



# به نام پروردگار اشخاص وابسته استاندارد حسابرسی 550

## مرکز آموزش حسابداران رسمی (ماحر)

تهیه و ارائه: هومن حسنی طالقانی



# يك شخص در صورتي وابسته به واحد تجاري است كه :

به طور مستقيم يا غيرمستقيم از طريق يك يا چند واسطه واحد تجاري را كنترل كند، يا توسط واحد تجاري كنترل شود، يا با آن تحت كنترل واحد قرار داشته باشد

(شامل واحدهاي تجاري اصلي، واحدهاي تجاري فرعي و واحدهاي تجاري فرعي هم گروه)

در واحد تجاري گزارشگر نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد

بر واحد تجاري گزارشگر كنترل مستقيم يا كنترل مشترك داشته باشد.

از مديران اصلي واحد تجاري گزارشگر يا واحد تجاري اصلي آن باشد،

مشاركت خاص آن واحد باشد (طبق تعريف استاندارد حسابداري شماره 23 با عنوان "حسابداري مشاركتهاي خاص")،  
واحد تجاري وابسته يا مشاركت خاص يكي از اعضاي گروهی باشد كه واحد تجاري ديگر عضو آن است.

**نکته:** واحد تجاري علي رغم مالکیت بخش ناچيزي از سرمايه يك واحد تجاري با مقاصد خاص يا حتي نداشتن مالکیت در آن، ممكن است به لحاظ محتوایی بر آن واحد كنترل داشته باشد و در نتيجه واحد تجاري با مقاصد خاص شخص وابسته محسوب ميشود.

**خويشاوند نزديك اشخاص اشاره شده باشد**

تهيه و تدوين : هومن حسنی طالقانی

مرکز آموزش حسابداران رسمی (ماحر)



واحد تجاری، طرح بازنشستگی خاص کارکنان واحد تجاری گزارشگر یا طرح بازنشستگی خاص کارکنان اشخاص وابسته به آن و همچنین واحدهای تجاری تحت کنترل این گونه طرحها باشد.

توسط اشخاص اشاره شده در سطرهای فوق کنترل شود، تحت کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه آنان باشد

سهم قابل ملاحظه ای از حق رأی آن به طور مستقیم یا غیرمستقیم در اختیار ایشان باشد

واحد تجاری وابسته آن واحد باشد (طبق تعریف استاندارد حسابداری شماره 20 با عنوان "سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته")

# آیا مشارکتهای خاص ثبت میشوند؟

بله و خیر!

انواع فراگیر در مشارکت خاص



داراییهای  
تحت کنترل  
مشترک

واحدهای  
تجاری تحت  
کنترل  
مشترک

عملیات تحت  
کنترل  
مشترک

1) موجودیتی مجزا از شرکای خاص ندارند و فاقد شخصیت حقوقی هستند.

2) استفاده مشترک یا به زبان دیگر سهم شدن در یک دارایی واحد.

3) سهم هر شریک از منافع اقتصادی، بر مبنای سهم از دارایی تحت کنترل مشترک

مثال: مشارکت خاص برای فعالیت در نفت: خط لوله و ...

1) به عنوان یک واحد تجاری قانونی محسوب میشود.

2) همانند شرکت تضامنی بوده و تصمیمات با اجماع شرکا انجام میشود.

3) داراییها را کنترل و بدهیها و هزینه ها را تحمل و درآمد ها را تحصیل میکند

مثال: دو واحد تجاری قرارداد تشکیل مشارکت خاص در قالب شرکت سهامی تولید نفت با پرداخت هر کدام 50 درصد از سرمایه لازم.

1) موجودیتی مجزا از شرکای خاص ندارند و فاقد شخصیت حقوقی هستند.

2) هر شریک در جهت اهداف قرارداد، امکانات (شامل داراییهای ثابت مشهود و ...) و نیروی کار خود را به خدمت میگیرد.

3) درآمد و هزینه های مشارکت به نسبت تعیین شده، بین شرکا تسهیم میشود.

مثال: قرارداد مشارکت برای تولید نفت:

شریک اول مرحله اکتشاف شریک دوم مرحله استخراج و شریک سوم مرحله تصفیه و تولید نفت.

• کدامیک از موارد ذیل جزء اشخاص وابسته میباشد؟

- (1) دو واحد تجاری صرفاً به دلیل داشتن مدیر عامل یا مدیر اصلی مشترک یا هیات مدیره مشترک یا به دلیل اینکه یکی از مدیران اصلی یک واحد تجاری، نفوذ قابل ملاحظه ای بر واحد تجاری دیگر دارد.
- (2) دوشریک خاص صرفاً به دلیل اینکه در کنترل مشترک مشارکت خاص، سهم هستند.

الف) تامین کنندگان منابع مالی

ب) اتحادیه های تجاری

ج) ارائه دهندگان خدمات عمومی

د) ادارات و دستگاههای اجرایی که کنترل، کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر واحد گزارشگر ندارند، صرفاً به موجب معاملات عادی با واحد تجاری (حتی اگر بر آزادی عمل واحد تجاری اثر گذار باشند یا در فرایند تصمیم گیری آن مشارکت کنند)

- (3) مشتری، تامین کننده، اعطا کننده حق امتیاز، توزیع کننده یا نمایندگیهایی که واحد تجاری حجم قابل ملاحظه ای از فعالیتهای تجاری خود را با آنها انجام میدهد، صرفاً به دلیل وابستگی اقتصادی ایجاد شده.

**طبق IAS 24 این اشخاص وابسته نیستند**

**نتیجه: محتوای رابطه، و نه صرفاً شکل حقوقی آن، مورد توجه قرار میگیرد.**  
تهیه و تدوین: هومن حسنی طالقانی  
مرکز آموزش حسابداران رسمی (ماحر)

استفاده احتمالی  
از واحدهای  
تجاری با مقاصد  
خاص تحت  
کنترل مدیران  
اجرایی برای  
تسهیل مدیریت  
سود

پیچیدگی از لحاظ ساختار و روابط

عدم انجام معامله تحت شرایط  
عادی بازار، مثلاً عدم دریافت تمام  
یا بخشی از ما به ازای مبلغ  
معامله  
(در حسابهای فی مابین عمل  
میکند)

این روابط از ویژگیهای عادی  
فعالیتهای تجاری و کسب و کار  
است.  
واحد تجاری اغلب بخشهایی از  
فعالیت خود را از طریق  
واحدهای تجاری فرعی  
، مشارکت خاص و واحدهای  
تجاری وابسته انجام میدهد.

اثر بخش نبودن در تشخیص یا  
تلخیص معاملات و مانده های  
حسابهای بین واحد تجاری و  
اشخاص وابسته.

