

## استاندارد حسابرسی ۵۵۰

### اشخاص وابسته

(تجدید نظر شده ۱۳۱۹)

## فهرست مندرجات

بند	کلیات
۱	دامنه کاربرد
۲	ماهیت روابط و معاملات با اشخاص وابسته
۳-۶	مسئولیت‌های حسابرس
۷	تاریخ اجرا
۸	<b>اهداف</b>
۹	<b>تعاریف</b>
	<b>الزامات</b>
۱۰-۱۶	روشهای ارزیابی خطر و اقدامات مرتبط با آن
۱۷-۱۸	تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته
۱۹-۲۳	برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته
۲۴	ارزیابی افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته مشخص شده
۲۵	تاییدیه کتبی
۲۶	اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری
۲۷	مستندسازی
	<b>توضیحات کاربردی</b>
ت-۱ و ت-۲	تعریف اشخاص وابسته
ت-۳ تا ت-۲۳	روشهای ارزیابی خطر و اقدامات مرتبط با آن
ت-۲۴ و ت-۲۵	تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته
ت-۲۶ تا ت-۳۹	برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته
ت-۴۰ و ت-۴۱	ارزیابی افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته مشخص شده
ت-۴۲ و ت-۴۳	تاییدیه کتبی
ت-۴۴	اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری

این استاندارد باید همراه با استاندارد حسابرسی ۲۰۰ "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی" مطالعه شود.

## استاندارد حسابرسی ۵۵۰

### اشخاص وابسته

(تجدیدنظر شده ۱۳۹۹)

## کلیات

### دامنه کاربرد

۱. در این استاندارد، مسئولیت حسابرس در زمینه روابط و معاملات با اشخاص وابسته در حسابرسی صورتهای مالی مطرح شده است. به ویژه در این استاندارد نحوه بکارگیری استانداردهای ۳۱۵، ۳۳۰ و ۲۴۰ در رابطه با خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته توصیف می‌شود.

### ماهیت روابط و معاملات با اشخاص وابسته

۲. بسیاری از معاملات با اشخاص وابسته در روال عادی عملیات واحد تجاری انجام می‌شود. در چنین شرایطی ممکن است خطر تحریف بااهمیت ناشی از این معاملات در صورتهای مالی، بیشتر از معاملات مشابه با اشخاص غیر وابسته نباشد. با این وجود، ممکن است در برخی شرایط ماهیت روابط و معاملات با اشخاص وابسته به گونه‌ای باشد که خطرهای تحریف بااهمیت آن در صورتهای مالی بیشتر از خطرهای تحریف بااهمیت معاملات با اشخاص غیر وابسته باشد. برای مثال:

- عملیات اشخاص وابسته ممکن است در دامنه‌ای گسترده و پیچیده از ساختارها و روابط صورت گیرد، به طوری که موجب افزایش پیچیدگی در معاملات با اشخاص وابسته شود.
- سیستمهای اطلاعاتی ممکن است در تشخیص یا تلخیص معاملات و مانده حسابهای بین واحد تجاری و اشخاص وابسته آن اثربخش نباشد.
- معاملات با اشخاص وابسته ممکن است 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.

### مسئولیتهای حسابرس

۳. از آنجا که اشخاص وابسته مستقل از یکدیگر نیستند، در استانداردهای حسابداری برای معاملات، روابط و مانده حسابهای اشخاص وابسته، الزامات حسابداری و افشای خاصی وضع شده است تا استفاده کنندگان 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 یا مانده حسابهای اشخاص وابسته طبق الزامات آن استانداردها، روشهای حسابرسی را اجرا کند.
۴. کسب شناخت از روابط و معاملات واحد تجاری با اشخاص وابسته، جهت ارزیابی احتمال وجود یک یا چند عامل خطر تقلب طبق استاندارد ۲۴۰ لازم است، زیرا تقلب می‌تواند از طریق اشخاص وابسته، راحت‌تر انجام شود.
۵. حتی اگر حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، به گونه‌ای مناسب برنامه‌ریزی و اجرا شده باشد، به علت محدودیتهای ذاتی حسابرسی، این خطر اجتناب‌ناپذیر وجود دارد که برخی تحریفهای بااهمیت صورتهای مالی کشف نشود<sup>۵</sup>. در مورد اشخاص وابسته، بنا به دلایلی چون موارد زیر، آثار بالقوه محدودیتهای ذاتی بر توانایی حسابرس در کشف تحریفهای بااهمیت، بیشتر است:
- مدیران اجرایی ممکن است از وجود همه روابط و معاملات با اشخاص وابسته آگاه نباشند.
  - روابط با اشخاص وابسته ممکن است فرصت بیشتری را برای تبنی، پنهان کاری یا دستکاری توسط مدیران اجرایی فراهم کند.
۶. بنابراین، به دلیل احتمال عدم افشای برخی از روابط و معاملات با اشخاص وابسته، برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی با تردید حرفه‌ای طبق استاندارد حسابرسی ۲۰۰<sup>۶</sup>، از اهمیت خاصی برخوردار است. هدف این استاندارد، کمک به حسابرس در تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از روابط و معاملات با اشخاص وابسته، و طراحی روشهای حسابرسی در برخورد با خطرهای ارزیابی شده، است.

### تاریخ اجرا

۷. این استاندارد برای حسابرسی صورتهای مالی که شروع دوره مالی آنها از اول فروردین ۱۳۹۰ و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

۱. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، "تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن (تجدیدنظر شده ۱۳۹۳)"

۲. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، "برخوردهای حسابرس با خطرهای ارزیابی شده (تجدیدنظر شده ۱۳۹۳)"

۳. استاندارد حسابرسی ۲۴۰، "مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب، در حسابرسی صورتهای مالی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۴)"

۴. استاندارد حسابرسی ۲۴۰، بند ۲۴

۵. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، "اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۱)"، بندهای ت-۴۸ و ت-۴۹

۶. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۱۵

## استاندارد حسابرسی ۵۵۰

### اشخاص وابسته

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

#### اهداف

۸. اهداف حسابرسی به شرح زیر است:

- 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.

#### تعاریف

۹. در استانداردهای حسابرسی، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است:

الف - **شخص وابسته** - یک شخص در صورتی وابسته به واحد تجاری است که: (رک: بندهای ت-۱ و ت-۲)

- به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق یک یا چند واسطه:
  - ۱. واحد تجاری را کنترل کند، یا توسط واحد تجاری کنترل شود، یا با آن تحت کنترل واحد قرار داشته باشد (شامل واحدهای تجاری اصلی، واحدهای تجاری فرعی و واحدهای تجاری فرعی هم گروه)،
  - ۲. در واحد تجاری نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد، یا
  - ۳. بر واحد تجاری کنترل مشترک داشته باشد.
  - واحد تجاری وابسته آن واحد باشد (طبق تعریف استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان "سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته" (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)).
  - مشارکت خاص آن واحد باشد (طبق تعریف استاندارد حسابداری شماره ۲۳ با عنوان "حسابداری مشارکتهای خاص")،
  - از مدیران اصلی واحد تجاری یا واحد تجاری اصلی آن باشد،
  - خویشاوند نزدیک اشخاص اشاره شده در سطرهای فوق باشد،
  - توسط اشخاص اشاره شده در سطرهای فوق کنترل شود، تحت کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه آنان است و یا اینکه سهم قابل ملاحظه‌ای از حق رأی آن به طور مستقیم یا غیرمستقیم در اختیار ایشان باشد، و
  - طرح بازنشستگی خاص کارکنان واحد تجاری یا طرح بازنشستگی خاص کارکنان اشخاص وابسته به آن و همچنین واحدهای تجاری تحت کنترل این گونه طرحها باشد.
- ب - 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.

