



معاملات با اشخاص وابسته

ترجمه: دکتر کامبیز فرقاندوست حقیقی - للی یوحنا

ضرورت‌های حسابداری

در بیانیه استانداردهای حسابداری مالی شماره ۵۷ (SAFS No. 57) (افشای اشخاص وابسته)، ضرورت‌های افشای اشخاص وابسته در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری تصریح شده است و استانداردهای حسابداری زیر را مقرر می‌دارد:

صورت‌های مالی باید افشای معاملات مهم با اشخاص وابسته، به استثنای ترتیبات معوض، تخصیص هزینه‌ها و سایر موارد مشابه که در روال عادی معاملات تجاری صورت گرفته‌اند، را شامل شود.

افشاء باید شامل موارد زیر باشد:
الف: ماهیت رابطه (روابط)،

مقدمه
این مقاله در ادامه سلسله مقالات «معاملات اشخاص وابسته» که آخرین آن در شماره ۱۱۲ حسابدار به چاپ رسیده بود، منتشر می‌شود. امید است مجموعه ارائه شده بتواند مطالب لازم را با توجه به اهمیت موضوع در دسترس خوانندگان عزیز قرار دهد.

(۲) در صورت وجود چنین معاملاتی، رعایت ضرورت‌های حسابداری مربوط به ارائه و افشای آنها،
(۳) وجود مالکیت مشترک یا کنترل مدیریت مشترکی که می‌توانسته است بدون توجه به وجود یا فقدان معاملات با اشخاص وابسته، به نتایج متفاوتی (غیر از آنچه ارائه شده است) منجر شود.

معمولاً معاملات تجاری، به معاملاتی گفته می‌شود که در روال عادی تجاری انجام گیرد. در صورتی که طرفین معامله به هم وابستگی داشته باشند، ممکن است استقلال موجود در انعقاد معاملات از بین برود. در نتیجه، حسابرس ملزم به مشخص ساختن موارد زیر است:
(۱) وجود معاملات با اشخاص وابسته،

ب: شرح معاملات هر دوره مالی که برای آن صورتحساب سود و زیان تهیه می‌شود و هر نوع اطلاعات دیگری که برای شناخت آثار معاملات بر صورتهای مالی ضروری به نظر می‌رسند. (شامل معاملات فاقد مبلغ یا معاملاتی که مبلغ آنها صوری است)،

ج: مبلغ ریالی معاملات برای هر یک از دوره‌هایی که برای آنها صورتحساب سود و زیان ارائه شده است و آثار هر گونه تغییر در روش انعقاد این گونه معاملات در مقایسه با روشهای اعمال شده در دوره‌های مالی قبل از آن،

د: مانده‌های معوق مربوط به اشخاص وابسته در تاریخ مربوط به هر یک از ترازنامه‌های ارائه شده و شرایط و نحوه نسوبه این گونه مانده‌ها، در صورتی که از راه دیگری مشهود نباشد.

صورتهای مالی باید افشای معاملات مهم با اشخاص وابسته، به استثنای ترتیبات معوض، تخصیص هزینه‌ها و سایر موارد مشابه که در روال عادی معاملات تجاری صورت گرفته‌اند، را شامل شود.

بعلاوه، هرگاه صاحبکار و یک یا چند واحد تجاری دیگر تحت مالکیت مشترک یا کنترل مدیریت مشترک قرار داشته باشند، و وجود چنین کنترلی بتواند در نتایج عملیاتی یا وضعیت مالی واحد گزارشگر تاثیر چشمگیری بگذارد، به طوری که با نتایج حاصل در صورت استقلال واحدهای تجاری تفاوت داشته باشد، بیانیه استانداردهای حسابداری مالی شماره ۵۷

چنین مقرر می‌دارد:

ماهیت رابطه کنترل باید افشا شود، حتی در صورتی که بین واحدهای تجاری مربوط معامله‌ای صورت نگرفته باشد.

