

نظر انجمن حسابداران خبره ایران در خصوص اجرای ماده ۱۵۱ قانون تجارت توسط بازرس

اشاره

از ابتدای سال ۱۳۴۸ که اصلاحیه قانون تجارت قدرت اجرا پیدا کرد تا همین اواخر بحث تکلیف بازرس قانونی در اعلام جرم به مراجع صلاحیتدار قضائی موضوع ماده ۱۵۱ به دلیل ابهام موجود در این ماده و پیچیدگی‌های حقوقی مسکوت مانده بود ولی با اعتراض بعضی نهادها و از جمله برخی نمایندگان مجلس شورای اسلامی به سازمان حسابرسی در مورد عدم اجرای این ماده آمره از طرف این سازمان طی سال‌های تصدی بازرس قانونی شرکت‌های دولتی و بخش عمومی، این بحث در محافل پژوهشی از جمله مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی مطرح و کسب نظر از نهادهای مختلف از جمله مراجع حرفه‌ای نظیر انجمن حسابداران خبره ایران در دستور کار این مراکز قرار گرفت. انجمن نیز بنا بر رسالت خود و درخواست مرکز پژوهش‌های مجلس بررسی این ماده قانونی را در دستور کار کمیته قوانین و مقررات قرارداد که نتیجه نهایی آن در این شماره از مجله حسابدار درج می‌گردد.

“مجله حسابدار” آمادگی خود را برای درج مطالب ارائه شده توسط صاحب‌نظران اعلام می‌دارد و امیدوار است با درج نظرات مختلف بتوان کمک موثری به تصمیم‌گیرندگان در این زمینه از جمله دولت، مجلس و قوه قضائیه به عمل آورد.

طبق ماده ۱۵۱ اصلاحیه قانون تجارت مصوب سال ۱۳۴۷ بازرس یا بازرسان باید هرگونه تخلف یا تقصیری در امور شرکت از ناحیه مدیران و مدیرعامل مشاهده کنند به اولین مجمع عمومی اطلاع دهند و در صورتی که ضمن انجام مأموریت خود از وقوع جرمی مطلع شوند باید به مرجع قضایی صلاحیتدار اعلام نموده و نیز جریان را به اولین مجمع عمومی گزارش دهند. به اعتقاد انجمن سه نکته کلیدی در این ماده قانونی وجود دارد:

- ۱- جرم در امور شرکت رخ داده باشد یا به عبارت بهتر در اداره امور شرکت به وقوع پیوسته باشد.
- ۲- جرم از ناحیه اعضای هیات مدیره یا مدیرعامل در امور شرکت واقع شده باشد.
- ۳- بازرس ضمن مأموریت خود از وقوع جرم با ویژگی‌های فوق مطلع شده باشد. در این صورت موظف است به مرجع قضائی صلاحیتدار اعلام جرم کند.

با فرض پذیرش نظریه فوق:

اولاً - اگر جرم در امور شرکت نباشد مثلاً قتل یا جنایت دیگری در شرکت اتفاق افتاده باشد، وظیفه بازرس نیست که اعلام جرم کند.

ثانیاً - حتی اگر جرم در امور شرکت ولی از ناحیه اشخاصی غیر از اعضای هیات مدیره یا مدیرعامل واقع شود باز هم وظیفه اعلام جرم به مراجع قضایی از بازرس ساقط است. برای مثال اگر مدیر مالی یا مسئول انبار از اموال شرکت اختلاس کند در اینصورت این وظیفه هیات مدیره یا مدیرعامل شرکت است که جرم را به مراجع قضایی صلاحیتدار اعلام و آن را پی گیری کنند.

ثالثاً - اگر جرم در هنگام انجام مأموریت بازرس صورت نداده باشد یا حتی بازرس در ضمن انجام مأموریت خود از آن مطلع نشده باشد وظیفه اعلام جرم به مراجع قضایی صلاحیتدار از وی ساقط است.

حال باید دید چه جرم هایی در امور شرکت ممکن است واقع شود که بازرس بتواند ضمن انجام مأموریت خود از آن آگاه شود. برای این منظور ابتدا لازم است مأموریت بازرس تبیین شود.

طبق ماده ۱۴۸ اصلاحیه قانون تجارت مأموریت بازرس در سه موضوع عمده خلاصه شده است:

۱- اظهارنظر درباره صحت و درستی صورت دارایی و صورت حساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می کنند.

۲- اظهارنظر درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجامع عمومی گذاشته اند.

۳- اطمینان از اینکه حقوق صاحبان سهام در حدودی که قانون و اساسنامه شرکت تعیین کرده باشد به طور یکسان رعایت شده باشد.

علاوه بر موارد فوق طبق مواد ۱۶۱ و ۱۹۱ اصلاحیه قانون تجارت بازرس باید نسبت به گزارش هیات مدیره (در مورد افزایش و کاهش سرمایه که درباره شرکت از بدو سال مالی در جریان و اگر تا آن موقع مجمع عمومی نسبت به حسابهای سال مالی قبل تصمیم نگرفته باشد حاکی از وضع شرکت از ابتدای سال مالی قبل باشد، تهیه می کند) اظهار نظر نماید و همچنین طبق ماده ۱۶۷ این قانون بازرس باید عوامل و جهاتی که در گزارش هیات مدیره برای سلب حق تقدم صاحبان سهام در افزایش سرمایه به مجمع فوق العاده تقدیم می شود، را رسیدگی و در صورت موافقت با آن، آنرا مورد تأیید قرار دهد. و بالاخره طبق ماده ۱۸۷ تأیید مطالبات نقدی حال شده قابل تبدیل به سرمایه شرکت نیز به عهده بازرس می باشد.

