

تضمین کافی و یا با تضمین ناکافی.

تشخیص اشخاص وابسته

حسابرس باید:

الف) روشهای موجود در شرکت، به منظور شناسایی و انعکاس مناسب حسابداری معاملات اشخاص وابسته را، در صورت وجود، ارزیابی کند.

ب) درباره اسامی کلیه اشخاص وابسته و جزئیات معاملات صورت گرفته بین اشخاص مزبور و شرکت، طی دوره مورد رسیدگی از اعضا ذی ربط هیأت مدیره استفسار کند.

ج) گزارش سالانه شرکت را به منظور اطلاع از عضویت اعضای هیأت مدیره، و سمت آنان را مدیریت سایر شرکتهای، مورد بررسی قرار دهد.

د) اسامی کلیه صندوقهای بازنشستگی که به شرکت و مدیران آن مربوط هستند را، مشخص کند.

ه) دفاتر ثبت سهام را به منظور تشخیص سهامداران مالک بیش از ۱۰ درصد سهام دارای حق رأی منتشر شده، بررسی کند.

و) معاملات با اهمیت سرمایه‌گذاری طی دوره را به منظور کشف این که آیا ماهیت و حجم (مبلغ) چنین سرمایه‌گذاریهای اشخاص وابسته را به وجود می‌آورند، مورد رسیدگی قرار دهد.

برنامه رسیدگی تفصیلی

بعد از مشخص شدن اشخاص وابسته، باید اسامی آنها به منظور اعمال مراقبت در ارتباط با وجود معاملات مربوط به آنها در رسیدگیها، در اختیار کلیه افراد گروه حسابرسی قرار گیرد. به علاوه اقدامات زیر نیز باید به عمل آید:

الف) صورت جلسات هیأت مدیره و هیأت عامل به منظور تشخیص معاملات با اهمیت مطرح یا مصوب بدقت رسیدگی شوند

ب) توجه شود که آیا خدمات حسابداری، مدیریت یا سایر خدمات مالی، ارائه شده است (یا تحصیل شده)، یا این که آیا سهامدار اصلی به نظر می‌رسد که تأمین مالی هزینه‌های شرکت را

مقدمه حسابدار:

مقاله حاضر در ادامه سلسله مقاله‌هایی است که قبلاً تحت عناوین «مسئولیت حسابرسان در زمینه شناسایی روابط و معاملات با اشخاص وابسته» و «وظایف حسابرسان و واحد گزارشگر در زمینه افشای معاملات با اشخاص وابسته» و به ترتیب در نشریات شماره ۸۵ و ۸۹ حسابدار به چاپ رسیده است.

وظایف حسابرسان

در زمینه

معاملات اشخاص وابسته

معاملات اشخاص وابسته

در شماری از معاملات سؤال برانگیز، معاملاتی وجود دارند که شرایط و اوضاع آنها به یکی از اشخاص منفعت زیادی می‌رسانند و یا این‌طور به نظر می‌رسد. برحسب اوضاع و اهمیت معاملات مورد نظر، ممکن است بررسی کفایت افشای این‌گونه معاملات از نظر حسابرسی ضرورت یابد. به‌طور مثال، قانون سال ۱۹۸۰ شرکتها، افشای خاص قراردادهای بااهمیت را که در آنها، مدیران دارای منافع عمده‌ای باشند، ضروری می‌داند، اما صرف‌نظر از ضرورتهای قانونی، ممکن است حسابرس به این باور برسد که افشای مواردی که معمولاً «معاملات اشخاص وابسته» نامیده می‌شود، به منظور آن که صورتهای مالی وضعیت را به‌طور مطلوب و منصفانه ارائه کنند، ضرورت داشته باشد. موارد زیر می‌تواند مصادیقی از تعاریف معاملات اشخاص وابسته به شمار آید:

الف) واحدهایی که شرکت صاحبکار در

کنترل آنها مشارکت داشته باشد (منظور از کنترل، توانایی، دلالت مدیریت و خط‌مشی‌ها از طریق مالکیت، قرارداد یا به انحصار دیگر است).

ب) سهامدارانی که قسمت عمده سهام دارای حق رأی را، در دست داشته باشند.

