



Investigating Barriers to the Development of Joint Audits in Iran

Hassan Alizadeh¹, Esfandiar Malekian^{2*}, Yahya Kamyabi³

¹ PhD Student, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Mazandaran, Babolsar, Iran.

² Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Mazandaran, Babolsar, Iran.

³ Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Mazandaran, Babolsar, Iran.

ARTICLE INFO

Received: 02.17.2022

Revised: 05.14.2022

Accepted: 06.06.2022

Keyword:

Joint audit
Barriers to joint audit development
Audit market issues
Audit quality and independence

***Corresponding Author:**

Esfandiar Malekian

Email: e.malekian@umz.ac.ir

ABSTRACT

The joint audit is one of the ways in which governments and regulators are constantly striving to improve the quality as well as competition in auditing. The joint audit has been used in many countries for a long period of time but has not been used in Iran. Although there are legal mechanisms for joint audits in Iran, its non-implementation by audit firms is considered in this study. Therefore, the research intends to examine the causes and obstacles to the lack of development of joint audits in Iran. A conceptual model and 29 research questions were designed. A questionnaire was sent to selected members of the IACPA using the snowball method and 127 responses were received. The obtained data was analyzed using statistical methods of comparing means (one-sample and two-sample tests), the Chi-square as well as the Friedman test. The results indicated that the barriers to joint audits included the laws governing audit firms, structure and cultural characteristics of the country, insufficient research and unfamiliarity with joint auditing, non-coordination of audit firms with each other, issues related to the audit market and its uncertainty, reluctance and distrust in the development of private sector auditing and reducing audit quality and auditor independence. Analysis of respondents' demographic factors and their attitudes toward joint audit barriers showed that respondents' employment factors influenced their attitudes toward barriers.



EXTENDED ABSTRACT

Introduction

Knowledge and techniques have undergone many changes in recent years and the acceleration of globalization has made different countries ready to accept the changes. Governments and regulatory bodies are continuously investigating and attempting to increase audit quality and improve competition and choice in the market, and research results show that joint audit is one of the ways to achieve these goals. A joint audit is the collaboration of two or more auditing firms to jointly perform an audit and accept full responsibility for the entire audit and provide a joint audit opinion. Joint audits have been used in different countries for several years, but despite their legal mechanism, it has been used less in Iran. The purpose of this research was to explore the reasons for the lack of development, the consequences of establishment, and the possibility of providing a related model in Iran.

Methodology

The present research intended to examine the causes and obstacles of the lack of development of joint audits in Iran. For this purpose, the conceptual model of the research consisting of 7 components and 29 indicators was extracted by exploring previous studies. In this research, a questionnaire was used to collect information. The statistical population of this research consisted of expert members of the IACPA who had sufficient experience and knowledge in the subject of the research. Using snowball and purposive sampling, 127 members of the IACPA were selected as the sample population. Excel and SPSS software were used for data analysis. The collected data through questionnaires were analyzed using statistical methods of comparing means (one-sample and two-sample tests) and Chi-square as well as the Friedman test.

Results and discussion

The research results indicated that the laws governing audit firms, the structure and cultural characteristics of the country, insufficient research, unfamiliarity with joint audits, lack of coordination between audit firms, issues related to the uncertainty of the auditing market, lack of trust in the development of the private audit sector and reduction of audit quality and auditor independence were obstacles to joint audit development. Analysis of respondents' demographic factors in relation to their attitudes towards joint audit barriers showed that respondents' employment factors influenced their attitudes towards barriers.

Conclusion

In the present research, law problems were identified as the highest obstacles to the development and continuation of joint audits. Based on the results of this research, part of the law problems was related to the lack of incentives and requirements for conducting joint audits by companies and the mandatory handing over of audit contracts to government and quasi-government auditors. In addition, the respondents' concern about the lack of clear laws regarding the quality monitoring of firms' performance and its effect on society's mistrust of joint auditing and its continuation was another problematic aspect of audit laws. Cultural issues were also identified as one of the most important obstacles to joint audit development. The difference in the goals and programs of audit firms, as well as the lack of

teamwork spirit, were among the cultural obstacle subsets. Some researchers refer to the lack of team spirit as a type of social disease that should be thought about.

The lack of studies as the third obstacle to the underdevelopment of joint audits shows that it is necessary for the custodian institutions, including the IACPA, to pay greater attention to issues such as teamwork culture and organizational culture. Studies on increasing the capabilities and scale of audit firms, particularly in the field of joint auditing, are a necessity that has not been given sufficient attention.

The market factor is the next variable that was identified by the respondents as one of the obstacles to the development of joint audits. The lack of acceptance and support of some large governmental and non-governmental audit firms were among the obstacles identified as the most important obstacles in this sector according to the respondents.

The distribution of income between private and non-private auditors in Iran indicates concentration in the audit market. Opinion shopping is one of the problems of market concentration of audit firms that can reduce the quality of auditing. Studies have shown that some clients, in terms of the auditor's alignment with their opinions, tend to audit firms that have more bargaining power and can apply their opinions. Decentralization of the audit market in favor of smaller audit firms is one of the goals of joint audit establishment and has a significant impact on reducing the possibility of opinion shopping or biased confirmation.

Lack of trust in the development of audits in the private sector is another variable that the respondents identified as one of the obstacles to the development of joint audits. The small share of private audit firms in Iran's mostly state-owned economy indicates a lack of confidence in the development of audits in the private sector, which requires investigation in future studies. Perhaps through the establishment of joint auditing and its effects on improving the quality of auditing, it is possible to increase the trust of society towards the private sector.

In this research, some negative aspects of joint audits that might affect the quality and independence of auditing were surveyed as part of the possible obstacles to the development of joint auditing and were identified as the last level of obstacles.

The poor performance of an audit firm and its coverage by another audit firm (free riding) and the tendency of the audit firm to issue a biased certificate in order to attract the client's good opinion and gain more market share in the future are among the issues that the respondents were worried about.



بررسی موانع توسعه حسابرسی مشترک در ایران

حسن عزیزاده^۱، اسفندیار ملکیان^{۲*}، یحیی کامیابی^۳

- ۱- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران.
- ۲- استاد گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران.
- ۳- دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران.

چکیده

اطلاعات مقاله

دولت‌ها و نهادهای نظارتی مدام در تلاش برای بهبود کیفیت و رقابت در حسابرسی هستند و حسابرسی مشترک یکی از راه‌های دست‌یابی به این هدف می‌باشد. هرچند حسابرسی مشترک چندین دهه است که در کشورهای متعددی به‌کار گرفته شده لیکن در ایران کمتر مورد استفاده قرار گرفته است. با توجه به این‌که ساز و کار قانونی برای حسابرسی مشترک در ایران وجود دارد، چرایی عدم اجرای آن توسط مؤسسه‌های حسابرسی در این پژوهش مورد سؤال قرار می‌گیرد. این پژوهش درصدد است علل و موانع عدم توسعه حسابرسی مشترک در ایران را مورد بررسی قرار دهد. برای دست‌یابی به این هدف، الگوی مفهومی و ۲۹ سوال پژوهش طراحی گردید. با استفاده از روش گلوله برفی پرسش‌نامه‌ای برای اعضای منتخب جامعه حسابداران رسمی ایران ارسال و ۱۲۷ پاسخ دریافت شد. سپس داده‌های پژوهش با استفاده از روش‌های آماری مقایسه‌ی میانگین‌ها (آزمون t تک‌نمونه‌ای و دونمونه‌ای) و کای‌دو آزمون گردید و آزمون فریدمن نیز جهت بررسی یکسان بودن اولویت‌بندی استفاده شد. با توجه به نتایج به دست آمده، به ترتیب قوانین و مقررات حاکم بر مؤسسه‌های حسابرسی، ساختار و ویژگی‌های فرهنگی کشور، پژوهش‌های ناکافی و عدم آشنایی با حسابرسی مشترک، عدم هماهنگی بین مؤسسه‌های حسابرسی، مسائل مربوط به بازارکار حسابرسی و عدم قطعیت آن، عدم تمایل و اعتماد به توسعه حسابرسی بخش خصوصی و کاهش کیفیت و استقلال حسابرسی به عنوان موانع توسعه حسابرسی مشترک در ایران شناسایی گردید. بررسی تاثیر عوامل شخصی و محیطی پاسخ‌دهندگان بر نوع نگرش آنها نسبت به موانع حسابرسی مشترک نشان می‌دهد که نوع اشتغال پاسخ‌دهندگان بر نگرش آنها نسبت به موانع اثر گذاشته است.