عوامل با اهمیت  
در عملیات با  
اشخاص وابسته

دامنه گسترده



نتیجه: منجر به بالا بودن تحریف با اهمیت در صورتهای مالی به دلیل ماهیت روابط و معاملات با  
تهیه و تدوین اشخاص وابسته  
مرکز آموزش حسابداران رسمی (ماحر)

- شرکت پتروشیمی آریا بخشی از سهام شرکت پتروشیمی خارک را تحصیل کرده است.
- شرکت پتروشیمی آریا در هنگام تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی شرکت پتروشیمی خارک، در هر کدام از حالت‌های زیر در خصوص شناسایی سود سهام، چگونه عمل میکند؟
- در صورتی که شرکت پتروشیمی خارک واحد فرعی شرکت آریا باشد؟
- در صورتی که شرکت پتروشیمی خارک واحد وابسته شرکت آریا باشد؟
- هر دو شرکت تحت کنترل مشترک شرکت پتروشیمی امیرکبیر قرار دارند ولی کنترل یا نفوذی بر یکدیگر ندارند؟

- در هر دو رویداد اول تعدیلی بوده و سود سهام شناسایی میشود.
- در رویداد سوم تعدیلی نیست و سود سهام در دوره مالی احراز دریافت توسط واحد سرمایه گذار شناسایی میشود.

طبق استاندارد حسابداری شماره 5

## کسب شناخت از روابط و معاملات واحد تجاری با اشخاص وابسته

جهت ارزیابی احتمال وجود یک یا چند عامل خطر تقلب، طبق استاندارد 240 و ناشی از معاملات عمده با اشخاص وابسته خارج از روال عادی عملیات واحد تجاری.

چون تقلب از طریق اشخاص وابسته راحت تر انجام میشود، خطر های تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه و به تبع آن تقلبی که توسط مدیریت و کارکنان انجام شود بسیار سخت تر کشف میشود.

افشا در صورتهای مالی طبق استاندارد حسابداری به گونه ای مناسب و مشخص

طبق استاندارد حسابداری حد اقل های افشا مشخص شده است.



# چه دلایلی بر توانایی حسابرس در کشف تحریف با اهمیت در خصوص معاملات با اشخاص وابسته اثر گذار 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 تبانی، پنهان کاری یا دستکاری توسط مدیران اجرایی فراهم کند.

عدم افشای برخی از روابط و معاملات با اشخاص وابسته.

• سوال؟

• آیا میتوان "خطر عدم کشف تحریف با اهمیت در صورتهای مالی" را با اجرای مناسب حسابرسی طبق استاندارد های حسابرسی ، از بین برد؟ و چرا؟

• خیر، به علت محدودیت های ذاتی حسابرسی و دلیل اینکه اطمینان ما معقول است و نه مطلق:

