

# حسابرسان، بازرسان و قانون تجارت (۱)

نصرالله مختار

مقدمه :

مقاله حاضر باهدف نقد و بررسی متن لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت، مصوب اسفند ۱۳۴۷، بخصوص درمواد مربوط به بازرسان و حسابرسان شرکتهای سهامی، تهیه و در دوره گذشته نشریه انجمن به چاپ رسید.

رویدادهای پس از انقلاب در زمینه لغو قانون حسابداران رسمی، موضوع فصل هفتم قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۴۵ که " مشروعیت قانونی آنها را متزلزل نمود از یکطرف، و مسئله لزوم تعیین تکلیف شرکتهای سهامی، علی الخصوص شرکتهای سهامی عام در مورد انتخاب بازرسان و حسابرسان، موضوع ماده ۱۴۴ و تبصره مربوطه در قانون تجارت از طرف دیگر، ایجاب می نماید که قانونگذاران، با توجه به عمق و اهمیت حیاتی موضوع، نسبت به این مسئله با آگاهی و بینش کافی اخذ تصمیم نمایند. لذا بمنظور بیان عینی

اهمیت نقش بازرسان و حسابرسان در شرکت‌های سهامی، بر آن شدید تا عین مقاله رامجددا" به چاپ برسانیم ، امیداست انتشار این مقاله و تقارن آن با لزوم حل معضل موجود حسن تصادف داشته باشد.

★★★★★

چنان که از متن لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت (قانون تجارت) برمی آید، پیداست که نویسندگان آن نه تنها به امر حسابرسی شرکت‌های سهامی توجه خاص داشته اند، بلکه به آنچه در کشورهای پیشرفته خارجی در این زمینه مرسوم است نیز نظر داشته اند. با این وجود، نقاط ضعفی که در عمل، حسابرسان حرفه ای در اجرای قانون مذکور با آن روبه روده اند، گاه چنین نشان می دهد که در تدوین آن ظاهراً" کسی از بین حسابرسان، مورد مشورت قرار نگرفته است. آنچه در این مقاله به نظر خوانندگان می رسد، علاوه بر تشریح مقررات قانون مذکور درباره حسابرسی و خصوصیات حسابرسان، نقدی است بر مقررات مذکور از دید یک حسابرس حرفه ای و مقایسه آن با آنچه که در جامعه صنعتی امروز شناخته شده است. در هر مورد پیشنهادهایی هم برای بهبود مقررات موجود ارائه شده است.

بجاست دو آقا را این نوشته متذکر شویم که در متن قانون تجارت در هیچ جا از کلمات " حسابرس " و "یا" حسابرسی " ذکری به میان نیامده است. این را نباید به این حساب گذاشت که شاید در زمان

در این نوشته هر جا از قانون تجارت نام برده شده است، مراد لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب کمیسیون مشترک خاص مجلسین در تاریخ ۲۴ اسفند ۱۳۴۷ است. هر جا مقررات قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱ مورد نظر بوده است، از قانون اخیر به عنوان متن اصلی قانون تجارت یاد شده و یا ماخذ مورد نظریه صراحت نام برده شده است. در مواردی که از هر یک از دو متن مقرراتی نقل قول شده است، عین مقررات، به تمامی و با رعایت امانت نقل گردیده، ولی برای حفظ روانی کلام از علائم نقل قول استفاده نشده است.

نگارش قانون این کلمات مصطلح نبوده است، چه کلمه " حسابرس " بالغ بررسی سال است که در زبان مالی این کشور رایج است و به ویژه در دهه پانزده سال اخیر که حرفه حسابداری و حسابرسی مستقل در ایران نضج گرفته، کمتر کسانی هستند که با امور مالی شرکتها سروکار داشته باشند و از این واژه ها و مفهومی آن آگاهی نداشته باشند. ولی بکار نبردن این واژه ها در قانون، بعضی را، حتی از اهل فن، برای گمان داشته است که وظایفی که در قانون تجارت تحت عنوان بازرسی از آن یاد شده است غیر از وظایف یک حسابرس است، بلکه چیزی است به مراتب بیش از آنچه از " حسابرسی " به مفهوم متداول آن مستفاد می شود. مطابق این تفسیر حسابرسی به مفهوم رسیدگی به حساب ها و عملیات شرکت فقط جزئی از وظایف یک بازرس را در بر می گیرد، جزئی که احتمالاً " سهم عمده مسئولیت وی را تشکیل می دهد و چه بسا اجرای آن را با استفاده از اختیار حاصل از ماده ۱۴۹ قانون به کارشناسان حساب واگذار نماید. ولی به عقیده نویسنده اگرچه در قانون واژه های حسابرسی و حسابرس بکار گرفته نشده است، قسمت بسیار عمده وظایفی که قانون برای " بازرس " به عنوان یکی از ارکان شرکت در نظر گرفته است همان وظایفی است که در قوانین مربوط به شرکتها در بسیاری از کشورهای دیگر برای حسابرس در نظر گرفته شده است، منتها در قانون تجارت ایران بعضی وظایف دیگر نیز برای بازرس پیش بینی شده است که در آن کشورها به عهده حسابرس نیست و بطوری که بعداً در این نوشته مورد بحث قرار می گیرد، بهتر هم آن است که این وظایف از عهده، بازرس بیرون آید و پیش بینیهای دیگری برای ضمانت اجرای آنها در نظر گرفته شود. به بیان دیگر بازرسی به نحوی

