

## تحلیل جرم اظهارنظر غیرقانونی بازرس و حسابرس نسبت به اطلاعات مالی ارائه شده

سید منصور میرسعیدی\* - محمد جوانمردی\*\*

(تاریخ دریافت: ۹۴/۱/۲۴ - تاریخ پذیرش: ۹۵/۳/۹)

### چکیده

این پژوهش به بررسی و تبیین عناصر متشکله جرم «تخلف از مقررات قانونی ناظر به بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات» به عنوان یکی از مهم ترین جرایم بورسی پرداخته است. «تخلف از مقررات قانونی راجع به بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی در خصوص اطلاعات و اسناد قابل ارائه به سازمان» و نیز «تخلف در تصدیق مستندات و اطلاعات قابل ارائه به سازمان» رفتار فیزیکی این جرم و «وجود مسئولیت قانونی در بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی»، «وجود رابطه حرفه‌ای درآمدزا با شرکت» و «اظهارنظر یا تهیه گزارش یا تصدیق مستندات و اطلاعات قبل از ارائه به سازمان» از مهم ترین شرایط و اوضاع و احوال ارتکاب این جرم است. بزه مزبور در زمره جرایم مطلق بوده و قصد ارتکاب و علم و آگاهی نسبت به موضوع جرم (سوءنیت عام) برای وقوع آن کافی است. این مقاله به عنوان اولین اثر مستقل از حسابرس و بازرس قانونی شرکت به عنوان مرتکب اصلی این جرم یاد کرده و برای آن ضمانت اجرای کیفری در نظر گرفته است.

واژه‌های کلیدی: تخلف، مقررات قانونی، حسابرس داخلی، حسابرس و بازرس قانونی.

\* استادیار حقوق کیفری و جرم شناسی دانشگاه علامه طباطبائی

\*\* دانشجوی دکتری حقوق کیفری و جرم شناسی دانشگاه امام صادق (نویسنده‌ی مسئول)

ir.javanmardi@gmail.com

## مقدمه

اهمیت اطلاعات در بازار سرمایه و ضرورت تضمین صحت اطلاعات به عنوان یکی از ارکان اصلی بازار رقابت کامل و تأثیر آن در ایجاد و توسعه بازار شفاف، کارا و منصفانه، مقنن را بر آن داشت در سال ۱۳۸۴ به جرم‌انگاری جدیدی نسبت به تخلف از مقررات قانونی ناظر به بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات صورت داده و در بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار به این مهم پردازد. بر اساس مقرر قانونی اخیرالشاره «هر شخصی که مسئول تهیه اسناد، مدارک، اطلاعات، «بیانیه ثبت» یا «اعلامیه پذیرهنویسی» و امثال آن‌ها جهت ارائه به «سازمان» است و نیز هر شخصی که مسئولیت بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات مذکور را برعهده دارد و در اجرای وظایف محوله از مقررات این قانون تخلف نماید، به حبس تعزیری از یک ماه تا شش ماه یا جزای نقدی معادل یک تا سه برابر سود به دست آمده یا زیان متحمل نشده یا هر دو مجازات محکوم خواهد شد».

در نص صریح ماده فوق‌الشاره به موارد متعددی از اصطلاحات فنی و حقوقی اشاره شده که هر کدام در حوزه‌ای از بازار اوراق بهادار نقش داشته و مسئولیت‌های حقوقی متعددی ایجاد می‌نماید. مسئولیت تهیه اسناد، مدارک، اطلاعات، بیانیه ثبت و اعلامیه پذیرهنویسی از یک طرف و مسئولیت بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی از طرف دیگر مسئولیت‌هایی برای اشخاص مختلف ایجاد نموده و تخطی از این مسئولیت‌های قانونی موجب کیفر مقرر خواهد بود. همان گونه که ملاحظه می‌شود این اصطلاحات متعدد که هر کدام بار معنایی خاص دارند، به صورت سلسله‌وار و پی‌درپی آمده و نه یک جرم بلکه به نظر می‌رسد دو جرم مختلف را معرفی می‌نماید. اصطلاحات «بیانیه ثبت»، «اعلامیه پذیرهنویسی»، «بررسی و اظهارنظر»، «گزارش مالی، فنی یا اقتصادی»، «تصدیق مستندات و اطلاعات» هر کدام دارای توصیفات و تعاریفات خاص خود بوده که شبیه دانستن و هم‌عرض دانستن آن‌ها باهم جای تأمل و بررسی دارد. به نظر می‌آید که ماده قانونی مزبور به بررسی و جرم‌انگاری دو عنوان مستقل مجرمانه پرداخته، لیکن به اشتباه یا از سرببی‌دقتی، دو عنوان را در یک مقرره گنجانده است، لذا به بررسی عناصر مادی و روانی جرم «تخلف از مقررات قانونی ناظر به بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات» پرداخته شده است. لازم به ذکر است به غیر از پاره‌ای مطالب کلی و بسیار پراکنده، تاکنون هیچ اظهارنظر قطعی در خصوص مسئولیت کیفری بازرس

و حسابرس مستقل شرکت بر اساس مقررات قانون بازار اوراق بهادار ارائه نشده و مقاله حاضر به‌عنوان اولین اثر مستقل در این زمینه است.

## ۱. عنصر مادی<sup>۱</sup>

بر اساس قسمت دوم بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار «هر شخصی که مسئولیت بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات مذکور را بر عهده دارد و در اجرای وظایف محوله از مقررات این قانون تخلف نماید»، به مجازات مقرر در صدر ماده محکوم می‌شود. در این مبحث به رفتار فیزیکی جرم یادشده و نیز شرایط و اوضاع و احوال ارتکاب جرم و نتیجه حاصله پرداخته خواهد شد.

### ۱-۱. رفتار فیزیکی

با توجه به اینکه مقاله بر این پیش‌فرض استوار است که بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار به دو جرم متفاوت اشاره کرده است، در این قسمت تنها به شناسایی رفتار فیزیکی جرم «تخلف از مقررات قانونی ناظر به بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات» خواهیم پرداخت. همان‌طور که ملاحظه می‌شود جزء اصلی جرم یادشده عبارت است از ۱- تخلف از مقررات قانونی ناظر به بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی و ۲- تخلف از مقررات قانونی در تصدیق مستندات و اطلاعات مذکور. در این گفتار طی چند بند مجزا به برشماری رفتار فیزیکی این جرم پرداخته و به ویژگی‌های آن‌ها اشاره خواهیم کرد.

۱-۱-۱. تخلف از مقررات قانونی راجع به بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی در خصوص اطلاعات و اسناد قابل ارائه به سازمان.

بر اساس ماده ۲۴۲ قانون تجارت، «در شرکت‌های سهامی عام هیئت‌مدیره مکلف است به حساب‌های سود و زیان و ترازنامه شرکت، گزارش حسابداران رسمی را نیز ضمیمه کند». بر اساس تبصره ماده مذکور «منظور از حسابداران رسمی مذکور در این ماده حسابداران موضوع فصل هفتم قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب اسفند سال ۱۳۴۵) است و در صورتی که به‌موجب

<sup>۱</sup> - تقسیم عناصر متشکله جرم به عناصر قانونی، مادی و روانی در خصوص جرم موضوع این مقاله به‌صورت کلی گذرا در کتاب «میرزایی منفرد، غلامعلی (۱۳۹۱)، حقوق کیفری بازار اوراق بهادار، تهران: نشر میزان، چاپ دوم» ذکر شده است.

قانون شرایط و نحوه انتخاب حسابداران رسمی تغییر کند یا عنوان دیگری برای آنان در نظر گرفته شود، شامل حسابداران مذکور در این ماده نیز خواهد بود». منظور قانون گذار از لفظ «حسابدار رسمی» در این مقرر قانونی، حسابرس شرکت است. وجود حسابرس (به تعبیر قانون همان حسابدار رسمی) بر اساس ماده ۲۴۲ قانون تجارت در شرکت های سهامی عام لازم است. بر اساس فصل هفتم قانون مالیات های مستقیم که در ماده ۲۴۲ قانون تجارت به آن اشاره شده حساببران (حسابداران رسمی) انتخاب و در مورد صورت های مالی در شرکت های سهامی عام نظر می دهند. بر اساس ماده ۱۴۸ قانون تجارت<sup>۱</sup> نیز یکی از وظایف اصلی حسابداران رسمی یا حساببران، اظهار نظر در خصوص صورت های مالی در شرکت های سهامی عام است و در صورتی که در بررسی و اظهار نظر در خصوص صورت های مالی و ... از مقررات قانونی تخلف نمایند، مرتکب جرم موضوع ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار شده اند.

صورت های مالی عبارت اند از: ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت گردش جریان نقد و صورت سود و زیان انباشته. ترازنامه، صورت دارایی ها (مواردی که در مالکیت شرکت است) و بدهی ها (مواردی که پرداخت آن ها بر عهده شرکت است) را در یک مقطع زمانی خاص (معمولاً پایان سال) نشان می دهد. صورت سود و زیان، نشان می دهد که در طول یک دوره مالی، شرکت چه میزان درآمد داشته و در همین دوره چه میزان هزینه وجود داشته و با کسر هزینه ها از درآمد، چه میزان سود خالص برای شرکت باقی مانده است. صورت گردش وجه نقد، بیانگر این است که شرکت در ابتدای دوره مالی با چه میزان نقدینگی فعالیت خود را آغاز کرده و چه میزان نقدینگی به آن افزوده شده و این افزایش ناشی از چه مواردی است، همچنین چه میزان وجه نقد و برای چه مصارفی از آن کاسته شده و سرانجام در پایان دوره، چه میزان نقدینگی باقی مانده است. صورت سود و زیان انباشته شرکت نیز، بیانگر این است که چه تغییراتی در طول یک دوره مالی در مانده سود و زیان انباشته رخ داده است (دوره مالی معمولاً یک ساله است) (مدیریت آموزش بورس اوراق بهادار تهران، بی تا: ۱-۶).

<sup>۱</sup> «بازرس یا بازرسان علاوه بر وظایفی که در سایر مواد این قانون برای آنان مقرر شده است مکلفند درباره ی صحت و درستی صورت دارایی و صورت حساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می کنند و همچنین درباره ی صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجمع عمومی گذاشته اند اظهار نظر کنند. بازرسان باید اطمینان حاصل نمایند که حقوق صاحبان سهام در حدودی که قانون و اساسنامه شرکت تعیین کرده است به طور یکسان رعایت شده باشد و در صورتی که مدیران اطلاعاتی برخلاف حقیقت در اختیار صاحبان سهام قرار دهند بازرسان مکلفند که مجمع عمومی را از آن آگاه نمایند.»

همان‌طور که مشخص است صورت‌های مالی که نوعاً اطلاعات مالی شرکت‌ها می‌باشند، از مهم‌ترین اطلاعات موردنیاز سهامداران و سرمایه‌گذاران برای شناسایی میزان سود و زیان عملیات شرکت و بدهی و نقدینگی و ... شرکت است؛ بنابراین صورت‌های مالی از مهم‌ترین اطلاعات در شناساندن شرکت به عموم جامعه است و همین‌جاست که اهمیت حسابرس و بازرس شرکت در اظهارنظر در خصوص این اطلاعات خود را نشان می‌دهد. در دنیای تجارت، حسابداری نقش قابل‌توجهی در کمک به تصمیم‌گیران ایفاء می‌نماید، تصمیم‌گیری هراندازه پیچیده‌تر باشد، اطلاعات جزئی‌تر و بیشتری برای اجرای آن لازم است (پاکزاد ۱۳۸۹: ۱۸). در صورتی که اظهارنظر حسابرس و بازرس قانونی شرکت اشتباه یا کذب باشد یا بدون دقت کافی تنظیم شده باشد یا صورت‌های مالی به غلط یا اشتباه یا از سر بی‌دقتی یا به هر دلیل دیگری صحیح جلوه داده شده باشد یا از مقررات قانونی در این خصوص تخلف صورت گرفته باشد، احتمال می‌رود سهامداران و عموم جامعه به استناد تأیید صورت‌های مالی توسط بازرس و حسابرس شرکت، به آن شرکت اعتماد نمایند و سرمایه خود را به اشتباه وارد آن شرکت کرده و ضرر و زیان زیادی متوجه آنان شود. به همین دلیل جرم‌انگاری این قسمت از ماده که به نظر می‌رسد کانون توجه آن معطوف به بازرس و حسابرس مستقل شرکت است اهمیت می‌یابد.

