

انتخاب حسابرِس و بازرِس قانونی در شرکتهای سهامی

سعید عظیمی
لیسانس حسابداری

گسترش روزافزون شرکتهای پیچیده تر شدن عملیات آنها، وجود سیستمهای مالی مناسب جهت ارائه اطلاعات مالی به اشخاص حقیقی و حقوقی ذی نفع و علاقه مند را الزامی می سازد و وجود اطلاعات مالی قابل اتکاء لازمه جامعه نوین و امروزی است.

مقدمه

در ایران امروز اجرای سیاست تمرکز سرمایه های سرگردان کشور جهت استفاده بهینه و انجام امور زیربنایی و نیز سیاست خصوصی سازی، بدون جلب اعتماد و رضایت مردم بسیار مشکل است و این رضایت مندی نیز ممکن نیست مگر با آگاه سازی و ارائه اطلاعات و گزارشهای کامل، کافی و بهنگام به اشخاص ذی نفع، و ذی علاقه.

گسترش روزافزون شرکتهای پیچیده تر شدن عملیات آنها، وجود سیستمهای مالی مناسب جهت ارائه اطلاعات مالی به اشخاص حقیقی و حقوقی ذی نفع و علاقه مند را الزامی می سازد و وجود اطلاعات مالی قابل اتکاء لازمه جامعه نوین و امروزی است و نقش اشخاص با صلاحیت و صداقت حرفه ای جهت تایید اطلاعات مالی، واقعیتهای انکارناپذیر است. حسابرِس و بازرِس در کشور ما قدمت

زیادی ندارد بنابراین متأسفانه این اشخاص یعنی حسابرسان و بازرسان در مجامع حرفه ای حتی در جامعه حسابداران نیز آنچنان که باید جای خود را پیدا نکرده اند و حتی بین حسابرِس و بازرِس مرز بازرسی تصور نمی شود؛ قانون تجارت نیز بین این دو حرفه تفکیکی قائل نیست و هر دو را در بازرِس خلاصه می کند.

بخش اول - حسابرِس و بازرِس قانونی حسابرِس می تواند دارای شخصیتی مستقل و یا یکی از ارکان شرکت (حسابرِس داخلی) باشد ولی بازرِس از لحاظ قانونی یکی از ارکان شرکت می باشد و فرض نشده است.

با این همه هنوز هم در بیشتر شرکتهای سهامی بویژه سهامی خاص نقش بازرِس جنبه تشریفاتی دارد و بازرِس بیشتر از میان اقوام، دوستان و آشنایان نزدیک فقط برای گذراندن مراحل تاسیس و تشریفات قانونی انتخاب می شوند و تعیین بازرِس در اذهان عمومی صرفاً نوعی تشریفات اداری محسوب می شود. در بخش اول این مقاله به حسابرِس و بازرِس قانونی از دیدگاههای مختلف می نگریم و به تعاریف، وظایف، مسئولیتهای و اختیارات و تعارض بین آنها می پردازیم و در بخش دوم شخصیت

حسابرِسی به بیان انجمن حسابرسان عمومی آمریکا عبارت است از "یک فعالیت ارزیابی شده مستقل که در این رسیدگی نیاز به دفاتر و اسناد مالی است و با توجه به برنامه کار که براساس معیارهای پیشینی شده می باشد این رسیدگی را انجام داده و پس از آن راجع به مندرجات موضوع رسیدگی شده گزارش تهیه و تسلیم مقام مسئول می شود."^۱

در تعریف دیگر حسابرِسی آمده است "رسیدگی به دفاتر و حسابها و اسناد و

مدارک یک موسسه به طوری که حسابرس بتواند نسبت به ترازنامه و حساب سود و زیان مستخرجه از آنها اظهار نظر نموده و گزارش تهیه نماید.^۲

حسابرسی به مفهوم اعم کلمه عبارت از "هرگونه رسیدگی است که به منظور تایید یا اظهار نظر نسبت به درستی هرگونه مدارک و اسناد مالی توسط شخصی مستقل از تهیه کننده یا تهیه کنندگان آن مدارک و اسناد به عمل می آید."^۳

بنابراین با توجه به تعاریف پیشگفته می توان بیان نمود:

حسابرس شخصی مستقل است که با رسیدگی به دفاتر و حسابها و اسناد و مدارک مالی یک موسسه، در خصوص صورتهای مالی (ترازنامه، سود و زیان، صورت تغییرات در وضعیت مالی و صورت گردش وجوه نقد) استخراج شده از آنها اظهار نظر نموده و نسبت به موضوع رسیدگی شده گزارشی تهیه و به مقام مسئول تسلیم می کند.

حسابرس به شخصی مستقل با هر نوع رسیدگی به منظور تایید یا اظهار نظر نسبت به صحت هرگونه مدارک و اسناد مالی ارائه شده توسط تهیه کننده یا تهیه کنندگان این مدارک و اسناد گفته می شود.

بازرس یا بازرسان قانونی براساس مفاهیم استخراج شده از مفاد اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب اسفندماه ۱۳۴۷، یکی از ارکان شرکتهای سهامی هستند که از بین سهامداران یا خارج از آنها، از طرف مجامع عمومی برای حفظ و حراست و حصول اطمینان از رعایت یکسان حقوق صاحبان سهام که طبق قانون حق دخالت مستقیم و نظارت فردی در امور شرکت را ندارند، انتخاب می شوند؛ به عبارت دیگر رکنی از شرکت محسوب می شوند که امین و وکیل صاحبان سهام برای اعمال نظارت و کنترل فعالیت مدیریت و شرکت می باشند.

مقام و موقعیت

در اذهان عمومی حسابرس به مثابه کنترل کننده حسابها و دقت کننده در دخل و تصرف و کشف سوء استفاده های مالی محسوب می شود ولی در جهان امروز حسابرس هدفی فراتر از این مسائل را دنبال می کند.

تعیین اینکه صورتهای مالی، تصویری مطلوب از وضعیت مالی، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی را ارائه می دهد و با بیانی دیگر اعتبار بخشیدن بیشتر به صورتهای مالی است. بدان معناست که اشخاص خسار از شرکت مانند اعتباردهندگان، دولت، سهامداران و سایر اشخاص ثالث علاقه مند می توانند به آن اتکا کنند بنابراین حسابرس بهترین حفاظت از منافع عموم را عرضه می دارد.

بازرس (مفتش) در زمان گذشته، بیشتر نماینده حکومت بیدادگر و چپاولگر و مظهر زور بود. در آن زمان حاکمان همواره مفتشهای خود را جهت واخواهی و تفتیش بر رعیت می گماشتند. آنان برای خود نیز باجگیری می کردند و برای حاکمان، مالیات بیشتری می گرفتند و این مسئله باعث شد، در اذهان عمومی بازرس بیشتر مظهر زور، ظلم و ستم باشد اما اکنون براساس مفاهیم قانون تجارت، نماینده صاحبان سهام در شرکتهای سهامی است و بر طبق قانون صرفاً جهت حفظ و حراست از منابع آنان گمارده شود.

سعی در تطبیق وظایف و مسئولیتها و اختیارات حسابرس و بازرس قانونی مشکلی است که هم اکنون نیز گریبانگیر است و در سطح وسیعی از کشور حتی در جامعه حرفه ای حسابداران نیز مشاهده می شود.

بازرس یا بازرسان قانونی (مفتش) مطابق قانون تجارت موظف به حفظ و حراست منافع سهامداران و رعایت تساوی حقوق آنان است، بازرس یا بازرسان تنها

به عنوان نماینده و وکیل قانونی سهامداران، به منظور نظارت بر فعالیت مدیریت و اعمال کنترل از طرف آنان بدون حق دخالت در مدیریت می باشند و رسیدگی بازرس براساس قوانین و مقررات جاری و حاکم (قانون تجارت) بر کشور می باشد و در هر زمانی، هر نوع رسیدگی را که لازم بدانند انجام می دهند و یا به مسئولیت خود از نظر کارشناسان استفاده می کنند و در جلسات هیئت مدیره بدون دخالت و داشتن حق رای می توانند شرکت کنند. به طور کلی می توان اذعان داشت که بازرس یا بازرسان قانونی در مقابل شرکت و سهامداران نسبت به تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می شوند مسئولیت مدنی و جزایی دارند.

حسابرس شخصی است مستقل که از ارکان شرکت نیست و علاوه بر حفظ و حراست منافع سهامداران حافظ منافع عمومی جامعه نیز هست. حسابرس نماینده و وکیل کلیه اشخاص ذی نفع یا به عبارت دیگر تمام جامعه می باشد. رسیدگی حسابرس براساس آخرین استانداردهای حسابرسی بوده و بیشتر در خصوص مطلوبیت صورتهای مالی از دیدگاه استانداردهای حسابداری می باشد. بنابراین وظایف و نتایج کار حسابرس طیف وسیعی دارد و بسیار فراتر از وظایف بازرس می باشد. اعتبار گزارش حسابرس برخلاف گزارش بازرس با توجه به استقلال، محدود به صاحبان سهام شرکت سهامی نمی شود و بسیاری از نهادهای اجتماعی و افراد علاقه مند می توانند به گزارش و اظهار نظر وی استناد کنند حتی بازرس قانونی نیز می تواند از این خدمات تخصصی حسابرس استفاده نماید.

وجه اشتراک حسابرس و بازرس قانونی مطابق ماده ۱۴۸ قانون تجارت، بازرس یا بازرسان 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 اظهار نظر کنند و این وظیفه تنها فصل مشترک وظایف بازرس و حسابرس می‌باشد که با توجه به مفاهیم مفاد قانون تجارت، بازرس نماینده و وکیل صاحبان سهام می‌باشد و اظهار نظر آنها صرفاً رعایت حقوق صاحبان سهام بوده و ممکن است برای اشخاص خارج از شرکت به غیر از سهامداران قابل اتکا نباشد.

بخش دوم - شخصیت بازرسی قانونی
با توجه به اهمیت وظایف و نقش بازرس قانونی در پیشبرد هدفهای صاحبان سهام در قالب شرکت‌های سهامی و نتیجتاً توسعه اجتماعی و اقتصادی کشور با عنایت به جلب رضایت و اعتماد مردم، رعایت و اجرای دقیق قانون، در این راستا از سوی کلیه اشخاص مهمترین عامل به شمار می‌آید. در این بخش ماهیت شخصیت بازرس یا بازرسان قانونی با توجه به قانون تجارت مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد. اغلب شرکت‌های سهامی مشمول قانون تجارت، شرکتها و سازمانها و موسسات خدمات مالی را به عنوان بازرس قانونی انتخاب می‌نمایند که این امر با توجه به مفاهیم استخراج شده از مفاد قانون تجارت در تعارض می‌باشد. در بیشتر مواد قانون تجارت صراحتاً به شخص حقیقی اشاره شده است و کلیه موارد در نظر گرفته شده حاکی از انتخاب بازرس یا بازرسان قانونی از میان اشخاص حقیقی با صلاحیت و صداقت حرفه‌ای می‌باشد.

با توجه به ماده ۸۸ قانون تجارت انتخاب بازرس یا بازرسان قانونی در صلاحیت مجمع عمومی عادی است که با اکثریت نسبی آرا بعمل می‌آید. در مورد نحوه انتخاب بازرس یا بازرسان قانونی، به طوری که گفته می‌شود می‌توان فرمول انتخاب مربوط به مدیران را اعمال نمود

(بند ۱ ماده ۱۴۷)

مفاد ماده ۱۴۷ در خصوص انتخاب بازرس شرح زیر می‌باشد

اشخاص زیر نمی‌توانند به سمت بازرسی شرکت سهامی انتخاب شوند.

۱- اشخاص مذکور در ماده ۱۱۱ این قانون، که به شرح زیر می‌باشد:

۱-۱- محجورین و کسانی که حکم ورشکستگی آنها صادر شده است.

۱-۲- کسانی که به علت ارتکاب جنایت یا یکی از جنحه‌های ذیل به موجب حکم قطعی از حقوق اجتماعی کلاً یا بعضاً محروم شده باشند، در مدت محرومیت:

سرقت - خیانت در امانت - کلاهبرداری - جنحه‌هایی که به موجب قانون در حکم خیانت در امانت یا کلاهبرداری شناخته شده است - اختلاس - تدلیس - تصرف غیرقانونی در اموال عمومی.

۲- مدیران و مدیرعامل

۳- اقرباء سببی و نسبی مدیران و مدیرعامل تا درجه سوم از طبقه اول و دوم

۴- هرکس که خود و یا همسرش از اشخاص مذکور در بند ۲ موظفاً حقوق دریافت می‌دارد.

مواردی که در بالا اشاره شد همه مربوط به شخص حقیقی می‌باشد چرا که شخص حقوقی را نمی‌توان به چنین صفاتی آراست

چرا که موارد اشاره شده در ماده ۱۱۱ و در بندهای ۲ و ۳ و ۴ ماده ۱۴۷ هیچیک معرف و نشان‌دهنده شخصیت حقوقی نبوده و تماماً از شخصیت حقیقی، بحث به بیان آمده است.

از طرفی آیین‌نامه اجرای تبصره ماده ۱۴۴ قانون تجارت مصوب کمیسیونهای اقتصاد مجلسین (روزنامه رسمی شماره ۷۶۳۳ مورخ ۱۳۵۰/۱/۳۱) شرایط لازم برای بازرس یا بازرسان قانونی شرکت‌های سهامی عام را به شرح زیر تعیین می‌نماید.

۱- داشتن حسن شهرت و نداشتن پیشینه

کیفری موثر

۲- داشتن درجه لیسانس یا بالاتر در یکی از رشته‌های متناسب بنا وظایف و مسئولیتهای بازرسی به تشخیص کمیسیون مذکور در ماده ۲

۳- داشتن حداقل ۵ سال تجربه متناسب با وظایف و مسئولیتهای کمیسیون مذکور در ماده ۲

۴- عدم اشتغال به نمایندگی در مجلس

۵- عدم اشتغال به طور تمام وقت در موسسات وابسته به دولت و شهرداریها و موسسات وابسته به آنها.

موارد مذکور در بندهای آیین‌نامه اجرای تبصره ماده ۱۴۴ نیز تماماً مشخصات شخص حقیقی را بیان می‌نماید و هیچیک از بندهای فوق را نمی‌توان به شخص حقوقی نسبت داد.

مسئولیت مدنی و جزایی بازرس یا بازرسان قانونی

مسئولیت مدنی بازرس یا بازرسان در مقابل شرکت و اشخاص ثالث نسبت به تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می‌شوند تابع قواعد عام مربوط به مسئولیت مدنی بوده و مسئول جبران خسارات وارده خواهند بود (ماده ۱۵۴ قانون تجارت)

از طرف دیگر با استناد به ماده ۲۷۰ قانون تجارت در صورتی که تصمیمات بازرس یا بازرسان برخلاف مقررات قانونی و یا اساسنامه شرکت باشد هر ذی‌نفع می‌تواند از مرجع قضایی ذی‌صلاح صدور حکم بطلان تصمیمات را درخواست نماید.

مسئولیت جزایی را می‌توان در سه مورد بیان نمود اول آنکه هر کس با وجود منع قانونی عالماً سمت بازرسی را در شرکت‌های سهامی قبول کرده و به آن عمل کند به حبس تأدیبی از ۲ ماه تا ۶ ماه یا با جزای نقدی از ۲۰۰۰۰ ریال تا ۱۰۰۰۰۰ ریال، یا به هر دو مجازات محکوم خواهد

شد

دوم آنکه هر کس در صورتی که تصمیمات برخلاف مقررات قانونی صادر کند به حبس تأدیبی از ۲ ماه تا ۶ ماه یا با جزای نقدی از ۲۰۰۰۰ ریال تا ۱۰۰۰۰۰ ریال، یا به هر دو مجازات محکوم خواهد

شد

سوم آنکه هر کس در صورتی که تصمیمات برخلاف مقررات قانونی صادر کند به حبس تأدیبی از ۲ ماه تا ۶ ماه یا با جزای نقدی از ۲۰۰۰۰ ریال تا ۱۰۰۰۰۰ ریال، یا به هر دو مجازات محکوم خواهد

شد

چهارم آنکه هر کس در صورتی که تصمیمات برخلاف مقررات قانونی صادر کند به حبس تأدیبی از ۲ ماه تا ۶ ماه یا با جزای نقدی از ۲۰۰۰۰ ریال تا ۱۰۰۰۰۰ ریال، یا به هر دو مجازات محکوم خواهد

شد

پنجم آنکه هر کس در صورتی که تصمیمات برخلاف مقررات قانونی صادر کند به حبس تأدیبی از ۲ ماه تا ۶ ماه یا با جزای نقدی از ۲۰۰۰۰ ریال تا ۱۰۰۰۰۰ ریال، یا به هر دو مجازات محکوم خواهد

شد

ششم آنکه هر کس در صورتی که تصمیمات برخلاف مقررات قانونی صادر کند به حبس تأدیبی از ۲ ماه تا ۶ ماه یا با جزای نقدی از ۲۰۰۰۰ ریال تا ۱۰۰۰۰۰ ریال، یا به هر دو مجازات محکوم خواهد

شد

هفتم آنکه هر کس در صورتی که تصمیمات برخلاف مقررات قانونی صادر کند به حبس تأدیبی از ۲ ماه تا ۶ ماه یا با جزای نقدی از ۲۰۰۰۰ ریال تا ۱۰۰۰۰۰ ریال، یا به هر دو مجازات محکوم خواهد

شد

۵- از سوی کلیه مجامع حرفه‌ای و نهادها و شرکتها اعم از دولتی و غیردولتی و خصوصی در جهت تحکیم قانون و همچنین جلب اعتماد کلیه اقشار نسبت به جریانات قانونی در کشور به قانون احترام گذاشته شود.

۶- زمینه‌های فرهنگی و قانونی و عمومی کردن آن بویژه در جامعه حرفه‌ای حسابداران به جهت اینکه هر دو وظیفه حسابرسان و بازرسان قانونی را با هم تقبل نمایند، ایجاد گردد.

پی‌نوشت

- ۱- صفحه ۹ حسابرسی داخلی تألیف عبدالعلی گل‌ساز شیرازی
- ۲- صفحه ۱۱ حسابرسی داخلی تألیف عبدالعلی گل‌ساز شیرازی
- ۳- صفحه ۱۱ حسابرسی نوشته نصراله مختار

منابع

- دکتر محمود عرفانی - حقوق تجارت جلد دوم شرکتهای سهامی عام و خاص نصراله مختار - حسابرسی عبدالعلی گل‌ساز شیرازی - حسابرسان داخلی غلامرضا حاجتی اشرفی - مجموعه قوانین بازرگانی و تجاری (قانون تجارت) غلامحسین دوانی - مجموعه قوانین تجاری علی مستاجران - مقام بازرسی قانونی، شغلی تمام وقت در شرکتهای سهامی، ماهنامه حسابدار شماره ۱۱۱ دیماه ۱۳۷۴

پوزش و تصحیح

بدینوسیله از آقای حسین حریری به شماره عضویت ۱/۱۸۵۹ که در صفحه ۸۷ شماره پیشین حسابدار در متن سوگندنامه نام ایشان به اشتباه همایون حریری به چاپ رسیده بود پوزش می‌طلبیم.