افشا در حسابداری

بیانیه استانداردهای حسابداری مالی شماره ۵۷، تصریح به این که معاملات با اشخاص وابسته در شرایط برابر با معاملات عادی صورت گرفته باشند را ضروری نمی‌داند. در صورتی که چنین تصریحی صورت گرفته باشد لازم است که مستند و درخور اثبات باشد. اگر مدیریت نتواند چنین تصریحی را مستند نماید، حسابرس باید گزارش خود را در ارتباط با انحراف از اصول پذیرفته شده حسابداری، برحسب مقتضیات امر، به صورت مشروط یا بدون اظهار نظر، صادر کند.

نمونه‌هایی از معاملات اشخاص وابسته و افشای آنها در ارتباط با واحدهای تجاری کوچک در نمودار شماره (۱) نشان داده شده است. نمونه‌های دیگری از انواع معمول معاملات اشخاص وابسته را می‌توان در دو نشریه AICPA با عنوان روشها و فنون حسابداری معاملات اشخاص وابسته و نمونه‌هایی از نحوه افشای معاملات اشخاص وابسته مشاهده کرد.

وظایف حسابرس

بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۴۵، بیانیه تفسیری استانداردهای حسابرسی منتشر شده در سال ۱۹۸۳، تصریح دارد که نمی‌توان انتظار داشت رسیدگی‌هایی که طبق اصول متداول حسابرسی انجام می‌گیرد، اطمینان لازم را در مورد کشف کلیه موارد معاملات اشخاص وابسته تامین نماید. با این حال، لازم است حسابرس در

برنامه‌ریزی و اعمال رسیدگیها با هوشیاری، احتمال وجود معاملات اشخاص وابسته و آثار آن را بر صورتهای مالی و افشاء، در نظر داشته باشد.

لازم است حسابرس در برنامه‌ریزی و اعمال رسیدگیها با هوشیاری، احتمال وجود معاملات اشخاص وابسته و آثار آن را بر صورتهای مالی و افشاء، در نظر داشته باشد.

تشخیص اشخاص وابسته

در بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۴۵، روشهای عام و خاصی به منظور شناسایی اشخاص وابسته و معاملات با آنها تصریح شده است. روشهای خاص تصریح شده در بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۴۵ که صرفاً به منظور تشخیص اشخاص وابسته و معاملات با آنها اعمال می‌گردند، عبارتند از:

۱ - استفسار از مدیریت در مورد:

الف - اسامی کلیه اشخاص وابسته،

ب - معاملات انجام گرفته با اشخاص وابسته طی دوره، و

ج - وجود روشهای مناسب برای تشخیص و انعکاس صحیح حسابداری معاملات با اشخاص وابسته در شرکت. روشهای موجود باید از جانب حسابرس مورد ارزیابی قرار گیرند.

۲ - مشخص ساختن اسامی کلیه صندوقهای بازنشستگی و سایر کانونهای که برای مقاصد رفاهی کارکنان ایجاد شده‌اند و اسامی مسئولان و امناء این گونه واحدها.

۳ - بررسی فهرست سهامداران به منظور تشخیص سهامداران عمده.

نمودار شماره (۱) نمونه‌هایی از نحوه افشای معاملات اشخاص وابسته در واحدهای تجاری کوچک

موضوع مربوط به اشخاص وابسته

ضمانت بدهیها از سوی شرکت

دارایی استیجاری

معاملات استیجاری متوالی یا معاملات متوالی

استیجاری

وام بین شرکتها یا ترتیبات اعتباری بین شرکتها

معاملات با اشخاص وابسته

معاملات با شرکتهای فرعی

تضمین بدهی از جانب مالک

در گرو بودن دارایی شرکت در مقابل بدهیهای

شخصی

زمین ملکی سهامدار و مبادلات نقدی بین شرکت

و سهامداران

نمونه نحوه افشا

شرکت دیون تعدادی از مسئولان ارشد و کارکنان کلیدی را که جمعا به X میلیون بالغ می‌شود، به منظور ترغیب آنها به خرید سهام عادی شرکت، تضمین کرده است.