به نظر نگارنده مسئولیت تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی در قسمت دوم این بند قانونی نیز متوجه حسابرس و بازرس قانونی شرکت بوده و در مواد مربوطه نیز به این موضوع اشاره شده است.<sup>۱</sup> در صورتی که حسابرس و بازرس از مقررات قانونی در تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی تخلف نماید، جرم موضوع این بند به وقوع پیوسته است. با توجه به اینکه به نظر می‌رسد اجلی مصداق مرتکبین این جرم، حسابرسان و بازرسان مستقل شرکت می‌باشند، لازم است مقررات قانونی موجود در خصوص تکالیف و وظایف حسابرس و بازرس شرکت مرور شود.

<sup>۱</sup> - به‌عنوان مثال بر اساس تبصره ۱ ماده ۹ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مصوب ۸ مرداد ۱۳۸۶ اصلاحی ۱۷ بهمن ۱۳۹۰، «مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان در چارچوب استانداردهای حسابرسی مکلفند علاوه بر اظهارنظر حرفه‌ای خود نسبت به صورت‌های مالی سالانه، نسبت به سایر موارد مقرر در دستورالعمل اجرایی ماده ۴۵ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران، در گزارش‌های حسابرس مستقل و بازرس قانونی یا به‌صورت گزارش جداگانه یا ویژه برای استفاده سازمان نیز اظهارنظر کنند.» و یا بر اساس ماده ۷ دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت‌شده نزد سازمان (مصوب ۳ مرداد ۱۳۸۶ هیئت‌مدیره سازمان) «حسابرسان معتمد سازمان موظفند پس از ارائه گزارش‌ها و صورت‌های مالی توسط ناشر، حداکثر ظرف مهلت‌های مقرر در این دستورالعمل نسبت به ارائه اظهارنظر و صدور گزارش اقدام نمایند.»

بر اساس ماده ۴۲ قانون بازار اوراق بهادار<sup>۱</sup> وظیفه‌ی تهیه صورت‌های مالی و تطبیق آن‌ها با استانداردهای حسابداری بر عهده‌ی ناشر است. با توجه به اینکه تهیه و تنظیم صورت‌های مالی ناشر نیازمند تخصص در رشته‌های مالی است، معمولاً شرکت‌ها برای تهیه صورت‌های مالی خود از حسابرسان استفاده می‌نمایند. حسابرس به‌عنوان کارمند شرکت صورت‌های مالی و اطلاعات مالی شرکت را تهیه و تنظیم کرده و در اختیار هیئت‌مدیره شرکت قرار می‌دهد. هیئت‌مدیره شرکت نیز با بررسی صورت‌های مالی، آن‌ها را امضاء می‌کنند و پس از آن بازرس و حسابرس شرکت نسبت به این اطلاعات و صورت‌های مالی اظهارنظر می‌کند. در همین‌جا لازم به ذکر می‌داند هرچند تهیه صورت‌های مالی قانوناً بر عهده‌ی ناشر و بر اساس مواد مختلف قانون تجارت بر عهده‌ی هیئت‌مدیره شرکت است، لیکن با توجه به تخصصی بودن اطلاعات مالی، معمولاً این وظیفه را حسابرس داخلی شرکت (که در اینجا به‌عنوان کارمند شرکت محسوب می‌شود) یا یکی از مؤسسات حسابرسی که ارائه‌دهنده‌ی خدمات مالی می‌باشند بر عهده می‌گیرد. لیکن موسسه حسابرسی تهیه‌کننده صورت‌های مالی مجدداً حق اظهارنظر در خصوص صورت‌های مالی همان شرکت را ندارد؛ چراکه بر اساس ماده ۱۳ «دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار» مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان در خصوص حفظ استقلال حرفه‌ای، علاوه بر ضوابط آیین رفتار حرفه‌ای<sup>۲</sup> جامعه یا سازمان حسابرسی حسب مورد، مجاز نیستند نسبت به یک صاحب‌کار همزمان هم به ارائه خدمات حسابرسی بپردازند و هم حسابداری داخلی شرکت را انجام دهند. لذا هم از لحاظ منطق قانونی و هم از لحاظ اصول فنی حاکم بر رکن نظارتی بودن بازرس شرکت‌ها و استقلال آن‌ها در اظهارنظر، یکی بودن حسابرس داخلی شرکت (که کارمند شرکت محسوب می‌گردد) و حسابرس و بازرس قانونی شرکت امکان‌پذیر نبوده و عدم رعایت آن تخلف محسوب می‌شود. لازم به ذکر است بر اساس مواد مربوط به فصل پنجم قانون بازار اوراق بهادار، ناشران موظفند صورت‌های مالی را مطابق استانداردهای حسابداری و گزارش‌دهی

<sup>۱</sup> - ناشر اوراق بهادار موظف است صورت‌های مالی را طبق مقررات قانونی، استانداردهای حسابداری و گزارش‌دهی مالی و

آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی که توسط سازمان ابلاغ می‌شود، تهیه کند.»

<sup>۲</sup> - آیین رفتار حرفه‌ای مصوب ۸۲/۱۰/۱۰ شورای عالی جامعه حسابداران، قابل دسترسی در

<<http://www.iacpa.ir/tabid/188/Default.aspx>>

<http://audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardComment.aspx?Id=Approved>

<<http://www.iacpa.ir/tabid/188/Default.aspx>>

<http://audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardComment.aspx?Id=Approved>

مالی تهیه و بر اساس استانداردهای حسابرسی نسبت به اظهارنظر در خصوص این صورت‌های مالی اقدام نمایند.<sup>۱</sup>

شورای عالی بورس و اوراق بهادار در راستای حمایت از حقوق و منافع سرمایه‌گذاران و ساماندهی و توسعه بازار اوراق بهادار و در راستای اجرای وظایف قانونی مذکور در ماده ۷ قانون بازار اوراق بهادار، «دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار» (مصوب ۸ مرداد ۱۳۸۶ اصلاحی ۱۷ بهمن ۱۳۹۰) را تصویب کرد که در آن به وظایف و تکالیف آن‌ها اشاره شده است.<sup>۲</sup>

بر اساس ماده ۷ دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت‌شده نزد سازمان (مصوب ۳ مرداد ۱۳۸۶ هیئت‌مدیره سازمان) نیز، ناشر بورس مکلف به ارائه صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده، اظهارنظر حسابرس در خصوص گزارش هیئت‌مدیره به مجامع عمومی، صورت‌های مالی ۶ ماهه حسابرسی شده و ... در مهلت‌های مقرر به سازمان است.<sup>۳</sup> همان‌طور که ذکر شد، اظهارنظر حسابرس در خصوص صورت‌های مالی و ... صریحاً مورد اشاره قرار گرفته و حسابرس موظف به رعایت مقررات قانونی مزبور است. هرچند در

۱- اطلاعات شرکت‌ها در سامانه <http://codal.ir> به ثبت می‌رسد و قابل دسترسی برای عموم است.

۲- بر اساس ماده ۹ این دستورالعمل «مؤسسات حسابرسی معتمد مکلفند در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی که طبق اصول و ضوابط حسابرسی و با رعایت قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ تهیه می‌شود نسبت به صورت‌های مالی سالانه و میان‌دوره‌ای ۶ ماهه رسیدگی شده، درباره موارد زیر صریحاً اظهارنظر نمایند:  
الف - رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه و ارائه صورت‌های مالی اساسی و یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی مزبور

ب - عدم رعایت ضوابط و مقررات سازمان،

پ - عدم رعایت قوانین و مقررات تجاری، مالیاتی و سایر قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت واحد مورد رسیدگی.» (ذکر عبارت «عدم رعایت» در بندهای ب و پ این دستورالعمل و عدم ذکر آن در بند الف نشان از بی‌دقتی در نگارش این دستورالعمل دارد و نگارنده از جهت حفظ امانت، عین عبارت مورد تصویب را آورده است.)

تبصره ۱: «مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان در چارچوب استانداردهای حسابرسی مکلفند علاوه بر اظهارنظر حرفه‌ای خود نسبت به صورت‌های مالی سالانه، نسبت به سایر موارد مقرر در دستورالعمل اجرائی ماده ۴۵ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران، در گزارش‌های حسابرس مستقل و بازرس قانونی یا به صورت گزارش جداگانه یا ویژه برای استفاده سازمان نیز اظهارنظر کنند.»

۳- بر اساس تبصره ۶ همین ماده «حسابرسان معتمد سازمان موظفند پس از ارائه گزارش‌ها و صورت‌های مالی توسط ناشر، حداکثر ظرف مهلت‌های مقرر در این دستورالعمل نسبت به ارائه اظهارنظر و صدور گزارش اقدام نمایند.»

خصوص مسئولیت کیفری حسابرس و بازرس قانونی شرکت علی‌الخصوص با توجه به قانون بازار تاکنون مطلب خاصی به رشته تحریر درنیامده است و معمولاً تنها قسمت اول بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار آن‌هم تنها در خصوص مسئولیت اعضای هیئت مدیره به صورت مختصر مورد بحث واقع شده ولیکن با توجه به ظرفیت بالای این ماده، به نظر می‌رسد که قسمت دوم بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار به ضمانت اجرای کیفری تخلف بازرس و حسابرس مستقل شرکت از مقررات قانونی پرداخته است. چراکه بر اساس ماده ۱۴۸ لایحه اصلاحی قسمتی از قانون تجارت، اظهار نظر در خصوص صحت و درستی صورت دارایی و صورت حساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه تهیه شده توسط مدیران بر عهده بازرس یا بازرسان شرکت است و با توجه به اینکه بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار به مسئولیت بررسی و اظهار نظر اشاره کرده است و تنها بازرس و حسابرس مستقل شرکت‌ها هستند که این وظیفه خطیر را بر عهده دارند، لذا در صورت تخلف، مشمول این مقرر قانونی خواهند شد. لذا بر اساس قسمت دوم این بند، تخلف از مقررات قانونی ناظر به بررسی و اظهار نظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات، منجر به ضمانت اجرای کیفری مقرر در صدر ماده یعنی حبس تعزیری از یک ماه تا شش ماه یا جزای نقدی معادل یک تا سه برابر سود به دست آمده یا زیان متحمل نشده یا هر دو مجازات می‌گردد.

#### ۱-۲-۱. تخلف در تصدیق مستندات و اطلاعات قابل ارائه به سازمان بورس

یکی از مهم‌ترین رفتارهای فیزیکی در وقوع جرم موضوع این مقاله تخلف از مقررات قانونی نسبت به تصدیق مستندات و اطلاعات قابل ارائه به سازمان است. ناشران اوراق بهادار، نهادهای مالی و برخی اشخاص دیگر که به صراحت نام آن‌ها در قانون ذکر گردیده است مکلفند برخی اطلاعات خود را به سازمان بورس ارائه نمایند. در این میان با توجه به اهمیت اطلاعات در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و سهامداران، مقررات خاصی برای تهیه و ارسال این اطلاعات و اسناد و مدارک به سازمان در نظر گرفته شده است. به عنوان مثال پس از تهیه صورت‌های مالی بر اساس قانون توسط ناشر، حسابرس و بازرس قانونی، مطابقت صورت‌های مالی با واقع و با استانداردهای حسابرسی و نیز صحت و سقم اطلاعات درج شده در صورت‌های مالی و ... را مورد بررسی و اظهار نظر قرار می‌دهد و پس از آن ناشر به همراه سایر مدارک آن را به سازمان بورس ارائه خواهد کرد. در صورتی که صورت‌های مالی و اطلاعات مالی شرکت توسط هیئت مدیره با دقت و صحت کامل تنظیم شده و استانداردهای مربوطه نیز رعایت شده باشد، حسابرس و بازرس قانونی شرکت



تنها این صورت‌های مالی و اطلاعات را تصدیق کرده و پس از آن به ناشر تسلیم و ناشر نیز به سازمان بورس ارائه خواهد کرد؛ اما در صورتی که این اطلاعات خلاف واقع یا خلاف مقررات قانونی باشد و بازرس و حسابرس شرکت آن‌ها را تصدیق نماید، مرتکب جرم «تخلف در تصدیق اطلاعات» شده است.

همان‌طور که در مثال فوق مشخص است، تصدیق مستندات و اطلاعات قابل ارائه به سازمان بورس با بررسی و اظهارنظر در خصوص اطلاعات متفاوت است. البته بهتر بود قانون‌گذار به جای استفاده از دو اصطلاح «اظهارنظر» و «تصدیق»، تنها به ذکر اصطلاح «اظهارنظر» اکتفا می‌نمود و مجال اختلاف نظر و تفسیرهای گوناگون را باز نمی‌گذاشت، چرا که در دل لفظ «اظهارنظر» به نوعی معنای «تصدیق» و یا رد اطلاعات نیز وجود دارد. لیکن پایبندی به تفسیر منطقی مقصود فعل قانون‌گذار ایجاب می‌کند که دو مفهوم «اظهارنظر» و «تصدیق» جدا از هم دانسته و در دو بند جداگانه به رفتار فیزیکی این دو جرم اشاره شود، زیرا هنگامی که قانون‌گذار حکیم در یک مقررره قانونی از دو واژه استفاده کرده، اصل بر این است که دو معنای متفاوت از هم در نظر داشته است مگر اینکه از قرائن خلاف آن برداشت گردد.

