

## مسئولیت قانونی بازرسان شرکتهای سهامی در نظام حقوقی ایران و

### کامن لا با تأکید بر شرکتهای سهامی ناجا<sup>۱</sup>

سید حسین حسینی<sup>۲</sup>، جواد نیک‌نژاد<sup>۳</sup>، عباس مقدری<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۲۸

از صفحه ۱۳ تا ۳۴

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۲/۰۴

#### چکیده

مقاله کنونی، که به مطالعه تطبیقی مسئولیت قانونی بازرسان و حسابرسان شرکتهای سهامی در دو نظام حقوقی ایران و کامن‌لا با تأکید بر شرکتهای زیر مجموعه بنیاد تعاون ناجا و با اکتفا بر مطالعات کتابخانه‌ای (شامل اسناد، کتابها، مقاله‌ها و پایان‌نامه‌ها و قوانین) پرداخته، ابتدا مفهوم و جایگاه «بازرس» شرکت سهامی را در نظام حقوقی ایران در کنار مفهوم و جایگاه «حسابرس» شرکت سهامی در نظام حقوقی امریکا و انگلستان تبیین کرده و پس از آن مصداق رفتارهای مسئولیت‌آور و حدود مسئولیت بازرسان را بیان کرده است تا از این طریق بتواند مسئولیت قانونی بازرسان را در شرکتهای زیرمجموعه ناجا تبیین کند. علت بررسی نظام حقوقی کامن‌لا نیز تأثیری است که این نظام حقوقی بر نظام قانونگذاری ایران داشته است. نتایج تحقیق، دلالت می‌کند از یک سو در هر دو نظام حقوقی، کوتاهی در رسیدگی به حسابها، عدم اعلام تخلف یا جرم و افشای اسرار تجاری شرکت، مهمترین مصداق رفتارهایی است که موجب پیدایش مسئولیت مدنی بازرسان شرکت می‌شود و از دیگر سو، این مسئولیت علاوه بر اینکه در برابر شخص حقوقی شرکت و اشخاص ثالث است در برابر سهامداران نیز وجود خواهد داشت.

#### واژگان کلیدی

کوتاهی بازرس، مسئولیت قانونی و مدنی، بنیاد تعاون ناجا، شرکتهای سهامی و بازرسی

۱. این مقاله مستخرج از رساله دکتری با عنوان "مسئولیت قانونی بازرسان شرکتهای سهامی با نگاهی بر شرکتهای سهامی ناجا" است.

۲. دانشجوی دکتری حقوق خصوصی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد آیت ا... املی. رایانامه: h.hosseini33@gmail.com

۳. استادیار حقوق خصوصی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قائمشهر (نویسنده مسئول). رایانامه: j.niknejad@yahoo.com

۴. استادیار حقوق خصوصی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد جویبار. رایانامه: a.moghaddari@gmail.com

## ۱. مقدمه

شرکتهای سهامی به صورت عام و شرکتهای سهامی زیر مجموعه بنیاد تعاون ناجا به صورت خاص به عنوان اشخاص حقوقی از ارکان متعددی همچون مجامع عمومی، مدیران و بازرسان تشکیل می‌شوند. در این شرکتها به طور معمول، مدیران به عنوان رکن اداره کننده، دارای اختیارات وسیعی نسبت به اموال و داراییهای شرکت هستند؛ به همین دلیل، هرگونه تعدی و سوء استفاده از این اختیارات می‌تواند زمینه‌ساز ورود خسارات غیرقابل جبرانی به تمامی ذی‌نفعان شود. با توجه به این موضوع، نظارت بر کار مدیران، ضروری است. از آنجا که سهامداران به دلایلی چون عدم حضور دائم در اداره شرکت و نیز نداشتن تخصص در امور اداری و مالی خود نمی‌توانند این نظارت را بر عهده گیرند، نهادی با عنوان «بازرس» این وظیفه مهم را عهده‌دار است (اسکینی، ۱۳۹۲، ص ۲۱۹). اهمیت کار بازرسان، امروزه در بیشتر کشورها درک شده است؛ چرا که بازرسی شرکتهای یکی از پشتوانه‌های عملکرد صحیح آنها در بازارهای سرمایه و خارج از آن است که می‌تواند سبب اعتماد هر چه بیشتر اشخاص (بویژه سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی) به شرکتهای شود (قلی‌زاده، ۱۳۹۷، ص ۱۵۴). با توجه به این اهمیت در اساسنامه شرکتهای برای حسن اجرای وظایف نظارتی بازرسان، قواعد خاصی پیش‌بینی می‌شود که بازرسان به پیروی از آن مکلف هستند؛ با این حال، در عمل، ممکن است بازرسان در شرکتهای سهامی زیرمجموعه ناجا در ایفای وظایف خود، آگاهانه یا غیر آن، مرتکب رفتاری شوند که موجب ورود خسارت به سهامداران و اشخاص ثالث شود؛ در این صورت، ممکن است موضوع مسئولیت مدنی آنان مطرح شود. این موضوع، که مسئولیت مدنی بازرسان با چه شرایطی محقق می‌شود و این مسئولیت در برابر چه کسانی است از جمله مسائل چالش برانگیز است که زمینه‌ساز طرح مباحث متعدد میان حقوقدانان شده است. با توجه به این موضوع، مقاله کنونی، که با هدف واکاوی ابعاد مختلف مسئولیت مدنی بازرسان شرکتهای سهامی به رشته تحریر در آمده به دنبال پاسخ به این سؤالات است که: "۱. مسئولیت مدنی بازرسان شرکتهای سهامی در ایران چه تفاوتها و شباهتهایی با نظام حقوقی کامن‌لا دارد؟ ۲. مسئولیت مدنی بازرسان شرکتهای سهامی زیر مجموعه بنیاد تعاون ناجا در چه حوزه‌هایی و به چه شکلی ترسیم شده است؟"

در راستای دستیابی به پاسخ این سؤالات، مقاله کنونی با رویکرد تطبیقی و با استفاده از روش توصیفی و تحلیلی به بررسی و تحلیل مبنا، شرایط و حدود مسئولیت مدنی بازرسان شرکتهای سهامی در نظامهای حقوقی ایران و کامن‌لا و با نگاه ویژه به شرکتهای سهامی زیر مجموعه ناجا خواهد پرداخت. علت بررسی نظام کامن‌لا نیز این است که نظام حقوقی ما در بسیاری

از قوانین تحت تأثیر این نظام حقوقی است. بر این اساس به منظور بررسی جامع موضوع ابتدا مفهوم و جایگاه بازرسی شرکت در نظام حقوقی ایران و کامن لا تبیین می‌شود و پس از آن درباره شرایط و انواع رفتارهای زمینه‌ساز مسئولیت مدنی بازرسان توضیح داده، و در نهایت، حدود مسئولیت بازرسان شرکت سهامی بررسی و تحلیل خواهد شد. درباره سوابق و پیشینه تحقیق نیز باید بیان کرد اگر چه در حوزه مسئولیت شرکتهای سهامی آثار علمی متعددی به رشته تحریر درآمده است در جستجوها، اثری همخوان با عنوان مقاله یا عناوین مشابه به چشم نخورد. یکی از آثار علمی که در آنها به موضوع، اشاره شده، مقاله «درآمدی بر مسئولیت مدنی اشخاص حقوقی» (شفایی، ۱۳۸۷) است. همچنین پایان‌نامه‌ای نیز تحت عنوان «مسئولیت مدنی شرکتهای سهامی» (فریدنیا، ۱۳۷۷) نوشته شده است؛ منتها وجه تمایز مقاله در این است که به صورت خاص مسئولیت قانونی بازرسان شرکتهای سهامی را بررسی می‌کند که در دیگر مقاله‌ها به صورت تخصصی این امر بررسی نشده است. ثانیاً از زمان انتشار بیشتر آثار علمی پیشین بیش از یک دهه می‌گذرد؛ حال اینکه نظام حقوقی ایران و کشورهای دارای نظام حقوقی کامن لا در زمینه مسئولیت قانونی اشخاص حقوقی، تحولات جدیدی پیدا کرده‌اند؛ به عنوان مثال در دهه اخیر در نظام حقوقی ایران قوانینی چون لایحه جدید قانون تجارت (۱۳۹۲)، قانون مجازات اسلامی (۱۳۹۲) و قانون آیین دادرسی کیفری (۱۳۹۲) و نیز برخی قوانین خاص به تصویب رسیده که نظم حقوقی جدیدی را در نظام حقوقی ایران سبب شده است. با توجه به اینکه برخی از قواعد این قوانین، پیش از این در نظام حقوقی ایران سابقه نداشته در آثار علمی پیشین نیز به آنها پرداخته نشده است. از آنجا که در نگارش اثر کنونی این قوانین در کنار قوانینی که در دهه اخیر در نظامهای حقوقی کامن لا به تصویب رسیده است مورد توجه قرار خواهد گرفت. به این دلیل نیز اثر کنونی نسبت به آثار پیشین جنبه نوآورانه خواهد داشت.

