

مروری اجمالی بر: حسابداران و قانون نحوه اجرای ماده ی ۱۴۱ قانون تجارت

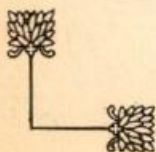
پ. ا. جواهری

بازنگری بنیادی و انتقادی آن چه که جزو "بدیهیات" تلقی می شود، یا تلاش در حل مسایلی که "حل شده" به نظر می رسد، در بسیاری موارد به نتایج جالب توجه و گاه شگفتی آور و بحث انگیز می انجامد. این گونه بازنگری، در عین آن که به سلامت فکر و منطق کمک می کند، موجب جا گرفتن وقوام مفاهیمی می شود که موضوع بازنگری است. در صورتی که نتیجه ی حاصل منجر به ابقای نظراً ولیه گردد. موضوع زیان وارده به شرکت های سهامی، که در ماده ی ۱۴۱ قانون اصلاحی تجارت مصوب سال ۱۳۴۷ عنوان شده، از این گونه مقولات است که مروری دوباره بر مفهوم آن ضروری به نظر می رسد. با این امید که این بازنگری، که برداشت نگارنده از این موضوع است، به نتایجی سازنده بیا نجامد و قابل عرضه به صاحب نظران گردد.

در ماده ی ۱۴۱ قانون مذکور آمده است: "اگر بر اثر زیانهای وارده حداقل نصف سرمایه ی شرکت از میان برود، هیأت مدیره مکلف است بلافاصله مجمع عمومی فوق العاده ی صاحبان سهام را دعوت نماید تا موضوع انحلال یا بقای شرکت مورد شور و رای واقع شود. هرگاه مجمع مزبور رای به انحلال شرکت ندهد باید در همان جلسه و با رعایت مقررات ماده ی ۱۶ این قانون سرمایه ی شرکت را به مبلغ سرمایه ی موجود کاهش دهد. در صورتی که هیأت مدیره برخلاف این ماده به دعوت مجمع عمومی فوق العاده مبادرت ننماید و یا مجمعی که دعوت می شود نتواند مطابق مقررات قانونی منعقد گردد، هر ذینفع می تواند انحلال شرکت را از دادگاه صلاحیتدار درخواست کند."

دروغله ی اول، به چند مطلب مهم در متن ماده با دید توجه داشت:

- ۱- میزان و محک اجرای این ماده "زیان وارده" ای است که موجب شده باشد حداقل نصف "سرمایه ی شرکت از میان برود."



- ۲- اقدام کننده " مجمع عمومی فوق العاده ی " صاحبان سهام است که طبق قانون برای اخذ تصمیم در موارد مهم و حیاتی تشکیل می شود و مساله ی مورد شور و رای " انحلال یا بقای شرکت " است ، یعنی بودیا نبود آن ، یعنی ادامه ی فعالیت شرکت یا قطع آن .
- ۳- اگر مجمع به انحلال رای ندهد " باید سرمایه ی شرکت به مبلغ موجود " کاهش یابد .
- ۴- اگر به هر علت مجمع عمومی تشکیل نشود ، هر ذینفع می تواند از دادگاه انحلال شرکت را درخواست کند ، و نه کاهش اجباری سرمایه ی آن را .
- ۵- آن چه در متون موجود ماده ی ۱۴۱ در زمینه ی اشاره به حداقل میزان مجاز سرمایه ذکر شده " با رعایت ماده ی ۶ این قانون " است ، ولی با عنایت به مفهوم ماده ی ۶ و این که ارتباطی با حداقل میزان سرمایه ی شرکت ندارد ، به نظرمی رسیده به احتمال قوی منظور ماده ی ۵ همان قانون است که در نتیجه اشتباه چاپ ، ماده ی ۶ عنوان گردیده - کما این که مندرجات ماده ی ۱۸۹ نیز که ناظر بر موارد کاهش عمومی سرمایه است در مورد حداقل سرمایه به ماده ی ۵ اشاره نموده که موید این نظر است .

زیان وارده چیست؟

اگر بگوییم در عرف متداول و طبق سوابق امر ، زیان وارده به اندوخته ی منفی شرکتها (به معنای ما حصلتها تر تمامی اندوخته ها و مانده حساب سود و زیان در مواردی که نتیجه ی منفی و "بدهکار" است) اتلاق گردیده ، تعمیم نا درستی صورت نگرفته است و راه خطا نپیموده ایم ، و ملاک تشخیص زیان وارده در موارد اجرای ماده ی ۱۴۱ ، به منظور آن که در میزان زیان وارده جای بحث و فحص بیشتری نباشد ، چنان مانده ی منفی است که حسابرسی و در اجرای ماده ی ۱۴۸ قانون توسط بازرس قانونی شرکت مورد تأیید قرار



گرفته باشد. مادر این بحث کوتاه به این بازمی نگریم که آیا مانده‌ی زیان دفتری شرکت همان "زیان وارده‌ی" منظور قانون است یا خیر.

اگرچه سود شرکتها در ماده‌ی ۲۳۷ قانون اصلاحی تجارت تعریف شده است و ادامه‌ی این تعریف در مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ به تعریف سود قابل تقسیم انجامیده است، به جز در ماده‌ی ۱۳۳ که در محدوده‌ی خاصی به زیان به عنوان "اعمال زور و خسارت یا تقویت منفعت" اشاره‌ای گذرا شده، و نیز در ماده‌ی ۲۴۰ که منافع موهم به عنوان سودی که بدون رعایت مقررات قانون تقسیم شود تعریف شده است، در جای دیگر همین قانون زیان یا زیان وارده تعریف نشده است. ناگفته نماند که در تعاریف سود و سود قابل تقسیم نیز هرگاه به مسأله‌ی لزوم تها تر زیانهای سنواتی با سود سال اشاره شده، عبارت "زیان وارده" به کار رفته - که باز تاکید مجددی بر ضرورت توجه به مفهوم این عبارت است.

در قانون مدنی، تا آن جاکه به نظر نگارنده رسیده، در دو مورد، به قرینه، مفهوم "زیان وارده"، آن هم بدون کاربرد همان عبارت، تبلور یافته است: یکی در ماده‌ی ۵۷۸ که "مرتفع شدن" یا انحلال شرکت به دو طریق تقسیم و تلف شدن تمام مال شرکت ذکر شده و دیگری در ماده‌ی ۵۹۳ و آن هم در زمینه‌ی ویژه، که گفته شده "ضرری که... عبارت است از نقصان فاحش قیمت به مقداری که قابل مسامحه نباشد".

آن چه مسلم است در هیچ یک از قوانین مدنی و تجارت، اثری از شناخت زیان وارده به معنای مانده‌ی دفتری زیان به چشم نمی خورد و لو آن که مورد تایید با زرس قانونی نیز قرار گیرد، و اگرچه مناسب و بجای بود که به این مهم توجه دقیق معمول می گردید، به نظر می رسد در شرایط کنونی این قوانین، تشخیص زیان وارده، در حدی که موجب اجرای ماده‌ی ۱۴۱ (یعنی احیاناً قطع فعالیت شرکت یا کاهش اجباری سرمایه‌ی آن) باشد، به اعمال نظر منطقی و موجه و منصفانه‌ی ارکان ذیربط شرکت محول



می گردد. اکنون سوال این است که چنان نظر بر چه ضوابط و ملاحظات باید مبتنی باشد تا ورود زیان به شرکت احرار شود و در نتیجه، قانون به درستی اجرا گردد و هم ندای وجدان تصمیم گیرندگان، در هیاهوی فشارهای ساده گرای، خفه و منکوب نشود؟

ضوابط تشخیص زیان وارده

برای تشخیص احرار یا عدم احرار زیان وارده، ملاحظات و ضوابط موجود را هم به قرینه یا برهان خلف در قانون تجارت و هم در اصول متداول حسابداری باید جست و جو کرد.

در قانون اصلاحی تجارت، آن جا که مقررات ناظر بر محاسبه سود اعلام گردیده (مواد ۲۳۴ و ۲۳۶) بر ضرورت و الزام به وضع کلیه ذخایر لازم برای کاهش ارزش داراییها و احتساب بدهیهای قطعی و معلوم تاکید شده است، به عبارت دیگر (وبه زیان حسابداری) با رعایت مفهوم احتیاط تا آن جا که هرگونه کاهش در ارزش اموال ضروری باشد باید از محل سود عملکرد شرکت کنار گذاشته شود، در حالی که برای منظور کردن افزایش در ارزش اموال یا سودها و درآمدهای تحصیل نشده قانون سکوت است. و البته سکوت قانون به معنای انکار واقعیت افزایش احتمالی در ارزش اموال نیست بل هماهنگ با اصول پذیرفته شده حسابداری و برای رعایت جانب احتیاط و منطبق بر اصول بنیادی حسابداری در زمینه عدم شناخت درآمدهای تحصیل نشده می باشد. در نتیجه، قانونا کلیه زیانها و خسارات وارده به شرکت باید، از مجرای وضع ذخایر مناسب، در صورت های مالی منعکس باشد در حالی که در شرایط تدویم فعالیت شرکت هرگونه درآمد یا سود تحصیل نشده نباید به حساب گرفته شود، و این همان اصلی است که جوامع بین المللی حسابداران (و نیز جامعه حرفه ای در ایران) پذیرفته است و عملاً به کار می بندد. اما در عین حال، مراعات مفهوم احتیاط به معنای آن نیست که در شرایطی که



تداوم فعالیت شرکت تحت سوال و تصمیم قرار می گیرد وجود هرگونه تغییر مساعد در ارزش اموال را که در صورت های مالی، به درستی، منظور نگردیده از نظر دورداشت و زیان وارده را بدون توجه به این موضوع و فقط به اعتبار مانده ی منفی (وحسابرسی شده) اندوخته ها طبق دفاتر و صورت های مالی، قطعی تلقی کرد. به دیگر بیان، نکته و پیام اصلی این نوشته در ارتباط با احراز زیان وارده، همین جا است.

به طوری که قبلاً مذکور افتاد، در قانون مدنی انحلال شرکت موکول به "تلف شدن تمام مال شرکت" گردیده است. تلف شدن باید واقعیت داشته باشد، و برای احراز آن، مانده ی دفتری زیان که بر مبنای حسابداری بهای تاریخی و نیز مفهوم احتیاط و در شرایط تداوم فعالیت شرکت محاسبه گردیده، کافی و وافی نیست، زیرا امکان دارد - و در شرایط تورمی این امکان به واقعیت می گراید - که ارزش روز اموال خالص شرکت در تاریخ تصمیم به انحلال به مراتب بیش از بهایی باشد که در دفاتر مالی آن شرکت منعکس است، و تکیه کردن بر میزان زیان دفتری در تصمیم به قطع فعالیت شرکت یا کاهش سرمایه ی آن، منطقی، موجه و منصفانه نخواهد بود. در تاکید بر صحت این بیان، به نکته ی دیگری نیز باید اشاره نمود: این که زیان عملکرد (که در بیشتر موارد معرف زیان دفتری است) با زیان وارده به شرکت به نحوی که ارزش سرمایه را کاهش دهد و حقوق مالی صاحبان شرکت را ناقص یا منسحب نماید بر این نیست، مگر در مواردی که تمامی جنبه های تورمی در حساب های شرکت منظور شده باشد - که این کار هنوز معمول و متداول نشده است و با مبانی حسابداری بهای تاریخی مغایرت آشکار دارد. در عین حال، آن جا که سخن از کاهش ارزش سرمایه می رود، باید دید ارزش سرمایه چیست؟

سرمایه، که در اذهان به اصطلاح غیر فنی مترادف با دارایی مفهوم می گردد (در حالی که در نظام دفتری نقطه ی مقابل دارایی و به عنوان بدهی شخص حقوقی به صاحبان سهام منظور و



تلقى می شود) در واقع چیزی جز سایه‌ی دارایی یا تصویر دارایی در آئینه نیست. در کلیات، به نظر می رسد که چیزی جز هستی، آن هم هستی یگانه، وجود ندارد، و آن چه انسان به اعتبار مفروضات مخلوق خود در نقطه‌ی مقابل آن قرار می دهد (و مثلاً در حسابداری، آن را بدهی می نامد) حقیقت را عوض نمی کند جز آن که درک نمودهای محیطی را تسهیل نماید. به عنوان مثال، شرکت از فروشنده‌ای خریدنسیه می کند، یعنی دارایی ملموس یا خدمتی را می گیرد، و چون هنوز مبادله‌ی عینی انجام نداده (که از محل دارایی خود به صورت معوض یا با استفاده از وسیله‌ی پول معادل آن را به فروشنده رد کند) تا زمان مبادله‌ی بهای معادل آن، آن معادل را "بدهی" خود می شناسد - زیرا بدهی به اعتبار اصلت دارایی ایجاد شده است و با دید عینا معادل همان باشد تا توازن "معامله" به معنای تقابل دو عمل برابر، محفوظ گردد. البته این بحث را می توان به ظرایف و نکات جالبی رسانید، ولی تا آن جا که به "سرمایه‌ی" شرکت مربوط است، با عنایت به مفهوم اصلت دارایی، برای آن که میزان سرمایه به نحو درست و منصفانه ارائه شود باید آن را معادل دارایی اصیل در دست شرکت دانست - و این جا است که در شرایطی که قطع تداوم فعالیت بر موجودیت شرکت سایه می گسترد (و فقط در این شرایط)، باید میزان سرمایه را در ارتباط مستقیم با معادل دارایی مربوط در نظر گرفت تا سنجش آن از نقطه نظر احراز زیان وارده به درستی انجام گیرد و "مبلغ موجود" سرمایه، آن گونه که در متن ماده‌ی ۱۴۱ آمده، معلوم شود و چنان چه گاهی ضرورت یابد صورت گیرد و یا در صورتی که "اتلاف مال شرکت" احراز گردد نسبت به انحلال آن اقدام شود.

نحوه‌ی اجرای عملی

نتیجه‌ای که از بحث مذکور به دست می آید حاکی از آن است که در اجرای ماده‌ی ۱۴۱ قانون اصلاحی تجارت، باید به چند نکته



توجه ویژه مبذول کرد:

الف - اطلاعاتی که برای اخذ تصمیم به مجمع عمومی فوق العاده عرضه می شود باید در اجرای مواد ۱۴۱ و ۱۹۰ قانون متکی به نظر بازرسان قانونی باشد و به همراه آن نظر (به نفی یا به اثبات) که در اجرای ماده ۱۹۱ اظهار خواهد شد، ارائه گردد. ب - نظر بازرسان قانونی با توجه به ارزش سرمایه - به معنای معادل دارایی ذیربط در شرکت که به حقوق سهامداران مربوط می گردد - باشد، به نحوی که ارزیابی داراییهای شرکت با توجه به ارزش روز آنها (از طریق مکانیزم مناسب نظیر ارزیابی کارشناس - که بازرسان می تواند در استفاده از اختیار حاصل از ماده ۱۴۹ قانون انجام آن را از هیات مدیره خواستار شود) صورت گرفته، آثار آن بر حقوق صاحبان سهام ملحوظ گردیده باشد.

ج - با توجه به "ارزش سرمایه" به صورتی که بیان گردید، بررسی این که این ارزش در مقایسه با سرمایه ی دفتری، حاکی از کمبود و کاهشی تا حد زیان وارده به میزان پنجاه درصد سرمایه ی دفتری هست یا خیر و اخذ تصمیم حسب مورد.

بدیهی است ثبت هرگونه افزایش در ارزش روز داراییها در دفاتر شرکت، به دلیل مغایرت آشکار این عمل با اصول بنیادی حسابداری (به ویژه اصل ثبت اولیه دارایی و بدهی، و اصل تعلق درآمد، که این مورد از مستثنیات آن به شمار نمی رود) و نیز مسأله ی ثانوی تعلق مالیات بر درآمدی که تحقق نیافته است و لذا محملی برای پرداخت ندارد، نباید صورت گیرد؛ بل در نظر گرفتن تفاوت ارزش روز دارایی با ارزش دفتری آن صرفاً در زمینه ی دادن اطلاعات به مجمع عمومی برای تشخیص و حراز میزان ارزش سرمایه است تا تصمیمی مناسب و درست اتخاذ کند و نه آن که در دفاتر شرکت درآمد سودی تحصیل نشده به ثبت برساند که جنبه ی سود موهوم داشته باشد و مضافاً مدیران شرکت را در معرض عواقب قانونی ناشی از آن قرار دهد.

