

بِسْمِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

**مسئولیت مدنی بازرس در  
شرکت‌های سهامی عام با  
توجه به لایحه قانون تجارت**



مؤلف

وحید عظیمی تهرانی

انتشارات چتر دانش

۱۳۹۵

سرشناسه	: عظیمی تهرانی، وحید، ۱۳۶۷ -
عنوان قراردادی	: ایران. قوانین و احکام
عنوان و نام پدیدآور	: مسئولیت مدنی بازرس در شرکت‌های سهامی عام با توجه به لایحه قانون تجارت / مولف وحید عظیمی تهرانی.
مشخصات نشر	: تهران: چتر دانش، ۱۳۹۵.
مشخصات ظاهری	: ۲۷۷ ص.
شابک	: ۹۷۸-۶۰۰-۴۱۰-۱۰۸-۰
وضعیت فهرست‌نویسی: فیپا	
موضوع	: شرکت‌های سهامی -- بازرسی
موضوع	: Stock companies -- Inspection
موضوع	: شرکت‌های سهامی -- حسابداری
موضوع	: Stock companies -- Accounting
موضوع	: مسئولیت (حقوق) -- ایران
موضوع	: Liability (Law) -- Iran
موضوع	: حقوق تجارت -- ایران
موضوع	: Commercial law -- Iran
رده بندی کنگره	: ۱۳۹۵ ع ۲ف / HD۲۷۳۶
رده بندی دیویی	: ۳۳۸/۰۱
شماره کتابشناسی ملی	: ۴۴۵۲۳۳۸

نام کتاب	: مسئولیت مدنی بازرس در شرکت‌های سهامی عام با توجه به لایحه قانون تجارت
ناشر	: چتر دانش
مؤلف	: وحید عظیمی تهرانی
نوبت و سال چاپ	: اول - ۱۳۹۵
شمارگان	: ۱۰۰۰
شابک	: ۹۷۸-۶۰۰-۴۱۰-۱۰۸-۰
قیمت	: ۱۵۰۰۰۰ تومان

مرکز پخش: تهران - خیابان انقلاب - خیابان ۱۲ فروردین - کوچه نوروژ - پلاک ۱۳

تلفن مرکز پخش: ۶۶۴۷۸۹۱۵ - تلفن فروشگاه کتاب: ۶۶۴۸۹۰۵۹

پست الکترونیک: nashr.chatr@gmail.com

کلیه حقوق برای مؤلف و ناشر محفوظ است.

تقدیم بہ

مرحوم پدرم و مادر بی ہمتایم

## پیشگفتار

بازرسان در کنترل و نظارت بر اداره امور شرکت، حفظ حقوق سهامداران و اشخاص ثالث نقش مهمی را بر عهده دارند؛ بنابراین باید حدود وظایف و اختیارات این مرجع را در شرکت‌های سهامی عام که از مهم‌ترین شرکت‌های یاد شده در ق.ت.م.ی. باشد، بررسی کرد و از سویی دیگر به صورت مختصر بنگریم که مبنا و ماهیت بازرسی در شرکت چه می‌باشد آیا این رکن از شرکت را باید به نوعی وکیل صاحبان سهام دانست و یا صرفاً یک نماینده برای شرکت و صاحبان سهام و یا این رکن را باید رکنی مستقل و دارای استقلال بدانیم. در نهایت از این بررسی در این پژوهش دو هدف داریم اول اینکه با تعیین حدود وظایف و اختیارات بازرسان، به دنبال منع تضییع حقوق شرکت و بالخصوص اشخاص ثالث هستیم؛ زیرا همان‌طور که اشاره خواهد شد، بازرسی نقش کلیدی و مؤثری در شرکت‌های سهامی عام دارد که نمونه بارز آن بررسی حساب‌های شرکت است که می‌تواند بر حقوق اشخاص ثالث و سهامداران تأثیرگذار باشد. هدف بعدی آن است که بعد از مشخص شدن حدود و ثغور وظایف و اختیارات بررسی خواهیم کرد که در صورت عدم اجرای این وظایف و اختیارات چه مسئولیتی خواهند داشت و صرفاً ورود چه نوع خسارتی از سوی بازرسان مقدمات مسئولیت آن‌ها را در پی خواهد داشت و چه عواملی باعث محدود شدن مسئولیت آن‌ها می‌گردد و اقامه دعوا به چه نحوی خواهد بود. این موارد و موارد دیگر که در این پژوهش مورد بررسی قرار خواهد گرفت، سعی شده است تا ضمن بررسی ل.ا.ق.ت. ۱۳۴۷، پیش‌نویس ۱۳۸۳ و لایحه ۱۳۹۱ که از سوی شورای محترم نگهبان رد گردیده، مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد تا بتوان با توجه به اینکه در این زمینه تحقیقی صورت نگرفته است، قدمی در این راستا برداشت.

در پایان جا دارد از زحمات بی دریغ استاد خود، جناب آقای دکتر سید محسن بهشتیان استادیار دانشگاه تهران مرکز که بی هیچ چشم داشتی مرا در این راه یاری کرده و راهنمایی‌های ایشان روشنگر راه برای ثبت این اثر گردید، قدردانی و سپاسگذاری نمایم.

## فهرست

پیشگفتار.....	۴
<b>فصل اول: وظایف و اختیارات بازرسان .....</b>	<b>۱۱</b>
مبحث اول: وظایف و اختیارات بازرس در خصوص امور مالی .....	۱۹
گفتار اول: وظایف و اختیارات بازرسان در خصوص حسابرسی صورت‌های مالی .....	۱۹
بند اول: حق مراجعه به اسناد و مدارک و دفاتر شرکت .....	۲۰
بند دوم: رسیدگی و اظهارنظر در مورد صحت و درستی صورت دارایی و صورت حساب دوره عملکرد و سود و زیان .....	۲۶
بند سوم: اظهارنظر در خصوص صحت و درستی مطالب ارائه شده توسط مدیران به مجامع عمومی.....	۳۲
گفتار دوم: وظایف و اختیارات بازرسان در خصوص سایر امور مالی .....	۳۳
بند اول: اظهارنظر در مورد معاملات مدیران با شرکت .....	۳۴
بند دوم: ارائه گزارش جامع در رابطه با وضعیت مالی شرکت به مجمع عمومی عادی.....	۳۸
الف) تعدد بازرسان و نحوه ارائه گزارش بازرسان.....	۴۱
ب) نوع گزارش در رابطه با وضعیت مالی شرکت.....	۴۳
ج) آثار حقوقی گزارش.....	۴۴
بند سوم: گزارش بازرس در خصوص طرح ادغام یا تجزیه شرکت .....	۴۵
الف) تهیه طرح مشترک ادغام.....	۴۸
ب) تصویب طرح مشترک ادغام در مجمع عمومی.....	۴۹
ج) تصویب ادغام در مجمع عمومی.....	۴۹
د) گزارش و اظهارنظر بازرس در خصوص طرح ادغام.....	۵۱
بند چهارم: حق استفاده از نظر کارشناس .....	۵۲
مبحث دوم: سایر وظایف و اختیارات بازرسان.....	۵۶
گفتار اول: وظایف و اختیارات بازرسان در قبال شرکت و صاحبان سهام .....	۵۶
بند اول: نظارت بر اداره شرکت .....	۵۷
بند دوم: اظهارنظر در مورد پیشنهاد هیأت مدیره مبنی بر تغییرات سرمایه .....	۵۸
الف) اظهارنظر در مورد پیشنهاد هیأت مدیره مبنی بر افزایش سرمایه .....	۵۸
ب) اظهارنظر در مورد پیشنهاد هیأت مدیره مبنی بر کاهش سرمایه .....	۶۳

- بند سوم: نظارت بر رعایت یکنواخت حقوق هر یک از صاحبان سهام..... ۶۷
- گفتار دوم: وظایف و اختیارات بازرسان در قبال مجامع عمومی ..... ۷۱
- بند اول: حق حضور در مجمع عمومی..... ۷۱
- بند دوم: دعوت از مجامع عمومی صاحبان سهام..... ۷۳
- الف) دعوت از مجمع عمومی به درخواست سهامداران..... ۷۳
- ب) دعوت از مجمع عمومی سالیانه در صورت قصور هیأت مدیره..... ۷۵
- ج) دعوت مجمع عمومی عادی جهت انتخاب جانشین مدیران در صورت قصور هیأت مدیره..... ۷۶
- د) دعوت مجمع عمومی عادی به طور فوق العاده..... ۷۷
- گفتار سوم: وظایف بازرسان در قبال اعلام تخلف و جرم هیأت مدیره به مراجع و مقامات صالح..... ۷۸
- بند اول: اعلام تخلف هیأت مدیره به اولین مجمع عمومی عادی..... ۷۹
- بند دوم: اعلام جرم علیه هیأت مدیره در دادگاه صالح..... ۸۱
- فصل دوم: ضمانت اجراهای عدم اجرای وظایف ..... ۸۵**
- مبحث اول: بررسی مقررات ماهوی مربوط به عدم اجرای وظایف و اختیارات ..... ۹۲
- گفتار اول: خسارات وارده از ناحیه بازرسان..... ۹۲
- بند اول: خطای بازرس و لزوم ورود خسارت..... ۹۳
- الف) خطای بازرس..... ۹۳
- ب) لزوم ورود خسارت از ناحیه بازرس..... ۹۵
- بند دوم: ویژگی‌های ضرر..... ۹۷
- الف) ضرر باید مسلم باشد..... ۹۷
- ب) ضرر باید مستقیم باشد..... ۱۰۱
- ج) ضرر باید جبران نشده باشد..... ۱۰۳
- د) ضرر باید قابل پیش‌بینی باشد..... ۱۰۳
- بند سوم: خسارات قابل مطالبه از بازرسان..... ۱۰۷
- الف) خسارات مادی وارده از سوی بازرس..... ۱۰۹
- ب) خسارات معنوی وارده از سوی بازرس..... ۱۱۱
- بند چهارم: مصادیق ورود خسارت از سوی بازرس..... ۱۱۵

- الف) ضررهای ناشی از عدم اجرای قوانین، مقررات و اساسنامه شرکت ..... ۱۱۵
- ب) ضررهای ناشی از معاملات بازرسان با شرکت ..... ۱۱۹
- ج) ضررهای ناشی از معاملات رقابت‌آمیز با شرکت ..... ۱۲۴
- د) مسئولیت ناشی از اخذ وام یا اعتبار بازرسان از شرکت ..... ۱۲۶
- ه) مسئولیت ناشی از انحلال و یا ورشکستگی شرکت ..... ۱۳۰
- و) مسئولیت ناشی از بطلان تصمیمات یا اقدامات ..... ۱۳۲
- گفتار دوم: فعل زیانبار بازرس یا بازرسان ..... ۱۳۴
- بند اول: ناتوانی و یا امتناع بازرس یا بازرسان از دادن گزارش ..... ۱۳۵
- بند دوم: قبول سمت با علم به عدم صلاحیت ..... ۱۳۷
- بند سوم: ارائه یا تصدیق گزارش‌های خلاف واقع ..... ۱۴۰
- بند چهارم: نقض تعهدات ناشی از قانون مبارزه با پول‌شویی ..... ۱۴۱
- بند پنجم: نقض وظیفه در قبال کشف تقلب و تبانی با مدیران ..... ۱۴۳
- گفتار سوم: رابطه سببیت بین ضرر و فعل زیانبار ..... ۱۴۵
- بند اول: کلیات ..... ۱۴۶
- بند دوم: اسباب خارجی و اثر آن در مسئولیت ..... ۱۴۸
- الف) قوای قاهره (فورس ماژور) ..... ۱۴۸
- ب) فعل شخص ثالث ..... ۱۵۱
- ج) تقصیر زیان‌دیده ..... ۱۵۲
- مبحث دوم: ضمانت اجراهای شکلی عدم اجرای وظایف و اختیارات ..... ۱۵۳
- گفتار اول: مسئولیت اشتراکی، انفرادی و یا تضامنی بازرسان ..... ۱۵۴
- بند اول: مسئولیت اشخاص حقیقی بازرس ..... ۱۵۶
- بند دوم: مسئولیت اشخاص حقوقی بازرس ..... ۱۵۹
- بند سوم: مسئولیت بازرسان و کارشناسان ..... ۱۶۳
- گفتار دوم: عوامل محدودکننده اقامه دعوی علیه بازرسان ..... ۱۶۷
- بند اول: شرط عدم مسئولیت بازرس ..... ۱۶۸
- الف) توافق شرط عدم مسئولیت با شرکت ..... ۱۷۰
- ب) توافق شرط عدم مسئولیت بازرسان با سهامداران و اشخاص ثالث ..... ۱۷۲
- بند دوم: تأثیر گزارش بازرسان در تحدید مسئولیت ..... ۱۷۳

