

حسابرسی مشترک؛ بهبود یا تخریب کیفیت حسابرسی

طه احمدزاده^۱

دانشجوی دکتری حسابداری

تاریخ دریافت: ۹۲/۱۲/۱۳

تاریخ پذیرش: ۹۳/۰۳/۲۲

چکیده

در اغلب کشورها، چندین موسسه حسابرسی بر فعالیت و هزینه‌های دولتی نظارت می‌کنند. این موازی کاری، فرصت‌ها و مشکلاتی را برای موسسات حسابرسی ایجاد می‌کند. از یک سو، چنین دوباره کاری ضمن اتلاف، احتمال تعارض بین نتایج فعالیت‌های موسسات حسابرسی را ایجاد می‌کند و از دیگر سو، فرصت همکاری آموزشی، اشتراک اطلاعات و روش‌شناسی حسابرسی و انجام حسابرسی مشارکتی را فراهم می‌کند که می‌تواند به اثر بخشی و کارآیی بیشتر در فعالیت‌های حسابرسی و شبه حسابرسی کمک کند و فشار ناشی از حسابرسی بر موسسات دولتی را کاهش دهد. حسابرسی مشترک در دانش و معرفت‌شناسی سنتی، عامل بهبود کیفیت حسابرسی است زیرا سطح دقت در جمع‌آوری شواهد حسابرسی را افزایش می‌دهد و با کاهش احتمال تبانی همزمان دو حسابرس با صاحبکار، استقلال حسابرس را در سطح مطلوبی حفظ می‌کند. به گفته پیشینیان: دو فکر از یک فکر بهتر است. هدف این مقاله، توصیف مزایا و معایب همکاری بین موسسات حسابرسی، و بیان دو موضوع مخرب کیفیت حسابرسی شامل سوارکاری مجانی و مصالحه استقلال و نوع اظهار نظر حسابرس، است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مشترک، کیفیت حسابرسی، سوارکاری مجانی، استقلال حسابرس.

طبقه بندی موضوعی: M42

^۱ نویسنده مسئول: Tahausb@yahoo.com

مقدمه

اگر هدف حسابداری، مخبره نمودن اطلاعات مربوط و قابل اتکا باشد به نحوی که در تصمیم‌گیرها سودمند واقع شوند؛ آنگاه هدف اصلی و اولیه حسابداری نیز، اعتباربخشی به اطلاعات مالی منتشر شده است. در چند سال اخیر، اغلب رسوایی‌های مالی در سطح جهان با چالش در ایفای وظیفه اعتباربخشی مواجه بودند که بنا به ادبیات موضوع دلیل آن، در نبود دقت کافی در کسب شواهد حسابداری و استقلال حسابرس خلاصه شده است. حسابداری مشترک جهت برطرف نمودن این نقص، مطرح شد و طرفداران آن، استدلال خود را با سوال زیر مطرح کردند (مینگچزنگ و همکاران، ۲۰۱۲).

آیا دو فکر از یک فکر بهتر است؟ طرفداران حسابداری مشترک اینگونه بحث می‌کنند که دو دسته شواهد حسابداری در مقایسه با یک دسته، از دقت بیشتری در تهیه اطلاعات برخوردار است. به علاوه، رشوه دهی و تبانی با دو موسسه حسابداری در مقایسه با یکی، مخارج بیشتر و تبعات بدتری برای شرکت صاحبکار در پی خواهد داشت و همین موضوع استقلال حسابرس را بهبود می‌دهد. ضمن آنکه، در این نوع حسابداری، گزارش حسابرس می‌بایست طور مشترک توسط هر دو موسسه حسابداری امضا شود و اگر یکی از دو حسابرس مفاد (نوع اظهارنظر و محتوی) گزارش را قبول نداشته باشد و از امضای آن امتناع ورزد، گزارش قابل انتشار نخواهد بود.

حسابداری مشترک اولین بار در سال ۱۹۶۶ برای کلیه شرکت‌های دولتی در فرانسه اجباری شد. در حالیکه بعد از الزام نمودن حسابداری‌های مشترک توسط قانونگذاران، بازار سرمایه و حسابرسان مورد انتقاد گرفتند. فعالان بازار سرمایه اذعان نمودند حسابداری مشترک برای شرکت‌های مورد رسیدگی هزینه‌بر است و باید اختیاری باشد و حسابرسان هم از روش انجام کار و تسهیم تعهدات شکایت داشتند. به همین دلیل در سال ۱۹۸۴ قانونگذاران فرانسه توقف اجرای حسابداری مشترک را مورد توجه قرار دادند. اگرچه، به علت قدرت قابل ملاحظه موسسات حسابداری انگلوساکسونی در بازار سرمایه، قانونگذاران تصمیم به حفظ مکانیزم حسابداری مشترک گرفتند و حتی در حمایت از موسسات حسابداری فرانسه، دامنه اجرای آن

را به شرکت‌هایی گسترش دادند که صورت‌های مالی تلفیقی تهیه می‌کردند (جانین و پیوت، ۲۰۰۷).

