

# حسابرسان، بازرسان و قانون تجارت

(۲)

نصرا لله مختار

بدون شک قانون تجارت باید مقرراتی درباره کاردانی فنی حسابرسان دربرداشته باشد. از طرف دیگر تجارب کشورهای مختلف نشان داده است که بهترین راه اطمینان یافتن از این امر آن است که یکی از شرایط انتخاب فرد به عنوان بازرس یا حسابرس شرکت عضویت وی در یکی از مراجع حرفه ای حسابرسان باشد، چه بدین ترتیب علاوه بر آن که می توان مکانیسم مناسبی برای تربیت مداوم و تشخیص صلاحیت افراد موردنیاز به وجود آورد، در عین حال از وضع نمودن مقررات ثابتی در قانون که احتمالا" به تدریج کهنه و نارسا خواهند شد نیز احتراز می گردد. ولی ببینیم آیامی توان چنین شرطی را بدون پیش آمد اشکال، شامل همه شرکتهای سهامی نمود؟

پاسخ بدین سؤال بدون در دست داشتن آمارى از لحاظ حجم حرفه حسابداری و حسابرسی مستقل و قدرت کار آن و همچنین آمار دقیقى از لحاظ تعداد کل شرکتهای سهامی موجود در کشور، میزان سرمایه، حجم فعالیت و بالاخره طبقه بندی تاریخ پایان سال مالی آنها فقط در حدود يك حدس می تواند باشد. با این وجود چند نکته قابل توجه است: نخست آنکه حرفه حسابداری و حسابرسی مستقل

از لحاظ تعداد پرسنل فنی و در نتیجه مجموع قدرت کار، در چند سال  
 اخیر از گسترش قابل توجهی برخوردار گردیده است. از طرف دیگر  
 اگرچه هنوز سال مالی بیشتر شرکتها مطابق سال شمسی است، ولی در  
 سالهای اخیر تعداد زیادی از شرکتها تاریخ پایان سال مالی خود را در  
 زمانی غیر از پایان اسفند قرار می دهند و اشاعه بیشتر این امر همواره  
 با گسترش روز افزون حرفه حسابرسی مستقل احتمالا سبب خواهد شد که  
 شرکتهای بیشتری بتوانند زیر پوشش حسابرسی به مفهوم امروزی آن  
 قرار گیرند. بالاخره با وجود آنکه آمار دقیقی از این لحاظ در دست  
 نیست، ولی از شواهد عینی می توان دریافت که بسیاری از شرکتهای  
 سهامی موجود دارای سرمایه های کم و فعالیتهای محدوداند و تعدادی از  
 آنها اساساً فعالیتی ندارند. این امر قابل توجه است که هرگونه  
 نادرستی احتمالی در صورتهای مالی چنین شرکتها چه از لحاظ سهامداران  
 آنها چه از لحاظ جنبه های اجتماعی موضوع که شامل اجرای قوانین  
 مختلف مملکتی می گردد خسارات کمتری را وارد می سازد تا  
 نادرستیهایی که ممکن است در صورتهای مالی شرکتهای بزرگتر اعم از  
 عام یا خاص، وجود داشته باشد. به نظر نویسنده تا زمانی که به علت  
 کمبود اشخاص صلاحیتدار نمی توان پذیرش سمت بازرسی را در  
 همه شرکتهای سهامی موکول به احراز کلیه شرایط صلاحیت حسابرسان  
 نمود، ضابطه استثنای نباید به موقعیت جغرافیائی مرکز شرکت و یا  
 عام و خاص بودن آن بسته باشد، بلکه باید بیشتر به سطح عملیات و  
 سرمایه آن، و در نتیجه میزان خسارات احتمالی ناشی از اقدامات  
 نادرست مدیران آن توجه نمود. بدین ترتیب ممکن است در مراحل  
 نخست شرکتهایی را که دارای سرمایه یا میزان فروش یا تعداد کارکنان  
 کمتر از یک نصاب مقرر باشد مشمول مقررات خاصی از این لحاظ

نمود و به تدریج که عده حسابرسان صلاحیتدار در کشور افزایش می یابد دامنه شمول مقررات اصلی را گسترش داد.