در این قسمت مقایسه‌ای تطبیقی با قانون بورس اوراق بهادار آمریکا<sup>۱</sup> مفید به نظر می‌رسد. بخش ۲۱(a)(۱) قانون مزبور، هر نوع تخلف از مقررات که به تشخیص کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC)<sup>۲</sup> تخلف شناخته شود را ممنوع کرده است. تخلف از مقررات مربوط به انجمن‌های خاص (مانند انجمن‌های صنفی و...) و یا تشکل‌های خود انتظام که توسط اعضای قبلی یا فعلی آن انجمن به تصویب رسیده است نیز ممنوع شمرده شده است. بر اساس ماده یادشده «کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) به تشخیص خود برای شناخت مجرمانه بودن فعالیت‌ها برخی تحقیقات و جستجوها را که برای تعیین متخلفین و افراد مرتبط با آن‌ها لازم بداند انجام می‌دهد

<sup>۱</sup>- SECURITIES EXCHANGE ACT OF 1934

<sup>۲</sup>- Securities and Exchange Commission (SEC) S.E.C متشکل از ۵ عضو است که توسط رئیس جمهور ایالت متحده آمریکا انتخاب و توسط مجلس سنا تأیید می‌گردند. هر یک از اعضا برای دوره ۵ ساله به صورت متناوب انتخاب می‌شوند و هر سال یکی از آن‌ها تعویض می‌گردد. یکی از اعضای کمیسیون به عنوان رئیس کمیسیون از طرف رئیس جمهور انتخاب می‌گردد. اعضای کمیسیون تشکیل جلسه می‌دهند تا مقررات فعلی را در جلوگیری از سوءاستفاده‌ها ارزیابی و در صورت نیاز اصلاح نمایند. برخی از اعضای SEC موظفند برای جلوگیری از سوءاستفاده‌ها مقررات خاصی پیشنهاد دهند که این مقررات پس از تصویب و تأیید نهایی به اطلاع رسیده می‌شود (عباسی، آدوسی، ۱۳۸۸: ۴۵۶).

و تعیین می‌کند کدام یک از مقررات نقض شده است. مقررات مربوط به اوراق بهادار یا مقررات مربوط به انجمن‌های خاص که در آن یک فرد یا گروه آن را ساماندهی کرده است (تشکل خود انتظام) یا هر فعل یا ترک فعلی که توسط اعضای فعلی یا قبلی انجمن تصویب شده باشد لازم الرعایه است و تخلف از قوانین واضح ثبت شده آژانس‌ها و مؤسسات یا قوانین موسسه عمومی حسابداری<sup>۱</sup> و نیز تخلف از قواعد و مقررات کمیته قانون گذاری اوراق بهادار<sup>۲</sup> ممنوع است. کمیسیون به تشخیص خود مجاز است تا اطلاعات مربوط به هرگونه تخلف را منتشر کند و هرگونه حقایق، شرایط، رفتارها یا هر امر دیگری که ممکن است برای کمک به چنین هدفی لازم یا مناسب باشد را مورد بررسی قرار دهد». همان طور که در ماده فوق ملاحظه می‌شود گستره ممنوعیت تخلف از مقررات بسیار زیاد بوده و مقررات و قوانینی که اشخاص مرتبط با حوزه بازار اوراق بهادار مکلف به تبعیت از آن هستند بسیار متنوع است تا جایی که حتی هرگاه موسسه‌ای در اساسنامه خود قوانین یا مقرراتی را پیش‌بینی نماید و اشخاص مرتبط با آن موسسه از آن مقررات تخلف نمایند نیز مورد جرم‌انگاری قرار گرفته است. به‌عنوان مثال هرگاه یک تشکل خود انتظام در اساسنامه یا مرامنامه خود مقرراتی را تصویب نماید اعضای آن تشکل یا موسسه ملزم به رعایت قواعد و مقررات تنظیمی از جانب خود می‌باشند و در صورت تخلف از این مقررات به ضمانت اجراهای مقرر در آن قانون محکوم می‌شوند.

### ۳-۱-۱. فعل یا ترک فعل

جرم «تخلف از مقررات قانونی ناظر به بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی» به هر دو صورت فعل و ترک فعل قابل ارتکاب است. به‌عنوان مثال هرگاه حسابرس شرکت در اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی یا اقتصادی خود به برخی استانداردهای حسابداری توجه نکند و بدون ملاحظه آن‌ها به تأیید صورت‌های مالی بپردازد، مرتکب جرم موضوع این مقاله از نوع ترک فعل شده است. به عبارتی مرتکب جرم «عدم رعایت استانداردهای حسابرسی در اظهارنظر یا تهیه صورت‌های مالی» شده است؛ مانند حسابرسی که تخلفی در صورت‌های مالی مشاهده کرده یا بازرسی که متوجه عدم رعایت مقررات قانونی شده و باهماهنگی ناشر و به‌نوعی تبانی با او تخلفات مزبور را متذکر نشده است؛ اما به نظر می‌رسد قسمتی از رفتار این جرم تحت عنوان «تخلف از مقررات قانونی در تصدیق مستندات و اطلاعات» تنها به صورت فعل مثبت قابل ارتکاب

1- Public Company Accounting Oversight Bord

2- Municipal Securities Rulemaking Bord

است. در توصیف رفتار فیزیکی این عمل باید گفت در صورتی که اطلاعات و مستندات از طرف بازرس و حسابرس شرکت مورد تصدیق واقع شده و از مقررات قانونی تخلفی صورت گرفته باشد، این تخلف در تصدیق به صورت فعل مثبت بوده است؛ اما در صورتی که هیچ گونه تصدیقی از طرف بازرس یا حسابرس مستقل صورت نپذیرفته باشد، اصولاً جرمی به وجود نیامده تا نوبت به بررسی فعل یا ترک فعل برسد؛ چراکه عنصر مادی تشکیل دهنده این جرم تصدیق است و نه عدم تصدیق؛ بنابراین در این قسمت تنها جرم به صورت فعل قابلیت ارتکاب دارد.

پُر واضح است که ارتکاب جرم یادشده به صورت ترک فعل با در نظر گرفتن شرایط تحمیل مسئولیت بر تارک فعل در حقوق ایران موردنظر است. اولین شرط برای تحمیل مسئولیت بر تارک فعل، وجود یک وظیفه قانونی (و نه صرفاً اخلاقی) است و منظور از قانون صرفاً قانون جزا نیست، بلکه سایر قوانین لازم‌الاجرا را نیز در برمی‌گیرد (میر محمد صادقی، ۱۳۹۲: ۴۰ و زراعت ۱۳۸۵: ۱۵۰)؛ بنابراین به علت آن که وظیفه قانونی بازرس و حسابرس مستقل شرکت اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی و اقتصادی مطابق قانون است شرط اول به وقوع پیوسته است. شرط دوم برای مسئول شناخته شدن تارک فعل در این جرم یا هر جرم دیگر، توانایی او برای انجام اقدام موردنیاز و اقدام لازم است. البته در اینجا با توجه به اینکه حسابرس و بازرس شرکت به عنوان رکن نظارتی شرکت‌ها تعیین می‌شوند و شرایطی برای پذیرش آن‌ها (من جمله حرفه‌ای بودن و خبره بودن) به عنوان مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس در دستورالعمل مربوطه آمده است و تا زمانی که این شرایط وجود نداشته باشد، انتخاب آن‌ها به عنوان موسسه حسابرسی معتمد سازمان امکان‌پذیر نیست، در صورت ارتکاب جرم نمی‌تواند به بهانه‌ی اینکه توانایی انجام کار یا تطبیق با قانون یا استاندارد حسابداری را نداشته است از زیر بار مسئولیت شانه خالی نماید که در این صورت بار اثبات عدم وجود توانایی در انجام وظیفه بر عهده‌ی وی خواهد بود. شرط سوم در مورد مسئول شناخته شدن تارک فعل، وجود رابطه سببیت بین ترک فعل و نتیجه مجرمانه است که البته این شرط چه در جرایم مبتنی بر فعل و چه در جرایم ترک فعل لازم‌الرعایه است و اختصاص به جرایم مبتنی بر ترک فعل ندارد؛ و در نهایت شرط چهارم برای تحمیل مسئولیت بر تارک فعل در حقوق ایران وجود عنصر روانی لازم در مرتکب است؛ بنابراین تخلف از مقررات قانونی باید موردنظر و مورد تمایل وی بوده باشد. در این خصوص در بررسی عنصر روانی جرم توضیحات بیشتری ارائه خواهد شد.

## ۲-۱. شرایط و اوضاع و احوال جرم

شرایط و اوضاع و احوال ارتکاب جرم از ارکان اصلی عنصر مادی است. به نظر می‌رسد در جرم موضوع این مقاله، سه شرط اصلی به‌عنوان شرایط و اوضاع و احوال ارتکاب این جرم وجود دارد که عبارت‌اند از:

۱. وجود مسئولیت قانونی در بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی؛
۲. وجود رابطه حرفه‌ای درآمدزا با شرکت؛
۳. اظهارنظر یا تهیه گزارش یا تصدیق مستندات و اطلاعات قبل از ارائه به سازمان.

## ۱-۲-۱. وجود مسئولیت قانونی در بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا

### اقتصادی

داشتن مسئولیت قانونی و نه صرفاً اخلاقی در بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی از شرایط اصلی اوضاع و احوال ارتکاب این جرم است. تا زمانی که مسئولیت قانونی برای شخص در اظهارنظر و... وجود نداشته باشد، نمی‌توان تخلف وی از مقررات را مستوجب عقاب و سرزنش دانست. در بحث مربوط به وقوع جرم به‌صورت ترک فعل نیز به این مطلب اشاره شد که وجود یک وظیفه قانونی (و نه صرفاً اخلاقی) برای مسئول دانستن تارک فعل نیاز است و مثلاً نمی‌توان رهگذری که از کنار مصدومی که به‌شدت زخمی شده است رد می‌شود و به وی توجهی نمی‌کند را دارای مسئولیت کیفری دانست و به‌عنوان قاتل تعقیب کیفری نمود. لیکن هرگاه مادری که وظیفه شیر دادن به طفل شیرخوار خود را دارد از انجام این کار خودداری کند و طفل بمیرد، قاتل محسوب شده و حسب مورد به قتل عمدی یا شبه‌عمدی یا خطئی محکوم می‌شود.<sup>۱</sup> در جرایمی که با فعل مثبت نیز قابل تحقق است و وجود وظیفه قانونی در انجام فعل شرط است. به‌عنوان مثال در جرم موضوع این فصل هرگاه ناشر صورت‌های مالی را تهیه نماید و به شخصی که اصلاً سررشته‌ای در حسابرسی و بازرسی ندارد بدهد و شخص مزبور نیز به تأیید این صورت‌های مالی اقدام نماید، نمی‌توان این شخص را به علت این که از مقررات قانونی در اظهارنظر در خصوص صورت‌های مالی تخلف نموده است محکوم نمود، زیرا شخص مزبور هیچ‌گونه مسئولیت قانونی در قبال اظهارنظر در این خصوص نداشته است؛ اما هرگاه بازرس و یا حسابرس مستقل شرکت در خصوص صورت‌های مالی از مقررات قانونی تخلف نماید، به جهت

<sup>۱</sup> - برای مطالعه بیشتر ر.ک: میر محمد صادقی، حسین، جرایم علیه اشخاص، تهران: نشر میزان، چاپ سیزدهم (۱۳۹۲): ۴۰

آن که وظیفه قانونی در اظهارنظر مطابق قانون داشته است، به مجازات صدر ماده ۴۹ محکوم خواهد شد.

### ۱-۲-۲. وجود رابطه حرفه‌ای درآمدزا و استخدامی با شرکت

از دیگر شرایط و اوضاع و احوال ارتکاب جرم موضوع این مقاله وجود رابطه حرفه‌ای درآمدزا با شرکت است (میرزایی منفرد ۱۳۹۱: ۲۳۰).<sup>۱</sup> هرگاه شرکتی از یک از مؤسسه حسابرسی به عنوان حسابرس و بازرس استفاده نماید و با انعقاد قرارداد حسابرسی و بازرسی، اظهارنظر و تهیه گزارش را به آن شرکت محول نماید، آن مؤسسه در صورت تخلف از مقررات قانونی مرتکب جرم موضوع بحث شده است. در شرایط و اوضاع و احوال وقوع این جرم وجود رابطه حرفه‌ای با شرکت اهمیت دارد و نه با سازمان بورس یا سازمان حسابرسی. به عبارت دیگر هرگاه شرکت‌های سهامی عام صورت‌های مالی خود را تهیه نمایند، مکلفند آن‌ها را خصوصاً در صورت‌های مالی ۶ ماهه و سالانه به مؤسسه حسابرسی داده و حسابرس و بازرس قانونی شرکت پس از اظهارنظر، مجدداً آن را به شرکت تسلیم نموده و شرکت آن را به سازمان ارائه نماید؛ بنابراین مؤسسات حسابرسی رابطه‌ی حرفه‌ای با سازمان نداشته و تنها با شرکت تهیه‌کننده صورت‌های مالی و ... رابطه حرفه‌ای دارند و حق الزحمه انجام عملیات حسابرسی و بازرسی را نیز از شرکت موردنظر دریافت می‌دارند؛ بنابراین برخلاف جرم دیگر مطرح در بند ۳ ماده ۴۹ قانون که رابطه حرفه‌ای با بازار سرمایه از شرایط و اوضاع و احوال ارتکاب آن است<sup>۲</sup>، در این جرم رابطه حرفه‌ای با شرکت اهمیت دارد.