اصلی‌ترین دلیلی که برای اجباری کردن حسابرسی مشترک مطرح شد، کنترل بود که دو حسابرس بر کار اعمال می‌شد. بعبارت دیگر، با وجود دو حسابرس، تباری کمتری بین حسابرس و مدیریت، روی می‌دهد؛ زیرا دو حسابرس در خصوص قدرت و فشارهای اعمالی از جانب مدیریت، نسبت به یکدیگر مستقل بودند. اگرچه دلیل طرفداران نیز نمی‌تواند به طور کلی نادیده انگاشته شود. تصمیم جهت گسترش دامنه حسابرسی مشترک به شرکت‌هایی که ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی بودند، ریشه در تغییر دادن ساختار بازار حسابرسی فرانسه در آن زمان داشت.

اشکال متفاوت همکاری بین موسسات حسابرسی

نحوه تعامل و همکاری بین موسسات حسابرسی، اشکال گوناگونی از اخذ خدمات مشورتی سایر موسسات حسابرسی مستقل در زمینه روش‌های مناسب حسابداری، فعالیت‌های خاص مالی تا انجام پروژه‌های مشترک حسابرسی دارد. کارهای مشترک هم به فعالیت‌های حسابرسی محدود نمی‌شوند و می‌توانند مطالعات، پژوهش و بازنگری و فعالیت‌های تکمیلی حسابرسی را نیز شامل شوند. بسته به نوع تصمیم‌گیری‌های کلیدی فرایند حسابرسی، چندین نوع همکاری و هماهنگی متصور می‌باشد. سهم سایر موسسات حسابرسی در همکاری می‌تواند فقط خدمات مشورتی، بدون مشارکت در تصمیمات کلیدی باشد، و یا همکاری و مشارکت در تمام تصمیمات کلیدی را هم در برگیرد. اهم اشکال همکاری بین موسسات حسابرسی به شرح زیر است (یوسف‌نژاد، ابوالفضل، ۱۳۸۴):

مشاوره‌ای: تصمیمات کلیدی به طور مشترک گرفته می‌شوند. هدف تبادل اطلاعات برای بهبود حسابرسی است.

اطمینان دهی: تصمیمات کلیدی به طور مشترک گرفته می‌شوند و از تجربه سایر موسسات استفاده می‌شود (تکرار نمی‌شود) تا حسابرسی ما را تکمیل کنند.

همزمان: تصمیم به اجرای حسابرسیهای مشابه گرفته می‌شود. متدلوژی و رویکرد حسابرسی به اشتراک گذاشته می‌شود. حسابرسی توسط دو یا چند موسسه مستقل با تیمهای حسابرسی مجزا، کم و بیش همزمان انجام می‌شود و معمولاً هر تیم، حسابرسی را با توجه حوزه اختیارات خود انجام می‌دهد و به هیات مدیره گزارش می‌دهد.

حسابرسی مشترک: تصمیمات کلیدی به طور مشترک گرفته می‌شوند، حسابرسی توسط یک تیم شامل حسابرسان دو یا چند موسسه حسابرسی مستقل انجام می‌شود که معمولاً یک گزارش حسابرسی مشترک برای ارائه به هیات مدیره تهیه می‌کنند.

مزایای همکاری بین موسسات حسابرسی

هماهنگی فعالیت‌های حسابرسی، منافع زیادی دارد از جمله: حسابرسی مشترک خطر سقوط موسسات بزرگ را کاهش می‌دهد. سقوط مالی، اعتماد سرمایه گذاران را کاهش و باعث بی ثباتی نظام مالی می‌شود. به علاوه، حسابرسی مشترک کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد زیرا کار توسط حسابرس دیگر بررسی می‌شود از اینرو تردید حرفه‌ای را بکار می‌گیرند (بهاری، امیر، ۱۳۹۱). سایر مزایای این نوع حسابرسی‌ها به شرح زیر است (یوسف‌نژاد، ابوالفضل، ۱۳۸۴):

* کاهش بار حسابرسی: فشار روی سازمان حسابرسی شونده در اثر حسابرسی همزمان از سوی چندین موسسه مستقل، در کشورهای مختلف ایجاد نگرانی می‌کند. هماهنگی فعالیت‌های مختلف موسسات حسابرسی مستقل می‌تواند بار ناشی از حسابرسی سازمان‌های دولتی کاهش را دهد.

