

## حسابرسی مشترک و پیامدهای استفاده از آن

قدرت‌اله حیدری‌نژاد

عضو هیات علمی دانشگاه پیام نور ایلام

جواد نیک‌کار

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

E-mail: [j.nickar@yahoo.com](mailto:j.nickar@yahoo.com)

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۰۱/۲۲ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۶/۲۵

### چکیده

بحران‌های مالی جهانی باعث پدید آمدن سئوالاتی در مورد کیفیت و دامنه حسابرسی مستقل شد. در تلاش برای اصلاح این وضعیت کمیسیون اروپایی (EC) در سال ۲۰۱۰ یک سری راه کارهای کلی ارائه کرد؛ که پیشنهاد استفاده از حسابرسی مشترک یکی از این موارد بود. در این نوع از حسابرسی، دو شرکت حسابرسی به طور همزمان و به صورت جداگانه کار حسابرسی را انجام داده و یک گزارش حسابرسی را صادر کرده و در قبال این اظهار نظر مسئولیت مشترک دارند. هدف اصلی این پژوهش، بررسی تاثیر حسابرسی مشترک بر کیفیت، هزینه‌ها و بازار حسابرسی است. این پژوهش با استفاده از نتایج تحقیقات پیشین و به صورت کتابخانه‌ای به بررسی این موضوع پرداخته است. نتایج حاکی از آن است که شواهد تجربی حمایت کننده از نقش مثبت حسابرسی مشترک بر کیفیت حسابرسی اندک و متناقض است. در مورد تاثیر حسابرسی مشترک بر هزینه‌های حسابرسی نتایج نشان داد که حسابرسی مشترک الزامی منجر به افزایش هزینه‌ها شده و در حالت بکارگیری اختیاری نتایج متفاوت است. همچنین، نتایج نشان داد که انحصار بازار حسابرسی در کشورهایی که سابقه طولانی در بکارگیری این نوع حسابرسی دارند (از جمله دانمارک و فرانسه) کمتر از کشورهای دیگر است.

**واژگان کلیدی:** حسابرسی مشترک، کیفیت حسابرسی، هزینه حسابرسی، بازار حسابرسی.

#### مقدمه

بحران‌های مالی جهانی باعث پدید آمدن سئوالاتی در مورد کیفیت و دامنه حسابرسی مستقل شد. نگرانی‌های عمده ناشی از خطر ایجاد بازار انحصاری، پس از رسوایی انرون و فروپاشی موسسه حسابرسی آرتور اندرسون ایجاد شد. ضمن اینکه درخواست‌ها برای نظارت بیشتر برای بهبود استقلال حسابرسان بوده، که هدف نهایی آن بازگرداندن اعتماد به صورت‌های مالی حسابرسی شده بود [۱۶]. در این راستا، مقررات متعددی با هدف بازگرداندن اطمینان سرمایه‌گذاران نسبت به صداقت چهره حسابرسی وضع شد. از جمله اقدامات صورت گرفته در این زمینه، انتشار مقاله سبز توسط کمیسیون اروپا (EC) تحت عنوان سیاست‌های حسابرسی که در مورد چگونگی بهبود مقررات حسابرسی برای بالا بردن کیفیت حسابرسی و ایجاد بازار رقابتی است را می‌توان نام برد. از جمله راهکارهای نظارتی در این زمینه برای بازگرداندن اعتماد بازار به استقلال حسابرس می‌توان به تصویب و توصیه بکارگیری حسابرسی مشترک<sup>۱</sup>، چرخش حسابرس، تاکید بر تشکیل کمیته حسابرسی و محدودیت در ارائه خدمات غیرحسابرسی اشاره نمود [۳۴].

هدف از وضع حسابرسی مشترک، تقویت استقلال حسابرسان مستقل و بهبود خدمات ارائه شده توسط آنان است. این هدف در صورتی دست یافتنی است که حسابرسان مشترک، کار حسابرسی و هزینه‌ها را به نحوی بین خود تقسیم کنند که هر حسابرس مشترک قادر به ایفای نقش خود به طور کامل و با فرض مسئولیت‌پذیری کامل باشد. حسابرسان مشترک باید در جریان برنامه‌ریزی حسابرسی، روش‌های حسابرسی را به صورتی منصفانه به اشتراک بگذارند و با بررسی کار یکدیگر، اقدام به صدور گزارش کار حسابرسی درباره دامنه کاملی از حسابرسی صورت گرفته باشند. این بدان معنی است که فقط یک گزارش حسابرسی با امضاء حسابرسان مشترک وجود دارد [۱۱].

---

<sup>۱</sup> . Joint Audit

افزون بر این، این سوال مطرح می‌شود، آیا دو فکر بهتر از یک فکر است؟ پاسخ به این سؤال ساده به نظر می‌رسد و به این دلیل معمولاً از حسابرسی مشترک توسط دو شرکت حسابرسی حمایت می‌شود. که طرفداران حسابرسی مشترک اغلب استدلال می‌کنند که دو مجموعه از شواهد حسابرسی اطلاعات بیشتری را نسبت به یک مجموعه از شواهد حسابرسی فراهم می‌کند. اگر دو فکر بهتر از یک فکر است، پس احتمالاً حسابرسی مشترک باید در جهان رایج باشد. با این وجود هنوز در بسیاری از کشورها حسابرسی واحد رایج است. یک نمونه از آن ایالات متحده است. در مورد دیگر می‌توان به دانمارک اشاره کرد که بعد از ۷۵ سال در سال ۲۰۰۵ قوانین خود را در زمینه بکارگیری حسابرسی مشترک به طور کامل تغییر داد [۱۵].

در حالی که طرفداران این نوع حسابرسی معتقدند که حسابرسی مشترک دارای پتانسیل بالقوه برای حفاظت از استقلال حسابرسی است. مخالفان عنوان می‌کنند که این نوع حسابرسی باعث بالا رفتن هزینه‌های حسابرسی شده و اثر کمی بر روی کیفیت حسابرسی دارد. به نظر می‌رسد که موضوع حسابرسی مشترک همچنان جای بحث دارد. مخالفت چهار موسسه بزرگ حسابرسی در پاسخ به مقاله سبز منتشر شده توسط کمیسیون اروپایی در رابطه با حسابرسی مشترک الزامی و حمایت شرکت‌های کوچک حسابرسی از این نوع حسابرسی می‌تواند مؤید این ادعا باشد [۳۴]. در همین راستا، این پژوهش به بررسی مفهوم حسابرسی مشترک و پیامدهای استفاده از آن پرداخته است. علاوه بر این، در این مقاله به صورت مختصر به تجربه سایر کشورها در این زمینه اشاره شده است.

### **مفهوم حسابرسی مشترک**

حسابرسی مشترک نوعی حسابرسی است که در آن صورت‌های مالی توسط دو حسابرس مستقل یا بیشتر مورد حسابرسی قرار می‌گیرد. این نوع حسابرسی توصیف کننده هماهنگی در برنامه‌ریزی حسابرسی، تلاش‌های مشترک، بررسی و کنترل کیفیت متقابل و صدور یک گزارش و امضای آن توسط حسابرسانی که به طور مشترک مسئول انجام کار هستند، می‌باشد. حسابرسی مشترک نیازمند آن است که از حسابرسی دویل (منظور کار حسابرسی که به طور کامل دو بار انجام شده است) یا حسابرسی دوگانه (که در آن دو گزارش

حسابرسی جداگانه منتشر می شود) متمایز شود. همچنین، این نوع حسابرسی از حسابرسی که در آن دو شریک یک موسسه حسابرسی گزارش را امضا می کنند، متمایز است [۲۳].

### **مروری اجمالی بر بکارگیری حسابرسی مشترک در کشورهای مختلف**

در این بخش، نحوه بکارگیری حسابرسی مشترک در کشورهایی که این نوع حسابرسی را بکار گرفته اند، به صورت مختصر بررسی می شود.

#### **دانمارک**

در کشور دانمارک به موجب قوانین، شرکت های دولتی از سال ۱۹۳۰ ملزم بودند که حسابرسی آنها توسط دو حسابرس مستقل انجام شود و این مقررات تا سال ۲۰۰۴ ادامه داشت. در حالی که در قانون نحوه انجام کار حسابرسی مشترک و همچنین نحوه تسهیم حق الزحمه حسابرسی مشخص نشده بود. نتیجه آن این بود که در بسیاری از مواقع بیش از ۸۰ درصد حق الزحمه حسابرسی توسط یک شرکت حسابرسی صورت حساب می شد. در سال ۲۰۰۱ قانون جدیدی در پارلمان دانمارک به تصویب رسید که به موجب آن از سال ۲۰۰۵ و پس از ۷۵ سال به اجبار شرکت های دولتی به انجام حسابرسی مشترک پایان می داد. انگیزه این تغییر قانونی به منظور پرهیز از هزینه های غیرضروری حسابرسی مشترک بود و بر مبنای این فرض بود که یک حسابرس می تواند رویکرد جامع تری در انجام حسابرسی داشته باشد [۱۳].

