



موضوع	ابطال بند (ز) و شقوق «1، 2، 3» ماده (2) و ماده (3) آیین نامه اجرایی تبصره (4) قانون « استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی» مصوب 1379/06/03 هیأت وزیران
<p>شماره دادنامه: 770 الی 773  تاریخ دادنامه: 1392/11/07  کلاس پرونده: 89/569، 88/952، 87/1060، 415  مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری  شاکلی: 1- خانم مهناز پراکند 2- سازمان بازرسی کل کشور 3- شرکت پرشیا ارس خاورمیانه  موضوع شکایت و خواسته: 1- ابطال بند (ز) و شقوق «1، 2، 3» ماده (2) و ماده (3) آیین نامه اجرایی تبصره (4) قانون « استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی» مصوب 1379/06/03 هیأت وزیران  2- ابطال بند 5 بخشنامه شماره 68438/8967/201-1381/12/03 وزارت امور اقتصادی و دارایی  3- ابطال بخشنامه شماره 24067-1387/03/20 سازمان امور مالیاتی کشور  گردش کار: خانم مهناز پراکند به موجب دادخواستی ابطال بند (ز) و شقوق «1، 2، 3» ماده (2) و ماده (3) آیین نامه اجرایی تبصره (4) قانون « استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی» مصوب 1379/06/03 هیأت وزیران  2- ابطال بند 5 بخشنامه شماره 68438/8967/201-1381/12/03 وزارت امور اقتصادی و دارایی  3- ابطال بخشنامه شماره 24067-1387/03/20 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:  " با سلام واحترام به استحضار می رساند:  1- مواد 20- 74- 106- 144 الی 153 قانون تجارت شرکتهای سهامی خاص را مکلف به انتخاب بازررس یا بازرسان قانونی حسب مورد توسط مجامع عمومی موسس و عادی سالانه کرده است که بازرسان منتخب مجامع عمومی، وظایف بازرسی از اعمال مدیران شرکت را عهده دار می شوند.  2- ماده واحده قانون تشکیل سازمان حسابرسی مصوب 1362 شرکتهای دولتی و وابسته به دولت و سایر موسسات عمومی را مکلف به استفاده از خدمات سازمان حسابرسی برای انجام وظایف بازررس قانونی کرده است.  3- بند «ب» ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابرس مصوب 1372/10/29 به دولت اجازه داده است که «حسب مورد و نیاز و همچنین جهت حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی واحدهای تولیدی و بازرگانی و سایر شرکتهای سهامی» به منظور اعمال نظارت مالی بر آنها، از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابرس «برای حسابرسی و بازرسی قانونی» این واحدها استفاده نماید.  قضات دیوان، همان گونه که مستحضرید طبق قانون تجارت بازررس یا بازرسان قانونی شرکتهای سهامی از بین افراد مورد اعتماد سهامداران و توسط مجامع عمومی با رأی اکثریت حاضر در هر یک از مجامع انتخاب می شوند و به عنوان چشم و چراغ سهامداران برای کنترل اعمال هیأت مدیره انجام وظیفه می نمایند. به عبارت دیگر بازررس یا بازرسان هر شرکت یا موسسه نماینده اکثریت سهامداران شرکت یا موسسات برای اعمال نظارت بر عملکرد مدیران در امور مالی و غیر مالی است و با توجه به بند ب قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح مصوب 1372/10/29 تحت شرایطی به دولت اجازه داده شده است که به منظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی و بازرگانی و سایر شرکتهای سهامی «عمل بازرسی و حسابرسی قانونی» را با استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابرس به عمل آورند. شرایط مذکور در بند ب قانون فوق الذکر عبارتند از:  الف- دولت حسب مورد و در صورت نیاز تشخیص دهد که جهت اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی و شرکتهای سهامی باید از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابرس برای بازرسی و حسابرسی قانونی این واحدها استفاده نماید.  ب- دولت جهت حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی واحدهای مذکور استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابرس را ضروری تشخیص دهد.  لذا چنانچه ملاحظه می فرمایید:  بنا بر مستنبط از مقررات قانون تجارت در خصوص انتخاب بازررس یا بازرسان قانونی و قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابرس مصوب 1372/10/29</p>	

اولاً: فرق است بین نهاد بازرسی قانونی به عنوان نماینده اکثریت سهامداران برای اعمال نظارت بر عملکرد مدیران به منظور حفظ حقوق سهامداران و فعل بازرسی یا حسابرسی قانونی به عنوان اعمال نظارت دولت بر امور مالی واحدهای مذکور در شرایط خاص مندرج در قانون موصوف به منظور حفظ حقوق دولت و دریافت مالیات.

ثانیاً: تجویز استفاده دولت از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابرس برای بازرسی و حسابرسی قانونی واحدهای مذکور مقید به شرایطی است و مطلق نیست و استفاده از آن دایمی- همیشگی و ثابت نیست. لیکن ماده 3 و بند (ز) ماده 2 آیین نامه تبصره 4 قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابرس مصوب 1379 وزارت امور اقتصادی و دارایی که طی آن شرکتهای سهامی را مکلف به انتخاب بازرسی و حسابرس قانونی از میان موسسات حسابرسی کرده است با روح قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابرس و نص صریح قانون تجارت در خصوص انتخاب بازرسی و بازرسان قانونی در شرکتهای سهامی در تضاد و تعارض آشکار است و در واقع دامنه شمول قانون را توسعه و گسترش داده که چنین اختیاری را نداشته است. توضیح این که:

علی رغم وجود تفاوت آشکار بین « مقوله بازرسی قانونی شرکتهای و موسسات » که این نهاد برای اعمال نظارت سهامداران بر عملکرد مدیران از حیث رعایت حقوق سهامداران تاسیس شده و « مقوله حسابرسی و بازرسی قانونی » که برای اعمال نظارت دولت بر عملکرد شرکتهای از حیث رعایت حقوق دولت و تعیین میزان مالیات مودیان ایجاد شده است. متأسفانه بند (ز) ماده 2 و ماده 3 آیین نامه مصوب 1379 تبصره 4 قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابرس (مصوب 1379) دو مقوله « بازرسی قانونی » و « بازرسی و حسابرسی قانونی » را با هم خلط کرده و یکی قلمداد کرده است که نه تنها با روح قانون تجارت در خصوص انتخاب بازرسی یا بازرسان شرکتهای سهامی در تعارض و تخلف است بلکه با غرض قانونگذار از وضع و تصویب قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابرس مخالفت آشکار دارد.

از طرفی بخشنامه شماره 201-68438/8967-1381/12/03 سازمان امور مالیاتی تحت عنوان « اطلاعیه مهم وزارت امور اقتصادی و دارایی » که کلیه شرکتهای سهامی خاص را که جمع دارایی آنها بیش از 16 میلیارد ریال است مشمول آیین نامه مذکور کرده و مقرر داشته است که « حسابرس و بازرسی قانونی » خود را باید منحصر از بین حسابداران ذی صلاحی که اعلام شده اند انتخاب کنند و بخشنامه شماره 24067-20/3/1387 سازمان امور مالیاتی که شرکتهای سهامی را در چارچوب مواد 148 و 149 قانون تجارت و قانون تاسیس سازمان حسابرسی و مواد 3 و 4 آیین نامه اجرایی تبصره 4 ماده واحده قانون استفاده از خدمات حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابرس مکلف به عقد قرارداد بازرسی و حسابرسی با موسسات حسابرسی کرده است.

علاوه بر مغایرت آشکار با قانون تجارت و قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابرس با قانون تشکیل سازمان حسابرسی مصوب 1362 نیز که صرفاً شامل شرکتهای دولتی است و شرکتهای خصوصی از جمله شرکتهای سهامی خاص از شمول این قانون خارج هستند در تضاد است و در حقیقت و نفس الامر به نحوی قانونگذاری شده و دامنه شمول قانون را با وضع آیین نامه ها توسعه و گسترش داده است.

اینک با تقدیم این دادخواست رسیدگی و صدور حکم بر ابطال بند (ز) ماده 2 و ماده 3 آیین نامه تبصره 4 قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای بازرسان ذی صلاح و بخشنامه های 201-68438/8967-20/3/1381 و 24067-20/03/1387 سازمان امور مالیاتی به لحاظ مغایرت با قانون مورد استدعاست.

قائم مقام رئیس سازمان بازرسی کل کشور به موجب شکایت نامه شماره 10/11/1388-87964/88/302 ابطال ماده 2 آیین نامه اجرایی تبصره (4) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوب 1379/06/03 هیأت وزیران و ابطال بخشنامه شماره 24067-20/03/1387 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است:

"سلام علیکم:

احتراماً، به استحضار میرساند، ماده 2 آیین نامه اجرایی تبصره (4) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی و همچنین بخشنامه شماره 24067-20/03/1387 سازمان امور مالیاتی کشور از حیث انطباق با قانون در کمیسیون تطبیق مصوبات دستگاههای اداری، این سازمان مورد بررسی قرار گرفت که نتیجه آن به شرح ذیل ایفاد میشود:

الف- مصوبات مورد نظر

1- ماده 2 آیین نامه اجرایی تبصره (4) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوب 1379/06/13 هیأت وزیران بیان می دارد: « اشخاص حقوقی ذیل مکلفند حسب مورد حسابرس و بازرسی قانونی یا حسابرس خود را از میان موسسات حسابرسی که عضو جامعه حسابداران رسمی ایران هستند، انتخاب نمایند.

الف- شرکتهای پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار و شرکتهای تابعه و وابسته به آنها.

ب- شرکتهای سهامی عام و شرکتهای تابعه و وابسته به آنها.

ج- شرکتهای موضوع بندهای (الف و ب) ماده (7) قانون اساسنامه سازمان حسابرسی با رعایت ترتیبات مقرر در تبصره 1 ماده (132) قانون محاسبات عمومی.

ه- شعب و دفاتر نمایندگی شرکتهای خارجی که در اجرای قانون اجازه ثبت شعبه و نمایندگی شرکتهای خارجی - مصوب 1376- در ایران ثبت شده اند.

و- موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی و شرکتهای، سازمانها و موسسات تابعه و وابسته به آنها.

ز- سایر اشخاص حقوقی و حقیقی زیر که با در نظر گرفتن عواملی از قبیل درجه اهمیت، حساسیت و حجم فعالیت آنها (میزان فروش محصولات یا خدمات، جمع داراییها، تعداد پرسنل و میزان سرمایه) و همچنین میزان ظرفیت کاری

مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی، مشخصات یا فهرست آنها توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تا پایان دی ماه هر سال اعلام می شود:

- 1- شرکتهای سهامی خاص و سایر شرکتهای و همچنین مؤسسات انتفاعی غیر تجاری
  - 2- شرکتهای و مؤسسات تعاونی و اتحادیه های آنها
  - 3- اشخاص حقیقی که طبق مقررات قانونی مربوط، مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند.
- تبصره 1- اشخاص موضوع این ماده می توانند از خدمات سازمان حسابرسی که تنها موسسه حسابرسی دولتی است، به عنوان حسابرس و بازرس قانونی یا حسابرس خود حسب مورد استفاده نمایند.»
- 2- بخشنامه شماره 1387/03/20-24067 سازمان امور مالیاتی کشور تصریح می نماید:

«نظر به این که در شرکتهای سهامی خاص وظایف بازرسی و حسابرسی، در چارچوب مواد 148 و 149 قانون تجارت و قانون تاسیس سازمان حسابرسی و موارد 3 و 4 آیین نامه اجرایی تبصره (4) ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی انجام می گیرد، انتخاب بازرس و حسابرس در مجمع عمومی سالانه بوده که به طور معمول در چهار ماهه اول سال برای تصویب گزارش مالی سال قبل تشکیل می گردد، لذا لزوما تاریخ قرارداد بازرسی و حسابرسی بر اساس مصوبه مجمع مزبور از تاریخ جلسه مجمع به بعد خواهد بود.

بنا به مراتب فوق در هنگام دریافت گزارش حسابداران رسمی برای شرکتهای سهامی در اجرای مقررات ماده 272 قانون مالیاتهای مستقیم لازم است آگهی روزنامه رسمی تصمیمات مجمع که حاوی اسامی حسابرس و بازرس انتخاب شده است را اخذ تا ملاک پذیرش قرارداد حسابرس و به تبع آن پذیرش گزارش حسابرس مالیاتی با رعایت مقررات قرار گیرد.»

ب- قوانین و مقررات مربوط

1- ماده واحده قانون « استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی» مصوب 1372/11/27 اشعار می دارد:

«به منظور اعمال نظارت مالی برواحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی، همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی حق و ذی نفع، به دولت اجازه داده می شود حسب مورد و نیاز، ترتیبات لازم را برای استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی در موارد زیر به عمل آورد:

- الف- حسابرسی و بازرسی قانونی شرکتهای پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار
- ب- حسابرسی و بازرسی قانونی سایر شرکتهای سهامی
- ج- حسابرسی شرکتهای غیر سهامی و مؤسسات انتفاعی و غیر انتفاعی
- د- حسابرسی و بازرسی قانونی شرکتهای و مؤسسات موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده 7 اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی مصوب 1366
- ه- حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی

تبصره 5- دستگاههای دولتی می توانند از خدمات سازمان حسابرسی که تنها سازمان حسابرسی دولتی محسوب می شود یا حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی فوق الذکر استفاده کنند.»

ماده 106 قانون تجارت مقرر می دارد:

«در مواردی که تصمیمات مجمع عمومی متضمن یکی از امور ذیل باشد یک نسخه از صورت جلسه مجمع باید جهت ثبت به مرجع ثبت شرکتهای ارسال گردد:

1- انتخاب مدیران و بازرس یا بازرسان

2- تصویب ترانزنامه

3- کاهش یا افزایش سرمایه و هر نوع تغییر در اساسنامه

4- انحلال شرکت و نحوه تصفیه آن

ماده 272 قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره های 1 و 2 آن الحاقی 1380/11/27 اعلام می دارد:

«سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دار انجام دادن وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی اشخاص هستند، در صورت درخواست اشخاص مذکور مکلف اند گزارش حسابرسی مالیاتی طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می شود، تنظیم کنند و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مودی قرار دهند.....»

تبصره 1- اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می کند، قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که مودی گزارش حسابرسی مالی نسبت به صورتهای مالی که طبق استانداردهای حسابرسی توسط همان حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی تنظیم شده باشد را ضمیمه گزارش حسابرسی مالیاتی همراه با اظهار نامه مالیاتی یا حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهار نامه، تسلیم اداره امور مالیاتی مربوط کرده باشد.

تبصره 2- سازمان امور مالیاتی کشور می تواند حسابرسی صورتهای مالی و تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی را به حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی واگذار نماید. در این صورت، پرداخت حق الزحمه، طبق مقررات مربوط به عهده سازمان امور مالیاتی کشور است.

ج- نظریه:

بنا به مراتب و با توجه به مفاد قوانین و مقررات مذکور:

1- در مبحث اول هدف قانونگذار از صدر ماده واحده قانون «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران...» تعیین ضوابط در اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی، همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی حق و ذی نفع است

که گستره و محدوده آن لاجرم می باید با روح آزادیهای حاکم بر حوزه اقتصاد و قواعد مربوط به آن از جمله مفاد ماده 10 قانون مدنی (دایر بر نافذ بودن قراردادهای خصوصی مادامی که مخالف صریح قانون نباشند)، سازگار باشد. از این رو تکلیف ماده 2 آیین نامه اجرایی تبصره (4) قانون مارالذکر مبنی بر لزوم انتخاب «حسابرس و بازرس قانون» یا «حسابرس» توسط اشخاص حقوقی و حقیقی مندرج در آن ماده از میان موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، خارج از حدود اختیارات قانونی قوه مجریه است و از مفاد قانون یاد شده چنین انحصاری افاده نمی شود.

مضافاً از تبصره 5 ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران تخییر دستگاههای دولتی در بهره مندی از موسسات فوق الذکر استنباط می شود و به همین جهت نیز قانونگذار در این تبصره آورده است: «دستگاههای دولتی می توانند از خدمات سازمان حسابرسی... یا حسابداران رسمی و موسسات فوق الذکر استفاده کنند».