* حسابرسی جامع و با کیفیت: هماهنگی فعالیت‌های حسابرسی موجب حسابرسی جامع‌تر و یکپارچه‌تر و گزارشهای با کیفیت می‌شوند. در این هماهنگی، شکافها و اشتراکات (همپوشانی‌ها) در برنامه‌ها شناخته می‌شود. این امر اشتراک اطلاعات و مقایسه آن میان موسسات حسابرسی مستقل را تسهیل می‌کند. تجارب چند موسسه حسابرسی موجب می‌شود اطلاعات متوازن‌تر و واقعی‌تری از سازمان حسابرسی شده بدست آید. به این ترتیب، یافته‌های حسابرسی، محکم‌تر و قابل اطمینان‌تری حاصل می‌شود.

* شناخت بهتر از سازمان مورد رسیدگی: با هماهنگی فعالیت‌های حسابرسی، شناخت بهتری از سازمان مورد رسیدگی حاصل می‌شود. که موضوعی با ارزش است.

* پاسخ به برنامه‌های جدید دولتی: دولت‌ها برنامه‌ها و خدمات مختلفی ارائه می‌دهند که بین بخشی بوده و با همکاری حوزه‌های مختلف انجام می‌شوند، و مستلزم این است که موسسه عالی حسابرسی با سایر موسسات حسابرسی مشارکت کند، و برای دستیابی به اهداف مشترک، به صورت رسمی همکاری نمایند. هماهنگی و همکاری در حسابرسی اینگونه برنامه‌ها، سهم زیادی در افزایش کیفیت حسابرسی دارد.

* استفاده بهینه تر از منابع: با هماهنگی فعالیت‌های حسابرسی، دوباره کاری کمتر می‌شود و استفاده بهینه تری از منابع موسسه عالی حسابرسی و نیز منابع سازمان حسابرسی شونده می‌شود.

* متدلوژی حسابرسی بهینه‌تر و حسابرسی کارآمد: هماهنگی فعالیت‌های حسابرسی، موجب دستیابی موسسات عالی حسابرسی به متدلوژی‌ها و رویکردهای حسابرسی و روش‌های اجرایی جایگزین می‌شود و این امر موجب توسعه و استفاده از روش‌های مناسب‌تر و انجام حسابرسی کارآمد و اثربخش می‌گردد.

مشکلات بالقوه همکاری بین موسسات حسابرسی

هماهنگی فعالیت‌های حسابرسی درکنار منافع آن پاره‌ای از مشکلات همچون، عدم همکاری مناسب میان حساب‌رسان، نادیده انگاشتن موضوعات مشترک و تفاوت در راهبردها و روش‌های موسسات حسابرسی را به همراه دارد (بهاری، امیر، ۱۳۹۱). در زیر برخی از مشکلات احتمالی این نوع همکاریها شرح داده می‌شود (یوسف‌نژاد، ابوالفضل، ۱۳۸۴):

* تفاوت در متدلوژی‌ها: هر موسسه حسابرسی استانداردها، روش‌ها و رویه‌های حسابرسی متفاوت مخصوص به خود را دارد و این امر ممکن است به دستاوردی ناهمگون و نامنتطبق بین موسسات همکار بینجامد.

* وجود گزارشات حسابرسی قبلی: اگر برخی موسسات حسابرسی روی موضوع حسابرسی شده، گزارشات قبلی داشته باشند، اصلاح یا تغییر نظرات و نتایج حسابرسی به علت ترس از آسیب رسیدن به اعتبارشان، سخت و دشوار می‌باشد.

* محدودیت در گزارش دهی مشترک: اختیارات گوناگون حسابرسی و الزامات متفاوت گزارش دهی، می توانند گزارش دهی مشترک را غیر ممکن کنند.

* ارتباطات: حسابرسی های موفق نیاز به ارتباطات باز میان موسسات حسابرسی شریک در تمام مراحل حسابرسی دارد. دستور کارهای محرمانه و مخفی، رقابت میان افراد و مؤسسات، و دیگر چالش ها می توانند در مسیر ارتباطات باز، باز دارنده باشند، و باید رفع شوند.