شرکت در سال ۱۹۸۸ برای اداره مرکزی خود اجاره فسخ نشدنی منعقد کرده است. موضوع قرارداد اجاره برای X ریال در هر سال است. یکی از سهامداران عمده این شرکت، در شرکت با مسئولیت محدودی که مالک ساختمان مزبور است، سهم‌الشرکه عمده‌ای دارد.

در سال مالی ۱۹۸۸، شرکت تعدادی از تجهیزات یک کتس خود را با انعقاد قراردادهای اجاری کوتاه و میانمدت به یکی از شرکتهای فرعی خود که اجاره دهنده تجهیزات است به خالص قیمت دفتری X ریال واگذار کرده و سپس اقدام به انعقاد قراردادهای اجاره همان تجهیزات کرده است. این معامله اجاری در صورتهای مالی به عنوان قرارداد اجاری تامین مالی منعکس شده است.

بین این شرکت و شرکت X هیچ گونه قرارداد رسمی در ارتباط با ترتیبات اعتباری وجود ندارد. مانده‌های معوق بین شرکت و شرکت X برحسب مورد و وضعیت نقدینگی هر شرکت وجود داشته است. بر روی مانده‌های خالص ترتیبات اعتباری فیما بین شرکت X بهره‌ای به نرخ ۱/۵ درصد کمتر از نرخ بهره دست اول به این شرکت می‌پردازد و این شرکت بهره‌ای به نرخ ۱/۵ درصد بیشتر از نرخ بهره دست اول به شرکت X پرداخت می‌کند.

معاملات با اهمیت زیرین شرکت و X سهامدار اصلی آن و یا شرکتهای تحت کنترل آن انجام گرفته است.

از سالهای قبل، X دیون این شرکت را تضمین کرده است. در دسامبر ۱۹۸۸، ضمانتهای معوق به حدود X ریال بالغ می‌شده است.

در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸، مانده بدهی X به این شرکت X ریال بوده است. برای اطلاع از مزایای اضافی قابل پرداخت به X در ارتباط با در اختیار گرفتن Y، به یادداشت Z مراجعه شود.

در سالهای مالی ۱۹۸۷ و ۱۹۸۸ به ترتیب در مجموع مبالغ X ریال و X ریال، حواله خدمات حسابداری، حقوقی و ارزیابی دارایی به مدیران و موسساتی که تعدادی از مدیران در آنها علائق مالی دارند، پرداخت شده است.

مالک در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ برخی از بدهیهای بلندمدت شرکت را به مبلغ X ریال تضمین کرده است.

شرکت مالک گواهینامه‌های سپرده در موسسات مالی مختلفی است که سودی به نرخ X درصد و X درصد به آنها تعلق می‌گیرد و سررسید آنها بین ژانویه ۱۹۸۸ تا آوریل ۱۹۸۸ می‌باشد. یکی از گواهیهای سپرده به مبلغ X ریال به عنوان ضمانت نامه مربوط به وام دریافتی یکی از بستگان سهامداران شرکت، نزد بانک تودیع شده است.

دفتر شرکت و ساختمان انبار در زمینی که متعلق به شرکت X است واقع شده است. شرکت X متعلق به Y می‌باشد که X درصد از سهام شرکت متعلق به ایشان است. به موجب قرارداد منعقد شده با شرکت X ما بازاری برای استفاده از زمین مزبور پرداخت نمی‌شود.

در سال مالی منتهی به ۳۱ مارس ۱۹۸۸ بین شرکت و سهامداران مبادلات نقدی متعددی صورت پذیرفته است. در تاریخ ۲۲ مارس ۱۹۸۸، مانده مطالبات شرکت از شرکت Z که ۵۰ درصد سهام شرکت را در مالکیت دارد به X ریال بالغ شده است. در حالی که مانده بدهی شرکت به Y که ۵۰ درصد سهام شرکت را در مالکیت دارد، بالغ بر X ریال بوده است. برای تسویه این مانده‌ها، سررسید خاصی مشخص نشده و ماهیت عندالمطالبه دارند.

