

حسابرسان، بازرسان و قانون تجارت (۱)

نصر الله مختار

مقدمه:

مقاله حاضر باهدف نقد و بررسی متن لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت، مصوب اسفند ۱۳۴۷، بخصوص درمواد مربوط به بازرسان و حسابرسان شرکتهای سهامی، تهیه و دردوره گذشته نشریه انجمن به چاپ رسید.

رویدادهای پس از انقلاب در زمینه لغو قانون حسابداران رسمی، موضوع فصل هفتم قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۴۵ که "مشروعیت قانونی آنان را متزلزل نمود اریکطرف، و مسئله لزوم تعیین تکلیف شرکتهای سهامی، علی الخصوص شرکتهای سهامی عام درموردانتخاب بازرسان و حسابرسان، موضوع ماده ۱۴۴ و تبصره مربوطه درقانون تجارت از طرف دیگر، ایجاد می نماید که قانونگذاران، با توجه به عمق و اهمیت حیاتی موضوع، نسبت به این مسئله با آگاهی و بیشن کافی اختصاصیم نمایند. لذا بمنظور بیان عینی

اهمیت نقش باررسان و حسابرسان در شرکتهای سهامی، برآن شدیم تا عین مقاله رامجدداً" به چاپ برسانیم ، امیداست انتشار این مقاله و تقارن آن بالسزوم حل معضل موجود حسن تصادف داشته باشد.

چنان که از من لایحه قانونی اصلاح قسمتی ارقانون تجارت (قانون تجارت^{*}) برمی آید، پیداست که نویسندهای آن نه تنها به امر حسابرسی شرکتهای سهامی توجه خاص داشته اند، بلکه به آنچه در کشورهای پیشرفته خارجی در این زمینه مرسوم است نیز نظرداشته اند. با این وجود، نقاط ضعفی که در عمل، حسابرسان حرفه ای در اجرای قانون مذکور با آن رو به رو شده اند، گاه چنین نشان می دهد که در تدوین آن ظاهر ای^۱ کسی از بین حسابرسان، موردمشورت قرار نگرفته است. آنچه در این مقاله به نظرخوانندگان می رسد، علاوه بر تشریح مقررات قانون مذکور درباره حسابرسی و خصوصیات حسابرسان، نقدی است بر مقررات مذکور اردید میک حسابرس حرفه ای و مقایسه آن با آنچه که در جامعه صنعتی امروز شناخته شده است. در هر موزد پیشنهادهایی هم برای بهبود مقررات موجود ارائه شده است.

بجایست در آغاز این نوشته متذکر شویم که در متن قانون تجارت در هیچ جا از کلمات "حسابرس" و یا "حسابرسی" ذکری به میان نیامده است. این را نباید به این حساب گذاشت که شاید در رمان

در این نوشته هر جا از قانون تجارت نام برده شده است، مراد لایحه قانونی اصلاح قسمتی ارقانون تجارت مصوب کمیسیون مشترک خاص مجلسین در تاریخ ۲۴ اسفند ۱۳۴۷ است. هر جامقررات قانون تجارت مصوب ۱۳۱ موردنظر بوده است، ارقانون اخیر به عنوان متن اصلی قانون تجارت یاد شده و یا مأخذ موردنظر به صراحت نام برده شده است^۲. در مواردی که از هر یک از دو متن مقرراتی نقل قول شده است، عین مقررات، به تمامی و بار عایت امانت نقل گردیده، ولی برای حفظ روانی کلام از علائم نقل قول استفاده نشده است.

نگارش قانون این کلمات مصطلح نبوده است، چه کلمه "حسابرس" بالغ بررسی سال است که در زبان مالی این کشور رایج است و به ویژه در دهه پانزده سال اخیر که حرف حسابداری و حسابرسی مستقل در ایران نضع گرفته، کمتر کسانی هستند که با امور مالی شرکتها سروکارداشته باشند و از این واژه ها و مفهوم آن آگاهی نداشته باشند. ولی بکار نبردن این واژه هادر قانون، بعضی را، حتی اراحت فن، براین گمان داشت - است که وظایفی که در قانون تجارت تحت عنوان باررسی از آن یاد شده است غیر از وظایف یک حسابرس است، بلکه چیزی است بـ مراتب بیش از آنچه از "حسابرسی" به مفهوم متداول آن مستقـد می شود. مطابق این تفسیر حسابرسی به مفهوم رسیدگی به حساب هـ و عملیات شرکت فقط جزئی از وظایف یک باررس را دربرمی گیرد، جزئی که احتمـلاً سهم عده مسؤولیت وی را تشکیل می دهد و چه بـ اجرای آن را با استفاده از اختیار حاصل از ماده ۱۴۹ قانون به کارشناسـ حساب و اگذار نمایـد. ولی به عقیده نویسنده اگرچه در قانون واژه هـ حسابرسی و حسابرس بکار گرفته نشده است، قسمت بـ سیار عـده وظایـفی که قانون برای "باررس" به عنوان یکی از ادارـکان شرکـت در نظر گرفته است همان وظایـفی است که در قوانین مربوط به شرکـها در بـ سیاری از کشورهـای دیگـر برای حسابرس در نظر گرفته شده است، منتهـا در قانون تجارت ایران بعضی وظایـف دیگـر نیز برای بـ ادارـرس پـیش بـینـی شـده است کـه در آن کـشورهـابـه عـهـدـه حـسابـرس نـیـست و بـطـورـی کـه بـعـدـاً در این نـوشـته مـورـدـبـحـث قـرارـمـی گـیرـد، بـهـترـهـم آـن است کـه اـین وـظـایـف اـرـعـهـدـهـ، بـارـرس بـیـرون آـیـد و پـیـش بـینـیـهـای دـیـگـرـی برـای ضـمانـت اـجـرـای آـنـهـا در نـظر گـرفـتـه شـود. بـه بـیـان دـیـگـر بـارـرسی بـه نـحوـی

که در قانون تجارت پیش بینی شده است، اصولاً "همان حسابرسی به مفهوم آن در جامعه پیشرفت مالی است و این که بعضی وظایف دیگر در قانون تجارت مابه طور اضافی به عهده بادرس گذاشده شده است، نباید در اصول تغییری به وجود آورد. این برداشت حتی در بعضی قوانین و اساسنامه های قانونی که پس از قانون تجارت به تصویب رسیده است تلویحاً تائید شده است، چه در بسیاری از این موارد کلمات بادرس و حسابرس به طور مترادف به کاربرده شده و کاه او کلمه حسابرس به تنهاشی به همان مفهوم بادرس قانون تجارت استفاده شده است.

چرا حسابرسی مهم است؟

بجایست که در آغاز پرسیده شود که اصولاً "چرا حسابرسی صورتهای مالی شرکت ها مهم است و چرا باید برای آن مقررات قانونی وجود داشته باشد؟ در این نوشته بحث درباره چگونگی تکامل پدیده هایی که باعث به وجود آمدن شیوه های امروزی بازارگانی و تامین منابع مالی برای گرداندن صنایع شده اند، چندان به مورد نخواهد بود و کافی است وضع را آن طوری که امروزه برقرار است مورد بررسی قرار دهیم. به این ترتیب اریک طرف تفکیکی که بین صاحبان سرمایه و مدیران اجرایی پدیدار شده است، این نیاز در ابه وجود آورده است که مدیران در فاصله های معین از طریق تهیه صورتهای مالی به صورت گزارش مفصلی اوضاع مالی دستگاه دریک تاریخ معین و نتیجه عملیات آن در دوره عملکرد مورد نظر، صاحبان سرمایه را که خویه همگی در جریان

مثال: قانون تشکیل صندوق مشترک شهرداریهای مصوب ۸ خرداد ۱۳۵۴ اساسنامه قانونی شرکت ملی صنایع فولاد ایران مصوب ۳۰ اردیبهشت ۱۳۵۲ و یا اساسنامه شرکت سهامی خدمات ماشینهای محاسب الکترونیکی مصوب ۲۲ خرداد ۱۳۵۲ کمیسیونهای دو مجلس.

امور دستگاه دخالت ندارند در جریان امور قراردهند. تهیه کردن صورتهای مالی تفصیلی به ویژه ارایین لحظ رواج یافته است که امروزه این تنها صاحبان سرمایه نهستند که برای آگاهی از چکونگی جریان امور دستگاهی که سرمایه شان در آن به کار گرفته است به این صورتهای مالی مراجعه می کنند، بلکه اشخاص و سازمانهای متعدد دیگری نیز که منافع شان به نحوی ارanchا با دستگاه ارتباط پیدا می کنند، از قبیل وزارت داراثت برای تشخیص مالیات متعلقه به درآمد دستگاه، بانکهای وام دهنده برای تشخیص وضع مالی دستگاههای وام گیرنده، بستانکاران و ... به همین صورتهای مالی مراجعه می کنند.

از طرف دیگر تنوع و پیچیدگی روز افزون روش‌های حسابداری سبب شده است که صورتهای مالی هر دستگاه تابع یک سلسله قواعد ثابت که عموم از آن اطلاع داشته باشد و فهم هر مجموعه از صورتهای مالی و تشخیص دادن درست یافنادرست بودن آن نیاربه یک سلسله اطلاعات داخلی و تشخیص چون وجرای مسایل فنی و راههای به کار برده شده داشته باشد. به این ترتیب پیداست آن صورتهای مالی که از طرف مدیران تهیه شده است لزوماً نمی تواند مبنای صحیحی برای اتخاذ تصمیم توسط اشخاص ذینفع باشد، بلکه لازم است نخست توسط افرادی مستقل از مدیران که در عین حال تبحر کافی داشته باشند مورد رسیدگی و اظهار نظر قرار گیرد. مقرر اتی که در قوانین کشورهای مختلف برای حسابرسی شرکت‌هادرنظر گرفته می شود ارایین لحظ لازم و مهم است که از یک طرف این ضرر روت رابه طور یکنواخت برای همه شرکت‌هابازمی شناسد و از طرف دیگر برای اجرای آن ضوابط یکنواخت و حساب شده ای به وجود می آورد.

اهمیت فوق العاده ای که مراجعه کنندکان به صورتهای مالی هر موسسه برای گزارش حسابرس درباره صورتهای مذکور قائل می شوند ایجاب می کند که نویسنده گزارش از هر لحاظ ارصلاحیت لازم بخوردار باشد. به بیان دیگر آنچه اعتماد عموم را نسبت به درستی صورتهای مالی جلب می کند چندان به گزارشی از طرف شخصی به نام حسابرس بستگی ندارد، بلکه شناخت این امر است که این شخص به عنوان فردی "صلاحیتدار" درستی صورتهای مالی را تصدیق کرده است. ولی بیموردنیست در اینجا مشخص کنیم که اصولاً "چه عواملی یک فرد را برای این امر" صلاحیتدار" می سارد؟ بدون شک آنچه در واقع نخست به ذهن متبدار می شود آن است که حسابرس شخصی درستکار را استگو باشد. ولی اینها فقط اجزائی ارصلاحیت کلی حسابرس است، چه همان قدر که وجود این اوصاف در شخص حسابرس مهم است این نکته نیز دارای اهمیت است که حسابرس مستقل از مدیران باشد و این استقلال نه فقط مربوط به این است که وجود ظاهری وی از مدیران جدا باشد، بلکه باید به طور کلی چه از لحاظ روابط شخصی و چه از لحاظ منافع مالی؛ سمت، و زاویه دید، از مدیران استقلال داشته باشد. همچنین لازم است شخصی کار دان و وارد باشد. شخصی شجاع و غیرقابل تطمیع یا تهدید باشدو...

بطور کلی می توان شرایط صلاحیت حسابرس را زیر چند عنوان کلی

خلاصه کرد:

۱- استقلال

۲- شایستگی اخلاقی

استقلال حسابرسان

در قانون تجارت به بعضی ارجنبه های استقلال حسابرسان توجه خاص شده است، و بر عکس بعضی دیگر ارجبهات استقلال حسابرس که در زیر شرح داده خواهد شد چندان مورد توجه قرار نگرفته است. جالب است جنبه هایی که مورد توجه قرار گرفته بیشتر جنبه های واضح استقلال حسابرس است که به منافع آنی وی مربوط می شود. معهداً باید از نظر دورداشت که شناخت این جنبه ها توسط قانون گذار خوددارای اهمیت بسیار ریاد است و نباید دست کم گرفته شود. برای مثال ماده ۱۴۷ قانون درباره اشخاصی که نمی توانند به سمت بازرس شرکت انتخاب شوند مقرر می دارد که مدیران و مدیر عامل شرکت و خوب شاوندان نزدیک آنها (اعم از نسبی یا سبی) و همچنین هر کس که خود یا همسرش از مدیران یا مدیر عامل شرکت بابت کار حقوق دریافت می دارد نمی توانند به سمت بازرس انتخاب شوند. بدین ترتیب یکی از جنبه های اولیه استقلال ب درسان، یعنی تاثیرات احتمالی وجود روابط خانوادگی و یا استخدامی بین بازرس و مدیران، به طسوو شایسته ای در نظر گرفته شده است، چه به سختی می توان باور داشت که هر یک از اشخاص فوق اگر در صورت عدم وجود این منع قانونی به سمت بازرس شرکت انتخاب شوند، هر قدر هم که راستگـ. و درست کار باشند بتوانند اعتماد خواندنده صورتهای مالی و گزارش حسابرس را نسبت به درستی آنها جلب کنند. ولی در همین زمینه روابط شخصی آیانمی توان گفت که مشارکت بازرس با هر یک از مدیران در خارج از شرکت مورد نظر بـ. همان اندازه می تواند موجب عدم استقلال

گردد که روابط خانوادگی؟ این جالب است که در قانون تجارت نه تنها برای همه این نوع روابط، یعنی روابطی که توأم با ارتباط منافع افراد است پیش بینیهای کافی نشده، بلکه ظاهراً "انتخاب بادرس اربیان سهامداران شرکت مجاز شناخته شده است. بدیهی است وقتی بازرس خودیکی از سهامداران شرکت باشد (به ویژه اگر سرمایه‌گذاری وی در شرکت نسبت به مجموع دارائی شخصی اش رقم قابل توجهی باشد) دیگر نمی‌توان گفت که حرف او برای کسانی غیر از شرکت کا شرکت که به صورتهای مالی مراجعه می‌کنند می‌تواند حجت قرار گیرد. در بسیاری از کشورهای خارجی برای این جنبه مهم استقلال حسابرس یابه موجب قوانین مربوط به شرکتها و یا ضمن مقررات حرفه‌ای مجامعت حسابداران مستقل پیش بینیهای لازم در نظر گرفته شده است و برای مثال به موجب مقررات حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان مستقل در آمریکا، حسابرس اصولاً نمی‌تواند در شرکت مورد رسیدگی خود یا شرکتهای وابسته به آن ذینفع یا ذی‌سم بباشد.

جنبه‌های مالی استقلال حسابرسان البته فقط به موارد فوق محدود نیست. حق الزحمه حسابرس و میزان و چگونگی تعیین آن خود از مسایلی است که می‌تواند به استقلال وی خدشه وارد ساردد. اداین لحاظ قانون تجارت پیش بینی بسیار قابل توجهی نموده است، چه آنکه تعیین حق الزحمه بازرس را بمحض ماده ۱۱۵ به عهده مجمع عمومی سهامداران گذارده است تمامی این نتوانندگاری‌این طریق بادرس را تحت فشار قرارداده و یا اورات‌طمیع نمایند. اشکال کار فقط در آن است که مجمع عمومی می‌تواند تعیین این حق الزحمه را وکالتاً به عهده هیات مدیره واگذار نماید و بدین ترتیب نقض غرض می‌شود. از طرف دیگر به طوری که بعداً در این نوشته تشریح خواهد شد عدم پیش بینی

ضوابطی برای صلاحیت علمی و فنی بازرسان سبب شده است که وظایف
بازرس در بسیاری از شهرکتهات تحت الشاعع عملیات حسابرسانی که از
طرف هیات مدیره انتخاب می شوند و حق الزحمه آنها از طرف هیات
مدیره تعیین می شود قرار گیرد که بازدین ترتیب اصل استقلال
حسابرس مرااعات نمی گردد.

البته از لحاظ میزان حق الزحمه نکته دیگری که قابل توجه است
منافع یامزایی دیگری است که ممکن است به طور غیر مستقیم عاید
بازرس گردد و بدین ترتیب استقلال او مورد تجاوز قرار گیرد.
مثلاً ممکن است به جای حق الزحمه بیشتر، کالایادار ائمه‌ای را به
قیمت کمتر به او بفروشند و یا به قیمت بیشتر از اخریداری کنند
و بدین ترتیب وی راحت انقیاد درآورند. برای این منظور قانون
تجارت در ماده ۱۵۶ پیش بینی لازم را نموده و مقرر داشته است که
بازرس اصولاً نمی‌تواند در معاملاتی که باشکت و یا به حساب شرکت
انجام می‌گردد، به طور مستقیم یا غیر مستقیم ذینفع شود. ولی اشکال این
ماده در آن است که کلمه "معاملات" معمولاً به مفهوم خرید و فروش
کالا یادار ایشی غیر منقول تعبیر می‌شود در حالی که اراده آنچه متعار
بازرسان حرفه ای است، یعنی فروش خدمات ارزقیل خدمات مشورتی
یا اراده سیستمهای حسابداری یا کمپیووتری و نظایر آن بسیار رایج
است و به نظر می‌رسد که دست اندکاران شرکتها، حتی شرکتهای
بزرگ در این امر ایرادی نمی‌بینند. به نظر نویسنده یکی از راههای
کنترل منافعی از این قبیل، که در کشورهای خارج نیز مرسوم است
آن است که علاوه بر آن که حق الزحمه حسابرس توسط مجمع عمومی
به تصویب رسد برای روشن بودن کامل موضوع، مبلغ و نحوه تعیین
حق الزحمه به عنوان یکی از موضوعات لازم الافشا دریادداشتی ای

پیوست صورتهای مالی هرسال نشان داده شود و علاوه بر آن هرگونه حق الزحمه دیگری نیز که به هرعنوان به طور مستقیم یا غیرمستقیم به بازرس یا حسابرس داده می‌شود در صورتهای مالی هرسال باذکر توضیحات لارم افشا گردد.

یکی دیگر از موضوعاتی که شاید بیش از هر چیز دیگر در استقلال حسابرس مؤثر است مساله دوام سمت اوست. اصولاً "حسابرسی" که سمت خود را مرهمون الطاف مدیران و بایک یا چند شهامتدار عمدت شرکت است و به سادگی از طرف آنها قابل عزل باشد، همیشه قابل تهدید و یا تلطیع است و هرگاه بخواهد متهمه را پرده از مسائلی بردارد، چون به خوبی می‌داند که به سادگی می‌توانند باعزم اواعمال وی را خنثی نمایند، در این امر تردید پیدامی کند. اکنون به موجب ماده ۱۴۴ قانون تجارت مجمع عمومی عادی شرکت می‌تواند بدون هیچ گونه توضیحی بازرس را در هر موقع عزل نماید و تنها شرطی که قانون قائل شده آن است که مجمع مذکور جانشین وی را تعیین نماید. به این ترتیب دارندگان نصف به علاوه یک عدد از سهام شرکت، همیشه می‌توانند بازرس را برای جلوگیری از افشا عملیات سو خود بسادگی بر کنار کنند. هرگاه در نظر بگیریم که در شرایط خاصی مجمع عمومی عادی شرکت با حضور دارندگان هر تعداد سهام شرکت رسمیت می‌یابد، می‌توان دید که در بدترین شرایط حتی دارندگان در صد کمی از سهام یک شرکت می‌توانند بازرس را بدون هیچ گونه توضیحی عزل کنند و فقط کافی است جانشین اور تعیین نمایند! البته ضرورت تجدید انتخاب بازرسان به طور سالانه، پیش بینی درستی است، چه در عین حال نباید اجاره داد که عزل بازرسان، حتی

در شرایطی که وظایف خود را به خوبی انجام نداده اند، با مشکل روپرتو باشد. شاید به همین علت است که حتی در انگلستان که قانونون شرکتهای آن در طی سالهای اخیر لعاظ در کشورهای دیگر به عنوان یک نمونه خوب ملاک عمل قرار گرفته و همیشه در مردم عزل بادرس مقررات بسیار سختی داشته، در اصلاحیه قانون شرکتهدار سال ۱۹۷۶ تجدید انتخاب حسابرس را در هر سال در قانون گنجانده است. ولی در عین حال قانون باید حاوی پیش بینیهایی باشد که عزل بادرس در فاصله بین دو مجمع عمومی عادی سالانه تابع مقررات ویژه ای باشد. مثلاً می‌توان مقرر داشت که عزل بادرس در فاصله بین دو مجمع عمومی سالانه باید موکول به ارائه دلایل کتبی از طرف مدیران باشد، دلایلی که قبلاً ارتقای کل مجمع باید به آگاهی بادرس برند و وی حق داشته باشد توضیحات خود را به طور کتبی به اطلاع همه سهامداران برساند و پا آنکه در مجمع عمومی که عزل او مطرح است حضور یافته توضیحات خود را به آگاهی حاضران برساند. از طرف دیگر شاید لازم باشد که عزل بادرس در خلال یک سال مالی در اختیار مجمع عمومی فوق الناده گذارده شود تا هیچ وقت در صد کمی از سهامداران قادر به تعویض بادرس نباشد. استعفا بادرس ارسامت خود نیز باید تابع همین شرایط باشد، چه در حال حاضر، سادگی ص肯 است به جای عزل بادرس، وی را مجبور به استعفا نموده و اتفاقاً در بیشتر مواردی که بادرسان در خلال سال مالی تعویض می‌شوند همین روش مورد استفاده قرار می‌گیرد.

یکی از نکات قابل توجه قانون تجارت ضمانت اجرای مقررات آن است. هیچ مقررات قانونی، هر قدر هم که کامل باشد، کافی نیست

مگر آنکه ضمانت اجرائی محکمی داشته باشد و به طور کلی مکانیسمی برای درست اجراشدن آن در نظر گرفته شده باشد. قانون تجارت ایران از این لحاظ ضعیف است و شاید به همین علت است که در طی ۸ سالی که از اجرای آن می‌گذرد با آنکه به سختی می‌توان باور کرد موارد تخلفی پیش نیامده باشد، هیچ موردی راسخ نداریم که با درسی به علت تخلف از مقررات فوق الذکر، و یا مقررات دیگر قانون تجارت که بعداً به آن اشاره خواهد شد، تحت تعقیب قرار گرفته باشد. تنها مقرراتی که از لحاظ ضمانت اجرای مواد مربوط به استقلال بازارسان در قانون تجارت در نظر گرفته شده است، مقررات ماده ۲۶۶ قانون است که می‌گوید هر کس با وجود منع قانونی عالم "نموده با درسی را در شرکت سهامی بپذیرد و به آن اعمال کند به جلسه تادیبی اردو ماه تا شصماه یا به جزای نقدی اربیست هزار تا یکصد هزار ریال یا هر دو مجامرات محکوم خواهد شد. مفهوم این ماده آن است که برای محکومیت بازارس باید ثابت شود که وی از منع قانونی مربوط به انتصاب خود آگاهی داشته و با وجود این آگاهی سمت بازارس را قبول نموده و بدان عمل کرده است. در اینجا باید یادآور شد که به موجب ماده ۱۷ قانون، قبیل سمت اطراف بازارس به خودی خود دلیل آن است که بازارس باعلم به تکالیف و مسئولیت‌های سمت خود عهده دار آن گردیده است. ولی نکته ای که مطرح می‌شود آن است که آیا فرض بر علم به تکالیف و مسئولیت‌های سمت بازارس، شامل تکلیف بر عدم پذیرش سمت در حالی که طبق قانون بازارس نمی‌تواند بدان سمت انتخاب شود نیز می‌باشد؟ به بیان دیگر ضمانتی وجود دارد که بازارس در صورت اطلاع از موارد منع، سمت خود را قبول و بدان عمل ننماید؟ ظاهر این رسد که این به عهده منصوب کنندگان است که از موارد

منع و موردداشتن آنها نسبت به باررس اطلاع داشته باشند، و چنان
که بعداً "معلوم شود که چنین موارد منع وجود داشته ولی باررس با وجود
علم به آن ارقبول سمت خودداری نکرده است، ظاهراً" به عهده شرکت
و به خرج کلیه سهامداران است که باید رسیدگی شود که آیا
درنتیجه این امر خسارتخانه شرکت شده است که بتوان باررس
را به موجب آن تحت تعقیب قرارداد یا خیر. خاصه آن که در هیچ
جای قانون تجارت دستگاهی به عنوان ناظر بر اعمال شرکتها که اعلام
جرائم و دادخواهی به عهده آن باشد پیش بینی نشده است.
از مطالب فوق برمی آید که مقررات موجود قانون تجارت از این
لحاظ نه تنها بهم است بلکه از ضمانت اجرای شایسته ای هم برخوردار
نیست.

شاپیستگی اخلاقی حسابرسان

نظر به اعتقادی که خوانندگان صورتهای مالی به گزارش حسابرس
می‌کنند و رابطه خاصی که بین وی و شرکت موردرسیدگی باید
وجود داشته باشد، شایستگی اخلاقی حسابرس یکی از عناصر مهم
صلاحیت است. از لحاظ شایستگی اخلاقی حسابرسان، تنها پیش بینی
که در قانون تجارت به عمل آمده است بند اول ماده ۱۴۷ می‌باشد که
مقرر می‌دارد دیوانگان و کسانی که حکم ورشکستگی آنها صادر شده –
است و همچنین آنها یکی که به علت ارتکاب جنایت یا یکی از
جنحه‌های سرقت، خیانت در امانت، کلاهبرداری، اختلاس، تدبیس
و یاتصرف غیرقانونی در اموال عمومی به موجب حکم قطعی دادگاه
ارکلیه حقوق اجتماعی یا بعضی از این حقوق محروم شده باشند در مدت

محرومیت نمی توانند به سمت بادرس انتخاب شوند. اینها البته مسائلی است که در صورت وجود آنها بسیار واضح است که شخص مربوطه نباید به سمت حسابرس که سمتی از لحاظ اخلاقی خطیر است منصوب گردد، ولی نکته در اینجاست که اینها جنبه های منفی شایستگی اخلاقی حسابرس را پیش بینی می نماید و بدون شک حسابرس نه تنها باید از این جنبه هامنژه باشد بلکه درجهت مثبت بایدار شایستگی اخلاقی نه تنها در حدود متعارف، بلکه بیش از آن برخوردار باشد، یعنی چنان که شایسته یک فرد کارشناس است که در سمت امین انجام وظیفه می کند. حسابرس چه در جریان رسیدگیهای خود که در نتیجه آن در جریان انواع اطلاعات خصوصی و محرومانه مربوط به شرکت و سهامداران آن قرار می گیرد و چه در مرحله نتیجه گیری از رسیدگیهای خود و ارائه گزارشی که هم سهامداران و هم اشخاص ثالث اعم از سارمانهای رسمی و غیره بدان اثاء می کنند، به عنوان شخصی "امین" انجام وظیفه می کند. بدین ترتیب حسابرس باید شخصی درستکار، راست پیشه و راردار باشد و نه تنها دارای سو - پیشینه ای نباشد بلکه از این جهات ارجمن شهرت برخوردار باشد.

ارطرف دیگر آنها که باماهیت کار حسابران ارزش دیک آشنائی دارند می دانند که حسابرسی کاری است که انجام شایسته آن حوصله بسیار می خواهد و از عینده هر کسی برنمی آید. حسابرس باید تیز هوش باشد تا در حداقل وقت به درون مسایل پی ببرد. باید بتواند با جلب علاقه و احترام مسئولین امور شرکت در آنها ایجاد همکاری نماید. چه در خلال رسیدگی و چه در موقع نتیجه گیری از رسیدگیهایی که انجام داده است باید ذهنی بارداشته و ارتعصب به دور باشد. باید شجاعت اظهار نظر خود را داشته باشد و در عین حال آن قدر باتدبیر

باشد که بتواند نظرهای خود را به موقع مقتضی و به بیان مقتضی ابراز دارد و به علت بی تدبیری باعث نشود که چشم اطلاعاتی که هنرور در جریان کسب آن است اربیغ بخشد. اینها صفاتی است که در صورت عدم وجود آنها در حسابرس نمی توان به نتیجه کار او که همان گزارش نهائی وی نسبت به صورتهای مالی باشد اعتماد نمود. ولی در عین حال نمی توان انتظار داشت که برای اطمینان از وجود این صفات، فهرستی از آنها در قانون گنجانده شده باشد. بهترین راه چاره همان است که در قوانین تجارت بسیاری ارکشورها پیش بینی شده است، بدین ترتیب که حسابرسی شرکت هار امن حصر به اشخاصی نموده اند که با اثبات صلاحیت اخلاقی آنها، چه در آغاز و چه در طی سوابع کار، یکی از انجمنهای معتبر حرفه ای حسابداران و حسابرسان مستقل آنها را به عضویت پذیرفته باشد. در قانون تجارت ایران همان طور که گفته شد برای جلوگیری از پدیدهای شده است ولی برای جنبه های مثبت امر، یعنی دارند پیش بینیهایی شده است ولی برای اطمینان یافتن ازانضباط حرفه ای او، برای حسن شهرت حسابرس، برای اطمینان یافتن ازانضباط حرفه ای او، برای اطمینان یافتن که کسی یا سازمانی ناظر بر اعمال اوست وجهات اخلاقی وی همیشه تحت کنترل است، پیش بینیهای لارم نشده است.

کارданی حسابرسان

ارجمنه عناصری از صلاحیت کلی حسابرسان که در قانون تجارت ایران به آن کمتر توجه شده است، کاردانی فنی حسابرسان است. اگرچه در ماده ۱۷ قانون ذکر شده است که قبولی سمت اطرف باررس به خودی خود دلیل بارزاین است که باررس باعلم به تکالیف و مسئولیتهای سمت خود عهده دار آن گردیده است، ولی توجه به این که این

تنهاموردي است که درخصوص شرکتهای سهامی خاص که اکثر شرکتهای سهامی را تشکیل می دهند، در قسانون به مسئله کاردانی حسابرسان اشاره شده است، نشان می دهد که این امر چقدر دست کم گرفته شده است. لحظه ای بیندیشیم که مثلاً "برای اظهارنظر درباره درستی صورتهای مالی یک شرکت بزرگ صنعتی چه مقدار دانش فنی لازم است. شرکت دو سطح بسیار وسیعی ارداخ و خارج کشور اقدام به خرید ماشین آلات و مواد اولیه می کند. مواد اولیه را از یک یا چند مرحله تولیدی گذراند و به کالای ساخته شده تبدیل می نماید. در سطح بسیار وسیعی به فروش می رساند و حسابداری این همه عملیات که شامل به دست آوردن قیمت تمام شده محصولات به روشهای گوناگ ون هزینه یابی، عملیات مربوط به گشودن و واریز اعتبارات اسناد، پذیرش و واریز اسناد دریافتی و صدور و واریز اسناد پرداختی وغیره می شود طبعاً" سیستم پیچیده ای را به وجود آورده است. در خلال این عملیات، مسائل حقوقی مختلف ارقبیل ادعاهایی که بر علیه شرکت می شود یاممکن است بشود، مالیات‌های تکلیفی و مالیات بردرآمد خود شرکت، اجرای قوانین مملکتی که نسبت به شرکت اثرات مالی دارد، ارقبیل خود قانون تجارت، قانون تامین اجتماعی، قانون کار، اصول سهیم کردن کارگران در سود کارخانجات، تثبیت قیمتها، گسترش مالکیت واحدهای تولیدی و نظایر آن، اتخاذ تصمیمات روزمره رادرمور دچگونگی عملیات حسابداری مشکلتر می سارد. در این شرایط ارحسابرس خواسته می شود که بارسیدگیهای لازم نسبت به درستی صورتهای مالی شرکت در پایان سال اظهار نظر کند. به سادگی می توان دریافت که صرف نظر از اطلاعات بسیار وسیعی که حسابرس باید ارحسابداری مالی و هزینه یابی به طور دقیق و همراه با تجارت

عملی داشته باشد، در عین حال باید ارجنبه های مختلف هریک از قوانین مملکتی که مربوط به موضوعات فوق است به نحو شایسته ای آگاه باشد. عدم آگاهی حسابرس از این لحاظ، هر چقدرهم که از شایستگی اخلاقی و استقلال برخوردار باشد، نتیجه کار وی را ارجنبه های دیگر غیرقابل اعتماد می سازد. با این وجود تنها پیش بینی که در قانون ارلحتاظ دانش فنی حسابرس شده است همان است که در بالا ذکر شده و تنها ضمانت اجرایی که برای مقررات فوق در نظر گرفته شده است ماده ۲۶۷ قانون است که می گوید هر کس درست بارگذاری شرکت عالما" راجع به اوضاع شرکت به مجمع عمومی در گزارش های خود اطلاعات خلاف حقیقت بدهد و یا این گونه اطلاعات را تصدیق کند به حبس تادیبی ارسه ماه تادو سال محکوم خواهد شد. کاه به نظر می رسد که نویسنده گان قانون ضمانت اجرای بعضی از مقررات قانون را تنها در مجار اتهایی دانسته اند که در صورت محکومیت شخص بعلت عدم اجرای آن در نظر گرفته شده است. نویسنده معتقد است که در همه مواردی که مربوط به حسابسان شرکتها می شود، مجار اتهای دادگاهی باید به عنوان حد آخرين گیفر حسابرس شناخته شود و برای حفظ حقوق سهامداران، مدیران، کارکنان و بستانکاران شرکتها و همچنین اشخاص و سازمانهایی که به موجب قانون و یا به اختیار خود به سورتهای مالی شرکتها اتکا می کنند، لازم است پیش بینیهائی به عمل آید که در هر حال بتوان مطمئن بود که شخصی که سمت بارگذار حسابرس شرکت را می پذیرد ارلحتاظ شایستگی اخلاقی استقلال و کاردانی فنی در سطحی نه تنها قابل قبول، بلکه قابل توصیه قرار دارد.

البته این سؤال مطرح می شود که چگونه می توان با شرایط

مختلفی که شرکتهادارند در قانون تجارت برای کاردانی فن
حسابرسان پیش بینیهایی کرد که در عین شایستگی، قابل اجر باشند؟
پاسخ به این سؤال چندان مشکل نیست، چه خود قانون تجارت
چنین پیش بینی را به طور گذر ادرمورد شرکتهای سهامی عام کرده است.
تبصره ماده ۱۴۴ قانون مقرر می دارد که در حوزه هایی که ودارت
اقتصاد (سابق) اعلام می کند، وظایف بازرسی شرکتهادر شرکتهای
سهامی عام اشخاصی می توانند ایفا کنند که نام آنها در فهرست رسمی
بادرسان شرکتهادر ج شده باشد. شرایط تنظیم فهرست مذکور
واحرار صلاحیت بازرسی در شرکتهای سهامی عام و درج نام اشخاص
صلاحیت دار در فهرست مذکور به موجب همان تبصره موقول به تنظیم
آثین نامه ای شده است که به پیشنهاد وزارت مذکور و تصویب
کمیسیونهای اقتصاد مجلسین ارتاریخ دهم اردیبهشت سال ۱۳۵۰ قابل
اجرا گردیده است، ولی تاتاریخ نگارش این مقاله هنوز فهرستی
از این اسمی اعلام نشده است.

در اینجا به جاست که قبل از تجزیه و تحلیل این مقررات متذکر
شویم که به موجب ماده ۲۴۲^{*} قانون در شرکتهای سهامی عام همچنین
مقرر شده است که هیات مدیره به حسابهای سود و زیان و ترازنامه
شرکت گزارش حسابداران رسمی رانیز مبنی بر اظهار نظر در باره
حسابهای شرکت و گواهی این که صورتهای مذکور وضع مالی شرکت را
به نحو صحیح و روشن نشان می دهد، ضمیمه نمایند. این پیش بینی
قابل توجه، به نظرمی رسد نه در موقع تدوین اولیه قانون که جهات
اساسی هر موضوع مورد توجه قرار گرفته است، بلکه در مراحل اصلاح

و دستکاریهای بعدی به متن اضافه شده باشد، چون درجایی غیر از بخش مربوط به بارگردان شرکتها آورده شده است و در عین حال ار لحاظ فکری بامقررات دیگر قانون قابل انطباق نیست. بحث درباره تبصره ماده ۱۴۴ که در بالا به آن اشاره شد، بسیاری از جهات این موضوع را روشن خواهد ساخت. اولین نکته ای که به نظرمی رسید آن است که در سالهای بین ۱۳۴۲ تا ۱۳۴۷ که قانون مذکور در طی آن مدت نخست تدوین و سپس با اصلاحاتی تصویب شده است، مقامات مربوط ظاهرا "شک داشته اند که به تعداد کافی حسابرس صلاحیت دار در همه نقاط کشور وجود داشته باشند و بهمین علت نخواسته اند مقرراتی وضع کنند که اجرای آن در همه نقاط کشور امکان پذیر نباشد و بنابر این محدودیت انتخاب بارگردان شرکتها را طبق مقررات مذکور از طرفی محدود به شرکتها سهامی عام و از طرف دیگر محدود به آن حوزه هایی نموده اند که اجرای هر گونه مقررات " یک بام و دو اشکال در آینه نجاست که اجرای هر گونه مقررات " یک بام و دو هوا " و غیر قابل توجیه در عمل هیچ وقت آسان نیست و برای مثال در این مورد می توان تصور نمود که اگر انتخاب بارگردان از بین اشخاص صلاحیت دار چیزی باشد که به طور کلی شرکتها خواستار آن نباشند کافی است مرکز رسمی شرکت را در نقطه ای خارج از حوزه یا حوزه های اعلام شده از طرف وزارت مذکور قرار دهند و بدین ترتیب در نهایت سادگی از این مقررات معاف شوند. تاره چنان که در نظر باشد اعمال چنین مقرراتی محدود به شرکتها سهامی عام گردد، تصور نمی رود در آینده نزدیک، یعنی یک دوره ده تا پانزده سال تعداد این شرکتها چندان ریا شود و یا تعداد حسابرسان صلاحیت دار اعم از حسابداران رسمی یا کسانی که به موجب مقررات تبصره

فوق الذکر صلاحیتدار شناخته شوند، آنقدر کم باقی بماند که نتوان این مقررات را در سرتاسر کشور اجراء نمود.

نکته دوم پیش بینی شرایط تنظیم فهرست مذکور و احراز صلاحیت بادرسی در شرکتهای سهامی عام و درج اسمی اشخاص صلاحیتدار در فهرست مذکور می باشد. سابقه تصویب لایحه قانونی مذکور که نخستین بار در حدود آذرماه ۱۳۴۲ به مجلس شورای ملی تقدیم و بالاخره در اسفند ۱۳۴۷ ارتصویب کمیسیون مشترک خاص مجلسین گذشته است، شخص را به این تصور می اندازد که هر چند از لحاظ قوام یافتن یک حرف حسابرسی مستقل در طی سالهای مذکور تغییرات و پیشرفت‌های قابل توجهی در کشور به عمل آمد و در مرحله نهائی تصویب لایحه ظاهر ا" به این امر توجه نشده است. وجود این تبصره در نسخه اولیه لایحه که در آذر ۱۳۴۳ یا قبل از آن تهیه شده است کاملاً قابل توجیه می باشد و حتی می توان آن را پیشاهنگ سازمان یافتن و شناخته - شدن حرف حسابداری مستقل در ایران به شکل جدید آن شناخت، چه در آن تاریخ هنوز قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ تدوین نیافت و حسابداران رسمی که به موجب قانون اخیر الذکر ب مضنه ظاهور رسیدند، شناخته نشده بودند. ولی نکته قابل توجه آن که در مرحله تصویب نهائی لایحه یعنی در اسفند ۱۳۴۷، نه تنها حسابداران رسمی تحت مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۴۵ شناخته شده بودند، بلکه صحبت از ایجاد یک سازمان حرفه ای حسابداران مستقل بود و تا سال ۱۳۵۰ که آئین نامه مربوط به انتخاب بادرسان شرکتهای سهامی عام به تصویب کمیسیون مشترک مجلسین می رسید، نه تنها تعداد ۵۱ نفر به عنوان حسابدار رسمی شناخته شده بودند بلکه عده ریادی از حسابداران خبره ایرانی که در خارج از کشور داشت

اندوخته و به کشور مراجعت کرده بودند مشغول مذاکره و تبادل نظر در باب تشکیل یک انجمن حرفه‌ای و مستقل برای حسابداران بودند، همان طور که در جوامع پیشرفته صنعتی معمول است. اینجاست که به خوبی می‌توان دید که ماده ۲۴۲ قانون مبنی بر انضمام گزارش حسابداران رسمی به صورت‌های مالی شرکتهای سهامی عام به صورت یک ماده الحاقی در مرافق احتمالی تصویب قانون به آن اضافه شده است ولی ظاهراً "توجه نشده است که بدین ترتیب علاوه بر آن که تبعصره ماده ۱۴۴ صورت رائیدی پیدامی کند، بلکه با پسوند هر دوایین مقررات در اصل ابهامی ارلحاظ ماهیت کارباررس در شرکتهای وجود می‌آید، که در آغاز این نوشته به آن اشاره شد.

CCCC

ادامه دارد