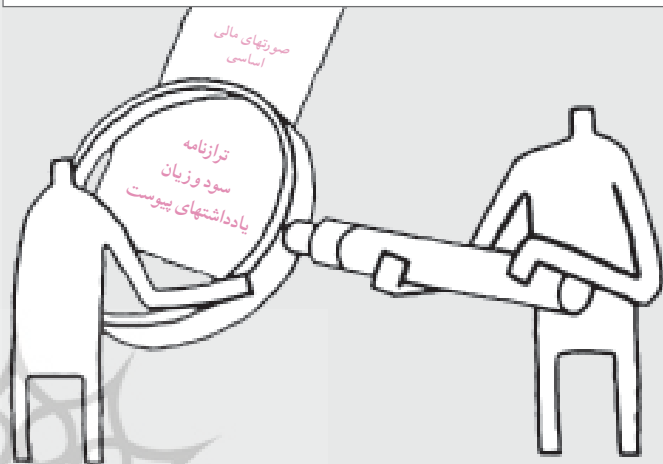


تشکیل موسسه حسابرسی تضامنی با مسئولیت محدود

چکیده

در قوانین بسیاری از کشورها ارائه خدمات حسابرسی به وسیله موسسه‌های (شرکتهای) تضامنی الزامی شده است، ولی این احتمال وجود دارد که این امر موجب کاهش گسترش موسسه‌های حسابرسی شده باشد. لذا حسابرسان در دو دهه اخیر راینیهایی برای ایجاد تعادل بین مسئولیت حسابرسان و میزان حقالزحمه حسابرسی دریافتی و از طرفی کاهش مسئولیت ایشان همراه با تامین اطمینان نسبی از کیفیت خدمات حسابرسی انجام داده‌اند که نتیجه آن، اجازه تشکیل موسسه حسابرسی مسئولیت محدود (LLC) و موسسه حسابرسی تضامنی با مسئولیت محدود (LLP) در بیشتر کشورها بوده است.

در این مقاله، پیشینه تشکیل موسسه‌های حسابرسی در ایران و کشورهای توسعه‌یافته، تشکیل شرکت با مسئولیت محدود و شرکت تضامنی با مسئولیت محدود و آثار آن بر تعادل در ایجاد مسئولیت حسابرسان همراه راهکار عملی پیشگیری از کاهش کیفیت خدمات حسابرسی بررسی شده است.



■ ولی ساجدی
valisajedi@yahoo.com
■ فرشاد اسکندری بیاتی
f_baiaty@yahoo.com

مقدمه

وقتی سرمایه‌گذاران و اشخاص دیگر، در نتیجه فروپاشی غیرمنتظره یک شرکت، متضرر می‌شوند، آنها به این فکر می‌افتند که خسارت وارد شده را به هر شکل ممکن جبران کنند (ارباب سلیمانی، ۹۲، ۱۳۸۵؛ Porter & et al., 483, 2003). اگرچه ورشکستگی شرکت اغلب در نتیجه سوء مدیریت یا تقلب هیئت مدیره و یا مدیران اجرایی است، ولی وقتی شرکت زیان می‌بیند، اعضای هیئت مدیره اصلی نیز با آن از بین می‌روند و در چنین موقعیتی مورد پیگرد قرار دادن هیئت مدیره نیز به احتمال زیاد ثمری در بر نخواهد داشت (اسکینی، ۱۳۹، ۱۳۷۷؛ Porter & et al., 483, 2003). حسابرسان و صاحبکاران در قبال هرگونه زیان وارده به اشخاص ثالث به علت وجود اطلاعات گمراه‌کننده در صورتهای مالی، مسئولیت مشترک دارند (امیراصلانی، ۵۵، ۱۳۸۱). لذا ممکن است شخص زیان‌دیده علیه حسابرسان طرح دعوی کند.

اگرچه، چنین دعوایی تلاشی مذبوحانه و بی نتیجه است، اما چنین اقدامی همیشه هم بی فایده نیست و در مواردی حسابرسان، خود باید در جایگاه متهمان قرار گیرند و پاسخگو باشند (ارباب سلیمانی، ۹۲، ۱۳۸۵). حتی گفته می‌شود، برخی آن را به عنوان منبعی بالقوه برای جبران هزینه تلقی می‌کنند و امروزه عارضه «کیسه دوختن» به عنوان عامل برانگیزاننده اصلی در افزایش تعداد دادخواهی علیه حسابرسان نسبت به دهه‌های گذشته، بخصوص در کشورهای انگلیسی زبان ایالات متحده آمریکا، انگلستان، استرالیا پذیرفته شده است (Porter & et al., 483, 2003) و این وضعیت به تغییراتی در مبانی مسئولیت موسسات حسابرسی در برابر صاحبکاران انجامیده است.

تشکیل موسسات حسابرسی

حسابرسان به عنوان رکن کنترلی شرکت، با انجام رسیدگیهای خود و صدور گزارش حسابرسی، اعتبار حرفه‌ای خود را در گرو صورتهای مالی قرار می‌دهند. اجرای این نقش حسابرسان را در جامعه، در موقعیتی یگانه و بسیار اساسی قرار می‌دهد. این اعتباردهی در تصمیمگیری خریداران سهام، اوراق مشارکت، وام‌دهندگان، اعتباردهندگان، سازمانهای دولتی، تجزیه و تحلیلگران مالی و حتی مدیران شرکت تاثیر دارد (ارباب سلیمانی، ۱۳۸۵، ۴ و ۵). استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان صورتهای مالی با هدف ایجاد پوشش بیمه‌ای، حسابرسان را در فرایند گزارشگری مالی وارد کرده‌اند (امیر اصلانی، ۵۶، ۱۳۸۱) گاه رویه قضایی فرانسه، حسابرس را «رکن برتر کنترل شرکت» تلقی کرده است (اسکینی، ۱۸۲، ۱۳۷۸) و عبارت مشهور «جامعه تنها صاحبکار است»، گویای این است که اگرچه واحد مورد رسیدگی (سهامداران) حق الزحمه حسابرس را می‌پردازد ولی حسابرس باید گزارش حسابرسی را با رعایت جانب استقلال و اجتناب از هرگونه جانبداری تهیه کند (ارباب سلیمانی، ۵۲، ۱۳۸۵).

