

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی

شماره ۴۴ - تابستان ۱۳۸۵

صص ۱۴۷ - ۱۲۹

بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی بر استقلال حسابرسی

محمد رضا نیکبخت* - حسین مهربانی**

تاریخ دریافت مقاله: ۸۳/۱۱/۱۳

تاریخ تایید نهایی: ۸۵/۳/۶

چکیده

این تحقیق به دنبال شواهدی درباره دیدگاه حسابرسان، حسابداران، سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان (بانک‌ها) از خدمات غیرحسابرسی و تاثیر آن بر استقلال حسابرس می باشد که آیا استقلال مؤسسات حسابرسی از طریق ارائه خدمات غیر حسابرسی آسیب می بیند یا خیر و اگر آسیب می بیند چه نوع خدماتی باعث مخدوش شدن استقلال حسابرس می شوند. همچنین میزان حق الزحمه‌های غیر حسابرسی و اثر آن بر استقلال حسابرس مورد بررسی قرار گرفته است. سرانجام این تحقیق با در نظر گرفتن آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران به دنبال این موضوع است که به استانداردگذاران در ممنوعیت یا محدودیت برخی خدمات غیرحسابرسی و میزان حق الزحمه‌های غیرحسابرسی راهنمایی لازم را انجام دهد.

واژه‌های کلیدی: استقلال حسابرس، خدمات غیر حسابرسی، حق الزحمه‌های غیر حسابرسی و مؤسسات حسابرسی

* عضو هیأت علمی دانشگاه تهران

** کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران (مکاتبه کننده)

مقدمه

رشد روز افزون شرکت‌ها و افزایش تقاضای این شرکت‌ها از موسسات حسابرسی به منظور ارائه خدمات غیر حسابرسی مجامع حرفه‌ای را با این مشکلاتی مواجه ساخته است که آیا خدمات غیر حسابرسی که موسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود ارائه می‌دهند استقلال آن‌ها را مخدوش می‌کند یا خیر؟ چرا که خدمات متعدد ارائه شده از طرف موسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود نوعی وابستگی مالی و کاری بین موسسات حسابرسی و مشتریان خود ایجاد می‌کند. از آن‌جا که ارزش اظهار نظر حسابرس به بی‌طرفی حسابرس و عاری بودن او از تضاد منافع می‌باشد از این رو برای رفع این مشکل و نیز جلوگیری از مخدوش شدن استقلال حسابرسان در ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحب‌کاران خود، مجامع حرفه‌ای حسابداری به وضع چارچوب‌های قانونی پرداخته‌اند. حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدمات ارائه شده، از اعتبار و اعتماد خاصی برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و نیز تقویت آن، به پابندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد.

از دیدگاه آیین رفتاری حرفه‌ای، حرفه‌ی حسابرسی دارای اهداف و اصولی است که این اهداف و اصول جنبه‌ی کلی داشته و ناظر به موارد خاصی نیست. در کنار این اهداف و اصول، احکامی وضع شده تا درباره‌ی نحوه‌ی کاربرد این اهداف و اصول در رویارویی حسابرسان با موقعیت‌ها رهنمود باشند. بخشی از این احکام در ارتباط با موضوع استقلال حسابرسی می‌باشد که بیان می‌نماید هنگامی که حسابرس مستقل مسئولیت انجام خدمات گواهی‌بخشی را به عهده می‌گیرد باید فاقد هر گونه نفع و علاقه‌ای، صرف نظر از آثار واقعی آن، باشند که ممکن است بر درستکاری، بی‌طرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد یا به نظر رسد که تأثیر می‌گذارد.

موضوع کلی تضاد منافع در حسابرسی و حسابداری از اهمیت خاصی برخوردار است ناتوانایی‌های عمده مالی و رسوایی‌های حسابداری نشانگر تضاد منافع بالقوه‌ای است که اثر بخشی و قابلیت اتکای صورت‌های مالی و در نهایت اطمینان سرمایه‌گذاران را کاهش می‌دهد. آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی ایران حسابداران حرفه‌ای را ملزم می‌کند بی‌طرف باشند و نباید اجازه دهند که هر گونه پیش‌داوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی‌طرفی آن‌ها را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند. آیین رفتار حرفه‌ای

تضاد منافع را به‌عنوان «یک حالت ذهنی» تعریف می‌کند، یک ویژگی که به خدمات یک موسسه یا حسابدار حرفه‌ای ارزش می‌دهد به‌عنوان یک ویژگی متمایز حرفه‌ای اصل بی‌طرفی، حسابداران حرفه‌ای را به برخورد منصفانه، درست کارانه و به دور از تضاد منافع ملزم می‌کند [۲]. حسابداران حرفه‌ای در ابعاد مختلف به انجام خدمات حرفه‌ای می‌پردازند. صرف‌نظر از نوع یا اندازه‌ی خدمات حرفه‌ای، حسابداران حرفه‌ای باید در ارایه این خدمات، درستکاری را حفظ کنند و در قضاوت خود به رعایت کامل بی‌طرفی پایبند باشند. حسابداران حرفه‌ای اغلب در فرآیند ارایه خدمات حرفه‌ای خود با موضوع تضاد منافع روبرو می‌شوند. این موارد تضاد منافع ممکن است به شکل‌های بسیار متفاوت، از موارد نسبتاً ساده تا مسائل پیچیده‌ای چون تقلب و اعمال غیرقانونی بروز کند. اما حسابدار حرفه‌ای باید همواره نسبت به شرایطی که منجر به بروز تضاد منافع می‌شود، آگاه باشد. یک مشکل اساسی که توسط حرفه باید مهار شود عبارت است از تعارض ارایه خدمات حسابرسی با خدمات مشاوره‌ای. راه حل معمول برای این مشکل عبارتست از وضع محدودیت‌های مناسب بر خدمات مشاوره مدیریت با استفاده از استانداردهای استقلال می‌باشد.

حسابرسان، باید از پذیرش و انجام فعالیت‌هایی که با ارایه خدمات حرفه‌ای ناسازگاری دارد و ممکن است به درستکاری، بی‌طرفی، استقلال یا حسن شهرت حرفه‌ای آن‌ها لطمه وارد کند، خودداری کنند. آیین رفتار حرفه‌ای بیان می‌دارد در شرایطی که حسابدار حرفه‌ای مستقل، عهده‌دار ارایه خدمات حرفه‌ای مربوط به «اصلاح حساب» یا «تهیه و نگهداری سوابق حسابداری» صاحب‌کار است نباید حسابرسی آن دوره‌های مالی خاص توسط او انجام شود. لازم به ذکر است که در آیین رفتار حرفه‌ای از خدماتی که در روال عادی عملیات حسابرسی توسط حسابدار حرفه‌ای به صاحب‌کاران خود ارایه می‌شود (از قبیل ارزیابی کنترل‌های داخلی، ارایه نامه مدیریت و پیشنهادهای لازم در مورد رفع آن و ارایه هرگونه تعدیل پیشنهادی و مشاوره‌ای) از مصادیق خدمات مذکور تلقی نشده است [۲]. هم‌چنین آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی که از اواخر سال ۱۳۸۲ لازم الاجرا شده بیان می‌دارد در شرایطی که حسابدار رسمی شاغل عهده‌دار ارایه خدمات تخصصی و حرفه‌ای (الف) اصلاح حساب، (ب) تهیه و نگهداری سوابق حسابداری، (پ) خدمات مشاوره‌ای، طراحی سیستم‌های اطلاعاتی، (ت) حسابرسی داخلی و (ج) تنظیم صورت‌های مالی باشد نمی‌تواند حسابرسی آن دوره مالی خاص را بر عهده بگیرد [۱].

هرچند خدماتی که بر استقلال حسابرس تاثیر گذار است در آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی آورده است، اما جامعه آماری این تحقیق به تابستان ۱۳۸۲ برمیگردد که آیین رفتار حرفه‌ای مزبور لازم الاجرا نشده بود بنابراین تحقیق مزبور در جهت شناسایی نوع خدمات تاثیر گذار بر استقلال حسابرس می باشد. گامی طرفی و استقلال را به عنوان مهمترین هنجارهای قانونمند حرفه‌ای معرفی می کند و از آنجا که استقلال تنها هنجاری است که به نقش حسابدار حرفه‌ای اشاره دارد مبین و مشخص کننده کنش حسابرس در محدوده کلی حسابرسی می باشد [۷]. ارتباط بین خدمات حسابرسی و استقلال آسیب پذیر حسابرس موضوع بحث انگیزی است که تورنتون به این نتیجه رسید که نمایندگان انجمن حسابداران رسمی آمریکا و سه تا از چهار موسسه بزرگ حسابرسی که در زمینه چنین خدماتی فعالیت دارند نه استقلال ظاهری دارند و نه استقلال باطنی دارند [۹]. کنی اشاره می کند که در بررسی شواهد تجربی هیچ گونه شواهدی را پیدا نکردم که در آن سرمایه گذاران در زمینه حیطه خدمات با قانون گذاران مشارکت داشته باشند در واقع ذی نفعان به وجود هم افزایی مثبت بین حسابرس و مشاوره باور دارند. ذی نفعان بر این باورند که منافع این هم افزایی مثبت بیش از اثرات منفی آن بر استقلال حسابرس است مادامی که حق الزحمه‌های مشاوره با اهمیت نباشد [۱۰].

مرور ادبیات

موسسات حسابرسی در حال توسعه دامنه‌ی خدمات غیرحسابرسی به صاحب کاران خود هستند. عده‌ای معتقدند که بسیاری از موسسات حسابرسی، متقبل زیان می شوند به این امید که بتوانند در آینده قراردادهای مشاوره‌ای پر سود با صاحب کاران خود منعقد کنند. این شرایط، فشار قابل توجهی بر حسابرسان به خصوص در رده‌ی مدیر و شریک مؤسسه برای حفظ و گردش کسب و کار وارد می آورد و به دنبال آن این نگرانی افزایش می یابد که فشارهای اقتصادی برای حفظ روابط خوب تجاری با صاحب کاران، بی طرفی و استقلال حسابرس را زیر سؤال می برد. اما برای کاهش تردید در خصوص استقلال حفاظت‌هایی همانند بررسی هم پیشگان و روش‌های کنترل کیفیت در موسسات حسابرسی، انجام می پذیرد [۱۴].

ساختار مرحله به مرحله‌ی حسابرسی شامل رسیدگی توسط گروه حسابرسی مستقر در واحد مورد رسیدگی، بررسی کار توسط سرپرست، مدیر فنی و شریک مؤسسه در کنار

کسب مشورت از دیگران، کمکی است که به ایجاد اطمینان از اینکه گزارش حسابرسی به نحوی مناسب تهیه شده است. مستقل بودن حسابرس این اطمینان را به استفاده کنندگان از اطلاعات مالی می‌دهد که حسابرسان از نظر فکری، در فرآیند کسب و بررسی شواهد حسابرسی و صدور گزارش، بی‌طرف هستند.

به‌رغم اهمیتی که استقلال برای حرفه‌ی حسابرسی دارد. تعریفی جامع و پذیرفته شده از آن ارایه نشده است. استقلال در واقع، مفهومی انتزاعی است که قابل مشاهده مستقیم نیست. اغلب آن را به عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده‌اند که با مفاهیمی همچون بی‌طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد. در اغلب تعاریف موجود دو بعد برای استقلال ذکر شده است، که یکی استقلال واقعی و دیگری استقلال ظاهری می‌باشد. بارلت استقلال واقعی را به عنوان «فقدان گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی» و استقلال ظاهری را «پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحب کار نشان دهد» تعریف کرده است. بنابراین استقلال واقعی با بیطرفی، و استقلال ظاهری به‌طور معمول با تصور استفاده کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرس در یک وضعیت معین ارتباط دارد [۶].

کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا در گزارش سالانه ۱۹۵۷ خود، یکی از توجهات اولیه خود را در مورد افزایش خدماتی بکار برد که حسابرسان به صاحب کاران خود ارایه می‌دادند و این که حسابرسان آنقدر به صاحب کار خود نزدیک شده‌اند که تصمیماتی را که باید توسط مدیریت گرفته شود آن‌ها اتخاذ می‌نمایند. رئیس کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا در ۱۹۵۹، در این زمینه بیان نمود که حسابرسانی که عمیقاً به صاحب کاران خود خدمات مدیریتی ارایه می‌دهند بی‌طرفی که برای حسابرسی صورت‌های مالی مورد نیاز است را از دست می‌دهند. و در سال ۱۹۶۱، ماتز و شرف، خدمات غیر حسابرسی را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند و نتیجه‌گیری نمودند که خدمات مشاوره مدیریت و مشاوره مالیاتی بر استقلال ظاهری حسابرس تاثیرگذار می‌باشد. کمیته‌ی انجمن حسابداران رسمی آمریکا در زمینه اصول اخلاق حرفه‌ای، بیانیه شماره ۱۲ را در سال ۱۹۶۳ با تاکید بر بیانیه‌ی ۱۹۴۷ شورای انجمن حسابداران رسمی آمریکا، منتشر نمود که در آن استقلال حسابرس را یک حالت ذهنی دانست. معهدا بیان نمود که برای حفظ اعتماد عمومی باید از ارایه خدماتی که در ظاهر تضاد منافع ایجاد می‌کنند خودداری شود. بیانیه ۱۲ اضافه نمود تا زمانی که حسابرسان به‌جای مدیریت تصمیم‌گیری نمایند هیچ ممنوعیت اخلاقی برای

حسابرسان در ارایه خدمات مشاوره مدیریت پیش نمی‌آید و بی‌طرفی آن‌ها مخدوش نمی‌شود. در سال ۱۹۷۷، بخش قانون‌گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا مقرراتی را وضع نمود که حسابرسان را از ارایه خدمات استخدام کارمندان اجرایی به صاحب‌کاران کمیسیون بورس اوراق بهادار ممنوع نمود. کمیته‌ی انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۶۶، مطالعه و بررسی در خصوص حیطة خدمات غیر حسابرسی که موسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود ارایه می‌دهند، را آغاز نمود و گزارش خود را در سال ۱۹۶۹ منتشر نمود. اما هیچ‌گواه و مدرکی مبنی بر اینکه خدمات غیر حسابرسی استقلال واقعی حسابرس را مخدوش سازد، را مشاهده ننمود. اما به این نتیجه رسید که برخی استفاده‌کنندگان باور بر آن دارند که چنین خدماتی، استقلال ظاهری حسابرس را مخدوش می‌سازد. و در سال ۱۹۷۴، کمیسیون مستقل کوهن را تشکیل داد که جنبه‌های مختلف حرفه‌ی حسابداری را مورد مطالعه و بررسی قرار دهد و یافته‌های خود را در سال ۱۹۷۸ منتشر نمود. کمیسیون کوهن در میان دیگر موارد مطرح شده در مورد خدمات غیر حسابرسی توصیه نمود که هیات مدیره (یا کمیته حسابرسی) تمام خدمات ارایه شده توسط حسابرس به شرکت مورد رسیدگی را مد نظر قرار دهد و حسابرس نیز هیات مدیره را از تمامی خدمات و ارتباطاتش با شرکت کاملاً مطلع نماید. در همان سال، بخش قانون‌گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا شرکت‌های عضو را ملزم به افشاء حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسی در صورت‌های مالی نمود [۱۵].

در مدت زمان کوتاهی پس از این که کمیسیون کوهن شکل یافت، مجلس سنای ایالات متحده، کمیته‌ی فرعی متکاف را در باب عملیات دولتی و کسب اطلاع از حرفه‌ی حسابداری ایجاد نمود که از جمله وظایف آن بررسی ماهیت خدماتی بود که توسط موسسات حسابرسی انجام می‌پذیرفت. گزارش نهایی این کمیته در سال ۱۹۷۷ منتشر شد و بیان نمود که خدمات مشاوره مدیریت که به صاحب‌کاران حسابرسی ارایه می‌گردد موجب تضاد منافع می‌گردد. و نیز برخی خدمات غیر حسابرسی و طراحی سیستم‌های اطلاعاتی که برای بهبود رویه کنترل‌های داخلی شرکت مورد نیاز می‌باشد نباید توسط موسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود ارایه گردد. هم‌چنین بیان نمود که انواع مشخصی از خدمات همانند استخدام کارمندان اجرایی، تجزیه و تحلیل بازاریابی، تجزیه و تحلیل محصول و خدمات آماری بیمه، نباید توسط موسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود ارایه شود. حرفه حسابرسی در پاسخ به گزارشات کمیته فرعی متکالف و کمیته‌ی

فرعی موس با یک برنامه خود تنظیمی از جمله تشکیل بخش قانون‌گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، تجدید نظر درباره نیاز به بررسی هم‌پیشگان، تشکیل هیات نظارت عمومی جهت نظارت بر بخش قانون‌گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار و اکنش نشان داد و معیارهایی را جهت حیطه خدمات مورد قبول قرار داد و مشخص نمود که موسسات حسابرسی نمی‌تواند خدمات جمع‌آوری نظریه‌های عمومی، کمک در تحصیل و ادغام، استخدام کارمندان اجرایی، خدمات بیمه آماري به شرکت‌های بیمه ارایه دهند. اعضای بخش قانون‌گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، موظف هستند سالانه به کمیته‌ی حسابرسی در ارتباط با ماهیت و مبلغ خدمات غیر حسابرسی (مشاوره مدیریت) که به صاحب‌کاران کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا ارایه شده، گزارش دهند. هم‌چنین گزارش سالانه اعضای به بخش قانون‌گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا باید شامل مبالغ خدمات مشاوره مدیریت برای صاحب‌کاران کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، با ذکر تعداد صاحب‌کاران و نیز درصد مبلغ خدمات غیر حسابرسی ارایه شده نسبت به درآمد حسابرسی باشد [۱۵].

استاندارد شماره ۱ هیات تدوین استانداردهای استقلال که در ژانویه سال ۱۹۹۹ منتشر شد، حساب‌رسان را ملزم نمود که سالانه به‌طور کتبی (الف) تمام روابط بین حساب‌رسان و صاحب‌کاران خود که بطور معقولی انتظار رود بر استقلال حساب‌رس اثر گذار است را افشاء کنند (ب) و استقلال خود را تایید کنند (۸). در سال ۱۹۷۸، کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا بیانیه‌های تجدید نظر شده در خصوص الزامات افشای مشخص در ارتباط با خدمات غیر حسابرسی شرکت‌های سهامی را پذیرفت. این افشاها در خصوص درصد کل حق الزحمه‌های غیر حسابرسی به حق الزحمه حسابرسی، و نیز درصد هر کدام از حق الزحمه‌های غیر حسابرسی به حق الزحمه حسابرسی می‌باشد.

مطالعات زیادی در ارتباط با اثر خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرسی انجام پذیرفته است لاو و پنی با بررسی دیدگاه اعتباردهندگان نسبت به ارایه خدمات غیر حسابرسی که موسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود ارایه می‌دهند دریافتند زمانی که موسسه حسابرسی به شرکت مورد رسیدگی وابستگی شدیدی داشته باشند استقلال حساب‌رس مخدوش می‌گردد هم‌چنین اگر حق الزحمه‌های غیر حسابرسی پایین باشد استقلال ظاهری حساب‌رس مخدوش نمی‌شود (۱۱) و این در حالی است که گیگر به این نتیجه دست یافت زمانی که موسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود خدمات حسابرسی

داخلی ارایه می‌نمایند استقلال آن‌ها بیشتر مخدوش می‌گردد به هر حال دیدگاه استفاده‌کنندگان نسبت به ارایه هر یک از خدمات غیر حسابرسی توسط موسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود فرق می‌کند.

الزامات سال ۲۰۰۰ کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا شرکت‌ها را ملزم به افشاء خدمات غیر حسابرسی که توسط حساب‌رسان به آن‌ها ارایه شده بود، نمود. بعد از جلسات متعددی که توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا برگزار شد این کمیسیون در سال ۲۰۰۳، ۱۰ نوع خدمات غیر حسابرسی را شناسایی نمود که ارایه آن توسط حساب‌رسان به صاحب‌کاران خود موجب مخدوش شدن استقلال حسابرسی می‌گردد. که این ۱۰ نوع خدمات بشرح ذیل می‌باشند:

(۱) دفترداری یا هر گونه خدمات مرتبط با ثبت‌های حسابداری یا صورت‌های مالی صاحب‌کار (۲) طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعات مالی (۳) خدمات ارزیابی یا ارزشیابی، اظهار نظر درباره‌ی مطلوبیت یا گزارش آورده‌های غیر نقدی (۴) خدمات کارشناسی بیمه (۵) خدمات حسابرسی داخلی (۶) وظایف مدیریتی (۷) منابع انسانی (۸) دلال یا معامله‌گر، مشاور سرمایه‌گذاری (۹) خدمات قانونی (۱۰) خدمات کارشناسی غیر مرتبط با حسابرسی، که هدف کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا از این کار، افزایش اطمینان سرمایه‌گذاران نسبت به استقلال حسابرسی می‌باشد. بورس اوراق بهادار آمریکا و قانون سارینز-اُکسلی هر دو خدماتی را ممنوع نموده‌اند که در ارتباط با مشاوره مدیریت بوده و ممکن است برای استقلال حسابرسی تضاد منافع بوجود بیاورد (۵). مجموعه خدماتی را که ارایه آن توسط حسابداران مستقل به صاحب‌کار خود ممنوع نمود مجدداً در قانون بورس اوراق بهادار آمریکا ۲۰۰۳ تجدید نظر شد که خلاصه تفاوت‌های موجود بین خدمات غیر حسابرسی در قانون سارینز-اُکسلی ۲۰۰۲، قانون بورس اوراق بهادار آمریکا ۲۰۰۰، قانون بورس اوراق بهادار آمریکا ۲۰۰۳ و انجمن حسابداران رسمی آمریکا در جدول ضمیمه الف بیان شده است [۹].

بر طبق قانون سارینز-اُکسلی خدماتی غیر حسابرسی که انجام آن نیازمند تصویب توسط کمیته حسابرسی می‌باشد، باید در گزارش‌های دوره‌ای برای استفاده سرمایه‌گذاران افشاء گردد. قانون نهایی بورس اوراق بهادار آمریکا الزامات افشاء حق‌الزحمه‌های حسابرسی و غیر حسابرسی پرداختی به حسابداران مستقل را در اظهارنامه بورس به چهار گروه حق‌الزحمه‌های حسابرسی، حق‌الزحمه‌های مرتبط با خدمات حسابرسی، حق‌الزحمه مالیاتی

و سایر حق الزحمه‌ها بیان نموده است. طبق قانون بورس اوراق بهادار آمریکا ۲۰۰۳ شرکت‌ها ملزم به افشا حق الزحمه‌های پرداختی به حسابداران مستقل در اظهارنامه بورس می‌باشند (۱۲). این در حالی است که آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران بیان می‌دارد که اگر بخش عمده‌ای از درآمدهای سالانه حسابدار رسمی از طریق یک صاحب کار یا گروهی از صاحب کاران مرتبط تامین می‌شود، چنین وضعیتی می‌تواند موجب بروز شک و ابهام نسبت به استقلال وی گردد. اگر چه ملاحظات استقلال از مسئولیت‌های حسابدار رسمی است، اما در هر صورت تحصیل بیش از ۲۵ درصد از درآمدهای مستمر سالانه یک حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی از یک صاحب کار یا گروه صاحب کار خاص، برای مدت دو بیش از دو سال مجاز نیست [۱].

طبق قانون بورس اوراق بهادار آمریکا شریک موسسه حسابرسی که بعد از ۵ سال کار با یک صاحب کار مشخص، کار خود را به شریک دیگری واگذار می‌نماید تا ۵ سال بعد از آن نمی‌تواند مدیریت کار آن صاحب کار را بر عهده بگیرد. این الزام موسسه حسابرسی را به تحمل هزینه اضافی تا رساندن شریک جدید به تجربه کافی، در ارتباط با آن صاحب کار مجبور می‌کند. اما موسسات بزرگ حسابرسی آن را به عنوان معیار کنترل کیفی می‌دانند. قانون بورس اوراق بهادار آمریکا موسسات حسابرسی را از پرداخت محرک‌های مالی به شرکا یا کارمندان بر مبنای ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحب کار ممنوع نموده است. قوانین ساریینز-اکسلی و بورس اوراق بهادار آمریکا حسابرسان را ملزم به ارائه گزارشات منظم به کمیته حسابرسی در ارتباط با (۱) اقدامات و رویه‌های حسابداری انتقادی که مورد استفاده قرار می‌گیرد، (۲) کلیه‌ی برخوردهای حسابداری گوناگون مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری برای اقلام مهم صورت‌های مالی، (۳) سایر ارتباطات مکتوب بین حسابرس و صاحب کار همانند نامه مدیریت، نموده است. تورنتون در سال ۲۰۰۲ به این نتیجه رسید که اکثر ذی‌نفعان درک متفاوتی از این نکته دارند که چه نوع خدماتی استقلال حسابرس را مخدوش می‌کند. ویوان لی، داوید های و رابرت نیکل بیان نمودند که بین حق الزحمه‌های حسابرسی و حق الزحمه‌های غیر حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد که می‌تواند استقلال حسابرس را نقض کند. اما به شواهدی عینی که نشان دهد استقلال حسابرس نقض شده است دست نیافتند و در نهایت مطالعات ایشان نشان داد، زمانی که موسسات حسابرسی خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی را بر مبنای قرار داد مشترک فی ما بین موسسه حسابرسی و شرکت مورد حسابرسی منعقد می‌کنند بطور

بالتوجهی استقلال ظاهری حسابرس مخدوش می‌شود (۱۳).

فرضیه‌های تحقیق

فرضیه اول: از دیدگاه حسابداران، حساب‌رسان، اعتباردهندگان (بانک‌ها) و مدیران سرمایه‌گذاری آرایه خدمات غیر حسابرسی توسط موسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود، بر استقلال حسابرس اثر ندارد. $H_0: P \geq 0/5$

فرضیه دوم: دیدگاه حسابداران، حساب‌رسان، اعتباردهندگان (بانک‌ها) و مدیران سرمایه‌گذاری بر این است که میزان حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسی موسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس اثر ندارد. $H_0: P \geq 0/5$

از آنجا که خدمات غیر حسابرسی که موسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود آرایه می‌دهند متنوع می‌باشد لذا ۱۹ نوع خدمات غیر حسابرسی که آرایه آن ممکن است بر استقلال حسابرس تاثیر گذار باشد، شناسایی کردید و هر یک از این نوع خدمات در قالب ۱۹ فرضیه فرعی مطرح، و دیدگاه ذی‌نفعان در ارتباط با هر یک از این نوع خدمات غیر حسابرسی از پرسش شونده‌گان گردیده است. که این خدمات غیر حسابرسی به شرح زیر می‌باشد:

الف) خدمات اصلاح حساب

ب) خدمات دفترداری یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبت‌های حسابداری یا صورت‌های

مالی

پ) خدمات طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعاتی

ت) خدمات اظهار نظر درباره‌ی آورده‌ی غیرنقدی سهامداران

ث) خدمات مشاوره بیمه

ج) خدمات حسابرسی داخلی

چ) خدمات وظایف مدیریتی (تصمیم‌گیری به‌جای مدیریت)

ح) خدمات منابع انسانی (استخدام کارکنان اجرایی)

خ) خدمات دلالتی یا مشاوره‌ای (مشاوره‌ی سرمایه‌گذاری)

د) خدمات مشاوره‌ی حقوقی

ذ) خدمات نامه‌ی مدیریت

ر) تجزیه و تحلیل محصول و بازاریابی

ز) خدمات کمک به ادغام و تحصیل

ژ) حسابرسی بیمه

س) آموزش مدیران

ش) مشاوره‌ی مالیاتی

ص) حسابرسی مالیاتی

ض) خدمات مشاوره‌ی مدیریت

ط) خدمات ارزیابی سهام

در ارتباط با میزان حق الزحمه‌های حسابرسی دو فرضیه فرعی مطرح گردیده است. و دیدگاه ذی‌نفعان در ارتباط با میزان حق الزحمه‌های غیر حسابرسی هر فرضیه در قالب یک سوال از پرسش‌شوندگان مطرح شده است. که فرضیه‌ها فرعی آن بشرح زیر می‌باشند:

(الف) عدم افشاء نسبت حق الزحمه‌های غیر حسابرسی به حق الزحمه‌های حسابرسی در صورت‌های مالی صاحب‌کار

(ب) بالا بودن درصد حق الزحمه‌های غیر حسابرسی نسبت به حق الزحمه حسابرسی

روش تحقیق

اطلاعات لازم جهت ثانیه فرضیه‌ها تحقیق از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شدند. جامعه آماری این تحقیق شامل مدیران سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران، اعتباردهندگان (بانک‌ها) به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حساب‌رسان شاغل در موسسات حسابرسی که به حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازند و نیز حسابداران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. که در این تحقیق مدیران سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری بورس اوراق بهادار تهران جایگزین عموم سرمایه‌گذاران شده‌اند. این جایگزینی هم بدلیل گستردگی بسیار زیاد سرمایه‌گذاران و هم بخاطر احتمال بسیار زیاد در عدم آشنایی آنان با موضوع انجام شده می‌باشند.

از آنجا که این تحقیق به بررسی تضاد منافع بین گروه‌های مختلف می‌پردازد لذا چهار گروه اصلی، (۱) استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، (۲) تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، (۳) حساب‌رسانی که نسبت به این صورت‌های مالی اظهار نظر می‌کنند و (۴) اعتباردهندگان که بر اساس صورت‌های مالی به این شرکت‌ها تسهیلات مالی اعطا می‌کنند

به عنوان جامعه آماری این تحقیق انتخاب شده‌اند از میان روش‌های موجود نمونه‌گیری در این تحقیق از روش نمونه‌گیری خوشه‌ای استفاده شده است. با توجه به محتوای سوالات، تصمیم گرفته شد که شرکت‌های فعال بورس اوراق بهادار تهران برای سه ماهه دوم سال ۱۳۸۳ به عنوان نمونه انتخاب گردد که ۵۰ شرکت فعال در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه انتخاب شدند؛ زیرا سهام این شرکت‌ها معمولاً بدلیل سودآوری بیشتر، خواهان بیشتری دارند و در نتیجه احتمال داده می‌شود که تقاضا برای خدمات غیر حسابرسی و نیز مسائل مربوط به استقلال حسابرس از طرف این شرکت‌ها نسبت به سایر شرکت‌ها که سهام آن‌ها در بازار مالی جذبه زیادی ندارند، بیشتر پیش بیاید. در نهایت جدیدترین فهرست ۵۰ شرکت فعال بورس برای سه ماهه دوم سال ۱۳۸۲ که از سوی مرکز تحقیقات و توسعه بازار سرمایه ایران اعلام شده بود، به عنوان نمونه انتخاب گردید و برای حسابداران و حسابرسان آن شرکت‌ها و نیز بانک‌هایی که به این شرکت‌ها وام و اعتبار داده‌اند پرسشنامه ارسال گردید. با توجه به این که به جای سرمایه‌گذاران، مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری انتخاب شدند لذا ۱۴ شرکت سرمایه‌گذاری که در سه ماهه دوم سال ۱۳۸۳ در فهرست ۵۰ شرکت فعال بورس اوراق بهادار تهران بودند به جای سرمایه‌گذاران انتخاب گردید. و برای مدیران آن‌ها نیز پرسشنامه ارسال گردید. با توجه به این که در یک تیم حسابرسی رده‌های سازمانی مختلفی وجود دارد لذا تصمیم گرفته شد که رده حسابرس ارشد و بالاتر به عنوان نمونه انتخاب شود این انتخاب بدلیل آشنایی بیشتر آن‌ها به موضوع مورد بحث و نیز پاسخ منطقی به سوالات این تحقیق نیازمند چند سال تجربه حسابرسی می‌بود و حسابرسانی که از تجربه حرفه‌ای لازم برخوردار نباشند، احتمالاً موفق به ارائه پاسخ‌های مربوط نمی‌شدند. از آنجا که در بانک‌ها تصمیم به اعطای تسهیلات به شرکت‌ها در حیطه وظایف رئیس شعبه، معاون شعبه و رئیس دایره اعتبارات می‌باشد لذا برای رئیس شعبه، معاون شعبه و رئیس دایره اعتبارات بانک‌ها پرسشنامه ارسال گردید که در نهایت برای بانک‌ها ۷۳ حسابرسان ۱۱۰، حسابداران ۸۴ و برای مدیران سرمایه‌گذاری ۱۴ پرسشنامه، که در مجموع ۲۸۱ پرسشنامه برای این افراد ارسال گردید که در نهایت ۲۱۲ پرسشنامه جمع‌آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

از آنجا که سوالات تحقیق بر مبنای طیف لیکرت از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم مطرح شده‌اند لذا تجزیه و تحلیل داده‌ها، فرضیه صفر و فرضیه مقابل به صورت زیر

می‌باشد:

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، از آزمون دو جمله‌ای استفاده شده است از آنجا که احتمال انتخاب هر یک از گزینه‌ها ۰/۲۵ می‌باشد، لذا احتمال پذیرش فرض صفر ۰/۵ و احتمال رد فرض صفر ۰/۵ می‌باشد. بنابراین هر گاه احتمال $P \geq 0/5$ باشد فرضیه H_0 پذیرفته می‌شود و هر گاه $P < 0/5$ ، H_0 رد شده و در نتیجه H_1 پذیرفته می‌شود. در مواردی که تعداد نمونه کمتر از ۳۰ بوده است از توزیع دو جمله‌ای و در مواردی که حجم نمونه از ۳۰ بیشتر بوده است از توزیع نرمال استفاده گردیده است.

یافته‌ها

همانطور که در بالا اشاره گردید این تحقیق از دیدگاه حسابداران، حسابرسان، مدیران سرمایه‌گذاری و اعتباردهندگان مورد پژوهش قرار گرفته است. که از دیدگاه چهار گروه مورد پژوهش ارایه خدمات غیر حسابرسی اصلاح حساب و خدمات دفترداری یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبت‌های حسابداری یا صورت‌های مالی، خدمات حسابرسی داخلی و خدمات وظایف مدیریتی (تصمیم‌گیری به‌جای مدیریت) و خدمات مشاوره‌ی مدیریت توسط موسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود در همان سالی که حسابرسی آن شرکت را بر عهده داشته‌اند، استقلال حسابرس را مخدوش می‌نماید که آیین رفتار حرفه‌ای نیز ارایه خدمات اصلاح حساب و خدمات دفترداری یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبت‌های حسابداری یا صورت‌های مالی را توسط حسابدار حرفه‌ای ممنوع نموده است. هم‌چنین ارایه خدمات طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعاتی و خدمات منابع انسانی (استخدام کارکنان اجرایی) از دیدگاه حسابداران، اعتباردهندگان و مدیران سرمایه‌گذاری استقلال حسابرس را مخدوش می‌نماید و از دیدگاه مدیران سرمایه‌گذاری و اعتباردهندگان کمک به ادغام و تحصیل می‌تواند استقلال حسابرس را مخدوش کند و خدمات اظهار نظر درباره‌ی آورده‌ی غیرنقدی سهامداران و مشاوره مالیاتی از دیدگاه اعتباردهندگان استقلال حسابرس را نقض می‌کند که در نهایت تجزیه و تحلیل همه داده‌های جمع‌آوری شده در ارتباط با این فرضیه نشان می‌دهد که خدمات غیر حسابرسی در مجموع استقلال حسابرسان را نقض نمی‌کند و فرض H_0 تایید می‌گردد. که اگر بخواهیم دیدگاه چهار گروه را با هم مقایسه گردد به این نتیجه دست خواهیم یافت که ترتیب محافظه‌کاری این چهار

گروه به ترتیب اعتباردهندگان، مدیران سرمایه‌گذاری، حسابداران و حسابرسان می‌باشد و این تحقیق نشان می‌دهد که دیدگاه همه استفاده‌کنندگان نسبت به خدمات غیر حسابرسی غیر از مواردی تقریباً شبیه به همدیگر است.

فرضیه اصلی دوم به میزان حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسی و اثر آن بر استقلال حسابرس می‌پردازد که از دیدگاه حسابداران، حسابرسان، مدیران سرمایه‌گذاری و اعتباردهندگان عدم افشاء نسبت حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسی به حق‌الزحمه‌های حسابرسی در صورت‌های مالی صاحب‌کار و بالا بودن درصد حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسی نسبت به حق‌الزحمه حسابرسی استقلال حسابرس را نقض می‌کند و نتیجه تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که فرضیه اصلی دوم رد شده و در نهایت فرض H_1 تایید می‌گردد.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

ارایه برخی خدمات غیر حسابرسی توسط موسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود این تصور را در استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی ایجاد می‌کند که حسابرسان در جامعه مستقل به نظر نرسند آنچه مسلم است اگر حسابرسان از نظر جامعه، مستقل نباشند، به گزارشات حسابرسی اتکا نمی‌شود و در این صورت کسی جز حسابرسان متضرر نخواهند شد. با توجه به این که برخی خدمات غیر حسابرسی که در بالا به آن‌ها اشاره شد استقلال حسابرس را نقض می‌کند لذا لزوم توجه مراجع تصمیم‌گیری به این امر در ممنوعیت یا محدودیت ارایه این نوع خدمات یا ایجاد الزامات خاص برای ارایه این خدمات ضروری به نظر می‌رسد هم چنین با توجه به تاثیر عدم افشای حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسی و نیز تاثیر بالا بودن میزان حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسی بر استقلال حسابرسان، تدوین استانداردهای لازم از سوی مراجع ذیصلاح برای افشا میزان حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسی و نیز محدودیت در میزان حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسی به حسابرسی ضروری به نظر می‌رسد. و در پایان پیشنهاد می‌گردد که سازمان حسابرسی به عنوان یک مرجع قانونی استاندارد‌گذاری و جامعه حسابداران رسمی به عنوان یک نهاد حرفه‌ای برای بالا بردن کیفیت حسابرسی و نیز جلب اعتماد جامعه نسبت به حرفه حسابرسی در ارایه خدمات حسابرسی مقرراتی را برای افشا حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسی در صورت‌های مالی صاحب‌کار برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و نیز محدودیت‌هایی در میزان حق‌الزحمه‌های حسابرسی توسط یک موسسه حسابرسی به یک صاحب‌کار خاص تدوین

کنند تعلق کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایجاب می‌کند همانند بورس اوراق بهادار آمریکا، بورس اوراق بهادار تهران در وضع قوانین مربوطه پیشقدم گردد هم چنین در نوع خدمات غیر حسابرسی که در آیین رفتار حرفه‌ای به آن اشاره شده تجدید نظر گردد.

منابع

۱. جامعه حسابداران رسمی ایران، (۱۳۸۲)، آیین رفتار حرفه‌ای. جامعه حسابداران رسمی ایران (لازم الاجرا از ۱۳۸۲): بهار ۱۳۸۳ - صص ۱۱-۱۲.
۲. کمیته فنی سازمان حسابرسی، (۱۳۷۸)، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: آیین رفتار حرفه‌ای. سازمان حسابرسی (لازم الاجرا از ۱/۱/۱۳۷۸)
۳. مهربانی، حسین (۱۳۸۴)، بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی بر استقلال حسابررس، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران
۴. میگز و دیگران. (۱۳۷۵). اصول حسابرسی ۱. ترجمه عباس ارباب سلیمانی؛ محمد نفری، تهران: سازمان حسابرسی، چاپ چهارم
5. Banham, Russ (2003). Period of adjustment. *Journal of Accountancy* (February), 43-48.
6. Bartlett, R.W. (1993), "A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(2), pp.52-67.
7. Gaa, James (1992). The auditor's role: The philosophy and psychology of independence and objectivity. School of Business, University of Kansas, Lawrence, KS.
8. ISB (2001). Staff Report: A Conceptual Framework for Auditor Independence, Independence standards Board.
9. John M. Thornton (2002). The effect of nonaudit services on auditor independence: evidence from the SEC'S independence hearing. Proceedings, AAA Annual Meeting.
10. Kinney, W (1999). Auditor independence: A burdensome constraint or core value?
11. Lowe, D.J. and Pany, K. (1995), 'CPA Performance of Consulting Engagements with Audit Clients: Effects on Financial Statement Users'

Perceptions and Decisions', *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 14(2).

12. Lee, Hoseoup(2003). Effect of Sarbanes-Oxley Act of 2002 and SEC Final Rulings on Auditor Independence.
13. Vivian, Li. and David, Hay. And Robert, Knechel.(2003). Non-audit services and auditor independence: New Zealand Evidence, Department of Accounting and Finance, University of Auckland.
14. Vinci Guerra. Barbara, Marie(2001). Auditor independence: an examination of the effect of self- interest threats and organization safeguards on auditor judgment. UMI proquest digital dissertation. Degree: PHD, school: Drexel university.
15. www.pobauditpanel.org: Appendix D-prior considerations of non-audit services, pp:203-204.

نگاره ضمیمه الف- شرایط عمده درباره الزامات استقلال حسابرسان

قانون نهایی SEC۲۰۰۳	قانون ساریینز-اکسلی ۲۰۰۲	قانون نهایی SEC۲۰۰۰	مقررات اخلاقی AICPA	
پیش بینی نشده	پیش بینی نشده	منافع مالی صرفاً به کسانی محدود شده که می توانند بر کار حساسی اثرگذار باشند.	محدودیت منافع مالی و سرمایه گذاری برای همه شرکا و وابستگان آنها	۱) منافع مالی در شرکت صاحب کار
یک سال برای حساسی که به نقش نظارت بر حسابداری یا گزارشگری مالی مشغول می شوند.	یک سال برای آنها که در حساسی شرکت داشته اند و در پست های کنترلر، cfo, ceo, cao مشغول می شوند.	مستلزم به دوره فرونشینی نیست	پیش بینی نشده	۲) اشتغال حسابرسان پیشین در شرکت صاحب کار (دوره فرونشینی)
مشابه قانون نهایی بورس اوراق بهادار آمریکا ۲۰۰۰	۱) دفترداری (۲) سیستم های اطلاعات مالی (۳) ارزیابی (۴) بیمه آماری (۵) حساسی داخلی (۶) نقش مدیریت و منابع انسانی (۷) خدمات کارگزاری (۸) خدمات قانونی (۹) خدمات مرتبط با حساسی	۱) دفترداری (۲) سیستم های اطلاعات مالی (۳) ارزیابی (۴) بیمه آماری (۵) حساسی داخلی (۶) نقش مدیریت (۷) منابع انسانی (۸) خدمات کارگزاری (۹) خدمات قانونی (۱۰) خدمات کارشناسی	پیش بینی نشده	۳) حیطه خدمات غیر حساسی که رایه آن به صاحب کار ممنوع شده است.
برای رایه خدمات غیر حساسی مجاز تصویب کمیته حساسی لازم است (شامل خدمات مالیاتی)	برای رایه خدمات غیر حساسی مجاز تصویب کمیته حساسی لازم است.	پیش بینی نشده	پیش بینی نشده	۴) خدمات غیر حساسی که انجام آن مجاز و نیاز به تصویب توسط کمیته حساسی دارد
همانند قانون ساریینز-اکسلی و قانون افشا بورس اوراق بهادار آمریکا ۲۰۰۰	باید خدمات غیر حساسی توسط کمیته حساسی و در گزارشات مالی برای سرمایه گذاران افشاشود	افشا حق الزحمه حساسی و غیر حساسی در اظهار نامه بورس	پیش بینی نشده	۵) افشا حق الزحمه خدمات حساسی و غیر حساسی

ادامه نگاره ضمیمه الف

قانون نهایی sec۲۰۰۳	قانون ساربینز-اکسلی ۲۰۰۲	قانون نهایی sec۲۰۰۰	مقررات اخلاقی aicpa	
گردش پس از ۵ سال و دوره استراحت ۵ ساله برای همه شرکا درگیر در تیم حسابرسی	محدودیت ۵ سال برای شرکا پرنفوذ که خدمات حسابرسی برای صاحب کار ارایه می دهند.	پیش بینی نشده	الزامی نیست اما به عنوان فرآیند کنترل کیفی در برخی موسسات بزرگ حسابرسی بکار می رود.	۶) گردش متوالی شرکا حسابرسی
مشابه قانون ساربینز- اکسلی ۲۰۰۲	تایید خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی مجاز	پیش بینی نشده	پیش بینی نشده	۷) نقش کمیته حسابرسی در قرارداد حسابرسی
موسسات حسابرسی از پرداخت محرک‌های مالی به پرسنل بر مبنای خدمات غیر حسابرسی به صاحب کار ممنوع شده اند.	پیش بینی نشده	پیش بینی نشده	پیش بینی نشده	۸) پاداش ارایه خدمات غیر حسابرسی به صاحب کار
مشابه قانون ساربینز- اکسلی ۲۰۰۲	گزارش بموقع در مورد (۱) همه رویه‌های حسابداری انتقادی (۲) بر خورد ها و افشاهای گوناگون حسابداری (۳) نامه مدیریت	پیش بینی نشده	بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی بجز احکام استقلال	۹) ارتباط حسابرس با کمیته حسابرسی
افشا حق الزحمه‌های پرداختی در اظهار نامه بورس در گروه‌های: (۱) حق الزحمه‌های حسابرسی (۲) حق الزحمه‌های مرتبط با حسابرسی (۳) حق الزحمه مالیات (۴) سایر حق الزحمه‌ها	پیش بینی نشده	افشا نمایندگی در مورد (۱) حق الزحمه‌هایی که بابت خدمات ارایه شده حسابرسی صورت حساب شده است (۲) مطابقت خدمات غیر حسابرسی با استقلال (۳) استخدام کارکنان قراردادی	پیش بینی نشده	۱۰) افشا وسیع قرارداد حسابرسی
مشابه قانون ساربینز- اکسلی ۲۰۰۲	هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام	پیش بینی نشده	خود نظمی شامل هیات نظارت عمومی و هیات استانداردهای استقلال	۱۱) نظارت هیات استقلال بر حرفه حسابرسی