## ۲. مفهوم و جایگاه بازرسی شرکت در نظام حقوقی ایران و کامن لا

نظارت و بازرسی به عنوان سازوکار تداوم فعالیت شرکتهای تجاری در بیشتر نظامهای حقوقی معاصر قابل مشاهده است. با توجه به اینکه رویکرد نظامهای حقوقی به نهاد بازرسی بر نوع و میزان مسئولیت آنها مؤثر است به ترتیب به تبیین رویکرد نظام حقوقی ایران و کامن لا به نهاد بازرسی در شرکتهای سهامی پرداخته می‌شود.

## ۱-۲. نظام حقوقی ایران

رکن بازرسی شرکتهای سهامی در نظام حقوقی ایران در قوانین و مقررات متعددی مورد توجه قرار گرفته است. مهمترین قانون در این زمینه «لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت» (مصوب ۱۳۴۷) است. در کنار این قانون، برخی قوانین و مقررات دیگر مانند قانون تشکیل سازمان حسابرسی (مصوب ۱۳۶۲)، اساسنامه سازمان حسابرسی (مصوب ۱۳۶۶)، قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابداران رسمی (مصوب ۱۳۷۲)، دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب ۱۳۸۶) و آیین‌نامه اجرایی هیأت‌های انتظامی جامعه حسابداران رسمی ایران، موضوع ماده ۴۱ اساسنامه اصلاحی ۱۳۹۰/۴/۵ (مصوب ۱۳۹۳) نیز به موضوع بازرسی شرکتهای تجاری توجه نشان داده‌اند. هم‌چنین اهمیت بازرسی در اشخاص حقوقی وابسته به ناجا تاحدی است که ماده ۸ اساسنامه بنیاد تعاون نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران (مصوب ۱۳۷۲) بازرسان را یکی از ارکان بنیاد تعاون در نظر گرفته است.

در نظام حقوقی ایران، تصویب این قوانین و مقررات در کنار سودمندبها مشکلاتی را نیز به دنبال داشته است یا خواهد داشت. نخست اینکه این امر موجب شده است در حقوق ایران درباره بازرسی شرکتهای سهامی، نظامی دوگانه حاکم شود و در پی آن در زمینه بازرسی بعضی از شرکتهای سهامی، چگونگی طرح دعوی و جبران خسارت، شرایطی جدای از قواعد عمومی مسئولیت مدنی بازرسان به وجود آید. دوم اینکه، این امر موجب خواهد شد که عملاً شرکتهای سهامی عام پذیرفته شده در بورس، حتی اگر دارای بازرسان متعدد باشند، تنها از جنبه‌های فنی امکان نظارت و بازرسی داشته باشند (نک: شریفی، ۱۳۸۳، ص ۲۶۶) و به عبارت دیگر در «قوانین اخیر، بازرسی مستقل و حسابرسی مستقل مخلوط، و بازرسی معادل حسابرسی تلقی شده است» (غنی، ۱۳۹۷، ص ۲۴۴). سوم اینکه، قانونگذار ایران، سازوکار کارآمدی درباره بازرسی در برخی از نهادهای دولتی یا عمومی و شرکتهای زیر مجموعه آنها ندارد؛ زیرا امروزه برخی از نهادهای وابسته به نیروهای مسلح، که در قوانین، مؤسسه دولتی غیرانتفاعی معرفی شده‌اند، مانند بنیاد تعاون ناجا (ماده ۲ اساسنامه بنیاد تعاون نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲)، قسمت عمده فعالیت آنها جنبه اقتصادی دارد؛ به عنوان مثال ماده ۱۸ اساسنامه بنیاد تعاون ناجا (مصوب ۱۳۷۲) وجود دو نفر بازرس اصلی را در تشکیلات بنیاد الزامی می‌داند که توسط هیأت امنا نصب و عزل می‌شوند و مسئولیت بازرسی و حسابرسی بنیاد را برابر قانون بر عهده دارند و حق مراجعه به تمام مراکز بنیاد را به منظور بررسی و بازدید و دریافت تمام اسناد و دفترهای

مالی و مدارک و اطلاعات مربوط به بنیاد را دارند. از سوی دیگر به موجب ماده ۲ قانون تشکیل سازمان حسابرسی (مصوب ۱۳۶۲) اجرای وظایف بازرس قانونی در شرکتهایی که بیش از ۵۰ درصد سرمایه آنها در اختیار دولت یا مؤسسات عمومی غیردولتی است با سازمان حسابرسی یا حسابرسان رسمی است (قلی‌زاده، ۱۳۹۰، ص ۲۵۵) در حالی که امروزه مسائل بازرسی و حسابرسی هرکدام، تخصصی است و ارجاع هر دو وظیفه به یک شخص می‌تواند زمینه‌ساز ورود خسارت به این نهادها شود.

## ۲-۲. نظام حقوقی کامن‌لا

در نظامهای حقوقی انگلستان و امریکا به عنوان مهمترین نمونه‌های نظام حقوقی کامن‌لا، نهاد ناظر و کنترل‌کننده برای شرکتهای سهامی در قوانین متعدد پیش‌بینی شده است. در حقوق انگلستان، مواد ۴۳۱ تا ۴۵۳ قانون شرکتهای (مصوب ۲۰۰۶) تحت عنوان «تحقیق از شرکتهای و امور مربوط به آنها، مطالبه اسناد» به موضوع حسابرسی شرکت اختصاص یافته است. در حقوق انگلیس، حسابرسان شرکتهای از میان مؤسسات حسابرسی انتخاب می‌شوند که در قالب نوعی شرکت تضامنی<sup>۱</sup> تشکیل می‌شود. در حقوق امریکا قانون بازار اوراق بهادار<sup>۲</sup> و قانون ساربنز-آکسلی<sup>۳</sup> به بحث کنترل بر شرکتهای توجه نشان داده است.

اگر چه برای بازرسان شرکت سهامی در قوانین این کشورها از اصطلاح «بازرس» استفاده نشده است با دقت در مواد قانونی و وظایف «حسابرس»<sup>۴</sup> شرکتهای این نتیجه به دست می‌آید که بیشتر وظایفی را که در حقوق انگلستان و امریکا توسط حسابرسان شرکت‌ها انجام می‌گیرد در ایران نیز قانونگذار برای بازرسان در شرکتهای سهامی پیش‌بینی کرده است به طوری که علاوه بر شباهت در وظیفه اصلی هر دو نهاد یعنی جلوگیری از سوء استفاده مدیران و نیز ایجاد پوششی مناسب برای حفظ حقوق سهامداران و اشخاص ثالث از طریق نظارت بر عملکرد هیأت مدیره، وظیفه اصلی «حسابرس» همانند «بازرس»، نظارت بر حسابها و امور مالی شرکت است؛ به همین دلیل برخی از حقوقدانان بیان کرده‌اند: «در نظام حقوقی امریکا «حسابرس» به معنای «بازرس حساب» است و در حقوق تجارت ایران نیز «بازرس» در واقع «بازرس در حساب» است» (عرفانی، ۱۳۷۶، ص ۳۷).

1. limited liability partnership (LLPs)
2. Securities Act (1933)
3. Sarbanes-Oxley Act (2002)
4. Auditor

### ۳. شرایط و حوزه‌های زمینه‌ساز مسئولیت مدنی بازرسان

در نظام حقوقی بیشتر کشورها برای تحقق مسئولیت مدنی بازرسان، شرایطی تعیین شده است. تعیین این شرایط موجب خواهد شد مصداق رفتارهای مسئولیت‌آور بازرسان در عالم خارج مشخص شود. با توجه به این موضوع ابتدا در مورد شرایط تحقق مسئولیت مدنی بازرسان و پس از آن در مورد مصداق رفتارهای مسئولیت‌آور آنان توضیح داده خواهد شد.

#### ۳-۱. شرایط تحقق مسئولیت مدنی بازرسان

نظامهای حقوقی گونه‌های متفاوتی از مسئولیت را در جهت جبران خسارت ترسیم کرده که با توجه به مصداق خسارت وارده شده یا اشخاص تحت شمول آن متفاوت است؛ از این رو این سؤال مطرح می‌شود که مسئولیت مدنی بازرسان شرکتهای سهامی زیر مجموعه ناجا به چه شکلی ترسیم شده است؛ به عبارت دیگر مسئولیت آنان بر کدام یک از نظریات حوزه مسئولیت مدنی مبتنی است؟

در نظام حقوقی ایران، همانند بیشتر کشورهای دارای نظام حقوقی کامن‌لا، مسئولیت مبتنی بر تقصیر به صورت اصلی کلی مورد پذیرش واقع شده است و دیگر نظریات در این زمینه به صورت استثنا و در صورت تصریح قانونگذار به کار گرفته می‌شود؛ بنابراین درباره شکل مسئولیت بازرسان در شرکتهای سهامی زیرمجموعه بنیاد تعاون ناجا باید به قواعد عمومی مسئولیت مراجعه کرد؛ از این رو شرایط کلی تحقق مسئولیت مدنی عبارت است از: ۱. ارتکاب فعل تقصیرآمیز ۲. ورود خسارت ۳. وجود رابطه سببیت میان فعل زیانبار و خسارت. ارتکاب فعل تقصیرآمیز به عنوان نخستین شرط تحقق مسئولیت مدنی، امروزه در بیشتر نظامهای حقوقی پذیرفته شده است؛ به عنوان مثال در نظام حقوقی امریکا نیز این موضوع در قوانین و روش قضایی مورد توجه قرار گرفته است. به موجب قوانین این کشور از جمله قانون بازار اوراق بهادار (مصوب ۱۹۳۳)، حسابرس با تجاوز از وظایفی که به وسیله حقوق موضوعه برای وی مقرر شده است، مرتکب فعل تقصیرآمیز می‌شود. در روش قضایی این کشور در یکی از پرونده‌های معروف مطرح در دادگاه‌های امریکا یعنی «پرونده ارنست و ارنست علیه هوچ فلدر»<sup>۱</sup> بر این موضوع تأکید شد که رفتارهای خوانده (حسابرس)، که از روی عمد یا بی‌احتیاطی بوده است و موجب ورود خسارت شد، مصداق فعل تقصیرآمیز، و موجب تحقق مسئولیت مدنی خواهد بود (بوش و دیگران، ۲۰۰۷، ص ۴۰).<sup>۲</sup> در حقوق انگلستان نیز اگرچه تقصیر شرکتهای سهامی عام بزرگ در برخی موارد، فرض

1. Ernst & Ernst v. Hochfelder (1976)

2. Bush & Others(2007)

شده است و دادگاه‌های این کشور در برخی پرونده‌ها مانند «پرونده واینر علیه شرکت برادران والدنبرگ»<sup>۱</sup> تقصیر شخص حقوقی شرکت تجاری را فرض دانسته‌اند؛ قوانین و روش قضایی این کشور، تقصیر مفروض را برای بازرسان شرکتهای پذیرفته است؛ در نتیجه شخصی که مدعی ورود خسارت از سوی بازرس است باید تقصیر بازرس را در اجرای وظایف قانونیش به اثبات برساند (پنینگتن، ۲۰۰۱، ص ۷۲۳)<sup>۲</sup>

در نظام حقوقی ایران نیز ارتکاب فعل تقصیرآمیز برای تحقق مسئولیت مدنی بازرس در شرکتهای زیرمجموعه بنیاد تعاون ناجا لازم است. اگرچه لایحه اصلاحی قانون تجارت (۱۳۴۷) متضمن قاعده خاصی در زمینه مسئولیت مدنی بازرسان ناشی از تقصیر آنان نیست با این حال، در این زمینه ماده ۱۵۴ لایحه به قواعد عام مسئولیت مدنی ارجاع می‌دهد و بیشتر نویسندگان نیز معتقدند شرایط تحقق مسئولیت مدنی بازرسان را باید همان شرایط عام تحقق مسئولیت مدنی دانست که در بیشتر موارد، تقصیر نیز از عناصر آن است. البته عبارت‌پردازی کلی و اجمالی این ماده در مورد مسئولیت مدنی بازرسان، موجب پیدایش برخی ابهامات در عنصر تقصیر بازرسان شده است. نخستین ابهام در مورد ارتکاب رفتار تقصیرآمیز از سوی بازرسان این است که بر فرض اینکه نظام مسئولیت مبتنی بر تقصیر در مورد آنان پذیرفته شود آیا برای تحقق مسئولیت بازرس تقصیر وی باید اثبات شود.

در پاسخ باید گفت با توجه به اینکه اثبات تقصیر اشخاص حقوقی بزرگ همانند شرکتهای سهامی عام در برخی موارد بسیار دشوار است در بسیاری از نظامهای حقوقی، مسئولیت این اشخاص از نوع مسئولیت محض یا مسئولیت مبتنی بر تقصیر مفروض است. این موضوع به مسئولیت مدنی بازرسان نیز تسری یافته است؛ به عنوان مثال در نظام حقوقی امریکا، قانون بازار اوراق بهادار (مصوب ۱۹۳۳) ضمن اینکه بازرسی را برای شرکتهای سهامی اجباری کرده، رژیم مسئولیت مدنی سختی برای بازرسان تعیین شده و در بسیاری موارد، فرض تقصیر را مقرر کرده است (فینمان، ۲۰۰۳، ص ۱۴۴)<sup>۳</sup>؛ با این حال در نظام حقوقی ایران درباره بازرسان، تقصیر بازرس مفروض نیست؛ بلکه شخصی که مدعی تقصیر است باید آن را ثابت کند؛ زیرا «بازرس براساس قواعد حقوق مدنی، امین به شمار می‌رود و اصل بر رعایت امانت از سوی اوست» (پاسبان، ۱۳۹۴، ص ۲۲۶)؛ بنابراین «اثبات ارتکاب فعل تقصیرآمیز یعنی عدم رعایت وظایفی که قانون یا اساسنامه شرکت بر عهده بازرس گذاشته است برای اثبات مسئولیت مدنی بازرس لازم خواهد

1. Vyner v. Waldenberg Brothers Ltd (1946)

2. Pennington

3. Feinman

بود» (عیسایی تفرشی، ۱۳۹۵، ص ۲۶۷). آیین‌نامه اجرایی هیأت‌های انتظامی جامعه حسابداران رسمی ایران (مصوب ۱۳۹۳/۱۱/۱۲) نیز تا حد زیادی مؤید این موضوع است. مطابق با این آیین‌نامه اشخاص ثالث که از وظایف و تصمیم‌های حسابرسان زیان دیده‌اند در مرحله نخست باید برای اثبات تقصیر حسابرس به هیأت انتظامی جامعه حسابداران رسمی ایران مراجعه کنند که مرجع رسیدگی و صدور رأی نسبت به تخلفات حسابرسان است، و پس از اثبات تقصیر حسابرس در این زمینه به دادگاه صالح برای تعیین خسارت مراجعه کنند.

درباره دومین شرط تحقق مسئولیت مدنی ورود ضرر باید گفت این شرط در واقع به عنوان نتیجه فعل تقصیرآمیز به شمار می‌رود؛ بنابراین صرف تخلف بازرس از وظایفش بدون دستیابی به نتیجه، اگر چه ممکن است با یکی از جرائم مطلق منطبق، و مسئولیت کیفری وی را به دنبال داشته باشد، موجب مسئولیت مدنی بازرس نمی‌شود. در نظام‌های حقوقی ایران و کامن‌لا برای ضرر، معیارهای مختلفی چون مستقیم بودن و قابلیت پیش‌بینی تعیین شده است. «در حقوقی امریکا اشخاص ثالثی که به گزارش حسابرس اتکا می‌کنند و بر این اساس، متحمل ضرر می‌شوند در صورتی می‌توانند علیه حسابرس دعوای مسئولیت مدنی مطرح کنند که اثبات کنند ورود ضرر برای حسابرس قابل پیش‌بینی بود» (بوش و دیگران، ۲۰۰۷، ص ۴۰).<sup>۱</sup>

در نهایت باید وجود رابطه سببیت مؤثر را شرط سوم مسئولیت مدنی دانست که در هر دو نظام حقوقی پذیرفته شده است؛ به عنوان مثال «در نظام حقوقی امریکا برای تحقق مسئولیت مدنی حسابرس شرکت، خواهان باید اثبات کند که ارتباط سببی یکی میان تقصیر خواننده و ورود خسارت وجود داشته است». در حقوق انگلستان نیز در پرونده صنایع کاپارو علیه دیکمن و دیگران، دادگاه علاوه بر تأکید بر معیار پیش‌بینی پذیری خسارت بیان کرد: رابطه ارتکاب فعل تقصیرآمیز و ورود خسارت باید رابطه‌ای باشد که به موجب قانون بدون واسطه یا مجاور دانسته شود. دادگاه در این پرونده بر این باور بود در صورت نبود این شرط خاص، حسابرس شرکت سهامی عام، تعهد به مراقبت در برابر سرمایه‌گذار خارجی یا سهامدار موجود نخواهد داشت که سهام را بر اساس حسابرسی قانونی خریداری می‌کند (پورتر، ۲۰۰۸، ص ۲۸).<sup>۲</sup>

### ۲-۳. حوزه‌ها و مصداق‌های رفتارهای مسئولیت‌آور بازرسان

امروزه با توجه به گستره وسیع فعالیت و ساختار شرکت‌های سهامی، این اشخاص در زمینه‌های گوناگونی به فعالیت می‌پردازند؛ از این رو سؤال مطرح می‌شود که مسئولیت مدنی بازرسان شرکت‌های سهامی زیر مجموعه بنیاد تعاون ناجا در چه حوزه‌هایی است.

1. Bush & Others (2007)

2. Poorter (2008)



پاسخ به سؤال، مستلزم شناخت اهداف بنیاد تعاون ناجا و شرکتهای زیرمجموعه آن است. در همین راستا ماده ۶ اساسنامه بنیاد تعاون ناجا و تبصره‌های آن درباره اهداف بنیاد مقرر می‌دارد: الف) تأمین نیازمندیهای پرسنل کادر ثابت در ابعاد مسکن و وام. ب) پشتیبانی از تعاونیهای مسکن ناجا از طریق تأمین زمین و تغییر کاربری آن و حمایتهای حقوقی و قانونی و تولید و عرضه مصالح و محصولات ساختمانسازی. تبصره ۱. ای موارد از طریق فعالیتهای تجاری و بازرگانی و تأسیس واحدهای تولیدی و عمرانی صورت می‌گیرد. تبصره ۲. بنیاد در ارتباط با امور نظامی و انتظامی و تجهیزات نظامی و انتظامی حق هیچ گونه معامله و یا دلالی و نمایندگی در آن ندارد؛ بنابراین مسئولیت بازرسان شرکتهای زیرمجموعه بنیاد را باید تنها به همان حوزه‌ها محدود دانست.

همچنین رفتارهای مسئولیت‌آور بازرسان در راستای حوزه‌های یاد شده، مصداقهای متعددی ممکن است داشته باشد؛ با این حال، رایجترین این رفتارها عبارت است از: ۱. کوتاهی در رسیدگی به حسابها ۲. عدم اعلام تخلف یا جرم ۳. افشای اسرار تجاری شرکت.

### ۳-۲-۱. کوتاهی در رسیدگی به حسابها

مهمترین وظیفه بازرس یا حسابرس شرکت در نظامهای حقوقی ایران و کاملاً رسیدگی به حساب است. در نظام حقوق ایران بر اساس ماده ۱۴۸ لایحه اصلاحی قانون تجارت، اظهارنظر درباره صحت و درستی صورت دارایی و صورتحساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه تهیه شده توسط مدیران برعهده بازرس یا بازرسان شرکت است. «بازرس در راستای بررسی و کنترل حسابهای شرکت، زمانی که حسابها صحیح باشد، آنها را تصدیق خواهد کرد و در غیر این صورت، نظر خود را با ذکر مواردی که تصدیق نمی‌کند به مجمع عمومی تسلیم خواهد کرد» (اسکینی، ۱۳۹۲، ص ۱۸۷). همچنین ماده ۱۹ اساسنامه بنیاد تعاون ناجا (مصوب ۱۳۷۲)، بازرسان بنیاد را مکلف می‌کند تا درباره صحت و درستی صورت دارایی و صورت حساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه‌های تهیه شده توسط مدیر عامل و همچنین درباره صحت مطالب و گزارشها و اطلاعاتی که مدیر عامل به هیأت مدیره و آن هیأت به هیأت امناء ارائه می‌کنند، اظهارنظر کنند؛ با این حال، ممکن است در مواردی در چگونگی رسیدگی به حسابها مرتکب کوتاهی، تخلف و یا اشتباه شوند؛ در این صورت چنانچه اظهارنظر بازرس قانونی شرکت، بدون دقت کافی تنظیم شده، و یا صورتهای مالی به اشتباه یا به هر دلیل دیگری صحیح جلوه داده شده، و یا از مقررات قانونی در این زمینه تخلف صورت گرفته باشد، ممکن است سهامداران و عموم جامعه به استناد تأیید صورتهای مالی توسط بازرس شرکت به آن شرکت اعتماد، و سرمایه

خود را به اشتباه وارد آن کنند و ضرر و زیان زیادی متوجه آنان شود (میرسعیدی و جوانمردی، ۱۳۹۵، ص ۱۲۱)؛ در چنین وضعیتی ممکن است موضوع مسئولیت مدنی یا کیفری بازرسان مطرح شود. در نظام حقوقی آمریکا در پرونده، «شرکت تگزاس گلف سولفور»، اطلاعاتی که در زمینه عملیات شرکت در اختیار سرمایه‌گذاران قرار گرفت، نادرست بود و موجب شد خرید و فروش سهام در بازار بورس بر اساس چنین اطلاعات نادرستی صورت گیرد. دادگاه بخش نیویورک آمریکا متصدیان شرکت را در این زمینه دارای مسئولیت مدنی دانست و آنها را به جبران خسارت ملزم کرد.<sup>۱</sup>

### ۳-۲-۲. عدم اعلام تخلف یا جرم

وظیفه امانتداری بازرسان اقتضا می‌کند چنانچه در راستای وظایف خود، تخلف یا جرمی مشاهده کرده‌اند آن را به مراجع صلاحیتدار به موجب اساسنامه شرکت یا قانون اطلاع دهند. عدم اعلام تخلف یا جرم از سوی بازرسان، نوعی کوتاهی محسوب و ممکن است مسئولیت مدنی آنان را به دنبال داشته باشد. در نظام حقوقی انگلستان، عدم اعلام جرم از سوی بازرس در امور مربوط به طرز کار و اداره شرکت، علاوه بر مسئولیت مدنی، مسئولیت کیفری وی را نیز به دنبال دارد (حسنی، ۱۳۸۱، ص ۱۷۹).

در نظام حقوقی ایران نیز ماده ۲۰ اساسنامه بنیاد تعاون ناجا (مصوب ۱۳۷۲) بازرسان بنیاد را مکلف می‌سازد تا هرگونه تخلف در بنیاد از قوانین و مقررات اساسنامه بنیاد و مصوبات هیأت امناء و همچنین تخلفات و کوتاهی هر یک از اعضای هیأت مدیره را نسبت به کارها به هیأت امناء گزارش کنند. همچنین به موجب لایحه اصلاحی قانون تجارت (۱۳۴۷) «بازرس یا بازرسان باید هرگونه تخلف یا کوتاهی که در امور شرکت از ناحیه مدیران و مدیر عامل مشاهده می‌کنند به اولین مجمع عمومی اطلاع دهند و در صورتی که ضمن مأموریت خود از وقوع جرمی آگاه شوند، باید به مرجع قضایی صلاحیتدار اعلام، و نیز جریان را به اولین مجمع عمومی گزارش کنند.» آیین‌نامه اجرایی هیأت‌های انتظامی جامعه حسابداران رسمی ایران (مصوب ۱۳۹۳/۱۱/۱۲) نیز در مورد حساب‌برسان رسمی، که به عنوان بازرس برخی از شرکتهای انتخاب می‌شوند، مواردی چون عدم گزارش موارد حاد به مراجع ذیصلاح خارج از شرکت یا سازمان نظارت‌کننده، گزارش نکردن سوء استفاده مدیران از منابع شرکت در صورت کشف، گزارش نکردن عدم رعایت اصلاحیه قانون تجارت یا دیگر قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت واحد مورد رسیدگی را از موارد تخلف حساب‌برسان دانسته است؛ با این حال، این مقرر نیز مانند لایحه اصلاحی قانون تجارت (۱۳۴۷) به صراحت این موارد را موجب مسئولیت مدنی بازرس (یا حساب‌برس) ندانسته است؛ با وجود این اگرچه در این لایحه و

1. Securities and Exchange Commission v. Texas Gulf Sulphur Company (1966)

آیین‌نامه، قانونگذار صراحتاً به مسئولیت مدنی بازرسان ناشی از عدم اعلام تخلف یا جرم اشاره‌ای نمی‌کند، حفظ حقوق اشخاص و رعایت عدالت، اقتضا می‌کند که عمل بازرسان، بدون ضمانت اجرا باقی نماند. بر این اساس، «چنانچه از این اقدام بازرسان، ضرری متوجه شرکت یا اشخاص ثالث شود با ابتدای بر مقررات عام مسئولیت مدنی باید بازرسان یا بازرسان شرکت را در مقابل شرکت و اشخاص ثالث، مسوول جبران خسارات وارد شده دانست» (اسکینی، ۱۳۹۲، ص ۱۸۵).

### ۳-۲-۳. افشای اسرار تجاری شرکت

بازرسان در کنار وظایف ایجابی، برخی وظایف سلبی نیز دارد. مهمترین مصداق این موضوع، ممنوعیت بازرسان از افشای اسرار شرکت تجاری است. اهمیت این موضوع به این دلیل است که بازرسان با توجه به اختیارات گسترده‌ای که در وظایف خود دارد به اطلاعات بسیاری در ارتباط با کار شرکت، سهامداران و اشخاص ثالث و معاملات آنها و نیز اسناد و مدارک دسترسی پیدا می‌کند که برخی از آنها ممکن است با توجه به وضعیت شرکت و موضوع فعالیت آن جنبه سری داشته باشد؛ بنابراین ضروری است که بازرسان در حفظ اطلاعات و اسناد و مدارک، امانت را رعایت، و اسرار شرکت را حفظ کند. این موضوع در نظام حقوقی کامن‌لا بویژه قوانین ایالات متحده آمریکا بخوبی نظام‌مند شده است؛ در این کشور قوانینی چون «قانون یکنواخت‌سازی اسرار تجاری» (مصوب ۱۹۷۹)<sup>۱</sup> و «قانون حمایت از اسرار تجاری ایالات متحده آمریکا» (مصوب ۲۰۱۶)<sup>۲</sup> به موضوع حفظ اسرار شرکتهای تجاری توجه نشان داده است. به موجب «قانون یکنواخت‌سازی اسرار تجاری» (بند ۴ از بخش نخست)، «سر تجاری به معنای اطلاعاتی است که شامل فرمول، الگو، مجموعه گردآوری شده، برنامه، طرح، روش، فن یا فرایندی به این شرح می‌شود: ۱. دارای ارزش اقتصادی مستقل بالقوه یا بالفعل است. به این دلیل که به طور معمول ناشناخته است و براحتی قابل دستیابی از طریق قانونی به وسیله اشخاصی نیست که از استفاده یا افشای آن می‌توانند ارزش اقتصادی به دست آورند. ۲. موضوع تلاشهایی است که با توجه به اوضاع و احوال، حفظ محرمانگی آن متعارف به شمار می‌رود. ۳. در نظام حقوقی ایران نیز در قانون تجارت الکترونیک (مصوب ۱۳۸۲)، تعریف مشابهی از «اسرار تجاری» ارائه شده است؛<sup>۴</sup> ولی نه در این قانون و نه در

1. Uniform Trade Secrets Act, with 1985 Amendments)

2. (Defend Trade Secrets Act of 2016 (Public Law No. 114-153)

3. Uniform Trade Secrets Act 1985

۴. به موجب ماده ۶۵ این قانون، «اسرار تجاری الکترونیکی، داده پیمایی است که شامل اطلاعات، فرمولها، الگوها، نرم‌افزارها و برنامه‌ها، ابزار و روشها، شیوه‌ها و فرایندها، تألیفات منتشر نشده، روشهای تجارت و داد و ستد، فنون، نقشه‌ها و فراگردها، اطلاعات مالی، فهرست مشتریان، طرحهای تجاری و امثال اینها است که به طور مستقل دارای ارزش اقتصادی است و در دسترس عموم قرار ندارد و تلاشهای معقولانه‌ای برای حفظ و حراست از آنها انجام شده است.»

لایحه اصلاحی قانون تجارت (۱۳۴۷)، مقررده خاصی در مورد مسئولیت مدنی بازرسان ناشی از افشای اسرار تجاری شرکت ملاحظه نمی‌شود به طوری که برخی از نویسندگان بیان کرده‌اند: «قانونگذار این وظیفه بازرسان و ضمانت اجرای آن را نادیده گرفته یا حداقل نخواست است در این زمینه تکلیف و ضمانت اجرایی غیر از آنچه در قواعد عمومی مسئولیت کیفری یافت می‌شود، وضع و آن را از شمول این قواعد عمومی خارج کند» (عیسایی تفرشی، ۱۳۹۵، ص ۲۶۵)؛ اما آیین‌نامه اجرایی هیأت‌های انتظامی جامعه حسابداران رسمی ایران (مصوب ۱۳۹۳/۱۱/۱۲) به این موضوع توجه نشان داده است و افشای غیرمجاز اطلاعات مربوط به صاحبکار، استفاده غیرمجاز از اطلاعات کسب شده در مورد صاحبکار به نفع خود یا دیگران را از مصداقهای تخلفات حسابرسی دانسته است که بازرسی شرکتها را بر عهده دارند. بر این اساس می‌توان گفت چنانچه بازرسی یک شرکت سهامی زیر مجموعه بنیاد تعاون ناجا، اطلاعات با این اوصاف را افشا کند و از اقدام وی زبانی به شرکت یا اشخاص دیگر وارد شود، طبق قواعد عام مسئولیت مدنی، بازرسی مسئولیت مدنی خواهد داشت. چنین مسئولیتی، که ناشی از تخلف بازرسی است، همانند دیگر فروض زمینه‌ساز مسئولیت بازرسی از ماده ۱۵۴ لایحه اصلاحی قانون تجارت (۱۳۴۷)، که بیان می‌کند: «بازرسی یا بازرسان در مقابل شرکت و اشخاص ثالث نسبت به تخلفاتی که در اجرای وظایف خود مرتکب می‌شوند، طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی، مسئول جبران خسارت وارد شده خواهند بود» نیز قابل استنباط است.

#### ۴. حدود مسئولیت مدنی بازرسان

پس از بررسی مفهوم و جایگاه بازرسی و نیز مصداق رفتارهای مسئولیت‌آور وی باید مشخص شود حدود مسئولیت بازرسی به چه شکل است یا به عبارت دیگر بازرسی شرکت سهامی وابسته به بنیاد تعاون ناجا در برابر چه شخص یا اشخاصی مسئولیت دارد. به منظور بررسی و تحلیل این موضوع ابتدا به ترتیب در مورد مسئولیت مدنی بازرسی در مقابل شخص حقوقی شرکت، اشخاص ثالث و سهامداران شرکت توضیح داده خواهد شد.

##### ۴-۱. مسئولیت مدنی بازرسی در مقابل شخص حقوقی شرکت

نخستین فرض مسئولیت مدنی بازرسان، مسئولیت آنان در مقابل شرکت به عنوان شخص حقوقی است. اگرچه چنین مسئولیتی در بسیاری از نظامهای حقوقی پذیرفته شده است؛ در بیشتر کشورهای دارای نظام حقوقی کامن‌لا، مسئولیت بازرسی (حسابرس) در مقابل شرکت سهامی در بیشتر موارد از نوع مسئولیت قراردادی است؛ به عنوان مثال در حقوق انگلستان، «حسابرسان دارای وظیفه تعهد به مراقبت در مقابل شرکت، تحت حقوق قراردادی و تعهد به

مراقبت در مقابل سهامداران تحت مسئولیت مدنی هستند» (بوش و دیگران، ۲۰۰۷، ص ۴۱)<sup>۱</sup> این موضوع در پرونده «کاپارو علیه دیکمان» نیز مورد تأکید قرار گرفت. در قسمتی از این پرونده بیان شده است: «حسابرسان این وظیفه را دارند که از شرکت در مقابل مجموعه اعضای آن محافظت کنند. هم‌چنین حسابرسان در مقابل شرکت یا سهامداران نسبت به خسارتهای متحمل شده در محدوده شرکت و ضررهای بعدی آن به عنوان نتیجه غفلت حسابرس، مسئول هستند» (بوش و دیگران، ۲۰۰۷، ص ۴۱)<sup>۲</sup>. «در نظام حقوقی امریکا نیز چنانچه عملکرد نادرست بازرس در بررسی حسابهای شرکت، شفافیت بازار مالی و جذب عموم مردم به سرمایه‌گذاری در شرکت سهامی، موجب ورود ضرر به شرکت شود در درجه نخست، موضوع مسئولیت قراردادی حسابرس در برابر شرکت مطرح می‌شود» (عرفانی، محمود، ۱۳۷۶، ص ۴۲).

یکی از سؤالاتی که در زمینه مسئولیت مدنی بازرس در مقابل شخص حقوقی شرکت مطرح می‌شود این است که برای جبران خسارت وارد شده به شرکت، اقامه دعوا باید از سوی چه کسی صورت گیرد.

به نظر بیشتر حقوقدانان در این موارد، اقامه دعوا باید از سوی مجمع عمومی شرکت سهامی صورت گیرد و در صورتی که مجمع عمومی چنین دعوایی را طرح نکند، هریک از شرکا به سهم خود می‌توانند آن دعوی را به محکمه ببرند. اگرچه این استدلال با توجه به استقلال شخصیت شرکت از شخصیت شرکا (سهامداران)، ممکن است چندان موجه به نظر نرسد به دلیل اینکه شرکا در دارایی شرکت مستقیماً ذی‌حق هستند، قابل قبول به نظر می‌رسد. «البته در این صورت، لازم است شریک یا شرکای معترض ابتدا خواسته خود را در مجمع عمومی طرح کنند و در صورت عدم تمایل مجمع به رأی‌گیری و شکایت در مورد موضوع، شریک یا شرکای معترض می‌توانند از دادگاه مطالبه خسارت کنند» (قلی‌زاده، ۱۳۹۷، ص ۱۵۶).

#### ۲-۴. مسئولیت مدنی بازرس در مقابل اشخاص ثالث

در بسیاری از نظامهای حقوقی، چنانچه رفتار بازرس موجب ورود ضرر به اشخاص ثالث شود که با شرکت ارتباطی ندارند، مسئولیت مدنی بازرس را به دنبال دارد. ماده ۱۵۴ لایحه اصلاحی قانون تجارت (۱۳۴۷) در نظام حقوقی ایران به صراحت، بازرس یا بازرسان را در مقابل اشخاص ثالث نسبت به تخلفاتی که در وظایف خود مرتکب می‌شوند، دارای مسئولیت مدنی دانسته است. در نظام حقوقی کامن‌لا نیز چنین مسئولیتی برای بازرسان پیش‌بینی شده است؛ به عنوان

1. Bush & Others (2007)

2. Bush & Others (2007)

مثال در نظام حقوقی انگلستان، حسابرس شرکت در برخی موارد در برابر اشخاص ثالث، وظیفه و تعهد به مراقبت دارد؛ مانند «زمانی که حسابرس، مطلع است که شخص ثالث به گزارش وی اعتماد خواهد کرد. در این صورت با احراز رابطه سببیت به عنوان یک شرط اساسی، مسئولیت مدنی وی محقق خواهد بود» (بوش و دیگران، ۲۰۰۷، ص ۴۱)<sup>۱</sup>. اگرچه تعهد به مراقبت بازرسان در مقابل اشخاص ثالث خارج از شرکت، بازرسان را تا زمان نامعلومی در مقابل یک گروه نامشخص مسئول قرار می‌دهد برای اینکه وظیفه تعهد به مراقبت مطرح شود، باید رابطه مخصوصی بین بازرس و شخص ثالث وجود داشته باشد (چگولیدینگ سیمون، ۱۹۹۹، ص ۳۱۳)<sup>۲</sup>. در پرونده «کاپارو علیه دیکمان»، مجلس اعیان انگلستان سه معیار را برای اعمال تعهد به مراقبت ناشی از غفلت تعیین کرد: ۱. خسارت باید به طور معمول به عنوان نتیجه رفتار خواننده قابل پیش‌بینی باشد. ۲. طرفین باید با یکدیگر رابطه مستقیم داشته باشند. ۳. تحمیل مسئولیت باید عادلانه، منصفانه، قانونی و منطقی باشد.<sup>۳</sup> آرای صادر شده از برخی از دادگاه‌های این کشور دلالت می‌کند مسئولیت بازرسان نسبت به اشخاص ثالث از تعادل بین منافع عمومی و منافع خصوصی به وجود می‌آید.<sup>۴</sup> بر این اساس در مواردی که اعمال چنین مسئولیتی به افزایش منافع عمومی کمک کند، دادگاه‌ها به شناسایی مسئولیت مدنی بازرسان تمایل زیادی دارند. «برخی از تصمیمات دادگاه‌های انگلستان دلالت می‌کند که در مواردی که موضوع نظم عمومی مطرح است، بازرسان در مقابل همه خسارات قابل پیش‌بینی اشخاص ثالث در برابر رفتار مقصرانه مسئولیت مدنی دارند» (بلیک، ۱۹۸۵، ص ۶۸۹)<sup>۵</sup>.

پذیرش مسئولیت مدنی بازرسان را در برابر اشخاص ثالث در نظام حقوقی امریکا نیز می‌توان در پرونده‌های متعددی مشاهده کرد. یکی از مهمترین تصمیمات قضایی در این مورد در پرونده «آلترا مارس علیه توچ»<sup>۶</sup> گرفته شد که این رأی در دادگاه تجدیدنظر نیویورک به وسیله قاضی کاردوزو در سال ۱۹۳۱ صادر شد. این رأی به دلیل اظهارات متقاعد کننده آن هنوز هم در حقوق امریکا قابل استناد است (بور، ۱۹۵۶، ص ۱۶۳)<sup>۷</sup>. موضوع اصلی در این پرونده این بود که آیا حسابرس یا یک مؤسسه حسابداری می‌تواند برای کوتاهی خود در برابر شخص ثالثی که بر

1. Bush & Others

2. Goulding, Simon,

3. Caparo Industries PLC v Dickman (1990)

4. See: Rusch Factors, Inc. v. Levin, 284 F. Supp. 85 (D.R.I. 1968)

5. Bilek

6. Ultramares Corp. v. Touché 1932)

7. Beever

پایه گزارشهای حسابرسی یا صورتهای مالی حسابرسان در یک شرکت سرمایه‌گذاری کرده است که بعداً به ضرر به او منجر می‌شود، مسئول باشد. در این پرونده، حتی ادعای فریب و تدلیس حسابرسان شرکت نیز مطرح شده بود (میلر و جنز، ۲۰۱۲، ص ۸۶۶)؛ با این حال در این پرونده، دادگاه، دعوای فریب و تدلیس را مختومه کرد؛ زیرا خواهان (شخص ثالث) نتوانست اثبات کند که او تعمداً به وسیله خوانده (حسابرس شرکت) گمراه شده بود. به موجب نظر هیأت دادرسی این دادگاه، صرف وجود کوتاهی از سوی حسابرس و ورود ضرر به اشخاص ثالث، موجب مسئولیت مدنی حسابرس نمی‌شود؛ بلکه در جایی که خوانده (حسابرس) دارای تعهد به مراقبت نسبت به خواهان (شخص ثالث) است، باید رابطه سببیت بین طرفین باشد. در راستای این موضوع، قاضی کاردوزو بیان کرد: «حتی اگر شواهدی باشد مبنی بر اینکه حسابرس، مرتکب غفلت شده است، این سؤال بزرگتر مطرح می‌شود که آیا این غفلت خوانده (حسابرس شرکت)، موجب شکل‌گیری اشتباه خواهان (شخص ثالث) شده است. در نهایت، دادگاه اعلام کرد به علت نبود رابطه سببیت، خوانده نسبت به خواهان مسامحه، و دارای مسئولیت مدنی نیز نیست»<sup>۲</sup>.

البته تصمیم دادگاه درباره این پرونده، بعدها مورد انتقاد شدید واقع شد؛ به این دلیل که حسابرسان، آگاه بودند که گزارش مالی آنها مورد توجه سرمایه‌گذاران آینده قرار می‌گیرد و بر اساس اعتمادی که سرمایه‌گذاران (اشخاص ثالث) به حسابها می‌کنند به سرمایه‌گذاری در شرکت اقدام خواهند کرد؛ بنابراین «به دلیل وجود چنین وضعیتی باید نسبت به استفاده‌کنندگان نهایی گزارشهای مالی مسئول دانسته شوند» (وایت، ۲۰۰۳، ص ۴۴۱)<sup>۳</sup>.

#### ۳-۴. مسئولیت مدنی بازرس در برابر سهامداران شرکت

از جمله اشخاصی که مسئولیت مدنی بازرسان در مقابل آنها می‌تواند متصور باشد، سهامداران شرکت هستند؛ با این حال در نظام حقوقی ایران، لایحه اصلاحی قانون تجارت (۱۳۴۷) به این موضوع تصریحی ندارد. ماده ۱۵۴ این قانون، که به موضوع مسئولیت مدنی بازرسان پرداخته است، بازرس یا بازرسان شرکت را منحصراً در مقابل شرکت و اشخاص ثالث، دارای مسئولیت مدنی دانسته و در مورد مسئولیت مدنی بازرس در برابر سهامداران شرکت چیزی نگفته است. در اینجا این سؤال مطرح می‌شود که آیا مسئولیت مدنی بازرس به شرکت و اشخاص ثالث محدود است و یا دایره شمول این مسئولیت را به سهامدارانی می‌توان تسری داد که از اقدام بازرس زیان دیده‌اند.

1. Miller & Jentz, (2012).

2. Ultramares Corporation v. Touche (1932)

3. White

در پاسخ به این سؤال از یک سو می‌توان چنین استدلال کرد: قانونگذار در ماده ۱۵۴ لایحه در مقام بیان بوده و تنها مسئولیت مدنی بازرس را در برابر شرکت و اشخاص ثالث پذیرفته و عمداً اسمی از سهامداران نیاورده است. با توجه به سکوت قانون تجارت در این زمینه، برخی از نویسندگان با بهره‌گیری از قواعد مربوط به حسابداران رسمی شرکتها بیان کرده‌اند حسابداران رسمی، که حسابهای شرکت را حسابرسی، و گزارش می‌کنند اگر چه در مقابل شرکت مسئولند در مقابل تک تک سهامداران مسئولیتی ندارند؛ بر این اساس «اگر یکی از سهامداران بر مبنای آنچه بازرس در قسمتی از گزارش خود ذکر کرده است تعداد سهام بیشتری از شرکت خریداری، و ضرر کند و بعداً معلوم شود آن قسمت از گزارش بازرس نادرست بوده است بازرس در مقابل او مسئول نخواهد بود» (قلی‌زاده، ۱۳۹۰، ص ۲۵۱)؛ با این حال، دلایل متعددی می‌توان برای توجیه پذیرش مسئولیت مدنی بازرسان در مقابل سهامداران برشمرد: نخست اینکه «عدالت حکم می‌کند هیچ ضرری جبران نشده باقی نماند» (کاتوزیان، ۱۳۸۷، ص ۲۵)؛ ضرری که از اقدام بازرس به سهامدار وارد می‌شود نیز از این قاعده، مستثنی نیست. دوم اینکه اگرچه ماده ۱۵۴ لایحه اصلاحی قانون تجارت (۱۳۴۷) بیان کرده بازرس در مقابل «شرکت» و «اشخاص ثالث» مسئول است و به صراحت، نامی از «سهامداران» به میان نیاورده، واقعیت این است که سهامداران، جزئی از شرکت هستند؛ بر همین اساس می‌توان گفت منظور ماده ۱۵۴، صرفاً شخص حقوقی شرکت سهامی نیست و استفاده از این تعبیر به صورت کلی از باب مسامحه بوده است؛ در نتیجه عبارت «شرکت»، متضمن سهامداران آن نیز هست. سوم اینکه در نظام حقوقی انگلستان و امریکا، «قوانین، بازرسان را ملزم می‌سازد تا در مورد وضعیت شرکت و عملکرد آن، اطلاعات لازم را در اختیار سهامداران قرار دهند و به آنها در ارزیابی و نظارت بر اقدامات مدیران کمک کنند» (هیات حسابرسی عملی، ۲۰۰۴، ص ۳۲)<sup>۱</sup>. بر این اساس، بازرس، نماینده سهامداران در نظارت بر عملکرد مدیران است. در ایران نیز بیشتر حقوقدانان، ماهیت رابطه بازرس با سهامداران را از نوع وکالت می‌دانند و بیان می‌کنند که «قانون تجارت ایران، مانند قانون ۱۸۶۷ فرانسه، بازرسی حساب را امر خصوصی مربوط به شرکت می‌داند و بازرسان، نمایندگان و وکلای صاحبان سهام هستند و می‌توان چنین استدلال کرد که فقط در مقابل صاحبان سهام مسئولیت دارند» (ستوده تهرانی، ۱۳۹۰، ص ۲۳۰). هم‌چنین برخی دیگر از حقوقدانان معتقدند: «اگرچه ماده ۶۴ قانون تجارت ۱۳۱۱ فقط به مسئولیت بازرس به‌عنوان وکیل اشاره کرده و نگفته است که وکیل شریک (شرکت) است یا وکیل شرکا به نظر ما سیاق عبارت ماده، ما را به این مفهوم هدایت



می‌کند که بازرس، وکیل شرکا تلقی شده است (اسکینی، ۱۳۹۲، ص ۲۲۰)؛ بنابراین با توجه به اینکه مسئولیت مدنی نماینده (یا وکیل) در برابر اصیل درباره زیانی که از سوی وی به اصیل وارد می‌شود، با سابقه و پذیرفته شده است با فرض اینکه بازرس شرکت نیز نماینده و وکیل سهامداران است در مورد وی نیز می‌تواند متصور باشد.

امروزه در بیشتر کشورهای دارای نظام حقوقی کامن‌لا نیز چنین مسئولیتی برای بازرسان پذیرفته شده است؛ به عنوان مثال در حقوق انگستان، سهامداران می‌توانند برای خساراتی که به وسیله بازرسان شرکت متحمل می‌شوند، دعوی مسئولیت مدنی مطرح کنند. در این کشور «پرونده کاپارو علیه دیکمن»<sup>۱</sup> از جمله مواردی بود که در آن توانایی حقوقی سهامداران به منظور شکایت از بازرسان پذیرفته شده است؛ با این حال در این پرونده، این موضوع پذیرفته شد که بازرسان به مراقبت در مقابل گروه سهامداران و نه سهامداران فردی تعهد دارند؛ یعنی زمانی که از اقدام حسابرس یک گروه از سهامداران خسارت ببینند (ونه یک سهامدار خاص)، بازرس دارای مسئولیت مدنی خواهد بود؛ از این رو، هیچ تعهد به مراقبتی از جانب بازرسان برای سهامداران فردی موجود وجود ندارد مگر اینکه بازرسان بدانند یا انتظار می‌رود تا بدانند که سهامداران فردی بر اساس گزارشهای آنان برای قصد سرمایه‌گذاری در شرکت استفاده کرده‌اند (بوش، ۲۰۰۷، ص ۱۲)؛ بنابراین همان‌طور که مشاهده می‌شود در نظام حقوقی این کشور، مسئولیت مدنی بازرسان در برابر سهامداران (هر چند با شرایط و محدودیت‌هایی)، پذیرفته شده است.

در نظام حقوقی امریکا نیز چنین مسئولیتی برای بازرسان (حسابرسان) شرکت به چند دلیل، پذیرفته شده است؛ نخست اینکه اصل کوتاهی، مستلزم این است زمانی که غفلت و کوتاهی بازرس خسارتی را به شخص ثالث بدون رضایت وی تحمیل می‌کند، بازرس باید هزینه اعمال غفلت خود را بپردازد. دوم اینکه «شناسایی مسئولیت مدنی برای بازرسان می‌تواند به‌عنوان عامل بازدارنده به کار رود. دکترین بازدارندگی کمک می‌کند تا بازرسان، استاندارد بیشتری از مراقبت را برای پرهیز از مسئول شدنشان به کار بگیرند» (بلایک، ۱۹۸۵، ص ۶۹۷).<sup>۲</sup>

با فرض پذیرش مسئولیت مدنی بازرسان شرکت در برابر شخص حقوقی شرکت، سهامداران و اشخاص ثالث، این سؤال مطرح می‌شود که در فرض تعدد بازرسان، میزان و چگونگی مسئولیت آنان چگونه است.

در این باره برخی از نویسندگان معتقدند بازرسان متعدد، همانند هیأت مدیره نیستند که

1. Caparo Industries plc v Dickman (1990)

2. Bush

3. Bilek

دستی جمعی فعالیت کنند و تصمیم بگیرند؛ به عنوان مثال چنانچه مدیر عامل در وظیفه‌اش آشکارا کوتاهی کرده و به شرکت ضرر زده باشد، هر یک از بازرسان مستقلاً و به طور کامل وظیفه دارند که آن کوتاهی را گزارش کنند و هر کدام که گزارش نکرد به تنهایی مسئول کل خسارت است و اگر چند بازرس بوده‌اند و هیچ یک گزارش نکرده‌اند، هریک به تنهایی مسئول کل خسارت هستند. چنین مسئولیتی مانند تضامن است؛ بنابراین، «مسئولیت بازرسان در این فرض از نوع مسئولیت، تضامنی است؛ هر چند این مسئولیت در روابط بازرسان متخلف به طور نسبی قابل تقسیم است» (قلی‌زاده، ۱۳۹۷، ص ۱۶۶). در نظام‌های حقوقی کامن‌لا مسئولیت تضامنی بازرسان تا حد زیادی به رسمیت شناخته شده است؛ به عنوان مثال در حقوق انگلستان، تشکیلات حسابرسی در قالب نوعی از شرکت تضامنی تشکیل می‌شود؛ از این رو «تشکیلات مزبور به صورت مسئولیت نامحدود عمل می‌کند و در صورت محکومیت، شرکت حسابرسی و شریکی که برای کوتاهی در حسابرسی مسئول است، متضامناً مسئول پرداخت خسارت هستند» (بوش، ۲۰۰۷، ص ۸).

در نظام حقوقی ایران، قوانین موجود به نوع مسئولیت بازرس اشاره‌ای نکرده است. اگر چه هر یک از بازرسان، فقط مسئول رفتار خود هستند و درباره تخلف دیگر بازرسان، مسئولیت مدنی ندارند با استناد به تبصره ماده ۱۵۱ لایحه اصلاحی قانون تجارت (مصوب ۱۳۴۷) که مقرر می‌دارد: «در صورتی که شرکت، بازرسان متعدد داشته باشد، هریک می‌تواند به تنهایی وظایف خود را انجام دهد؛ لیکن تمام بازرسان باید گزارش واحدی تهیه کنند. در صورت وجود اختلاف نظر بین بازرسان، موارد اختلاف با ذکر دلیل در گزارش قید خواهد شد»، می‌توان گفت که بازرسان به‌طور مستقل از یکدیگر بازرسی انجام می‌دهند و تنها برای آسانی کار مجمع عمومی، قانونگذار مقرر کرده است، همه با هم یک گزارش بدهند؛ به‌علاوه، مفهوم تبصره ماده ۱۵۱ لایحه اصلاحی قانون تجارت (۱۳۴۷) که مقرر می‌دارد در صورت وجود اختلاف نظر بین بازرسان موارد اختلاف با ذکر دلیل بیان خواهد شد، خود قرینه‌ای بر عدم مسئولیت بازرس نسبت به کوتاهی دیگران است؛ از این رو در نظام حقوقی ایران، بازرسان به صورت مستقل دارای مسئولیت هستند و نمی‌توان قائل به مسئولیت تضامنی آنان شد.

## ۵. نتیجه‌گیری

امروزه نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران از ارکان متعددی تشکیل می‌شود که یکی از آنها که دارای شخصیت حقوقی مستقل از ناجا است، شرکتهای سهامی تابع بنیاد تعاون است. در همین راستا نظارت مؤثر بر فعالیتهای آنان با توجه به جایگاه مهم آنان در نیروهای مسلح