که در قانون تجارت پیش بینی شده است، اصولاً همان حسابرسی به مفهوم آن در جامعه پیشرفته مالی است و این که بعضی وظایف دیگر در قانون تجارت مابعد طواری به عهده بارس گذارده شده است، نباید در اصول تغییری به وجود آورد. این برداشت حتی در بعضی قوانین و اساسنامه های قانونی که پس از قانون تجارت به تصویب رسیده است تلویحاً تأیید شده است، چه در بسیاری از این موارد کلمات بارس و حسابرس به طور مترادف به کار برده شده و گاه او کلمه حسابرس به تنهایی به همان مفهوم بارس قانون تجارت استفاده شده است.

چرا حسابرسی مهم است؟

بجاست که در آغاز پدیدار شده شود که اصولاً چرا حسابرسی صورتهای مالی شرکتها مهم است و چرا باید برای آن مقررات قانونی وجود داشته باشد؟ در این نوشته بحث درباره چگونگی تکامل پدیده هائی که باعث به وجود آمدن شیوه های امروزی بازرگانی و تامین منابع مالی برای گرداندن صنایع شده اند، چندان به مورد نخواهد بود و کافی است وضع را آن طوری که امروزه برقرار است مورد بررسی قرار دهیم. به این ترتیب از یک طرف تفکیکی که بین صاحبان سرمایه و مدیران اجرائی پدیدار شده است، این نیاز را به وجود آورده است که مدیران در فاصله های معین از طریق تهیه صورتهای مالی به صورت گزارش مفصلی از وضع مالی دستگاه در یک تاریخ معین و نتیجه عملیات آن در دوره عملکرد مورد نظر، صاحبان سرمایه را که خود همگی در جریان

مثال: قانون تشکیل صندوق مشترك شهرداریها مصوب ۸ خرداد ۱۳۵۴، اساسنامه قانونی شرکت ملی صنایع فولاد ایران مصوب ۲۰ اردیبهشت ۱۳۵۲ و اساسنامه شرکت سهامی خدمات ماشینهای محاسب الکترونیکی مصوب ۲۲ خرداد ۱۳۵۲ کمیسیونهای دو مجلس.

اموردستگاه دخالت ندارند در جریان امور قرارداد دهند. تهیه کردن صورت‌های مالی تفصیلی به ویژه از این لحاظ رواج یافته است که امروزه این تنها صاحبان سرمایه هستند که برای آگاهی از چگونگی جریان اموردستگاهی که سرمایه شان در آن به کار افتاده است به این صورت‌های مالی مراجعه می‌کنند، بلکه اشخاص و سازمانهای متعدد دیگری نیز که منافع شان به نحوی از انحاء با دستگاه ارتباط پیدا می‌کند، از قبیل وزارت دارائی برای تشخیص مالیات متعلقه به درآمد دستگاه، بانکهای وام دهنده برای تشخیص وضع مالی دستگاههای وام گیرنده، بستانکاران و ... به همین صورت‌های مالی مراجعه می‌کنند. از طرف دیگر تنوع و پیچیدگی روزافزون روشهای حسابداری سبب شده است که صورت‌های مالی هر دستگاه تابع یک سلسله قواعد ثابت که عموم از آن اطلاع داشته باشند نباشد و فهم هر مجموعه از صورت‌های مالی و تشخیص دادن درست یا نادرست بودن آن نیاز به یک سلسله اطلاعات داخلی و تشخیص چون و چرا میسایل فنی و راههای به کار برده شده داشته باشد. به این ترتیب پیداست آن صورت‌های مالی که از طرف مدیران تهیه شده است لزوماً نمی‌تواند مبنای صحیحی برای اتخاذ تصمیم توسط اشخاص ذینفع باشد، بلکه لازم است نخست توسط افرادی مستقل از مدیران که در عین حال تبحر کافی داشته باشند مورد رسیدگی و اظهار نظر قرار گیرد. مقرراتی که در قوانین کشورهای مختلف برای حسابرسی شرکتهای در نظر گرفته می‌شود از این لحاظ لازم و مهم است که از یک طرف این ضرورت را به طوریکه خواست برای همه شرکتهای بازمی‌شناسد و از طرف دیگر برای اجرای آن ضوابط یکنواخت و حساب شده ای به وجود می‌آورد.

## صلاحیت حسابرسان

اهمیت فوق العاده ای که مراجعه کنندگان به صورتهای مالی هر موسسه برای گزارش حسابرس درباره صورتهای مذکور قائل می شوند ایجاب می کند که نویسنده گزارش از هر لحاظ از صلاحیت لازم برخوردار باشد. به بیان دیگر آنچه اعتماد عموم را نسبت به درستی صورتهای مالی جلب می کند چندان به گزارشی از طرف شخصی به نام حسابرس بستگی ندارد، بلکه شناخت این امر است که این شخص به عنوان فردی " صلاحیتدار " درستی صورتهای مالی را تصدیق کرده است. ولی بیمورد نیست در اینجا مشخص کنیم که اصولاً چه عواملی یک فرد را برای این امر " صلاحیتدار " می سازد؟ بدون شك آنچه در وهله نخست به ذهن متبادر می شود آن است که حسابرس شخصی درستکار و راستگو باشد. ولی اینها فقط اجزائی از صلاحیت کلی حسابرس است، چه همان قدر که وجود این اوصاف در شخص حسابرس مهم است این نکته نیز دارای اهمیت است که حسابرس مستقل از مدیران باشد و این استقلال نه فقط مربوط به این است که وجود ظاهری وی از مدیران جدا باشد، بلکه باید به طور کلی چه از لحاظ روابط شخصی و چه از لحاظ منافع مالی؛ سمت، و زاویه دید، از مدیران استقلال داشته باشد. همچنین لازم است شخصی کاردان و وارد باشد. شخصی شجاع و غیر قابل تطمیع یا تهدید باشد. . .