#### الزامات

##### روشهای ارزیابی خطر و اقدامات مرتبط با آن

۱۰. به عنوان بخشی از روشهای ارزیابی خطر و اقدامات مرتبط با آن که طبق استانداردهای ۳۱۵ و ۲۴۰ الزامی شده است<sup>۱</sup>، حسابرسی برای کسب اطلاعات درباره شناسایی خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته، باید الزامات بندهای ۱۱ تا ۱۶ را رعایت کند. (رک: بند ت-۳)

##### شناخت روابط و معاملات با اشخاص وابسته

۱۱. مذاکره بین اعضای گروه حسابرسی که در استانداردهای ۳۱۵ و ۲۴۰ الزامی شده است<sup>۲</sup>، 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. (رک: بندهای ت-۴ و ت-۵)

۱. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، بند ۵؛ و استاندارد حسابرسی ۲۴۰، بند ۱۶

۲. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، بند ۴۱۰ و استاندارد حسابرسی ۲۴۰، بند ۱۵

## استاندارد حسابرسی ۵۵۰

### اشخاص وابسته

(تجدید نظر شده ۱۳۱۹)

۱۲. حسابرِس باید در خصوص موارد زیر از مدیران اجرایی پرس و جو کند:
- الف - فهرست اشخاص وابسته واحد تجاری، از جمله تغییرات نسبت به دوره قبل، (رک: بندهای ت-۶ تا ت-۹)
- ب - ماهیت روابط بین واحد تجاری و اشخاص وابسته، و
- پ - آیا واحد تجاری معاملاتی با اشخاص وابسته طی دوره انجام داده است یا خیر و در صورت انجام، نوع معاملات و قصد از انجام آن چه بوده است.
۱۳. حسابرِس باید برای کسب شناخت از کتترلهایی (در صورت وجود) که مدیران اجرایی برای مقاصد زیر برقرار کرده‌اند، از مدیران اجرایی و سایر کارکنان واحد تجاری پرس و جو کند، و سایر روشهای ارزیابی خطر مناسب را اجرا نماید: (رک: بندهای ت-۱۰ تا ت-۱۵)
- الف - تشخیص و افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته طبق استانداردهای حسابداری،
- ب - صدور مجوز و تأیید معاملات و قراردادهای عمده با اشخاص وابسته، و (رک: بند ت-۱۶)
- پ - صدور مجوز و تأیید معاملات و قراردادهای عمده خارج از روال عادی عملیات.
- هشیاری نسبت به اطلاعات اشخاص وابسته هنگام واریس سوابق و مدارک**
۱۴. حسابرِس 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 حسابرِس مشخص نکرده‌اند، هشیار باشد. (رک: بندهای ت-۱۷ و ت-۱۸) به ویژه حسابرِس باید برای آگاهی از وجود روابط و معاملات با اشخاص وابسته‌ای که مدیران اجرایی قبلاً آنها را برای حسابرِس مشخص نکرده‌اند، موارد زیر را واریس کند:
- الف - تأییدیه‌های دریافت شده به عنوان بخشی از روشهای حسابرسی از جمله تأییدیه‌های بانکی،
- ب - خلاصه مذاکرات و مصوبات صاحبان سرمایه و ارکان راهبری واحد تجاری، و
- پ - سایر سوابق یا مدارکی که حسابرِس با توجه به شرایط موجود واحد تجاری، ضروری می‌داند.
۱۵. اگر حسابرِس هنگام اجرای روشهای الزامی طبق بند ۱۴ یا سایر روشهای حسابرسی، معاملات عمده‌ای را شناسایی کند که خارج از روال عادی عملیات واحد تجاری باشد، باید از مدیران اجرایی در خصوص موارد زیر پرس و جو کند: (رک: بندهای ت-۱۹ و ت-۲۰)
- الف - ماهیت این معاملات، و (رک: بند ت-۲۱)
- ب - آیا در این معاملات، اشخاص وابسته دخالت داشته‌اند یا خیر. (رک: بند ت-۲۲)
- در میان گذاشتن اطلاعات مربوط به اشخاص وابسته با سایر اعضای گروه حسابرسی**
۱۶. حسابرِس باید اطلاعات مربوط کسب شده درباره اشخاص وابسته واحد تجاری را در اختیار سایر اعضای گروه حسابرسی قرار دهد. (رک: بند ت-۲۳)
- تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته**
۱۷. به منظور رعایت الزامات استاندارد ۳۱۵ در خصوص تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت<sup>۱</sup>، حسابرِس باید خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته را مشخص و ارزیابی کند و تعیین نماید که آیا این خطرها، عمده هستند یا خیر. برای این منظور، حسابرِس باید معاملات عمده با اشخاص وابسته که خارج از روال عادی عملیات واحد تجاری است را به عنوان عامل ایجاد خطرهای عمده محسوب کند.
۱۸. اگر حسابرِس هنگام اجرای روشها و اقدامات مرتبط با برآورد خطر در مورد اشخاص وابسته، به عوامل خطر تقلب (شامل موارد مربوط به وجود اشخاص وابسته بسیار با نفوذ) برخورد کند، باید هنگام تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به تقلب، طبق استاندارد حسابرسی ۲۴۰، این اطلاعات را مورد توجه قرار دهد. (رک: بندهای ت-۱ و ت-۲۴ و ت-۲۵)
- برخورد با خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته**
۱۹. طبق استاندارد ۳۳۰، حسابرِس در برخورد با خطرهای ارزیابی شده<sup>۲</sup>، روشهای حسابرسی لازم را برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره خطرهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته، طراحی و اجرا می‌کند. این روشهای حسابرسی باید شامل الزامات بندهای ۲۰ تا ۲۳ باشد. (رک: بندهای ت-۲۶ تا ت-۲۹)

۱. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، بند ۲۵

۲. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، بندهای ۵ و ۶

## استاندارد حسابرسی ۵۵۰

### اشخاص وابسته

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

#### تشخیص اشخاص وابسته و معاملات عمده با اشخاص وابسته‌ای که قبلاً مشخص یا افشا نشده‌اند

۲۰. چنانچه حسابرس به شواهدی دست یابد که نشانگر وجود روابط یا معاملاتی با اشخاص وابسته‌ای باشد که مدیران اجرایی قبلاً آنها را برای حسابرس مشخص یا افشا نکرده‌اند، حسابرس باید مشخص کند که آیا شرایط حاکم، وجود چنین روابط یا معاملاتی را تأیید می‌کند یا خیر.
۲۱. اگر حسابرس، اشخاص وابسته یا معاملات عمده‌ای با اشخاص وابسته را مشخص کند که مدیران اجرایی قبلاً آنها را برای حسابرس مشخص یا افشا نکرده‌اند، حسابرس باید:

الف - بلافاصله اطلاعات مربوط را به سایر اعضای گروه حسابرسی منتقل کند، (رک: بند ت-۳۰)

ب - با توجه به الزامات استانداردهای حسابداری:

۱. از مدیران اجرایی بخواهد تا همه معاملات با اشخاص وابسته‌ای را که اخیراً مشخص شده است برای ارزیابی لازم به حسابرس اعلام کنند، و
۲. درباره علل ضعف کنترل‌های حاکم بر روابط و معاملات با اشخاص وابسته در تشخیص یا افشای این روابط و معاملات، پرس و جو کند.
- پ - در مورد این اشخاص وابسته یا معاملات عمده با اشخاص وابسته‌ای که اخیراً مشخص شده است، آزمونهای محتوای مناسب را اجرا کند، (رک: بند ت-۳۱)
- ت - خطر اینکه اشخاص وابسته یا معاملات عمده با اشخاص وابسته دیگری ممکن است وجود داشته باشد که توسط مدیران اجرایی برای حسابرس مشخص یا افشا نشده است را مجدداً ارزیابی و در صورت لزوم روشهای حسابرسی بیشتری را اجرا کند، و
- ث - اگر عدم افشا توسط مدیران اجرایی، عمدی به نظر برسد (و بنابراین نشانگر خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب است)، پیامدهای آن را برای حسابرسی ارزیابی کند. (رک: بند ت-۳۲)

#### معاملات عمده خارج از روال عادی عملیات واحد تجاری با اشخاص وابسته

۲۲. در مورد معاملات عمده خارج از روال عادی عملیات واحد تجاری با اشخاص وابسته، حسابرس باید:
- الف - توافقها یا قراردادهای مربوط (در صورت وجود) را واری و موارد زیر را ارزیابی کند:
۱. منطق تجاری معاملات (یا نبود آن) که ممکن است نشانگر گزارشگری مالی متقلبانه یا اختفای اختلاس داراییها باشد<sup>۱</sup>، (رک: بندهای ت-۳۳ و ت-۳۴)
۲. سازگاری شرایط معاملات با توضیحات مدیران اجرایی، و
۳. تشخیص و افشای معاملات مربوط طبق استانداردهای حسابداری به نحو مناسب.
- ب - شواهد حسابرسی راجع به درست بودن صدور مجوز و تأیید معاملات را کسب کند. (رک: بندهای ت-۳۵ و ت-۳۶)

#### ادعاهای مدیران اجرایی مبنی بر انجام معاملات با اشخاص وابسته براساس شرایط رایج در معاملات حقیقی

۲۳. زمانی که مدیران اجرایی در صورتهای مالی ادعا می‌کنند معاملات با اشخاص وابسته براساس شرایط رایج در معاملات حقیقی انجام شده است، حسابرس باید شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره این ادعا کسب کند. (رک: بندهای ت-۳۷ تا ت-۳۹)

#### ارزیابی افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته مشخص شده

۲۴. در اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی طبق استاندارد ۷۰۰، حسابرس باید مناسب بودن افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته مشخص شده طبق استانداردهای حسابداری مربوط را ارزیابی کند. (رک: بندهای ت-۴۰ و ت-۴۱)

#### تأییدیه کتبی

۲۵. حسابرس باید از مدیران اجرایی و در صورت لزوم، از ارکان راهبری واحد تجاری تأییدیه کتبی دریافت کند مبنی بر اینکه: (رک: بندهای ت-۴۲ و ت-۴۳)

الف - هویت اشخاص وابسته واحد تجاری و همه روابط و معاملات با اشخاص وابسته‌ای را که از آن آگاهی دارند برای حسابرس افشا کرده‌اند.

ب - چنین روابط و معاملاتی را طبق الزامات استانداردهای حسابداری مربوط به نحو مناسبی افشا کرده‌اند.

#### اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری

۲۶. حسابرس باید نکات عمده مشخص شده در جریان حسابرسی را که با اشخاص وابسته واحد تجاری مرتبط است به اطلاع ارکان راهبری واحد تجاری برساند، مگر اینکه تمامی ارکان راهبری، جزء مدیران اجرایی باشند<sup>۲</sup>. (رک: بند ت-۴۴)

۱. استاندارد حسابرسی ۲۴۰، بند ۳۲ - پ

۲. استاندارد حسابرسی ۷۰۰، "گزارشگری نسبت به صورتهای مالی (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)"، بندهای ۹ تا ۱۳.

۳. استاندارد حسابرسی ۲۶۰، "اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری"، بند ۱۳

## استاندارد حسابرسی ۵۵۰

### اشخاص وابسته

(تجدید نظر شده ۱۳۹۵)

#### مستندسازی

۲۷. برای رعایت الزامات مستندسازی طبق استاندارد حسابرسی ۲۳۰<sup>۱</sup> و سایر استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید اسامی اشخاص وابسته مشخص شده و ماهیت روابط با این اشخاص را مستند کند.

\*\*\*

#### توضیحات کاربردی

تعریف اشخاص وابسته (رک: بندهای ۹-ب و ۱۸)

##### اشخاص وابسته بسیار با نفوذ

ت-۱. اشخاص وابسته، به دلیل توانایی اعمال کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه، ممکن است در موقعیتی باشند که نفوذ بسیار زیادی بر واحد تجاری یا مدیران اجرایی آن اعمال کنند. توجه به چنین وضعیتی هنگام تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، ضروری است. توضیحات بیشتر درباره این موضوع در بندهای ت-۲۴ و ت-۲۵ ارائه شده است.

##### واحدهای تجاری با مقاصد خاص به عنوان اشخاص وابسته

ت-۲. در برخی شرایط، واحد تجاری علی‌رغم 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.

#### روشهای ارزیابی خطر و اقدامات مرتبط با آن

##### خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته

##### ملاحظات خاص واحدهای بخش عمومی

ت-۳. مسئولیت حسابرس واحدهای بخش عمومی در خصوص روابط و معاملات با اشخاص وابسته ممکن است تحت تأثیر الزامات قانونی و مقرراتی باشد. در نتیجه، مسئولیتهای حسابرس واحدهای بخش عمومی ممکن است به شناسایی خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته محدود نباشد، بلکه ممکن است شامل مسئولیت گسترده‌تری برای شناسایی خطرهای عدم رعایت قوانین و مقررات حاکم بر واحدهای بخش عمومی (که الزامات خاصی را در انجام عملیات تجاری با اشخاص وابسته وضع می‌کنند) نیز باشد.

##### شناخت روابط و معاملات با اشخاص وابسته

مذاکره بین اعضای گروه حسابرسی (رک: بند ۱۱)

ت-۴. موضوعاتی که ممکن است در مذاکره بین اعضای گروه حسابرسی مطرح شود عبارتند از:

- ماهیت و میزان روابط و معاملات واحد تجاری با اشخاص وابسته (برای مثال، استفاده از سوابق حسابرسی موجود در مورد اشخاص وابسته مشخص شده که بعد از هر حسابرسی به روز شده است).
- تأکید بر اهمیت حفظ نگرش تردید حرفه‌ای در تمام مراحل حسابرسی در خصوص احتمال تحریف بااهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته.
- وجود شرایط یا موقعیتهایی برای واحد تجاری که ممکن است حاکی از وجود روابط و معاملات با اشخاص وابسته‌ای باشد که مدیران اجرایی آنها را برای حسابرس مشخص یا افشا نکرده‌اند.
- سوابق یا مدارکی که ممکن است حاکی از وجود روابط یا معاملات با اشخاص وابسته باشد.
- اهمیتی که مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری نسبت به تشخیص و افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته قائل هستند و خطر زیرپاگذاری کنترل‌های مربوط توسط مدیران اجرایی.

ت-۵. علاوه بر این، مذاکره در رابطه با تقلب ممکن است شامل توجه ویژه به نحوه مشارکت اشخاص وابسته در تقلب باشد. برای مثال:

- نحوه استفاده احتمالی از واحدهای تجاری با مقاصد خاص تحت کنترل مدیران اجرایی برای تسهیل مدیریت سود.
- نحوه انجام معاملات بین واحد تجاری و شرکای تجاری مدیران کلیدی برای تسهیل سوءاستفاده از داراییهای واحد تجاری.

