

تخصص بازرس شرکتهای سهامی



✍️ ولی ساجدی

«لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت» در سال ۱۳۴۷ به تصویب رسید. این اقدام در نوع خود تحولی در قانونمندی شرکتهای سهامی بوده و مواد ۱۴۴ الی ۱۵۶ آن به بازرس اختصاص یافته است، ولی در این قانون، تخصص بازرس تصریح نشده است و غالباً بازرس در شرکتهای سهامی خاص (بجز شرکتهای دولتی) از بین افرادی فاقد تخصص حسابداری و حسابرسی انتخاب می شود که این خلاء قانونی، رکن کنترلی شرکتهای را تضعیف کرده است. برخی با عنایت به مفاد ماده ۱۴۹ مبنی بر حق استفاده کارشناسان در انجام وظایفشان، موضوع را حل شده می دانند؛ ولی به نظر می رسد با انتخاب بازرس از بین افراد غیر متخصص و استفاده بازرس از متخصصان متعدد، هدف قانونگذار تامین نمی گردد. مفاد ماده ۱۴۸ در مورد اظهار نظر درباره صحت و درستی حسابهای شرکت و مواد ۱۵۴ و ۲۶۷ در خصوص مسئولیت مدنی و کیفری بازرس، بر اهمیت موضوع می افزاید. لذا جا داشت در اصلاحات پیشنهادی اخیر قانون تجارت، انتخاب بازرس از بین متخصصان حسابداری و حسابرسی و رشته های مشابه، مورد توجه قرار می گرفت و همچنین به جای واژه «بازرس» از واژه «حسابرس» استفاده می شد.

باینکه در مورد «بازرس» موضوع لایحه اصلاح قانون تجارت ۱۳۴۷ (از این به بعد، «لایحه اصلاحی») ابهامات زیادی وجود دارد ولی درباره آن تحقیقات درخور توجهی صورت نگرفته است. شاید یکی از دلایل این کمبود، جدایی «حسابرسی» صورتهای مالی بر مبنای استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای و «بازرسی» موضوع مواد ۱۴۴ الی ۱۵۶ قانون یادشده باشد. اگر چه در مورد علت و دلایل قانونی این تفکیک، مستندات لازم در دست نیست ولی احتمال بسیار وجود دارد که این جدایی منجر به تضعیف بازرسی شده باشد، همچنانکه حسابرسی همواره مورد تحقیق و بازنگری قرار گرفته و در اجرای بند «ز» ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی و به همت مدیران و صاحب نظران حرفه حسابداری، استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای تدوین شده است که این اقدام بخش حسابرسی را قویتر و قانونمندتر کرده است ولی در بخش بازرسی مسائل زیادی از جمله «تخصص بازرس»، «اصل اهمیت در گزارش بازرس»، «نحوه تهیه گزارش بازرس» و سایر موارد در حاله ای از ابهام است (ساجدی، پاییز ۱۳۸۳، ۱۴۴) و در اصلاحات پیشنهادی اخیر تغییر محسوسی درباره مقررات مربوط به بازرس صورت نگرفته است.

مقدمه

در قانون تجارت همواره واژه بازرس مورد استفاده قرار گرفته است ولی این واژه خیلی عام است لذا برخی از صاحب نظران آن را با عنوان «بازرسی حساب» مورد بحث قرار داده اند (ستوده تهرانی، ۱۳۸۰، ۱۹۴؛ عرفانی، ۱۳۷۶، ۳۶)؛ در لایحه اصلاحی در مورد استقلال، وظایف و حساسیت کار بازرس مقررات متعددی وضع شده ولی در متن قانون و آیین نامه اجرایی تعیین اشخاص مجاز برای بازرسی شرکتهای سهامی عام مصوب ۱۳۴۹ در مورد تخصص بازرس، میزان تحصیلات و نحوه تهیه گزارش بازرس هیچ اشاره ای نشده است، لذا در طول بیش از ۳۵ سال که از عمر لایحه اصلاحی می گذرد، اغلب شرکتهای خصوصی، اشخاص فاقد هر گونه صلاحیت از نظر دانش حسابداری و حسابرسی، حقوق، مدیریت، اقتصاد و حتی فنی و مهندسی (متناسب با نوع صنعت) را به عنوان «بازرس» شرکت انتخاب کرده اند. نگارنده در دو مقاله با عناوین «گفتارهایی درباره حسابرس یا بازرس حساب» و «ابهام قانون تجارت درباره حسابرس یا بازرس» برخی از مشکلات و نارساییهای قانون فعلی و راهکارهای عملی در مورد آن را مورد توجه قرار داده است.

