

تحلیل مسائل حقوقی نظام بازرسی شرکت‌های سهامی، دولتی و عمومی

دکتر احد قلی‌زاده*

پذیرش: ۸۹/۴/۱۵

دریافت: ۸۸/۱/۲۵

بازرس / حسابرس / شرکت سهامی عام / شرکت دولتی / شرکت عمومی

چکیده

بازرسی شرکت‌ها به صورت درونی و یا برونی انجام می‌شود. در مورد نظام بازرسی شرکت‌ها نظریاتی مطرح شده که بعضی از آنها قابل انتقادند. بعضی اجرای ماده متروکه ۱۴۴ ل. ا. را موجب تقویت نهاد بازرسی در شرکت‌های سهامی عام میدانند ولی این امر غیرضروری منجر به دخالت دولت در امور شرکت‌ها، افزایش بوروکراسی در تشکیل و فعالیت آنها، تحمیل هزینه‌هایی به آنها و در نتیجه به مصرف‌کنندگان و منجر به سرایت اطلاعات تجاری در میان شرکت‌ها می‌شود. در این رابطه، علاوه بر حسابداران رسمی، اشخاص حقوقی (مؤسسات حسابرسی) نیز می‌توانند بازرسی قانونی شرکت‌های دولتی و عمومی را بعهده بگیرند ولی شرکت‌های خصوصی (غیر از تعاونی) فقط می‌توانند اشخاص حقیقی را به عنوان بازرس انتخاب نمایند. قرارداد میان شرکت و بازرس "قرارداد بازرسی" است که مندرجات اساسنامه شرکت، مصوبات مجامع عمومی، مقررات خاص مربوط به بازرسان و در نهایت مقررات عقد وکالت بر آن حاکم است. این قرارداد جایز است و عزل بازرس منوط به اثبات تقصیر او نیست و نباید بشود. منعی در به‌کارگیری اختیاری کارشناسانی جهت تحقیق در امور شرکت و اقدامات مدیران توسط مجامع عمومی نیست. اگر چنین حقی برای دارندگان مقدار معینی از سهام، برای مثال دارندگان ده درصد سرمایه،

در نظر گرفته میشود مشکل عدم امکان دخالت اقلیت سهامداران در نظارت بر امور شرکت نیز تا حدی حل می‌شود. در حقوق کشور انگلستان، تاسیس بازرسی شرکت‌ها پیش‌بینی نشده ولی وزارت تجارت و صنعت تحقیقات لازم را در صحت امور شرکت‌ها به‌عمل می‌آورد. در ایران اعمال این گونه کنترل نسبت به شرکت‌ها با مرجع ثبت، سازمان بورس اوراق بهادار و مجامع امور صنفی و اتحادیه‌های آنها است. ذینفع نیز از طریق دادگاه نظارت گسترده‌ای را در امور شرکت اعمال می‌کند. نظارت برونی بر فعالیت شرکت‌های دولتی با سازمان بازرسی کل کشور، دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی است. سازمان بازرسی به فعالیت شرکت‌های عمومی نیز نظارت می‌کند. انتقادات قابل قبول انگشت‌شمار وارد بر سیستم بازرسی شرکت‌ها در ایران با اصلاحات جزئی در قوانین قابل اعمال هستند. صاحب‌نظران محترم ایرانی توجه نکرده‌اند که کشورهایی که نظارت برونی را به‌نحو خاص پیش‌بینی کرده‌اند فاقد نهاد بازرسی درونی هستند. در نظر گرفتن بازرسی برونی به‌نحو خاص در کنار بازرسی درونی معمول نیست و با توجه به هزینه‌های مالی و اداری‌ای که در بر دارد وارد کردن آن در نظام حقوقی ایران به هیچ‌وجه توصیه نمی‌شود.

طبقه‌بندی JEL : K 12

مقدمه

مسائل نظام بازرسی شرکت‌ها به دو دسته تقسیم می‌شوند: مسائل مربوط به نظام بازرسی درونی شرکت‌ها و مسائل نظام بازرسی برونی. نظام بازرسی درونی یعنی این که در درون شرکت بازرسی یا بازرسانی وجود دارند که به عملکرد شرکت نظارت می‌کنند و خود این بازرسی یا بازرسان نیز از اجزای شرکت هستند. اما، در بازرسی برونی، ناظری که بر امور شرکت نظارت می‌کند از اجزای شرکت نیست بلکه مؤسسه، سازمان یا دستگاهی مجزا و مستقل است که عملکرد شرکت را از دور زیر نظر می‌گیرد و در مواقع لزوم نمایندگان آن امور شرکت را از نزدیک مورد بررسی و دقت قرار می‌دهند. هر یک از دو قسمت فوق مسائلی را در بر دارند که در مورد آن‌ها متخصصین امر نظریاتی را مطرح کرده‌اند اما بعضی از آن نظرات قابل انتقاد می‌باشند.

لازم به ذکر است که موضوع این مقاله بازرسی شرکت‌ها است و بازرسی سایر تشکلهای برای مثال مؤسسات عمومی غیردولتی از جمله سازمان بورس اوراق بهادار را در بر نمی‌گیرد. اما از آنجایی که بورس‌های اوراق بهادار نظیر بورس اوراق بهادار تهران یا اصفهان قانوناً به صورت شرکت سهامی عام تشکیل می‌شوند موضوع این بحث بازرسی آن‌ها را نیز در بر خواهد گرفت.

۱. نظام بازرسی درونی شرکت‌های تجاری

مقررات موجود بازرسی یا نظارت شرکت‌ها مربوط به شرکت‌هایی هستند که قانون تجارت آن‌ها را به رسمیت شناخته یا توسط قانون بخش تعاونی به مجموعه آن‌ها افزوده شده‌اند. بنابر این در مورد شرکت‌های مدنی که به موجب ماده ۲۲۰ قانون تجارت (ق. ت.) مجاز به اشتغال به امور تجاری نیستند^۱ چنین الزامی وجود ندارد. چنین الزامی مختص شرکت‌های دولتی، تعاونی و بعضی از شرکت‌های تجاری است. در تشخیص شرکت‌های تجاری

۱. بعضی (عبسی، ۱۳۷۹؛ ص ۱۰۳) معتقدند که «شرکت مدنی که به امور تجاری می‌پردازد... مانند شرکت مدنی که به امور غیرتجاری می‌پردازد در قلمرو حکومت حقوق مدنی قرار دارد و در قلمرو حقوق تجارت وارد نمی‌شود.» ولی این نظر که در جای دیگری (عبسی، بهار ۱۳۷۹؛ ص ۴۸) بر آن تأکید شده، بدون در نظر گرفتن واقعیات اظهار شده است، زیرا اشتغال به تجارت به هرنحوی که باشد در حوزه قانون تجارت قرار می‌گیرد و فرض امور تجاری که در خارج از شمول قانون تجارت باشد، برخلاف مستندات حقوقی و غیرقابل قبول است. (برای نظر موافق ر. ک. به: خراسی، ۱۳۸۷؛ ص ۱۴۸).

از شرکت‌های مدنی گفته شده است^۱ که «معیار تجاری دانستن یک شرکت، نه موضوع فعالیت آن، بلکه قالب پیش‌بینی شده در ماده ۲۰ مرقوم است». ولی باید توجه داشت که موضوع فعالیت شرکت نیز چندان کم اهمیت نیست زیرا جز در مورد شرکت‌های سهامی^۲ و شرکت‌های تعاونی تولید و مصرف^۳، سایر شرکت‌ها، از جمله شرکت با مسئولیت محدود^۴ مطابق تعریف قانون، فقط برای انجام امور تجاری قابل تشکیل هستند.^۵ در نتیجه، برای مثال، اگر شرکت با مسئولیت محدودی برای انجام امور غیرتجارتی به گمان شرکای آن تشکیل گردد، چنین شرکتی باطل است در نتیجه نیازی به ناظر (بازرس) نیز نخواهد داشت. در این رابطه، گفته شده است^۶ که «ذکر عبارت «برای امور تجاری» در توصیف {شرکت}... به معنای الزام به تجاری بودن موضوع فعالیت شرکت احصاء شده نیست». ولی این گفته صحیح نیست. زیرا شرکت موجودی اعتباری است که مطابق قانون در محدوده موضوع خود به وجود می‌آید و وقتی فعالیتی خارج از موضوع خود انجام می‌دهد در واقع وارد حیطه‌ای شده که در آن حیطه وجود ندارد^۷ بنابراین آنچه در آن حیطه انجام می‌شود باطل

۱. پاسبان (۱۳۸۴)، بازبینی، ص ۸۶؛ همچنین پاسبان (۱۳۸۴)، قانون، ص ۲۴.
۲. ماده ۲ لایحه اصلاحی ق. ت. مقرر می‌دارد: شرکت سهامی شرکت بازرگانی محسوب می‌شود ولو این که موضوع عملیات آن امور بازرگانی نباشد.
۳. ماده ۲۰ ق. ت. شرکت‌های تعاونی تولید و مصرف را شرکت تجاری تلقی کرده بدون این که مواد ۱۹۰ تا ۱۹۴ آن قانون به تجاری بودن موضوع آن شرکت‌ها تصریح کرده باشد. اما حکم ماده ۲۰ ق. ت. اگرچه با فرض یکسان تلقی شدن شرکت تعاونی تولید در ق. ت. و قانون بخش تعاونی قابل تسری به شرکت‌های تعاونی تولیدی مندرج در قانون بخش تعاونی باشد بدون دلیل قابل تسری به سایر انواع شرکت‌های تعاونی مندرج در آن قانون یعنی شرکت‌های تعاونی چندمنظوره‌ای نخواهد بود. البته، در صورتی که این شرکت‌ها به امور تجاری بپردازند تردیدی در تجاری بودن آن‌ها نخواهد بود ولی اگر به امور غیرتجارتی برای مثال امور آموزشی بپردازند نمی‌توان آن‌ها را تجاری قلمداد کرد. در این رابطه، در مورد قانون بخش تعاونی گفته شده (پاسبان، ۱۳۸۴؛ بازبینی، ص ۸۷) که «به‌موجب ماده یک، اهداف هفتگانه قانون مزبور بیان شده، بدون آن که هیچ یک از آن‌ها ناظر به امور بازرگانی باشند...». ولی با توجه به بند ۱ ماده ۲ ق. ت. تولید و توزیع اصولاً تجاری محسوب می‌شوند و دو دسته از شرکت‌های تعاونی شرکت‌های تعاونی تولید و توزیع می‌باشند، در نتیجه به‌طور مطلق نمی‌توان حکم به غیرتجارتی بودن شرکت‌های تعاونی کرد. (برای ملاحظه نظر موافق ر. ک. به: اسکینی، ۱۳۸۵؛ ج ۱، ص ۷۹).
۴. ماده ۹۴ ق. ت. مقرر می‌دارد: شرکت با مسئولیت محدود شرکتی است که بین دو یا چند نفر برای امور تجاری تشکیل شده و هر یک از شرکاء بدون این که سرمایه به سهام یا قطعات سهام تقسیم شده باشد فقط تا میزان سرمایه خود در شرکت مسئول قروض و تعهدات شرکت است.
۵. برای ملاحظه نظر موافق ر. ک. به عیسی (۱۳۷۹)؛ ص ۱۰۳.
۶. پاسبان، (۱۳۸۴)؛ بازبینی، ص ۸۶.
۷. در نتیجه، شرکت‌هایی که در تعریف آن‌ها اشتغال به «امور تجاری» شرط شده است فقط می‌توانند موضوع خود را امور تجاری قرار دهند. از میان امور تجاری متعدد نیز شرکت ممکن است موضوع خاصی، برای مثال تصدی به بیمه بحری، را به‌عنوان موضوع انتخاب کرده باشد. چنین شرکتی نه تنها حق ندارد به امور غیرتجارتی اشتغال ورزد، بلکه حق ندارد به اموری غیر از بیمه بحری اشتغال داشته باشد. مواد متعددی از قانون تجارت (ق. ت.) مویذ این امر می‌باشند. (برای نمونه مطابق م ۱۱۸ لایحه اصلاحی ق. ت. «مدیران شرکت دارای کلیه اختیارات لازم برای اداره امور شرکت

و بلااثر است و منجر به مسئولیت مدیرانی می‌شود که به نام شرکت ولی در خارج از حیطه موضوع آن اقدام کرده‌اند.^۱

لازم به ذکر است که در اقدامی متهورانه در ماده ۴۳۹ لایحه اصلاح قانون تجارت ۱۳۸۴ مقرر شده است که «شرکت‌های تجاری... صرفنظر از موضوع فعالیت آن‌ها، تجاری محسوب» می‌شوند. این ماده در واقع، دانسته یا ندانسته، در صدد رفع دیوار میان تاجر و غیر تاجر است و می‌خواهد استثنای مندرج در ماده ۲ لایحه اصلاحی ۱۳۴۷ را به اصل تبدیل کرده و به‌طور عمده اجازه ایجاد شخصیت‌های حقوقی‌ای را بدهد که تجارت نمی‌کنند ولی تاجر محسوب می‌شوند و در مزایا و معایب تاجر بودن سهم هستند. چنین تصمیمی نباید به آسانی گرفته شود. چگونه است که قانونگذار سابق اصل را بر غیر تجاری بودن فعالیت‌ها قرار داده و حتی از شاغلین به آن فعالیت‌های استثنایی، عده‌ای یعنی کسبه را استثناء کرده است در حالی که ما در صدد تاجر قلمداد کردن هر تشکیلاتی در قالب شرکت اعم از این که به تجارت اشتغال داشته یا نداشته باشد بر آمده‌ایم؟!

می‌باشند مشروط بر آن که تصمیمات و اقدامات آن‌ها در حدود موضوع شرکت باشد.) اهمیت این امر به حدی است که وقتی موضوع شرکت انجام می‌شود یا انجام آن غیرممکن می‌گردد شرکت باید منحل گردد. (مطابق ماده ۱۹۹ ق. ت. «شرکت سهامی در موارد زیر منحل می‌شود: ۱. وقتی که شرکت موضوعی را که برای آن تشکیل شده است انجام داده یا انجام آن غیرممکن شده باشد.» به موجب م ۱۱۴ ق. ت. مفاد این بند قابل استفاده در مورد شرکت‌های با مسئولیت محدود نیز می‌باشد.) در مورد شرکت‌های تعاونی اگرچه قانون به انحلال آن شرکت‌ها در صورت انجام یا غیرممکن شدن موضوع آن‌ها تصریح نکرده، ولی از یک سو موضوع این شرکت‌ها، اعم از تولیدی، توزیعی و چندمنظوره‌ای، معمولاً موضوعی مداوم است. از سوی دیگر، بدیهی است که با اتمام موضوع، مجامع این شرکت‌ها چاره‌ای جز تجدید موضوع یا رأی به انحلال آن نخواهند داشت. ضمن این که، در این شرکت‌ها علاوه بر مهم بودن تعیین موضوع، اشتغال تعاونی به صادرات و واردات، عضویت تعاونی‌ها در اتحادیه‌های تعاونی و تشکیل اتحادیه‌های تعاونی نیز با توجه به موضوع تعاونیها انجام می‌شود. (برای اطلاعات بیشتر ر. ک. به مواد ۵، ۲۸ (تبصره)، ۴۳ و ۴۳ (تبصره ۲)).

