

Inspector and Auditor's Criminal Responsibility under the Law Governing the Securities Market and Imamiah Jurisprudence

Mohammad Javanmardi*
Ali Gholami**

Received: 14/12/2016

Accepted: 31/12/2018

Abstract

Inspector and Auditor are considered as the pillars of a company. Their comments on the financial-economic information which are provided for shareholders, is considered to be the basis of decision-making and purchase or sale of shares by investors. Although, the rights and duties of inspectors and auditors are in different discretions, but they validate the financial information provided by companies. Despite the importance of their comments on economic and financial information of companies, there is no specified and strict enforcement except the article 267 of the Commercial Code. The article 267 is not comprehensive and has not included the auditors. This research is based on a library methodology with the aim of reviewing the guaranty of implementing the illegal behaviors of the inspectors and auditors of companies from the perspective of jurisprudence and law. Therefore, Article 49(3) of the Securities Market Act has been introduced as a guarantee of independent implementation of the auditor's and inspector's behavior. In addition, this article scrutinizes elements of this crime, describe some of the criticisms in this subject matter and some of the most important jurisprudential foundations in this area. Although in the religious texts, in the new issue of the subject, there is no detailed discussion of the company's audit and inspection, but some definite jurisprudential rules such as "Illegal Enrichment or unjust Enrichment", "Prohibition of Losses in Islam" and "Maintenance of the System" as this behavior criminology establishment has been described in this article.

Keywords

Inspector, Auditor, Jurisprudence, Criminal Responsibility, Securities and Stock Exchange.

JEL Classification: H83, K14, K22, K42, M41, M42, M48.

* PhD Student in Criminal Law and Criminology, Imam Sadiq University, Tehran, Iran, (Corresponding Author). ir.javanmardi@isu.ac.ir

** Associate Professor of Criminal Law and Criminology, Imam Sadiq University, Tehran, Iran. a.gholami@isu.ac.ir

مسئولیت کیفری بازرس و حسابرس شرکتهای بورسی در پرتو قانون بازار اوراق بهادار و فقه امامیه

محمد جوانمردی*

علی غلامی**

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۰۹/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۰/۱۰

مقاله برای اصلاح به مدت ۳۰ روز نزد نویسنده(گان) بوده است.

چکیده

اظهارنظر بازرس و حسابرس در خصوص اطلاعات مالی ارائه شده به سرمایه گذاران در بازار بورس و اوراق بهادار، مبنای تصمیم گیری و خرید یا فروش سهام شرکت توسط آنها خواهد بود. اگرچه این دو شخص جایگاه و تکالیف مستقلی از یکدیگر دارند ولیکن فعالیت هر دو آنها در شرکتها به نوعی اعتباربخشی به اطلاعات مالی ارائه شده توسط شرکت است. علی رغم اهمیت زیاد اظهارنظر این اشخاص در خصوص اطلاعات مالی، به غیر از ماده ۲۶۷ لایحه اصلاحی قانون تجارت ضمانت اجرای کیفری مشخص و محکمی برای اظهار نظر خلاف قانون و مقررات این دو شخص وجود ندارد. این ماده نیز فقط در خصوص بازرس بوده و تنها برای دایره محدودی از رفتارهای بازرس ضمانت اجرای کیفری تعیین نموده است. حسابرس و بازرس شرکتها به عنوان رکنی از ارکان شرکت مسئولیت اظهارنظر و تصدیق اطلاعات ارائه شده توسط هیأت مدیره را برعهده دارند. این پژوهش با روش کتابخانه ای و با هدف نقد و بررسی ضمانت اجرای رفتارهای غیرقانونی بازرس و حسابرس شرکت از منظر فقه و قانون نگارش یافته است. لذا بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار به عنوان ضمانت اجرای مستقل رفتار حسابرس و بازرس شرکت معرفی شده است. همچنین علاوه بر بررسی ارکان تشکیل دهنده این جرم و شرح برخی انتقادات وارده به این ماده قانونی، به برخی از مهم ترین مبانی فقهی موید جرم انگاری اظهارنظر خلاف قانون و مقررات بازرس و حسابرس در مورد اطلاعات مالی و اقتصادی اشاره شده است. اگرچه در متون دینی به لحاظ جدید بودن موضوع، بحث مفصلی از حسابرسی و بازرسی شرکتها صورت نپذیرفته است، ولیکن برخی قواعد مسلم فقهی همچون «ممنوعیت اکل مال به باطل»، «ممنوعیت ضرر و ضرار در اسلام» و «حفظ نظام» به عنوان موبدات جرم انگاری این رفتار در این مقاله شرح و توضیح و مطابقت داده شده است.

واژگان کلیدی

بازرس، حسابرس، فقه امامیه، مسئولیت کیفری، بورس و اوراق بهادار.

طبقه بندی JEL: H83, K14, K22, K42, M41, M42, M48.

* دانشجوی دکتری حقوق کیفری و جرم شناسی دانشگاه امام صادق علیه السلام، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

ir.javanmardi@isu.ac.ir

** دانشیار حقوق کیفری و جرم شناسی دانشگاه امام صادق علیه السلام، تهران، ایران a.gholami@isu.ac.ir

مقدمه

اهمیت اطلاعات، شفافیت اطلاعاتی و صحت و دقت در تهیه و اظهارنظر نسبت به اطلاعات تا جایی است که مجلس شورای اسلامی به تصویب مقررات جدید در این خصوص اقدام نموده است. علاوه بر تصویب قوانین کلی در خصوص حمایت از اطلاعات و اسرار تجاری اشخاص، قانون‌گذار در موادی از قانون بازار اوراق بهادار به حمایت صریح از شفافیت اطلاعاتی در حوزه بورس و اوراق بهادار پرداخته است. فصل پنجم این قانون نیز در ۶ ماده به اطلاع‌رسانی در بازارهای اولیه و ثانویه اشاره نموده است. در مواد مختلف قانون بازار اوراق بهادار به تکلیف قانونی ناشران اوراق بهادار نسبت به ارائه اطلاعات مهم به سازمان جهت انعکاس به عموم سهامداران و سرمایه‌گذاران پرداخته است.^۱ با توجه به اهمیت اطلاعات در بازار سرمایه، به‌طور کلی می‌توان مسئولیت ارائه اطلاعات در بازار سرمایه را از طرفی با ناشر و از طرف دیگر با حسابرس و بازرس شرکت‌ها دانست. ناشر مکلف است مستقیماً اطلاعات مالی را برای اطلاع سرمایه‌گذاران در سامانه طراحی‌شده توسط سازمان^۲ بارگزاری نماید و حسابرس و بازرس نیز حسابرسی انجام‌شده در خصوص صورت‌های مالی و یا سایر اطلاعات مالی شرکت‌ها را بر روی این سامانه بارگزاری نماید. سازمان بورس نیز به‌عنوان ناظر بازار سرمایه در مواردی وظیفه آگاه‌سازی و یا شفاف‌سازی در بازار را برعهده دارد ولیکن اطلاع‌رسانی به‌معنای خاص کلمه که در خصوص اطلاعات مالی شرکت‌ها باشد، برعهده این سازمان نیست. البته لازم به ذکر است همان‌گونه که از عنوان حسابرس و بازرس پیداست، نقش ابتدایی و اولیه آنها اعتباربخشی اطلاعات است. از آنجایی که این اطلاعات می‌بایست قابل اتکاء و به دور از جانبداری از سوی ناشر تهیه شده باشد،^۳ لازم است حسابرس و بازرس شرکت نیز نسبت به صحت و سقم آنها اظهارنظر نمایند. این موضوع هم در قانون تجارت و هم در قانون بازار اوراق بهادار به صراحت ذکر گردیده است.^۴ لذا اگرچه اطلاع‌رسانی به عموم توسط حسابرس و بازرس به‌صورت مستقیم در قوانین و مقررات مربوطه وارد نشده است ولیکن جزئی از تشریفات اجرای وظایف قانونی ایشان درآمده است.

حال سؤال اساسی این است که آیا می‌توان با توجه به قانون بازار اوراق بهادار و با عنایت به فقه امامیه تکلیف و مسئولیتی برای حسابرس و بازرس مستقل شرکت‌های بورسی در نظر گرفت و در نتیجه مسئولیت کیفری را متوجه آنان دانست؟ مبانی فقهی و شرعی جرم‌انگاری اظهارنظر غیرقانونی بازرس و حسابرس شرکت چیست؟ در این مقاله پس از مفهوم‌شناسی، ضمن بیان نقش بازرس و حسابرس شرکت‌ها - علی‌الخصوص شرکت‌های سهامی عام بورسی - و نیز ارائه تعریف و مبانی مسئولیت کیفری، به پاسخ‌گویی به این سؤال پرداخته می‌شود.

۱. مفهوم‌شناسی و نقش بازرس و حسابرس در شرکت‌های ثبت‌شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار

علی‌رغم اینکه امروزه عموماً عنوان بازرس و حسابرس شرکت در کنار یکدیگر و باهم به کار می‌رود ولیکن از نظر مفهومی و نیز حقوقی معنای متفاوت از یکدیگر و شأن و جایگاه و تکالیف مستقل از هم دارند. در این قسمت ضمن تعریف و نقش بازرس و حسابرس در شرکت‌های سهامی به مسئولیت‌های قانونی آنها نیز اشاره می‌گردد.

۱-۱. تعریف و نقش بازرس

از نظر معنای لغوی نظارت به معنای نظر کردن و نگرستن به چیزی، مراقبت و تحت‌نظر و دیده‌بانی داشتن کاری و ... معنا شده است. همچنین بازرس به کسی اطلاق می‌گردد که از طرف وزارتخانه‌ها و اداره‌ها به امور کارمندان و کارکنان رسیدگی کرده، درستی یا نادرستی عمل آنها را به رئیس یا وزیر آگهی می‌دهد و قبلاً مفتش نامیده می‌شد (دهخدا، ۱۳۷۳، ج ۱۲، ص. ۱۹۹۴۶). براساس تعریف ارائه‌شده در فرهنگ معین کسی که مأمور رسیدگی به کارهای یک فرد یا یک مؤسسه و اداره است، بازرس نامیده می‌شود (معین، ۱۳۶۳، ج ۱، ص. ۴۵۴). از نظر اصطلاحی از آنجا که واژه نظارت و بازرسی در یک رشته علمی و در یک حیطة و موضوع کاربرد ندارد، نمی‌توان تعریف اصطلاحی اجماعی و واحدی از آن ارائه کرد. اما در این مجال، با توجه به موضوع این پژوهش می‌توان گفت، شخصی که به بررسی صحت و سقم صورت‌های مالی و مطابقت آنها با قانون و اساسنامه شرکت می‌پردازد و از ارکان شرکت نیز محسوب

می‌شود، بازرس نامیده می‌شود. علاوه بر این، وظایف دیگری از جمله اطلاع‌رسانی به صاحبان سهام راجع به وضعیت شرکت،^۵ اطلاع‌رسانی به مقامات قضایی^۶ و سایر مأموریت‌های نظارتی خاص^۷ نیز برعهده بازرس است (اسکینی، ۱۳۸۹، ج ۲، ص. ۱۹۰). براساس ماده ۱۴۸ لایحه اصلاحی قانون تجارت «بازرس یا بازرسان علاوه بر وظایفی که در سایر مواد این قانون برای آنان مقرر شده است، مکلفند درباره صحت و درستی صورت دارایی و صورتحساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه‌ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می‌کنند و همچنین درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجامع عمومی گذاشته‌اند، اظهار نظر کنند. بازرسان باید اطمینان حاصل نمایند که حقوق صاحبان سهام در حدودی که قانون و اساسنامه شرکت تعیین کرده است، به‌طور یکسان رعایت شده باشد و در صورتی که مدیران اطلاعاتی برخلاف حقیقت در اختیار صاحبان سهام قرار دهند، بازرسان مکلفند که مجمع عمومی را از آن آگاه سازند».