دریافت مقاله: ۱۴۰۰/۱۱/۲۸

بازنگری مقاله: ۱۴۰۱/۰۲/۲۴

پذیرش مقاله: ۱۴۰۱/۰۳/۱۶

کلید واژگان:

حسابرسی مشترک
موانع توسعه حسابرسی مشترک
مسائل بازارکار حرفه حسابرسی
کیفیت حسابرسی

*نویسنده مسئول: اسفندیار ملکیان

پست الکترونیکی:

e.malekian@umz.ac.ir



مقدمه

تغییرات گسترده‌ی دانش و فنون در سال‌های اخیر و شتاب جهانی شدن باعث شده تا کشورهای مختلف خود را آماده‌ی پذیرش تحولات نمایند. دولت‌ها و نهادهای نظارتی در حال بررسی و تلاش مستمر برای افزایش کیفیت حسابرسی و بهبود رقابت و انتخاب در بازار هستند و طبق نتایج پژوهش‌های صورت گرفته در این حوزه، حسابرسی مشترک یکی از راه‌های دستیابی به این هدف‌ها می‌باشد.

حسابرسی مشترک شامل تعامل دو یا چند مؤسسه حسابرسی برای انجام مشترک حسابرسی و پذیرش مسئولیت کامل برای کل حسابرسی است. در عمل، رسیدگی به اجزای گروه شرکت‌ها، آزمون چرخه‌های تجاری و سیستم‌های فناوری اطلاعات بین مؤسسه‌های مذکور تسهیم گردیده، هر کدام کار دیگری را نیز بررسی می‌کند. هر مؤسسه‌ی حسابرسی باید به نظر حسابرسی خود در مورد حساب‌های گروه برسد اما در مجموع یک نظر حسابرسی واحد ارائه می‌گردد (انجمن حسابداران خیره در انگلستان و ولز، ۲۰۱۹).^۱

کمیسیون اروپا پس از رسوایی‌های صورت گرفته همچون انرون و به جهت برگشت اعتماد از دست رفته‌ی بازار در خصوص استقلال حسابرسان و حفظ منافع عمومی، در سال ۲۰۱۰ بیانیه‌ای را منتشر و مکانیسم‌های مختلفی از جمله چرخش حسابرسان، کمیته‌های حسابرسی و حسابرسی مشترک را پیشنهاد نمود (روبرتچت، ۲۰۱۱).^۲ طبق ماده‌ی ۱۰ از بخش سوم مجموعه‌ی قوانین و مقررات جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، مؤسسه‌های حسابرسی می‌توانند به صورت مشترک نسبت به انعقاد قرارداد و انجام کار حسابرسی اقدام نمایند. سؤال اساسی که در این ارتباط مطرح می‌شود، چرایی عدم اجرای حسابرسی مشترک با وجود فراهم بودن ساز و کار آن در قانون است. هدف این پژوهش ریشه‌یابی علل و موانع به‌کارگیری و توسعه‌ی حسابرسی مشترک و سپس رتبه‌بندی موانع شناسایی شده می‌باشد. شاید یکی از علل عدم توجه و استفاده‌ی محدود از حسابرسی مشترک، حرکت به‌سوی توانمندسازی و بزرگ شدن مؤسسه‌های حسابرسی و تمرکز و تفکر مسلط حرفه بر ادغام^۳ و تفاوت بخشی از اهداف حسابرسی مشترک با اهداف ترسیم شده طرفداران ادغام مؤسسه‌های حسابرسی در ایران باشد. بررسی‌های صورت گرفته نشان می‌دهد تفکر و سیاست بزرگ شدن مؤسسه‌های حسابرسی از طریق ادغام ناکام بوده و در سالهای اخیر چند مورد برگشت از ادغام نیز وجود داشته است.

برخی صاحب‌نظران علت ناکامی در بزرگ شدن مؤسسه‌های حسابرسی از طریق ادغام را عوامل فرهنگی از جمله فردگرایی و دید کوتاه‌مدت افراد به مسائل، کمبود مطالعات در خصوص آینده‌پژوهی و آینده‌سازی، فراهم نبودن بسترهای مقرراتی و حمایت‌های قانونی، دولتی و شبه‌دولتی بودن بخش عمده‌ای از اقتصاد ایران، واگذاری تکلیفی کار به حسابرسان دولتی و شبه‌دولتی و عدم حضور و استفاده از تجربیات مؤسسه‌های بین‌المللی می‌دانند (بستانیان و همکاران، ۲۰۱۵). (رحمانی و محمدی اروجه، ۲۰۱۱) به بررسی موانع تشکیل مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ در ایران پرداخته، ساختار و ویژگی‌های فرهنگی مانند فردگرایی، گریز از نامعلومی و ترس از تغییر را به عنوان مهمترین مانع و ساختار سرمایه و مالکیت، ساختار بازار حسابرسی و عدم آشنایی شرکای مؤسسه‌های حسابرسی با مزایای ادغام را در رتبه‌های بعدی از موانع ذکر نمودند.

¹ Institute of Chartered Accountants in England and Wales

² European Commission (EC)

³ Robberecht

^۴ ادغام عبارت است از ترکیب دو یا چند مؤسسه حسابرسی به‌نحوی که پس از آن فقط یک مؤسسه به شکل قانونی ایجاد می‌گردد یا باقی می‌ماند و مؤسسه‌های ادغام شده می‌بایست تحت ساختار و ترکیب سرمایه جدید فعالیت نمایند. هدف اصلی ادغام، بزرگ شدن مؤسسه‌های حسابرسی و استفاده از مزایای آن است.

فهرست درآمد مؤسسه‌های حسابرسی ایران در سال ۱۳۹۹ نشان می‌دهد که تقریباً ۴۰٪ از مجموع درآمد مؤسسه‌های حسابرسی به ۱۰ درصد از آنها تعلق دارد (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۲۰۲۰) و چنانچه سازمان حسابرسی کل کشور در این تحلیل دخالت داده شود حاکی از تمرکز بالا در بازار حسابرسی ایران خواهد بود. همچنین نگاه اجمالی به حسابرسان شرکت‌های بورسی از تمرکز بازار حسابرسی ایران حکایت دارد. در مجموع و با توجه به مطالب ذکر شده به نظر می‌رسد حسابرسی مشترک با تمایلات فرهنگ فردگرایانه شرکای مؤسسه‌های حسابرسی سازگار بوده و می‌تواند راهکار مناسبی در بزرگ شدن مقیاس مؤسسه‌های حسابرسی، بهبود کیفیت حسابرسی، تمرکززدایی و بهبود رقابت، آمادگی برای پیوستن به بازارهای جهانی و حرکت در راستای اصل ۴۴ قانون اساسی در خصوصی‌سازی حرفه و چاپک‌سازی دولت باشد. در حسابرسی مشترک نیازی به تغییر ساختار مالکیت مؤسسه‌های حسابرسی، مشابه با آنچه در ادغام دیده می‌شود وجود ندارد و مؤسسه‌های حسابرسی می‌توانند در برخی از پروژه‌ها به صورت مشارکتی فعالیت کنند و هم‌زمان فعالیت‌های قبلی خود را به صورت حسابرسی انفرادی هم ادامه دهند.

بررسی‌های صورت گرفته نشان می‌دهد که در خصوص عدم توسعه‌ی حسابرسی مشترک با وجود مزایای مترتب بر آن و فراهم بودن بسترهای قانونی لازم به جز چند مورد مطالعه‌ی کتابخانه‌ای کنکاش بیشتری صورت نگرفته و در این خصوص خلأ مطالعاتی احساس می‌شود. در این مطالعه برای اولین بار بررسی موانع حسابرسی مشترک از طریق نظرسنجی از خبرگان حرفه و به‌صورت میدانی انجام می‌شود. انتظار می‌رود نتایج این پژوهش زمینه‌ای مساعد برای شناخت بهتر موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک و همچنین انجام پژوهش‌های بیشتر در آینده باشد.

ادبیات موضوع

مبانی نظری

رشد فزاینده و پیچیدگی‌های جامعه، نیاز به حسابرسی را به عنوان بخشی از فرایند گزارشگری توسعه می‌دهد. از دیدگاه عده‌ای از صاحب‌نظران، نقش حسابرسی، نظارت و کنترل است و خدمات مفیدی در راستای رفاه و آسایش عمومی به جامعه ارائه می‌دهد. نیاز به اطمینان خاطر که از طریق نظارت و حسابرسی حاصل می‌شود در مواردی که مالکیت از مدیریت جداست بدیهی و آشکار است (جامعی و لطفی جو، ۲۰۲۱).