در همین جا ذکر این نکته ضروری است که چون حسابرس و بازرس قانونی شرکت با ارائه خدمات خود به شرکت، حق الزحمه دریافت می‌کند و شیوه‌ی اظهارنظر یا طریقه گزارش‌نویسی وی برای هیئت‌مدیره شرکت اهمیت زیادی دارد، استقلال در اظهارنظر که از مهم‌ترین اصول کار حسابرسی و بازرسی در شرکت‌هاست، جایگاه ویژه خود را از دست خواهد داد. به عنوان مثال

<sup>۱</sup> - جهت رعایت امانت در نوشتار لازم به ذکر است نویسنده مزبور از اصطلاح «رابطه شغلی و اداری» استفاده نموده است که نگارنده با دقت در موضوع اصطلاح «رابطه حرفه‌ای درآمدزا» را مناسب‌تر می‌داند تا با رابطه استخدامی اشتباه نگردد؛ زیرا رابطه حسابرس و بازرس قانونی با شرکت، رابطه‌ی حرفه‌ای و مشابه مشاوره بوده که برای وی درآمدزا نیز است و نه استخدام شغلی و اداری.

<sup>۲</sup> - به نظر می‌رسد رابطه شغلی و اداری با بازار سرمایه از شرایط و اوضاع و احوال ارتکاب جرم «تخلف از مقررات قانونی در تهیه اسناد، مدارک و ... جهت ارائه به سازمان» موضوع صدر بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار است.

هرگاه حسابرس و بازرس قانونی شرکت صرفاً با در نظر گرفتن قانون و استانداردهای مربوطه اظهار نظر نماید و تمامی اشکالات صورت‌های مالی و اطلاعات شرکت را تذکر دهد و آن را در قالب بندی در اظهار نظر و گزارش ویژه خود اعلام نماید، مسلماً به مذاق مدیران شرکت خوش نیامده و آن‌ها نیز در صدد تعویض آن موسسه حسابرسی برای سال آتی خود می‌باشند، لیکن هرگاه این موسسه حسابرسی برای راضی کردن هیئت‌مدیره و مسئولان شرکت، با چشم‌پوشی از تخلفات صورت گرفته به تأیید صورت‌های مالی بپردازد یا با سازش و نرمش با آنان قسمتی از تخلفات و موارد قابل تذکر را در اظهار نظر خود منعکس نکند، مورد تحسین و تشویق مدیران قرار خواهد گرفت و با این کار می‌تواند حق الزحمه بیشتری نیز دریافت نماید. حتی این احتمال وجود دارد که حسابرس مربوطه به شرط دریافت حق الزحمه بالاتر یا دریافت مزایای بیشتر به اظهار نظر غیرواقعی مبادرت نماید؛ بنابراین به نظر می‌رسد این شیوه کسب درآمد مؤسسات حسابرسی فساد آور بوده و استقلال آن‌ها را در اظهار نظر از بین خواهد برد. لذا برای حفظ استقلال حسابرس و بازرس شرکت که به‌عنوان مهم‌ترین رکن نظارتی در شرکت‌ها فعالیت می‌نماید، ترتیب دادن شیوه‌ای که حق الزحمه آنان مستقیماً از دست ناشر دریافت نشود، راهگشا خواهد بود. به‌عنوان مثال ایجاد صندوق مشترکی توسط دولت برای واریز میزان مشخصی از طرف ناشران و برداشت هزینه‌ها و حق الزحمه بازرس و حسابرس شرکت از محل آن صندوق یا تخصیص بودجه مشخصی توسط دولت برای تأمین هزینه فعالیت‌های حسابرس و بازرس در شرکت‌ها و ... به صورتی که ارتباط مستقیم ناشر و حسابرس خصوصاً از جنبه‌های مالی از بین برود، راهکار مناسبی در این زمینه است. البته مباحثی از استقلال حسابرس در آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی، لازم‌الاجرا از تاریخ ۸۲/۱۱/۲۸ نیز آمده است<sup>۱</sup>، لیکن با توجه به کلی بودن آن و نیز

<sup>۱</sup> - به‌عنوان مثال بر اساس بند ۱۶ آیین رفتار حرفه‌ای «هنگامی که حسابداران رسمی شاغل مسئولیت انجام کاری را به عهده می‌گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است باید فاقد هرگونه نفع و علاقه‌ای، صرف‌نظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری، بی‌طرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد یا به نظر رسد که تأثیر می‌گذارد.» همچنین بر اساس بند ۱۶-۲ «هرچند ارائه فهرست کاملی از مواردی که ناقض استقلال حسابداران رسمی شاغل است میسر نیست، اما موارد مندرج در بندهای ۱۶-۳ تا ۱۶-۱۴ نمونه‌هایی است که استقلال واقعی یا ظاهری حسابداران رسمی شاغل را خدشه‌دار می‌کند.»

۱۶-۳: داشتن روابط مالی با صاحب‌کار، استقلال را تحت تأثیر قرار می‌دهد و ممکن است هر ناظر معقولی چنین تصور کند که استقلال خدشه‌دار شده است. روابط مالی حسابداران رسمی شاغل (شامل بستگان نسبی و سببی طبقات اول و دوم) می‌تواند به یکی از راه‌های زیر صورت پذیرد:

۱- داشتن منافع مالی مستقیم یا منافع مالی غیرمستقیم قابل ملاحظه در واحد صاحب‌کار.

عدم وجود سازوکارهای اجرایی برای عملی کردن اهداف موردنظر، کماکان مشکلات پیش گفته به قوت خود باقی است.

به نظر می‌رسد تمامی این تدابیر به منظور حفظ استقلال حساب‌برسان رسمی در نظر گرفته شده و در آیین رفتار حرفه‌ای مزبور نیز بندهای مورد اشاره ذیل بخش "استقلال" مورد اشاره قرار گرفته است. این مهم تا جایی است که حتی در بند ۹-۱۶ آن، به روابط خانوادگی نیز اشاره شده است.<sup>۱</sup> لازم به ذکر است آیین رفتار حرفه‌ای مزبور در خصوص قسمتی از ملاحظه‌های منعکس در سطور پیشین که به شیوه دریافت حق الزحمه حسابرس رسمی انتقاد می‌نمود، مختصراً مطالبی را اشاره کرده است.<sup>۲</sup>

۲- دریافت تسهیلات مالی از صاحب‌کار یا هریک از اعضای هیئت‌مدیره، مدیران ارشد یا سهامداران اصلی صاحب‌کار یا پرداخت تسهیلات مالی به آنان، به‌استثنای تسهیلات مالی دریافتی در روال عادی از سیستم بانکی و سایر مؤسسات اعتباری.

۳- مشارکت با صاحب‌کار یا با هر یک از اعضای هیئت‌مدیره، مدیران ارشد یا سهامداران اصلی آن.

۴- داشتن منافع مالی در یک واحد اقتصادی که دارای نفوذ قابل ملاحظه در واحد صاحب‌کار یا تحت نفوذ قابل ملاحظه آن است.

۴-۱۶: چنانچه حسابدار رسمی شاغل طی دوره مورد رسیدگی یا سال قبل از آن، عضو هیئت‌مدیره، مدیر اجرایی، کارمند ارشد شرکت یا شریک یا در استخدام این افراد باشد، چنین به نظر می‌رسد دارای منافی است که می‌تواند به استقلال او هنگام گزارشگری حرفه‌ای در مورد آن شرکت، خدشه وارد کند. همچنین بر اساس بند ۸-۱۶ آیین حرفه‌ای «در شرایطی که حسابدار رسمی شاغل عهده‌دار ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای زیر باشد نباید حسابرسی آن دوره‌های مالی خاص توسط او انجام شود:

الف- خدمات تخصصی مربوط به اصلاح حساب

ب- خدمات مربوط به تهیه و نگهداری سوابق حسابداری

پ- خدمات مشاوره‌ای

ت- خدمات طراحی سیستم‌های اطلاعاتی

ث - خدمات حسابرسی داخلی

ج- تنظیم صورت‌های مالی»

۱- «روابط شخصی و خانوادگی می‌تواند استقلال را تحت تأثیر قرار دهد. لذا حصول اطمینان از اینکه این گونه روابط در هر کار، استقلال حسابدار رسمی را به مخاطره نمی‌اندازد از اهمیت خاصی برخوردار است.»

۲- بر اساس بند ۱۱-۱۶ آیین رفتار «حسابدار رسمی شاغل باید توجه کند در صورتی که بخش عمده‌ای از درآمدهای سالانه وی به‌طور مستمر از طریق یک صاحب‌کار یا گروهی از صاحب‌کاران مرتبط تأمین می‌شود، چنین وضعیتی می‌تواند موجب بروز شک و ابهام نسبت به استقلال وی گردد. اگرچه رعایت ملاحظات استقلال از مسئولیت‌های حسابدار رسمی است، اما در هر صورت تحصیل بیش از ۲۵٪ درآمدهای مستمر سالانه یک حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی از یک صاحب‌کار یا گروه صاحب‌کار خاص، برای مدتی بیش از ۲ سال مجاز نیست.» همچنین بر اساس بند ۱۲-۱۶ «حسابدار رسمی شاغل باید از پذیرش و ارائه خدماتی خودداری کند که پرداخت حق الزحمه آن مشروط به

هرچند نکات یادشده در پی جلوگیری از آثار و تبعات منفی دریافت مستقیم حق الزحمه از جانب شرکت است، لیکن به طور کامل مشکل مذکور را حل نکرده است. موارد یادشده به نوعی تأیید این مطلب است که دریافت حق الزحمه حسابرس از جانب شرکت، موجب خدشه به استقلال حسابدار رسمی (حسابرس) می شود یا حداقل موجب بروز شک و ابهام نسبت به استقلال وی می گردد، تا جایی که مستقیماً حسابرس را از پذیرش خدماتی که پرداخت حق الزحمه آن مشروط به حصول نتیجه ای خاص است منع نموده است. گو اینکه به نظر می رسد که تا همین مقدار ایجاد محدودیت نیز تا حدودی در حل مشکلات یادشده مؤثر بوده، ولی کافی نیست و در صورتی که بخواهیم استقلال حسابرسان به طور کامل تأمین شود ناچار به تغییر شیوه دریافت حق الزحمه آنان هستیم.

۱-۲-۳. اظهارنظر یا تهیه گزارش یا تصدیق مستندات و اطلاعات قبل از ارائه به سازمان یکی از مهم ترین شرایط و اوضاع و احوال وقوع جرم موضوع این مقاله این است که اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی و اقتصادی یا تصدیق مستندات و اطلاعات توسط بازرس و حسابرس مستقل شرکت، قبل از ارائه آن ها به سازمان بورس انجام شود. همان طور که قبلاً نیز اشاره گردید، برای ارائه صورت های مالی ۶ ماهه و سالانه و یا پیش بینی اولیه و ۶ ماهه قیمت سهام، ۴ مرحله عملیات انجام می گیرد: ۱- ناشر برخی اطلاعات و صورت های مالی و یا پیش بینی قیمت سهام را پس از تهیه جهت بررسی و اظهارنظر به بازرس و حسابرس شرکت ارائه می نماید، ۲- بازرس و حسابرس در خصوص مطابقت آن ها با قانون و یا استانداردهای حسابرسی اظهارنظر یا آن اطلاعات را تصدیق می نماید، ۳- بازرس و حسابرس این صورت های مالی و اطلاعات را همراه با اظهارنظر خود به ناشر عودت می دهد، ۴- ناشر اطلاعات مزبور را همراه با اظهارنظر حسابرس و بازرس به سازمان ارائه می نماید.

جرم موضوع این مقاله در خصوص مرحله دوم عملیات مزبور است. به عبارت دیگر این جرم زمانی به وقوع می پیوندد که حسابرس و بازرس شرکت قبل از ارائه صورت های مالی و اطلاعات یادشده به سازمان، در خصوص آن ها اظهارنظر نماید و در صورتی که این اطلاعات بدون اظهارنظر بازرس و حسابرس به سازمان ارائه گردد و پس از آن حسابرس در خصوص آن ها اظهارنظر نماید

---

حصول نتیجه ای خاص، درصدی از یک مبلغ خاص یا موارد مشابه باشد، مگر آنکه مبلغ حق الزحمه بر اساس قوانین

و مقررات تعیین شود.»



یا تصدیق کند، عملیات خلاف قانون بعدی حسابرس مؤثر نبوده و جرم تلقی نمی‌شود، چرا که سازمان این اطلاعات را بدون اظهارنظر حسابرس و بازرس پذیرفته است. البته واضح است در صورتی که ناشر، اطلاعات یادشده را بدون اظهارنظر حسابرس و بازرس به سازمان ارائه نماید ولیکن سازمان به دلیل عدم اظهارنظر حسابرس و بازرس از قبول آن‌ها خودداری کند، اظهارنظر یا تصدیق بعدی حسابرس به عنوان اولین اظهارنظر یا تصدیق محسوب شده و در صورت تخلف وی از مقررات قانونی، رکن مادی جرم کامل شده است. از ظاهر بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار برمی‌آید که اظهارنظر یا تهیه گزارش یا تصدیق مستندات را، تنها قبل از ارائه به سازمان بورس از شرایط و اوضاع و احوال ارتکاب این جرم به شمار می‌رود، چرا که منظور از «اطلاعات مذکور» در این مقرر قانونی، اطلاعاتی است که در صدر ماده ذکر شده است و همان‌طور که در صدر ماده اشاره شده، «جهت ارائه به سازمان بورس بودن»، از مهم‌ترین ویژگی‌های گزارش تهیه شده توسط بازرس و حسابرس شرکت دانسته شده است و در صورتی که اظهارنظر حسابرس جهت ارائه به سازمان نباشد و حسابرس بعد از ارائه اطلاعات به سازمان در مورد آن‌ها اظهارنظر نماید، یکی از اصلی‌ترین شرایط وقوع این جرم منتفی است. ضمن این که هدف جرم‌انگاری این ماده حمایت از سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری بر اساس اطلاعات قابل اتکا و صحیح است و هرگاه این اطلاعات توسط حسابرس و بازرس شرکت مورد بررسی قرار گیرد اعتماد سرمایه‌گذاران به اطلاعات و صورت‌های مالی بیشتر می‌شود و از همین روست که چنانچه بازرس و حسابرس شرکت در بررسی و اظهارنظر در این خصوص از مقررات قانونی تخلفی نماید، اعتماد عموم به بازار سرمایه از بین خواهد رفت. در مقابل، چنانچه اطلاعات و اسناد مذکور بدون بررسی و اظهارنظر حسابرس به سازمان ارائه شود و متعاقباً سازمان نیز این اطلاعات را به عنوان اطلاعات و یا صورت‌های مالی حسابرسی نشده به اطلاع عموم برساند، عموم سرمایه‌گذاران بر حسب ارزش اطلاعات و موثق بودن آن‌ها تصمیم‌گیری خواهند نمود و در نتیجه آن اثر سوء و ضربه‌ای که در صورت تخلف حسابرس در اظهارنظر به اعتماد عمومی وارد می‌شود، در صورت عدم تأیید حسابرس و یا اظهارنظر وی کمتر بوده و اعتماد عمومی نسبت به اظهارنظر حسابرس از بین نخواهد رفت. به همین دلیل به نظر می‌رسد در صورتی که اطلاعات حسابرسی نشده به عموم سرمایه‌گذاران اعلام گردد و حسابرس و بازرس شرکت بعداً به اظهارنظر در خصوص صورت‌های مالی بپردازد، لزومی به جرم‌انگاری آن وجود نداشته و مجازات حسابرس و بازرس در این حالت نوعی مجازات نمودن بی‌گناه و خلاف عدالت و انصاف است.

با توجه به اینکه اجلی مصداق مرتکبین جرم یادشده بازرس و حسابرس مستقل شرکت دانسته شد، در این قسمت لازم است به تفاوت‌های موجود میان حسابرس داخلی و حسابرس و بازرس قانونی شرکت اشاره گردد و جایگاه قانونی آن‌ها در شرکت‌های سهامی عام بررسی شود.

#### الف) تفاوت حسابرس داخلی شرکت با حسابرس و بازرس قانونی

همان‌طور که در ابتدای مقاله اشاره شد به دلیل اینکه تهیه و تنظیم صورت‌های مالی ناشر نیازمند تخصص در رشته‌های مالی است، معمولاً شرکت‌ها برای تهیه صورت‌های مالی خود از حسابرسان داخلی استفاده می‌کنند. حسابرس داخلی به عنوان کارمند شرکت صورت‌های مالی و اطلاعات مالی شرکت را تهیه و تنظیم کرده و در اختیار هیئت مدیره شرکت قرار می‌دهد. استفاده از حسابرسان داخلی در شرکت‌های بزرگ مانند شرکت‌های بورسی رایج و متداول است. برخی مؤسسات حسابرسی نیز که دارای خدمات مشاوره‌ای و حسابداری هستند، عملیات مربوط به حسابرسی داخلی شرکت‌ها را انجام می‌دهند. به‌رحال حسابرس داخلی شخصی است که به صورت انفرادی یا در قالب یک موسسه حسابرسی خدمات مالی، مشاوره‌ای و حسابداری ارائه می‌دهد و در قبال انجام کار به صورت قراردادی اجرت دریافت می‌نماید، لیکن حسابرس شرکت شخصی است که پس از تهیه صورت‌های مالی و ... به اظهارنظر در خصوص مطابقت آن‌ها با استانداردهای حسابرسی می‌پردازد. مبنای کار حسابرسان داخلی در تهیه صورت‌های مالی، استانداردهای حسابداری و مبنای عمل حسابرسان برای اظهارنظر در خصوص صورت‌های مالی تهیه شده یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی استانداردهای حسابرسی است. لازم به ذکر است با توجه به اینکه حسابرس در اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی می‌بایست دارای استقلال کافی باشد و در صورت وقوع تخلف یا انحرافی مراتب را گزارش نماید، از نظر اصولی و مقررات حاکم بر آن‌ها من جمله ماده ۱۳ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار امکان وحدت حسابرس داخلی و حسابرس قانونی در یک شرکت منتفی است. به عبارت دیگر هرگاه یک موسسه حسابرسی که خدمات مالی و مشاوره‌ای و حسابداری ارائه می‌کند، به درخواست هیئت مدیره صورت‌های مالی ناشری را تهیه نماید، مجدداً نمی‌تواند به عنوان حسابرس در خصوص صورت‌های مالی همان شرکت اظهارنظر نماید؛ زیرا در این صورت به استقلال وی در اظهارنظر خدشه وارد می‌شود، هرچند در عمل امکان خلاف این وجود دارد و ممکن است شرکت‌ها این موضوع را رعایت نمایند.

بازرس شرکت بر اساس بخش هفتم لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت و سایر

قوانین مرتبط وظایفی بر عهده دارد. بر اساس ماده ۱۴۸ این قانون «بازرس یا بازرسان علاوه بر وظایفی که در سایر مواد این قانون برای آنان مقرر شده، مکلفند درباره صحت و درستی صورت دارایی و صورتحساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه‌ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می‌کنند و هم‌چنین درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجامع عمومی گذاشته‌اند اظهارنظر کنند. بازرسان باید اطمینان حاصل کنند که حقوق صاحبان سهام در حدودی که قانون و اساسنامه شرکت تعیین کرده به‌طور یکسان رعایت شده باشد و در صورتی که مدیران اطلاعاتی برخلاف حقیقت در اختیار صاحبان سهام قرار دهند بازرسان مکلفند مجمع عمومی را از آن آگاه سازند». هرچند هم‌اکنون بازرس و حسابرس مستقل شرکت که در مؤسسات حسابرسی معتمد فعالیت می‌نمایند، طی یک گزارش در خصوص موارد مزبور اظهارنظر می‌نمایند، لیکن چه از لحاظ قانونی و چه از لحاظ رویه عملی، آن‌ها فعالیت‌ها و وظایف و اختیارات متفاوتی نسبت به یکدیگر دارند. در گزارش بازرس و حسابرس مستقل شرکت قسمتی تحت عنوان "نظر حسابرس" و قسمتی تحت عنوان "نظر بازرس" وجود دارد. حسابرس در خصوص انطباق صورت‌های مالی و پیش‌بینی درآمد هر سهم بر اساس استانداردهای حسابرسی اظهارنظر می‌کند، لیکن بازرس در خصوص انطباق آن‌ها با قانون نظر خود را اعلام می‌نماید. لذا ماهیت کار این دو با یکدیگر کاملاً متفاوت است، هرچند در یک گزارش نظر خود را اعلام می‌کنند.

#### ب) جایگاه قانونی بازرس و حسابرس در شرکت‌های بورسی

بازرسان بر مبنای بخش هفتم قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت به اظهارنظر در خصوص تطبیق صورت‌های مالی، صورت دارایی و صورتحساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه و ... با قانون می‌پردازند<sup>۱</sup>. مؤسسات حسابرسی و خدمات مالی بر اساس ماده ۴ اساسنامه سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۶/۶/۱۷ مجلس شورای اسلامی تشکیل می‌شوند<sup>۲</sup>. بر اساس تبصره

<sup>۱</sup> - بر اساس تبصره ماده ۱۴۴ قانون مزبور «در حوزه‌هایی که وزارت اقتصاد اعلام می‌کند وظایف بازرسی شرکت‌ها را در شرکت‌های سهامی عام، اشخاصی می‌توانند ایفا کنند که نام آن‌ها در فهرست رسمی بازرسان شرکت‌ها درج شده باشد. شرایط تنظیم فهرست و احراز صلاحیت بازرسی در شرکت‌های سهامی عام و درج نام اشخاص صلاحیت‌دار در فهرست مذکور و مقررات و تشکیلات شغلی بازرسان تابع آیین‌نامه‌ای است که به پیشنهاد وزارت اقتصاد و تصویب کمیسیون‌های اقتصاد مجلسین قابل اجرا خواهد بود.»

<sup>۲</sup> - «سازمان می‌تواند برای انجام عملیات حسابرسی و ارائه خدمات مالی، واحدهای اجرایی جداگانه به‌صورت مؤسسات حسابرسی و خدمات مالی دایر نماید. مؤسسات مزبور شخصیت حقوقی مستقل نداشته و به‌عنوان بخشی از تشکیلات سازمان

بند «ب» ماده ۷ این اساسنامه نیز انجام وظایف بازرس قانونی و امور حسابرسی توسط سازمان در شرکت‌ها و مؤسسات موضوع این بند ذکر شده است.<sup>۱</sup> لذا مؤسسات حسابرسی بر مبنای قانون تشکیل سازمان حسابرسی، مصوب ۶۲/۱۰/۵ مجلس شورای اسلامی و اساسنامه سازمان حسابرسی، مصوب ۱۳۶۶/۶/۱۷ به فعالیت خود ادامه می‌دهند.<sup>۲</sup>

در ایالت متحده آمریکا هر شرکتی تحت دو نوع کنترل قرار دارد، کنترل داخلی شرکت که توسط حسابرس انجام می‌شود و کنترل خارجی که به وسیله حسابرس عمومی که از طرف دولت به رسمیت شناخته می‌شود و فقط مأموریت حسابرسی دارد انجام می‌شود. کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا در حدود مقررات مربوط به *Regulation s-x* به حرفه بازرسان توجه خاصی دارد و مراقبت می‌نماید تا این افراد صلاحیت‌های لازم در این زمینه را دارا باشند. از طرف دیگر سازمان شغلی حسابرسان بر فعالیت اشخاص تحت نظر خود نظارت می‌نماید تا اعتماد عموم مردم نسبت به آن‌ها سلب نشود. این سازمان انجمن فدرال است و وظایف خود را با همکاری کمیسیون بورس و اوراق بهادار انجام می‌دهد. مدت زیادی است که بورس نیویورک بازرسان را مکلف نموده تا گزارش سالیانه شرکت‌ها که برای عموم مردم منتشر می‌شود را تأیید کنند و صحت آن را گواهی نمایند تا مردم به صحت گزارش شرکت‌ها اعتماد کرده و با خرید سهام آن شرکت‌ها در رونق واحدهای صنعتی و تولیدی مشارکت نمایند. بازرسان باید در اعلام نظر خود راجع به حساب‌های شرکت مطمئن شوند که گزارش شرکت صادقانه تنظیم و به آن‌ها ارائه شده است. برای رسیدن به این هدف بازرسان می‌توانند تحقیقات لازم را در مورد ترازنامه و سایر مدارک شرکت به عمل آورند. در غیر این صورت هنگامی که پس از تأیید حساب‌ها توسط بازرس، سهل‌انگاری یا تقلبی مشاهده شود، بازرس از لحاظ مدنی یا جزایی مسئول بوده و تحت پیگرد قانونی قرار می‌گیرد. به عنوان مثال دادگاه آمریکا پس از رسیدگی به پرونده شرکت تگزاس گلف

از هر نظر تابع مفاد این اساسنامه و آیین‌نامه‌های اجرایی آن می‌باشند. نحوه تشکیل و اداره مؤسسات نامبرده به موجب دستورالعملی که به تصویب مجمع عمومی سازمان خواهد رسید معین خواهد شد.»