اکنون که شورای بازنگری قانون تجارت پس از بررسی و تحقیق، متن اصلاحات پیشنهادی خود را پس از تصویب هیئت دولت در تاریخ ۱۹ تیر ماه ۱۳۸۴ جهت تصویب نهایی به مجلس شورای اسلامی ارسال کرده است، در این مقاله، تاریخ تحول قانون تجارت و ادبیات حرفه حسابداری و بازرس، صحت و درستی گزارش بازرس، استفاده از خدمات کارشناسان توسط بازرس، مسئولیت بازرس، نحوه تهیه گزارش بازرس و آثار اصلاحات پیشنهادی اخیر قانون تجارت با تاکید بر تخصص بازرس بررسی شده است.

تحول قانون تجارت و بازرس

اولین قانون در امور تجاری، قانون مربوط به قبول و نکول بروات مصوب ۲۹ ثور ۱۲۸۹ بود. اولین قانون تجارت ایران در سالهای ۱۳۰۳ و ۱۳۰۴ تدوین شد و در سالهای بعد الحاقات و اصلاحاتی در آن صورت گرفت. این قانون در سال ۱۳۱۱ مورد بازنگری کامل قرار گرفت و در سال ۱۳۴۷ به موجب لایحه اصلاحی مصوب ۱۳۴۳/۹/۱۹، ۳۰۰ ماده جدید جایگزین مواد ۲۱ تا ۹۳ در خصوص شرکتهای سهامی شد که معادل نیمی از مواد قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ است (سماواتی، ۱۳۷۸، ۲۷).

این امر گویای اهمیتی است که قانونگذار به شرکتهای سهامی و نقش آن در حیات اقتصادی کشور داده است. در این قانون، نظارت بر اداره و به خصوص حسابهای شرکت با وضع مواد ۱۴۴ تا ۱۵۶ لایحه یادشده، بیش از پیش تامین شده و در تبصره ذیل ماده ۱۴۴ برای تضمین استقلال بازرسان شرکتهای مقرر شده است شرکتهای سهامی عام بازرسان خود را از فهرست رسمی بازرسان شرکتهای انتخاب کنند و آیین نامه اجرایی آن به پیشنهاد وزارت اقتصاد و تصویب کمیسیونهای اقتصاد و مجلسین خواهد رسید (این آیین نامه تهیه و تصویب شد ولی هیچگاه به اجرا در نیامد) و در مواد ۱۴۷ و ۱۵۶ همچون سایر کشورهای، شرایط بیشتری برای بازرس بیان شده است تا از نظر صلاحیت قانونی و استقلال حرفه ای در موقعیت برتری قرار گیرند. ولی در مورد تخصص بازرس تصریحی نشده است. گرچه در قانون تجارت و بازرس به کار نرفته است اما وظایف «بازرس» مذکور همان وظایفی است که در کشورهای دیگر، برای حسابرس در نظر گرفته شده است. این مورد ناشی از سهل انگاری قانونگذاری نبوده بلکه نگرانی از این بوده که در تمام نقاط کشور به اندازه کافی متخصص وجود نداشته باشد. لذا قانونگذار، محدودیت انتخاب بازرسان شرکتهای را طبق مقررات مربوط، محدود به شرکتهای سهامی و از طرفی محدود به حوزه هایی کرده است که وزارت اقتصاد (سابق) بر حسب اقتضا اعلام کند (مختار، ۱۳۶۳، ۷ و ۲۳)، اما اکنون با گسترش آموزش عالی و افزایش فارغ التحصیلان رشته حسابداری و رشته های مشابه این مسئله حل گردیده است.

