

# ابلاغ رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه

شماره ۷۷۰ الی ۷۷۳ مورخ ۰۷/۱۱/۹۲

## بخشنامه

احتراماً، به پیوست تصویر رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری موضوع دادنامه های شماره 770 الی 773 مورخ 07 / 11 / 1392 مبنی بر استواری بخشنامه شماره 24067 مورخ 20 / 3 / 1387 سازمان متبوع و بند (5) اطلاعیه شماره 68438 / 8967 / 201 مورخ 3 / 12 / 1381 وزارت اموراتقتصادی و دارایی و نیز تأیید بند (ز) و شقوق 1 و 2 و 3 بند مزبور از ماده 2 و ماده 3 آیین نامه اجرایی تبصره 4 قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوب 3 / 6 / 1379، جهت اطلاع و بهره برداری ابلاغ میگردد.

حسین وکیلی

معاون مالیاتهای مستقیم

شماره دادنامه: 770 الی 773

تاریخ دادنامه: 07 / 11 / 1392

کلاس پرونده: 89 / 569.88 / 952.87 / 1060.415

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: 1- خانم مهناز پراکنده 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 3 / 6 / 1379 هیأت وزیران

2- ابطال بند 5 بخشنامه شماره 68438 / 8967 / 201 - 3 / 12 / 1381 وزارت امور اقتصادی و دارایی

3- ابطال بخشنامه شماره 24067 - 20 / 3 / 1387 سازمان امور مالیاتی کشور

گردش کار: خانم مهناز پراکنده 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 3 / 6 / 1379 هیأت وزیران

2- ابطال بند 5 بخشنامه شماره 68438 / 8967 / 201 - 3 / 12 / 1381 وزارت امور اقتصادی و دارایی

3- ابطال بخشنامه شماره 24067 - 20 / 3 / 1387 سازمان امور مالیاتی کشور را خواستار شده و در جهت تبیین خواسته اعلام کرده است که:

“با سلام و احترام به استحضار می رساند:

1\_ مواد 20-74-106-144 الی 153 قانون تجارت شرکتهای سهامی خاص را مکلف به انتخاب بازرس 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 بازرسی قانونی کرده است.

3\_ بند ب ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابرس مصوب 29 / 10 / 1372 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 بازرس 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 بازرس 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 29 / 10 / 1372 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 بازرس یا بازرسان قانونی و قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابرس مصوب 29 / 10 / 1372

اولاً: فرق است بین نهاد بازرس 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 و 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 شق 1 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 بازرس 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 شرکتها 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 شرکتها 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 شرکتها سهامی در تعارض و تخلف است بلکه با غرض قانون گذار 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 68438 / 8967 - 201 - 3 / 12 / 1381 سازمان امور مالیاتی تحت عنوان اطلاعیه مهم وزارت امور اقتصادی و دارایی که کلیه شرکتها 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 منحصراً از بین حسابداران ذی صلاحی که اعلام شده اند انتخاب کنند و بخشنامه شماره 24067 - 3 / 20 / 1387 سازمان امور مالیاتی که شرکتها 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 شرکتها دولتی است و شرکتها خصوصی از جمله شرکتها سهامی خاص از شمول این قانون خارج هستند در تضاد است و در حقیقت و نفس الامر به نحوی قانون گذاری 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 68438 / 8967 - 201 - 3 / 12 / 1381 و 24067 - 3 / 20 / 1387 سازمان امور مالیاتی به لحاظ مغایرت با قانون مورد استدعاست.

قائم مقام رئیس سازمان بازرسی کل کشور به موجب شکایت نامه شماره 87964 / 88 / 302 - 10 / 11 / 1388 ابطال ماده 2 آیین نامه اجرایی تبصره (4) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوب 3 / 6 / 1379 هیأت وزیران و ابطال بخشنامه شماره 24067 - 3 / 20 / 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 - 3 / 20 / 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 13 / 6 / 1379 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 - شرکتها پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار و شرکتها 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 موسسات 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 موسسات انتفاعی غیر تجاری

2\_ شرکتهای و موسسات 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 24067- 20 / 3 / 1387 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 لزوماً تاریخ قرارداد بازرسی و حسابرسی بر اساس مصوبه مجمع مزبوراز 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 27 /

11 / 1372 اشعار می دارد:

به منظور 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، 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 درموارد 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 موسسات انتفاعی و غیر انتفاعی**

**د- حسابرسی و بازرسی قانونی شرکتهای و موسسات موضوع بندهای 1 و 2 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 موسسات 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 بازرسی یا بازرسان**

**2\_ تصویب ترازنامه**

**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 27 / 11 / 1380 اعلام می دارد:

سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و حسابداران رسمی و موسسات 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 راضیمه 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 موسسات 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 قانون گذار 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 روتکلیف 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 تخیر دستگاهاهی دولتی در بهره مندی از موسسات فوق الذکر استنباط می شود و به همین جهت نیز قانون گذار در این تبصره آورده است: دستگاهاهی 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 آنگهی 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 کل 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- 20 / 3 / 1387 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- 20 / 3 / 1387 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 مبادرت 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 وجهت قانون است، چرا که:

اولاً: در قانون تجارت به عنوان قانون مادر در تنظیم و تنسيق امور شرکتهای 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 شرکتهای بوده و نه تنها هیچ توجیهی وجود ندارد که هیأت مدیره شرکتهای مبادرت 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 شرکتهای 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 شرکتهای سهامی عام و چه شرکتهای 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 شرکتهای 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 شرکتهای 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 قانون گذار 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 شرکتهای 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 بازرس و حسابرسی در یک شخص جمع گردد که در آن صورت نیز این الزام در واقع

ناظر بر انتخاب بازرسی می باشد و اعلام حسابرس در صورت جلسه 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، شرکتهای تجاری را مکلف به انجام موارد مشابه سازمان امور مالیاتی نمایند، قطعاً باید هر یک از شرکتهای حداقل هفته ای یک بار مجامع 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 مسؤول فنی یا ناظر در روند تولید است، مکلف باشد مسؤول فنی رادر مجمع عمومی انتخاب و آگهی نماید. کما این که بازرسی 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 مجامع 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 شرکتهای و نوع حرفه ای که دارند (مثل شرکتهای داروسازی و از این قبیل) بسیار حساستر و با اهمیت تر از تخصص مالی و حسابرسی باشد، حال آن که حتماً در چنین مواردی قانون گذار تکلیف مشابه تکلیف بخشنامه های معترض عنه پیش بینی نکرده است.

به واقع چنین تصمیماتی روند اداره امور شرکتهای را در نگاه کلان مختل خواهد نمود که کاملاً در تعارض با روح کلی حاکم بر قانون تجارت و ارکان متشکله شرکتهای و وظایف ذاتی هر یک از آنهاست. در حالی که با وجود طرق و راهکارهای سهلالوصول دیگر که هیچ مبادینت 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 اوضحات 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 استعدای استماع و رسیدگی به دعوا و ابطال بخشنامه معترض عنه در بخش مربوطه رادارد.

متن بند 5 بخشنامه شماره 68438-8967-201-3/12/1381 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 3 ماده 3 آیین نامه اجرایی موصوف، سایر اشخاص حقوقی (شامل شرکتهای سهامی خاص و دیگر انواع شرکتهای و همچنین موسسات انتفاعی غیر تجاری، شرکتهای 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 شرکتهای 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 1/7/1381 به بعد آغاز می گردد، حسابرس و بازرسی قانونی و یا حسابرس خود را از بین اشخاص حقیقی حسابدار رسمی شاغل و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی انتخاب نمایند.”

متن بخشنامه شماره 24067-3/3/1387 سازمان امور مالیاتی کشور به قرار زیر است:

“تاریخ: 30/3/1387

ارگان صادرکننده: سازمان امور مالیاتی

شماره بخشنامه: 24067

بخشنامه سازمان امور مالیاتی در خصوص انتخاب بازرسی و حسابرس در شرکتهای سهامی

رئیس سازمان امور مالیاتی بخشنامه شماره 24067-3/3/1387 را به شرح زیر اعلام کرده است:

نظر به این که در شرکتهای سهامی وظایف بازرسی و حسابرسی، 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 تخصصی حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی انجام می گیرد، انتخاب بازرسی 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 لزوماً 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 می باشد را اخذ تا ملاک پذیرش قرارداد حسابرسی و به تبع آن پذیرش گزارش حسابرسی مالیاتی با رعایت مقررات قرارگیرد.

متن آیین نامه اجرایی تبصره (4) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی در قسمت مورد اعتراض به قرار زیر است:

“**ماده 2** اشخاص حقوقی ذیل مکلفند حسب مورد حسابرس و بازرس قانونی یا حسابرس خود را از میان موسسات حسابرسی که عضو جامعه حسابداران رسمی ایران هستند انتخاب کنند.

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 موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی مشخصات یا فهرست آنها وزارت امور اقتصادی و دارایی تا پایان دی ماه هر سال اعلام می گردد.

**1\_** شرکت‌های سهامی خاص و سایر شرکتها و همچنین موسسات انتفاعی غیر تجاری

**2\_** شرکتها و موسسات تعاونی و اتحادیه های آنها

**3\_** اشخاص حقیقی که طبق مقررات قانونی مربوط مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند

**ماده 3\_** صورتهای مالی اشخاص موضوع ماده 2 که حسب مورد فاقد گزارش حسابرسی و بازرسی قانونی یا گزارش حسابرسی موضوع این آیین نامه باشد در هیچ یک از وزارتخانه ها، موسسات دولتی، شرکت‌های دولتی، بانکها و بیمه ها، موسسات اعتباری غیر بانکی، سازمان بورس و اوراق بهادار و موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی و معتبر نمی باشد و به نفع اشخاص مزبور قابل استناد نخواهد بود.

در پاسخ به شکایت خانم مهناز پراکند، مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور به موجب لایحه شماره 212 / 36808 - 1388 / 4 / 2 توضیح داده است که:

“احتراماً، در خصوص پرونده کلاسه ه 4 / 87 / 415 و ه 4 / 87 / 1060 موضوع شکایت خانم مهناز پراکند به خواسته ابطال بند (ز) و شقوق 1، 2 و 3 ماده 2 و ماده 3 آیین نامه تبصره 4 قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوب 1379 و ابطال بخشنامه های شماره 68438 / 8967 - 201 - 3 / 12 / 1381 وزارت امور اقتصادی و دارایی و شماره 24067 - 20 / 3 / 1387 سازمان امور مالیاتی کشور ضمن ارسال تصاویر نامه های شماره 18523 / 7326 - 31 / 1 / 1388 مدیرکل دفتر هماهنگی و نظارت بر امور حقوقی دستگاههای اجرایی و 120009 / 211 - 19 / 11 / 1387 دفتر فنی مالیاتی و 85893 - 27 / 8 / 1387 معاون عملیاتی و 16063 - 201 - 28 / 10 / 1387 شورای عالی مالیاتی سازمان متبوع مراتب ذیل را به استحضار می رساند:

**1\_** با توجه به صدر ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوب 1372 و نیز بندهای الف تا ه ماده واحده مذکور به دولت اجازه داده شده به منظور نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی و 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 حسب مورد و نیاز ترتیبات لازم را برای استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی برای انجام وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار و سایر شرکت‌های سهامی و شرکتها و موسسات موضوع بندهای

1 و 2 ماده 7 اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی و همچنین اجرای وظایف حسابرسی شرکتهای غیر سهامی و موسسات انتفاعی و غیر انتفاعی فراهم نماید.

2\_ با دقت در متن ماده واحده فوق الذکر و بندهای الف تا ه آن مشخص می شود، استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران رسمی برای بازرسی قانونی شرکتهای سهامی تکلیفی است که رأساً از سوی مقنن برای کلیه واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی که به صورت شرکت سهامی تاسیس و اداره شده یا میشوند معین شده و تشخیص ضرورت موضوع را نیز بر عهده دولت گذارده است.

3\_ با توجه به تبصره 4 ماده واحده مورد اشاره آیین نامه اجرایی تبصره مذکور جهت تعیین حدودضوابط و شرایط مربوط به چگونگی استفاده از خدمات و گزارشهای حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی (با تشخیص ضرورت انتخاب بازرس قانونی شرکتهای سهامی از میان حسابداران رسمی جهت حفظ منافع عمومی و صاحبان سرمایه و سایر اشخاص ذی نفع) طی شماره 28423/ت/17790 هـ - 1379 / 7 / 3 از سوی هیأت وزیران تصویب شده است ضمن آن که مسؤولیت حسابداران ذی صلاح در واحدهای مشمول انجام همان تکالیف بازرس قانونی با توجه به موارد مربوط قانون تجارت خصوصاً مواد 148 و 149 آن می باشد و چون این امر در قانون مذکور در بند 1 به جهت حفظ حقوق سهامداران از سوی مقنن تکلیف شده است لذا آیین نامه اجرایی آن نیز با توجه به قانون به تصویب رسیده است، متذکر می شود که آیین نامه اجرایی تبصره 4 قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی برخلاف ادعای شاکی در دادخواست مصوب هیأت وزیران است نه وزارت اموراتقتصادی و دارایی.

4\_ با توجه به تکلیف مقرر در بندهای الف و ب و د قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی، جهت استفاده از خدمات حسابداران رسمی برای حسابرسی و بازرسی قانونی شرکتهای پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار و سایر شرکتهای سهامی عام و خاص و ... تکلیف مقرر در بندهای ج و ه قانون مزبور جهت استفاده از خدمات این حسابرسان برای حسابرسی شرکتهای غیر سهامی و موسسات موضوع بند 2 آیین نامه اجرایی را مکلف کرده است حسب مورد (حسابرس و بازرس قانونی) و یا حسابرس فرد را از بین موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب شده، لذا مفاد بند 2 ماده 2 آیین نامه اجرایی و شقوق سه گانه آن هیچ گونه مغایرتی با قانون نداشته و طرح این موضوع در دادخواست ناشی از برداشت اشتباه شاکی است.

5\_ در خصوص ادعای شاکی مبنی بر مغایرت بخشنامه شماره 1381 / 12 / 3 - 201 / 8967 / 68438 وزارت امور اقتصادی و دارایی و شماره 1387 / 3 / 20 - 24067 سازمان متبوع با قانون تجارت و مواد 2 و 3 آیین نامه اجرایی تبصره 4 قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی مستحضر می دارد با توجه به بند 5 بخشنامه 1381 / 12 / 3 - 201 / 8967 / 68438 وزارت اموراتقتصادی و دارایی مشمولین بند 2 ماده 2 آیین نامه اجرایی تبصره 4 قانون فوق الذکر مکلفند برای سالهای مالی که از 1381 / 7 / 1 به بعد آغاز می شود حسابرس و بازرس قانونی و یا حسابرس خود را از بین اشخاص حقیقی حسابدار رسمی مشاغل و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی انتخاب نمایند بنابراین این بند با توجه به مفاد بندهای الف و ب و ج و ه قانون مورد نظر و با توجه به حکم صدر ماده 2 آیین نامه اجرایی تبصره 4 قانون، مشمولین بند 2 را موظف به انتخاب حسابرس و بازرس قانونی و یا حسابرس از بین حسابداران رسمی کرده است، بنابراین بند 5 بخشنامه مزبور هماهنگ با حکم قانون و آیین نامه اجرایی مورد شکایت بوده است و هیچ مخالفتی با آن ندارد چرا که این بند نیز مشمولین بند 2 ماده 2 آیین نامه اجرایی را حسب مورد به انتخاب حسابرس و بازرس قانونی و یا حسابرس از بین اشخاص حقیقی حسابدار رسمی مشاغل و یا موسسات حسابرس عضو جامعه حسابداران رسمی مکلف کرده است، مضافاً بخشنامه شماره 1387 / 3 / 30 - 24067 سازمان متبوع نیز با مفاد بندهای الف و ب قانون استفاده از خدمات تخصصی و

حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی و بندهای الف و ب و قسمت اول شقوق 1 و 2 بند ز ماده 2 آیین نامه اجرایی قانون مزبور مغایرتی نداشته و دقیقاً منطبق با مفاد آنها صادر شده است.

با عنایت به مراتب فوق الذکر آیین نامه اجرایی تبصره 4 قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران مصوب هیأت وزیران بخشنامه های مورد شکایت به هیچ وجه خارج از محدوده قانون مذکور و قانون تجارت نمیباشد و تکالیف مقرر در بخشنامه های مورد شکایت و مصوبه هیأت وزیران در واقع تکلیفی است که در خود قانون از سوی مقنن مقرر شده است، لذا تقاضای رد شکایت و استواری و تایید مصوبه هیأت وزیران و بخشنامه های مورد شکایت را دارد.

ضمناً مستحضر می دارد شکات و مفاد دادخواستهای کلاسه های 4 / 87 / 415 و 4 / 87 / 1060 مشابه و واحد است. ”

مدیرکل دفتر هماهنگی و نظارت بر امور حقوقی دستگاههای اجرایی [حوزه معاونت حقوقی و امور مجلس]، نیز به موجب لایحه شماره 18523 / 7326 - 31 / 1 / 1388 توضیح داده است که:

“سلام علیکم:

عطف به نامه شماره 123895 - 29 / 11 / 1387 در خصوص شکواییه مطروح در [دیوان عدالت اداری](#) راجع به ابطال بند ز و شقوق 1 و 2 و 3 ماده 2 و ماده 3 آیین نامه اجرایی تبصره (4) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی و بخشنامه های صادر شده از وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی کشور، ضمن تاکید بر این که اعتراض شاکی به احکام مندرج در آیین نامه اجرایی و بخشنامه های مورد نظر با توجه به مفاد دادخواست، صرفاً معطوف به انتخاب بازرس قانونی شرکت های سهامی از میان حسابداران رسمی است، مراتب زیر را در اثبات مطابقت احکام آیین نامه اجرایی و بخشنامه ها با مفاد قانون و عدم وجاهت شکایت تنظیمی اعلام می دارد:

1\_ مطابق صدر ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوب 1372 و همچنین بندهای الف تا ه، به منظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی و حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی واحدهای مذکور در جهت حفظ منافع عموم صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی حق و ذی نفع به دولت اجازه داده شده حسب مورد و در صورت تشخیص ضرورت، ترتیبات لازم را برای استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی را برای انجام وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار و سایر شرکتهای سهامی و اجرای وظایف حسابرسی شرکت های غیر سهامی موسسات انتفاعی و غیرانتفاعی و ... فراهم آورد.

بنابراین استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران رسمی به عنوان بازرس قانونی شرکت های سهامی تکلیفی است که خود قانون گذار بر کلیه واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی که به صورت شرکت سهامی تاسیس و اداره شده یا میشوند، بار کرده و تشخیص ضرورت آن را هم بر عهده دولت گذارده است و در واقع اختیارات سهامداران این گونه شرکتها در تعیین بازرس یا بازرسان قانونی مذکور در قانون تجارت) به موجب قانون دیگری محدود شده است.

هیأت وزیران نیز در اجرای تکلیف نظارتی و حاکمیتی محوله با تشخیص ضرورت انتخاب بازرس قانونی شرکت های سهامی از میان حسابداران رسمی بنا به مصالح عمومی و حفظ حقوق و منافع سهامداران شرکت و اشخاص ذی نفع، شرایط و ضوابط مربوط به چگونگی استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران رسمی را تصویب و طی مصوبه شماره 28423 / 17790 هـ - 3 / 7 / 1379 ابلاغ کرده است. توضیح آن که مسؤلیت حسابداران ذی صلاح در واحدهای مشمول دقیقاً انجام تکالیف بازرس قانونی در چارچوب قانون تجارت بویژه مواد 148 و 149 این قانون است و این امر برای حفظ منافع سهامداران شرکت از سوی مقنن تکلیف شده و آیین نامه اجرایی نیز در انطباق با قانون به تصویب رسیده و وظایف بازرسی قانونی شرکت های سهامی به حسابداران رسمی احاله شده است.

2\_ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی به صراحت در بندهای الف و ب استفاده از خدمات حسابداران رسمی را برای حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در

بورس اوراق بهادار و سایر شرکتهای سهامی (عام و خاص) و در بندهای ج و ه استفاده از خدمات این حسابداران را برای حسابرسی شرکتهای غیر سهامی و موسسات انتفاعی و غیر انتفاعی و حسابرسی مالیاتی سایر اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی مورد حکم قرار داده و بر این اساس، دولت نیز در ماده (2) آیین نامه اجرایی تبصره (4) قانون موصوف، اشخاص حقوقی مذکور در ذیل این ماده از جمله شرکتهای و موسسات موضوع بند ز را مکلف کرده حسب مورد حسابرس و بازرس قانونی یا حسابرس خود را از میان موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی انتخاب کنند.

با توجه به مفاد بندهای الف ب، ج و ه قانون و با عنایت به عبارت حسب مورد در صدر ماده 2 آیین نامه اجرایی مورد اشاره، شقوق سه گانه بند ز ماده 2 آیین نامه اجرایی با احکام قانون به این نحو قابل جمع و انطباق هستند که شرکتهای سهامی خاص و شرکتهای تعاونی (که مطابق با مقررات حاکم بر بخش تعاونی جزء شرکتهای سهامی هستند) یعنی همان شرکتهای موضوع قسمت اول شقوق (1 و 2) بند ز می بایست به حکم بند ب قانون، حسابرس و بازرس قانونی خود را از میان حسابداران رسمی تعیین و شرکتهای غیر سهامی، موسسات انتفاعی و غیر تجاری، اتحادیه های تعاونی و اشخاص حقیقی که به ترتیب در قسمتهای دوم و یا سوم شقوق (1 و 2) و در قسمت اول شق (3) بند ز ذکر نام شده اند، می باید به حکم بندهای ج و ه قانون صرفاً برای انجام امور حسابرسی از خدمات حسابداران رسمی استفاده کنند.

بدین ترتیب مفاد بند ز ماده 2 آیین نامه اجرایی و شقوق سه گانه آن هیچ گونه مغایرتی با قانون نداشته و برداشت اشتباهی شاکي از بند ز و شقوق سه گانه آن دایر بر این که همه اشخاص حقوقی و حقیقی مذکور در این بند باید بازرس قانونی خود را از بین حسابداران رسمی انتخاب کنند غیر منطبق با ماده 2 آیین نامه اجرایی و خود قانون است. در واقع، این برداشت و استنباط نادرست خود شاکي است که با مدلول احکام قانونی در تعارض است و میان احکام آیین نامه اجرایی قانون و قانون هیچ گونه تعارضی وجود ندارد و بی تردید، با برداشت حقوقی صحیح از بند ز آیین نامه، شبهه پیش آمده در خصوص عدم مطابقت آیین نامه اجرایی با قانون مرتفع خواهد شد.

**3\_** در خصوص ادعای عدم انطباق بخشنامه های وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی با حکم قانون اشعار می دارد، صرف نظر از این که شاکي در دادخواست تنظیمی مشخص نکرده ابطال کدامیک از بندهای بخشنامه (اطلاعیه) شماره 68438 / 8967 - 201 - 1381 / 12 / 3 وزارت امور اقتصادی و دارایی را خواستار است این از موارد نقص مهم دادخواست محسوب است به نظر می رسد با توجه به ارتباط بند 5 بخشنامه صادر شده با بند ز ماده 2 آیین نامه اجرایی موصوف، خواسته شاکي ابطال بند 5 بخشنامه مورد اشاره باشد. همان طور که از مفاد بند مذکور برمی آید مشمولین بند ز ماده 2 آیین نامه اجرایی (اشخاص حقوقی و حقیقی مذکور در شقوق سه گانه این بند) مکلفند برای سالهای مالی که از 1381 / 7 / 1 به بعد آغاز می شود، حسابرس و بازرس قانونی و یا حسابرس خود را از بین اشخاص حقیقی حسابدار رسمی شاغل و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی انتخاب نمایند.

بنابراین اشکال حقوقی وقتی بر این بند وارد بود که تمامی اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول مکلف می شدند حسابرس و بازرس قانونی خود را از میان حسابداران رسمی انتخاب کنند، درحالی که این بند با توجه به مفاد بندهای الف ب، ج و ه قانون و به تبعیت از حکم صدر ماده 2 آیین نامه اجرایی آن، مشمولین بند ز را موظف به انتخاب حسابرس و بازرس قانونی و یا حسابرس از بین حسابداران رسمی کرده است که در مورد شرکتهای سهامی خاص و تعاونیهاتکلیف ناظر به تعیین حسابرس و بازرس قانونی از میان حسابداران رسمی است و در مورد شرکتهای غیر سهامی موسسات انتفاعی غیر تجاری، اتحادیه های تعاونی و اشخاص حقیقی این تکلیف محدود است به تعیین حسابرس.

به عبارت دیگر، بند 5 بخشنامه مورد بحث نیز مشمولین بند ز را حسب مورد به انتخاب حسابرس و بازرس قانونی و یا حسابرس مکلف کرده است و از این منظر، مفاد بند 5 بخشنامه نه تنها مخالفی با حکم قانون و آیین نامه اجرایی ندارد بلکه دقیقاً هماهنگ و همسو با آن است. همچنین بخشنامه شماره 24067 - 1387 / 3 / 30 سازمان امور مالیاتی در خصوص انتخاب بازرس قانونی و حسابرس شرکتهای سهامی از بین حسابداران رسمی کاملاً منطبق با بندهای الف و ب قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی و بندهای الف و ب و قسمت اول شقوق 1 و 2 بند ز ماده 2 آیین نامه اجرایی قانون است.

با توجه به مندرجات دادخواست و چنان که در صدر این نامه گفته شد، خواسته شاکی به طور کلی این است که مصوبه هیأت وزیران و بخشنامه های صادر شده مبنی بر تکلیف شرکتهای سهامی (بویژه شرکتهای سهامی خاص) به انتخاب بازرس قانونی خود از میان حسابداران رسمی خارج از محدوده قانون مزبور و قانون تجارت است در حالی که باتوجه به توضیحات مبسوط فوق، این تکلیف دقیقاً ناشی از حکم قانون است که در بندهای الف و ب تصریح و تجویز و تشخیص ضرورت آن نیز بر عهده دولت گذاشته شده و بخشنامه های مورد اشاره نیز در همین جهت صادر و در انطباق کامل با احکام مندرج در قانون و آیین نامه اجرایی آن است. از این رو، دادخواست شاکی دایر بر ابطال بند ز و شقوق سه گانه ماده 2 آیین نامه اجرایی قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی و بخشنامه های وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی فاقد پشتوانه محکم حقوقی بوده است و از آن مرجع رسیدگی و صدور رأی بر رد خواسته تقاضا می شود.

هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#) در تاریخ یاد شده با حضور رؤسا، مستشاران و دادرسان شعب دیوان تشکیل شد. پس از بحث و بررسی، با اکثریت آراء به شرح آینده به صدور رأی مبادرت می کند.

### رأی هیأت عمومی

**الف-** مطابق قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوب سال 1372، به دولت اجازه داده شده است حسب مورد و نیاز، ترتیبات لازم را برای استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی در موارد:

**الف-** حسابرسی و بازرسی قانونی شرکتهای پذیرفته شده و یامتقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار.

**ب-** حسابرسی و بازرسی قانونی سایر شرکتهای سهامی.

**ج-** حسابرسی شرکتهای غیر سهامی و موسسات انتفاعی و غیر انتفاعی.

**د-** حسابرسی و بازرسی قانونی شرکتهای و موسسات موضوع بندهای 1 و 2 ماده 7 اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی مصوب 1366. ه- حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی، به عمل آورد. در تبصره 4 ماده واحده قانون یاد شده، حدود و ضوابط مربوط به چگونگی استفاده از خدمات و گزارشهای حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی مزبور، به آیین نامه ای موکول شده است که به تصویب هیأت وزیران می رسد. نظر به این که هیأت وزیران با اجازه حاصل از اختیارات مصرح در متن ماده واحده و تبصره 4 آن، آیین نامه اجرایی قانون را تصویب کرده است و در ماده 2 آیین نامه در راستای اذن مقنن در تشخیص مورد و نیاز، زمینه استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران رسمی در موارد مصرح در متن ماده واحده را فراهم آورده است و شرکتهای مذکور در ماده 2 آیین نامه را به استفاده از حسابداران رسمی به عنوان حسابرس و بازرس قانونی مکلف کرده است و در قانون تجارت نیز به تعیین بازرس تصریح شده است و در قانون مذکور وصف بازرس تعیین نشده است و مقنن در قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمیمصوب سال 1372، حسابداران رسمی را به عنوان بازرس قانونی نیز شناسایی کرده است، همچنین نظر به این که شرط حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی، تنظیم و انجام آن توسط حسابداران رسمی در مقام حسابرسی و بازرسی قانونی در ماده واحده قانون یاد شده بیان شده است، بنابراین برای نیل به این منظور، ماده 3 آیین نامه موردشکایت در اعتبار بخشی به گزارش حسابرسی و بازرسی قانونی که از حسابداران رسمی انتخاب شده باشد، تصویب شده است و عدم انجام حسابرسی

توسط حسابدار رسمی نیز غیرقابل اعتماد و مانع از حصول اطمینان در پذیرش شناخته شده است، در نتیجه مواد 3 و 2 آیین نامه اجرایی قانون اخیرالذکر و همچنین بند 5 اطلاعیه شماره 68438 / 8967-201-3 / 12 / 1381 وزارت امور اقتصادی و دارایی که در آنها به استفاده از حسابداران رسمی به عنوان حسابرس و بازرس قانونی تاکید شده است و صورتهای مالی که توسط حسابرسان رسمی تنظیم نشده باشد در وزارتخانه ها، موسسات دولتی، شرکتهای دولتی، بانکها، بیمه ها، موسسات اعتباری غیر بانکی، سازمان بورس و اوراق بهادار و موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی غیر قابل اعتبار اعلام شده است با قانون مغایرت ندارد و قابل ابطال تشخیص نمی شود.

ب- با توجه به این که مطابق ماده 106 قانون تجارت مصوب سال 1311، در مواردی که تصمیمات مجمع عمومی متضمن انتخاب بازرس یا بازرسان باشد باید یک نسخه از صورت جلسه مجمع جهت ثبت به مرجع ثبت شرکتها ارسال شود و مطابق ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوب سال 1372، حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی که الزاماً توسط شرکتهای مصرح در قانون اخیرالذکر و آیین نامه اجرایی آن انتخاب می شوند، حسب مورد هم عنوان حسابرس و هم عنوان بازرس قانونی را دارند، بنابراین بخشنامه شماره 24067-3 / 20 / 1387 سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر الزام به ارسال صورتجلسه مجمع عمومی متضمن انتخاب حسابرس و بازرس به روزنامه رسمی، از این حیث که مطابق ماده 106 قانون تجارت، الزام به ارسال نسخه ای از صورتجلسه مجمع عمومی به ثبت شرکتها وجود دارد و کلیه اعلامیه های تقدیمی به ثبت شرکتها به روزنامه رسمی جهت درج ارسال می شود، بنابراین بخشنامه معترض به سازمان امور مالیاتی با قانون مغایرت ندارد و قابل ابطال تشخیص نمی شود.

رئیس هیأت عمومی [دیوان عدالت اداری](#)

محمدجعفر منتظری