بطور کلی می توان شرایط صلاحیت حسابرس را زیر چند عنوان کلی خلاصه کرد:

۱- استقلال

۲- شایستگی اخلاقی

استقلال حسابرسان

در قانون تجارت به بعضی از جنبه های استقلال حسابرسان توجه خاص شده است، و برعکس بعضی دیگر از جهات استقلال حسابرس که در زیر شرح داده خواهد شد چندان مورد توجه قرار نگرفته است. جالب است جنبه هائی که مورد توجه قرار گرفته بیشتر جنبه های واضح استقلال حسابرس است که به منافع آنی وی مربوط می شود. معهدان باید از نظر دور داشت که شناخت این جنبه ها توسط قانون گذار خود دارای اهمیت بسیار زیاد است و نباید دست کم گرفته شود. برای مثال ماده ۱۴۷ قانون درباره اشخاصی که نمی توانند به سمت بازرس شرکت انتخاب شوند مقرمی دارد که مدیران و مدیرعامل شرکت و خویشاوندان نزدیک آنها (اعم از نسبی یا سببی) و همچنین هر کس که خود یا همسرش از مدیران یا مدیرعامل شرکت بابت کار حقوق دریافت می دارد نمی توانند به سمت بازرس انتخاب شوند. بدین ترتیب یکی از جنبه های اولیه استقلال بازرسان، یعنی تاثیرات احتمالی وجود روابط خانوادگی و یا استخدامی بین بازرس و مدیران، به طوری شایسته ای در نظر گرفته شده است، چه به سختی می توان باور داشت که هر یک از اشخاص فوق اگر در صورت عدم وجود این منع قانونی به سمت بازرس شرکت انتخاب شوند، هر قدر هم که راستگو و درستکار باشند بتوانند اعتماد خواننده صورتهای مالی و گزارش حسابرس را نسبت به درستی آنها جلب کنند. ولی در همین زمینه روابط شخصی آیانمی توان گفت که مشارکت بازرس با هر یک از مدیران در خارج از شرکت مورد نظریه همان اندازه می تواند موجب عدم استقلال

گردد که روابط خانوادگی؟ این جالب است که در قانون تجارت نه تنها برای همه این نوع روابط، یعنی روابطی که توأم با ارتباط منافع افراد است پیش بینیهایی کافی نشده، بلکه ظاهراً "انتخاب بارس از بین سهامداران شرکت مجاز شناخته شده است. بدیهی است وقتی بارس خودیکی از سهامداران شرکت باشد (به ویژه اگر سرمایه‌گذاری وی در شرکت نسبت به مجموع دارائی شخصی اش رقم قابل توجهی باشد) دیگر نمی‌توان گفت که حرف او برای کسانی غیر از شرکا شرکت که به صورتهای مالی مراجعه می‌کنند می‌تواند حجت قرار گیرد. در بسیاری از کشورهای خارجی برای این جنبه مهم استقلال حسابرس پایه موجب قوانین مربوط به شرکتها و یا ضمن مقررات حرفه ای مجامع حسابداران مستقل پیش بینیهایی لازم در نظر گرفته شده است و برای مثال به موجب مقررات حرفه ای حسابداران و حسابرسان مستقل در آمریکا، حسابرس اصولاً نمی‌تواند در شرکت مورد رسیدگی خود یا شرکتهای وابسته به آن ذینفع یا ذیسهام باشد.

جنبه های مالی استقلال حسابرسان البته فقط به موارد فوق محدود نیست. حق الزحمه حسابرس و میزان و چگونگی تعیین آن خود از مسایلی است که می‌تواند به استقلال وی خدشه وارد سازد. از این لحاظ قانون تجارت پیش بینی بسیار قابل توجهی نموده است، چه آنکه تعیین حق الزحمه بارس را بموجب ماده ۱۱۵ به عهده مجمع عمومی سهامداران گذارده است تا مدیران نتوانند از این طریق بارس را تحت فشار قرار داده و یا او را تطمیع نمایند. اشکال کار فقط در آن است که مجمع عمومی می‌تواند تعیین این حق الزحمه را واکالتاً به عهده هیات مدیره واگذار نماید و بدین ترتیب نقض غرض می‌شود. از طرف دیگر به طوری که بعداً در این نوشته تشریح خواهد شد عدم پیش بینی



ضوابطی برای صلاحیت علمی و فنی بازرسان سبب شده است که وظایف بازرس در بسیاری از شرکتها تحت الشعاع عملیات حسابرسانی که از طرف هیات مدیره انتخاب می شوند و حق الزحمه آنها از طرف هیات مدیره تعیین می شود قرار گیرد که باز بدین ترتیب اصل استقلال حسابرس مراعات نمی گردد.