ادبیات حرفه حسابداری و بازرس

هدفها و مفاهیم امروزی حسابرسی، در سالهای اولیه قرن بیستم ناشناخته بود ولی در طول تاریخ، تجارت و امور مالی متحول شده

مدیران
مسئول اعمال خود در شرکت هستند و
بازرس
آبروی حرفه ای خود را
وارد این فرآیند می کند و
می داند که مسئولیت پیدا کرده است
کسی که درباره اعمال و وظایف خود
چیزی نمی داند
چگونه می تواند دیگری را
در مقابل مسئولیت خود تامین نماید

است. معنای اولیه کلمه حسابرسی در زبان انگلیسی **آدیتور** (auditor) «شنونده» بوده است. این واژه به دورانی برمی گردد که حسابهای دولتی در یک جلسه عمومی با صدای بلند خوانده و تصویب می شد (ارباب سلیمانی، ۱۳۸۴، ۷). اما در حال حاضر خواننده گزارش «آدیتور» نامیده می شود و امروزه این اصطلاح هدفها و مفاهیم گسترده ای را دربرمی گیرد. واژه هایی را که در بین مردم کاربرد دارد، الزاماً نمی توان به صورت دقیق تعریف یا ترجمه کرد. یک واژه ممکن است در اثر مرور زمان و کثرت استعمال معنی صریح و روشن پیدا کند (معین، ۱۳۶۰، ۲۱۴۷).

بر اساس لایحه قانونی ۱۹۸۱، حسابرسان امریکا هر نوع نشانه های مظنون به کلاهبرداری را باید بی درنگ به مقامات دولت مرکزی آمریکا گزارش نمایند (پارسائیان، ۱۳۸۱، ۶۴۱). واضح است که رسیدگی به صورتهای مالی بدون در نظر گرفتن قوانین و مقررات بخصوص قانون تجارت، قانون مالیات مستقیم و قوانین خاص (با توجه به نوع صنعت) ناقص است و نتیجه مطلوبی ندارد.

رکن کنترلی شرکت، در قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱ با عنوان مفتش و در لایحه اصلاحی با عنوان **بازرس** ترجمه شده است (Musa Sabi, 1976, 1977 Habib Shirazi, 1994) و **حسابرس** در فرهنگ لغات عمومی نیز، به معنی «شنونده و مستمع» تعریف می شد ولی به مرور این تعریفها با کاربرد روز متحول شده است؛ «حسابرس: شغل و عمل حسابرسی؛ بررسی مدارک حسابداری یا سایر شواهد به منظور ارائه اظهار نظر درباره اینکه صورتهای اطلاعات ارائه شده به نحو مطلوب با اصول حسابداری هماهنگی دارد یا نه» (مشیری، ۱۳۷۸، ۶۶۲). ولی همواره بین حسابرس و بازرس حائل بوده است.

مردم را برای سرمایه‌گذاری فراهم می‌سازد (صفی‌نیا، ۱۳۸۱، ۱۱۵) و بیهوده نیست که گاهی رویه قضایی فرانسه، بازرس را «رکن برتر کنترل شرکت» تلقی کرده است (اسکینی، ۱۳۷۸، ۱۸۸).

وقتی بازرس درباره صحت و درستی ترازنامه، حساب سود و زیان و گزارش مدیران اظهار نظر می‌کند، اعتماد سرمایه‌گذار را به شرکت جلب و خرید سهام از بورس اوراق بهادار را تسهیل می‌نماید (عرفانی، ۱۳۷۶، ۳۶). بدهی است مسئولیت بازرس جهت اظهار نظر درباره صحت و درستی حسابهای شرکت، انتخاب بازرس از بین متخصصان حسابداری و حسابرسی و رشته‌های مشابه را الزامی می‌نماید.

طبق ماده ۱۴۸ قانون مذکور؛ بازرس یا بازرسان مکلفند، درباره صحت و درستی صورت‌داری، صورت حساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه‌ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می‌کنند اظهار نظر نمایند...

مفاد ماده ۱۴۸ مذکور در ماده ۶۲۴ اصلاحات پیشنهادی اخیر مقرر شده است ولی به جای واژه «صحت و درستی» فقط واژه «درستی» به کار رفته است و به نظر می‌رسد، نیاز به اصلاح دارد. صحت و درستی نقطه مقابل تقلب و اشتباه است و رسیدگی به درستی حسابها، تمام هدفهای قانونگذار را تامین نمی‌کند.

کلمات «صحت و درستی» دو مفهوم جداگانه‌ای است که به منظور دقت عمل بازرسان و تشدید مسئولیت مدنی آنان پیشبینی شده است. منظور از اظهار نظر درباره «صحت» صورتهای مالی شرکت این است که بازرس کلیه اوراق و اسناد را بررسی کرده و ملاحظه کند که اسناد خلاف واقع یا مجعول در حسابها منظور نشده باشند. اما منظور از کلمه «درستی» کنترل اعداد و ارقام مندرج در صورتهای مالی و سایر مدارک به منظور اطمینان معقول از هرگونه اشتباه است. به عبارت دیگر، هیچ چیز نباید در فهرست حسابها از قلم افتاده باشد و نیز باید به طور روشن ارائه شده و اظهار نظر بازرس حتی الا مکان نزدیک به حقیقت باشد (عرفانی، ۱۳۶۵، ۱۸۰؛ ۱۳۷۶، ۳۶).