• بکار گیری قضاوت

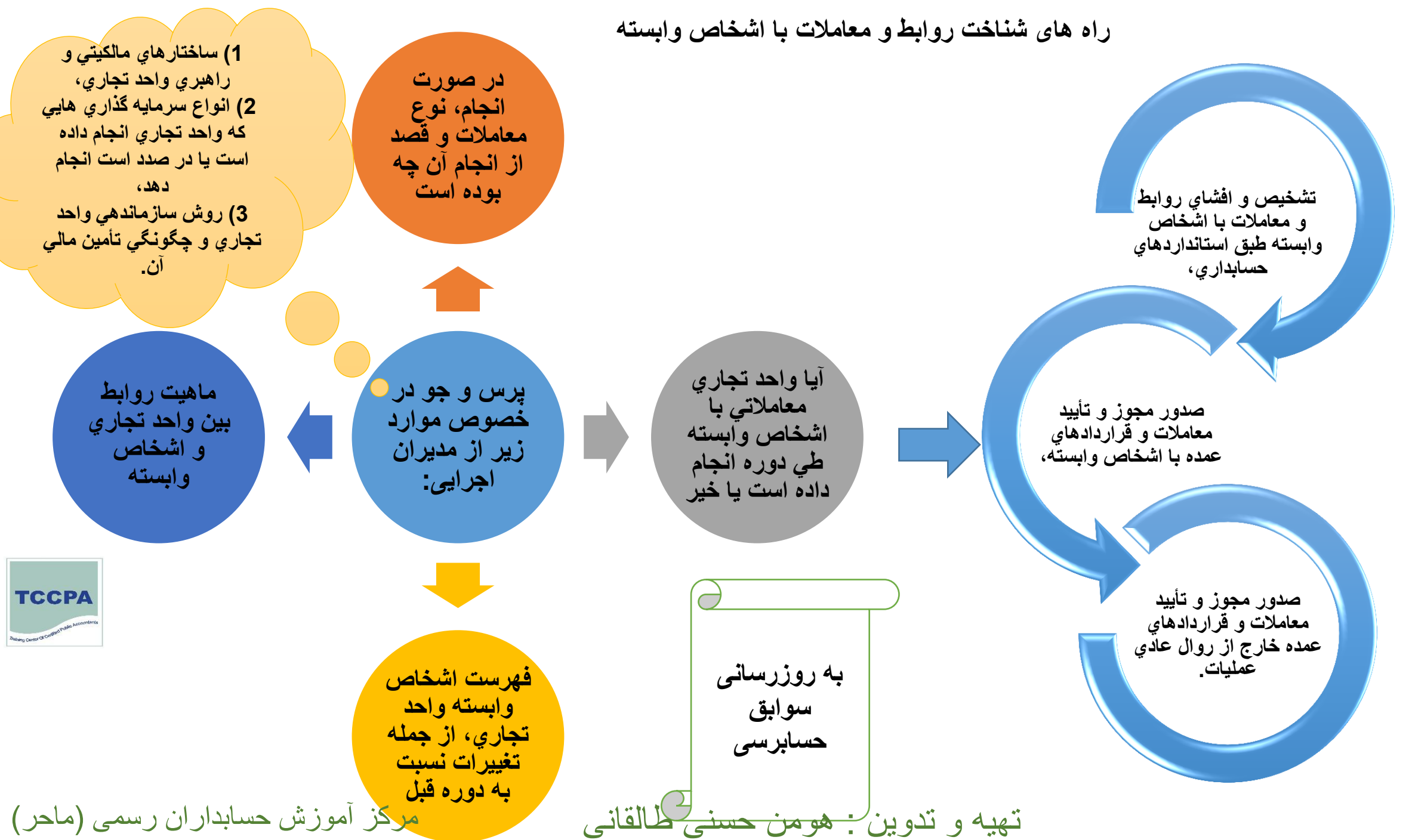
• استفاده از رسیدگی نمونه ای

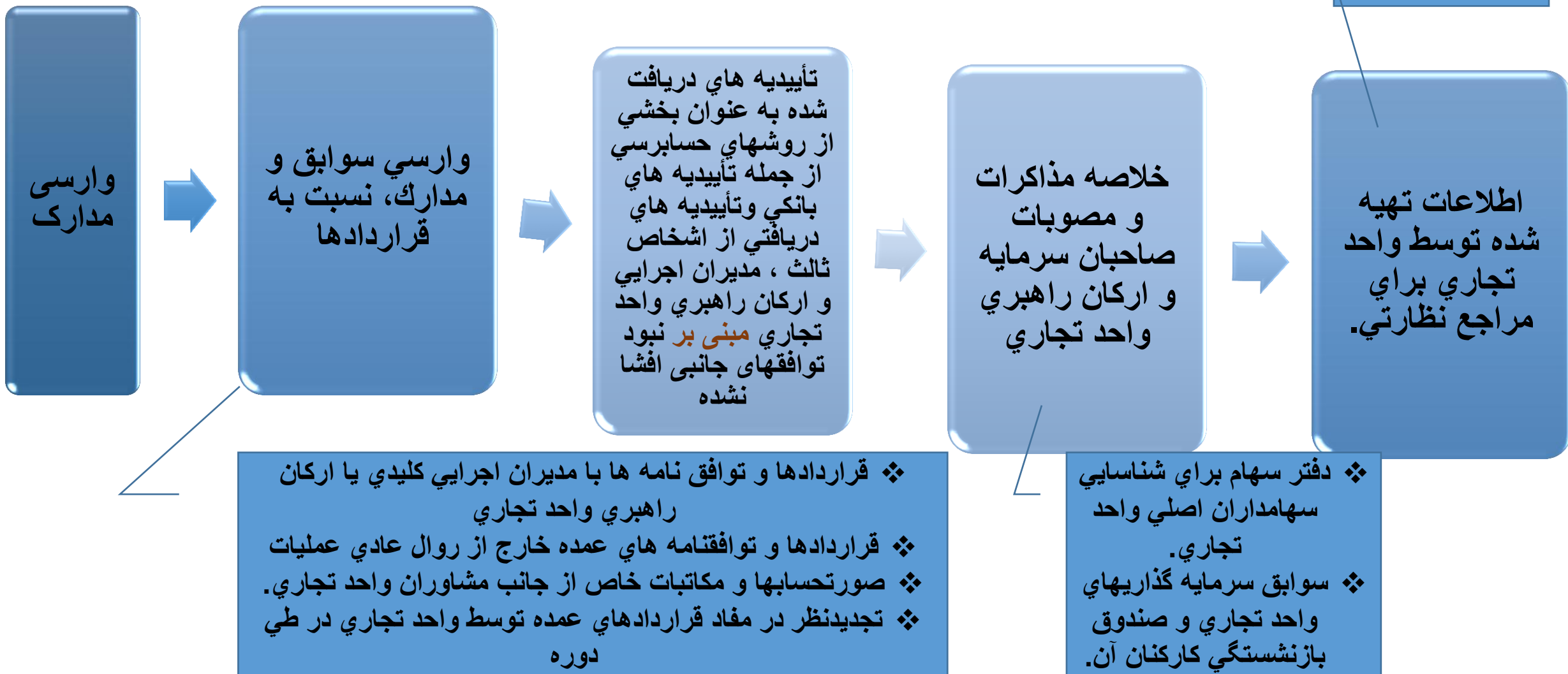
• محدودیت های ذاتی سیستم کنترل داخلی

• توجه: حتما بر نامه ریزی و اجرا حسابرسی باید با تردید حرفه ای همراه باشد



## راه های شناخت روابط و معاملات با اشخاص وابسته





مستندات ارسالی واحد تجاری برای سازمان بورس و اوراق بهادار

❖ قراردادها و توافق نامه ها با مدیران اجرایی کلیدی یا ارکان راهبردی واحد تجاری

❖ قراردادها و توافقتنامه های 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

❖ دفتر سهام برای شناسایی سهامداران اصلی واحد تجاری.

❖ سوابق سرمایه گذاریهای واحد تجاری و صندوق بازنشستگی کارکنان آن.

# تشخیص اشخاص وابسته و معاملات عمده با اشخاص وابسته ای که قبلاً مشخص یا افشا نشده اند

- از مدیران اجرایی بخواهید تا همه معاملات با اشخاص وابسته ای را که اخیراً مشخص شده است برای ارزیابی لازم به حسابرس اعلام کنند، و درباره علل ضعف کنترلهای حاکم بر روابط و معاملات با اشخاص وابسته در تشخیص یا افشای این روابط و معاملات، پرس و جو کنید.

شرایط حاکم،  
وجود چنین روابط  
یا معاملاتی را  
تأیید می کند؟

- بنابراین نشانگر خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب است، پیامدهای آن را برای حسابرسی ارزیابی کنید.

اگر عدم افشا  
توسط مدیران  
اجرایی، عمده  
به نظر برسد

- 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 کنید. مثال برای عدم افشا:
- مشارکتهای مدنی.
- توافق نامه ارائه خدمات به بعضی از اشخاص با ضوابط و شرایطی خارج از روال عادی عملیات. ✨
- ضمانت نامه ها.

اشخاص وابسته  
ای که مشخص  
یا افشا نشده

- در مورد این اشخاص وابسته یا معاملات عمده با اشخاص وابسته ای که اخیراً مشخص شده است، آزمونهای محتوایی مناسب را اجرا کند

اشخاص  
وابسته اخیراً  
مشخص شده



• کدامیک از موارد ذیل نشانه های تحریف ناشی از تقلب توسط یک شخص وابسته با نفوذ میباشد؟

- الف) تغییرات زیاد و غیرمعمول مدیران ارشد اجرایی یا مشاوران حرفه ای
- ب) استفاده از واسطه های تجاری برای معاملات عمده ای که منطق تجاری آنها روشن نیست
- ج) مشارکت زیاد شخص وابسته یا تمایل به انتخاب رویه های حسابداری
- د) مشارکت زیاد شخص وابسته یا تمایل به تعیین برآوردهای عمده

• پاسخ: کلیه موارد!

• توضیحات:

- تغییرات زیاد و غیرمعمول مدیران ارشد اجرایی یا مشاوران حرفه ای ممکن است نشانگر رویه ای غیراخلاقی یا متقلبانه در جهت تامین اهداف اشخاص وابسته باشد.
- استفاده از واسطه های تجاری برای معاملات عمده ای که منطق تجاری آنها روشن نیست، ممکن است نشانگر این باشد که شخص وابسته می تواند در چنین معاملاتی، از طریق کنترل این واسطه ها برای تامین اهداف متقلبانه، منافع داشته باشد.
- شواهد بدست آمده راجع به مشارکت زیاد شخص وابسته در، یا تمایل به، انتخاب رویه های حسابداری یا تعیین برآوردهای عمده ممکن است نشانگر احتمال گزارشگری مالی متقلبانه باشد.

## نمونه هایی از تقلبهای احتمالی



- ایجاد شرایط ساختگی برای معاملات با اشخاص وابسته که به منظور پنهان سازی منطقی تجاری این معاملات طراحی شده است.
  - زمینه سازی برای انتقال متقلبانه داراییها از / به مدیران اجرایی یا دیگران با مبالغی که به طور قابل ملاحظه ای بالاتر یا پایین تر 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.
- مثال: فروش 10 دستگاه کاتر پیلار به شرکت بهناد صنعت (مشارکت خاص) در سال 1396 به مبلغ 190 میلیارد ریال و فروش دستگاههای فوق الذکر به شرکت راه سازی ثمین (از شرکت های گروه) و خرید مجدد آن به مبلغ 80 میلیارد ریال توسط شرکت مورد رسیدگی. توجیه برای خرید به قیمت کمتر، کاهش ارزش دستگاههای فوق به دلیل استفاده بوده. (درصوتی که طبق شواهد به دست آمده، دلیل ان ایجاد سود در سال مورد رسیدگی و عدم انتقال حقیقی مالکیت در استفاده به شرکتهای بعدی میباشد)**

تهیه و تدوین : هومن حسنی طالقانی

مرکز آموزش حسابداران رسمی (ماحر)



• سایر کارکنان واحد تجاری 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 راهبري واحد تجاري،

• 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،

• مدیر امور حقوقی.



• در حسابرسی گروه ، طبق استاندارد 600 ، حسابرس گروه باید فهرست اشخاص وابسته تهیه شده توسط مدیران اجرایی گروه و اشخاص وابسته دیگری را که حسابرس گروه از آنها آگاه می شود در اختیار هر یک از حسابرسان بخش قرار دهد.