* مدیریت مشترک پروژه: هماهنگی حسابرسی ها نیازمند مدیریت مشترک است. وقتی چندین شریک در پروژه مشارکت کنند و یا وقتی آنها در تعداد (تعداد پرسنل درگیر و سطح منابع اعطایی به پروژه) متفاوت باشند، مدیریت مشترک حسابرسی چالش برانگیز خواهد بود.

* حل اختلافات: اختلافات میان مشارکت کنندگان ممکن است به راه حل های رضایت بخش منتهی نشوند.

مفهوم و فلسفه حسابرسی مشترک

تعریف مشخصی و علمی از حسابرسی مشترک وجود ندارد اغلب حسابرسی مشترک را بصورت زیر تفهیم می نمایند:

حسابرسی مشترک می تواند به عنوان حسابرسی صورت های مالی تعبیر شود که توسط دو حسابرس با خصوصیتی که توصیف کننده تلاش مشترک و همزمان، امضای گزارش توسط هر دو حسابرسان و مسئولیت مشترک برای هر دو حسابرسان باشد. حسابرسی مشترک از حسابرسی دوگانه یا همزاد و دوبرم متمایز است. در انجام حسابرسی مشترک، برنامه ریزی حسابرسی و کار آن هماهنگ می باشد و رویه ها و روش های حسابرسی بین دو حسابرس تخصیص داده می شود. اما در حسابرسی دوبرم، فرآیند حسابرسی به طور کامل تکرار می شود. در حالیکه در حسابرسی مشترک دوباره کاری وجود ندارد. همچنین در حسابرسی همزاد یا دوگانه هر کدام از حسابرسان از اطلاعات مالی صاحبکار برداشت ها و اهداف جداگانه ای را دنبال و گزارش های حسابرسی متفاوتی نشر می نمایند در حالیکه در حسابرسی مشترک، گزارش واحد با هدفی یگانه صادر می شود (ICAS, 2012).

مفهوم کلی حسابرسی مشترک اینست که گزارش حسابرسی توسط حسابرسان دو موسسه حسابرسی مستقل و متفاوت امضا می‌شود، که هر کدام از آنها به صورت مشترک در قبال گزارش منتشره شده، مسئولیت تضامنی خواهند داشت. ظهور تاریخی حسابرسی مشترک در دو دلیل منطقی به شرح زیر توصیف و خلاصه شده است (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۹).

۱. راهی جهت مقابله با قصور توسط یکی از حسابرسان: مستقر نمودن یک حسابرس می‌تواند تنها با تصمیم دادگاه تجاری جایگزین شود که می‌تواند نشأت گرفته از تأخیر در قابلیت دسترسی بودن گزارش سالانه باشد که شرکت‌ها ممکن نیست خواهان اتفاق این امر باشند.

۲. حسابرسی مشترک حافظ استقلال حسابرسی: این مورد می‌تواند بر اعتبار و قابلیت اعتماد بیشتر حرفه حسابرسی تأثیر بسزایی داشته باشد.

پاپوت و جانبن (۲۰۰۵) بیان کردند حسابرسی مشترک در زمان حال بنا به دو مزیت، بررسی متقابل کار انجام شده توسط دو طرف حسابرس و تقویت استقلال هر یک از حسابرسان قابل درک و پذیرش است. ایشان همچنین استدلال می‌نمایند کارایی و اثر بخشی حسابرسی مشترک به میزان برابری و قابل مقایسه بودن تقسیم کار بین دو حسابرس بستگی دارد و همچنین محصول نهایی این شکل از حسابرسی بایستی بهبود کیفیت حسابرسی باشد (مارموسز و همکاران، ۲۰۰۷).