2- در خصوص مبحث دوم، بخشنامه سازمان امور مالیاتی که استفاده از امتیاز مصرح در تبصره 1 ماده 272 قانون مالیاتهای مستقیم را منوط به درج نام حسابرس شرکت در روزنامه رسمی کرده است، تکلیفی مازاد بر قانون و تشریفات مربوط به ثبت و فعالیت شرکتها است.

زیرا آگهی روزنامه رسمی صرفاً برای درج موارد و الزامات قانونی شرکتها است و این الزامات در قانون تجارت ذکر گردیده اند. بدین رو، سازمان ثبت اسناد و املاک و اداره کل ثبت شرکتها در حد الزامات قانون تجارت مکلف به درج اساسنامه و مصوبات شرکتها در روزنامه رسمی هستند، مگر آنکه قانون دیگری چنین تکلیفی بر عهده شرکتها نهاده باشد که به تبع درج آن در روزنامه رسمی الزامی است باشند.

به این لحاظ تکلیف مندرج در بخشنامه مذکور برخلاف قانون و باعث جلوگیری از امکان استفاده از مزایای قانونی و مغایر با حقوق اشخاص است.

لذا مراتب در اجرای تبصره 2 ماده 2 قانون تشکیل سازمان بازرسی کشور اعلام، شایسته است دستور فرمایند رسیدگی به مغایرت ماده 2 آیین نامه اجرایی تبصره (4) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی و نیز بخشنامه شماره 24067-1387/03/20 سازمان امور مالیاتی کشور با قوانین مارالذکر خارج از نوبت در دستور کار هیأت عمومی دیوان قرار گرفته و از تصمیمات متخذه این سازمان را مطلع نمایند."

آقای خلیل یارمحمدی به وکالت از شرکت پرشیا ارس به موجب دادخواستی ابطال بخشنامه شماره 24067-1387/03/20 سازمان امور مالیات کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

" احتراماً و با عرض ادب به شرح دادخواست تقدیمی حاضر و مستنداً به مقررات ماده 1 و بند 1 ماده 19 قانون دیوان عدالت اداری و بنا به جهات مشروحه ذیل الاشعار استدعای استماع دعوا مبنی بر ابطال بخشنامه های شماره های مارالذکر صادر شده از سوی سازمان امور مالیاتی کشور را به لحاظ مخالفت مدلول قسمتی از آن با قوانین جاریه موجد حق و خروج از حدود اختیارات مصرح قانونی را دارد.

همان گونه که ملاحظه می فرمایند به حکایت بخشنامه های موضوع دادخواست، سازمان امور مالیاتی، شرکتها و اشخاص حقوقی مشمول ماده 272 قانون مالیاتهای مستقیم را که مکلف به استفاده از حسابرسان رسمی میباشند را ملزم می نماید که بازرس و حسابرس مورد نظرشان را در یکی از مجامع عمومی یا عادی یا فوق العاده انتخاب کرده و پس از تنظیم صورتجلسه مجمع میادرت به ارسال آن به روزنامه رسمی جهت درج و انتشار آگهی نمایند.

در غیر این صورت یا عدم ارائه قرارداد حسابرسی نسبت به رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات وفق مقررات (علی الرأس) اقدام خواهد شد.

بدیهی است که سازمان امور مالیاتی کشور یا هر نهاد دولتی دیگر بر حسب وظیفه ذاتی خود می بایست به دنبال اتخاذ راهکارهایی در جهت جلوگیری از سوءاستفاده های احتمالی قانونی گریزان باشد ولیکن شرط لازم و اساسی در این تصمیمات عدم تباین و تعارض آنها با مقررات موضوعه و حقوق اشخاص است.

کما این که در بخشنامه های موضوع بحث، ارائه قرارداد حسابرسی به ضمیمه اظهار نامه یا موضوع انتخاب بازرس و انتشار آگهی آن امری است که کاملاً منطبق با مقررات قانون تجارت، قانون مالیاتهای مستقیم و ماده واحده قانونی استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی است.

اما آنچه که جای تامل و مذاقه دارد، الزام مودیان مشمول ماده 272 قانون مالیاتهای مستقیم به انتخاب حسابرس در مجامع عمومی (عادی یا فوق العاده) و درج و انتشار آگهی صورتجلسه مشتمل بر این موضوع در روزنامه رسمی است که این امر فاقد هر گونه وجاهت قانونی است، چرا که:

اولاً: در قانون تجارت به عنوان قانون مادر در تنظیم و تنسيق امور شرکتها تجاری و سایر مسائل مربوط، هیچ الزامی در این خصوص ملاحظه نمی شود و هیچ یک از مواد قانونی ناظر بر اختیارات و تکالیف مجامع عمومی اشعار بر انتخاب حسابرس توسط آنها ندارد و اساساً به شرح مقررات منصوصه قانون تجارت این امر از اختیارات و وظایف اعضای هیأت مدیره شرکتها بوده و نه تنها هیچ توجیهی وجود ندارد که هیأت مدیره شرکتها میادرت به تشکیل مجمع عمومی- مخصوصاً به طور فوق العاده- برای این موضوع نمایند، بلکه این بخشنامه به نوعی علاوه بر ایجاد سوء تفاهم و اختلال در امور اداره شرکتها به نوعی تداخل در اختیارات قانونی مصرحه در قانون تجارت برای هیأت شرکتهاست.

علاوه بر این که به شرح مقررات مواد 20 و 145 قانون تجارت چه در مورد شرکتها سهامی عام و چه شرکتها سهامی خاص، تنظیم صورتجلسه و انتخاب صرفاً مقید به انتخاب اولین مدیران یا بازرسان شرکت می باشد و غیر از موارد مذکور تکلیف دیگری احصاء نشده است.

ثانیاً: در توجیه مخالفت این قسمت از بخشنامه معترض عنه با مقررات قانونی همین بس که اداره ثبت شرکتها نیز در برابر اجرای آن و انتشار آگهی مشتمل بر اعلام مشخصات حسابرسی مقاومت و ممانعت دارد. حالبا فرض این که اداره مذکور نیز در مقابل با سازمان امور مالیاتی کشور به انتشار آگهی تمکین نماید، به شرح مقررات ماده 106 قانون تجارت صرفاً در مواردی که تصمیمات مجمع عمومی متضمن یکی از امور مذکوره در ذیل ماده قانونی مارالذکر باشد یک نسخه از صورتجلسه مجمع باید جهت ثبت به مرجع ثبت شرکتها ارسال شود.

مفهوم مخالف ماده قانونی مرقوم این است که در غیر موارد مصرحه هیچ تکلیفی برای شرکت جهت ارسال صورتجلسه مجمع به مرجع مذکوره و به تبع آن انتشار آگهی وجود نداشته و مد نظر قانونگذار نبوده است. ثالثاً: تکلیف مقرر در بخشنامه علاوه بر این که تکلیفی مازاد بر تکالیف مقرر قانونی و در تعارض با مفاد قانون مادر (قانون تجارت) بر اشخاص و مکلفین تحمیل می نماید، به هر حال تالی فاسدهایی خواهد داشت که برای هیچ یک از آنها مقررات و راهکاری در قانون پیش بینی نشده است. مثل فوت حسابرس (یا انحلال)، تخلفات وی و از این قبیل که در صورت بروز و حدوث می بایست راه حلی برای آن پیش بینی شده باشد. در فرض قبول راهکار بخشنامه برای هر یک از موارد باید مجمع عمومی (به احتمال قوی به طور فوق العاده) تشکیل و تصمیم بگیرد. حال آن که وفق مقررات قانون تجارت هیأت مدیره شرکتها به سهولت می تواند رفع مشکل نماید.

رابعاً: ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح ... نیز هیچ اشعار و اشاره ای بر چنین الزامی ندارد. مگر در صورتی که سمت بازررس و حسابرسی در یک شخص جمع گردد که در آن صورت نیز این الزام در واقع ناظر بر انتخاب بازررس می باشد و اعلام حسابرس در صورتجلسه مجمع و انتشار آگهی مشتمل بر مشخصات حسابرس یک امر تبعی است که به جهت اجتماع دو سمت در یک شخص صورت تحقق خواهد گرفت نه اصالتاً.

خامساً: چنانچه قرار باشد هر یک از نهادهای نظارتی یا اجرایی دولتی برای انجام وظایف ذاتی خود، شرکتها را مکلف به انجام موارد مشابه سازمان امور مالیاتی نمایند، قطعاً باید هر یک از شرکتها حداقل هفته ای یک بار مجمع عمومی شرکت را برای انتخاب یک ناظر، محاسب، کارشناس و از این قبیل تشکیل داده و آگهی نمایند. به طور مثال یک شرکت تولیدی که مکلف به استفاده از مسوول فنی یا ناظر در روند تولید است، مکلف باشد مسوول فنی را در مجمع عمومی انتخاب و آگهی نماید. کما این که بازررس یا بازرسان شرکتی در انجام وظایف بازرسی و نظارتی خود ممکن است از افراد و متخصصان مختلف بهره گیرند که یکی از این تخصصها متخصص امور مالی (حسابرس) است.

بدیهی است که هیچ توجیه منطقی و الزام قانونی وجود ندارد که این متخصصین مورد انتخاب و گزینش مجمع عمومی بوده و از طریق نشر آگهی تعرفه و اعلام شود. چه بسا بعضی از امور فنی و تخصصهای مورد نیاز با لحاظ زمینه فعالیت بعضی از شرکتها و نوع حرفه ای که دارند (مثل شرکتها داروسازی و از این قبیل) بسیار حساستر و با اهمیت تر از تخصص مالی و حسابرسی باشد، حال آن که حتماً در چنین مواردی قانونگذار تکلیف مشابه تکلیف بخشنامه های معترض عنه پیش بینی نکرده است.

به واقع چنین تصمیماتی روند اداره امور شرکتها را در نگاه کلان مختل خواهد نمود که کاملاً در تعارض با روح کلی حاکم بر قانون تجارت و ارکان متشکله شرکتها و وظایف ذاتی هر یک از آنهاست. در حالی که با وجود طرق و راهکارهای سهلالوصول دیگر که هیچ مابینت و تضادی با قوانین موضوع نداشته و اختلالی نیز در فعالیت بنگاههای اقتصادی ایجاد نخواهد کرد به راحتی می توان به غرض و هدف منظور نظر سازمان واضع بخشنامه نائل و واصل گردید.

علی ای حال در خاتمه با عرض پوزش از عرایضی که شاید توضیح و اصحات بوده و صرفاً در جهت طرح مسئله معروض نظر قرار گرفت و با استظهار و اشراف و علم آن عالی جنابان که قطعاً در خصوص مورد من به الکفایه خواهد بود استدعای استماع و رسیدگی به دعوا و ابطال بخشنامه معترض عنه در بخش مربوطه رادارد."

متن بند 5 بخشنامه شماره 1381/12/03-201-8967-68438 وزارت امور اقتصادی و دارایی در قسمتهای مورد اعتراض به قرار زیر است:

"5- با توجه به اطلاعیه مورخ 26 و 27 شهریور ماه 1381 مبنی بر تعیین و اعلام مشمولین بند «ز» ماده 3 آیین نامه اجرایی موصوف، سایر اشخاص حقوقی (شامل شرکتها سهامی خاص و دیگر انواع شرکتها و همچنین موسسات انتفاعی غیر تجاری، شرکتها و موسسات تعاونی و اتحادیه های آنها) و اشخاص حقیقی که حسب مقررات قانون مالیاتهای مستقیم مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند و بر اساس آخرین اظهارنامه تسلیمی خود، جمع درآمد (فروش یا خدمات) آنها بیش از هشت میلیارد ریال (در مورد شرکتها پیمانکاری جمع دریافتی آنها بابت پیمان منعقد شده بیش از هشت میلیارد ریال) یا جمع ارزش دارایی آنها بیش از شانزده میلیارد ریال بوده با عنایت به مقررات تبصره 3 ماده 3 آیین نامه اجرایی تبصره 4 مذکور، مکلفند برای سالهای مالی که از 1381/07/01 به بعد آغاز می گردد، حسابرس و بازررس قانونی و یا حسابرس خود را از بین اشخاص حقیقی حسابدار رسمی شاغل و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی انتخاب نمایند."

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری  
محمدجعفر منتظری

