



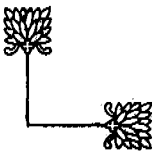
حسابداران و قانون مروری اجمالی بر: نحوه اجرای ماده ۱۴۱ قانون تجارت

پ. ا. جواهری

بازنگری بنیادی و انتقادی آن چه جزو " بدیهیات " تلقی می شود، یا تلاش در حل مسایلی که " حل شده " به نظر می رسد، در بسیاری موارد به نتایج جالب توجه و گاه شگفتی آور و بحث انگیزی انجام می دهد. این گونه بازنگری، در عین آن که به سلامت فکر و منطق کمک می کند، موجب جا گرفتن و قوام مفاهیمی می شود که موضوع بازنگری است - در صورتی که نتیجه حاصل منجر به ابقای نظرا و لیه گردد. موضوع زیان وارده به شرکتهای سهامی، که در ماده ۱۴۱ قانون اصلاحی تجارت مصوب سال ۱۳۴۷ عنوان شده، از این گونه مقولات است که مروری دوباره بر مفهوم آن ضروری به نظر می رسد - با این امید که این بازنگری، که برداشت نگارنده از این موضوع است، به نتایجی سازنده بیانجامد و قابل عرضه به صاحب نظران گردد.

در ماده ۱۴۱ قانون مذکور آمده است: " اگر بر اثر زیانهای وارده حداقل نصف سرمایه ی شرکت از میان برود، هیات مدیره مکلف است بلافاصله مجمع عمومی فوق العاده ای را حیثان سهام را دعوت نماید تا موضوع انحلال یا بقای شرکت مورد شور و رای واقع شود. هرگاه مجمع مزبور رای به انحلال شرکت ندهد باید در همان جلسه و با رعایت مقررات ماده ۱۰۰ این قانون سرمایه ی شرکت را به مبلغ سرمایه ی موجود کاهش دهد. در صورتی که هیات مدیره برخلاف این ماده به دعوت مجمع عمومی فوق العاده مبادرت ننماید و یا مجمعی که دعوت می شود نتواند مطابق مقررات قانونی منعقد گردد، هر ذینفع می تواند انحلال شرکت را از دادگاه صلاحیتدار درخواست کند. " در وهله ی اول، به چند مطلب مهم در متن ماده با پد توجه داشت:

۱- میزان و محک اجرای این ماده " زیان وارده " ای است که موجب شده باشد حداقل نصف " سرمایه ی شرکت از میان برود. "



۲- اقدام‌کننده " مجمع عمومی فوق العاده‌ی " صاحبان سهام است که طبق قانون برای اخذ تصمیم در موارد مهم و حیاتی تشکیل می‌شود و مسالهی مورد شور و رای " انحلال یا بقای شرکت" است، یعنی بودیا نبود آن، یعنی ادامه‌ی فعالیت شرکت یا قطع آن.

۳- اگر مجمع به انحلال رای ندهد " باید سرمایه‌ی شرکت به مبلغ موجود" کاهش یابد.

۴- اگر به هر علت مجمع عمومی تشکیل نشود، هر ذینفع می‌تواند از دادگاه انحلال شرکت را درخواست کند، و نه کاهش اجباری سرمایه‌ی آن را.

۵- آن چه در متون موجود ماده‌ی ۴۱ در زمینه‌ی اشاره به حداقل میزان مجاز سرمایه ذکر شده " با رعایت ماده‌ی ۶ این قانون" است، ولی با عنایت به مفهوم ماده‌ی ۶ و این که ارتباطی با حداقل میزان سرمایه‌ی شرکت ندارد، به نظرمی رسد به احتمال قوی منظور ماده‌ی ۵ همان قانون است که در نتیجه اشتباه چاپ، ماده‌ی ۶ عنوان گردیده که این که مندرجات ماده‌ی ۱۸۹ نیز که ناظر بر موارد کاهش عمومی سرمایه است در مورد حداقل سرمایه به ماده‌ی ۵ اشاره نموده که موید این نظراست.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