مفهوم کیفیت حسابرسی

اگر کیفیت را بعنوان خصوصیات و ویژگی‌های کلی یک محصول و یا خدمت ارائه شده با ویژگی‌های مطلوب مشتری جهت دستیابی به رضایتمندی مشتری، تعریف نمایم، خدمات حرفه حسابرسی چیزی جدا از آن نیست. در خصوص کیفیت حسابرسی تعریف‌های مختلفی وجود دارد، یکی از متداول‌ترین تعریف‌ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلواریه شده است. او کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرده است: "ارزیابی (استنباط) بازار" از احتمال این که حسابرس (۱) موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند، و (۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش کند. احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی

حسابرس، و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد. تعریف "دی آنجلو" از کیفیت واقعی حسابرسی مبتنی بر برداشت استفاده کنندگان یا به اصطلاح استنباط بازار از کیفیت حسابرسی است. استفاده از این تعریف در بیان کیفیت واقعی حسابرسی با این فرض اساسی صورت می‌گیرد که برداشت از کیفیت حسابرسی، منعکس‌کننده کیفیت واقعی حسابرسی است (حساس یگانه، یحیی و غلامزاده لداری، مسعود. ۱۳۹۱).

پالمروس کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتباردهی حسابرس تعریف می‌کند. از آنجا که هدف حسابرس، ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، لذا، کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده از تحریفات با اهمیت است. در واقع این تعریف، بر نتایج حسابرسی تاکید می‌ورزد، یعنی قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده، کیفیت بالای حسابرسی را منعکس می‌کند (حساس یگانه، یحیی و جعفری، علی، ۱۳۸۶).

تعیین و بکارگیری حسابرسی‌های مشترک در کشورهای مختلف

در این قسمت مروری می‌شود بر کشورهایی که حسابرسی مشترک را در اشکال پیاده‌سازی، اجباری و اختیاری بکار گرفته‌اند (ICAS, 2012):

نگاره (۱): حسابرسی مشترک در کشورهای مختلف

کشور	سال بکارگیری	نوع بکارگیری	سازمان‌ها و شرکت‌های مجری	توضیحات
دانمارک	۲۰۰۴-	اجباری	شرکت‌های بورسی و دولتی	فاقد قانون رسمی در خصوص نحوه انجام کار
	۱۹۳۰	اختیاری	//	
	۲۰۱۳-			
فرانسه	۲۰۰۵			
	۱۹۸۴-	اجباری	شرکت‌های بورسی و غیر بورسی	شرکت‌های که صورت‌های مالی تلفیقی تهیه می‌نمایند
	۱۹۶۶	//	شرکت اصلی	
۲۰۱۳-				
۱۹۸۴				
الجزایر	۲۰۱۳-	اجباری	بانک‌ها و موسسات	

کشور	سال بکارگیری	نوع بکارگیری	سازمان‌ها و شرکت‌های مجری	توضیحات
	۲۰۰۳	اختیاری	مالی کلیه شرکت‌ها	
کانادا	۱۹۹۱- ۱۹۲۳	اجباری	بانک‌ها	معرفی دو حسابرسی برای بانک‌ها با چرخش دو ساله بدلیل عدم پیشگیری از تقلبات فسخ گردید
کنگو	۲۰۱۳- ۱۹۹۲	اجباری	بانک‌ها	بانک‌های مستقر در ایالات مرکزی آفریقا
	۲۰۱۳- ۱۹۹۷	//	شرکت‌های بورسی	انتخاب حداقل دو حسابرس
هند	۲۰۱۳- ۱۹۹۶	اجباری	شرکت‌ها و سازمان‌های دولتی	علی‌الخصوص بانک‌ها
کویت	۲۰۱۳- ۱۹۹۴	اجباری	شرکت‌های بورسی	-----
مراکش	۲۰۱۳- ۱۹۹۳	اجباری	شرکت‌های بورسی و بانک‌ها	شرکت‌های بورسی از سال ۱۹۹۶
تانزانیا	۲۰۱۳- ۲۰۰۵	اجباری	بانک‌ها، شرکت‌های بیمه‌ای، شرکت‌های اصلی گروه و شرکت‌هایی که بدهی‌های آنها بر حقوق صاحبان سهام‌شان فزونی داشت	فاقد قانون رسمی در خصوص نحوه انجام کار
عربستان سعودی	۲۰۱۳- ۱۹۶۶	اجباری	بانک‌ها و شرکت‌های بیمه‌ای	شرکت‌های بیمه‌ای از سال ۲۰۰۳
آفریقای جنوبی	۲۰۱۳- ۱۹۷۳	اجباری	شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها	بانک‌ها از سال ۱۹۹۰ با شرط جمع دارایی‌ها بیش از ۹۷۲ میلیون دلار باشد
سوئد	۲۰۰۶- ۱۹۶۶	اجباری	بانک‌ها	-----