۲-۱. تعریف و نقش حسابرس

حسابرس شخصی است که به بررسی صحت و سقم صورت‌های مالی تهیه‌شده توسط مدیریت شرکت از منظر مقررات خاص حسابداری و حسابرسی می‌پردازد. براساس ماده ۲۴۲ لایحه اصلاحی قانون تجارت، «در شرکت‌های سهامی عام هیأت مدیره مکلف است که به حساب‌های سود و زیان و ترازنامه شرکت گزارش حسابداران رسمی را نیز ضمیمه کند.» همچنین بر اساس تبصره ماده مذکور «منظور از حسابداران رسمی مذکور در این ماده حسابداران موضوع فصل هفتم قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند سال ۱۳۴۵ می‌باشد و در صورتی که به موجب قانون شرایط و نحوه انتخاب حسابداران رسمی تغییر کند و یا عنوان دیگری برای آنان در نظر گرفته شود، شامل حسابداران مذکور در این ماده نیز خواهد بود.» منظور قانون‌گذار از لفظ «حسابدار رسمی» در این ماده حسابرس شرکت است. وجود حسابرس (یا به تعبیر قانون همان حسابدار رسمی) براساس ماده ۲۴۲ لایحه اصلاحی قانون تجارت در شرکت‌های سهامی عام لازم است. براساس فصل هفتم قانون مالیات‌های مستقیم که در

ماده مذکور به آن اشاره شده بود، حساب‌برسان (حسابداران رسمی) انتخاب و در مورد صورت‌های مالی در شرکت‌های سهامی عام نظر می‌دهند.

نص صریح ماده ۴۵ قانون بازار اوراق بهادار نیز که ارائه صورت‌های مالی حسابرسی‌شده و نیز اظهارنظر حسابرس به سازمان بورس را از وظایف قانونی ناشر برشمرده است، دلیل دیگری بر لزوم حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرس شرکت می‌باشد. استقلال حسابرس و بازرس نیز که در آیین رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان آمده است به علت دوری از جانبداری در اظهار نظر و اتکا و اعتماد بیشتر به صورت‌های مالی ارائه‌شده از طرف مدیریت شرکت است. ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابدار رسمی نیز هدف از حسابداری را «حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی» برشمرده است. برطبق آیین رفتار حرفه‌ای حسابرس حرفه‌ای باید از اصول درستکاری، واقع‌بینی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری و رفتار و آداب حرفه‌ای برخوردار باشد (ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳، ص. ۳).

هرچند امروزه مؤسسات حسابرسی^۸ به‌عنوان حسابرس و بازرس قانونی شرکت هم به حسابرسی و هم به بازرسی صورت‌های مالی می‌پردازند، ولیکن جایگاه حسابرسی و بازرسی چه براساس مقررات قانونی و چه در عمل متفاوت از یکدیگر می‌باشد و لذا این مؤسسات عملاً دارای دو شأن متفاوتند. یعنی هنگامی که به بررسی صحت و سقم صورت‌های مالی از منظر تطبیق آنها با قانون می‌پردازند، در شأن بازرس و زمانی که به بررسی صحت و سقم صورت‌های مالی از منظر تطبیق آنها با استانداردهای حسابداری می‌پردازند، در شأن حسابرس مشغول به انجام وظیفه می‌باشند. حسابرس و بازرس مسئولیت حصول اطمینان معقول از سلامت صورت‌های مالی را دارند. اظهارنظر این اشخاص اثر انکارناپذیری بر تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران، بانک‌ها، نهادهای دولتی و سایر اشخاص حقیقی و حقوقی ذینفع دارد. اهمیت حسابرسی در جایی بیش از پیش خود را نشان می‌دهد که صاحبکار یا شرکت دارای فرصت‌های زیادی برای ارتکاب تقلب و ارائه ناصحیح صورت‌های مالی است.

در حقوق فرانسه از اول آوریل ۱۹۶۷ به موجب بند ۳ ماده ۲۲۲ قانون شرکت‌های تجاری فرانسه در شرکت‌های سهامی عام دست‌کم باید دو نفر بازرس حساب از بین بازرسان رسمی که نام آنها در فهرست مربوط آمده است، انتخاب گردند. این بازرسان وظیفه دارند دفاتر و اوراق شرکت را بررسی و درستی و صحت حساب‌های شرکت را کنترل نمایند. همچنین وظیفه دارند صحت اطلاعات مربوط به گزارش هیأت مدیره (هیأت مراقبت)^۹ را بررسی کنند بدون آنکه در امور راجع به مدیریت شرکت دخالت کنند.^{۱۰} همچنین در حقوق آمریکا گواهی صحت و درستی اسناد مربوط به حساب‌های شرکت توسط حسابرس مستقل انجام می‌گیرد و گزارش حاوی اطلاعات مربوط به شرکت جهت ثبت در دفتر،^{۱۱} به کمیسیون بورس اوراق بهادار^{۱۲} برای آگاهی مردم ارسال می‌گردد (عرفانی، ۱۳۷۶، صص. ۳۳-۴۸).

۳-۱. تفاوت حسابرس و حسابدار

به دلیل اینکه تهیه و تنظیم صورت‌های مالی ناشر نیازمند تخصص در رشته‌های مالی است، معمولاً شرکت‌ها برای تهیه صورت‌های مالی خود از حسابداران استفاده می‌نمایند. حسابدار به‌عنوان کارمند شرکت صورت‌های مالی و اطلاعات مالی شرکت را تهیه و تنظیم کرده و در اختیار هیأت مدیره شرکت قرار می‌دهد. استفاده از حسابداران در شرکت‌های بزرگ مانند شرکت‌های بورسی رایج و متداول است. برخی مؤسسات حسابرسی نیز که دارای خدمات مشاوره‌ای و حسابداری هستند، عملیات مربوط به حسابداری شرکت‌ها را انجام می‌دهند. به هر حال حسابدار شخصی است که به‌صورت انفرادی یا در قالب یک مؤسسه حسابرسی خدمات مالی، مشاوره‌ای و حسابداری ارائه می‌دهد و در قبال انجام کار به‌صورت قراردادی اجرت دریافت می‌نماید و جزء کارمندان شرکت محسوب می‌شود، ولیکن حسابرس شخصی است که به پس از تهیه صورت‌های مالی و... به اظهارنظر در خصوص مطابقت آن با استانداردهای حسابرسی می‌پردازد. مبنای کار حسابداران در تهیه صورت‌های مالی، استانداردهای حسابداری و

مبنای عمل حسابرسیان برای اظهارنظر در خصوص صورت‌های مالی تهیه شده و یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی استانداردهای حسابرسی است. لازم به ذکر است با توجه به اینکه حسابرسی در اظهارنظر و یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی می‌بایست دارای استقلال کافی باشد و در صورت وقوع تخلف یا انحراف مراتب را گزارش نماید، امکان وحدت حسابدار و حسابرس در یک شرکت منتفی می‌باشد. به عبارت دیگر هرگاه یک موسسه حسابرسی که خدمات مالی و مشاوره‌ای و حسابداری ارائه می‌کند، به درخواست هیأت مدیره صورت‌های مالی ناشری را تهیه نماید، مجدداً نمی‌تواند به‌عنوان حسابرس در خصوص صورت‌های مالی همان شرکت اظهار نظر نماید. زیرا در این صورت به استقلال وی در اظهارنظر خدشه وارد می‌شود (جوانمردی، ۱۳۹۳، ص. ۱۱۱).

۲. نظارت، حسابرسی و بازرسی در اسلام

هرچند مفهوم بازرسی و حسابرسی در آیات و روایات به صورت صریح و مستقل طرح نشده است، ولیکن مفهوم و اهمیت حسابرسی و بازرسی به صورت کلی در لابلای متون اسلامی به چشم می‌خورد. در این قسمت ضمن اشاره مختصری به مفهوم‌شناسی و انواع نظارت در منابع اسلامی و فقهی، به برخی از قواعد مهم فقهی ناظر بر ضرورت نظارت در فقه اشاره می‌گردد.

۲-۱. مفهوم‌شناسی و انواع نظارت در منابع اسلامی

بازرسی و نظارت که غالباً در حوزه حقوق عمومی و حکومتی مطرح می‌گردد، یکی از نیازهای جدی جامعه اسلامی است و مبانی لزوم آن مبتنی بر برقراری عدل و قسط و برابری است. در قرآن کریم مفهوم نظارت و بازرسی (به معنایی که در این پژوهش به کار برده شده است) استفاده نشده است، ولیکن مبانی نظارت و بازرسی از آیات قرآن قابل برداشت است. پیشگیری از استبداد و برابری حاکمان با سایر مردم، جلوگیری از سوءاستفاده از قدرت، نکوهش ظلم و منکر، نیاز جامعه به امر به معروف و نهی از منکر از مبانی قرآنی نظارت (به معنای عام) است (غلامی و نورآبادی، ۱۳۹۰، ص. ۳).

مشخص و مبرهن است که نظارت به معنای عام، با دلایل عقلی مورد تأیید اسلام است، هرچند در متون دینی و فقهی نظارت به معنای خاص کلمه که در این مقاله مورد استفاده قرار گرفته است، وجود ندارد لکن نظارت عام مردم بر حاکم و حاکم بر مردم و... در بسیاری از متون دینی به چشم می‌خورد. چنانچه علامه نائینی در رساله تنبیه «الأمه و تنزیه الملّه» به صورت مبسوط به نظارت مردم بر مجلس تحت عنوان نظارت بیرونی و مشروعیت این نظارت پرداخته است (نائینی، ۱۳۸۲، صص. ۴۸-۸۷). همچنین فقها در باب وصیت و وقف، نصب ناظر بر این دو را ذکر نموده‌اند.^{۱۳} در برخی کتب روایی معتبر نیز معنای نظارت بر سوق مسلمین و بازارهای اقتصادی مسلمین وارد شده است و از باب جلوگیری از ظلم که یکی از مهم‌ترین مصادیق آن، ظلم اقتصادی به مردم است، نظارت و مراقبت بر بازارهای مالی را واجب و ضروری برشمرده‌اند (حکیمی، بی تا، ج ۶، ص. ۷۳۲).