#### **فرانسه**

مقررات حسابرسی در کشور فرانسه ریشه در یک سنت طولانی مدت استفاده داوطلبانه از کنترل های متعدد برای شرکت های بزرگ دارد. با این حال تعهدی برای این قبیل شرکت ها در انجام حسابرسی مشترک تا سال ۱۹۶۶ نبود. در ابتدا، این قانون شرکت های بورسی و غیربورسی که دارای سرمایه ای بیش از یک آستانه خاص بودند را دربر می گرفت. با این حال پس از اصلاح دامنه کاربرد این قانون در سال ۱۹۸۴، حسابرسی مشترک در حال حاضر برای تمام شرکت هایی که صورتهای مالی تلفیقی تهیه می کنند، اجباری است. از

سال ۱۹۷۰ به بعد دامنه انتقادات از حسابرسی مشترک الزامی توسط فعالان بازار سرمایه و حسابرسیان بالا گرفت. حرفه حسابداری از روش انجام کار و نحوه تسهیم تعهدات بین دو حسابرس انتقاد داشت. ضمن اینکه بازار سرمایه تاکید می کرد که انجام حسابرسی مشترک برای شرکت های مورد رسیدگی هزینه بر است و باید اختیاری باشد [۱۳].

### الجزایر

در این کشور از سال ۲۰۰۳ بانک ها و موسسات مالی ملزم به استفاده از حسابرسی مشترک شده اند. برای سایر صنایع، بکارگیری حسابرسی مشترک به صورت داوطلبانه است [۱۳].

### کانادا

پس از ورشکستگی بانک اصلی کانادا، در سال ۱۹۲۳ تجدیدنظر در قوانین بانکی منجر به افزایش بکارگیری حسابرسی مشترک برای بانک ها با یک دوره گردش ۲ ساله شد. در عمل بانک ها به دو شیوه برای برخورد با چرخش حسابرسی بعد از یک دوره ۲ ساله عمل می کردند. در روش اول، آنها دارای ۳ حسابرس مشترک بودند که یک حسابرس ارشد دائمی و دو حسابرس دیگر که هر دو سال عوض می شدند. در روش دیگر بانک ها دارای ۳ حسابرس مشترک بودند که هر دو سال از بین سه شرکت حسابرسی دو شرکت چرخش داشتند. با این وجود، قانون؛ مقررات جدید درباره ممنوعیت فعالیت شرکت های حسابرسی در خدمات غیرحسابرسی وضع کرد. به نظر می رسید که شرکت های حسابرسی کوچک در کشور کانادا از وضع چنین مقرراتی رنج می بردند. حتی بعضی از آنها مانند شرکت کلارکسون تصمیم به خروج از حسابرسی مشترک بانک ها گرفتند که به نوبه خود سبب تمرکز بازار به سوی شرکت های بزرگ چند ملیتی حسابرسی شد، به گونه ای که تنها چند شرکت حسابرسی بزرگ در کانادا قادر به گسترش فعالیت های خود به سراسر کشور (با توجه به پراکندگی جغرافیایی بانکداری) بودند. در نتیجه، در اواخر قرن بیستم تعداد شرکت های حسابرسی کوچک در کانادا به طور قابل توجهی رو به کاهش بود. استثنای قابل توجه برای شرکت های بین المللی حسابرسی بانک مونترال به عنوان بزرگترین بانک کانادا بود که توسط دو شرکت حسابرسی کانادا مورد حسابرسی قرار گرفت. الزامات چرخش حسابرس مشترک به مدت بیش از ۶۰ سال به عنوان یک حفاظت کلیدی برای

بانک‌های کانادا مطرح بود، با این حال، در سال ۱۹۸۵ سیستم حسابرسی مشترک نتوانست از ورشکستگی بانک تجاری کانادا جلوگیری کند. در سال ۱۹۹۱ براساس فزونی مخارج این نوع حسابرسی نسبت به منافع آن الزامات بکارگیری این قانون برای بانک‌ها لغو و در حال حاضر اجازه بکارگیری یک حسابرس بدون نیاز به چرخش خاص داده شده است [۱۳].

### **کنگو**

کشور کنگو در راستای هماهنگی با قوانین تجاری اتحادیه آفریقا، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس را ملزم بکارگیری حداقل دو حسابرس مشترک نمود، ضمن اینکه از سال ۱۹۹۲ بانک‌ها در ایالات مستقر در آفریقای مرکزی ملزم به استفاده از دو حسابرس مشترک شده‌اند [۱۳].

### **هند**

در کشور هند اغلب شرکت‌ها و موسسات دولتی براساس الزامات قانونی ملزم به بکارگیری حسابرسی مشترک هستند. استانداردهای حسابرسی کشور هند شامل استانداردی برای تقسیم کار، هماهنگی متقابل و مسئولیت گزارشگری حسابرسان مشترک است. براساس این استاندارد، حسابرسان مشترک کار حسابرسی را بین خود براساس زمینه‌های خاص تقسیم می‌کنند. چنانچه یکی از حسابرسان مشترک در جریان کار حسابرسی به قسمتی از کار که در حیطه کار حسابرسان دیگر است، ورود پیدا کند و سزاوار توجه آن حسابرس باشد، باید در تنظیم آن قسمت از گزارش با آنها ارتباط برقرار کند. در نهایت، یک گزارش حسابرسی مشترک صادر می‌شود. حسابرسان مشترک تنها هنگامی به صورت جداگانه گزارش حسابرسی را منتشر می‌کنند که اختلاف نظر درباره هر موضوعی داشته باشند که بوسیله گزارش حسابرسی مشترک پوشش داده شده است [۱۳].

### **ساحل عاج**

در ساحل عاج نیز به عنوان یکی از اعضای سازمان هماهنگی قوانین تجاری آفریقا بر استفاده از حسابرسی مشترک به عنوان مقرراتی که در راستای هماهنگی با بخش بانکی

آفریقای مرکزی است، تاکید شده است و این کشور ملزم به بکارگیری و اعمال این نوع حسابرسی است [۱۳].

### **کویت**

در کشور کویت از سال ۱۹۹۴ بکارگیری حسابرسی مشترک برای کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس الزامی شد [۱۳].

### **مراکش**

در کشور مراکش استفاده از حسابرسی مشترک از سال ۱۹۹۶ برای کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس الزامی شد و همچنین از سال ۱۹۹۳ کلیه بانک‌ها نیز موظف به استفاده از این نوع حسابرسی شدند [۱۳].

### **تونس**

طبق قانون تجارت تونس از سال ۲۰۰۵ بکارگیری حسابرسی مشترک برای بانک‌ها، شرکت‌های بیمه، شرکت‌های اصلی گروه و شرکت‌هایی که بدهی آنها از حقوق صاحبان سهام بیشتر بود، الزامی شد. به نظر می‌رسد که بسیاری از مقررات مرتبط با حسابرسی مشترک این کشور از مقررات کشور فرانسه در این زمینه اقتباس شده است، با این حال برخلاف فرانسه کشور تونس قوانین و مقرراتی که نحوه تخصیص کار بین حسابرسان مشترک را مشخص کرده باشد، ندارد [۱۳].

### **عربستان**

در کشور عربستان، استفاده از حسابرسی مشترک برای بانک‌ها از سال ۱۹۶۶ و برای شرکت‌های بیمه از سال ۲۰۰۳ اجباری شد [۱۳].

### **آفریقای جنوبی**

مقررات در زمینه استفاده از حسابرسی مشترک از سال ۱۹۷۳ در آفریقای جنوبی وجود داشته است. که البته با گذشت زمان کمتر مورد استفاده قرار گرفته است. بر اساس قانون سال ۱۹۷۳ برای شرکت‌های بزرگ تحت شرایط خاص، وزیر ممکن است در هر زمان،

یک موسسه حسابرسی را تعیین کند که کار حسابرسی را به طور مشترک با حسابرس موجود در شرکت انجام دهند. از سال ۱۹۹۰ بانک‌های بزرگی که سرمایه آنها از ۹۷۲ میلیون دلار بیشتر بود ملزم به اجرا و بکارگیری حسابرسی مشترک شدند. با این حال پس از اصلاح قوانین بانکی در سال ۲۰۰۳ این الزامات برداشته شد. امروزه در کشور آفریقای جنوبی حسابرسی مشترک به صورت اختیاری و با تاکید بر چرخش حسابرس است. براساس قوانینی که از سال ۲۰۰۸ به اجرا درآمد، شرکت‌هایی که دارای دو یا بیشتر از دو حسابرس هستند باید هر پنج سال یکبار نسبت به چرخش حسابرس اقدام کنند. و این اطمینان حاصل شود که همه حسابرسان با هم عوض نمی‌شوند. بنابراین، قوانین در این کشور بر تداوم منع تعویض همزمان دو حسابرس مشترک تاکید دارد [۱۳].