بند سوم: نقش مرور زمان در تحدید مسئولیت.....	۱۷۴
گفتار سوم: دعاوی اشخاص ذی نفع علیه بازرس یا بازرسان.....	۱۸۰
بند اول: اقامه دعاوی شرکت علیه بازرسان.....	۱۸۳
بند دوم: اقامه دعاوی سهامداران علیه بازرسان.....	۱۸۴
بند سوم: اقامه دعاوی اشخاص ثالث علیه بازرسان.....	۱۸۹
گفتار چهارم: دادگاه صالح برای رسیدگی به دعاوی مسئولیت بازرسان.....	۱۹۲
بند اول: صلاحیت ذاتی دادگاه.....	۱۹۳
بند دوم: صلاحیت محلی (نسبی) دادگاه.....	۱۹۸
<b>ضمائم و پیوست‌ها.....</b>	<b>۲۰۲</b>
گزیده‌ای از مواد پیش‌نویس لایحه قانون تجارت ۱۳۸۳.....	۲۰۳
گزیده‌ای از مواد لایحه جدید قانون تجارت ۱۳۹۱.....	۲۲۲
لایحه آئین دادرسی تجاری ۱۳۹۰.....	۲۴۷
فصل یکم: تشکیلات دادگاه تجاری.....	۲۴۷
فصل دوم: صلاحیت دادگاه تجاری.....	۲۵۱
فصل سوم: اقامه دعوی، رسیدگی و صدور رأی.....	۲۵۳
فصل چهارم: رسیدگی به دلایل.....	۲۶۱
فصل پنجم: شکایت از آرا.....	۲۶۳
فصل ششم: دعاوی مشتق.....	۲۶۵
فصل هفتم: دعاوی توقف.....	۲۶۵
فصل هشتم: اجرای موقت احکام.....	۲۶۸
فصل نهم: مرور زمان در دادگاه تجاری.....	۲۶۸
<b>منابع و مآخذ.....</b>	<b>۲۷۲</b>
الف) منابع فارسی.....	۲۷۲
۱- کتب فارسی.....	۲۷۲
۲- مقالات، پایان‌نامه‌ها و جزوات.....	۲۷۵
۳- قوانین و مقررات.....	۲۷۶
ب) کتب عربی و انگلیسی.....	۲۷۷



## سخن ناشر

رشته‌ی حقوق با تمام شاخه‌ها و گرایش‌هایش، به‌منزله‌ی یکی از پرطرفدارترین رشته‌های دانشگاهی کشور، تعداد فراوانی از دانشجویان علوم انسانی را به‌خود جلب کرده است؛ دانشجویانی که پس از تحصیل، وارد عرصه‌ی خدمت شده و در مناصب و جایگاه‌های گوناگون به ایفای وظیفه مشغول می‌شوند.

منابعی که در دانشکده‌های حقوق، مبنای کار قرار گرفته و تحصیل دانشجویان بر مدار آن‌ها قرار دارد، در واقع، مجموعه‌ی کتب و جزواتی هستند که طی سالیان متمادی چنان‌که باید تغییر نیافته و خود را با تحولات و نیازهای زمانه هماهنگ نکرده‌اند.

این، درحالی است که نیاز مبرم دانش‌پژوهان به مجموعه‌های پربار و سودمند، امری انکارناپذیر است. به‌این‌ترتیب، ضرورت تدوین کتب غنی و ارزشمند برای رفع نیازهای علمی دانشجویان رشته‌ی حقوق و نیز رشته‌های متأثر از آن، باید بیش از گذشته مورد توجه قرار گیرد؛ کتاب‌هایی که روزآمدی محتوای آنها از یک سو و تناسب آنها با نیاز دانش‌پژوهان از سوی دیگر، مورد توجه و لحاظ ناشر و نویسنده، قرار گرفته باشد.

**مؤسسه‌ی آموزش عالی آزاد چتردانش**، در مقام مؤسسه‌ای پیشگام در امر نشر کتب آموزشی روزآمد و غنی، توانسته است گام‌های مؤثری در همراهی با دانشجویان رشته‌ی حقوق بردارد. این مؤسسه افتخار دارد که با بهره‌مندی از تجربیات فراوان خود و با رصد دقیق نیازهای علمی دانشجویان، به تولید آثاری همت گمارد که مهم‌ترین دستاورد آن‌ها، تسهیل آموزش و تسریع یادگیری پژوهندگان باشد. انتشارات چتر دانش امیدوار است با ارائه‌ی خدمات درخشان، شایستگی‌های خود را در این حوزه‌ی علمی بیش از پیش به منصه‌ی ظهور برساند.

**فرزاد دانشور**

**مدیر مسئول انتشارات چتر دانش**

## علائم اختصاری

- ا.ج.ح.ر.....اساسنامه جامعه حسابداران رسمی  
ق.آ.د.م ۱۳۱۸.....قانون آیین دادرسی مدنی مصوب ۱۳۱۸  
ق.آ.د.م ۱۳۷۹.....قانون آیین دادرسی دادگاه‌های عمومی و انقلاب در امور مدنی مصوب ۱۳۷۹  
ق.ب.ا.ب.....قانون بورس اوراق بهادار  
ق.ت ۱۳۱۱.....قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱  
ق.م.....قانون مدنی  
ق.م.ا. ۱۳۹۲.....قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲  
ق.م.پ ۱۳۸۶.....قانون مبارزه با پول‌شویی مصوب ۱۳۸۶  
ق.م.م. ۱۳۳۹.....قانون مسئولیت مدنی مصوب ۱۳۳۹  
ق.م.م ۱۳۶۶.....قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶  
ا.ق.م.م.....اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم  
ق.م.ف ۱۸۰۷.....قانون مدنی فرائسه مصوب ۱۸۰۷  
ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷.....لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷  
پ.ل.ق.ت ۱۳۸۳.....پیش‌نویس لایحه قانون تجارت ۱۳۸۳  
ل.ج.ق.ت ۱۳۹۱.....لایحه جدید قانون تجارت مصوب ۱۳۹۱  
ج.....جلد  
چ.....چاپ  
ص.....صفحه  
صص.....صفحات  
ن.ک.....نگاه کنید  
ر.ک.....رجوع کنید  
ماده.....(section)  
کتاب یادشده.....op cit  
همان جا.....loc cit  
همان.....Ibid  
نگاه کنید.....v

# فصل ۱



## وظایف و اختیارات بازرسان

همان‌طور که بیان شده است، شرکت‌های سهامی از تعدادی سهامدار تشکیل شده است که تعداد این سهامداران ممکن است به چندین هزار نفر نیز برسد. قانون‌گذار برای حفظ هرچه بهتر حقوق سهامداران در شرکت‌های سهامی ارگانی را تحت عنوان بازرسی پیش‌بینی کرده و شرکت‌های سهامی را ملزم به داشتن بازرسان کرده است.

از این‌رو، قانون‌گذار برای تحقق هدف فوق (حفظ حقوق سهامداران) وظایف خطیری را وفق مواد ۱۴۸ تا ۱۵۲ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ و دیگر مواد بر عهده بازرسان نهاده (مواد ۲۵۵ تا ۲۷۱ ل.ج.ق.ت ۱۳۹۱) و با توجه به این مواد، وظایف مهم و متنوعی از جمله بررسی حساب‌ها، ارائه گزارش‌های جامع و در اطلاع گذاشتن سهامداران و همچنین مقامات قضایی در صورت بروز هرگونه تخلف و اعلام هرگونه جرم به مراجع ذی‌صلاح از دیگر وظایف بازرس است. از دیگر وظایف بازرس، می‌توان به وظایف نظارتی من‌جمله کنترل بر وضع شرکت و مدیران آن، اشاره کرد.

از آنجایی که حق و تکلیف، لازم و ملزوم یکدیگرند لذا بازرسان در انجام وظایف محوله از سوی قانون‌گذار، دارای حقوق و اختیاراتی نیز هستند و بدیهی است که انجام چنین وظایفی از جانب بازرسان ایجاب می‌کند که اسناد و مدارک لازم در اختیار آن‌ها گذاشته شود، به عبارت دیگر آن‌ها بایستی در جهت انجام وظایف مقرر در لایحه اصلاحی از یک سری اختیارات، در خصوص مراجعه به اسناد، مدارک و دفاتر شرکت برخوردار باشند تا جایی که بتوانند بدون دخالت در امر مدیریت شرکت، هرگونه نظارت و بازرسی را، نسبت به گردش کلیه امور شرکت اعمال کنند.

ماده ۱۴۸ ل.ا.ق.ت وظایف مهم و سنگینی را بر عهده بازرس گذاشته است و مهم‌ترین این وظایف اظهارنظر نسبت به صحت و درستی صورت‌های مالی است که مدیران یک شرکت تهیه و به مجمع عمومی صاحبان سهام تسلیم می‌کنند، می‌باشد.

اما قبل از ورود به بحث در خصوص وظایف و اختیارات بازرسان، بهتر است تا در مقدمه این فصل، مختصری را اختصاص دهیم در خصوص ماهیت نقش بازرس و رابطه آن‌ها با شرکت یا سهامداران، سپس وارد بحث اصلی خواهیم شد.

در خصوص ماهیت نقش بازرس در ادبیات حقوقی، بحث قابل ملاحظه‌ای وجود ندارد و اگر بحثی در این خصوص به میان آمده است به صورت مختصر تنها به بحث اشاره‌ای رفته و از تشریح مطلب صرف‌نظر شده است.<sup>۱</sup> در ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ نیز در مورد اینکه سمت بازرس در شرکت‌های سهامی چه ماهیتی را دارا می‌باشد سکوت کرده و تنها به بیان وظایف و اختیارات بازرس و مرجع و چگونگی عزل، نصب و حق الزحمه آن‌ها اکتفا نموده است؛ اما جالب‌تر اینکه، هم در پ.ل.ق.ت ۱۳۸۳ و هم در ل.ج.ق.ت<sup>۲</sup> ۱۳۹۱ که از سوی مجلس شورای اسلامی به شورای محترم نگهبان ارائه شد، در هیچ یک، صحبتی مبنی بر ماهیت نقش بازرسان در شرکت‌های سهامی (و به طریق اولی در شرکت‌های تجاری) به میان نیامده و این خلأ هم اکنون نیز، در میان مواد مربوط به بازرسی دیده می‌شود.