در کتب روایی برای ناظران و بازرسان ویژگی‌هایی برشمرده شده است. یکی از روش‌های کسب اطلاعات که در سیره حکومتی حضرت علی (ع) مورد تأکید بوده است، استفاده از «عیون» یا همان بازرسان مخفی است. این بازرسان در مورد خاص کارگزاران حکومتی که صاحب قدرت، نفوذ و تأثیر زیادی هستند، نظارت می‌نمایند. در این سیستم برای بازرسی دارا بودن ویژگی‌هایی همچون صداقت، امانت‌داری و وفاداری ضروری است. در کلام حضرت علی (ع) خطاب به مالک اشتر آمده است: «سپس همه کارهای کارگزاران را تحت نظر بگیر و بازرسان مخفی از میان مردمانی که اهل صدق و وفا هستند بر آنان بگمار زیرا تحت نظر قرار دادن پنهانی امور کارگزاران آنان را وادار به حفظ امانت و مدارا با رعیت می‌نماید»^{۱۴} در کلام دیگر ایشان که در ویژگی‌های این گروه آمده است به «اهل الصدق و الوفاء اهل الامانه و العقول» اشاره گردیده است. در جای دیگر به بهره بردن از مشاوران و بازرسانی توصیه شده است که اهل تملق و چاپلوسی نبوده و و حق‌گو و صادق هستند.^{۱۵}

در یک تقسیم‌بندی در آیات و روایات به طور کلی دو نوع نظارت قابل تصور است؛ ۱- نظارت درونی: که با تکیه بر مباحثی همچون تقوا و عدالت اخلاقی و وجدان و ... به لزوم این نوع نظارت شخصی و درونی می‌پردازد و ناظر به مسائل شخصی

است. بدین معنا که هر شخصی با ملکه نظارت درونی (تقوا) خود را از گناه و خطا حفظ می‌نماید. ۲- نظارت بیرونی: که با توجه به اینکه زمامداران معصوم نیستند و احتمال انجام خطا و اشتباه در آنها زیاد است، نیازمند نظارت دستگاه‌ها و نهادهای بیرونی می‌باشند. این نوع نظارت بیشتر ناظر بر جنبه‌های غیرشخصی از جمله موضوعات اجتماعی، حکومتی، سیاسی و... است. این دو نظارت لازم و ملزوم یکدیگرند که در آیات و روایات معتبر در امر نظارت و بازرسی وارد شده است (محرمی، ۱۳۷۵، ص. ۲۷۶).

همچنین در قرآن کریم کتمان آگاهانه بسیاری از حقایق دینی و در آمیختن حق به باطل را از ویژگی‌های خاص یهود بر شمرده و در آیات مختلف از این عمل نکوهیده پرده برداشته است. به‌عنوان نمونه در آیه ۷۱ سوره مبارکه آل‌عمران^{۱۶} به اهل کتاب هشدار می‌دهد که چرا حق و باطل را با هم در آمیخته کرده و در آیات دیگری مانند آیات ۱۷۴۲ و ۱۸۱۴۶ سوره بقره ضمن دعوت به اسلام آنها را از این کار بازداشته است.^{۱۹} به‌نظر می‌رسد اصل بحث در این آیات ناظر بر تحریف حقیقت و خلط حق و باطل است. بنابراین حداقل نکته قابل برداشت از این آیات ناظر به این است که هر نوع تحریف حقیقت علی‌الخصوص خلط حق و باطل در کلام الهی مذموم است.^{۲۰} لذا می‌توان این نوع شواهد قرآنی را برای تقویت ادله جرم‌انگاری تحریف حقیقت در صورت‌های مالی نیز استفاده نمود.

۲-۲. مبانی فقهی موید جرم‌انگاری

به‌صورت کلی می‌توان مستندات فقهی (به‌معنای عام کلمه) را که مویدی برای توجیه جرم‌انگاری «اظهار نظر خلاف قانون بازرس و حسابرس» محسوب می‌شود، به‌شرح ذیل نام برد. لازم به ذکر است اگرچه برخی از قواعد فقهی یادشده به‌صورت مستقیم دلالتی بر جرم‌انگاری رفتار موضوع این مقاله ندارد، لیکن می‌توان از آنها به‌عنوان مبنای فقهی و شرعی موید این جرم‌انگاری‌ها یاد نمود.

۲-۱. قاعده «حرمت اکل مال به باطل»

فقها در موارد زیادی، از باب اکل مال به باطل به حرمت و بطلان معامله حکم نموده‌اند که برخی از آنها عبارتند از: مالیت نداشتن موضوع معامله، منفعت حلال نداشتن موضوع معامله، همراه بودن معامله با ضرر، فساد و فحشا، موارد لغو و لهو و... (موسویان، ۱۳۹۱، ص. ۱۰۰). ارتکاب جرم توسط بازرس و حسابرس نیز معمولاً زمانی اتفاق می‌افتد که مشارالیه‌م با تباری مدیریت شرکت و غالباً با دریافت پول یا امتیاز و... علی‌رغم غیرواقعی یا اشتباه بودن صورت‌های مالی و یا وجود هرگونه تخلف در آن، اقدام به تأیید آنها می‌نمایند که در این حالت، قطعاً وجه یا امتیاز دریافتی توسط این اشخاص مصداق بارز قاعده «حرمت اکل مال به باطل» است. آیات و روایات متعددی بر این قاعده دلالت دارد؛ مثلاً شیخ طوسی در تفسیر قسمت اول آیه ۱۸۸ سوره مبارکه بقره^{۲۱} که مبنای این قاعده است، دو قول را مطرح می‌نماید؛ اول: اینکه اموال خود را بر سبیل ظلم، چون خیانت، دزدی و غضب نخورید؛ دوم: اموال خود را بر سبیل لهو و لعب چون قمار نخورید (شیخ طوسی، ۱۴۰۹ق، ج ۲، ص. ۱۳۸).^{۲۲}

در کتب روایی متعدد نیز مبانی روایی این قاعده ذکر گردیده است؛ براساس حدیث مشهور حسن بن محبوب از ام سلمه هر نوع تصرف در اموال دیگران بدون داشتن زمینه پرداخت عقلایی، اکل مال به باطل شناخته شده و حرام است. با توجه به دیدگاه مفسران در بیان مفردات و اعراب آیات اشاره‌شده و نیز روایات وارده در این خصوص می‌توان گفت تصرف در اموال مردم بر وجه باطل حرام و ممنوع است. لذا هر نوع تجاوز، تقلب، غش، دزدی، رشوه، اخذ به زور یا أخذ به تقلب و... که از نظر عرف و عقلا، گرفتن مال از طریق آنها بلاوجه و باطل است و هر نوع معامله چون خرید و فروش، اجاره و... بر اشیایی که منفعت عقلایی ندارند، از نظر اسلام باطل و حرام است^{۲۳} (موسویان، ۱۳۹۱، صص. ۱۱۰-۱۱۱).

در تطبیق مسائل ذکرشده با موضوع پژوهش حاضر باید گفت اگرچه امکان تطبیق مستقیم این قاعده بر مسئولیت کیفری بازرس و حسابرس شرکت وجود ندارد ولیکن با توجه به اینکه معنای عام اکل مال به باطل که مفهوم گسترده و عامی داشته و به مصادیق خاصی منحصر نیست و همچنین با عنایت به اینکه اظهارنظر غیرواقعی یا

غیرقانونی بازرس و حسابرس، نوعی تقلب و در نتیجه داراشدن بلاجهت مال می‌باشد که به سهامداران و استفاده‌کنندگان از این اطلاعات ضرر و زیان می‌رساند، این اقدام چه از نظر شرع و چه از نظر عرف عموم جامعه پذیرفته شده نیست؛ لذا اقدام آنها براساس قاعده ممنوعیت اکل مال به باطل، حرام و مورد نهی اسلام است و می‌تواند به‌عنوان مویدی جهت جرم‌انگاری این رفتار و نیز مجوزی برای تعزیر این اشخاص باشد. در همین قسمت لازم به ذکر می‌داند موضوع داراشدن بلاجهت مال توسط حسابرس و بازرس شرکت می‌تواند به‌عنوان عنصر مادی جرم موضوع ماده ۲ قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری تلقی گردد و در صورت اثبات سایر شرایط ارتکاب جرم، با معیار تعدد جرم مورد لحاظ قرار گیرد.

۲-۲-۲. قاعده «لا ضرر و لا ضرار فی الاسلام»

این قاعده در فقه قاعده‌ای عام بوده و در اکثر ابواب فقهی مورد استفاده قرار می‌گیرد. در قرآن کریم به قاعده فوق به صورت صریح اشاره نشده است، لکن در آیات متعددی می‌توان از باب تنقیح مناط، نفی ضرر را استنباط نمود. به‌عنوان نمونه از آیات ۲۳۳، ۲۸۲ و ۲۳۱ سوره مبارکه بقره، می‌توان قاعده نفی ضرر و ضرار را برداشت نمود که شرح و توضیح آن مجال دیگری می‌طلبد. عمده دلیل فقها بر قاعده نفی ضرر، روایات است؛ معروف‌ترین حدیث پیرامون این قاعده، حدیث مربوط به داستان سمره بن جندب (حرام‌مندی، ۱۴۱۴ق، ج ۵، ص. ۴۲۹) است که مشایخ بزرگ حدیث مانند شیخ کلینی، شیخ صدوق و شیخ طوسی در کتب مشهور خود از آن نام برده‌اند. در این حدیث شریف پیامبر اکرم (ص) به سمره فرمودند: «انک رجل مضار و لا ضرر و لا ضرار علی مومن».^{۲۴} البته این جمله به عبارت‌های دیگر نیز در سایر کتب روایی وارد شده است که محل بحث نیست. عقل نیز نفی ضرر و ضرار را به صورت کلی تأیید می‌نماید و قطع نظر از وجود آیات و روایات، مستقلاً حکم به نفی ضرر و ضرار می‌دهد (محقق داماد، ۱۳۷۰، ص. ۱۳۴) علی‌رغم وجود نظرات گوناگون در خصوص این قاعده، به نظر می‌رسد قاعده لا ضرر اثبات حکم نیز می‌نماید، زیرا در روایت شفعه آمده است «قضی رسول الله بالشفعه بین الشركاء فی الارضین و المساکن و قال لا ضرر و لا ضرار» (ابن

العلامه، ۱۳۸۸، ص. ۱۹۷ و شیخ انصاری، ۱۴۱۴ق، ص. ۱۱۱) یعنی پیامبر اکرم(ص) حکم به شفعه بین شرکاء زمین و مسکن نموده و مبنای آن را قاعده لاضرر تعیین نمودند. مرحوم شیخ انصاری معتقد است رابطه دلیل لاضرر با دیگر ادله احکام رابطه حکومت است؛ یعنی این قاعده بر دیگر ادله احکام حکومت دارد و می‌توان گفت که این قاعده بر همه احکام مقدم است و اولویت دارد. در نتیجه اجرای هر حکم شرعی در صورت برخورد با ضرر دیگران باید متوقف شود (بهرامی‌احمدی، ۱۳۸۹، ص. ۲۶۱). بر همین اساس این قاعده که مناط و ملاک وجود نفی ضرر و ضرار به دیگران است، شامل اقدامات غیرقانونی بازرس و حسابرس شرکت در اظهار نظر غیرواقع نسبت به صورت‌های مالی نیز می‌گردد زیرا چه بسا اظهار نظر غیرواقعی یا متقلبانه بازرس و حسابرس شرکت منجر به وقوع ضرر و زیان غیرقابل تصویری برای سهامداران شرکت گردد و قطعاً این ضرر بیش از ضرری است که برای مبنای وضع این قاعده در برخی روایات ذکر گردیده است. لذا هر چند در روایات به صورت صریح به بحث موضوع این مقاله اشاره‌ای نشده است ولیکن مبنای وضع قاعده لاضرر شامل این موضوع نیز می‌گردد. لازم به یادآوری است، همان‌گونه که در قسمت قبلی نیز ذکر شد، این قاعده دلالت مستقیم بر جرم‌انگاری رفتار موصوف ندارد و تنها می‌تواند به‌عنوان مویدی جهت تعزیر رفتار خلاف قانون بازرس و حسابرس و مجوزی برای مجازات این گروه از اشخاص از منظر شرع مقدس واقع شود.

۲-۳. قاعده «وجوب حفظ نظام»

از مهم‌ترین قواعدی که در فقه نیز منشاء وجود سایر قواعد و اصول گردیده است، قاعده «حفظ نظام» یا «نظامات سلطانیه» است. هرچند این قاعده به‌عنوان یک قاعده منصوص در فقه وارد نشده است، ولیکن از توجه فقه و فقها به ابعاد اجتماعی قابل برداشت است. فقیهان برای حفظ نظام اجتماعی و پیشگیری از هرج و مرج و گسیختگی امور، حتی از واجباتی به نام «واجبات نظامیه» سخن گفته‌اند. واجبات نظامیه واجباتی است که استمرار بقای زندگی انسان‌ها در یک جامعه منظم و به‌سامان را تضمین می‌کند. فقیهان از دیرباز به مسأله «حفظ نظام» به‌معنای حفظ نظم و انضباط

اجتماعی بسیار بها داده‌اند. مقصود از حفظ نظام همچون یک واجب در فقه، حفظ کلیت اجتماع است به‌خصوص نظام حکومتی. هرچند تلاش برای حفظ حکومت صالح و عادل هم مصداق روشن حفظ نظام است. مستند شمار قابل توجهی از احکام فقهی و حتی بنیاد برخی از قواعد مسلم فقهی، «حفظ نظام» است؛ برای نمونه اگر قاعده ید که آماره ملکیت است، معتبر نباشد و مردم با اموالی که دیگران در تصرف دارند، معامله ملکیت نکنند، جامعه دچار هرج و مرج یا نظام دچار اختلال می‌شود. به همین ترتیب، نفی اعتبار قاعده سوق موجب اختلال جامعه و یا حرج و سختی زندگی اجتماعی می‌شود. در روایت آمده است مردی به امام صادق(ع) عرض کرد: «آیا اگر من چیزی در دست کسی ببینم جایز است شهادت بدهم آن شیء مال اوست؟» امام(ع) فرمودند: «آری.» آن مرد گفت: «شهادت خواهم داد که آن مال در دست اوست ولی گواهی نمی‌دهم که ملک اوست، زیرا ممکن است ملک دیگری باشد.» امام فرمودند: «آیا خریدن آن شیء از وی حلال است؟» آن مرد گفت: «بلی.» امام(ع) فرمودند: «شاید مال دیگری باشد پس چگونه جایز است تو آن را بخری و ملک تو گردد و بعد از تملک بگوئی این مال من است و بر آن سوگند یاد کنی، ولی جایز نیست نسبت به مالکیت کسی که تو از ناحیه او مالک گردیده‌ای اقرار کنی؟» سپس حضرت فرمودند: «لَوْ لَمْ يَجْزُ هَذَا لَمْ يُمْ لِلْمُسْلِمِينَ سُوقٌ» یعنی: اگر این امر جایز نباشد، برای مسلمانان بازاری برپا نمی‌شد (حرعاملی، بی‌تا، ج ۱۸، ص. ۲۱۴ و مجلسی، ۱۴۰۹ق، ص. ۲۳۲). این حدیث به روشنی بیان می‌دارد که اعتبار قاعده ید نیز از جهت حفظ نظام و بازار مسلمین است. همچنین موارد دیگر مانند نصب قاضی غیرمعصوم و یا انجام دادوستد و معاملات بین مردم، از باب قاعده حفظ نظام و مصلحت می‌باشد (خوئی، ۱۴۱۷ق، ج ۲، ص. ۵ و خوئی، ۱۴۲۸ق، ج ۴۱، ص. ۶). برخی فقها حتی حفظ نظام و مصالح اسلامی را فلسفه تشکیل حکومت می‌دانند (موسوی خمینی، ۱۴۲۱ق، ج ۲، ص. ۶۲۰) و در برخی کتب فقهی، کیفر خطاکار نیز از باب حفظ نظام دانسته شده و این موضوع مهم‌تر از تخویف و ترهیب مجرم مدنظر قرار گرفته است (غروی اصفهانی، ۱۳۷۴، ج ۱، ص. ۲۱۱).

در تطبیق این قاعده فقهی با موضوع این پژوهش باید گفت که اولاً: اظهارنظر غیرقانونی حسابرس و بازرس شرکت موجب بهم خوردن اعتماد عمومی به اطلاعات

مالی و اقتصادی شرکت‌ها گشته و در نتیجه اعتماد به بازار سرمایه را خدشه‌دار می‌نماید که این موضوع قطعاً موجب اختلال نظام و بهم ریختن نظم عمومی حاکم بر بازار سرمایه خواهد شد. ثانیاً: اظهار نظر غیرقانونی و خلاف واقع بازرسی و حسابرس شرکت می‌تواند لطمات و ضررهای غیرقابل جبرانی به سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان از این اطلاعات وارد نماید که مخالف حفظ نظام و نظم عمومی آن خواهد شد. بنابراین لازم است که به‌منظور جلوگیری از اختلال در نظام و حفظ مصالح اجتماعی و به‌عنوان حکم ثانوی، با این پدیده مقابله شود و آن را جرم‌انگاری کرد و برای آن مجازات سختی در نظر گرفت؛ چرا که حفظ نظام و مصالح عمومی عقلاً واجب است و باید با آنچه موجب اختلال می‌شود، برخورد و مبارزه کرد (سلیمانی و عبداللہی نژاد، ۱۳۸۹، صص. ۶۷-۹۳).

لازم به ذکر است علاوه بر قواعد فقهی پیش‌گفته در تأیید جرم‌انگاری رفتار موضوع بحث، کلام و سیره معصومین علیهم‌السلام نیز موید ضرورت بازرسی و حسابرسی و نیز برخوردهای سخت‌گیرانه با تخلفات در این حوزه است. از بررسی سیره علوی در نظام حکومتی به‌دست می‌آید که تا آنجا که امکان داشت آن حضرت مستقیم و بدون واسطه وارد بازار و مجامع می‌شدند تا اوضاع مردم را از نزدیک دیده، افکار عمومی را نسبت به حاکمیت و کارگزاران بررسی نمایند. در منابع روایی گوناگون آمده است که امیرالمومنین (ع) هر روز در بازارهای کوفه می‌گذشتند، امر به معروف و نهی از منکر نموده و شخصاً به اوضاع رسیدگی می‌کردند (دلشاد تهرانی، ۱۳۷۹، ص. ۱۶۹). در حدیثی از امام باقر (ع) آمده که: «امیرالمومنین در کوفه صبحگاهان از دارالحکومه بیرون می‌رفت و در بازارهای کوفه یکی‌یکی می‌گشت و تازیانه‌ای با او بود که آن را بر دوش داشت و دوسویه بود و «سبیه» نامیده می‌شد. در برابر اهالی بازارها می‌ایستاد و فریاد می‌زد: «ای بازرگانان از خداوند پروا کنید...» و در تمام بازارهای کوفه می‌گشت و سپس برای رسیدگی به کارهای مردم برمی‌گشت.» (کلینی، ۱۴۰۷ق، ص. ۱۵۱) همچنین نقل شده است که حضرت «عامل السوق» اهواز را که در انجام وظایف خود مبنی بر رسیدگی به امورات بازار و نظارت بر قیمت‌ها و... خیانت کرده بود، زندانی کردند و محلی را هم که او برای خود در بازار جهت انجام کارها درست کرده بود،

خراب کردند (احمدی میانجی، ۱۳۷۴، ص. ۱۱۳). یا زمانی که حضرت خبری مبنی بر خیانت ناظر بازار اهواز دریافت کردند، نامه‌ای به رفاعه حاکم اهواز نوشته و از او خواستند تا او را از نظارت بر بازار برداشته و زندانی کند (تمیمی مغربی، ۱۳۸۵، ج ۲، ص. ۵۳۲).

چنانچه مشخص است در سیره اهل بیت علیهم السلام نیز اهتمام به امر نظارت و بازرسی به شدت مورد تأکید بوده و امیرالمومنین (ع) در مقام حاکم اسلامی و در مقام تعزیر اقدام به مجازات متخلف نموده‌اند.

۳. مسئولیت کیفری بازرس و حسابرس شرکت

اگرچه در عمل، بازرسی و حسابرسی شرکت‌های سهامی عام معمولاً توسط یک مؤسسه حسابرسی که به‌عنوان بازرس قانونی و حسابرس مستقل نام برده می‌شود، انجام می‌پذیرد، لیکن همان‌گونه که در سطور پیشین گذشت، تعریف و جایگاه بازرس از حسابرس شرکت مستقل بوده و هر کدام نقش مستقل و قابل تفکیک از یکدیگر در شرکت‌ها ایفا می‌نمایند، لذا بالتبع مسئولیت کیفری هر کدام به صورت مستقل بررسی می‌گردد.

۳-۱. مسئولیت کیفری بازرس

با توجه به نظریه رکن بودن بازرس در شرکت‌های سهامی (اسکینی، ۱۳۸۹، ج ۲، ص. ۱۳۹)، در صورت انجام تخلف از تکالیف و وظایف قانونی، مسئولیت‌های مدنی^{۲۵} و کیفری بر وی تحمیل می‌گردد. در صورتی که بازرس مرتکب جرایم عام مانند جعل، کلاهبرداری، توهین و... شود که ارتکاب این جرایم توسط هر شخص دیگری نیز امکان‌پذیر است، طبق قواعد عمومی به جرم وی رسیدگی شده و مجازات می‌شود. علاوه بر این جرایم ممکن است بازرس در رابطه با شغل و وظیفه خود نیز مرتکب جرم شود؛ به‌موجب ماده ۲۶۶ لایحه اصلاحی قسمتی از قانون تجارت «هرکس با وجود منع قانونی عالم‌اً 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.» همچنین براساس ماده ۲۶۷ قانون یادشده: «هرکس

در سمت بازرسی شرکت سهامی عالم‌اً راجع به اوضاع شرکت به مجمع عمومی در گزارش‌های خود اطلاعات خلاف حقیقت بدهد و یا این‌گونه اطلاعات را تصدیق کند، به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد.» همان‌گونه که مشخص است مسئولیت کیفری بازرس در ارتباط با وظایف خاص بازرسی خود در قانون تجارت به صراحت ذکر شده است. البته لازم به ذکر است که این ماده مواردی را که بازرس گزارش اشتباه یا خلاف واقعی را به سازمان بورس و اوراق بهادار ارائه می‌نماید، شامل نمی‌شود و تنها شامل موردی است که بازرس به مجمع عمومی اطلاعات خلاف واقع بدهد و یا آن را تصدیق نماید. بنابراین هرچند وجود این ماده به‌عنوان ضمانت اجرای عملیات مجرمانه بازرس مفید است، ولیکن همان‌گونه که ذکر شد، جامع تمامی اقدامات غیرقانونی بازرس نیست.

۲-۳. مسئولیت کیفری حسابرس

همان‌گونه که ذکر گردید حسابرس شأن مستقلی از بازرس داشته و در کنار بازرس به حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها می‌پردازد. مبنای کار و انجام وظیفه حسابرسان، استانداردهای حسابرسی است، به‌عبارت دقیق‌تر حسابرس در خصوص صورت‌های مالی که توسط مدیریت شرکت (و بر اساس استانداردهای حسابداری) تهیه شده است، براساس استانداردهای حسابرسی رسیدگی می‌نماید. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی هنگامی می‌توانند به اطلاعات مالی منعکس در صورت‌های مالی اتکا کنند که شخصی مستقل، ذی‌صلاح و بی‌طرف نسبت به میزان اعتبار این اطلاعات، نظر حرفه‌ای ارائه کرده باشد. در سیستم‌های اجتماعی-اقتصادی کنونی، وظیفه اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی به حسابرسان مستقل واگذار شده است. ایفای این مسئولیت خطیر که متضمن ارائه خدمات مطمئن به جامعه است، باید در قالب اصول و ضوابط حرفه‌ای خاص و مدون انجام گیرد. این اصول و ضوابط در حرفه حسابرسی که هدف اصلی آن اعتباردهی است، استانداردهای حسابرسی خوانده می‌شود (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۹، الف).

قانون تجارت در خصوص مسئولیت کیفری حسابرس به طور کلی ساکت است، در حالی است که اهمیت و نقش حسابرس در اعتمادسازی نسبت به اطلاعات مالی کم‌اهمیت‌تر از بازرس نیست و اظهار نظر اشتباه وی می‌تواند وضعیت شرکت و سهامداران را با مشکلات جدی و لاینحل مواجه نماید. به نظر نگارندگان، بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار می‌تواند ضمانت اجرای کیفری جدی و قاطعی در برخورد با جرایم خاص ارتكابی توسط حسابرسان و بازرسان تلقی گردد.^{۲۶} این مقرر قانونی به جرم‌انگاری دو یا چند جرم مستقل از یکدیگر پرداخته است؛ قسمت اول ماده به «تخلف از مقررات قانونی ناظر به تهیه اسناد، مدارک، بیانیه ثبت یا اعلامیه پذیره‌نویسی جهت ارائه به سازمان» و قسمت اخیر آن به «تخلف از مقررات قانونی ناظر به بررسی و اظهار نظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات» اشاره نموده است (جوانمردی، ۱۳۹۳، صص. ۱۲۷-۱۶۲) و دقیقاً در بیان ضمانت اجرای تخلف بازرس و حسابرس شرکت در اظهار نظر نسبت به موارد یادشده در این مقرر است.

به طور کلی برای ارائه صورت‌های مالی به سازمان بورس و اوراق بهادار ۴ مرحله وجود دارد: الف: ناشر برخی اطلاعات و صورت‌های مالی و یا گزارش تفسیری مدیریت در خصوص پیش‌بینی سود سهام را پس از تهیه جهت بررسی و اظهار نظر به بازرس و حسابرس شرکت ارائه می‌نماید؛ ب: بازرس و حسابرس در خصوص مطابقت آنها با قانون و یا استانداردهای حسابرسی اظهار نظر یا آن اطلاعات را تصدیق می‌نماید؛ ج: بازرس و حسابرس این اطلاعات را همراه با اظهار نظر خود بر روی سامانه کدال منتشر می‌نماید؛ د: ناشر نیز اطلاعات و صورت‌های مالی را مستقلاً بر روی سامانه کدال منتشر می‌نماید. اهم وظیفه حسابرس و بازرس شرکت در مرحله دوم نمایان می‌شود و همین مرحله است که در قسمت اخیر بند ۳ ماده ۴۹ قانون یادشده مورد جرم‌انگاری قرار گرفته است.^{۲۷} بنابراین در این قسمت مختصراً به عناصر متشکله جرم اظهار نظر غیرقانونی بازرس و حسابرس شرکت می‌پردازیم.

۳-۲-۱. عنصر مادی

براساس تقسیم‌بندی مشهور غالب جرایم از سه عنصر قانونی، مادی و روانی تشکیل می‌شود (میرمحمدصادقی، ۱۳۹۲، ص. ۵۷). البته به نظر برخی حقوق‌دانان عنصر قانونی در واقع ترجمان همان «اصل قانونی بودن جرم» است (میرمحمدصادقی، ۱۳۹۲، الف، ص. ۲۶) که نیاز به بررسی مجزا و مستقل ندارد. به هر حال چه عنصر قانونی را عنصری مجزا و در عرض سایر عناصر متشکله جرم در نظر بگیریم و چه آن را ترجمان اصل مذکور بدانیم، نیاز به اختصاص قسمت جداگانه‌ای از این پژوهش به این موضوع نیست و تنها به این بسنده می‌شود که به نظر می‌رسد بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار به‌عنوان عنصر قانونی و یا مبنای مجازات بازرس و حسابرس شرکت به‌شمار می‌آید و به استناد این مقرر قانونی می‌توان به مجازات بازرس و حسابرس متخلف پرداخت.

رفتار فیزیکی جرم مزبور تخلف از مقررات قانونی ناظر به بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات است. این جرم هم به‌صورت فعل و هم به‌صورت ترک فعل قابل ارتکاب است؛ لذا هرگاه حسابرسی که تخلفی در صورت‌های مالی مشاهده کرده است و یا بازرسی که متوجه عدم رعایت مقررات قانونی شده است، ولیکن از تذکر در این خصوص خودداری کرده و با هماهنگی ناشر و به نوعی تبانی با او تخلفات مزبور را متذکر نشده است، مشمول این مقرر قانونی می‌گردد. البته واضح است که فرض ارتکاب جرم مزبور به‌صورت ترک فعل، دارا بودن سایر شرایط مسئولیت کیفری تارک فعل در حقوق ایران است.^{۲۸} همچنین این جرم در زمره جرایم آنی بوده و به محض انجام فعل یا ترک فعل یادشده، جرم به وقوع می‌پیوندد.

از شرایط و اوضاع و احوال ارتکاب این جرم می‌توان به دو شرط مهم و اساسی اشاره کرد:

الف) وجود مسئولیت قانونی (و نه صرفاً اخلاقی) در بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی. دارا بودن مسئولیت قانونی و نه صرفاً اخلاقی در بررسی و اظهارنظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی از شرایط اصلی اوضاع و احوال

ارتکاب این جرم می‌باشد. تا زمانی که هیچ‌گونه مسئولیت قانونی برای شخص در اظهارنظر و... وجود نداشته باشد، نمی‌توان تخلف از مقررات توسط وی را مستوجب عقاب و سرزنش دانست. به‌عنوان مثال در جرم موضوع این فصل هرگاه ناشر صورت‌های مالی را تهیه نماید و به شخصی که هیچ تخصصی در حسابرسی و بازرسی ندارد بدهد و شخص مزبور نیز به تأیید این صورت‌های مالی اقدام نماید، نمی‌توان این شخص را به دلیل اینکه از مقررات قانونی در اظهار نظر در خصوص صورت‌های مالی تخلف نموده است، محکوم نمود، زیرا شخص مزبور هیچ‌گونه مسئولیت قانونی در قبال اظهارنظر در این خصوص نداشته است. اما هرگاه بازرس و یا حسابرس مستقل شرکت در خصوص صورت‌های مالی کوچک‌ترین تخلفی از مقررات قانونی نماید، به دلیل آنکه وظیفه قانونی در اظهار نظر مطابق قانون داشته است، به مجازات صدر ماده ۴۹ محکوم خواهد شد.

ب) وجود رابطه قراردادی با شرکت. از دیگر شرایط و اوضاع و احوال ارتکاب جرم موضوع این فصل وجود رابطه قراردادی با شرکت است. هرگاه شرکتی از یکی از مؤسسات حسابرسی به‌عنوان حسابرس و بازرس استفاده نماید و با انعقاد قرارداد حسابرسی و بازرسی، اظهار نظر و تهیه گزارش را به آن شرکت محول نماید، آن مؤسسه در صورت تخلف از مقررات قانونی مرتکب جرم موضوع این فصل شده است. در شرایط و اوضاع و احوال وقوع این جرم وجود رابطه قراردادی با شرکت اهمیت دارد و نه با سازمان بورس و یا سازمان حسابرسی؛ کما اینکه حق‌الزحمه انجام عملیات حسابرسی و بازرسی خود را نیز از شرکت موردنظر دریافت می‌دارند. بنابراین هرگاه حسابرس شرکت در مجمع عمومی صاحبان سهام و براساس تشریفات قانونی به‌عنوان حسابرس انتخاب گردیده و رابطه قراردادی با شرکت تحت نظارت خود داشته باشد و در خصوص صورت‌های مالی شرکت اظهارنظر غیرقانونی و خلاف مقررات نماید و این صورت‌های مالی حسابرسی شده جهت انتشار عمومی در سامانه مربوطه (کدال) به ثبت رسد، جرم موضوع بند ۳ ماده ۴۹ قانون یادشده واقع شده است. در پایان مبحث مربوط به عنصر مادی این جرم لازم به ذکر است که این جرم از نوع

جرایم مطلق محسوب می‌گردد که به وقوع پیوستن نتیجه خاص مانند ورود ضرر و زیان به دیگری از شرایط تحقق آن نمی‌باشد.^{۲۹}

۳-۲-۲. عنصر روانی

برای تحقق هر جرم نقض اوامر و نواهی قانون‌گذار به تنهایی کافی نیست. فعل مجرمانه باید نتیجه خواست و اراده فاعل باشد. در خصوص جرم «تخلف از مقررات قانونی در بررسی و اظهارنظر...» نیز مانند سایر جرایم وجود قصد ارتکاب جرم برای وقوع جرم لازم و مسلم است. به طوری که تخلف از مقررات قانونی بدون قصد انجام تخلف (قصد فعل یا همان سوءنیت عام) امکان‌پذیر نبوده و اصلاً جرم محسوب نمی‌شود. منظور از سوءنیت عام، عمد در ارتکاب فعل یا همان اراده خودآگاه فرد در ارتکاب عمل مجرمانه است که در این جرم قصد و عمد فاعل در ارتکاب تخلف مزبور سوءنیت عام جرم به‌شمار می‌رود. لذا چنانچه حسابرس در اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی با سهل‌انگاری تام قسمتی از استانداردهای حسابرسی را رعایت نکند و به این بی‌توجهی خود نیز واقف نباشد، نمی‌توان سوءنیت عام وی را محرز دانست؛ چرا که بعید است بتوان سهل‌انگاری وی را «تخلف» در اجرای وظایف محوله از مقررات قانون بازار دانست؛ و همچنین لازمه تخلف، عمد و قصد در تخلف است و سهل‌انگاری نمی‌تواند عنصر روانی آن را تشکیل دهد (میرزایی‌منفرد، ۱۳۸۹، ص. ۲۳۲). آگاهی مرتکب به عدم وجود شرایط قانونی مانند ناقص و نادرست بودن اطلاعات و مدارک نیز شرط دیگر تحقق عنصر روانی این جرم تلقی می‌شود. در این جرم با توجه به اینکه قانون‌گذار صراحتاً به وجود قصد نتیجه یا سوءنیت خاص اشاره نکرده و تنها به ذکر «تخلف از مقررات قانونی» بسنده کرده است، وجود سوءنیت خاص ضروری نیست و دارا بودن سوءنیت عام برای ارتکاب آن کافی است.