همکاری بین موسسات حسابداری در ایران

در کشور ایران مطابق استانداردهای حسابداری بخش ۶۰۰ (استفاده از خدمات حسابرسان دیگر)، موسسات حسابداری در اجرای وظیفه گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی، می‌توانند از خدمات حسابرسان دیگر برای رسیدگی به گزارشهای مالی یک یا چند جزء آن واحد استفاده نمایند که در این استاندارد به دو سطح متفاوت حسابرسان به شرح زیر اشاره و تعریف نموده است (استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۱):

حسابرسان اصلی - یعنی حسابرسان مسئول ارائه گزارش نسبت به صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی که صورت‌های مالی آن حاوی گزارشهای مالی یک یا چند واحد است و گزارشهای مالی این اجزاء توسط حسابرسان (یا حسابرسانان) دیگری رسیدگی می‌شود.

حسابرسان دیگر - یعنی شخصی غیر از حسابرسان اصلی که مسئولیت ارائه گزارش نسبت به گزارشهای مالی جزء یا اجزایی از واحد مورد رسیدگی را برعهده دارد که جزیی از صورت‌های مالی مورد رسیدگی حسابرسان اصلی است.

مطابق استاندارد مورد اشاره، حسابرسان باید کفایت میزان مشارکت خود را ارزیابی کند تا مشخص شود که آیا می‌تواند بعنوان حسابرسان اصلی ایفا وظیفه کند یا خیر. حسابرسان اصلی برای این منظور باید موارد زیر را مورد توجه قرار دهد (استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۱):

الف - اهمیت آن بخش از صورت‌های مالی که توسط حسابرسان اصلی، حسابداری می‌شود.

ب - میزان شناخت حسابرسان اصلی از نوع فعالیت واحد مورد رسیدگی

ج - خطر وجود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی اجزای واحد مورد رسیدگی که توسط حسابرسان دیگر حسابداری شده است.

د - انجام دادن میزان روش‌های اضافی توسط حسابرسان اصلی در خصوص اجزای رسیدگی شده توسط حسابرسان دیگر.

قبل از ارائه مقایسه‌ای لازم بذکر است که استاندارد مذکور در مواردی که دو یا چند حسابرسان برای انجام حسابداری یک واحد اقتصادی بطور مشترک انتخاب می‌شوند کاربرد ندارد لذا نوع همکاری در موسسات ایران از نوع حسابداری همزمان می‌باشد و حسابداری

مشترک تا بحال در ایران اجرایی نگردیده است. حال اگر نوع حسابرسی مرسوم ایران را جایگزینی برای حسابرسی مشترک توصیف نماییم به پاره‌ای از تفاوتها بین نوع همکاری در ایران و سایر کشورها برخورد خواهیم کرد که به شرح زیر می‌باشند:

۱. در استاندارد فوق نوعی رئیس و مرئوسی در فرآیند حسابرسی حاکم است، درحالیکه در حسابرسی مشترک، کار به طور همزمان و مشترک توسط دو حسابرس انجام می‌شود بدون اینکه یکی در رأس قرار بگیرد.
۲. مطابق استاندارد مذکور حسابرس اصلی تنها با مسئولیت خویش بدون اشاره به استفاده از خدمات حسابرس دیگر، گزارش می‌دهد اما در حسابرسی مشترک گزارشی واحد با مسئولیت تضامنی هر دوی حسابرسان قابل نشر می‌باشد.
۳. در استاندارد فوق حسابرس اصلی بایستی استفاده از خدمات حسابرس دیگر را ارزیابی و صلاحیت وی را مورد نظر قرار دهد اما در حسابرسی مشترک، حسابرسان توسط شرکت مورد رسیدگی انتخاب می‌شوند و در انتخاب هم نقشی ندارند.
۴. در ایران کار حسابرس دیگر از لحاظ کفایت نتایج رسیدگی توسط حسابرس اصلی کنترل و ارزیابی می‌شود و حسابرس دیگر نمی‌تواند کار حسابرس اصلی را ارزیابی نماید اما در حسابرسی مشترک هر دو طرف کار یکدیگر را بررسی و ارزیابی می‌نمایند.

تهدیدات کیفیت حسابرسی در یک حسابرسی مشترک

حسابرسی‌های مشترک چیزی امروزی و غیرمتداول نیست. فرانسه، طبق قانون، حسابرسی مشترک شرکت‌های دولتی را در سال ۱۹۶۶ اجباری کرد چیزی مشابه آن نیز در خصوص بخش خدمات مالی در آفریقای جنوبی اتفاق افتاد. در سال ۲۰۱۰، کمیسیون اروپا اجباری نمودن حسابرسی‌های مشترک را به طور جدی مورد توجه قرار داد و بر استمرار مباحثه در این خصوص تأکید کرد. کمیسیون اروپا به منظور بازسازی حقایق گزارشگری مالی، به دنبال بحران مالی اخیر، بر بررسی مجدد نقش حسابرسی تأکید کرد که در پایان به الزامی نمودن حسابرسی مشترک انجامید. یکی از اهداف کمیسیون فوق از اجباری نمودن حسابرسی مشترک، تمرکز زدایی بازار حسابرسی بود که بدان سبب در امر حسابرسی صاحبکار واحد،

یک موسسه بزرگ و یک موسسه کوچک حسابرسی مشارکت نمایند و امید کمیسیون اروپا بر آن بود که موسسات کوچک بیشتر و بیشتر توان دسترسی به شرکت‌های بزرگ را بیابند و از این طریق حوزه ۴ موسسه بزرگ محدود شود.

در پشتیبانی از این استدلال که حسابرسی مشترک به کیفیت حسابرسی می‌انجامد به این نکته توجه می‌شود "دو فکر بهتر از یکی است". که بدان وسیله می‌توان، از یک طرف به سطح دقت بالاتر شواهد حسابرسی دست یافت و از طرف دیگر به حفظ و ارتقاء استقلال حسابرسی کمک نمود. و این همانا دو مقوله مورد توجه دی‌آنجلو در تعریف از کیفیت حسابرسی می‌باشد. ایشان بر این عقیده هستند که کیفیت حسابرسی در دو موضوع کشف اشتباهات و تحریفات و گزارش این کشفیات توسط حسابرس نهفته است که این دو مهم به ترتیب در سایه کارآیی و دقت و استقلال حسابرس حاصل می‌شود. اما همین دو مزیت نیز به نوبه خود تهدیدی برای کیفیت حسابرسی بشمار می‌روند که در ذیل به تشریح آنها پرداخته می‌شود:

* سوارکاری مجانی: مسلماً تفاوت با اهمیتی بین سطح تکنولوژی موسسات حسابرسی کوچک و بزرگ وجود دارد که این از یکطرف باعث می‌شود هزینه منابع حاشیه‌ای برای موسسات حسابرسی کوچک بالا باشد و آنها از طریق انتخاب حداقل سطح دقت به جبران آن می‌پردازند که در نهایت به تنزل سطح دقت کل خواهد انجامید و از طرف دیگر، موسسات بزرگ در پی تلاش بیشتر جهت کاهش ریسک حسابرسی ناشی از تحریفات با اهمیت هستند. لذا موسسات کوچک از موسسات بزرگ سوارکار مجانی می‌گیرند.

موسسات بزرگ هم می‌دانند موسسات کوچک انگیزه سوارکار مجانی دارند اما از طرفی سهم شان از اظهار نادرست و هزینه حسابرسی نیز بالاست. به همین دلیل هزینه زیاد را جهت منابع حسابرسی متحمل می‌شوند تا ریسک کل تحریفات را کاهش دهند. با وجود اینکه دو فکر می‌تواند بهتر از یکی باشد اما سوارکاری مجانی عاملی است که سطح دقت کسب شواهد حسابرسی را کاهش می‌دهد. یک موسسه حسابرسی ممکن است از منافع کاهش ریسک حسابرسی از طریق همتای با حسابرس مشترک بدون اعمال سهم منصفانه‌اش از کار مشترک، بهره‌مند شود که به طور قاطع این نوعی سوارکاری مجانی است که اغلب موسسات کوچک از آن بهره می‌برند.

و خلاصه کلام اینکه افزایش در سطح دقت توسط موسسات بزرگ به قدری نیست که بتواند کاهش در دقت موسسات کوچک را پوشش دهد و این باعث می‌شود سطح دقت کل کاهش یافته و تبع آن کیفیت حسابرسی تنزل پیدا کند.