البته از لحاظ میزان حق الزحمه نکته دیگری که قابل توجه است منافع یا مزایای دیگری است که ممکن است به طور غیر مستقیم عاید بازرس گردد و بدین ترتیب استقلال او مورد تجاوز قرار گیرد. مثلاً ممکن است به جای حق الزحمه بیشتر، کالایادار ائیهائی را به قیمت کمتر به او بفروشند و یا به قیمت بیشتر از او خریداری کنند و بدین ترتیب وی را تحت انقیاد در آورند. برای این منظور قانون تجارت در ماده ۵۶ پیش بینی لازم رانموده و مقرر داشته است که بازرس اصولاً نمی تواند در معاملاتی که با شرکت و یا به حساب شرکت انجام می گردد، به طور مستقیم یا غیر مستقیم ذینفع شود. ولی اشکال این ماده در آن است که کلمه "معاملات" معمولاً به مفهوم خرید و فروش کالا یا دارائی غیر منقول تعبیر می شود در حالی که ارائه آنچه متاع بازرسان حرفه ای است، یعنی فروش خدمات از قبیل خدمات مشورتی یا ارائه سیستمهای حسابداری یا کامپیوتری و نظایر آن بسیار رایج است و به نظرمی رسد که دست اندرکاران شرکتها، حتی شرکتهای بزرگ در این امر ایرادی نمی بینند. به نظر نویسنده یکی از راههای کنترل منافع از این قبیل، که در کشورهای خارج نیز مرسوم است آن است که علاوه بر آن که حق الزحمه حسابرس توسط مجمع عمومی به تصویب رسد برای روشن بودن کامل موضوع، مبلغ و نحوه تعیین حق الزحمه به عنوان یکی از موضوعات لازم الافشا در یادداشتهای

پیوست صورتهای مالی هر سال نشان داده شود و علاوه بر آن هرگونه حق الزحمه دیگری نیز که به هر عنوان به طور مستقیم یا غیرمستقیم به بازرس یا حسابرس داده می شود در صورتهای مالی هر سال با ذکر توضیحات لازم افشا گردد.

یکی دیگر از موضوعاتی که شاید بیش از هر چیز دیگر در استفسار حسابرس موثر است مساله دوام سمت اوست. اصولاً حسابرسی کسه سمت خود را مهون الطاف مدیران و یایک یا چند سهامدار عمده شرکت است و به سادگی از طرف آنها قابل عزل باشد، همیشه قابل تهدید و یا تعطیل است و هرگاه بخواهد متهورانه پرده از مسائل سی بردارد، چون به خوبی می داند که به سادگی می توانند با عزل او اعمال وی را خنثی نمایند، در این امر تردید پیدای کند. اکنون به موجب ماده ۱۴۴ قانون تجارت مجمع عمومی عادی شرکت می تواند بدون هیچ گونه توضیحی بازرس را در هر موقع عزل نماید و تنها شرطی که قانون قائل شده آن است که مجمع مذکور جانشین وی را تعیین نماید. به این ترتیب دارندگان نصف به علاوه یک عدد از سهام شرکت، همیشه می توانند بازرس را برای جلوگیری از افشا عملیات سو خود بسادگی برکنار کنند. هرگاه در نظر بگیریم که در شرایط خاصی مجمع عمومی عادی شرکت با حضور دارندگان هر تعداد سهام شرکت رسمیت می یابد، می توان دید که در بدترین شرایط حتی دارندگان درصد کمی از سهام یک شرکت می توانند بازرس را بدون هیچ گونه توضیحی عزل کنند و فقط کافی است جانشین او را تعیین نمایند!

البته ضرورت تجدید انتخاب بازرسان به طور سالانه، پیش بینی درستی است، چه در عین حال نباید اجازه داد که عزل بازرسان، حتی

در شرایطی که وظایف خود را به خوبی انجام نداده اند، با شکل روبرو باشد. شاید به همین علت است که حتی در انگلستان که قانون شرکت‌های آن در طی سنوات از این لحاظ در کشورهای دیگر به عنوان یک نمونه خوب ملاک عمل قرار گرفته و همیشه در مورد عزل بازرسان مقررات بسیار سختی داشته، در اصلاحیه قانون شرکت‌ها در سال ۱۹۷۶ تجدید انتخاب حسابرس را در هر سال در قانون گنجانده است. ولی در همین حال قانون باید حاوی پیش بینی‌هایی باشد که عزل بازرسان در فاصله بین دو مجمع عمومی عادی سالانه تابع مقررات ویژه ای باشد. مثلاً می‌توان مقرر داشت که عزل بازرسان در فاصله بین دو مجمع عمومی سالانه باید موکول به ارائه دلایل کتبی از طرف مدیران باشد، دلایلی که قبل از تشکیل مجمع باید به آگاهی بازرسان برسد و وی حق داشته باشد توضیحات خود را به طور کتبی به اطلاع همه سهامداران برساند و پانته، در مجمع عمومی که عزل او مطرح است حضور یافته توضیحات خود را به آگاهی حاضران برساند. از طرف دیگر شاید لازم باشد که عزل بازرسان در خلال یک سال مالی در اختیار مجمع عمومی فوق العاده گذارده شود تا هیچ وقت درصد کمی از سهامداران قادر به تعویض بازرسان نباشند. استعفا بازرسان از سمت خود نیز باید تابع همین شرایط باشد، چه در حال حاضر به سادگی ممکن است به جای عزل بازرسان، وی را مجبور به استعفا نموده و اتفاقاً در بیشتر مواردی که بازرسان در خلال سال مالی تعویض می‌شوند همین روش مورد استفاده قرار می‌گیرد.