### وظایف حسابرسان

وظایف حسابرسان آنطوری که در قانون تجارت پیش بینی شده است به دو دسته قابل تقسیم اند: نخست آن دسته از وظایف که به حسابرسی صورتهای مالی و یاد دیگر عملیات مالی مربوط می گردد و دوم، آنها که در زمینه اجرای صحیح مقررات مواد دیگر قانون تجارت در نظر گرفته شده است. اهم وظایف بازرسان از لحاظ حسابرسی صورتهای مالی در ماده ۱۴۸ قانون گنجانده شده است که به موجب آن بازرس مکلف است:

۱- درباره صحت و درستی صورت دارائی و صورت حساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترانزنامه ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می کنند اظهار نظر کند.

۲- درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجمع عمومی گذاشته اند اظهار نظر کند و در صورتی که مدیران اطلاعاتی برخلاف حقیقت در اختیار صاحبان سهام قرار دهند، مجمع عمومی را از آن آگاه سازد.

قبل از آن که به سایر وظایف بازرسان که جنبه حسابرسی پیدامی کند بپردازیم جادارد این موارد که اهم وظیفه بازرسان را تشکیل می دهد، مورد بررسی بیشتر قرار گیرد. بازرس اظهار نظر خود را درباره موضوعات فوق طی گزارشی که باید به موجب ماده ۱۵۰ قانون به مجمع عمومی عادی تسلیم نماید به عمل می آورد. با آنکه این ماده صحبت از گزارش جامعی درباره وضع شرکت می نماید،

و شاید به همین علت، قانون تجارت درباره محتوای گزارشی که بازرس باید بدهد و چگونگی اظهارنظری، دارای ابهام غیرقابل توجیهی است. به همین علت گزارشهایی که اکنون بازرسان شرکتها به مجامع عمومی تسلیم می کنند از گزارشهای خلاصه ای که پیروان مکاتب حسابرسی انگلستان و آمریکاتپیه می کنند تا گزارشهایی که در آن بدون توجه به ماهیت وظیفه بازرس از هر دوی راجع به امور شرکت صحبت می رود نوسان دارد. بدون شك یکی از نقاط ضعف عمده قانون تجارت آن است که به طور مشخص معلوم نکرده است مندرجات گزارش بازرس (و همچنین گزارش هیات مدیره) باید حداقل شامل چه نکاتی باشد. حتی دقیقاً معلوم نیست که آیا لازم است بازرس نسبت به مندرجات صورتهای مالی و مدارک زیربنای آن رسیدگی به عمل آورد و یا آن که در صورت اختیاری تواند بنابه اعتماد خود به هیات مدیره یا حسابدار شرکت و یا نظریه اطلاعات کلی که از امور شرکت دارد بدون رسیدگی نسبت به صورتهای مالی اظهار نظر کند. این موضوع ممکن است برای اهل فن يك امر ابتدائی بنظر برسد و گمان کنند که طبعاً "هر اظهار نظر نتیجه يك سلسله رسیدگی خواهد بود، ولی نکته مهم همین جاست که هم اکنون بسیاری از بازرسان شرکتها که از صلاحیت لازم فنی برخوردار نمی باشند ظاهراً بدون رسیدگیهای همه جانبه ای که لازم است، صورتهای مالی شرکتها را تصدیق می نمایند، چه انجام این رسیدگیها اساساً در توانائی آنها نیست. تازه چنانکه انجام يك سلسله رسیدگیهایی از طرف بازرس قبل از اظهار نظر از طرف او به عنوان فرض پذیرفته شود معلوم نیست که این رسیدگیها در چه حدود و تابع چه استانداردهایی باید باشد. کسانی که به تبعیت از روشهای متداول حسابرسی در خارج از