به طوری که ملاحظه می شود مأموریت بازرس به گونه ای غیر قابل تردید با عملیات مالی نتایج عملیات و وضعیت مالی شرکت در مورد رسیدگی، در ارتباط است و از طرف دیگر آثار و نتایج عملکرد مدیران نیز در حسابهای شرکت و صورت های مالی پایان دوره آن تجلی می یابد. با فرض پذیرش این نتیجه گیری جرم های واقع شده در امور شرکت می تواند به جرم های مالی از قبیل اختلاس، تدلیس، تقلب، کلاهبرداری، خیانت در امانت و تصرف غیرقانونی در اموال محدود شود.

از آنجایی که بخش ۱۱ یعنی مواد ۲۴۳ تا ۲۶۹ اصلاحیه قانون تجارت به مقررات جزایی پرداخته است به نظر می رسد تمام جرم های متصور در امور شرکت در این بخش تبیین و برای آنها مجازات تعیین شده باشد، لذا با مذاقه مواد این بخش از اصلاحیه قانون تجارت جرم هایی که بازرس ضمن انجام مأموریت خود می تواند با آنها برخورد کند به سه دسته اصلی تقسیم می شود:

۱- جرم های ناشی از سوء استفاده مدیران.

۲- جرم های ناشی از خدشه دار بودن صورتهای مالی.

۳- جرم های ناشی از عدم رعایت یکسان حقوق صاحبان سهام.

این جرائم عمدتاً در ماده ۲۵۸ اصلاحیه قانون تجارت مشخص شده و برای آنها مجازات سنگین از ۱ تا ۳ سال زندان تعیین شده است. جرائم مشخص شده در این ماده به شرح زیر می باشد:

- ۱- تقسیم منافع موهومی بین صاحبان سهم بدون صورت‌های مالی و یا صورت‌های مالی مزور. این جرم می‌تواند جرائم مالی تدلیس، تقلب و حتی کلاهبرداری را در برگیرد.
 - ۲- پنهان داشتن وضعیت مالی واقعی شرکت از طریق ارائه صورت‌های مالی غیرواقع. که این جرم نیز می‌تواند با جرم‌های مالی تدلیس و تقلب و کلاهبرداری مقایسه شود.
 - ۳- سوءاستفاده از اموال و اعتبارات شرکت. این جرم نیز می‌تواند از مصادیق اختلاس، خیانت در امانت و تصرف غیرقانونی (در مورد شرکت‌های دولتی) و حتی کلاهبرداری محسوب شود.
 - ۴- استفاده مدیران از اختیارات به نفع خود به‌طور مستقیم و غیرمستقیم که این موضوع می‌تواند از مصادیق عدم رعایت یکسان حقوق صاحبان سهام و همچنین جرم‌های مالی نظیر خیانت در امانت تلقی شود.
- هر چند که در قوانین موجود بازرس شرکت سهامی در عداد مقامات عمومی برای کشف و تعقیب مجرمین قرار نگرفته است ولی ماده آمرة ۱۵۱ اصلاحیه قانون تجارت، بازرس را برای اعلام جرم موظف نموده است. بنابراین به نظر انجمن در صورتی که بازرس ضمن انجام مأموریت خود به جرائم فوق برخورد کرد باید مراتب را به مرجع قضائی صلاحیتدار اعلام کند. ولی بدیهی است تعقیب جرم در اینصورت با مدعی‌العموم خواهد بود و بازرس در این زمینه نقشی نخواهد داشت.
- ویژگی جرائم موضوع ماده ۲۵۸ علاوه بر مجازات سنگین که برای آنها تعیین شده آنست که بازرس به احتمال زیاد ضمن انجام مأموریت خود می‌تواند آنها را کشف کند زیرا اکثر این جرائم می‌تواند آثاری بر صورت‌های مالی مورد رسیدگی بازرس بگذارد یا به عبارت بهتر عمده این جرائم ناشی از حساب‌سازی است و بازرس در صورت دارا بودن توان تخصصی قاعدتاً باید بتواند آنها را کشف کند هر چند که مقررات اصلاحیه قانون تجارت در مورد رسیدگی به صورت‌های مالی از نظر شکلی بسیار ضعیف است.
- براساس ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت هیات مدیره شرکت موظف است صورت‌های مالی و گزارش فعالیت خود را لااقل بیست روز قبل از تشکیل مجمع سالیانه در اختیار بازرس قرار دهد و از آنجایی که در هیچ جای قانون هیچ الزامی برای صرف وقت بیشتر برای انجام مأموریت بازرس وجود ندارد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این موضوع در صورتی که وقوع جرم بر روی صورت‌های مالی تأثیر نگذاشته باشد می‌تواند مفری برای بازرس به وجود آورد.
- به نظر انجمن با تجمیع وظایف بازرس و حسابرس در حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و با توجه به الزامات ناشی از استانداردهای حسابرسی و مقررات قانون تجارت، جرایم مالی مدیران شرکت‌ها که با اعمال دقیق استانداردهای حسابرسی قابل کشف توسط بازرس و حسابرس می‌باشد، طبق نص صریح قانون باید توسط بازرس به مراجع صلاحیتدار قضایی اعلام شود بدین منظور لازم است مراجع صلاحیتدار قضایی که بازرس می‌تواند در تهران و شهرستان‌ها به آنها مراجعه نماید مشخص شود، زیرا به نظر می‌رسد محاکم عمومی مجتمع‌های قضایی بدون داشتن دستورالعمل یا بخشنامه خاصی از طرف قوه محترم قضائیه اعلام جرم‌های احتمالی را در فرآیند عادی دادرسی ملاحظه و حسابرسان را درگیر تشریفات زاید اداری نمایند.

چنین موردی را می‌توان با جرم مدیران شرکت آمریکایی اترون مقایسه کرد.