ق.ت ۱۳۱۱ از مفتشین، تحت عنوان وکیل صاحبان سهام یاد کرده و مسئولیت مفتش را همان مسئولیت وکیل می‌داند.<sup>۳</sup> ماده ۶۴ این قانون مقرر می‌دارد: «حدود مسئولیت مفتشین و اثرات آن، همان است که راجع به حدود مسئولیت وکلا و اثرات آن در مقابل موکل قانوناً معین است.» این تفکر

۱- ستوده تهرانی، دکتر سید حسن، حقوق تجارت، ج ۲، ص ۱۹۴

۲- ل.ق.ت ۱۳۸۳ توسط دولت در دفتر برنامه ریزی اقتصادی تهیه و مورد تصویب قرار گرفت و سپس به مجلس ارسال گردید که در صحن علنی مجلس با مخالفت‌هایی روبرو و بعد از اصلاحات فراوان در ۱۳۹۱/۰۱/۲۳ مورد تصویب و به شورای نگهبان ارسال گردید اما مرجع فوق بدون ورود در ماهیت لایحه جدید قانون تجارت ۱۳۹۱ در تاریخ ۹۱/۰۲/۲۰ آن را رد کرد. با این استدلال که به استناد اصل ۸۵ قانون اساسی واگذاری تصویب قوانین به کمیسیون فقط در موارد ضروری جایز است و در مورد قانون تجارت با توجه به وجود قانون دائمی ضرورتی وجود ندارد و قانون جدید باید در صحن مجلس تصویب شود و با این استدلال لایحه به مجلس عودت شد.

۳- اسکینی، دکتر ربیعا، حقوق تجارت، ج ۲، ص ۱۸۱

صحیح به نظر نمی‌رسد، دکتر اسکینی در ادامه می‌افزاید: «تصور رابطه وکالت میان بازرس و سهامداران نامعقول‌تر است. در واقع بازرس رکنی از ارکان شرکت است که قانون وظایف و تکالیف او را معین می‌کند و با اینکه مجمع عمومی او را انتخاب می‌کند از مجمع عمومی - و هیأت مدیره- مستقل است.»<sup>۱</sup> دکتر پاسبان نیز با عباراتی مشابه می‌گویند: «در اینکه بازرسان امین شرکت و شرکا محسوب می‌گردند، تردیدی وجود ندارد، لیکن، تعریف نقش بازرسان در قالب رابطه وکالت که رابطه‌ای با حدود تعریف شده قراردادی و مبتنی بر اراده طرفین است، چندان پذیرفتنی به نظر نمی‌آید چرا که با بررسی دقیق فلسفه وجودی رکن نظارتی در شرکت درمی‌یابیم که ضمن وجود رابطه امانی میان بازرسان و شرکت، ایشان مکلف به رعایت حقوق همه گروه‌های ذی‌نفع و از جمله اشخاص ثالث هستند. در صورتی که این رابطه در چارچوب وکالت تبیین گردد، وکیل (بازرس) تنها مکلف به تأمین حقوق موکل خود (شرکت و شرکا) بدون توجه به منافع دیگران خواهد بود. فراتر از آن، با پذیرش موضع مقنن ۱۳۱۱، باید بر آن بود که در صورت تعارض میان منافع سهامداران اکثریت و اقلیت، بازرسان باید منافع گروه نخست را بر دسته دوم ترجیح دهند، در حالی که بازرسان مکلف به پاسداری از حقوق همه گروه‌های سهامدار به صورت برابرند.»<sup>۲</sup>

با توجه به این مقدمه سعی بر آن می‌شود تا نظریه‌ها و فرضیه‌هایی که می‌تواند در این خصوص مطرح شود را، ارائه نماییم:

نظریه نخست بر این مبنا استوار است که بازرس را نماینده شرکت بدانیم، به عبارت دیگر بازرس به نمایندگی از شرکت است که به حساب‌ها رسیدگی می‌کند، بنابراین بازرس حافظ منافع شرکت می‌باشد. در تأیید این نظر می‌توان این‌گونه استدلال کرد که هدف از بازرسی در شرکت‌های سهامی

۱- همان

۲- پاسبان، دکتر محمدرضا، حقوق شرکت‌های تجاری، ص ۲۲۶

جلوگیری از تضییع اموال و منافع شرکت است.

همان‌طور که در حقوق شرکت‌های سهامی بیان شده است، شرکت‌های سهامی دارای ارکانی است که عبارتند از مجامع عمومی، هیأت مدیره و بازرسان. هیأت مدیره نماینده شخص حقوقی و بازرس نماینده عالی مقام شرکت است. از این منظر که وظیفه‌اش نظارت و کنترل اعمال سایر نمایندگان در جهت حفاظت از منافع شرکت بر طبق قانون، مقررات و اساسنامه شرکت است. در تأیید این بحث شاید بتوان این نظر را در قالب باب نهم قانون تجارت یعنی مبحث مربوط به قائم مقام تجارتي (مواد ۳۹۵ تا ۴۰۱ ق.ت) مطرح کرد. بدین معنا که بازرسان به عنوان قائم مقام و نماینده شخص حقوقی انجام وظیفه می‌کنند. این نظر به سه دلیل قابل پذیرش نیست:

اولاً؛ در ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ تجارت موادی یافت می‌شود که بیان‌کننده آن است که بازرسان نماینده شرکت نمی‌باشند و هدف اصلی آن‌ها صرف حمایت از شرکت نیست، بلکه هدف اصلی آن‌ها حفظ حقوق و منافع صاحبان سهام و اشخاص ثالث در مقابل شرکت است. ثانیاً؛ وفق ماده ۴۰۰ ق.ت قائم مقام تجاری با انحلال شرکت منعزل نمی‌گردد، این در حالی است که با انحلال شرکت، وظایف بازرس در شرکت‌های سهامی به پایان می‌رسد. ثالثاً؛ ماده ۳۹۵ ق.ت در مقام تعریف قائم مقام تجارتي اشعار می‌دارد: «قائم مقام تجارتي شخصی است که رئیس تجارتخانه او را برای انجام کلیه امور مربوط به تجارتخانه یا یکی از شعب آن، نماینده خود قرار داده و امضای او برای تجارتخانه الزام‌آور است.» از مفهوم این ماده وظایف نظارتي استنباط نمی‌گردد، زیرا در این ماده از محول کردن امور جاری تجارتخانه صحبت به میان آورده است نه انجام وظایف نظارتي.

با توجه به ایراداتی که به نظر فوق وارد شد، باید قائل به نظر دیگری شویم و بازرسان را نماینده سهامداران شرکت تلقی کنیم.<sup>۱</sup> (این دسته از حقوقدانان

۱- ستوده تهرانی، دکتر حسن، منبع پیشین، ص ۱۷۵ و اسکینی، دکتر ربیعا، منبع پیشین، ص ۱۸۰

با توجه به شیوه نگارش ماده ۶۴ ق.ت.بازرس قانونی (وکیل) را در برابر شرکا (موکلان) و نه شرکت، امین و متعهد تلقی نموده‌اند.<sup>۱</sup> طبق این نظر بازرسان نماینده شرکت نبوده بلکه نماینده و وکیل سهامداران هستند، زیرا هدف از تأسیس این رکن در شرکت‌های سهامی، همچنان که پیش از این نیز بیان کردیم، حفظ حقوق و منافع سهامداران در مقابل سوءاستفاده احتمالی مدیران است.

یکی از دلایل، تعداد زیاد سهامداران است که تعداد آن‌ها باعث اختلال در امور شرکت می‌شود و از سوی دیگر منافع اقتصادی و منافع فردی سهامداران، این امر را ایجاب می‌کند تا بر کار مدیران، نظارتی وجود داشته باشد؛ بنابراین از یک‌سو، ضرورت کنترل و نظارت‌های فردی، قانون‌گذار را مجاب نموده تا یک ارگان متخصص و کارآمد و از نظر تعداد، محدود را به نمایندگی از طرف سهامداران جهت نظارت بر اعمال مدیران، در درون شرکت ایجاد کند.

نظریه فوق نیز به چند دلیل قابل‌پذیرش نیست. اولاً اگر بازرس را به عنوان نماینده سهامداران بدانیم بایستی، با فوت یا حجر عده‌ای از آن‌ها، سمت سایر بازرسان نیز زائل گردد، حال آنکه چنین امری در خصوص بازرس و شرکت‌های سهامی صادق نیست.<sup>۲</sup> دلیل دیگر آن است که بازرس قانونی همانند مدیران، برگزیده اراده جمعی شرکا، یعنی شخصیت حقوقی هستند و نباید آن‌ها را وکیل شرکا محسوب داشت.<sup>۳</sup> دلیل دیگر اینکه در صورتی که بازرسان را به عنوان نماینده صاحبان سهام بدانیم، صاحبان سهام باید بتوانند در مجمع عمومی تصمیم بگیرند که شرکت بدون بازرس به کار خود ادامه دهد که این امر بعید و خلاف قانون می‌باشد.

نظریه سوم که نظریه قابل قبولی می‌باشد، نظریه وحدت بازرسان با شرکت

۱- پاسبان، دکتر محمدرضا، منبع پیشین، ص ۲۲۷

۲- مستنبط از مقررات مربوط به وکالت در قانون مدنی

۳- پاسبان، دکتر محمدرضا، منبع پیشین، ص ۲۲۷



یا نظریه رکن بودن (رکن برتر کنترل شرکت)<sup>۱</sup> است، بدین معنا که نهاد بازرسی را به عنوان یک رکن مستقل در شرکت سهامی در نظر بگیریم.<sup>۲</sup> بر طبق این نظر می‌توان گفت که بازرسی رکنی از ارکان شرکت است و این قانون‌گذار است که وظایف و اختیاراتی را برای بازرسان ایجاد کرده و راست است که مجمع عمومی در انتخاب بازرسان دست دارد، اما این نهاد از مجمع عمومی و هیأت مدیره مستقل است؛ بنابراین، این نظر، تأسیس نهاد بازرسی، از طرف مقنن، در جهت حفاظت از منافع شرکت و سهامداران و حتی اشخاص ثالثی می‌باشد که با شرکت ارتباط دارند، از همین رو می‌باشد که ماده ۱۵۴ ل.ا.ق.ت. ۱۳۴۷ مقرر می‌دارد: «بازرس یا بازرسان در مقابل شرکت و اشخاص ثالث نسبت به تخلفاتی که در انجام وظائف خود مرتکب می‌شوند طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی مسئول جبران خسارات وارده خواهند بود.» در تأیید این نظر می‌توان به ذیل ماده ۱۷ لایحه فوق اشاره کرد که مقرر می‌دارد: «...مدیران و بازرسان باید کتباً قبول سمت نمایندند. قبول سمت به خودی خود دلیل بر این است که مدیر و بازرس با علم به تکالیف و مسئولیت‌های سمت خود عهده‌دار آن گردیده‌اند از این تاریخ شرکت تشکیل شده محسوب می‌شود.» ماده فوق این اقتضا را دارد که نهاد بازرسی یکی از ارکان تشکیل‌دهنده شرکت محسوب می‌شود و آن‌ها را نمی‌توان وکیل یا نماینده شرکت یا سهامداران فرض نمود، زیرا وکالت فرع بر وجود اصل است، در حالی که در ما نحن فیه تعیین بازرسان و قبول سمت بازرسی مقدم بر تشکیل شرکت می‌باشد.<sup>۳</sup> به عبارت ساده‌تر در صورتی که بازرس یک رکن مستقل در شرکت نبود لزومی نداشت تا قانون‌گذار تشکیل شرکت را منوط به موافقت و قبول کتبی اولین مدیران

۱- اسکینی، دکتر ربیعا، منبع پیشین، ص ۱۸۱

۲- همان؛ عرفانی، دکتر محمود، حقوق تجارت (شرکت‌های سهامی عام و خاص)، ج ۲، ص ۱۸۷

۳- رهنمای قنبرآبادی، محمود، پایان نامه بازرسان شرکت‌های سهامی در حقوق ایران و انگلیس، ص ۶۸ به بعد