انجمن حسابداران خبره ایران

و ترازنامه‌ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می‌کنند و همچنین دربارہ صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجامع عمومی قرار می‌دهند و حصول اطمینان از رعایت یکسان حقوق صاحبان سهام اظهار نظر کند. با وجود وجوه اشتراک به نظر نمی‌رسد بتوان حسابرسان و بازرسان قانونی را دو مقوله جدا از یکدیگر و متمایز از هم دانست.

بازرسان قانونی با عنایت به مفاد مواد استخراج شده از قانون تجارت بخصوص مفاد مواد ۱۱۱، ۱۴۴، ۱۴۷، ۱۵۴، ۲۶۶، ۲۶۷، ۲۷۰ و آیین‌نامه اجرایی تبصره ماده ۱۴۴ این قانون و نیز با استناد به نظر صاحبان فن و صاحب نظران باید از میان اشخاص حقیقی انتخاب شود هر چند در قانون به صراحت در این خصوص بحثی به میان نیامده است ولی استناد به این مورد کافی نبوده و کلیه موارد حاکی از انتخاب شخص حقیقی به عنوان بازرسان قانونی می‌باشد.

پیشنهادات

- ۱- سهامداران و مدیران شرکتهای سهامی شخص حقوقی را به عنوان بازرسان قانونی شرکت انتخاب نمایند؛
- ۲- حسابرسان حرفه‌ای به دلیل عدم ایجاد مقایرت در حرفه حسابرسی و بازرسی، مسئولیت بازرسی قانونی شرکتهای سهامی را برعهده نگیرند؛
- ۳- مقاله‌هایی توسط مجامع حرفه‌ای حسابداری در خصوص روش‌تر نمودن وظایف حسابرسان و بازرسان و نیز حیطة عمل آنها انتشار یابد.
- ۴- زمینه لازم توسط قانونگذار جهت اصلاح و بازرگری در خصوص بعضی از مواد قانون تجارت با توجه به اینکه گهگاه برداشتهای متفاوت از سوی مجامع مختلف می‌شود ایجاد شود.

شد (ماده ۲۶۶ قانون تجارت). دوم اینکه هرکس در سمت بازرسی شرکت سهامی عملاً درباره اوضاع شرکت به مجمع عمومی در گزارشهای خود اطلاعات خلاف واقع بدهد یا این قبیل اطلاعات را تصدیق نماید به حبس تأدیبی از ۳ ماه تا ۲ سال محکوم خواهد شد (ماده ۲۶۷ قانون تجارت) و سوم آنکه در صورتی که بازرسان یا بازرسان شرکت سهامی جرائم دیگری را که در مقررات جزایی پیشینی شده، مرتکب شوند طبق همان مقررات مجازات خواهند شد.

با توجه به مجازاتهای مدنظر قانون آیا می‌توان شخص حقوقی را به مجازاتهای فوق محکوم نمود؟ ممکن است شخص حقوقی قادر به انجام مجازاتهای نقدی و همچنین جبران خسارت وارده باشد ولی نمی‌توان شخص حقوقی را محبوس نمود. با این حال کلیه موارد اشاره شده حاکی از انتخاب بازرسان یا بازرسان قانونی از میان اشخاص حقیقی می‌باشد و شخص حقوقی نمی‌تواند بازرسی شرکتهای سهامی را قبول کند. بعلاوه چنانچه منظور قانونگذار انتخاب اشخاص حقوقی به عنوان بازرسان باشد همانند ماده ۱۱۰، انتخاب هیئت مدیره از میان اشخاص حقوقی، صریحاً به آن اشاره می‌نمود.

خلاصه و نتیجه‌گیری

حسابرس شخصی مستقل است و منظور از رسیدگی حسابرسان اظهار نظر در خصوص صورتهای مالی و یادداشت‌های همراه آن و بکارگیری آن در سطح وسیعی از جامعه می‌باشد این رسیدگی مبتنی بر استانداردهای حسابرسی و حسابداری است. بازرسان قانونی یکی از ارکان شرکت بوده و وکیل قانونی سهامداران در شرکت سهامی می‌باشد و مکلف است درباره صحت و درستی صورت‌داری و صورت حساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان