



ORIGINAL RESEARCH PAPER

## Liability of Public Limited Companies Inspectors and Auditors in Iran and United Kingdom

Ali Reza Salehyfar<sup>1</sup>,  Mohammad Rostami<sup>2\*</sup> 

**Received:**

02 Aug 2020

**Revised:**

29 Aug 2020

**Accepted:**

05 Sep 2020

**Available Online:**

01 Oct 2020

Abstract

**Background and Aim:** Supervision of Public company is accepted in most legal systems. In the legal system of Iran, inspectors are liable for overseeing Public limited company and in other countries like UK; this is the auditor's duty. Given the importance of the proper function of auditors and inspectors in protecting shareholders' rights, their liability has been considered in numerous rules and judgment.

**Materials and Methods:** For present study, the descriptive approach has been chosen.

**Ethical Considerations:** All ethical considerations as well as authenticity of the texts have been observed.

**Findings:** This article, which deals with comparative study of liability of inspectors and auditors in these two legal systems, first, it described the duties of the "inspector" of the Public limited company in the Iranian legal system along with the legal duties of the auditor in the UK. The findings of this research indicate that failure to process accounts, failure to declare violations or offenses and disclose company trade secrets are the most important examples of behaviors that lead to the emergence of liability of the company's inspectors and auditors.

**Conclusion:** In UK, based on statutes and case laws, the responsibility of auditors was acknowledged toward legal person of the company, the third parties as well as shareholders. In Iranian law, the most important related legal reference named Commercial Law Bill (1968) has limited inspectors responsibilities only toward legal person of the company, the third parties but shareholders should also be added.

**Keywords:**

Inspector,  
Auditor,  
Failure,  
Duty of Care,  
Liability.

<sup>1</sup> Assistant Professor, Private Law Department, Faculty of Law, Kharazmi University, Tehran, Iran.

<sup>2\*</sup> PhD Student in Private Law, Faculty of Law, Kharazmi University, Tehran, Iran. (Corresponding Author)

Email: [Rostami205@Yahoo.com](mailto:Rostami205@Yahoo.com) Phone: +989118982678

**Please Cite This Article As:** Salehyfar, AR & Rostami, M (2020). "Liability of Public Limited Companies Inspectors and Auditors in Iran and United Kingdom". *Interdisciplinary Legal Research*, 1 (3): 32-48.



مقاله پژوهشی

(صفحات ۳۲-۴۸)

## مسئولیت مدنی بازرسان و حساب‌رسان شرکتهای سهامی عام در ایران و انگلستان

علیرضا صالحی فر<sup>۱</sup>، محمد رستمی<sup>۲</sup>

۱. استادیار، گروه حقوق خصوصی، دانشکده حقوق، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران.

۲. دانشجوی دکتری، گروه حقوق خصوصی، دانشکده حقوق، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. (نویسنده مسؤول)

Email: Rostami205@Yahoo.com

دریافت: ۱۳۹۹/۵/۱۲ ویرایش: ۱۳۹۹/۶/۸ پذیرش: ۱۳۹۹/۶/۱۵ انتشار: ۱۳۹۹/۷/۱۰

### چکیده

**زمینه و هدف:** نظارت بر شرکتهای سهامی در بیشتر نظام‌های حقوقی، پذیرفته شده است. در نظام حقوقی ایران، بازرسان، عهده‌دار امر نظارت بر شرکتهای سهامی هستند و در نظام حقوقی انگلستان، این مهم بر عهده حساب‌رسان است. با توجه به اهمیتی که عملکرد صحیح بازرسان و حساب‌رسان در حفظ حقوق سهامداران دارد، در هر دو نظام‌های حقوقی، موضوع مسئولیت مدنی آنان در قوانین و آرای متعددی مورد توجه قرار گرفته است.

**مواد و روش‌ها:** روش تحقیق در نگارش این مقاله به صورت توصیفی بوده است.

**ملاحظات اخلاقی:** در این تحقیق، اصالت متون، صداقت و امانتداری رعایت شده است.

**یافته‌ها:** مقاله کنونی به مطالعه تطبیقی مسئولیت مدنی بازرسان و حساب‌رسان شرکتهای سهامی عام در این نظام حقوقی ایران و انگلستان پرداخته است. ابتدا وظایف «بازرس» شرکت سهامی عام در نظام حقوقی ایران در کنار وظایف حقوقی «حساب‌رسان» شرکت سهامی عام در نظام حقوقی انگلستان تبیین شده است. یافته‌های این تحقیق، دلالت بر این دارد که قصور در رسیدگی به حساب‌ها، عدم اعلام تخلف یا جرم و افشای اسرار تجاری شرکت، مهمترین مصادیق رفتارهایی هستند که موجب پیدایش مسئولیت مدنی بازرسان و حساب‌رسان شرکت می‌شود.

**نتیجه‌گیری:** در نظام حقوقی انگلستان، مسئولیت مدنی بازرسان در قوانین و رویه قضایی در برابر شخص حقوقی شرکت، سهامداران و اشخاص ثالث به رسمیت شناخته شده است؛ اما در نظام حقوقی ایران، مهمترین منبع مسئولیت مدنی بازرسان یعنی لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت (۱۳۴۷)، مسئولیت مدنی بازرسان را محدود به مسئولیت آنان در برابر شرکت و اشخاص ثالث نموده است؛ با این حال، باید بازرسان را در مقابل سهامداران نیز دارای مسئولیت مدنی دانست.

**کلمات کلیدی:** بازرسان، حساب‌رسان، قصور، تعهد به مراقبت، مسئولیت مدنی.

## مقدمه

به رشته تحریر در آمده است، به دنبال پاسخ به این سؤال است که شرایط و حدود مسئولیت مدنی آنان چیست؟

۲- **روش تحقیق:** در راستای دستیابی به پاسخ این سؤال، مقاله کنونی با رویکرد تطبیقی و با استفاده از روش توصیفی و تحلیلی به بررسی و تحلیل شرایط و حدود مسئولیت مدنی «بازرسان» شرکت‌های سهامی عام در نظام‌های حقوقی ایران با نهاد مشابه آن در نظام حقوقی انگلستان یعنی «حسابرسان» خواهد پرداخت. بر این اساس به منظور بررسی جامع موضوع ابتدا، وظایف بازررس و حسابرس شرکت در نظام حقوقی ایران و انگلستان، تبیین می‌شود و پس از آن در خصوص شرایط و انواع رفتارهای زمینه‌ساز مسئولیت مدنی بازرسان و حسابرسان، توضیح داده خواهد شد و در نهایت، حدود مسئولیت آنان بررسی و تحلیل خواهد شد.

## بحث و نظر

## ۱- وظایف بازرسان و حسابرسان شرکت‌های سهامی در ایران و انگلستان

با توجه به اینکه رویکرد نظام‌های حقوقی ایران و انگلستان به نظارت بر شرکت‌های سهامی با وجود شباهت‌ها، تفاوت‌هایی دارد که بر نوع و میزان مسئولیت مدنی بازرسان و حسابرسان مؤثر است ابتدا به ترتیب به تبیین رویکرد نظام حقوقی ایران و انگلستان به نهاد بازرسی در شرکت‌های سهامی عام پرداخته می‌شود.

## ۱-۱- نظام حقوقی ایران

در نظام حقوقی ایران به موجب قوانین مربوط به حقوق تجارت از جمله «لایحه قانونی اصلاح قسمتی از قانون تجارت» (مصوب ۱۳۴۷)، نظارت بر شرکت‌های سهامی عام بر عهده «بازرس» است (مواد ۱۷ و ۱۴۴ لایحه اصلاح قانون تجارت ۱۳۴۷). در کنار این قانون، قوانین دیگری نیز وجود دارند که به بازرسی شرکت‌های تجاری توجه نشان داده‌اند. از جمله، «قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابداران رسمی (مصوب ۱۳۷۲) و آیین‌نامه تبصره ۴ این قانون (مصوب ۱۳۷۹) و نیز دستورالعمل مؤسسات

۱- **بیان موضوع:** در شرکت‌های سهامی، به‌طور معمول، مدیران به‌عنوان رکن اداره کننده، دارای اختیارات وسیعی نسبت به اموال و دارایی‌های شرکت هستند؛ به همین جهت، هرگونه تعدی و سوء استفاده از این اختیارات می‌تواند زمینه‌ساز ورود خسارات غیرقابل جبران به تمامی ذی‌نفعان گردد. با توجه به این موضوع، اهمیت نظارت بر شرکت‌های سهامی، امروزه در بیشتر کشورها درک شده است و نظارت بر شرکت‌ها یکی از پشتوانه‌های عملکرد صحیح آن‌ها در بازارهای سرمایه و خارج از آن محسوب می‌شود که می‌تواند سبب اعتماد هر چه بیشتر اشخاص بویژه سرمایه‌گذاران به شرکت‌ها شود. (قلی‌زاده، ۱۳۹۷: ۱۵۴)

در شرکت‌های سهامی عام، از آنجا که سهامداران به دلایلی چون عدم حضور دایم در اداره شرکت و نیز نداشتن تخصص در امور اداری و مالی خود، نمی‌توانند این نظارت را بر عهده گیرند، (اسکینی، ۱۳۹۲: ۲۱۹) انجام این امر را به اشخاص دیگری واگذار می‌کنند. چنین نظارتی امروزه در برخی کشورها (مانند ایران) از سوی «بازرسان»<sup>۱</sup> و در برخی دیگر از کشورها (مانند انگلستان) به وسیله «حسابرسان»<sup>۲</sup> انجام می‌شود و به منظور حسن انجام وظایف نظارتی، قواعد خاصی پیش‌بینی شده است که بازرسان یا حسابرسان، مکلف به تبعیت از آن هستند.

با این حال، در عمل، ممکن است ناظران (اعم از بازرسان و حسابرسان) در ایفای وظایف خود، مرتکب رفتاری شوند که موجب ورود خسارت به سهامداران و اشخاص ثالث گردد؛ در اینصورت، ممکن است موضوع مسئولیت آنان مطرح شود. این موضوع که مسئولیت مدنی بازرسان یا حسابرسان با چه شرایطی محقق می‌شود و این مسئولیت در برابر چه کسانی است از جمله مسایل چالش‌برانگیز محسوب می‌شود که زمینه‌ساز طرح مباحث متعدد میان حقوقدانان شده است. با توجه به این موضوع، مقاله کنونی که با هدف واکاوی ابعاد مختلف مسئولیت مدنی بازرسان و حسابرسان شرکت‌های سهامی عام

1 - Inspector

2 - Auditor

بیشتر شرکت‌های سهامی، بازرسان عمدتاً از میان اقوام و آشنایان نزدیک مؤسسان شرکت آن هم فقط برای گذراندن مراحل تأسیس و تشریفات قانونی انتخاب شده‌اند و پس از تشکیل نیز نقش بازرس، بیشتر جنبه تشریفاتی داشته است. (عظیمی، ۱۳۷۸: ۸۰) در نتیجه با توجه به چنین وضعیتی، قانونگذار به منظور جبران کاستی‌های ناشی از سیستم نظارتی درون شرکتی، به تدوین سازکارهای نظارتی جدیدی در خصوص شرکت‌ها مبادرت نموده است تا از این طریق تا حد امکان نظارت‌های دقیق‌تری بر عملکرد مدیران در شرکت‌های سهامی صورت گیرد. (غنی، ۱۳۹۷: ۲۴۴) در واقع با توجه به آنکه جنبه غالب و بیشتر وظایف بازرس قانونی از نوع وظایف مالی است؛ به طوری که برخی از حقوقدانان در مورد بازرس شرکت‌های سهامی از تعبیر «بازرس حساب»، استفاده نموده‌اند. (عرفانی، ۱۳۷۶: ۳۷) قانونگذار در جهت حمایت هر چه بیشتر از حقوق سهامداران مقرر نمود بازرسان قانونی از میان متخصصان حسابرسی انتخاب شوند و بدین طریق در این دسته از شرکت‌ها، مصادیق بازرس را محدود به حسابرس نموده است. بنابراین اگرچه در متن لایحه اصلاح قانون تجارت (۱۳۴۷) از کلمه «حسابرس» سخنی به میان نیامده است اما توجه به وظایف حسابرسان در اساسنامه نمونه شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس، نشان می‌دهد حسابرس مستقل که صلاحیت حرفه‌ای وی به تأیید سازمان بورس و اوراق بهادار رسیده است، پس از قبول مسؤلیت بازرسی در شرکت سهامی عام به بازرس قانونی، تبدیل شده و مکلف به انجام وظایف مالی و غیرمالی مقرر در اساسنامه شرکت و لایحه اصلاح قانون تجارت (۱۳۴۷) خواهد بود.

#### ۱-۲- نظام حقوقی انگلستان

در نظام حقوقی انگلستان، دو نوع نظارت بر شرکت‌های سهامی عام وجود دارد؛ نخست، نظارت بیرونی که توسط نهادهای دولتی صورت می‌گیرد و دیگری، نظارت توسط حسابرسان داخلی شرکت. اگرچه در قوانین این کشور (از جمله قانون شرکت‌ها، مصوب ۲۰۰۶) در مورد ناظران شرکت سهامی عام از

حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب ۱۳۸۶) می‌باشد که شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس و شرکت‌های تابعه آن‌ها و نیز شرکت‌های سهامی عام با عرضه عمومی را موظف می‌کند تا بازرسان خود را از میان سازمان حسابرس یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه که در فهرست مؤسسات حسابرسی معتمد درج شده‌اند، انتخاب نمایند (ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۶/۵/۸ مصوب شورای عالی بورس و اوراق بهادار).

تصویب قوانین و مقررات اخیر موجب شده است در حقوق ایران در خصوص بازرسی شرکت‌های سهامی عام، نظامی دوگانه حاکم شود؛ یعنی در «شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس و شرکت‌های تابعه آن‌ها» بازرسان باید از میان اشخاصی انتخاب شوند که در امر حسابرسی تخصص دارند؛ به عبارت دیگر در این شرکت‌ها به ظاهر، «بازرس»، معادل «حسابرس»، تلقی شده است (غنی، ۱۳۹۷: ۲۴۴).

سؤالی که در اینجا مطرح می‌گردد آن است که آیا با توجه به قوانین و مقررات جدید می‌توان گفت «حسابرسان»، جایگزین «بازرسان قانونی» شرکت محسوب می‌شوند و با تعیین حسابرس مستقل، دیگر نیازی به تعیین بازرس نیست؟

پاسخ به سؤال مذکور از آن جهت مهم است که اگر نهاد حسابرسی در این شرکت‌ها جایگزین بازرس قانونی دانسته شود، باید قایل به نسخ ضمنی قواعد بازرسی مقرر در لایحه اصلاح قانون تجارت (۱۳۴۷) در خصوص شرکت‌های سهامی پذیرفته شده در بورس و شرکت‌های تابعه بوده و شرکت‌های مذکور را معاف از تعیین بازرس بدانیم؛ در نتیجه در صورت ارتکاب تقصیر و ورود خسارت از سوی حسابرسان، آنان فقط در حدود قوانین حسابرسی و آیین‌نامه‌های آن دارای مسؤلیت مدنی باشند.

در پاسخ به پرسش مذکور در درجه نخست باید مشخص شود هدف از وضع قوانین و مقررات جدید چه بوده است. تقریرات نویسندگان حقوقی در این زمینه نشان می‌دهد: در ایران در

## ۲- شرایط و رفتارهای زمینه‌ساز مسئولیت مدنی بازرسان و حسابرسان

شرایط تحقق مسئولیت مدنی در نظام‌های حقوقی ایران و انگلستان در قوانین پیش‌بینی شده و در مورد مسئولیت مدنی بازرسان و حسابرسان نیز وجود این شرایط لازم است. با توجه به این موضوع ابتدا در مورد شرایط تحقق مسئولیت مدنی بازرسان و حسابرسان در این دو نظام حقوقی توضیح داده می‌شود و پس از آن در مورد، مصادیق رفتارهای مسئولیت‌آور بازرسان و حسابرسان، توضیح داده خواهد شد.

### ۲-۱- شرایط تحقق مسئولیت مدنی بازرسان و حسابرسان

در نظام‌های حقوقی ایران و انگلستان، تحقق مسئولیت مدنی در بیشتر موارد منوط به تحقق سه شرط است که عبارتند از: ۱- ارتکاب فعل تقصیرآمیز؛ ۲- ورود خسارت و ۳- وجود رابطه سببیت میان فعل زیانبار و خسارت. به همین جهت در این قسمت به بررسی و تبیین این شرایط در ارتباط با مسئولیت مدنی بازرسان و حسابرسان پرداخته خواهد شد.

#### ۲-۱-۱- ارتکاب فعل تقصیرآمیز

در نظام حقوقی ایران در قوانین و مقررات تصریحی بر ارتکاب فعل تقصیرآمیز به‌عنوان شرط تحقق مسئولیت مدنی بازرسان شرکتهای سهامی عام وجود ندارد. با این ماده ۱۵۴ لایحه اصلاحی ۱۳۴۷ در این زمینه به قواعد عام مسئولیت مدنی ارجاع می‌دهد؛<sup>۳</sup> البته عبارتپردازی کلی و اجمالی ماده ۱۵۴ لایحه اصلاح قانون تجارت، در مورد مسئولیت مدنی بازرسان، موجب پیدایش برخی ابهامات در عنصر تقصیر بازرسان شده است. نخستین ابهام در مورد ارتکاب رفتار تقصیرآمیز از سوی بازرسان، آن است که بر فرض اینکه نظام مسئولیت مبتنی بر تقصیر در مورد آنان پذیرفته شود آیا برای تحقق مسئولیت بازرسان، تقصیر وی باید اثبات شود و یا آنکه چنین تقصیری، مفروض است؟

اصطلاح «بازرس»<sup>۱</sup> استفاده نشده است اما نظارت توسط حسابرسان داخلی شرکت تا حد زیادی به سازکارهای نظارت بازرسان بر شرکتهای سهامی عام در ایران شباهت دارد؛ زیرا هر دو نظارت، جنبه داخلی دارند، هدف اصلی آنها جلوگیری از سوء استفاده مدیران و نیز ایجاد پوششی مناسب برای حفظ حقوق سهامداران و اشخاص ثالث، از طریق نظارت مالی بر عملکرد هیات مدیره شرکت است.

در حقوق انگلستان، مواد ۴۳۱ تا ۴۵۳ قانون شرکتها (مصوب ۲۰۰۶) تحت عنوان «تحقیق از شرکتها و امور مربوط به آنها: مطالبه اسناد» به موضوع حسابرسی شرکت، اختصاص یافته است. در حقوق این کشور حسابرسان شرکتها، مأموران شرکت تلقی می‌شوند که طی قراردادی که با شرکت منعقد می‌شود، مأموریت قانونی نظارت بر حسابها و عملکرد مدیران را بر عهده دارند و در این خصوص نیز می‌توانند ضمن قرارداد منعقد با شرکت، مسئولیت خود را تا حدودی که قانونگذار اجازه می‌دهد، محدود نمایند (Bush et al., 2007:5) با این حال، برخلاف نظام حقوقی ایران که در آن بازرسان قانونی، دارای وظایف مالی و غیرمالی است<sup>۲</sup> در نظام حقوقی انگلستان، وظایف حسابرس تنها جنبه مالی داشته و محدود به حسابرسی و رسیدگی به صورت‌های مالی شرکت است.

بر این اساس، با توجه به وظایف بازرسان و حسابرس در نظام حقوقی دو کشور این نتیجه حاصل می‌شود که در نظام حقوقی ایران، مسئولیت مدنی بازرسان قانونی شرکتهای سهامی عام (اعم از بازرسان منتخب از میان حسابرسان یا غیر آن) می‌تواند ناشی از تخلف از وظایف مالی و غیرمالی باشد اما در نظام حقوقی انگلستان با توجه به آنکه وظیفه حسابرس شرکت سهامی، محدود به امور مالی است، مسئولیت مدنی حسابرسان شرکت منحصرناظر بر تخلف از وظایف مالی آنان است.

#### 1 - Inspector

۲- برخی از وظایف غیرمالی بازرسان شرکت سهامی عام به موجب لایحه اصلاح قانون تجارت (۱۳۴۷)، عبارتند از: حضور در مجمع عمومی شرکتهای سهامی (ماده ۸۹)، دعوت مجمع عمومی عادی سالانه در صورت عدم دعوت از سوی هیأت مدیره (ماده ۹۱) و ارایه گزارش تخلف از مقررات قانونی و اساسنامه شرکت در مورد سهام وثیقه به مجمع عمومی عادی (ماده ۱۱۷).

۳- ماده ۱۵۴ لایحه اصلاحی قانون تجارت (۱۳۴۷) مقرر 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 مسوولیت مدنی، مسوول جبران خسارت وارده خواهند بود.»

شده یا ارتباط مؤثری با آن داشته باشند، می‌توان گفت: در نظام حقوقی این کشور نیز ارتکاب فعل تقصیرآمیز، نخستین شرط تحقق مسؤولیت مدنی حساب‌رسان شرکت سهامی عام است (Sabri, 2013: 516)؛ با این حال، در این کشور اگرچه تقصیر شرکت‌های سهامی عام بزرگ در برخی موارد، مفروض دانسته شده و دادگاه‌های این کشور در برخی پرونده‌ها مانند پرونده واینر علیه شرکت برادران والدنبرگ (Vyner v. Waldenberg Brothers Ltd, 1946) تقصیر شخص حقوقی شرکت تجاری را مفروض دانسته‌اند؛ اما قوانین و رویه قضایی این کشور تقصیر مفروض را برای بازرسان شرکت‌ها نپذیرفته‌اند؛ در نتیجه در نظام حقوقی انگلستان نیز شخصی که مدعی ورود خسارت از سوی بازرس است باید تقصیر بازرس را در انجام وظایف قانونی‌اش به اثبات برساند. (Pennington, 2001:723)

#### ۲-۱-۲- ورود خسارت

در نظام حقوقی ایران در قوانین و مقررات، قواعد خاصی در زمینه معیارهای خسارت یا ضرر قابل جبران ناشی از اعمال تقصیرآمیز بازرسان، پیش‌بینی نشده است؛ به همین جهت بر اساس ماده ۱۵۴ لایحه اصلاحی قانون تجارت (۱۳۴۷) برای تشخیص معیارهای ضرری که بازرس مکلف به جبران آن است باید به قواعد عام مسؤولیت مدنی مراجعه نمود. همچنانکه بیشتر حقوقدانان با استنباط از قوانین بیان داشته‌اند مهمترین معیارهای ضرر قابل مطالبه عبارتند از مسلم بودن، مستقیم بودن، قابل پیش‌بینی بودن و جبران نشده بودن. (کاتوزیان، ۱۳۸۷: ۱۷۰/۲) با این حال، با وجود آنکه این معیارها مشخص است اما در بسیاری موارد در عمل، تشخیص قابل مطالبه بودن ضرر ناشی از رفتار بازرسان، دشوار است.

در نظام حقوقی انگلستان معیارهایی جهت شناسایی خسارت در برخی از آرای صادره از دادگاه‌های این کشور مورد توجه قرار گرفته است؛ از این رو در پرونده هدلی بایرن و شرکت علیه هلر و شرکا (Hedley Byrne & Co v. Heller & Partners-) (case, 1963)، مجلس اعیان انگلستان مقرر نمود: «شخص

پاسخ به این سؤال از آن جهت اهمیت دارد که با توجه به اینکه اثبات تقصیر اشخاص حقوقی بزرگ همانند برخی شرکت‌های سهامی عام در پاره‌ای موارد بسیار دشوار است در بسیاری از نظام‌های حقوقی، مسؤولیت این اشخاص از نوع مسؤولیت محض و یا مسؤولیت مبتنی بر تقصیر مفروض است تا بدین طریق، زیان‌دیده بار سنگین اثبات تقصیر را به دوش نکشد. (حاجی‌عزیزی و غلامی، ۱۳۹۲: ۳۳)

در پاسخ به این سؤال می‌توان گفت در نظام حقوقی ایران در خصوص بازرسان، تقصیر بازرس مفروض نیست؛ بلکه شخصی که مدعی تقصیر بازرس است باید آن را ثابت کند؛ زیرا بازرس، بر اساس قواعد حقوق مدنی، امین محسوب می‌شود و اصل بر رعایت امانت از سوی او است (پاسبان، ۱۳۹۴: ۲۲۶)؛ بنابراین، اثبات ارتکاب فعل تقصیرآمیز یعنی عدم رعایت وظایفی که قانون یا اساسنامه شرکت بر عهده بازرس گذاشته است برای تحقق مسؤولیت مدنی بازرس لازم خواهد بود. (عیسائی تفرشی، ۱۳۹۵: ۲۶۷/۲) برخی از مقررات موجود نیز مؤید این موضوع هستند؛ به عنوان مثال، به موجب آیین‌نامه اجرایی هیأت‌های انتظامی جامعه حسابداران رسمی ایران (مصوب ۱۳۹۳/۱۱/۱۲)، اشخاص ثالث که از انجام وظایف و تصمیم‌های حساب‌رسان متضرر شده‌اند، در مرحله نخست باید برای اثبات تقصیر حساب‌رسان به هیأت انتظامی جامعه حسابداران رسمی ایران که مرجع رسیدگی و صدور رأی نسبت به تخلفات حساب‌رسان می‌باشد، مراجعه نمایند و پس از اثبات تقصیر حساب‌رسان در این خصوص به دادگاه صالح جهت تعیین خسارت مراجعه نمایند. بنابراین در مواردی که بازرسان شرکت باید از میان حساب‌رسان انتخاب شوند نیز با استناد به مقرر مذكور می‌توان گفت اثبات تقصیر بازرسان لازم است.

در نظام حقوقی انگلستان نیز در مورد حساب‌رسان، مسؤولیت مبتنی بر تقصیر پذیرفته شده است. در این کشور چنانچه گزارش مالی حساب‌رسان شرکت، متضمن تحریف اساسی، اشتباه و تقلب باشد، مسؤولیت مدنی وی را به دنبال دارد؛ از آنجایی که این موارد ممکن است از تقصیر یا قصور حساب‌رسان ناشی

قانونی خریداری می‌کند، نخواهد داشت. ( De Poorter, 2008: 28)

۲-۲- مصادیق رفتارهای مسئولیت‌آور بازرسان و حسابرسان رفتارهای مسئولیت‌آور بازرسان و حسابرسان شرکت‌های سهامی، مصادیق متعددی ممکن است داشته باشد. با این حال، متداول‌ترین این رفتارها که در نظام حقوقی ایران و کامن‌لا قابل مشاهده است عبارتند از: ۱- قصور در رسیدگی به حساب‌ها؛ ۲- عدم اعلام تخلف یا جرم و ۳- افشای اسرار تجاری شرکت.

#### ۲-۲-۱- قصور در رسیدگی به حساب‌ها

در نظام حقوق ایران بر اساس ماده ۱۴۸ لایحه اصلاح قانون تجارت، اظهارنظر در خصوص صحت صورت‌داری و صورت‌حساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه تهیه شده توسط مدیران برعهده بازرسان شرکت است. به موجب این قانون، بازرسان در راستای بررسی و کنترل حساب‌های شرکت، زمانی که حساب‌ها صحیح باشد آن‌ها را تصدیق خواهد کرد و در غیر اینصورت باید نظر خود را با ذکر مواردی که تصدیق نمی‌کند، به مجمع عمومی تسلیم نماید. (اسکینی، ۱۳۹۲: ۱۸۷)

با این حال، بازرسان ممکن است در مواردی در نحوه رسیدگی به حساب‌ها مرتکب تقصیر، تخلف و یا اشتباه شود؛ در این صورت چنانچه اظهارنظر بازرسان، بدون دقت کافی تنظیم شده باشد، یا صورت‌های مالی به اشتباه یا از سر بی‌دقتی یا به هر دلیل دیگری صحیح جلوه داده شده باشد و یا آنکه از مقررات قانونی در این خصوص تخلف صورت گرفته باشد، ممکن است سهامداران و یا عموم جامعه به استناد تأیید صورت‌های مالی توسط بازرسان به آن شرکت اعتماد نمایند و سرمایه خود را به اشتباه وارد آن نموده و در نهایت متضرر گردند. (میرسعیدی، ۱۳۹۵: ۱۲۵) در چنین وضعیتی ممکن است موضوع مسئولیت مدنی بازرسان مطرح شود.

در نظام حقوقی انگلستان، قصور حسابرس عمدتاً ناشی از بی‌توجهی عمده نسبت به استانداردهای حسابرسی است که باعث ایجاد نقص در اسناد می‌گردد. در بیشتر موارد این قصور ناظر بر اشتباه در محاسبه سودهای شرکت یا رفتار متقلبانه و یا

ثالثی که اتکا کرده است به گزارش ناشی از مسامحه‌کاری حسابرس که به ضرر وی بوده می‌تواند علیه صادرکننده گزارش شکایت کند.» در پرونده صنایع کاپارو علیه دیکمن و دیگران ( Caparo Industries v. Dickman and others-case, 1990) نیز بر این موضوع تأکید شد: خواهان در دعوی مسئولیت مدنی علیه حسابرس باید اثبات نماید به گزارش مالی بازرسان اتکا کرده و در اثر این اتکا و اعتماد خسارت دیده است. ( Sabri, 2013:517)

#### ۲-۱-۳- وجود رابطه سببیت

در نظام حقوقی ایران، با توجه به قواعد عام مسئولیت مدنی، برای اینکه خسارت وارده از سوی بازرسان، قابل مطالبه باشد باید میان ضرر وارده و فعل زیانبار رابطه سببیت وجود داشته باشد؛ بنابراین زیان دیده باید برای جبران خسارت از سوی بازرسان، علاوه بر تقصیر بازرسان و ورود خسارت به خود، رابطه سببیت را نیز اثبات نماید.

در نظام حقوقی انگلستان نیز رابطه سببیت، شرط تحقق مسئولیت مدنی حسابرسان محسوب می‌شود؛ در نتیجه خواهان در دعوی مسئولیت مدنی علیه حسابرس شرکت باید علاوه بر ارتکاب تخلف حسابرس و ورود ضرر به خود، رابطه سببیت را نیز اثبات نماید. از این رو، یکی از معیارهایی که به کشف و احراز رابطه سببیت کمک مؤثری می‌نماید بکارگرفتن استانداردهای حسابرسی پذیرفته شده است که به طور معمول به‌خوبی انحرافات حسابرس را مشخص می‌نماید ( Sabri, 2013:516)؛ همچنین شرط مذکور در آرای متعدد صادره از دادگاه‌های این کشور نیز مورد تأکید قرار گرفته است. در پرونده صنایع کاپارو علیه دیکمن و دیگران، دادگاه علاوه بر تأکید بر معیار پیش‌بینی پذیری خسارت، بیان داشت: رابطه میان ارتکاب فعل تقصیرآمیز و ورود خسارت باید رابطه‌ای باشد که به موجب قانون، بدون واسطه یا مجاور دانسته شود. دادگاه در این پرونده بر این باور بود: در صورت فقدان این شرط خاص، حسابرس یک شرکت سهامی عام، تعهد به مراقبت در برابر سرمایه‌گذار خارجی یا یک سهامدار موجود که سهام را بر اساس حسابرسی

چنانچه از این اقدام بازرس، ضرری متوجه شرکت یا اشخاص ثالث شود، با ابتدای بر قواعد عام مسؤولیت مدنی باید بازرس یا بازرسان شرکت را در مقابل شرکت و اشخاص ثالث، مسوول جبران خسارات وارده دانست. (اسکینی، ۱۳۹۲: ۱۸۵)

در نظام حقوقی انگلستان، حسابرسان شرکت بر اساس لزوم رعایت امانتداری، مکلفند چنانچه در راستای انجام وظایف خود، تخلف یا جرمی مشاهده کرده‌اند آن را به مراجع صلاحیتدار به موجب اساسنامه شرکت یا قانون، اطلاع دهند. عدم اعلام تخلف یا جرم از سوی آنان که در حین رسیدگی به حساب‌ها کشف شود و در برخی موارد حتی عدم اعلام جرم در امور مربوط به طرز اداره شرکت، نوعی تقصیر محسوب و ممکن است علاوه بر مسؤولیت مدنی، مسؤولیت کیفری آنان را نیز به دنبال داشته باشد. (حسنی، ۱۳۹۶: ۱۷۹)

#### ۲-۲-۳- افشای اسرار تجاری شرکت

بازرسان و حسابرسان با توجه به اختیاراتی که در انجام وظایف خود دارند، معمولاً به اطلاعات زیادی در ارتباط با امور شرکت، سهامداران و اشخاص ثالث و معاملات آنها دسترسی پیدا می‌کنند که برخی از آنها ممکن است با توجه به وضعیت شرکت و موضوع فعالیت آن و خصوصاً در رابطه با شرکت‌های رقیب، جنبه سری داشته باشد؛ از این رو ضروری است که آنان در حفظ اطلاعات و اسناد و مدارک، امانت را رعایت و اسرار شرکت را حفظ کنند. به همین جهت در نظام حقوقی ایران در برخی قوانین همچون قانون تجارت الکترونیک (مصوب ۱۳۸۲)، «اسرار تجاری» شرکت، مورد حمایت قرار گرفته و آیین‌نامه اجرایی هیأت‌های انتظامی جامعه حسابداران رسمی ایران (مصوب ۱۳۹۳/۱۱/۱۲) نیز افشای غیرمجاز اطلاعات مربوط به صاحبکار، استفاده غیرمجاز از اطلاعات کسب شده در مورد صاحبکار به نفع خود یا دیگران را از مصادیق تخلفات حسابرسی که بازرسی شرکت‌ها را بر عهده دارند، دانسته است. اگرچه در این قوانین و مقررات، مقرر خاصی در مورد مسؤولیت مدنی بازرسان ناشی از افشای اسرار تجاری شرکت، ملاحظه نمی‌شود، اما با استنباط از ماده ۱۵۴ لایحه اصلاح قانون

نادرست بوده و معمولاً زمانی آشکار می‌شود که شرکت انحلال می‌یابد. قصور در رسیدگی به حساب‌ها یا همان صورهای حسابرسی<sup>۱</sup> شرکت‌ها در سال‌های اخیر در کشور انگلستان موارد فراوانی داشته است به طوری که «انجمن سهامداران انگلستان» با ابراز نگرانی در این خصوص بیان داشته است: این امر می‌تواند منجر به کاهش اعتماد سهامداران به حسابرسان شود. بر همین مبنا، مسؤولیت مدنی حسابرسان شرکت ناشی از قصور در رسیدگی به حساب‌ها در نظام حقوقی انگلستان از گذشته تاکنون مورد پذیرش قرار گرفته و بتدریج نظام‌مندتر شده است. (Competition & Markets Authority, 2018: 32)

#### ۲-۲-۲- عدم اعلام تخلف یا جرم

در نظام حقوقی ایران به موجب لایحه اصلاحی قانون تجارت (۱۳۴۷)، «بازرس یا بازرسان باید هرگونه تخلف یا تقصیری در امور شرکت از ناحیه مدیران و مدیر عامل مشاهده کنند به اولین مجمع عمومی اطلاع دهند و در صورتی که ضمن انجام مأموریت خود از وقوع جرمی مطلع شوند باید به مرجع قضایی صلاحیتدار اعلام نموده و نیز جریان را به اولین مجمع عمومی گزارش دهند.» آیین‌نامه اجرایی هیأت‌های انتظامی جامعه حسابداران رسمی ایران (مصوب ۱۳۹۳/۱۱/۱۲) که در مورد حسابرسان رسمی که به‌عنوان بازرس شرکت‌ها انتخاب می‌گردند، جاری است، مواردی چون عدم گزارش موارد حاد به مراجع ذیصلاح خارج از شرکت یا سازمان نظارت‌کننده، گزارش نکردن سو استفاده مدیران از منابع شرکت در صورت کشف، گزارش نکردن عدم رعایت اصلاحیه قانون تجارت یا سایر قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت واحد مورد رسیدگی را از موارد تخلف حسابرسان دانسته است. با این حال، این مقرر نیز مانند لایحه اصلاح قانون تجارت (۱۳۴۷)، به صراحت این موارد را موجب مسؤولیت مدنی بازرس (یا حسابرس) ندانسته است. با وجود این حفظ حقوق اشخاص اقتضا می‌نماید که عمل بازرس، بدون ضمانت اجرا باقی نماند. بر این اساس،



خواهند بود. با وجود اینکه این قانون به مسئولیت مدنی بازرسان در برابر شرکت، تصریح دارد و در مقابل در مورد مسئولیت قراردادی بازرسان در برابر شرکت سکوت کرده است، با این حال، به نظر می‌رسد مسئولیت بازرسان در برابر شخص حقوقی شرکت در بیشتر موارد از نوع مسئولیت قراردادی است؛ زیرا با استنباط از ماده ۱۷ لایحه اصلاح قانون تجارت (۱۳۴۷)، زمانی که بازرسان کتبا قبول سمت می‌نمایند با شخص حقوقی شرکت، توافق کرده است که تکالیف و مسئولیت‌های مقرر در اساسنامه شرکت را انجام دهد؛ در نتیجه در صورت نقض این تعهدات، در برابر شخص حقوقی شرکت سهامی، دارای مسئولیت قراردادی نیز خواهد بود. بنابراین در مواردی که تخلف بازرسان تحت شمول تعهدات قراردادی وی قرار نگیرد، باید به سراغ مسئولیت مدنی وی رفت؛ به‌عنوان مثال، چنانچه خطای بازرسان، موجب لطمه به شهرت و اعتبار تجاری شرکت و کاهش ارزش سهام آن در آینده شود، اگرچه این خسارت در بسیاری موارد ممکن است مقارن با فعل بازرسان نمود نیابد بلکه آثار آن در آینده ظاهر شود، اما اگر خسارت، نتیجه مسلم و مستقیم رفتار بازرسان باشد، باید مسئولیت مدنی بازرسان را محقق دانست؛ از این‌رو، چنانچه شرکت به استناد صورت‌حساب‌هایی که به‌صورت غیرصحيح توسط حسابرسان تأیید شده، اقدام به توزیع سود میان سهامداران نماید و بدین طریق به شرکت ضرر وارد شود، حسابرسان در برابر شرکت، مسئولیت خواهند داشت. (عظیمی تهرانی، ۱۳۹۵: ۱۴۸)

در نظام حقوقی انگلستان نیز مسئولیت حسابرس در مقابل شخص حقوقی شرکت سهامی، پذیرفته شده است؛ با این حال، این مسئولیت در بیشتر موارد از نوع مسئولیت قراردادی است؛ به‌عنوان مثال، در حقوق انگلستان، حسابرسان دارای یک وظیفه تعهد به مراقبت در مقابل شرکت، تحت حقوق قراردادی و یک تعهد به مراقبت در مقابل سهامداران تحت مسئولیت مدنی هستند. (Bush et al., 2007: 41) این موضوع در پرونده «کاپارو علیه دیکمان» نیز مورد تأکید قرار گرفت. در قسمتی از رأی صادره در این دعوا بیان شده است: «حسابرسان این وظیفه را دارند که از شرکت در مقابل مجموعه اعضای آن

تجارت باید گفت: چنانچه بازرسان، اطلاعاتی را که جنبه سری دارند افشا نماید و از اقدام وی به شرکت یا اشخاص دیگر زبانی وارد شود، بر طبق قواعد عام مسئولیت مدنی، مسئولیت خواهد داشت.

در نظام حقوقی انگلستان نیز افشای اسرار تجاری شرکت از سوی حسابرس، ممکن است مسئولیت مدنی وی را به دنبال داشته باشد. در این کشور، کسب، آشکارسازی و استفاده نادرست از اسرار تجاری توسط حسابرسان شرکتهای مسئولیت مدنی آنان را به دنبال داشته و شیوه‌های متعددی برای جبران خسارت ناشی از این تخلفات تعیین شده است. از این‌رو، در این کشور یک شیوه انعطاف‌پذیر برای حمایت از اسرار تجاری وجود دارد و هیچ محدودیتی در مورد نوع اطلاعاتی که می‌تواند «سرتجاری» محسوب شوند، وجود ندارد؛ به‌طوری که هر چیزی به جز اطلاعاتی که بی‌اهمیت صرف هستند، می‌تواند موضوع حمایت باشد.<sup>۱</sup> بر این اساس، با توجه به دایره شمول «سر تجاری»، احتمال وقوع تخلف افشای اسرار تجاری افزایش می‌یابد و به تبع آن، موارد تحقق مسئولیت مدنی ناشی از این مورد نیز در مقایسه با نظام حقوقی ایران بیشتر خواهد بود.

### ۳- حدود مسئولیت مدنی بازرسان و حسابرسان

پس از بررسی وظایف بازرسان و حسابرسان و نیز شرایط و رفتارهای زمینه‌ساز مسئولیت مدنی آنان، حال باید دید حدود و میزان مسئولیت آنان چیست؟ به منظور بررسی و تحلیل این موضوع مسئولیت مدنی بازرسان و حسابرسان شرکت سهامی در مقابل شخص حقوقی شرکت، اشخاص ثالث و سهامداران شرکت، مورد بررسی قرار می‌گیرد.

#### ۳-۱- مسئولیت مدنی در مقابل شخص حقوقی شرکت

در نظام حقوقی ایران، به موجب ماده ۱۵۴ لایحه اصلاح قانون تجارت (۱۳۴۷)، بازرسان یا بازرسان در مقابل شرکت نسبت به تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می‌شوند، طبق قواعد عمومی مربوط به مسئولیت مدنی، مسوول جبران خسارت وارده

1 - The Trade Secrets (Enforcement, etc.) Regulations 2018, No. 597

این اساس، در مواردی که اعمال چنین مسؤولیتی به افزایش منافع عمومی کمک نماید، دادگاه‌ها تمایل زیادی به شناسایی مسؤولیت مدنی حسابرسان دارند. برخی از تصمیمات دادگاه‌های انگلستان دلالت بر آن دارد در مواردی که موضوع نظم عمومی مطرح است، حسابرسان در مقابل همه خسارات قابل پیش‌بینی اشخاص ثالث در قبال اعمال مقصرانه مسؤولیت مدنی دارند. (Bilek, 1985: 689)

### ۳-۳- مسؤولیت مدنی در مقابل سهامداران شرکت

از جمله اشخاصی که مسؤولیت مدنی بازرسان در مقابل آنها می‌تواند متصور باشد، سهامداران شرکت هستند. با این حال، در نظام حقوقی ایران، لایحه اصلاح قانون تجارت (۱۳۴۷) در ماده ۱۵۴، تنها به مسؤولیت بازرس در برابر شرکت و اشخاص ثالث تصریح دارد و در مورد مسؤولیت مدنی بازرس در برابر سهامداران شرکت چیزی نگفته است. در اینجا این سؤال مطرح می‌شود که آیا مسؤولیت مدنی بازرس، محدود به شرکت و اشخاص ثالث است و یا آنکه دایره شمول این مسؤولیت را به سهامدارانی که از اقدام بازرس متضرر شده‌اند نیز می‌توان تسری داد؟

در پاسخ به این سؤال از یک سو، می‌توان چنین استدلال نمود: قانونگذار در ماده ۱۵۴ لایحه تنها مسؤولیت مدنی بازرس را در برابر شرکت و اشخاص ثالث پذیرفته است و عمداً اسمی از سهامداران نیاورده است. با توجه به سکوت قانون تجارت در این زمینه، برخی از نویسندگان با بهره‌گیری از قواعد مربوط به حسابداران رسمی شرکت‌ها بیان داشته‌اند: حسابدارن رسمی که حساب‌های شرکت را حسابرسی کرده و گزارش می‌دهند، اگرچه در مقابل شرکت مسوول هستند ولی در مقابل تک تک سهامداران مسؤولیتی ندارند؛ بر این اساس اگر یکی از سهامداران بر مبنای آنچه که بازرس در قسمتی از گزارش خود ذکر کرده تعداد سهام بیشتری از شرکت خریداری کرده و ضرر کند و بعداً معلوم شود آن قسمت از گزارش بازرس نادرست بوده، بازرس در مقابل او مسؤول نخواهد بود. (قلی‌زاده، ۱۳۹۰:

۲۵۴)

محافظت نمایند. همچنین حسابرسان در مقابل شرکت یا سهامداران نسبت به خسارت‌های متحمل شده در محدوده شرکت و ضررهای بعدی آن به عنوان یک نتیجه از غفلت حسابرس، مسوول هستند». (Bush et al., 2007:41)

### ۳-۲- مسؤولیت مدنی در مقابل اشخاص ثالث

نظام حقوقی ایران ماده ۱۵۴ لایحه اصلاحی قانون تجارت (۱۳۴۷)، به صراحت، بازرس یا بازرسان را در مقابل اشخاص ثالث نسبت به تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می‌شوند دارای مسؤولیت مدنی دانسته است.

در نظام حقوقی انگلستان نیز مسؤولیت حسابرس شرکت در مقابل اشخاص ثالث، پیش‌بینی شده است؛ در این کشور، حسابرس شرکت، در برخی موارد در برابر اشخاص ثالث، وظیفه و تعهد به مراقبت دارد؛ مانند زمانی که حسابرس، مطلع است که شخص ثالث به گزارش وی اعتماد خواهد کرد. در این صورت با احراز رابطه سببیت به‌عنوان یک شرط اساسی، مسؤولیت مدنی وی محقق خواهد بود. (Bush et al., 2007:41) اگرچه تعهد به مراقبت حسابرسان در مقابل اشخاص ثالث خارج از شرکت، حسابرسان را تا یک زمان نامعلوم در مقابل یک گروه نامشخص مسؤول قرار می‌دهد، با وجود این، برای اینکه وظیفه تعهد به مراقبت مطرح گردد، باید یک رابطه مخصوصی بین حسابرس و شخص ثالث وجود داشته باشد (Goulding, 1999: 313) در پرونده «کاپارو علیه دیکمان»، مجلس اعیان انگلستان سه معیار را برای اعمال تعهد به مراقبت ناشی از غفلت تعیین نمود؛ ۱- خسارت باید به‌طور معمول به‌عنوان نتیجه رفتار خواننده قابل پیش‌بینی باشد؛ ۲- طرفین باید با یکدیگر رابطه مستقیم داشته باشند و ۳- تحمیل مسؤولیت باید عادلانه، منصفانه، قانونی و منطقی باشد. (Caparo Industries PLC v. Dickman, 1990) آرای صادره از برخی از دادگاه‌های این کشور، دلالت بر آن دارد مسؤولیت حسابرسان نسبت به اشخاص ثالث از تعادل بین منافع عمومی و منافع خصوصی به‌وجود می‌آید. (Rusch Factors, Inc. v. Levin, 284 F. Supp. 85, 1968) بر

وکیل) در برابر اصیل در خصوص زبانی که از سوی وی به اصیل وارد می‌شود امری با سابقه و پذیرفته شده است، با فرض اینکه بازرس شرکت نیز نماینده و وکیل سهامداران است، در مورد وی نیز می‌تواند متصور باشد.

در نظام حقوقی انگلستان، سهامداران می‌توانند برای خساراتی که به وسیله حسابرسان شرکت متحمل می‌شوند دعوای مسئولیت مدنی مطرح نمایند. در این کشور پرونده «کاپارو علیه دیکمن» (Caparo Industries plc v. Dickman, 1990) از جمله مواردی بود که در آن توانایی حقوقی سهامداران جهت شکایت از حسابرسان شرکت پذیرفته شده است. با این حال در این پرونده، این موضوع مطرح شد که حسابرسان، تعهد به مراقبت در مقابل گروه سهامداران و نه سهامداران فردی دارند؛ یعنی زمانی که از اقدام حسابرس یک گروه از سهامداران خسارت ببینند (و نه یک سهامدار خاص)، بازرس دارای مسئولیت مدنی خواهد بود؛ از این رو، هیچ تعهد به مراقبتی از جانب حسابرسان برای سهامداران فردی وجود ندارد، مگر آنکه حسابرسان بدانند یا انتظار می‌رود تا بدانند که سهامداران فردی بر اساس گزارش‌های آنان برای قصد سرمایه‌گذاری در شرکت استفاده نموده‌اند. (Bush et al., 2007:12)

با فرض پذیرش مسئولیت مدنی بازرسان و حسابرسان شرکت در برابر شرکت، سهامداران و اشخاص ثالث، این سؤال مطرح می‌شود در فرض تعدد بازرسان یا حسابرسان، میزان و نحوه مسئولیت آنان چگونه است؟ اهمیت پاسخ به این سؤال از آن جهت است که امروزه در شرکت‌های سهامی عام، عمدتاً چند بازرس یا گروه حسابرسی، نظارت را بر عهده دارند.

در این خصوص برخی از نویسندگان معتقدند: بازرسان متعدد، همانند هیأت مدیره نیستند که دستی‌جمعی فعالیت کنند و تصمیم بگیرند؛ به‌عنوان مثال چنانچه مدیر عامل در انجام وظیفه‌اش آشکارا کوتاهی کرده و به شرکت ضرر زده باشد، هر یک از بازرسان مستقلاً و به‌طور کامل وظیفه دارند که آن کوتاهی را گزارش کند و هرکدام که گزارش نکرده، به تنهایی مسوول کل خسارت مربوطه است و اگر چند بازرس بوده‌اند و هیچ یک گزارش نکرده‌اند، هریک به تنهایی مسوول کل

با این حال، برخلاف دیدگاه فوق، دلایل متعددی می‌توان برای توجیه پذیرش مسئولیت مدنی بازرسان در مقابل سهامداران، برشمرد؛ نخست آنکه، انصاف حکم می‌کند هیچ ضرری جبران نشده باقی نماند (کاتوزیان، ۱۳۸۷: ۲۵)؛ ضرری که از اقدام بازرس به سهامدار وارد می‌شود نیز از این قاعده، مستثنی نیست. دوم آنکه، اگرچه ماده ۱۵۴ لایحه اصلاح قانون تجارت (۱۳۴۷) بیان داشته است بازرس در مقابل «شرکت» و «اشخاص ثالث» مسوول است و به صراحت، نامی از «سهامداران» به میان نیاورده است، اما حقیقت امر آن است که سهامداران، جزئی از شرکت هستند و اصلاً در شرکت‌های سهامی عام، وجود شرکت بدون وجود سهامداران، معنا ندارد؛ بر همین اساس می‌توان گفت: منظور ماده ۱۵۴، صرفاً شخص حقوقی شرکت سهامی نبوده و استفاده از این تعبیر به‌صورت کلی، از باب مسامحه بوده است؛ در نتیجه عبارت «شرکت»، متضمن سهامداران آن نیز می‌باشد. سوم آنکه، در بیشتر نظام‌های حقوقی، همچون نظام حقوقی انگلستان قوانین، حسابرسان را ملزم می‌نمایند تا در مورد وضعیت امور شرکت و عملکرد آن، اطلاعات لازم را در اختیار سهامداران قرار داده و به آن‌ها در ارزیابی و نظارت بر اقدامات مدیران کمک کنند. (Auditing Practices Board, 2004: 32) بر این اساس، حسابرس، نماینده سهامداران در نظارت بر عملکرد مدیران است. در ایران نیز بیشتر حقوقدانان، ماهیت رابطه بازرس با سهامداران را از نوع وکالت دانسته و بیان داشته‌اند: «قانون تجارت ایران، مانند قانون ۱۸۶۷ فرانسه، بازرسی حساب را امر خصوصی مربوط به شرکت می‌داند و بازرسان نمایندگان و وکلای صاحبان سهام بوده و می‌توان چنین استدلال نمود که فقط در مقابل صاحبان سهام مسئولیت دارند» (ستوده، ۱۳۹۰: ۲۳۰) همچنین برخی دیگر از حقوقدانان معتقدند: «اگرچه ماده ۶۴ قانون تجارت ۱۳۱۱ فقط به مسئولیت بازرس به‌عنوان وکیل اشاره کرده و نگفته است که وکیل شریک (شرکت) است یا وکیل شرکا، اما سیاق عبارت ماده، دلالت بر این مفهوم دارد که بازرس، وکیل شرکا تلقی شده است» (اسکینی، ۱۳۹۲: ۲۲۰)؛ بنابراین، با توجه به اینکه مسئولیت مدنی نماینده (یا

آن و همچنین دارایی شخصی شرکا در معرض خطر پرداخت خسارت قرار می‌گیرد. (Bush et al., 2007:8)

### نتیجه‌گیری

امروزه در نظام حقوقی بیشتر کشورها متداول‌ترین شیوه برای نظارت بر شرکت‌های سهامی، نظارت از طریق بازرسان یا حسابرسان است. با این حال، این نهادهای ناظر در راستای فعالیت‌های خود ممکن است موجب ورود زیان به شخص حقوقی شرکت، سهامداران و اشخاص ثالث شوند. با توجه به اهمیتی که نقش این اشخاص در عملکرد مطلوب شرکت‌ها و حفظ حقوق سهامداران دارد، مسؤلیت مدنی آنان در قوانین و مقررات کشورها مورد شناسایی قرار گرفته است. مقاله کنونی که با هدف بررسی مسؤلیت مدنی بازرسان و حسابرسان شرکت‌های سهامی در نظام‌های حقوقی ایران و انگلستان به رشته تحریر درآمده است، با رویکرد مقایسه‌ای و تطبیقی در قالب سه بخش به بررسی و تحلیل این موضوع پرداخته است. بررسی‌های این مقاله دلالت بر آن دارد، اگرچه میان نهاد «بازرس» به مفهوم مندرج در لایحه اصلاح قانون تجارت (۱۳۴۷) با نهاد حقوقی مشابه در نظام‌های حقوقی کامن‌لا یعنی «حسابرس»، تفاوت‌هایی وجود دارد اما ویژگی‌های مشترک متعددی می‌توان میان این دو نهاد یافت که امکان مقایسه آنها را فراهم می‌نماید. همچنین یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد، قصور در رسیدگی به حساب‌ها، عدم اعلام تخلف یا جرم و افشای اسرار تجاری شرکت، مهمترین مصادیق رفتارهایی هستند که در نظام حقوقی ایران و انگلستان موجب مسؤلیت بازرسان شرکت می‌شوند. در نهایت در خصوص حدود مسؤلیت مدنی بازرسان و حسابرسان به‌عنوان مهمترین موضوع مورد بحث در این مقاله باید گفت: در نظام حقوقی انگلستان، مسؤلیت مدنی بازرسان در قوانین و رویه قضایی در برابر شخص حقوقی شرکت، سهامداران و اشخاص ثالث به رسمیت شناخته شده است اما در نظام حقوقی ایران، مهمترین منبع مسؤلیت مدنی بازرسان یعنی لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت (۱۳۴۷)، مسؤلیت مدنی بازرسان را محدود به

خسارت هستند. چنین مسؤلیتی مانند تضامن است؛ بنابراین، مسؤلیت بازرسان در این فرض از نوع مسؤلیت، تضامنی است؛ هر چند این مسؤلیت در روابط میان بازرسان متخلف به‌طور نسبی قابل تقسیم است. (قلی‌زاده، ۱۳۹۷:۱۶۶)

در مقابل گفته شده است: هر یک از بازرسان، فقط مسوول اعمال خود می‌باشد و در خصوص تخلف سایر بازرسان، مسؤلیت مدنی ندارد؛ زیرا تبصره ماده ۱۵۱ لایحه اصلاح قانون تجارت (۱۳۴۷) مقرر می‌دارد: «در صورتی که شرکت، بازرسان متعدد داشته باشد هریک می‌تواند به تنهایی وظایف خود را انجام دهد لیکن کلیه بازرسان باید گزارش واحدی تهیه کنند. در صورت وجود اختلاف نظر بین بازرسان موارد اختلاف با ذکر دلیل در گزارش قید خواهد شد.» این ماده دلالت بر آن دارد بازرسان، به‌طور مستقل از یکدیگر بازرسی انجام می‌دهند و تنها برای سهولت کار مجمع عمومی، همه با هم یک گزارش می‌دهند. علاوه بر این، مفهوم تبصره ماده ۱۵۱ لایحه اصلاحی قانون تجارت (۱۳۴۷) که مقرر می‌دارد در صورت وجود اختلاف نظر بین بازرسان موارد اختلاف با ذکر دلیل بیان خواهد شد، خود قرینه‌ای بر عدم مسؤلیت یک بازرس نسبت به تقصیر دیگران است؛ در نتیجه، بازرسان به صورت مستقل دارای مسؤلیت می‌باشند و نمی‌توان قایل به مسؤلیت تضامنی آنان شد. به نظر می‌رسد از آنجایی که از یک سو، مسؤلیت تضامنی بازرسان در قوانین و مقررات ایران تصریح نشده و از دیگر سو، مسؤلیت تضامنی، جنبه استثنایی و نیاز به تصریح قانونگذار دارد نظر دوم با نظام حقوقی ایران سازگارتر باشد.

با این حال در نظام حقوقی انگلستان، در فرض تعدد حسابرسان، مسؤلیت تضامنی آنها به رسمیت شناخته شده است؛ حتی در این کشور اشخاص حقوقی حسابرس عمدتاً در قالب نوعی از شرکت تضامنی<sup>۱</sup> تشکیل می‌شوند و به صورت مسؤلیت نامحدود عمل می‌کنند و در صورتی که به حکم دادگاه، مقصر و ملزم به جبران خسارت گردند تمام دارایی‌های

1 - limited Liability Partnership (LLP)

مسئولیت آنان در برابر شرکت و اشخاص ثالث نموده است؛ با این حال به دلایل متعددی که در مقاله بیان شده است باید این ظاهر را رها نمود و بازرسان را در مقابل سهامداران نیز دارای مسئولیت مدنی دانست. علاوه بر این خلا قانونی، نظام مسئولیت مدنی بازرسان در ایران در مقایسه با نظام حقوقی انگلستان دارای نارسایی‌های دیگری نیز می‌باشد و برخلاف نظام حقوقی انگلستان، رویه قضایی نیز نتوانسته است در زمینه توسعه و تکمیل مسئولیت مدنی بازرسان، گام مؤثری بردارد. به همین جهت، لازم است قانونگذار در اصلاحات آتی قانون تجارت بویژه لایحه قانون تجارت (۱۳۹۱)، جهت پر نمودن خلاءهای موجود، قواعد جامع‌تری در زمینه مسئولیت مدنی بازرسان وضع نماید.

**ملاحظات اخلاقی:** موارد مربوط به اخلاق در پژوهش و نیز امانت‌داری در استناد به متون و ارجاعات مقاله تماماً رعایت گردید.

**تعارض منافع:** تدوین این مقاله، فاقد هرگونه تعارض منافی بوده است.

**سهم نویسندگان:** نگارش متن و نهایی‌سازی آن بر عهده نویسنده مسؤول و تهیه منابع و نظارت بر حسن انجام کار طبق اصول نگارش حقوقی بر عهده نویسنده نخست بوده است.