۳-۳. مسئولیت کیفری مؤسسات حسابرسی به‌عنوان اشخاص حقوقی

به‌صورت کلی نهادهای مرتبط با حرفه حسابداری را می‌توان شامل نهادهایی از قبیل سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان امور مالیاتی و سازمان

بورس و اوراق بهادار دانست. هرکدام از این نهادها دارای شرح وظایف مجزا و مستقل از یکدیگرند و ساختار اداره و تشکیلات خاص خود را دارا می‌باشد.^{۳۰}

براساس ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مصوب جلسه ۱۳۸۶/۰۵/۰۸ شورای عالی بورس و اوراق بهادار و اصلاحیه‌های بعدی آن، شرکت‌های ثبت‌شده نزد سازمان، یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار یا بازارهای خارج از بورس، شرکت‌های فرعی، شرکت‌های سهامی عام با عرضه عمومی و نهادهای مالی موضوع قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی مکلفند حسابرس مستقل و بازرس قانونی خود را از میان سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه که در فهرست مؤسسات حسابرسی معتمد درج شده‌اند و از توانایی لازم متناسب با اندازه شرکت برخوردار هستند، انتخاب نمایند.

با توجه به دستورالعمل یادشده و سایر قوانین و مقررات موضوعه به‌خصوص ماده ۱۴۳ قانون مجازات اسلامی (مصوب ۱۳۹۲) به‌نظر می‌رسد در صورت ارتکاب جرم توسط شریک و مدیر مؤسسه (که امضاکنندگان و مسئول مستقیم گزارش حسابرسی هستند) جرم را می‌توان به مؤسسه حسابرسی نیز منتسب نمود. این موضوع در دستورالعمل اخیرالذکر نیز پذیرفته شده است، چرا که در ماده ۱۶ آن به ضمانت اجراهای مربوط به تخلف از مقررات در خصوص مؤسسه پرداخته است؛ لذا هرگاه در گزارش حسابرسی تخلفی رخ دهد که آن تخلف ضمانت اجرای کیفری داشته باشد، علاوه بر مرتکبین اصلی که همان دو نفر امضاءکننده ذیل گزارش هستند، شخصیت حقوقی مؤسسه را نیز می‌توان مجازات نمود. بدیهی است انتساب جرم به مؤسسه حسابرسی در صورتی مدنظر است که سایر شرایط مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی را دارا باشد.

در ایران تا قبل از تصویب قانون مجازات اسلامی فعلی (مصوب ۱۳۹۲) مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی به‌عنوان یک قاعده کلی پذیرفته نشده بود و تنها به‌صورت گذرا و موردی در برخی قوانین خاص به این موضوع اشاره شده بود. البته این موضوع در سایر نظامات حقوقی از جمله آمریکا، فرانسه، انگلستان، ژاپن و حتی در بسیاری از کشورهای اسلامی همچون افغانستان، لبنان، سوریه، اردن، عراق، امارات متحده عربی و

الجزایر مورد پذیرش واقع گردیده است (سلیمی، ۱۳۹۴، ص. ۱۴۳). در ایران پس از تصویب قانون مجازات اسلامی (مصوب ۱۳۹۲) این موضوع صراحتاً و به صورت کلی پذیرفته شد.^{۳۱}

براساس ماده ۱۴۳ قانون مجازات اسلامی «در مسئولیت کیفری اصل بر مسئولیت شخص حقیقی است و شخص حقوقی در صورتی دارای مسئولیت کیفری است که نماینده قانونی شخص حقوقی به نام یا در راستای منافع آن مرتکب جرمی شود. مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی مانع مسئولیت اشخاص حقیقی مرتکب جرم نیست». در این قسمت لازم است به توضیح مختصر برخی عبارات ذکر شده در این ماده مانند «نماینده قانونی» یا «به نام یا در راستای منافع» پرداخته شود. اولاً علی‌رغم وجود اختلاف نظرهای فراوان در خصوص عبارت «نماینده قانونی» به نظر می‌رسد هر شخصی که قول و عمل او عرفاً در حکم قول و عمل شخص حقوقی باشد، نماینده قانونی آن شخص حقوقی محسوب می‌شود (مشروح مذاکرات جلسات علمی سازمان بورس و اوراق بهادار، مورخ ۱۳۹۵/۰۶/۱۶). بنابراین منظور از نمایندگی قانونی در این ماده، صرفاً نمایندگی قانونی مذکور در ماده ۱۲۵ لایحه اصلاحی قسمتی از قانون تجارت^{۳۲} که تنها مدیر عامل را نماینده شرکت ذکر کرده نموده، نیست و این ماده تنها به ذکر یکی از مصادیق نمایندگی قانونی پرداخته است (موسوی مجاب و رفیع‌زاده، ۱۳۹۴، صص. ۱۴۷-۱۶۹).

شرط دیگر تحقق مسئولیت کیفری شخص حقوقی آن است که نماینده قانونی، جرم را «به نام» یا «در راستای منافع» شخص حقوقی انجام دهد. انجام وظیفه «به نام» شخص حقوقی بدین معناست که نماینده قانونی عمل مجرمانه را عملاً و رسماً از طرف شخص حقوقی انجام دهد نه از طرف خود. انجام رفتار در راستای منافع شخص حقوقی نیز بدین معناست که نماینده بدون در نظر گرفتن منافع شخصی خود و با انگیزه و داعی کسب سود و منفعت برای شخص حقوقی مرتکب جرم گردد (موسوی مجاب و رفیع‌زاده، ۱۳۹۴، صص. ۱۴۷-۱۶۹).

با توجه به توضیحات فوق به نظر می‌رسد در صورت ارتکاب جرم توسط مدیر و شریک مؤسسه حسابرسی که امضاکنندگان صورت‌های مالی هستند، انتساب جرم به

مؤسسه حسابرسی (البته با فرض دارا بودن شرایط پیش‌گفته در باب مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی) امکان‌پذیر می‌باشد. چرا که با توجه به مطالب فوق‌الذکر، قطعاً مدیر و شریک مؤسسه حسابرسی را می‌توان نماینده قانونی مؤسسه حسابرسی محسوب کرد و در صورتی که این دو، به نام یا در راستای منافع مؤسسه مرتکب جرمی گردند، آن جرم علاوه بر آن دو شخص به مؤسسه مزبور نیز قابل انتساب می‌باشد.

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

بازرس و حسابرس از ارکان شرکت محسوب می‌گردند. نقش حسابرس و بازرس در شرکت‌های سهامی عام به‌حدی مهم و جدی است که صورت‌های مالی ارائه‌شده به سازمان بورس و اوراق بهادار بدون حسابرسی آنها از اعتبار بالایی برخوردار نیست. علی‌رغم نقش مهم و ضروری این اشخاص برای اظهارنظر خلاف قانون و مقررات آنها، ضمانت اجرای کیفری مشخص و محکمی غیر از ماده ۲۶۷ لایحه اصلاحی قانون تجارت وجود ندارد. این ماده نیز جامع و مانع تمامی مصادیق نیست و شامل حسابرس شرکت نمی‌شود. به‌نظر می‌رسد قسمت اخیر بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار ضمانت اجرای متقنی در خصوص اظهارنظر غیرقانونی بازرس و حسابرس شرکت است که این اشخاص در صورت دارا بودن عناصر متشکله جرم، مشمول مجازات پیش‌بینی شده در این مقرر قانونی می‌گردند. مسلماً است با توجه به مشکلات این بند قانونی، اصلاح آن می‌تواند به بهبود آن کمک نماید.

از یافته‌های دیگر این مقاله تطبیق مسئولیت کیفری مؤسسات حسابرسی با مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی در ایران است. به‌نظر می‌رسد می‌توان علاوه بر قائل شدن مسئولیت کیفری برای شخص حسابرس و بازرس، به مسئولیت کیفری مؤسسات حسابرسی (در قالب شخص حقوقی) نیز قائل شد. این موضوع تا قبل از تصویب قانون مجازات اسلامی فعلی (مصوب ۱۳۹۲) در حقوق ایران پذیرفته نبود ولیکن با تصویب مواد ۲۰ و ۱۴۳ این قانون قدم مثبت و روبه جلویی در این خصوص برداشته شده و مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی پذیرفته شده است.

از سوی دیگر هرچند در متون اسلامی و فقهی به لحاظ جدید بودن موضوع، قاعده‌ای مختص به بازرسی و حسابرسی شرکت‌ها وجود ندارد، ولیکن قواعد مسلم فقهی همچون «ممنوعیت اکل مال به باطل»، «ممنوعیت ضرر و ضرار در اسلام» و «حفظ نظام» به‌عنوان مویذات جرم‌انگاری این رفتار شرح و توضیح و مطابقت داده شده است. به‌نظر می‌رسد قواعد عام و مطلق فقهی و شرعی و عقلی، وجود مسئولیت کیفری برای این موضوع را تأیید و استوار می‌نماید. لذا به این علت که اظهارنظر غیرقانونی حسابرس و بازرس علاوه بر دارا شدن بلاجهت مال توسط این دسته، موجب ضرروزیان سهامداران و سرمایه‌گذاران گشته و همچنین به اعتبار بازار سرمایه کشور لطمه وارد می‌نماید، می‌توان با تطبیق بر قواعد فقهی مذکور و نیز آیات و روایات مرتبط، لزوم جرم‌انگاری و برخورد کیفری با این اشخاص را برداشت نمود.

نکته قابل توجه دیگر اینکه ارتکاب جرم موضوع این مقاله می‌تواند به‌صورت مستقل حائز عناوین مجرمانه دیگری نیز تلقی گردد که هرکدام در جای خود شایسته بررسی است. به‌عنوان مثال در صورتی که عملیات بازرسی و حسابرسی یک شرکت بررسی و اظهارنظر نادرست حسابرس و بازرس شرکت منجر به افزایش یا کاهش نادرست و کاذب قیمت گردد و از این طریق مال دیگری برده شود می‌تواند به‌عنوان مقدمات جرم کلاهبرداری مورد تعقیب قرار گیرد. همچنین در صورتی که حسابرس در نتیجه اظهارنظر خلاف واقع یا برخلاف استانداردهای مربوطه کسب مال یا وجه نماید، فرضیه ارتکاب جرم تحصیل مال از طریق نامشروع (جرم موضوع ماده ۲ قانون ارتشاء و اختلاس و کلاهبرداری) قابل بررسی است. اگرچه این مقاله به‌صورت خاص به بررسی مسئولیت کیفری حسابرس بازرس در فقه و قانون بازار پرداخته است، ولیکن در صورت تطبیق رفتار مجرمانه بر جرایم عمومی دیگر امکان بررسی آنها نیز وجود دارد. لذا می‌توان حسب مورد وقوع جرایم عمومی قوانین کیفری موضوعه مانند ماده ۲۵۸ لایحه اصلاحی قانون تجارت یا قوانین مالیاتی، پولی، بانکی و... را مورد بررسی قرار داد که پرداختن به هر یک از آنها فرصت مجزایی می‌طلبد.