(دنگ و همکاران، ۲۰۱۴)^۱ با استفاده از تئوری بازی‌ها مشخص نمودند که انجام حسابرسی مشترک توسط دو مؤسسه‌ی بزرگ، کیفیتی مشابه با حسابرسی انفرادی انجام شده توسط آنها را ایجاد خواهد کرد و مشارکت یک مؤسسه‌ی بزرگ با یک مؤسسه‌ی حسابرسی کوچک‌تر کیفیت حسابرسی مشترک را پایین می‌آورد. دلیل کاهش مذکور این است که یکی از مؤسسه‌های حسابرسی در هزینه‌هایی مانند فناوری اطلاعات و نیروی انسانی کارآمد، منابع خود را پس‌انداز و از منابع مؤسسه‌ی دیگر سوء استفاده می‌کند.

(مارنت، ۲۰۲۱)^۲ حسابرسی مشترک را وسیله‌ای برای کاهش سوگیری شناختی و افزایش شک و تردید حرفه‌ای در حسابرسی می‌داند. به نظر وی حسابرسان در مجموعه‌ی پیچیده‌ای از تأثیرات اجتماعی و شناختی فعالیت می‌کنند که بر بی‌طرفی و کیفیت حسابرسی آنها تأثیر می‌گذارد. (سیمز و نیکولز، ۲۰۱۴)^۳ معتقدند که فقدان هماهنگی و انگیزه‌ی در برخی اشخاص موجب می‌شود تا پشت سر دیگران مخفی شوند. آنها استدلال می‌کنند که وقتی گروهی در یک

¹ Deng

² Marnet

³ Simms & Nichols

مسابقه طناب‌کشی در کنار هم طناب‌کشی می‌کنند، قدرت هر یک از آنها کمتر از زمانی خواهد بود که به‌طور جداگانه طناب‌کشی می‌کنند و این یعنی کم‌کاری برخی از افراد در کار گروهی، که به آن سواری رایگان^۱ گفته می‌شود. این پدیده نوعی بیماری اجتماعی مربوط به فقدان هماهنگی و انگیزه‌ی افراد است که اجازه می‌دهد برخی اشخاص بین دیگران مخفی شوند. آنها بیان می‌کنند که برخی شرایط، نظیر خودارزیابی، تشابه در فعالیت‌ها، شفافیت اهداف و پایبندی به وظایف باعث کاهش این بیماری اجتماعی می‌شود. در راستای این نظریه، کم‌کاری برخی از مؤسسه‌های حسابرسی در حسابرسی مشترک به این شکل توجیه می‌شود.

تئوری انتخاب استراتژیک^۲ در خصوص همکاری بین سازمانی کاربرد دارد و بیان‌گر این است که چگونه تغییر در محیط بیرونی و عدم اطمینان، محرکی خواهد بود که سازمان‌ها را قادر می‌کند برای دستیابی به اهداف خود با سایر سازمان‌ها همکاری کنند. همکاری در محیط‌هایی با عدم اطمینان بالا باعث ثبات و عدم تغییر در شرکا می‌شود (جاریلو، ۱۹۸۹؛ شان، ۱۹۹۰).^۳ عدم قطعیت و بی‌ثباتی در بازار از عوامل ناشناخته‌ای تشکیل شده است. تئوری عدم اطمینان بازار^۴ بیان می‌کند که همه‌ی بازارها علاوه بر دانش، تجربیات و اطلاعات شناخته شده، موارد ناشناخته‌ای هم دارند. عوامل ناشناخته‌ی بازار ممکن است آن قدر مهم باشد که استنتاج و تصورات ما از اطلاعات شناخته شده را هم تحت تأثیر خود قرار دهند (اسلوویک، ۲۰۱۰).^۵

تئوری وابستگی به منابع^۶ از تئوری‌هایی است که برای درک همکاری‌های بین سازمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد. وابستگی به منابع، طرزتفکر متفاوتی می‌باشد که اعتقاد دارد همیشه این‌طور نیست که سازمان‌های کوچک‌تر از سازمان‌های بزرگ‌تر منتفع شوند و یا سازمان‌های بزرگ‌تر منابع سازمان‌های کوچک‌تر را تحت کنترل خود داشته باشند (سیمز و نیکولز، ۲۰۱۴). این وابستگی متقابل باعث می‌شود بین قدرت سازمان‌ها توازن برقرار نباشد و هر دو سازمان وابسته به یکدیگر باشند و همکاری بین‌سازمانی بهتری شکل گیرد. در این خصوص به دلیل وابستگی در گروه، سوء استفاده از منابع سازمان دیگر به صورت قابل ملاحظه‌ای کاهش می‌یابد (تاشمن و ریورا، ۲۰۱۶).^۷

(دی آنجلو، ۱۹۸۱)^۸ به عنوان یکی از نظریه‌پردازان حوزه‌ی حسابرسی معتقد است که مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ نسبت به سایر مؤسسه‌ها، خدمات با کیفیت بالاتری ارائه می‌دهند و (پالمروز، ۱۹۸۶)^۹ نیز معتقد است که این مؤسسه‌ها هزینه‌های بالاتری را هم دریافت می‌کنند و از این‌رو خیلی از شرکت‌ها علاقه‌مند به انتخاب مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ هستند، چرا که انتخاب دو حسابرس بزرگ در مقایسه با سایر ترکیب‌ها کیفیت بهتری را فراهم می‌سازد. این احتمال و حق انتخاب وجود دارد که شرکت‌ها یک یا دو مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ را در ترکیب حسابرسی خود جای دهند، بنابراین تصمیم می‌گیرند حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را به یک یا دو مؤسسه‌ی حسابرسی با کیفیت بالاتر بپردازند (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۹).^{۱۰}

کمیسیون اروپا با انتشار بیانیه‌ای تحت عنوان «سیاست‌گذاری حسابرسی- درسهایی از بحران» در سال ۲۰۱۰ پیشنهاد داد که در راستای بهبود در رقابت بازار، حداقل یک مؤسسه‌ی حسابرسی غیربزرگ در کنار مؤسسه‌های بزرگ‌تر

¹ Free-riding

² Strategic choices theory

³ Jarillo ; Shan

⁴ Market uncertainty theory

⁵ Slovik

⁶ Resource dependence theory

⁷ Tashman & Rivera

⁸ DeAngelo

⁹ Palmrose

¹⁰ Francis

به‌کارگیری شود، حتی اگر این انتخاب منجر به شرایط بهینه کیفی نشود. شرکت‌های بزرگ، متنوع و از نظر جغرافیایی پراکندگی دارند لذا یک مؤسسه حسابرسی کوچک ممکن است منابع لازم برای انجام حسابرسی را نداشته باشد (روبرتچت، ۲۰۱۱).

انجمن حسابداران خبره در انگلستان و ولز، ۲۰۱۹ اشاره دارد که به‌کارگیری و اجرای حسابرسی مشترک به مؤسسه‌های حسابرسی رقیب مؤسسه‌های بزرگ فرصت می‌دهد تا کارمندان جدید استخدام و ضمن توجه به توسعه حسابرسی و اجرای برنامه‌های آموزشی مؤسسه، کیفیت را بهبود و هزینه‌های حسابرسی را مدیریت نمایند. همچنین (مارنت، ۲۰۲۱) استدلال می‌کند با این توجیه که «دو سر (فکر) بهتر از یک سر (فکر) است» حسابرسی مشترک در مقایسه با حسابرسی‌های منفرد پیشنهاد می‌شود، لیکن سواری رایگان (کم‌کاری مؤسسه‌های کوچک‌تر) می‌تواند باعث کاهش دقت و کیفیت حسابرسی مشترک شود.

راتزینگر-ساکل و همکاران، ۲۰۱۳^۱ بیان می‌کنند که هر چند تأثیر حسابرسی‌های مشترک بر کیفیت حسابرسی مشخص نیست و پراکندگی دارد لیکن می‌تواند در کاهش تمرکز بازار حسابرسی مؤثر باشد و استدلال‌ها به‌جای توجه به کارایی حسابرسی مشترک، می‌بایست بیشتر بر ریسک شکست یکی از چهار مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ متمرکز گردد.

پیشینه‌ی پژوهش

در خصوص حسابرسی مشترک پژوهش‌های متعددی صورت گرفته که در دو بخش خارجی و داخلی به شرح زیر بررسی می‌شود:

پژوهش‌های خارجی

سمره و همکاران، ۲۰۲۲^۲ اثرات حسابرسی مشترک در محیط اقتصادی مصر را بررسی و بیان نمودند که حسابرسی مشترک منجر به بهبود برنامه‌ریزی حسابرسی جامع و کیفیت حسابرسی خواهد شد.

بیهل و همکاران، ۲۰۲۱^۳ کیفیت و هزینه‌های حسابرسی را در حسابرسی‌های انفرادی و مشترک با یکدیگر مقایسه نمودند. به اعتقاد آنها با بهبود سطح هم‌افزایی و همکاری بین مؤسسه‌ها، حسابرسی مشترک می‌تواند به کیفیت بالاتر و هزینه‌های کمتری نسبت به حسابرسی انفرادی منجر شود.

عبدالمولا و آفس، ۲۰۱۹^۴ پس از مطالعه بر روی ۲۲۲ مورد از شرکت‌های تونسی دریافتند که کیفیت حسابرسی مشترک تحت تأثیر سه عامل شایستگی، استقلال و شهرت حسابرس افزایش خواهد یافت.

برقتی و همکاران، ۲۰۲۰^۵ بیان نمودند وقتی یکی از مؤسسه‌های حسابرسی مشارکت‌کننده وظیفه‌اش را درست انجام ندهد، حسابرس مشارکت‌کننده دیگر با دقت بیشتری کار خواهد نمود و این موضوع می‌تواند باعث افزایش کیفیت حسابرسی گردد.

کاروانا و کوالکزیک، ۲۰۲۱^۶ در پژوهشی دریافتند که در تخصیص متعادل کار بین مؤسسه‌های حسابرسی در مقایسه با تخصیص نامتعادل، کیفیت حسابرسی کاهش و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی افزایش یافته است.

¹ Ratzinger-Sakel

² Samra

³ Biehl

⁴ Abdelmoula & Affes

⁵ Barghathi

⁶ Caruana & Kowalczyk

(نورونبی و همکاران، ۲۰۲۰)^۱ همکاری متقابل مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ با یکدیگر و با سایر مؤسسه‌های کوچک‌تر را بررسی نمودند. طبق یافته‌های آنها چهار مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی ۶۸ درصد بازار حسابرسی عربستان را تحت کنترل خود دارند و حسابرسی مشترک با وجود هزینه‌های اضافی خاص خود مزایای متعددی دارد که می‌بایست مناسب بودن و اختیاری یا اجباری بودن آن توسط سیاست‌گذاران داخلی و بین‌المللی از جمله کشورهای در حال توسعه مورد توجه قرار گیرد.

(هولم و تینگارد، ۲۰۱۸)^۲ کیفیت حسابرسی انفرادی یک مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ را با حسابرسی مشترک یک یا دو مؤسسه‌ی بزرگ مقایسه و ابراز نمودند که کیفیت حسابرسی انفرادی یکی از چهار مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی، مشابه با حسابرسی مشترک با همکاری یک یا دو مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ است. (مهدی نخیلی، فهیم جاوید و تاوکید چتیوی، ۲۰۱۸)^۳ به بررسی جنسیت و کیفیت حسابرسی مشترک در فرانسه پرداختند. طبق استدلال ایشان جنسیت متفاوت شرکا به احتمال زیاد باعث تأثیر مثبت بر کیفیت حسابرسی می‌شود. (چن و همکاران، ۲۰۱۶)^۴ در مطالعه‌ای به بررسی معامله نظر^۵ پرداختند. طبق یافته‌های آنها نظارت هر مؤسسه بر کار دیگری نقش کاهنده‌ایی بر احتمال معامله نظر دارد، لیکن تلاش برخی مؤسسه‌های مشارکت‌کننده برای جلب نظر و تصاحب کارفرما در سال‌های بعد از مشارکت می‌تواند بر احتمال معامله نظر آنها بیافزاید.

پژوهش‌های داخلی

(حیدری نژاد و نیک کار، ۲۰۱۶) در پژوهشی پیامدهای استفاده از حسابرسی مشترک را بررسی و دریافتند که نقش مثبت حسابرسی مشترک بر کیفیت حسابرسی اندک و متناقض است و حسابرسی مشترک الزامی بر خلاف مدل اختیاری منجر به افزایش هزینه‌ها می‌شود. همچنین آنها بیان نمودند که انحصار بازار در کشورهایی که سابقه طولانی حسابرسی مشترک دارند (از جمله دانمارک و فرانسه) کمتر از کشورهای دیگر است.

(احمدزاده، ۲۰۱۴) در مطالعه‌ای تحت عنوان حسابرسی مشترک بهبود یا تخریب کیفیت حسابرسی، فرصت همکاری و آموزش، اشتراک اطلاعات، روش‌شناسی حسابرسی، کاهش فشار کاری مؤسسه‌های حسابرسی دولتی، کاهش احتمال تبانی همزمان دو حسابرس با صاحبکار را به عنوان مزایا و سواری رایگان، مصالحه استقلال و احتمال تعارض بین مؤسسه‌های حسابرسی را به عنوان معایب حسابرسی مشترک ذکر نمودند.

(حسینی و همکاران، ۲۰۲۱) در پژوهشی چالش‌های آنتروپی رفتاری حسابرسان را بررسی و در این پژوهش به مقوله‌هایی همچون نبود امنیت شغلی حسابرسان، تناقض و دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور و کاهش اعتماد عمومی اشاره نمودند.

(جامعی و لطفی جو، ۲۰۲۱) در پژوهشی به تأثیر ارتباطات سیاسی بر اظهار نظر حسابرسی پرداختند. آنها بیان نمودند که با افزایش نفوذ سیاسی مدیران، تقاضا برای مؤسسه‌های حسابرسی کوچک‌تر و امکان تغییر حسابرسی از مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ به مؤسسه‌های کوچک‌تر بیشتر می‌شود.

گریزی بر پژوهش‌های مشابه با موضوع این پژوهش، نشان می‌دهد که موانع حسابرسی مشترک در ایران در مطالعات گذشته کمتر مورد توجه بوده است و این پژوهش به شکل میدانی می‌تواند به توسعه ادبیات نظری در حرفه‌ی حسابرسی کمک کند.

¹ Nurunnabi

² Holm & Thinggaard

³ Nekhili

⁴ Chen

⁵ Opinion shopping

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ نحوه‌ی گردآوری و تحلیل داده‌ها از نوع توصیفی-پیمایشی است. از نظر معیار زمانی از نوع مقطعی است، چون به بررسی در یک مقطع زمان (سال ۱۴۰۰) می‌پردازد. قلمرو موضوعی پژوهش پیاده‌سازی حسابرسی مشترک در محیط حسابرسی ایران است.

در این پژوهش ابتدا با استفاده از مبانی نظری و مطالعات قبلی، موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک در ۷ بخش طبقه‌بندی و هر بخش نیز به زیر بخش‌هایی تقسیم گردید. سپس با استفاده از نظرات تعدادی از خبرگان حرفه‌ی حسابرسی ایران اصلاحاتی در آن اعمال و براساس آن پرسش‌نامه‌ی حاوی ۲۹ سؤال در مقیاس سنجش طیف لیکرت طراحی گردید. جهت سنجش اعتبار یا روایی^۱ پرسش‌نامه علاوه بر روایی صوری از روش پیش آزمون نیز استفاده شد. پرسش‌نامه بین نمونه اولیه ۲۵ نفری از خبرگان و صاحب‌نظران توزیع و نظرات و پیشنهادهای اصلاحی آنها اعمال شد تا پرسش‌نامه قابلیت درک بیشتری داشته باشد که در نهایت روایی پرسش‌نامه در سطح مطلوبی تأیید گردید. پایایی و قابلیت اتکای^۲ پرسش‌نامه با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ، در مورد نمونه‌ی اولیه تأیید و هیچ سؤالی حذف نگردید. در مرحله‌ی بعد پرسش‌نامه بین نمونه‌ی انتخابی از جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران توزیع گردید که در نهایت ۱۲۷ پاسخ دریافت و مورد تحلیل قرار گرفت. ضریب آلفای کرونباخ در مرحله‌ی نمونه‌ی اولیه بالاتر از ۷۰ درصد و در مورد نمونه‌ی نهایی ۹۳ درصد محاسبه گردید.

در این پژوهش جهت سنجش نظر پاسخ‌گویان در مورد موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک از معیار درجه‌بندی طیف لیکرت ۵ طبقه (به شدت مخالفم با امتیاز ۱، تا خیلی موافقم با امتیاز ۵) استفاده شد. از آنجایی که عدد ۳ به عنوان میانگین نظری طیف پاسخ‌ها انتخاب گردید لذا انتظار می‌رود هر فرضیه‌ای که میانگین پاسخ سؤال‌های مربوط به آن برابر یا بیشتر از میانگین مذکور باشد تأیید گردد.

جهت آزمون فرضیه‌های یک تا هفت پژوهش از آزمون‌های t (تک‌نمونه‌ای) و کای دو و جهت آزمون فرضیه‌ی هشتم پژوهش از آزمون پارامتری t (دونمونه‌ای) در سطح اطمینان ۹۵ درصد استفاده شده است. همچنین از آزمون فریدمن جهت بررسی یکسان بودن اولویت‌بندی (رتبه‌بندی) استفاده گردید. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها و اطلاعات، نرم افزارهای Excel و Spss نسخه ۲۶ به کار رفته است.