و بازرسان می‌نمود و با تشکیل مجمع و انتخاب مدیران توسط مجمع فوق، شرکت تشکیل شده محسوب می‌گردید، در صورتی که همان‌طور که توضیح آن گذشت، تشکیل شرکت ماده ۱۷ لایحه فوق منوط به موافقت کتبی اولین مدیران و بازرسان شده است.<sup>۱</sup> در لوایح پیشنهادی ۱۳۸۳ و ۱۳۹۱، نیز صاحب‌نظران حقوق تجارت توجه ویژه‌ای را به رکن بازرسی در شرکت‌های سهامی مبذول داشته‌اند. در ل.ج.ق.ت ۱۳۹۱ مواد ۳۷۲-۳۵۵ و دیگر مواد متفرقه به این مهم پرداخته‌اند. با کمی دقت در این مواد می‌توان ملاحظه نمود که گردآوردگان لایحه قانون تجارت جدید با در نظر گرفتن کمبودها و نواقص قانون تجارت فعلی و تجربه عملی آن در طول بیش از چهل سال، سعی در رفع بسیاری از این کمبودها و خلأها کرده‌اند؛ اما شایان ذکر است که ماهیت نقش بازرسان در شرکت‌های سهامی در لوایح پیشنهادی همانند ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ به سکوت برگزار شده است. هرچند با توجه به استدلالاتی که توضیح آن گذشت و نظر به اینکه ماده ۲۶۵ ل.ج.ق.ت ۱۳۹۱ جایگزین ماده ۱۵۴ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ شده است، بازرسان در مقابل شرکت و اشخاص ثالث در صورت تخلف مسئول جبران خسارت می‌باشند، همچنین در ماده ۱۴۵ ل.ج.ق.ت ۱۳۹۱ بند ۵ آن ماده، همانند ماده ۱۷ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ مقرر داشته: «... اعلامیه قبولی سمت به‌وسیله مدیر یا مدیران و بازرس یا بازرسان شرکت و تصویر مصدق مدارک هویت آنان.» لذا استدلال فوق‌الذکر در خصوص ل.ج.ق.ت ۱۳۹۱ نیز جاری بوده و می‌توان مطابق مواد این لایحه، نهاد بازرسی را یک رکن مستقل در شرکت دانست، اما همان‌طور که پیش از این نیز گفتیم، بهتر این بود که صاحب‌نظران در گردآوری لایحه قانون تجارت به این امر پرداخته و ماهیت نقش بازرس را در شرکت‌های تجاری (و به طریق اولی در شرکت‌های سهامی که مورد بحث ما می‌باشد) صریحاً بیان نمایند.

۱- در خصوص نظریه مخالف ر.ک به پاسبان، دکتر محمدرضا، منبع پیشین، ص ۲۲۸

## مبحث اول: وظایف و اختیارات بازرس در خصوص امور مالی

همان‌طور که در مقدمه فصل گذشت، یکی از وظایف بازرسان بررسی حساب‌ها و ارائه گزارش‌های جامع می‌باشد. لذا این فصل را به بررسی وظایف و اختیارات

بازرسان در خصوص امور مالی می‌پردازیم؛

بنابراین فصل فوق را به ۲ گفتار تحت عناوین ذیل تقسیم می‌کنیم:

گفتار اول: وظایف و اختیارات بازرسان در خصوص حسابرسی صورت‌های مالی

گفتار دوم: وظایف و اختیارات بازرسان در خصوص سایر امور مالی

### گفتار اول: وظایف و اختیارات بازرسان در خصوص حسابرسی صورت‌های مالی

همان‌طور که پیش از این نیز بارها بیان کردیم، یکی از وظایف بازرسان بررسی حساب‌های شرکت می‌باشد که می‌توان این وظیفه بازرس را یکی از مهم‌ترین وظایف آن‌ها دانست بدین علت که بررسی حساب‌های شرکت در واقع شالوده اصلی کارهای شرکت و شریان‌های اصلی شرکت را تشکیل می‌دهد و کوچک‌ترین اهمال و یا تقصیر می‌تواند مسئولیت‌ها و تعهداتی را برای شرکت به بار آورد لذا وظیفه فوق از اهمیت دو چندانی نسبت به سایر وظایف بازرس برخوردار است که بحث و بررسی جداگانه‌ای را می‌طلبد. لذا این گفتار را به بررسی وظایف و اختیارات بازرسان در خصوص امور مالی می‌پردازیم و گفتار فوق را به ۳ بند تحت عناوین ذیل تقسیم می‌کنیم:

بند اول: حق مراجعه به اسناد و مدارک و دفاتر شرکت

بند دوم: رسیدگی و اظهارنظر در مورد صحت و درستی صورت‌داری و

صورت‌حساب دوره عملکرد حساب سود و زیان

بند سوم: اظهار در خصوص صحت و درستی مطالب ارائه‌شده توسط مدیران به

مجموع عمومی

## بند اول: حق مراجعه به اسناد و مدارک و دفاتر شرکت

همان‌طور که پیش از این نیز بیان کردیم، قانون‌گذار وظایف عمده و مهمی، برای بازرسان در نظر گرفته که یکی از آن‌ها اظهارنظر در خصوص صحت و درستی صورت دارایی و در واقع صورت حساب دوره عملکرد<sup>۱</sup> و حساب سود و زیان<sup>۲</sup> و ترازنامه‌ای<sup>۳</sup> است که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه و از سوی دیگر، یکی دیگر از وظایف آن‌ها، آن است که در پایان هر سال مالی شرکت، گزارش جامعی راجع به وضع عمومی شرکت، به مجمع عمومی عادی، تسلیم کنند. از این‌رو اهمیت موضوع ایجاب می‌کند که آن‌ها بتوانند در هر زمانی به اسناد و مدارک و دفاتر شرکت دسترسی داشته باشند.

قانون‌گذار سال ۱۳۱۱ در ماده ۶۳ مقرر کرده بود که بازرسان شرکت‌های سهامی می‌توانند، فقط در ظرف سه ماه از تاریخی که اساسنامه شرکت برای انعقاد مجمع عمومی معین شده است، به دفاتر شرکت مراجعه و از عملیات آن تحقیقاتی بنمایند و در انتهای ماده بیان شده است که «در مواقعی که ضرورت فوری دارد مجمع عمومی را دعوت نمایند.» همان‌طور که ملاحظه

۱- حساب عملکرد برای تعیین سود ناویژه (ناخالص) حاصله در یک دوره عملکرد تنظیم می‌شود (سجادی نژاد، حسن، اصول دفترداری و حسابداری بازرگانی، ج ۱، ص ۱۰۸) برای ملاحظه مفهوم سود ناویژه نیز به ماده ۲۳۸ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ مراجعه گردد. حساب دوره عملکرد ممکن است با توجه به نوع برخورد موسسه تجاری به صورتی مستقل از حساب سود و زیان تشکیل شود.

۲- منظور از صورت حساب سود و زیان عبارت است از صورت حسابی که چگونگی و نتیجه فعالیت‌های مالی یک موسسه را طی یک دوره مالی نشان می‌دهد و سود یا زیان خالص دوره مذکور را تعیین می‌کند. (نبوی، دکتر عزیز، اصول حسابداری، ج ۱، ص ۵۶) پس منظور از تنظیم حساب سود و زیان تعیین سود ویژه ای (خالص) است که پس از منظور کردن سهمیه هزینه‌ها و یا زیان‌های مربوط به نگهداری و اداره بنگاه و فروش و توزیع کالا حاصل شده است. (سجادی نژاد، حسن، همان، ص ۱۱۴)

۳- ترازنامه (بیلان) عبارت است از صورت حسابی که وضع مالی موسسه را در یک تاریخ معین، نشان می‌دهد. در ترازنامه میزان دارایی، بدهی و سرمایه صاحبان موسسه نوشته می‌شود. (دکتر نبوی، همان، ص ۱۹) به‌طور خلاصه می‌توان گفت، ترازنامه عبارت از صورتی است که در یک طرف آن وجوهی را که در بنگاه به کار رفته و منابعی را که این وجوه از آن به دست آمده است، مانند سرمایه صاحبان بنگاه، اندوخته‌ها و سایر منافع تقسیم‌نشده، وام‌ها، بستانکاران و غیره نشان می‌دهد و در طرف دیگر نحوه به کار بردن وجوه مزبور یعنی مانده مستهلک نشده دارایی‌هایی را که وجوه در آن‌ها مصرف شده است، مشخص می‌سازد. (سجادی نژاد، دکتر عزیز، همان، ص ۱۹۶)

شد قانون‌گذار تعریفی از ضرورت و فوری بودن ارائه نکرده و بنابراین در عمل بازرس با مشکلی جدی در این خصوص روبرو خواهد شد. از سوی دیگر بازرسان فرصت محدودی را برای بررسی اسناد، مدارک و دفاتر شرکت، در اختیار داشتند. لذا این امر، علت پایین آمدن سطح کیفی کار بازرس شرکت می‌گردید؛ زیرا بازرسان به این خاطر که گزارش وضعیت مالی شرکت را، به موقع جهت اطلاع اعضا به مجمع عمومی تسلیم کنند، حساب‌های شرکت را به صورت کاملاً سطحی بررسی می‌نمودند، در نتیجه، ممکن بود، بسیاری از سوءاستفاده‌ها، تخلفات و سوء مدیریت‌های هیأت مدیره، از دید بازرس پنهان بماند. البته در این مورد دو نظریه مطرح شد. برخی از اساتید با توجه به مفهوم و منطوق این ماده معتقد بودند که بازرسان از دیدگاه مقنن تنها در سه ماهه باقی مانده تا تشکیل مجمع عمومی، حق مراجعه به دفاتر و حساب‌های شرکت را دارند و پیش از آن برای جلوگیری از مزاحمت و ایجاد موانع کاری برای مدیران مقنن مدت نظارت و بازرسی را محدود به سه ماه نموده است.<sup>۱</sup> برخی دیگر اعتقاد بر این داشتند که مطابق ماده ۶۳ این قانون در مدت سه ماه آخری که مهلت برای انعقاد مجمع عمومی بود، اجبار به رسیدگی ایجاد می‌شد و در نه ماهه اول رسیدگی اختیاری بود.<sup>۲</sup> امری که از مفهوم و منطوق این ماده برداشت می‌شود با گفته بالا در تعارض است و قانون‌گذار این اختیار را تنها به بازرسان داده است که در سه ماهه آخر که به دفاتر و مدارک شرکت رجوع نمایند نه اینکه در سه ماه مانده برای انعقاد مجمع عمومی عادی، این اختیار اجباری و در نه ماهه اول اختیاری است؛ بنابراین به نظر می‌رسد، ماده قابل توجیه نمی‌باشد. به هر روی این ایرادات سبب گردید تا قانون‌گذار سال ۱۳۴۷ در لایحه اصلاحی اختیارات بیشتری را به بازرسان داده تا هرزمانی که آن‌ها لازم ببینند به اسناد، مدارک و دفاتر

۱- اعظمی زنگنه، دکتر عبدالحمید، حقوق تجارت، ج ۲، ص ۱۴۹

۲- ستوده تهرانی، دکتر حسن، منبع پیشین، ص ۱۹۹

شرکت رجوع کرده و آن‌ها را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند.