ایران رسیدگیهای خود را نسبت به صورتهای مالی و مدارک زیربنای آنها بر اساس یک سلسله آزمایشها نسبت به تعدادی از عملیات به عنوان نمونه استوار می سازند، عمل آنها از لحاظ مفاد قانون تجارت فعلی لزوماً قابل توجیه نیست و اگرچه تاکنون موردی از این لحاظ در دادگاههای ایران مطرح نشده است که چگونگی تفسیر مفاد ماده ۶۶۶ قانون مدنی از این لحاظ مورد آزمایش قرار گیرد، و اگرچه انتخاب تعدادی از معاملات به عنوان نمونه در حسابرسی از لحاظ فنی امری پذیرفته شده و متعارف و معقول است ولی باید توجه داشت تا زمانی که در قانون تجارت این عرف حسابرسی شناخته نشده است، مسئولیت توجیه این روشها به عهده حسابرس خواهد بود.

نکته قابل توجهی که درباره اظهار نظر بازرسان نسبت به صورتهای مالی شرکتها وجود دارد آن است که ظاهراً نویسندگان قانون در نظر داشته اند که اظهار نظر بازرسان به هر حال باید مبنی بر درستی یا نادرستی مطلق صورتهای مالی باشد. این برداشت نشان می دهد که در تدوین قانون ظاهراً حسابرسان حرفه ای مورد مشورت قرار نگرفته اند، چه اهل فن می دانند در مواردی که بازرسان قادر به تأیید درستی صورتهای مالی شرکتی نیست، نظراً بر بین حالتی که فقط بعلمت یک نادرستی صورتهای مالی را در دست تأیید نمی کند، یا وقتی که به علت نادرستیهای متعدد صورتهای مالی را مردود می شناسد و بالاخره حالتی که به علت کمبود اطلاعات لازم اصولاً از اظهار نظر در باره درستی یا نادرستی صورتهای مالی عاجز می ماند تفاوتی قابل توجهی وجود دارد. بنابراین استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، حسابرس باید در مواردی که نمی تواند درستی صورتهای مالی را تأیید کند، علی راکه موجب این ناتوانی شده است در گزارش خود قید نماید و دقیقاً معلوم

نماید که آیا با استثنا آن علل صورتهای مالی رابه طور کلی به عنوان  
 نمایانگر وضع مالی شرکت و نتیجه عملیات آن تأیید می نماید و یا آنکه  
 به مناسبت وجود آن علل صورتهای مالی شرکت را مورد شناخته و یا  
 آنکه بدان علل قادر به اظهار نظر نسبت به درستی یا نادرستی آنها  
 نیست. در حال حاضر مطابق مفاد قانون تجارت چنانکه بسازرس  
 درستی صورتهای مالی را تأیید ننماید، موظف نیست دلایل نادرستی  
 صورتهار اذکر نماید. به علاوه اهل فن می دانند که درستی یا نادرستی  
 صورتهای مالی هر شرکت تابع یک سلسله قواعد مطلق نیست که بتوان  
 دریک چنین چهارچوبی نسبت به آن اظهار نظر نمود، در تهیه صورتهای  
 مالی مطابق بهترین استانداردهای حسابداری، هم روشهای متفاوتی  
 در نگاهداری حسابهای تواند مورد استفاده قرار گیرد و هم آنکه بسیاری  
 از ارزیابیها به هر حال تابع برآوردها و تخمینهای این و آن است که  
 در هر صورت ارفضاوتهای شخصی به دور نیست و معلوم نیست که همان  
 برآورد اگر به وسیله شخص دیگری به عمل آید یکسان باشد. بدین -  
 ترتیب صورتهای مالی نمایانگریک وضع قابل انعطاف می باشند و هرگز  
 نمی توان هیچ تراژنامه یا صورت سود و زیان رابه طور مطلق درست یا  
 نادرست خواند، بلکه حداکثر می توان آنها را در مجموع عادلانه و معقول  
 تشخیص داد. در بررسی مسائلی از این قبیل نظریک کارشناس یا نظر  
 کارشناس دیگر احتمالاً" فرق خواهد کرد و به همین جهت هم کاردانی  
 فنی حسابرسان که قبلاً" در این نوشته از سایر جهات مورد بحث قرار  
 گرفت باراهمیت خود رانشان می دهد.  
 علاوه بر مواردی که در بالاتر شرح گردید، بعضی وظایف دیگر نیز  
 برای بازرسان شرکتهای سهامی در قانون پیش بینی شده است که  
 جنبه حسابرسی دارد. این وظایف به طور خلاصه به شرح زیر است:

۱- به موجب ماده ۱۲۹ بازرس وظیفه دارد که ضمن گزارش خاصی

جزئیات معاملاتی را که در طی دوره بین شرکت یاب به حساب شرکت با اعضای هیات مدیره یا مدیرعامل و همچنین باموسسات یا شرکت‌هایی که اعضای هیات مدیره و یا مدیرعامل شرکت یا عضو هیات مدیره و یا مدیرعامل آن باشند همراه بانظر خود درباره این معاملات به اولین مجمع عمومی عادی صاحبان سهام اطلاع دهد.

۲- به موجب ماده ۱۵۱ بازرس وظیفه دارد هرگونه تخلف یا تقصیری

از ناحیه مدیران و مدیرعامل مشاهده کند به اولین مجمع عمومی اطلاع دهد و چنانکه در ضمن انجام ماموریت خود از وقوع جرمی مطلع گردد باید به مرجع قضائی صلاحیتدار اعلام نموده و نیز جریان رابه اولین مجمع عمومی گزارش دهد.

۳- به موجب ماده ۱۶۱ در هر مورد که شرکت بخواهد سرمایه خود را

افزایش دهد به همراه پیشنهاد هیات مدیره درباره افزایش سرمایه، گزارشی نیز باید از طرف بازرس حاوی اظهارنظری درباره پیشنهاد هیات مدیره، به مجمع عمومی فوق العاده تسلیم گردد و به موجب ماده ۱۶۷ در هر مورد که پیشنهاد هیات مدیره درباره افزایش سرمایه شامل سلب حق تقدم صاحبان سهام نسبت به پذیره نویسی تمام یا قسمتی از سهام جدید باشد، گزارش بازرس باید حاکی از تأیید عوامل وجهاتی باشد که در گزارش هیات مدیره ذکر شده است.

۴- به موجب ماده ۱۹۱ در مواردی که سرمایه شرکت به طوری

اختیاری کاهش داده می شود بازرس باید نظر خود را نسبت به پیشنهاد هیات مدیره مبنی بر کاهش اختیاری سرمایه به مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام گزارش نماید.

جز آن قسمت از ماده ۱۵۱ که بازرس را مکلف نموده است

چنانکه در ضمن انجام مأموریت خود ا وقوع جرمی مطلع گردد باید آن را به مرجع قضائی صلاحیتدار اعلام نموده و جریان را به اولین مجمع عمومی گزارش دهد، وجه اشتراك مواد فوق آن است که بازرس را مكلف به قضاوت نسبت به کیفیت اعمال، تصمیمات و پیشنهادهای مدیران ساخته است. قضاوت نسبت به کیفیت اعمال مدیران نه تنها به سایر وظایف بازرس و به استقلال وی از مدیران لطمه وارد می آورد، بلکه اصولاً "بازرس را به شخصیت مجهول و ایده آلی تبدیل می نماید که پیدا کردن شخص صلاحیتدار برای احراز آن سمت آسان نخواهد بود. برای مثال برای آنکه بازرس بتواند نسبت به پیشنهادها هیئت مدیره درباره کاهش یا افزایش سرمایه شرکت اظهار نظر نماید و چنانکه قرار باشد این کار را با شایستگی لازم انجام دهد، لازم خواهد بود که نه تنها در فنون مربوط به کار خود کارشناس باشد، بلکه اصولاً "بتواند به عنوان يك " موجود تجاری " نیز قضاوت کند و به همان مقدار که مدیران در کار شرکت از لحاظ تجاری سررشته اندوخته اند و می توانند به مناسبت آن سررشته نسبت به آینده شرکت پیش بینیهایی مسئول بکنند، بازرس نیز از همان مقدار سررشته بهره مند باشد. به علاوه در این حالات از بازرس خواسته شده است که عملاً به عنوان مشاور مالی صاحبان سهام انجام وظیفه نماید و پرواضح است که در چنین شرایطی احتمال ایجاد تضاد منافع برای بازرس به عنوان شخصی که بیطرفانه باید صورتهای مالی شرکت را رسیدگی کرده و نسبت به عادلانه بودن آنها اظهار نظر نماید و شخصی که در عین حال باید به عنوان مشاور صاحبان سهام پیشنهادهای هیات مدیره را دائر بر کاهش یا افزایش سرمایه شرکت از لحاظ کیفی قضاوت نماید بسیار قوی است. بدترین حالت این مقررات غیر عملی، همانطوری که



