
پیش‌نویس



سازمان حسابرسی

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۱
افشای اطلاعات اشخاص وابسته

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی براساس پژوهشهای انجام شده و با تشکیل جلسات متعدد پیش‌نویس استاندارد "افشای اطلاعات اشخاص وابسته" را تدوین کرده است. انتشار استاندارد به صورت پیش‌نویس با هدف کسب نظرات و پیشنهادات افراد ذینفع و ذی‌علاقه در جامعه صورت می‌گیرد و از ضروریات افزایش کیفیت استانداردهای حسابداری بخش عمومی است و نقش تعیین‌کننده‌ای بر جهت‌گیری و سیاستهای اساسی تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی دارد.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی از تمام افراد صاحب‌نظر تقاضا دارد که ضمن مطالعه دقیق پیش‌نویس استاندارد، پیشنهادات خود را حداکثر تا پایان مردادماه ۱۳۹۵ برای مدیریت تدوین استانداردها (به آدرس: تهران، خیابان بیهقی، نبش خیابان ۱۲، پلاک ۱۲ و یا پایگاه اطلاع‌رسانی سازمان حسابرسی (www.audit.org.ir))، ارسال فرمایند.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۱

افشای اطلاعات اشخاص وابسته

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۱

افشای اطلاعات اشخاص وابسته

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱	هدف
۲	• دامنه کاربرد
۳	• تعاریف
۴ - ۱۲	• موضوعات اصلی در مورد اشخاص وابسته
۱۳ - ۲۲	• افشا
۲۳	• تاریخ اجرا

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۱

افشای اطلاعات اشخاص وابسته

هدف

۱. هدف این استاندارد، تعیین الزامات افشای وجود روابط واحد گزارشگر با اشخاص وابسته در صورت وجود کنترل، و افشای اطلاعات درباره معاملات بین واحد گزارشگر و اشخاص وابسته با شرایط خاص است. موضوعات اصلی در افشای اطلاعات در مورد اشخاص وابسته عبارت از تشخیص اشخاص وابسته و تعیین افشای لازم درباره معاملات واحد گزارشگر با آن اشخاص می‌باشد.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید در موارد زیر بکار گرفته شود:

- الف. تشخیص روابط وابستگی و معاملات با اشخاص وابسته؛
- ب. تشخیص مانده حسابهای فیما بین واحد گزارشگر و اشخاص وابسته آن؛
- پ. تشخیص شرایطی که افشای موارد مندرج در بندهای "الف" و "ب" الزامی می‌شود؛ و
- ت. تعیین افشای لازم درباره موارد مندرج در بندهای "الف" و "ب".

تعاریف

۳. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

- جبران خدمت مدیران اصلی: هرگونه مابه‌ازا و مزایای مستقیم یا غیرمستقیم پرداختی (نقدی و غیرنقدی) توسط واحد گزارشگر به مدیران اصلی بابت خدمات ارائه شده به عنوان عضوی از ارکان اداره‌کننده یا کارمند واحد گزارشگر.
- خویشاوندان نزدیک: خویشاوند نسبی و سببی فرد که انتظار می‌رود در معامله با واحد گزارشگر، وی را تحت نفوذ قرار دهد یا تحت نفوذ وی واقع شود که معمولاً شامل خویشاوندان نسبی و سببی طبقه اول تا سوم است.
- سرپرستی: نظارت بر فعالیتهای یک واحد گزارشگر همراه با اختیار و مسئولیت کنترل یا اعمال نفوذ قابل ملاحظه بر تصمیمات مالی و عملیاتی واحد مزبور.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۱

افشای اطلاعات اشخاص وابسته

- شخص وابسته: یک شخص در صورتی وابسته به واحد گزارشگر است که:
 - الف. به طور مستقیم، یا غیرمستقیم از طریق یک یا چند واسطه:
 ۱. واحد گزارشگر را کنترل کند، یا توسط واحد گزارشگر کنترل شود، یا با آن تحت کنترل یک واحد دیگر قرار داشته باشد (شامل واحدهای کنترل کننده، واحدهای تحت کنترل و واحدهای تحت کنترل مشترک)،
 ۲. بر واحد گزارشگر نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد؛ یا
 ۳. بر واحد گزارشگر کنترل مشترک داشته باشد؛
 - ب. تحت نفوذ قابل ملاحظه واحد گزارشگر باشد؛ (طبق استاندارد مربوط به سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته)
 - پ. مشارکت خاص واحد گزارشگر؛
 - ت. از مدیران اصلی واحد گزارشگر یا واحد کنترل کننده آن باشد،
 - ث. خویشاوند نزدیک اشخاص اشاره شده در بندهای "الف" یا "ت" باشد؛
 - ج. توسط اشخاص اشاره شده در بندهای "ت" یا "ث" کنترل می‌شود، 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
 - چ. طرح بازنشستگی خاص کارکنان واحد گزارشگر یا طرح بازنشستگی خاص کارکنان اشخاص وابسته به آن و همچنین واحدهای گزارشگر تحت کنترل این گونه طرحها باشد.
- کنترل: توانایی راهبری سیاستهای مالی و عملیاتی و استفاده از منابع یک واحد به منظور دستیابی به اهداف مورد نظر.
- کنترل مشترک: مشارکت در کنترل یک فعالیت به موجب یک توافق قراردادی.
- مدیران اصلی: کلیه مسئولین یا اعضای ارکان اداره کننده واحد گزارشگر که به طور موظف یا غیرموظف اختیار و مسئولیت برنامه ریزی، هدایت و کنترل فعالیتهای واحد گزارشگر را به طور مستقیم یا غیرمستقیم بر عهده دارند. از جمله وزیر، رئیس واحد، معاون، اعضای هیئت امنا، مدیران ارشد اجرایی و یا مشاوران کلیدی آنها.
- معامله با شخص وابسته: انتقال منابع یا تعهدات بین اشخاص وابسته صرف نظر از مطالبه یا عدم مطالبه بهای آن.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۱

افشای اطلاعات اشخاص وابسته

- نفوذ قابل ملاحظه: توانایی مشارکت در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سیاستهای مالی و عملیاتی واحد گزارشگر، ولی نه در حد کنترل سیاستهای مزبور. به طور مثال، موارد زیر به تنهایی یا در مجموع ممکن است بیانگر وجود نفوذ قابل ملاحظه باشد:

الف. عضویت در ارکان اداره کننده؛

ب. مشارکت در فرایند سیاست‌گذاری؛

پ. انجام معاملات عمده بین واحدهای درون یک گروه گزارشگر؛

ت. تبادل کارکنان رده مدیریت؛

ث. وابستگی به اطلاعات فنی؛

ج. حق مالکیت؛

چ. قانون؛ یا

ح. قرارداد اعطای حق‌الامتیاز.

موضوعات اصلی در مورد اشخاص وابسته

۴. در ارزیابی هرگونه رابطه احتمالی با اشخاص وابسته، به محتوای رابطه و نه صرفاً شکل قانونی آن توجه می‌شود.

۵. روابط با شخص وابسته زمانی ممکن است رخ دهد که یک شخص، مسئول اصلی یا عضو ارکان اداره‌کننده بوده یا در تصمیمات مالی و عملیاتی واحد گزارشگر مشارکت داشته باشد. رابطه با اشخاص وابسته ممکن است از طریق روابط عملیاتی برون سازمانی میان واحد گزارشگر و شخص وابسته نیز ایجاد شود. اغلب، چنین روابطی مستلزم درجه‌ای از وابستگی خدماتی و اقتصادی خواهد بود.

۶. در بخش عمومی ممکن است به فرد یا واحدی مسئولیت سرپرستی یک واحد گزارشگر محول شود، که این مسئولیت نفوذ قابل ملاحظه، اما نه کنترل، بر تصمیمات مالی و عملیاتی واحد گزارشگر را به دنبال داشته باشد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۱

افشای اطلاعات اشخاص وابسته

۷. طبق مفاد این استاندارد، اشخاص زیر لزوماً اشخاص وابسته نیستند:
- الف. دو واحد گزارشگر صرفاً به واسطه داشتن مدیر اصلی مشترک؛ و
 - ب. دو شریک خاص صرفاً به واسطه داشتن کنترل مشترک بر یک مشارکت خاص.
۸. در این استاندارد اشخاص زیر وابسته محسوب نمی‌شوند:
- الف. تأمین‌کنندگان منابع مالی، اتحادیه‌ها و شوراهای کارگری صرفاً به واسطه معاملات عادی با واحد گزارشگر (حتی اگر بتوانند آزادی عمل واحد گزارشگر را محدود یا در فرآیند تصمیم‌گیری آن مشارکت کنند)؛ و
 - ب. یک مشتری، عرضه‌کننده، صاحب حق‌الامتياز و توزیع‌کننده منحصر به فرد یا نمایندگی‌هایی که واحد گزارشگر حجم قابل ملاحظه‌ای از معاملات خود را با آنها انجام می‌دهد، هرگاه رابطه صرفاً به وابستگی اقتصادی منجر شده باشد.
۹. به دلایل زیر روابط با اشخاص وابسته در بخش عمومی وجود دارد:
- الف. دستگاههای اجرایی تحت سرپرستی کلی دولت جهت دستیابی به سیاستهای از پیش تعیین شده با یکدیگر به فعالیت می‌پردازند؛
 - ب. دستگاههای اجرایی برای ایفای مسئولیتها و دستیابی به اهدافشان معمولاً فعالیتهای خود را از طریق واحدهای تحت کنترل و واحدهایی که بر آنها نفوذ قابل ملاحظه دارند، انجام می‌دهند؛ و
 - پ. وزیران یا سایر اعضای منتخب یا منتصب دولت و مدیران ارشد قادر به اعمال نفوذ قابل ملاحظه بر عملیات دستگاههای اجرایی هستند.
۱۰. رابطه با شخص وابسته می‌تواند بر وضعیت مالی، تغییرات در وضعیت مالی و توان ارائه خدمات واحد گزارشگر تأثیر داشته باشد. اشخاص وابسته ممکن است معاملات خاصی انجام دهند که بین اشخاص غیر وابسته معمول نیست. برای مثال، دستگاههای اجرایی می‌توانند کالاها و خدمات خود را به قیمت یا شرایطی متفاوت، به دستگاه اجرایی