بند اول ماده ۱۴۹ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ مقرر می‌دارد: «بازرس یا بازرسان می‌توانند در هر موقع هرگونه رسیدگی و بازرسی لازم را انجام داده و اسناد و مدارک و اطلاعات مربوط به شرکت را مطالبه کرده و مورد رسیدگی قرار دهند...» حتی بازرسان می‌توانند اطلاعات مورد نیاز را از مدیران و مدیرعامل شرکت دریافت دارند.<sup>۱</sup> و در صورتی که اعضای هیأت مدیره یا مدیرعامل عمداً مانع یا مخل انجام وظایف بازرسان بشوند و یا اسناد و مدارک مورد نیاز را در اختیار آن‌ها قرار ندهند، به مجازات ماده ۲۶۰ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ محکوم می‌گردند. در ل.ج.ق.ت ۱۳۹۱ نیز چنین اختیاری برای بازرس پیش‌بینی شده وفق این ماده: «بازرس یا بازرسان، در هر حال، می‌توانند به صلاحدید خود در امور شرکت تحقیق و اسناد و مدارک و اطلاعات مربوط به شرکت را مطالبه کنند و مورد رسیدگی قرار دهند...» ماده فوق برخلاف ماده ۶۲۷ پ.ل.ق.ت ۱۳۸۳ مدت زمانی را معین نکرده است.<sup>۲</sup> در آن ماده، مانند ماده ۱۴۹ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ بیان شده بود که بازرس در هر موقع حق مراجعه به اسناد، مدارک و دفاتر شرکت را خواهد داشت در صورتی که در این ماده این امر به سکوت برگزار شده است؛ اما می‌توان گفت که ماده محدود به زمان نخواهد بود و مطلق می‌باشد لذا همان حکم (در هر زمان) در این ماده نیز جاری خواهد بود. در خصوص اخلال کار بازرسان نیز ماده ۶۶۱ ل.ج.ق.ت ۱۳۹۱ مقرر می‌دارد: «هریک از مدیران شرکت و مدیرعامل که مانع یا مخل انجام وظایف بازرس یا بازرسان شرکت بشود یا اسناد و مدارکی را که بر ای

۱- رسایی نیا، ناصر، حقوق تجارت، ص ۹۷

۲- ماده ۶۲۷: «بازرس در چارچوب وظایف خود، می‌تواند در هر موقع هرگونه رسیدگی و بازرسی لازم را، نسبت به امور شرکت انجام داده و اسناد و مدارک و اطلاعات مربوطه به شرکت را مطالبه کرده و مورد رسیدگی قرار دهد. بازرس می‌تواند به مسئولیت خود در انجام وظایفی که برعهده دارد از نظر کارشناسان استفاده نماید به شرط آنکه آن‌ها را قبلاً به نحو مضبوطی به شرکت معرفی کرده باشد. این کارشناسان در مواردی که بازرس تعیین می‌کند مانند خود بازرس حق هرگونه تحقیق و رسیدگی را خواهند داشت.»

انجام وظایف بازرس یا بازرسان لازم است در اختیار آنان قرار ندهد به حبس تعزیری یا جزای نقدی درجه شش یا به هر دو مجازات محکوم می‌شود.»  
گفتنی است این ماده در مقایسه با ماده ۲۶۰ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ تفاوت چندانی نکرده است و تنها بر شدت مجازات افزوده شده است.  
در پایان این مبحث به پرسش و پاسخ‌هایی در خصوص این حق و اختیار بازرس می‌پردازیم:

الف) آیا بازرس در معاملاتی که توسط شرکت صورت می‌پذیرد، می‌تواند حضور داشته و همان موقع بخواهد اسناد، مدارک و اطلاعات مورد معامله را بررسی نماید، یا تنها زمانی می‌تواند به اسناد و مدارک دسترسی پیدا کند که معامله صورت گرفته باشد؟ با توجه به ماده ۱۴۹ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ بازرس اصولاً زمانی می‌تواند رسیدگی خود را آغاز کند که عملیات خاتمه یافته و نتیجه آن در حساب‌های شرکت ثبت گردیده باشد. دلیل دیگر آن است که از اخلال در کار هیأت مدیره نیز بتوان جلوگیری کرد.

ب) آیا بازرس می‌تواند اطلاعات مربوط به شرکت را از غیر از خود شرکت (مدیران) بگیرد؛ مانند شرکت‌های وابسته یا اشخاصی که به حساب شرکت اقدام کرده‌اند؛ مانند وکیل شرکت، بانک‌ها، کارگزاران بهابازار (بورس) و سردفترداران، مطالبه کرده و مورد رسیدگی قرار داد؟ در قانون ۱۹۶۶ فرانسه جواب این سؤال مثبت است و بایستی اضافه کرد که مشتریان شرکت مشمول این قاعده نخواهند بود، چه این اشخاص به نام شرکت عمل نمی‌کنند.<sup>۱</sup> در حقوق ایران در این خصوص نص صریحی وجود ندارد. برخی از اساتید حقوق تجارت اعتقاد بر این دارند که بازرس فقط حق مراجعه به خود شرکت یا شرکت‌های وابسته را دارد نه اشخاصی که به حساب شرکت اقدام کرده‌اند و بیان می‌دارند که: «اطلاعات را نیز باید از مرکز شرکت مطالبه و در همان جا مطالعه نمایند. عبارت ماده ۱۴۹ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷، یعنی «اسناد،

۱- به نقل از اسکینی، دکتر ربیعا، منبع پیشین، ص ۱۹۱

مدارک و اطلاعات مربوط به شرکت» نیز همین معنا را می‌رساند.<sup>۱</sup> در مقابل برخی دیگر از اساتید با توجه به نماینده تلقی شدن آن‌ها، حق اعمال کلیه اختیارات شرکت را در این خصوص به بازرسان واگذار کرده‌اند.<sup>۲</sup> بنابراین بازرسان می‌توانند اطلاعات را از اشخاص خارج از شرکت نیز به دست آورند؛ زیرا در ماده ۱۴۹ لایحه فوق محدودیت و ممنوعیتی برای بازرس در نظر گرفته نشده است. از سوی دیگر اختیارات اعطاشده به بازرس در این ماده، صرفاً مقید به «مربوط بودن» اسناد، مدارک و اطلاعات، به شرکت است و قیدی از این بابت که چنانچه اسناد، مدارک و اطلاعات نزد اشخاص خارج از شرکت باشد، آورده نشده است؛ بنابراین می‌توان گفت که قانون‌گذار در مقام بیان بوده و در نتیجه مقدمات حکمت در این خصوص جمع می‌باشد و از این منظر مطلق بوده و دلیل دیگر اینکه هیأت مدیره برای محروم کردن بازرس از برخی اسناد و مدارک، می‌تواند آن‌ها را در اختیار دیگران قرار داده تا بازرس نتواند به آن اسناد رجوع کند؛ اما این نظر با ایراداتی مواجه می‌گردد؛ اولاً همان‌طور که در مقدمه فصل به آن اشاره گردید، ماهیت نقش بازرس چیزی به غیر از نمایندگی است و آنچه در حقوق ایران طرفدارانی دارد، نظریه رکن بودن این نهاد می‌باشد. از سوی دیگر همان‌طور که برخی از اساتید به نیکی ایراد کرده‌اند «بازرسان دارای تشکیلات منسجمی نیستند تا بتوان از آن طریق آنان را به رعایت شئون حرفه‌ای مجبور ساخت. اگر آنان اختیار مراجعه به اشخاصی غیر از شرکت را داشته باشند، ممکن است رعایت امانت را نکرده، اطلاعات حرفه‌ای این اشخاص را به دیگران منتقل کنند، بدون اینکه به مجازات انتظامی خاصی محکوم شوند.»<sup>۳</sup> با توجه به ایرادات گفته شده به نظر، نظر اخیر با اصول حقوقی سازگاری بیشتری دارد. اولاً در

۱- منبع پیشین، ص ۱۹۲

۲- دمرچیلی، دکتر محمد و همکاران، قانون تجارت در نظم حقوقی کنونی، زیرنویس یک ماده ۱۴۹، ص ۲۱۷

۳- اسکینی، دکتر ربیعا، منبع پیشین، ص ۱۹۲



این خصوص که بیان شد بازرس نماینده شرکت است، باید گفت هر چند که در مقدمه فصل بیان گردید که بازرس یک رکن مستقل محسوب می‌شود اما این دلیل بر این نمی‌شود که بازرس را نماینده شرکت و صاحبان سهام ندانیم و این امر بدین معناست که این مفهوم در معنای اعم خود بحث می‌شود نه اینکه بخواهیم وارد بحث ماهیتی نقش بازرس شویم و همان‌طور که در فصول بعد نیز به کرات از آن صحبت خواهد شد، ما هم اصرار بر این خواهیم داشت که بازرس رکن مستقل در شرکت است اما در داخل این رکن مستقل، نوعی نمایندگی نیز برای حفظ حقوق سهامداران نیز وجود دارد. در پاسخ به ایراد دیگر نیز می‌توان بیان کرد، در صورتی که بازرس بتواند به افراد خارج از شرکت نیز رجوع کند، این امر سدی می‌گردد در راه اخلاص و سوءاستفاده‌های احتمالی مدیران؛ بنابراین توضیحات می‌توان بیان کرد که نظر اخیر از منطبق بیشتری برخوردار است.

در حقوق انگلستان، بازرسان از اختیارات مشابهی در این خصوص برخوردارند. در حقوق این کشور، به بازرسان این اختیار داده شده است که در هر زمانی بتوانند، به اسناد و مدارک و دفاتر شرکت مراجعه کنند<sup>۱</sup> و از اشخاص در شرکت بخواهند که اطلاعات مورد لزوم را در اختیار آن‌ها قرار دهند و یا اینکه توضیحاتی که از نظر بازرس ضروری است، به او ارائه دهند. این اشخاص عبارتند از:

۱- مدیران یا مستخدمان شرکت و یا اشخاصی که اسناد و مدارک شرکت را در اختیار دارند.

۲- شرکت‌های تابعه که در انگلستان وجود دارد.

۳- هر مدیر یا مستخدم یا بازرس شرکت‌های تابعه که اسناد و مدارک شرکت را در اختیار دارد.

هر مطلبی که توسط این اشخاص ابراز گردد می‌تواند در دادرسی کیفری علیه

1- Companies act 2006,s.499(1)(a)(b)(c)(d)

آن‌ها به عنوان دلیل اقامه شود.<sup>۱</sup> علاوه بر موارد فوق بازرس حق دارد که از تمام تصمیمات مجمع عمومی اطلاع پیدا کند و تمام مکاتبات و مراسلات در این خصوص را دریافت نماید.<sup>۲</sup> اگر مدیران شرکت اطلاعات و توضیحاتی خلاف واقع و یا گمراه کننده در موضوعات مهم و عمده به آن‌ها ارائه بدهند به جریمه یا زندان و یا هر دو، مجازات خواهند شد.<sup>۳</sup>

## بند دوم: رسیدگی و اظهارنظر در مورد صحت و درستی صورت دارایی و صورت حساب دوره عملکرد و سود و زیان

همان‌طور که پیش از این نیز بیان کردیم، یکی از وظایف مهم بازرس، رسیدگی به صحت و درستی صورت دارایی و صورت حساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه می‌باشد. ماده ۱۴۸ ل.ا.ق.ت. ۱۳۴۷ بازرسان را در این خصوص مکلف کرده تا در خصوص صحت و درستی صورت دارایی و صورت حساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه‌ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می‌کنند، اظهارنظر کنند. در اصولی که در علم حسابداری مورد پذیرش قرار گرفته، مجموع ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد را، در صورت‌های مالی طبقه‌بندی می‌کنند.<sup>۴</sup> در این خصوص ذکر چند نکته لازم و ضروری است:

اول آنکه قانون‌گذار مبنایی را برای تهیه صورت‌های مالی ذکر نکرده، بنابراین در این خصوص ممکن است، ارزشیابی صورت‌های مالی به طرق مختلفی صورت گیرد، بنابراین لازم است مبنایی برای این سنجش و ارزیابی از سوی مقنن تهیه شود تا مشخص گردد که صورت‌های مالی بر مبنای چه ارزش‌هایی باید تهیه

1- Companies act 2006,s.499(4)

2- Companies act 2006,s.502(1)