<sup>۱</sup>- تبصره بند ب ماده ۷ اساسنامه: «انجام وظایف بازرس قانونی و امور حسابرسی توسط سازمان در شرکت‌ها و مؤسسات موضوع این بند که قسمتی از سهام آن‌ها متعلق به بخش غیردولتی (تعاونی - خصوصی) است، موکول به تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام است و چنانچه در اساسنامه اختیار تعیین بازرس قانونی و امور حسابرسی از جمله وظایف مجمع عمومی نباشد، طبق اساسنامه عمل خواهد شد.»

<sup>۲</sup>- برای آشنایی بیشتر با وظایف قانونی حسابرسان و آیین‌نامه‌های مربوطه ر.ک: <http://audit.org.ir>

سولفور<sup>۱</sup> اعلام کرد که متصدیان شرکت مزبور رعایت صداقت و امانت را نکرده‌اند و اطلاعاتی که درزمینه‌ی عملکرد شرکت در اختیار سرمایه‌گذاران قرار داده‌اند، نادرست، ناقص یا اغفال‌کننده بوده و خرید و فروش سهام در بورس بر اساس اطلاعات نادرست صورت گرفته است؛ بنابراین در قبال طرفین معامله مسئولیت مدنی دارند. در شرکت مزبور قواعد 5-*Rules job* نقض شده و شرکت مزبور به پرداخت ۲/۷ میلیون دلار ضرر و زیان و استرداد منافع به‌دست‌آمده با بهره ۶ درصد به نفع زیان‌دیدگان محکوم شده است (عرفانی، ۱۳۷۶: ۳۳-۴۸).

### ۱-۳. نتیجه مجرمانه

جرم وقتی کامل می‌شود که تمامی عناصر تشکیل‌دهنده مصرح در تعریف قانونی جرم وجود داشته باشد؛ یعنی اندیشه‌ی مجرمانه فاعل به‌صورت پدیده‌ای نمودار شود که قانون آن را مستوجب کیفر بداند. باین‌همه بعضی جرایم قطع‌نظر از نتیجه‌ی زیان‌بار احتمالی آن‌ها کامل به شمار می‌آیند. این جرایم را اصطلاحاً جرم مطلق می‌نامند. در برابر جرم مطلق جرم مقید قرار دارد. جرم را از آن نظر مطلق نامیده‌اند که وصف مجرمانه صرفاً به‌صورت یا ظاهر فعل تعلق گرفته و در توصیف جزایی اخذ نتیجه زیان‌بار منظور نشده است. جرم «تخلف از مقررات قانونی ناظر به بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات» از جمله جرایم مطلق محسوب می‌شود که به وقوع پیوستن نتیجه خاص مانند ورود ضرروزیان به دیگری از شرایط تحقق آن نیست. در این جرم به‌محض اینکه حسابرس یا بازرس قانونی شرکت در اظهارنظر مربوط به‌صورت‌های مالی یا تهیه گزارش مالی یا... از مقررات قانونی تخلف نماید و سایر شرایط مذکور جهت تحقق جرم نیز وجود داشته باشد، به مجازات صدر ماده محکوم می‌شود؛ بنابراین مرتکبین جرم نمی‌توانند به این بهانه که ضرر و زیانی از بابت تخلف آن‌ها به کسی وارد نشده است از زیر بار مسئولیت شانه خالی نمایند (میرزایی منفرد ۱۳۹۱: ۲۳۱). به‌این ترتیب همه جرایم لزوماً از جزء «نتیجه‌ی مجرمانه» برخوردار نیستند. این جرم نیز مانند اکثر جرایم مذکور در فصل ششم قانون بازار اوراق بهادار از جمله جرایم مطلق است و ذکر میزان جریمه نقدی معادل یک تا سه برابر سود به‌دست‌آمده یا زیان متحمل نشده نیز تنها من‌باب تعیین تکلیف برای میزان مجازات جزای نقدی است، نه به این معنا که تحقق جرم حاضر منوط به وقوع ضرروزیان است و چنانکه در دادنامه شماره ۹-۴۸-۲۰۰۴۸۰۲۰۳۰۹۹۷۲ مورخ ۹۰/۲/۲۲ شعبه

<sup>1</sup>- Texas Gulf Sulphur

۱۱۹۲ دادگاه عمومی جزایی ویژه رسیدگی به جرایم اقتصادی استدلال شده است «تعیین جزای نقدی به صورت مضربی از سود به دست آمده یا زیان متحمل نشده در مادتين ۴۶ و ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار (آن هم به نحو تخییری) با توجه به عدم امکان محاسبه‌ی سود یا زیان مادی مستقیم و قطعی در کلیه موارد ناظر به فروضی است که امکان احتساب رقم مزبور فراهم باشد (نظیر بزه معامله متکی بر اطلاعات نهانی) و این نحو از تعیین مجازات، کمترین دلالتی بر مقید بودن جرم به تحصیل سود یا دفع ضرر ندارد»<sup>۱</sup>.

## ۲. عنصر روانی

در حقوق جزا برای آنکه بتوان جرمی را منتسب به فردی کرده و او را در برابر انجام آن مجازات کرد علاوه بر عنصر قانونی، مبتنی بر پیش‌بینی رفتار مجرمانه در قانون جزا و عنصر مادی جرم، شامل وقوع عمل در خارج، باید عمل مزبور از اراده مرتکب ناشی شده باشد، در واقع باید میان عمل و شخص عامل، رابطه روانی (رابطه ارادی) موجود باشد که آن را عنصر اخلاقی (روانی یا معنوی) می‌نامند (گلدوزیان، ۱۳۷۷: ۲۰۵).

باید توجه داشت در کلیه جرایم اعم از عمدی و غیرعمدی اراده ارتکاب جرم وجود دارد و قانون‌گذار فقط انجام عمل ارادی را مجازات می‌کند؛ بنابراین حتی در صدمات بدنی ناشی از حوادث رانندگی و مستی نیز شخص مرتکب واجد اراده بوده و با وجود همین اراده است که راننده اتومبیل را به راه انداخته است. در واقع راندن اتومبیل مورد اراده و خواست راننده است و فقط نتیجه آن که صدمات بدنی بوده، مورد نظر و مقصود راننده نبوده است. در صورت فقدان اراده ارتکاب فعل، تحقق جرم منتفی است (گلدوزیان، ۱۳۷۷: ۲۰۶). پس اگر فردی بر اثر اعمال غیرارادی اعم از عکس‌العمل‌های طبیعی انسان مثل رعشه، اجبار مادی یا معنوی مثل بستن دست و پا و خوردن شراب، خواب و بیهوشی، هیپنوتیزم و... مرتکب فعلی که در حالت عادی جرم است بشود مجازات نمی‌شود (افراسیابی ۱۳۷۷: ۱۳۶-۱۴۴). از دید قانون‌گذار کیفری افعال ارادی انسان همه به یک‌میزان ارزش ندارند، بلکه توجه قانون‌گذار به آن دسته از افعال ارادی معطوف است که توأم با سوءنیت یا قصد مجرمانه (قصد نقض قانون کیفری) باشد. به عبارت دیگر، وقتی سخن از جرایم عمدی به میان می‌آید، مقصود جرایمی است توأم با اراده که به وصف

<sup>۱</sup> - برای مطالعه بیشتر در خصوص مطلق بودن اکثر جرایم موضوع ماده ۴۶ قانون بازار ر.ک: میرزایی منفرد، غلامعلی (۱۳۹۱)، حقوق کیفری بازار اوراق بهادار، تهران: نشر میزان، چاپ دوم و میرزایی منفرد، تحلیل جرم معامله متکی بر اطلاعات نهانی، پژوهش‌های حقوقی، شماره ۱۷ (۱۳۸۹): ۲۳۳-۲۵۶.

مجرمانه مقید است و نه هر اراده‌ای به طور مطلق (اردبیلی، ۱۳۹۲: ۲۳۷).  
از نظر اکثریت حقوقدانان عنصر روانی در جرایم عمدی عبارت از آگاهی و اراده ارتکاب جرم است. منظور از آگاهی، معرفت فاعل هم به کیفیت فعل مجرمانه و هم به نامشروع بودن آن است؛ یعنی مرتکب هم از مجرمانه بودن عمل آگاهی داشته و هم خواسته باشد آن را مرتکب شود. به عبارت دیگر عمد، متضمن این است که باوجود آگاهی و علم، فاعل عزم - اعم از فعل یا ترک فعل - کند که قانون‌گذار ارتکاب آن را جایز ندانسته است (اردبیلی ۱۳۹۲: ۳۴۰). پس از ذکر این مقدمه در گفتار آینده به سوءنیت عام و خاص مرتکب در انجام عمل مجرمانه پرداخته خواهد شد.

## ۲-۱. سوءنیت عام و خاص

در جرایم عمدی که جرم موضوع این مقاله نیز یکی از انواع آن محسوب می‌شود، علم و آگاهی حسابرس و بازرس شرکت نسبت به خلاف قانون بودن عملیات خود، شرط ضروری تحقق جرم و مجازات مرتکب است (میرزایی منفرد، ۱۳۹۱: ۲۳۲)؛ بنابراین هرگاه حسابرس شرکت بدون علم و آگاهی از استانداردهای حسابداری جدید که شیوه حسابرسی در آن تغییر کرده است، نسبت به صورت‌های مالی اظهارنظر نماید، نمی‌توان وی را مجرم نامید، زیرا نسبت به استانداردهای جدید علم و آگاهی نداشته است. البته این در صورتی است که قرائن و امارات موجود عدم آگاهی و عدم علم حسابرس را تأیید نماید و الا بار اثبات عدم آگاهی بر عهده‌ی وی است که در این موارد نیز اقدام به اظهارنظر یا تصدیق، اماره بر وجود علم و آگاهی حسابرس نسبت به تغییرات جدید استانداردهاست و اثبات عدم آگاهی بر عهده وی است.

همچنین برای ارتکاب جرم، اراده‌ی مجرم در ارتکاب فعل مجرمانه شرط است. به تعبیر صحیح‌تر هیچ جرمی محقق نمی‌شود مگر این که مرتکب نوعی عزم و اراده در ارتکاب آن جرم داشته باشد. داشتن سوءنیت یعنی عزم ارتکاب فعلی که قانون‌گذار آن را منع کرده است نیز همیشه به تنهایی کافی نیست. گاه قانون‌گذار وجود جرم را منوط به داشتن قصد مشخص و صریحی کرده که فاعل برای تحقق آن کوشیده است. برای مثال در جرم قتل، صرف قصد ایذاء و آزار عمدی و ضربه زدن به مجنی‌علیه کفایت نمی‌کند، بلکه فاعل باید در تحصیل نتیجه خلاف قانون یعنی کشتن او نیز عامل باشد یا در کلاهبرداری صرف ایجاد مانور متقابلانه کافی نیست و کلاهبردار باید قصد بردن مال را نیز داشته باشد و در صورتی که فرضاً به قصد به دام انداختن رقیب خود در معاملات موهوم مانور متقابلانه انجام دهد، کلاهبردار شناخته نمی‌شود. البته واضح است

که در لسان حقوقدانان سوءنیت خاص یا همان قصد نتیجه در صورتی به عنوان قصد ضروری وقوع جرم محسوب می‌گردد که در قانون نسبت به وجود آن تصریح شده باشد.

در جرم موضوع بحث به دلیل این که در قانون به قصد یا سوءنیت خاصی در وقوع جرم اشاره نشده است، سوءنیت عام یا همان قصد فعل برای کامل شدن عنصر روانی جرم کافی است. از این رو به محض این که حسابرس و بازرس شرکت با علم به خلاف قانون بودن اظهار نظر خود و عزم در تخلف، مقررات قانونی در خصوص صورت‌های مالی را رعایت نکند، به مجازات صدر ماده محکوم می‌شود؛ یعنی نیازی به وجود قصد نتیجه مثل قصد ضرر و زیان به سهامداران یا شرکت یا بورس و... وجود ندارد. البته در این گونه جرایم، ارتکاب فعل مجرمانه، اماره بر وجود سوءنیت عام یا همان قصد فعل است و اثبات عدم وجود قصد مجرمانه بر عهده مجرم است؛ زیرا قرائن و امارات موجود دلالت بر وجود سوءنیت دارد و ظاهر بر علم و آگاهی و عزم مرتکب در ارتکاب عمل خلاف قانون است.