استفاده از خدمات کارشناسان توسط

بازرس

ماده ۱۴۹ لایحه اصلاحی مقرر می‌دارد «بازرس یا بازرسان می‌توانند در هر موقع هرگونه رسیدگی و بازرسی لازم را انجام داده و اسناد و مدارک و اطلاعات مربوط به شرکت را



کلمه حسابرس اولین بار، در سال ۱۳۲۸ توسط مرحوم اسماعیل عرفانی (نبوی ۱۳۶۸، ۲۱)، به کار برده شده و بعد از آن در کلیه کتابهای حسابداری و حسابرسی این اصطلاح رایج شده است و می‌تواند مصداقهای بازرس موضوع قانون تجارت را نیز تامین کند.

صحت و درستی گزارش بازرس و قانون تجارت

بر اساس تبصره ذیل ماده ۱۴۴ این قانون، انتخاب بازرس از میان اشخاص رسمی فقط در مورد شرکتهای سهامی عام تصریح شده است و طبق ماده ۲۴۲ قانون یادشده، شرکتهای پیشگفته ملزم به تهیه صورتهای مالی حسابرسی شده هستند و همان طور که بیان شد در لایحه اصلاحی و در آیین‌نامه اجرایی تبصره ذیل ماده ۱۴۴ یادشده شرایط تخصصی بازرس تصریح نشده است.

در حقوق ایالات متحد آمریکا، انگلیس و فرانسه بازرس دوره‌های تخصصی را می‌گذرانند و پس از احراز صلاحیت به سمت بازرسی انتخاب می‌شود. نظر بازرس درباره صحت و درستی حسابهای شرکت و اطلاعات داده شده به سهامداران و مردم از اهمیت ویژه‌ای برخوردار بوده و موجبات جلب اعتماد

کلمه حسابرس اولین بار
در سال ۱۳۲۸ توسط مرحوم
اسماعیل عرفانی
به کار برده شده و
بعد از آن در کلیه کتابهای حسابداری و
حسابرسی این اصطلاح رایج شده است و
می تواند مصداقهای بازرس
موضوع قانون تجارت را نیز تامین کند

۱۴۹ این قانون)، صحت و درستی صورتهای مالی موهوم را تایید نماید، چگونه می توان چنین بازرسی را به جرم تایید صورتهای مالی نادرست تحت تعقیب کیفری قرار داد؟ قانونگذار طی مواد ۱۵۴ و ۲۶۷ قانونی فوق مسئولیت مدنی و کیفری بازرس را بیان کرده است. برای تحقق مسئولیت مدنی وجود شرایط سه گانه رابطه سببیت، وجود فعل زیان بار و وجود ضرر لازم است و برای آنکه رفتار انسان جرم تلقی شود وجود عناصر سه گانه (عنصر قانونی، عنصر مادی و عنصر معنوی) جرم لازم است، که در اینجا از لحاظ مسئولیت مدنی رابطه سببیت و از لحاظ مسئولیت کیفری عنصر معنوی تحقق نیافته است. مدیران مسئول اعمال خود در شرکت هستند و بازرس آبروی حرفه ای خود را وارد این فرایند می کند و می داند که مسئولیت پیدا کرده است. کسی که درباره اعمال و وظایف خود چیزی نمی داند چگونه می تواند دیگری را در مقابل مسئولیت خود تامین نماید.

مسئولیت بازرس، در ماده ۶۳۲ اصلاحات پیشنهادی اخیر مقرر شده است ولی در متن اخیر عبارت «طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی» حذف شده است. اشخاص ثالث برای طرح شکایت علیه بازرس باید رابطه علت و معلولی بین خسارت وارد شده و گزارش بازرس و ارتباط مستقیم آنها را با هم اثبات کنند. عبارت مذکور برای تعیین حدود مسئولیت بازرس و جلوگیری از شکایات بی مورد علیه وی، ضروری است.

