

حسابرسان همیشه بر آن هستند که هنگام انجام دادن کار (برای کسانی که این خدمات را ارائه کرده‌اند) مراقبت‌هایی را در سطحی معقول به‌عمل آورند. طبق عرف، حسابداران رسمی مسئولیتی دارند که باید انجام دهند (چه اینکه در قرارداد با صاحب کار قید شود و چه اینکه به صورت تلویحی وجود داشته باشد). آن‌ها از نظر هر نوع سهل‌انگاری و یا نقض مفاد قرارداد مسئولیت دارند (زیرا امکان دارد خدمات مربوطه را به صاحب‌کار ارائه نکنند و در عمل مراقبت‌های لازم به عمل نیاورند). همچنین در برخی از شرایط آن‌ها، طبق عرف، در برابر افراد دیگری غیر از صاحب‌کار مسئولیت دارند. اگرچه شاخص‌های مربوط به اقدام‌های قانونی علیه حسابرسان (به وسیله‌ی شخص ثالث) در ایران تاکنون چندان روشن نبوده، ولی متداول‌ترین دیدگاه این است که حسابرس در برابر صاحب‌کار و شخص ثالث (کسی که عضو گروه محدودی است که حسابرس اعتماد یا اتکای او را «پیش‌بینی می‌نماید») مسئول شناخته می‌شود و وظیفه دارد که مراقبت‌های حرفه‌ای را اعمال بنماید. در برخی از ایالت‌های آمریکا، از جمله نیویورک، درباره‌ی مسئولیت حسابرس در برابر شخص ثالث دیدگاه محدودتری دارند (مقررات سخت‌تری را اعمال می‌نمایند). برخی بر این عقیده هستند که حسابرس در برابر همه‌ی کسانی که به گزارش وی اعتماد و اتکا می‌نمایند مسئول است باید مراقبت‌های حرفه‌ای به عمل آورد. علاوه بر عرف، طبق قوانین هم، حسابرسان در برابر شخص ثالث مسئول هستند. قانون بازار اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۴ در تبصره (۲) ماده (۴۳) مقرر نموده فقط اشخاصی که اوراق بهادار ناشر موضوع این ماده را قبل از کشف و اعلام تخلف

خریده باشد، مجاز به ادعای خسارت می‌باشد. مضافاً بر آنکه ماده (۱۵۴) اصلاحیه قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ اشعار می‌دارد:

«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 خسارات وارده خواهند بود.»

با وجود تلاش‌هایی که در راه مسئولیت قانونی حسابداران رسمی به‌عمل می‌آید، تعداد شکایت‌ها و میزان تنبیهات در چند ساله اخیر رو به رشد می‌باشد که علیرغم آنکه از کم و کیف تنبیهات مستندی در دست نیست اما تعداد آرای انتظامی هیات‌های انتظامی جامعه حسابداران نشان می‌دهد که:

- آگاهی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در مورد حسابداران رسمی افزایش چشمگیر داشته است.

- آگاهی‌های حقوقی سازمان بورس و اوراق بهادار به‌عنوان مقام ناظر بازار در مورد مسئولیت خود برای حمایت از منافع سرمایه‌گذاران روزافزون شده است.

نشانه مشخص یک حرفه، پذیرش مسئولیت در قبال جامعه است. جامعه برای حسابرسان مستقل عبارت است از صاحب‌کاران، اعتباردهندگان، مقامات دولتی، کارفرمایان، سرمایه‌گذاران، جوامع تجاری و مالی و سایرینی که برای حفظ نظام تجاری مطلوب بر بی‌طرفی و درست‌کاری حسابرسان مستقل اتکا می‌کنند. چنین اتکایی، مسئولیت منافع جامعه را بر دوش حسابرسان مستقل می‌نهد. منافع جامعه، خیر و منافع مجموعه افراد و موسساتی تعریف می‌شود که حرفه به آن‌ها خدمت می‌کند. به‌همین علت اعضا باید متعهد شوند به نوعی عمل کنند که در جهت

منافع جامعه باشد، به اعتماد جامعه ارجح نهاده شود، و نشانه‌ای از تعهدات حرفه‌ای باشد.

تمام حرفه‌های شناخته شده چندین ویژگی مشترک دارند. مهم‌ترین این ویژگی‌ها عبارتند از:

- الف- مسئولیت خدمت به جامعه.
- ب- مجموعه‌ای پیچیده از دانش.
- پ- استانداردهای ورود به حرفه.
- ت- نیاز به اعتماد جامعه.

علت اصلی ایجاد تضاد یا تعارض بین حسابرس و استفاده‌کننده از صورت‌های مالی، وجود یک فاصله‌ی سطح انتظار قابل ملاحظه بین حسابرس و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و گزارش‌های حساب‌برسان است عمده حساب‌برسان بر این باورند که چون حساب‌برسان فرآیند حسابرسی را طبق استانداردهای پذیرفته شده‌ی حسابرسی انجام می‌دهند لذا کار تمام شده تلقی می‌گردد. بسیاری از استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی بر این باورند که حسابرس صحت صورت‌های مالی را تضمین می‌نماید و حتی برخی از استفاده‌کنندگان بر این باورند که حسابرس تداوم فعالیت شرکت را تضمین می‌نماید. این فاصله‌ی انتظار، حرفه حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران را وادار می‌کند که کوشش نمایند از طریق اطلاع‌رسانی به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی درباره‌ی نقش حسابرس و تفاوت بین ناتوان ماندن شرکت، «قصور حسابرس» و «خطر حسابرسی» آموزش‌های عمومی به جامعه دهند. اما واقعیت آن است که حساب‌برسان باید این موضوع را بپذیرند که امکان دارد ادعا در مورد «قصور حسابرس» به سبب امیدی باشد که زیان‌دیدگان بتوانند مقداری از منابع از دست رفته را بازیافت نمایند (بدون توجه به اینکه چه کسی گناهکار است).

نمونه مشخص آن برخورد سازمان بورس در سال‌های ۱۳۸۳ پس از سقوط شاخص به جهت یافتن مقصر بود. متأسفانه علیرغم قدمت قانون تجارت (۱۳۱۱، ۱۳۴۷) و قانون بورس (۱۳۴۶) تاکنون فقط یک کتاب به نام «حقوق کیفری در بازار اوراق بهادار- غلامعلی میرزائی فرد» در زمینه تخلفات در بازار سرمایه نگارش یافته که این کتاب نیز وارد حوزه‌ی تخلفات حسابرسی از دیدگاه قانونی نشده است!

مسئولیت مشترک شرکای موسسه

طبق اساسنامه‌ی جامعه حسابداران رسمی شرکای یک موسسه‌ی حسابرسی به صورت مشترک مسئول کلیه اقداماتی هستند که علیه موسسه مطرح خواهد شد. زیرا ماهیت موسسات حسابرسی ایرانی به صورت تضامنی می‌باشد.

بدین جهت شرکای موسسه مسئول کار سایر شرکا هستند که طبق «قوانین نمایندگی» به آن‌ها اعتماد کرده‌اند. یک گروه عمده که امکان دارد حسابرس به آن‌ها اتکا یا اطمینان نماید، عبارت‌اند از: کارکنان، سایر موسسه‌های حسابرسی که بخشی از کارها را انجام می‌دهند و متخصصانی که از آن‌ها خواسته می‌شود

اطلاعات فنی ارائه کنند. برای مثال، اگر یکی از افراد هنگام حسابرسی کاری نادرست انجام دهد، برای عملکرد وی شرکا مسئول شناخته می‌شوند. ماده یک قانون مسئولیت مدنی اشعار می‌دارد:

«هر کس بدون مجوز قانونی عمداً و یا در نتیجه بی‌احتیاطی به جان یا سلامتی یا مال یا آزادی یا حیثیت یا شهرت تجاری و یا به هر حق دیگری که به موجب قانون برای افراد ایجاد گردیده است، لطمه‌ای وارد نماید که موجب ضرر مادی یا معنوی دیگر شود، مسئول جبران خسارت ناشی از عمل خود می‌باشد.» فارغ از اینکه در مسئولیت مدنی، ضرر و زیان وارده به اشخاص قابلیت تقویم به پول و تعیین خسارت مالی را دارد در حالی که در مسئولیت کیفری ضرر متوجه جامعه بوده قابل تقویم به پول نیست.»^۱ (جدول‌های ۳ و ۲)

مسئولیت کیفری

مسئولیت کیفری یکی از راه‌هایی است که می‌توان بدان وسیله حسابداران را مسئول دانست. با توجه به قوانین موضوعه‌ی کشور می‌توان حسابداران

جدول ۱- چهار منشأ اصلی مسئولیت قانونی حسابرس

منشأ مسئولیت	نمونه‌هایی از ادعاهای بالقوه
صاحب کار- مسئولیت در برابر صاحب کار، طبق عرف	صاحب کار می‌تواند به بهانه‌ی کشف یک تقلب بااهمیت که هنگام حسابرسی رخ داده است، حسابرس را تحت پیگرد قانونی قرار دهد.
شخص ثالث- مسئولیت در برابر شخص ثالث، طبق عرف	بانک می‌تواند حسابرس را (به این بهانه که در صورت‌های مالی گیرنده‌ی وام تحریف‌هایی بوده و کشف نکرده است) تحت پیگرد قانونی قرار دهد.
مسئولیت طبق قانون بازار اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۴	اشخاصی که اوراق بهادار ناشر را قبل از کشف و اعلام تخلف خریدار باشند.
مسئولیت جزایی	دولت و یا سازمان امور مالیاتی می‌تواند حسابرس را تحت پیگرد قانونی قرار دهد به این بهانه که او آگاهانه یک گزارش حسابرسی نادرست منتشر کرده است.

جدول ۲- اصطلاحات حقوقی که بر مسئولیت حسابداران رسمی اثر می گذارند

اصطلاحات حقوقی	شرح
اصطلاحاتی که مربوط به سهل انگاری و تقلب می شوند:	
سهل انگاری معمولی	نبودن مراقبت معقول که در بسیاری از موارد انتظار می رود این پدیده وجود داشته باشد. در مورد حسابرسان این معیار براساس میزان مراقبتی اندازه گیری می شود که حسابداران باصلاحیت همان کار را انجام می دادند (نوع مراقبتی را که آن ها به عمل می آوردند). نبودن کمترین مراقبت و این مشابه رفتاری است که آن را سهل انگاری می نامند و می توان انتظار داشت که شخصی بدین گونه عمل کند. در برخی از ایالت های آمریکا بین سهل انگاری معمولی و «قصور» تفاوت قائل می شوند.
تقلب ناشی از سهل انگاری	وجود نوع شدیدی یا غیرعادی از سهل انگاری، در حالی که هدف یا قصد زیان رساندن یا کلاهبرداری نبوده است. این نوع سهل انگاری را بی احتیاطی هم می نامند. این سهل انگاری مربوط به حالتی است که حسابرس می داند که نوع حسابرسی به شیوه ای شایسته انجام نشده است. ولی با وجود این اظهار نظر می نماید و این در حالی است که قصد یا نیتی برای فریب دادن استفاده کنندگان از صورت های مالی ندارد.
تقلب	زمانی تقلب وجود دارد که تحریفی وجود داشته باشد. حسابرس از آن آگاه باشد و هدف کلاهبرداری یا فریب دادن دیگران است.
نقض قراردادی	یک یا هر دو طرف قرارداد مفاد و شرایط مندرج در قرارداد را رعایت نکنند. نمونه ای از آن حالتی است که حسابرس نتواند طبق قرارداد در موعد مقرر اظهارنامه مالیاتی را تکمیل نماید و تحویل صاحب کار دهد. اگر رابطه ای بین طرف ها به وسیله ای قرارداد تعیین شده باشد، به اصطلاح می گویند که قرارداد خصوصی است.
شخص ثالث، ذی نفع	شخص ثالث که دارای قرارداد خصوصی نیست، ولی به عنوان طرف قرارداد شناخته می شود و طبق این قرارداد دارای حقوق و منافع مشخصی می باشد. نمونه ای از آن بانکی است که در تاریخ ترازنامه وام زیادی به شرکت داده است و طبق قرارداد وام خواستار رسیدگی به حساب هاست.

(جدول ۳)

اصطلاحات دیگر	شرح
عرف	قوانینی که بر اثر تصمیم های دادگاه ها (و نه با قوانین مصوب دولت) به وجود آمده اند.
قوانین موضوعه	قوانینی که به وسیله ای مجلس شورای اسلامی، هیأت وزیران، سازمان بورس و اوراق بهادار و سایر مراجع ذی ربط به تصویب رسیده اند.
مسئولیت مشترک	اعلان جریمه علیه یک خواننده که مقدار آن برابر با کل زیانی است که شاکی تحمل کرده است بدون توجه به اینکه دیگران در این جرم تا چه اندازه سهیم بوده اند. برای مثال، اگر مدیریت آگاهانه صورت های مالی تحریف نماید و اگر شرکت ورشکسته شود و مدیریت نتواند زیانها را بپردازد، حسابرس باید کل خسارت مورد ادعا را پرداخت نماید.
مسئولیت جداگانه و متناسب	جریمه ای را که یک خواننده باید بپردازد برابر است با بخشی از خسارت وارده که سبب سهل انگاری او به وجود آمده است. برای مثال، اگر دادگاه در رسیدگی به شکایت رای به سهل انگاری حسابرس بدهد و بگوید که سی درصد زیان به سبب سهل انگاری حسابرس بوده است، موسسه ای مزبور تنها باید سی درصد خسارت وارده را پرداخت نماید.

منبع: اصول حسابرسی جلد اول - انتشارات سازمان حسابرسی، عباس ارباب سلیمانی

رسمی را متهم به اقدامی نمود که جزای کیفری دارد. با احتمال بسیار زیادی قوانینی که براساس قوانین کشور مورد استفاده قرار می‌گیرد. در درجه‌ی اول قانون تجارت، قانون اوراق بهادار و اساسنامه‌ی جامعه حسابداران رسمی هستند که بر کار حسابرسان اثر می‌گذارند. این‌ها زمانی موجب جزای کیفری می‌شوند که کسی آگاهانه در ارائه صورت‌های مالی نادرست و یا گزارش نادرست حسابرسی دست داشته باشند. یادآور می‌شود به موجب ماده (۳۲) قانون اصلاح موادی از قانون برنامه چهارم توسعه و اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی، قوه قضاییه مکلف شده که برای رسیدگی برای تخلفات و جرایم ناشی از اجرای قانون فوق‌الذکر و قانون بازار اوراق بهادار شعب خاصی را تعیین کند و این شعب منحصرأً به دعوی و شکایات مربوط به این دو قانون رسیدگی می‌نمایند. در این راستا براساس دستورالعمل ریاست قوه قضاییه شعبه اول بازرسی دادرسی امور اقتصادی در مجتمع قضائی امور اقتصادی، جهت رسیدگی به جرایم قانون بازار اوراق بهادار اختصاص یافته است.^۲

به رغم قدمت و پیشینه‌ی حسابرسی و مسئولیت بازرسان قانونی مندرج در اصلاحیه قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷ متأسفانه تاکنون هیچ اثر مدون حقوقی پیرامون مسئولیت حسابرسان منتشر نگردیده که به نظر می‌رسد با توجه به همعرض بودن حرف پزشکی، حسابرسی و وکالت این امر جای تعجب بسیار دارد. به نظر نگارندگان تخلفات حرفه پزشکی از آنجا که جنبه‌ی شخصی و جانی دارد باعث گردیده کتب متعددی در این زمینه تدوین و تألیف شوند اما چون تخلفات حرفه حسابرسی عموماً در چارچوب مسئولیت‌های اجتماعی و مالی قرار می‌گیرند و با توجه به فقدان

موضوع پاسخگویی در دایره اجتماعی کشور این امر نادیده انگاشته شده و صرفاً در اصلاحیه قانون برنامه چهارم توسعه بحث از تخلفات بازار سرمایه و جرایم آن گردیده است.

از طرف دیگر جهت بررسی حدود مسئولیت‌های حسابرسان (قانونی و حرفه‌ای) موارد ذیل را مورد مذاقه قرار

اسلامی: «هر فعل یا ترک فعلی که در قانون برای آن مجازات تعیین شده باشد، جرم محسوب می‌شود».

۲- خطا

خطا در لغت به معنی نادرست، نقیض صواب و گناهی که از روی عمد نباشد، سهو و اشتباه و غلط کردن^۳.



می‌دهیم:

۱- جرم

واژه جرم اسم عربی است و در لغت به معنی گناه، خطا، بزه آمده و در اصطلاح حقوقی «عمل مثبت یا منفی است که قانون آن را منع کرده و برای ارتکاب آن مجازاتی مقرر شده باشد»^۴. به موجب ماده (۲) قانون مجازات

خطا در امور کیفری عبارت از بی‌مبالاتی، بی‌احتیاطی، عدم رعایت مقررات دولتی و عدم مهارت^۱.

خطا در اصطلاح حقوق مقابل عمد است و آن عبارتست از وصف عملی که فاعل آن دارای قوه‌ی تمییز بوده و به علت غفلت و یا نسیان یا جهل یا اشتباه

یا بی‌مبالاتی و عدم احتیاط، عملی که مخالف موازین اخلاق (خطای اخلاقی) یا قانون است مرتکب شده است. فاعل عمل خطایی برعکس فاعل عمل عمدی قصد نتیجه ندارد.^۷

خطا در زبان فارسی اعم از فعل و ترک فعل است و در معنی دیگری به جای تقصیر هم به کار رفته و آن عبارت است از: تخلف عمدی و یا غیرعمدی از یک تعهد ناشی از عقد یا از یک الزام قانونی می‌باشد خواه خسارتی از آن متوجه شده باشد خواه نه. خطای مزبور از کسی صادر می‌شود که قوه‌ی تمیز داشته باشد و بتواند نتیجه‌ی عمل خود را تصور کند. در صورتی که خسارتی از آن خطا به دیگران برسد مرتکب خطا ملزم به جبران آن می‌شود.^۸

خطا بر دو نوع خطای جزایی و خطای حقوقی است و بدین ترتیب در تعریف خطا می‌توان گفت: خطا عبارت است از انجام یا خودداری از انجام کاری که در ارتکاب آن احتمال ایراد صدمه یا زیان به غیر و یا اختلال در امری از امور اجتماعی وجود داشته باشد.

سهل‌انگاری عبارت است از تخلفی و ظایف قانون در مورد اعمال آن میزان از دقت که هر شخص صالحی در شرایط مشابه آنچه به خسارت انجامیده است، اعمال می‌کرد. در مورد حساب‌برسان، سهل‌انگاری عبارت است از انجام ندادن وظایف بر طبق استانداردهای حرفه‌ای. عملاً، سهل‌انگاری را می‌توان «اعمال نکردن مراقبت‌های حرفه‌ای» تخلفات Irregularities را می‌توان تحریف‌های عمدی در صورت‌های مالی، اغلب همراه یا جعل مدارک حسابداری تفسیر کرد.^۹

سهل‌انگاری متقابل عبارت از سهل‌انگاری است که شاکی مرتکب شده و به زیان وی تمام شده است. سهل‌انگاری متقابل می‌تواند در دفاع

مورد استفاده قرار گیرد، زیرا دادگاه می‌تواند ادعای خسارت کسی که با سهل‌انگاری خود سبب زیان خویش شده است را رد یا محدود کند.^{۱۰}

سهل‌انگاری نسبی مفهومی است که برخی از دادگاه‌ها برای تخصیص خسارت بین طرف‌های سهل‌انگار و بر اساس میزان سهل‌انگاری هر یک مورد استفاده قرار می‌دهند.^{۱۱}

باید توجه کرد که تعاریف اصطلاحات سهل‌انگاری، قصور و تقلب هر یک نشانگر میزانی از عملکرد نادرست حساب‌برسان است. مسئولیت حساب‌برسان نسبت به اشخاصی که مستقیماً به دلیل عملکرد نادرست آنان زیان دیده‌اند را میزان نادرستی عملکرد حساب‌برسان تعیین می‌کند. مسئولیت می‌تواند بر اثر عملکرد نادرست در هر کاری - مانند حسابرسی، خدمات مالیاتی، خدمات حسابداری یا مشاوره مدیریت - پدید آید. اما چنانچه حساب‌برسان خدمات خود را با رعایت مراقبت‌های حرفه‌ای انجام دهند، هرگز نسبت به کسی مسئولیت نخواهند داشت. رعایت مراقبت‌های تخصصی و حرفه‌ای، دفاع کاملی است در برابر هرگونه ادعای عملکرد نادرست.

۳- خلاف و تخلف

خلاف^{۱۲} در لغت به معنی ناسازگاری کردن، مخالفت، ناحق، دروغ^{۱۳}، سرپیچی^{۱۴} و در اصطلاح حقوقی عبارت است از «جرمی که مغایر نظامات عادی است».^{۱۵}

تخلف در لغت به معنی خلاف جستن، سرپیچی، روگردانی^{۱۶}، خلاف کردن، خلاف گفته یا پیمان خود عمل کردن^{۱۷} آمده است و در اصطلاح حقوقی به معنی عدم اجرای تعهد و یا تأخیر انجام تعهد، ظهور خلاف آنچه که شرط شده و تجاوز مأمور دولت از مقررات اداری در حین انجام وظیفه و

ارتکاب خلاف قانون که در این صورت مترادف جرم است به کار می‌رود.^{۱۸} تخلفات انتظامی در همین معنی به کار می‌رود.

واژه‌ی تخلف در حرفه‌ی حسابرسی به تحریف عمدی یا نادیده‌گرفتن عمدی مبالغ یا موارد افشا در صورت‌های مالی گفته می‌شود و شامل گزارشگری مالی متقلبانه به منظور گمراه‌کننده‌کردن صورت‌های مالی (گاه، تقلب مدیریت خوانده می‌شود) یا سوء استفاده از دارایی‌ها (گاه، اختلاس نامیده می‌شود) است. تخلفات در صورت‌های مالی می‌تواند از موارد زیر ناشی شود:

۱- دستکاری، جعل یا تغییر اطلاعات حسابداری مبنای تهیه صورت‌های مالی.
۲- تحریف یا نادیده‌گرفتن عمدی رویدادها، معاملات یا سایر اطلاعات عمده.

۳- کاربرد نادرست اصول حسابداری به عمد در مورد مبالغ، طبقه‌بندی، چگونگی ارائه یا موارد افشا. این‌گونه اعمال ممکن است با استفاده از مدارک نادرست یا گمراه‌کننده همراه باشد و می‌تواند با تبانی یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث صورت بگیرد.

این اصطلاح در زبان فارسی به «سوء جریانات» و «خلافکاری» نیز برگردانده شده است.

۴- تخلف انضباطی

نقض مقررات حرفه‌ای به وسیله‌ی یک نفر از افراد حرفه‌ای مانند حرف پزشکی، وکالت و حسابرسی تخلف انضباطی نامیده می‌شود. هر انجمن حرفه‌ای مشابه سایر اتحادیه‌ها و قانون‌ها و سازمان‌های صنفی و شغلی از اجتماع افراد همفکر و یا کسانی که دارای شغل و عنوان واحدی هستند به وجود می‌آید. هدف از تشکیل آن حفظ منافع حرفه‌ای

اعضا و یا حمایت شغلی و اجتماعی می‌باشد. بعضی از این اجتماعات برحسب مسئولیت‌های اجتماعی محوله و به منظور حفظ شئون اجتماعی اعضا قواعد و مقرراتی را وضع نموده و برای تخلف از این مقررات هم عکس‌العمل و ضمانت اجرایی پیش‌بینی می‌نماید و گاهی هم مقنن دخالت نموده و کیفرها و تنبیهاتی در نظر می‌گیرد.

این نوع تخلفات را به طور کلی «تقصیرات یا تخلفات انضباطی حرفه‌ای» نامیده می‌شوند. پس تخلفات انتظامی عبارت است از: تخلفاتی که اعضای هر جمعیت و یا انجمن به مناسبت حیثیت و شغل و مقام و وظیفه‌ی اداری یا شغل خود مرتکب می‌شوند. این تخلفات بر حسب مورد و اهمیت متفاوت بوده و به همین علت هم عکس‌العمل‌های آن متفاوتند که در این مقاله تخلفات حرفه‌ی حسابرسی مورد بحث قرار دارد.

۵- تقلب

تقلب در معنی حقوقی معین فعل یا ترک فعلی که به قصد اضرار به حقوق دیگری و یا به قصد نقض قانون صورت می‌گیرد.^{۱۹}

اقدام آگاهانه به منظور کلاهبرداری یا زیان رساندن به دیگری و کسب استفاده‌ی نامشروع تقلب معمولاً از طریق ارائه‌ی نادرست یک واقعیت، کتمان حقایق موجود یا افشا نکردن حقایق بااهمیت صورت می‌گیرد. تقلب عبارت است از تحریف حقایق بااهمیت توسط کسی که می‌داند مطلبش حقیقت ندارد یا ارائه حقایقی با کمال بی‌توجهی نسبت به صحت یا سقم آن با قصد فریب دادن دیگران و با این نتیجه که طرف مقابل، زیان بیند. ماده ۱۰۲ آیین رفتار حرفه‌ای (به شرح فصل ۲) مقرر می‌دارد هیچ‌یک از اعضای انجمن نباید حقایقی را آگاهانه تحریف کنند. حسابرس مستقلی

که از این قاعده تخطی کند ممکن است توسط صاحب‌کار یا هر شخص زیان‌دیده دیگری به خاطر تقلب، تحت پیگرد قانونی قرار گیرد.

۶- غفلت

غفلت خطایی است که از اهمال و فراموشی و بی‌توجهی و بی‌اعتنایی و به عبارت دیگر ترک فعل ناشی می‌شود. در قانون مجازات خطای کیفری را منحصر به دو خطای بی‌مبالاتی و غفلت نموده و غفلت را خودداری از امری دانسته که مرتکب می‌بایست به آن اقدام نموده باشد. بنابراین معنای اصطلاحی غفلت همان بی‌مبالاتی است. از نظر حقوقی غفلت یعنی آن‌که شخصی بدون اراده از چیزی که بر آن وقوف دارد، درگذرد.^{۲۰} در مقایسه‌ی غفلت با تقصیر و قصور باید گفت که غفلت در واقع مترادف قصور است و تنها تفاوت آن با قصور در این است که غفلت مختص ترک فعل است ولی قصور ممکن است گاهی در انجام فعل نیز حاصل شود.

۷- فساد

هرگونه پیشنهاد دادن، تشویق یا پذیرش رشوه یا جایزه‌ای که بتواند بر عمل یک مقام یا رؤسا و زیردستان وی اثر گذارد. انجام اقدامات منطقی و لازم برای پیشگیری از این‌گونه اعمال، وظیفه‌ی مقام مزبور است، مسئولیت بررسی و آزمودن کفایت این‌گونه اقدامات را حساب‌برسان به عهده دارند. همچنین، حساب‌برسان باید هرگونه ضعف مشهود را به اطلاع مدیریت برسانند. فساد از نظر حقوقی وصف عارض بر عملی حقوقی که در اثر مخالفت با قانون، فاقد اثر گردد.^{۲۱}

۸- قصور

قصور که مصدر عربی و در مقابل تقصیر است در لغت به معنی «فروماندن،

عاجز گردیدن، کوتاه آمدن، فرونشستن^{۲۲}، از کاری بازایستادن، واگذاشتن کاری از روی عجز و درماندگی^{۲۳} است.

قصور در زبان انگلیسی معادل Neglect و در اصطلاح حقوقی عبارت است از ترک یک الزام قانون بدون تسامح^{۲۴}. قصور در فقه نیز مقابل تقصیر به کار رفته است. تقصیر که مصدر عربی است، در لغت به معنی «کوتاهی کردن، در کاری کوتاهی و سستی و خطا کردن^{۲۵}» گناه، خطای عمدی^{۲۶}، قصور و کوتاهی، سهو و غفلت و خطا و جرم و غلط و عیب^{۲۷} آمده است.

در اصطلاح جدید تقصیر را به جای fault می‌گذارند و به معنی اخص کلمه در مقابل تدلیس Dol به کار می‌رود و منحصر به بی‌احتیاطی و غفلت است. در معنی اول شامل عمد و غیرعمد نیز می‌باشد.

تقصیر از نظر حقوق مدنی «ترک عملی است که شخص ملزم به انجام آن است یا ارتکاب عملی که از انجام دادن آن منع شده است. قسمت نخست را تفریط و قسمت دوم را تعدی می‌نامند و تقصیر اعم از تعدی و تفریط است و از نظر حقوق جزا «تقصیر» ترک الزام قانونی است که جزای آن مجازات باشد. تقصیر مترادف جنبه کوچک نیز به کار برده شده است.

تفاوت قصور با تقصیر در این است که قصور به خطایی اطلاق می‌شود که از روی سهو سرزند، در حالی که تقصیر به خطای عمومی گفته می‌شود.

قانونگذار در تبصره‌ی ذیل ماده ۳۳۶ قانون مجازات اسلامی تقصیر را به جای خطا به کار برده و مصادیق آن را بی‌احتیاطی، بی‌مبالاتی، عدم مهارت و عدم رعایت نظامات دولتی ذکر کرده است.

۹- مسئولیت

مسئولیت^{۲۸} در لغت به معنی

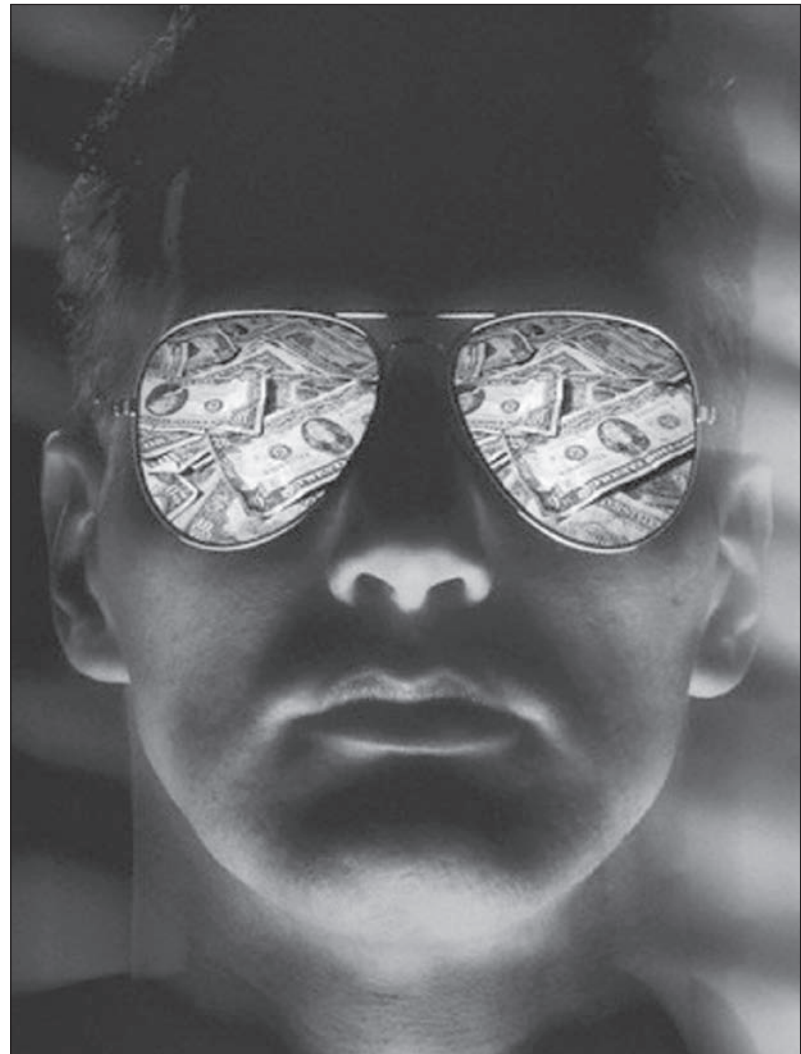
ضمانت، ضمان، تعهد، مواخذه، موظف بودن به انجام کاری، متعهد بودن^{۲۹}، آنچه که انسان عهده‌دار و مسئول آن باشد از وظایف و اعمال و افعال^{۳۰} در اصطلاح حقوقی تعهد قهری و یا اختیاری شخص ر مقابل دیگری است (خواه مالی، خواه غیرمالی) و آن بر دو قسم است: یکی مسئولیت جزایی و آن مسئولیتی است

که به دیگری وارد کرده است اطلاق می‌شود. خواه این ضرر ناشی از تقصیر خود وی باشد یا ناشی از فعالیت او. در همین معنی ضمان را به کار برده‌اند^{۳۱}. بنابراین جرایمی که فرد مرتکب می‌شود اعم از این که جرم مزبور جرم عمومی باشد یا جرم مختص به حرفه‌ای معین و یا تخلف انضباطی موجب مسئولیت

به عمل خلاف قاعده، عمل بی‌رویه، سوء عمل، عمل سوء، برخلاف شئون حرفه‌ای عمل کردن، ارائه‌ی گزارش نادرست و سهل‌انگاری تعبیر شده است و در اصطلاح حقوقی به ترک یک قانون الزامی توسط حسابرس یا یکی از شرکای موسسه‌ی حسابرسی که در نتیجه‌ی اقدامات حرفه‌ای آنان موجبات خسارت مالی یکی از استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی و حسابرسی گردد اطلاق می‌شود، مانند صدور گزارش حسابرسی بدون انجام فرآیند حسابرسی. قصور در حسابرسی اصطلاح رایجی است که در حوزه‌ی سایر حرف نظیر پزشکی و وکالت نیز مصداق دارد که حقوقدانان آن را به عنوان مفهومی گسترده و حتی اعم از مصادیق خطا و تقصیر که بی‌احتیاطی، بی‌مبالاتی، عدم مهارت و عدم رعایت نظامات دولتی است، با این فرض که قصور مترادف غفلت و خطایی است که از روی سهو سرزند و در مقابل تقصیر است و تقصیر همان‌گونه که اشاره شد جنبه کوچک یعنی خطایی شدیدتر از قصور است.

در حوزه‌ی حسابرسی، نبود کمترین دقت، نشانه‌ای از بی‌توجهی کامل فرد نسبت به مسئولیت‌های حرفه‌ای خود است. بی‌توجهی عمده حسابرس نسبت به استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی می‌تواند به عنوان قصور تفسیر شود.

در هر صورت این مفهوم در حرفه‌ی حسابرسی به معنی «قصور و سهل‌انگاری در انجام وظیفه» به کار برده می‌شود و با توجه به مراتب فوق می‌توان گفت که قصور حسابرسی یکی از مصادیق خطای جزایی است. خطایی که در هنگام انجام حرفه‌ی معین به وجود می‌آید مانند خطای وکیل در دفاع و پزشک در معالجه یا عمل جراحی که



وی می‌باشد و بر حسب نوع مسئولیت، مجازات یا محکوم به جبران خسارات وارده می‌گردد.

بررسی مفهوم قصور در حوزه‌ی حسابرسی

با تعریفی که از قصور به عمل آمد، قصور در حرفه‌ی حسابرسی،

که قابل تقویم به پول نباشد و دیگری مسئولیت مالی یا مسئولیت مدنی که قابل تقویم به پول است. نوع دیگر مسئولیت اداری یا انضباطی است و آن عبارت است از مسئولیت ناشی از تخلف انضباطی.

در اصطلاح حقوقی مسئولیت، به تعهد قانونی شخص بر رفع ضرری

در حقوق جزای پزشکی به معنی اخص کلمه مورد مطالعه قرار می‌گیرد.

خطای جزایی ممکن است تخلف انضباطی باشد و یا قصور و سهل‌انگاری که در اینجا آن را در اصطلاح رایجش به کار برده‌ایم. تبصره ۳ ماده ۲۹۵ قانون مجازات اسلامی مصادیق قصور و سهل‌انگاری در انجام وظیفه را بیان کرده است. تبصره مذکور مقرر می‌دارد: «هرگاه بر اثر بی‌احتیاطی یا بی‌مبالاتی یا عدم مهارت و عدم رعایت مقررات مربوط به امری قتل یا ضرب یا جرح واقع شود به نحوی که اگر آن مقررات رعایت می‌شد حادثه‌ای اتفاق نمی‌افتاد قتل و یا ضرب و یا جرح در حکم شبه عمد خواهد بود».^{۳۲}

هر حسابدار رسمی باید استانداردهای فنی و رفتاری حرفه را رعایت کند، برای بهبود کیفیت و قابلیت اعتماد خدمات خود پیوسته تلاش کند، و مسئولیت‌های حرفه‌ای را در بالاترین حد توانایی خود ایفا کند.

آیین‌نامه انضباطی موضوع ماده (۴۰) اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران انواع تخلفات حرفه حسابرسی را در دو بخش تخلفات مرتبط با آیین رفتار حرفه‌ای و سایر موارد به تفکیک بیان نموده است.

هرگاه حسابرسان انجام کاری را به عهده می‌گیرند باید آن را با رعایت مراقبت‌های حرفه‌ای انجام دهند. این وظیفه به عهده‌ی حسابرسان است اعم از آن که مشخصاً در قرارداد ذکر شده یا نشده باشد.

بدین ترتیب، حسابرسان براساس عرف موجود، مسئول هرگونه زیانی هستند که به دلیل اعمال نکردن مراقبت‌های حرفه‌ای به صاحب‌کار وارد کنند.

یادآور می‌شود مسئولیت حسابرسان نسبت به صاحب‌کاران بیشتر در اثر قصور آنان در کشف اختلاس‌ها یا حساب‌سازی‌هایی به وجود می‌آید که

کارکنان صاحب‌کار بر علیه صاحب‌کار مرتکب شده‌اند.

صاحب‌کاری که این‌گونه خسارت دیده است می‌تواند حسابرسان را به سهل‌انگاری در کشف توطئه متهم کند و آنان را برای جبران خسارت خود تحت پیگرد قانونی قرار دهد. عامل اصلی در تعیین مسئول بودن یا نبودن حسابرسان،

تعریف کرده است. از طرف دیگر، اصطلاح تخلفات را برای توصیف تحریف عمدی صورت‌های مالی (تقلب مدیریت) و سرقت دارایی‌ها (تقلب کارکنان) تعریف می‌کند. استانداردهای حسابرسی مقرر می‌دارد حسابرسان اولاً، حسابرسی خود را به گونه‌ای طراحی کنند که از کشف اشتباهات و تخلفات



دارای اثر بااهمیت بر صورت‌های مالی اطمینانی منطقی کسب کنند، ثانیاً در برنامه‌ریزی و انجام رسیدگی خود، مراقبت‌های حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای را به کار گیرند و ثالثاً، هرگونه تخلف کشف شده و اصلاحات پیشنهادی خود را به کمیته‌ی حسابرسی هیأت مدیره‌ی صاحب‌کار گزارش کنند.

قصور حسابرسان در کشف تقلب نیست. بلکه، موضوع این است که آیا قصور از سهل‌انگاری حسابرسان ناشی شده است یا خیر.

استانداردهای حسابرسی، اصطلاح اشتباهات را از قلم‌افتادگی یا خطاهای سهوی در صورت‌های مالی، شامل کاربرد نادرست اصول حسابداری

وجوه تمایز بی‌احتیاطی و بی‌مبالاتی

قانونگذار بی‌مبالاتی را عملاً منطبق با بی‌احتیاطی تلقی نموده است و به‌رغم این که در تبصره ذیل ماده ۳۳۶ قانون مجازات اسلامی بی‌مبالاتی بعد از بی‌احتیاطی ذکر نموده اما می‌توان این دو نوع را به شرح ذیل از یکدیگر تفکیک نمود:

۱- بی‌احتیاطی یک عمل آنی است در حالی که بی‌مبالاتی یک نوع کاربرد عقلی از قبل موجود است.

۲- بی‌احتیاطی فعل مثبت و کاری است که نباید انجام شود یعنی از طرف قانونگذار انجام آن نهی شده است در حالی که بی‌مبالاتی در اصطلاح حقوقی بی‌احتیاطی به صورت ترک فعل است که از روی اهمال و سهل‌انگاری و فراموشی سر می‌زند و کاری است که باید انجام دهد و انجام نمی‌دهد یعنی از طرف قانونگذار امر به انجام آن شده است.

عدم مهارت

عدم مهارت یا عدم تبحر در لغت به معنی دارا نبودن و نقطه مخالف بسیار عالم شدن، تعمق و توسع، زبردستی، استادی آمده است^{۳۳} و مقنن ایران آن را به اقتباس از حقوق فرانسه در مقابل واژه *La maladresse* یعنی اقدام به امری که مرتکب در آن مهارت نداشته، قرار داده است.

عدم مهارت در اصطلاح حقوقی عبارتست از عدم آشنایی متعارف به اصول و مسائل علمی و فنی کار معین. عدم مهارت یکی از مصادیق ایجاد تخلفات حرفه‌ای حسابرسی است استانداردهای عمومی حسابرسی «صلاحیت فنی و آموزش فنی کافی» را که شامل تحصیلات دانشگاهی در حرفه‌ی حسابرسی و حسابداری، تجربه‌ی قابل توجه در امر حسابرسی و

توانایی استفاده از روش‌های به‌مناسب برای سیستم‌های رایانه‌ای را به‌عنوان جزء لاینفک مهارت حرفه‌ای تلقی می‌کند به‌همین علت هم استانداردهای حسابرسی تأکید دارد که رسیدگی (حسابرسی) باید توسط فرد یا افرادی اجرا شود که دارای صلاحیت و آموزش فنی کافی به‌عنوان حسابرس باشند.

تخلف از قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران

جرایمی که حساب‌برسان و یا اعضای حرفه‌ی حسابرسی مرتکب می‌شوند گاهی اوقات ممکن است علاوه بر جنبه‌ی انتظامی، جنبه‌ی کیفری نیز داشته باشد، یعنی قانونگذار برای آن مجازات تعیین کرده باشد. اهم تخلفات حرفه‌ی حسابرسی عبارت است از^{۳۴}:

۱- تخلفات مربوط به درست‌کاری و بی‌طرفی

۲- تخلفات مربوط به تضاد منافع

۳- تخلفات مربوط به صلاحیت حرفه‌ای (عمومی)

۴- تخلفات مربوط به استقلال حسابرسی

۵- تخلفات مربوط به رازداری حساب‌برسان

۶- تخلفات مربوط به آگهی

۷- تخلفات مربوط به حق الزحمه

۸- تخلفات مربوط به فعالیت ناسازگار در حرفه

۹- تخلفات مربوط به ارتباط با سایر حساب‌برسان

۱۰- تخلفات مربوط به استخدام کارکنان

۱۱- تخلفات مربوط به ارائه‌ی گزارش‌های حسابرسی

ماده (۱۶) دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۵/۱۱/۲۳

چنین می‌گوید:

موسسات حسابرسی معتمد در صورت عدم رعایت مفاد این دستورالعمل و سایر ضوابط و مقررات حاکم بر فعالیت آن‌ها، به پیشنهاد کمیته و براساس موارد پیش‌بینی شده در این دستورالعمل و با تأیید سازمان مشمول اقداماتی به شرح زیر خواهند بود:

۱- تذکر با درج در پرونده

۲- اخطار با درج در پرونده

قانون بازار اوراق بهادار مصوب

۱۳۸۴

براساس قانون مذکور هر شرکتی که بخواهد اوراق بهادار را به عموم مردم عرضه کند باید ابتدا تقاضای پذیرش خود را به سازمان بورس و اوراق بهادار تسلیم نماید و پذیرش اوراق بهادار در "بورس" طبق دستورالعمل است که به پیشنهاد "بورس" و به تصویب سازمان بورس و اوراق بهادار می‌رسد. طبق این قانون در صورتی که تقاضا پذیرش حاوی تحریفی بااهمیت باشد یا اطلاعات بااهمیتی از آن حذف شده باشد، ممکن است هم شرکت متقاضی و هم حساب‌برسان آن در برابر خریداران اولیه اوراق بهادار شرکت مسئول باشند. مفاد ۴۳ و ۴۴ قانون بازار اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۴ در این باره به شرح زیر است:

ماده ۴۳- «ناشر»، «شرکت تامین سرمایه»، حسابرس و «ارزش‌یابان» و مشاوران حقوقی ناشر، مسئول جبران خسارات وارده به سرمایه‌گذارانی هستند که در اثر قصور، تخلف و یا به دلیل ارائه‌ی اطلاعات ناقص و خلاف واقع در عرضه‌ی اولیه که ناشی از فعل یا ترک فعل آن‌ها باشد، متضرر گردیده‌اند.

تبصره ۱- خسارت دیدگان موضوع این ماده می‌توانند ظرف مدت یکسال

پس از تاریخ کشف تخلف به هیات مدیره «بورس» یا «هیات دאوری» شکایت کنند، مشروط بر این که بیش از سه سال از عرضه عمومی توسط «ناشر» نگذشته باشد.

تبصره ۲- فقط اشخاصی که اوراق بهادار ناشر موضوع این ماده را قبل از کشف و اعلام تخلف خریداری کرده باشند، مجاز به ادعای خسارت می‌باشند.

ماده ۴۴- «سازمان» می‌تواند در صورت آگاهی از رایحه‌ی اطلاعات خلاف واقع، ناقص یا گمراه‌کننده از طرف ناشر در «بیانیه‌ی ثبت» یا «اعلامیه‌ی پذیرهنویسی»، «عرضه‌ی عمومی» اوراق بهادار را در هر مرحله‌ای که باشد، متوقف کند.

ماده ۵۲- چنانچه در اثر جرائم مذکور، ضرر و زیانی متوجه سایر اشخاص شده باشد، زیان‌دیده می‌تواند برای جبران آن به مراجع قانونی مراجعه نموده و وفق مقررات، درخواست ضرر و زیان تسلیم نماید.

مسئولیت حساب‌رسان در برابر صاحب‌کاران و اشخاص ثالث در قوانین موضوعه

قوانین موضوعه قانون‌های مدونی است که توسط نهادهای قانونگذاری وضع می‌شود. در ایران قوانین موضوعه پیرامون حرفه‌ی حسابرسی عموماً شامل قانون تجارت، قانون بازار اوراق بهادار، اساسنامه‌ی جامعه حسابداران رسمی، قانون مالیات‌های مستقیم و قانون محاسبات عمومی می‌باشند.

مسئولیت بازرس

از آنجا که موسسات حسابرسی در مجامع عمومی شرکت‌ها عموماً به‌عنوان بازرس اصلی و یکی از شرکای موسسه به‌عنوان بازرس علی‌البدل تعیین می‌شوند عملاً در حوزه‌ی مسئولیت‌های

بازرس مورد تعرض خواهند گرفت. بازرس، در اجرای وظایفش، دارای دو نوع مسئولیت است: مسئولیت مدنی و مسئولیت کیفری.

الف) مسئولیت مدنی بازرس

ماده ۱۵۴ لایحه قانون مقرر می‌کند: «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 خسارات وارده خواهند بود». در مورد این ماده چند نکته شایان ذکر است:

۱- مسئولیت بازرس وقتی برقرار است که او، مطابق قواعد عام، خطا کرده باشد و خطا باعث ضرر ذی‌نفع شده باشد.

۲- خطای بازرس، مفروض نیست، بلکه شخصی که مدعی خطاست باید آنرا ثابت کند. عدم رعایت هرکدام از مقررات قانونی‌ای که به‌صراحت برعهده بازرس گذاشته شده است، خطا محسوب می‌شود.

۳- مدعی باید ثابت کند که بین خطای بازرس و ضرر وارد آمده به او رابطه‌ی علت و معلولی وجود دارد. طبق قواعد عام مسئولیت مدنی، هرگاه خطای بازرس و مدیران جمعاً موجب ضرر و زیان شده باشد، خسارت وارد آمده باید بین آنان تقسیم شود. زیرا جمع مسئولیت مدیران و بازرس جنبه‌ی تضامنی ندارد.

ب) مسئولیت کیفری بازرس

بازرس ممکن است در حین انجام وظایفش مرتکب جرایمی شود که در قوانین عام جزایی پیش‌بینی شده است؛ مانند جعل و استفاده از سند مجعول. علاوه بر جرایم عام، در لایحه‌ی قانونی ۱۳۴۷ جرایمی پیش‌بینی شده که خاص بازرس شرکت سهامی است. به موجب ماده ۲۶۶ لایحه قانونی ۱۳۴۷: «هرکس با وجود منع قانونی سمت بازرسی را

در شرکت سهامی بپذیرد و به آن عمل کند به حسب تادیبی از دو ماه تا شش ماه یا به جزای نقدی از ۲۰ هزار تا ۱۰۰ هزار ریال یا به هر دو مجازات محکوم خواهد شد». علاوه بر این، طبق ماده ۲۶۷ همین لایحه: «هرکس در سمت بازرسی شرکت سهامی عالملاً راجع به اوضاع شرکت به مجمع عمومی در گزارش‌های خود اطلاعات خلاف حقیقت بدهد و یا این‌گونه اطلاعات را تصدیق کند به حسب تادیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد». به‌جز در این دو ماده، در دیگر مواد لایحه‌ی مذکور مجازات خاصی برای بازرس معین نشده است؛ در حالی که در قانون ۱۹۶۶ فرانسه، بازرس علاوه بر موارد مذکور، در صورت عدم اعلام جرایمی که از آن اطلاع پیدا کرده به مقامات قضایی و نیز افشای اسرار بازرگانی قابل مجازات است. (نقل از کتاب شرکت‌های سهامی اثر دکتر ربیعا اسکینی) از طرف دیگر در اصلاحیه قانون تجارت که هنوز به تصویب نرسیده جرائم مربوط به بازرس شرکت طی مواد ۴۵۸ تا ۴۶۰ به شرح ذیل آمده است:

ماده ۴۵۸- هر شخصی که با وجود منع قانونی، سمت مدیریت، مدیریت عامل یا بازرسی را در شرکت تجارتي بپذیرد و بر این اساس به یکی از وظایف مقرر برای سمت‌های مذکور عمل کند، به حسب بیش از نود و یک تا شش ماه یا جزای نقدی بیش از هشتاد میلیون تا یکصد و هشتاد میلیون ریال و یا به هر دو مجازات محکوم می‌شود.

ماده ۴۵۹- هر شخصی که در سمت بازرسی شرکت تجارتي راجع به اوضاع شرکت، به مجمع عمومی گزارش خلاف واقع بدهد یا گزارش خلاف واقع را تصدیق کند به حسب بیش از شش ماه تا دو سال یا جزای نقدی بیش از هشتاد میلیون تا یکصد و هشتاد میلیون ریال و

یا به هر دو مجازات محکوم میشود. ماده ۴۶۰- هر شخصی که در سمت بازرسی شرکت تجارتي بدون عذر موجه از ارائه‌ی گزارش به مجمع عمومی خودداری کند به جزای نقدی بیش از بیست میلیون تا هشتاد میلیون ریال محکوم می‌شود.

اشخاص ذی‌نفع چه کسانی هستند؟

حق بازیافت خسارت ناشی از سهل‌انگاری حسابرسان توسط صاحبکار از رویه‌های قضایی مربوط به قراردادها نشأت می‌گیرد. اشخاص ثالث ذی‌نفع

نیز دارای حقوقی در قراردادهای بین حسابرسان و صاحبکارانند و می‌توانند خسارات ناشی از سهل‌انگاری حسابرسان را بازیافت کنند. در امریکا در برخی از حوزه‌های قضایی، اشخاص ثالث ذی‌نفع تنها کسانی هستند که برای حسابرسان به نام مشخص باشند. اما در سایر حوزه‌ها، هر «گروه منطقیاً محدودی از اشخاص ثالث که احتمال برود بر گزارش حسابرسی اتکا کنند»، اشخاص ثالث ذی‌نفع محسوب می‌شوند حتی اگر نام آنان برای حسابرسان معلوم نباشد. شخص ثالث ذی‌نفع کسی است که

نه متعهد است و نه متعهد له و به عنوان دارنده‌ی حقوق مشخص در قرارداد از او نام برده شده یا منظور طرفین قرارداد بوده باشد. برای مثال، چنانچه شرکت الف برای رسیدگی به صورت‌های مالی خود با موسسه حسابرسی ب قرارداد حسابرسی منعقد کند و از آن موسسه بخواهد یک نسخه از گزارش حسابرسی را به عنوان مدرک لازم برای اخذ وام جهت بانک ملی ایران ارسال دارد، بانک ملی ایران، طبق قرارداد شرکت و موسسه‌ی حسابرسی، به‌عنوان یک شخص ثالث ذی‌نفع تلقی خواهد بود. (جدول ۴)

جدول ۴ - خلاصه مسئولیت‌های مدنی حسابرسان

وظیفه اثبات به عهده	شاکی	طرح دعوا طبق	شاکی (طرف زیان دیده)
			حسابرس متهم
ندارد* (مگر آن‌که دفاع حسابرس براساس اثبات سهل‌انگاری متقابل توسط شاکی باشد)	زیان وارده سهل‌انگاری حسابرسان علت اصلی زیان	عرف	صاحب‌کار
ندارد* (مگر آن‌که دفاع حسابرس، اثبات دلایل دیگری باشد که سبب زیان شاکی شده است)	زیان وارده سهل‌انگاری حسابرسان علت اصلی زیان	عرف	اشخاص ثالث ذی‌نفع
ندارد* (مگر آن‌که دفاع حسابرس، اثبات دلایل دیگری باشد که سبب زیان شاکی شده است)	زیان وارده قصور حسابرسان (در برخی از ایالت‌های آمریکا، سهل‌انگاری حسابرس) علت اصلی زیان	عرف	سایر اشخاص ثالث
اعمال دقت و جدیت یا علت اصلی نبودن (زیان بر اثر عوامل دیگری وارد شده است)	زیان وارده گمراه‌کننده بودن صورت‌های مالی	قانون بازار اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۴	خریدار اولیه‌ی اوراق بهادار شرکت‌های سهامی عام
با حسن نیت کار را انجام داده است یا علت اصلی نبودن (زیان بر اثر عوامل دیگری وارد شده است)	زیان وارده گمراه‌کننده بودن صورت‌های مالی اتکا بر صورت‌های مالی تخلف آگاهانه حسابرسان	قانون بازار اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۴	هر دارنده‌ی اوراق بهادار شرکت‌های سهامی عام

* طبق عرف، وظیفه‌ی اثبات ادعا به عهده شاکی است چون متهم، بیگناه است مگر آنکه خلاف آن ثابت شود. اما متهم می‌تواند نقش فعالی را در جریان رسیدگی داشته باشد بدین ترتیب که شواهدی را برای رد ادعای شاکی ارائه کند.

مسئولیت جزایی حسابرسان در چارچوب قانون بورس و اوراق بهادار
قانون بورس و اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۴ و اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی هر دو برای اشخاصی که این قوانین را نقض کنند، جرایم سنگینی را مقرر داشته‌اند. این مقررات در بند الف ماده ۱۷ و بند الف ماده ۳۲ آمده است. مضافاً بر آن که به موجب قانون تجارت نیز ذی‌نفعان خاص می‌توانند بر علیه حسابرسان در مورد شرکت‌های غیربورسی نیز اقامه دعوی نمایند. مستفاد از مفاد قانونی بازار اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۴ در ایران، پیگیری کیفری جرایم توسط سازمان بورس به عنوان شاکی، از باب وظایف قانونی این سازمان، مبنی بر حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران و با هدف ساماندهی، حفظ و توسعه‌ی بازار شفاف و منصفانه و به منظور نظارت بر حسن اجرای این قانون بوده که ضمانت اجرایی کیفری را بر مرتکبان در پی خواهد داشت.

مسئولیت اشخاص ثالث در قانون مالیات‌های مستقیم

به استناد بند (و) اصلاحیه آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۸ شخص ثالث شخصی که مطابق مقررات قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگران بوده و یا پرداخت مالیات دیگری را تعهد و ضمانت کرده و یا وجه نقد، اموال، دارایی و یا مطالبات مؤدی نزد او باشد. شخص ثالث در حکم مؤدی مالیاتی محسوب و از نظر وصول بدهی مالیاتی مطابق این آیین‌نامه با او رفتار خواهد شد.^{۳۵}

تخلفات انتظامی

در هر جامعه‌ای انجمن‌ها، اتحادیه‌ها، کانون‌ها و سازمان‌های صنفی و شغلی از اجتماع افرادی هم‌فکر و یا کسانی که

دارای شغل و عنوان واحد هستند به وجود می‌آید که هدف از تشکیل آن حفظ منافع صنفی افراد و یا حمایت شغلی و اجتماعی می‌باشد. بعضی از این اجتماعات بر حسب اهمیت و به منظور حفظ شئون اجتماعی اعضا قواعد و مقرراتی وضع نموده و برای تخلف از این مقررات هم عکس‌العمل و ضمانت اجراهایی پیش‌بینی می‌نمایند و گاهی هم مقنن دخالت نموده و کیفرها و تنبیهاتی در نظر می‌گیرد.

این نوع تخلفات را به طور کلی تقصیرات اداری یا تخلفات انضباطی می‌گویند. بدین ترتیب نقض مقررات حرفه‌ای به وسیله‌ی یک فرد از افراد آن حرفه تخلف انضباطی محسوب می‌گردد.^{۳۶} به عبارتی دیگر تخلفاتی که اعضای هر جمعیت و یا انجمن به مناسبت حیثیت و شغل و مقام و وظیفه اداری یا شغلی خود مرتکب می‌شوند بر حسب مورد و اهمیت مورد رسیدگی واقع می‌شود و به همین علت هم واکنش‌های در برابر آن متفاوت است.

بین پدیده‌ی جنایی و تخلف انضباطی اشتراکات و افتراقات ذیل وجود دارد:

۱- وجوه اشتراک جرم و تخلف انضباطی

۱-۱- یکی از وجوه مشترک جرم و تخلف انتظامی در این است که در هر دو پدیده مرتکب با عکس‌العمل خاص مواجه گردد.

۱-۲- وجه مشترک دیگر این دو پدیده این است که یک عمل واحد ممکن است، منشأ دو واکنش و مجازات گردد. به عبارتی دیگر ممکن است یک پدیده‌ی جنایی که قانونگذار مجازات خاصی برای آن پیش‌بینی نموده و در عین حال تخلف انتظامی محسوب گردد و به موجب مقررات صنفی،

مرتکب به مجازات‌های تنبیهی انتظامی نیز محکوم گردد.^{۳۷}

۲- وجوه افتراق جرم و تخلف انتظامی

۲-۱- اختلاف از حیث مفهوم عام و خاص آن‌ها یکی از جهات اختلاف جرم و تخلف انتظامی تفاوت در مفهوم آن دو است. جرم به فعل یا ترک فعلی اطلاق می‌شود که قانونگذار برای مجازاتی در نظر گرفته باشد و از طرف شخص مسئول ارتکاب یابد، در حالی که خطای انتظامی عبارت است از نقض تکالیفی که به موجب مقررات صنفی وضع شده است.^{۳۸}

۲-۲- اختلاف از حیث طبع مجازات‌ها

تفاوت دیگر بین جرم و تخلف انتظامی ناظر بر تفاوت در نوع مجازات‌هاست. با توجه به اینکه مرتکب جرم نظم و امنیت اجتماع را بر هم می‌زند واکنش اجتماع در برابر جرم بسیار شدیدتر از عکس‌العملی است که یک سازمان یا انجمن صنفی و حرفه‌ای در برابر تخلف انتظامی اعمال می‌کند.

زیرا مجازات‌های تنبیهی و انتظامی به هیچ وجه جنبه‌ی کیفری به معنی اخص کلمه ندارد و متخلف در یک سازمان صنفی یا انجمن حرفه‌ای با تخلف خویش تنها به حسن جریان امور در واحد صنفی خود لطمه وارد آورده و صرفاً نظم و انضباط حاکم بر آن را نقض می‌کند. مجازات‌هایی که در واکنش به ارتکاب جرم اعمال می‌گردد معمولاً حبس، جزای نقدی و یا اقدامات تأمینی و تربیتی است ولی مجازات‌های انتظامی جنبه‌ی اداری دارد و به توبیخ، کسر حقوق و حداکثر به اخراج و انفصال دایم منتهی می‌گردد.^{۳۹}

مصادیق تخلفات انتظامی

حسابداران رسمی ایران

به استناد آیین‌نامه انضباطی موضوع ماده (۴۰) اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران تخلفات حسابداران رسمی در دو حوزه موارد مرتبط با آیین رفتار حرفه‌ای و سایر موارد در شصت بند ذکر شده که سرفصل اصلی تخلفات

رعایت مقررات در مورد استخدام کارکنان، عدم مقررات حرفه‌ای در مورد ارائه گزارش خدمات حرفه‌ای می‌باشد.

همچنین به موجب ماده (۵۹) اساسنامه جامعه حسابداران رسمی صراحتاً بیان شده که: مسئولیت جبران هرگونه خساراتی

دخالت در حرفه‌ی حسابرسی
در مباحث قبل گفتیم که تخلفات حرفه‌ی حسابرسی به معنی اخص کلمه شامل: قصور و تخلف از قوانین و مقررات می‌باشد در این قسمت جرایمی مورد بحث قرار گرفته که از نوع جرایم عمومی بوده و نوعاً به وسیله افرادی ارتکاب می‌یابد که فاقد صلاحیت حرفه‌ای در زمینه‌ی حسابرسی هستند و از آن جهت که بافت و ماهیت جرایم ارتکابی این افراد در زمینه حسابرسی است می‌توان آن را در زمره جرایم حرفه حسابرسی قرار داد.

بدین ترتیب دسته‌ای از تخلفات حرفه‌ی حسابرسی را می‌توان مداخله‌ی غیرمجاز در امور حسابرسی دانست.

منظور از نوع اخیر جرایم حسابرسی تصدی متقلبانه مشاغل حسابرسی توسط افراد فاقد صلاحیت بدون حصول شرایط قانونی لازم می‌باشد. متأسفانه قانونگذار در ایران برخلاف سایر حرف هم‌ردیف حسابرسی نظیر پزشکی و وکالت مقررات خاصی را در این ارتباط وضع ننموده در مورد دخالت افراد فاقد صلاحیت در حرفه‌ی حسابرسی هیچگونه تدبیری نیاندیشیده که نمونه‌ی بارز آن درج ده‌ها آگهی در مورد حرفه حسابرسی در روزنامه‌های کثیرالانتشار توسط افرادی است که غایب محسوب می‌شوند و مشخص نیست ماهیت این افراد چه کسانی هستند؟

در امور پزشکی و دارویی به موجب ماده سه قانون مربوط به مقررات امور پزشکی و دارویی و مواد خوردنی و آشامیدنی مصوب سال ۱۳۳۴ جرم و قابل تعقیب کیفری بود که این ماده در تاریخ ۱۳۷۴/۱/۲۹ در مجلس شورای اسلامی مجدداً به شرح ذیل اصلاح گردید.

ماده‌ی مذکور مقرر می‌داشت: «هرکس بدون داشتن پروانه‌ی رسمی پزشکی، داروسازی، دندانپزشکی به

که از ارائه‌ی خدمات تخصصی و حرفه‌ای اعضاء به اشخاص ثالث وارد شود برعهده‌ی ذریب است. درخصوص موسسات حسابرسی در صورتی که دارایی‌های موسسه برای جبران خسارات کافی نباشد، شرکای موسسه حسابرسی متضامناً مسئول تادیه مانده خسارات هستند.

مذکور عبارتند از:

عدول از درستکاری و بی‌طرفی، تضاد منافع، عدم صلاحیت حرفه‌ای، عدم رازداری، آگهی تبلیغاتی، عدم استقلال، دریافت حق‌الزحمه نامتناسب، فعالیت ناسازگار با حرفه، عدم رعایت مقررات حرفه‌ای در ارتباط با سایر حسابداران رسمی، عدم



فنون مزبور اشتغال ورزد و یا بدون اخذ پروانه از وزارت بهداشتی اقدام به تأسیس یکی از موسسات پزشکی مصرح در ماده ۱ نماید یا پروانه خود را به دیگری واگذار نموده و یا پروانه دیگری را مورد استفاده قرار دهد، بلافاصله محل کار او از طرف وزارت بهداشتی تعطیل و به حبس تأدیبی از شش ماه تا دو سال و پرداخت غرامت از پنج هزار ریال تا پنجاه هزار ریال محکوم خواهد شد.^{۴۰} از سوی دیگر به موجب اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران اشتغال به امور حسابرسی مستلزم داشتن پروانه

مخصوصی از جامعه حسابداران رسمی است و اشتغال به امور مذکور بدون اخذ پروانه، جرم تلقی و مرتکب آن به مجازات مقرر قانونی محکوم می‌گردد. از آن جهت که مجازات مقرر در ماده مذکور نامتناسب و برخی اعمال که افراد در این ارتباط مرتکب می‌شدند قبح اجتماعی آن شدیدتر از جرایم مصرحه قانونی بود که قانونگذار تکلیف آن را مشخص نکرده است لذا پیشنهاد دارد جامعه حسابداران رسمی از طریق مراجع ذی‌ربط ماده واحده‌ای را تحت عنوان ممنوعیت افراد غیرمجاز در حرفه‌ی حسابرسی به مجلس ارائه تا جلوی سوء استفاده‌هایی که همه روزه از طریق انتشار آگهی در روزنامه‌های کثیرالانتشار صورت می‌گیرد، گرفته شود. براساس آیین‌نامه انضباطی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران دایره‌ی تنبیهات انضباطی از حداقل اخطار بدون درج در پرونده شروع و به لغو عنوان حسابدار رسمی خاتمه می‌پذیرد البته این تنبیهات مانع سایر اقدامات قضایی که صاحبکاران یا سایر ذی‌نفعان به موجب سایر قوانین و مقررات می‌توانند بر علیه حسابداران رسمی انجام دهند نمی‌باشد.

منابع

- ۱- اصول حسابرسی جلد اول- انتشارات سازمان حسابرسی- عباس ارباب سلیمانی
- ۲- مقاله مسئولیت‌های حسابرسان- علی امانی و غلامحسین دوانی- حسابدار شماره ۲۳۴، شهریور ۱۳۹۰
- ۳- اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران
- ۴- بورس، سهام و نحوه قیمت‌گذاری سهام انتشارات
- موسسه حسابرسی و خدمات مالی دایرایان
- ۵- قانون تجارت، مصوب اسفندماه ۱۳۴۷
- ۶- قانون مجازات اسلامی
- ۷- مسئولیت پزشکی تألیف دکتر محمود عباسی
- ۸- مجموعه قوانین و مقررات پزشکی دارویی- دکتر محمود عباسی
- ۹- قانون مسئولیت مدنی

پی‌نوئیس‌ها

- ۱- مسئولیت پزشکی- دکتر محمود عباسی
- ۲- حقوق کیفری بازار اوراق بهادار- غلامعلی میرزائی منفرد
- ۳- عمید (حسن)، فرهنگ فارسی عمید
- ۴- لغت‌نامه دهخدا
- ۵- لغت‌نامه آنلاین دهخدا
- ۶- ترمینولوژی حقوق- دکتر محمد جعفر جعفری لنگرودی
- ۷- لغت‌نامه معین، جلد اول
- ۸- فرهنگ فارسی عمید
- ۹ و ۱۰- اصطلاحات حسابرسی- عباس ارباب سلیمانی
- ۱۲- Petty offence
- ۱۳- فرهنگ فارسی عمید
- ۱۴- لغت‌نامه معین
- ۱۵- ترمینولوژی حقوق- دکتر جعفر جعفری لنگرودی
- ۱۶- لغت‌نامه معین
- ۱۷- فرهنگ فارسی عمید
- ۱۸- ترمینولوژی حقوق
- ۱۹- ترمینولوژی حقوق- دکتر جعفر جعفری لنگرودی
- ۲۰- همان منبع
- ۲۱- ترمینولوژی
- ۲۲- لغت‌نامه دهخدا
- ۲۳- همان منبع
- ۲۴- ترمینولوژی حقوق- دکتر سید جعفر جعفری لنگرودی
- ۲۵- فرهنگ فارسی عمید، فرهنگ معین
- ۲۶- همان منبع
- ۲۷- همان منبع
- ۲۸- Liability, Responsibility
- ۲۹- لغت‌نامه دهخدا
- ۳۰- فرهنگ فارسی عمید
- ۳۱- ترمینولوژی حقوق، دکتر لنگرودی
- ۳۲- قانون مجازات اسلامی
- ۳۳- فرهنگ معین
- ۳۴- اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران
- ۳۵- حقوق کیفری بازار اوراق بهادار- غلامعلی میرزائی منفرد
- ۳۶- ترمینولوژی حقوق- جعفری لنگرودی
- ۳۷- دکتر صانعی (پرویز)، حقوق جزای عمومی
- ۳۸- دکتر باهری (محمد)- حقوق جزای عمومی، تقریرات دانشکده حقوق دانشگاه تهران
- ۳۹- حقوق و تخلفات اداری- دکتر سیدحسین میرحسینی و دکتر محمود عباسی
- ۴۰- مجموعه قوانین و مقررات پزشکی و دارویی، دکتر محمود عباسی