مجمع علوم انسانی

زیان وارده چیست؟

اگر بگوییم در عرف متداول و طبق سوابق امر، زیان وارده به اندوخته‌ی منفی شرکتها (به معنای ما حصل تنها تر تمامی اندوخته‌ها و مانده حساب سود و زیان در مواردی که نتیجه‌ی منفی و "بدهکار" است) اتلاق گردیده، تعمیم نادرستی صورت نگرفته است و راه خطا نپیموده‌ایم، و ملاک تشخیص زیان وارده در موارد اجرای ماده‌ی ۱۴۱، به منظور آن که در میزان زیان وارده جای بحث و فحش بیشتری نباشد، چنان مانده‌ی منفی است که حسابرسی و در اجرای ماده‌ی ۱۴۸ قانون توسط بازرس قانونی شرکت مورد تأیید قرار

گرفته باشد. مادراین بحث کوتاه به این بازمی نگریم که آیا مانده‌ی زیان دفتری شرکت همان " زیان وارده‌ی" منظور قانون است یا خیر.

اگرچه سود شرکتها در ماده‌ی ۲۳۷ قانون اصلاحی تجارت تعریف شده است و ادامه‌ی این تعریف در مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ به تعریف سود قابل تقسیم انجامیده است، به جز در ماده‌ی ۱۳۳ که در محدوده‌ی خاصی به زیان به عنوان " اعم از ورود خسارت یا تقویت منفعت " اشاره‌ای گذرا شده، و نیز در ماده‌ی ۲۴۰ که منافع موهوم به عنوان سودی که بدون رعایت مقررات قانون تقسیم شود تعریف شده است، در جای دیگر همین قانون زیان یا زیان وارده تعریف نشده است. ناگفته نماند که در تعاریف سود و سود قابل تقسیم نیز هرگاه به مسالهی لزوم تها تر زیانهای سنواتی با سود سال اشاره شده، عبارت " زیان وارده" به کار رفته - که باز تاکید مجددی بر ضرورت توجه به مفهوم این عبارت است.

در قانون مدنی، تا آن جا که به نظر نگارنده رسیده، در دو مورد، به قرینه، مفهوم " زیان وارده"، آن هم بدون کاربرد همان عبارت، تبلور یافته است: یکی در ماده‌ی ۵۷۸ که "مرتفع شدن" یا انحلال شرکت به دو طریق تقسیم و تلف شدن تمام مال شرکت ذکر شده و دیگری در ماده‌ی ۵۹۳ و آن هم در زمینه‌ای ویژه، که گفته شده " ضرری که... عبارت است از نقصان فاحش قیمت به مقداری که قابل مسامحه نباشد."

آن چه مسلم است در هیچ یک از قوانین مدنی و تجارت، اثری از شناخت زیان وارده به معنای مانده‌ی دفتری زیان به چشم نمی خورد و لو آن که مورد تایید با زرس قانونی نیز قرار گیرد، و اگرچه مناسب و بجا می بود که به این مهم توجه دقیق معمول می گردید، به نظر می رسد در شرایط کنونی این قوانین، تشخیصی زیان وارده، در حدی که موجب اجرای ماده‌ی ۱۴۱ (یعنی احیاناً قطع فعالیت شرکت یا کاهش اجباری سرمایه‌ی آن) باشد، به اعمال نظر منطقی و موجه و منصفانه‌ی ارکان ذیربط شرکت محول

می گردد. اکنون سوال این است که چنان نظر بر چه ضوابط و ملاحظاتی باید مبتنی باشد تا ورود زیان به شرکت احراز شود و در نتیجه، قانون به درستی اجرا گردد و هسم نصدای وجدان تصمیم گیرندگان، در هیاهوی فشارهای ساده گرایی، خفه و منکوب نشود؟

ضوابط تشخیص زیان وارده

برای تشخیص احراز زیان عدم احراز زیان وارده، ملاحظات و ضوابط موجود راه به قرینه یا برهان خلف در قانون تجارت و هم در اصول متداول حسابداری باید جست و جو کرد.

در قانون اصلاحی تجارت، آن جا که مقررات ناظر بر محاسبه سود اعلام گردیده (مواد ۲۳۴ و ۲۳۶) بر ضرورت والزام به وضع کلیه ذخایر لازم برای کاهش ارزش داراییها و احتساب بدهیهای قطعی و معلوم تاکید شده است، به عبارت دیگر (وبه زبان حسابداری) با رعایت مفهوم احتیاط تا آن جا که هرگونه کاهش در ارزش اموال ضروری باشد باید از محل سود عملکرد شرکت کنار گذاشته شود، در حالی که برای منظور کردن افزایش در ارزش اموال یا سودها و درآمدهای تحصیل نشده قانون سکوت است. و البته سکوت قانون به معنای انکار واقعیت افزایش احتمالی در ارزش اموال نیست بل هماهنگ با اصول پذیرفته شده حسابداری و برای رعایت جانب احتیاط و منطبق بر اصول بنیادی حسابداری در زمینه عدم شناخت درآمدهای تحصیل نشده می باشد. در نتیجه، قانونا کلیه زیانها و خسارات وارده به شرکت باید، از مجرای وضع ذخایر مناسب، در صورت های مالی منعکس باشد در حالی که در شرایط تداوم فعالیت شرکت هرگونه درآمد یا سود تحصیل نشده نباید به حساب گرفته شود، و این همان اصلی است که جوامع بین المللی حسابداری (و نیز جامعه حرفه ای در ایران) پذیرفته است و عملاً به کار می بندد. اما در عین حال، مراعات مفهوم احتیاط به معنای آن نیست که در شرایطی که

تداوم فعالیت شرکت تحت سوال و تصمیم قرار می گیرد وجود هرگونه تغییر مساعد در ارزش اموال را که در صورتهای مالی، به درستی، منظور نگردیده از نظر دودداشت و زیان وارده را بدون توجه به این موضوع فقط به اعتبار مانده‌ی منفی (وحسابرسی شده) اندوخته‌ها طبق دفاتر و صورتهای مالی، قطعی تلقی کرد. به دیگر بیان، نکته و پیام اصلی این نوشته در ارتباط با احراز زیان وارده، همین جا است.

به طوری که قبلاً مذکور افتاد، در قانون مدنی انحلال شرکت موکول به "تلف شدن تمام مال شرکت" گردیده است. تلف شدن بایدها واقعیت داشته باشد، و برای احراز آن، مانده‌ی دفتری زیان که بر مبنای حسابداری بهای تاریخی و نیز مفهوم احتیاط و در شرایط تداوم فعالیت شرکت محاسبه گردیده، کافی و وافی نیست، زیرا امکان دارد - و در شرایط تورمی این امکان به واقعیت می‌گراید - که ارزش روز اموال خالص شرکت در تاریخ تصمیم به انحلال به مراتب بیش از بهایی باشد که در دفاتر مالی آن شرکت منعکس است، و تکیه کردن بر میزان زیان دفتری در تصمیم به قطع فعالیت شرکت یا کاهش سرمایه‌ی آن، منطقی، موجه و منصفانه نخواهد بود. در تاکید بر صحت این بیان، به نکته‌ی دیگری نیز باید اشاره نمود: این که زیان عملکرد (که در بیشتر موارد معرف زیان دفتری است) با زیان وارده به شرکت به نحوی که ارزش سرمایه را کاهش دهد و حقوق مالی صاحبان شرکت را ناقص یا مسلوب نماید برابر نیست، مگر در مواردی که تمامی جنبه‌های تورمی در حسابهای شرکت منظور شده باشد - که این کار هنوز معمول و متداول نشده است و با مبانی حسابداری با بهای تاریخی مغایرت آشکار دارد. در عین حال، آن جا که سخن از کاهش ارزش سرمایه می‌رود، باید دید ارزش سرمایه چیست؟

سرمایه، که در اذهان به اصطلاح غیر فنی مترادف با دارایی مفهوم می‌گردد (در حالی که در نظام دفتری نقطه‌ی مقابل دارایی و به عنوان بدهی شخص حقوقی به صاحبان سهام منظور و