۱. استاندارد حسابرسی ۲۳۰، "مستندات حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۵)"، بندهای ۸ تا ۱۱ و ت-۶

## استاندارد حسابرسی ۵۵۰

### اشخاص وابسته

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

هویت اشخاص وابسته واحد تجاری (رک: بند ۱۲-الف)

ت-۶. به منظور رعایت الزامات استانداردهای حسابداری، سیستمهای اطلاعاتی واحد تجاری به گونه‌ای طراحی می‌شود که روابط و معاملات با اشخاص وابسته را ثبت، پردازش و تلخیص کند. بنابراین، انتظار می‌رود مدیران اجرایی فهرست کاملی از اشخاص وابسته و تغییرات آن نسبت به دوره قبل را در اختیار داشته باشند. برای حسابرسیهای بعدی، پرس و جو از مدیران اجرایی، مبنایی را برای مقایسه اطلاعات ارائه شده توسط مدیران اجرایی با سوابق اشخاص وابسته که توسط حسابرس در حسابرسیهای قبلی گردآوری شده است، فراهم می‌آورد.

ت-۷. با این حال، واحد تجاری ممکن است دارای چنین سیستمهای اطلاعاتی نباشد. در چنین شرایطی، این احتمال وجود دارد که مدیران اجرایی از وجود همه اشخاص وابسته آگاهی نداشته باشند. با این حال، پرس و جو از مدیران اجرایی (موضوع بند ۱۲) همچنان باید انجام شود، زیرا ممکن است مدیران اجرایی از وجود اشخاص وابسته آگاه باشند. اما در چنین مواردی، پرس و جوهای حسابرس در خصوص هویت اشخاص وابسته واحد تجاری احتمالاً بخشی از روشهای ارزیابی خطر و اقدامات مرتبط با آن را شکل می‌دهد که طبق استاندارد حسابرسی ۳۱۵ برای گردآوری اطلاعات در خصوص موارد زیر اجرا می‌شود:

• ساختارهای مالکیتی و راهبری واحد تجاری،

• انواع سرمایه‌گذاریهای که واحد تجاری انجام داده است یا در صدد انجام دهد، و

• روش سازماندهی واحد تجاری و چگونگی تأمین مالی آن.

در شرایط خاص وجود روابط مبتنی بر کنترل مشترک، همان‌گونه که احتمال بیشتری وجود دارد که مدیران اجرایی از چنین روابطی به دلیل اهمیت اقتصادی آن برای واحد تجاری آگاه شوند، پرس و جوهای حسابرس نیز مؤثرتر خواهد بود به شرطی که پرس و جوها بر این موضوع متمرکز شود که آیا اشخاصی که در معاملات عمده با واحد تجاری مشارکت می‌کنند، یا واحد تجاری منابع قابل توجهی را در اختیار آنها قرار می‌دهد، اشخاص وابسته هستند یا خیر.

ت-۸. در حسابرسی گروه، طبق استاندارد ۶۰۰، حسابرس گروه باید فهرست اشخاص وابسته تهیه شده توسط مدیران اجرایی گروه و اشخاص وابسته دیگری را که حسابرس گروه از آنها آگاه می‌شود در اختیار هر یک از حسابرسان بخش قرار دهد<sup>۱</sup>. در مواردی که واحد تجاری به عنوان بخشی از یک گروه محسوب می‌شود، این اطلاعات، مبنای مفیدی را برای پرس و جوهای حسابرس از مدیران اجرایی در خصوص هویت اشخاص وابسته واحد تجاری فراهم می‌کند.

ت-۹. همچنین حسابرس ممکن است در جریان پذیرش کار جدید یا تداوم کار قبلی، برخی اطلاعات راجع به هویت اشخاص وابسته را از طریق پرس و جو از مدیران اجرایی به دست آورد.

کنترلهای واحد تجاری بر روابط و معاملات با اشخاص وابسته (رک: بند ۱۳)

ت-۱۰. منظور از سایر کارکنان واحد تجاری، اشخاصی است که احتمالاً از روابط و معاملات با اشخاص وابسته واحد تجاری و کنترلهای واحد تجاری بر چنین روابط و معاملاتی آگاهی دارند. این افراد ممکن است شامل اشخاص زیر باشند، البته تا جایی که این افراد جزء مدیران اجرایی واحد تجاری نباشند:

• ارکان راهبری واحد تجاری،

• کارکنانی که در شروع، پردازش، یا ثبت معاملات عمده خارج از روال عادی عملیات واحد تجاری، مشارکت دارند و افرادی که بر این کارکنان نظارت دارند یا آنها را سرپرستی می‌کنند،

• حسابرسان داخلی، و

• مدیر امور حقوقی.

ت-۱۱. حسابرسی با این فرض انجام می‌شود که مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری، مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری را به عهده دارند. این مسئولیت شامل طراحی، اعمال و حفظ کنترلهای داخلی مربوط به تهیه صورتهای مالی است به گونه‌ای که این صورتهای عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد<sup>۲</sup>. لذا، 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. صرف نظر از هر گونه الزامی که در استانداردهای حسابداری مقرر شده است، ارکان راهبری واحد تجاری ممکن است برای انجام مسئولیتهای نظارتی خود، اطلاعاتی را از مدیران اجرایی به دست آورند که در درک ماهیت و منطق تجاری روابط و معاملات با اشخاص وابسته به آنها کمک کند.

۱. استاندارد حسابرسی ۶۰۰، "ملاحظات خاص در حسابرسی صورتهای مالی گروه (شامل کار حسابرسان بخش) (تجدید نظر شده ۱۳۸۹)"، بند ۴۰-ت

۲. استاندارد حسابرسی ۲۰۰، بند ۲-ت

## استاندارد حسابرسی ۵۵۰

### اشخاص وابسته

(تجدید نظر شده ۱۳۱۹)

