «کسب اطلاعات از منابع برون‌سازمانی، مانند جستجو از طریق اینترنت یا پایگاه‌های اطلاعاتی تجاری» است. در این خصوص یکی از بهترین و مهمترین منابع کسب شناخت از روابط با اشخاص وابسته، روزنامه رسمی کشور، سایت اداره ثبت شرکت‌ها و سامانه جامع اطلاع‌رسانی ناشران (کدال) است. برای مثال برای تشخیص و شناسایی این که طرف یک قرارداد، از اشخاص وابسته واحد تجاری است می‌توان از طریق سایت روزنامه رسمی در خصوص مدیران شرکت طرف قرارداد، کسب اطلاع کرد.

عدم افشا و عدم اطلاع‌رسانی روابط و معاملات با اشخاص وابسته (شامل معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت) توسط مدیران واحد تجاری به حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی، نافی مسئولیت حسابرسی در کسب شناخت از روابط و معاملات مذکور نیست و مطابق با استانداردهای حسابرسی، حسابرسی مستقل باید روش‌های حسابرسی را به منظور تشخیص، ارزیابی و برخورد با معاملات، روابط و مانده حساب‌های اشخاص وابسته و ارزیابی کفایت افشای آنها طبق استانداردهای حسابداری، اجرا کند.

موضوع‌گیری حسابرسی مستقل در مورد عدم افشا و یا افشای نادرست روابط و معاملات با اشخاص وابسته (شامل معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت)

همان‌طور که در استاندارد حسابداری ۱۲ ذکر شده است، وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری ممکن است تحت تاثیر وجود اشخاص وابسته، و معاملات و مانده حساب‌های فی‌مابین قرار گرفته باشد، لذا در ارزیابی هرگونه رابطه احتمالی با اشخاص وابسته، به محتوای رابطه و نه صرفاً شکل قانونی آن باید توجه شود. با توجه به اهمیت افشای این گونه معاملات، الزامات مربوط به افشای اطلاعات اشخاص وابسته در استانداردهای حسابداری، مشخص شده و رعایت کامل الزامات مذکور امری ضروریست. در این رابطه، با توجه به نتایج بررسی صورت‌های مالی شرکت‌ها و گزارش‌های حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی مربوط، موارد بااهمیتی که بعضاً رعایت نشده و حسابرسی نیز به نحو مناسب در مورد آن موضوع‌گیری نکرده، به شرح زیر است:

۱- مطابق بند ۱۸ استاندارد حسابداری ۱۲ «در صورت انجام معاملات بین اشخاص وابسته، به منظور درک اثر بالقوه رابطه با شخص وابسته بر صورت‌های مالی، واحد تجاری باید ماهیت این رابطه را همراه با اطلاعاتی درباره معاملات و مانده حساب‌های فی‌مابین افشا کند. حداقل افشا باید شامل موارد زیر باشد:

الف. مبلغ معاملات،

ب. مانده حساب‌های فی‌مابین، نحوه تسویه و نرخ سود تضمین شده،

ج. جزییات هرگونه تضمین ارائه شده یا دریافت شده،

د. ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول مربوط به مانده حساب‌های فی‌مابین و

ه. هزینه مطالبات سوخت شده و مشکوک‌الوصول طی دوره، ناشی از معاملات با اشخاص وابسته»

در حالی که طبق بررسی صورت‌های مالی حسابرسی شده برخی از شرکت‌ها:

- برخی از معاملات با اشخاص وابسته (از جمله خرید یا فروش دارایی‌ها، ارائه یا دریافت خدمات، اجاره‌ها، انتقال پروژه‌ها، تامین منابع مالی اعم از کوتاه‌مدت و بلندمدت، تامین تضمین‌ها و وثایق، تسویه بدهی‌ها از طرف واحد تجاری یا توسط واحد تجاری از طرف شخص دیگر و ...) افشا نشده است.