روشهایی برای تشخیص معاملات با اشخاص وابسته

روش کلی	چگونگی ارتباط موضوع بارسیدگی معاملات اشخاص وابسته
بررسی کاربرگهای سالهای گذشته	تشخیص اسامی اشخاص وابسته مشخص شده
بررسی صورت جلسه‌های هیئت‌مدیره و هیئت اجرایی یا عامل	کسب اطلاعات درباره معاملات اجرایی یا عامل مهمی که تصویب یا درباره آنها مذاکره شده است.
بررسی تاییدیه‌های مانده‌های متقابل	تعیین این که این مانده‌ها در دفاتر اشخاص وابسته وجود دارند یا قبلا وجود داشته‌اند.
بررسی صورتحسابهای موسسات مشاوره حقوقی در ارتباط با استفاده از خدمات آنها در موارد خاص یا به صورت مداوم	تشخیص قرائن وجود اشخاص وابسته یا معاملات با آنها
بررسی تائیدیه‌های وامهای دریافتی و پرداختی	تشخیص وجود ضمانتنامه و ماهیت روابط با ضمانت کننده
بررسی معاملات سرمایه‌گذاری با اهمیت	تشخیص قرائن به وجود آمدن شخص وابسته در اثر سرمایه‌گذاریها
بررسی اسناد حسابداری به منظور اطلاع از معاملات عمده، غیرعادی و غیرمستمر یا مانده‌ها، بویژه در (یا نزدیک به) پایان دوره گزارشگری	بررسی وجود معاملات اشخاص وابسته
کسب اطلاع از حسابرس قبلی، حسابرسان اصلی، یا سایر حسابرسان در ارتباط با اشخاص وابسته	کسب اطلاع در ارتباط با اشخاص وابسته یا معاملات با آنها

۴ - تهیه فهرست اسامی اشخاص وابسته شناخته شده و در اختیار گروه حسابرسی گذاشتن آن فهرستها، به منظور پدیدآمدن امکان تشخیص معاملات انجام شده با اشخاص وابسته، به وسیله حسابرسان رسیدگی کننده.	تشخیص معاملات اشخاص وابسته وجود دارد، قابل اعمال است. برای اطلاع بیشتر به نمودار شماره (۲) مراجعه شود.
۵ - بررسی ماهیت و دامنه معامله انجام شده با مشتریان، فروشنندگان، وام‌گیرندگان و وام‌دهندگان عمده، به منظور تشخیص قرائن مربوط به روابط افشاء نشده.	پس از تشخیص وجود معاملات اشخاص وابسته، لازم است در مورد آنها آزمونهای اثباتی انجام گیرد. به موجب مفاد بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۴۵، رسیدگیهایی که انجام آنها لازم است از سوی حسابرس در نظر قرار گیرند، شامل موارد زیر می‌باشد:
۶ - در نظر داشتن معاملات احتمالی انجام یافته که از نظر حسابداری انعکاسی نداشته‌اند، مانند ارائه خدمات حسابداری، مدیریت یا سایر خدمات به صورت بلاعوض یا جذب هزینه‌های شرکت از جانب یکی از سهامداران عمده.	۵ کسب شناخت از هدفهای تجاری معاملات.
	۵ رسیدگی به صورتحسابها، نسخه‌های امضاء شده قراردادها، پیمانها، و سایر اسناد مرتبط نظیر مدارک دریافت (رسید) یا ارسال اقلام.
	۵ مشخص ساختن وضعیت معاملات از لحاظ تصویب هیئت مدیره یا سایر مقامات مجاز ذی ربط.
علاوه بر روشهای ویژه پیشگفته، در بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۴۵، روشهای دیگری تصریح شده که معمولا به هنگام انجام حسابرسیهایی که در آن امکان	

منبع:

Audits of Small Business
pp. 73 - 78

حسابداری - انبار - فروش

● گزارشهای قسمت حسابداری تجاری

- دفتر کل - دفتر معین - دفتر روزنامه - تراز آزمایشی هشت ستونی - تراز آزمایشی دو ستونی - سند اختتامیه (پایان سال) - سند افتتاحیه (آغاز سال) - خلاصه گردش و مانده یک حساب - صدور شکل ظاهری اسناد به فرم دلخواه - گزارش کد حسابها و نام آنها - مقابله اسناد مالی بصورت اتوماتیک (دفتر چک، مغایرت بانکی) - گزارش مقداری حسابها (جمع مقادیر مندرج در شرح حسابها) - گزارش حسابهای متفرقه (جهت حسابهایی که نمیخواهید کد حساب جداگانه برای آنها باز کنید) - گزارش گروهی حسابها - گزارش با شرایط دلخواه - گزارش کامل سود و زیان - مقایسه تغییرات حسابها در دو سال مالی - گزارش تجمعی ماهانه سطح کل

● گزارشهای قسمت حسابداری صنعتی

- دفاتر تفصیلی در سطوح کل، معین و تفصیلی - جدول مراکز هزینه سطح کل و معین

● گزارشهای قسمت انبار و فروش

- کارتکس انبار (ریالی و فیزیکی براساس قیمت میانگین و یا فی آخرین خرید و یا واحد دوم کالا) - موجودی انبار (انبار، گروه و کالا) - خلاصه موجودی یک کالا - گزارش بر اساس نقطه سفارش - گزارش براساس موجودی حداقل - گزارش کالاهای بدون موجودی و مانده منفی - گزارش از کالاهای راکد - گزارش کد کالاها و نام آنها - دفتر معین بر اساس فاکتور - دفتر معین با شماره و نوع فاکتور - صدور فاکتور با فرم دلخواه - صدور حواله یا رسید کالا جهت انبار یا فرم دلخواه - چاپ سند بر اساس فاکتور - محاسبه کمیسیون فروش برای هر بازاریاب به تفکیک فاکتور و کالا

● مراحل ورود اطلاعات

- کد حساب در ۵ سطح (گروه، کل، معین، کل تفصیلی و معین تفصیلی) - کد کالا در ۳ سطح (انبار، گروه و کالا) - ورود اطلاعات روزانه بصورت سند یا فاکتور - صدور سند اختتامیه و افتتاحیه به صورت اتوماتیک

انبار صنعتی - فیزیکی - ریالی

● گزارشهای قسمت کنترل

- کاره کس مقداری کالا - موجودی مقداری کالا - گردش مقداری کالا (موجودی اول دوره - وارده - برگشتی - صادره - موجودی پایان دوره) - چاپ قبضه‌های حواله و رسید و برگشتی - گزارش نقاط سفارش - حداقل موجودی - موجودی منفی - گزارش با قابلیت ایجاد فرمهای دلخواه و اعمال شرایط و ترتیب مناسب - گزارش مقایسه‌ای جهت مقایسه تغییرات و اختلافات گردش موجودی انبار با قسمت حسابداری (جهت کنترل) و با با سالهای قبل - گزارش انبارگردانی مقداری به صورت تک شمارش و سه شمارش - چاپ برگهای انبار گردانی جهت شمارش در انبار

● گزارشهای قسمت حسابداری انبار

- کاره کس مقداری و ریالی کالا - موجودی مقداری و ریالی کالا - گردش مقداری و ریالی کالا - خلاصه گردش انبار به صورت انبار به انبار یا خلاصه گروه کالا - گزارش مصرف براساس کالا - مصرف براساس مرکز هزینه - مصرف براساس عامل هزینه - گزارش خلاصه مصرف - گزارش خرید براساس کد کالا - خرید بر اساس فروشنده کالا - گزارش خلاصه خرید - چاپ کار برگ مصرف (سهم بری مراکز هزینه از عوامل هزینه و یا سهم بری مراکز هزینه از کالاها) - گزارش مقداری - ریالی انبار گردانی با احتساب ورود و خروج (چنین انبار گردانی) - گزارش خلاصه انبار گردانی (انبار به انبار و گروه کالا) گزارش مغایرت کسری و اضافی انبار گردانی

● سایر قابلیتها

- اکثر گزارشات به هردو صورت مقداری و یا مقداری - ریالی و یا خلاصه ریالی قابل اخذ هستند - گزارشات دوره‌ای در هر محدوده زمانی بین دو تاریخ به صورت روزانه - هفتگی - ماهانه - سالیانه و یا دوره‌ای قابل اخذ می‌باشند - تعریف نحوه محاسبه توسط کاربر (میانگین موزون - میانگین متحرک - FIFO - LIFO و...) - تعریف سطوح کدها توسط کاربر - تعریف رمزهای دسترسی و...