یکی از نکات قابل توجه قانون تجارت ضمانت اجرای مقررات آن است. هیچ مقررات قانونی، هر قدر هم که کامل باشد، کافی نیست

مگر آنکه ضمانت اجرائی محکمی داشته باشد و به طور کلی مکانیسمی برای درست اجرا شدن آن در نظر گرفته شده باشد. قانون تجارت ایران از این لحاظ ضعیف است و شاید به همین علت است که در طی ۸ سال که از اجرای آن می گذرد با آنکه به سختی می توان باور کرد موارد تخلفی پیش نیامده باشد، هیچ موردی را سرخ نداریم که با بررسی به علت تخلف از مقررات فوق الذکر، و یا مقررات دیگر قانون تجارت که بعداً" به آن اشاره خواهد شد، تحت تعقیب قرار گرفته باشد. تنها مقرراتی که از لحاظ ضمانت اجرای مواد مربوط به استقلال بازرسان در قانون تجارت در نظر گرفته شده است، مقررات ماده ۲۶۶ قانون است که می گوید هر کس با وجود منع قانونی عالماً" سمت بازرسی را در شرکت سهامی بپذیرد و به آن اعمال کند به حبس تأدیبی اردو ماه تا ششماه یا به جزای نقدی از بیست هزار تا یکصد هزار ریال یا هر دو مجازات محکوم خواهد شد. مفهوم این ماده آن است که برای محکومیت بازرسی باید ثابت شود که وی از منع قانونی مربوط به انتصاب خود آگاهی داشته و با وجود این آگاهی سمت بازرسی را قبول نموده و بدان عمل کرده است. در اینجا باید یادآور شد که به موجب ماده ۱۷ قانون، قبول سمت از طرف بازرسی به خودی خود دلیل آن است که بازرسی با علم به تکالیف و مسئولیتهای سمت خود عهده دار آن گردیده است. ولی نکته ای که مطرح می شود آن است که آیا فرض بر علم به تکالیف و مسئولیتهای سمت بازرسی، شامل تکلیف بر عدم پذیرش سمت در حالی که طبق قانون بازرسی نمی تواند بدان سمت انتخاب شود نیز می باشد؟ به بیان دیگر ضمانتی وجود دارد که بازرسی در صورت اطلاع از موارد منع، سمت خود را قبول و بدان عمل ننماید؟ ظاهراً" به نظر می رسد که این به عهده منصوب کنندگان است که از موارد

منع و مورد داشتن آنها نسبت به بازرس اطلاع داشته باشند، و چنان که بعداً معلوم شود که چنین موارد منع وجود داشته ولی بازرس با وجود علم به آن از قبول سمت خودداری نکرده است، ظاهراً به عهده شرکت و به خرج کلیه سهامداران است که باید رسیدگی شود که آیا در نتیجه این امر خسارتی متوجه شرکت شده است که بتوان بازرس را به موجب آن تحت تعقیب قرارداد یاخیر. خاصه آن که در هیچ جای قانون تجارت دستگامی به عنوان ناظر بر اعمال شرکتهای اعلام جرم و دادخواهی به عهده آن باشد پیش بینی نشده است. از مطالب فوق برمی آید که مقررات موجود قانون تجارت از این لحاظ نه تنها مبهم است بلکه ارضیانت اجرای شایسته ای هم برخوردار نیست.

#### شایستگی اخلاقی حسابرسان

نظریه اعتمادی که خوانندگان صورتهای مالی به گزارش حسابرس می کنند و رابطه خاصی که بین وی و شرکت مورد رسیدگی باید وجود داشته باشد، شایستگی اخلاقی حسابرس یکی از عناصر مهم صلاحیت است. از لحاظ شایستگی اخلاقی حسابرسان، تنها پیش بینی که در قانون تجارت به عمل آمده است بند اول ماده ۱۴۷ می باشد که مقرر می دارد دیوانگان و کسانی که حکم ورشکستگی آنها صادر شده است و همچنین آنهایی که به علت ارتکاب جنایت یایکی از جنحه های سرقت، خیانت در امانت، کلاهبرداری، اختلاس، تدلیس و یا تصرف غیرقانونی در اموال عمومی به موجب حکم قطعی دادگاه از کلیه حقوق اجتماعی یا بعضی از این حقوق محروم شده باشند در مدت