مطالبه کرده و مورد رسیدگی قرار دهند. بازرس یا بازرسان می توانند به مسئولیت خود در انجام وظایفی که بر عهده دارند از نظر کارشناسان استفاده کنند به شرط آنکه آنها را قبلاً به شرکت معرفی کرده باشند. این کارشناسان در مواردی که بازرس تعیین می کند مانند خود بازرس حق هر گونه تحقیق و رسیدگی را خواهند داشت. این مطلب در ماده ۶۲۷ متن پیشنهادی اخیر نیز مقرر شده است.

برخی از صاحب نظران با استناد به قسمت اخیر این ماده قانونی معتقدند که شرکت سهامی خاص می تواند هر شخص فاقد صلاحیت علمی و حرفه ای را به عنوان بازرس انتخاب کند و شخص مذکور، برای بررسی حسابهای شرکت از کارشناسان حسابداری و حسابرسی استفاده نماید. اما طبق ماده ۱۴۸ قانون مذکور و اظهارات صاحب نظران، مأموریت اصلی بازرس، بررسی صورتهای مالی شرکت و اظهار نظر درباره صحت و درستی آنهاست (اسکینی، ۱۳۷۸، ۱۸۸) و انجام این مهم مستلزم داشتن دانش حسابداری است.

یکی از استانداردهای حسابرسی ایران و همچنین کشورهای صنعتی، صلاحیت و آموزش حرفه ای است و این استاندارد ایجاب می کند شریکان موسسات حسابرسی و کارکنان آنها علاوه بر دانش حسابداری و حسابرسی و دانش حقوق، در سیستمهای رایانه ای نیز دانش و تجربه کافی داشته باشند و با آموزشهای ضمن خدمت به دانش روز مجهز شوند (ارباب سلیمانی، ۱۳۸۴، ۱۹ به بعد).

بررسی مسئولیت بازرس در قانون تجارت

با توجه به ماده ۱۵۴ لایحه اصلاحی بازرس یا بازرسان در مقابل شرکت و اشخاص ثالث نسبت به تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می شوند طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی مسئول جبران خسارت وارده خواهند بود. همچنین با عنایت به ماده ۲۶۷ این قانون "هرگاه بازرس شرکت سهامی عام راجع به اوضاع شرکت به مجمع عمومی در گزارشهای خود اطلاعات خلاف حقیقت بدهد یا این گونه اطلاعات را تصدیق کند به حبس تادیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد".

اگر بازرس فاقد تخصص حسابداری و حسابرسی باشد و در نتیجه رسیدگی شخص ثالث (کارشناسان موضوع ماده



انتظار می رفت قانونگذار در تهیه

اصلاحات پیشنهادی اخیر

با استفاده از صاحب نظران

رشته های مختلف و

انجام مطالعات تطبیقی در

قوانین سایر کشورها

ارتباط حرفه حسابداری و قانون

تجارت را شفافتر کرده و

نارساییهای قبلی نیز رفع شود

گزارش بازرس

است و رسیدگی بازرس شامل موارد عدم رعایت قانون تجارت، قانون مالیاتهای مستقیم، قانون محاسبات عمومی (در شرکتهای دولتی) و قانون صدور چک و... است. در کشور ما، «حسابرس» و «بازرس» هر یک مفهوم جداگانه ای دارد. ولی سؤال اصلی این است که گزارش بازرس به چه نحو تهیه می گردد؟ (ساجدی، ۳۰ بهمن ماه و ۴ اسفند ماه ۱۳۸۲، ۲۹ تیر و ۵ و ۱۲ مرداد ماه ۱۳۸۳).

در دستورعمل وظایف بازرس در شرکتهای سهامی (بخشنامه ۲۲۱۱۸ مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۶ سازمان حسابرسی) که به همت کمیته قوانین سازمان حسابرسی تهیه و به تایید کمیته فنی و هیئت عامل این سازمان رسیده است، استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی، آیین رفتار حرفه ای، دستورعمل حسابرسی و دستورعمل حسابرسی طرحهای عمرانی نیز در وظایف بازرس آورده شده است چرا که بازرسی بدون حسابرسی عملی ناقص است.

در ماده ۶۲۴ اصلاحات پیشنهادی اخیر، به اظهار نظر درباره صورتهای مالی برپایه استانداردهای حسابرسی اشاره شده است که این مطلب می تواند سازنده باشد ولی مشکل را حل نخواهد کرد. در استانداردهای حسابرسی نیز مواردی چون نحوه گزارش موارد خلاف، جرم و تعیین سطح اهمیت آنها مشخص نشده و به نظر می رسد این مشکل ریشه در حائل بین «حسابرس» و «بازرس» دارد.