در پایان با توجه به اهمیت موضوع و با عنایت به اثرات غیرقابل جبران اظهارنظر خلاف واقع و غیرقانونی بازرس و حسابرس شرکت در خصوص اطلاعات مالی

شرکت‌ها، پیشنهاد می‌گردد لایحه مستقلی در خصوص مسئولیت کیفری بازرس و حسابرس شرکت تنظیم و توسط دولت به مجلس شورای اسلامی تقدیم گردد.

یادداشت‌ها

۱. ماده ۴۵ قانون بازار اوراق بهادار: «هر ناشری که مجوز انتشار اوراق بهادار خود را از سازمان دریافت کرده است، مکلف است حداقل موارد زیر را طبق دستورالعمل اجرایی که توسط سازمان تعیین خواهد شد، به سازمان ارائه نماید:
 - أ. صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده.
 - ب. صورت‌های میان‌دوره‌ای شامل صورت‌های مالی شش‌ماهه حسابرسی شده، صورت‌های مالی سه‌ماهه.
 - ج. گزارش هیأت مدیره به مجامع و اظهارنظر حسابرس.
 - د. اطلاعاتی که اثر بااهمیتی بر قیمت اوراق بهادار و تصمیم سرمایه‌گذاران دارد».
۲. سامانه جامع اطلاع‌رسانی ناشران (کدال).
۳. ماده ۵ دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار.
۴. ماده ۴۵ قانون بازار اوراق بهادار و ماده ۲۴۲ لایحه اصلاحی قانون تجارت.
۵. مواد ۱۵۰، ۱۲۹، ۱۶۱، ۱۹۱، ۱۶۷ لایحه اصلاحی قسمتی از قانون تجارت.
۶. ماده ۱۵۱ لایحه اصلاحی قسمتی از قانون تجارت.
۷. مواد ۱۱۷، ۱۴۷، ۹۱، ۹۵، ۹۲ لایحه اصلاحی قسمتی از قانون تجارت.
۸. ماده ۲۵ اساسنامه سازمان حسابرسی: مؤسسه حسابرسی، مؤسسه‌ای است که به منظور انجام خدمات حسابرسی، بازرسی قانونی و سایر خدمات تخصصی و حرفه‌ای مندرج در بند «ت» ماده (۱) این اساسنامه، توسط حداقل سه نفر حسابدار رسمی شاغل و بر اساس شرایط زیر تشکیل می‌شود:
 - أ. مؤسسه حسابرسی پس از صدور مجوز تأسیس توسط جامعه، باید بر طبق مقررات به‌عنوان مؤسسه انتفاعی غیرتجاری ثبت شود.

- ب. در نام هر مؤسسه حسابرسی باید عبارت «مؤسسه حسابرسی» و به دنبال نام مؤسسه، عبارت «حسابداران رسمی» قید شود.
- ج. شرکای یک مؤسسه حسابرسی باید به طور تمام وقت منحصراً در همان مؤسسه به کار حرفه‌ای اشتغال داشته باشند. شرکای یادشده باید حداقل سه سال سابقه کار تمام وقت در سطح مدیر حسابرسی در مؤسسات عضو جامعه یا سازمان حسابرسی داشته باشند. حسابداران رسمی که سوابق آنها در سطح مدیر حسابرسی کمتر از میزان مقرر در این ماده باشد می‌توانند به صورت استخدام تمام وقت در مؤسسات حسابرسی، کسری سوابق مذکور را تکمیل نمایند. ضوابط مربوط به احراز شرایط مدیر حسابرسی و استخدام آنها توسط شورای عالی تعیین می‌گردد.
- د. شرکای مؤسسه حسابرسی در مقابل فعالیت‌های مؤسسه و اشخاص ثالث مسئولیت تضامنی دارند.

9. Directoire

۱۰. بند ۲ ماده ۲۲۸ قانون شرکت‌های تجاری فرانسه.

11. Registration Statement

12. Securities & Exchange Commission

۱۳. برای مطالعه بیشتر مراجعه شود به جناتی، محمدابراهیم (۱۳۷۴). ادوار فقه و کیفیت بیان آن، تهران: کیهان.

۱۴ «ثُمَّ تَفَقَّدُوا أَعْمَالَهُمْ وَابْعَثُوا الْعُيُونَ مِنْ أَهْلِ الصَّدَقِ وَالْوَفَاءِ عَلَيْهِمْ فَإِنَّ تَعَاهُدَكَ فِي السِّرِّ لِأُمُورِهِمْ حَدْوَةٌ لَهُمْ عَلَى اسْتِعْمَالِ الْأَمَانَةِ وَالرَّقْفِ بِالرَّعِيَّةِ» (نهج البلاغه: ۵۳).

۱۵. نهج البلاغه: ۱۱۳. برای مطالعه بیشتر مراجعه شود به سجادی، سیدعلی (۱۳۸۰). نظام کنترل و نظارت در اسلام با تأکید بر حکومت امیرالمومنین علیه السلام، تهران: دانشگاه امام صادق علیه السلام.

۱۶. يَا أَهْلَ الْكِتَابِ لِمَ تَلْبِسُونَ الْحَقَّ بِالْبَاطِلِ وَتَكْتُمُونَ الْحَقَّ وَأَنْتُمْ تَعْلَمُونَ.

۱۷. وَلَا تَلْبِسُوا الْحَقَّ بِالْبَاطِلِ وَتَكْتُمُوا الْحَقَّ وَأَنْتُمْ تَعْلَمُونَ.

۱۸. الَّذِينَ آتَيْنَاهُمُ الْكِتَابَ يَعْرِفُونَهُ كَمَا يَعْرِفُونَ أَبْنَاءَهُمْ وَإِنَّ فَرِيقًا مِنْهُمْ لَيَكْتُمُونَ الْحَقَّ وَهُمْ يَعْلَمُونَ.

۱۹. این موضوع در آیات متعدد دیگر همچون بقره ۱۵۹ و ۱۴۶، انعام ۹۱، قصص ۵۲ و ۵۳ و... اشاره گردیده است.

۲۰. برای مطالعه بیشتر مراجعه شود به فتحی، علی (۱۳۸۸)، قرآن کریم و موضوع تحریف‌گری اهل کتاب به‌ویژه یهود، قرآن شناخت، ۲(۴)، ۱۶۷-۲۱۲.

۲۱. وَلَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُمْ بَيْنَكُمْ بِالْبَاطِلِ وَ تَدُلُّوا بِهَا إِلَى الْحُكَّامِ لِنَأْكُلُوا فَرِيقًا مِنْ أَمْوَالِ النَّاسِ بِالْإِثْمِ وَ أَنْتُمْ تَعْلَمُونَ.

۲۲. جهت رعایت اختصار به ذکر آدرس آیاتی که بر این قاعده دلالت می‌نماید، بسنده گردید و خواننده محترم را به کتب تفسیری مفسرین گرانقدر در این خصوص ارجاع می‌نماید: نساء ۲۹، ۱۶۰، ۱۶۱ و توبه ۳۴.

۲۳. در منابع اسلامی، در بسیاری از موارد، تعبیر «اکل سحت»، مرادف با «اکل مال به باطل» به‌کار رفته است و بر اموری چون رشوه، قمار، غصب و نیز درآمدهایی که از طریق جادوگری، لهو و لعب، و خرید و فروش اعیان نجسه، مانند مردار، شراب و... به‌دست آید، «اکل سحت» اطلاق شده است. گرچه واژه «سحت»، در اصل به معنای قطع کردن، بریدن و استیصال است و با مفهوم باطل تفاوت دارد، ولی از آنجا که به کسب‌های حرام و اموالی که از راه‌های خلاف شرع و به شیوه‌های غیرعادلانه به‌دست آید «سحت» گفته شده، معنایی شبیه باطل دارد. در منابع مختلف هر مالی که از راه غیرحلال به‌دست آمده باشد، «سحت» نام دارد (محقق بحرانی، بی‌تا، ج ۱۸، ص. ۷۱ و مکارم شیرازی، ۱۳۷۳، ج ۴، ص. ۳۸۳). سحت نیز همچون باطل، عمومیت دارد. گرچه در پاره‌ای از آیات و روایات، بر مصادیق خاصی تطبیق و تفسیر شده، ولی پیداست که اختصاصی به آن موارد ندارد و هر نوع حرام‌خواری و درآمد نامشروع را شامل می‌شود. در حقیقت «سحت» برکت و حیات و سلامت اجتماعی را از بین می‌برد و باعث رکود و سکون می‌گردد. در باطل نیز همین تعریف جریان دارد. از این روی، می‌توان گفت: «سحت» و «باطل» گرچه در ریشه لغوی تفاوت‌هایی دارند، ولی در بسیاری از جهات مشترک می‌باشند و موارد «سحت» مشمول اصل اکل مال به باطل می‌شود (اسماعیلی، ۱۳۷۳، صص. ۱۲۷-۱۴۷).

۲۴. البته عبارت «علی مؤمن» در این منبع وارد شده و در کتب فقهی دیگر تعبیر یادشده وجود ندارد.

۲۵. ماده ۱۵۴ لایحه اصلاحی قانون تجارت: 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. برای مطالعه بیشتر مراجعه شود به امانی، علی و دوانی، غلامحسین (۱۳۹۰). جرایم و تخلفات حسابرسی، حسابدار رسمی، ۴(۱۵)، ۱۷-۳۰.

۲۶. براساس مقرر قانونی مزبور «هر شخصی که مسئول تهیه اسناد، مدارک، اطلاعات، بیانیه ثبت یا اعلامیه پذیرهنویسی و امثال آنها جهت ارائه به سازمان می‌باشد و نیز هر شخصی که مسئولیت بررسی و اظهار نظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات مذکور را بر عهده دارد و در اجرای وظایف محوله از مقررات این قانون تخلف نماید.» به حبس تعزیری از یک ماه تا شش ماه یا به جزای نقدی معادل یک تا سه برابر سود به‌دست آمده یا زیان متحمل نشده یا هر دو مجازات محکوم خواهد شد.

۲۷. از اطلاق ماده چنین استنباط می‌گردد که علاوه بر بازرس و حسابرس هر شخص دیگری نیز که به بررسی و اظهار نظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات مذکور بپردازد مشمول این ماده می‌شود. لذا می‌توان مسئولیت کیفری مشاوران حقوقی و ارزشیاب را نیز با توجه به این بند قانونی توجیه و بررسی نمود (مشروح مذاکرات جلسات علمی سازمان بورس و اوراق بهادار، مورخ ۱۳۹۴/۱۱/۲۰) که از حوصله این پژوهش خارج بوده و مجال دیگری می‌طلبد.

۲۸. برای مطالعه بیشتر در خصوص شرایط مسئولیت کیفری تارک فعل در حقوق ایران مراجعه شود به میرمحمدصادقی، حسین (۱۳۹۲). جرایم علیه اشخاص، تهران: بنیاد حقوقی میزان.