3- Companies act 2006,s.501(2)(a)&507

شود تا بتوان نسبت به صحت و درستی صورت‌های مالی مزبور، اظهار نظر نمود. دوم اینکه بازرس وفق ماده ۱۴۸ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ ملزم گردیده، نسبت به صحت و درستی صورت‌های مالی اظهار نظر کند، در حالی که در این خصوص نیز مبنایی برای تعیین صحت و درستی این صورت‌های مالی، در نظر گرفته نشده است و مشخص نگردیده که آیا قانون‌گذار صحت و درستی را مترادف دانسته و در معنای واحدی اعمال نموده و یا اینکه، از هر یک از عبارات فوق معنای جداگانه‌ای را در نظر داشته است؟ دیگر اینکه ذکری از نحوه رسیدگی بازرس نشده و دقیقاً معلوم نیست که آیا بازرس موظف است نسبت به مندرجات صورت‌های مالی و مدارک مربوط رسیدگی کامل به عمل آورد و یا آنکه به صورت نمونه‌ای رسیدگی و اظهار نظر کند؟ در این خصوص بیان می‌شود که اولاً وظیفه بازرس در بررسی و کنترل حساب‌ها بیشتر جنبه نظارتی دارد و مشارالیه نمی‌تواند در صورت صحیح نبودن حساب‌ها اظهار نظر کند، اگر حساب‌ها صحیح باشند آن‌ها را تصدیق و در غیر این صورت گزارش اظهار نظر خود را به مجمع عمومی عادی تسلیم کند.<sup>۱</sup> و آنچه قابل تصحیح است را با همکاری و نظر آن‌ها (مدیران شرکت) تصحیح و گزارش خود را تغییر دهد. از سویی دیگر، اظهار نظر در خصوص، صحت و درستی حساب‌های شرکت این است که بازرس کلیه دفاتر، مدارک و اسناد شرکت را بررسی کرده تا کشف نماید که اسناد خلاف واقع یا مجعول، در حساب‌های شرکت منظور نشده باشد.<sup>۲</sup> اما منظور از کلمه «درستی»، کنترل اعداد و ارقام مندرج در صورت‌حساب‌ها می‌باشد تا از هرگونه اشتباه در محاسبه خودداری گردد؛ به عبارت دیگر، هیچ چیز نباید از فهرست حساب‌ها از قلم افتاده باشد و همچنین باید حساب‌ها به طور روشن ارائه

۱- اسکینی، ربیع، منبع پیشین، ص ۱۸۹

۲- عرفانی، دکتر محمود، نقش بازرس حساب در شرکت‌های سهامی عام و مطالعه تطبیقی با حقوق انگلیس،

شده و اظهار نظر بازرس حتی الامکان نزدیک به حقیقت باشد.<sup>۱</sup>

ماده ۱۳۷ ل.ا.ق.ت. ۱۳۴۷ هیأت مدیره را ملزم کرده که هر شش ماه یکبار خلاصه صورت دارایی و قروض شرکت را به بازرسان بدهد. مستفاد از این ماده بازرسان در طول سال می‌توانند دو بار به حساب‌های شرکت رجوع کرده و آن‌ها را بررسی کنند (شش ماهه اول و شش ماهه دوم سال). در خصوص رسیدگی و بررسی حساب‌های شش ماهه اول سال با توجه به اینکه در متن قانون تصریح به رسیدگی، به این گزارش نشده است، بازرسان عملاً به اخذ این گزارش‌ها اکتفا نموده و ترتیب اثر دیگری به آن نمی‌دهند.<sup>۲</sup> اما رسیدگی دوم (رسیدگی صورت حساب‌های شش ماهه دوم سال) است که از اهمیت به سزایی برخوردار است. طبق ماده ۲۳۲ ل.ا.ق.ت. ۱۳۴۷: «هیأت مدیره شرکت باید پس از انقضاء سال مالی، صورت دارایی و دیون شرکت را، در پایان سال و همچنین ترازنامه و حساب عملکرد و حساب سود و زیان شرکت را به ضمیمه گزارشی درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت، طی سال مالی مزبور تنظیم کند. اسناد مذکور در این ماده باید اقلأً بیست روز قبل از تاریخ مجمع عمومی عادی سالانه در اختیار بازرسان گذاشته شود.» بنابراین بازرسان وفق ماده ۱۵۰ لایحه فوق، ناظر بر ماده ۱۴۸ آن لایحه، به حساب‌های مزبور رسیدگی نموده و گزارش جامعی راجع به وضعیت شرکت در اختیار آن مجمع قرار داده می‌شود. البته ارائه گزارش مذکور ظرف مهلت ده روز مقرر از جانب بازرسان به این امر بستگی دارد که هیأت مدیره ترازنامه تنظیمی خود را، ظرف مهلت مقرر، به بازرسان، جهت رسیدگی و اظهار نظر، ارائه نمایند؛ اما اگر هیأت مدیره ترازنامه تنظیمی خود را، در مهلت مقرر، یعنی بیست روز به بازرسان تسلیم نکند، تکلیف چیست؟ در این خصوص هم ل.ج.ق.ت. ۱۳۹۱ ساکت است؛ اما به نظر می‌رسد، اگر هیأت

۱- عرفانی، دکتر محمود، حقوق تجارت (شرکت‌های سهامی عام و خاص)، ج ۲، صص ۱۹۶-۱۸۴

۲- ستوده تهرانی، دکتر حسن، همان، ص ۲۰۰

مدیره رعایت مهلت مقرر را در ماده فوق ننماید، دچار تقصیر شده و بازرسان فرصت کافی برای رسیدگی را نخواهند داشت و چه بسا به همین علت از تأیید عملیات یک ساله هیأت مدیره خودداری کرده و موضوع را برای اتخاذ تصمیم به مجمع عمومی واگذار کنند.

نکته دیگر اینکه، مهلت رسیدگی به حسابها از طرف بازرسان یا بازرسان، رابطه مستقیمی با حجم معاملات شرکت دارد. هرگاه میزان معاملات در یک شرکت محدود باشد مسلماً زمان کمتری برای رسیدگی به حسابها لازم است ولی اگر میزان معاملات صورت گرفته در یک شرکت، گسترده باشد، قطع به یقین زمان بیشتری برای رسیدگی به حسابها نیاز است. حال شرکت‌های سهامی قدرت اقتصادی یک جامعه به شمار می‌آیند؛ بنابراین معاملات این دسته از شرکتها نیز گسترده می‌باشد؛ بنابراین مهلت بیست روزه مقرر در ماده ۲۳۲ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ که برای تسلیم صورت حسابها به بازرسان در نظر گرفته شد، کافی نیست.

در ل.ج.ق.ت ۱۳۹۱ نیز، یکی از وظایف مهم و سنگین بازرسان اظهارنظر در خصوص صحت صورت‌های مالی است که طبق بند ۲ ماده ۲۵۶ این لایحه، این صورت‌های مالی بایستی با استانداردهای حسابداری منطبق باشد و مطابق ماده ۲۷۲ این لایحه منظور از صورت مالی، گزارش وضع مالی شرکت مشتمل بر، صورت دارایی، ترازنامه، حساب عملکرد، حساب سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد می‌باشد که بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه می‌شود. در ماده ۲۱۳ این لایحه پیش‌بینی شده است که: «مدیر یا مدیران باید حداقل هر شش ماه یک‌بار خلاصه‌ای از صورت اموال، مطالبات و دیون شرکت را تنظیم و به بازرسان یا بازرسان شرکت ارائه کنند.» همان‌گونه که ملاحظه می‌گردد، مواد ۲۱۳ و ۲۵۶ این لایحه قانونی جایگزینی برای مواد ۱۳۷ و ۱۴۹ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ است، با این تفاوت که ماده ۲۵۶ ل.ج.ق.ت ۱۳۹۱ به این وظیفه بازرسان جنبه تخصصی بخشیده

و می‌توان آن را از اصلاحات مفید این لایحه برشمرد؛ اما این تغییر و جنبه تخصصی دادن به این وظیفه بازرس، در پ.ل.ق.ت. ۱۳۸۳ نیز وجود داشت و طبق آن لایحه در ماده ۶۲۴ پیش‌بینی شده بود که بازرس باید اظهارنظر خود را بر پایه استانداردهای حسابرسی صادر کند این ماده مقرر می‌داشت: «بازرس علاوه بر وظایفی که در سایر مواد این قانون برای وی مقرر گردیده، مکلف است درباره صورت‌های مالی که هیأت مدیره برای تسلیم به مجمع عمومی عادی تهیه می‌کند، بر پایه استانداردهای حسابرسی اظهارنظر کند و...» همان‌طور که مشاهده می‌شود صاحب‌نظران قانون تجارت دو رویکرد متفاوت را در بررسی و پایه قرار دادن اظهارنظرهای بازرس بیان کرده‌اند؛ در پیش‌نویس ۱۳۸۳ بر پایه استانداردهای حسابرسی و در لایحه ۱۳۹۱ بر پایه استانداردهای حسابداری می‌باشد؛ اما گفتنی است که رویکرد قانون‌گذار تفاوتی نکرده است و یک مفهوم و مطلب را با دو بیان متفاوت ارائه کرده است با این توضیح که بازرس باید با علم به استانداردهای حسابداری به حساب‌ها و گزارشات (صورت‌های مالی) ارائه شده توسط هیأت مدیره رسیدگی‌های لازم را انجام دهد، به عبارت دیگر بازرس به این موضوع توجه می‌کند که آیا هیأت مدیره در گزارش خود استانداردهای حسابداری را رعایت کرده است و یا خیر و سپس بازرس گزارش خود را بر پایه استانداردهای حسابرسی تهیه و به مجمع عمومی تسلیم می‌کند امری که در بیان قانون‌گذار با دو بیان متفاوت اما مفهوم واحد گنجانده شده است و به نظر می‌رسد چنانچه قانون شفافیت و سهل الوصول تر باشد، ارزش بیشتری نیز پیدا خواهد کرد. نکته دیگری که می‌تواند اهمیت به سزایی داشته باشد آن است که ماده ۲۱۴ ل.ج.ق.ت. ۱۳۹۱ مقرر می‌دارد: «مدیر یا مدیران شرکت باید پس از انقضای سال مالی، ظرف مهلتی که در اساسنامه پیش‌بینی شده است، صورت‌های مالی شرکت را به ضمیمه گزارشی درباره وضع شرکت طی آن سال مالی تنظیم و مجمع عمومی عادی سالانه را برای رسیدگی به صورت‌های مالی

و گزارش خود و بازرس یا بازرسان و سایر امور مالی شرکت دعوت کنند. اسناد مذکور در این ماده باید حداقل سی روز قبل از تاریخ مجمع عمومی عادی سالانه در اختیار بازرس یا بازرسان شرکت گذاشته شود. گزارش مدیر یا مدیران شرکت باید شامل خلاصه‌ای از صورت‌های مالی شرکت باشد.» همان‌گونه که ملاحظه می‌گردد صاحب‌نظران و اساتید حقوق تجارت با توجه به ایراداتی که بیان گردید مهلت بیست روزه مقرر در ماده ۲۳۲ ل.ا.ق.ت. ۱۳۴۷ را، به سی روز افزایش داده است. هرچند در شرکت‌های سهامی با حجم معاملات گسترده‌تر بیش از این مهلت نیاز است اما این امر می‌تواند، گامی مثبت برای رفع این نقیصه محسوب شود.

نکته دیگر اینکه در ماده ۲۵۶ لایحه فوق مقرر شده است: «گزارش مذکور در ماده (۲۵۵) این قانون باید حداقل مشتمل بر اظهارنظر درباره موارد زیر باشد: ۱- صحت صورت‌های مالی و اطلاعات ارائه شده به‌وسیله مدیر یا مدیران ۲- انطباق صورت‌های مذکور با استانداردهای حسابداری...» ماده ۶۲۴ پ.ل.ق.ت. ۱۳۸۳ نیز مقرر می‌داشت: «بازرس علاوه بر وظایفی که در سایر مواد این قانون برای وی مقرر گردیده، مکلف است درباره صورت‌های مالی که هیات مدیره برای تسلیم به مجمع عمومی عادی تهیه می‌کند بر پایه استانداردهای حسابرسی اظهارنظر کند و همچنین درباره درستی مطالب و اطلاعاتی که مدیران در گزارش خود در اختیار مجمع عمومی گذاشته‌اند، اظهارنظر کند...» در این ماده لفظ صحت و درستی حذف گردیده و تنها از لفظ «درستی مطالب» استفاده شده است اما در ل.ج.ق.ت. ۱۳۹۱ لفظ «صحت صورت‌های مالی» به کار رفته است. حال آیا تغییر فوق از منظر صاحب‌نظران حقوقی تغییری یافته و یا خیر؟ اگر جواب مثبت باشد باید تعریفی از محدوده صحت صورت‌های مالی ارائه شود و ایرادی که قبلاً بیان کردیم کماکان وجود دارد و آن این امر می‌باشد که مبنایی برای صحت صورت‌های مالی بیان نگردیده است.

در پایان نیز بایستی اشاره کرد که در حقوق انگلستان نیز، بازرسان وظیفه دارند که گزارشی از عملیات مالی سالیانه شرکت، به اعضا و سهامداران ارائه دهند. این گزارش شامل مقدمه‌ای است که بیانگر حساب‌های سالیانه‌ای می‌باشد که مورد حسابرسی قرار گرفته و همچنین شامل توضیحی از محدوده‌های حسابرسی است که استانداردهای حسابرسی آن را تعیین نموده است.<sup>۱</sup> همچنین آن‌ها باید در مورد صورت‌های مالی تهیه شده و نیز در مورد عملکرد مالی شرکت، برای سال مالی مربوطه اظهارنظر نمایند.<sup>۲</sup>

### **بند سوم: اظهارنظر در خصوص صحت و درستی مطالب ارائه شده توسط مدیران به مجامع عمومی**

طبق مواد ۱۴۸ و ۲۳۲ ل.ا.ق.ت. ۱۳۴۷، بازرس یا بازرسان مکلفاند درباره صحت و درستی اطلاعاتی که مدیران در گزارش مربوط به فعالیت و وضع عمومی شرکت طی یک سال مالی درج می‌کنند، اظهارنظر کنند و مورد تأیید قرار دهند، در غیر این صورت نظر خود را با ذکر مواردی که تصدیق نمی‌کنند به مجمع عمومی اعلام نمایند. این پیش‌بینی قانون‌گذار صحت اطلاعات داده شده به سهامداران و مجامع عمومی را تضمین می‌کند.<sup>۳</sup> شایان ذکر است که این وظیفه بازرس احتیاج به تخصص‌های متفاوتی دارد که نمی‌توان از بازرس توقع داشت که کلیه این تخصص‌ها را داشته باشد. نکته دیگر آن است که بازرسان در شرکت، سمت اجرایی نداشته و از تمام جزئیات مربوط به فعالیت‌های شرکت و عملیات آن، مطلع نمی‌شوند. ضمن اینکه اظهارنظر نسبت به اطلاعات مندرج در گزارش مدیران، نیازمند داشتن اطلاعات جامع و کامل بوده و بازرس باید از تجربیات و تخصص‌های لازم و کافی

1- companies act 2006,s.495(1)(2)

2- companies act 2006,s.495(b)(c)

۳- عرفانی، دکتر محمود، حقوق تجارت (شرکت‌های سهامی عام و خاص)، ج ۲، ص ۱۸۱؛ کیایی، دکتر کریم، حقوق تجارت، ج ۱، ص ۱۷۴



نیز برخوردار باشد. ملاحظه می‌شود که پیش‌بینی‌های لازم، چه از لحاظ خصوصیات بازرس و چه از لحاظ تعیین معیار، صورت نگرفته است. نکته دیگری که در این خصوص باید اشاره کرد آن است که در اکثر گزارش‌هایی که توسط بازرسان ارائه می‌شود، معمولاً نسبت به اطلاعات مالی مندرج در گزارش‌ها هیأت مدیره اظهارنظر می‌شود و نسبت به سایر وظایفی که قانون‌گذار برای بازرسان تعیین کرده اظهارنظری به عمل نمی‌آید که در این صورت، مقررات قانون تجارت به نحو مبسوط توسط بازرس رعایت نمی‌گردد.<sup>۱</sup>

موارد گفته‌شده صحت اطلاعات داده شده به سهامداران و مجامع عمومی را تضمین می‌کند.<sup>۲</sup> در ل.ج.ق.ت ۱۳۹۱ این امر مورد توجه قرار گرفته است. این ماده اشعار می‌دارد: «گزارش مذکور در ماده (۲۵۵) این قانون باید حداقل مشتمل بر اظهارنظر درباره موارد زیر باشد: ۱- صحت صورت‌های مالی و اطلاعات ارائه‌شده به‌وسیله مدیر یا مدیران ۲- انطباق صورت‌های مذکور با استانداردهای حسابداری ۳- رعایت قوانین، مقررات و مفاد اساسنامه به‌وسیله مدیر یا مدیران و مدیرعامل...»

در حقوق انگلیس نیز بازرسان بایستی، صحت مطالب و اطلاعات داده شده توسط مدیران به مجامع عمومی را نیز تأیید کنند و در گزارش خود به صورت صریح بیان نمایند که آیا صورت‌های مالی به‌صورت منصفانه تهیه شده است یا خیر؟<sup>۳</sup>

## گفتار دوم: وظایف و اختیارات بازرسان در خصوص سایر امور مالی

علاوه بر وظایفی که در گفتار اول برای بازرسان برشمردیم وظایف دیگری نیز

۱- به تلخیص از فخری، سنجر، پایان نامه نقش بازرس در شرکت‌های سهامی، صص ۶۹ و ۷۰

۲- همان؛ کیایی، دکتر کریم، منبع پیشین، ص ۱۷۱

بر عهده بازرسان می‌باشد تا در جریان امور شرکت نظارت و دقت بیشتری صورت گیرد از این‌رو گفتار فوق را تحت عناوین ذیل تقسیم خواهیم کرد:

**بند اول:** اظهارنظر در مورد معاملات مدیران با شرکت

**بند دوم:** ارائه گزارش جامع در رابطه با وضعیت مالی شرکت به مجمع عمومی

**بند سوم:** گزارش بازرس در خصوص طرح ادغام یا تجزیه شرکت

**بند چهارم:** حق استفاده از نظر کارشناس

### **بند اول: اظهارنظر در مورد معاملات مدیران با شرکت**

یکی از مواردی که در شرکت‌های سهامی اهمیت به سزایی دارد و قانون‌گذار اهمیت ویژه‌ای را برای آن قائل شده است، معاملاتی است که مدیران شرکت با شرکت انجام می‌دهند. به این علت که ممکن است این معاملات، منافع سهامداران را به خطر انداخته و موجب ورود خسارت مستقیم به شرکت و در نتیجه سهامداران گردد؛ بنابراین در جهت حفظ منافع سهامداران، مقنن مدیران را از قرار گرفتن موقعیتی که معارض با منافع شرکت و سهامداران گردد، منع کرده است. ماده ۱۲۹ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ در این خصوص اشعار می‌دارد: «اعضاء هیأت مدیره و مدیرعامل شرکت و همچنین مؤسسات و شرکت‌هایی که اعضای هیأت مدیره و یا مدیرعامل شرکت، شریک یا عضو هیأت مدیره یا مدیرعامل آن‌ها باشند نمی‌توانند بدون اجازه هیأت مدیره در معاملاتی که با شرکت یا به حساب شرکت می‌شود به طور مستقیم یا غیرمستقیم طرف معامله واقع و یا سهام شوند و در صورت اجازه نیز هیأت مدیره مکلف است بازرس شرکت را از معامله‌ای که اجازه آن داده شده بلافاصله مطلع نماید و گزارش آن را به اولین مجمع عمومی عادی صاحبان سهام بدهد و بازرس نیز مکلف است ضمن گزارش خاصی حاوی جزئیات معامله نظر خود را درباره چنین معامله‌ای به همان مجمع تقدیم کند.» بنابراین طبق این ماده قانون‌گذار تنها تحت شرایط خاصی اجازه معامله با

شرکت را داده است. این شرایط عبارت‌اند از؛ اولاً اجازه هیأت مدیره شرکت را کسب نمایند. ثانیاً در صورت اجازه آن معامله توسط هیأت مدیره، هیأت مدیره مکلف است بازرس شرکت را از معاملهای که اجازه آن داده است، مطلع نماید.

همچنین طبق مستفاد از ماده ۱۳۱ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ در صورتی که معاملات مشمول ماده ۱۲۹، بدون اجازه هیأت مدیره صورت گرفته باشد، مجمع عمومی صاحبان سهام پس از استماع گزارش بازرس مشعر بر عدم رعایت تشریفات لازم جهت انجام معامله در این مورد، تصمیم مقتضی را خواهد گرفت.<sup>۱</sup> در رابطه با معاملات موضوع ماده ۱۲۹ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ گزارش بازرس به مجمع عمومی عادی، علاوه بر ذکر جزئیات معامله که باید در بردارنده مشخصات و موضوع دقیق قرارداد، نامه مدیر یا مدیرعامل ذینفع، شرایط اساسی معامله مثل قیمت، زمان پرداخت ثمن، سود معین شده در قرارداد و موارد دیگر از این حیث باشد، بایستی حاوی نظر خود او نیز باشد؛ بنابراین، بازرس نمی‌تواند در گزارش خود به ذکر این نکته اکتفا کند که فلان معامله با فلان مدیر یا مدیرعامل انجام گرفته است. عدم رعایت دستور قانون‌گذار در مورد بیان جزئیات معامله و نظر بازرس در گزارش، بی‌شک، موجب بی‌اعتباری گزارش بازرس خواهد بود و هرگاه مجمع عمومی بر اساس چنین گزارشی تصمیمی اتخاذ کند، تصمیم مزبور به حکم قاعده عام مندرج در ماده ۲۷۰ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ قابل ابطال است.<sup>۲</sup> هرچند ماده ۱۳۱ لایحه مذکور قابلیت ابطال معاملات مدیران را بیان کرده است، اما در این خصوص، وظیفه ای را از حیث اظهار نظر و نحوه اطلاع‌رسانی به صاحبان سهام، پیش‌بینی نکرده است اما به نظر می‌رسد در گزارشی که بازرس به اولین مجمع عمومی عادی صاحبان سهام ارائه می‌دهد، به خاطر اهمیت موضوع و ضرورت اطلاع

۱- فخری، منبع پیشین، ص ۷۵

۲- اسکینی، دکترربیع، منبع پیشین، ص ۱۵۸

سهامداران، بازرس باید در این گزارش، این‌گونه معاملات را انشا نماید و زمینه اتخاذ تصمیم آگاهانه را برای صاحبان سهام فراهم نماید. ضمن آنکه هیأت مدیره مکلف است، بنا به تصریح قانون‌گذار وفق ماده ۲۳۵ ل.ا.ق.ت. ۱۳۴۷: «تعهداتی که شرکت آن را تضمین کرده است باید با قید مبلغ در ذیل ترازنامه آورده شود.» همچنین اظهارنظر بازرس در خصوص معاملات مدیران و مدیرعامل که متضمن رقابت با عملیات شرکت باشد که در ماده ۱۳۳ ل.ا.ق.ت. ۱۳۴۷ ذکر شده است، لازم و ضروری است ولو آنکه ظاهر ماده چنین وظیفه‌ای را برای بازرس مقرر نکرده باشد.