**تشکر و قدردانی:** از تمامی کسانی که در تهیه این مقاله من را یاری رساندند، تشکر دارم.

**تأمین اعتبار پژوهش:** این پژوهش فاقد تأمین کننده مالی بوده است.

منابع و مأخذ

الف. منابع فارسی

- اسکینی، ربیعا (۱۳۹۲). *حقوق تجارت: شرکت تجاری*. جلد دوم، چاپ شانزدهم، تهران: سمت.
- پاسبان، محمدرضا (۱۳۹۴). *حقوق شرکت‌های تجاری*. چاپ یازدهم، تهران: سمت.
- حاجی‌عزیزی، بیژن و غلامی، نگین (۱۳۹۲). «جایگاه فرض سببیت در مسؤولیت مدنی». *پژوهش‌های حقوق تطبیقی*، ۱۶(۱): ۲۵-۴۶.
- حسنی، حسن (۱۳۸۱). *حقوق تعاونی‌ها*. چاپ نهم، تهران: سمت.
- ستوده تهرانی، حسن (۱۳۹۰). *حقوق تجارت*. جلد دوم، چاپ بیست و یکم، تهران، دادگستر.
- عرفانی، محمود (۱۳۷۶). «نقش بازرس حساب در شرکت سهامی عام؛ مطالعه تطبیقی حقوق ایران، فرانسه و ایالات متحده آمریکا». *فصلنامه حقوق دانشگاه تهران*، ۳۷(۱): ۹۶-۱۲۹.
- عظیمی تهرانی، وحید (۱۳۹۵). *مسؤولیت مدنی بازرس در شرکت‌های سهامی عام با توجه به لایحه قانون تجارت*. تهران: چتر دانش.
- عظیمی، سعید (۱۳۷۸). «انتخاب حسابرس و بازرس قانونی در شرکت‌های سهامی». *ماهنامه حسابدار*، ۱۳۱(۱۳): ۲۶۷-۲۸۳.
- عیسایی تفرشی، محمد (۱۳۹۵). *مباحثی تحلیلی از حقوق شرکت‌های تجاری*. جلد دوم، چاپ دوم، تهران: دانشگاه تربیت مدرس.
- غنی، محسن (۱۳۹۷). «مطالعه تطبیقی نظارت بر عملکرد مدیران شرکت‌های سهامی توسط نهادهای بیرون شرکت در حقوق ایران و انگلیس». *فصلنامه تحقیقات حقوقی معاهده*، ۲(۱): ۲۱۵-۲۳۶.
- قلی‌زاده، احد (۱۳۹۰). «تحلیل مسایل حقوقی نظام بازرسی شرکت‌های سهامی، دولتی، عمومی». *فصلنامه پژوهشنامه بازرگانی*، ۵۸(۱): ۳۱-۵۶.
- قلی‌زاده، احد (۱۳۹۷). «تحلیل حقوقی علل و احکام توسل به دادگاه برای انتخاب بازرس موقت در شرکت‌های سهامی». *فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی*، ۴۸(۱): ۱۷۲-۱۵۱.
- کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۷). *الزام‌های خارج از قرارداد*. جلد اول، چاپ هشتم، تهران: دانشگاه تهران.
- میرسعیدی، سیدمنصور و جوانمردی، محمد (۱۳۹۵). «تحلیل جرم اظهارنظر غیرقانونی بازرس و حسابرس نسبت به اطلاعات مالی ارایه شده». *فصلنامه پژوهش حقوق کیفری*، ۱۶(۱): ۱۱۷-۱۴۸.

ب. منابع خارجی

- Auditing Practices Board (2004). *Ethical Standard ES 1 - Integrity, Objectivity and Independence*. London: Financial Reporting Council.
- Bilek, TE (1985). "Accountants' Liability to the Third Party and Public Policy: A Calabresi Approach". *SMU Law Review J*, 39(2): 689-708.
- Bush, F (2007). *Auditor Liability Reforms in the UK and the US: A Comparative Review*. New Haven: Yale School of Management.

ج. پروندههای حقوقی

- Caparo Industries PLC v. Dickman, (1990)
- Rusch Factors, Inc. v. Levin, 284 F. Supp. 85 (D.R.I. 1968)
- Securities and Exchange Commission v. Texas Gulf Sulphur Company, 258 F. Supp. 262 (S.D.N.Y. 1966)
- Vyner v. Waldenberg Brothers Ltd, (1946)

د. قوانین

- Defend Trade Secrets Act, 2016 (Public Law No. 114-153)
- Trade Secrets (Enforcement, etc.) Regulations 2018, 2018 No. 597
- Uniform Trade Secrets Act (with 1985 Amendments)

- Competition & Markets Authority (2018). *Statutory Audit Services Market Study*, London: NP.
- De Poorter, I (2008). "Auditor's Liability towards Third Parties within the EU: A Comparative Sstudy between the United Kingdom, the Netherlands, Germany and Belgium<sup>1</sup>". *Journal of International Commercial Law and Technology*, 3(1): 68-77.
- Goulding, S (1999). *Company law*. 1<sup>st</sup> ed. Uganda: Cavendish Publishing Limited.
- Pennington, R (2001). *Company Law*. 8<sup>th</sup> ed. London: Oxford University Press.
- Sabri, M (2013). "The Civil and Legal and Criminal Liabilities of Auditor". *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 7(4): 515-525.

## References

- Auditing Practices Board (2004). *Ethical Standard ES 1 -Integrity, Objectivity and Independence*. London: Financial Reporting Council.
- Azimi, S (1999). "Selection of Auditors and Statutory Inspector in Joint Stock Companies". *The Accountant J*, 131(13): 267-283. (Persian)
- Azimi, S (2016). *Inspector's Liability in Public Joint Stock Companies According to the Commercial Law Bill*. Tehran: Chatredanesh Publishing. (Persian)
- Bilek, TE (1985). "Accountants' Liability to the Third Party and Public Policy: A Calabresi Approach". *SMU Law Review J*, 39(2): 689-708.
- Bush, F (2007). *Auditor Liability Reforms in the UK and the US: A Comparative Review*. New Haven: Yale School of Management.
- Caparo Industries PLC v. Dickman, (1990)
- Competition & Markets Authority (2018). *Statutory Audit Services Market Study*, London: NP.
- De Poorter, I (2008). "Auditor's Liability towards Third Parties within the EU: A Comparative Sstudy between the United Kingdom, the Netherlands, Germany and Belgium1". *Journal of International Commercial Law and Technology*, 3(1): 68-77.
- Defend Trade Secrets Act, 2016 (Public Law No. 114-153)
- Erfani, M (1997). "The Rrole of the Account Inspector in a Public Joint Stock Company; A Comparative Study of the Laws of Iran, France, and the United States of America". *The Tehran Law journal*, 37(1): 96-129. (Persian)
- Eskini, R (2013). *Business Law: Company Law*. Vol 2, 16<sup>th</sup> ed. Tehran: Samt Publishing. (Persian)
- Ghani, M (2018). "Comparative Study of Monitoring The Manager`s Performance of Joint Stock Companies by The Institutions outside the Company in the Law of Iran and England". *Treaty Legal Research J*, 2(1): 215-236. (Persian)
- Gholizadeh, A (2011). "An Analysis to Legal Problems on Joint Stock, State and Public Companies Inspection Regime". *Trade Studies Quarterly*, 58(1): 31-56. (Persian)
- Gholizadeh, A (2018). "A Legal Analysis to Causes and Command of Resort to the Court for Election of Joint Stock Companies Temporary Inspector". *Private law Studies Quarterly*, 48(1): 151-172. (Persian)
- Goulding, S (1999). *Company law*. 1<sup>st</sup> ed. Uganda: Cavendish Publishing Limited.
- Haji Azizi, B & Gholami, N (2013). "Position of Presumption of Causation in Civil Liability". *Comparative Law Researches J*, 16 (1): 25-46. (Persian)
- Hasani, H (2017). *Co-operative Law*. 9<sup>th</sup> ed. Tehran: Samt Publishing. (Persian)
- Issaei Tafreshi, M (2016). *Analytical Discussions of Company Law*. Vol 2, 2<sup>th</sup> ed. Tehran: Tarbiat Modares University Publication. (Persian)
- Katouzian, N (2008). *Law of Tort*. Vol 1, 8<sup>th</sup> ed. Tehran: Tehran University Publication. (Persian)
- Mirsaeidi, SM & JavanMardi, M (2016). "Analysis of Illegal Expression of Inspector and Auditor's Views on the Presented Financial



- Information". *Journal of Criminal law Research*, 16(1): 117-148. (Persian)
- Pasban, M (2015). *Company Law*. 11<sup>th</sup> ed. Tehran: Samt Publishing. (Persian)
  - Pennington, R (2001). *Company Law*. 8th ed. London: Oxford University Press.
  - Rusch Factors, Inc. v. Levin, 284 F. Supp. 85 (D.R.I. 1968)
  - Sabri, M (2013). "The Civil and Legal and Criminal Liabilities of Auditor". *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 7(4): 515-525.
  - Securities and Exchange Commission v. Texas Gulf Sulphur Company, 258 F. Supp. 262 (S.D.N.Y. 1966)
  - Sotodeh Tehrani, H (2011). *Business Law*. Vol 2, 21<sup>th</sup> ed., Tehran: Dadgostar Publishing. (Persian)
  - Trade Secrets (Enforcement, etc.) Regulations 2018, 2018 No. 597
  - Uniform Trade Secrets Act (with 1985 Amendments)
  - Vyner v. Waldenberg Brothers Ltd, (1946)