تجارب کنونی شهادت می دهند آن است که وظایف بازرس در این موارد به نوعی تشریفات تبدیل می شود و بهترین حالت آن، اگر عملی باشد، آن است که رابطه معقول توأم با استقلال فکری که باید بین بازرس و مدیران و دست اندرکاران شرکت وجود داشته باشد احتمالاً جریحه دار گردد. به نظر نویسنده این وظایف باید ازدوش بازرس برداشته شود تا بتواند وظایف دیگر خود را به نحو شایسته، آنطور که در قسمتهای دیگر این نوشته بیان گردید، انجام دهد.

دسته دیگری از وظایف بازرسان، همانطور که ذکر شد، در زمینه اجرای صحیح بعضی از مقررات قانون تجارت در نظر گرفته شده است و اساساً به کار حسابرسی ارتباطی ندارد. اهم این وظایف به قرار زیر است:

۱- بموجب ماده ۱۱۷ قانون، بازرس مکلف است هر گونه تخلفی از مقررات قانونی و اساسنامه شرکت در مورد سهام وثیقه مشاهده کند به مجمع عمومی عادی گزارش دهد.

۲- به موجب ماده ۹۱ چنانکه هیات مدیره مجمع عمومی عادی سالانه را در موعد مقرر دعوت نکنند، بازرس مکلف است رأساً اقدام به دعوت مجمع مزبور کند.

۳- به موجب ماده ۹۵ قانون دارندگان حداقل یک پنجم سهام می توانند دعوت صاحبان سهام را برای تشکیل مجمع عمومی از هیات مدیره خواستار شوند و چنانکه هیات مدیره حداکثر تا بیست روز مجمع مورد درخواست را با رعایت تشریفات لازم دعوت نکند، درخواست کنندگان می توانند دعوت مجمع را از بازرس بخواهند و بازرس مکلف خواهد بود که با رعایت تشریفات مقرر مجمع مورد درخواست را حداکثر تا ده روز دعوت نماید.

به طوری که قبلاً ذکر شد اصولاً در قانون تجارت برای تعقیب متخلفان از مقررات مربوط به امور شرکت‌های سهامی مرجعی به صورت یک دستگاه ناظر بر اعمال شرکت‌ها در نظر گرفته نشده است. این البته یکی از نقاط ضعف قانون است، چه بدین ترتیب ضمانت اجرای بسیاری از مقررات تا اندازه زیادی تضعیف گردیده است. به هر جهت واگذاری دو وظیفه اخیر به عهده بازرس شرکت سهامی به احتمال زیاد ناشی از عدم وجود یک دستگاه ناظر بر اعمال شرکت‌های سهامی است، چه اگر چنین دستگاهی پیش بینی شده بود، پرواضح است که این موارد جزئی عملیات نظارتی آن را تشکیل می‌داد. ولی به طور کلی راه حلی که نویسندگان قانون به صورت فعلی برای حل این مسائل در نظر گرفته اند به نظر صحیح نمی‌رسد چه بازرس را در این موارد بین دو یا چند جنبه متخاصم سهامداران قرار می‌دهد و بدین ترتیب احتمال اینکه به استقلال فکری او درباره امور شرکت و روابط سهامداران بایکدیگر خدشه وارد شود بسیار زیاد است.

#### اختیارات حسابرسان

در قانون تجارت از لحاظ اختیارات حسابرسان مقررات قابل توجهی وجود دارد و از این لحاظ لایحه اصلاحی نسبت به متن اصلی قانون تجارت از مزایای عمده ای برخوردار است. به موجب ماده ۱۴۹ بازرس می‌تواند در هر موقع، هرگونه رسیدگی و بازرسی لازم را انجام داده و مدارک و اطلاعات مربوط به شرکت را مطالبه کرده و مورد رسیدگی قرار دهد. وقتی مفاد این ماده با مقررات ماده ۶۲ قانون اصلی در همین باره مقایسه شود، بهبود قابل توجهی که از این لحاظ حاصل شده است معلوم می‌گردد. ماده اخیر الذکر مقرری داشت

که (فقط) در ظرف سه ماه قبل از تاریخی که به موجب اساسنامه شرکت برای انعقاد مجمع عمومی معین شده است بازرسان می توانند به دفاتر شرکت مراجعه نموده از عملیات آن تحقیقاتی بنمایند. از طرف دیگر به موجب ماده ۲۶۰ لایحه اصلاحی رئیس و اعضای هیات مدیره و مدیرعامل که عماداً "مانع یا ماخل انجام وظایف بازرسان شرکت بشوند یا اسناد و مدارکی را که برای انجام وظایف آنها لازم است در اختیار بازرسان قرار ندهند به حبس تادیبی از سه ماه تا دو سال یا به جزای نقدی از بیست هزار ریال تا دویست هزار ریال یا به هر دو مجازات محکوم خواهند شد. نکته قابل توجه دیگر در لایحه اصلاحی، اختیاری است که به بازرسان داده شده است که به مسئولیت خود در انجام وظایفی که برعهده دارند از نظر کارشناسان استفاده کنند و به کارشناسان مذکور حق داده است که در مواردی که بازرسان تعیین می کنند مانند خود بازرسان حق هرگونه تحقیق و رسیدگی داشته باشند. همچنین هم در متن اصلی قانون و هم به موجب ماده ۹۲ لایحه اصلاحی به بازرسان حق داده شده است که در مواقع مقتضی مجمع عمومی صاحبان سهام را به طور فوق العاده دعوت نمایند و اگرچه از این حق طبعاً جز در موارد بسیار استثنائی استفاده نمی شود ولی شایان توجه است که به هر حال بازرسان می توانند در مواردی که اهمیت و فوریت موضوع ایجاب نماید به طور مستقیم با سهامداران شرکت در تماس باشند و از این لحاظ تابع امیال مدیران نخواهد بود. با در متن اصلی قانون در هیچ جایگاه بیننی لازم برای ضرورت حضور بازرسان در مجمع عمومی صاحبان سهام به عمل نیآمده بود، و اگرچه در لایحه اصلاحی نیز این موضوع به طور آمرانه در هیچ کدام از مواد قید نشده است ولی ماده ۲۵۹ مقرر نموده است چنانکه مدیران شرکت متعمداً "بازرسان شرکت را به...

مجامع عمومی صاحبان سهام دعوت نکنند به حبس اردو تاشماه یا  
جزای نقدی از بیست هزرتا دویست هزار ریال یا به هر دو مجازات محکوم  
خواهند شد.