● مراحل ورود اطلاعات

- کد کالا : ۳ سطح (انبار - گروه - کالا) - ورود اطلاعات روزانه قبضه‌های حواله و رسید و برگشتی - امکان متصل شدن به سیستم حسابداری جهت ارسال سند انبار به آن

کارمندی - کارگری

● گزارشها

گزارش از اطلاعات فردی و استخدامی افراد (اطلاعات پرسنلی) با قابلیت اخذ گزارش از یک یا چند گروه خاص و مرتب شده به ترتیب دلخواه - گزارشهای لیست حقوق - بیمه - مالیات - مساعده - اضافه کاری - وام‌ها به تفکیک انواع وام - وامها به تفکیک کارکنان - عیدی و پاداش - عیدی - جریمه - بدهی‌ها - طلبها - پس اندازها - چاپ فیش حقوقی با فرمت قابل تعریف - گزارش های خلاصه حقوق - بیمه - مالیات و... به تفکیک مراکز هزینه یا گزارشهای خلاصه کلی - قابلیت ایجاد تعداد نامحدود از گزارشهای متنوع با ستونهای دلخواه و نامگذاری مناسب و قابلیت اخذ گزارشهای فوق با اعمال شرایط مناسب و با ترتیب و گروه بندی های دلخواه

● محاسبات

- محاسبه مساعده ماهانه - حقوق جاری - حقوق معوقه - فوق‌العادهها - تعدیل ذخیره باز خرید - بازخرید مرخصی - امکان گرد کردن مبلغ پرداختی بدخواه کاربر - تعدیل حقوق و مزایا - تعدیل مالیاتی بصورت ماهانه یا سالیانه - تعریف تا ۹۹ نوع وام و محاسبه و کنترل و نگهداری قسط و مانده وامها بطور اتوماتیک

● سایر امکانات

- امکان نصب در شبکه - تعریف رمزهای دسترسی توسط کاربر - امکان تعریف پارامترهای سیستم از قبیل جداول مالیاتی - حق اولاد - مسکن - ضرایب اضافه کاری - تعطیل کاری و سایر ضرایب و... توسط کاربر - امکان تعریف روش محاسبه (مشمول یا غیر مشمول بیمه و مالیات) - امکان محاسبه پرداختی معوقه (BACK PAY) - امکان تعریف موارد پرداخت و کسر جدید و یا تغییر موارد موجود - امکان تعریف صفحه‌های ورود اطلاعات با فرمت مورد نظر کاربر - امکان متصل شدن به سیستم حسابداری جهت ارسال سند حقوق و دستمزد به آن

● قابلیت استفاده در شبکه

● آموزش و نصب رایگان

● امکان ایجاد ارتباط بین نرم افزارها

● موفقیت یعنی یک قدم جلوتر از دیگران

با حسابدان صدها قدم جلوتر از دیگران باشید

- حسابداری دویل تجاری
- حسابداری دویل صنعتی
- انبار (فیزیکی)
- انبار صنعتی (فیزیکی و ریالی)
- سیستم حقوق و مزایا و پرسنلی تجاری
- سیستم صورت وضعیت قراردادهای پیمانکاری
- سیستم حق العمل کاری (میادین تره بار)

در زمینه تهیه سخت افزار با ما مشاوره کنید

شرکت طلپعه کامپیوتر (با مسئولیت محدود)

تهران: کورمخان ابتدای خیابان میرزای شیرازی شماره ۶۶ طبقه سوم صندوق پستی: ۱۵۸۷۵/۶۹۳۸۰ تلفن: ۸۸۱۰۱۱۰ - ۸۹۲۲۵۲ - ۸۹۲۶۸۵ - ۸۹۲۶۸۵