همان طور که گفته شد، در قانون تجارت وظایف بسیار متنوعی برای بازرس شمرده شده است. ولی طبق ماده ۱۴۸ قانون مذکور و اظهارات صاحب نظران، مأموریت اصلی بازرس بررسی حسابهای شرکت و اظهار نظر درباره صحت و درستی آنهاست. علاوه بر آنها بازرس وظیفه اطلاع رسانی مانند اطلاع رسانی به سهامداران، مقامات قضایی و مأموریتهای نظارتی خاص را هم برعهده دارد که نتیجه اهم اقدامات وی در گزارش سالانه به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام ارائه می شود. ولی شکل گزارش بازرس، چارچوب و مبانی گزارشگری بازرس نسبت به ترازنامه و سود و زیان، اظهار نظر و رابطه بین حسابرس و بازرس مبهم است. در قانون تجارت همواره واژه «بازرس» به کار رفته است.

در حال حاضر وظایف حسابرس مستقل و بازرس قانونی از هم تفکیک شده است. حسابرس در خصوص صورتهای مالی (ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان انباشته و صورت جریان وجوه نقد و یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی) اظهار نظر می کند، که مبنای آن استانداردهای حسابرسی است. این استانداردها با توجه به بند «ز» ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی که مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرس در سطح کشور است، تدوین شده

خلاصه مطالب و نتیجه گیری

در سال ۱۳۴۷ اصطلاح «بازرس» با ترجمه کلمه کمیسر - او- کنت (commissaire aux comptes) از زبان فرانسه تحت عنوان بازرس به زبان فارسی ترجمه شده است، که گاهی از آن اینسپکتور (inspector) نیز تعبیر می شود ولی خوب می دانیم که کلمه بازرس تاب تفسیری متناسب با نیاز جامعه تجاری را ندارد و از آن جا که کلمه آدیتور (auditor) «حسابرس» در طی سالیان متمادی در کشورهای توسعه یافته مورد استفاده قرار گرفته، امروزه شرکتهای تجاری ملزم به نگهداری حسابهای خود طبق استانداردهای حسابداری هستند و حسابرسان نیز حسابهای آنها را طبق استانداردهای حسابداری و با رعایت آیین رفتار حرفه ای رسیدگی می کنند. انتظار می رفت قانونگذار در تهیه اصلاحات پیشنهادی اخیر، با استفاده از صاحب نظران رشته های مختلف و انجام مطالعات تطبیقی در قوانین سایر کشورها، ارتباط حرفه حسابداری و قانون تجارت را شفافتر کرده و نارساییهای قبلی نیز رفع شود. مواردی چون «صحت و درستی گزارش بازرس» و «حدود مسئولیت بازرس نسبت به گزارش بازرس» به نحو مناسب مقرر نشده است و می تواند مشکلات اجرایی در پی داشته باشد. همچنین در اصلاحیه پیشنهادی، تخصص حسابداری و حسابداری بازرس تصریح نگردیده که این امر در ارتقای حسابداری شرکتهای نیز موثر بود و جا داشت در متن جدید، با جایگزین کردن واژه حسابرس به جای بازرس، قانون تجارت از مزایای این واژه برخوردار شود "چون واژه حسابرس ساده، رسا، مانع، همه فهم، گویای ماهیت کار و همراه زمان می باشد" (اکبری، ۱۳۷۹، ۷) و تخصص حسابداری و حسابداری را نیز به همراه دارد.

پانتهتها:

۱- در مورد کلمه بازرس در سایر کشورها، از جمله در امریکا واژه چارترد اکانتنت (Chartered Accountant)؛ انگلیس، آرژانتین، اسپانیا و پرتغال اصطلاح آدیتور (auditor)؛ در فرانسه کمیسر - او- کنت (commissaire aux comptes) و در کشورهای ایتالیا، سوئد، دانمارک و نروژ ری وایزر (KPMG, Transnational Accounting 2001, G30) (reviser) به کار می رود و شخص مذکور علاوه بر رسیدگی به صورتهای مالی و اظهار نظر درباره صحت و درستی آنها خدمات حسابداری رعایت، حسابداری عملیاتی، خدمات مالیاتی، خدمات مشاوره ای، و سایر خدمات مالی را که توسط مراجع دولتی در چارچوب قانون به وی ارجاع می شود نیز انجام می دهد.