## ۲-۲. انگیزه مرتکبین جرم

عنصر روانی هر جرمی معمولاً با انگیزه و داعی شروع می‌شود و انگیزه‌ای که مجرم را وادار به ارتکاب جرم می‌کند، اساساً تأثیری در مسئولیت کیفری ندارد و به رغم مخالفت‌هایی که با این ادعا وجود دارد غالب حقوقدانان آن را از مسلمات حقوق جزا می‌دانند (\_\_\_\_\_ ۱۳۸۳: ۲۰-۲۵).

تفاوت انگیزه با نیت (عنصر روانی) آن است که نیت عبارت است از قصد بلاواسطه از ارتکاب عمل مجرمانه (مثل ازهاق روح در قتل) ولی انگیزه هدف مع الواسطه از ارتکاب جرم است (مثل قصد رهانیدن مقتول از درد و رنج یا قصد خالی کردن جیب او). عموماً انگیزه ارتکاب جرم تأثیری بر مسئولیت کیفری مرتکب ندارد. برای مثال قتل از روی عطفوت یا سرقت و کلاهبرداری از ثروتمندان برای کمک کردن به فقرا (به شیوه رابین هود یا عیاران قدیم) تغییری در مسئولیت مجرم ایجاد نمی‌کند، لیکن قاضی می‌تواند پس از محکوم کردن متهم به ارتکاب جرم، برای تعیین مجازات متناسب، وجود انگیزه شرافتمندانه یا شریانه در او را در نظر بگیرد (میرمحمد صادقی ۱۳۹۲: ۱۱۲). این موضوع در یکی از آراء دیوان عالی کشور نیز مورد تصریح واقع شده است. بر اساس رأی شماره ۴۰۷ مورخ ۱۳۷۲/۴/۳۰ شعبه بیستم دیوان عالی کشور «انگیزه در تحقق قتل عمدی مؤثر نیست و از شرایط آن محسوب نمی‌شود.» انگیزه مجرمانه در ارتکاب جرم موضوع بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار و به طور کلی در ارتکاب جرایم بورسی متفاوت از ارتکاب جرایم اقتصادی یا سایر جرایم عمومی است. در این گونه جرایم مرتکبین معمولاً به دنبال



سوءاستفاده کلان مالی از شرکت‌های تحت مدیریت خود یا ارگان ذی‌ربط می‌باشند و با تخلف از مقررات قانونی راه فراری از مسئولیت‌های قانونی پیدا کرده و سوءاستفاده خود را تکمیل می‌نمایند.

به‌طور کلی مرتکبین جرایم بورسی شخصیتی متفاوت از سایر مجرمین داشته و اکثریت آنان را مجرمین یقه‌سفید تشکیل می‌دهند. مجرم یقه‌سفید به فردی اطلاق می‌شود که با سوءاستفاده از موقعیت شغلی و قانونی خود، با ارتکاب اعمال غیر خشن و با ظاهر قانونی منافع غیرقانونی به دست می‌آورد. این افراد از پست‌های عمومی خود استفاده کرده و به نفع خود از اموال و امکانات عمومی استفاده می‌کنند. اصطلاح «جرم یقه‌سفید»<sup>۱</sup> یک اصطلاح جرم‌شناسی است که نخستین بار توسط ادوین ساترلند<sup>۲</sup> در ۱۹۳۹ به کار رفت. وی این اصطلاح را به‌عنوان «جرم ارتكابی توسط شخصی قابل احترام و دارای موقعیت اجتماعی بالا با استفاده از موقعیت شغلی خود» تعریف کرد.<sup>۳</sup> برخی از مهم‌ترین جرایم یقه‌سفیدها عبارت‌اند از کلاهبرداری، فساد مالی مانند ارتشاء، سوء-استفاده از مناقصه‌ها و مزایده‌های عمومی و تسهیلات عمومی، جرایم استخدامی، جرایم مربوط به نقض حقوق مصرف‌کنندگان، جرایم مربوط به مواد غذایی و دارویی، جرایم زیست‌محیطی، جرایم یارانه‌ای، جرایم گمرکی و...

مشخصه اصلی جرایم یقه‌سفیدی بیشتر متوجه «مرتکبین» این جرایم است و نه خود «جرایم». به‌عبارت‌دیگر موقعیت بالای اقتصادی و اداری و شغلی مرتکبین این‌گونه جرایم، آن‌ها را از مرتکبین سایر جرایم متفاوت می‌سازد. مخفی‌کاری از دیگر ویژگی‌های اصلی مرتکبین این‌گونه جرایم است. بدین معنی که مرتکبین این‌گونه جرایم در غالب پوششی رسمی و قانونی مرتکب جرم می‌شوند. مجرمین یقه‌سفید به علت گذراندن نیازهای روزمره مرتکب جرم نمی‌شوند، بلکه علت اصلی ارتکاب جرایم توسط آنان زیاده‌خواهی و فزون‌طلبی آنان است. بزه‌کاران یقه‌سفید که در مقابل مجرمین یقه‌آبی یا یقه‌چرکین<sup>۴</sup> قرار گرفته‌اند از نظر اجتماعی صاحب نفوذ و اقتدار بالایی هستند و به اعتبار وضع ظاهری آراسته‌ای که معمولاً با کت و شلوار تیره، پیراهن و کروات

1- White Collar Crime

2- Edvin Sutherland

3- Sutherland, edvin(1983) white collar crime: the uncut version. New hawen:yale university press

به نقل از سلیمی، صادق، مجرمین یقه‌سفید و سیاست کیفری ایران، فصلنامه حقوق، دوره ۳۸، شماره ۴ (زمستان ۱۳۸۷): ۲۳۹-

4- blue-collar criminals

هستند، از گروه اخیر قابل تمایز و تشخیص هستند. جرایم خیابانی در واقع مربوط به کسانی است که از اعتبار و جاهت بالایی برخوردار نیستند و از طبقه فقیر و فرودست اجتماع‌اند و به همین دلیل نیز شاخص‌ترند. جرایم یقه‌سفید برخلاف جرایم خیابانی و جرایم سنتی، بدون استفاده از خشونت یا نیروی عضلانی صورت می‌پذیرند. به همین دلیل، این گونه جرایم را «جرایم فسفری» نامیده‌اند که به اعتبار بهره‌گیری از توان فکری است؛ اما بزه‌کاران خیابانی برخلاف بزه‌کاران یقه‌سفید، نوعاً به صورت رودررو با بزه‌دیدگان قرار می‌گیرند، به‌عنوان مثال، با ورود به خانه‌ها و یا اماکن تجاری، اموال و متعلقات مالکان آن‌ها را با زور و خشونت تصاحب می‌کنند. به همین دلیل، جرایم این دسته از بزه‌کاران به «جرایم کلیمی» با تأکید بر استفاده از نیروی جسمانی شهرت یافته است (موسوی مجاب ۱۳۸۸: ۹۹-۱۳۲).

جرایم بورسی نیز با توجه به ویژگی‌های جرایم یقه‌سفیدی من جمله پنهان‌کاری، هدف زیاد-خواهی و افزون‌طلبی از ارتکاب جرم و ... از این دسته به شمار می‌روند. البته برخی حقوقدانان به درستی میان جرایم یقه‌سفیدها و جرایم شرکتی تفاوت قائل شده و جرایم مربوط به بازار اوراق بهادار را از جمله جرایم شرکتی نام‌گذاری نموده‌اند (محسنی ۱۳۹۱: ۱۳۱-۱۵۶). به هر صورت چه جرایم موضوع قانون بازار اوراق بهادار را از جرایم شرکتی بدانیم و چه جرایم یقه‌سفیدها (که البته به علت همپوشانی این دو مفهوم، نسبت دادن به هر دو صحیح است) انگیزه ارتکاب آن‌ها یکسان است و در این گونه جرایم مرتکب با انگیزه افزون‌خواهی و زیادخواهی دست به ارتکاب جرم زده و به دنبال کسب سود حداکثری است. لازم به ذکر است بررسی انگیزه مرتکبین این جرایم تأثیری در مجازات آن‌ها نداشته و تنها من باب شناخت شخصیت آن‌ها و طریقه مقابله با آن‌ها قابل توجه است و از دیدگاه جرم‌شناختی مطمح نظر واقع می‌شود.

۳. شیوه نگارش بند ۳ ماده ۴۹  
همان‌گونه که در ابتدا ذکر شد بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار در مقام جرم‌انگاری دو جرم بورسی «تخلف از مقررات قانونی ناظر به تهیه اسناد، مدارک، بیانیه ثبت یا اعلامیه پذیره-نویسی و امثال آن‌ها جهت ارائه به سازمان» و «تخلف از مقررات قانونی ناظر به بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات» است. سؤال مهمی که در این قسمت لازم است به آن پرداخته شود این است که آیا شیوه و طریقه نگارش این مقرر قانونی مطابق اصول و شیوه قانون‌نویسی است؟ و اینکه آیا جرم‌انگاری دو عنوان مستقل از هم در یک بند از لحاظ اصول قانون‌نویسی صحیح است یا خیر؟ در پاسخ به سؤالات فوق پس از ذکر

مختصری از شیوه صحیح نگارش قانون، به شیوه نگارش بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار و انتقادات وارد بر آن خواهیم پرداخت.

در قانون نویسی توجه به دو مطلب عمده ضرورت دارد. یکی توجه به ساختار ظاهری قانون، مانند مسائل مربوط به طریق انشاء قانون، ویراستاری و ... و دیگری توجه به ساختار ماهوی قانون مانند توجه به مفاهیم و اصطلاحات به کار برده شده در ماده و ... از مهم ترین اصول ظاهری نگارش قانون، توجه به نام گذاری و عنوان بندی قانون و نیز تخصیص مواد به عناوین قانون است. از اصول انشایی نگارش قانون می توان به پرهیز از اصطلاح سازی، پرهیز از مثال های بی مورد، پرهیز از پیچیده نویسی، پرهیز از فعل سازی نادرست، پرهیز از زیاده گویی، پرهیز از حذف بدون قرینه، پرهیز از ذکر اصطلاحات و عبارات مبهم، پرهیز از ماده پردازی بی مورد، رعایت رسم الخط واحد، توجه به تفاوت های قانون امری و ماهوی و ... اشاره کرد. یکی از دیگر اصول ظاهری نگارش قانون، بحث مربوط به تقسیم بندی قانون است. قانون گذار باید به هنگام تقسیم کردن مواد یک قانون به دو نکته مهم باید توجه نماید:

(۱) تمام مواد تحت یک عنوان رنگ و بویی یکسان داشته باشند.

(۲) در بین این مواد یکسان و هم گروه تقدم و تأخر مواد به لحاظ مفهومی و غیره رعایت شود (بیگ زاده آروق ۱۳۸۳: ۳۸).

همچنین از مهم ترین اصول مربوط به ساختار ماهوی قانون می توان به صراحت و روشنی قانون، جامع و کامل بودن، هماهنگی با وضع زمانه خود، تأمین منافع همگانی، دارا بودن ضمانت اجرای مناسب، هماهنگی با نظام حقوقی و رعایت موجز نویسی اشاره کرد؛ بنابراین همان طور که ملاحظه می شود قانون نویسی چه به لحاظ اصول ظاهری نگارش و چه به لحاظ اصول فنی و ماهوی آن امری کاملاً تخصصی است و رعایت نکات زیادی در نگارش آن لازم است.

به نظر می رسد بند ۳ ماده ۴۹ به لحاظ شیوه و طریقه قانون نویسی از جهاتی قابل ملاحظه است. اولاً به کار بردن اصطلاحات و واژه های مشابه از مشکلات قانون نویسی در این قسمت است. عبارات «اسناد»، «مدارک»، «اطلاعات» از اصطلاحات و عبارات مشابه است و قانون گذار می تواند با ذکر عبارتی کلی تر، همه این اصطلاحات را درون خود جای داده و از ذکر واژه ها و اصطلاحات مشابه خودداری نماید. البته در مقام توجیه نظر قانون گذار می توان علت این شیوه نگارش را به نوعی تعمد قانون گذار دانست و هدف از آن را به نوعی آینده نگری قانون گذار نامید، به این ترتیب که قانون گذار با به کار بردن عباراتی کلی در صدد آن بوده تا در صورت وقوع جرمی

مشابه در آینده از همین ماده به عنوان ضمانت اجرای کیفری آن استفاده نماید و نیاز به تصویب قانون جدید نباشد که البته این هدف می‌توانست با کاربرد یک عبارت کلی نیز تأمین شود.