محرومیت نمی توانند به سمت بازرس انتخاب شوند. اینها البته  
 مسائلی است که در صورت وجود آنها بسیار واضح است که شخص مربوطه  
 نباید به سمت حسابرس که سمتی از لحاظ اخلاقی خطیر است منصوب  
 گردد، ولی نکته در اینجاست که اینها جنبه های منفی شایستگی اخلاقی  
 حسابرس را پیش بینی می نماید و بدون شك حسابرس نه تنها باید  
 از این جنبه ها منزه باشد بلکه در جهت مثبت باید از شایستگی اخلاقی  
 نه تنها در حدود متعارف، بلکه بیش از آن برخوردار باشد، یعنی  
 چنان که شایسته يك فرد کارشناس است که در سمت امین انجام  
 وظیفه می کند. حسابرس چه در جریان رسیدگی های خود که در نتیجه  
 آن در جریان انواع اطلاعات خصوصی و محرمانه مربوط به شرکت  
 و سهامداران آن قرار می گیرد و چه در مرحله نتیجه گیری از  
 رسیدگی های خود و ارائه گزارشی که هم سهامداران و هم اشخاص  
 ثالث اعم از سازمان های رسمی و غیره بدان اتکاء می کنند، به عنوان  
 شخصی " امین " انجام وظیفه می کند. بدین ترتیب حسابرس باید  
 شخصی درستکار، راست پیشه و رازدار باشد و نه تنها دارای سـو -  
 پیشینه ای نباشد بلکه از این جهت از حسن شهرت برخوردار باشد.  
 از طرف دیگر آنها که با ما مهیت کار حسابرسان از نزدیک آشنائی  
 دارند می دانند که حسابرسی کاری است که انجام شایسته آن  
 حوصله بسیار می خواهد و از عهده هر کسی بر نمی آید. حسابرس باید  
 تیزهوش باشد تا در حداقل وقت به درون مسایل پی ببرد. باید بتواند  
 با جلد علاقه و احترام مسئولین امور شرکت در آنها ایجاد همکاری نماید.  
 چه در خلال رسیدگی و چه در موقع نتیجه گیری از رسیدگی هایی که  
 انجام داده است باید ذهنی بارداشته و ارتعصب به دور باشد. باید  
 شجاعت اظهار نظر خود را داشته باشد و در عین حال آن قدر باتدبیر

باشد که بتواند نظرهای خود را به موقع مقتضی و به بیان مقتضی ابرار دارد و به علت بی تدبیری باعث نشود که چشمه اطلاعاتی که هنوز در جریان کسب آن است اربیبخ بشکند. اینها صفاتی است که در صورت عدم وجود آنها در حسابرس نمی توان به نتیجه کار او که همان گزارش نهائی وی نسبت به صورتهای مالی باشد اعتماد نمود. ولی در عین حال نمی توان انتظار داشت که برای اطمینان از وجود این صفات، فهرستی از آنها در قانون گنجانده شده باشد. بهترین راه چاره همان است که در قوانین تجارت بسیاری از کشورها پیش بینی شده است، بدین ترتیب که حسابرسی شرکتها را منحصر به اشخاصی نموده اند که با اثبات صلاحیت اخلاقی آنها، چه در آغاز و چه در طی سنوات کار، یکی از انجمنهای معتبر حرفه ای حسابداران و حسابرسان مستقل آنها را به عضویت پذیرفته باشد. در قانون تجارت ایران همان طور که گفته شد برای جلوگیری از پذیرش سمت حسابرس توسط اشخاصی که پیشینه بد دارند پیش بینیهایی شده است ولی برای جنبه های مثبت امر، یعنی برای حسن شهرت حسابرس، برای اطمینان یافتن از انضباط حرفه ای او، برای اطمینان یافتن که کسی یا سازمانی ناظر بر اعمال اوست و جهات اخلاقی وی همیشه تحت کنترل است، پیش بینیهای لازم نشده است.

#### کاردانی حسابرسان

از جمله عناصری از صلاحیت کلی حسابرسان که در قانون تجارت ایران به آن کمتر توجه شده است، کاردانی فنی حسابرسان است. اگرچه در ماده ۱۷ قانون ذکر شده است که قبولی سمت از طرف بازرس به خودی خود دلیل بارز این است که بازرس با علم به تکالیف و مسئولیتهای سمت خود عهده دار آن گردیده است، ولی توجه به این که این

تنها موردی است که در خصوص شرکت‌های سهامی خاص که اکثر شرکت‌های سهامی را تشکیل می‌دهند، در قانون به مسئله کاردانی حساب‌رسان اشاره شده است، نشان می‌دهد که این امر چقدر دست کم گرفته شده است. لحظه ای بیندیشیم که مثلا " برای اظهار نظر درباره درستی صورتهای مالی یک شرکت بزرگ صنعتی چه مقدار دانش فنی لازم است. شرکت در سطح بسیار وسیعی از داخل و خارج کشور اقدام به خرید ماشین آلات و مواد اولیه می‌کند. مواد اولیه را از یک یا چند مرحله تولیدی گذرانده و به کالای ساخته شده تبدیل می‌نماید. در سطح بسیار وسیعی به فروش می‌رساند و حسابداری این همه عملیات که شامل به دست آوردن قیمت تمام شده محصولات به روشهای گوناگون و هزینه یابی، عملیات مربوط به گشودن و واریز اعتبارات اسنادی، پذیرش و واریز اسناد دریافتنی و صدور واریز اسناد پرداختنی و غیره می‌شود طبعا " سیستم پیچیده ای را به وجود آورده است. در خلال این عملیات، مسائل حقوقی مختلف از قبیل ادعاهایی که بر علیه شرکت می‌شود یا ممکن است بشود، مالیاتهای تکلیفی و مالیات بردرآمد خود شرکت، اجرای قوانین مملکتی که نسبت به شرکت اثرات مالی دارد، از قبیل خود قانون تجارت، قانون تامین اجتماعی، قانون کار، اصول سهام کردن کارگران در سود کارخانجات، تثبیت قیمت‌ها، گسترش مالکیت واحدهای تولیدی و نظایر آن، اتخاذ تصمیمات روزمره را در مورد چگونگی عملیات حسابداری مشکلتر می‌سازد. در این شرایط از حساب‌رسان خواسته می‌شود که با رسیدگیهای لازم نسبت به درستی صورتهای مالی شرکت در پایان سال اظهار نظر کند. به سادگی می‌توان دریافت که صرف نظر از اطلاعات بسیار وسیعی که حساب‌رسان باید از حسابداری مالی و هزینه یابی به طور دقیق و همراه با تجارب