هر چند یک حسابرس مستقل می‌تواند به تنهایی نیز فعالیت کند ولی تشکیل موسسه یا شرکت حسابرسی، برحسب تخصص هر یک از شرکا، آثار مفیدی چون انجام کارها مانند برنامه‌ریزی مالیاتی، خدمات مشاوره مدیریت؛ افزایش سطح مهارتها و توسعه نیروی انسانی و همچنین امکان حسابرسی شرکتهای بزرگ راه آهن، هواپیمایی و خودروسازی را در بر خواهد داشت (ارباب سلیمانی، ۱۵۶، ۱۳۸۵).

اغلب موسسه‌های حسابرسی به صورت تضامنی تشکیل می‌شود. در اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، انجام حسابرسی به صورت انفرادی و یا تشکیل موسسه حسابرسی پیشبینی شده است. بر اساس ماده ۵۹ اساسنامه این جامعه و ماده ۱۹ اساسنامه نمونه موسسه‌های حسابرسی، در صورت ورود خسارت به اشخاص ثالث، شریکان موسسه حسابرسی در قبال اشخاص ثالث مسئولیت تضامنی دارند. بیش از ۶۵ درصد موسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (یعنی ۱۱۶ موسسه) سه نفره هستند. در این شرایط انجام خدمات حسابرسی به طور گسترده، انجام کنترل کیفیت حسابرسی و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی از جمله حسابرسی «حسابرسی صورتهای مالی تلفیقی» مقدور نیست.

تشکیل موسسه‌های حسابرسی در کشورهای

توسعه یافته

در کشورهای توسعه یافته نیز برحسب ساختار قانونی آنها و با در نظر گرفتن عواملی چون ضرورت استقلال حسابرس، اهمیت بهبود صلاحیت حرفه‌ای حسابداران و با در نظر گرفتن مخاطرات حسابرسی و نحوه پوشش مخاطرات آنها موسسه‌های حسابرسی تشکیل می‌گردد، از جمله در ایالات متحد آمریکا نیز در گذشته، موسسه‌های (شرکتهای) حسابرسی به صورت تضامنی تشکیل می‌شد ولی از سال ۱۹۹۲ با تغییراتی در قوانین AICPA، اجازه داده شد تا اشخاص حقوقی حسابرسی به اشکال دیگری شامل موارد زیر تشکیل شود (Muzatko, 54, 2004):

۱. مالکیت فردی، ۲. شرکت تضامنی، ۳. شرکت سهامی، ۴. شرکتهای حرفه‌ای، ۵. شرکت با مسئولیت محدود (LLC)، ۶. شرکت تضامنی با مسئولیت محدود (LLP)، ۲. در بعضی از ایالتها اجازه تشکیل برخی از شکل‌های فوق از جمله شرکتهای سهامی و شرکت با مسئولیت محدود داده نمی‌شود (Arens, 28 & 29, 2006).

تشکیل موسسه یا شرکت حسابرسی موجبات مسئولیت مشترک شریکان یا سهامداران را نیز فراهم می‌کند. در فرایند حسابرسی ممکن است در نتیجه قصور، سهل‌انگاری و یا تقلب مدیران و شریکان موسسه حسابرسی، به اشخاص ثالث خسارتی وارد شود که از طریق پوشش بیمه‌ای جبران می‌شود و در صورتی که پوشش بیمه‌ای کافی نباشد، از طریق اموال شرکت تامین خواهد شد و در صورتی که اموال شرکت کفایت نکند، از طریق اموال و دارایی شخصی شریکان نیز قابل جبران است.

تردیدی نیست که افزایش بی حد و حصر مسئولیت حسابرسان و تمایلات بی‌رویه طرح دعوی علیه حسابرسان (در کشورهای توسعه یافته) منجر به رکود در جذب نیروی حرفه‌ای حسابرسی و حتی افت استانداردهای حرفه‌ای شده است (Porter & et al., 483, 2003).

لذا موسسه‌های حرفه‌ای بزرگ همواره به دنبال رایزنی‌هایی برای کاهش مسئولیت حسابرسان بوده‌اند و نتیجه این رایزنیها، گرفتن اجازه تشکیل شرکت حسابرسی به صورت شرکت با مسئولیت محدود و یا شرکت تضامنی با مسئولیت محدود بوده است. علاوه بر این، مبانی حقوقی دیگری از جمله: تعیین حدود قانونی برای مسئولیت حسابرسان و تامین مصونیت قانونی برای

حسابرسان نیز مورد توجه قرار گرفته است، (Porter & et al., 484, 2003)؛ Muzatko, 54, 2004. اگرچه، این امکان برای صاحبکاران وجود دارد که هر نوع دعوی حقوقی را حتی بدون تناسب با حق الزحمه دریافتی، اقامه نمایند ولی افزایش هزینه بیمه خدمات حسابرسی آن، موجب افزایش سرسام‌آور هزینه‌های حسابرسی می‌شود. به عنوان مثال هزینه حسابرسی در کشور آلمان بیش از ده برابر برخی کشورهای همسان است (Porter & et al., 490, 2003) و عملاً این هزینه به صاحبکاران تحمیل شده است.