تلقی می شود) در واقع چیزی جز سایه‌ی دارایی یا تصویر دارایی در آئینه نیست. در کلیات، به نظرمی رسد که چیزی جز هستی، آن هم هستی یگانه، وجود ندارد، و آن چه انسان به اعتبار مفروضات مخلوق خود در نقطه‌ی مقابل آن قرار می دهد (و مثلاً در حسابداری، آن را بدهی می نامد) حقیقت را عوض نمی کند. جز آن که درک نمودهای محیطی را تسهیل نماید، به عنوان مثال، شرکت از فروشنده‌ای خریدن سیه می کند، یعنی دارایی ملموس یا خدمتی را می گیرد، و چون هنوز مبادله‌ی عینی انجام نداده (که از محل دارایی خود به صورت معوض یا با استفاده از وسیله‌ی پول معادل آن را به فروشنده رد کنند) تا زمان مبادله‌ی بهای معادل آن، آن معادل را "بدهی" خود می شناسد - زیرا بدهی به اعتبار اصالت دارایی ایجاد شده است و باید عیناً معادل همان باشد تا توازن "معامله" به معنای تقابل دو عمل برابر، محفوظ گردد. البته این بحث را می توان به ظرایف و نکات جالبی رسانید، ولی تا آن جا که به "سرمایه‌ی" شرکت مربوط است، با عنایت به مفهوم اصالت دارایی، برای آن که میزان سرمایه به نحو درست و منصفانه ارائه شود باید آن را معادل دارایی اصیل در دست شرکت دانست - و این جا است که در شرایطی که قطع تداوم فعالیت بر موجودیت شرکت سایه می گسترد (و فقط در این شرایط)، باید میزان سرمایه را در ارتباط مستقیم با معادل دارایی مربوط در نظر گرفت تا سنجش آن از نقطه نظر احراز زیان وارده به درستی انجام گیرد و "مبلغ موجود" سرمایه، آن گونه که در متن ماده‌ی ۱۴۱ آمده، معلوم شود و چنان چه گاهی ضرورت یابد صورت گیرد و یا در صورتی که "اتلاف مال شرکت" احراز گردد نسبت به انحلال آن اقدام شود.

نحوه‌ی اجرای عملی

نتیجه‌ای که از بحث مذکور به دست می آید حاکی از آن است که در اجرای ماده‌ی ۱۴۱ قانون اصلاحی تجارت، باید به چند نکته

توجه ویژه مبذول کرد:

الف - اطلاعاتی که برای اخذ تصمیم به مجمع عمومی فوق العاده عرضه می شود باید در اجرای مواد ۱۴۱ و ۱۹۵ قانون متکی به نظر بازرس قانونی باشد و به همراه آن نظر (به نفی یا به اثبات) که در اجرای ماده ی ۱۹۱ اظهار خواهد شد، ارائه گردد.

ب - نظر بازرس قانونی با توجه به ارزش سرمایه - به معنای معادل دارایی ذیربط در شرکت که به حقوق سهامداران مربوط می گردد - باشد، به نحوی که ارزیابی داراییهای شرکت با توجه به ارزش روز آنها (از طریق مکانیزم مناسب نظیر ارزیابی کارشناس - که بازرس می تواند در استفاده از اختیار حاصل از ماده ی ۱۴۹ قانون انجام آن را از هیات مدیره خواستار شود) صورت گرفته، آثار آن بر حقوق صاحبان سهام ملحوظ گردیده باشد.

ج - با توجه به " ارزش سرمایه " به صورتی که بیان گردید، بررسی این که این ارزش در مقایسه با سرمایه ی دفتری، حاکی از کمبود و گاهشی تا حدزیان وارده به میزان پنجاه درصد سرمایه ی دفتری، هست یا خیر و اخذ تصمیم حسب مورد.

بدیهی است ثبت هرگونه افزایش در ارزش روز داراییها در دفاتر شرکت، به دلیل مغایرت آشکار این عمل با اصول بنیادی حسابداری (به ویژه اصل ثبت اولیه ی دارایی و بدهی، و اصل تعلق درآمد، که این مورد از مستثنیات آن به شمار نمی رود) و نیز مسأله ی ثانوی تعلق مالیات بر درآمدی که تحقق نیافته است و لذا محملی برای پرداخت ندارد، نباید صورت گیرد؛ بل در نظر گرفتن تفاوت ارزش روز دارایی با ارزش دفتری آن صرفاً در زمینه ی دادن اطلاعات به مجمع عمومی برای تشخیص و حراز میزان ارزش سرمایه است تا تصمیمی مناسب و درست اتخاذ نکند و نه آن که در دفاتر شرکت درآمدی تحصیل نشده به ثبت برساند که جنبه ی سود موهوم داشته باشد و مضافاً مدیران شرکت را در معرض عواقب قانونی ناشی از آن قرار دهد.