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۱

افشای اطلاعات اشخاص وابسته

دیگر ارائه کنند. همچنین مبالغ معاملات بین اشخاص وابسته ممکن است با مبالغ مشابه بین اشخاص غیر وابسته یکسان نباشد.

۱۱. وضعیت مالی، تغییرات در وضعیت مالی و توان ارائه خدمات واحد گزارشگر می‌تواند تحت تأثیر رابطه با اشخاص وابسته واقع شود، حتی اگر معامله‌ای با اشخاص وابسته صورت نگیرد. وجود رابطه به تنهایی ممکن است برای تأثیرگذاری بر معاملات واحد گزارشگر با سایر اشخاص کافی باشد. صرف وجود رابطه با اشخاص وابسته می‌تواند سبب گردد یکی از دو طرف، به علت نفوذ قابل ملاحظه طرف دیگر، از پرداختن به امری اجتناب کند. برای مثال، ممکن است یک واحد تحت کنترل طبق دستور واحد کنترل‌کننده از انجام فعالیتهای تحقیق و توسعه منع شود.

۱۲. به دلایل مذکور، آگاهی از معاملات، مانده حسابهای فیما بین و رابطه با اشخاص وابسته ممکن است بر ارزیابی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از عملیات واحد گزارشگر شامل ارزیابی ریسک و فرصتهای پیش روی واحد گزارشگر، تأثیر بگذارد.

افشا

۱۳. در این استاندارد، افشای اطلاعات در مورد طبقات خاصی از اشخاص وابسته (در مواردی که کنترل وجود دارد) و روابط و معاملات با اشخاص وابسته، مخصوصاً افشای معاملات واحد گزارشگر با مدیران اصلی و ارکان اداره‌کننده آن و همچنین وامهای پرداختی به آنها، مورد تأکید قرار گرفته است. این امر به منظور حصول اطمینان از ایفای مسئولیت امانت‌داری مدیران اصلی و ارکان اداره‌کننده واحد گزارشگر در قبال اختیارات گسترده آنها در بکارگیری منابع است.

۱۴. استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱ با عنوان نحوه ارائه صورتهای مالی افشای جداگانه اقلام با اهمیت را الزامی کرده است. اعمال کیفیت اهمیت در زمینه معاملات با اشخاص وابسته، مستلزم ارزیابی مبلغ و یا ماهیت آن است. در قضاوت نسبت به اهمیت معاملات با اشخاص وابسته، نه تنها اهمیت آنها برای واحد گزارشگر، بلکه اهمیت آنها در رابطه با شخص وابسته طرف معامله نیز باید در موارد مندرج در صفحه بعد مدنظر قرار گیرد:

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۱

افشای اطلاعات اشخاص وابسته

- الف. هنگامی که شخص وابسته طرف معامله، از مدیران اصلی واحد گزارشگر باشد؛ یا
- ب. هرگاه شخص وابسته طرف معامله، از خویشاوندان نزدیک شخص مورد اشاره در بند "الف" باشد؛ یا
- پ. چنانچه شخص وابسته طرف معامله، واحد گزارشگر تحت کنترل اشخاص مورد اشاره در بندهای "الف" یا "ب" باشد.
۱۵. روابط بین اشخاص وابسته در صورت وجود کنترل باید صرف نظر از انجام یا عدم انجام معامله بین آنها افشا شود. این امر شامل افشای نام هر یک از واحدهای تحت کنترل، واحد کنترل کننده میانی، و واحد کنترل کننده نهایی است.
۱۶. اقلام با ماهیت مشابه باید به صورت مجموع افشا شود، مگر اینکه درک آثار معاملات با اشخاص وابسته بر صورتهای مالی واحد گزارشگر مستلزم افشای آنها به صورت جداگانه باشد.
۱۷. واحدهای بخش عمومی اغلب معاملات گسترده‌ای با یکدیگر دارند که عمدتاً به بهای تمام شده، کمتر از بهای تمام شده یا رایگان انجام می‌شود. برای مثال، یک واحد گزارشگر دولتی ممکن است تجهیزات اداری را به طور رایگان در اختیار سایر واحدهای گزارشگر قرار دهد یا به عنوان عامل خرید واحدهای دیگر، فعالیت نماید. در برخی موارد، ممکن است معاملات میان واحدهای دولتی به مبالغی بیش از بهای تمام شده نیز انجام شود. در هر حال، تمام واحدهای بخش عمومی تحت کنترل مشترک بوده و بنابراین اشخاص وابسته یکدیگر محسوب می‌شوند و معاملات میان آنها طبق تعریف از نوع معاملات با اشخاص وابسته است. با این وجود، افشای معاملات میان این واحدها در صورتی که در چارچوب روابط عملیاتی عادی میان آنها باشد و طبق شرایط عادی حاکم بر چنین معاملاتی در شرایط مشابه انجام شود، ضروری نیست. معافیت این معاملات از الزامات افشای بند ۱۹ بیانگر این واقعیت است که واحدهای بخش عمومی در جهت دستیابی به اهداف مشترکی عمل می‌کنند هر چند دارای نظامهای متفاوتی برای ارائه خدمات باشند. طبق این استاندارد، افشای معاملات با اشخاص وابسته تنها زمانی الزامی است که خارج از ضوابط و شرایط عادی عملیاتی انجام شده باشد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۱

افشای اطلاعات اشخاص وابسته

۱۸. افشای معاملات اشخاص وابسته فیما بین اعضای گروه گزارشگر در صورتهای مالی تلفیقی ضروری نیست. معاملات درون گروهی با اعضای گروه هنگام تلفیق حذف می‌شوند. لیکن به دلیل عدم حذف معاملات با واحدهای وابسته ای که طبق روش ارزش ویژه منعکس می‌شوند، افشای این معاملات در قالب معاملات با اشخاص وابسته ضروری است.

۱۹. در صورت انجام معاملات بین اشخاص وابسته، واحد گزارشگر باید حداقل موارد زیر را برای هر طبقه افشا کند:

الف. ماهیت رابطه با اشخاص وابسته؛

ب. نوع معاملات بر حسب طبقات عمده؛

پ. مانده حسابهای فیما بین از جمله مبالغ پرداختی و دریافتی، نحوه تسویه آنها و جزئیات هرگونه تضمین ارائه شده یا دریافت شده؛ و

ت. خلاصه‌ای از شرایط معاملات با اشخاص وابسته و تفاوت آن با معاملات غیراشخاص وابسته.

۲۰. موارد زیر نمونه‌هایی از معاملاتی است که اگر با اشخاص وابسته انجام شود افشا می‌گردد:

الف. ارائه یا دریافت خدمات؛

ب. خرید یا فروش کالا؛

پ. خرید یا فروش داراییهای غیر جاری؛

ت. قراردادهای اجاره؛

ث. قراردادهای نمایندگی؛

ج. انتقال پروژه‌های تحقیق و توسعه؛

چ. قراردادهای حق امتیاز؛

ح. تامین مالی (از جمله وام، تامین سرمایه، هدایای نقدی و غیر نقدی و سایر حمایت‌های مالی)؛ و

خ. تامین تضمینها و وثایق.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۱

افشای اطلاعات اشخاص وابسته

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

۲۲. در مورد مدیران اصلی افشای حداقل موارد زیر الزامی است:

الف. تصریح به اینکه جبران خدمات مدیران اصلی در چارچوب ضوابط مصوب حاکم بر واحد گزارشگر بوده و در صورت وجود تفاوت افشا می‌شود.

ب. جبران خدمات خویشاوندان نزدیک مدیران اصلی طی دوره گزارشگری،

پ. در رابطه با وامهایی که به طور معمول در دسترس اشخاصی غیر از مدیران اصلی نیست و وامهایی که افراد جامعه به طور معمول از در دسترس بودن آن آگاهی ندارند برای هر یک از مدیران اصلی و خویشاوندان نزدیک آنها باید موارد زیر افشا شود:

۱. مبلغ وام دریافتی طی دوره و شرایط بازپرداخت آن،

۲. مبلغ بازپرداخت وام طی دوره،

۳. مانده تمام وامها و دریافتنی‌ها در پایان دوره و

۴. در صورتی که فرد وام گیرنده، مدیر یا عضوی از ارکان اداره‌کننده واحد گزارشگر نباشد، ارتباط آن فرد با چنین افرادی.

ت. مدیران اصلی یا اعضای ارکان اداره‌کننده ممکن است بابت خدمات ارائه شده در مقامی غیر از مدیر یا عضوی از ارکان اداره‌کننده مبالغی به عنوان پاداش یا جبران خدمت دریافت کنند. این استاندارد افشای این مبالغ را الزامی می‌داند.

تاریخ اجرا

۲۳. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۶ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.