پیدایش شرکت (حسابرسی) با مسئولیت محدود

تا پیش از سال ۱۹۸۹ ساختار نهادهای حسابرسی به صورت شرکت سهامی و یا شرکت با مسئولیت محدود منع شده بود و نهادهای حسابرسی بیشتر به صورت انفرادی و یا شرکت تضامنی فعالیت می‌کردند. شریکان در برابر اشخاص ثالث به تنهایی و با شراکت مسئولیت داشتند. اگر یک دادگاه یا مرجع رسیدگی قضایی «عمدتاً داور» خسارتی را علیه شریک یک موسسه حسابرسی (غیر LLP) وضع می‌کرد و از محل بیمه، تامین‌پذیر نبود، از محل اموال شخصی شریک خاص (مقصر) تامین می‌شد و در صورتی که اموال شخصی شریک مقصر کافی نبود، زیان‌دیده برای جبران کمبود می‌توانست به سراغ اموال شخصی سایر شریکان برود. لذا ممکن است یک شریک به دلیل سهل‌انگاری شریکی در واحد دیگر، اموال خود را از دست بدهد، شریکی که به دلیل گستردگی حوزه فعالیت و دفترهای متعدد، شریک مقصر را نمی‌شناسد! لذا همراه با اصلاحات قانون شرکتها در سال ۱۹۸۹، اجازه داده شد تا نهادهای حسابرسی به شکل شرکت با مسئولیت محدود نیز تشکیل شوند.

در شرکتهای با مسئولیت محدود، روابط شریکان و افراد

زیان‌دیده بدین صورت است که اگر در نتیجه سهل‌انگاری و بی‌مبالاتی خساراتی وارد شود و پوشش بیمه‌ای کفایت خسارات وارده را نکند، علاوه بر اموال شرکت، اموال شخصی شریکان یا هیئت‌مدیره مسئول در برابر بی‌مبالاتی برای جبران خسارات تصرف خواهد شد، ولی نمی‌توان به سراغ دارایی شخصی شریکان غیردرگیر در پرونده دادرسی رفت. بنابراین دارایی شخصی ایشان در برابر مصادره^۴ ناشی از خسارتهای مقرر و هرگونه توافق در این خصوص در امان خواهد بود [یادآوری می‌شود، در صورتی که خسارت وارده بیش از پوشش بیمه‌ای باشد، ممکن است منجر به از دست دادن تمامی اموال موسسه شود و بدین طریق شریکانی که در شعبه دیگری کار می‌کنند نیز زیان ببینند. همچنین با وجود این، خسارت وارد به زیان‌دیده به طور کامل جبران نشود].

از موسسات بزرگ حسابرسی فقط کی‌پی ام‌جی (KPMG) بود که در سال ۱۹۹۶ به این نوع تبدیل شد و سایر شرکتها رغبت چندانی از خود نشان ندادند. بررسیها حاکی از این است که دلایل عمده این بی‌رغبتی، پرداخت مالیات شرکت (در مقایسه با نحوه پرداخت مالیات انفرادی)، تضمینهای محلی، مقررات و الزامات گزارشگری مالی، ارائه ترازنامه و سود و زیان به همراه گزارش حسابرس مستقل درباره صحت و درستی حسابها بوده و از طرفی، برخی آن را برای محیط حرفه‌ای مناسب نمی‌دانند و معتقدند، در محیط حرفه‌ای باید همه شریکان حرفه‌ای باشند و نهاد حرفه‌ای به خودی خود با شرکت با مسئولیت محدود و یا شرکت سهامی ورود افراد غیرحرفه‌ای به عنوان شریک تضاد دارد و برخی بر این عقیده‌اند که ایجاد شرکت تضامنی با مسئولیت محدود یکی از عوامل کاهش انگیزه برای تشکیل شرکت حسابرسی با مسئولیت محدود بوده است (Porter & et al., 484 & 485, 2003).

پیدایش شرکت تضامنی با مسئولیت محدود

به دنبال نارضایتی حسابداران حرفه‌ای از شرکت تضامنی و تامین نشدن نظر آنها و سرمایه‌گذاران از طریق تشکیل شرکت حسابرسی با مسئولیت محدود، اندیشه تشکیل شرکت تضامنی با مسئولیت محدود به طور جدی مورد توجه قرار گرفت. موسسه‌های حسابرسی بزرگ از جمله، E&Y و PWC معتقد بودند که اشکالات LLC از مزایای آن بیشتر است، لذا شرکتهای

شرکت تضامنی با مسئولیت محدود
قابلیتهای گوناگونی دارد
می‌تواند مانند
شرکت تضامنی معمول باشد
و یا ممکن است
مسئولیت شریکان را
محدود کرد





امروزه در
کشورهای توسعه یافته
پرداخت حق بیمه توسط
مؤسسات بیمه گذار و
تامین خسارت زیان دیده
توسط ایشان
بسیار معمول است

وضع نگردد نیز قانون شرکت تضامنی با مسئولیت محدود به اندازه کافی گویاست (David Kelly, 2003). در این قانون به منظور اجتناب از قصور شریکان، برخی ضمانتهای اجرایی پیشبینی شده است که در ادامه بررسی خواهد شد.