۱. حال اگر مدیران شرکت با مسئولیت محدودی با خروج از حیطه موضوع آن شرکت به امور غیر تجاری، برای مثال آموزشی، بپردازند، در صورتی که مدیران داراییهای شرکت را به دلیل هزینه در امور آموزشی یا سایر امور، حتی امور تجاری داخل در حیطه موضوع شرکت، تلف کرده باشند، شرکت به دلیل توقف از پرداخت دیون ورشکسته اعلام می‌شود و این امر نه به دلیل اشتغال غیرمجاز شرکت به امور خارج از حیطه موضوع خود بلکه به دلیل توقف آن از پرداخت دیونش می‌باشد. مرجع ثبت شرکت‌ها از ثبت شرکتی که موضوع آن علی‌رغم الزام قانونی غیر تجاری باشد امتناع می‌کند، در نتیجه، کسانی که قصد دارند در قالب شرکت تجاری خاصی، برای مثال با مسئولیت محدود، به فعالیت غیر تجاری بپردازند معمولاً موضوعی تجاری را در اوراق مربوط به ثبت درج و شرکت را ثبت می‌نمایند ولی در پوشش آن اقدام به فعالیت غیر تجاری، برای مثال افتتاح مدرسه غیرانتفاعی، می‌نمایند. البته، ممنوعیتی که در مورد فعالیت شرکت در حیطه موضوع تجاری آن گفته شد، مربوط به اشتغال آن است و گرنه معنی نیست که شرکتی نه به‌عنوان اشتغال بلکه به‌عنوان لازمه انجام موضوع تجاری خود اقدام به فعالیت غیر تجاری یا خارج از موضوع خود نماید. برای مثال، ایرادی ندارد شرکتی که موضوع آن عملیات بیمه بحری است به‌عنوان دفتر کار خود محلی اداری را خریداری یا اجاره نماید، آموزشگاهی را برای آموزش بیمه بحری جهت آموزش کارکنان خود افتتاح نماید یا این که تعدادی اتومبیل جهت انجام امور جاری شرکت خریداری نماید.

۱-۱. فهرست و تشکیلات رسمی بازرسان

شرکت‌های سهامی و تعاونی بدون تعیین بازرس آماده فعالیت نیستند. با اینحال، گفته شده^۱ است که «تصور فعالیت شرکت سهامی بدون بازرس قانونی عملاً ممکن است». اما، این گفته موجه نیست زیرا مطابق ماده ۱۷ لایحه اصلاحی قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ (ل. ا.) انتخاب بازرسان لازمه تشکیل شرکت است و به عبارت دیگر «تعیین آن از جمله شرایط ایجاد شرکت است»^۲ و اخذ تصمیم نسبت به صورت دارایی، ترازنامه و حساب سود و زیان شرکت در مجمع عمومی بدون گزارش بازرس واجد شرایط ممکن نیست (تبصره ماده ۸۹ ل. ا. و ماده ۱۵۲ ل. ا.)^۳.

اهمیت نهاد بازرسی سبب شده که تبصره ماده ۱۴۴ ل. ا. برای برگزیده شدن بازرسان کارآمدتری برای شرکت‌های سهامی عام، مقرر داشته است که نام شخص باید در فهرست رسمی بازرسان شرکت‌ها درج شده باشد تا بتوان او را به‌عنوان بازرس شرکت سهامی عام انتخاب کرد. با این حال، در این رابطه گفته شده^۴ است که «با وجود آن که در این تبصره شرایط سازماندهی شغل بازرس فقط درمورد شرکت‌های سهامی عام پیش‌بینی شده است، در همین محدوده کم نیز نتیجه‌ای حاصل نشد. {زیرا}... آیین‌نامه اجرای تبصره... هرگز به اجرا در نیامد؛... با توجه به این که آیین‌نامه اجرای تبصره... هنوز هم لازم‌الاجراست، وزارت اقتصاد و دارایی می‌تواند با استفاده از مواد آن تا حدودی وضع نابسامان بازرسی شرکت‌های سهامی را سامان دهد.»^۵ ظاهراً «تدوین‌کنندگان لایحه اصلاح قانون تجارت ۱۳۸۴ هم از طرفداران چنین نظری بوده‌اند زیرا در تبصره ماده ۶۱۹ آن لایحه آورده‌اند» نحوه انتخاب بازرس برای شرکت‌های سهامی مطابق آیین‌نامه‌ای است که به تصویب هیات

۱. پاسبان (۱۳۸۵)، حقوق، ص ۲۱۹.

۲. کاویانی (۱۳۸۶)، ص ۹۰.

۳. در تأیید این نظر البته با توجه به قوانین قبل از سال ۱۳۴۷ که البته در تهیه لایحه اصلاحی مورد استفاده قرار گرفته گفته شده (ستوده) ۱۳۷۵، ص ۱۹۵ است که «انتخاب بازرس و بازرسان در شرکت‌های سهامی از تکالیف الزامی مجامع عمومی است و جزء قوانین آمره محسوب شده و به هیچ وجه قابل اسقاط و اعراض نمی‌باشد.»

۴. تبصره - درحوزه هائی که وزارت اقتصاد اعلام می‌کند وظایف بازرسی شرکت‌ها را در شرکت‌های سهامی عام اشخاصی می‌تواند ایفا کنند که نام آن‌ها در فهرست رسمی بازرسان شرکت‌ها درج شده باشد. شرایط تنظیم فهرست و احراز صلاحیت بازرسی در شرکت‌های سهامی عام و درج نام اشخاص صلاحیت‌دار در فهرست مذکور و مقررات و تشکیلات شغلی بازرسان تابع آئین‌نامه‌ای می‌باشد که به پیشنهاد وزارت اقتصاد و تصویب کمیسیون‌های اقتصاد مجلسین قابل اجرا خواهد بود.»

۵. اسکینی (۱۳۸۵)؛ ج ۲، ص ۱۸۲.

۶. برای ملاحظه نظر مشابه ر. ک. به: پاسبان (۱۳۸۴)؛ بازمینی، صص ۱۰۲، ۱۰۳، ۱۱۰.

وزیران می‌رسد» اما در این خصوص تذکر نکاتی لازم است. اول این که، تهیه فهرست اسامی اشخاص واجد شرایط بازرسی توسط کمیسیون دولتی منجر به دخالت دولت در امور شرکت‌ها می‌شود و این امر مضر به فعالیت آن‌هاست.^۱ دوم این که، چه احتیاجی است به فهرست؟ کفایت شرایط لازم برای بازرس، برای مثال داشتن لیسانس در رشته مرتبط و تعداد سال‌های معینی از سابقه کار، توسط قانون مشخص شود تا توسط مجمع عمومی در انتخاب بازرسان رعایت گردد. سوم این که، با ایجاد تشکیلاتی تحت عنوان «کانون بازرسان» نه تنها بوروکراسی^۲ در تشکیل و فعالیت شرکت افزوده می‌شود بلکه نهایتاً هزینه‌های غالباً فزاینده چنین تشکیلاتی لاجرم به شرکت‌ها تحمیل می‌گردد و این هزینه به نوبه خود از مصرف‌کنندگان گرفته می‌شود. چهارم این که، چنین تشکیلاتی «بازرسی» را که اکنون «سمت» است تا «شغل»، به شغل تبدیل می‌کند و بازرسان اگر درآمد دریافتی از فعالیتشان در یک شرکت کفایت امرار معاششان را نمایند در چند شرکت چنین سمتی را متقبل می‌شوند و این امر همچنین گردآمدن بازرسان در زیر چتر یک تشکیلات و آشنا شدن آنان با یکدیگر، منجر به سرایت اطلاعات تجاری^۳ در میان شرکت‌ها می‌شود و صحیح نیست. به‌عنوان توجیهی برای نیاز به ایجاد تشکیلات رسمی برای بازرسان گفته شده^۴ است که در شرایط کنونی «بازرس باید پیوسته در مورد حق الزحمه خود با مدیران که پیشنهاد انتخاب او را به مجمع عمومی می‌دهند، چانه‌زنی کند... ایجاد سازمانی نظیر کانون بازرسان... در سامان دادن به این وضع مؤثر خواهد بود.» اما باید به چند نکته توجه داشت. اول این که، انتخاب بازرسان با پیشنهاد هیأت مدیره نیست، چنین مطلبی در قانون پیش‌بینی نشده و اعتنا به چنین پیشنهادی نقض غرض و غیرمنطقی است. دوم این که، حق الزحمه بازرس را مجمع عمومی تعیین می‌کند^۵ نه هیأت مدیره. پیشنهاد حق الزحمه بازرس توسط هیأت مدیره نیز بی‌مورد است و به آن اعتنا نمی‌شود. سوم این که، با تجربه‌ای که راجع به فعالیت سایر کانون‌های مشابه داریم، متشکل شدن بازرسان سبب می‌گردد که با توجه به سهم شدن بازرسان در تحمل هزینه‌های تشکیلاتی، حداقل حق الزحمه آنان افزایش یابد.

۱. برای نظر موافق ر. ک. به عرفانی (۱۳۶۰)؛ ص ۱۱۸.

2. Bureaucracy.

3. Trade or Commercial Secrets.

۴. اسکینی (۱۳۸۵)؛ ج ۲، ص ۱۸۷.

۵. مطابق ماده ۱۵۵ ل. ا. «تعیین حق الزحمه بازرس با مجمع عمومی عادی است.»

۱-۲. انتخاب شخص حقوقی به عنوان بازرس شرکت

مطابق لایحه اصلاحی قانون تجارت، بازرس از میان اشخاص حقیقی انتخاب می‌شود. اگرچه لایحه اصلاح قانون تجارت ۱۳۸۴ مطابق ماده ۶۱۹ و مواد بعدی آن، امکان انتخاب بازرس از میان اشخاص حقوقی را نیز پیش‌بینی کرده است. قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوب ۱۳۷۲ نیز امکان انجام بازرسی قانونی شرکت‌های دولتی، عمومی و خصوصی را توسط حسابداران رسمی پیش‌بینی کرده اما اجازه داده که حسابداران رسمی مؤسسات حسابرسی (شخصیت حقوقی) تشکیل دهند ولی مقرر نکرده که وظایف بازرسی قانونی شرکت‌های خصوصی را می‌توان به مؤسسات حسابرسی واگذار کرد. بر خلاف نظر بعضی^۱، ماده ۲ آیین‌نامه تبصره ۴ آن قانون نیز با آوردن عبارت «حسب مورد» انجام بازرسی قانونی شرکت‌های عمومی و دولتی توسط مؤسسات حسابرسی را پذیرفته ولی این امر را با توجه به خارج بودن آن از حیطه شمول آن آیین‌نامه و مخالفت آن با مفاد لایحه اصلاحی ق.ت. که عرف تجاری امروز محسوب می‌گردد، به شرکت‌های خصوصی تسری نداده است. در نتیجه، این که باستناد آیین‌نامه تبصره ۴ فوق گفته شده^۲ «شرکت‌های سهامی عام و شرکت‌های تابع و وابسته به آن‌ها، مکلف به به‌کارگیری حسابرس و بازرس قانونی از میان مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی هستند»^۳ موجه بنظر نمی‌رسد. در نتیجه، اگرچه انجام بازرسی قانونی شرکت‌های دولتی و عمومی توسط اشخاص حقوقی (مؤسسات حسابرسی) مجاز شمرده شده ولی شرکت‌های خصوصی فقط می‌توانند اشخاص حقیقی را به عنوان بازرس انتخاب کنند. البته، شرکت‌های تعاونی مجاز به انتخاب بازرسان از میان اشخاص حقیقی یا حقوقی می‌باشند.^۴

۱-۳. چگونگی رابطه بازرس با شرکت

قوانین ایران در مورد تعیین نحوه رابطه بازرس با شرکت ساکت است. در این رابطه، گفته

۱. پاسبان (۱۳۸۴)؛ قانون، ص ۳۶.

۲. پاسبان (۱۳۸۴)؛ بازمینی، ص ۱۰۴.

۳. برای ملاحظه نظر مشابه ر. ک. به: شریفی (۱۳۸۳)؛ ص ۲۶۸.

۴. مطابق ماده ۴۰ قانون بخش تعاونی - مجمع عمومی، بازرس یا بازرسانی را اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی... انتخاب می‌کند.

شده است^۱ که «در این که بازرسان امین شرکت و شرکا محسوب می‌گردند، تردیدی وجود ندارد». اما، باید توجه داشت که اصل بر ضمانی بودن ید است مگر این که امانی بودن آن ثابت شود و در نگاه اول مستندی حقوقی که ثابت کند ید بازرسان امانی است به چشم نمی‌خورد. با اینحال دقت در مفاد حقوق ایران نشان از وجود یک قاعده ناگفته دارد به این مضمون که «اعمال حق موجب ضمان نمی‌شود». در واقع یکی از فواید اصلی تفکیک حق از ناحق همین قاعده است. اگر قرار باشد کسی که حق انجام کاری را دارد مانند کسی که حق انجام آن کار را ندارد ضامن باشد دیگر حق داشتن یا نداشتن اهمیت چندانی نخواهد داشت. به این ترتیب، اگر بازرسان با رعایت همه احتیاط‌های لازم چند چک در وجه حاملی را که مشغول بررسی آن‌ها بوده گم کند، چون در اختیار گرفتن آن چک‌ها جزء وظایف او بوده و او حق داشته جهت انجام صحیح وظایف خود آن‌ها را در اختیار داشته باشد نباید او را ضامن تلقی کرد مگر این که خلاف آن در روابط میان شرکت و بازرسان شرط شده باشد. بدیهی است اگر بازرسان در انجام وظایف خود تخلفی مرتکب شود مسئول خسارات ناشی از تخلف خود خواهد بود.^۲ علاوه بر آن تصریح به ضمانت اجرای ماده ۱۵۶ لایحه جهت جلوگیری مؤثر از معاملات ممنوع بازرسان نیازی است که احساس می‌شود^۳ و به همین دلیل ماده ۶۳۵ لایحه اصلاح قانون تجارت ۱۳۸۴ این مطلب را منظور کرده است.

در همین رابطه، ابراز شده است^۴ که «تعریف نقش بازرسان در قالب رابطه وکالت که رابطه‌ای با حدود تعریف شده قراردادی و مبتنی بر اراده طرفین است، چندان پذیرفتنی نمی‌نماید.»^۵ اما، در ادامه این مطلب قالب پذیرفتنی خاصی برای این رابطه مشخص نشده است. بعضی نیز مدعی عدم توجه قانون تجارت به نقش و وظایف بازرسان در شرکت شده‌اند.^۶ تردیدی نیست که رابطه میان بازرسان و شرکت رابطه‌ای قراردادی است و در آن مایه‌هایی از وکالت نیز وجود دارد. اما قانونگذار این رابطه را توسعه داده و به شکلی

۱. پاسبان (۱۳۸۵)؛ حقوق، ص ۲۲۶.

۲. در این رابطه ماده ۱۵۴ ل. ا. مقرر می‌دارد: «بازرسان یا بازرسان در مقابل شرکت و اشخاص ثالث نسبت به تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می‌شوند طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی مسئول جبران خسارت وارده خواهند بود.»

۳. دفتر مطالعات (۱۳۸۵)؛ ص ۲۳، پاسبان (۱۳۸۵)؛ معرفی، ص ۱۲۲؛ تکرار شده در پاسبان (۱۳۸۴)؛ قانون، ص ۱۶.

۴. پاسبان (۱۳۸۵)؛ حقوق، ص ۲۲۶.

۵. برای نظر مشابه ر. ک. به: اسکینی (۱۳۸۵)؛ ج ۲، ص ۱۸۱.

۶. دفتر مطالعات (۱۳۸۵). ص ۱۵.

کاربردی درآورده است. آنچه با نامزد شدن افراد برای بازرسی و انتخاب شدن آنها توسط مجمع عمومی و قبولی سمت توسط نامزدهای توفیق یافته در انتخابات شکل می‌گیرد را می‌توان «قرارداد بازرسی» نامید. قراردادی که وظایف و تکالیف پایه در آن به صورت تفسیری یا آمره در لایحه اصلاحی و قانون تجارت وجود دارند. در نتیجه، در صورت بروز هر گونه اختلاف میان شرکت و بازرسان لازم خواهد بود ابتدا به حقوق و تکالیف مربوطه به آنها مندرج در اساسنامه شرکت یا مصوبات مجمع عمومی سپس به مقررات خاص مربوط به بازرسان، و در نهایت به مقررات عقد و کالت مراجعه شود.

در نتیجه، این که گفته شده^۱ است که «در لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت مسئولیت بازرسی فقط محدود به مسئولیت در مقابل صاحبان سهام نمی‌شود، بلکه مسئولیتی فراتر از مسئولیت قراردادی (رابطه و کیل و موکل) قائل شده است» اگرچه توسعه یافتگی قرارداد بازرسی نسبت به قرارداد و کالت را تأیید می‌کند ولی نباید این طور تعبیر شود که انگار و کالت تنها قالب قراردادی ممکن برای بازرسی است و امکان دیگری وجود ندارد. ممکن است شخصی انجام عملی مادی یا حقوقی را از دیگری بخواهد و رابطه قراردادی میان آن دو نه و کالت بلکه اجاره، جعاله و نظایر آنها باشد. در لایحه اصلاحی عنوانی که برای این قرارداد در نظر گرفته شده «قرارداد بازرسی» است. البته، رابطه میان آمر و مامور هر کدام از موارد فوق که باشد در درون خود مایه‌هایی از نیابت و امانت را خواهد داشت.

همچنین، در توجیه رابطه بازرس با شرکت گفته شده^۲ است که «در واقع بازرس رکنی از ارکان شرکت است که قانون وظایف و تکالیف او را معین می‌کند». اما، در رکن بودن «بازرسی» تردید هست زیرا قانونگذار در ماده ۲۷۰ ل. ۳۱ فقط ارگان‌های تصمیم‌گیرنده را «رکن» قلمداد کرده است در حالی که بازرسی از ارگان‌های تصمیم‌گیرنده نیست. در نتیجه، نمی‌توان گفت هر چیزی را که قانون وظایف و تکالیف آن را معین کرده باشد رکن است.^۴

۱. ستوده (۱۳۷۵)؛ پاورقی ص ۱۹۴.

۲. اسکینی (۱۳۸۵)؛ ج ۲، ص ۱۸۱.

۳. ماده ۲۷۰ ل. ۱. مقرر می‌دارد: «هرگاه مقررات قانونی در مورد تشکیل شرکت سهامی یا عملیات آن یا تصمیماتی که توسط هر یک از ارکان شرکت اتخاذ می‌شود رعایت نشود برحسب مورد بنا بدرخواست هر ذینفع بطلان شرکت یا عملیات یا تصمیمات مذکور به حکم دادگاه اعلان خواهد شد لیکن مؤسسين و مدیران و بازرسان و صاحبان سهام شرکت نمی‌توانند در مقابل اشخاص ثالث به این بطلان استناد نمایند.»

۴. برخی کوشیده‌اند آثار ناشی از «رکن بودن» را استخراج نمایند. برای مثال گفته‌اند (عیسی، ۱۳۷۸؛ ص ۱۲۰) که «ارکان اداره شرکت اقتدار خود را مستقیماً از قانون می‌گیرند و بنابراین، وظایف و اختیارات این ارکان ناشی از حکم قانون است.»

ضمن این که اگرچه وظایف و اختیارات بازرس توسط قانون معین شده ولی انتخاب او توسط مجمع عمومی صورت می‌گیرد و متعاقب این انتخاب ممکن است عزل او یا استعفای او اتفاق بیافتد و این گونه موارد نشان از رابطه‌ای قراردادی دارد. منظور قرارداد میان شرکت و بازرس است که با نمایندگی مجمع عمومی از شرکت انجام می‌شود.

در این رابطه، گفته شده است^۱ که «ثبات شغلی بازرس در ماده ۱۴۴ تأمین نشده است تا بتواند با استقلال فکری در صحت و درستی حساب‌ها و گزارش‌های مدیران اظهار نظر نماید، زیرا مجمع عمومی می‌تواند (با توجه به این که مدیران در آن اکثریت دارند) بدون هیچ‌گونه دلیل و مدرکی بازرسی را که بر خلاف تمایلات آنان عمل کرده عزل نماید.^۲ به نظر می‌رسد بهتر است شرط ارتکاب تقصیر بازرس برای عزل وی در ماده ۱۴۴ پیش‌بینی شود تا بازرس معزول بدون تقصیر بتواند زیان وارده را از شرکت و سایر فاعلین زیان مطالبه کند.» اما در این مورد توجه به نکاتی لازم است. اول این که اگرچه مدیران توسط مجمع عمومی انتخاب شده‌اند و اکثریت مجمع عمومی پشتیبان آنهاست ولی بازرسان هم توسط مجمع عمومی و با رای اکثریت آنان انتخاب شده‌اند پس پشتیبانی مجمع از مدیران بمعنی عدم پشتیبانی از بازرسان نیست. دوم این که، مطابق لایحه اصلاحی^۳ بازرسان اصولاً برای مدت یکسال انتخاب می‌شوند^۴ و اشتغال آنان‌ها در واقع ثبات چندانی ندارد. ضمن این که رابطه بازرسان با شرکت رابطه‌ای از هر دو طرف جایز است یعنی هم شرکت می‌تواند بازرس را عزل کند و هم بازرس می‌تواند در اثنای مدت از بازرسی استعفا^۵ دهد. سوم این که، بازرس یا بازرسان معمولاً به صورت پاره

این وظایف و اختیارات طبق قانون و اساسنامه شرکت تعیین می‌شود. تعیین وظایف و اختیارات ارکان شرکت توسط مجمع عمومی مؤسس (درمورد شرکت‌های سهامی عام) و توسط کلیه مؤسسان (درمورد شرکت‌های سهامی خاص) صورت می‌گیرد. اما دقت در این مطلب نشان می‌دهد که در واقع به این ترتیب چیزی ثابت نشده است. زیرا در جمله اول اظهار شده که رکن اداره اقتدار (وظایف و اختیارات) خود را مستقیماً از قانون می‌گیرد، ولی در جمله بعد اظهار شده که رکن قدرت خود را از «قانون و اساسنامه» می‌گیرد درحالی که می‌دانیم اساسنامه مستقیماً از قانون اخذ نمی‌شود. بعداً اظهار شده که تعیین وظایف و اختیارات (اقتدار) ارکان شرکت با مجمع عمومی مؤسس است در نتیجه رکنی اقتدار خود را مستقیماً از قانون بلکه از رکنی دیگر می‌گیرد زیرا نگاهی به ماده ۲۷۰ ل. ا. نشان می‌دهد که «مجمع عمومی» خود رکن است.

۱. عرفانی (۱۳۷۶)؛ ص ۴۶.
۲. همچنین ر. ک. به: عرفانی (۱۳۶۹)؛ ص ۱۷۸ و اسکینی (۱۳۸۵)؛ ج ۲، ص ۱۸۷.
۳. ماده ۱۴۴ - مجمع عمومی عادی در هر سال یک یا چند بازرس انتخاب می‌کند تا بر طبق قانون به وظایف خود عمل کنند. انتخاب مجدد بازرس یا بازرسان بلامانع است. مجمع عمومی عادی در هر موقع می‌تواند بازرس یا بازرسان را عزل کند به شرط آن که جانشین آن‌ها را نیز انتخاب کند.
۴. برای ملاحظه نظر موافق ر. ک. به: حسینی (۱۳۸۰)؛ ص ۱۴۲.
۵. مطابق ماده ۱۴۶ ل. ا. «مجمع عمومی عادی باید یک یا چند بازرس علی‌البدل نیز انتخاب کند تا در صورت معذورت یا فوت یا استعفاء یا سلب شرایط یا عدم قبول سمت توسط بازرس یا بازرسان اصلی جهت انجام وظایف بازرسی دعوت شوند.»

وقت در شرکت مشغول می‌شوند^۱ و بازرسی پیش از آن که «شغل» باشد «سمت» است و فرض ترس از بیکارشدن در این مورد چندان موجه نیست. چهارم این که، بازرس یا بازرسان انتخاب می‌شوند تا به صورت حرفه‌ای بر فعالیت شرکت نظارت نمایند و به این ترتیب نیازی به مراجعه گاه و بی‌گاه اعضا جهت سرکشی به امور شرکت نباشد در حالی که اگر قرار باشد بازرس فقط با اثبات تقصیر قابل عزل باشد نقض غرض می‌شود و اعضا باید پیوسته در راهروهای شرکت در جست‌وجوی مدارکی برای اثبات تقصیر بازرس باشند. پنجم این که، اگر بنا بر حمایت از ثبات شغلی باشد در مورد مدیران نیز می‌توان فرض امکان عزل با اثبات تقصیر را مطرح کرد. اما همه این موارد دخالت بیمورد قانون در روابط خصوصی قراردادی است و بعید نیست لطمه جبران‌ناپذیری به تشکیل و فعالیت شرکت‌ها در کشور بزند.

در این رابطه، بعضی^۲ از نقطه نظر دیگری این مسأله را مورد بررسی قرار داده و چنین مطرح کرده‌اند که «وظیفه بازرس انجام دادن اموری است که در نهایت به نفع همه کسانی است که به طریقی با شرکت در ارتباطند؛ یعنی مدیران، سهامداران، کارمندان، سرمایه‌گذاران، فروشندگان، و مشتریان شرکت؛ به همین دلیل، این راه حل که مجمع عمومی عادی در هر موقع می‌تواند بازرسان را عزل کند راه حل درستی به نظر نمی‌رسد؛ بویژه این که رابطه آنان با شرکت رابطه تابع قرارداد کار (رابطه آمر و ماموری) نیست، چنانکه برای مثال حسابدار شرکت در چنین وضعی قرار دارد.» اما در این رابطه ذکر چند نکته لازم است. اول این که، اگرچه انجام وظیفه شایسته بازرس به نفع مدیران، کارمندان، طلبه‌کاران، طرفهای تجاری و مشتریان شرکت همچنین به نفع همه مردم و اقتصاد کشور است، ولی همان‌گونه که انتخاب بازرس با مجمع عمومی است، عزل او هم لاجرم با همان مرجع است. البته، این که بتوان اشخاص فوق‌الذکر را در انتخاب بازرس و در نتیجه در عزل او سهیم کرد از لحاظ عملی و نظری نیازمند بحث مفصلی است که در این مقال نمی‌گنجد. دوم این که، آنچه برای اشخاص فوق، غیر از سهامداران، مهم‌تر است تعطیل نشدن بازرسی است که چون شرط عزل بازرس انتخاب شده بودن بازرس جدید است^۳ این مهم برآورده می‌شود. سوم این که، رابطه شرکت با بازرس رابطه آمر و ماموری است و تفاوتی از این نظر

۱. برای نظر موافق ر. ک. به: شریفی (۱۳۸۳)؛ ص ۲۵۶.

۲. اسکینی (۱۳۸۵)؛ ج ۲، ص ۱۸۱.

۳. برای نظر موافق ر. ک. به: اسکینی (۱۳۸۵)؛ ج ۲، ص ۱۸۸.

میان بازرس و حسابدار نیست. مجمع عمومی در راستای وظایفی که بازرس دارد ارشاداتی را انجام می‌دهد و اگر بازرس نتوانست نظر مجمع را تأمین کند عزل می‌شود. ضمن این که نحوه انجام وظیفه بازرس مورد ارزیابی مجمع عمومی است.

دیگر این که، گفته شده است^۱ که «با توجه به این که اعضای هیأت مدیره همان سهامداران هستند که در مجمع بازرسان را انتخاب و حق‌الزحمه ایشان را معین می‌کنند، مدیران بر بازرسان نفوذ داشته و عملیات آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهند. این پدیده موید ایراداتی است که قبلاً بر شرط لزوم سهامداربودن مدیران وارد شد.» اما انتخاب شدن بازرسان توسط اکثریتی که مدیران را انتخاب می‌کند از دو جنبه مختلف قابل بررسی است. مورد اول، اهمیت انجام بازرسی برای اکثریتی است که مدیران را انتخاب کرده‌اند. از این جنبه، اکثریت بازرسان را انتخاب کرده‌اند تا بر نحوه فعالیت مدیران منتخب آن‌ها نظارت نمایند. در این مورد، اکثریت انتظار فعالیت هماهنگ میان بازرس و مدیران را خواهد داشت ولی بعید است بر خلاف منافع تجاری خود مایل باشد که بازرسان سوء عملکرد یا تخلفات مدیران را نادیده بگیرند. دوم اهمیت انجام بازرسی برای اقلیتی است که نه در انتخاب مدیران و نه در انتخاب بازرسان رای آن‌ها مؤثر واقع نشده است. نظریات چنین افرادی نسبت به مدیران یا بازرسان جز در قالبی که قبلاً در باره موارد دخالت ذینفع گفته شد، قابل اعمال نخواهد بود. در این رابطه، سهامداربودن مدیران تعیین‌کننده نیست بلکه منتخب اکثریت سهامداران بودن مدیران است که این وضعیت را ایجاد می‌کند، اعم از این که آن اکثریت سرمایه متعلق به خود مدیر باشد یا این که او منتخب دارندگان آن اکثریت سرمایه باشد. اگر اکثریت سهام یک شرکت متعلق به فقط یک مدیر باشد ممکن است او نیازی به وجود بازرس احساس نکند چون خودش بر امور شرکت نظارت دارد.

نهایتاً، در تفسیر ماده ۱۴۹ ل. ا. در مورد امکان مراجعه بازرسان جهت جمع‌آوری اطلاعات به کسانی که وکیل شرکت تلقی می‌شوند یا به شرکت خدمات می‌دهند؛ مانند بانک‌ها، کارگزاران بورس و سردفتران، گفته شده^۲ است که «در حقوق ایران چنین

۱. پاسبان (۱۳۸۵)؛ حقوق، ص ۲۲۸.

۲. مطابق ماده ۱۴۹ ل. ا. «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.»

۳. اسکینی (۱۳۸۵)؛ ج ۲، ص ۱۹۱.

اختیاراتی به بازرس داده نشده است و به نظر میرسد که او فقط می‌تواند به خود شرکت یا شرکت‌های وابسته به آن مراجعه کند. اطلاعات را نیز باید از مرکز شرکت مطالبه و در همانجا مطالعه کند.» اما، دقت در ماده مورد بحث نشان می‌دهد که بازرس در تحقیق و تفحص نماینده شرکت است و هرگونه اطلاعاتی که مدیران می‌توانند از این‌گونه اشخاص مطالبه کنند توسط بازرس نیز قابل مطالبه است.

۱-۴. استفاده از خدمات حسابداران رسمی

در شرکت‌های سهامی عام علاوه بر بازرسان، حسابداران رسمی^۱ نیز در مورد حساب‌های سود و زیان و ترازنامه شرکت گزارش می‌دهند. گزارش حسابدار رسمی از اسبابی است که صحت عملکرد مدیران و حتی بازرسان را در رابطه با مسائل مالی شرکت نشان می‌دهد.^۲ چنین گزارشی باید شفافیت حساب‌های سود و زیان و ترازنامه را نیز نسبت به وضع مالی شرکت گواهی نماید.^۳ حسابداران رسمی می‌توانند وظایف قانونی بازرس شرکت را نیز در شرکت‌های سهامی و سایر شرکت‌ها به عهده بگیرند.^۴ این حسابداران در جامعه حسابداران رسمی ایران^۵ متشکل می‌گردند.^۶ حسابدار رسمی بودن بازرس، شرکت را از

۱. مطابق تبصره ماده ۲۴۲ ل. ا. منظور از حسابداران رسمی مذکور در این ماده حسابداران موضوع فصل هفتم قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند سال ۱۳۴۵ می‌باشد و در صورتی که به‌موجب قانون شرایط و نحوه انتخاب حسابداران رسمی تغییر کند و یا عنوان دیگری برای آنان در نظر گرفته شود شامل حسابداران مذکور در این ماده نیز خواهد بود.
2. Morse (1996); pp. 554-5.

۳. مطابق ماده ۲۴۲ ل. ا. هیئت مدیره مکلف است که به حساب‌های سود و زیان و ترازنامه شرکت گزارش حسابداران رسمی را ضمیمه کند. حسابداران رسمی باید علاوه بر اظهارنظر در باره حساب‌های شرکت گواهی نمایند کلیه دفاتر و اسناد و صورت حساب‌های شرکت و توضیحات مورد لزوم در اختیار آن‌ها قرار داشته و حساب‌های سود و زیان و ترازنامه تنظیم شده از طرف هیئت مدیره وضع مالی شرکت را به‌نحو صحیح و روشن نشان می‌دهد.

۴. قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابدار رسمی مصوب ۱۳۷۲ - ماده واحده - به منظور اعمال نظارت مالی... به دولت اجازه داده می‌شود حسب مورد و نیاز، ترتیبات لازم را برای استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابدار رسمی در موارد زیر به عمل آورد: الف. حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار، ب. حسابرسی و بازرسی قانونی سایر شرکت‌های سهامی، ج. حسابرسی شرکت‌های غیرسهامی و مؤسسات انتفاعی و غیر انتفاعی، د. حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌ها و مؤسسات موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۶، هـ. حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی.

۵. تبصره ۲ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابدار رسمی مصوب ۱۳۷۲ - به منظور تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابداران رسمی، نخستین گروه حسابداران رسمی با نصاب حداقل (۱۰) نفر می‌توانند به‌عنوان هیأت مؤسس، جامعه حسابداران رسمی ایران را به‌صورت مؤسسه‌ای غیر دولتی، غیرانتفاعی و دارای استقلال مالی و شخصیت حقوقی مستقل تشکیل دهند.

۶. در این رابطه، گفته شده (ستوده، ۱۳۷۵، ص ۱۹۴) که در کشور آلمان بازرسان حساب از بین حسابداران رسمی انتخاب می‌شوند همچنین «در انگلستان بازرسان حساب از بین مؤسسات حسابداران قسم‌خورده (Chartered Accountant) انتخاب» می‌شوند. (Cheffins, 1997; p. 510)

گزارش حسابدار رسمی (حسابرس) بی‌نیاز نمی‌کند. در سایر کشورها از جمله انگلستان^۱ نیز تاسیس حسابرس پیش‌بینی شده است. همچنین، قانونگذار جامعه اروپا^۲ ضمن ضروری دانستن تهیه حساب‌های سود و زیان سالیانه و ترازنامه برای همه شرکت‌ها اعم از عام، خاص، کوچک و بزرگ^۳، حداقل شرایط علمی و تجربی لازم برای اشتغال به حسابرسی را معین کرده^۴ که در قوانین انگلستان^۵ هم درج شده است^۶. البته، فقط بعضی کشورهای اروپایی، تأیید شده بودن حساب‌ها توسط حسابرس را الزامی کرده‌اند. بعضی کشورها نظیر ایالات متحده آمریکا، حتی تهیه مدارک حساب سالیانه حسابرسی شده را الزامی نکرده‌اند و بعضی دیگر نظیر کانادا، فقط شرکت‌های عام با گردش مالی بیش از حد معینی را موظف به تهیه حساب‌های حسابرسی شده کرده‌اند^۷. در هر حال، حسابداران رسمی حساب‌های شرکت را حسابرسی کرده و گزارش می‌دهند و اگرچه در مقابل شرکت مسئولند ولی در مقابل تک‌تک سهامداران مسئولیتی ندارند برای مثال اگر یکی از سهامداران بر مبنای آنچه که حسابرس در قسمتی از گزارش خود ذکر کرده تعداد سهام بیشتری از شرکت خریداری کرده و ضرر کند، و معلوم شود آن قسمت از گزارش حسابرس نادرست بوده، حسابرس در مقابل او مسئول نخواهد بود^۸.

در حقوق جامعه اروپا، نه تنها اشخاص حقیقی بلکه اشخاص حقوقی نیز می‌توانند به‌عنوان حسابدار رسمی انتخاب شوند^۹. در ایران، تبصره ۵ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابدار رسمی مصوب ۱۳۷۲ اجازه داده است که دستگاه‌های دولتی از خدمات سازمان حسابرسی استفاده نمایند. در نتیجه، چون کلمه «دستگاه» شامل «شرکت» هم می‌شود، پس قانونگذار حداقل استفاده بعضی از شرکت‌ها از شخص حقوقی به‌عنوان حسابرس را پذیرفته است. این امر استثنایی است زیرا

1. United Kingdom.

2. Directive 68/151, First Company Law Directive, OJ 1968 L65/8, art. 2(2)(f).

3. Cheffins (1997); p. 521.

4. European Community Eighth Company Law Directive (OJ 1984 L126/30).

5. U.K. Companies Act 1989.

6. Dine (2001); p. 375; Edwards (1999); p. 198.

7. Cheffins (1997); p. 511.

8. Dignam (2006); p. 28.

9. Edwards (1999); p. 201.

شرایطی که برای اشتغال به شغل حسابداری رسمی در آیین نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان مصوب ۱۳۷۴ تعیین شده به نحوی است که اشخاص حقوقی را در بر نمی گیرد. ضمن این که در کشورهای خارجی نیز که اشخاص حقوقی به عنوان حسابدار قابل انتخاب هستند، اعضایی از این اشخاص که حسابداری را انجام می دهند به طور انفرادی حسابدار واجد شرایط می باشند. در واقع این اشخاص حقوقی مجموعه ای متشکل از حسابداران واجد شرایط هستند که در کنار هم کار می کنند.^۱

در این رابطه، گفته شده است^۲ که «به موجب بند «الف» ماده (۲) آیین نامه اجرایی (تبصره) ۴ مرقوم، شرکت های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بازار بورس اوراق بهادار و شرکت های تابع و وابسته به آن ها و طبق بند «ب» همان ماده شرکت های سهامی عام و شرکت های تابع و وابسته به آن ها، مکلف به به کارگیری حسابرس و بازرس قانونی از میان مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، هستند.» اما در این مورد به یک نکته ظریف توجه نشده است و آن این که در صدر آن ماده از عبارت «حسب مورد» استفاده شده و این عبارتی است که به همین صورت در تبصره ۱ همان ماده و ماده ۳ و تبصره آن آمده است. این آیین نامه موارد مشمول خود را به دو دسته تقسیم کرده: دسته اول، دستگاه هایی که هم بازرس و هم حسابدار رسمی خود را باید از بین حسابداران رسمی انتخاب نمایند. دسته دوم، دستگاه هایی که باید حسابدار رسمی (حسابرس) خود را از بین حسابداران رسمی انتخاب نمایند. با توجه به مستندات قانونی که در این مقاله مطرح شده اند، دسته اول دستگاه های دولتی و عمومی هستند و دسته دوم شامل دستگاه های خصوصی یعنی شرکت های سهامی عامی هستند که بیشتر سرمایه آن ها در اختیار بخش خصوصی است اعم از این که در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده یا نشده باشند. بنابراین بر خلاف نظر بعضی از نویسندگان^۳ آیین نامه مورد بحث تعارضی با ماده ۱۴۴ ل. ا. که در مقام نحوه انتخاب بازرسان است نخواهد داشت. ضمن این که ظاهراً مفاد لایحه اصلاحی مخالفتی ندارد که بازرس شرکت از میان حسابداران رسمی انتخاب شود. پس مجامع عمومی شرکت های سهامی عام خصوصی اگرچه مجبور نیستند ولی مجازند که بازرس شرکت را از میان

1. Edwards (1999); p. 201.

۲. پاسبان (۱۳۸۴)، بازمینی، ص ۱۰۳.

۳. پاسبان (۱۳۸۵)؛ حقوق، ص ۲۲۶.

حسابداران رسمی انتخاب نمایند.

در این رابطه، متأسفانه بعضی^۱ با خلط مفاهیم Auditor و Accountant در حقوق انگلستان و Commissaire aux comptes در حقوق فرانسه از بازرسی شرکت در حقوق تجارت با عنوان «بازرس حساب» نام برده‌اند^۲ ولی این عنوان در شرایط کنونی نوعی جمع میان سه عنوان بازرسی، حسابدار و حسابرس است که پشتوانه قانونی ندارد. در واقع، در رابطه با شرکت‌های سهامی عام سه شخص با تشابه وظایف فعالیت می‌کنند که عبارت‌اند از بازرس (Inspector)، حسابدار (Accountant) و حسابرس (حسابدار رسمی) (Auditor). این سه اگرچه تمام یا قسمتی از وظایفشان به حساب‌های شرکت مربوط می‌شود ولی هر کدام در ارتباط با حساب‌ها کار جداگانه‌ای را انجام می‌دهند. حسابدار حساب‌ها را جمع‌آوری و مرتب می‌کند بازرس بر جمع‌آوری، نگهداری و صحت حساب‌ها نظارت می‌کند و حسابرس این نظارت را به‌عنوان یک متخصص عیب‌یابی در حساب‌ها انجام می‌دهد.

۱-۵. نظارت صاحبان یک پنجم سهام

نظارت بر امور شرکت و نحوه فعالیت مدیران و حتی بازرسان توسط مجمع عمومی انجام می‌شود. برای جلوگیری از اختلال در امور شرکت و برای این که امتناع هیأت مدیره و بازرس یا بازرسان از انجام وظیفه مانع تشکیل جلسات و نظارت مجمع عمومی نگردد و لزوم همراه کردن اکثریت سهامداران نیز اقدام شایسته را با تاخیر مواجه نکند، صاحبان یک پنجم سهام شرکت سهامی حق دارند تشکیل مجمع عمومی شرکت را از هیأت مدیره و در صورت استنکاف آن از بازرس شرکت بخواهند و در صورت امتناع آن‌ها می‌توانند این مهم را خود انجام دهند.^۳ همچنین صاحبان همان مقدار از سهام می‌توانند به نمایندگی از

۱. عرفانی (۱۳۷۶)؛ ص ۳۳.

۲. بعضی (ستوده، ۱۳۷۵؛ ص ۱۹۹) در تفسیر مقررات بازرسی قبل از ۱۳۴۷ با تشبیه به حقوق فرانسه به‌جای کلمه «مفتش» از کلمه «بازرس حساب» استفاده کرده‌اند و بعضی دیگر ندانسته و در شرایطی که حدود ۳۰ سال از حکومت لایحه اصلاحی می‌گذشته به ترتیب فوق آن را درمورد مقررات کنونی مصرف کرده‌اند.

۳. مطابق ماده ۹۵ ل. ۱. سهامدارانی که اقلاً یک پنجم سهام شرکت را مالک باشند حق دارند که دعوت صاحبان سهام را برای تشکیل مجمع عمومی از هیأت مدیره خواستار شوند و هیأت مدیره باید حداکثر تا بیست روز مجمع مورد درخواست را با رعایت تشریفات مقرر دعوت کند در غیر اینصورت درخواست کنندگان می‌توانند دعوت مجمع را از بازرس یا بازرسان شرکت خواستار شوند و بازرس یا بازرسان مکلف خواهند بود که با رعایت تشریفات مقرر مجمع مورد تقاضا را حداکثر تا ده روز دعوت نمایند و گرنه آن گونه صاحبان سهام حق خواهند داشت مستقیماً بدعوت مجمع

شرکت علیه رئیس و اعضای هیأت مدیره همچین علیه مدیر عامل جهت جبران خسارات وارده اقامه دعوا نمایند.^۱

در این رابطه، گفته شده^۲ است که در حقوق ایران در این مورد که سهامداران بتوانند «در صورتی که بازرس وظایف خود را به طور کامل و صحیح انجام ندهد، بنا به تصمیم دادگاه، برای بررسی کار مدیران از کارشناسان بی طرف خارج از شرکت استفاده کنند، پیش‌بینی خاصی نشده است.» ولی باید توجه داشت که اگرچه این حق به طور کلی برای تک تک سهامداران یا عده معینی از آنان در نظر گرفته نشده عدم پیش‌بینی خاص مانع از آن نیست که مجمع عمومی سهامداران کارشناس یا کارشناسانی را علاوه بر بازرس یا بازرسان جهت تحقیق در مورد امور شرکت و اقدامات مدیران انتخاب و به کار بگمارد. رسیدگی به سلامت فعالیت شرکت حق و از سویی تکلیف مجمع عمومی است و آن مرجع مجبور نیست که برای رسیدگی به صحت جریان امور شرکت فقط خود را محدود به گزارشات مدیران و بازرسان نماید. برای مثال، نمی‌توان انتظار داشت که مجمع عمومی در رسیدگی به ترازنامه، حساب سود و زیان سال مالی قبل، صورت دارایی و مطالبات و دیون شرکت، صورت حساب دوره عملکرد سالیانه شرکت، رسیدگی به گزارش مدیران و بازرس یا بازرسان و سایر امور مربوط به حساب‌های سال مالی شرکت که همگی ساخته و پرداخته مدیران و بازرسان هستند فقط خود را محدود به تطبیق همان مدارک با خود آنها کرده و معجز نباشد که آن مدارک را مابشرتاً یا با کمک گرفتن از یک یا چند خبره با واقعیات موجود در شرکت تطبیق دهد. در نتیجه، مطابق حقوق ایران مجمع عمومی می‌تواند از کارشناسان خارج از شرکت برای بازرسی مجدد امور آن استفاده نماید و در این مورد نیازی به اخذ تصمیم دادگاه نیز ندارد. با این حال، اگر چنین حقی برای دارندگان مقدار معینی از سهام، برای مثال دارندگان ده درصد سرمایه، در نظر گرفته می‌شد مشکل عدم امکان دخالت اقلیت سهامداران در نظارت بر امور شرکت را می‌توانست حل نماید.

اقدام کنند بشرط آن که کلیه تشریفات راجع به دعوت مجمع را رعایت کرده و در آگهی دعوت بعدم اجابت درخواست خود توسط هیئت مدیره و بازرسان تصریح نمایند.

۱. ماده ۲۷۶- شخص یا اشخاصی که مجموع سهام آنها حداقل یک پنجم مجموع سهام شرکت باشد می‌تواند در صورت تخلف یا تقصیر رئیس و اعضا هیئت مدیره و یا مدیر عامل بنام و از طرف شرکت و به هزینه خود علیه رئیس یا تمام یا بعضی از اعضا هیئت مدیره و مدیرعامل اقامه دعوی نمایند و جبران کلیه خسارات وارده به شرکت را از آنها مطالبه کنند.

۲. اسکینی (۱۳۸۵)؛ ج ۲، ص ۱۸۰.

۱-۶. بازرسی شرکت‌های دولتی و عمومی

انجام وظایف بازرسی قانونی در شرکت‌های دولتی و مؤسسات عمومی غیردولتی با سازمان حسابرسی^۱ یا حسابداران رسمی^۲ است. انجام وظایف بازرسی قانونی در شرکت‌هایی نیز که بیش از ۵۰٪ سرمایه آن‌ها در اختیار دولت یا مؤسسات عمومی غیر دولتی است با سازمان حسابرسی یا حسابداران رسمی است. در صورتیکه در اساسنامه این گونه شرکت‌ها موافقت بیش از اکثریت نسبی یا اکثریت مطلق صاحبان سهام یا سهم‌الشرکه برای تعیین بازرسی مقرر شده باشد برای تعیین بازرسی طبق اساسنامه عمل خواهد شد. در این صورت سازمان حسابرسی نیز ممکن است توسط عضو یا اعضای دولتی یا عمومی نامزد شود و در صورت کسب آراء کافی به سمت بازرسی منسوب خواهد شد.^۳

در این مورد، گفته شده^۴ است «نکته قابل تامل در این رابطه، خروج از چهارچوب آیین‌نامه‌نویسی در آیین‌نامه مورد بحث است. چرا که هدف ماده واحده جبران کمبود حسابرسان برای شرکت‌های دولتی و نهادهای عمومی بود، نکته‌ای که از مقررات آن قانون

۱. تبصره ۲ ماده واحده قانون تشکیل سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۲ به این شرح است: وظایف سازمان حسابرسی به قرار زیر است: ۱. انجام وظایف بازرسی قانونی و امور حسابرسی سالانه مؤسسات و شرکت‌های دولتی و بانک‌ها و سایر دستگاه‌های عمومی و سازمان‌های وابسته به دستگاه‌های مذکور مانند بنیاد مستضعفان، و بنیاد شهید و شرکت‌ها و مؤسسات تحت پوشش دولت که طبق اساسنامه و مقررات داخلی خود ملزم به حسابرسی می‌باشند. وظیفه مزبور در انحصار سازمان بازرسی است.

۲. تبصره ۵ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابدار رسمی مصوب ۱۳۷۲- دستگاه‌های دولتی می‌توانند از خدمات سازمان حسابرسی که تنها سازمان حسابرسی دولتی محسوب می‌شود یا حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی فوق استفاده نمایند.

۳. مطابق ماده ۷ قانون تشکیل سازمان حسابرسی وظایف و اختیارات سازمان عبارت است از: الف. انجام وظایف بازرسی قانونی و امور حسابرسی کلیه دستگاه‌هایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب می‌باشد از قبیل بانک‌ها، مؤسسات و شرکت‌های بیمه و همچنین شرکت‌های دولتی و مؤسسات و سازمان‌های انتفاعی دولتی، مراکز تهیه و توزیع وابسته به وزارت بازرگانی، بنیاد مستضعفان و بنیاد شهید و سایر نهادهای انقلاب اسلامی و مؤسسات و شرکت‌های تحت پوشش آن‌ها و شرکت‌ها و کارخانجات و مؤسساتی که صرفنظر از چگونگی مالکیت سرمایه آن‌ها به موجب قوانین و مقررات مربوط توسط مدیریت منتخب دولت و یا تحت پوشش دستگاه‌های اجرایی اداره می‌شوند و سایر دستگاه‌های عمومی که طبق اساسنامه و مقررات مورد عمل مکلف به تعیین بازرسی قانونی و انجام حسابرسی می‌باشد. ب. انجام وظایف بازرسی قانونی و امور حسابرسی شرکت‌ها، مؤسسات و دستگاه‌هایی که در مجموع بیش از ۵۰٪ سرمایه آن‌ها به‌طور مستقیم و یا غیر مستقیم متعلق به دستگاه‌های موضوع بند الف فوق می‌باشد. تبصره - انجام وظایف بازرسی قانونی و امور حسابرسی توسط سازمان در شرکت‌ها و مؤسسات موضوع این بند که قسمتی از سهام آن‌ها متعلق به بخش غیر دولتی (تعاونی - خصوصی) می‌باشد، موکول به تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام است. و چنانچه در اساسنامه اختیار تعیین بازرسی قانونی و امور حسابرسی از جمله وظایف مجمع عمومی نباشد طبق اساسنامه عمل خواهد شد و در هر صورت نمایندگان صاحب سهام دولت و همچنین نمایندگان صاحب سهام شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌های مذکور در بند الف این ماده موظفند رای به انتخاب سازمان بدهند.

۴. پاسبان (۱۳۸۵)؛ حقوق، ص ۲۲۵.

می‌توان دریافت. در حالی که، آیین‌نامه بدون توجه به هدف مزبور و احتمالاً با ملاحظه نیازهای روز شرکت‌های تجاری، به گونه‌ای نگاشته شد تا شرکت‌های غیردولتی را نیز در بر گیرد. اما نگاهی به مفاد آن ماده واحده و بندهای آن که در این اثر ذکر شده‌اند، خلاف این اظهارنظر را نشان می‌دهد.

بعضی^۱ ابراز داشته‌اند که «سازمان صنایع ملی به‌طور استثناء در تبصره ۲ ماده ۳ اساسنامه خود، مصوب ۱۳۵۹/۹/۱۷، بازرسان و حسابرسان یا مؤسسات حسابرسی از طرف سازمان را در حکم بازرسان متعهد وزارت امور اقتصادی و دارایی و بورس اوراق بهادار و سایر سازمان‌های ذینفع دانسته و از شمول مقررات حاکم بر حسابرسان رسمی و مؤسسات حسابرسی مربوط به سازمان مستثنا کرده است.» اما آنگونه که توضیح داده خواهد شد وزارت امور اقتصادی و دارایی و بورس اوراق بهادار و سایر سازمان‌های ذینفع نسبت به شرکت‌ها بازرسی یا حسابرسی انجام نمی‌دهند بلکه نظارت برونی انجام می‌دهند پس اصولاً چنین نظارتی جایگزین بازرسی و حسابرسی در شرکت نخواهد بود و نیاز به بازرسی و حسابرس در این شرکت‌ها همچنان باید باقی باشد. تناقضی که در اظهارنظر فوق ملاحظه می‌شود برگرفته از خود اساسنامه مورد استناد است.^۲

۲. نظام بازرسی برونی شرکت‌های تجاری

در حقوق کشورهای بی‌مثل انگلستان کنترل برونی شرکت نیز پیش‌بینی شده است.^۳ با این فرض که بازرسی برونی نوعی نظارت دولتی است ابراز شده است^۴ که در ایران «نظارت دولت در این رابطه به رسمیت شناخته نشده و در این خصوص گرایشی نیز به چشم نمی‌خورد»^۵. اما این گفته به شرحی که توضیح داده خواهد شد چندان موجه به نظر نمی‌رسد. زیرا علاوه بر نظارت ذینفع از طریق دادگاه، ظاهراً مرجع ثبت شرکت‌ها و نظام صنفی در ایران چنین

۱. عرفانی (۱۳۷۶)؛ ص ۳۴.

۲. مطابق تبصره ۲ ماده ۳ آن اساسنامه «بازرسان و حسابرسان یا مؤسسات حسابرسی تعیین شده از طرف سازمان در حکم بازرسان معتمد وزارت امور اقتصادی و دارایی و بورس اوراق بهادار و سایر سازمان‌های ذینفع خواهند بود لذا مقررات مربوط به حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی در مورد مؤسسات مشمول قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران لارم‌الرعا به نخواهد بود.»

۳. برای مطالعه ر. ک. به پاسبان (۱۳۸۴)؛ بازیینی.

۴. پاسبان (۱۳۸۴)؛ بازیینی، ص ۸۴.

۵. برای نظر مشابه ر. ک. به: شریفی (۱۳۸۳)؛ ص ۲۵۳.

کنترلی را کم و بیش نسبت به همه شرکت‌ها انجام می‌دهند. سازمان بورس اوراق بهادار نیز کنترل خاصی را نسبت به شرکت‌های سهامی عام اعمال می‌کند.

در حقوق کشور انگلستان، تاسیس بازرسی شرکت‌ها پیش‌بینی نشده در عوض وزارت تجارت و صنعت^۱ موظف است تحقیقات لازم را در صحت امور شرکت‌ها به عمل آورد.^۲ آن وزارت^۳ برای نظارت بر امور شرکت‌ها ممکن است دفاتر آن‌ها را مطالبه و بررسی نماید، با اخذ مجوز از دادگاه وارد شرکت شده و مستقیماً یا با نصب بازرس به تحقیق بپردازد.^۴ انتصاب بازرس برای یک شرکت معین ممکن است به دستور دادگاه، به درخواست خود شرکت یا عده معینی از شرکا^۵ و موافقت وزارت یا با تصمیم مستقل وزارت بدلیل اطلاع از وجود عملکرد متقلبانه یا مضر غیرمنصفانه در آن شرکت باشد. وزارت مزبور فقط در امور شرکت تحقیق می‌کند و هرگونه تصمیم و اقدام متناسب با نتیجه تحقیقات با دادگاه خواهد بود.^۶ بازرسی که به این ترتیب معین می‌شود می‌تواند علاوه بر تحقیق در امور شرکت مشخص شده، راجع به شرکتی نیز که کنترل این شرکت را در اختیار دارد و سایر شرکت‌هایی که همان شرکت کنترل می‌کند همچنین هر شرکتی که کنترل آن در دست این شرکت است و شرکت‌های دیگری که در آن سهم دارند تحقیق نماید.^۷ از بازرس در موارد دیگری هم استفاده می‌شود، برای مثال، در کشور هند، برای نظارت بر نحوه تصفیه امور شرکتی که دادگاه حکم انحلال آن را صادر کرده، یک کمیته بازرسی توسط طلبه کاران در نظر گرفته می‌شود.^۸

۱-۲. مرجع ثبت شرکت‌ها

در رابطه با انجام بازرسی برونی توسط مرجع ثبت شرکت‌ها در ایران، گفته شده^۹ که «مرجع

1. Department of Trade and Industry.

۲. آن اداره برای انجام وظایف مهمی که بر عهده دارد بر امور آژانس‌هایی نظیر خانه شرکت‌ها (Companies House)، دریافت‌کننده رسمی (Official Receiver) و نمایندگی اجرایی خدمات اعسار (Insolvency Services Executive Agency) نظارت می‌کند. (Cheffins (1997), p. 407)

۳. در کشور هند، تعیین چنین بازرسی مستقیماً توسط حکومت مرکزی انجام می‌شود. (Gulshan (2003), p. 530)

4. S. 432 U.K. Companies Act 1985.

5. Morse (1996), p. 431.

6. Dine (2001), p. 286-8; Inns (2006), p.136.

7. Morse (1996), p. 432.

8. Gulshan (2003), p. 607.

۹. پاسبان (۱۳۸۴)؛ بازمینی، ص ۹۰.

ثبت شرکت‌ها، هیچگونه دخالتی بر چگونگی فعالیت شرکت‌های تجاری و عملکرد مدیران به عمل نمی‌آورد». علی‌رغم این نظر، دلایلی وجود دارد که اعمال نوعی کنترل نسبت به شرکت‌ها توسط مرجع ثبت را نشان می‌دهد. برای مثال، دفاتر هر تاجری از جمله شرکت تجارتهای برای این که شکل قانونی به خود بگیرد و به نفع خود تاجر صاحب دفتر نیز قابل استناد باشد بایستی بعد از اطمینان از داشتن شرایط معینی توسط نماینده مرجع ثبت امضا کردند. در نتیجه، دفاتری که توسط شرکت‌ها باید مورد استفاده قرار گیرند به این ترتیب تحت کنترل مرجع ثبت قرار می‌گیرند. نداشتن چنین دفاتری، عدم رعایت شرایط قانونی آنها، گم کردن آنها و نظایر آن به استناد مقررات مختلفی که وجود دارند ممکن است در دادگاه به ضرر شرکت مورد استناد قرار گیرد یا این که شرکت از امتیاز انحصاری استناد به دفاتر خود محروم شود.

در رابطه با نقش ثبت در نظارت بر تشکیل و فعالیت شرکت‌ها، گفته شده^۱ است که «ضمانت اجرای قابل اعتمادی برای شرکت‌هایی که پس از تشکیل به ثبت نرسیده‌اند مقرر نشده است». اما این گفته موجه نیست زیرا برای نمونه، اقدام به پذیره‌نویسی در شرکت‌های سهامی عام نیازمند مجوز مرجع ثبت است. همچنین تاسیس شرکت‌ها با ثبت شدن آنها در نزد مرجع ثبت رسمیت می‌یابد و این تکلیفی است که عدم انجام آن شرکت را در مورد شرکت‌های سهامی عام با خطر انحلال روبه‌رو می‌کند^۲ ضمن این که بر خلاف نظر بعضی^۳ فقط در شرکت‌های تعاونی و سهامی خاص است که تا وقتی شرکت به ثبت نرسیده تشکیل شده محسوب نمی‌شود.^۴ اساسنامه، صورت جلسات انتخاب مدیران و بازرسان، مشخصات و حدود اختیارات مدیر عامل، سرمایه و کاهش یا افزایش سرمایه، تبدیل سهام، ترازنامه‌ها و حساب‌های سود و زیان، ادغام، تبدیل، انحلال، ورشکستگی، اعاده اعتبار، تصفیه و مدیران

۱. قائم مقام (۱۳۸۱)؛ ص ۲۳۷.

۲. مطابق ماده ۱۹ لایحه اصلاحی ق. ت.: در صورتی که شرکت تا شش ماه از تاریخ تسلیم اظهارنامه مذکور در ماده ۶ این قانون به ثبت نرسیده باشد به درخواست هر یک از مؤسسين یا پذیره‌نویسان مرجع ثبت شرکت‌ها که اظهارنامه به آن تسلیم شده است گواهینامه‌ای حاکی از عدم ثبت شرکت صادر و به بانکی که تعهد سهام و تادیه وجوه در آن به عمل آمده است ارسال می‌دارد تا مؤسسين و پذیره‌نویسان به بانک مراجعه و تعهدنامه و وجوه پرداختی خود را مسترد دارند.

۳. کاویانی (۱۳۸۶)؛ ص ۹۶ و ۹۷.

۴. مطابق ماده ۲ قانون بخش تعاونی: شرکت‌هایی که با رعایت مقررات این قانون تشکیل و به ثبت برسند تعاونی شناخته می‌شوند. همچنین مطابق ماده ۲۱ آن قانون: هر تعاونی وقتی ثبت و تشکیل می‌شود که حداقل یک سوم سرمایه آن تأدیه و در صورتی که به صورت نقدی و جنسی باشد تقویم و تسلیم شده باشد.

تصفیه در مرجع ثبت به ثبت میرسند. ماده ۲۴۳ ل. ا. برای اشخاصی که مدارک خلاف واقع حاکی از تشکیل شرکت به مرجع ثبت شرکت‌ها تسلیم کنند، یا از اعلام مطالبی که طبق مقررات این قانون باید به مرجع ثبت شرکت‌ها اعلام کنند بعضیاً کلاً خودداری نمایند و یا مطالب خلاف واقع به مرجع مزبور اعلام دارند مجازات حبس تادیبی یا جزای نقدی یا هر دو را در نظر گرفته است. در موردی مشابه در شرکت‌های با مسئولیت محدود مطابق ماده ۱۱۵ ق. ت. مؤسسين و مدیرانی که برخلاف واقع پرداخت تمام سهم‌الشرکه نقدی و تقویم و تسلیم سهم‌الشرکه غیرنقدی را در اوراق و اسنادی که باید برای ثبت شرکت بدهند اظهار کرده باشند کلاهبردار محسوب می‌شوند.

مرجع ثبت علاوه بر این که به عنوان مرجع ثبت و تأمین دلیل محسوب می‌گردد در مواردی مستقیماً جهت حل پاره‌ای مشکلات وارد عمل می‌شود. برای مثال، مطابق م ۱۳۶ ل. ا. هرگاه مراجع موظف به دعوت مجمع عمومی به وظیفه خود عمل نکنند هر ذینفع می‌تواند از مرجع ثبت شرکت‌ها دعوت مجمع عمومی عادی را برای انتخاب مدیران تقاضا نماید. مطابق م ۲۳۱ ل. ا. اگر امر تصفیه منحصراً بعهده یک نفر باشد در صورت فوت یا حجر یا ورشکستگی مدیر تصفیه در صورتی که مدیر تصفیه توسط مجمع عمومی شرکت انتخاب شده باشد هر ذینفع می‌تواند از مرجع ثبت شرکت‌ها بخواهد که مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت را جهت تعیین جانشین مدیر تصفیه مذکور دعوت نماید.

مطابق ماده ۱۹۵ ق. ت. ثبت کلیه شرکت‌های مذکور در این قانون الزامی و تابع جمع مقررات قانون ثبت شرکت‌ها است. و در مورد شرکت‌های سهامی، طبق م ۲۳ ل. ا. مؤسسين شرکت جهت به ثبت رسانیدن شرکت مسئولیت تضامنی دارند. طبق ماده ۲۶ ل. ا. شماره ثبت شرکت بایستی در اوراق سهام آن منعکس گردد. و تا وقتی که شرکت به ثبت نرسیده صدور ورقه سهم یا گواهینامه موقت سهم ممنوع است (ماده ۲۸ ل. ا.).^۱ مطابق ماده ۲۲ ل. ا. و ماده ۱۸۴ آن، استفاده از وجوه تادیه شده بنام شرکت‌های سهامی در شرف تاسیس یا جوهری که به حساب افزایش سرمایه تادیه شده است ممکن نیست مگر پس از به ثبت رسیدن شرکت. البته، تأمین و توقیف وجوه مزبور به حساب شرکت نیز تا وقتی که شرکت یا افزایش سرمایه آن به ثبت نرسیده ممکن نیست. طبق ماده ۲۲۰ ق. ت. هر شرکت تجارتي

۱. در ادامه آن ماده آمده است: در صورت تخلف امضاکنندگان مسئول جبران خسارات اشخاص ثالث خواهند بود.

ایرانی مذکور در این قانون و هر شرکت خارجی که بر طبق قانون ثبت شرکت‌ها مصوب خرداد ماه ۱۳۱۰ مکلف به ثبت است باید در کلیه اسناد و صورت حساب‌ها و اعلانات و نشریات خطی و یا چاپی خود در ایران تصریح نماید که در تحت چه نمره در ایران به ثبت رسیده است.

۲-۲. سازمان بورس اوراق بهادار

نسبت به شرکت‌های سهامی عام، علاوه بر مرجع ثبت شرکت‌ها، سازمان بورس اوراق بهادار نیز کنترلی را اعمال می‌کند. به این نحو که هر شرکت سهامی عام در شرف تاسیس یا شرکت سهامی عام قبلاً تاسیس شده‌ای که در صدد افزایش سرمایه است باید مطابق مواد ۲۰ تا ۲۶ قانون بازار اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۴ برای انجام پذیره‌نویسی که نوعی عرضه عمومی اوراق بهادار است آن اوراق را نزد آن سازمان ثبت، تائیدیه اعلامیه پذیره‌نویسی را از آن سازمان دریافت و عرضه عمومی را در مدت تعیین شده انجام و نتیجه را به سازمان گزارش نماید. استفاده از وجوه تادیه شده، پس از تائید تکمیل فرایند عرضه عمومی توسط سازمان مجاز است. این فرایند جایگزین فرایند اخذ اجازه از مرجع ثبت شرکت‌ها برای صدور اعلامیه پذیره‌نویسی و لزوم رعایت مقررات مربوط به آن نیست.

۲-۳. نظام صنفی

برخی از شرکت‌ها فرد صنفی^۱ محسوب می‌شوند و دارای واحد صنفی هستند. در نتیجه، مقررات نظام صنفی بر فعالیت این گونه واحدها نیز حاکم است. برای مثال، شرکت‌های کفش ملی و وین تقریباً در همه شهرهای ایران دارای واحدهای صنفیه صورت فروشگاه هستند. مجامع امور صنفی و اتحادیه‌های آن‌ها بر فعالیت واحدهای صنفی نظارت می‌کنند. طبق ماده ۱۱ قانون نظام صنفی، افراد صنفی مکلفند مقررات صنفی همچنین قوانین و مقررات مربوط به کار و بیمه‌های اجتماعی و دستورالعمل‌های مربوط به نرخ‌ها و قیمت‌ها و امور بهداشتی و ایمنی و حفاظت فنی و زیبایی و دستوراتی را که طبق قوانین و مقررات

۱. مطابق ماده ۲ قانون نظام صنفی مصوب ۱۳۵۰ «شخص حقیقی یا حقوقی که در یکی از فعالیت‌های صنفی اعم از تولید، تبدیل، خرید و فروش، توزیع و انجام خدمات بدنی یا فکری سرمایه‌گذاری کرده و به‌عنوان پیشه‌ور و صاحب حرفه و مشاغل آزاد خواه بالمشاره یا با مباشرت دیگران محل کسبی دایر و یا وسیله کسبی فراهم کند و تمام یا قسمتی از کالا و یا محصول و یا خدمات را مستقیماً به مصرف‌کننده عرضه نماید فرد صنفی شناخته می‌شود.»

از طرف مجمع امور صنفی و اتحادیه مربوط داده می‌شود رعایت و اجرا کنند. هر کس بخواهد به کار یا حرفه‌ای مشغول گردد قبل از سپردن هرگونه تعهد و یا پرداخت سرقفلی و یا عقد اجاره و یا خرید محل باید به اتحادیه مربوط مراجعه و پروانه کسب اخذ نماید.

۲-۴. نظارت ذینفع از طریق دادگاه

در پاسخ به این سؤال که ممکن است دادگاه را در ایران مرجع کنترل برونی به شمار آورد گفته شده است^۱ که «این دیدگاه نمی‌تواند صحیح باشد، زیرا مرجع قضایی در تعریف ساختار شرکت، جزیی از آن به شمار نمی‌رود، و اقدام ذینفع در طرح شکایت یا دعوا به ورود و دخالت مقامات قضایی در امور شرکت می‌انجامد». اما حتی در کشورهای خارجی نیز که در آن‌ها نظام نظارت برونی به‌نحو مشخص اعمال می‌شود، اداره‌ای که نظارت برونی را اعمال می‌کند جزیی از شرکت نیست. ضمن این که اگرچه دخالت دادگاه در امور شرکت با درخواست ذینفع است ولی موارد دخالت دادگاه از مقوله فصل خصومت نبوده بلکه از مقوله نظارت و رفع مانع هستند. علاوه بر آن، ذینفع معمولاً از دادگاه می‌خواهد که به‌عنوان جایگزین مجمع عمومی، هیأت مدیره یا بازرسان عمل نماید تا اختلالی که در روند فعالیت شرکت ایجاد شده برطرف گردد. ظاهراً آنچه به این ترتیب اتفاق می‌افتد نظارت ذینفع بر فعالیت شرکت با استفاده از قدرت قضایی دادگاه است. زیرا معمولاً تصمیم با ذینفع است که دستور دادگاه را مطالبه کند یا نکند. در مواردی که ذینفع شخص ثالث، بستانکار یا از کارکنان شرکت است نظارت ذینفع را می‌توان نظارت برونی شرکت تلقی کرد.

۲-۴-۱. موارد دخالت دادگاه

طبق ماده ۵ ل. ا. در شرکت‌های سهامی در صورتی که سرمایه موجود به کمتر از حداقل سرمایه مشخص شده در قانون تقلیل یابد و ظرف یکسال ترمیم نشود، هر ذینفعی حق دارد انحلال شرکت را از دادگاه بخواهد. طبق ماده ۳۳ ل. ا. هرگاه مبلغ پرداخت نشده سهام شرکت سهامی ظرف مدت مقرر در اساسنامه مطالبه نشود و سرمایه شرکت تا میزان مبلغ پرداخت شده از سرمایه تقلیل نیابد هر ذینفع حق خواهد داشت که برای تقلیل سرمایه ثبت شده شرکت تا میزان مبلغ پرداخت شده به دادگاه رجوع کند. طبق ماده ۱۱۱ ل. ا.

۱. پاسبان (۱۳۸۴)؛ بازمینی، ص ۹۱.

محجورین و کسانی که حکم ورشکستگی آن‌ها صادر شده است همچنین کسانی که بعلت ارتکاب جنایت یا یکی از جنحه‌های مالی از حقوق اجتماعی کلاً یا بعضاً محروم شده باشند در مدت محرومیت را نمی‌توان به مدیریت شرکت انتخاب کرد. هر ذینفع می‌تواند حکم عزل هر مدیری را که واجد این شرایط باشد را بخواهد. م ۱۲۷ ل. ا. این حکم را به مدیر عامل و م ۲۰۵ این حکم را به مدیر تصفیه نیز تسری داده است. طبق ماده ۱۴۱ ل. ا. اگر بر اثر زیان‌های وارده حداقل نصف سرمایه شرکت از میان برود و هیئت مدیره مجمع عمومی فوق‌العاده را دعوت نماید و یا مجمعی که دعوت می‌شود نتواند مطابق مقررات قانونی منعقد گردد هر ذینفعی می‌تواند انحلال شرکت را از دادگاه صلاحیتدار درخواست کند. طبق ماده ۱۵۳ ل. ا. در صورتی که مجمع بازرس معین نکرده باشد یا یک یا چند نفر از بازرسان بعللی نتواند گزارش بدهند یا از دادن گزارش امتناع کنند رئیس دادگاه شهرستان به تقاضای هر ذینفع بازرس یا بازرسان را انتخاب خواهد کرد. طبق ماده ۲۰۱ ل. ا. در صورتی که فعالیت‌های شرکت در مدت بیش از یکسال متوقف شده باشد، یا مجمع عمومی سالانه برای رسیدگی به حساب‌های سال مالی تا ده ماه از تاریخی که اساسنامه معین کرده تشکیل نشده باشد، یا سمت هر یک از اعضای هیئت مدیره یا مدیرعامل طی مدتی زائد بر شش ماه بلامتصدی مانده باشد، یا با اتمام مدت یا موضوع شرکت یا ورشکستگی مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام جهت اعلام انحلال شرکت تشکیل نشود و یا در صورت ضرورت رای به انحلال شرکت ندهد، هر ذینفع می‌تواند انحلال شرکت را از دادگاه بخواهد. طبق ماده ۲۱۹ ل. ا. بعد از انحلال شرکت در مدت تصفیه هرگاه مدیران تصفیه یا ناظر مجمع عمومی را دعوت نکنند دادگاه به تقاضای هر ذینفع حکم به تشکیل مجمع عمومی خواهد داد. طبق ماده ۲۳۱ ل. ا. اگر امر تصفیه منحصرأ بعهدہ یک نفر باشد در صورت فوت یا حجر یا ورشکستگی او در صورتی که مجمع عمومی عادی به‌نحو مقرر تشکیل نگردد یا نتواند جانشین مدیر تصفیه را انتخاب نماید یا در صورتی که مدیر تصفیه متوفی یا محجور یا ورشکسته توسط دادگاه تعیین شده باشد هر ذینفع می‌تواند تعیین جانشین را از دادگاه بخواهد. طبق ماده ۲۷۰ ل. ا. هرگاه مقررات قانونی در مورد تشکیل شرکت سهامی یا عملیات آن یا تصمیماتی که توسط هر یک از ارکان شرکت اتخاذ می‌شود رعایت نشود برحسب مورد بنا به درخواست هر ذینفع بطلان شرکت یا عملیات یا تصمیمات مذکور به

حکم دادگاه اعلان خواهد شد.

در این رابطه گفته شده^۱ «سهامداران تنها در صورتی مجاز به طرح دعوی خسارت علیه مدیران شرکت به علت تخلف آن‌ها هستند که ۲۰ درصد سهام شرکت را دارا باشند. در غیر این صورت از این امکان محروم خواهند بود.» اما باید توجه داشت این امکان که به منظور احقاق حق شرکت از مدیران آن پیش‌بینی شده با توجه به مقررات عمومی راجع به مسئولیت مدنی بعید است مانع از اقامه دعوی هر یک از سهامداران علیه شرکت و هیأت مدیره یا مدیرعامل باشد. ضمن این که بعد از اعلام انحلال شرکت به موجب ماده ۱۴۳ ل.ا. هر ذینفعی حق دارد علیه مدیران متخلف اقامه دعوی مطالبه خسارت نماید.^۲

۲-۴-۲. منظور از ذینفع

با توجه به آنچه در قسمت قبل گفته شد، در م ۵ ل.ا. سهامداران شرکت ذینفع تلقی نمی‌شوند زیرا آن‌ها در انحلال شرکت نفعی ندارند مگر این که ادامه روند شرکت منجر به از بین رفتن سرمایه باقیمانده آن شود. بنابراین با توجه به موضوع درخواست انحلال این طلبه‌کاران یا کارکنان شرکت هستند که با توجه به اتکایی که به سرمایه شرکت دارند می‌توانند انحلال آن را درخواست نمایند. در م ۳۳ ل.ا. ذینفع در صدد است تا سرمایه اسمی را با سرمایه موجود یکسان نماید این امر نفعی برای طلبه‌کاران شرکت نخواهد داشت فقط اقدامی است که جلوی فریب معامله‌کنندگان آتی (به تعبیر لایحه: اشخاص ثالث) با شرکت را می‌گیرد در نتیجه بر خلاف آنچه بعضی^۳ ابراز کرده‌اند جامعه را نیز می‌توان از مصادیق کلمه "ذینفع" دانست و معتقد بود که در این مورد و مواردی از این قبیل، دادستان به عنوان مدعی‌العموم می‌تواند به دادگاه مراجعه نماید. در مواد ۱۱۱، ۱۲۷ و ۲۰۵ ل.ا. ذینفع می‌تواند نه تنها بستانکاران بلکه سهامداران، کارکنان و حتی افراد جامعه و به نیابت از سوی آن‌ها مدعی‌العموم باشد. زیرا مدیران ناصالح نه تنها منافع بستانکاران و سهامداران بلکه منافع جامعه را نیز با خطر مواجه می‌سازند. در ماده ۱۴۱ ل.ا. سهامداران، اشخاص ثالث و

۱. پاسبان (۱۳۸۴)؛ بازبینی، ص ۱۱۲.

۲. مطابق ماده ۱۴۳ ل.ا. در صورتی که شرکت ورشکسته شود یا پس از انحلال معلوم شود که دارائی شرکت برای تادیه دیون آن کافی نیست دادگاه صلاحیتدار می‌تواند به تقاضای هر ذینفع هر یک از مدیران و یا مدیرعاملی را که ورشکستگی شرکت یا کافی نبودن دارائی شرکت به‌نحوی از انحاء معلول تخلفات او بوده است منفرداً یا متضامناً به تادیه آن قسمت از دیونی که پرداخت آن از دارائی شرکت ممکن نیست محکوم نماید.

۳. پاسبان (۱۳۸۴)؛ بازبینی، ص ۹۱.

کارکنان شرکت ذینفع هستند. درمورد ماده ۱۵۳ ل.ا. با توجه به وظایفی که بازرس شرکت دارد سهامداران، طلبه کاران، کارکنان و حتی اشخاص ثالث ذینفع هستند. در ماده ۲۰۱ ل.ا. سهامداران، طلبه کاران، کارکنان و اشخاص ثالثی که از این وضعیت متضرر می‌شوند مثلاً وجود شرکت مانع از فعالیت آن‌ها در آن منطقه است یا این که فعالیت شرکت مورد نیاز آن‌هاست ذینفع محسوب می‌شوند. در مواد ۲۱۹ و ۲۳۱ ل.ا. سهامداران شرکت مصداق اصلی ذینفع می‌باشند. درمورد م ۲۷۰ ل.ا. شخص ثالث، بستانکاران و کارکنان شرکت می‌توانند از مصداق ذینفع باشند.

۲-۵. مراجع نظارتی شرکت‌های دولتی و عمومی

درمورد نظارت برونی بر فعالیت شرکت‌های دولتی می‌توان از سازمان بازرسی کل کشور، دیوان محاسبات کشور^۱ و وزارت امور اقتصادی و دارایی^۲ نام برد. حوزه شمول سازمان بازرسی بیشتر از حوزه شمول دیوان محاسبات و وزارت امور اقتصادی است زیرا در این زمینه سازمان بازرسی علاوه بر نظارت بر فعالیت شرکت‌های دولتی بر فعالیتهای نهادی، انقلابی، شهرداری‌ها و مؤسسات عام‌المنفعه نیز نظارت می‌کند ولی وزارت اقتصاد و دیوان محاسبات شامل موارد دیگری که برشمرده شد نمی‌شوند.

این سازمان علاوه بر وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، به فعالیت شرکت‌های دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات عام‌المنفعه و نهادهای انقلابی نیز نظارت می‌کند.^۳ شرکت‌هایی که هم اکنون غیر از شرکت‌های خصوصی یا تعاونی در جامعه وجود دارند عبارت‌اند از شرکت‌های دولتی و شرکت‌های عمومی. مطابق قانون^۴ شرکت‌های دولتی به سه دسته

۱. ماده ۱ قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱ مقرر می‌دارد «هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال از طریق: الف. کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به‌نحوی از انجا از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند.»

۲. طبق ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور «اعمال نظارت مالی بر مخارج وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی از نظر انطباق پرداخت‌ها با مقررات این قانون و سایر قوانین و مقررات راجع به هر نوع خرج، به عهده وزارت امور اقتصاد و دارایی است.»

۳. مطابق بند الف ماده ۲ قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور مصوب ۱۳۶۰ قسمی از وظایف آن سازمان عبارتست از: «بازرسی مستمر کلیه وزارتخانه‌ها و ادارات و نیروهای نظامی و انتظامی و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و شهرداری و مؤسسات وابسته به آن‌ها و دفاتر اسناد رسمی و موسسات عام‌المنفعه و نهادهای انقلابی و سازمان‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه یا سهام آنان متعلق به دولت است یا دولت به‌نحوی از انجا بر آن‌ها نظارت یا کمک مینماید و کلیه سازمان‌هایی که شمول این قانون نسبت به آن‌ها مستلزم ذکر نام آن‌ها است براساس برنامه منظم.»

۴. ماده ۴ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ مقرر می‌دارد: «شرکت دولتی واحد سازمانی مشخصی است که با

تقسیم می‌شوند. الف. شرکت‌هایی که به موجب قانون به‌عنوان شرکت دولتی تاسیس شده‌اند و بیش از ۵۰٪ سرمایه آن‌ها متعلق به دولت است. ب. شرکت‌هایی که به موجب قانون یا به حکم دادگاه بیش از ۵۰٪ سرمایه آن‌ها ملی یا مصادره شده باشد و به‌عنوان شرکت دولتی شناخته شوند. ج. هر شرکتی که بیش از ۵۰٪ سرمایه آن متعلق به شرکت‌های دولتی باشد.^۱ بر خلاف آنچه که در مورد شرکت‌های تجارتي خصوصی اصولاً معمول است لازم نیست که شرکت‌های دولتی حتماً به امور تجارتي اشتغال داشته باشند ولی لازم است که به‌عنوان شرکت (دارای شخصیت حقوقی) نه به‌عنوان مشارکت (فاقد شخصیت حقوقی) شکل گرفته و فعالیت نمایند.^۲ البته همان‌گونه که در بند «ب» فوق اشاره شد همه شرکت‌های ملی یا مصادره شده اکنون عنوان دولتی ندارند و شرکت دولتی تلقی نمی‌شوند. بسیاری از این شرکت‌ها در اختیار مؤسسات عمومی غیردولتی نظیر بنیاد مستضعفان هستند.

شرکت‌های عمومی شرکت‌هایی هستند که به مؤسسات عمومی غیردولتی تعلق دارند. اگرچه مؤسسات عمومی غیر دولتی صراحتاً در حوزه شمول فعالیت سازمان بازرسی کل کشور نیستند ولی مواردی نظیر بنیاد مستضعفان چون از نهادهای انقلابی محسوب می‌شوند تحت نظارت آن سازمان قرار می‌گیرند. شرکت‌های متعلق به شهرداری‌ها نیز اگر کاملاً متعلق به شهرداری باشند تردیدی در اعمال نظارت این سازمان نسبت به آن‌ها نخواهد بود

اجازه قانون به‌صورت شرکت ایجاد می‌شود و یا به حکم قانون و یا دادگاه صالح ملی شده و یا مصادره شده و به‌عنوان شرکت دولتی شناخته شده باشند و بیش از ۵۰ درصد سرمایه آن متعلق به دولت باشد. هر شرکت تجاری که از طریق سرمایه‌گذاری شرکت‌های دولتی ایجاد شود، مادام که بیش از ۵۰ درصد سهام آن متعلق به شرکت‌های دولتی است، شرکت دولتی تلقی می‌شود.»

- در این رابطه ابراز شده است (نصیری (۱۳۸۲)، ص ۱۶۴) که «بسیاری از شرکت‌های دولتی... عبارت آخر ماده ۳۰۰ {لایحه اصلاحی} را در اساسنامه خود قید نکرده‌اند، و خود را از قید قانون تجارت رها ساخته‌اند». ولی این تحلیل صحیح نیست زیرا دقت در مفاد آن ماده نشان می‌دهد که برای این که شرکت‌های دولتی در مواردی که در قانون یا اساسنامه آن‌ها ذکر نشده مشمول قانون تجارت (لایحه اصلاحی) قرار بگیرند، نیازی به درج این موضوع در اساسنامه آن‌ها نیست. همچنین گفته شده است (نصیری (۱۳۸۲)، ص ۱۶۴) که «تعداد بیشماری از شرکت‌های دولتی هم با... سرمایه‌گذاری بیش از پنجاه درصد شرکت‌های وابسته به دولت تاسیس شده که با موازین قانون اساسی... منطبق نیست.» اما مستندی برای چنین عدم انتظافی ذکر نشده است. در عین حال می‌دانیم که هر شرکتی که بیش از پنجاه درصد سهام آن دولتی است اگر شرکت دیگری با رعایت موازین حقوق تجارت ایجاد نماید اگرچه لزوماً آن شرکت ایجاد دولتی نخواهد بود ولی بعید نیست که دولتی هم بشود و قانونگذار منع نکرده است. برای مثال، ممکن است شرکتی که ۸۰٪ سرمایه آن متعلق به دولت است به‌صورت هفتاد به سی با بخش خصوصی شریک شده و شرکت جدیدی ایجاد نماید، در چنین صورتی ۵۶٪ شرکت جدید به دولت تعلق خواهد داشت در نتیجه چنین شرکتی نیز دولتی خواهد بود.
- تبصره ماده ۴ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ مقرر می‌دارد: «شرکت‌هایی که از طریق مضاربه و مزارعه و امثال این‌ها به منظور به کار انداختن سپرده‌های اشخاص نزد بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه ایجاد شده یا می‌شوند از نظر این قانون شرکت دولتی شناخته نمی‌شوند.»

ولی اگر قسمتی از سرمایه بعضی شرکت‌ها متعلق به شهرداری باشد نسبت به شمول یا عدم شمول قانون نسبت به آن تردید می‌شود چون تصریحی در قانون در این مورد وجود ندارد. در این مورد بنظر میرسد اگر بیش از ۵۰٪ شرکتی متعلق به شهرداری باشد می‌توان آن را بدلیل کنترل شهرداری نسبت به آن در حکم شرکت‌های متعلق به شهرداری در نظر گرفته و تحت شمول سازمان بازرسی محسوب کرد. در این رابطه، بعضی^۱ از عبارت «شهرداری و مؤسسات وابسته به آن‌ها مندرج در بند الف ماده ۲ قانون تشکیل سازمان بازرسی کل کشور چنین نتیجه گرفته‌اند که چون کلمه «مؤسسه» شامل شرکت هم می‌شود پس این ماده شامل شرکت‌های متعلق به شهرداری هم هست. اما کلمه «مؤسسه» در قانون تجارت و قوانین مشابه به‌عنوان شخص حقوقی غیر از شرکت استعمال می‌شود و اتخاذ آن به‌عنوان شرکت نیاز به قرینه دارد. با اینحال، بازرسی نسبت به شهرداری‌ها و نهادهای انقلابی بدون بازرسی نسبت به شرکت‌های متعلق به آن‌ها یا تحت کنترل آن‌ها کامل نمی‌شود در نتیجه شرکت‌های وابسته به آن‌ها نیز لاجرم در محدوده شمول نظارت سازمان بازرسی کل کشور قرار می‌گیرد.^۲

شرکت‌های عام‌المنفعه نیز تحت شمول سازمان بازرسی قرار دارند. به این ترتیب شرکت‌هایی که برای مثال بیشتر سرمایه آن‌ها متعلق به آستان قدس رضوی است در حوزه وظایف سازمان بازرسی کل کشور قرار می‌گیرند.

جمع‌بندی و ملاحظات

سیستم نظارت از طریق انتخاب بازرس روشی است که در طول هشتاد سال گذشته نظام شرکتی در ایران به آن خو گرفته، با حسن و قبح آن آشنا شده، خود را با آن تطبیق داده و در برنامه‌ریزی برای آتیه دانسته یا ندانسته روی آن حساب کرده است. همان‌گونه که ملاحظه شد تنها انتقادات قابل قبول انگشت‌شماری بر این سیستم وارد هستند که می‌توان آن‌ها را با اصلاحات جزئی در قوانین اعمال کرد.

درمورد سیستم نظارت برونی، گفته شده است^۳ که «حقوق ایران مکانیزم بازرسی از بیرون را به‌عنوان نظارت خاص شرکت‌های بازرگانی مورد پذیرش قرار نداده است. این در

۱. پاسبان (۱۳۸۴)؛ بازینی، ص ۹۳.

۲. برای نظر مشابه رجوع کنید به: پاسبان (۱۳۸۴)؛ بازینی، ص ۹۳.

۳. پاسبان (۱۳۸۴)؛ بازینی، ص ۱۱۰.

حالی است که حتی راهکار نظارت درونی شرکت‌های تجاری در قانون تجارت ایران دارای اشکال جدی و متضمن خلا عمیقی است، چرا که از یک سو با وجود پیش‌بینی مقررات نظارت از درون در مورد شرکت‌های سهامی، این مقررات نارسا، غیر مؤثر و در مواردی فاقد ضمانت اجرایی لازم و از سوی دیگر، در مورد سایر شرکت‌های تجاری قانون تجارت تقریباً ساکت است و ناگزیر باید بر آن بود که پیش‌بینی ارگان نظارتی برای شرکت‌های غیر سهامی امری اختیاری است. حتی در ارتباط با شرکت‌های سهامی و علی‌رغم آمره بودن بسیاری از مقررات لایحه اصلاحی قانون تجارت ۱۳۴۷، در نبود متولی و ناظر، مقررات این قانون و نیز قانون تجارت در بسیاری از موارد مراعات نشده است. سرگذشت تبصره ماده ۱۴۴ لایحه اصلاحی، نمونه روشنی از عدم اجرای این گونه مقررات آمره است.^۱ اما با توجه به دقتی که در نظریات صاحب‌نظران به عمل آمد ملاحظه شد کشورهای که نظارت برونی را به‌نحو خاص پیش‌بینی کرده‌اند فاقد نهاد بازرسی درونی هستند ولی صاحب‌نظران محترم ایرانی بدون این که به این نکته توجه کرده باشند بخاطر نبود نظارت خاص برونی در ایران تأسف می‌خورند. واقعیت آن است که در نظر گرفتن بازرسی برونی به‌نحو خاص در کنار بازرسی خاص درونی معمول نیست و با توجه به هزینه‌هایی مالی و اداری‌ای که در بر دارد وارد کردن آن در نظام حقوقی ایران به هیچ‌وجه توصیه نمی‌شود.^۱

در توجه نیاز ایران به سیستم نظارت برونی به سبکی که در خارج از کشور وجود دارد گفته شده است^۲ «امروز ثابت شده است که واگذاری امر نظارت و کنترل اداره شرکت‌های سهامی عام صرفاً به سهامداران آن (خواه به‌طور مستقیم به وسیله سهامداران و خواه به‌طور غیرمستقیم از طریق بازرسان منتخب سهامداران)، روش مؤثری برای جلوگیری از تجاوزات و سوءاستفاده‌های مدیران از اختیارات وسیع اعطائی نخواهد بود.» اما این مطلب نیاز به نظارت برونی شرکت در حقوق ایران را توجیه نمی‌کند زیرا این نتیجه نه با تکیه بر حقوق ایران بلکه با تکیه بر سیستم حقوقی انگلستان اتخاذ شده است. و به‌عنوان مبنای آن استنتاج

۱. یکی از نویسندگان (اخلاقی (۱۳۸۳)؛ ص ۲۵۳) از جمله نقاط مثبت بخش شرکت‌های تجاری لایحه اصلاح قانون تجارت ۱۳۸۴ را «پیش‌بینی «سازمان نظارت بر شرکت‌ها» که مشابه نظارت دادگاههای فرانسه بر شرکت‌ها است» عنوان کرده است. اما نگارنده در متنی که از این لایحه از سایت <http://www.iranbar.org/far03p81.php#256> در اختیار داشت چنین مقرره‌ای یا نشانی از چنین سازمانی را نیافت.

۲. شریفی (۱۳۸۳)؛ ص ۲۵۵.

اظهار شده^۱ که در آن سیستم «هیچگونه محدودیتی بر اختیارات مدیران در مقابل اشخاص ثالث قابل طرح نیست». این در حالی است که در حقوق ایران از یک سو اختیارات مدیران محدود به موضوع شرکت^۲ است و از سوی دیگر مدیران حق ندارند در موضوعاتی که اخذ تصمیم و اقدام درباره آنها در صلاحیت خاص مجامع عمومی است اخذ تصمیم و اقدام نمایند.

همچنین گفته شده^۳ است که «بازرس یا بازرسان شرکت‌های سهامی معمولاً در یک یا دو رشته حسابداری و حقوق تخصص داشته و به تمام مسائل مدیریتی یا تخصصی شرکت آشنایی ندارند. در حالی که نهادهای دولتی بر حسب نیاز و اقتضاء می‌توانند بازرسان را از تخصص‌ها و رشته‌های مختلف انتخاب کرده و در نتیجه کنترل و نظارت مؤثرتری داشته باشند». ولی ذکر چند نکته در این باره لازم است. اول این که، دولت هم ناگزیر از متخصصینی استفاده خواهد کرد که در جامعه ایران در دسترس هستند و فعلاً متخصصی که دارای تخصص در رشته‌های مختلف مربوط به شرکت باشد وجود ندارد، اگر وجود داشت نیازی به انتخاب او از طرف دولت نبود بلکه مجامع عمومی هم می‌توانستند چنین اشخاصی را به عنوان بازرس انتخاب نمایند. دوم این که، اگر منظور بازرسی شرکت توسط بازرسان مختلف با تخصص‌های مختلف است، چنین امری مورد پذیرش نیست زیرا دخالت دادن افراد مختلف با قدرت ایرادگیری نسبت به شرکت مسلماً وجود شرکت را تهدید می‌کند. سوم این که، معلوم نیست که دولت هم از نیروهای متخصص استفاده کند و چه بسا از افرادی استفاده کند که اصلاً تخصصی نداشته باشند. چهارم این که، بر عملکرد بازرسانی که توسط مجمع عمومی انتخاب می‌شوند خود آن مجمع نظارت می‌کند و در صورت مشاهده تخلف یا ناکارآمدی آنها را عزل می‌کند، ولی چنین امکانی برای مجمع عمومی در ارتباط با بازرسان دولتی نخواهد بود.

در این رابطه، ماده ۶۲۴ لایحه اصلاح قانون تجارت ۱۳۸۴، مقرر کرده است که «بازرس... مکلف است درباره صورت‌های مالی که هیات مدیره برای تسلیم به مجمع

۱. شریفی (۱۳۸۳)؛ ص ۲۵۵.

۲. مطابق ماده ۱۱۸ ل.ا. «جز در باره موضوعاتی که به موجب مقررات این قانون اخذ تصمیم و اقدام درباره آنها در صلاحیت خاص مجامع عمومی است مدیران شرکت دارای کلیه اختیارات لازم برای اداره امور شرکت می‌باشند مشروط بر آن که تصمیمات و اقدامات آنها در حدود موضوع شرکت باشد.»

۳. شریفی (۱۳۸۳)؛ ص ۲۵۶.

عمومی عادی تهیه می‌کند برپایه استانداردهای حسابرسی اظهار نظر کند». به این ترتیب بازرس را فقط می‌توان از میان حسابرسان یا حداقل حسابدارانی که حسابرسی هم میدانند انتخاب کرد. مسلط بودن بازرس به حسابرسی همان‌گونه که انتظار میرفت نیاز به حسابرسی مجدد حساب‌های شرکت را طبق این لایحه منتفی کرده است ولی چنین مقرره‌ای مسلماً^۱ هزینه‌های شرکت را افزایش می‌دهد چون در واقع شرکت برای نظارت در اموری هم که نیاز به تخصص حسابرسی ندارد باید از متخصص حسابرسی استفاده کند.

دیگر این که گفته شده^۱ است که «بازرسان منتخب سهامداران به لحاظ اختیارات محدود و مسئولیت غیرمستمر و غیرموظف نظارت بسیار دقیق و موشکافانه‌ای بر عملکرد مدیران» ندارند. در این رابطه، نباید فراموش کرد که مدیران خود منتخب و امین مجامع عمومی هستند در نتیجه مجمع چندان در صدد موشکافی در عملکرد آن‌ها نیست. ضمن این که این موشکافی کار را از نظارت به دخالت کشانده و مزاحم مدیریت شرکت می‌شود و باز این که موشکافی معمولاً نیازمند هزینه است و از نظر اقتصادی موشکافی بیمورد منجر به تحمیل هزینه بیمورد به شرکت می‌شود. در این رابطه، گفته شده^۲ که «مراجع نظارتی دولتی با اختیارات و امکانات بیشتر عملکرد مدیران را تحت بازرسی و نظارت قرار می‌دهند و با استفاده از اختیارات قضایی یا شبه قضایی به‌نحو مناسب‌تر و قوی‌تر با تخلفات مقابله مینمایند». ولی چنین امری ضمن این که جو شرکت را پلیسی می‌کند مدیریت را در حاشیه بازرسی قرار می‌دهد و چون غرض اصلی فعالیت سودآور مدیران است منجر به نقض غرض می‌گردد.

همچنین بعضی^۳ «تجاوزات و سوءاستفاده‌های فراوان مدیران شرکت‌های سهامی عام از اختیارات اعطائی که منجر به بی‌اعتمادی عمومی نسبت به سرمایه‌گذاری در قالب شرکت‌های سهامی عام خصوصی شده است» را علت طرفداری خود از شناسایی و تاسیس «نهادهای دولتی که اختیار نظارت و بازرسی در امور شرکت‌های سهامی عام را داشته باشد» ذکر کرده‌اند. اما، اول باید با تحقیقات علمی ثابت شود که مردم به سرمایه‌گذاری در شرکت‌های سهامی عام بی‌علاقه شده‌اند، دوم ثابت شود که علت این بی‌علاقگی

۱. شریفی (۱۳۸۳)؛ ص ۲۵۶.

۲. شریفی (۱۳۸۳)؛ ص ۲۵۶.

۳. شریفی (۱۳۸۳)، ص ۲۵۸.

سوءاستفاده‌های مدیران است، سوم ثابت شود که سوءاستفاده‌های مزبور ناشی از ضعف بازرسی است و چهارم ثابت شود که بازرسی دولتی چاره مشکل است تا از بازرسی دولتی حمایت کنیم و گرنه اثبات نیاز به چیزی با تقلید و تمسک به مصادره به مطلوب شایسته نیست.

وجود بازرس در شرکت‌هایی که تعداد شرکای آن‌ها زیاد است امری بدیهی مینماید زیرا در این گونه شرکت‌ها اقدام تک تک شرکا به انجام امور نظارتی مزاحم فعالیت مدیران شرکت و به نتیجه رسیدن اهداف آن می‌گردد. اما در شرکت‌هایی که تعداد شرکای آن محدود است اجبار قانونی به داشتن نهاد بازرسی تحمیلی زائد بر شرکت و شرکا خواهد بود.

منابع

- اخلاقی، بهروز (۱۳۸۳)؛ «مروری بر پیش‌نویس اصلاح قانون تجارت پیشنهادی وزارت بازرگانی»، مجله پژوهش‌های حقوقی، شماره ۶.
- اسکینی، ربیعا (۱۳۸۵)؛ حقوق تجارت - شرکت‌های تجاری، ج ۱ و ۲، سمت.
- پاسبان، محمدرضا (۱۳۸۴)؛ «بازبینی نظام بازرسی در شرکت‌های تجاری ایران: بررسی تطبیقی با حقوق انگلستان»، مجله پژوهش حقوق و سیاست، شماره ۱.
- پاسبان، محمدرضا (۱۳۸۴)؛ «قانون تجارت ایران در گردونه تحول؛ بررسی اصلاح مقررات شرکت‌های تجاری»، مجله پژوهش‌های حقوقی، شماره ۸.
- پاسبان، محمدرضا (۱۳۸۵)؛ «معرفی بخش شرکت‌های تجاری از لایحه تجارت»، معاونت برنامه‌ریزی و امور اقتصادی وزارت بازرگانی، معرفی لایحه تجارت و نوآوری‌های آن (مقالات همایش همراه با متن لایحه)، انتشارات وزارت بازرگانی.
- پاسبان، محمدرضا (۱۳۸۵)؛ حقوق شرکت‌های تجاری، سمت.
- حسینی، حسن (۱۳۸۰)؛ حقوق تجارت، نشر میزان.
- خزاعی، حسین (۱۳۸۷)؛ «یکی از خلاءهای حقوقی لایحه اصلاح قانون تجارت ۱۳۸۴ (حقوق تجارت بین‌المللی)»، [ترجمه با الحاقات جزئی]، فصلنامه حقوق، دوره ۳۸، شماره ۱.
- دفتر مطالعات اقتصادی معاونت امور اقتصادی و برنامه‌ریزی وزارت بازرگانی (۱۳۸۵)؛ «ضرورت اصلاح و بازنگری قانون تجارت؛ نقایص قانون و نکات قوت لایحه»، بررسی‌های بازرگانی، شماره ۲۱.
- ستوده تهرانی، حسن (۱۳۷۵)؛ حقوق تجارت، جلد دوم، نشر دادگستر.
- شریفی، الهام‌الدین (۱۳۸۳)؛ «نظارت بر عملکرد مدیران شرکت‌های سهامی عام توسط نهادهای دولتی در حقوق انگلیس و ایران»، مجله پژوهش‌های حقوقی، شماره ۵.
- عرفانی، محمود (۱۳۶۰)؛ «بحثی در باره ماده ۸۸ قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۲۴ اسفند ماه ۱۳۴۷»، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.
- عرفانی، محمود (۱۳۶۹)؛ حقوق تجارت، ج ۲، شرکت‌های سهامی عام و خاص، انتشارات

جهاد دانشگاهی.

عرفانی، محمود (۱۳۷۶)؛ «نقش بازرس حساب در شرکت سهامی عام - مطالعه تطبیقی حقوق ایران، فرانسه و ایالات متحده امریکا»، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، شماره ۳۷.

عیسی تفرشی، محمد (۱۳۷۸)؛ مباحثی تحلیلی از حقوق شرکت‌های تجاری، ج ۱، انتشارات دانشگاه تربیت مدرس.

عیسی تفرشی، محمد (۱۳۷۹)؛ «معرفی شرکت تجاری»، مجموعه مقالات حقوقی، بخش نخست، انتشارات کانون وکلای دادگستری آذربایجان شرقی و اردبیل.

عیسی تفرشی، محمد (۱۳۷۹)؛ «مفهوم و قلمرو ماده ۲۲۰ قانون تجارت ۱۳۱۱»، مدرس، شماره ۱، بهار.

قائم‌مقام فراهانی، محمدحسین (۱۳۸۱)؛ «بحثی در اطراف معاملات شرکت‌های تجاری و مدنی»، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، شماره ۵۸.

کاویانی، کورش (۱۳۸۶)؛ حقوق شرکت‌های تجاری، نشر بنیاد حقوقی میزان.

نصیری، مرتضی (۱۳۸۲)؛ «پاره‌ای ملاحظات حقوقی پیرامون شرکت‌های دولتی»، مجله مجلس و پژوهش، شماره ۳۸.

Cheffins, Brian R. (1997); *Company Law – Theory, Structure and Operation*, Oxford University Press.

Dignam, Alan & John Lowry (2006); *Company Law*, Oxford University Press

Dine, Janet (2001); *Company Law*, 4th ed., Palgrave Law Masters.

Edwards, Vanessa (1999); *EC Company Law*, Oxford University Press.

Gulshan, S. S. & G. K. Kapoor (2003); *Business Law Including Company Law*, New Age International Publishers.

Inns of Court School of Law (2006); *Company Law in Practice*, Oxford University Press.

Morse, Geoffrey (1996); *Charlesworth & Morse: Company Law*, 15th ed., Sweet & Maxwell.