- ت-۱۲. برای رعایت الزامات استاندارد ۳۱۵ در خصوص کسب شناخت از محیط کنترلی<sup>۱</sup>، حسابرس ممکن است ویژگیهای محیط کنترلی را که مربوط به کاهش خطرهای تحریف با اهمیت مرتبط با روابط و معاملات با اشخاص وابسته است مورد توجه قرار دهد. نمونه‌هایی از این ویژگیها به شرح زیر است:
- ضوابط اخلاقی حاکم بر انجام معاملات خاص واحد تجاری با اشخاص وابسته (که به نحو مناسبی به اطلاع کارکنان ذیربط رسیده است و در عمل نیز رعایت می‌شود).
  - سیاستها و روشهایی برای افشای بدون محدودیت و به موقع منافی که مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری در معاملات با اشخاص وابسته دارند.
  - تعیین مسئولیتهای تشخیص، ثبت، تلخیص، و افشای معاملات با اشخاص وابسته در واحد تجاری.
  - اطلاع‌رسانی و مذاکره به موقع مدیران اجرایی و ارکان راهبری راجع به معاملات عمده خارج از روال عادی عملیات واحد تجاری با اشخاص وابسته، شامل اینکه آیا ارکان راهبری واحد تجاری به طور مناسب، منطق تجاری این گونه معاملات را مورد بررسی قرار داده‌اند یا خیر (برای مثال، نظرخواهی از مشاوران حرفه‌ای برون‌سازمانی).
  - وجود رهنمودهای شفاف برای تأیید معاملات با اشخاص وابسته‌ای که تضاد منافع واقعی یا ظاهری دارند، مانند تأیید توسط کمیته فرعی ارکان راهبری که دربرگیرنده افراد مستقل از مدیران اجرایی است.
  - بررسیهای دوره‌ای حسابرسان داخلی، در صورت لزوم.
  - اقدام به موقع مدیران اجرایی برای حل موضوعات مربوط به افشای اطلاعات اشخاص وابسته مانند مشورت با حسابرس یا مشاور حقوقی برون‌سازمانی.
  - وجود سیاستها و روشهای خبرگیری، در صورت لزوم.
- ت-۱۳. کنترلهای حاکم بر روابط و معاملات با اشخاص وابسته در برخی از واحدهای تجاری ممکن است به دلایلی مانند موارد زیر، ضعیف یا بی‌اثر باشد یا اصلاً وجود نداشته باشد:
- عدم توجه کافی مدیران اجرایی به تشخیص و افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته.
  - نبود نظارت مناسب توسط ارکان راهبری.
  - نادیده گرفتن عمدی چنین کنترلهایی به دلیل اینکه افشای اشخاص وابسته ممکن است اطلاعاتی را آشکار کند که مدیران اجرایی نسبت به آنها حساس باشند، مانند وجود معاملات با خویشاوندان نزدیک مدیران اجرایی.
  - عدم شناخت کافی مدیران اجرایی از الزامات استانداردهای حسابداری درباره اشخاص وابسته.
- در مواردی که چنین کنترلهایی بی‌اثر است یا اصلاً وجود ندارد، حسابرس ممکن است نتواند شواهد حسابرسی کافی و مناسب درباره روابط و معاملات با اشخاص وابسته به دست آورد. در چنین مواردی، حسابرس طبق استاندارد ۷۰۵<sup>۲</sup>، پیامدهای آن را بر حسابرسی، از جمله گزارش حسابررس، مورد توجه قرار می‌دهد.
- ت-۱۴. در گزارشگری مالی متقلبانه، مدیران اجرایی اغلب کنترلهایی را زیرپا می‌گذارند که در شرایط معمول دارای اثربخشی عملیاتی هستند<sup>۳</sup>.
- وجود روابط همراه با کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه با اشخاص طرف معامله واحد تجاری، خطر زیرپاگذاری کنترلها 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 زیرپا گذاردن 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 منطق تجاری این معاملات طراحی شده است.
  - زمینه‌سازی برای انتقال متقلبانه 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.

۱. استاندارد حسابرسی ۳۱۵، بند ۱۴

۲. استاندارد حسابرسی ۷۰۵، "اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابررس مستقل"

۳. استاندارد حسابرسی ۲۴۰، بندهای ۳۱ و ت-۴

## استاندارد حسابرسی ۵۵۰

### اشخاص وابسته

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

#### ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

ت-۱۵. فعالیت‌های کنترلی در واحدهای تجاری کوچک احتمالاً رسمیت کمتری دارد و این واحدها ممکن است هیچ‌گونه فرایند مستند شده‌ای برای برخورد با روابط و معاملات با اشخاص وابسته نداشته باشند. مدیر-مالک ممکن است برخی از خطرهای ناشی از معاملات با اشخاص وابسته را، از طریق دخالت فعال در همه جنبه‌های اصلی معاملات، کاهش دهد یا به طور بالقوه این خطر را افزایش دهد. در مورد چنین واحدهایی، حسابرس ممکن است از طریق پرس و جو از مدیران اجرایی به همراه سایر روشها مانند مشاهده فعالیت‌های نظارتی مدیران اجرایی، و واریسی اسناد و مدارک موجود، از روابط و معاملات با اشخاص وابسته و هرگونه کنترل‌های موجود حاکم بر آن شناخت کسب کند.

صدور مجوز و تأیید معاملات و قراردادهای عمده (رک: بند ۱۳-ب)

ت-۱۶. صدور مجوز به معنای دادن اجازه توسط شخص یا اشخاص ذیصلاح (از جمله مدیران اجرایی، ارکان راهبری یا صاحبان سرمایه) به واحد تجاری برای انجام معاملات خاص طبق معیارهای از قبل تعیین شده، خواه به صورت قضواتی یا غیرقضواتی، می‌باشد. تأیید به معنای پذیرش معاملات توسط آن اشخاص است مبنی بر اینکه واحد تجاری معاملات مزبور را طبق معیارهای تعیین شده انجام داده است. نمونه‌هایی از کنترل‌هایی که واحد تجاری ممکن است برای صدور مجوز و تأیید معاملات و قراردادهای عمده با اشخاص وابسته یا معاملات و قراردادهای عمده خارج از روال عادی عملیات برقرار کند به شرح زیر است:

- کنترل‌های نظارتی به منظور تشخیص این‌گونه معاملات و قراردادهای برای صدور مجوز و تأیید.
- تأیید شرایط و ضوابط معاملات و قراردادهای توسط مدیران اجرایی، ارکان راهبری یا، در صورت لزوم، صاحبان سرمایه.

#### هشیاری نسبت به اطلاعات اشخاص وابسته هنگام واریسی سوابق و مدارک

سوابق یا مستندات می‌تواند حسابرس ممکن است آنها را واریسی کند (رک: بند ۱۴)

ت-۱۷. حسابرس ممکن است در حسابرسی، سوابق یا مدارکی را واریسی کند که اطلاعاتی درباره روابط و معاملات با اشخاص وابسته فراهم نماید، برای مثال:

- تأییدیه‌های دریافتی از اشخاص ثالث، مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری توسط حسابرس (افزون بر تأییدیه‌های بانکی).
- 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.
- 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).

توافق‌نامه‌هایی که ممکن است نشانگر وجود روابط یا معاملات با اشخاص وابسته‌ای باشد که قبلاً مشخص نشده است

ت-۱۸. توافق‌نامه‌های رسمی یا غیررسمی بین واحد تجاری و یک یا چند شخص دیگر برای اهدافی چون موارد زیر تنظیم می‌شود:

- برقراری رابطه تجاری.
- انجام انواع خاصی از معاملات با ضوابط و شرایط ویژه.
- ارائه خدمات معین یا پشتیبانی مالی.
- نمونه‌هایی از توافق‌نامه‌هایی که ممکن است نشانگر وجود روابط و معاملات با اشخاص وابسته‌ای باشد که قبلاً مدیران اجرایی آنها را برای حسابرس مشخص نکرده‌اند عبارتند از:
- مشارکتهای مدنی.
- توافق‌نامه ارائه خدمات به بعضی از اشخاص با ضوابط و شرایطی خارج از روال عادی عملیات.
- ضمانت‌نامه‌ها.

## استاندارد حسابرسی ۵۵۰

### اشخاص وابسته

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

تشخیص معاملات عمده خارج از روال عادی عملیات (رک: بند ۱۵)

ت-۱۹. کسب اطلاعات بیشتر راجع به معاملات عمده خارج از روال عادی عملیات، حسابرس را قادر می‌سازد تا امکان وجود عوامل خطر تقلب را ارزیابی و خطرهای تحریف بااهمیت را مشخص کند.

ت-۲۰. نمونه‌هایی از معاملات خارج از روال عادی عملیات می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- معاملات پیچیده مربوط به تحصیل سهام.
- معاملات با واحدهای تجاری خارجی فعال در مناطقی که دارای قوانین تجاری ضعیفی هستند.
- واگذاری حق استفاده از دارایی یا ارائه خدمات مدیریتی توسط واحد تجاری به شخص دیگری بدون دریافت تمام یا بخشی از مابه‌ازای آن.
- معاملات فروش با تخفیف یا برگشت از فروشهای غیرعادی.
- معاملات با شرایط چرخشی برای مثال، فروش همراه با تعهد بازخرید.
- معاملات طبق قراردادهایی که شرایط آن قبل از انقضا تغییر کرده است.

شناخت ماهیت معاملات عمده خارج از روال عادی عملیات (رک: بند ۱۵-الف)

ت-۲۱. کسب اطلاعات درباره ماهیت معاملات عمده خارج از روال عادی عملیات شامل شناخت منطق تجاری معاملات، و ضوابط و شرایط حاکم بر آن می‌باشد.