2- inspector & auditor

3- auditor

۴- در قانون، برای آن عمل کیفر پیشینی شده باشد، فعل زیانبار رخ داده باشد و از روی عمد

و عقل انجام شده باشد.

منابع:

- ارباب سلیمانی، عباس و محمود نفی، اصول حسابداری، انتشارات سازمان حسابداری، چاپ پانزدهم، اردیبهشت ماه ۱۳۸۴
- اسکینی، دکتر ربیعا، حقوق تجارت: شرکتهای، جلد دوم، سمت، چاپ دوم، ۱۳۷۸
- اکبری، دکتر فضل الله، واژه سرنوشت ساز، مجله حسابداری، شماره ۱ صفحه ۷، ۱۳۷۹
- پارسائیان، دکتر علی، تئوریهای حسابداری، دفتر پژوهشهای فرهنگی، چاپ اول، ۱۳۸۱
- ساجدی، ولی، گفتارهایی درباره حسابداری یا بازرس حساب، روزنامه دنیای اقتصاد، ۳۰ بهمن ماه و ۴ اسفندماه ۱۳۸۲
- ساجدی، ولی، ابهام قانون تجارت درباره حسابداری یا بازرس، روزنامه جهان اقتصاد، ۲۹ تیر و ۵ و ۱۲ مرداد ماه ۱۳۸۳
- ساجدی، ولی، اعلام جرم به مراجع قضایی صلاحیتدار توسط بازرس شرکتهای سهامی، مجموعه مقالات اولین همایش حسابداری در ایران، جامعه حسابداران رسمی ایران، پاییز ۱۳۸۳
- ستوده تهرانی، دکتر حسن، حقوق تجارت، جلد دوم، نشر دادگستر، چاپ سوم، ۱۳۸۰
- سماواتی، دکتر حشمت الله، حقوق تجارت، جلد اول، نشر میزان، چاپ اول، ۱۳۷۸
- صفی نیا، دکتر نورالدین، درآمدی بر قانون شرکتهای تجاری در ایران، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ اول، بهار ۱۳۸۱
- عرفانی، دکتر محمود، حقوق تجارت، جلد دوم، جهاد دانشگاهی، چاپ دوم ۱۳۶۵
- عرفانی، دکتر محمود، نقش بازرس حساب در شرکتهای سهامی عام، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، شماره ۲۷ تابستان ۱۳۷۶
- مختار، نصرالله، حسابرسان، بازرسان و قانون تجارت، نشریه حسابداری، شماره ۴ و ۵، اسفندماه ۱۳۶۳ و فروردین ماه ۱۳۶۴
- مشیری، دکتر مهشید، فرهنگ فارسی، دو جلدی، نشر پیکان، تهران ۱۳۷۸، چاپ اول
- معین، دکتر محمد، فرهنگ فارسی، سری ۶ جلدی، جلد دوم، انتشارات امیرکبیر، ۱۳۶۰، چاپ چهارم
- نبوی، عزیز، اصول حسابداری، انتشارات فروردین، چاپ ششم، ۱۳۶۸
- اساسنامه سازمان حسابداری، مصوب ۱۳۶۶/۹/۱۷
- دستورالعمل اجرای وظایف بازرس در شرکتهای سهامی، بخشنامه ۲۲۱۸ مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۶ سازمان حسابداری
- قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداری ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوب ۱۳۷۲/۱/۲۱ و اصلاحیه مورخ ۱۳۷۲/۱/۲۷ و آیین نامه اجرایی تبصره ۴ قانون مذکور مصوب ۱۳۷۹/۶/۱۳ هیئت وزیران
- قانون تجارت ۱۳۱۱ و اصلاحیه ۱۳۴۷ و اصلاحات پیشنهادی ۱۳۸۴

• Habib Shirazi, Business Laws of Iran, Graham & Trotman, 2th ed., 1994

• KPMG, Transnational Accounting, Vol 3, 2th ed., G. Britain, 2001

• KPMG and Ordel Heide, Transnational Accounting, Vol 2, 2th ed., 2001,

• Lexis Nexis, World Accounting, Vol 1, section FRA, 37.2, Edition 2003

• Musa Sabi, The Commercial Code of Iran, Legal Publications Bureau, 2th ed., 1976

• Musa Sabi, The Commercial Code of Iran, Joint Stock Companies, copy right 1977