• در مواردی که واحد تجاری به عنوان بخشی از یک گروه محسوب می شود، این اطلاعات، مبنای مفیدی را برای پرس و جوهای حسابرس از مدیران اجرایی در خصوص هویت اشخاص وابسته واحد تجاری فراهم می کند.





سوال: شرکت آتامان (سهامی خاص) در طی سال مالی 1396 معاملات درون گروهی متعددی از قبیل فروش ساختمان و دریافت وام و ... به وقوع پیوسته که تمامی آنها در سیستم اطلاعاتی یکپارچه توسط شرکت آتامان گزارش شده است. کدامیک از موارد ذیل صحیح میباشد؟

الف) باتوجه به اینکه تمامی معاملات در سیستم اطلاعاتی گزارش شده است، خطر تحریف با اهمیت مربوط به این معاملات در سطح پایین میباشد.

ب) اگر با طراحی آزمون محتوا نتوان خطر تحریف با اهمیت مربوط به این معاملات را به سطح پایین قابل قبول کاهش دهد، باید نسبت به آزمون کنترلهای داخلی اقدام شود

ج) اگر با طراحی آزمون محتوا نتوان خطر تحریف با اهمیت مربوط به این معاملات را به سطح پایین قابل قبول کاهش دهد، باید نسبت به آزمون کنترلهای حاکم بر کامل بودن و صحیح بودن ثبت روابط و معاملات با اشخاص وابسته اقدام گردد.

د) باتوجه به اینکه تمامی معاملات در سیستم اطلاعاتی پردازش و گزارش شده است، کنترل های مربوط به کامل بودن و صحت ثبت روابط و معاملات با اشخاص وابسته ضرورتی ندارد.

**جواب صحیح ج**





• در صورتی که شرکت آتامان، نسبت به فروش برج تجاری خود در تهران به شرکت صنعتی کویر (از شرکتهای وابسته) اقدام نماید. در چه حالت شناسایی درآمد ناشی از فروش امکان پذیر است؟

• الف) در صورت تنظیم مبایعه نامه

• ب) در صورتی که حق فسخ قرارداد با شرکت آتامان حفظ شود

• ج) در صورتی که تکمیل ساختمان پایان پذیرفته باشد.

• د) هیچکدام

• پاسخ د

• در صورت احراز کلیه شرایط درآمد ناشی از فروش شناسایی میشود:

• در صورتی که مبایعه نامه در این خصوص تنظیم شده باشد (کافی نیست)

• مابه ازای معامله دریافت شده و یا محتمل باشد

• انتقال مالکیت به خریدار یا

• منافع مالکیتی مرتبط با دارایی در کنترل خریدار قرار گیرد و شواهد کافی هم در خصوص انتقال مخاطرات مالکیت وجود داشته باشد.

• کارهای تکمیلی عمده ای طبق قرارداد بر عهده فروشنده نباشد.

• حق فسخ یا خرید مجدد مورد معامله و یا سایر شرایط حاکی از واقعی نبودن معامله وجود نداشته باشد.

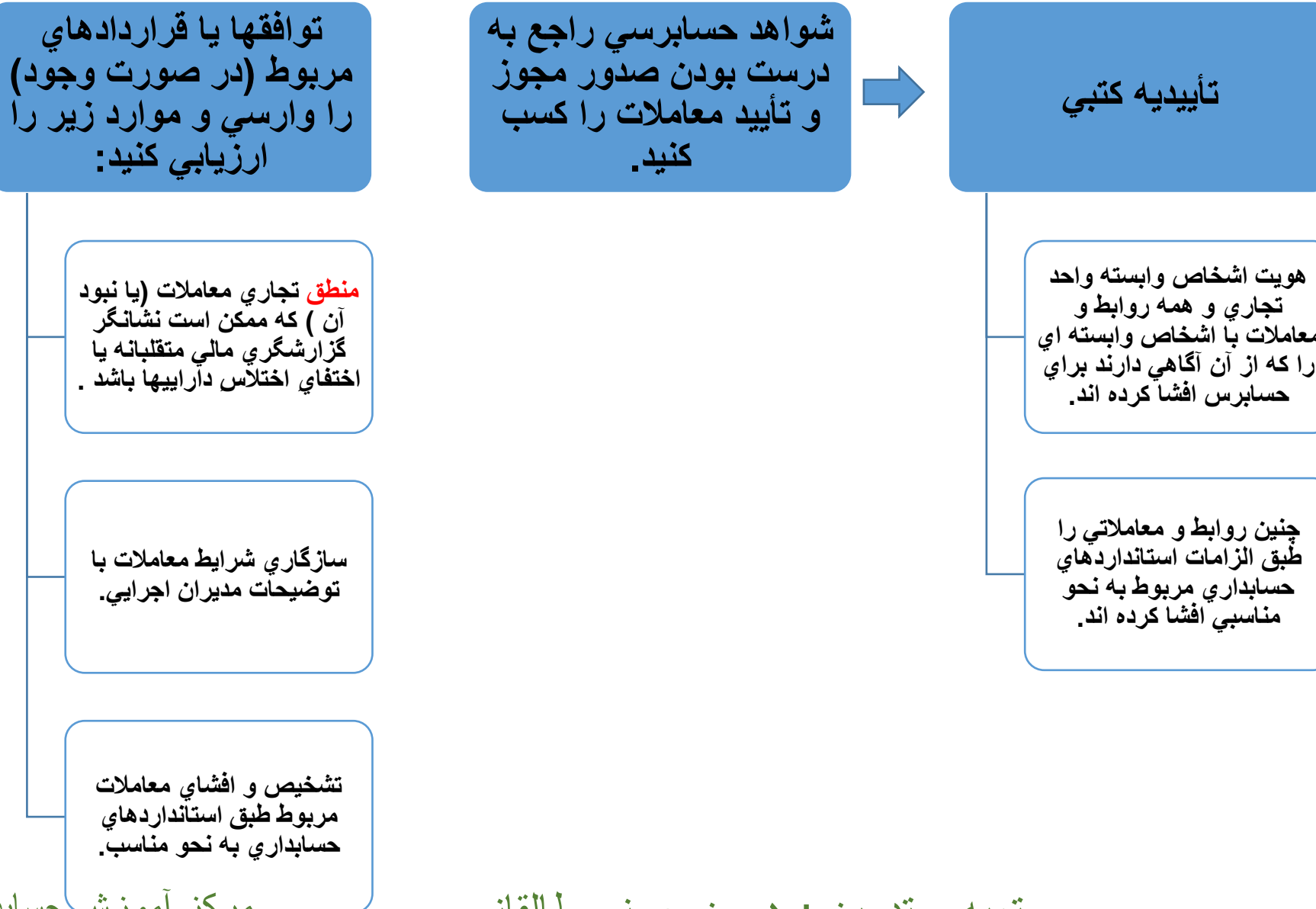
- در صورتی که معامله در سال مالی بعد و قبل از انتشار صورتهای مالی شرکت پتروشیمی آریا، اقاله شود، چه اثری بر صورتهای مالی دارد.
- باتوجه به اینکه رویدادهای تعدیلی تا تاریخ تهیه صورتهای مالی پیش بینی شده و همچنین با عنایت به نمونه های درج شده در بند 7 استاندارد شماره 5 به ویژه بند 7 (ج) آن، نمونه مورد سوال به مصادیق رویدادهای تعدیلی اشاره شده نزدیکتر است، لذا باید به عنوان رویداد تعدیلی تلقی گردد.



## • توضیحات:

- در صورتیکه حسابرس نتواند به این نتیجه برسد که در مواردی که معاملات درون گروهی بین واحد تجاری و بخشهای آن متعدد باشد و حجم عمده ای از اطلاعات در خصوص این معاملات به صورت الکترونیکی و در یک سیستم اطلاعاتی یکپارچه، شروع، پردازش و گزارش می شود، حسابرس ممکن است به این نتیجه برسد که طراحی آزمونهای محتوایی اثربخش که خطرهای تحریف بااهمیت مربوط به این معاملات را به یک سطح پایین قابل قبول کاهش دهد، امکان پذیر نیست. در چنین مواردی طبق الزامات استاندارد 330، حسابرس برای کسب شواهد کافی و مناسب راجع به اثربخشی کنترلهای مربوط، باید کنترلهای حاکم بر کامل بودن و صحیح بودن ثبت روابط و معاملات با اشخاص وابسته را آزمون کند.

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





• در حسابرسی شرکت صبا (سهامی خاص) حسابرس به نکات عمده ای درخصوص اشخاص وابسته دسترسی پیدا کرده است، کدامیک از موارد ذیل صحیح میباشد؟

الف) میبایست اسامی اشخاص وابسته مشخص شده را در هر صورت به اطلاع ارکان راهبری شرکت برساند

ب) فقط نسبت به مستند سازی نکات عمده در خصوص اشخاص وابسته اقدام مینماید

ج) در صورتی که تمامی ارکان راهبری شرکت جزء مدیران اجرایی باشند، نیازی به اطلاع رسانی به ارکان راهبری واحد تجاری در خصوص نکات عمده مشخص شده در جریان حسابرسی نیست.

د) در صورتی که تمامی ارکان راهبری شرکت جزء مدیران اجرایی باشند، میبایست نسبت به اطلاع رسانی به ارکان راهبری واحد تجاری در خصوص نکات عمده مشخص شده در جریان حسابرسی، اقدام شود.

## پاسخ ج

• 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، حسابرس باید اسامی اشخاص وابسته مشخص شده و ماهیت روابط با این اشخاص را مستند کند.



• مسئولیت حسابرس در واحدهای بخش عمومی چگونه است؟

الف) مسئولیت حسابرس واحدهای بخش عمومی در خصوص روابط و معاملات با اشخاص وابسته محدود شناسایی خطرهای تحریف با اهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته میباشد

ب) مسئولیت حسابرس واحدهای بخش عمومی در خصوص روابط و معاملات با اشخاص وابسته شامل مسئولیت برای شناسایی خطرهای عدم رعایت قوانین و مقررات حاکم بر این واحدها میباشد

ج) مسئولیت حسابرس واحدهای بخش عمومی در خصوص روابط و معاملات با اشخاص وابسته ممکن است تحت تأثیر الزامات قانونی و مقرراتی قرار نمیگیرد.

د) علاوه بر مسئولیت شناسایی خطرهای تحریف با اهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته، مسئول شناسایی خطرهای عدم رعایت قوانین و مقررات حاکم بر واحدهای بخش عمومی را نیز دارند.

## جواب د

• 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 با اهمیت مربوط به روابط و معاملات با اشخاص وابسته محدود نباشد، بلکه ممکن است شامل مسئولیت گسترده تری 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 می کنند) نیز باشد.

در هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی، کدامیک از موارد ذیل صحیح است.

الف) معاملات با اشخاص وابسته و مانده حسابهای فی مابین با اشخاص وابسته درون گروهی حذف و مانده حسابهای فی مابین بین واحد تجاری سرمایه گذاری و واحدهای تجاری فرعی آن به ارزش بازیافتنی اندازه گیری میشود.

ب) معاملات با اشخاص وابسته حذف و مانده حسابهای فی مابین بین واحد تجاری سرمایه گذاری و واحدهای تجاری فرعی آن به بهای تمام شده اندازه گیری میشود.

ج) معاملات با اشخاص وابسته و مانده حسابهای فی مابین با اشخاص وابسته درون گروهی حذف مانده حسابهای فی مابین بین واحد تجاری سرمایه گذاری و واحدهای تجاری فرعی آن به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره اندازه گیری میشود.

د) مانده حسابهای فی مابین با اشخاص وابسته درون گروهی حذف مانده حسابهای فی مابین بین واحد تجاری سرمایه گذاری و واحدهای تجاری فرعی آن به ارزش بازیافتنی از طریق سود یا زیان دوره اندازه گیری میشود.

**گزینه ج استاندارد بین المللی حسابداری شماره 24**



تهیه و تدوین : هومن حسنی طالقانی

مرکز آموزش حسابداران رسمی (ماجر)

افشای رابطه با اشخاص  
وابسته در کدام حالت  
مناسب است؟

در صورت وجود کنترل  
ولی معامله ای بین آنها  
به وقوع نپیوسته باشد

در صورت وجود کنترل و  
معامله بین اشخاص  
وابسته

هر دو حالت!

- طبق استاندارد بین المللی حسابداری 24: برای کمک به استفاده کنندگان صورتهای مالی، برای تشخیص آثار رابطه با اشخاص وابسته بر واحد تجاری، افشای رابطه با اشخاص وابسته در صورت وجود کنترل، صرف نظر از وجود یا عدم وجود معامله بین اشخاص وابسته، مناسب است.

آیا واحد تجاری نیازی به افشا نام واحد تجاری اصلی خود دارد؟  
طبق استاندارد 24 حسابداری بین المللی : واحد تجاری باید نام واحد تجاری اصلی خود و در صورت متفاوت بودن، شخص کنترل کننده نهایی ر افشا کند

اگر واحد تجاری اصلی و یا شخص کنترل کننده نهایی ،هیچکدام صورتهای مالی برای استفاده عموم تهیه نکنند، آیا نیازی به افشاء نام واحد تجاری دیگری است؟

خیر

بله

بله ،نام واحد تجاری اصلی بعدی که این کار را انجام میدهد یا به تعبیری نخستین واحد تجاری گروه، پس از واحد تجاری اصلی اول که صورتهای مالی تلفیقی برای استفاده عموم تهیه میکند.



### شرکت سهامی عام نمونه

یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۲

#### ۱- تاریخچه و فعالیت

##### ۱۱ تاریخچه

شرکت سهامی عام نمونه در تاریخ ..... به صورت شرکت سهامی خاص تأسیس شده و طی شماره ..... مورخ ..... در اداره ثبت شرکت‌ها و مالکیت صنعتی ..... (محل ثبت) به ثبت رسید و متعاقباً از تاریخ ..... شروع به بهره‌برداری نموده است. شرکت در تاریخ ..... به موجب صورتجلسه مجمع عمومی فوق‌العاده مورخ ..... به شرکت سهامی عام تبدیل و در تاریخ ..... در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده است. در حال حاضر، شرکت نمونه جزء واحدهای تجاری فرعی شرکت ..... است و واحد تجاری نهایی گروه، شرکت ..... می‌باشد. نشانی مرکز اصلی شرکت ..... و محل فعالیت اصلی آن در شهر ..... واقع است.

• واحد تجاری **باید** حقوق و مزایای مدیران اصلی را در مجموع و برای هر یک از طبقات افشا نماید.

الف) مزایای کوتاه مدت  
ب) مزایای دوران بازنشستگی  
ج) سایر مزایای بلند مدت  
د) مزایای خاتمه خدمت  
ه) پرداخت مبتنی بر سهام

?

• اگر واحد تجاری، خدمات مدیران اصلی را از واحد تجاری دیگر (یا همان واحد تجاری مدیریتی) بدست می آورد، الزامی برای این افشا ندارد.

• **توجه:** این موضوع در استاندارد حسابداری 24 بین المللی الزامی ولی در استاندارد حسابداری 12 ایران الزامی نمیباشد.



شرکت سهامی عام نمونه  
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی  
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳×۲

۴۵ - معاملات با اشخاص وابسته

۴۵-۱ - معاملات انجام‌شده با اشخاص وابسته طی سال مورد گزارش:

(مبالغ به میلیون ریال)

شرح	نام شخص وابسته	نوع وابستگی <sup>۱</sup>	مشمول ماده ۱۲۹	خرید کالا و خدمات	فروش کالا و خدمات	تسهیلات دریافتی	تسهیلات پرداختی	خرید	فروش	تضامین اعطایی / دریافتی	...
واحد تجاری اصلی و نهایی	شرکت ...	...	✓	...	...	...	...	...	...	...	...
	شرکت ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	جمع	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
شرکت‌های تحت کنترل مشترک	شرکت ...	...	✓	...	...	...	...	...	...	...	...
	شرکت ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	جمع	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
سهامداران دارای نفوذ قابل ملاحظه	شرکت ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	شرکت ...	...	✓	...	...	...	...	...	...	...	...
	شرکت ...	...	✓	...	...	...	...	...	...	...	...
مدیران اصلی واحد تجاری / واحد تجاری اصلی آن	شرکت ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	شرکت ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
سایر اشخاص وابسته	شرکت ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	شرکت ...	...	✓	...	...	...	...	...	...	...	...
جمع	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
جمع کل	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

۴۵-۲ - به استثنای موارد زیر، سایر معاملات با اشخاص وابسته با شرایط حاکم بر معاملات حقیقی تفاوت بااهمیتی نداشته است:

۴۵-۲-۱ - فروش ساختمان به شرکت ... بدون انجام کارشناسی و مزایده به مبلغ ... میلیون ریال صورت گرفته است.

۴۵-۲-۲ - تسهیلات به شرکت ... با نرخ ترجیحی ۱۰ درصد و بدون دریافت وثیقه پرداخت شده است.



- آیا 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؟

بله. روش اثبات توسط حسابرس



این موضوع که معاملات با اشخاص وابسته در شرایط یکسان با شرایط رایج در معاملات حقیقی صورت گرفته

**فقط زمانی افشا میشود که:** این شرایط قابل اثبات باشد.

(در کاربرد حسابرسی درج شده باشد)

- معامله حقیقی - معامله ای است بین خریداری مایل و فروشنده ای مایل که به یکدیگر وابسته نیستند و

مستقل از هم عمل می کنند، و هر کدام به دنبال کسب حداکثر منافع خود هستند. مرکز آموزش حسابداران رسمی (ماحر)

## سایر موارد قابل افشا



1) خرید یا فروش املاک و سایر داراییها

2) اجاره ها

3) انتقالات پروژه ای تحقیق و توسعه

4) انتقالات ناشی از کسب مجوز

5) انتقالات ناشی از توافقات تامین مالی (اعطای وام و آورده های نقدی یا غیر نقدی مالکانه)

6) در نظر گرفتن ذخیره در ارتباط با تضمینها یا وثایق

7) تسویه بدهیها از طرف واحد تجاری یا توسط واحد تجاری از طرف آن شخص وابسته

8) تعهد به انجام کاری در صورت وقوع یا عدم وقوع رویدادی خاص در آینده، شامل قراردادهای اجرایی (طبق اس 37 بین المللی قرداد اجرایی: قراردادی که هیچکدام از طرفین به تعهدات خود عمل نکرده یا هر دو بخشی از تعهدات خود را به طور مساوی انجام دادند)



شرکت سهامی عام نمونه  
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی  
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۲

(مبالغ به میلیون ریال)

۳-۴۵- مانده حساب‌های نهایی اشخاص وابسته به شرح زیر است:

شرح	نام شخص وابسته	دریافتی‌های تجاری	دریافتی‌های غیر تجاری	تسهیلات پرداختی	پیش پرداخت‌ها	پیش دریافت‌ها	۱۳۰۲		۱۳۰۱	
							طلب	بدهی	طلب	بدهی
واحد تجاری اصلی و نهایی	شرکت ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	شرکت ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	جمع	...	...	...	...	...	...	...	...	...
شرکت‌های تحت کنترل مشترک	شرکت ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	شرکت ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	جمع	...	...	...	...	...	...	...	...	...
سهامداران دارای نفوذ قابل ملاحظه	شرکت ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	شرکت ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
مدیران اصلی واحد تجاری / واحد تجاری اصلی آن	شرکت ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	شرکت ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
سایر اشخاص وابسته	شرکت ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	شرکت ...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
جمع		...	...	...	...	...	...	...	...	...
جمع کل		...	...	...	...	...	...	...	...	...

۴-۴۵- به استثنای مورد زیر هیچگونه هزینه یا ذخیره‌ای در رابطه با مطالبات از اشخاص وابسته در سال‌های ۱۳۰۲ و ۱۳۰۱ شناسایی نشده است.

۱-۴۵-۴- ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در پایان سال مالی ۱۳۰۱ بابت طلب از شرکت ..... بالغ بر ... میلیون ریال می‌باشد که به دلیل ... تعدیل گردیده است.

- نحوه برخورد حسابرس با رویدادهای مالی ثبت شده در حساب جاری شرکاء چگونه است؟
- معاملات انجام شده با شرکاء جزء معاملات با اشخاص وابسته بوده و باید طبق استانداردهای حسابداری در صورتهای مالی افشا و گزارش گردد. انعکاس معاملات مزبور در صورت جریان وجوه نقد با توجه به **ماهیت** آنها صورت می گیرد. در صورتی که عمده معاملات شرکت از طریق جاری شرکاء انجام شود، حسابرس باید از وجود **کنترل های داخلی** مناسب در رابطه با صحت و کامل بودن کلیه معاملات در حساب های شرکت، اطمینان حاصل کند و در صورت عدم وجود کنترل های داخلی مناسب، موضوع را در قالب بند **محدودیت** در گزارش حسابرس درج نماید.



آیا الزام به افشا در خصوص نهاد دولتی که دارای کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه بر واحد گزارشگر باشد، وجود دارد؟

• طبق استاندارد بین المللی حسابداری 24:

• نهاد دولتی که دارای کنترل، کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه بر واحد گزارشگر باشد، لزومی به افشا در خصوص معاملات با اشخاص وابسته توسط واحد گزارشگر **ندارد**.

• طبق استاندارد حسابداری 12 ایران :

• در ایران واحدهای تجاری تحت کنترل دولت بسیار گسترده است و از سوی دیگر واحدهای تجاری دولتی ملزمند کالاها و خدمات خود را با اولویت بخش دولتی تهیه کنند. بنابراین حجم زیادی از معاملات این گونه واحدها با واحدهای تحت کنترل دولت است. افشای اطلاعات مربوط به این گونه معاملات به عنوان اطلاعات اشخاص وابسته باعث افزایش زیاد حجم اطلاعات صورتهای مالی می شود که از سودمندی قابل توجهی برخوردار نیست.

• لذا، واحدهای تجاری تحت کنترل دولت، به استثنای واحدهایی که **اوراق سهام یا اوراق مشارکت** آنها به عموم عرضه شده یا در جریان عرضه عمومی می باشد، در خصوص معاملات با سایر واحدهای تجاری که مستقیماً و نه از طریق واحد تجاری گزارشگر تحت کنترل دولت می باشند از شمول این استاندارد خارج شده است.



## تفاوت 129 و اشخاص وابسته

- ماده 129 اصلاحیه قانون تجارت در مورد شرکتهای سهامی مقرر می دارد که هیئت مدیره شرکت، گزارشی درخصوص معاملات با برخی اشخاص وابسته به اولین مجمع عمومی عادی صاحبان سهام ارائه کند.
- اگرچه افشای اطلاعات در مورد معاملات با اشخاص وابسته طبق استاندارد حسابداری ایران دربرگیرنده ارقام با اهمیت معاملات مشمول ماده 129 است، لیکن گزارش کامل معاملات یاد شده، طبق قانون ضرورت دارد.
- اطلاعات لازم طبق ماده 129 در یادداشت توضیحی مستقلی از یادداشت مربوط به معاملات با اشخاص وابسته یا همراه با آن به صورت پیوست صورتهای مالی افشا می شود.

• سوال :چنانچه هیئت مدیره صورت ریز معاملات مشمول ماده 129 را از طریق یادداشت های توضیحی ارائه نداده، وظیفه حسابرس و بازرس قانونی چیست؟

• الف) اگر معاملات را به شکل دیگری نظیر درج در گزارش فعالیت هیئت مدیره، تأییدیه مدیران و یا طی نامه ای جداگانه به بازرس قانونی اطلاع دهد، در این صورت نیازی به اقدام دیگری وجود ندارد.

• ب) فقط در صورت درج در تأییدیه مدیران کفایت میکند.

• ج) اگر در گزارش فعالیت هیئت مدیره درج شده باشد، جزییات مربوط به این معاملات به طور جداگانه به گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، پیوست شود.

• د) میبایست جزییات معاملات را در گزارش فعالیت هیئت مدیره درج نماید، در این صورت نیازی به اقدام دیگری توسط حسابرس وجود ندارد.

• جواب ج



- اگر این گونه معاملات را به شکل دیگری نظیر درج در گزارش فعالیت هیئت مدیره، تأییدیه مدیران و یا طی نامه ای جداگانه به بازرس قانونی اطلاع داده باشد لازم است جزییات مربوط به این معاملات (شامل نام طرف معامله، نوع وابستگی، شرح معامله و مبلغ معامله)، در صورت مختصر بودن، در متن بند مذکور درج و در غیر این صورت به طور جداگانه به گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، پیوست شود.

• نمونه:

- صورت ریز معاملات مشمول ماده 129 اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش توسط هیئت مدیره در اختیار این موسسه قرار نگرفته است بر اساس رسیدگیهای به عمل آمده معاملات انجام شده با شرکت صنعت پارس (سهامی عام) از مصادیق معاملات ماده 129 قانون فوق الذکر میباشد. (عضو هیات مدیره و سهامدار)

- نتیجه رسیدگی به معاملات مزبور که لزوماً شامل کلیه معاملات نمیشد به شرح ذیل است:

• شرح مبلغ - میلیارد ریال

• خرید مجتمع .... 230

- معاملات مزبور به طور جداگانه به تصویب هیات مدیره شرکت نرسیده است و نظر این موسسه شواهدی حاکی از اینکه معاملات بالا با شرایط مناسب تجاری و در روال عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نگردیده است.





• سوال : در مواردی که هیئت مدیره گزارش معاملات مزبور 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، برخورد حسابرس و بازرس قانونی چیست؟

• لازم است در بند اظهار نظر موضوع عدم ارائه جزئیات مربوط به معاملات مزبور توسط هیئت مدیره را تصریح کند و ضمن تأکید 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.

• نمونه:

• صورت ریز معاملات مشمول ماده 129 اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش توسط هیئت مدیره در اختیار این موسسه قرار نگرفته است به دلیل نامشخص بودن اعضای هیات مدیره مشترک بین شرکت و سایر شرکتهای، امکان تعیین معاملات مشمول ماده فوق الذکر، میسر نگردیده است.





• سوال: در مواردی که اطلاعات کامل معاملات توسط هیئت مدیره ارائه شده، لیکن به نظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی، معاملات مزبور در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته است، برخورد حسابرس و بازرس قانونی چیست؟

• ( معاملات در روال روابط خاص تجاری فی مابین یا بدون در نظر گرفتن ارزش های متعارف انجام شده باشد)، لازم است قسمت انتهایی بند اظهار نظر، متناسب با این موضوع، مورد تعدیل قرار گیرد.

• نمونه:

• معاملات مندرج در یادداشت توضیحی 33 به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده 129 اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیئت مدیره شرکت به اطلاع این مؤسسه رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. معاملات مذکور بدون توجه به مفاد قانون فوق الذکر و در چارچوب روابط خاص فی مابین شرکت آذر صنعت (سهامی خاص) و شرکتهای تابعه و وابسته به شرکت تولیدی پاد (سهامی خاص) صورت پذیرفته است.





• سوال : چنانچه براساس اطلاعات دریافتی، در سال مالی مورد گزارش معاملات موضوع ماده 129 اصلاحیه قانون تجارت انجام نشده باشد، برخورد حسابرس و بازرس قانونی چیست؟

• نمونه:

• طبق یادداشت توضیحی 33 و تأییدیه مدیران، طی سال مالی مورد گزارش، معاملات موضوع ماده 129 اصلاحیه قانون تجارت انجام نشده است.

• اگر حسابرس شواهدی خلاف آن کسب کند، چگونه برخورد مینماید؟

• نمونه:

• طبق یادداشت توضیحی 33 و تأییدیه مدیران، طی سال مالی مورد گزارش، معاملات موضوع ماده 129 اصلاحیه قانون تجارت انجام نشده است. لیکن با توجه به عضویت شرکت کوپاد (سهامی خاص) در هیات مدیره و سهامدار بودن آن شرکت و معاملاتی از قبیل موارد مطروحه در یادداشت های شماره 10 و 13 صورتهای مالی، از نظر مصادیق ماده مزبور بوده که جزییات آن در اختیار این موسسه قرار نگرفته تا نسبت به آن اظهار نظر گردد.