اینها اختیارات قابل توجهی است که برای بازرسان در نظر  
گرفته شده است. ولی باید اذعان نمود که در بعضی موارد مقررات فوق  
دارای ابهاماتی است که در موارد عملی خود را نمایان می سازند.  
برای مثال آنجا که می گویند بازرس حق دارد به مسئولیت خود —  
در انجام وظایفی که برعهده دارد از نظر کارشناسان استفاده کند، معلوم  
نیست بازرس به خرج چه کسی می تواند دست به این اقدام بزند.  
کارشناسی امری است که می تواند پرخرج باشد و طبیعی است که  
اگر قرار باشد بازرس خود ازعهده این هزینه برآید، مانعی که این  
امرد را استفاده از این حق به وجود می آورد عملاً مثل آن است که این  
اختیار را اول داده نشده باشد. یا آنکه در ماده ۲۵۹ که مجازات مدیران  
را در مورد عدم دعوت از بازرس برای شرکت در مجامع عمومی صاحبان  
سهام موکول به اثبات تعدد و قصد از طرف آنها نموده است، ضرورت  
مطلق این دعوت تا اندازه زیادی تضعیف شده است. به ویژه وقتی  
در نظر گرفته شود که اصولاً در صورت حضور همه صاحبان سهام،  
نیازی به تشریفات دعوت مجمع عمومی وجود ندارد و در چنین حالتی  
بدون هیچگونه اطلاع قبلی مجمع عمومی سهامداران تشکیل و تصمیماتی  
اتخاذ می کند، به خوبی نشان می دهد که در قانون تجارت به منافع  
کسان دیگری غیر از صاحبان سهام که به وضع مالی شرکت علاقمند  
می باشند (مانند بستانکاران) کمتر توجه شده است.

در لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت پیش بینیه‌ای شایان توجهی از لحاظ حسابرسی شرکت‌های سهامی و خصوصیات حساب‌رسان به عمل آمده است و از این دیدگاه نسبت به متن اصلی قانون تجارت بهبود بسزایی حاصل گردیده است. باین وجود مقررات لایحه قانونی مذکور جنبه‌های متعدد و مهمی از صلاحیت حساب‌رسان و وظایف و اختیارات آنان را در بر نمی‌گیرد. از طرف دیگر برخی از مقررات که از لحاظ وظایف و اختیارات حساب‌رسان پیش بینی شده است، دارای نقاط ضعف و ابهاماتی است که ممکن است مورد سوء استفاده قرار گیرند و به هر حال وجود بعضی از این ابهامات که جنبه اساسی دارند احتمالاً "سبب می‌شود که روشهای استاندارد حسابرسی در سطح شایسته به‌کندی تکوین و تکامل یابد. بسیاری از ابهامات و نقاط ضعفی که در این نوشته مورد بحث قرار گرفته است از طریق اصلاح قانون به سادگی قابل رفع می‌باشند، ولی در بعضی موارد بطوری که در جاهای مختلف این نوشته بیان گردیده است، مسئله بیشتر به پیش بینی ضوابطی برای اطمینان یافتن از جنبه‌های مثبت کاردانی و شایستگی اخلاقی حساب‌رسان مربوط می‌شود و در این موارد بهترین راه حل، تقویت مجامع حرفه‌ای حسابداران و حساب‌رسان مستقل که در سالهای اخیر در کشور به وجود آمده اند می‌باشد. این اقدام سبب خواهد شد که به تدریج به عده حساب‌رسان صلاحیت‌دار در کشور افزوده گردد و این امکان را به وجود می‌آورد که به تدریج حسابرسی کلیه شرکت‌های سهامی به عهده اعضای این مجامع گذارده شود و بدین ترتیب نه تنها منافع صاحبان سهام، بلکه همه سازمانها و اشخاصی که به هر

منظور به صورتهای مالی شرکتهامراجعه می کنند ملحوظ و محفوظ گردد.  
خوشبختانه چنان که از متن قانون اجازه اجرای موقت لایحه اصلاح  
قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۹ آذر ۱۳۴۲ برمی آید، لایحه قانونی  
مورد بحث در حال حاضر تحت اجرای آزمایشی است و باید امیدوار  
بود که لایحه نهائی در آینده ای نه چندان دور تهیه شود و در آن ابهامات  
و ایراداتی که در این نوشته از لحاظ حسابرسی شرکتهای سهامی  
صلاحیت حسابرسان مربوط مورد بحث قرار گرفته است و چه بسا  
موضوعات دیگری که از این لحاظ وجود داشته ولی از نظر این نویسنده  
دور مانده است مورد توجه قرار گیرد.