۲۹. «تعیین جزای نقدی به‌صورت مضربی از سود به‌دست آمده یا زیان متحمل نشده در مادتهای ۴۶ و ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار (آن هم به‌نحو تخییری) با توجه به عدم امکان محاسبه سود یا زیان مادی مستقیم و قطعی در کلیه موارد ناظر به فروضی است که امکان احتساب

- رقم مزبور فراهم باشد و این نحو از تعیین مجازات، کمترین دلالتی بر مقید بودن جرم به تحصیل سود یا دفع ضرر ندارد.» (دادنامه شماره ۹-۴۸-۲۰۰۴/۱۳۰۲/۹۹۷۲ مورخ ۱۳۹۰/۰۲/۲۲ شعبه ۱۱۹۲ دادگاه عمومی جزایی ویژه رسیدگی به جرایم اقتصادی).
۳۰. برای اطلاع بیشتر در خصوص ساختار، تشکیلات و وظایف سازمان حسابرسی مراجعه شود به www.audit.org.ir و همچنین در خصوص ساختار، تشکیلات و وظایف جامعه حسابداران رسمی ایران به www.iacpa.ir.
۳۱. برای مطالعه بیشتر در خصوص مبانی مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی و نظریات مختلف مراجعه شود به شریفی، محسن، حبیب‌زاده، محمدجعفر، عیسایی تفرشی، محمد و فرجیها محمد (۱۳۹۲). دگرگونی‌های مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی در ایران، حقوقی د/دگستری، ۸۲.
۳۲. ماده ۱۲۵: مدیر عامل شرکت در حدود اختیاراتی که توسط هیأت مدیره به او تفویض شده است، نماینده شرکت محسوب و از طرف شرکت حق امضاء دارد.

کتابنامه

- احمدی میانجی، علی (۱۳۷۴). لزوم وزارت اطلاعات در حکومت اسلامی. قم: برگزیده.
- ابن‌العلامة (۱۳۸۸). *ایضاح الفوائد*. (تعلیق و تحقیق: السیدحسین الموسوی‌الکرمانی، الشیخ‌علی‌بن‌الاشتهاردی، الشیخ عبدالرحیم البروجردی). قم: المطبعة العلمية.
- اساتید دانشگاه؛ قضات و کارشناسان حقوقی؛ جلسات علمی؛ سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۲-۱۳۹۵). *مدیریت امور حقوقی و انتظامی*، تهران: سازمان بورس و اوراق بهادار.
- اسکینی، ربیعا (۱۳۸۹). *حقوق تجارت «شرکت‌های تجاری»* (جلد ۲)، تهران: سمت.
- اسماعیلی، اسماعیل (۱۳۷۳). اکل مال به باطل در بینش فقهی شیخ انصاری. کاوشی نو در فقه اسلامی، ۱۶(۶۱)، ۱۲۷-۱۴۷.
- اریاب سلیمانی، عباس (۱۳۹۳). *آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای*، تهران: شهر یاس و مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای.
- اردبیلی، محمدعلی (۱۳۹۲). *حقوق جزای عمومی* (جلد ۲)، تهران: میزان.
- اقدامی، حسین (۱۳۹۲). *مسئولیت‌های حقوقی مدیران شرکت‌های تجاری*. تهران: حدیث مهر.

- امانی، علی، و دوانی، غلامحسین (۱۳۹۰). جرایم و تخلفات حسابرسی. حسابدار رسمی، ۴(۱۵)، ۱۷-۳۰.
- انصاری، شیخ مرتضی (۱۴۱۴ق). رسائل فقهیه. المؤتمر العالمی بمناسبة الذكری المئویة الثانية لمیلاد الشیخ الأنصاری.
- بهرامی احمدی، حمید (۱۳۸۹). قواعد فقه (جلد ۱)، تهران: دانشگاه امام صادق علیه اسلام.
- تمیمی مغربی، ابوحنیفه؛ و نعمان بن محمد بن منصور (۱۳۸۵ق). دعائم الاسلام. (ج ۲). قم: مؤسسه آل البیت علیهم السلام.
- جوانمردی، محمد (۱۳۹۳-الف). جرایم بورسی موضوع بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار اوراق بهادار (پایان نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه امام صادق علیه السلام، تهران، ایران.
- جوانمردی، محمد (۱۳۹۳-ب). نقض مقررات در ارائه اسناد و مدارک به سازمان بورس و اوراق بهادار. بورس اوراق بهادار، ۷(۲۶)، ۱۲۷-۱۶۲.
- حکیمی، محمدرضا (بی تا). الحیاء (جلد ۶). (احمد آرام، مترجم). تهران: دفتر نشر فرهنگ اسلامی.
- حراغملی، محمد بن حسن (۱۴۱۴ق). وسائل الشیعه (جلد ۵). قم: مؤسسه آل البیت (ع) لإحیاء التراث.
- حراغملی، محمد بن حسن (بی تا). وسائل الشیعه الی تحصیل مسائل الشریعه (جلد ۱۸). بیروت: دار احیاء التراث العربی.
- ساکی، محمدرضا (۱۳۹۳). مسئولیت کیفری. تهران: جاودانه جنگل.
- سجادی، سیدعلی (۱۳۸۰). نظام کنترل و نظارت در اسلام با تأکید بر حکومت امیرالمومنین علیه السلام. (پایان نامه کارشناسی ارشد)، دانشگاه امام صادق علیه السلام، تهران، ایران.
- سلیمانی، حمید؛ عبداللهی نژاد، عبدالکریم (۱۳۸۹). بررسی مبانی فقهی جرم پولشویی. مطالعات فقه و حقوق اسلامی، ۱(۳)، ۶۷-۹۳.
- سلیمی، صادق (۱۳۹۴). چکیده حقوق جزای عمومی. تهران: جاودانه جنگل.

شورای عالی بورس و اوراق بهادار (۱۳۸۶). دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب جلسه ۱۳۸۶/۰۵/۰۸ و اصلاحیه‌های ۱۳۹۰/۱۱/۱۷ و ۱۳۹۲/۰۴/۳۱)، تهران: سازمان بورس و اوراق بهادار.

دلشادتهرانی، مصطفی (۱۳۷۹). *اریاب امانت*. تهران: دریا. طباطبائی، محمدحسین (بی‌تا). *تفسیر المیزان* (جلد ۲)، (سیدمحمدباقر موسوی همدانی، مترجم)، قم: دفتر انتشارات اسلامی.

طبرسی، فضل بن حسن (۱۴۱۵ق). *تفسیر مجمع البیان* (جلد ۲). بیروت: مؤسسه‌ی علمی للمطبوعات.

طبری، محمد بن جریر (۱۴۱۵ق). *جامع البیان عن تأویل آیات القرآن*. بیروت: دارالفکر للطباعة و النشر و التوزیع.

طوسی، محمد بن الحسن (۱۴۰۹). *التبیان فی تفسیر القرآن* (جلد ۲). مکتب الاعلام الاسلامی. عرفانی، محمود (۱۳۷۶). نقش بازرس حساب در شرکت‌های سهامی عام؛ مطالعه تطبیقی در حقوق ایران، فرانسه و ایالت متحده آمریکا. *دانشکده حقوق و علوم سیاسی*، ۱۰(۳۷)، ۴۸-۳۳.

غلامی، علی، و نورآبادی، علیرضا (۱۳۹۰). نظارت در فقه شیعه و ظهور آن در نظام حقوقی ایران. *فصلنامه پژوهش‌های فقهی - حقوقی*، ۱(۱)، ۷۰-۳۳.

غروی اصفهانی، محمدحسین (۱۳۷۴). *نهایه الدراییه فی شرح الکفایه* (جلد ۱). بی‌جا. فتحی، علی (۱۳۸۸). قرآن کریم و موضوع تحریف‌گری اهل کتاب به‌ویژه یهود. *قرآن‌شناخت*، ۲(۲)، ۲۱۲-۱۶۷.

فروغ‌نژاد، حیدر؛ احمدی، شاهین؛ سادات، امین؛ و عبدی، حسین (۱۳۹۵). *فهم و تحلیل صورت‌های مالی*. تهران: بورس.

قرآن کریم.

کلینی، محمد بن یعقوب بن اسحاق (۱۴۰۷). *الکافی* (جلد ۱۵). تهران: دارالکتب الإسلامیه. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۹). *استانداردهای حسابرسی و سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط*. تهران: سازمان حسابرسی.

- مجلس شورای اسلامی ایران (۱۳۹۲-الف). قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی، تهران: مجلس شورای اسلامی ایران.
- مجلس شورای اسلامی ایران (۱۳۹۲-ب). قانون مجازات اسلامی، تهران: مجلس شورای اسلامی ایران.
- مجلس شورای اسلامی ایران (۱۳۹۴). قانون بازار اوراق بهادار، تهران: مجلس شورای اسلامی ایران.
- مجلسی، محمدباقر (۱۴۰۹). مرآة العقول فی شرح أخبار آل الرسول. تهران: دارالکتب الإسلامیه.
- محرمی، توحید (۱۳۷۵). نظارت بر قدرت سیاسی در اسلام. (پایان نامه کارشناسی ارشد)، دانشگاه امام صادق علیه السلام، تهران، ایران.
- محقق داماد، سیدمصطفی (۱۳۷۰). قواعد فقه بخش مدنی. تهران: وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی.
- مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای (۱۳۹۵). مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران. تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران.
- مکارم شیرازی، ناصر (۱۳۷۳). تفسیر نمونه (جلد ۴). تهران: دارالکتب الاسلامیه.
- موسویان، سیدعباس (۱۳۹۱). بازار سرمایه اسلامی. تهران: پژوهشگاه فرهنگ و اندیشه اسلامی.
- موسوی خمینی، سیدروح الله (۱۴۲۱ق). کتاب البیع (جلد ۲). تهران: مؤسسه تنظیم و نشر آثار امام خمینی (ره).
- موسوی خوئی، سیدابوالقاسم (۱۴۱۷). مصباح الفقاهة (جلد ۲). قم: مؤسسه انصاریان للطباعة و النشر.
- موسوی خوئی، سیدابوالقاسم (۱۴۲۸ق). مبانی تکملة المنهاج (جزء ۴۱). قم: مؤسسه الاحیاء آثار الامام الخوئی.
- موسوی مجاب، سیددربید، و رفیع زاده، علی (۱۳۹۴). دامنه مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی در قانون مجازات اسلامی. پژوهش حقوق کیفری، ۵(۱۳)، ۱۴۷-۱۶۹.

- میرزایی منفرد، غلامعلی (۱۳۸۹). حقوق کیفی بازرسی بازار اوراق بهادار. تهران: میزان.
- میرمحمدصادقی، حسین (۱۳۹۲-الف). جرایم علیه اشخاص. تهران: بنیاد حقوقی میزان.
- میرمحمدصادقی، حسین (۱۳۹۲-ب). جرایم علیه اموال و مالکیت. تهران: بنیاد حقوقی میزان.
- محقق البحرانی. بی تا. الحدائق الناضره (جلد ۱۸). قم: مؤسسه النشر الإسلامی التابعه لجماعه المدرسین.
- نائینی، میرزا محمدحسین (۱۳۸۲). تنبیه الأئمه وتنزیه المله. (تحقیق: سیدجواد ورعی). قم: بوستان کتاب.
- نوربها، رضا (۱۳۷۵). زمینه حقوق جزای عمومی. تهران: کانون وکلای دادگستری.