کسب اطلاعات درباره اینکه آیا اشخاص وابسته درگیر معاملات بوده‌اند یا خیر (رک: بند ۱۵-ب)

ت-۲۲. یک شخص وابسته نه تنها به طور مستقیم و به عنوان طرف معامله می‌تواند در یک معامله عمده خارج از روال عادی عملیات نفوذ داشته باشد بلکه همچنین می‌تواند به طور غیرمستقیم و از طریق یک واسطه نیز این کار را انجام دهد. چنین نفوذی ممکن است نشانگر وجود یک عامل خطر تقلب باشد.

در میان گذاشتن اطلاعات مربوط به اشخاص وابسته با سایر اعضای گروه حسابرسی (رک: بند ۱۶)

ت-۲۳. نمونه‌هایی از اطلاعات مربوط به اشخاص وابسته که ممکن است در اختیار سایر اعضای گروه حسابرسی قرار گیرد، به شرح زیر است:

- هویت اشخاص وابسته واحد تجاری.
- ماهیت روابط و معاملات با اشخاص وابسته.
- روابط یا معاملات عمده یا پیچیده با اشخاص وابسته که ممکن است نیازمند توجه خاص حسابرس باشد، به ویژه معاملاتی که مدیران اجرایی یا ارکان راهبری واحد تجاری در آنها مشارکت مالی دارند.

تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته

عوامل خطر تقلب مربوط به اشخاص وابسته بسیار با نفوذ (رک: بند ۱۸)

ت-۲۴. تسلط شخص یا گروه کوچکی از اشخاص بر مدیران اجرایی، در غیاب کنترلهای جایگزین، یک عامل خطر تقلب محسوب می‌شود.<sup>۱</sup> نشانه‌های نفوذ بسیار زیاد یک شخص وابسته شامل موارد زیر است:

- شخص وابسته تصمیم‌های عمده تجاری مدیران اجرایی یا ارکان راهبری را وتو کرده باشد.
  - قطعیت انجام معاملات عمده منوط به تأیید شخص وابسته باشد.
  - در خصوص طرحهای تجاری ارائه شده توسط شخص وابسته، میان مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری مذاکرات کمی صورت گیرد یا اصلاً مذاکره‌ای انجام نشود.
  - معاملات با شخص وابسته (یا خویشاوندان نزدیک شخص وابسته)، به ندرت به طور مستقل بررسی و تأیید شود.
- همچنین در صورتی که شخص وابسته در تأسیس و مدیریت واحد تجاری نقش تعیین‌کننده‌ای را ایفا کند، ممکن است نفوذ بسیار زیادی وجود داشته باشد.

ت-۲۵. در صورت وجود سایر عوامل خطر، وجود یک شخص وابسته بسیار با نفوذ ممکن است نشان‌دهنده خطرهای عمده تحریف بااهمیت ناشی از تقلب باشد. برای نمونه:

- تغییرات زیاد و غیرمعمول مدیران ارشد اجرایی یا مشاوران حرفه‌ای ممکن است نشانگر رویه‌ای غیراخلاقی یا متقلبانانه در جهت تامین اهداف اشخاص وابسته باشد.

## استاندارد حسابرسی ۵۵۰

### اشخاص وابسته

(تجدید نظر شده ۱۳۸۹)

- استفاده از واسطه‌های تجاری برای معاملات عمده‌ای که منطبق تجاری آنها روشن نیست، ممکن است نشانگر این باشد که شخص وابسته می‌تواند در چنین معاملاتی، از طریق کنترل این واسطه‌ها برای تامین اهداف متقلبانه، منفعی داشته باشد.
- شواهد به دست آمده راجع به مشارکت زیاد شخص وابسته در، یا تمایل به، انتخاب رویه‌های حسابداری یا تعیین برآوردهای عمده ممکن است نشانگر احتمال گزارشگری مالی متقلبانه باشد.

#### برخورد با خطرهای تحریف با اهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته (رک: بند ۱۹)

- ت-۲۶. ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی لازم که حسابرس ممکن است در برخورد با خطرهای تحریف با اهمیت برآوردی مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته انتخاب کند به ماهیت آن خطرها و شرایط واحد تجاری بستگی دارد<sup>۱</sup>.
- ت-۲۷. چنانچه ارزیابیهای حسابرس نشان دهد خطر تشخیص نادرست یا افشای ناکافی معاملات با اشخاص وابسته (به دلیل وجود تقلب یا اشتباه) طبق استانداردهای حسابداری، عمده است، آزمونهای محتوایی از قبیل موارد زیر را اجرا می‌کند:
- دریافت تأییدیه درباره جنبه‌های خاص معاملات با اشخاص ذیربطی چون بانکها، مشاوران حقوقی، ضمانت‌کنندگان یا نمایندگان یا مذاکره با آنان در این خصوص (در صورت امکان و نبود موانع قانونی، مقرراتی یا ضوابط اخلاق حرفه‌ای).
  - دریافت تأییدیه درباره اهداف، شرایط خاص یا مبالغ معاملات با اشخاص وابسته (در مواردی که حسابرس به این نتیجه می‌رسد که احتمالاً واحد تجاری پاسخ اشخاص وابسته به حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد، این روش حسابرسی ممکن است اثربخشی کمتری داشته باشد).
  - مطالعه صورتهای مالی و سایر اطلاعات مالی مربوط به اشخاص وابسته (در صورت لزوم و در دسترس بودن) برای دستیابی به اطلاعات مربوط به نحوه شناسایی این معاملات در سوابق حسابداری اشخاص وابسته.
- ت-۲۸. اگر حسابرس به واسطه وجود شخص وابسته بسیار بانفوذ، خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب را عمده ارزیابی کرده باشد ممکن است علاوه بر الزامات کلی استاندارد حسابرسی ۲۴۰، برای کسب شناخت از روابط تجاری که شخص وابسته ممکن است به صورت مستقیم یا غیرمستقیم با واحد تجاری برقرار کرده باشد، و برای تشخیص نیاز به آزمونهای محتوایی لازم، روشهایی مانند موارد زیر را اجرا کند:
- پرس و جو از مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری و مذاکره با آنها.
  - پرس و جو از اشخاص وابسته.
  - واریسی قراردادهای عمده با اشخاص وابسته.
  - کسب اطلاعات از منابع برون‌سازمانی، مانند جستجو از طریق اینترنت یا پیگاههای اطلاعاتی تجاری.
  - بررسی گزارشهای خبرگیری از کارکنان، در مواردی که چنین گزارشهایی نگهداری شده باشد.
- ت-۲۹. حسابرس ممکن است با توجه به نتایج روشهای ارزیابی خطر، کسب شواهد حسابرسی را بدون آزمون کنترلهای واحد تجاری برای روابط و معاملات با اشخاص وابسته، مناسب بداند. با این وجود، در برخی شرایط ممکن است کسب شواهد کافی و مناسب از طریق اجرای آزمونهای محتوا به تنهایی در رابطه با خطرهای تحریف با اهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته امکان‌پذیر نباشد. برای مثال، در مواردی که معاملات درون‌گروهی بین واحد تجاری و بخشهای آن متعدد باشد و حجم عمده‌ای از اطلاعات در خصوص این معاملات به صورت الکترونیکی و در یک سیستم اطلاعاتی یکپارچه، شروع، پردازش و گزارش می‌شود، حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که طراحی آزمونهای محتوایی اثربخش که خطرهای تحریف با اهمیت مربوط به این معاملات را به یک سطح پایین قابل قبول کاهش دهد، امکان‌پذیر نیست. در چنین مواردی طبق الزامات استاندارد ۳۳۰، حسابرس برای کسب شواهد کافی و مناسب راجع به اثربخشی کنترلهای مربوط<sup>۲</sup>، باید کنترلهای حاکم بر کامل بودن و صحیح بودن ثبت روابط و معاملات با اشخاص وابسته را آزمون کند.
- تشخیص اشخاص وابسته و معاملات عمده با اشخاص وابسته‌ای که قبلاً مشخص یا افشا نشده است**
- انتقال اطلاعات اشخاص وابسته اخیراً مشخص شده به سایر اعضای گروه حسابرسی (رک: بند ۲۱-الف)
- ت-۳۰. انتقال سریع اطلاعات اشخاص وابسته‌ای که اخیراً مشخص شده به سایر اعضای گروه حسابرسی، آنها را در تعیین آثار این اطلاعات بر نتایج اجرای روشهای ارزیابی خطر، از جمله نیاز به ارزیابی مجدد خطرهای تحریف با اهمیت یاری می‌دهد.

