

Critical Analysis of Inspectors' Duties in the 2012 Draft Commercial Code

1. Fatemeh Johari: PhD Student, Department of Private Law, Ghaemshahr Branch, Islamic Azad University, Ghaemshahr, Iran
2. Javad Niknejad*: Associate Professor, Department of Private Law, West Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. Email: j.niknejad@yahoo.com (Corresponding Author)
3. Majid Abbasi: Assistant Professor, Department of Private Law, Ghaemshahr Branch, Islamic Azad University, Ghaemshahr, Iran

ABSTRACT

Inspection and supervision of merchants' activities, particularly in commercial companies, have been fundamental concerns that periodically attract the attention of legal scholars. This issue becomes even more significant concerning legal entities in commerce, as various stakeholders with potentially conflicting interests—such as creditors, shareholders, employees, and company managers—are affected. This study critically analyzes the duties of inspectors in the 2012 Draft Commercial Code. One of the findings of the research is that in our country, the terms "auditor" and "inspector" hold distinct meanings. However, the key question remains: How is the inspector's report prepared? According to the guidelines on the duties of inspectors in joint-stock companies, developed by the Legislative Committee of the Audit Organization and approved by its Technical Committee and Executive Board, accounting standards, auditing standards, codes of professional conduct, audit guidelines, and audit procedures for construction projects have been incorporated into the inspector's responsibilities. This inclusion is necessary since inspection without auditing is inherently incomplete. In Article 624 of the recent proposed amendments, reference is made to expressing opinions on financial statements based on auditing standards, which could be a constructive step but does not fully resolve the issue. Furthermore, auditing standards do not specify how to report non-compliance, crimes, or the determination of their significance level. This problem appears to stem from the conceptual and functional divide between "auditor" and "inspector."

Keywords: *Inspector, Commercial Company, Commercial Code, Draft Commercial Code.*

How to cite: Johari, F., Niknejad, J., & Abbasi, M. (2025). Critical Analysis of Inspectors' Duties in the 2012 Draft Commercial Code. *Comparative Studies in Jurisprudence, Law, and Politics*, 7(4), 1-23.

© 2025 the authors. This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Submit Date: 27 December 2024

Revise Date: 22 February 2025

Accept Date: 04 March 2025

Publish Date: 15 January 2026



تحلیل انتقادی وظایف بازرسان در لایحه قانون تجارت ۱۳۹۱

۱. فاطمه جوهری: دانشجوی دکتری، گروه حقوق خصوصی، واحد قائم شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائم شهر، ایران
۲. جواد نیک نژاد*: دانشیار، گروه حقوق خصوصی، واحد تهران غرب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. پست الکترونیک: j.niknejad@yahoo.com (نویسنده مسئول)
۳. مجید عباسی: استادیار، گروه حقوق خصوصی، واحد قائم شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائم شهر، ایران

چکیده

بازرسی و نظارت بر فعالیت‌های تجار و بویژه شرکت‌های تجاری از دغدغه‌های بنیادینی بوده که هر از چندگاه قانون توجه حقوقدانان قرار گرفته است. این امر در ارتباط با اشخاص حقوقی تجاری از آن جهت که گروه‌های مختلف با منافع بعضاً متعارض، مانند: بستنکاران؛ سهامداران کارکنان و مدیران شرکت تحت تأثیر قرار می‌گیرند، اهمیت دو چندان می‌یابد. در این جستار به تحلیل انتقادی وظایف بازرسان در لایحه قانون تجارت ۱۳۹۱ پرداخته‌ایم. از جمله نتایج تحقیق اینکه، در کشور ما، «حسابرس» و «بازرس» هر یک مفهوم جداگانه‌ای دارد. ولی سؤال اصلی این است که گزارش بازرس به چه نحو تهیه می‌گردد؟ در دستور عمل وظایف بازرس در شرکت‌های سهامی که به همّت کمیته قوانین سازمان حسابرسی تهیه و به تأیید کمیته فنی و هیأت عامل این سازمان رسیده است، استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی، آئین رفتار حرفه‌ای، دستور عمل حسابرسی و دستور عمل حسابرسی طرح‌های عمرانی نیز در وظایف بازرس آمده شده است چرا که بازرس بدون حسابرسی عملی ناقص است. در ماده ۶۲۴ اصلاحات پیشنهادی اخیر، به اظهار نظر درباره صورت‌های مالی بر پایه استانداردهای حسابرسی اشاره شده است که این مطلب می‌تواند سازنده باشد ولی مشکل را حل نخواهد کرد. در استانداردهای حسابرسی نیز مواردی چون نحوه گزارش موارد بر خلاف، جرم و تعیین سطح اهمیت آن‌ها مشخص نشده و به نظر می‌رسد این مشکل ریشه در حائل بین «حسابرس» و «بازرس» دارد.

واژگان کلیدی: بازرس، شرکت تجاری، قانون تجارت، لایحه قانون تجارت

نحوه استناددهی: جوهری، فاطمه، نیک نژاد، جواد، و عباسی، مجید. (۱۴۰۴). تحلیل انتقادی وظایف بازرسان در لایحه قانون تجارت ۱۳۹۱. پژوهش‌های تطبیقی فقه، حقوق و سیاست، ۱-۲۳، (۴)، ۱-۲۳.

© ۱۴۰۴ تمامی حقوق انتشار این مقاله متعلق به نویسنده است. انتشار این مقاله به صورت دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY-NC 4.0) صورت گرفته است.

تاریخ ارسال: ۷ دی ۱۴۰۳

تاریخ بازنگری: ۴ اسفند ۱۴۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۴ اسفند ۱۴۰۳

تاریخ چاپ: ۲۵ دی ۱۴۰۴

بازرسی و نظارت بر فعالیت‌های تجار و بویژه شرکت‌های تجاری از دغدغه‌های بنیادینی بوده که هر از چندگاه قانون توجعه حقوقدانان قرار گرفته است. این امر در ارتباط با اشخاص حقوقی تجاری از آن جهت که گروه‌های مختلف با منافع بعضاً متعارض، مانند: بستانکاران؛ سهامداران کارکنان و مدیران شرکت تحت تأثیر قرار می‌گیرند، اهمیت دو چندان می‌یابد. اهمیت مزبور از چنان درجه‌ای برخوردار است که برخی از نظام‌های حقوقی، از جمله انگلستان دخالت مستقیم دولت بدین منظور را روا داشته اند. این در حالی است که در کشوری مانند ایران که به حکم صریح قانون اساسی آن اقتصاد خصوصی مکمل و تابعی از اقتصاد دولتی است، نظارت دولت در این رابطه به رسمیت شناخته نشده و در این خصوص گرایشی نیز به چشم نمی‌خورد. شیوه نظارت بر شرکت‌های تجاری به دو صورت در نظام‌های حقوقی کشورها انجام می‌شود که در حقوق ایران تنها شیوه نظارت از درون شرکت پیش بینی گردیده است و نظارت از بیرون به رسمیت شناخته نشده است. در حقوق ایران، در ماده ۱۴۴ الی ۱۵۶ لایحه اصلاحی قسمتی از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷/۱۲/۲۴ و آیین نامه اجرایی آن در بهمن ماه ۱۳۴۹ برای شرکت‌های سهامی پیش بینی شده است شرکت تجاری باید حداقل یک بازرس داشته باشد. هم چنین مطابق ماده ۱۴۶ ل.ق باید یک یا چند بازرس علی البدل انتخاب کرد تا در صورت داشتن عذر مانند بیماری یا فوت یا استعفا یا از دست دادن شرایط لازم برای بازرسی یا نپذیرفتن سمت بازرسی توسط بازرس یا بازرسان اصلی، بازرس یا بازرسان علی البدل وظایف بازرسی را انجام دهند. در صورتی که بازرس اصلی به علت داشتن عذری نتوانسته بود وظایف مربوط به بازرسی را انجام دهد، پس از رفع عذر وظایف بازرس علی البدل به پایان می‌رسد. چنانچه بازرس اصلی فوت نماید یا استعفا دهد یا شرایط لازم برای بازرسی را از دست بدهد یا سمت بازرسی را قبول ننماید، وظایف بازرس علی البدل در پایان مهلتی که برای بازرسی بازرس اصلی معین شده بود پایان می‌پذیرد. بازرسان در کنترل و نظارت بر اداره امور شرکت، حفظ حقوق سهامداران و اشخاص ثالث نقش مهمی را بر عهده دارند. با توجه به این اهمیت، جستار حاضر به روش توصیفی به بررسی نقش و وظایف بازرس در لایحه قانون تجارت ۱۳۹۱ و نارسایی‌ها، ابهامات و نواقص آن پرداخته است.

۱. ماهیت حقوقی رابطه بازرس با شرکت

در این قسمت ماهیت حقوقی رابطه بازرس با شرکت را بررسی می‌کنیم.

۱.۱. بازرس به عنوان وکیل سهامداران

هدف و انگیزه موکل با وکیل حسب مورد متفاوت است. موکل با انتخاب وکیل می‌تواند از دانش، تجربه و تخصص او و همچنین از فرصت‌های خود به بهترین وجه استفاده کند. وکیل نیز به نمایندگی از موکل اعمال حقوقی مورد نظر را انجام می‌دهد و اجرت دریافت می‌کند. باید توجه داشت کنه وکالت منحصر به وکالت دادگستری نیست بلکه در هر امری که موکل بتواند آنرا به جا آورد و قابلیت وکالت دادن هم داشته باشد، می‌توان به دیگری وکالت داد. به طور کلی ممکن است طرفین قرارداد یا یکی از آنها به وکالت از غیر اقدام نماید و نیز ممکن است یک نفر به وکالت از طرف متعاملین این اقدام را به عمل آورد. علاوه بر قراردادها در ایقاعات نیز می‌توان از وکالت استفاده کرد در پاره‌ای از موارد عقد جایز وکالت و طبع اولیه آن نظر طرف‌های قرارداد را تأمین نمی‌کند زیرا هریک از موکل و وکیل می‌تواند آنرا بر هم بزند. بدین منظور و به انگیزه ایجاد یک رابطه پایدار و غیر قابل فسخ برخی به وکالت بلاعزل یا به وکالت بدون استعفا روی می‌آورند. مثلاً در حقوق ایران اختیار طلاق دست زوج است (ماده ۱۱۳۳ ق.م) زوج می‌تواند با اشتراط وکالت در ضمن عقد ازدواج وکیل زوج شود. ماده ۱۱۱۹ ق.م مقرر می‌دارد و طرفین عقد ازدواج می‌توانند هر شرطی که مخالف با مقتضای عقد مزبور نباشد در ضمن عقد ازدواج یا عقد لازم دیگر بنمایند مثل اینکه

شرط شود هر گاه شوهر زن دیگر بگیرد یا در مدت معینی غایب شود با ترک انفاق نماید که زندگانی آن‌ها غیرقابل تحمل شود زن وکیل و وکیل در توکیل باشد که پس از اثبات نفقه در محکمه و صدور حکم نهایی خود را مطلقه ساز. در قانون تجارت ۱۳۱۱، مفتشان، وکیل صاحبان سهم تلقی می‌شدند. بموجب ماده ۴ ق.ت. مصوب ۱۳۱۱: حدود مسئولیت مفتشین و اثرات آن همان است که راجع به حدود مسئولیت وکلا و اثرات آن در مقابل موکلین قانوناً معین است. این طرز تلقی قانونگذار در راستای تلقی او از وضعیت مدیران شرکت سهامی است که از آن‌ها نیز تحت عنوان وکیل یاد کرده بود.

۱. ۲. بازرس به عنوان وکیل شرکت

برابر ماده ۱ لایحه قانونی مصوب ۱۳۴۷ شرکت سهامی شرکتی است که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت سهام داران در این شرکت محدود به مبلغ اسمی سهام آن‌ها است. شرکت سهامی به دو نوع تقسیم می‌شود که عبارتند از شرکت سهامی عام و شرکت سهامی خاص. شرکت سهامی عام شرکتی است که مؤسسين آن، قسمتی از سرمایه شرکت را از طریق فروش سهام به مردم تأمین می‌نمایند. شرکت سهامی خاص شرکتی است که تمام سرمایه آن در زمان تأسیس منحصرأ توسط مؤسسين تأمین می‌شود.

صاحبان سهام در شرکت‌های سهامی به طور انفرادی حق بررسی و دخالت در امور شرکت را ندارند. مجمع عمومی صاحبان سهام نیز وقت و آگاهی کافی برای بررسی معاملات و حساب‌های شرکت را دارند. مجمع عمومی نیز تنها یک بار در سال تشکیل می‌گردد و سهام داران در طول سال دخالتی در امور شرکت ندارند. به همین جهت قانون برای نظارت در حساب‌ها و معاملات شرکت سهامی، بازرسی را تعیین نموده است (Khazaei, 2006).

برای شرکت‌های تعاونی نیز مطابق قانون شرکت‌های تعاونی بازرس تعیین می‌شود. در حقوق شرکت‌های ایران، کنترل و نظارت بر شرکت‌های تجاری در واقع همان نظارت از درون است که بازرسان شرکت واگذار شده است. به منظور تحلیل جایگاه و کارکرد این رکن از آرمان تشکیل دهنده شرکت، با وصف خلأ در رویه قضایی، ناگزیر بایستی به مقررات قانونی و دیدگاه‌های نویسندگان حقوقی به عنوان منابع حقوقی توجه نمود. اگر چه حقوقدانان نیز بیشتر به شرح و تفصیل مقررات قانونی پرداخته اند، نه ملاحظه کاستی‌ها و ارائه راه حل‌های مناسب جهت انطباق نقش واقعی نهاد مزبور با نیازهای موجود. بعلاوه، همان گونه که خواهیم دید قانونگذار ایرانی تنها برای شرکت‌های سهامی وجود بازرس را الزامی دانسته و سایر شرکت‌ها را بی نیاز از نظارت و کنترل تلقی نموده است. البته، برای شرکت با مسئولیت محدود دارای بیش از دوازده شریک وجود مبانی را پیش بینی نمود. لایحه مزبور درباره شرایط انتخاب بازرسان قانونی شرکت‌های سهامی خاص هیچ ویژگی و شرط معینی را مقرر نداشته، لکن صرفاً به شرایط اساسی و ممنوعیت‌ها اشاره نموده است، در حالی که انتخاب بازرسان برای شرکت‌های سهامی عام مشمول شرایطی دانسته شده که به آیین‌نامه پیشنهادی وزارت اقتصاد و مصوب کمیسیون اقتصاد در مجلس وقت واگذار گردیده است. ماده ۱۴۴ این لایحه به عنوان مقرر آغازین بر بخش ناظر بر بازرسان، شیوه انتخاب و برکناری آنان را پیش بینی نموده است. در حالی که تبصره ماده مزبور عکس دیگری را که در خصوص شرایط انتخاب بازرسان شرکت‌های سهامی عام می‌باشد، مورد توجه قرار داده است. ماده مرقوم اشعار می‌دارد:

در حوزه‌هایی که وزارت اقتصاد اعلام می‌کند، وظایف بازرسی شرکت‌ها را در شرکت‌های سهامی عام اشخاصی می‌توانند 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 صلاحیدار در فهرست مذکور و مقررات و تشکیلات شغلی بازرسان تابع آیین‌نامه‌ای است که به پیشنهاد وزارت اقتصاد و

تصویب کمیسیونهای اقتصاد مجلسین قابل اجرا خواهد بود و در اجرای مقرر قانون مزبوره دو سال بعد آیین نامه اجرای تبصره ماده ۱۴۴ لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب ۲۶ اسفندماه ۱۳۴۷ درباره انتخاب بازرس شرکت‌های سهامی عام به تصویب کمیسیون اقتصاد در مجلس سنا و شورای ملی رسید. این آیین نامه در ۶ ماده علاوه بر تعیین شرایط اشخاص داوطلب بازرسی، شیوه و راهکار انتخاب اینگونه داوطلبان و تأسیس کانونی به همین منظور را مدنظر قرار داده بود.

در ماده ۱ شرایط داوطلبان امر بازرسی بدین شرح مقرر شده است:

۱- داشتن حسن شهرت و نداشتن پیشینه کیفری مؤثر

۲- داشتن درجه لیسانس یا بالاتر در یکی از رشته‌های متناسب با وظایف و مسئولیت‌های بازرسی به تشخیص کمیسیون مذکور در ماده ۲،

۳- داشتن حداقل پنج سال تجربه متناسب با وظایف و مسئولیت‌های بازرسی به تشخیص کمیسیون مذکور در ماده ۱۲

۴- عدم اشتغال به نمایندگی مجلس،

۵- عدم اشتغال به طور تمام وقت در مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها و مؤسسات وابسته به آن.

مطابق ماده ۲ احراز صلاحیت داوطلبان بر عهده کمیسیونی مرکب از نمایندگان وزرای اقتصاد، دادگستری و دارایی و نیز دو نماینده از اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران، گذاشته شده بود.

ماده ۵ آیین نامه، تشکیل کانونی با عنوان کانون بازرسان شرکت‌های سهامی عام را مشروط به رسیدن شمار بازرسان به سی نفره پیش بینی نمود. با تشکیل کانون مزبور وظیفه انتخاب و تنظیم فهرست داوطلبان بازرسی شرکت‌های سهامی عام و رسیدگی به سلب صلاحیت و اعلام آن بر عهده کانون واگذار گردید. با این حال، تأیید فهرست بازرسان توسط کمیسیون یاد شده صورت می‌گرفت. تبصره ماده ۱۶ مورد بحث، علی‌رغم آمره بودن آن، بدون دلیل مشخص و قابل توضیحی هیچ‌گاه به اجرا در نیامد که در این میان نقش سازمان‌های مرتبط با شرکت‌های سهامی عام قابل تأمل است. مرجع ثبت شرکت‌ها مکلف به خودداری از پذیرش مدارک مربوط به تأسیس شرکت‌های سهامی عامی بوده که صورتجلسه مجمع عمومی موسس آن‌ها نام بازرس یا بازرسان بجز واجدان شرایط مقرر در تبصره ماده ۱۴۴ و آیین نامه مربوطه را در خود داشته است. مرجع یاد شده همچنین می‌بایست صورتجلسات مجامع عمومی عادی تنظیم شده بدون رعایت مقررات مزبور را به ثبت می‌رسانید. صرف نظر از جایگاه و حدود و اختیارات مرجع ثبت شرکت‌ها که تنها مرجع مستقیم درگیر امور شرکت‌های تجاری است. در کشور ما هیچ نهاد دیگری در این زمینه مسؤول شناخته نشده است.

سازمان‌ها و مراجع دیگری هم ممکن است به اعتبار کارکرد و وظایف ذاتی خود در ارتباط با شرکت‌های تجاری قرار گیرند، بدون آنکه این رابطه ویژه این مراجع و شرکت‌های تجاری باشد. برای مثال، به موجب ماده ۸۹ لایحه اصلاحی قانون تجارت، مجمع عمومی پس از پایان سال مالی بایستی به حساب‌های سالیانه و تراز مالی شرکت رسیدگی نماید. حکمی که در ماده ۲۴ همان قانون با ضمانت اجرای کیفری برای مدیرانی که تا شش ماه پس از پایان سال مالی شرکت مجتمع از چهار ماه فراتر رود، مرجع مالیاتی دخالت نموده، مفاد ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم را اعمال می‌نماید. همچنین مراجع دیگری مانند شهرداری‌ها و سازمان حفاظت محیط زیست در راستای وظایف قانونی خود بر برخی عملکردهای شرکت‌های تجاری نظارت می‌نمایند، لکن این گونه نظارت‌ها در راستای اعمال حاکمیت دولت و جامعه از سوی سازمان‌های دولتی و نهادهای عمومی نسبت به همه شهروندان اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی صورت می‌پذیرد و خاص شرکت‌های تجاری نیست.

به علت عدم اجرای مقررات تبصره ماده ۱۴ لایحه اصلاحی از یک سو و نارسایی نظام بازرسی شرکت‌های تجاری دولتی از سوی دیگر، دولت به جای تضمین اجرای مقررات مزبور و با پیش بینی راهکار مناسبی برای کنترل شرکت‌های تجاری، ترجیح داد تا راه حل مورد نظر خود را به شرکت‌های دولتی محدود سازد.

بر این اساس، در سال ۱۳۶۲ لایحه تشکیل سازمان حسابرسی از تصویب مجلس گذشت تا هم نسبت به شرکت‌های دولتی نقش بازرس قانونی را ایفا کند و هم نظارتی کلان را بر این مؤسسات اعمال نماید. اساسنامه این سازمان با تأخیر چهار ساله یعنی در سال ۱۳۶۶ به تصویب رسید و موجب رسمیت یافتن سازمان مزبور گردید و نهادهای حرفه‌ای و غیر دولتی را به منظور نظارت بر کار حسابداران رسمی با عنوان جامعه حسابداران رسمی ایران پیش بینی نمود. حدود و ضوابط مربوط به چگونگی استفاده از خدمات و گزارش‌های حسابداران رسمی مطابق تبصری؛ آن قانون به آیین نامه‌ای واگذار گردید که مقرر بود توسط هیأت وزیران و با پیشنهاد وزیر امور اقتصاد به تصویب برسد. آیین نامه اجرایی تبصره ۴ مورد بحث هفت سال بعد یعنی در سال ۱۳۷۹ از تصویب هیأت وزیران گذشت.

علاوه بر شرکت‌های تجاری، آیین نامه مزبور شرکت‌های عمومی و دولتی و برخی از شرکت‌های خصوصی را نیز در بر می‌گیرد. با وجود این، شمول قانون مزبور بر شرکت‌های خصوصی دارای محدودیت‌هایی است چرا که به موجب بند الف ماده ۱۲ آیین نامه اجرایی ماده ۴ مرقوم، شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بازار بورس اوراق بهادار و شرکت‌های تابع و وابسته به آن‌ها و طبق بند ب همان ماده شرکت‌های سهامی عام و شرکت‌های تابع و وابسته به آن‌ها مکلف به کارگیری حسابرس و بازرس قانونی از میان مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی هستند. این درحالی است که بر اساس بندازه شرکت‌های سهامی خاص و سایر شرکت‌های تجاری که از جهت درجه اهمیت، حساسیت و حجم فعالیت و میزان فعالیت در مرتبه معینی قرار دارند، با تشخیص وزارت امور اقتصادی، مکلف به رعایت حکم آیین نامه مورد بحث هستند (Erfani, 2014; Tafreshi, 2007).

عدم رعایت مقررات مزبور، ضمانت اجرای مذکور در ماده ۳ آیین نامه را در پی دارد که به موجب آن: صورت‌های مالی اشخاص موضوع ماده (۲) که فاقد گزارش حسابرسی و بازرسی قانونی گزارش حسابرسی موضوع این آیین نامه باشد، در هیچ یک از وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی، بانک‌ها و بیمه‌های مؤسسات اعتباری غیربانکی، سازمان بورس اوراق بهادار و مؤسسات و نهادهای عمومی و غیر دولتی معتبر نمی‌باشد و به نفع اشخاص مزبور قابل استناد نخواهد بود.

۳.۱. بازرس به عنوان رکن شرکت

در واقع بازرس رکنی از ارکان شرکت است که قانون وظایف و تکالیف او را معین می‌کند و با اینکه مجمع عمومی آن را انتخاب می‌کند، از مجمع عمومی و هیأت مدیره مستقل است. البته نقش بازرس یا بازرسان در اداره شرکت سهامی غیر مستقیم است، ولی در مجموع می‌توان آن را از ارکان اداره شرکت دانست. این رکن لازمه اظهار وجود شرکت سهامی - به عنوان شخص حقوقی - است و اراده این رکن به منزله اراده شرکت سهامی است. در تحولات حقوقی سال‌های اخیر، اراده خاص اشخاص حقوقی پذیرفته شده است. این اراده همان اراده مقامات تصمیم گیرنده است و اراده مدیران به منزله اراده شخص حقوقی است. بدین ترتیب، نظریه دیگری مطرح می‌شود که به موجب آن، سازمان مدیریت با مدیران، جزء ساختمان و سازمان شخص حقوقی اند و اندام یا عضوی از شخص حقوقی محسوب می‌گردند (Tafreshi, 2007). اما رابطه مدیر با شرکت یک رابطه امانی است که هر نماینده‌ای در مقابل منصوب عنه (اصیل) دارد. البته در این رابطه امانی، به نظر می‌رسد که وظایف، تکالیف و مسئولیت‌های بیشتری نسبت به یک رابطه امانی ساده مانند وکیل و موکل یا قیم و مولی علیه وجود دارد. این یک رابطه

امانی ویژه است که آثار آن به وسیله قانون تعیین می‌شود. در واقع دو عنوان گوناگون در مدیران وجود دارد که هر کدام به اعتباری مورد توجه قرار می‌گیرد به اعتبار شرکت در سازمان مدیریت مدیران بیان کننده اراده شخص حقوقی و جزء پیکره آن تلقی می‌شوند. لکن به اعتبار شخصی، انسان‌هایی هستند که در مقام نمایندگی و ولایت، تصمیم‌هایی برای شرکت می‌گیرند. به اعتبار نخست هر چه می‌کنند در واقع منسوب به شخص حقوقی است ولی به اعتبار شخصی در اعمالی که انجام می‌دهند ممکن است مسئولیت متوجه آنان شود. رویه قضائی فرانسه بازرسان را مأموران شرکت تلقی کرده است که مأموریت قانونی نظارت بر حساب‌ها را بر عهده دارند و قبل از قانون ۱۹۶۹ علیه این قاعده که بازرس در هر زمان و بدون هیچ دلیلی قابل عزل است چنین نظر داده بود: «وظیفه بازرس انجام دادن اموری است که در نهایت به نفع همه کسانی است که به طریقی با شرکت در ارتباطند، یعنی مدیران و سهامداران. کارمندان، سرمایه گذاران و فروشندگان و مشتریان شرکت. به همین دلیل این راه حل که مجمع عمومی عادی در هر موقع می‌تواند بازرسان را به هر دلیلی عزل کند، راه حل درستی به نظر نمی‌رسد به ویژه اینکه رابطه آنان با شرکت تابع قرارداد کار است. چنانکه برای مثال حسابدار شرکت در چنین وضعی قرار دارد» (Erfani, 2014).

۲. مسئولیت بازرسان در لایحه جدید

آن چه در فصل مورد بررسی قرار گرفته است، ارکان و مبانی مسئولیت بازرسان در لایحه جدید می‌باشد. برای این منظور ابتدا مفهوم خطای بازرس و لزوم ورود خسارت برای به رسمیت شناختن مسئولیت بازرس و نظریه‌های متعدد برای شناخت مبنای مسئولیت بازرس در نظام حقوقی ایران و به خصوص در لایحه جدید مورد بررسی قرار می‌گیرد. سپس به رابطه حقوقی بازرس با شرکت، سهام داران و اشخاص ثالث پرداخته و در نهایت به نارسایی‌ها، ابهامات و نواقص مسئولیت بازرسان در قانون تجارت و لایحه جدید می‌پردازیم.

۲.۱. خطای بازرس و لزوم ورود خسارت

از مهم‌ترین مسائلی که در زمینه مسئولیت و به خصوص در مسئولیت مدنی مطرح می‌گردد، آن است که ابتدا باید ضرری وارد شده باشد و سپس زیان دیده مطالبه خسارت نماید. در این راستا شخص زیان دیده باید ابتدا ورود ضرر به خود و سپس این امر که این ضرر وارده ناشی از فعل یا ترک فعل زیان زننده بوده است، را ثابت نماید. آن چه در ادامه باید به آن پرداخت را به دو مورد تقسیم می‌نمائیم:

۲.۱.۱. خطای بازرس

در صورتی می‌توان برای شخصی مسئولیت تصور نمود که وی از وظایف و اختیارات خود شانه خالی نماید. در مسئولیت مبنای نظریه متعددی بیان می‌گردد که از میان آن دو نظریه طرفداران بیشتری دارد: نظریه تقصیر و نظریه خطر. در ادامه به این مورد خواهیم پرداخت که در بحث مسئولیت بازرس کدام یک از دو نظریه فوق را بیشتر مجری دانسته و با توجه به آن استدلال نمود.

در خصوص نظریه تقصیر بیان می‌گردد که چنانچه زیان دیده بخواهد خسارت خود را از عامل زیان مطالبه نماید، باید تقصیر وی را در ورود خسارت ثابت کند، بنابراین مطابق با این نظر اگر شخصی به دیگری خسارتی وارد کرد، نمی‌توان وی را فوراً مسبب عامل زیان دانست و بایستی تقصیر وی ثابت گردد. بنابراین زیان دیده نقش مدعی را داشته و باید دلایل اثبات آن را بیاورد (Katouzian, 2000).

در نظریه خطر بیان می‌گردد هر کس در طول روز فعالیتی انجام می‌دهد که انجام آن فعالیت برای دیگران یک محیط خطرناک را ایجاد می‌نماید. بنابراین کسی که از این محیط، متفع می‌گردد، باید خسارات ناشی از آن را نیز تحمیل نماید. در نظریه خطر بر خلاف نظریه تقصیر دقت نمی‌شود که شخص زیان زننده، تقصیر دارد یا خیر و همین که ثابت شود فرد، خسارت زده است کافی بوده و شخص زیان دیده بر همین

مبنا می‌تواند به شخص زیان زننده رجوع نماید. حال با بیان این مقدمه باید بررسی نمود که در خصوص مسئولیت بازرس کدام یک از مبانی فوق جاری بوده و می‌توان آن را شالوده و پایه‌ای برای ورود خسارت از ناحیه بازرسان قرار داد. در این خصوص ل. ا. ق. ت در ماده ۱۵۴ خود مقرر می‌دارد: «بازرس یا بازرسان در مقابل شرکت و اشخاص ثالث، نسبت به تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می‌شوند طبق قواعد عمومی به مسئولیت مدنی، مسئول جبران خسارت وارده خواهند بود». بنابراین ماده، مسئولیت بازرسان وفق مقررات عام مسئولیت مدنی می‌باشد. حال سؤالی که در این جا مطرح می‌گردد این است که در حقوق ما کدام یک از نظریات فوق، مبنا و ملاک قرار می‌گیرند؟ آیا باید تقصیر بازرس ثابت گردد و یا اینکه به صرف همین که ضرر از ناحیه بازرس اثبات گردید، وی مسئول جبران خسارت می‌باشد؟ همان طور که بیان گردید ماده ۱۵۴ ل. ا. ق. ت ۱۳۴۷ صریحاً بحث را به قواعد عام مسئولیت مدنی ارجاع داده است و مطابق با ق. م. م ۱۳۳۹ در ماده ۱ این قانون، نظریه تقصیر را ملاک قرار داده است. این ماده مقرر می‌دارد: «هر کس بدون مجوز قانونی عمداً یا در نتیجه، بی‌احتیاطی به جان یا سلامتی یا مال یا آزادی یا حیثیت یا شهرت تجارتي یا به هر حق دیگری که به موجب قانون برای افراد ایجاد گردیده لطمه‌ای وارد نماید که موجب ضرر مادی یا معنوی دیگری شود مسئول جبران خسارت ناشی از عمل خود می‌باشد». از همین رو می‌باشد که برخی از اساتید حقوق به درستی بیان نموده‌اند، خطای بازرس، مفروض نیست بلکه شخصی که مدعی خطا می‌باشد، باید آن را اثبات نماید. عدم رعایت هر کدام از مقررات قانونی‌ای که به صراحت بر عهده بازرس گذاشته شده است، خطا محسوب می‌گردد (Eskini, 2009).

لایحه جدید در ماده ۲۶۵ بیان می‌دارد: «بازرس یا بازرسان در مقابل شرکت، شرکا و یا سهام داران و اشخاص ثالث در مورد تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می‌شوند، طبق قواعد عمومی مسئولیت مدنی در مقابل شرکت، شرکا، سهام داران و اشخاص ثالث برای جبران خسارت وارد شده مسئولیت دارند».

مقرر به بالا چه در لایحه اصلاحی و چه در لایحه جدید هیچ راهنمایی و معیار خاصی را ارائه نکرده است و با بند «د» این ماده نیز می‌توانستیم برابر قواعد و احکام عام مسئولیت مدنی علیه بازرس بخاطر خسارات وارده به دیگران، اقامه دعوا نمود (Pasban, 2006).

آن چه محرز است این که در لایحه جدید نیز در این خصوص مانند لایحه قبلی تکلیف جدیدی مقرر نشده و در ماده ۲۶۵ هم چنان مسئولیت بازرس را مطابق با قواعد عمومی مسئولیت مدنی می‌داند.

در حقوق انگلیس مسئولیت بازرسان ممکن است وفق موضوعات و مباحث ذیل باشد: ۱- غفلت ۲- سوء استفاده از اختیارات مطابق با قانون اعسار ۱۹۸۹. در حقوق آن کشور نیز همان طور که بیان گردیده است شخصی که مدعی ورود خسارت می‌باشد، باید خطای بازرس را در انجام تکالیفش به اثبات برساند (Sly, 1996).

۲.۱.۲. لزوم ورود خسارت

تا زمانی که خسارتی وارد نشده باشد، اصولاً بحث از مسئولیت و جبران خسارت بیهوده است؛ زیرا تنها صرف این که شخصی تقصیری مرتکب شود، ملازمه‌ای با ورود خسارت نخواهد داشت. نه در قانون مدنی و نه در قانون مسئولیت مدنی و نه حتی در هیچ قانون دیگری تعریف و اشاره‌ای به این که ضرر یا خسارت چیست و چه ماهیتی دارد، صحبتی به میان نیامده است. لذا این امر به قلم حقوقدانان واگذار شده است. بر این اساس برخی از حقوقدانان مفهوم ضرر را این گونه بیان کرده‌اند: «ضرر، ممکن است به واسطه از بین رفتن مالی باشد یا به واسطه فوت شدن منفعتی که از انجام تعهد، حاصل می‌شده است» (Khazaei, 2006). بنابر تعریف فوق، زمانی می‌توان مسئولیت را بر شخص بازرس تحمیل نمود که به واسطه انجام یا عدم انجام وظیفه‌ای از وظایف بازرس است، مرتکب تقصیر شوند و اشخاصی که اقدام

به خرید و یا سرمایه گذاری ننموده باشند، مسئولیتی متوجه بازرس نخواهد بود. هرچند که بیان می‌شود بازرس مرتکب تخلف شده است، زیرا همان طور که بیان شد باید خسارت از فعل بازرس ناشی شده باشد، در حالی که در این جا چنین رابطه‌ای بین تقصیر و ورود خسارت از ناحیه بازرس مشاهده نمی‌گردد.

۲.۲. رابطه بازرس با شرکت

قوانین ایران در مورد تعیین نحوه رابطه بازرس با شرکت ساکت است. در این رابطه گفته شده است که «در این که بازرسان امین شرکت و شرکاء محسوب می‌گردند، تردیدی وجود ندارد». اما، باید توجه داشت که اصل بر ضمانتی بودن ید است، مگر اینکه امانی بودن آن ثابت و در نگاه اول مستندی حقوقی که ثابت کند ید بازرس امانی است به چشم نمی‌خورد. با این حال 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 کار را ندارد ضامن باشد دیگر حق داشتن یا نداشتن اهمیت چندانی نخواهد داشت (Pasban, 2006).

به این ترتیب، اگر بازرس 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 اینکه خلاف آن در روابط میان بازرس و شرکت شرط شده باشد. بدیهی است اگر بازرس در انجام وظایف خود تخلفی مرتکب شود، مسئول خسارات ناشی از تخلف خود خواهد بود. در این رابطه ماده ۱۵۴ ل. ا. ق. ت مقرر می‌دارد: «بازرس یا بازرسان در مقابل شرکت و اشخاص ثالث، نسبت به تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می‌شوند، مطابق با قواعد مربوط به مسئولیت مدنی، مسئول جبران خسارت وارده خواهند بود.» علاوه بر آن تصریح به ضمانت اجرای ماده ۱۵۶ لایحه جهت جلوگیری موثر از معاملات ممنوع بازرس نیازی است که احساس می‌شود و به همین دلیل ماده ۶۳۵ لایحه اصلاح قانون تجارت ۱۳۸۴ این مطلب را منظور کرده است (دفتر مطالعات اقتصادی معاونت امور اقتصادی و برنامه ریزی وزارت بازرگانی، «ضرورت اصلاح و بازرنگری قانون تجارت - نقایص قانون و نکات قوه لایحه»، بررسی‌های بازرگانی شماره ۱۳۸۵، ۲۳).

لایحه جدید نیز در همین راستا در ماده ۲۶۵ خود بیان می‌کند: «بازرس یا بازرسان در مقابل شرکت، شرکا و سهام داران و ثالث در مورد تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می‌شوند، مسئولیت دارند.»

لایحه جدید همچنین در ماده ۲۵۳ خود این مسئولیت را به اشخاص حقوقی که به عنوان بازرس شرکت انتخاب می‌شوند، نیز تسری داده و بیان می‌دارد: «اشخاص حقوقی را می‌توان به سمت بازرسی شرکت انتخاب نمود و در این صورت، شخص حقوقی به طور مستقل کلیه مسئولیت‌های مدنی شخص حقیقی بازرس را بر عهده دارد.»

در همین رابطه، ابراز شده است (Pasban, 2006) که «تعریف نقش بازرسان در قالب رابطه وکالت که رابطه‌ای با حدود تعریف شده قراردادی و مبتنی بر اراده طرفین است، چندان پذیرفتنی نمی‌نماید.» (Eskini, 2009) 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 بازرس در شرکت شده‌اند. تردیدی نیست که رابطه میان بازرس و شرکت هم در لایحه ۱۳۴۷ و هم در لایحه جدید ۱۳۹۱، رابطه قراردادی است و در آن مایه‌هایی از وکالت نیز وجود دارد. اما قانون گذار رابطه را توسعه داده و به شکلی کاربردی در آورده است. آنچه با نامزد شدن افراد برای بازرسی و انتخاب شدن آن‌ها

توسط مجمع عمومی و قبولی سمت توسط نامزدهای توفیق یافته در انتخابات، مطابق با متن ماده ۲۴۸ و ۲۴۹ لایحه جدید، که نحوه انتخاب اولین بازرس توسط مجمع عمومی مؤسس و انتخاب بعدی این نهاد توسط مجمع عمومی عادی در هر سال، را بیان می‌نماید، شکل می‌گیرد را می‌توان «قرارداد بازرسی» نامید. قراردادی که وظائف و تکالیف پایه در آن به صورت تفسیری یا آمره در لایحه اصلاحی و قانون تجارت و لایحه جدید وجود دارند. در نتیجه، در صورت بروز هر گونه اختلاف میان شرکت و بازرسان لازم خواهد بود، ابتدا به حقوق و تکالیف مربوطه به بازرسان و در نهایت به مقررات عقد وکالت مراجعه شود. (دفتر مطالعات اقتصادی و برنامه‌ریزی وزرات بازرگانی، «ضرورت اصلاح و بازنگری قانون تجارت - نقایص قانون و نکات قوه لایحه»، بررسی‌های بازرگانی شماره ۱۳۸۵، ۱۵) در نتیجه، این که گفته شده است که «در لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت و همچنین در لایحه جدید ۱۳۹۱، مسئولیت بازرسی فقط محدود به مسئولیت در مقابل صاحبان سهام نمی‌شود، بلکه مسئولیتی فراتر از مسئولیت قراردادی (رابطه وکیل و موکل) قائل شده است، اگرچه توسعه یافتگی قرارداد بازرسی نسبت به قرارداد وکالت را تأیید می‌کند ولی نباید این طور تعبیر شود که انگار وکالت 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 وکالت است 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 مأمور هر کدام از موارد فوق که باشد در درون خود مایه‌هایی از نیابت و امانت را خواهد داشت؛ با عنایت به موارد پیش گفته در این خصوص، در لایحه جدید نیز رویه به همین صورت بوده و در این زمینه تغییر خاصی احساس نمی‌شود.

در توجیه رابطه بازرس با شرکت گفته شده است که «در واقع بازرس رکنی از ارکان شرکت است که قانون وظائف و تکالیف او را معین می‌کند.» اما در رکن بودن «بازرسی» تردید هست زیرا قانون گذار در ماده ۲۷۰ لایحه اصلاحی، فقط ارکان تصمیم گیرنده را «رکن» قلمداد کرده است، در حال که بازرسی از ارکان‌های تصمیم گیرنده نیست. همچنین در لایحه جدید نیز در ماده ۶۸۶ خود بیان می‌دارد: «در صورت صدور حکم قطعی دایر بر بطلان شرکت یا بطلان عملیات، آن اشخاص مسئول بطلان متضامناً مسئول خساراتی می‌باشند که از آن بطلان به هریک از شرکا، سهام داران و یا ثالث وارد شده است.» در نتیجه، نمی‌توان گفت هر چیزی را که قانون وظائف و تکالیف آن را معین کرده باشد رکن است (Eskini, 2009).

ضمن این که اگرچه وظائف و اختیارات بازرس توسط قانون معین شده است 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 رابطه قراردادی دارد. منظور قرارداد میان شرکت و بازرس است که با نمایندگی مجمع عمومی از شرکت انجام می‌شود (Tafreshi, 1996). در این رابطه گفته شده است که «ثبات شغلی بازرس در ماده ۱۴۴ لایحه اصلاحی و ماده ۲۴۸ و ۲۴۹ لایحه جدید ۱۳۹۱ تأمین نشده است تا بتواند با استقلال فکری در صحت و درستی حساب‌ها و گزارش‌های مدیران اظهار نظر نماید، زیرا مجمع عمومی می‌تواند بدون هیچ دلیل و مدرکی بازرسی را که بر خلاف تمایلات آنان عمل کرده عزل نماید (Erfani, 1990). به نظر می‌رسد بهتر است شرط ارتکاب تقصیر بازرس برای عزل وی در ماده ۲۴۸ لایحه جدید 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 مجامع عمومی انتخاب شده‌اند و اکثریت مجمع عمومی پشتیبان آن‌هاست ولی بازرسان هم توسط مجمع عمومی و رأی اکثریت آنان انتخاب شده‌اند، پس پشتیبانی مجمع از مدیران به معنی عدم پشتیبانی از بازرسان نیست. دوم این که، مطابق لایحه بازرسان اصولاً برای مدت یک سال انتخاب می‌شوند و اشتغال آن‌ها در واقع ثبات چندانی ندارد. ماده ۲۴۸ ل. ج. ق. ت بیان می‌نماید: «مجمع عمومی

عادی در هر سال یک یا چند بازرس از میان اشخاص واجد صلاحیت انتخاب می‌کند تا برطبق قانون به وظائف خود عمل کند، انتخاب مجدد بازرس یا بازرسان، تا چهار دوره متوالی بلامانع است، مجمع عمومی عادی در هر حال، می‌تواند بازرس یا بازرسان را عزل نماید به شرط آن که در همان زمان جانشین آن‌ها را نیز انتخاب نماید.» و مطابق با متن ماده ۲۵۰ ل. ج. ق. ت: «مجمع عمومی عادی باید حداقل یک بازرس علی‌البدل نیز انتخاب کند تا در صورت معذوریت، فوت، استعفا، سلب شرایط یا عدم قبول سمت، توسط بازرس یا بازرسان اصلی جهت انجام وظائف بازرسی، دعوت شوند.»

ضمن اینکه رابطه بازرس با شرکت تجاری 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 دهد. سوم این که بازرس یا بازرسان معمولاً به صورت پاره وقت در شرکت مشغول می‌شوند و بازرسی پیش از آن که «شغل» باشد، «سمت» است و فرض ترس از بیکار شدن 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 اعضاء جهت سرکشی به امور شرکت نباشد در حالی که اگر قرار باشد بازرس فقط با اثبات تقصیر قابل عزل باشد نقض غرض می‌شود و اعضاء باید پیوسته در راهروهای شرکت در جست و جوی مدارکی برای اثبات تقصیر بازرس باشند. پنجم این که، اگر بنابر 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 جبران ناپذیری به تشکیل و فعالیت شرکت‌ها در کشور بزند (Sharifi, 2000, 2001).

۲. ۱. رابطه حقوقی بازرس با اشخاص ثالث و سهام داران

اگر گزارش بازرس قانونی در مجمع قرائت نشود، ارزش قانونی نخواهد داشت. مطابق ماده ۱۵۴ قانون تجارت بازرسان در مقابل شرکت و اشخاص ثالث نسبت به تخلفاتی که در انجام وظائف مرتکب می‌شود، مسئول جبران خسارت وارده خواهند شد.

در لایحه جدید نیز همین مسئولیت در ماده ۲۶۵ خود برای بازرسان برشمرده و بیان می‌دارد: «بازرس یا بازرسان در مقابل شرکت، شرکا، سهام‌داران و اشخاص ثالث در مورد تخلفاتی که در انجام وظائف خود مرتکب می‌شوند مسئولیت دارند.»

از سویی مطابق ماده ۲۶۶ و ۲۶۷ قانون تجارت که ناظر بر مسئولیت جزایی بازرسان می‌باشد، جهت رسیدگی به تخلف و تقصیر بازرس، موضوع باید به کارشناس ارجاع داده شود تا کارشناس مربوطه تخلف و یا عدم تقصیر بازرس را احراز نماید. چنان که شخصی ادعای تخلف و تقصیر از سوی بازرس را داشته باشد باید که ثابت نماید که ضرر وارده مستقیماً و در اثر ترک فعل بازرس بوده‌است و شایان ذکر است اگر تخلف بازرس در قالب ترک فعل بوده باشد، شامل مسئولیت جزایی نبوده و تنها مسئولیت مدنی را به دنبال خواهد داشت.

در موارد ۲۶۶ و ۲۷۷ قانون تجارت مسئولیت جزایی زمانی متوجه بازرس می‌باشد که تقصیر و تخلف وی عمدی باشد و چنان چه بازرس عملاً گزارش خلاف واقع بدهد، باید سوء نیت او در ارتکاب جرم ثابت شود تا به عنوان عنصر معنوی شناخته گردد.

در لایحه جدید نیز رویه به همین صورت بوده و در ماده ۶۷۲ بیان شده است: «هر شخصی که در سمت بازرسی یا حسابدار رسمی در مورد اوضاع شرکت، به مجمع عمومی گزارش خلاف واقع بدهد، یا به تکلیف مقرر در ماده ۲۵۹ این قانون عمل نکند، به حبس تعزیری درجه شش و.... محکوم می‌گردد.»

بازرسان، امین شرکت و شرکا محسوب می‌گردند اما با توجه به این که اصل بر ضمانتی بودن ید است مگر آن که امانی بودن آن ثابت گردد. تردیدی نیست که رابطه میان بازرس و شرکت رابطه قراردادی است که در آن مایه‌هایی از وکالت وجود دارد. اما قانون گذار این رابطه را

توسعه داده است و آن چه با نامزد شدن افراد برای بازرسی و انتخاب شدن آنها توسط مجمع عمومی و قبولی سمت توسط نامزدهای توفیق یافته شکل می گیرد، قرارداد بازرسی نامیده می شود. در این رابطه که قرارداد بازرسی نامیده شده است، مایه هایی از نیابت و امانت خواهد داشت. بازرسی از ارکان تصمیم گیرنده نیست اگرچه وظائف و اختیارات بازرس توسط قانون معین شده ولی انتخاب وی توسط مجمع عمومی صورت می گیرد که ممکن است عزل یا استعفای او اتفاق بیفتد و همین موضوع نشان از رابطه قراردادی ما بین آنهاست. منظور، قرارداد میان شرکت و بازرس است که با نمایندگی مجمع عمومی از شرکت انجام می گیرد. رابطه بازرس با شرکت جایز است، زیرا هم شرکت می تواند بازرس را عزل کند و هم بازرس می تواند در اثنای مدت خدمتش در سمت بازرسی استعفا دهد.

۲.۲. آثار رابطه حقوقی بازرس با اشخاص ثالث و سهامداران

مسئله از آن جا آغاز می شود که گزارش بازرس قانونی در مجمع قرائت نشود یا مجمع این گزارش را دریافت نکند، برخی از تصمیم های مجامع عمومی اثر و ارزش قانونی نخواهد داشت. از جمله بنا بر مفاد مقررات مواد ۸۹ و ۱۵۱ قانون تجارت و همچنین مواد ۱۷۰ و ۱۹۲ لایحه جدید ۱۳۹۱، تصویب صورت حساب عملکرد سال مالی و صورت دارائی به تاریخ پایان سال مالی در مجمع عمومی عادی سالانه بدون قرائت گزارش بازرس قانونی اعتبار قانونی نخواهد داشت. به موجب مقررات قانون یاد شده تصویب افزایش سرمایه یا سلب حق تقدم از برخی سهامداران نیز مشروط به تأیید بازرس قانونی است یا معاملات موضوع ماده ۱۲۹ لایحه اصلاحی و ماده ۲۲۵ لایحه جدید ۱۳۹۱ در خصوص معاملات مدیران شرکت با شرکت یا به حساب شرکت، باید به وسیله بازرس به مجمع عمومی سهامداران گزارش شود.

مسئله را به این صورت می توان مطرح کرد که بازرسی قانونی در برابر شرکت، اشخاص ثالث و سهامداران مسئولیت دارد و ضمانت اجرای این مسئولیت در سه ماده قانون تجارت پیش بینی شده است. نخست ماده ۱۵۴ که مسئولیت مدنی بازرس را بر اساس مقررات عمومی تعیین کرده و مقرر داشته است: «بازرس یا بازرسان در مقابل شرکت و اشخاص ثالث نسبت به تخلفاتی که در انجام وظائف خود مرتکب می شوند، طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی مسئول جبران خسارت وارده خواهند بود.» و ماده ۲۶۵ لایحه جدید که بیان می دارد: «بازرس یا بازرسان در مقابل شرکت و شرکا، سهامداران و اشخاص ثالث نسبت به تخلفاتی که در انجام وظائف خود مرتکب می شوند، طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی مسئول جبران خسارت وارده خواهند بود و سپس مواد ۲۶۶ و ۲۶۷ که مسئولیت جزایی بازرس را مشخص کرده است. بر این قرارداد در ماده ۲۶۶ آمده است: «هر کس با وجود منبع قانونی عملاً سمت بازرسی را در شرکت سهامی بپذیرد و به آن عمل کند، به حبس تأدیبی از دو ماه تا شش ماه یا به جزای نقدی از بیست هزار تا یکصد هزار ریال یا به هر دو مجازات محکوم خواهد شد.» و در ماده ۲۶۷ مقرر شده است: «هر کس در سمت بازرسی شرکت سهامی عملاً راجع اوضاع شرکت به مجمع عمومی در گزارش های خود اطلاعات خلاف حقیقت بدهد و یا این گونه اطلاعات را تصدیق کند به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد.» بنابراین اگر بازرس قانونی در اجرای وظائف خود تخلفی مرتکب شده باشد که سهامداران و اشخاص ثالث یا شرکت در اثر آن متضرر شده باشند، مسئولیت مدنی دارد و چنان چه با وجود منع قانونی عملاً سمت بازرسی شرکتی را بپذیرد یا عملاً اطلاعات غیر واقعی به مجمع بدهد یا این گونه اطلاعات را تصدیق کند، مسئولیت جزایی دارد و همچنین ماده ۶۷۲ لایحه جدید که بیان می دارد: «هر شخصی که در سمت بازرسی در مورد اوضاع شرکت به مجمع عمومی گزارش خلاف واقع بدهد به حبس تعزیری درجه شش یا جزای نقدی درجه پنج یا هر دو و محرومیت درجه شش از تصدی مدیریت و بازرسی و حسابرسی شرکت، محکوم می گردد.» و همچنین ماده ۶۷۳ لایحه جدید که بیان می دارد: «هر شخصی در سمت بازرسی بدون عذر موجه از ارائه گزارش به مجمع عمومی خودداری کند، به جزای نقدی درجه شش محکوم می گردد.»

اگر وظائف بازرس قانونی را در برابر اشخاص ثالث و سهام‌داران چه در قانون تجارت و چه در لایحه جدید ۱۳۹۱ مورد بررسی قرار دهیم، خواهیم دید که وظائف سنگینی بر دوش بازرس قانونی نهاده شده‌است. اگر زمانی بازرس قانونی شرکتی در مراجع قضائی به عنوان بازرسی که در اجرای وظائفش تخلف کرده، در برابر شکایت ذینفعی قرار گیرد یا بازرس قانونی شرکتی فرضی بوده و گزارش هیأت مدیره به مجمع و ترازنامه را تأیید کرده است و یکی از اشخاص ثالث یا سهام‌داران شرکت به عنوان خواهان وی را به مرجع قضائی فراخوانده و مدعی است که در انجام وظائفش به عنوان بازرس قانونی مرتکب تخلف شده‌است و شخصی به عنوان وکیل یا مقام قضائی ذی‌ربط بخواهد درصد تحقیق و تفحص از او برآید که آیا بازرس قانونی (خوانده) در اجرای وظائف خویش تخلف کرده است یا نه، چه معیار و ضابطه‌هایی را باید به کار برد. همین جا ناگزیر باید یاد آور شد که متأسفانه «تخلف» در هیچ یک از مقررات قانونی ما جز در مقررات مربوط به تخلفات اداری تعریف نشده‌است. در نتیجه تنها با بهره گرفتن از ضابطه وحدت ملاک، تعریف به کار رفته در مقررات تخلفات اداری را می‌توان به سایر زمینه‌ها تعمیم داد و با اندکی تسامح، تخلف را مصداق قصور و تقصیر دانست؛ قصور در وجه منفی به مفهوم سهل انگاری و تقصیر در مفهوم عمدی آن، چنان چه در تعیین مسئولیت جزائی بازرس قانونی در قانون تجارت نیز بر عمدی بودن تخلف بازرس با تأکید مکرر بر واژه عملاً در هر دو ماده ۲۶۶ و ۲۶۷ و ۶۷۲ و ۶۷۳ تصریح شده و در نتیجه ما را به مضمون مفهوم استنباط شدنی از تعریف تخلف در مقررات پیش گفته راهبر می‌شود. به هر حال باید بررسی کرد ه در شرایطی که از آن یاد شد، مرجع قضائی ذی‌ربط یا به طور کلی حقوقدانان دولتی موظف به استفاده از اصول یاد شده نیز دستگاه‌های قضائی است. بنابراین چنان چه این اصول و موازین تدوین و منتشر شود، به عنوان مستند قانونی، ملاک و ضابطه ارزیابی عملکرد قانونی و حسابرس خواهد بود. در نتیجه آشکار است که تا زمانی که این گونه اصول و موازین به وسیله سازمان حسابرسی تدوین و تصویب و منتشر شود، ناگزیر باید به ضابطه‌های عرفی و بین‌المللی استناد کرد و چون در حقوق واژه‌ها و اصطلاح‌ها در چارچوب مفاهیم و معانی عرفی خود ارزیابی می‌شوند، اگر در گزارش بازرس و حسابرس ملاک‌های پذیرفته شده حرفه‌ای و عرفی به کار گرفته شده‌است، از هر گونه ادعا مصون خواهد بود. بنابر نتیجه گیری‌ها بر شمرده بالادست کمدر زمانی کنونی باید نهادی در حرفه به تبیین و تعریف عبارت‌ها، اصطلاح‌ها و واژه‌هایی که درباره بازرس قانونی به کار رفته است بپردازد تا حقوق و تکالیف بازرسان قانونی و ذینفعان در برابر یکدیگر و در برابر قانون مشخص شود، نه مانند شرایط کنونی که تعداد فراوانی از افراد جامعه به آسانی مسئولیت بازرسی قانونی شرکت‌ها را می‌پذیرند، بدون آن که کمترین آشنایی ندارند و دستگاه قضائی در صورت مطرح دعوا در این زمینه از پیشینه یا شناخت کافی برای رسیدگی و صدور حکم برخوردار نیستند. با توجه به وظائف متعددی که به موجب قانون بر عهده بازرس قانونی گذاشته شده‌است می‌توان گفت که بازرس در صورت ترک فعل، مسئولیت جزائی ندارد. به عنوان مثال در قانون تجارت پیش‌بینی شده‌است که بازرس در شرایط خاص باید مجمع عمومی صاحبان سهام را دعوت کند، مکلف است در مورد توجیه تبدیل اوراق قرضه به سهام اظهار نظر کند، موظف است در مورد صحت افزایش سرمایه از محل مطالبات حل شده شرکا اظهار نظر کند و مکلف است گزارش جامعی درباره صحت و درستی صورت دارائی شرکت‌ها ارائه کند. در حالی که اگر هیچ یک از این وظایف را انجام ندهد، تنها مسئولیت مدنی خواهد داشت، زیرا در ماده ۱۵۴ و ماده ۲۶۵ لایحه جدید که بر مسئولیت مدنی بازرس تأکید می‌کند، امتناع بازرس از انجام وظائفش تخلف قلمداد می‌شود و تخلف از اجرای وظائف نیز از جنبه حقوقی، هم جنبه اثباتی و هم جنبه نفی دارد، یا فعل و ترک فعل هر دو را در بر می‌گیرد: یعنی اگر بازرس در اجرا و انجام وظائف خود قصور کرد یا مرتکب تقصیر شد، او را تنها از جنبه مسئولیت مدنی می‌توان تعقیب کرد، حسابداران و حسابرسان بخوبی واقفند که حتی اگر بازرس قانونی شرکت از ارائه گزارش امتناع کند، بنابر مقررات قانون تجارت می‌توان به دادگاه شهرستان مراجعه و درخواست

کرد که برای شرکت مورد نظر بازرس تعیین و منصوب کند تا به هر صورت مقررات قانون تجارت رعایت شود. مفهوم مخالف این پیش‌بینی‌ها این است که بازرس می‌تواند از وظائف خود امتناع کند، یا اگر بازرس در اجرای ماده ۹۱ و ۹۵ قانون تجارت و در لایحه جدید در ماده ۱۷۳ دعوت مجمع عمومی عادی سالانه در موعد مقرر و در ماده ۱۷۶ دعوت شرکا و یا سهام‌داران را برای تشکیل مجمع عمومی انجام نداده و از دعوت مجمع عمومی خودداری ورزد، نیز با مسئولیت جزائی روبرو نخواهد بود و تنها مسئولیت مدنی خواهد داشت که البته تعقیب بازرس از جهت مسئولیت مدنی نیز به یقین به جایی نخواهد رسید. چون اولاً باید ثابت کرد که خواهان از رهگذر امتناع بازرس از اجرای وظائفش متضرر شده است و ثانیاً باید ثابت کرد که بین ضرر وارد شده به خواهان و ترک فعل بازرس به صورت به اصطلاح حقوقی ارتباط سببیت وجود داشته است. به بیان دیگر باید ثابت کرد که ضرر وارد به خواهان به طور مستقیم در اثر ترک فعل بازرس قانونی روی داده است و ثابت کردن این گونه مسائل به حکم تجربه مشکل بلکه در حکم محال است. چون در دستگاه قضائی با ویژگی‌های خاص آن بعید می‌نماید که تاکنون آراء متعددی در زمینه مسائل بسیار مهم مسئولیت مدنی صادر شده باشد در حالی که در زمینه وظائف و مسئولیت‌های بازرس قانونی دستگاه قضائی ما عموماً اطلاعات دقیق و عمیقی ندارند. در مورد مسئولیت جزائی بازرس نیز همان ابهام‌ها و دشواری‌ها وجود دارد. تحلیل اصطلاحات و واژگان مقررات مربوط به مسئولیت جزائی بازرس قانونی روشن‌گر نظر پیش گفته است. زیرا قانون‌گذار در موارد ۲۶۶ و ۲۶۷ قانون تجارت و همچنین ماده ۶۷۲ و ۶۷۳ لایحه جدید که مسئولیت جزائی بازرس قانونی را مشخص کرده است، بر خلاف سایر مقررات جزائی به عمد مقرر داشته است که: «چنان چه بازرس عملاً گزارش خلاف واقع بدهد.» گرچه عنصر سوءنیت در تمامی جرائم مستتر است و برای ثابت کردن جرم، باید سوءنیت مجرم ثابت شود تا به عنوان عنصر معنوی جرم تعقیب مجرم اکان پذیر شود، اما در تمامی مقررات جزائی، به صورتی که در مقررات مربوط به مسئولیت جزائی بازرس پیش‌بینی شده، واژه عملاً و سوءنیت این گونه به صراحت به کار نرفته است. تنها در مورد مسئولیت جزائی هیأت مدیره نیز قید عملاً پیش‌بینی شده است. جالب است که در مورد بازرس و حسابرس شرکت تعاونی هم برخورد همانندی صورت گرفته است. در آن جا هم بر سوءنیت بازرس در صورت تخلف از انجام وظائف مقرر قانونی یا اساسنامه‌ای تأکید شده است. یعنی در مقررات مربوط به مسئولیت جزائی بازرس قانونی، بر احراز عنصر سوءنیت، که در تمامی جرائم مفروض است، تصریح شده است. جمع بندی آن چه به طور پراکنده گفته شد دست کم به این نتیجه‌گیری می‌انجامد که بازرسان قانونی باید در اظهار نظرهای خود جانب دقت و احتیاط را نگه دارند. چنان چه گفته شد، نقش بازرس شبه قضائی است. از طرفی احراز سوءنیت دست نیافتنی است و نمی‌توان بازرس را از این جهت طرف دعوی قرار داد. در حالی که دارای وجه اثباتی و نفی است اگر چه نه به صورت مطلق، اما به هر حال آن جا که رأی به درست و منصفانه بودن صورت حساب سود و زیان یا ترازنامه می‌دهد و گزارش هیأت مدیره را از نظر مطابقت با واقعیت تأیید می‌کند، این گونه اظهار نظرها از مقوله بیان عقیده نیست. یعنی آن جا که واژه‌ها و اصطلاح‌های مورد استفاده به صراحت در مشخص‌ترین معنی و مفهومشان به کار گرفته می‌شوند، از چارچوب بیان عقیده صرف خارج می‌شوند و جنبه سنجشی و قضاوتی خود را از دست می‌دهند و گزاره‌هایی کارشناسانه به شمار می‌روند.

۲.۳. فهرست و تشکیلات رسمی بازرسان

شرکت‌های سهامی بدون تعیین بازرس آماده فعالیت نیستند. با این حال گفته شده است که تصور فعالیت شرکت سهامی بدون بازرس قانونی عملاً ممکن است (Pasban, 2006) اما این گفته موجه نیست، زیرا مطابق ماده ۱۷ ل. ا. ق. ت ۱۳۴۷ و ماده ۲۴۸ لایحه جدید ۱۳۹۱ انتخاب بازرسان لازمه تشکیل شرکت است و به عبارت دیگر «تعیین آن از جمله شرایط ایجاد شرکت است.» (کاویانی، ۱۳۸۶، ۹۰) و اخذ

تصمیم نسبت به صورت دارائی، ترازنامه و حساب سود و زیان شرکت در مجمع عمومی بدون گزارش بازرس واجد شرایط، ممکن نیست. (تبصره ماده ۸۹ و ماده ۱۵۲ ل. ا. ق. ت) (ماده ۱۷۰ و ۱۹۲ لایحه جدید) اهمیت نهاد بازرسی سبب شده که تبصره ماده ۱۴۴ لایحه اصلاحی و ماده ۶۸۵ لایحه جدید، برای برگزیده شدن بازرسان کارآمدتری برای شرکت‌های سهامی عام، مقرر داشته که نام شخص باید در فهرست رسمی بازرسان شرکت‌ها درج شده باشد تا بتوان نام او را به عنوان بازرس شرکت سهامی عام انتخاب کرد. با این حال در این رابطه گفته شده است که با وجود آن که در این تبصره شرایط سازمان‌دهی شغل بازرس فقط در مورد شرکت‌های سهامی عام پیش‌بینی شده است، در همین محدوده کم نیز نتیجه‌ای حاصل نشد زیرا آئین‌نامه اجرای تبصره هرگز به اجرا در نیامد. با توجه به این که آئین‌نامه اجرای تبصره هنوز هم لازم الاجراست. وزارت اقتصاد و دارائی می‌تواند با استفاده از مواد آن تا حدودی وضع نابسامان بازرسی شرکت‌های سهامی را سامان دهد (Eskini, 2009).

ظاهراً تدوین کنندگان ل. ا. ق. ت ۱۳۸۴ و تدوین ۱۳۹۱ هم از طرفداران چنین نظری بوده‌اند، زیرا در تبصره ماده ۶۱۹ لایحه ۸۴ و در ماده ۶۸۵ لایحه جدید آورده‌اند، شرایط تصدی و نحوه انتخاب بازرس برای شرکت‌های سهامی مطابق آئین‌نامه‌ای که به تصویب هیأت 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 مضرّ به فعالیت آن‌هاست (Erfani, 2014).

دوم این که به فهرست چه احتیاجی می‌باشد؟ کافی است شرایط لازم برای بازرس، برای مثال داشتن لیسانس در رشته مرتبط و تعداد سال‌های معینی از سابقه کار، توسط اشخاص معین شود تا توسط مجمع عمومی در انتخاب بازرسان رعایت گردد. که لایحه جدید نیز در ماده ۶۸۵ خود تقریباً به این مورد نزدیک شده است، زیرا بیان می‌دارد: «شرایط لازم برای تصدی سمت بازرسی از جهت سوابق علمی، تخصصی و تجربی و.... از طریق آئین‌نامه اعلام خواهد شد.»

سوم این که با ایجاد تشکیلاتی تحت عنوان «کانون بازرسان»، نه تنها بروکراسی 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 مصرف کنندگان 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 ننماید، در چند شرکت چنین سمتی را متقبل می‌شوند و این امر همچنین گرد آمدن بازرسان در زیر چتر یک تشکیلات و آشنا شدن آنان با یکدیگر، منجر به سرایت اطلاعات تجاری در میان شرکت‌ها شده و صحیح نیست. به عنوان توجیهی برای نیاز به ایجاد تشکیلات رسمی برای بازرسان، گفته شده است که در شرایط کنونی، بازرس باید پیوسته در مورد حق‌الزحمه خود با مدیران که پیشنهاد به عنوان توجیهی برای نیاز به ایجاد تشکیلات رسمی برای بازرسان، گفته شده است که در شرایط کنونی، بازرس باید پیوسته در مورد حق‌الزحمه 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، موثر خواهد بود (Eskini, 2009).

اما باید به چند نکته توجه داشت، اول این که انتخاب بازرسان با پیشنهاد هیأت مدیره نیست. این مطلب در قانون پیش‌بینی نشده و اعتنا به چنین پیشنهادی، نقض غرض و غیر منطقی است. دوم این که حق‌الزحمه بازرس را هیأت مدیره مشخص نکرده بلکه، مجمع عمومی تعیین می‌کند. پیشنهاد حق‌الزحمه بازرس توسط هیأت مدیره نیز بی مورد بوده و به آن اعتنا نمی‌گردد. سوم این که راجع به فعالیت سایر کانون‌های

مشابه داریم، متشکل شدن بازرسان سبب می‌گردد که با توجه به سهیم شدن بازرسان در تحمل هزینه‌های تشکیلاتی، حداقل حق‌الزحمه آنان افزایش یابد (مطابق ماده ۱۵۵ ل. ا. ق. ت.).

۴.۲. نارسایی‌ها و ابهامات و نواقص مسئولیت بازرسان در قانون تجارت

تخصص بازرس شرکت‌های سهامی با «لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت» در سال ۱۳۴۷ به تصویب رسید. این اقدام در نوع خود تحولی در قانونمندی شرکت‌های سهامی بوده و مواد ۱۴۴ الی ۱۵۶ آن به بازرس اختصاص یافته است، ولی در این قانون، تخصص بازرس تصریح نشده است و غالباً بازرس در شرکت‌های سهامی خاص (به جز شرکت‌های دولتی) از بین افرادی فاقد تخصص حسابداری و حسابرسی انتخاب می‌شود که این خلأ قانونی، رکن کنترلی شرکت‌ها را تضعیف کرده است. برخی با عنایت به مفاد ماده ۱۴۹ مبنی بر حق استفاده کارشناسان در انجام وظایفشان، موضوع را حل شده می‌دانند؛ ولی به نظر می‌رسد با انتخاب بازرس از بین افراد غیر متخصص و استفاده بازرس از متخصصان متعدد، هدف قانون گذار تأمین نمی‌گردد.

مفاد ماده ۱۴۸ در مورد اظهار نظر درباره صحت و درستی حساب‌های شرکت و مواد ۱۵۴ و ۲۶۷ در خصوص مسئولیت مدنی و کیفری بازرس، بر اهمیت موضوع می‌افزاید. لذا جا داشت در اصلاحات اخیر قانون تجارت، انتخاب بازرس از بین متخصصان حسابداری و حسابرسی و رشته‌های مشابه، مورد توجه قرار می‌گرفت و همچنین به جای واژه «بازرس» از واژه «حسابرس» استفاده می‌شد. به خصوص که در لایحه جدید نیز این امر با بیان یک مورد در ماده ۶۸۵ بیان می‌دارد شرایط، شش ماه پس از اجرایی شدن قانون، متعاقباً از طریق آئین نامه اعلام خواهد شد.

با این که در مورد «بازرس» موضوع لایحه اصلاح قانون تجارت ۱۳۴۷ ابهامات زیادی وجود دارد که متأسفانه این ابهامات به لایحه جدید نیز تسری یافته و درباره آن تحقیقات در خور توجهی صورت نگرفته است. شاید یکی از دلایل این کمبود در لایحه اصلاحی ۴۷، جدایی «حسابرسی» صورت‌های مالی بر مبنای استانداردهای حسابرسی و آئین رفتار حرفه‌ای و «بازرس» موضوع مواد ۱۴۴ الی ۱۵۶ قانون یاد شده باشد. اگرچه در مورد علت و دلایل قانونی این تفکیک، مستندات لازم در دست نیست ولی احتمال بسیار وجود دارد که این جدایی منجر به تضعیف بازرسی شده باشد، هم‌چنان که حسابرسی همواره مورد تحقیق و بازرگری قرار گرفته و در اجرای بند «ز» ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی و به همت مدیران و صاحب نظران حرفه‌ای حسابداری، استانداردهای حسابرسی و آئین رفتار حرفه‌ای تدوین شده است که این اقدام بخش حسابرسی را قوی‌تر و قانونمندتر کرده است ولی در بخش بازرسی مسائل بازرسی مسئل زیادی از جمله «تخصص بازرس»، «اصل اهمیت در گزارش بازرس»، «نحوه تهیه گزارش بازرس» و سایر موارد در هاله‌ای از ابهام است و در اصلاحات پیشنهادی اخیر تغییر محسوسی درباره مقررات مربوط به بازرس صورت نگرفته است. در قانون تجارت همواره واژه بازرس مورد استناد قرار گرفته است ولی این واژه خیلی عام است، لذا برخی از صاحب نظران آن را با عنوان «بازرسی حساب» مورد بحث قرار داده‌اند.

در لایحه اصلاحی در مورد استقلال، وظایف و حساسیت کار بازرس مقررات متعددی وضع شده ولی در متن قانون و آئین نامه اجرایی تعیین اشخاص مجاز برای بازرسی شرکت‌های سهامی عام مصوب ۱۳۴۹ در مورد تخصص بازرس، میزان تحصیلات و نحوه تهیه گزارش بازرس هیچ اشاره‌ای نشده است، امری که در لایحه جدید نیز تنها با ذکر یک ماده و آن هم تعیین موارد با وضع آئین نامه و شش ماه بعد از اجرایی شدن با ابهام رو به رو است، در طول بیش از ۳۵ سال که از عمر لایحه اصلاحی می‌گذرد، اغلب شرکت‌های خصوصی، اشخاصی فاقد هر

گونه صلاحیت از نظر دانش حسابداری و حسابرسی، حقوق، مدیریت، اقتصاد و حتی فنی و مهندسی (متناسب با نوع صنعت) را به عنوان «بازرس» شرکت انتخاب کرده‌اند.

تحول قانون تجارت و بازرس اولین قانون در امور تجاری، قانون مربوط به قبول و نکول بروات مصوب ۲۹ اردیبهشت ۱۲۸۹ بود. اولین قانون تجارت ایران در سال‌های ۱۳۰۳ و ۱۳۰۴ تدوین شد و در سال‌های بعد الحاقات و اصلاحاتی در آن صورت گرفت. این قانون در سال ۱۳۱۱ مورد بازنگری کامل قرار گرفت و در سال ۱۳۴۷ به موجب لایحه اصلاحی مصوب ۱۳۴۳/۹/۱۹، ۳۰۰ ماده جدید جایگزین مواد ۲۱ تا ۹۳ در خصوص شرکت‌های سهامی شد که معادل نیمی از مواد قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ است. این امر گویای اهمیتی است که قانون‌گذار به شرکت‌های سهامی و نقش آن در حیات اقتصادی کشور داده است.

در این قانون، نظارت بر اداره و به خصوص حساب‌های شرکت با وضع مواد ۱۴۴ تا ۱۵۶ لایحه یاد شده، بیش از پیش تأمین شده و در تبصره ذیل ماده ۱۴۴ برای تضمین استقلال بازرسان شرکت‌های مقرر شده است. شرکت‌های سهامی عام بازرسان خود را از فهرست رسمی بازرسان شرکت‌ها انتخاب کنند و آئین نامه اجرایی آن به پیشنهاد وزارت اقتصاد و تصویب کمیسیون‌های اقتصاد و مجلسین خواهد رسید (این آئین نامه تهیه و تصویب شد ولی هیچ‌گاه به اجرا در نیامد) و در مواد ۱۴۷ و ۱۵۶ همچون سایر کشورها، شرایط بیشتری برای بازرس بیان شده است تا از نظر صلاحیت قانونی و استقلال حرفه‌ای در موقعیت برتری قرار گیرند. ولی در مورد تخصص بازرس تصریحی نشده است. در ماده ۶۸۵ لایحه جدید نیز متأسفانه باز هم این شرایط به نحو صریح بیان نشده است، امری که نیاز به بازنگری جدی دارد.

گرچه در قانون تجارت واژه حسابرس به کار نرفته است اما وظایف «بازرس» مذکور همان وظایفی است که در آن کشورهای دیگر، برای حسابرس در نظر گرفته شده است. این مورد ناشی از سهل انگاری قانون گذاری نبوده بلکه نگرانی از این بوده که در تمام نقاط کشور به اندازه کافی متخصص وجود نداشته باشد. لذا قانون‌گذار، محدودیت انتخاب بازرسان شرکت‌ها را طبق مقررات مربوط، محدود به شرکت‌های سهامی و از طرفی محدود به حوزه‌هایی کرده است که وزارت اقتصاد (سابق) بر حسب اقتضا اعلام کند، اما اکنون با گسترش آموزش عالی و افزایش فارغ التحصیلان رشته حسابداری و رشته‌های مشابه این مسئله حل گردیده است و جا داشت در متن لایحه جدید این امر به وضوح بیان می‌شد.

رکن کنترلی شرکت، در قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱ با عنوان مفتش و در لایحه اصلاحی با عنوان بازرس ترجمه شده است و حسابرس در فرهنگ لغات عمومی نیز، به معنی «شنونده و مستمع» تعریف می‌شد ولی به مرور این تعریف‌ها با کاربرد روز متحول شده است؛ حسابرس؛ شغل و عمل حسابرسی؛ بررسی مدارک حسابداری با سایر شواهد به منظور ارائه اظهار نظر درباره اینکه صورت‌ها یا اطلاعات ارائه شده به نحو مطلوب با اصول حسابداری هماهنگی دارد یا نه. ولی همواره بین حسابرس و بازرس حائل بوده است.

صحت و درستی گزارش بازرس و قانون تجارت بر اساس تبصره ذیل ماده ۱۴۴ این قانون، انتخاب بازرس از میان اشخاص رسمی فقط در مورد شرکت‌های سهامی عام تصریح شده است و طبق ماده ۲۴۲ قانون یاد شده، شرکت‌های ملزم به تهیه صورت‌های مالی حسابرسی شده هستند و همان طور که بیان شد در لایحه اصلاحی و در آئین نامه اجرایی تبصره ذیل ماده ۱۴۴ یاد شده شرایط تخصصی بازرس تصریح نشده است. لیکن موردی که حداقل لایحه جدید را نسبت به لایحه ۱۳۴۷ تقویت می‌نماید این است که در متن ماده ۶۸۵ لایحه جدید اشاره‌ای به صرف شرکت‌های سهامی نشده و با بیان عبارت «شرکت‌های تجاری» شرایطی که تصویب خواهد شد را به کلیه شرکت‌های تجاری تسری خواهد داد.

بدیهی است مسئولیت بازرس جهت اظهار نظر درباره صحت و درستی حساب‌های شرکت، انتخاب بازرس از بین متخصصان حسابداری و حسابرسی و رشته‌های مشابه را الزامی می‌نماید. طبق ماده ۱۴۸ قانون مذکور؛ بازرس یا بازرسان مکلفند، درباره صحت و درستی صورت دارایی، صورت حساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه‌ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می‌کنند، اظهار نظر نمایند.... مفاد ماده ۱۴۸ مذکور در ماده ۲۵۶ لایحه جدید و اصلاحات پیشنهادی اخیر مقدور شده است ولی به جای واژه «صحت و درستی» فقط واژه «صحت» به کار رفته است و به نظر می‌رسد، نیاز به اصلاح دارد. صحت و درستی نقطه مقابل تقلب و اشتباه است و رسیدگی به درستی حساب‌ها، تمام هدف‌های قانون‌گذار را تأمین نمی‌کند. کلمات «صحت و درستی» دو مفهوم جداگانه‌ای است که به منظور دقت عمل بازرسان و تشدید مسئولیت مدنی آنان پیش‌بینی شده است.

استفاده از خدمات کارشناسان توسط بازرس ماده ۱۴۹ لایحه اصلاحی و ماده ۲۶۱ لایحه جدید مقرر شده که به ترتیب بیان می‌گردد. در ماده ۱۴۹ لایحه اصلاحی بیان شده: «بازرس یا بازرسان می‌توانند در هر موقع هر گونه رسیدگی و بازرسی لازم را انجام داده و اسناد و مدارک و اطلاعات مربوط به شرکت را مطالبه کرده و مورد رسیدگی قرار دهند. بازرس یا بازرسان می‌توانند به مسئولیت خود در انجام وظایفی که بر عهده دارند از نظر کارشناسان استفاده کنند به شرط آنکه آن‌ها را قبلاً به شرکت معرفی کرده باشند. این کارشناسان در مواردی که بازرس تعیین می‌کند مانند خود بازرس حق هر گونه تحقیق و رسیدگی را خواهند داشت.» این مطلب در ماده ۲۶۱ متن پیشنهادی اخیر نیز مقرر شده است. ماده ۲۶۱ لایحه جدید بیان می‌دارد: «بازرس یا بازرسان می‌توانند به مسئولیت خود در انجام وظایفی که بر عهده دارند، از نظر کارشناسان استفاده کنند.»

برخی از صاحب نظران با استناد به قسمت اخیر این ماده قانونی معتقدند که شرکت سهامی خاص می‌تواند هر شخص فاقد صلاحیت علمی و حرفه‌ای را به عنوان بازرس انتخاب کند و شخص مذکور، برای بررسی حساب‌های شرکت از کارشناسان حسابداری و حسابرسی استفاده نماید. اما طبق ماده ۱۴۸ قانون مذکور و ماده ۲۶۱ لایحه جدید و اظهارات صاحب نظران، مأموریت اصلی بازرس، بررسی صورت‌های مالی شرکت و اظهار نظر درباره صحت و درستی آن‌هاست و انجام این مهم مستلزم داشتن دانش حسابداری است.

یکی از استانداردهای حسابرسی ایران و همچنین کشورهای صنعتی، صلاحیت و آموزش حرفه‌ای است و این استاندارد ایجاب می‌کند شریکان موسسات حسابرسی و کارکنان آن‌ها علاوه بر دانش حسابداری و حسابرسی و دانش حقوقی، در سیستم‌های رایانه‌ای نیز دانش و تجربه کافی داشته باشند و با آموزش‌های ضمن خدمت به دانش روز مجهز شوند.

بررسی مسئولیت بازرس با توجه به ماده ۱۵۴ لایحه اصلاحی «بازرس 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.» و همچنین ماده ۲۶۵ لایحه جدید که بیان می‌دارد: «بازرس یا بازرسان در مقابل شرکت، سهام‌داران و شرکا و ثالث در مورد تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می‌شوند.... مسئولیت دارند.» همچنین با عنایت به ماده ۲۶۷ لایحه اصلاحی «هرگاه بازرس شرکت سهامی عام راجع به اوضاع شرکت به مجمع عمومی در گزارش‌های خود اطلاعات خلاف حقیقت بدهد یا این گونه اطلاعات را تصدیق کند به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد.» و ماده ۶۷۲ لایحه جدید که بیان می‌دارد: «هر شخصی در مقام بازرسی شرکت، در مورد اوضاع شرکت، اطلاعات خلاف واقع بدهد یا گزارش خلاف واقع را تصدیق کند، به حبس و.... محکوم می‌شود.» اگر بازرس فاقد تخصص حسابداری و حسابرسی باشد و در نتیجه رسیدگی شخص ثالث، صحت و درستی صورت‌های مالی موهوم را تأیید نماید، چگونه می‌توان چنین بازرسی را به جرم

تأیید صورت‌های مالی نادرست تحت تعقیب کیفری قرار داد؟ قانون گذار طی مواد ۱۵۴ و ۲۶۷ قانونی فوق مسئولیت مدنی و کیفری بازرس را بیان کرده‌است و طی مواد ۲۶۵ و ۶۷۲ و ۶۷۳ لایحه جدید نیز این دو عنوان مسئولیت را برای بازرس بیان نموده‌است.

اشخاص ثالث برای طرح شکایت علیه بازرس باید رابطه علت و معلولی بین خسارت وارد شده و گزارش بازرس و انتخاب مستقیم آن‌ها را با هم اثبات کنند. عبارت مذکور برای تعیین حدود مسئولیت بازرس و جلوگیری از شکایت بی‌مورد علیه وی، ضروری است. گزارش بازرس همان طور که گفته شد، در قانون تجارت وظایف بسیار متنوعی برای بازرس شمرده شده‌است. ولی طبق ماده ۱۴۸ قانون مذکور و همچنین متن ماده ۲۵۶ لایحه جدید ۱۳۹۱ و اظهارات صاحب نظران، مأموریت اصلی بازرس بررسی حساب‌های شرکت و اظهار نظر درباره صحت و درستی آن‌هاست. علاوه بر آن‌ها بازرس وظیفه اطلاع رسانی به سهام‌داران، مقامات قضایی و مأموریت‌های نظارتی خاص بر عهده دارد که نتیجه اهم اقدامات وی در گزارش سالانه به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام ارائه می‌شود. ولی شکل گزارش بازرس، چهارچوب و مبانی گزارشگری بازرس نسبت به ترازنامه و سود و زیان، اظهار نظر و رابطه بین حسابرس و بازرس در لایحه جدید نیز همانند لایحه ۱۳۴۷ مبهم است.

در قانون تجارت همواره واژه «بازرس» به کار رفته است. در حال حاضر وظایف حسابرس مستقل و بازرس قانونی از هم تفکیک شده‌است. حسابرس در خصوص صورت‌های مالی (ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت‌های مالی) اظهار نظر می‌کند، که مبنای آن استانداردهای حسابرسی است. این استانداردها با توجه به بند «ز» ماده ۷ اساسنامه سازمان حسابرسی که مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور است، تدوین شده‌است و رسیدگی بازرس شامل موارد عدم رعایت قانون تجارت، قانون مالیات‌های مستقیم، قانون محاسبات عمومی (در شرکت‌های دولتی) و قانون صدور چک و..... است.

در کشور ما، «حسابرس» و «بازرس» هر یک مفهوم جداگانه‌ای دارد. ولی سؤال اصلی این است که گزارش بازرس به چه نحو تهیه می‌گردد؟ در دستور عمل وظایف بازرس در شرکت‌های سهامی که به همت کمیته قوانین سازمان حسابرسی تهیه و به تأیید کمیته فنی و هیأت عامل این سازمان رسیده است، استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی، آئین رفتار حرفه‌ای، دستور عمل حسابرسی و دستور عمل حسابرسی طرح‌های عمرانی نیز در وظایف بازرس آمده شده‌است چرا که بازرس بدون حسابرسی عملی ناقص است. در ماده ۶۲۴ اصلاحات پیشنهادی اخیر، به اظهار نظر درباره صورت‌های مالی بر پایه استانداردهای حسابرسی اشاره شده است که این مطلب می‌تواند سازنده باشد ولی مشکل را حل نخواهد کرد. در استانداردهای حسابرسی نیز مواردی چون نحوه گزارش موارد بر خلاف، جرم و تعیین سطح اهمیت آن‌ها مشخص نشده و به نظر می‌رسد این مشکل ریشه در حائل بین «حسابرس» و «بازرس» دارد.

امروزه شرکت‌های تجاری ملزم به نگهداری حساب‌های خود طبق استانداردهای حسابداری هستند و حساب‌رسان نیز حساب‌های آن‌ها را طبق استانداردهای حسابرسی و با رعایت آئین رفتار حرفه‌ای رسیدگی می‌کنند. انتظار می‌رفت قانون گذار در تهیه اصلاحات پیشنهادی اخیر، با استفاده از صاحب نظران رشته‌های مختلف و انجام مطالعات تطبیقی در قوانین سایر کشورها، ارتباط حرفه حسابداری و قانون تجارت را شفاف‌تر کرده و نارسایی‌های قبلی نیز رفع شود. مواردی چون «صحت و درستی گزارش بازرس» و «حدود مسئولیت بازرس نسبت به گزارش بازرس» به نحو مناسب مقرر نشده است و می‌تواند مشکلات اجرایی در پی داشته باشد. همچنین در اصلاحیه پیشنهادی، تخصص حسابداری و حسابرسی بازرس تصریح نگردیده که این امر در ارتقای حسابداری شرکت‌ها نیز موثر بود و جا داشت در متن جدید، با جایگزین کردن

واژه حسابرِس به جای بازرِس، قانون تجارت از مزایای این واژه برخوردار شود «چون واژه حسابرِس ساده، رسا، مانع، همه فهم، گویای ماهیت کار و همراه زمان می باشد و تخصص حسابداری و حسابرسی را نیز به همراه دارد.

نتیجه گیری

در حقوق ایران قانونگذاری نهادهای نظارتی دولتی برای نظارت و بررسی از امور و فعالیت های شرکت های دولتی منظور داشته که این نهاد ها می توانند بطور مستقیم بر امور و فعالیت های شرکت های یاد شده نظارت و بازرسی کنند. این نهاد ها عبارتند از: سازمان های بازرسی کل کشور دیوان محاسبات کشور، دیوان عدالت اداری، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابرِس و سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور. در حقوق ایران با لحاظ فقدان نظارت نهادهای دولتی در این خصوص، مآلاً این بحث منتفی است ولی در شرکت های دولتی طرح دعوی کیفری توسط سازمان بازرسی کل کشور و انشای رای و تعقیب کیفری توسط دیوان محاسبات کشور از آثار نظارت و بازرسی است. با توجه به این که قانون تجارت ایران در راهکار نظارت درونی شرکت های سهامی دارای اشکال جدی و منضمّن خلاء عمیقی است، اهمیت موضوع مورد بحث می طلبد تا در نظام حقوقی ایران نیز در مکانیزم نظارت از درون مقررات دقیق تر و مؤثرتری مقرر گردد و همچنین در بحث نظارت از بیرون با توجه به این که پذیرش اختیارات کامل برای مدیران شرکت ها که زمینه تجاوزات و سوء استفاده های مدیران را افزایش می دهد و عدم کفایت نظارت بازرسان منتخب سهامداران و فقدان انگیزه و توانایی لازم برای سهامداران جهت اعمال نظارت مستقیم بر عملکرد مدیران شرکت های سهامی، لازم است که در نظام حقوقی ایران نیز جهت حمایت از سهامداران و جلب اعتماد عمومی به سرمایه گذاری در شرکت های مذکور نهاد های نظارتی دولتی برای نظارت بر عملکرد مدیران شناسایی و تأسیس شود و برای اعمال هر چه بهتر وظایف به وسیله نهادهای مذکور لازم است تا اختیارات شبه تقشیشی و شبه قضایی لازم به آن ها اعطا گردد تا بدین طریق بتوانند تخلفات و سوء استفاده های مدیران شرکت را شناسایی و با آن مقابله نمایند.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ گونه تضاد منافی وجود ندارد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

حامی مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

EXTENDED SUMMARY

The supervision and inspection of merchants' activities, particularly within commercial companies, have long been fundamental concerns that periodically attract the attention of legal scholars. This issue becomes even more critical in relation to legal entities in commerce, as various stakeholders with potentially conflicting interests—such as creditors, shareholders, employees, and company managers—are impacted. The role of inspectors, or legal auditors, in ensuring compliance with regulatory frameworks and safeguarding stakeholders' interests is a matter of significant legal and economic concern. The present study critically examines the duties and responsibilities of inspectors in the 2012 Draft Commercial Code, highlighting the conceptual and functional distinctions between "auditors" and "inspectors." One of the primary questions that emerge from this analysis is how

inspectors' reports are formulated, particularly in cases where financial oversight is necessary. According to the guidelines issued by the Legislative Committee of the Audit Organization and approved by its Technical Committee and Executive Board, the responsibilities of inspectors extend beyond mere oversight to include adherence to accounting standards, auditing standards, professional codes of conduct, and audit procedures for construction projects. The incorporation of these auditing measures is necessary since inspection without a rigorous auditing process remains inherently incomplete. However, while Article 624 of the most recent proposed amendments makes reference to the expression of opinions on financial statements based on auditing standards, it fails to comprehensively resolve the issue. Furthermore, auditing standards themselves do not provide explicit guidance on how to report cases of non-compliance, financial crimes, or the determination of their significance level, an issue that appears to stem from the conceptual and functional gap between the roles of "auditor" and "inspector" (Eskini, 2009).

The legal framework governing the responsibilities of inspectors has evolved significantly over time, but persistent ambiguities and inefficiencies remain. In many jurisdictions, including Iran, the nature of governmental oversight in commercial enterprises varies considerably. Unlike in the United Kingdom, where direct state intervention in corporate oversight is permissible under specific conditions, Iran's legal system, as dictated by its Constitution, does not formally recognize state supervision over private enterprises to the same extent. Instead, corporate oversight is primarily internal, with inspectors being appointed from within the company rather than from external regulatory bodies. This distinction is crucial because it limits the scope of accountability and reduces the objectivity of inspections, potentially leading to conflicts of interest. Under Iranian commercial law, specifically Articles 144 to 156 of the 1968 Commercial Code and its executive regulations from 1969, joint-stock companies are required to appoint at least one inspector. Furthermore, Article 146 mandates the appointment of substitute inspectors to ensure continuity in cases of resignation, death, or loss of qualification of the primary inspector. The role of these inspectors is to oversee company operations, safeguard shareholder rights, and ensure compliance with legal and financial obligations. However, despite these regulatory provisions, significant gaps remain, particularly regarding the effectiveness of inspectors in preventing corporate mismanagement and financial misconduct. The study highlights that while inspectors play a crucial role in corporate governance, their legal responsibilities remain poorly defined, particularly concerning their authority to report misconduct and their obligations to shareholders and external stakeholders (Khazaei, 2006).

One of the most critical issues in defining the responsibilities of inspectors is the determination of liability, particularly in cases of corporate malfeasance. The legal principle governing inspector liability in Iran is based on the broader framework of civil liability, which holds inspectors accountable for any negligence or misconduct in the performance of their duties. However, this framework does not provide a clear methodology for establishing inspector liability, leading to inconsistencies in legal interpretations. Theoretical discussions surrounding inspector liability often revolve around two competing legal doctrines: the negligence-based approach and the strict liability approach. Under the negligence doctrine, liability is established only if the inspector's failure to act prudently results in measurable harm to the company or its stakeholders. This approach places the burden of proof on the plaintiff, requiring them to demonstrate that the inspector's actions—or lack thereof—directly caused financial harm. Conversely, under the strict liability doctrine, inspectors are held accountable for any financial losses that occur under their oversight, regardless of intent or negligence. While Iranian commercial law formally adopts a negligence-based approach, the legal ambiguities surrounding inspector responsibilities often create challenges in litigation. Article 154

of the 1968 Commercial Code stipulates that inspectors are liable for damages resulting from any violations of their duties, but it does not provide a clear standard for proving negligence or defining the extent of liability. The 2012 Draft Commercial Code attempts to address some of these ambiguities by reinforcing the civil liability of inspectors under Article 265, but it remains largely aligned with the previous framework and does not introduce substantial reforms (Erfani, 2014; Tafreshi, 2007).

Another major concern related to inspector responsibilities is their relationship with corporate governance structures. Unlike corporate managers, who are responsible for strategic decision-making, inspectors serve as an oversight mechanism, ensuring that corporate activities remain within legal and ethical boundaries. However, the effectiveness of inspectors is often undermined by conflicts of interest and institutional limitations. In many cases, inspectors are appointed by the very corporate executives they are expected to oversee, raising concerns about their independence. In jurisdictions with strong corporate governance laws, such as the United States and the European Union, inspectors are often required to maintain a degree of professional detachment, with mechanisms in place to prevent undue influence from corporate executives. In contrast, Iranian corporate law lacks sufficient safeguards to ensure inspector independence, creating potential vulnerabilities in the oversight process. Furthermore, the role of inspectors is often conflated with that of external auditors, leading to confusion regarding their specific duties. Auditors typically focus on financial reporting and compliance with accounting standards, while inspectors are expected to oversee broader corporate governance issues. However, in practice, this distinction is often blurred, leading to inconsistencies in regulatory enforcement. The study argues that clearer delineation of responsibilities is necessary to improve corporate oversight and prevent financial misconduct (Pasban, 2006).

In addition to legal and structural challenges, inspectors also face practical obstacles in performing their duties effectively. One such challenge is the lack of standardized reporting guidelines. Unlike financial auditors, who adhere to internationally recognized accounting standards, inspectors do not have a unified framework for reporting their findings. This lack of standardization leads to significant variations in the quality and reliability of inspector reports, reducing their effectiveness as a regulatory tool. Additionally, there is limited legal guidance on how inspectors should respond to suspected financial misconduct or corporate fraud. While existing regulations require inspectors to report any irregularities they uncover, they do not provide explicit mechanisms for escalating these reports to regulatory authorities or law enforcement agencies. This gap in the legal framework creates significant challenges for inspectors, particularly in cases where corporate executives attempt to suppress unfavorable findings. The study highlights the need for comprehensive reforms in inspector reporting requirements, advocating for clearer legal provisions that mandate standardized reporting formats and establish formal procedures for escalating cases of corporate wrongdoing (Eskini, 2009).

In conclusion, while inspectors play a crucial role in corporate governance and financial oversight, their legal responsibilities remain poorly defined, leading to significant challenges in regulatory enforcement. The 2012 Draft Commercial Code attempts to address some of these issues, but it largely reinforces the existing legal framework without introducing substantial reforms. Key areas that require further legal clarification include inspector liability, independence, reporting obligations, and the distinction between inspectors and external auditors. The study recommends the adoption of more rigorous legal standards to ensure the effectiveness of inspectors in safeguarding corporate integrity. Additionally, policymakers should consider implementing

regulatory safeguards to enhance inspector independence and prevent conflicts of interest. By strengthening the legal and institutional framework governing inspectors, it is possible to improve corporate transparency and reduce the risk of financial misconduct.

References

- Erfani, M. (1990). *Commercial Law*. Jihad Daneshgahi Publications.
- Erfani, M. (2014). *International Commercial Law*. Jangal Publications (Javidaneh).
- Eskini, R. (2009). *Commercial Companies: General Principles of Personal Companies and Limited Liability Companies*. Samt Publications.
- Katouzian, N. (2000). *Civil Law: Specific Contracts, Partnerships, Settlement*. Ganj Danesh Publications.
- Khazaei, H. (2006). *Commercial Law: Commercial Companies*. Ghanon Publications.
- Pasban, M. R. (2006). *Law of Commercial Companies*. Samt Publications.
- Sharifi, S. E. (2000). Supervision over the Performance of Directors of Public Joint Stock Companies by State Institutions in Iranian and EEnglish Law. *Legal Research Journal*, No. 5, 2000.
- Sharifi, S. E. (2001). Comparative Study of Legal Aspects of Stock Market Transactions Using Insider Information. *Legal Research Journal*, No. 6, Fall 2001.
- Sly, L. S. (1996). *English Company Law*. Legal Journal, No. 20, p. 24.
- Tafreshi, M. (1996). *Analytical Discussions on the Law of Commercial Companies, Volume 1*. Tarbiat Modares University.
- Tafreshi, M. (2007). *Analytical Discussions on the Law of Commercial Companies, Volume 2*. Tarbiat Modares University.