* مبادله اظهار نظر حسابرس: بالا بودن هزینه نظارت بر وظیفه مباشرت الزاماً دال بر استقلال بالاتر حسابرس نیست. عکس دانش مرسوم، حسابرسی مشترک استقلال حسابرس را تخریب می‌نماید. حسابرسی مشترک فرصتی را فراهم می‌کند که مدیریت از آن طریق اقدام به مبادله داخلی بین دو حسابرس جهت دریافت اظهار نظر مساعد نماید که کسب همچنین فرصتی در حسابرسی‌های واحد دشوار است. چرا که داشتن موسسات حسابرسی بیشتر، مشابه داشتن شانس بیشتر در قرعه کشی می‌باشد و اینکه مبادله داخلی اظهار نظر عکس مبادله بیرونی آن برای بازار سرمایه پوشیده است. به طور خلاصه صرف نظر از استقلال حسابرس، با وجود اینکه دو حسابرس برای شرکت مورد رسیدگی نسبت به یکی برتر است اما همواره زمینه‌ای جهت مبادله نوع گزارش جهت دریافت اظهار نظر مساعدتر وجود دارد.

در تئوری و مبانی نظری، حسابرسی‌های مشترک ملزم به حفظ تعادل و تهاوتر بین سطح دقت شواهد حسابرسی و استقلال حسابرس هستند ولی در عمل موسسات حسابرسی متمایز از یکدیگر می‌باشند بنابراین اعتبار پیشگویی اینکه تحت چه شرایطی حسابرسی‌های مشترک بر حسابرسی‌های واحد غالب و مغلوب هستند چندان شفاف نمی‌باشد.

نتیجه گیری

به منظور بازسازی حقایق گزارشگری مالی، به دنبال بحران مالی اخیر، کمیسیون اروپا بر بررسی مجدد نقش حسابرسی تأکید کرد که پیشنهاد این عمل به الزامی نمودن حسابرسی مشترک انجامید. یکی از اهداف کمیسیون فوق از اجباری نمودن حسابرسی مشترک، تمرکز زدایی بازار حسابرسی می‌باشد که بر اساس آن، یک موسسه بزرگ و یک موسسه کوچک در امر حسابرسی صاحبکار واحد، مشارکت می‌کنند که سطح دقت و استقلال حسابرس به عنوان دو محرک کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد. اما این دو عنصر همان اندازه که می‌توانند مفید باشند بهمان اندازه می‌توانند عاملی برای تخریب کیفیت حسابرسی بشمار آیند. در تئوری و مبانی نظری، حسابرسی‌های مشترک ملزم به حفظ تعادل و تهاوتر بین سطح دقت

شواهد حسابداری و استقلال حسابرس هستند ولی در عمل موسسات حسابداری متمایز از یکدیگر می‌باشند بنابراین اعتبار پیشگویی اینکه تحت چه شرایطی حسابداری‌های مشترک بر حسابداری‌های واحد غالب و مغلوب هستند چندان شفاف نیست.

منابع

استانداردهای حسابداری (نشریه ۱۲۴) (۱۳۹۱)، سازمان حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری.

بهراری، امیر (۱۳۹۱)، نقش استقلال در ارتقای کیفیت حسابداری در موسسه‌های حسابداری، مجله حسابداری، ۶۳ (سال چهاردهم)، صص ۱۱۶-۱۲۲.

حساس یگانه، یحیی و غلامزاده لداری، مسعود. (۱۳۹۱)، ارزیابی جامع کیفیت حسابداری در ایران: فرصت‌های تحقیقاتی، تهران: دانشگاه الزهراء، دهمین همایش ملی حسابداری ایران، صص ۴-۳.

حساس یگانه، یحیی. جعفری، علی (۱۳۸۶)، کیفیت حسابداری: مروری بر ادبیات و تحقیقات، مجله بورس، ۶۶، ۴۵-۳۸.

یوسف نژاد، ابوالفضل (۱۳۸۴)، امکانات همکاری دو جانبه و چند جانبه میان موسسات عالی حسابداری، دانش حسابداری، ۱۴ (۲۳)، صص ۲۹-۱۸.

Deng, Mingcheng et al. (2012), Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality? [Http://: ssrn. com/abstract: 2111710](http://ssrn.com/abstract:2111710).

Francis, R. Jers et al. (2009), Assessing France's Joint Audit requirement: Are Two Heads better than one? *Auditing: A Journal of practice and theory*, 28, pp. 35-63.

Marmousez, S, et al. (2007), Conservatism and Joint-Auditing: evidence from French listed companies, Communication presented au 28eme congers de l' Association francophone de comptabilité, Poitiers.

Nicole, R. sakel et al (2012), what do we know about joint audit? Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), [Http://: www. icas. org. uk/research](http://www.icas.org.uk/research).

Piot, C. Janin, R. (2007), External auditor, audit committees and earnings management in France, *European Accounting Review*, 16, pp. 4299-454.