از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است که دغدغه مسئولان این عرصه نیز هست. در عصر کنونی در نظام حقوقی بیشتر کشورها رایجترین شیوه برای نظارت بر شرکتهای سهامی، نظارت از طریق بازرسان یا حسابرسان است؛ با این حال، این نهادهای ناظر در راستای فعالیتهای خود ممکن است موجب ورود زیان به شخص حقوقی شرکت، سهامداران و اشخاص ثالث شوند. با توجه به اهمیتی که نقش این اشخاص در عملکرد مطلوب شرکتهای و حفظ حقوق سهامداران دارد، مسئولیت آنان در قوانین و مقررات کشورها مورد شناسایی قرار گرفته است. با توجه به اینکه قسمت عمده مسئولیت بازرسان شرکتهای، که در اثر تخلف از وظایف آنها محقق می‌شود از نوع مسئولیت مدنی است، مقاله با رویکردی تطبیقی به بررسی مسئولیت مدنی بازرسان شرکتهای سهامی در نظامهای حقوقی ایران و کامن‌لا با تأکید بر شرکتهای سهامی زیر مجموعه بنیاد تعاون ناجا پرداخته است. بررسیهای این مقاله دلالت می‌کند اگر چه میان نهاد «بازرس» به مفهوم مندرج در لایحه اصلاح قانون تجارت (۱۳۴۷) با نهاد حقوقی مشابه در نظامهای حقوقی کامن‌لا یعنی «حسابرس»، تفاوتی هست، ویژگیهای مشترک متعددی می‌توان میان این دو نهاد یافت که امکان مقایسه آنها را فراهم می‌سازد. همچنین یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد، امروزه با توجه به گستره وسیع فعالیت و ساختار شرکتهای سهامی، این اشخاص در زمینه‌های گوناگونی به فعالیت می‌پردازند؛ از این رو با توجه به ماده ۶ اساسنامه بنیاد تعاون ناجا، مهمترین حوزه‌های مسئولیت مدنی بازرسان در این شرکتهای را باید به بازرسی در زمینه تأمین نیازمندیهای پرسنل کادر ثابت در ابعاد مسکن و وام و همچنین پشتیبانی از تعاونیهای مسکن ناجا از طریق تأمین زمین و تغییر کاربری آن و حمایتهای حقوقی و قانونی و تولید و عرضه مصالح و محصولات ساختمانسازی دانست و بازرسان را از مسئولیت نسبت به دیگر مواردی که خارج از حیطه فعالیت شرکتهای سهامی زیر نظر بنیاد است، معاف دانست؛ همچنین کوتاهی در رسیدگی به حسابها، عدم اعلام تخلف یا جرم و افشای اسرار تجاری شرکت، مهمترین مصداق رفتارهایی است که در راستای نظارت بر این حوزه‌ها موجب مسئولیت بازرسان شرکت می‌شود. اگر چه در نظام حقوقی ایران تمامی این موارد در قوانین به صراحت جزو رفتارهای مسئولیت‌آور بازرسان دانسته نشده است درباره شکل مسئولیت بازرسان در این شرکتهای باید گفت، چنانچه هر یک از این رفتارها موجب ورود خسارت شود با استنباط از قواعد عام مسئولیت مدنی و به شکل مسئولیت مبتنی بر کوتاهی می‌توان بازرسان را دارای مسئولیت مدنی دانست. در نهایت درباره حدود مسئولیت مدنی بازرسان باید گفت در نظام حقوقی کامن‌لا مسئولیت مدنی بازرسان در قوانین و روش قضایی در برابر شخص حقوقی شرکت، سهامداران و اشخاص ثالث به رسمیت شناخته شده است؛ اما در

نظام حقوقی ایران، مهمترین منبع مسئولیت مدنی بازرسان یعنی لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت (۱۳۴۷)، مسئولیت مدنی بازرسان را به مسئولیت آنان در برابر شرکت و اشخاص ثالث محدود کرده است؛ با این حال به دلایل متعددی که در مقاله بیان شده است، باید این ظاهر را رها کرد و بازرس را در مقابل سهامداران نیز دارای مسئولیت مدنی دانست. در مجموع، مقایسه دو نظام حقوقی دلالت می‌کند که کشورهای با نظامهای حقوقی کامن‌لا بویژه ایالات متحده آمریکا و انگلستان با توجه به تصویب قوانین جدید در حوزه حقوق شرکتها و آرای متعددی که از محاکم آنها صادر شده نسبت به نظام حقوقی ایران، که در آن به ذکر کلیات بسنده شده و روش قضایی نیز نتوانسته است در زمینه توسعه و تکمیل مسئولیت مدنی بازرسان، گام مؤثری بردارد، بسیار مترقی‌تر است. به همین دلیل، لازم است قانونگذار در اصلاحات آینده قانون تجارت بویژه لایحه قانون تجارت (۱۳۹۱) به منظور پر کردن خلأهای موجود، قواعد جامعتری در زمینه مسئولیت مدنی بازرسان وضع کند.

#### ۶. سپاسگزاری

محققان بر خود لازم می‌دانند از کلیه کسانی که ما را در تدوین این مقاله یاری رسانده‌اند تقدی و تشکر نمایند.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

- اسکینی، ربیعا (۱۳۹۲)، حقوق تجارت، شرکت تجاری، ج ۲، تهران، سمت.
- پاسبان، محمدرضا (۱۳۹۴)، حقوق شرکتهای تجاری، تهران، سمت.
- حسنی، حسن (۱۳۸۱)، حقوق تعاونی‌ها، تهران، سمت.
- ستوده تهرانی، حسن (۱۳۹۰)، حقوق تجارت، ج ۲، تهران، دادگستر.
- شفاهی، عبدالله (۱۳۸۷)، درآمدی بر مسئولیت مدنی اشخاص حقوقی، مجله فقه، س ۱۵، شم ۵۵، ۶-۲۱.
- عیسایی تفرشی، محمد (۱۳۹۵)، مباحثی تحلیلی از حقوق شرکتهای تجاری، ج دوم، تهران، دانشگاه تربیت مدرس، مرکز نشر آثار علمی.
- کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۷)، الزامهای خارج از قرارداد، ج ۱، تهران، دانشگاه تهران.
- شریفی، سیدالهام الدین (۱۳۸۳)، «نظارت بر عملکرد مدیران شرکتهای سهامی عام توسط نهادهای دولتی در حقوق انگلیس و ایران»، دو فصلنامه پژوهشهای حقوقی، ش ۵، ۲۵۳-۲۷۲.
- 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، ش ۳۷، ۳۳-۴۸.
- غنی، محسن (۱۳۹۷)، «مطالعه تطبیقی نظارت بر عملکرد مدیران شرکتهای سهامی توسط نهادهای بیرون شرکت در حقوق ایران و انگلیس»، فصلنامه تحقیقات حقوقی معاهده، ش ۲، ۲۱۵-۲۳۶.
- فریدنیا، اعظم (۱۳۷۷)، مسئولیت مدنی شرکتهای سهامی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تربیت مدرس، ۱-۹۸.
- قلی‌زاده، احد (۱۳۹۰)، «تحلیل مسائل حقوقی نظام بازرسی شرکتهای سهامی، دولتی، عمومی»، فصلنامه پژوهشنامه بازرگانی، ش ۵۸، ۲۳۷-۲۷۲.
- قلی‌زاده، احد (۱۳۹۵)، «تحلیل حقوقی علل و احکام توسل به دادگاه برای انتخاب بازرس موقت در شرکتهای سهامی»، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی، دوره ۴۸، (۱) ۱۵۲-۱۷۳.

- میرسعیدی، سیدمنصور و محمد جوانمردی (۱۳۹۵)، «تحلیل جرم اظهارنظر غیرقانونی بازرس و حسابرس نسبت به اطلاعات مالی ارائه شده»، فصلنامه پژوهش حقوق کیفری، ش ۱۶، ۱۱۷-۱۴۸.

- Auditing Practices Board (2004). **Ethical Standard ES 1 -Integrity, objectivity and independence**. London: Financial Reporting Council.
- Bush, Tim & Others (2007). **Auditor Liability Reforms in the UK and the US: A Comparative Review**. New Haven. Yale School of Management.
- Bush, Tim, Shyam Sunder, and Stella Fearnley (2007), **Auditor Liability Reforms in the UK and the US: A Comparative Review**. New Haven. Yale School of Management.
- Gouling, Simon (1999). **Company law**. Routledge: Cavendish Publishing Limited.
- Miller, R. L. & Jentz, G. A (2012). **Business Law Today**. Mason: Cengage Learning.
- Pennington, Robert (2001). **Company Law**. London: Oxford University Press.
- White, G. Edward (2003). **Tort Law in America: An Intellectual History**. London: Oxford University Press.
- Beever, Joseph R. (1956). The Auditor's Legal Liability to Third Parties." **Case Western Reserve Law Review**, vol7. no. 2. pp 145-189.
- Bilek, Thomas E. (1985). Accountants' Liability to the Third Party and Public Policy: A Calabresi Approach.", **SMU Law Review**, vol.39, pp 689-731.
- De Poorter, Ingrid (2008). "Auditor's liability towards third parties within the EU: A comparative study between the United Kingdom, the Netherlands, Germany and Belgium1". **Journal of International Commercial Law and Technology**, vol. 3, no, pp 68-77.
- Feinman, Jay M (2003). "Liability of Accountants for Negligent Auditing: Doctrine Policy, and Ideology." **Florida State University Law Review**, vol 31. no1. Pp144-197.
- Defend Trade Secrets Act, 2016 (Public Law No. 114-153)
- Sarbanes–Oxley Act (2002)
- Securities Act (1933)
- Uniform Trade Secrets Act (with 1985 Amendments)
- Caparo Industries PLC v Dickman (1990)
- Rusch Factors, Inc. v. Levin, 284 F. Supp. 85 (D.R.I. 1968)
- Securities and Exchange Commission v. Texas Gulf Sulphur Company, 258 F. Supp. 262 (S.D.N.Y. 1966)
- Ultramares Corporation v Touche (1932).
- Vyner v Waldenberg Brothers Ltd: CA (1946)