جامعه‌ی آماری و جمع‌آوری داده‌ها

جامعه‌ی آماری پژوهش شامل ۲۸۴۶ نفر اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۴۰۰ می‌باشد (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۲۰۲۰). در این پژوهش با استفاده از روش گلوله برفی^۳ خبرگانی که در حرفه‌ی حسابرسی تجربه و تخصص کافی داشتند انتخاب و از نظر ایشان استفاده شده است. یکی از روش‌های پرکاربرد در تعیین حجم نمونه، فرمول کوکران است (دیانتی دیلمی، ۲۰۲۱). با استفاده از روش نمونه‌گیری کوکران (رابطه شماره ۱) حداقل تعداد نمونه جهت ارسال پرسش‌نامه، با سطح اطمینان ۹۵ درصد و خطای ۹ درصد ۱۱۳ عدد در نظر گرفته شد. در این پژوهش تعداد ۱۲۷ پاسخ دریافت و مورد آزمون قرار گرفت.

$$n = \frac{Npqz^2}{pqz^2 + Nd^2} \quad (1)$$

¹ Validity

² Reliability

³ Snowball sampling

که در آن:

N: اندازه جامعه، n: حجم نمونه، Z: مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد مندرج در جدول توزیع نرمال که در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر با ۱.۹۶ می‌باشد، P: مقدار نسبت صفت موجود در جامعه ($p=0.5$)، q: درصد افرادی که فاقد آن صفت در جامعه هستند ($q=p-1$)، d: مقدار خطای قابل پذیرش
برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه‌ای پژوهشگر ساخته، حاوی ۴ سؤال در خصوص اطلاعات شخصی و ۲۹ سؤال با مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت برای سنجش متغیرهای پژوهش استفاده شده است.

متغیرهای پژوهش

در این پژوهش با استفاده از مطالعات صورت گرفته و نظر تعدادی از خبرگان حرفه‌ای حسابرسی موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک در ایران یعنی همکاری دو یا چند مؤسسه در پروژه‌ی حسابرسی مشترک و نهایتاً صدور گزارشی واحد به وسیله‌ی ۷ مؤلفه اندازه‌گیری شد. مؤلفه‌هایی که با استفاده از مطالعات قبلی و پیشنهاد خبرگان و صاحب‌نظران داخلی در این پژوهش مورد سنجش قرار گرفته شامل پژوهش‌های ناکافی و عدم آشنایی با حسابرسی مشترک، قوانین و مقررات حاکم بر مؤسسه‌های حسابرسی، مسائل مربوط به بازار کار حسابرسی و عدم قطعیت آن، ساختار و ویژگی‌های فرهنگی کشور، عدم هماهنگی بین مؤسسه‌های حسابرسی، عدم تمایل و اعتماد به توسعه‌ی حسابرسی در بخش خصوصی و کاهش کیفیت و استقلال حسابرسی می‌باشد.

همچنین در این پژوهش با استفاده از مطالعات صورت گرفته در حوزه‌ی حسابرسی مشترک تأثیر برخی متغیرهای جمعیت شناختی شامل عوامل فردی و محیطی پاسخ دهندگان بر نوع دیدگاه آنها نسبت به موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک نیز بررسی گردید.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی داده‌های پژوهش

اطلاعات فردی پاسخ‌دهندگان شامل جنسیت، تحصیلات، تجربه‌ی کاری و نوع اشتغال آنها به شرح زیر است:

جدول ۱. جنسیت پاسخ‌دهندگان

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی تجمعی
مرد	۹۸	۷۷.۲	۷۷.۲
زن	۲۹	۲۲.۸	۱۰۰
جمع	۱۲۷	۱۰۰	

جدول ۲. سطح تحصیلات پاسخ‌دهندگان

سطح تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی تجمعی
لیسانس	۵۴	۴۲.۵	۴۲.۵
فوق لیسانس	۵۰	۳۹.۴	۸۱.۹
دکتر	۲۳	۱۸.۱	۱۰۰
جمع	۱۲۷	۱۰۰	

جدول ۳. میزان تجربه پاسخ‌دهندگان

میزان تجربه	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی تجمعی
۱۵ سال و پایین‌تر	۴۳	۳۳.۹	۳۳.۹
بالاتر از ۱۵ سال	۸۴	۶۶.۱	۱۰۰
جمع	۱۲۷	۱۰۰	

جدول ۴. نوع اشتغال پاسخ‌دهندگان

نوع اشتغال	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی تجمعی
شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی	۹۱	۷۱.۷	۷۱.۷
شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسه‌های غیر خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی	۳۶	۲۸.۳	۱۰۰
جمع	۱۲۷	۱۰۰	

اطلاعات مندرج در جدول‌های ۱ تا ۴ نشان می‌دهد از مجموع مشارکت‌کنندگان حدود ۷۷ درصد مرد و ۲۳ درصد زن می‌باشند. همچنین بیشترین سطح تحصیلات در بین اعضای نمونه به کارشناسی اختصاص دارد. از سوی دیگر، نتایج آمار توصیفی نشان می‌دهد حدود ۶۶ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای سابقه کار بیش از ۱۵ سال هستند. در نهایت فراوانی مرتبط با نوع اشتغال نشان می‌دهد که ۷۱ درصد از افراد تشکیل‌دهنده نمونه‌ی پژوهش در مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی اشتغال دارند و مابقی مرتبط با افراد شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسه‌های غیر خصوصی عضو جامعه هستند.

بررسی چولگی و کشیدگی داده‌های پژوهش نشان می‌دهد که مقدار آن در مورد کلیه داده‌ها در بازه ۲ و ۲- قرار دارد. برای بررسی نرمال بودن داده‌های پژوهش می‌توان از آمار توصیفی یعنی مقدار ضریب چولگی و کشیدگی که دو شاخص اساسی توزیع داده‌ها هستند استفاده کرد (دیپنتی دیلمی، ۲۰۲۱).

جدول ۵. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

فرضیه	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم
میانگین	۴.۰۰	۴.۱۲	۳.۹۱	۴.۰۳	۳.۹۳	۳.۸۰	۳.۴۰
انحراف معیار	۰.۷۱	۰.۵۳	۰.۶۹	۰.۶۷	۰.۶۳	۰.۷۹	۰.۶۷

جدول شماره ۵، میانگین و انحراف معیار هر کدام از فرضیه‌های پژوهش را نشان می‌دهد. نتایج این جدول بیان می‌کند که میانگین پاسخ‌های ارائه شده برای کلیه فرضیه‌ها با میانگین نظری ۳ متفاوت است.

آزمون فرضیه‌های یک تا هفت از طریق آزمون پارامتری t (تک نمونه‌ای)

نتایج حاصل از بررسی فرضیه‌های پژوهش از طریق آزمون میانگین یک جامعه در جدول شماره ۶ ارائه شده است. با توجه به اینکه در این پژوهش طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای به کار گرفته شده، لذا میانگین نظری ۳ در نظر گرفته شده است ($p < 0.05$).

جدول ۶. نتایج آزمون T در مورد موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک در ایران

فرضیه	میانگین	آماره t	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	فاصله اطمینان ۹۵٪		مانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک
					حد بالا	حد پایین	
پژوهش‌های ناکافی و عدم آشنایی با حسابرسی مشترک	۴۰۰	۱۵۸۶	۱۲۶	۰۰۰	۱۱۳	۰۸۸	است
قوانین و مقررات حاکم بر مؤسسه‌های حسابرسی	۴۱۲	۲۳۶۹	۱۲۶	۰۰۰	۱۲۱	۱۰۲	است
مسائل مربوط به بازار کار حسابرسی و عدم قطعیت آن	۳۹۱	۱۴۸۱	۱۲۶	۰۰۰	۱۰۳	۰۷۸	است
ساختار و ویژگی‌های فرهنگی کشور	۴۰۳	۱۷۴۴	۱۲۶	۰۰۰	۱۱۵	۰۹۲	است
عدم هماهنگی بین مؤسسه‌های حسابرسی	۳۹۳	۱۶۵۹	۱۲۶	۰۰۰	۱۰۴	۰۸۲	است
عدم تمایل و اعتماد به توسعه‌ی حسابرسی در بخش خصوصی	۳۸۰	۱۱۳۷	۱۲۶	۰۰۰	۰۹۴	۰۶۶	است
کاهش کیفیت و استقلال حسابرسی	۳۴۰	۶۷۷	۱۲۶	۰۰۰	۰۵۲	۰۲۸	است

میانگین پاسخ‌های دریافتی در مورد کلیه فرضیه‌ها بیش از میانگین نظری پژوهش (عدد ۳) است. افزون بر این، حد پایین و بالای مثبت برای شاخص‌های فوق بیانگر تأیید فرضیه‌ها و این واقعیت است که از دیدگاه پاسخ‌دهندگان عوامل مذکور مانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک در ایران تلقی می‌شوند.