### **سوئد**

در کشور سوئد استفاده از حسابرسی مشترک تا سال ۲۰۰۶ برای بانک‌ها الزامی بود. پس از آن مقامات سازمان‌های نظارت مالی در سوئد استفاده از حسابرس مشترک را الزامی ندانستند. با این وجود حق انتخاب حسابرس دوم برای حسابرسی شرکت‌های بیمه و بانک‌ها همچنان محفوظ است. با این حال این سازمان‌ها به ندرت از حق خود برای تعیین حسابرس دوم استفاده می‌کنند مگر در مواقع ضروری [۱۳].

### **پیامدهای استفاده از حسابرسی مشترک**

در این بخش به بررسی تاثیرات حسابرسی مشترک بر روی کیفیت حسابرسی، هزینه حسابرسی و بازار حسابرسی پرداخته می‌شود. بررسی‌های صورت گرفته در دو حالت حسابرسی مشترک الزامی و اختیاری صورت گرفته است. در قسمت پایانی این بخش نیز خلاصه‌ای از نتایج مهمترین تحقیقات صورت گرفته در قالب جداول شماره (۱ و ۲) ارائه شده است.

### **حسابرسی مشترک و کیفیت حسابرسی**

از کیفیت حسابرسی تعریف‌های گوناگونی کرده اند. در ادبیات حرفه ای اغلب کیفیت حسابرسی در رابطه بامیزان رعایت استانداردهای حسابرسی مربوطه تعریف می‌شود. در مقابل، پژوهشگران حسابداری ابعادی چندگانه برای کیفیت حسابرسی قائلند و این



ابعاد اغلب به تعریف هایی که ظاهری متفاوت دارند، منجر می شود [۵]. پالمرز کیفیت حسابرسی را ایجاد اطمینان از صورت های مالی و احتمال آنکه صورت های مالی هیچگونه تحریف با اهمیتی نداشته باشند، تعریف نموده است [۴]. عمومی ترین تعریف از کیفیت حسابرسی توسط دی آنجلو ارائه شد. وی کیفیت حسابرسی را اینگونه تعریف کرده است: «سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرس در کشف تحریف های با اهمیت و گزارشگری تحریفات کشف شده». براساس دیدگاه دی آنجلو کشف موارد نادرست و گزارش آنها نشان دهنده استقلال حسابرس است. لذا می توان گفت که کیفیت حسابرسی، افزایش توانایی حسابرس در کشف تحریفات حسابداری و ارزیابی توانایی و استقلال حسابرسی توسط بازار است. به عبارت دیگر، فرض اساسی آن است که بازار کیفیت حسابرسی را درک کند [۲].

حداقل سه استدلال نشان می دهد که حسابرسی مشترک می تواند به کیفیت حسابرسی و در نتیجه اعتباردهی به صورتهای مالی کمک کند. اول، به دلیل اینکه در حسابرسی مشترک حق الزحمه خدمات حسابرسی و مشاوره های سودآور بین دو موسسه مختلف حسابرسی توزیع می شود و در نتیجه دو موسسه حسابرسی ممکن است موضع قوی تر در برابر فشار مدیران و کنترل توسط صاحبان شرکت داشته و لذا اظهار نظر آنها در گزارش حسابرسی مستقل تر به نظر می رسد [۳۴]. دوم، اینکه با فرض عدم تعویض (چرخش) حسابرسان به طور همزمان یکی از موسسه های حسابرسی می تواند از موسسه دیگر کسب تخصص و تجربه کند، در موارد خاص مشتری و کسب و کار موسسه حسابرسی با افزایش صلاحیت آن می تواند حفظ شود [۱۷]. و نهایتاً اینکه کمتر احتمال دارد که هر دو موسسه بزرگ حسابرسی (یا یک بزرگ و یک غیر بزرگ) به طور همزمان تسلیم خواسته مشتری برای عدم گزارش موارد کشف شده در مقایسه با یک موسسه حسابرسی شوند. به عبارتی احتمال افزایش صداقت در گزارش های حسابرسی افزایش می یابد [۳۴].

از دیگر مشکلاتی که در زمینه تاثیر حسابرسی مشترک بر کیفیت حسابرسی مطرح است، عدم مبادله اطلاعات کافی بین دو موسسه حسابرسی در جریان حسابرسی مشترک است. در حالی که انجام حسابرسی مشترک منجر به تبادل اطلاعات بین دو شرکت حسابرسی می شود، با این حال رقابت بین حسابرسان با هدف بدست آوردن سهم بیشتر از

بازار در سال بعد ممکن است باعث همکاری کمتر از مورد انتظار دو موسسه حسابرسي شود [۲۷]. افزون بر اين، در بسياري از اين تحقيقات شاخص‌هاي سنجش كيفيت حسابرسي در حسابرسي مشترك، اقلام تعهدي غيرعادي است كه باعث مي‌شود كه به نتايج پژوهش‌هاي صورت گرفته، با شك و ترديد نگرست [۱۹]. به نظر مي‌رسد يافته‌هاي تجربي ناشي از اين مطالعات ضد و نقیض باشند، در جدول شماره (۱) خلاصه‌اي از مهمترين پژوهش‌هاي صورت گرفته در ارتباط با تاثيرات حسابرسي مشترك بر كيفيت حسابرسي ارائه شده است.

### **حسابرسي مشترك و هزينه حسابرسي**

يكي ديگر از مواردی كه در بكارگيري حسابرسي مشترك اهميت فراواني دارد تاثير آن بر هزينه‌هاي حسابرسي است. براساس بررسي‌هاي صورت گرفته توسط تينگارد و كيرتزنر (۲۰۰۸) براي ۱۲۶ شركت غيرمالي بورس اوراق بهادار كپنهاگ در سال ۲۰۰۲ كه براساس قوانين موجود ملزم به استفاده از دو حسابرس مستقل بودند، نتايج نشان داد در صورتي كه هر دو حسابرس مستقل سهم قابل توجهي در حسابرسي داشته باشند، کاهش هزينه‌هاي حسابرسي را به دنبال خواهد داشت در مقايسه با حالي كه يك حسابرس نقش بيشترى را ايفا مي‌كند. البته فقط براي شركت‌هاي بزرگ حسابرسي اين مورد صدق مي‌كند چرا كه حالت رقابتي بين آنها وجود دارد. از ديگر نتايج تحقيق اين بود كه استفاده از حسابرسان بزرگ (۴ شركت بزرگ حسابرسي) باعث کاهش حق‌الزحمه حسابرسي در مقايسه با شركت‌هاي كوچك حسابرسي مي‌شود. شايد يكي از دلايل اين تخفيف به علت دستيابي به مشاغل پرسود مشاوره در شركت‌هاي بزرگ باشد [۳۳].

در تناقض با يافته‌هاي فوق هلم و تينگارد (۲۰۱۱) به اين نتيجه رسيدند كه كنار گذاشتن يكي از دو حسابرس مشترك هزينه‌هاي حسابرسي را نسبت به سال قبل کاهش مي‌دهد، (يعني حسابرسي مشترك باعث افزايش هزينه حسابرسي مي‌شود) [۲۰]. از سوي ديگر، براساس پژوهش صورت گرفته توسط لسج و همكاران (۲۰۱۲) با افشاء و طبقه‌بندي هزينه‌ها به هزينه‌هاي خدمات حسابرسي و غيرحسابرسي به نظر مي‌رسد حسابرسي مشترك هيچ تاثيري بر كل هزينه‌ها ندارد. اين نتايج متناقض ممكن است ناشي از ويژگي‌هاي خاص شركت‌هاي حسابرسي شونده و يا ناشي از اين واقعيت باشد كه حسابرسان مشترك

این شرکت‌ها به صورت تصادفی انتخاب نشده باشند [۲۵]. براساس مدل تحلیلی دنگ و همکاران (۲۰۱۲) حسابرسی مشترک می‌تواند منجر به کاهش هزینه‌ها حسابرسی، بویژه در مواردی که تفاوت فناوری دو شرکت حسابرسی کننده کم باشد و یا زمانی که شرکت‌های حسابرسی بزرگ عهده‌دار بخش عمده‌ای کار حسابرسی باشند، شود [۱۴]. یافته‌ها در سراسر مطالعات صورت گرفته ضد و نقیض هستند. از یک طرف هزینه‌های اضافی با توجه به هماهنگی‌های بیشتر بین حسابرسان در حسابرسی مشترک اجتناب‌ناپذیر بوده ضمن اینکه رقابت بین شرکت‌های حسابرسی می‌تواند قدرت چانه‌زنی شرکت‌های حسابرسی شونده را در مذاکره در مورد هزینه‌های حسابرسی بالا ببرد. در جدول شماره (۱) خلاصه‌ای از مهمترین پژوهش‌های صورت گرفته در مورد تاثیر حسابرسی مشترک بر هزینه‌های حسابرسی ارائه شده است.

### **حسابرسی مشترک و تاثیر بر بازار حسابرسی**

در اختیار قرار گرفتن بازار حسابرسی توسط تعداد کمی از شرکت‌های ارائه دهنده خدمات حسابرسی به عنوان یک نگرانی مورد توجه قانون گذاران و محققین قرار گرفته است. افزایش انحصار بازار حسابرسی و سطح پایین رقابت، مانع انتخاب شرکت‌های حسابرسی به صورت آزادانه می‌شود و باعث بالا رفتن غیرعادی نرخ خدمات حسابرسی می‌شود. از طرفی با توجه به کیفیت حسابرسی کمتر از حد مطلوب و عدم تلاش و سرمایه‌گذاری لازم در این زمینه، کمیسیون اروپایی (EC) اظهار می‌کند که سطح انحصاری فعلی بازار حسابرسی باعث ایجاد ریسک سیستماتیک می‌شود، زیرا به دلیل مشکلات پیش آمده اخیر پس از سقوط شرکت‌های بین‌المللی حسابرسی، پویایی بازار حسابرسی به طور قابل توجهی تحت تاثیر قرار گرفته است و لذا حسابرسی مشترک می‌تواند به منظور کاهش انحصاری بازار حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد [۳۱].

تمرکز بازار حسابرسی پایین‌تر کشور فرانسه در مقایسه با سایر کشورهای اروپایی، اغلب به عنوان یک پیامد مستقیم و مطلوب از قوانین و مقررات مرتبط با حسابرسی مشترک است. موید این گفته‌ها، یافته‌های تجربی در این زمینه است. براساس بررسی‌های

بالاس و فافالو (۲۰۰۸) رتبه کشور فرانسه در طبقه‌بندی ۱۵ کشور اروپایی در زمینه تمرکز (انحصار) بازار حسابرسی برای دوره‌های ۲۰۰۱-۱۹۹۸ و ۲۰۰۴-۲۰۰۲ به ترتیب ۱۴ و ۱۵ بوده است. این محققین همچنین دریافتند که پس از فروپاشی آرتور اندرسون، تمرکز بازار حسابرسی به طرز قابل توجهی کاهش یافته است [۱۰]. این بدان معناست که شرکت‌های حسابرسی دیگر جدای از ۴ موسسه بزرگ حسابرسی مسئولیت حسابرسی شرکت‌هایی که قبلاً توسط شرکت اندرسون حسابرسی شده بودند را بر عهده داشته‌اند (به عنوان مثال مازارس حسابرسی تعداد زیادی از شرکت‌های طرف قرارداد اندرسون را بر عهده گرفت). این در حالی بود که ۴ موسسه بزرگ حسابرسی در دیگر کشورهای اروپایی مشتریان بیشتری داشته‌اند [۳۰]. در جدول شماره (۲) خلاصه‌ای از مهمترین پژوهش‌های صورت گرفته درباره تاثیر حسابرسی مشترک بر انحصار بازار حسابرسی ارائه شده است.

جدول شماره (۱): تاثیر حسابرسي مشترك بر هزينه و كيفيت حسابرسي (منبع: ICAS، ۲۰۱۲)

نویسندگان	نمونه	الزامی / اختیاری	سؤال پژوهش	یافته‌های مرتبط با حسابرسي مشترك
آندره و همکاران (۲۰۱۲)	شرکتهای پذیرفته شده در بورس در فواصل سالهای ۲۰۰۹-۲۰۰۷ فرانسه: ۱۷۷ شرکت، ایتالیا: ۱۰۲ شرکت و انگلیس: ۲۱۰ شرکت	الزامی	<u>هزینه حسابرسي</u> آیا حسابرسي مشترك الزامی منجر به حق الزحمه بالاتر حسابرسي نسبت به حسابرسي واحد می شود؟	حسابرسي مشترك الزامی منجر به حق الزحمه های بالاتر حسابرسي می شود.
هولم و تینگارد (۲۰۱۱)	تعداد ۱۱۷ شرکت پذیرفته شده در بورس دانمارک (۲۰۰۷-۲۰۰۳)	الزامی / اختیاری	<u>كيفيت حسابرسي و هزينه حسابرسي</u> آیا حسابرسي مشترك بر هزينه حسابرسي و كيفيت حسابرسي تأثير دارد؟	حسابرسي مشترك قادر نيست بهتر از حسابرسي واحد از مدیریت سود جلوگیری کند. شرکت‌هایی که از حسابرسي مشترك به حسابرسي واحد تغییر رویه داده اند، در سال اول پس از تغییر کاهش حق الزحمه حسابرسي داشتند.
ایتون و پنی (۲۰۱۲)	تعداد ۷۱۵ شرکت غیرمالي بورس دانمارک، فنلاند و سوئد در سال ۲۰۰۷	اختیاری	<u>هزینه حسابرسي</u> سؤال اصلی: آیا جنسیت حسابرسي، هزينه حسابرسي را تحت تأثير قرار می دهد. سؤال فرعی: آیا حسابرسي مشترك اختیاری بر روی حق الزحمه حسابرسي تأثير دارد؟	حسابرسي مشترك اختیاری در مقایسه با حسابرسي واحد با حق الزحمه حسابرسي کمتر در ارتباط است.
لسج و	۳۸۶ شرکت غیرمالي بورس فرانسه و	الزامی	<u>كيفيت حسابرسي و هزينه حسابرسي</u>	حسابرسي مشترك با كيفيت بالاتر حسابرسي ارتباطی ندارد، به نظر

راتزینگر (۲۰۱۲)	۳۸۶ شرکت غیرمالی بورس آلمان (مطالعه تطبیقی) سال‌های ۲۰۱۰- (۲۰۰۵)		آیا حسابرسی مشترک الزامی با حق‌الزحمه‌های بالا تر حسابرسی و حق‌الزحمه کل در ارتباط است؟ آیا حسابرسی مشترک الزامی با کیفیت بالا تر حسابرسی در ارتباط است؟	می‌رسد که حسابرسی مشترک با حق‌الزحمه بالا تر حسابرسی و حق‌الزحمه کل در ارتباط است اگرچه این نتایج را با محافظه کاری باید تفسیر نمود.
لسج و همکاران (۲۰۱۲)	تعداد ۴۳۲ (۵۸۲) شرکت‌های بورس دانمارک از سال‌های ۲۰۱۰-۲۰۰۵ (۲۰۱۰-۲۰۰۲)	الزامی/ اختیاری	کیفیت حسابرسی و هزینه حسابرسی آیا تغییر از حسابرسی مشترک الزامی یا اختیاری به سوی حسابرسی واحد بر روی حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی تاثیر دارد؟	حسابرسی مشترک با حق‌الزحمه بالا تر حسابرسی در ارتباط است. با این وجود ارتباط مهمی با کل حق‌الزحمه خدمات پیدا نشد که بتوان آن را به عنوان تغییر در کل هزینه خدمات در یک دسته خاص افشا نمود. حسابرسی مشترک تاثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد.
زرنی و همکاران (۲۰۱۲)	نمونه‌های متفاوت الف- ۱۲۵۷ سال- شرکت مشاهده از شرکت‌های بورس در سوئد ب- ۸۴۸ و ۱۱۶۰ سال- شرکت مشاهده از نمونه‌های بخش خصوصی (بسته به نوع آزمون) در سال‌های ۲۰۰۷-۲۰۰۱	اختیاری	کیفیت حسابرسی و هزینه حسابرسی آیا حسابرسی مشترک الزامی باعث بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود؟ آیا حسابرسی مشترک داوطلبانه حق‌الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهد؟	حسابرسی مشترک اختیاری باعث بهبود درک و کیفیت حسابرسی واقعی می‌شود. از سوی دیگر، منجر به حق‌الزحمه بالا تر حسابرسی می‌شود.

#### جدول شماره (۲): تاثیر حسابرسی مشترک بر انحصار بازار حسابرسی (منبع: ICAS، ۲۰۱۲)

نویسندگان	نمونه	الزامی/ اختیاری	سئوال پژوهش	یافته‌های مرتبط با حسابرسی مشترک
بالس و	۲۸۶۲ شرکت از ۱۵ کشور اروپایی در	الزامی	غلظت بازار حسابرسی	انحصار بازار حسابرسی در اروپا در طول دوره موردنظر افزایش

فالیو (۲۰۰۸)	سال‌های ۲۰۰۱-۱۹۹۸ و ۲۰۰۴-۲۰۰۲		علت توسعه یافتگی بازار حسابرسی اروپا پس از فروپاشی آرتور اندرسون بود؟	یافت. با این وجود در فرانسه و دانمارک شاهد روند کاهش بود.
بروی (۲۰۰۷)	۴۲۸ شرکت بورس فرانسه در سال ۲۰۰۵	الزامی	<u>غلظت بازار حسابرسی</u> بازار حسابرسی در کشور فرانسه پس از ادغام ۲ شرکت بزرگ این کشور (سالوسترو و بی‌دی‌او) با ۴ شرکت بزرگ حسابرسی به چه صورتی درآمد؟	۴ شرکت بزرگ با اینکه حدود نیمی از ۸۵۲ شرکت را حسابرسی می‌نمودند اما درآمد آنها از کل حق‌الزحمه پرداخت شده بابت خدمات حسابرسی ۸۶ درصد بود. در بخش شرکت‌های بزرگ به عنوان مشتریان حسابرسی مشترک تمرکز بازار از شرکت‌های کوچک و متوسط بیشتر بود. در انگلستان ۴ شرکت بزرگ یا بیش از ۹۹ درصد حق‌الزحمه، حسابرسی ۳۵۰ شرکت بزرگ را در اختیار داشتند.
پیوت (۲۰۰۷)	نمونه اول شامل ۸۱۷ شرکت بورسی فرانسه در سال ۱۹۹۷ و ۸۸۷ شرکت بورسی در سال ۲۰۰۳	الزامی	<u>تمرکز بازار حسابرسی</u> چگونه تمرکز بازار حسابرسی در فاصله سال‌های ۱۹۹۷ و ۲۰۰۳ در فضای حسابرسی مشترک الزامی تکامل یافته است؟	اگرچه غلظت بازار حسابرسی طی این چارچوب زمانی افزایش یافت اما بازار حسابرسی نسبت به بازارهای سایر نقاط اروپا غلظت کمتری داشته است.
پیوت (۲۰۰۸)	شرکت‌های پذیرفته شده در بورس فرانسه در فواصل سال‌های ۲۰۰۳-۱۹۹۷	الزامی	<u>غلظت بازار حسابرسی</u> آیا بازار حسابرسی فرانسه بعد از ادغام ۶ موسسه حسابرسی بزرگ به ۴ موسسه حسابرسی همچنان رقابتی است؟	غلظت بازار در طول دوره مورد بررسی افزایش یافت. با این حال هنوز بازار حسابرسی در سال ۲۰۰۳ در یک وضعیت رقابتی است.

**حسابرسی مشترک، مقرراتی برای منافع عمومی یا گروه‌های اقتصادی خاص**

تئوری منافع عمومی ادعا دارد که سیاست‌گذاری امری است که در واکنش به شکست بازار از سوی جامعه تقاضا شده است. در این تئوری فرض می‌شود نبض قدرت یا همان نهاد سیاست‌گذار، بهترین منافع را برای جامعه پدید خواهد آورد و رفاه اجتماعی را حداکثر خواهد کرد [۳]. از جمله این موارد می‌توان به دخالت دولت در بازار در حالی که انحصاری بوده و رقابتی وجود ندارد و ناکارایی بازار را شاهد هستیم اشاره نمود. به نظر می‌رسد براساس این تئوری کمیسیون اروپایی در سال ۲۰۱۰ مقاله سبز را با عنوان سیاست-های حسابرسی پس از بحران‌های شرکت‌هایی مانند انرون، منتشر کرد هر چند که معیارهای به تصویب رسیده در اروپا و نقاط دیگر در وهله اول به دنبال ثبات سیستم‌های مالی به دنبال بحران‌های پیش آمده بوده و در این زمینه بر نقش بانک‌ها، صندوق‌های تامین سرمایه و موسسات رتبه‌بندی، ناظران و بانک‌های مرکزی تاکید شده است. مقاله سبز بر تلاش برای پرداختن بیشتر بر نقش حسابرسی و مأموریت اجتماعی آن است. در رابطه با غلظت بازار حسابرسی کمیسیون اروپایی پیشنهاد تغییر در قوانین و مقررات در این زمینه، از جمله مقرراتی برای استفاده از حسابرسی مشترک را داد که به تصویب رسید. طرح پیشنهادی کمیسیون اروپایی شامل الزاماتی از قبیل بکارگیری حداقل یک شرکت حسابرسی کوچک در حسابرسی مشترک (جزء ۴ موسسه بزرگ حسابرسی نباشد) برای حسابرسی شرکت‌های بزرگ بود [۱۷]. از جمله استدلال‌های کمیسیون اروپا، تاکید بر شواهد تمرکز بازار حسابرسی در فرانسه بود که حسابرسی مشترک در آن الزامی است. به طور مثال در سال ۲۰۱۰ سهم ۴ موسسه بزرگ حسابرسی از بازار حدود ۵۸ درصد بود در حالی که در کشور آلمان که سابقه طولانی در استفاده از حسابرسی واحد دارد سهم ۴ شرکت بزرگ در سال ۲۰۱۰ از بازار حسابرسی این کشور در حدود ۸۲ درصد بوده است [۲۱].

به نظر می‌رسد که پیشنهادات کمیسیون اروپایی، به دنبال پیش‌بینی مقررات جدید به دنبال محافظت از منافع عمومی، پس از شکست بازار، بوده است اما در مقابل تئوری منافع عمومی، تئوری منافع گروه مطرح است. براساس این تئوری، گروه‌هایی که از قدرت سیاسی بیشتری برخوردار باشند می‌توانند جریان قانون‌گذاری را در جهت اهداف خود



تغییر دهند. تغییر جریان قانون‌گذاری ممکن است به ضرر گروهی تمام شود که از قدرت سیاسی کمتری برخوردار است [۳]. البته با گذشت زمان این تئوری مورد ویرایش قرار گرفت، مبتنی بر اینکه در راستای تامین منافع گروه‌های یکپارچه (یک صنعت یا یک گروه خاص) است [۲۱].

در دسامبر سال ۲۰۱۰ پس از انتشار مقاله سبز کمیسیون اروپا در مورد بازخورد تصویب بکارگیری و پیاده‌سازی حسابرسی مشترک، تعداد ۶۸۸ پاسخ دریافت کرد که حدود ۸۷ درصد این پاسخ‌ها از سوی کشورهای اروپایی بود، از جمله گروه‌های مشارکت‌کننده در این فراخوان حرفه حسابرسی، مقامات دولتی، کمیته‌های حسابرسی و ... بودند و نظرات و دیدگاه‌های آنان متنوع بود. نظرات حساب‌برسان در مورد حسابرسی مشترک متفاوت بود و ۴ موسسه بزرگ حسابرسی اعتقاد داشتند که این نوع حسابرسی باعث کاهش کیفیت حسابرسی شده و مشکلات هماهنگی در جریان کار حسابرسی را پدید می‌آورد. در مقابل، شرکت‌های کوچک و متوسط اشاره به انحصار پایین بازار حسابرسی به دنبال الزامی شدن حسابرسی مشترک در فرانسه داشتند. استدلال بسیاری از شرکت‌های متوسط این بود که با اجرای سیستم حسابرسی مشترک، موسسات حسابرسی بیشتری قادر به ارائه خدمات با کیفیت بالاتر و به طیف گسترده‌ای از مشتریان هستند که این به نوبه خود باعث افزایش اعتبار این شرکت‌ها می‌شود [۱۷].

اگر چه سرمایه‌گذاران اعتقاد به بالا بودن هزینه‌های حسابرسی و مسئولیت‌پذیری پایین‌تر حساب‌برسان و عدم وجود مزایای این نوع حسابرسی برای شرکت‌ها داشتند، برخی دیگر نیز اعتقاد داشتند به شرط وجود کمیته حسابرسی می‌توان مباحث چالشی موثری را با موسسات حسابرسی ترتیب داد و از این طریق ضمن دریافت گزارش حسابرسی با کیفیت، باعث بهبود رویکرد حساب‌برسان در روابط متقابل آنها با یکدیگر شد.

در ارتباط با مقامات دولتی، آنها خواستار مشخص شدن دو موضوع بودند: یکی مسئولیت‌پذیری در اظهارنظر حسابرسی مشترک و دوم تعیین مکانیزمی مشخص برای اختلاف‌نظر بین موسسات حسابرسی مشترک. ضمن اینکه کمیته مربوط به تنظیمات اوراق بهادار اتحادیه اروپا (CESR) و کمیته بیمه و ناظران بازنشستگی شغلی (CEIOPS) کمیته اروپا به عنوان یک نهاد نظارتی مالی از حسابرسی مشترک به عنوان معیاری برای ارتقاء

ساختار بازار حسابرسی حمایت نکردند. در این بین دانشگاهیان از حسابرسی مشترک اختیاری حمایت نمودند ولی الزامی نمودن حسابرسی مشترک را یک نوع زیاده‌روی دانستند. با این حال، نظر اکثریت این بود که مزایای حسابرسی مشترک (مانند مشکل شدن تباری مدیریت) جنبه‌های منفی آن از جمله بالا رفتن هزینه حسابرسی را جبران نمی‌کند. در مجموع اکثریت ذینفعان اعتقاد دارند که طرح پیشنهادی کمیسیون اروپا در بحث حسابرسی مشترک براساس نظریه منافع عمومی پیش‌بینی شده است. بحث اصلی در جبهه‌گیری در مورد حسابرسی مشترک افزایش هزینه‌های حسابرسی بود. در حالی که استدلال طرفداران این روش به سمت افزایش کیفیت حسابرسی است. اگر از دیدگاه تئوری منافع گروهی به موضوع نگاه کنیم دو گروه با اهداف متضاد داریم، چهارموسسه بزرگ حسابرسی در مقابل موسسات متوسط و کوچک حسابرسی که به ترتیب از موافقان و مخالفان استفاده از این سیستم حسابرسی مشترک هستند. در جمع‌بندی موارد گفته شده می‌توان عنوان نمود در صورتی که حسابرسی مشترک باعث کاهش هزینه حسابرسی و بالا رفتن کیفیت حسابرسی شود به نمایندگی از منافع عمومی عمل می‌کند و در صورتی که پاسخ منفی باشد به نظر می‌رسد که به دنبال حفاظت از منافع گروه‌های خاص است [۲۵].

### **نحوه انتخاب جفت حسابرسی در حسابرسی مشترک**

عوامل موثر بر تعیین جفت حسابرس مشترک در فرانسه توسط فرانسیس و همکاران (۲۰۰۹) مورد بررسی قرار گرفت. آنان به این نتیجه رسیدند مشتریانی با مالکیت متمرکز کمتر و همچنین مالکیت خانوادگی کمتر، بیشتر تمایل به انتخاب حداقل یکی از ۴ موسسه بزرگ حسابرسی دارند. در حالی که فرانسیس و همکاران بر ساختار مالکیت تاکید داشتند [۱۸]، ماموسز (۲۰۱۲) عنوان نمود که اندازه مشتری و مکانیسم حاکمیت شرکتی انتخاب صفر، یک یا دو موسسه از چهار موسسه حسابرسی بزرگ را در تعیین حسابرسان مشترک تحت تاثیر قرار می‌دهد. براساس یافته‌های وی شرکت‌های کوچک تمایلی برای انتخاب ۲ تا از ۴ موسسه بزرگ حسابرسی را ندارند [۲۶].

در شرکت‌های متوسط انتخاب دو موسسه از ۴ موسسه بزرگ حسابرسی با وجود کمیته حسابرسی در این شرکت‌ها و در شرکت‌های بزرگ حداقل یکی از ۴ موسسه حسابرسی بزرگ را انتخاب می‌کنند. مطالعات ادوست (۲۰۱۲) نشان داد که استفاده از خدمات دو

موسسه حسابرسی بزرگ در مقایسه با یک موسسه غیربزرگ و یک موسسه بزرگ حسابرسی، منجر به هزینه‌های یکسانی شده و لذا منطقی به نظر می‌رسد که شرکت‌های بزرگ و بین‌المللی تمایل بیشتری به انتخاب دو بزرگ از ۴ بزرگ داشته باشند [۸]. افزون بر این، بنوری و همکاران (۲۰۱۲) عنوان کردند شرکت‌هایی که ۲ تا از ۴ بزرگ را انتخاب می‌کنند، معاملات کمتری با اشخاص وابسته دارند [۱۱]. گوتیر و اسکات (۲۰۰۷) در پژوهشی دیگر بیان کردند شرکت‌هایی که نسبت حق‌الزحمه حسابرسی به اندازه شرکت برای شرکت‌هایی که از ۲ تا از ۴ بزرگ استفاده می‌کنند، کمتر است. تفسیر این پژوهشگران از نتایج این بود که حق‌الزحمه خدمات هنگامی که حسابسان مشترک دارای سطح تجربه، تخصص و شهرت برابر هستند پایین‌تر است [۱۹]. با این حال، نتایج را می‌توان به گونه‌ای دیگر تفسیر نمود. معمولاً شرکت‌های بزرگ بین‌المللی که دارای فعالیتهای پیچیده‌تری هستند، اقدام به انتخاب ۲ بزرگ از ۴ بزرگ می‌کنند. بنابراین، جای شگفتی نیست، زمانی که اندازه مشتری افزایش پیدا می‌کند نسبت حق‌الزحمه به اندازه شرکت کاهش یابد [۷].

### **حسابرسی مشترک و سواری مجانی**

یکی از مسائل چالش‌برانگیز در حسابرسی مشترک بحث سواری مجانی است. بدین صورت که در یک حسابرسی مشترک که یکی از چهار موسسه بزرگ حسابرسی و یک شرکت حسابرسی کوچک با هم فعالیت می‌کنند. شرکت کوچک با صرفه‌جویی در هزینه‌های حسابرسی و سرمایه‌گذاری کمتر از کار سخت و گسترده شرکت دیگر استفاده می‌برد. (هر چند که کمیسیون اروپایی بکارگیری شرکت‌های کوچک در کنار شرکت‌های بزرگ را برای توسعه و رونق بازار حسابرسی پیشنهاد کرده است). شرکت‌های حسابرسی بزرگ دارای مزیت در تکنولوژی حسابرسی هستند، به این مفهوم که دارای هزینه نهایی پایین‌تر برای دستیابی به شواهد حسابرسی دقیق‌تر در مقایسه با شرکت‌های کوچک هستند. از سوی دیگر، موسسات بزرگ در قبال هزینه‌های اظهارنظر نادرست (مانند هزینه‌های دادخواهی و از دست دادن شهرت) در مقایسه با شرکت‌های کوچک آسیب‌پذیرترند. لذا بر این اساس هزینه زیادی را جهت منابع حسابرسی مورد نیاز و کاهش ریسک تحریفات انجام می‌دهند. هر چند که این افزایش دقت و تلاش در انجام کار

حسابرسی به حدی نیست که کاهش سطح دقت در موسسات کوچک را پوشش دهد و لذا این امر می‌تواند به کیفیت حسابرسی لطمه وارد کند [۱۴].

### **فقدان پژوهش‌های کافی**

اولین مساله مهم، از دیدگاه کلان، کمبود ادبیات مرتبط با موضوع حسابرسی مشترک است. تعداد کل کشورهایی که حسابرسی مشترک را الزامی نموده‌اند بسیار اندک است. در اروپا، فرانسه تنها کشوری است که الزامات قانونی بکارگیری حسابرسی مشترک برای شرکت‌ها وجود دارد. علاوه بر این، کشورهای غیراروپایی که از سیستم حسابرسی مشترک استفاده می‌کنند یا کشورهای در حال توسعه (مانند هند) هستند یا کشورهایی دارای شرایط ناپایدار سیاسی (مانند کنگو) می‌باشند. ضمن اینکه محدودیت دسترسی به داده‌های مهم نیز وجود دارد. در کنار موارد ذکر شده تجربه بکارگیری حسابرسی مشترک در کشور فرانسه نیز مشکل‌ساز است، چرا که هیچ مورد استفاده از حسابرسی واحد در فرانسه وجود ندارد که به عنوان معیار مقایسه استفاده شود هر شرکتی که بخواهد صورت‌های مالی تلفیقی تهیه کند، حداقل نیازمند بکارگیری دو حسابرس است. بنابراین، به نظر می‌رسد که مشکلات و مزایای بکارگیری حسابرسی مشترک می‌تواند به صورت مقایسه‌ای با کشورهای دیگر انجام شود.

تحقیقات تجربی در مورد کشورهایی که به صورت اختیاری حسابرسی مشترک را بکار می‌برند، با این فرض است که تعداد حسابرسی‌های مشترک اختیاری به اندازه کافی زیاد است و به ارائه اطلاعات کافی در این زمینه منجر می‌شود. در حالی که بررسی‌ها در کشورهای چون یونان و آلمان نشان می‌دهد که تعداد حسابرسی‌های مشترک انجام شده در این کشورها اندک است. به عنوان مثال در سال ۲۰۰۵ تنها ۴ شرکت غیرمالی در قالب حسابرسی مشترک اختیاری در آلمان از این نوع حسابرسی استفاده کردند و این مورد در یونان شامل ۵ شرکت است [۳۲].

### **مدت زمان حسابرسی و چرخش حسابرس در حسابرسی مشترک**

استمرار دانش حسابرسی می‌تواند در یک محیط حسابرسی مشترک در صورتی حفظ شود که چرخش حسابرسان در طول سال‌های مختلف انجام شود. به عنوان نمونه، در یک محیط

حسابرسی مشترک اختیاری مانند آفریقای جنوبی (براساس قانون شرکت‌ها در سال ۲۰۰۸) در صورتی که بیش از یک حسابرس برای حسابرسی شرکت منصوب شود باید هر ۵ سال یکبار یک حسابرس چرخشی داشته باشد و از طرفی همه حسابرسان با هم شرکت را ترک نکنند. به عبارتی این قانون بر عدم تعویض همزمان دو حسابرس تأکید دارد. در فرانسه حداقل زمان تداوم استفاده از خدمات حسابرسی ۶ سال در نظر گرفته شده است. در عمل در کشور فرانسه، چرخش حسابرسان به طور همزمان و غیرهمزمان رخ می‌دهد. براساس پیشنهاد و نظارت کمیسیون اروپا توصیه می‌شود که حداقل زمان انتصاب حسابرسان ۲ سال و چرخش حسابرسان بعد از ۶ سال باشد. با امکان حفظ حسابرسان برای ۹ سال در صورتی که حسابرس بیش از یک موسسه حسابرسی استفاده شود. با این حال ارتباط بین سیستم حسابرسی مشترک، طول دوره تعامل حسابرس برای مدت زمان بیش از یک سال و چرخش حسابرسی پس از یک دوره حداکثر مساله مهمی است که هنوز در مورد آن ابهام وجود دارد [۳۲].

### همکاری بین موسسات حسابرسی در ایران

در ایران براساس استانداردهای حسابرسی بخش ۶۰۰ (استفاده از خدمات حسابرس دیگر)، موسسات حسابرسی در حسابرسی صورتهای مالی گروه مورد رسیدگی می‌توانند از خدمات حسابرس دیگر استفاده کنند. حسابرسی که در حسابرسی (اطلاعات مالی یک بخش) خواسته‌های، تیم حسابرسی گروه را نیز به منظور کمک به حسابرسی گروه انجام می‌دهد (قسمت ب- بند ۹) [۱].

در بند ۹ استاندارد به دو نوع حسابرسی اشاره شده است [۱]:

**حسابرس گروه:** یعنی حسابرس مسئول ارائه گزارش‌ها نسبت به صورتهای مالی گروه مورد رسیدگی که این صورتهای مالی حاوی اطلاعات مالی بیش از یک بخش است و اطلاعات مالی این بخش‌ها توسط حسابرس بخش حسابرسی می‌شود.

**حسابرس بخش:** حسابرسی که در حسابرسی اطلاعات مالی یک بخش، خواسته‌های تیم حسابرسی گروه را نیز به منظور کمک به حسابرسی گروه انجام می‌دهد. لذا براساس این بند استاندارد، برای همکاری همزمان دو یا چند موسسه حسابرسی در حسابرسی مشترک

یک شرکت حسابرسی شونده کاربردی ندارد. ضمن اینکه می‌توان برای تشریح بیشتر تفاوت‌ها بین این نوع حسابرسی و حسابرسی مشترک موارد زیر را عنوان نمود:

- براساس بند ۱۱ استاندارد، در گزارش حسابرسی نسبت به صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی نباید به حسابرس بخش اشاره شود. و مسئولیت اظهارنظر در حسابرسی واحد تجاری به عهده حسابرس اصلی است. این در حالی است که در حسابرسی مشترک هر دو موسسه حسابرسی مسئولیت ارائه گزارش واحد را داشته و هر دو آن را امضاء می‌کنند.

- براساس بند ۴۱ استاندارد باید یافته‌های کلی، نتایج و اظهارنظر حسابرس بخش در اختیار حسابرس اصلی واحد تجاری قرار گیرد. در صورتی که در حسابرسی مشترک هر دو موسسه حسابرسی در یک همکاری و تلاش مشترک از نتایج کار یکدیگر استفاده می‌کنند.

- براساس بند ۴۲ استاندارد، ارزیابی، اطلاع‌رسانی حسابرسان بخش و کفایت کار آنها توسط حسابرس اصلی انجام می‌گیرد. حال آنکه در حسابرسی مشترک، موسسات حسابرسی کار یکدیگر را مورد بررسی قرار داده و آن را ارزیابی می‌کنند.

- براساس بند ۱۹ استاندارد، حسابرس اصلی می‌تواند در استفاده از خدمات حسابرس بخش، در مورد استقلال، صلاحیت حرفه‌ای و توانایی حسابرسان بخش در مورد کسب شواهد کافی و قابل اطمینان کسب شناخت کند. در صورتی که تردید جدی در مورد این موضوعات داشته باشد، می‌تواند بدون استفاده از این خدمات، شواهد حسابرسی کافی و مناسبی را در مورد اطلاعات مالی آن بخش کسب کند (بند ۲۰ استاندارد). اما در حسابرسی مشترک موسسات حسابرسی همکار در حسابرسی مشترک توسط واحد مورد رسیدگی انتخاب شده و در انتخاب همدیگر دخالتی ندارند.

براساس موارد مطرح شده می‌توان گفت که حسابرسی مشترک تا به امروز در ایران استفاده نشده است و بخش ۶۰۰ استاندارد بر استفاده از خدمات حسابرس دیگر در جریان حسابرسی صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی و آن هم براساس صلاحدید و نیاز موسسه حسابرسی اصلی اشاره دارد.

## نتیجه‌گیری

به دنبال پدید آمدن بحران‌های مالی جهانی، پس از رسوایی انرون و فروپاشی موسسه آرتور اندرسون، سئوالاتی در مورد کیفیت حسابرسی و همچنین احساس نگرانی ناشی از ایجاد بازار انحصاری وجود داشت. در این راستا مقررات متعددی با هدف بازگرداندن اطمینان سرمایه‌گذاران نسبت به صداقت چهره حسابرسی وضع شد. از جمله اقدامات صورت گرفته در این زمینه تصویب و توصیه بکارگیری حسابرسی مشترک به منظور تقویت استقلال حسابرسان مستقل و بهبود خدمات ارائه شده به موسسات و نهادهای حسابرسی شونده در کنار بالا بردن کیفیت حسابرسی و ایجاد بازار رقابتی بود. حسابرسی مشترک توصیف‌کننده هماهنگی در برنامه‌ریزی، تلاش‌های مشترک، بررسی و کنترل کیفیت متقابل و صدور گزارش و امضاء آن توسط حسابرسانی که به طور مشترک مسئول انجام کار هستند، است. هدف از بررسی ادبیات موضوع، شناسایی و ارزیابی شواهد موجود در مورد حمایت از استفاده از حسابرسی مشترک است. براساس بررسی و تحلیل پژوهش‌های صورت گرفته در این حوزه نکات زیر می‌تواند مورد توجه قرار گیرد.

۱- حمایت تجربی محدود (براساس نتایج تحقیقات صورت گرفته) درباره اینکه حسابرسی مشترک منجر به افزایش کیفیت حسابرسی شده وجود دارد. شواهد کمیاب در دسترس متناقض بوده و از طرفی هیچ ارتباط ثابت شده بین کیفیت حسابرسی و حسابرسی مشترک در یک محیط حسابرسی مشترک الزامی مشاهده نشده است. از سوی دیگر، برخی از تحقیقات نشان دهنده این است که حسابرسی مشترک اختیاری منجر به حسابرسی واقعی و درک بالاتر از کیفیت حسابرسی می‌شود.

۲- نتایج پژوهش‌های صورت گرفته نشان دهنده آن است که حسابرسی مشترک الزامی منجر به هزینه‌های اضافه می‌شود. در حالی که حسابرسی مشترک اختیاری نتایج متفاوت دارد، برخی از بررسی‌ها نشان دهنده حق‌الزحمه خدمات بالاتر برای حسابرسی مشترک و برخی دیگر نشان دهنده حق‌الزحمه حسابرسی پایین‌تر است.

۳- غلظت بازار حسابرسی مشترک در کشورهای فرانسه و دانمارک کمتر از جاهای دیگر است به عبارت دیگر، نتایج نشان داد که در کشورهایی که از حسابرسی مشترک استفاده می‌شود انحصار بازار حسابرسی کمتر است.

۴- نکته کلیدی آن است که باید حسابرسی مشترک در یک چارچوب نهادی گسترده‌تر انجام شده و نباید سایر عوامل تاثیرگذار دیگر را نادیده انگاشت (تاثیر آنها بر روی سه مولفه). بررسی ادبیات موضوع نشان می‌دهد که ویژگی‌های مختلفی در مورد یک کشور می‌توانند در این زمینه نقش بازی کنند. در نهایت، باید عنوان کرد که بسیاری از پیامدهای مقررات حسابرسی مشترک، هنوز در جزئیات شناخته شده نیست و این موضوع می‌تواند تا حدودی به دلیل روش شناختی و همچنین دسترسی به داده‌های محدود باشد.

### منابع

۱. استانداردهای حسابرسی (۱۳۹۱)، نشریه ۱۲۴، مرکز تحقیقات تخصصی سازمان حسابرسی.
۲. حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه. (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صص ۸۷.
۳. مهرانی، ساسان و کرمی، غلامرضا. (۱۳۹۳). **تئوری حسابداری**، جلد اول، چاپ دوم، انتشارات نگاه دانش.
۴. علوی طبری، سیدحسین؛ خلیفه سلطان، سیداحمد و ندا شهیندیان (۱۳۸۸). **کیفیت حسابرسی و پیش بینی سود**، تحقیقات حسابداری، سال اول شماره سوم، صص ۳۵-۲۲.
۵. هشی، عباس و مظاهری فرد، کمیل. (۱۳۹۲). **بررسی رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی**، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال چهاردهم، شماره هفدهم، صص ۵۱-۳۴.

6. Andr E, P., G. Broye, C. PONG, and A. SCHATT. (2012). 'Do joint audits lead to greater audit fees?' Unpublished paper, ESSEC Business School Paris, 2012. <http://papers.ssrn.com>.
7. Andre', P., Broye, G., Pong, C. K. M. and Schatt, A. (2012) Are joint audits associated with higher audit fees? Working paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract14203900> (accessed 31 January 2013).



8. Audousset Coutier, S.(2012) “Two Big” or not “two Big”? The consequences of appointing two Big 4 auditors on audit pricing in a joint audit setting.’ Unpublished paper, JMSB - Concordia University,. Available at <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstractid=2083871>.
9. Audousset-coulier , Sophie. (2014). Audit Fees in a Joint Audit Setting ,**European Accounting Review**,pp.1-31
10. Ballas, A. A. and Fafaliou, I. (2008) Market shares and concentration in the EU auditing industry: the effect of Andersen’s demise, **International Advances in Economic Research**, 14(October), pp. 485–497.
11. Bennouri, M., Nekhili, M. and Touron, P. (2012), ‘Does auditors’ reputation discourage related party transactions? The French case’, (March 20, 2012). **Financial Markets & Corporate Governance Conference**. <http://ssrn.com>.
12. Broye, G. (2007), ‘Concentration du marché de l’audit: Un état des lieux’, **Revue Française de Comptabilité**, 399, pp. 34-37.
13. Chartered Accountants of Scotland (ICAS) , [Http://: www.icas.org.uk/research](http://www.icas.org.uk/research).
14. Deng, M., Lu, T., Simunic, D. A. and Ye, M. (2012) Do joint audits improve or impair audit quality?December 29, 2012, Rotman School of Management Working Paper No. 2111710; CAAA Annual Conference 2013. <http://ssrn.com>
15. Deng,Mincherng et al.(2014). Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality?, Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2111710>
16. Eilifsen, A. and Willekens, M. (2008) In the name of trust; some thoughts about trust, audit quality and audit regulation in Europe, in: R. Quick, S. Turley and M. Willekens (Eds) *Auditing, Trust Governance – Developing Regulation in Europe* (London, UK: Routledge).
17. European Commission. (2010) *Green Paper - Audit Policy: Lessons from the Crisis*,Brussels,13.10.2010.([http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/docs/2010/audit/green\\_paper\\_audit\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf)).
18. Francis, J.R., Richard, C. and Vanstraelen, A. (2009) Assessing France's joint audits requirement: are two heads

- better than one?, **A Journal of Practice and Theory**, 28(2), pp. 35-63.
19. Gonthier-Besacier, N. and Schatt, A. (2007) Determinants of audit fees for French quoted firms, **Managerial Auditing Journal**, 22(2), pp. 139-160.
  20. Holm, C. and Thinggaard, F. (2011) Joint audits—benefit or burden? Available at: <http://papers.ssrn.com>.
  21. Huber, N. (2011) The concentration battle, **International Accounting Bulletin** May, pp. 6-11.
  22. Ittonen, K. and Peni, E. (2012), 'Auditor's gender and audit fees', **The International Journal of Auditing**, 16(1), pp. 1-18.
  23. Karjalainen, J. (2011) Audit quality and cost of debt capital for private firms: evidence from Finland, **International Journal of Auditing**, 15(1), pp. 88-108.
  24. Lesage, C. and Ratzinger-Sakel, N. (2012) Are the findings of international studies reliable? The joint audit example. Working paper (Germany: HEC Paris, France and Ulm University).
  25. Lesage, C., Ratzinger-Sakel, N. and Kettunen, J. (2012) Struggle over joint audit: on behalf of public interest? Available at: <http://papers.ssrn.com/abstract¼2176729> (accessed 12 November 2012).
  26. Marmousez, S. (2012). Etude d'une exception française: les déterminants du choix de la composition du collège de commissaires aux comptes [Examining a French exception: The determinants of the choice of joint-auditors]. *Comptabilité Contrôle Audit*, 18(1), 121-152.
  27. Neveling, N. (2007) French CFO attacks joint audit, *Accountancy Age*, 8 November, p. 4.
  28. Piot, C. (2007), 'Auditor concentration in a joint-audit environment: The French market 1997-2003', **Managerial Auditing Journal**, 22(2), pp. 161-176.
  29. Piot, C. (2008) Concentration et compétitivité du marché de l'audit en France : Une étude longitudinale 1997-2003 [Concentration and competition of the French audit market: a longitudinal study 1997-2003], *Finance Contrôle Stratégie*, 11(4), pp. 31-64.

30. Piot, C. and Schatt, A. (2010), 'Comment renforcer la réglementation sur l'indépendance des auditeurs ? Quelques leçons tirées du marché français.
31. Quick, R. (2012) EC Green paper proposals and audit quality, **Accounting in Europe**, 9(1), pp. 17-38.
32. Ratzinger-Sakel, N., Audoussert-Coulier, S., Kettunen, J., & Lesage, C. (2013). Joint audit: Issues and challenges for researchers and policy-makers. **Accounting in Europe**, 10(2), 175-199.
33. Thinggaard, F. and Kiertzner, L. (2008) Determinants of audit fees: evidence from a small capital market with a joint audit requirement, **International Journal of Auditing**, 12(2), pp. 141-158.
34. Zerni, M., Haapamaki, E., Jarvinen, T., & Niemi, L. (2012). Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits. **European Accounting Review**, 21(4), 731-765.

## **Joint Audit and the implications of its use**

### **Abstract**

The global financial crisis led to the emergence of questions about the quality and scope of the independent audit. In an attempt to remedy the situation by the European Commission (EC) in 2010, a series of proposed solutions, which offer a joint audit was one of them. In this type of audit, two audit firm simultaneously and individually perform the audit and the audit report issued a joint responsibility for this opinions. The main aim of this study was to evaluate the effect of joint audits of quality, cost and market audit. This study uses the results of previous research and the literature has addressed this issue. The results show that the empirical evidence supporting the positive role of the joint audit on audit quality is low and inconsistent. The impact of joint audit on audit fees, results showed that the joint audit requirements lead to increased costs and the optional use of different results. Also, The results showed that the audit market monopoly in countries that have a long history of using this type of audit (including Denmark and France) Lower than in other countries.

**Keywords:** joint audit, quality audit, audit fees, audit market.