ثانیاً، جرم‌انگاری دو جرم کاملاً متفاوت با شرایط و اوضاع و احوال مختلف در قالب یک بند قانونی مخالف اصول و شیوه صحیح قانون‌نویسی است. بند ۳ ماده ۴۹ نیز در مقام بیان دو جرم مختلف بوده، لیکن این دو جرم در یک بند بیان شده است. البته از لحاظ تئوری می‌توان وحدت ارگانیک میان دو جرم موضوع بند ۳ ماده ۴۹ را به عنوان توجیه منطقی برای این شیوه قانون‌نویسی فرض کرد. همبستگی گروهی به دو بخش مکانیکی و ارگانیکی تقسیم می‌شود.<sup>۱</sup> به نظر دورکیم همبستگی مکانیکی در جامعه‌ای رواج دارد که افکار و گرایش‌های مشترک اعضای جامعه از نظر کمیت و شدت از افکار و گرایش‌های شخصی اعضای آن بیشتر باشند. این همبستگی تنها می‌تواند به نسبت معکوس رشد فردیت، پرورش یابد. به عبارتی همبستگی مکانیکی درجایی رواج دارد که حداقل تفاوت‌های فردی وجود داشته باشند و اعضای جامعه از نظر دل‌بستگی به‌خیر همگانی، بسیار شبیه یکدیگر باشند. همبستگی ناشی از همانندی، زمانی به اوج خود می‌رسد، که وجدان فردی یکایک اعضای جامعه منطبق با وجدان جمعی پرورش یابد و از آن نظر با آن یکی شود. برعکس، همبستگی ارگانیک نه از همانندی‌های افراد جامعه، بلکه از تفاوت‌هایشان پرورش می‌یابد. این گونه همبستگی نتیجه‌ی تقسیم کار است (لیوئیس، بی تا: ۱۹۰). دورکیم، جوامع ابتدایی (بدوی) و اولیه (سنتی) را دارای همبستگی مکانیکی یا ساختگی می‌داند. به عبارتی افراد کلاً یکسانند و هر کس همان است که دیگران هستند. وی جوامع مدرن و جدید (غیرسنتی) را دارای همبستگی ارگانیکی و اندامی می‌داند (آرون ۱۳۶۴: ۳۴۹-۳۴۵). یکی از تفاوت‌های بین همبستگی مکانیکی و ارگانیکی در انگیزه تعامل است؛ یعنی در همبستگی مکانیکی شباهت و همانندی و در همبستگی ارگانیکی تمایز و ناهمسانی انگیزه تعامل هستند. تفاوت دیگر، تغییر در اصول اخلاقی موجود است (استونز ۱۳۷۹: ۸۰-۷۹). به‌طور خلاصه می‌توان گفت، همبستگی مکانیکی، همبستگی از راه همانندی است. وقتی این شکل از همبستگی بر جامعه حاکم باشد افراد جامعه چندان باهم تفاوتی ندارند؛ زیرا به ارزش‌های واحدی وابسته‌اند و مفهوم

<sup>۱</sup> - نظریه همبستگی دورکیم یک نظریه جامعه‌شناختی است که در مقام توجیه علت‌های شکل‌گیری جوامع ارائه شده است. همبستگی مکانیکی به معنای وابستگی متقابل عناصر مشابه اجزای همگن در یک کل اجتماعی فاقد تمایزات داخلی است و همبستگی عضوی یا ارگانیکی، از تقسیم کار اجتماعی و به‌همراه آن کارکردها و تلاش‌هایی که مثل فرآیند اعضای متمایز انسان یکدیگر را کامل می‌کنند، است (آرون ۱۳۶۴: ۳۴۵) و (بیرو ۱۳۶۷: ۴۰۱-۴۰۰).

مشترکی از تقدس دارند. ولی در همبستگی ارگانیکی و اندامی، چون افراد در جامعه همانند و یکسان نیستند، بلکه هر کدام در رشته خاصی تخصص دارند که دیگری نمی‌داند و هر کدام نیاز دیگری را برطرف می‌کنند، همین نیازمند بودن همبستگی آفرین است.

بر اساس فرض مطروحه در خصوص توجیه بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار، نوعی همبستگی و وحدت ارگانیک میان دو جرم موضوع این ماده است که این ماده را به صورت منطقی جلوه می‌دهد؛ یعنی این تفاوت اساسی در دو جرم است که باعث وحدت ارگانیک میان این دو جرم شده است، لیکن این توجیه منطقی نیست؛ زیرا نظریه دورکیم که در مقام توجیه وحدت جوامع و تعامل آن‌ها باهم مطرح شده است، به نوعی نظریه جامعه‌شناختی است و نمی‌توان مستقیماً در این بحث مورد استفاده قرار گیرد. به نظر می‌رسد اشتباه قانون‌گذار و عدم توجه به تفاوت دو جرم در عناصر متشکله خود، باعث شده تا دو جرم یادشده در یک مقرر قانونی ذکر شود و هیچ توجیه منطقی و علمی در این خصوص وجود نداشته است.

ثالثاً، در نظر گرفتن مجازات یکسان در خصوص دو جرم متفاوت، زمانی صحیح و منطقی است که اثرات نامطلوب و ضرروزیان‌های وارده به اجتماع در اثر ارتکاب هر دو جرم یکی باشد، در صورتی که این مطلب در خصوص جرایم موضوع بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اثبات نشده است. با توجه به مطالب مذکور به نظر می‌رسد شیوه قانون‌نویسی در خصوص بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار توجیه منطقی و فنی نداشته و قانون‌گذار با شتاب‌زدگی و بدون توجه به عناصر تشکیل‌دهنده این جرایم دست به نگارش این مقرر قانونی زده است.

### نتیجه‌گیری

با توجه به مطالب بیان‌شده معلوم شد که بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار در مقام بیان دو جرم متفاوت بوده است. به نظر می‌رسد مرتکب اصلی جرم «تخلف از مقررات قانونی ناظر به بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات» بازرس و حسابرس مستقل شرکت است که وظیفه بررسی و اظهارنظر در خصوص صورت‌های مالی و اطلاعات مالی شرکت‌ها یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی را بر عهده دارد؛ بنابراین مقرر قانونی یادشده به عنوان ضمانت‌اجرای کیفری تخلف بازرس و حسابرس قانونی شرکت از مقررات قانونی است. شیوه پرداخت حق‌الزحمه حسابرس و بازرس قانونی شرکت‌ها نیز در این مقاله مورد انتقاد قرار گرفته است. نگارنده معتقد است جهت جلوگیری از فسادهای مذکور در این پژوهش، ایجاد صندوق مشترکی توسط دولت برای واریز میزان مشخصی از طرف ناشران و

برداشت هزینه‌ها و حق الزحمه بازرس و حسابرس شرکت از محل آن صندوق یا تخصیص بودجه مشخصی توسط دولت برای تأمین هزینه فعالیت‌های حسابرس و بازرس در شرکت‌ها و ... به صورتی که ارتباط مستقیم ناشر و حسابرس خصوصاً از جنبه‌های مالی از بین برود، راهکار مناسبی در این زمینه است. جرم موضوع این پژوهش در زمره جرایم مطلق بوده که ضرر زدن به دیگری جزء عنصر مادی آن نیست. سود به دست آمده یا زیان متحمل نشده که در صدر ماده به عنوان یکی از مجازات‌های مرتکب این جرم ذکر شده است نیز به معنای مقید بودن این جرم نبوده و تنها ناظر به فرضی است که میزان زیان وارده قابل تعیین باشد. به علاوه علم و آگاهی حسابرس و بازرس نسبت به غیرقانونی بودن اقدامات خود و نیز قصد وی در ارتکاب تخلف یادشده عنصر روانی تشکیل دهنده این جرم است و قصد ایجاد نتیجه خاص من جمله قصد ضرر زدن به دیگری یا هر قصد متصور دیگری برای کامل شدن این جرم لازم نیست. هرچند انگیزه ارتکاب جرایم به طور کلی تأثیری در مجازات مرتکبین ندارد، لیکن می‌تواند جهات تخفیف یا تشدید مجازات را فراهم نماید. اکثر مرتکبین جرایم بورسی من جمله مرتکبین بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار با انگیزه زیاده‌خواهی و کسب انتفاع بیشتر و نه از سر نیاز دست به ارتکاب این جرایم زده و به طور کلی می‌توان مرتکبین این دست جرایم را در دسته‌بندی مرتکبین «جرایم یقه سفید» جای داد. شیوه نگارش این مقرر قانونی نیز چه از لحاظ اصول ظاهری نگارش و چه از لحاظ اصول ماهوی نگارش قانون اشکالات جدی دارد و به کاربردن عبارات مشابه در یک بند قانونی (که در اصل به نظر می‌رسد معنای واحدی از آن منظور نظر قانون‌گذار بوده است)، جرم‌انگاری دو جرم کاملاً متفاوت با شرایط و اوضاع و احوال مختلف در یک مقرر و نیز در نظر گرفتن مجازات یکسان در خصوص دو جرم متفاوت از اشکالات جدی قانون‌گذار بازار اوراق بهادار در این خصوص است.



## منابع

- آیین رفتار حرفه‌ای مصوب ۸۲/۱۰/۱۰ شورای عالی جامعه حسابداران.
- اردبیلی، محمدعلی (۱۳۹۲). حقوق جزای عمومی، جلد نخست، چاپ هجدهم، تهران، نشر میزان.
- آرون، ریمون (۱۳۶۴). مراحل اساسی اندیشه در جامعه‌شناسی، ترجمه باقر پرهام، تهران، سازمان انتشارات و آموزش انقلاب اسلامی.
- استونز، راب (۱۳۷۹). متفکران بزرگ جامعه‌شناسی، ترجمه مهرداد میردامادی، تهران، نشر مرکز.
- افراسیابی، محمداسماعیل (۱۳۷۷). حقوق جزای عمومی، جلد دوم، تهران، انتشارات فردوسی.
- بیگ زاده آروق، صفر (۱۳۸۳) شیوه نگارش قانون، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- پاکزاد، علیرضا (۱۳۸۹) حسابداری برای افراد غیر حسابدار، تهران، انتشارات کیومرث
- دادنامه شماره ۹-۴۸-۲۰۰۰۲۱۳۰۹۹۷۲ مورخ ۹۰/۲/۲۲ شعبه ۱۱۹۲ دادگاه عمومی جزایی ویژه رسیدگی به جرایم اقتصادی.
- دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مصوب ۸ مرداد ۱۳۸۶ اصلاحی ۱۷ بهمن ۱۳۹۰.
- دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان (مصوب ۳ مرداد ۱۳۸۶ هیئت مدیره سازمان).
- دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان (مصوب ۳ مرداد ۱۳۸۶ هیئت مدیره سازمان).
- دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مصوب ۸۶/۵/۸ شورای عالی بورس.
- زراعت، عباس (۱۳۸۳). «انگیزه و تأثیر آن در مسئولیت کیفی»، دادرسی، شماره ۴۶: ۲۰-۲۵.
- زراعت، عباس (۱۳۸۵). حقوق جزای عمومی، ج اول، تهران، نشر ققنوس.
- شامبیاتی، هوشنگ (۱۳۹۲). حقوق جزای عمومی، جلد دوم، چاپ اول، تهران، انتشارات مجد.
- عرفانی، محمود (۱۳۷۶). «نقش بازرس حساب در شرکت‌های سهامی عام»؛ مطالعه تطبیقی در حقوق ایران، فرانسه و ایالت متحده آمریکا، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران،

- شماره ۳۷، تابستان ۱۳۷۶: ۳۳-۴۸.
- کوزر، لیوئیس (بی تا). *زندگی و اندیشه بزرگان جامعه شناسی*، ترجمه محسن ثلاثی، چاپ پنجم تهران، انتشارات علمی.
- گلدوزیان، ایرج (۱۳۷۷). *بایسته های حقوق جزای عمومی*، تهران، نشر میزان.
- مدیریت آموزش بورس اوراق بهادار تهران. (بی تا). صورت های مالی، قابل دسترسی در [www.irbourse.com](http://www.irbourse.com)
- محسنی، فرید (۱۳۹۱). «جرایم شرکتی از دیدگاه جرم شناختی»، *دیدگاه های قضایی*، شماره ۵۷: ۱۳۱-۱۵۶.
- میرزایی منفرد، غلامعلی (۱۳۹۱). *حقوق کیفری بازار اوراق بهادار*، تهران، نشر میزان.
- میرمحمد صادقی، حسین (۱۳۹۲). *جرایم علیه اشخاص*. چاپ سیزدهم، تهران، بنیاد حقوقی میزان.
- میرمحمد صادقی، حسین (۱۳۹۲). *جرایم علیه اموال و مالکیت*. چاپ سی و هشتم، تهران، بنیاد حقوقی میزان.
- موسوی مجاب، سید درید (۱۳۸۸) «جرایم یقه سفیدی با نگاهی به آموزه های دینی»، *فقه و حقوق*، سال ششم، شماره ۲۲: ۹۹-۱۳۲.
- *SECURITIES EXCHANGE ACT OF 1933*.