ج) هیئت‌مدیره و خویشاوندان نزدیک آنها. د) شرکتهای وابسته.

انواع معاملات زیر ممکن است برای حسابرسان، قرائنی از وجود معاملات اشخاص وابسته، باشند:

الف) استقراض با نرخهایی که تفاوتهای زیادی با نرخهای متداول بازار داشته باشند.

ب) فروش یا خرید داراییها به قیمتهایی که تفاوت زیادی با نرخهای رایج داشته باشند.

ج) معاملات بی‌واسطه داراییها به‌نحوی که ارزش قابل اطلاق به داراییها در آنها مکتوم نگهداشته شده باشد.

د) اعطای وام بدون برنامه زمانبندی مشخص برای بازپرداخت در زمان اعطاء، بدون

به عهده گرفته باشد.

ج) صورت حسابهای مشاوران حقوقی یا وکلایی که خدمات منظم یا ویژه‌ای به شرکت ارائه کرده‌اند، به منظور تعیین معاملات با اشخاص وابسته باید مورد مذاقه قرار گیرند.

د) تأییدیه‌های مربوط به حسابهای دریافتی و پرداختی، به منظور تشخیص ضمانتها رسیدگی شوند. در صورت وجود چنین ضمانتهایی، رابطه بین طرفین ضمانتها و شرکت باید مشخص شود.

ه) هدفهای واقعی و محتوا، به جای شکل حقوقی معاملات باید شناسایی شوند.

و) در صورت امکان و تناسب باید مبالغ معاملات و ریز آنها، به انضمام ضمانتها و سایر اطلاعات با اهمیت، به تأیید شخص یا اشخاص دیگر طرف معامله رسانده شود.

ز) اطلاعات مهم مربوط به اشخاص ثالث که نقش واسطه معاملات را به عهده داشته‌اند، مانند ضمانت‌دهندگان بانکی، نمایندگان و مشاوران حقوقی، لازم است برای کسب شناخت بهتر معاملات به تأیید رسانده شوند.

ح) در صورت وجود هر نوع قرینه دال بر این که مشتریان، تأمین‌کنندگان نیازمندیهای شرکت یا سایر واحدهایی که معاملات مهم با آنها صورت گرفته، ممکن است فاقد ماهیت مالی باشند، باید به نشریات مالی، مطبوعات تجاری، مؤسسه‌های اعتباری و سایر منابع اطلاعاتی مراجعه شود. بدیهی است هنگامی که در نتیجه این‌گونه معاملات، مانده‌های با اهمیت غیرقابل وصول و ضمانت و تعهدات معوق به وجود آمده باشند، بویژه از اهمیت خاص برخوردار است. البته در این ارتباط مخصوصاً باید توجه ویژه‌ای به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه بشود.

همان‌طور که دیده‌ایم، قانون شرکتهای سال ۱۹۸۰، افشای قراردادهای با اهمیت را که مدیران در آنها دارای علائق با اهمیت هستند، ضروری شناخته است. بنابراین باید به خاطر داشت که

مفهوم «مدیر»، شخصی است که به طور معمول، برحسب هدایت یا دستورات او، کارکنان شرکت، اقدام به عملی می‌کنند. در رعایت این ضرورت، ممکن است در برخی اوضاع، افشای معاملات مهم با اشخاص وابسته در حسابها، به منظور ارائه وضعیت مطلوب و عادلانه، لازم باشد.

باید به خاطر داشت که معاملات اشخاص وابسته، غیرقانونی نیستند. سئوالهایی که مطرح است، صرفاً در ارتباط با نحوه افشا در حسابها و یا گزارشهای هیئت‌مدیره است. بسیاری از معاملات اشخاص وابسته، موجب می‌شود که برای یک یا چند شرکت از شرکتهای گروه، سطح هزینه‌های تحمیل شده بالاتر از مقادیری باشد که اگر همان معاملات در شرایط متداول تجاری با طرف معامله‌ای خارج از گروه صورت می‌گرفت، متحقق می‌شد. در وجوب چنین شرایطی، برای حسابرس، اهمیت بسیار دارد که از موارد زیر اطمینان یابد:

الف) کلیه مدیران شرکتهایی که آثار نامطلوب به آنها تحمیل می‌شود از وضعیت موجود آگاهی کامل داشته و تا آنجا که امکان دارد میزان تأثیرات به صورت مقداری، مشخص شده باشد؛

ب) وضعیت حقوق اقلیت لحاظ شده باشد. در صورتی که حسابرس مسئولیت رسیدگی به حسابهای شرکت فرعی را که تحت تأثیر نامطلوب قرار گرفته، برعهده داشته باشد، یکی از اولین وظایف او این است که مطمئن شود صاحبان حقوق اقلیت در آن شرکت فرعی از اوضاع موجود در یادداشت‌های همراه حسابها یا در صورت لزوم در گزارش حسابرس، آگاه شده باشند.

در صورتی که صورتحسابها صرفاً نتایج عملیات را به طور دقیق در قالب مقادیر دقیق پولی منعکس سازند، نمی‌توان گفت تصویر مطلوب و پذیرفتنی ارائه می‌دهند، زیرا در چنین صورتی، صورتحسابها نشان‌دهنده سودآوری و یا مقدار دارایی قابل حصول، در شرایطی که کلیه معاملات با اشخاص بیگانه تحت شرایط رایج

بسیاری از معاملات اشخاص وابسته، موجب آن می‌شود که برای یک یا چند شرکت از شرکتهای گروه، سطح هزینه‌های تحمیل شده بالاتر از مقادیری باشد که هرگاه همان معاملات در شرایط متداول تجاری با طرف معامله‌ای خارج از گروه صورت می‌گرفت، متحقق می‌شد.

مترجمان: للی یوحنا -

دکتر کامبیز فرقاندوست حقیقی

مأخذ: AUDITING TODAY,

E. WOOLF, 1980

صورت گرفته باشد، نخواهد بود.

در یکی از شماره‌های اخیر نشریه TRUE & FAIR رهنمودهای مفید زیر درج شده است:

۱- تشخیص اشخاص وابسته؛ ۲- تشخیص معاملاتی که ممکن است در مورد انعقاد آنها با اشخاص وابسته «ظن» وجود داشته باشد؛ و ۳- تعیین نحوه افشای مناسب در حسابها و نحوه تلقی در گزارش حسابرسی.

۱- نمونه مشهود اشخاص وابسته، شرکتهای عضو یک گروهند، ولی چون سطوح افشا برای گروهها به موجب قانون مشخص شده است^۱، در اینجا در مورد آنها بحث نمی‌شود، مهمترین مصداقها در این زمینه، مواردی است که دو یا چند شرکت به طور موثری تحت کنترل مشترک، (احتمالاً از طریق اشتراک در مدیریت یا سهامداران یا به شکلهایی از تأثیر که کمتر شناخته شده‌اند) باشند، یا در صورتی که سیاستهای شرکت عمیقاً تحت تأثیر یک بستانکار عمده قرار داشته باشد. همچنین تأثیر عمده و گسترده می‌تواند توسط تأمین‌کنندگان یا مشتریان عمده صورت گیرد. این تأثیر می‌تواند

در جهت خنثی ساختن برنامه‌های حسابرسی به کار رود، چنانکه در یک واقعه در امریکا، شرکتی تسامین‌کنندگان خود را وادار به دادن تائیدیه غیرواقعی مانده‌ها به حسابرسان کرده است.

۲- البته، وجود شخص وابسته به این معنی نیست که کلیه معاملات با اشخاص وابسته مظنون تلقی شود. با این‌همه در مورد معاملاتی که در روال عادی معاملات تجاری صورت نگرفته باشد و یا به نظر رسد که صورت

را مشخص کرد (مثلاً با بررسی صورت اعضای هیئت مدیره و مشخص ساختن طرفهای عمده تجاری صاحبکار و تامین‌کنندگان وامهای مالی) و یا فرض دست یافتن به این که بعضی از معاملات منعقد شده با این اشخاص به نظر نرسد در روال عادی تجاری صورت پذیرفته شده باشد، در آن صورت لازم است درباره نحوه عمل چنانچه ضروری باشد تصمیمگیری کند. برای شروع، حسابرس باید مطمئن شود که محتوای

بعد از مشخص شدن اشخاص وابسته، باید اسامی آنها به منظور اعمال مراقبت در ارتباط با وجود معاملات مربوط به آنها در رسیدگیها، در اختیار کلیه افراد گروه حسابرسی قرار گیرد.

نگرفته‌اند، احتمال بیشتری وجود دارد این‌گونه معاملات بین اشخاص وابسته صورت گرفته باشند تا در جریان عادی معاملات تجاری، بدین ترتیب، برای حسابرس مفید خواهد بود که در جهت تشخیص و ارزیابی این گونه معاملات، ابتدا تا سر حد امکان اشخاص وابسته را شناسایی کند. وامهای بدون بهره یا وامهای با نرخ بهره پایین، انتقال داراییها بدون عوض پولی، نرخهای غیرعادی برای خدمات (یا فقدان هر نوع عوض در صورتی که وجود عوض درخور توجیه به نظر می‌رسد)؛ این رویدادها ممکن است نشاندهنده معاملاتی باشد که لازم است حسابرس را به اعمال دقت ترغیب کند. قیمتهای انتقالی می‌تواند از این زمره تلقی شود، اما از آنجا که معمولاً استفاده از آن بین شرکتهای یک گروه می‌تواند صورت گیرد، بنابراین وقوف بر آن برای حسابرس تا حدی آسانتر است، (برای سایر مراجع رسیدگی کننده - مثلاً مأموران مالیاتی - قیمتهای انتقالی ممکن است جالبترین نوع معاملات اشخاص وابسته باشد).

۳- پس از آن که حسابرس اشخاص وابسته

قانون شرکتهای ۱۹۶۷ در ارتباط با علایق مدیران در قراردادهای منعقد شده با شرکت متبوع آنها، بخشنامه‌های (فصل IV) که به موجب آن شرکتهای پذیرفته شده در بورس لازم است هرگاه معامله‌ای حاوی نقل و انتقال بین شرکت و مدیران آنها، یا با سهامداران عمده یا وابستگان آنها صورت گیرد، موضوع را به آگاهی سهامداران برسانند. مقررات قانون شرکتهای سال ۱۹۸۰ (قسمت ۵۴) که از تاریخ ۲۲ دسامبر ۱۹۸۰

نیروی اجرایی یافته، جایگزین قسمت (C) ۱۶/۱ شده است که حاوی مقررات بهمراتب گسترده‌تری در ارتباط با معاملات مدیران و برخی موارد، با «اشخاص مربوط» با مدیران است. «اشخاص مربوط» در قسمت ۶۴ قانون سال ۱۹۸۰ تعریف شده است.

معاملات انجام شده را می‌شناسد؛ مثلاً اعطای وام گسترده توسط صاحبکار به یکی از مشتریان در صورتی که آن مشتری توسط اعضای هیأت مدیره صاحبکار کنترل شود، ممکن است از جنبه‌های دیگری نیز برخوردار باشد. سپس باید حسابرس از خود این سؤال را بکند که آیا آنچنان تفاوتی بین محتوای واقعی معاملات با آنچه به طور مشخص یا تلویحی در حسابها انعکاس یافته وجود دارد، به طوری که موضوع به نحو با اهمیتی برای سهامداران گمراه‌کنندگان باشد، یا خیر؟ اگر به این نتیجه برسد که چنین تفاوتی وجود دارد، ممکن است اصرار به افشای حسابها به طور جامع‌تر کند، یا ممکن است در فقدان افشای کافی، نیاز به ذکر موضوع در گزارش حسابرسی وجود داشته باشد که انعکاس در گزارش حسابرسی می‌تواند به صورت تاکید بر موضوع خاص و یا مشروط شدن گزارش صورت پذیرد.

بعضی از انواع معاملات اشخاص وابسته، در قوانین جاری یا مقررات مربوط به بورس اوراق بهادار لحاظ شده‌اند: بویژه در قسمت (C) ۱۶/۱

۱- توضیح مترجمان - در اینجا منظور قوانین کشور انگلستان است.