۱. در استاندارد حسابرسی ۳۳۰، رهنمودهایی در رابطه با ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی لازم، و در استاندارد حسابرسی ۲۴۰، الزامات و رهنمودهایی در رابطه با برخوردای مناسب با خطرهای تحریف با اهمیت مربوط به تقلب ارائه شده است

۲. استاندارد حسابرسی ۳۳۰، بند ۸-ب

## استاندارد حسابرسی ۵۵۰

### اشخاص وابسته

(تجدید نظر شده ۱۳۹۹)

آزمونهای محتوای مربوط به اشخاص وابسته و معاملات عمده با اشخاص وابسته‌ای که اخیراً مشخص شده است (رک: بند ۲۱-پ) ت-۳۱. نمونه‌هایی از آزمونهای محتوا که حسابرسان ممکن است در ارتباط با اشخاص وابسته یا معاملات عمده با اشخاص وابسته‌ای که اخیراً مشخص شده است، انجام دهد به شرح زیر می‌باشد:

- پرس و جو در خصوص ماهیت روابط واحد تجاری با اشخاص وابسته اخیراً مشخص شده، شامل پرس و جو از اشخاص خارج از واحد تجاری (در صورت لزوم و نبود موانع قانونی، مقرراتی یا ضوابط اخلاق حرفه‌ای) که تصور می‌رود شناخت قابل ملاحظه‌ای از واحد تجاری و فعالیتهای تجاری آن دارند، مانند مشاور حقوقی، عاملین اصلی، نمایندگان گهگاهی عمده، مشاورین، ضمانت‌کنندگان یا سایر طرفهای تجاری نزدیک.
- تجزیه و تحلیل سوابق حسابداری مربوط به معاملات با اشخاص وابسته اخیراً مشخص شده. چنین تجزیه و تحلیل‌هایی ممکن است با استفاده از تکنیکهای حسابرسی به کمک رایانه به سادگی انجام شود.
- بررسی ضوابط و شرایط معاملات با اشخاص وابسته اخیراً مشخص شده و ارزیابی اینکه آیا این معاملات طبق استانداردهای حسابداری مربوط، به درستی مشخص و افشا شده است یا خیر.

عدم افشای عمدی توسط مدیران اجرایی (رک: بند ۲۱-ث)

ت-۳۲. در مواردی که مدیران اجرایی به طور عمدی، اشخاص وابسته یا معاملات عمده با اشخاص وابسته را افشا نکرده‌اند، الزامات و رهنمودهای استاندارد ۲۴۰ در خصوص مسئولیتهای حسابرسان در ارتباط با تقلب در حسابرسی صورتهای مالی، مربوط تلقی می‌شود. حسابرسان همچنین ممکن است ضرورت ارزیابی مجدد قابلیت اتکای پاسخهای مدیران اجرایی به پرس و جوهای حسابرسان و اظهارات مدیران اجرایی را بررسی کنند.

### معاملات عمده خارج از روال عادی عملیات واحد تجاری با اشخاص وابسته

ارزیابی منطق تجاری معاملات عمده با اشخاص وابسته (رک: بند ۲۲)

ت-۳۳. در ارزیابی منطق تجاری معاملات عمده خارج از روال عادی عملیات واحد تجاری با اشخاص وابسته، حسابرسان ممکن است موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

- اینکه آیا معاملات:
    - بیش از اندازه پیچیده است (برای مثال، معاملات ممکن است با مشارکت چندین شخص وابسته عضو یک گروه مشمول تلفیق انجام شود).
    - شرایط غیرعادی تجاری دارد، مانند غیرعادی بودن قیمتها، نرخهای سود، تضمینها و شرایط بازپرداخت.
    - دلیل تجاری منطقی روشنی برای انجام آن وجود ندارد.
    - با اشخاص وابسته‌ای انجام شده که قبلاً مشخص نشده‌اند.
    - به نحو غیرعادی انجام شده است.
  - اینکه آیا مدیران اجرایی راجع به ماهیت و نحوه عمل حسابداری چنین معاملاتی با ارکان راهبری واحد تجاری مذاکره کرده‌اند یا خیر.
  - اینکه آیا مدیران اجرایی بر نحوه عمل حسابداری خاصی به جای محتوای اقتصادی معامله تأکید بیشتری دارند یا خیر.
- اگر توضیحات مدیران اجرایی تناقضهای بااهمیتی با شرایط انجام معامله با اشخاص وابسته داشته باشد، حسابرسان باید طبق استاندارد ۵۰۰، قابلیت اتکای اظهارات مدیران اجرایی درباره سایر موضوعات مهم را مورد توجه قرار دهد.
- ت-۳۴. حسابرسان همچنین ممکن است تلاش کنند منطق تجاری چنین معامله‌ای را از منظر اشخاص وابسته دریابند، زیرا به حسابرسان در درک بهتر واقعیت اقتصادی معامله و دلیل انجام آن کمک می‌کند. 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.

صدور مجوز و تأیید معاملات عمده با اشخاص وابسته (رک: بند ۲۲-ب)

ت-۳۵. صدور مجوز و تأیید معاملات عمده خارج از روال عادی عملیات واحد تجاری با اشخاص وابسته توسط مدیران اجرایی، ارکان راهبری، یا، در صورت لزوم، صاحبان سرمایه ممکن است شواهد حسابرسی را فراهم کند که این معاملات به طور صحیح در سطوح مناسب واحد تجاری، بررسی شده و شرایط و ضوابط آنها به گونه‌ای مناسب در صورتهای مالی منعکس شده است. وجود

## استاندارد حسابرسی ۵۵۰

### اشخاص وابسته

(تجدیدنظر شده ۱۳۸۹)

چنین معاملاتی که مراحل صدور مجوز و تأیید را این گونه طی نکرده باشد، در صورت منطقی نبودن دلایل اظهار شده توسط مدیران اجرایی یا ارکان راهبری، ممکن است نشانگر خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب باشد. در چنین شرایطی ممکن است نیاز باشد که حسابرس در قبال سایر معاملات با ماهیت مشابه هشیار باشد. صدور مجوز و تأیید به تنهایی ممکن است در این نتیجه گیری که خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب وجود ندارد، کافی نباشد زیرا اگر اشخاص وابسته تبانی کنند یا اگر واحد تجاری تحت تأثیر اشخاص وابسته بسیار بانفوذ باشد، راه کار صدور مجوز و تأیید ممکن است بی اثر باشد.