# گزارش در مورد سایر وظایف بازرس قانونی

- مشکلی مشاهده نشود:
- معاملات مندرج در یادداشت توضیحی... به عنوان کلیه معاملات مشمول ماده 129 اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی / دوره مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیئت مدیره شرکت به اطلاع این مؤسسه رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور، مفاد ماده فوق مبني بر کسب مجوز از هیئت مدیره و عدم شرکت مدیر ذینفع در رای گیری رعایت شده است. مضافاً نظر این مؤسسه به شواهدی حاکی از اینکه معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

نتیجه پژوهش‌های انجام شده :

بین معاملات با اشخاص وابسته و ارزش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه‌ی معناداری وجود دارد. وجود رابطه‌ی مثبت و معنادار بین معاملات با اشخاص وابسته و ارزش شرکت مؤید تئوری تضاد منافع (رفتار فرصت طلبانه) است. در تئوری‌های موجود دو نگرش نسبت به معاملات با اشخاص وابسته وجود دارد که عبارتند از نگرش رفتار فرصت طلبانه (تئوری تضاد منافع) و نگرش رفتار کارا (فرضیه معاملات کارا) که وجود یا عدم وجود هر یک از این رفتارها تابعی از راهبری شرکتی، قوانین حفاظت از سرمایه‌گذاران و به طور کلی فضای کسب و کار کشورها می‌باشد. تئوری تضاد منافع با مسأله‌ی نمایندگی سازگار است و بیان می‌دارد که این گونه معاملات به جهت کسب منافع شخصی برای مدیران به کار گرفته می‌شود و موجب متضرر شدن شرکت و سهام‌داران می‌گردد (آهرونی و هم‌پژوهان 2009) در مقابل فرضیه‌ی معاملات کارا، معاملات با اشخاص وابسته را بخشی از تقاضای واحد تجاری قلمداد می‌کند و آن را تضمین‌کننده‌ی کار مدیران در شرکت می‌داند. این دیدگاه معاملات با اشخاص وابسته را مضر نمی‌داند و حتی ممکن است برای سهام‌داران سودمند نیز باشد (چانگ و هونگ 2000) به‌طور کلی، تصاحب منابع شرکت از طریق معاملات با اشخاص وابسته در کشورهای توسعه یافته مرسوم است.

اما در اقتصادهای نوظهور به دلیل نقص بازارهای خارجی و ضعف راهبری شرکتی بیش‌تر مشاهده می‌شود. در اقتصادهای نوظهور که انتصاب و ابقای مدیران با نفوذ سهام‌داران عمده انجام می‌گیرد تصاحب منابع شرکت‌ها رواج دارد و بین سهام‌داران عمده و خرد عدم تقارن اطلاعاتی و تضاد منافع به وجود می‌آید. در بازار نوظهور سرمایه‌ی ایران نیز به دلیل تمرکز مالکیت بالا و سطوح بالای عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و مالکان، وجود نگرش رفتار فرصت طلبانه چندان دور از انتظار نیست. تجربیات سال‌های اخیر نیز گواهی بر این ادعا است که معاملات با اشخاص وابسته نه تنها می‌تواند باعث اخلال در امر ارزش آفرینی به عنوان اصلی‌ترین وظیفه‌ی مدیریت شود، بلکه موجبات فروپاشی شرکت‌ها را نیز به تدریج فراهم می‌کند. براین اساس بود که پس از ورشکستگی انرون کنگره‌ی آمریکا قانون ساربینز آکسلی را به تصویب رسانید که در بخشی از آن به معاملات با اشخاص وابسته اشاره دارد و بر همین اساس است که سازمان بورس اوراق بهادار آمریکا قوانین سخت‌گیرانه‌ای را درباره‌ی لزوم افشای معاملات با اشخاص وابسته برای شرکت‌های پذیرفته شده وضع نموده است. (گردون و هنری 2005)

- فرصت‌طلبانه بودن معاملات با اشخاص وابسته یکی از چالش‌های راهبری شرکتی به‌ویژه در کشورهای آسیایی است. بنابراین نظارت مؤثر بر این معاملات و محدود سازی آن‌ها طلایه‌دار اصلاحات راهبری شرکتی در آسیا است. از این رو فضای کسب و کار کشورهایایی که از این جهت ضعف دارند نیازمند اصلاحاتی است که محافظت از سرمایه‌گذاران را تقویت کند. بر این اساس به مقام‌های بورس پیشنهاد می‌شود نسبت به تدوین مقررات و الزامات قانونی برای اجرایی کردن اصول راهبری شرکتی در مورد شرکت‌های فعال در بورس بپردازند. همچنین به سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌شود به منظور کاهش تأثیرات مخرب هزینه‌های نمایندگی در خصوص معاملات با اشخاص وابسته از قراردادهای مدیریتی یا از مکانیزم **حسابرسی** استفاده نمایند، چرا که در پژوهش‌های به‌عمل آمده بسیاری از شرکت‌ها اظهار داشته‌اند که هزینه‌های نمایندگی را می‌توان به واسطه‌ی حسابرسی یا قراردادهای مؤثر مالک - مدیر کاهش داد. به عنوان مثال، نتایج پژوهش‌های اخیر نشان داده است کمیته‌های حسابرسی در شرکت‌ها، قیمت‌های دریافتی یا پرداختی اشخاص وابسته را کنترل می‌نمایند، شرکت‌هایی که کمیته‌ی حسابرسی در هیئت مدیره ایشان وجود دارد و شرکت‌هایی با تحلیل-گران بزرگ، معاملات با اشخاص وابسته را در قیمت‌های مناسب‌تر انجام می‌دهند.



رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و مدیریت سود واقعی: مکانیسم های راهبری شرکتی به عنوان متغیرهای تعدیل گر

## The Association between Related Party Transactions and Real Earnings Management: Internal Governance Mechanism as Moderating Variables

Genius Khober Limanto<sup>1</sup>, and Antonius Herusetya<sup>1,\*</sup>

<sup>1</sup>Accounting Department, Business School, Universitas Pelita Harapan, Tangerang, Indonesia

**Abstract.** We investigate the association between related party transactions (RPT) and real earnings management (REM). We also investigate the role of internal governance mechanism through the effectiveness of board of commissioner and audit committee in mitigating the association between RPT and REM. Our research sample consists of 386 firm-years of manufacturing firms listed in Indonesian Stock Exchange (IDX) from year 2010 - 2014. Using linear regression, we find evidence that RPT has positive association with REM, only when the firm has higher RPT but not in the lower RPT. We find a contradictory result that board of commissioners strengthen the positive association between RPT and REM. Finally, we find evidence that the effectiveness of audit committees weaken the positive association between RPT and REM, both in full sample and in high RPT sample.

**Keywords:** related party transactions, real earnings management, board of commissioner, audit committee, corporate governance

Related Party Transactions, Corporate Governance and Earnings Management

Pier Luigi Marchini  
University of Parma  
Via Kennedy, 6. 43125 Parma - Italy  
[pierluigi.marchini@unipr.it](mailto:pierluigi.marchini@unipr.it)  
0039 0521 032389

Tatiana Mazza  
Free University of Bozen-Bolzano  
Via Università, 1. 39100 Bolzano - Italy  
[tatiana.mazza@unibz.it](mailto:tatiana.mazza@unibz.it)

Alice Medioli  
University of Parma  
Via Kennedy, 6. 43125 Parma - Italy  
[mdlca@unife.it](mailto:mdlca@unife.it)

# منابع

- استانداردهای حسابداری بین‌المللی و ایران IAS 24 و 12
- استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و ایران
- استانداردهای حسابرسی با ساختار آموزشی
- استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی IFRS 7
- مقالات