شماره	۱
تاریخ	۱۳۹۸/۱۱/۱۵
فرم	W-SA-09-01

- برخی از اطلاعات لازم طبق بند ۱۸ استاندارد حسابداری ۱۲ (از جمله مانده حساب فی مابین، ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول مربوط به مانده حساب‌های فی مابین، هزینه مطالبات سوخت شده و مشکوک‌الوصول طی دوره، ناشی از معاملات با اشخاص وابسته و ...) افشا نشده یا اینکه بدون افشای اطلاعات مربوط به معاملات در یادداشت معاملات با اشخاص وابسته، صرفاً به یادداشت حساب‌های دریافتی یا پرداختی عطف داده شده است.
- شرح معامله به نحو مناسب افشا نشده و از عبارات کلی خرید، فروش (بدون اعلام نوع دارایی) و ... استفاده شده است.
- جزییات هرگونه تضمین ارائه یا دریافت شده افشا نشده است.
- مبلغ معاملات به صورت تهاتر شده افشا شده است.
- معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت در یادداشت‌های توضیحی مشخص نشده است.
- ۲- طبق بند ۲۳ استاندارد حسابداری ۱۲ در صورت تفاوت بااهمیت بین شرایط معاملات با اشخاص وابسته و شرایط حاکم بر معاملات حقیقی، موارد افتراق باید افشا شود.
- در حالی که طبق بررسی صورت‌های مالی حسابرسی شده برخی از شرکت‌ها:
- با وجود تفاوت بااهمیت بین شرایط معاملات با اشخاص وابسته و شرایط حاکم بر معاملات حقیقی، موارد افتراق افشا نشده است.
- بدون ذکر موارد افتراق، صرفاً در یادداشت مربوط درج شده است که "شرایط معاملات با اشخاص وابسته، با شرایط حاکم بر سایر معاملات حقیقی، یکسان نبوده است" در حالی که در این صورت، موارد افتراق باید بطور مشخص افشا شود.
- ۳- طبق استاندارد حسابداری ۱۲ و صورت‌های مالی نمونه، اطلاعات اشخاص وابسته باید برای معاملات گروه با اشخاص وابسته (به استثنای شرکت‌های مشمول تلفیق) و همچنین معاملات شرکت اصلی با اشخاص وابسته، به صورت جداگانه افشا شود.
- در حالی که در برخی از شرکت‌ها، اطلاعات اشخاص وابسته صرفاً برای گروه یا شرکت اصلی، افشا شده است.
- ۴- مطابق استاندارد حسابداری ۱ و صورت‌های مالی نمونه، اقلام دریافتی و پرداختی و فروش باید به تفکیک شرکت‌های گروه، سایر اشخاص وابسته و سایر اشخاص، افشا شود، در حالی که در برخی شرکت‌ها این امر رعایت نشده است.
- ۵- اظهارنظر بازرسی قانونی در خصوص عدم افشا و یا افشای نادرست روابط و معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت، در بخش "گزارش در مورد سایر وظایف بازرسی قانونی" در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی، به درستی درج شده است لیکن با وجود بااهمیت بودن موضوع مذکور، حسابرس مستقل بر خلاف استانداردهای حسابرسی، در گزارش نسبت به صورت‌های مالی در خصوص آن موضع‌گیری ننموده است.
- حسابرس باید مناسب بودن افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته (شامل معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت) را طبق استانداردهای حسابداری مربوط ارزیابی کند و در صورت عدم افشا و یا افشای نامناسب به عنوان انحراف از استانداردهای حسابداری با آن موضوع‌گیری کند. حسابرس مستقل در ارزیابی افشای اطلاعات اشخاص وابسته طبق الزامات استانداردهای حسابداری مربوط، این موضوع را باید بررسی کند که آیا حقایق و شرایط روابط و معاملات با اشخاص وابسته، به گونه‌ای که اطلاعات افشا شده قابل فهم باشد، تلخیص و ارائه شده است یا خیر. باید توجه داشت در صورتی که (الف) منطق تجاری معاملات و آثار آن بر صورت‌های مالی روشن نباشد یا تحریف شده باشد، یا (ب) ضوابط و شرایط کلیدی یا سایر عوامل مهم معاملات که برای فهم آنها ضروری است، به نحو مناسب افشا نشده باشد، افشای معاملات با اشخاص وابسته ممکن است قابل فهم نباشد. علاوه بر این حسابرس مستقل در ارزیابی بااهمیت بودن تحریف صورت گرفته، باید این موضوع را در نظر بگیرد که عمده بودن یک معامله از نظر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی ممکن است علاوه بر مبلغ ثبت شده، به سایر عوامل همانند ماهیت روابط با اشخاص وابسته نیز بستگی داشته باشد.
- هر یک از موارد ۱ تا ۵، انحراف از استانداردهای حسابداری است و منجر به تحریف صورت‌های مالی می‌شود لذا حسابرس مستقل موظف است گزارش خود را تعدیل و طبق بند ۱۶ استاندارد حسابرسی ۷۰۵ ماهیت اطلاعات افشا نشده را توصیف کند. علاوه بر این، به شرط عملی بودن و کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره آن موارد، اطلاعات افشا نشده را افشا کند.

شماره	۱
تاریخ	۱۳۹۸/۱۱/۱۵
فرم	W-SA-09-01

همچنین از آنجا که غالباً حسابرس مستقل شرکت، مسئولیت بازرس قانونی را نیز به عهده دارد، ضروریست مفاد ماده ۱۴۸ اصلاحیه قانون تجارت مبنی بر اینکه بازرسان باید اطمینان حاصل نمایند که حقوق صاحبان سهام در حدودی که قانون و اساسنامه شرکت تعیین کرده است، به طور یکسان رعایت شده باشد، مورد توجه قرار گیرد. لذا در صورتی که وجود افتراق بااهمیت بین شرایط معاملات با اشخاص وابسته و شرایط حاکم بر معاملات حقیقی، سبب عدم رعایت یکسان حقوق صاحبان سهام شده باشد، لازم است این موضوع در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی درج شود.

در زیر نمونه‌هایی از بندهای حسابرس مستقل در برخورد با این تحریف‌های بااهمیت آورده شده است (توجه شود که مثال‌های ذکر شده در این بخش تمام حالت‌های ممکن را در بر نمی‌گیرد و صرفاً در جهت نگارش مناسب بندهای تحریف مرتبط با عدم افشا و افشای نامناسب معاملات با اشخاص وابسته شامل معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت است):

مثال (۱) واحد مورد رسیدگی بر خلاف استانداردهای حسابداری، قیمت منصفانه، تفاوت بااهمیت بین شرایط معاملات با اشخاص وابسته و شرایط حاکم بر معاملات حقیقی، ذخایر مرتبط و جزییات تضامین اخذ شده در خصوص معامله فروش ... با شرکت ... که از اشخاص وابسته است را افشا نکرده است. فروش مذکور با قیمت ... میلیون ریال و با اخذ مبلغ ... میلیون ریال تضامین کمتر، منعقد شده است. مبلغ معامله [حداقل] ... میلیون ریال کمتر از ارزش منصفانه است.

مثال (۲) واحد مورد رسیدگی در سال مالی مورد گزارش اقدام به انعقاد قرارداد با شرکت ... از اشخاص وابسته، برای فروش محصولات در سال پس از آن، به ارزش ... میلیون ریال کرده است. مبلغ قرارداد ۲۰ درصد کمتر از ارزش‌های منصفانه است. قرارداد مذکور که صورت‌های مالی دوره آتی واحد مورد رسیدگی را تحت تاثیر قرار می‌دهد، طبق استانداردهای حسابداری، افشا نشده است.

اظهار نظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی در خصوص معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت در بخش "گزارش در مورد سایر وظایف بازرسی قانونی" در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی

از آنجا که معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت، بخشی از معاملات با اشخاص وابسته محسوب می‌شود، لذا در صورتی که معامله با اشخاص وابسته جزو معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت نیز باشد، می‌بایست علاوه بر موارد ذکر شده در بخش قبل، اظهار نظر بر اساس الزامات مقرر در ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت و رعایت ترتیبات مقرر در آن ماده (از جمله اظهار نظر در مورد معاملات، تصویب توسط هیات مدیره، عدم شرکت مدیران ذینفع در تصمیم‌گیری)، نیز صورت گیرد. بر اساس توضیحات ارائه شده، نحوه اظهار نظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی در خصوص معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت در بخش "گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی" در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی به شرح زیر تبیین می‌شود:

۱- متن بند گزارش در مواردی که الزامات ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت در خصوص تصویب توسط هیات مدیره و عدم شرکت مدیران ذینفع در تصمیم‌گیری رعایت شده و معاملات در روال عادی عملیات شرکت انجام گرفته باشد، به شرح زیر است:

معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی/دوره مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیات مدیره شرکت به اطلاع این موسسه/سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور، مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیات مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رای‌گیری رعایت شده است. مضافاً، نظر این موسسه/سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

شماره	۱
تاریخ	۱۳۹۸/۱۱/۱۵
فرم	W-SA-09-01

۲- در هر یک از شرایط زیر باید متن فوق به نحو مناسب تعدیل شود:

الف) چنانچه هیات مدیره صورت ریز معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت را از طریق یادداشت‌های توضیحی ارائه نداده، بلکه این‌گونه معاملات را به طرق دیگری نظیر درج در گزارش فعالیت هیات مدیره، تاییدیه مدیران و یا طی نامه‌ای جداگانه به بازرس قانونی اطلاع داده باشد، در این صورت لازم است جزییات مربوط به معاملات (شامل "نام طرف معامله"، "نوع وابستگی"، "شرح و مبلغ معامله")، در صورت مختصر بودن، در متن بند مذکور درج و در غیر این صورت به شکل فهرست جداگانه به گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، پیوست شود.

ب) در مواردی که هیات مدیره گزارش معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت را به بازرس قانونی اطلاع ندهد یا به صورت ناقص اطلاع دهد، ولی بازرس قانونی در رسیدگی‌های خود به برخی از معاملات مذکور برخورد کرده باشد، لازم است در بند اظهارنظر خود موضوع عدم ارائه جزییات مربوط به معاملات مزبور توسط هیات مدیره را تصریح کند و ضمن تاکید بر اطلاع از این معاملات از طریق رسیدگی‌های انجام شده و احتمال جامع نبودن آن‌ها، نظر خود در مورد آن‌ها را به اطلاع مجمع عمومی برساند.

ج) در مواردی که اطلاعات کامل معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت توسط هیات مدیره ارائه شده، لیکن به نظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی، معاملات مزبور در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته است (به عنوان مثال، در روال روابط خاص تجاری فی‌مابین یا بدون در نظر گرفتن ارزش‌های متعارف انجام شده باشد)، لازم است قسمت انتهایی بند اظهارنظر، متناسب با این موضوع، مورد تعدیل قرار گیرد.

۳- چنانچه بر اساس اطلاعات دریافتی، در سال مالی/دوره مالی مورد گزارش، معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت انجام نشده باشد، لازم است بندی به شرح زیر در گزارش درج شود:

طبق یادداشت توضیحی .../ تاییدیه مدیران، طی سال مالی/دوره مالی مورد گزارش، معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت انجام نشده است. این موسسه/سازمان در رسیدگی‌های خود نیز به شواهدی حاکی از انجام چنین معاملاتی برخورد نکرده است.

۴- بر اساس گزارش‌های منتشر شده در سامانه کدال، در بسیاری از گزارش‌های مورد بررسی، چنانچه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت در روال عادی عملیات و بر اساس شرایط رایج در معاملات حقیقی انجام نشده باشد، با برداشت نادرست از بخش "ج" به شرح فوق، صرفاً با این عبارت (یا عبارات مشابه) که معاملات مذکور بر اساس روابط خاص تجاری فی‌مابین (چارچوب روابط خاص فی‌مابین) گروه انجام شده، اکتفا می‌شود.

مطابق با استانداردها، معاملات انجام شده در روال عادی عملیات واحد تجاری، معاملات حقیقی هستند. معامله حقیقی، معامله‌ای است که بین خریداری مایل و فروشنده‌ای مایل که به یکدیگر وابسته نیستند و مستقل از هم عمل می‌کنند و هر کدام به دنبال کسب حداکثر منافع خود هستند، انجام می‌شود، اما تعریفی از روابط خاص تجاری فی‌مابین نشده است. چنانچه مقصود از روابط خاص فی‌مابین، خارج از روال عادی بودن معاملات با اشخاص وابسته است باید مطابق با استانداردها و قوانین، این موارد در اظهارنظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به معاملات با اشخاص وابسته مد نظر قرار گیرد.

این نکته حایز اهمیت است که در معاملات با اشخاص وابسته علاوه بر غیرعادی بودن قیمت، سایر شرایط مانند شرایط اعتباری، مخارج خاص و تعهدات احتمالی، نرخ‌های سود، تضمین‌ها و شرایط بازپرداخت نیز ممکن است متفاوت از روال عادی عملیات باشد، بنابراین اطلاع سهامداران از دلایل متفاوت بودن معاملات با اشخاص وابسته با معاملات انجام شده در روال عادی عملیات (معاملات انجام شده در شرایط رایج در معاملات حقیقی)، به بهبود تصمیم‌گیری کمک می‌کند.

با توجه به مراتب فوق، در مواردی که اطلاعات کامل معاملات توسط هیات مدیره ارائه شده، لیکن به نظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی، معاملات مزبور در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته است، لازم است قسمت انتهایی بند اظهارنظر، متناسب با این موضوع، به شرح زیر مورد تعدیل قرار گیرد.

شماره	۱
تاریخ	۱۳۹۸/۱۱/۱۵
فرم	W-SA-09-01

معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی/دوره مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیات مدیره شرکت به اطلاع این موسسه/سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیات مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رای گیری رعایت شده است. به استثنای خرید/فروش ... از/به شرکت ... به مبلغ ... میلیون ریال، که از نظر قیمت، مبلغ ... میلیون ریال بیشتر/کمتر از ارزش منصفانه، انتقال ... به شرکت ... به مبلغ ... میلیون ریال که از بابت اخذ تضامین به مبلغ ... میلیون ریال کمتر از شرایط عادی و ... از بابت ...، است، نظر این موسسه/سازمان به شواهدی حاکی از اینکه سایر معاملات مزبور در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

نمونه‌هایی از نحوه اظهارنظر مناسب در این خصوص به شرح زیر است (مثال‌های ذکر شده در این بخش تمام حالت‌های ممکن را در بر نمی‌گیرد و صرفاً در جهت نگارش مناسب بندهای گزارش است):

مثال (۱) معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیات مدیره شرکت به اطلاع این موسسه/سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیات مدیره رعایت نشده است. به استثنای معامله با شرکت تعاونی مصرف کارکنان به مبلغ ... میلیون ریال، که از نظر قیمت، مبلغ ... میلیون ریال کمتر از ارزش منصفانه و بر خلاف سایر قراردادهای بدون اخذ تضامین بوده، نظر این موسسه/سازمان به شواهدی حاکی از اینکه سایر معاملات مزبور در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

مثال (۲) معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیات مدیره شرکت به اطلاع این موسسه/سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیات مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رای گیری رعایت شده است. به استثنای مبلغ ... میلیون ریال وجوه پرداختی به شرکت ... که به صورت قرض الحسنه و بدون اخذ تضامین بوده، نظر این موسسه/سازمان به شواهدی حاکی از این که سایر معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

مثال (۳) معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیات مدیره شرکت به اطلاع این موسسه/سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. به استثنای خرید ... از شرکت ... به مبلغ ... میلیون ریال و فروش ... به شرکت ... به مبلغ ... میلیون ریال، سایر معاملات مزبور با کسب مجوز از هیات مدیره و بدون شرکت مدیر ذینفع در رای گیری انجام شده است. نظر این موسسه/سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

مثال (۴) معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیات مدیره شرکت به اطلاع این موسسه/سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیات مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رای گیری رعایت شده است. به استثنای قرض الحسنه دریافتی از شرکت ... (شرکت اصلی) به مبلغ ... میلیون ریال و انتقال بخشی از هزینه‌های انجام شده بابت تبلیغات به شرکت ... به مبلغ ... میلیون ریال، نظر این موسسه/سازمان به شواهدی حاکی از اینکه سایر معاملات مزبور در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

شماره	۱
تاریخ	۱۳۹۸/۱۱/۱۵
فرم	W-SA-09-01

مثال ۵) کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت به شرح زیر (یا به شرح پیوست گزارش)، که توسط هیات مدیره از طریق درج در ... [گزارش فعالیت هیات مدیره/تاییدیه مدیران/نامه‌ای جداگانه] به اطلاع این موسسه/سازمان رسیده ولی در یادداشت‌های توضیحی افشا نشده^۱، مورد بررسی قرار گرفته است.

ردیف	طرف معامله	نوع وابستگی	شرح معامله	مبلغ معامله

به استثنای معامله مندرج در ردیف ...، سایر معاملات مزبور با کسب مجوز از هیات مدیره و بدون شرکت مدیر ذینفع در رای‌گیری انجام شده است. نظر این موسسه/سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

مثال ۶) معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت، توسط هیات مدیره به اطلاع این موسسه/سازمان رسیده است. طبق رسیدگی‌های این موسسه/سازمان معاملات مزبور به شرح زیر (یا به شرح پیوست گزارش) است:

ردیف	طرف معامله	نوع وابستگی	شرح معامله	مبلغ معامله

به استثنای معامله مندرج در ردیف ...، سایر معاملات مزبور با کسب مجوز از هیات مدیره و بدون شرکت مدیر ذینفع در رای‌گیری انجام شده است. نظر این موسسه/سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

مثال ۷) معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیات مدیره شرکت به اطلاع این موسسه/سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیات مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رای‌گیری، پس از انجام معامله، انجام شده است. نظر این موسسه/سازمان به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

مثال ۸) معاملات مندرج در یادداشت توضیحی ... به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیات مدیره شرکت به اطلاع این موسسه/سازمان رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیات مدیره رعایت نشده است. به استثنای معاملات به شرح جدول زیر، نظر این موسسه/سازمان به شواهدی حاکی از اینکه سایر معاملات مزبور در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است:

ردیف	طرف معامله	نوع وابستگی	شرح معامله	مبلغ معامله	تفاوت با روال عادی عملیات تجاری
۱	شرکت تعاونی مصرف کارکنان	عضو مشترک هیات مدیره	فروش میلیون ریال کمتر ارزش منصفانه
۲	شرکت ...	عضو مشترک هیات مدیره	اعطای تسهیلات	...	بدون اخذ تضمین
۳	شرکت	اعطای تسهیلات میلیون ریال تضمین کمتر

^۱ چنانچه معاملات مذکور با اهمیت باشد، علاوه بر این بند در بخش بازرسی قانونی، لازم است حسابرس مستقل موضوع انحراف از استانداردهای حسابداری را در مبانی اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی نیز درج کند. این موضوع در بخش "موضع‌گیری حسابرس مستقل در مورد افشا و یا افشای نادرست روابط و معاملات با اشخاص وابسته (شامل معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت)" تشریح شده است.

شماره	۱
تاریخ	۱۳۹۸/۱۱/۱۵
فرم	W-SA-09-01

موضوع گیری حسابرسی مستقل در مورد عدم افشا و یا افشای نامناسب روابط و معاملات با اشخاص وابسته موضوع دستورالعمل الزامات افشای اطلاعات و تصویب معاملات اشخاص وابسته ناشران بورسی و فرابورسی در بخش "گزارش در مورد سایر مسئولیت های قانونی و مقرراتی حسابرسی"

به منظور حمایت از حقوق سرمایه گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات و نیز ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار طبق بندهای ۸، ۱۱ و ۱۸ ماده ۷ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران (مصوب آذرماه ۱۳۸۴ مجلس شورای اسلامی) دستورالعمل الزامات افشای اطلاعات و تصویب معاملات اشخاص وابسته ناشران بورسی و فرابورسی در تاریخ ۱۳۹۰/۱۰/۳ به تصویب هیات مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسیده است. مطابق با این دستورالعمل دامنه اشخاص وابسته نسبت به استاندارد حسابداری ۱۲ گسترش یافته است. از جمله اینکه اشخاص دارای روابط خاص با ناشر، مانند تعاونی کارکنان، صندوق های بازنشستگی و ... (اعم از آن که توسط ناشر کنترل شوند یا خیر) و همچنین شرکت های تحت کنترل آنها، اشخاص وابسته محسوب و همچنین موارد افشای بیشتری برای ناشران الزامی شده است. در این خصوص لازم است حسابرسان مستقل، با توجه به مفاد دستورالعمل مذکور، موارد عدم رعایت را در گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی در بخش "گزارش در مورد سایر مسئولیت های قانونی و مقرراتی حسابرسی" درج نمایند.

مثال) گزارش در مورد سایر مسئولیت های قانونی و مقرراتی حسابرسی

واحد مورد رسیدگی الزامات دستورالعمل افشای اطلاعات و تصویب معاملات اشخاص وابسته ناشران بورسی و فرابورسی را به شرح زیر رعایت نکرده است:

- (۱) افشای نحوه تعیین قیمت معامله، موضوع ماده ۴ دستورالعمل (نحوه تعیین قیمت فروش ... به ... از طریق ... بوده است)
- (۲) افشای سود یا زیان معامله، موضوع ماده ۴ دستورالعمل (سود/زیان ناشی از فروش ... به مبلغ ... میلیون ریال بوده است)
- (۳) افشای فوری اطلاعات مربوط به معامله با شرکت ... ظرف حداکثر ۴۸ ساعت پس از انعقاد قرارداد، موضوع ماده ۱۱ دستورالعمل
- (۴) کسب نظر کمیته حسابرسی در خصوص شرایط معامله و منصفانه بودن آن، پیش از انعقاد قرارداد، موضوع ماده ۱۱ دستورالعمل
- (۵) رعایت تشریفات مقرر در ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت در مورد معاملات با سایر اشخاص وابسته در خصوص فروش ... به شرکت ... با توجه به اینکه ارزش معامله بیش از پنج درصد دارایی واحد مورد رسیدگی مطابق آخرین صورت های مالی حسابرسی شده است، موضوع ماده ۱۳ دستورالعمل
- (۶) افشای فروش به شرکت ...، که ۳۰٪ از درآمد عملیاتی واحد مورد رسیدگی در طی دوره را شامل می شود، به عنوان معاملات با اشخاص وابسته، موضوع ماده ۱ دستورالعمل