ضمانت اجرایی لازم برای پیشگیری از قصور

شریکان شرکت تضامنی با مسئولیت محدود

قانون شرکت تضامنی با مسئولیت محدود به منظور اجتناب از قصور شریکان، تمهیداتی را پیشبینی کرده است. حق و تکلیف متقابل اعضا و حق و تکلیف شرکت تضامنی با مسئولیت محدود و اعضا، براساس قواعد عمومی مسئولیت و یا براساس «موافقتنامه شرکت تضامنی با مسئولیت محدود»^۸ به شرح زیر وضع می گردد:

۱. همه اعضا این نوع شرکت حق شرکت مساوی در سرمایه و سود را دارند.

۲. شرکت تضامنی با مسئولیت محدود باید اعضا را نسبت به پرداختهای انجام شده و مسئولیت شخصی آنها در موارد زیر تضمین کند:

- ۱-۱. انجام فعالیت در روال معمول و صحیح،
- ۲-۱. در مورد هرگونه الزامات مقرر برای انجام فعالیتهای جاری و حفاظت از داراییها.
۳. هر عضو ممکن است بخشی از مدیریت را بر عهده داشته باشد ولی هیچ عضوی نباید در برابر انجام فعالیتهای جاری و یا مدیریتی حق الزحمه دریافت کند.
۴. هیچ شخصی نمی تواند بدون رضایت همه اعضا به صورت عضو ثابت یا عضو داوطلبانه به عنوان ذینفع در این شرکت وارد شود.
۵. در مورد هرگونه اختلاف نظر در مسائل عادی مرتبط با فعالیت جاری شرکت، ممکن است با اکثریت آرای اعضا، تصمیمگیری

مذکور راینیهای گسترده ای را برای تصویب آن به وسیله پارلمان انجام دادند و در امریکا از ۶ آوریل ۲۰۰۱ قابل اجرا شد و شرکت E&Y اولین شرکتی بود که به LLP تبدیل گردید و به دنبال آن ۶ موسسه بزرگ حسابرسی^۹ نیز به این نوع موسسه تبدیل شدند (Muzatko, 54, 2004).

شرکت تضامنی با مسئولیت محدود ساختاری مشابه شرکت تضامنی دارد ولی مسئولیت شریکان تحت این ساختار، کمتر از شرکت تضامنی و بیشتر از شرکت سهامی است. شریکان یک شرکت LLP در مقابل دیون و تعهدات ناشی از فعالیتهای خود و فعالیتهای افراد تحت اداره خود مسئولیت شخصی دارند ولی در مقابل قصور و سهل انگاری سایر شریکان و کارکنان تحت اداره آنها مسئولیتی ندارند. در شرکت LLP شریکانی که در انجام وظایف خود کوتاهی نکرده اند، همواره از مسئولیت «مبری»^۶ خواهند بود.

موسسه های حسابرسی نسبت به اظهار نظر نادرست درباره صورتهای مالی، در برابر استفاده کنندگان مسئولیت دارند و همان طور که گفته شد، دارایی شخصی هر یک از اعضای شرکت تضامنی با مسئولیت محدود که مستقیماً درگیر در دعوی موکلان نباشد، در گرو پرداخت خسارت شریکان درگیر نیست (گلکار، ۱۳۸۴، ۳۵۶؛ Muzatko, 54, 2004; RittenBreg, 675, 2005).

لذا به نظر می رسد، تضمین ضمنی فراهم شده به وسیله موسسه های حسابرسی کاهش می یابد و در نتیجه ممکن است کیفیت خدمات حسابرسی را نیز کاهش دهد. در شرکت تضامنی معمول، همه شریکان، خود مسئول کلیه خدمات ارائه شده از سوی موسسه حسابرسی هستند و این امر در ایجاد انگیزه لازم برای شریکان، جهت ایجاد سیستم نظارت بر کیفیت ارائه خدمات به وسیله سایر شریکان موثر است.

در شرکت تضامنی با مسئولیت محدود به منظور حسن اجرای امور و بهبود کیفیت خدمات حسابرسی، الزامات حقوقی خاصی پیشبینی شده است. در این نوع شرکت با رعایت حفظ ماهیت اجتماعی حرفه و به منظور ایجاد انعطاف در روابط بین شریکان، حق و تکلیف متقابل شریکان و نحوه اداره شرکت از طریق توافق بین اعضا صورت می گیرد. شریکان می توانند روابط میان خود را به صورت تضامنی نیز تعریف کنند و این یک مسئولیت قراردادی^۷ است (James, C., 164, 2001). در صورتی که توافق خاصی

شود و تغییر در ماهیت فعالیت‌های شرکت بدون رضایت همه اعضا امکان‌پذیر نیست.

۶. دفاتر و اسناد شرکت برای هرگونه بازرسی در محل ثبت شده شرکت و یا هر جایی که به نظر اعضا مناسب است باید موجود باشد و برای هر یک از اعضای شرکت که به نظرش مناسب است دارد که به دفاتر و اسناد را دسترسی داشته باشد و بازرسی کند یا کپی برداری کند، این امکان فراهم باشد.

۷. اگر هر یک از اعضا بدون رضایت شرکت مبادرت به فعالیتی مشابه با فعالیت جاری و در رقابت با شرکت نماید، باید پاسخگو باشد و تمامی منافعی را که از این فعالیت به دست آورده است در اختیار شرکت قرار دهد.

۸. هر عضو باید حسابها و اطلاعات کامل از مورد موثر بر شرکت را به همه اعضا و نمایندگان قانونی ایشان ارائه نماید.

۹. هر یک از اعضای شرکت باید برای هرگونه سود شخصی به دست آمده از معاملات مرتبط با شرکت و یا استفاده از دارایی، نام و عنوان تجاری شرکت، باید پاسخگو باشد.

ویژگیهای خاص شرکت تضامنی با مسئولیت محدود

در مقایسه با شرکت تضامنی معمول و شرکت با مسئولیت محدود، این شرکت، برتریهایی به شرح زیر دارد:

محدودیت در مسئولیت شریکان

دارا بودن مسئولیت محدود، ویژگی مهمی است که برای شرکتهای بزرگ حسابرسی بسیار مفید است. در قانون شرکت تضامنی معمول، همه شریکان در برابر بی‌مبالاتی یا اقدامات خلاف قانون یا قصور منجر به زیان ناشی از اقدامات هر یک از شریکان در فرایند عادی امور جاری شرکت، مسئولیت تضامنی دارند. در شرکت تضامنی با مسئولیت محدود مسئولیت خسارت‌های وارد شده، ناشی از قصور و بی‌مبالاتی در فرایند عادی به عهده شریکان و هیئت‌مدیره درگیر است. گسترش این نوع شرکت، در جهت منطقی و منصفانه بودن و کاهش روزافزون دعوای حقوقی موثر خواهد بود.

در شرکت تضامنی با مسئولیت محدود، امکان ورود افراد

غیرحرفه‌ای نیز به عنوان سرمایه‌گذار وجود دارد. این افراد دارای مسئولیت محدود هستند (Porter & et al., 486, 2003) و سهم ایشان قابل عرضه در بورس اوراق بهادار نیز می‌باشد. این ویژگی، مشابه شرکتهای مختلط سهامی و شرکتهای مختلط غیرسهامی در قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱ ایران است. در شرکتهای مختلط، عده‌ای از شریکان دارای مسئولیت تضامنی هستند و عده‌ای از سرمایه‌گذاران، متناسب با نوع شرکتهای مذکور، دارای مسئولیت محدود به سهام و یا سهم‌الشرکه خود می‌باشند.

تفکیک شخصیت شریکان و شرکت

شرکت تضامنی در حقوق ایران و شرکت تضامنی معمول در کشورهای توسعه‌یافته، اگرچه به طور مترادف به کار می‌رود، ولی تفاوت‌هایی دارد. به طور کلی در یک شرکت تضامنی هر یک از شریکان با شرکت در برابر اشخاص ثالث شخصیت حقوقی مستقلی ندارد، موجودیت آن به شریکان مرتبط است. هر شریک نماینده کلیه شریکان است. در شرکت تضامنی با مسئولیت محدود هر شریک همانند هیئت‌مدیره، یک نماینده شرکت محسوب می‌شود. در شرکت تضامنی معمول در کشورهای مذکور، مالیات هر یک از شریکان جداگانه محاسبه می‌شود ولی مالیات شرکت LLC و LLP، تابع و متأثر از قانون مالیات شرکتها در کشور متبوع است. در شرکت تضامنی معمول، همه شریکان نماینده شرکت هستند و انتخاب هیئت‌مدیره الزامی نیست ولی در شرکت LLC و LLP، همانند سایر شرکتها و براساس قانون شرکتها، انتخاب هیئت‌مدیره الزامی است (Porter & et al., 487, 2003).

همچنین مانند سایر شرکتهای مذکور در قانون شرکتها، ملزم به نگهداری دفاتر قانونی و تهیه صورتهای مالی است. در صورتی که فروش (درآمد) شرکت بیش از یک میلیون پوند و دارایی بیش از ۱/۴ میلیون پوند باشد، ملزم به «ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده» هستند (David Kelly 2003; Porter & et al., 487, 2003).

شمول قانون ورشکستگی

شرکت تضامنی با مسئولیت محدود همانند سایر شرکتها، مشمول قانون ورشکستگی است. این بدین معنی است که اعضای آن ممکن است در قبال ورشکستگی مسئولیت شخصی نیز داشته

کاهش مسئولیت شریکان بر حسب توافق شریکان و امری قراردادی است. علاوه بر این ضمانت اجراییهایی نیز پیشبینی شده تا منافع اشخاص ثالث محفوظ بماند.

در حال حاضر، علاوه بر کشورهای توسعه یافته مانند ایالات متحد آمریکا، کانادا و انگلستان و سایر کشورهای اروپایی مانند لهستان، یونان و رومانی، برخی کشورهای آسیایی مانند چین، ژاپن، هندوستان و سنگاپور نیز دست به تشکیل شرکت تضامنی با مسئولیت محدود زده‌اند.

بر اساس قانون حسابداران سنگاپور، حسابداران این کشور می‌توانند شرکت LLP تشکیل دهند و در قالب آن خدمات ارائه کنند. مواردی از ضوابط تاسیس آن در زیر ارائه شده است:

۱. حداقل سرمایه ۵۰/۰۰۰ دلار،
 ۲. حداقل $\frac{2}{3}$ شرکا باید حسابدار رسمی باشند،
 ۳. پوشش بیمه‌ای حرفه‌ای براساس حداکثر ارقام زیر است:
 - ۱-۳ میلیون دلار،
 - ۲-۳. ۵۰۰/۰۰۰ دلار به ازای هر شریک.
 - ۳-۳. ۲/۵ برابر درآمد ناخالص آخرین سال مالی تا حداکثر ۵۰ میلیون دلار.
 ۴. مدیریت شرکت به عهده حسابدار رسمی تبعه سنگاپور باشد (پیامهای حرفه‌ای سازمان حسابرسی).
- در حقوق تجارت ایران قوانین و مقررات مناسبی مانند شرکت مختلط سهامی و شرکت مختلط غیرسهامی وجود دارد و زمینه تشکیل آن با تهیه مقررات تکمیلی و متناسب با حرفه حسابداری توسط جامعه حسابداران رسمی فراهم است.
- پوشش خطر: همواره این نگرانی وجود دارد که اموال شخصی شریک خاطی و حتی اموال شخصی سایر شریکان نیز کفایت خسارات وارد بر اشخاص زیان‌دیده را نکند و خسارت وارد شده به زیان‌دیده پرداخت نشود. براساس قاعده اسلامی «لا ضرر ولا ضرار» هر خسارتی باید جبران شود (اشتری، ۱۶۱، ۱۳۷۵؛ طباطبائی، ۳۷۹، ۱۳۸۱).

امروزه در کشورهای توسعه‌یافته، پرداخت حق بیمه توسط موسسه‌های بیمه‌گذار و تامین خسارت زیان‌دیده توسط ایشان بسیار معمول است (محمد اشتری، ۱۳۷۵، ۱۶۲). شرکت، حسابرسی خود را در قبال خسارات وارد به اشخاص ثالث بیمه‌کرده و اشخاص

باشند و در صورتی که از ورشکستگی شرکت اطلاع داشته باشند و اقدام مقتضی را به جا نیاورند، ممکن است به تنهایی و با شراکت مسئولیت پیدا کنند. در دوره‌ای که ورشکستگی رخ داده است، کلیه وجوه برداشت شده به وسیله شریکان باید به حساب شرکت مسترد شود (David Kelly, 2003).

علاوه بر این باید حسابهای شرکت با در نظر گرفتن روشهای مقرر در قانون ورشکستگی ۱۹۸۶ در جهت گزارش تقلب یا سوءمدیریت، اقدامات مقتضی در جهت برگشت پول از اعضا در ارتباط با معاملات متقلبانه، غیرقانونی و ناروا مورد بررسی دقیق قرار گیرد. مضافاً، اختیار اعضای هیئت‌مدیره و شریکان سلب شود و هرگونه جرایم احتمالی مورد بررسی قرار گیرد (David Kelly, 2003). در مواردی که شرکت تضامنی به شرکت تضامنی با مسئولیت محدود (LLP) تبدیل می‌گردد، شرایط جدید باید به اطلاع اشخاص ثالث ذینفع مانند مالک آپارتمان و وام‌دهندگان برسد (Porter & et al., 488, 2003)، چون ممکن است در تصمیمگیری ایشان تاثیر بگذارد.

در قانون تجارت ایران، شرکت تضامنی با سایر شرکتهای، شرایط یکسانی دارد. در صورتی که شریکان یا مدیران در جهت ورشکستگی شرکت، اقدامات تشدیدکننده‌ای انجام داده باشند، ممکن است ورشکسته به تقصیر یا ورشکسته به تقلب شناخته شوند و هر یک از اعضای هیئت‌مدیره شرکت سهامی یا مدیران و شریکان سایر شرکتهای از موضوع ورشکستگی شرکت اطلاع حاصل نمایند، باید ظرف ۳ روز آن را به دادگاه صالح اطلاع دهند. همچنین مقرر گردیده که در زمان اطلاع به دادگاه، صورت‌ریز و نام و نشانی شریکان ضامن شرکتهای مختلط و شریکان شرکت تضامنی و شرکت نسبی نیز باید به دادگاه اطلاع داده شود (مواد ۴۱۲ به بعد قانون تجارت ۱۳۱۱).

تشکیل شرکت تضامنی با مسئولیت محدود در ایران

شرکت تضامنی با مسئولیت محدود قابلیت‌های گوناگونی دارد. می‌تواند مانند شرکت تضامنی معمول باشد و یا ممکن است مسئولیت شریکان را محدود کرد. این نوع شرکت با هدف ایجاد اعتدال در مسئولیت حساب‌برسان به وجود آمده است. افزایش یا

ثالث می‌توانند خسارت وارد شده را از شرکت بیمه دریافت کنند. در کشور ما نیز (طبق اظهارات رئیس و رئیس هیئت مدیره شرکت خدمات بیمه پوشش توسعه بهشهر - تنها نماینده ممتاز بیمه البرز) بیمه مسئولیت مدنی موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در دست بررسی است.

تعیین حدود قانونی برای مسئولیت حسابرِس: بالا بودن مسئولیت حسابرسان، موسسه‌های حسابرسی را مجبور کرده تا در برابر خطر شکایتهای احتمالی از طرف کارفرمایان هزینه‌های بیمه سنگینی را متحمل شوند و این اقدام موجب افزایش هزینه‌های حسابرسی می‌گردد و این هزینه به کارفرمایان تحمیل می‌شود.

از این رونگرس جدیدی به منظور کاهش مسئولیت حسابرسان مبنی بر تناسب حق الزحمه دریافتی حسابرسان و مسئولیت ایشان مطرح شده است؛ مثلاً کارفرمایان و سایر اشخاص زیان‌دیده تا (حدود) ده برابر حق الزحمه دریافتی حسابرسی حق طرح شکایت داشته باشند^۱ و این امر موجب کاهش هزینه حسابرسی و کاهش نگرانی حسابرسان و انگیزه بیشتر دانش‌آموختگان حرفه حسابداری برای ورود به این حرفه می‌گردد. اگر اجرای این نظریه در حرفه حسابرسی با کوتاهی مواجه است، شاید به دلیل حساسیت شغلی و جایگاه اجتماعی این حرفه است. ولی ریزنیهای زیادی در جهت کاهش مسئولیت حسابرسان در جریان است.

ضمانت اجرایی کیفی: همانند کشورهای توسعه‌یافته، از جمله فرانسه، نظریه مسئولیت کیفی اشخاص حقوقی می‌تواند انگیزه لازم برای مراقبت و کنترل کیفیت خدمات ارائه شده توسط یک شریک حسابرسی از طریق سایر شریکان را فراهم می‌کند. براساس قانون مجازات فرانسه، اشخاص حقوقی در صورت ارتکاب اعمالی که مستوجب مجازات کیفی است، به تعلیق کوتاهمدت تا ۵ سال و یا انحلال دائم محکوم خواهند شد (گلدوزیان،

گفتارهایی...، ۱۸۹، ۱۳۷۵؛ ساجدی، ۱۳۸۴). در سایر کشورها، از جمله در ایالات متحده آمریکا نیز چنین مقرراتی وجود دارد (انحلال شرکت حسابرسی آرتور آندرسن نمونه بارز آن است).

در مقررات کیفی موضوعه در حقوق ایران، فرض مسئولیت کیفی اشخاص حقوقی مطرح نیست و در همه موارد مسئولیت کیفی به عهده مدیران است (گلدوزیان، بایسته‌های...، ۲۲۶، ۱۳۸۰؛ ساجدی، ۱۳۸۴).

براساس ماده ۱۰ آیین‌نامه انضباطی موضوع قسمتی از ماده ۴۰ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران مصوب ۱۳۸۲/۶/۲ و زرای امور اقتصادی و دارایی و دادگستری، در صورتی که اعضای جامعه آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت نکنند، به مجازاتهای، ۱. اخطار بدون درج در پرونده، ۲. توبیخ با درج در پرونده، ۳. ممنوعیت از پذیرش کار جدید، ۴. تعلیق عضویت تا یک سال، ۵. تعلیق عضویت بیش از یک سال، ۶. در مورد داشتن هرگونه روابط مالی موثر شخصی حسابداران رسمی شاغل و وابستگان درجه اول آنان با صاحبکار و هرگونه تقلب و اقدام خلاف واقع در کسب مجوز صلاحیت حرفه‌ای به مجازات لغو عنوان حسابدار رسمی محکوم خواهند شد [در آیین‌نامه یادشده به صراحت گفته نشده است که این تنبیه‌ها مربوط به شریک خاطی است و یا با تخلف وی موسسه حسابرسی نیز مورد مجازات قرار خواهد گرفت].

خلاصه

در شرکت سهامی معمول، شریکان در مقابل بدهی و تعهدات شرکت مسئولیت تضامنی دارند، هرچند این ساختار می‌توانست امنیت خاطری را برای سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی فراهم آورد ولی بررسیهای گویای این است که این امر موجب رکود در جذب نیروی انسانی و حتی افت حرفه حسابرسی شده است. لذا ریزنیهایی در جهت کاهش مسئولیت حسابرسان صورت گرفت و منجر به کسب اجازه تشکیل شرکت با مسئولیت محدود و شرکت تضامنی با مسئولیت محدود گردید. شرکت تضامنی با مسئولیت محدود، با عنایت به تنوع در مقررات تشکیل، از جمله امکان وضع مقررات جهت تعیین حدود مسئولیت شریکان براساس توافقیهای فی مابین؛ الزامات حفاظتی از منافع شریکان و اشخاص ثالث، از جمله «ارائه صورتهای مالی



۹- در ایران نیز، براساس بخشنامه ۲۰۱/۶۸۴۳۸-۸۹۷۷ مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۰۳ وزارت امور اقتصادی، کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که دارایی آنها بالغ بر ۱۶ میلیارد ریال و فروش (درآمد) آنها ۸ میلیارد ریال باشد، ملزم به رسیدگی است.

۱۰- در قوانین برخی کشورها، اگر وسایل مسافری در مهمانخانه و یا هتلی مفقود شود، مسافر مذکور تا ده برابر وجوه پرداختی جهت اقامت در هتل یا مهمانخانه، حق طرح شکایت دارد.

منابع:

• ارباب سلیمانی، عباس؛ محمود، نفی، اصول حسابرسی - جلد اول، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ نوزدهم، ۱۳۸۵

• امیراصلانی، حامی، نقش اقتصاد حسابرسان در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ اول، ۱۳۸۱

• اسکینی، دکتر ربیعا، حقوق تجارت، شرکتهای تجاری- جلد اول، انتشارات سمت، چاپ دوم، ۱۳۷۸

• ساجدی، ولی، مسئولیت مدنی و کیفری اشخاص حقوقی، روزنامه دنیای اقتصاد، ۱۳ و ۱۵ و ۱۷ اردیبهشت ۱۳۸۴

• طباطبائی مؤتمنی، دکتر منوچهر، حقوق اداری، انتشارات سمت، چاپ هفتم، ۱۳۸۱

• ترجمه گلکار، قدیر و همکاران، فرهنگ حقوق، انتشارات دانشیار، چاپ اول، ۱۳۸۴

• کلدوزیان، دکتر ایرج، بایسته‌های حقوق جزای عمومی ۱-۲-۳، نشر میزان، چاپ چهارم، بهار ۱۳۸۰

• کلدوزیان، دکتر ایرج، گفتارهایی در حقوق کیفری، نشر دادگستر، پائیز ۱۳۷۵

• آئین‌نامه انضباطی موضوع ماده ۴۰ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران - مصوب ۱۳۸۲/۰۶/۲۰ وزارت امور اقتصادی و دارائی و دادگستری

• اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران مصوب ۱۳۷۸ هیئت وزیران و اصلاحات بعدی

• اساسنامه نمونه موسسات حسابرسی مصوب ۱۳۸۰ شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران و اصلاحات بعدی

• پیامهای حرفه‌ای، مدیریت تدوین استاندارد سازمان حسابرسی، شماره ۴۰، مهرماه ۱۳۸۵

• قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱

• Alvin A. Arens, Randal J. Elder & Mark. S. Beasley, Auditing an Assurance Services an Integrated Approach, Practice Hall, Eleventh Edition, 2006

• Thomas James C, Limited Liability Companies Guide, New York, Harcourt Brace, 1999

• David Kelly, The Limited Liability Partnership, 26 March 2003, [Http://accglobal.com Publications Studentaccountant/ 890791](http://accglobal.com/Publications/Studentaccountant/890791)

• Steven R. Muzatko, Karlann. John Ston, W. Mayhew And Larry E RittenBerry, An Empirical Investigation of Ipo Under Pricing and the Change to the LLP Organization of Firms, A Pricing and The Practical & Theory, No: 1, March 2004

• Brenda Porter, Jon Simon and David Hatherly, Principles of External Auditing, John Simon and David Haterly, Principles of External Auditing, John Wiley & Sons Ltd Publisher. Second Edition, 2003

• Larry E. RittenBerg, Bradley j schwieger, Auditing Concepts a Changing Environment, Thomson Corporation, Fifth Edition, 2005

• Limited Liability Partnership Regulations, 2001 (U.K) Statutory Instrument 2001 No.1090, [Http://www.opsi.gov.uk/si/2001/20011090.htm](http://www.opsi.gov.uk/si/2001/20011090.htm)

• (اطهارات رئیس و رئیس هیئت مدیره شرکت خدمات بیمه پوشش توسعه بهشهر - تنها نماینده ممتاز بیمه البرز)

<http://www.zare181.blogfa.com/post-308.aspx>

■ ولی ساجدی، کارشناس رسمی دادگستری و مدرس دانشگاه

■ فرشاد اسکندر بیاتی، عضو هیئت عامل سازمان حسابرسی

حسابرسی شده؛ مقررات پیشگیرانه برای جلوگیری از هرگونه سوءاستفاده شریکان از منابع و یا نام شرکت در جهت منافع خود و یا بر خلاف منافع سایر شریکان و همچنین پیشبینی جریمه‌ها برای هرگونه اقدام ناروا رضایت نسبی استفاده‌کنندگان از خدمات حرفه‌ای حسابرسان و خود حسابرسان تامین شده است.

امروزه در کشورهای توسعه‌یافته و برخی کشورهای در حال توسعه اجازه تاسیس این نوع شرکت داده می‌شود. در این نوع شرکت، امکان ورود شریکان غیرحسابدار نیز وجود دارد و مسئولیت آنها محدود به سرمایه آنهاست. در قانون تجارت ایران، در قالب شرکت مختلط سهامی و غیرسهامی زمینه تشکیل آن وجود دارد.

تشکیل این نوع شرکت با هدف ایجاد تعادل بین مسئولیت خویش و میزان حق الزحمه حسابرسی دریافتی و از طرفی کاهش مسئولیت ایشان همراه با تامین اطمینان نسبی از کیفیت خدمات حسابرسی صورت گرفته است. در کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه، پوشش بیمه‌ای خدمات حسابرسی یکی از موارد الزامی است و برای موارد تخلف از استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای، مسئولیت کیفری مانند تعلیق مجوز حرفه‌ای و در مواردی لغو عنوان حسابدار حرفه‌ای وضع شده است. ♦

پانوشتها:

- 1 - «Deep Pockct» Syndrome
- 2- Limited Liabaility Company (LLC)
- 3 - Limited Liability Partnership (LLP)
- 4 - Seizure

۵- در حال حاضر ۴ موسسه حسابرسی بزرگ وجود دارد.

۶- «مبری» بودن شریکان غیر درگیر در دعوی، امری قراردادی است که در ادامه، مسئولیت قراردادی به اختصار بررسی می‌شود.

۷- مسئولیت مدنی به طور سنتی به دو نوع تقسیم می‌شود: ۱. مسئولیت قراردادی ۲. مسئولیت ناشی از جرم.

الف - مسئولیت قراردادی: در صورتی که بین زیان‌دیده و عامل ورود ضرر، قراردادی نافذ حکومت‌کند و خسارت براساس مفاد قرارداد تعیین شود، مسئولیت قراردادی است. همچنین در نتیجه اجرا نکردن تعهدی که از عقد ناشی شده است، به وجود می‌آید. کسی که به عهد خود وفا نمی‌کند و بدین وسیله باعث اضرار طرف قراردادش می‌گردد، باید از عهده خسارتهایی که بار آورده است، برآید.

ب - مسئولیت ناشی از جرم: این گونه مسئولیت وقتی تحقق می‌یابد که بر اثر تخلف از یک الزام قانونی، در نتیجه اقدام عمدی و با بی احتیاطی و غفلت فاعل زیان، به دیگری ضرری وارد شود. مسئولیت ناشی از جرم ممکن است مکمل مسئولیت قراردادی باشد، چون در مسئولیت قراردادی اولاً، باید، قرارداد معتبری بین فاعل زیان و زیان‌دیده وجود داشته باشد. ثانیاً، زیان وارد شده در نتیجه اجرا نشدن قرارداد باشد و مواردی که در قرارداد پیشبینی نشده است ولی طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی قابل طرح است، قرارداد را تکمیل می‌کند (محمد اشتری، ۳۳ و ۳۲، ۱۳۷۵).

8 - Limited Liability Partnership Regulation 2001