آزمون فرضیه‌های یک تا هفت پژوهش از طریق آزمون کای دو

نتایج حاصل از بررسی فرضیه‌های ۷ گانه پژوهش از طریق آزمون کای دو در جدول شماره ۷ ارائه شده است.

جدول ۷. نتایج آزمون کای دو

فرضیه	اول	دوم	سوم	چهارم	پنجم	ششم	هفتم
آماره کای دو	۱۱۶.۵	۷۳.۴	۷۷.۳	۸۲.۴	۲۴۵.۴	۱۱۷.۶	۱۵۵.۷
درجه آزادی	۹	۱۵	۱۰	۸	۱۳	۶	۱۳
سطح معنی‌داری	۰۰۰	۰۰۰	۰۰۰	۰۰۰	۰۰۰	۰۰۰	۰۰۰

با توجه به آماره‌های مربوط به آزمون کای دو و سطح معنی‌داری آنها که کمتر از ۵ درصد است با اطمینان ۹۵ درصد، فرض متفاوت بودن پاسخ‌ها پذیرفته می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت که کلیه موارد مطروحه در فرضیه‌های ۷ گانه پژوهش مانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک در ایران می‌باشند.

آزمون فرضیه هشتم پژوهش از طریق آزمون پارامتری t (دونمونه‌ایی)

برای بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان (تجربه‌ی کاری، جنسیت و نوع اشتغال) بر فرضیه‌های اول تا هفتم پژوهش، از آزمون پارامتری t (دونمونه‌ایی) استفاده شد و یافته‌های حاصل از اجرای آزمون فوق در جدول‌های شماره ۸ تا ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۸. نتایج آزمون رابطه‌ی بین تجربه‌ی کاری پاسخ‌دهندگان و فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	میانگین به تفکیک تجربه‌ی کاری		سطح معنی‌داری
	۱۵ سال و پایین‌تر	بالای ۱۵ سال	
فرضیه یک	۴۰۹	۳۹۶	۰۰۳
فرضیه دو	۴۱۶	۴۰۹	۰۰۴
فرضیه سه	۴۰۵	۳۸۳	۰۰۶
فرضیه چهار	۴۰۴	۴۰۳	۰۰۹
فرضیه پنج	۳۹۶	۳۹۲	۰۰۷
فرضیه شش	۳۸۸	۳۷۶	۰۰۴
فرضیه هفت	۳۵۴	۳۳۳	۰۰۹

جدول ۹. نتایج آزمون رابطه بین جنسیت پاسخ‌دهندگان و فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	میانگین به تفکیک جنسیت		سطح معنی‌داری
	مرد	زن	
فرضیه یک	۳۹۵	۴۱۹	۰۱۰
فرضیه دو	۴۰۷	۴۲۹	۰۰۶
فرضیه سه	۳۸۵	۴۰۸	۰۱۲
فرضیه چهار	۴۰۵	۴۰۰	۰۰۷
فرضیه پنج	۳۹۱	۴۰۲	۰۰۴
فرضیه شش	۳۷۴	۴۰۱	۰۱۰
فرضیه هفت	۳۲۷	۳۵۱	۰۰۳

جدول ۱۰. نتایج آزمون رابطه بین نوع اشتغال پاسخ‌دهندگان و فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	میانگین به تفکیک نوع اشتغال		سطح معنی‌داری
	شاغل در مؤسسه‌های خصوصی	شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسه‌های غیر خصوصی	
فرضیه یک	۴۲۷	۳۳۲	۰۰۰
فرضیه دو	۴۳۴	۳۵۵	۰۰۰
فرضیه سه	۴۱۷	۳۲۵	۰۰۰
فرضیه چهار	۴۱۲	۳۸۱	۰۰۲
فرضیه پنج	۴۰۸	۳۵۵	۰۰۰
فرضیه شش	۳۹۲	۳۵۰	۰۰۰
فرضیه هفت	۳۴۸	۳۲۰	۰۰۳

نتایج آماری بررسی تأثیر جنسیت و میزان تجربه‌کاری پاسخ‌دهندگان بردیدگاه آنها نسبت به موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک در ایران در جدول‌های ۸ و ۹ ارائه شده که بیانگر سطح معنی‌داری بیش از ۰.۰۵ برای تمام فرضیه‌های یک تا هفت پژوهش است. بنابراین، آزمون معنی‌دار نیست و نمی‌توان فرض H_0 را رد کرد. در نتیجه، می‌توان دریافت که بین میانگین پاسخ‌های مردان و زنان و نیز پاسخ‌های اشخاص با تجربه‌های کاری مختلف، تفاوت معنی‌داری وجود ندارد. نتایج آماری حاصل از بررسی تأثیر نوع اشتغال پاسخ‌دهندگان بردیدگاه آنها نسبت به موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک در ایران در جدول ۱۰ ارائه شده است. سطح معنی‌داری فرضیه‌های پژوهش کمتر از ۰.۰۵ است. بنابراین، با توجه به رد فرض H_0 می‌توان نتیجه گرفت که بین میانگین پاسخ‌های حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی بخش خصوصی و حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسه‌های غیرخصوصی درمورد فرضیه‌های پژوهش و موانع ذکر شده در آنها تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

رتبه‌بندی موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک در ایران

جهت رتبه‌بندی موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک در ایران از آزمون فریدمن استفاده شد. نتایج رتبه‌بندی موانع در سطح اطمینان ۹۹ درصد در جدول ۱۱ ارائه شده است. همانطور که در جدول ۱۱ مشاهده می‌شود به نظر خبرگان مورد آزمون در این پژوهش قوانین و مقررات حاکم بر مؤسسه‌های حسابرسی، ساختار و ویژگی‌های فرهنگی کشور و پژوهش‌های ناکافی و عدم آشنایی با حسابرسی مشترک به عنوان مهمترین موانع برای توسعه‌ی حسابرسی مشترک شناسایی شدند و سایر عوامل مورد بررسی در رتبه‌های بعدی قرار گرفتند.

جدول ۱۱. رتبه‌بندی دیدگاه پاسخ‌دهندگان درخصوص موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک در ایران

رتبه	میانگین رتبه	ابعاد
۱	۴.۸۷	قوانین و مقررات حاکم بر مؤسسه‌های حسابرسی
۲	۴.۶۶	ساختار و ویژگی‌های فرهنگی کشور
۳	۴.۲۶	پژوهش‌های ناکافی و عدم آشنایی با حسابرسی مشترک
۴	۳.۹۴	عدم هماهنگی بین مؤسسه‌های
۵	۳.۹۳	مسائل مربوط به بازارکار حسابرسی و عدم قطعیت آن
۶	۳.۷۴	عدم تمایل و اعتماد به توسعه‌ی حسابرسی در بخش خصوصی
۷	۲.۵۹	کاهش کیفیت و استقلال حسابرسی
		۶=درجه‌ی آزادی ۰.۰۰۰ = سطح معنی‌داری

تحلیل نتایج پژوهش

از جمله نتایج این پژوهش مشکلات قانونی پیش روی توسعه‌ی حسابرسی مشترک است که در بالاترین رتبه از موانع شناسایی گردید. سهم حسابرسی مشترک از قوانین و مقررات و بخشنامه‌ها صرفاً چهار سطر از ماده ۱۰ فصل سوم مجموعه‌ی قوانین و مقررات جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران است. در ماده‌ی مذکور فقط به بیان کلیاتی از لزوم انعقاد قرارداد بین مؤسسه‌های مشارکت‌کننده، لزوم مشخص شدن حدود کار و وظایف هر مؤسسه و مسئولیت تضامنی آنها

اکتفا شده است. به نظر می‌رسد عدم کفایت قوانین مربوطه، نبود مشوق‌های حمایتی، روشن نبودن جزئیات و مشاهده مشکلات قانونی موارد ادغام مؤسسه‌های حسابرسی در نوع نگرش پاسخ‌گویان بی‌تأثیر نبوده است. بی‌شک خلأهای قانونی و حمایتی بسترساز کندی روند توسعه‌ی حسابرسی مشترک خواهد بود. یافته‌های مطالعه (رحمانی و محمدی اروجه، ۲۰۱۱) نشان می‌دهد که عامل قوانین و مقررات مانعی برای بزرگ شدن مؤسسه‌های حسابرسی نیست و از این لحاظ متفاوت با یافته‌های این پژوهش می‌باشد.

بر اساس یافته‌های این پژوهش ساختار فرهنگی کشور به عنوان عامل تأثیرگذار بعدی در کندی توسعه‌ی حسابرسی مشترک شناسایی گردید. ضعف ساختار فرهنگی کشور در خصوص کار گروهی، فقدان شفافیت و عدم تشابه در اهداف و برنامه‌های مؤسسه‌های مشارکت‌کننده از جمله زیر بخش‌های فرهنگی هستند که در کندی روند توسعه‌ی حسابرسی مشترک تأثیر دارند. همان‌طور که پیش‌تر اشاره گردید، برخی پژوهشگران از فقدان روحیه‌ی کار گروهی به عنوان یک نوع بیماری اجتماعی یاد می‌کنند که می‌بایست برای بهبود آن فکری کرد. یافته‌های این بخش از پژوهش با مطالعات (کاروانا و کوالکزیک، ۲۰۲۱)، (برقتی و همکاران، ۲۰۲۰)، (بستانیان و همکاران، ۲۰۱۵)، (رحمانی و محمدی اروجه، ۲۰۱۱) و (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۹) مطابقت دارد.

کمبود مطالعات و عدم آشنایی کافی حسابرسان با اصول و مبانی نظری حسابرسی مشترک و نقش‌های آن از جمله بهبود کیفیت و رقابت حسابرسی و صرفه‌جویی‌های ناشی از مقیاس در هزینه‌های اجرایی حسابرسی در سومین رتبه از موانع شناسایی گردید. طبق مشاهدات صورت گرفته با وجود فراهم بودن امکان حسابرسی مشترک طبق قوانین جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، متأسفانه برخی حسابرسان حتی از وجود چنین امکانی بی‌خبر بودند. آنچه از اقدامات و تجربه سایر کشورها و مراجع سیاست‌گذار آنها مشهود است تلاش مستمر آنها در خصوص بررسی اثرات و زوایای مختلف حسابرسی مشترک می‌باشد در حالی که شاهد مطالعات و اقدامات کافی در این مورد نبوده‌ایم. مطالعه هرچه بیشتر در خصوص افزایش توانمندی‌ها و مقیاس مؤسسه‌های حسابرسی به خصوص در حوزه‌ی حسابرسی مشترک ضرورتی است که توجه کافی به آن مبذول نشده است و صرفاً (رحمانی و محمدی اروجه، ۲۰۱۱) به آن پرداخته‌اند که یافته‌های این بخش از پژوهش با مطالعه ایشان مطابقت دارد.

مشکلات مربوط به عدم هماهنگی بین مؤسسه‌های حسابرسی عامل چهارمی است که در این پژوهش از آن به عنوان یکی از موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک یاد شده است. مشکلات هماهنگی در خصوص مراحل و نحوه تقسیم‌کار و نیز هماهنگی در فرایند گزارشگری خصوصاً در موارد مبهم و دوپهلو مباحثی هستند که در این بخش بیشترین توجه پاسخ‌گویان را به خود جلب کرده‌اند. یافته‌های این پژوهش با مطالعه‌ی (بیهل و همکاران، ۲۰۲۱)، (کاروانا و کوالکزیک، ۲۰۲۱)، (هولم و تینگارد، ۲۰۱۸) مطابقت دارد.

عامل بازار کار متغیر بعدی است که به نظر پاسخ‌گویان به عنوان یکی از موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک شناسایی شد. عدم استقبال و حمایت برخی مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ دولتی و غیردولتی از حسابرسی مشترک به لحاظ تأثیر منفی بر ظرفیت‌های کاری آنها از جمله مواردی هستند که از نظر پاسخ‌گویان، به عنوان مهمترین موانع این بخش شناسایی گردیدند. همان‌طور که پیش‌تر ذکر شد نحوه‌ی توزیع درآمد بین حسابرسان، اعم از خصوصی و غیر خصوصی حاکی از تمرکز در بازار کار حسابرسی ایران است. تأیید جانبدارانه برخی حسابرسان یکی از معضلاتی است که تمرکز در بازار کار و تنازع نابرابر در بقای مؤسسه‌های حسابرسی می‌تواند یکی از دلایل آن محسوب شود و البته باعث کاهش کیفیت حسابرسی نیز خواهد گردید. مطالعات نشان می‌دهد که برخی صاحبکاران به لحاظ همسویی حسابرسان با نظرات آنها، به

مؤسسه‌هایی متمایل می‌شوند که قدرت چانه‌زنی بیشتری داشته باشند و بتوانند نظرات خود را اعمال کنند. تمرکززدایی از بازار حسابرسی به نفع مؤسسه‌های کوچک‌تر یکی از اهداف استقرار حسابرسی مشترک می‌باشد و در کاهش احتمال معامله نظر یا تأیید جانبدارانه آنها تأثیر قابل توجهی دارد. از طرفی ایجاد امکان افزایش درآمد مؤسسه‌های حسابرسی کوچک‌تر پس از استقرار حسابرسی مشترک می‌تواند محرکی برای افزایش احتمال معامله نظر یا تأیید جانبدارانه آنها باشد. جهت پرهیز از این موضوع تدوین سیستم چرخش اجباری حسابرسان و نیز نظارت بر هرگونه چرخش اختیاری از طرف کارفرما و نیز اعمال مقررات در نحوه‌ی تقسیم کار و سقف مجاز کاری مشارکت‌ها می‌تواند تأثیرکاهنده‌ایی بر احتمال معامله نظر یا تأیید جانبدارانه داشته باشد که البته می‌بایست مورد کنکاش بیشتر قرار گیرد. یافته‌های پژوهش در این بخش با مطالعه‌ی (حسینی و همکاران، ۲۰۲۱)، (نورویی و همکاران، ۲۰۲۰)، (چن و همکاران، ۲۰۱۶)، (راتزینگر-ساکل و همکاران، ۲۰۱۳)، (رحمانی و محمدی اروجه، ۲۰۱۱)، و (احمدزاده، ۲۰۱۴) مطابقت دارد.

عدم تمایل و اعتماد به توسعه‌ی حسابرسی در بخش خصوص متغیر دیگری است که پاسخ‌گویان آنرا به عنوان یکی از موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک شناسایی کردند. سهم مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی از اقتصاد عمدتاً دولتی ایران حاکی از عدم تمایل و اعتماد به توسعه‌ی حسابرسی در بخش خصوصی است که مستلزم علت‌یابی و بررسی دقیق آن در مطالعات دیگر است. شاید از طریق استقرار حسابرسی مشترک و اثرات آن در بهبود کیفیت حسابرسی بتوان اعتماد سازی کرد و نظر جامعه را به سمت بخش خصوصی متمایل نمود. همچنین عدم تمایل حسابرسان به حضور در مراجع قانون‌گذار کشور می‌تواند یکی از دلایل دیگر این رخداد باشد. نتایج این بخش از پژوهش با مطالعه‌ی (حسینی و همکاران، ۲۰۲۱) همسو می‌باشد.

در این پژوهش برخی جنبه‌های منفی حسابرسی مشترک که ممکن است بر کیفیت و استقلال حسابرسی اثرگذار باشد به عنوان بخشی از موانع احتمالی توسعه‌ی حسابرسی مشترک، مورد نظر سنجی قرار گرفت و به عنوان آخرین رتبه از موانع شناسایی گردید. کم‌کاری یک مؤسسه زمانی که مؤسسه‌ی حسابرسی دیگر نواقصش را پوشش دهد (سواری رایگان) و گرایش یکی از مؤسسه‌های مشارکت‌کننده به تأیید جانبدارانه به واسطه جلب نظر صاحبکار و تصاحب سهم بیشتری از بازار کار در آینده از جمله مواردی هستند که به نظر پاسخ‌گویان بیشترین موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک در این بخش می‌باشند. یافته‌های پژوهش در این بخش با مطالعه، (مارنت، ۲۰۲۱)، (دنگ و همکاران، ۲۰۱۴) و (احمدزاده، ۲۰۱۴) مطابقت دارد.

بررسی ویژگی‌های فردی پاسخ‌گویان بر دیدگاه آنها نسبت به حسابرسی مشترک نشان می‌دهد که میزان تجربه‌ی کاری و جنسیت تأثیری بر نگرش پاسخ‌گویان به موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک ندارد لیکن نوع اشتغال بر دیدگاه آنها نسبت به موانع مذکور تأثیر دارد. بررسی‌ها نشان می‌دهد که بین میانگین پاسخ‌های حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی بخش خصوصی و حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسه‌های غیر خصوصی در مورد فرضیه‌های پژوهش تفاوت معنی‌داری وجود دارد. حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی با میانگین و درجه‌ی بیشتری با موانع مطروحه در فرضیه‌ها موافق بودند. شاید تفاوت در دیدگاه حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و غیر خصوصی مربوط به نگرانی و دغدغه‌ی بیشتر آنها نسبت به مشکلات حرفه از جمله بازار کار حسابرسی باشد. یافته‌های پژوهش در این بخش با مطالعه‌ی (نخیلی و همکاران، ۲۰۱۸) متفاوت است.

پیشنهادهای کاربردی

در این پژوهش مزایا، موانع و برخی زوایای پیاده‌سازی حسابرسی مشترک بر اساس تجربیات و مطالعات سایر کشورها و مراجع معتبر مورد بررسی قرار گرفت و بر اساس آن از خبرگان حرفه‌ی حسابرسی در خصوص ریشه‌یابی موانع توسعه‌ی حسابرسی مشترک در ایران نظرخواهی گردید. هرچند قوانین و مقررات و مباحث فرهنگی به عنوان رتبه‌های بالای موانع شناسایی گردیدند لیکن توجه به عامل کمبود مطالعات و عدم آشنایی کافی با حسابرسی مشترک مقوله‌ای است که می‌تواند به بهبود روند قانون‌گذاری و فرهنگ‌سازی کار گروهی تأثیر بالایی داشته باشد. لذا پیشنهاد می‌شود مراجع سیاست‌گذار از جمله جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به نتایج این پژوهش و مطالعات مشابه توجه کافی نمایند و قوانین و مقرراتی کامل و فزاینده در آن‌چه در حال حاضر وجود دارد (چهار سطر از ماده ۱۰ فصل سوم مجموعه قوانین و مقررات جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران) به موضوع حسابرسی مشترک بپردازند. بی‌تردید چنانچه برگزاری همایش‌ها و انجام پژوهش‌های بیشتر در برنامه کارگروه‌های تخصصی در ارتباط با حسابرسی مشترک قرار گیرد می‌تواند سهم به‌سزایی در شناسایی همه‌جانبه و استقرار آن داشته باشد. همچنین پیشنهاد می‌شود از اقدامات عجولانه و با مطالعات محدود، مشابه با آن‌چه در مورد ادغام مؤسسه‌های حسابرسی رخ داده، پرهیز گردد.

References

- Abdelmoula, L., & Affes, H. (2019). Determining factors of the quality of joint audit: Tunisian context. *Accounting and Management Information Systems*, 18(4), 559-587. https://econpapers.repec.org/article/amijournal/v_3a18_3ay_3a2019_3ai_3a4_3ap_3a559-587.htm
- Iranian Association of Certified Public Accountant. (2020). *Members' affairs*. Iranian Association of Certified Public Accountant. <https://www.iacpa.ir>
- Ahmazadeh, T. (2014). Joint Audit: Improve or Impair of the Auditing Quality. *Journal of Accounting and Social Interests*, 4(1), 145-158. https://doi.org/10.22051/ijar.2014.4_92
- Barghathi, Y., Ndiweni, E., & Lasyoud, A. A. (2020). Joint audit, audit market concentration, and audit quality: Perceptions of stakeholders in the UAE. *Corporate Ownership and Control*, 17(2), 32-45. <https://doi.org/10.22495/cocv17i2art3>
- Biehl, H., Bleibtreu, C., & Stefani, U. (2021). The Effects of Joint Audits on Audit Quality and Audit Costs: A Game-theoretical Explanation for Contradictory Empirical Results. *Social Science Research Network Electronic Journal*, 1-68. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3816011>
- Bostanian, J., Jahanbani, M., Savadlo, M., & Moshirzadeh, H. (2015). Barriers to integration and education in auditing institutions. *Accountant Monthly* 3(280 & 281), 19-34. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/132695/24>
- Caruana, J., & Kowalczyk, M. (2021). The Quest for Audit Quality in the Public Sector. *Accounting in Europe*, 18(1), 1-25. https://doi.org/10.1080/17449480.2020.175773_1
- Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang, Z., & Ye, F. (2016). Do Audit Clients Successfully Engage in Opinion Shopping? Partner-Level Evidence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 79-112. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12097>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- Deng, M., Lu, T., Simunic, D. A., & Ye, M. (2014). Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality? *Journal of Accounting Research*, 52(5), 1029-1060. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12060>

- Dianati Deilami, Z. (2021). *Research method in accounting* (3 ed.). Edalat Novin <https://www.gisoom.com/book/11780039/>
- Francis, J. R., Richard, C., & Vanstraelen, A. (2009). Assessing France's Joint Audit Requirement: Are Two Heads Better than One? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 35-63. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.35>
- Heidari Nezhad, G., & Nik Kar, J. (2016). Joint Audit and the implications of its use. *Accounting and Auditing Studies*, 5(18), 64-83. http://www.iaaaas.com/article_98999_93049b42142a9c4056f7330b0ff395b3.pdf
- Holm, C., & Thinggaard, F. (2018). From joint to single audits – audit quality differences and auditor pairings. *Accounting and Business Research*, 48(3), 321-344. <https://doi.org/10.1080/00014788.2017.1381910>
- Hosseini, R., Maetoofi, A., Gerkaz, M., & Khozin, A. (2021). Presenting a Model Explaining the Behavioral Entropy Challenges of Auditors of an Auditing Organization Using Grounded Theory. *Karafan Quarterly Scientific Journal*, 18(2), 39-54. <https://doi.org/10.48301/kssa.2021.2592202.1295>
- Jamei, R., & Lotfi Joo, N. (2021). The Impact of Political Relations on Auditor's Opinion with Emphasis on Market Characteristics of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Karafan Quarterly Scientific Journal*, 18(2), 55-72. <https://doi.org/10.48301/kssa.2021.128445>
- Jarillo, J. C. (1989). Entrepreneurship and growth: the strategic use of external resources. *Journal of Business Venturing*, 4(2), 133-147. [https://doi.org/10.1016/0883-9026\(89\)90027-X](https://doi.org/10.1016/0883-9026(89)90027-X)
- Marnet, O. (2021). *Joint audit and audit quality*. Social Science Research Network. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3912540
- Nekhili, M., Javed, F., & Chtioui, T. (2018). Gender-diverse audit partners and audit fee premium: The case of mandatory joint audit. *International Journal of Auditing*, 22(3), 486-502. <https://doi.org/10.1111/ijau.12133>
- Nurunnabi, M., Donker, H., & Jermakowicz, E. (2020). Joint audits and mutual ties of audit firm networks. *Business Horizons*, 63(4), 435-449. <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2020.03.013>
- Palmrose, Z-V. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting Research*, 24(1), 97-110. <https://doi.org/10.2307/2490806>
- Rahmani, A., & Mohammadi Oroja, F. (2011). Examining the barriers to the establishment of large audit institutions in Iran. *Journal of Auditing science*, 11(45), 82-103. <https://danesh.dmk.ir/article-1-81-fa.html>
- Ratzinger-Sakel, N. V. S., 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. <https://doi.org/10.1080/17449480.2013.834725>
- Robberecht, J. (2011). *Green Paper on Audit Policy 'Lessons from the Crisis' 'Lessons from the Crisis'*. European Commission. https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/6093_0.pdf
- Samra, Y. M. A-A., Elzahar, H. M. A., & Fayed, H. M. A. (2022). The Impact of Joint Audit on Audit Planning Quality: A Field Study. *Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Research*, 3(1), 35-82. https://journals.ekb.eg/article_207368_ccf45e141f40d6da44f1f730dd4961e0.pdf

- Shan, W. (1990). An empirical analysis of organizational strategies by entrepreneurial high-technology firms. *Strategic Management Journal*, 11(2), 129-139. <https://doi.org/10.1002/smj.4250110205>
- Simms, A., & Nichols, T. (2014). Social loafing: A review of the literature. *Journal of Management*, 15(1), 58-67. https://www.researchgate.net/profile/Tommy-Nichols/publication/285636458_Social_loafing_A_review_of_the_literature/links/5aeb4f5faca2727bc003d360/Social-loafing-A-review-of-the-literature.pdf?sg%5B0%5D=started_experiment_milestone&origin=journalDetail
- Slovik, P. (2010, August 25-26). *Market uncertainty and market instability*. Irving Fisher Committee on Central Bank Statistics Bulletin, Basel, Switzerland. <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.225.4451&rep=rep1&type=pdf#page=436>
- Tashman, P., & Rivera, J. (2016). Ecological uncertainty, adaptation, and mitigation in the U.S. ski resort industry: Managing resource dependence and institutional pressures. *Strategic Management Journal*, 37(7), 1507-1525. <https://doi.org/10.1002/smj.2384>
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales. (2019). *Shared and joint audits: are two auditors better than one?* Institute of Chartered Accountants in England and Wales: Future Of Audit. <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/the-future-of-audit/shared-and-joint-audits.ashx>