در اصلاحات به عمل آمده در سال ۱۳۸۳، تفاوت‌هایی در این خصوص اعمال شد، به طوری که مدیران شرکت و همچنین مؤسسات و شرکت‌هایی که مدیران شرکت، شریک یا عضو هیأت مدیره یا مدیرعامل آن‌ها می‌باشند و یا به میزانی بیش از پنج درصد شریک آن‌ها باشند، نمی‌توانند بدون اجازه هیأت مدیره در معاملات که با شرکت و یا به حساب شرکت می‌شود به طور مستقیم یا غیرمستقیم طرف معامله واقع و یا سهام شوند. همچنین معاملات شرکت با سهامداران دارای بیش از بیست درصد سهام آن و با شرکت‌ها و با مؤسساتی که به طور مشترک بیش از بیست درصد سهم شرکت دیگری را داشته باشند، باید با کسب اجازه از هیأت مدیره باشد. در چنین معاملاتی هیأت مدیره موظف است بازرس شرکت را از معامله‌ای که اجازه آن را داده شده است، بلافاصله مطلع کند و گزارش آن را به اولین مجمع عمومی عادی سال مربوط ارائه نماید. بازرس نیز مکلف است نظر خود را درباره شرایط چنین معامله‌ای، در گزارش سالانه، به همان مجمع، ارائه کند. همان‌طور که مشاهده می‌شود، در این لایحه تعدیلاتی نسبت به ل.ا.ق.ت. ۱۳۴۷، از سوی مقتن صورت گرفته، از جمله اینکه، سهامدارانی که بیش از بیست درصد سهام شرکت‌های وابسته را داشته باشند، نمی‌توانند بدون اجازه هیأت مدیره، با شرکت‌های سهامی معامله نمایند؛ بنابراین طبق مقایسه‌ای که بین این دو

لایحه صورت می‌گیرد، متوجه می‌شویم که لایحه ۱۳۸۳ نصاب‌های را تعیین کرده است که از عمومیت لایحه اصلاحی ۱۳۴۷ کاسته است. بدین معنا که اگر عضو هیأت مدیره، زیر پنج درصد سهام شرکت را داشته باشد، ضرورتی به اخذ مجوز از هیأت مدیره با معاملات شرکت را ندارد؛ اما در ل.ج.ق.ت ۱۳۹۱، ماده ۲۲۵ این لایحه، نصاب‌های فوق را حذف و به نوعی به رویه کنونی بازگشته است. این ماده اشعار می‌دارد: «هریک از مدیران شرکت، شرکت مادر و شرکت‌های تابع یا وابسته شرکت و نیز اشخاص حقوقی که هر یک از اشخاص مذکور مدیر، مدیرعامل و یا شرکت مادر، تابع یا وابسته آن‌ها است نمی‌توانند در معامله‌ای که با شرکت یا به حساب شرکت انجام می‌شود، بدون اجازه هیأت مدیره به طور مستقیم یا غیرمستقیم، طرف معامله واقع و یا در آن سهیم شوند. در صورت اجازه نیز هیأت مدیره باید بازرسان یا بازرسان شرکت را از مفاد معامله‌ای که اجازه آن را داده است مطلع کند و مراتب را به اولین مجمع عمومی عادی گزارش دهد. بازرسان یا بازرسان نیز باید ضمن گزارشی خاص، مشتمل بر جزئیات معامله مذکور، نظر خود را درباره انجام این معاملات در شرایط منصفانه و رعایت حقوق کلیه شرکا و یا سهامداران و قوانین و مقررات مربوط، به طور کتبی ظرف ده روز به هیأت مدیره اعلام و به مجمع مذکور نیز تقدیم کنند. در شرکت‌های فاقد هیأت مدیره، اجازه، حسب مورد، از مدیر یا مدیران اخذ می‌شود. چنانچه خود مدیر یا مدیران، طرف معاملات مذکور در این ماده باشند باید ضمن گزارش مراتب به اولین مجمع عمومی عادی در غیر شرکت‌های تک عضو، بازرسان یا بازرسان را از وقوع چنین معامله‌ای مطلع کنند. هرگاه ذی‌نفع در معامله، مدیر شرکت باشد، به هنگام اخذ تصمیم در مورد آن معامله در جلسه هیأت مدیره حق رأی ندارد.» در این لایحه نیز تغییرات عمده‌ای از جمله، مهلت دادن برای ارائه گزارش بازرسان، مطمح نظر قرار دادن معامله با شرایط منصفانه (و از این نظر که تعریفی از شرایط منصفانه ارائه نشده ایرادی است قابل تأمل)

و نکته دیگر به رسمیت شناختن شرکت‌های تک عضو که تا پیش از این در حقوق شرکت‌های تجاری کشورمان مورد پذیرش مقنن واقع نشده بود (البته این مورد یکی از ایراداتی است که شورای محترم نگهبان بر ل.ج.ق.ت. ۱۳۹۱ وارد ساخته است.) اما به صورت کلی شاید بتوان در این خصوص، از جمع این دو لایحه، ماده‌ای درخور را، در این خصوص برای نظارت بازرسان در خصوص معاملات ممنوعه وضع کرد.

## **بند دوم: ارائه گزارش جامع در رابطه با وضعیت مالی شرکت به مجمع عمومی عادی**

همان‌طور که تاکنون مشاهده گردید، وظایف بازرس در شرکت‌های سهامی به صورت پویا می‌باشد، اما بایستی خاطر نشان کرد که وفق ماده ۱۵۰ ل.ا.ق.ت. ۱۳۴۷ بازرس باید پایان هر سال مالی، گزارش جامعی در خصوص وضعیت مالی شرکت تهیه و آن را در اختیار مجمع عمومی عادی قرار دهد. این وظیفه باید ده روز قبل از تشکیل مجمع عمومی صورت پذیرد تا صاحبان سهام با استفاده از حق کنترل خویش، بتوانند با مراجعه به صورت‌حساب‌های شرکت، از گزارش عملیات مدیران و بازرسان، رونوشت گرفته و یا با حضور در مجمع عمومی و استماع گزارش مدیران و اظهارنظر بازرسان در جریان امور شرکت قرار گیرند. این بحث در پیش‌نویس لایحه ۱۳۸۳ در ماده ۶۲۴ قرار گرفته بود این ماده مقرر می‌داشت: «بازرس علاوه بر وظایفی که در سایر مواد این قانون برای وی مقرر گردیده، مکلف است درباره صورت‌های مالی که هیات مدیره برای تسلیم به مجمع عمومی عادی تهیه می‌کند، بر پایه استانداردهای حسابرسی اظهارنظر کند و همچنین درباره درستی مطالب و اطلاعاتی که مدیران در گزارش خود در اختیار مجمع عمومی گذاشته‌اند، اظهارنظر کند. بازرس باید اطمینان حاصل کند که حقوق صاحبان سهام در حدودی که قانون و اساسنامه شرکت تعیین

کرده است به‌طور یکسان رعایت شده است و در صورتی که مدیران اطلاعاتی بر خلاف واقع در اختیار صاحبان سهام قرار دهند بازرس مکلف است که مجمع عمومی را از آن آگاه سازد. بازرس باید گزارش موضوع این ماده را به مجمع عمومی عادی تسلیم کند و هیات مدیره مکلف است امکان دسترسی هر یک از سهامداران به گزارش مذکور و نسخه‌برداری از آن را لااقل ده روز قبل از تشکیل مجمع عمومی عادی فراهم کند.» در ل.ج.ق.ت. ۱۳۹۱ نیز در ماده ۲۵۵ آن مقرر شده است: «علاوه بر وظایفی که در سایر مواد این قانون برای بازرس یا بازرسان شرکت مقرر شده است، آنان باید در هر سال گزارش جامعی در مورد وضع شرکت تهیه و به مجمع عمومی عادی سالانه تقدیم کنند.» ایرادی که می‌توان بر این ماده نسبت به مواد ۱۵۰ ل.ا.ق.ت. ۱۳۴۷ و ۶۲۴ پیش‌نویس لایحه ۱۳۸۳ گرفت، آن است که در این ماده بدون هیچ منطقی مهلت ده روزه از این ماده حذف و این سؤال را به وجود آورد که در این صورت در چه بازه زمانی بازرسان باید گزارش خود را تقدیم مجمع عمومی صاحبان سهام بکنند آیا در همان روز تشکیل مجمع، می‌توانند گزارش خود را ارائه دهند؟ در این صورت آیا این امر ناقض حقوق صاحبان سهام نخواهد بود؟

گزارش بازرسان باید نشان دهنده مقبول بودن (اعم از مشروط و یا غیر مشروط) صورت‌های مالی باشد.<sup>۱</sup> گزارش مزبور باید حاوی مطالب ذیل باشد:

- ۱- آیا ممنوعیت دریافت وام یا اعتبار از شرکت توسط مدیرعامل و اعضای هیأت مدیره (البته به استثنای شخص حقوقی) و همسر و پدر، مادر، اجداد، اولاد، اولاد اولاد و برادر و خواهر آن‌ها و عدم تضمین دیون شخصی آن‌ها توسط شرکت رعایت شده است؟ (مواد ۲۵۸ و ۱۳۲ ل.ا.ق.ت. ۱۳۴۷)
- ۲- آیا اطلاعات لازم، جهت انجام وظایف مقرر شده در قانون را، در اختیار داشته‌اند و یا خیر؟

۱- رهنمای قنبرآبادی، منبع پیشین، ص ۱۰۰ به بعد

۳- در صورتی که مدیری در هنگام انتخاب دارای سهام وثیقه کافی نباشد، آیا ظرف یک ماه، سهام وثیقه لازم را تهیه کرده و به شرکت سپرده است یا خیر؟

۴- چنانچه بین شرکت و اعضای هیأت مدیره و مدیرعامل شرکت یا مؤسسات و شرکت‌هایی که اعضای هیأت مدیره یا مدیرعامل شرکت باشند معاملاتی صورت گرفته باشد در این صورت:

الف) آیا معامله با اجازه هیأت مدیره انجام شده است؟

ب) آیا مراتب بلافاصله توسط هیأت مدیره به اطلاع بازرس رسیده است؟

ج) آیا مراتب در گزارش هیأت مدیره به اولین مجمع عمومی منعکس شده است؟

۵- آیا پنج درصد سود خالص پس از وضع زیان‌های وارده در سنوات قبل، به‌عنوان اندوخته قانونی منظور شده است؟

۶- آیا به نظر آن‌ها صورت‌حساب‌ها و ترازنامه تنظیم شده به‌وسیله مدیران صحیح هستند و یا خیر؟ و آیا این صورت‌حساب‌ها به صورت مطلوب، وضعیت مالی شرکت را طی یک سال مالی نشان می‌دهند و یا خیر؟

۷- در صورت پیشنهاد هیأت مدیره آیا تبدیل اوراق قرضه قابل تبدیل و یا قابل تعویض با سهام در جهت منافع شرکت می‌باشد و یا خیر؟ و آیا موضوع مورد تأیید می‌باشد؟ (مواد ۶۱ و ۷۱ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷)

۸- آیا تعهداتی که شرکت آن را تضمین کرده با قید مبلغ در ذیل ترازنامه، نشان داده شده است؟ (ماده ۲۳۵ ل.ا.ق.ت ۱۳۴۷ و ماده ۲۷۶ ل.ج.ق.ت ۱۳۹۱)

۹- آیا ترازنامه بر طبق قانون تنظیم شده است و یا خیر؟

۱۰- آیا هزینه تأسیس شرکت، قبل از تقسیم هرگونه سود، مستهلک شده است؟

۱۱- آیا هزینه‌های مربوط به افزایش سرمایه حداکثر ظرف مدت پنج سال از تاریخی که این‌گونه هزینه‌ها رخ داده است، مستهلک یا از محل اضافه ارزش سهام، نسبت به مبلغ اسمی و صرف سهام تأمین شده است و یا خیر؟ (ماده