عملی داشته باشد، درعین حال باید ارجنبه های مختلف هر یک از قوانین مملکتی که مربوط به موضوعات فوق است به نحو شایسته ای آگاه باشد. عدم آگاهی حسابرس از این لحاظ هر چند در کم از شایستگی اخلاقی و استقلال برخوردار باشد، نتیجه کار وی را ارجنبه های دیگر غیر قابل اعتماد می سازد. باین وجود تنهائیش بینی که در قانون از لحاظ دانش فنی حسابرس شده است همان است که در بالا ذکر شده و تنهائیت اجرا برای مقررات فوق در نظر گرفته شده است ماده ۲۶۷ قانون است که می گوید هر کس درست با داری شرکت عالمی" راجع به اوضاع شرکت به مجمع عمومی در گزارشهای خود اطلاعات خلاف حقیقت بدهد و یا این گونه اطلاعات را تصدیق کند به حبس تادیبی ارسه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد. گاه به نظر می رسد که نویسندگان قانون ضمانت اجرای بعضی از مقررات قانون را تنهادر مجازاتهایی دانسته اند که در صورت محکومیت شخص به علت عدم اجرای آن در نظر گرفته شده است. نویسنده معتقد است که در همه مواردی که مربوط به حسابرسان شرکتها می شود مجازاتهای دادگاهی باید به عنوان حد آخر کیفر حسابرس شناخته شود و برای حفظ حقوق سهامداران، مدیران، کارکنان و بستانکاران شرکتها و همچنین اشخاص و سازمانهایی که به موجب قانون و بابه اختیار خود به صورتهای مالی شرکتها اتکا می کنند، لازم است پیش بینیهائی به عمل آید که در هر حال بتوان مطمئن بود که شخصی که سمت با داری یا حسابرس شرکت را می پذیرد از لحاظ شایستگی اخلاقی، استقلال و کاردانی فنی در سطحی نه تنها قابل قبول، بلکه قابل توصیه قرار دارد.

البته این سؤال مطرح می شود که چگونه می توان با شرایط

مختلفی که شرکتهادارند در قانون تجارت برای کاردانی فنی حساب‌رسان پیش بینیهایی کرد که در عین شایستگی، قابل اجرا باشند؟ پاسخ به این سؤال چندان مشکل نیست، چه خود قانون تجارت چنین پیش بینی را به طور گذرا در مورد شرکتهای سهامی عام کرده است. تبصره ماده ۱۴۴ قانون مقرر می دارد که در حوزه هایی که وزارت اقتصاد (سابق) اعلام می کند، وظایف بازرسی شرکتهادار شرکتهای سهامی عام اشخاصی می توانند ایفا کنند که نام آنها در فهرست رسمی بازرسان شرکتهادرج شده باشد. شرایط تنظیم فهرست مذکور و احراز صلاحیت بازرسی در شرکتهای سهامی عام و درج نام اشخاص صلاحیت دار در فهرست مذکور به موجب همان تبصره موقوف به تنظیم آئین نامه ای شده است که به پیشنهاد وزارت مذکور و تصویب کمیسیونهای اقتصاد مجلسین ارتاریخ دهم اردیبهشت سال ۱۳۵۰ قابل اجرا گردیده است، ولی تا تاریخ نگارش این مقاله هنوز فهرستی از این اسامی اعلام نشده است.

در اینجابه جاست که قبل از تجزیه و تحلیل این مقررات متذکر شویم که به موجب ماده ۲۴۲ قانون در شرکتهای سهامی عام همچنین مقرر شده است که هیات مدیره به حسابهای سود و زیان و ترانزنامه شرکت گزارش حسابداران رسمی را نیز مبنی بر اظهار نظر درباره حسابهای شرکت و گواهی این که صورتهای مذکور وضع مالی شرکت را به نحو صحیح و روشن نشان می دهد، ضمیمه نمایند. این پیش بینی قابل توجه، به نظر می رسد نه در موقع تدوین اولیه قانون که جهات اساسی هر موضوع مورد توجه قرار گرفته است، بلکه در مراحل اصلاح

• بالغو قانون مربوط به حسابداران رسمی، اجرای ماده ۲۴۲ از بعداً انقلاب به حالت تعلیق درآمده است.