#### ملاحظات خاص واحدهای تجاری کوچک

ت-۳۶. یک واحد تجاری کوچک ممکن است کنترلهایی مشابه با آنچه که در واحدهای تجاری متوسط و بزرگ برای صدور مجوز و تأیید وجود دارد را نداشته باشد. بنابراین در حسابرسی واحدهای تجاری کوچک، حسابرس ممکن است برای گردآوری شواهد حسابرسی در خصوص اعتبار معاملات خارج از روال عادی عملیات واحد تجاری با اشخاص وابسته، به میزان کمتری بر صدور مجوز و تأیید اتکا کند. در عوض حسابرس ممکن است اجرای سایر روشهای حسابرسی چون واریسی اسناد مربوط، تأیید جنبه های خاص معاملات با اشخاص وابسته یا مشاهده نحوه مداخله مدیر- مالک در این معاملات را مورد توجه قرار دهد.

*ادعای مدیران اجرایی مبنی بر انجام معاملات با اشخاص وابسته براساس شرایط رایج در معاملات حقیقی (رک: بند ۲۳)*

ت-۳۷. اگرچه ممکن است شواهد حسابرسی راجع به چگونگی مقایسه قیمت معامله با اشخاص وابسته با قیمت در یک معامله حقیقی، به سهولت در دسترس باشد، ولی معمولاً در عمل برای کسب شواهد حسابرسی مبنی بر اینکه همه جنبه های معامله همانند یک معامله حقیقی است، مشکلاتی وجود دارد که توانایی حسابرس را محدود می کند. برای مثال، اگرچه حسابرس ممکن است بتواند اثبات کند که معامله با اشخاص وابسته با قیمت بازار انجام شده است ولی ممکن است اثبات اینکه سایر شرایط و ضوابط معامله (مانند شرایط اعتباری، مخارج خاص و تعهدات احتمالی) مشابه با سایر شرایط و ضوابط معمول انجام معامله بین اشخاص غیروابسته است، عملی نباشد. بنابراین، این خطر می تواند وجود داشته باشد که ادعای مدیران اجرایی مبنی بر اینکه شرایط معامله با اشخاص وابسته مشابه با شرایط حاکم بر یک معامله حقیقی است، به طور بااهمیتی گمراه کننده باشد.

ت-۳۸. مدیران اجرایی مسئولیت دارند ادعای خود را مبنی بر اینکه شرایط معامله با اشخاص وابسته مشابه با شرایط حاکم بر یک معامله حقیقی است، اثبات کنند. پشتوانه این ادعای مدیران اجرایی می تواند شامل موارد زیر باشد:

- مقایسه شرایط معامله با اشخاص وابسته با شرایط معامله ای مشابه با یک یا چند شخص غیروابسته.
- استفاده از کارشناس برون سازمانی برای تعیین ارزش بازار و تصدیق ضوابط و شرایط بازار برای معامله.
- مقایسه شرایط معامله با شرایط معاملات مشابه در بازار آزاد.

ت-۳۹. ارزیابی پشتوانه این ادعای مدیران اجرایی می تواند شامل یک یا چند مورد زیر باشد:

- توجه به تناسب فرایند ایجاد پشتوانه برای ادعاهای مدیران اجرایی.
- بررسی اعتبار منابع درون سازمانی یا برون سازمانی برای پشتوانه ادعاها و آزمون داده ها برای تعیین صحت، کامل بودن و مربوط بودن آنها.
- ارزیابی منطقی بودن مفروضات عمده زیربنای ادعاها.

#### ارزیابی افشای روابط و معاملات با اشخاص وابسته مشخص شده

*ملاحظات مربوط به اهمیت در ارزیابی تحریفها (رک: بند ۲۴)*

ت-۴۰. طبق استاندارد ۴۵۰، حسابرس هنگام ارزیابی اینکه آیا تحریف شناسایی شده بااهمیت است یا خیر، باید اندازه و ماهیت تحریف و شرایط خاص رخداد آن را مورد توجه قرار دهد<sup>۱</sup>. عمده بودن یک معامله از نظر استفاده کنندگان صورتهای مالی ممکن است علاوه بر مبلغ ثبت شده، به سایر عوامل همانند ماهیت روابط با اشخاص وابسته نیز بستگی داشته باشد.

۱. استاندارد حسابرسی ۴۵۰، "ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی"، بند ۱۱-الف. در بند ت-۱۶ استاندارد ۴۵۰، رهنمودهایی در رابطه با شرایط مؤثر بر ارزیابی تحریفها توسط حسابرس ارائه شده است

## استاندارد حسابرسی ۵۵۰

### اشخاص وابسته

(تجدید نظر شده ۱۳۱۹)

ارزیابی افشای اطلاعات اشخاص وابسته (رک: بند ۲۴)

ت-۴۱. ارزیابی افشای اطلاعات اشخاص وابسته طبق الزامات استانداردهای حسابداری مربوط، به معنی بررسی این موضوع است 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. در صورت وجود موارد زیر، افشای معاملات با اشخاص وابسته ممکن است قابل فهم نباشد:

الف - منطبق 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.

تأییدیه کتبی (رک: بند ۲۵)

ت-۴۲. در شرایط زیر ممکن است دریافت تأییدیه کتبی از ارکان راهبری مناسب باشد:

- زمانی که ارکان راهبری، معاملات خاصی با اشخاص وابسته را تصویب می‌کنند که آثار بااهمیتی بر صورتهای مالی دارد، یا مدیران اجرایی در آن مشارکت دارند.
- زمانی که ارکان راهبری، اطلاعات خاصی راجع به جزئیات برخی معاملات با اشخاص وابسته را به طور شفاهی، به حسابرس ارائه می‌کنند.
- زمانی که ارکان راهبری، منافع مالی یا منافع دیگری، در ارتباط با اشخاص وابسته یا معاملات با اشخاص وابسته دارند.

ت-۴۳. حسابرس همچنین ممکن است راجع به برخی ادعاهای مدیران اجرایی، تأییدیه کتبی دریافت کند، مانند دریافت تأییدیه مبنی بر نبود توافقه‌های جانبی افشا نشده درباره معاملات خاص با اشخاص وابسته.

اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری (رک: بند ۲۶)

ت-۴۴. اطلاع‌رسانی نکات عمده مربوط به اشخاص وابسته که در جریان حسابرسی مشخص شده است<sup>۱</sup> به حسابرس کمک می‌کند تا راجع به ماهیت حل و فصل این نکات به درک مشترکی با ارکان راهبری واحد تجاری دست یابد. نمونه‌هایی از نکات عمده مربوط به اشخاص وابسته عبارتند از:

- عدم افشای اطلاعات اشخاص وابسته یا معاملات عمده با اشخاص وابسته توسط مدیران اجرایی، که ممکن است ارکان راهبری واحد تجاری را نسبت به روابط و معاملات با اشخاص وابسته‌ای هشیار کند که قبلاً از آن اطلاع نداشته‌اند.
- تشخیص معاملات عمده با اشخاص وابسته که صدور مجوز و تأیید آن به نحو مناسب انجام نشده و ممکن است مشکوک به تقلب محسوب شود.
- عدم توافق با مدیران اجرایی در خصوص افشای معاملات عمده با اشخاص وابسته طبق استانداردهای حسابداری.
- عدم رعایت قوانین یا مقرراتی که انواع خاصی از معاملات با اشخاص وابسته را ممنوع یا محدود کرده یا شرایط خاصی را برای معاملات تعیین نموده است.
- دشوار بودن شناسایی شخصی که نهایتاً کنترل واحد تجاری را در دست دارد.

۱. در استاندارد حسابرسی ۲۳۰، بند ۸ - رهنمودهای بیشتری در رابطه با ماهیت نکات عمده مشخص شده در جریان حسابرسی ارائه شده است