و دستکاریهای بعدی به متن اضافه شده باشد، چون درجایی غیر از بخش مربوط به بازرسان شرکتها آورده شده است و در عین حال از لحاظ فکری با مقررات دیگر قانون قابل انطباق نیست. بحث درباره تبصره ماده ۱۴۴ که در بالا به آن اشاره شد، بسیاری از جهات این موضوع را روشن خواهد ساخت. اولین نکته ای که به نظرمی رسد آن است که در سالهای بین ۱۳۴۲ تا ۱۳۴۷ که قانون مذکور در طی آن مدت نخست تدوین و سپس با اصلاحاتی تصویب شده است، مقامات مربوط ظاهراً "شک داشته اند که به تعداد کافی حسابرس صلاحیتدار در همه نقاط کشور وجود داشته باشد و بهمین علت نخواسته اند مقرراتی وضع کنند که اجرای آن در همه نقاط کشور امکان پذیر نباشد و بنابراین محدودیت انتخاب بازرسان شرکتها را طبق مقررات مذکور از طرفی محدود به شرکتهای سهامی عام و از طرف دیگر محدود به آن حوزه هایی نموده اند که وزارت اقتصاد (سابق) بر حسب اقتضا اعلام نماید. اشکال در اینجاست که اجرای هرگونه مقررات "یک بام و دو هوا" و غیر قابل توجیه در عمل هیچ وقت آسان نیست و برای مثال در این مورد می توان تصور نمود که اگر انتخاب بازرسان از بین اشخاص صلاحیتدار چیزی باشد که به طور کلی شرکتها خواستار آن نباشند کافی است مرکز رسمی شرکت را در نقطه ای خارج از حوزه یا حوزه های اعلام شده از طرف وزارت مذکور قرار دهند و بدین ترتیب در نهایت سادگی از این مقررات معاف شوند. تازه چنانکه در نظر باشد اعمال چنین مقرراتی محدود به شرکتهای سهامی عام گردد، تصور نمی رود در آینده نزدیک، یعنی یک دوره ده تا پانزده ساله تعداد این شرکتها چندان زیاد شود و یا تعداد حسابرسان صلاحیتدار اعم از حسابداران رسمی یا کسانی که به موجب مقررات تبصره

فوق الذکر صلاحیت دار شناخته شوند، آنقدر کم باقی بماند که نتوان این مقررات را در سرتاسر کشور اجرا نمود.

نکته دوم پیش بینی شرایط تنظیم فهرست مذکور و احراز صلاحیت بازرسی در شرکتهای سهامی عام و درج اسامی اشخاص صلاحیت دار در فهرست مذکور می باشد. سابقه تصویب لایحه قانونی مذکور که نخستین بار در حدود آذرماه ۱۳۴۳ به مجلس شورای ملی تقدیم و بالاخره در اسفند ۱۳۴۷ از تصویب کمیسیون مشترک خاص مجلسین گذشت است، شخص رابه این تصور می اندازد که هر چند از لحاظ قوام یافتن یک حرفه حسابرسی مستقل در طی سالهای مذکور تغییرات و پیشرفتهای قابل توجهی در کشور به عمل آمده، در مراحل نهائی تصویب لایحه ظاهراً به این امر توجه نشده است. وجود این تبصره در نسخه اولیه لایحه که در آذر ۱۳۴۳ یا قبل از آن تهیه شده است کاملاً قابل توجیه می باشد و حتی می توان آن را پیش آهنگ سازمان یافتن و شناخته شدن حرفه حسابداری مستقل در ایران به شکل جدید آن شناخت، چه در آن تاریخ هنوز قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۴۵ تدوین نیافته و حسابداران رسمی که به موجب قانون اخیر الذکر به مضمّن ظهور رسیدند، شناخته نشده بودند. ولی نکته قابل توجه آن که در مراحل تصویب نهائی لایحه یعنی در اسفند ۱۳۴۷، نه تنها حسابداران رسمی تحت مقررات قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۴۵ شناخته شده بودند، بلکه صحبت از ایجاد یک سازمان حرفه ای حسابداران مستقل بود و تا سال ۱۳۵۰ که آئین نامه مربوط به انتخاب بازرسان شرکتهای سهامی عام به تصویب کمیسیون مشترک مجلسین می رسید، نه تنها تعداد ۵۱ نفر به عنوان حسابدار رسمی شناخته شده بودند بلکه عده زیادی از حسابداران خبره ایرانی که در خارج از کشور دانش

اندوخته و به کشور مراجعت کرده بودند مشغول مذاکره و تبادل نظر در باب تشکیل يك انجمن حرفه ای و مستقل برای حسابداران بودند، همان طور که در جوامع پیشرفته صنعتی معمول است. اینجاست که به خوبی می توان دید که ماده ۲۴۲ قانون مبنی بر انضمام گسزارش حسابداران رسمی به صورتهای مالی شرکتهاى سهامی عام به صورت يك ماده الحاقی در مراحل نهائی تصویب قانون به آن اضافه شده است ولی ظاهراً توجه نشده است که بدین ترتیب علاوه بر آن که تبصره ماده ۱۴۴ صورت رائدی پیدامی کند، بلکه با بسودن هردو این مقررات در اصل ابهامی از لحاظ ماهیت کاربرد در شرکتها به وجود می آید، که در آغاز این نوشته به آن اشاره شد.



ادامه دارد

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی