**بازرسی, عدم بازرسی و هزینه های تکنولوژی اطلاعات: برخی شواهد تجربی**

**چکیده**

این تحقیق به بررسی خرید سرویسهای غیر بازارسی بوسیله مشتریان بازرسی SEC می پردازد. SEC اجرایی 5 فبریه 2001 , به توصیفات بازرسی و اعلان , غیربازرسی و هزینه های تکنولوژی اطلاعات پرداخته شده به بازرسان متصدی نیاز دارد. SEC این قانون را بخاطر نگرانی های مربوط به استقلال بازرسان صادر کرد. تحقیق ما به مرور این هزینه های اعلان شده که در گزارشات پراکسی 265 شرکت از زمان اجری قانون جدید اعلان sec موجود بوده اند, پرداخته است. نتایج نشان می دهد که میزان و بروز واقعی هزینه های غیربازرسی بیشتر از اطلاعاتی است که در زمان قانون گذاری SEC بر آنها تکیه شده است. در نتیجه, تحقیق ما, بدنبال بررسی داده های بکار رفته در زمان تنظیم قانون sec و نیز شفافیت سرویسهای بازرسی و غیربازرسی جاریست. نتایج ما همچنین پیشنهاد می کند که چشم انداز سرویس غیربازرسی بمیزان بالایی از آخرید دوره داده های هزینه بازرسی موجود عمومی, تغییر پیدا کرده است(1978-1981). در آخر آنکه, نتایج ما نشان دهنده نیاز به تحقیقات بیشتر در زمینه تدارک سرویسهای غیر بازرسی می باشد.

**بازرسی, عدم بازرسی و هزینه های تکنولوژی اطلاعات: برخی شواهد تجربی**

هدف تحقیق جاری , بررسی خرید سرویسهای غیربازرسی (NAS) توسط مشتریان بازرس SEC از بازرسان متصدی خود می باشد. این موضوع, که یکی از حوزه های نگرانی قانون گذاران و بازرسان می باشد, یکی از جنبه های ناملموس ولی مهم حرفه بازرسی را شامل می شود: بررسی اعتماد عمومی در استقلال بازرسان خارجی. رشد NAS و نگرانی های پیوسته مرتبط با استقلال بازرسان در اقدام اخیر SEC برای جلوگیری از نوع خاص خدمات غیر بازرسی و اجبار گزارش هزینه های غیربازرسی (و بازرسی) پرداخت شده توسط مشتریان SEC بازرسی سودمند بوده است. با استفاده از داده های اعلان اجباری جدید , به بررسی میزان و تناوب NAS و هزینه سرویسهای سیستم اطلاعاتی مالی (FIS) در رابطه با هزینه های بازرسی پرداخته ایم.

در مباحثات مربوط به قوانین جدید, SEC(2000a,2000b) به برخی از داده های عمومی موجود برای پشتیبانی فرضیات خود در زمینه تناوب و میزان NAS و مسئله پرداخت FID و هزینه های مرتبط با قانون جدید اشاره کرده است. مخصوصا, SEC به دو فرض مهم در فرایند قانون گزاری تکیه داشته است: یکی در رابطه با نسبت مشتریان بازرس که NAS و FIS بازرسان خود خریداری کرده اند و دیگری در رابطه با میزان چنین هزینه هایی. در این تحقیق, به بررسی هزینه های بازرسی واقعی, NAS و FIS با توجه به داده های افشا شده در گزارشات پراکسی بایگانی شده پس از 5 فبریه 2001 پرداخته و آنها را با فرضیات SEC مقایسه می کنیم. نتایج ما نشان می دهد که شواهد تجربی بمیزان بالایی متفاوت از شواهدیست که SEC در قانون گذاری بر آن تکیه کرده است. بعلاوه, این نتایج بمیزان شاخصی متفاوت از نتایج گزارش شده در بررسی های تحقیقی قبل از خرید سرویسهای غیر بازرسی می باشند.

هدف ما استنتاج از اثرات هزینه FEE و NAS بر استقلال بازرسی نیست. تحقیق ما با ارائه چهار نتیجه گیری بدون ناسازگار کار خود را بپایان می برد. اولا, نتایج ما داده هایی را به زیر سوال برده که SEC در قانون گذاری بر آنها تکیه کرده است. بر این اساس SEC احتمالا هم تعداد خرید سرویسهای NAS و FIS از بازرسان و هم اندازه هزینه های آنرا کمتر از حد واقع تخمین زده است. دوما, نتایج ما از این بحث پشتیبانی می کند که چشم انداز nas و fis بمیزان زیادی در مقایسه با آخرید داده های هزینه بازرسی FIS و NAS موجود تغییر کرده است(1978-1981 , طبق ASR 250) . سوما, در تلاشی برای ارائه اطلاعات مناسب به شرکت کنندگان بازار , قوانین جدید SEC احتمالا دارای کمبود شفافیت می باشند. بطور خاص, در مقابل ASR 250 , محیط اعلان جاری , نیازمند دسته بندی هزینه های NAS و FISدر دو دسته غیر بازرسی جداگانه می باشد. در نتیجه بسیاری از هزینه های NAS که بازرسان آنرا هزینه بازرسی می پندارند(مانند بازرسی برنامه های مزایا و مقرری شرکت), در حال حاضر بعنوان بخشی از چتر وسیعتر سرویس های غیر بازراسی در نظر گرفته می شوند. بدین لحاظ, داده های بکار رفته برای استنباط تاثیر هزینه های nas و fees بر استقلال بازرسان , ممکن است به کالیبره سازی مجدد مبالغ بازرسی منتهی شود. چهارما, و شاید از همه مهمتر, نتایج ما و کمبود تعاریف توافق شده از سرویس غیر بازرسی نشان دهنده نیاز به تحقیقات اضافی برای تدارک سرویسهای غیربازرسی می باشد.

ادامه مقاله جاری, بصورت زیر سازمانی دهی شده است. بخش بعدی به بحث در مورد پیشینه ها پرداخته و دو سوال تحقیق را ارائه می دهد. سپس بحثی از روشها و نتایج و در آخر به بحث خواهیم پرداخت.

**پیشینه**

**نگرانی های قانونگذارن در زمنیه خدمات غیربازرسی**

تدارک سرویسهای غیربازرسی بوسیله شرکتهای بازرسی به مشتریان , یکی از موضوعات بحث برانگیزی بوده که در حرفه حسابداری وجود دارد. رئیس قبلی SEC , آرتور لویت اولین بار, این نگرانی را بیان کرد. وی شرکتهای بازرسی را برای استفاده از بازرسین بعنوان روسای زیان بمنظور کسب هزینه های بالاتر خدمات مشاوره ای مورد انتقاد قرار داده بود. در قانون نهایی , وی و SEC توافق کردند که:

* بازرسی دارای قیمت پائینی بوده به این امید که سود بیشتری از خدمات غیر بازرسی کسب شود.
* چنین قیمت پائینی باعث کاهش کیفیت بازرسی شده است و
* خدمات غیر بازرسی سوداور , باعث بدتر شدن مشکلات مربوط به استقلال بازرسان می شود.

لویت (2000) ادامه داده و بیان می کند که این امر باعث کاهش فاصله بین حسابداری و مدیریت می شود و استقلال به فرضی گزیران تبدیل می شود. SEC(2000b) یاداور می شود که افزایش اتکا به هزینه های غیر بازرسی می تواند باعث افزایش فشار بر بازرسان می شود که امور را در جاهایی که قوانین حسابداری شفاف نیستند, مطابق با میل مشتری ببینند. لویت (sec 2000c) یاداور می شود که اعلان هزینه های بازرسی و غیربازرسی می تواند به سرمایه گذار کمک کرده تا بفهمد که درخواستهای قضاوت وی باعث یادگیری بیشتر در زمینه سود شرکت می شود یا سود سهامدار.

هم در زمان رسیدگی پیشنهاد و هم در پاسخ به قانون پیشنهادی, بسیاری از بازرسان و دیگر حاضرین, یاداور شدند که تامین مشترک خدمات بازرسی و غیربازرسی دارای مزایایی می باشد. بطور خاص تر, الیوت (sec 2000d) ادعا می کند که خدمات غیربازرسی در حقیقت باعث افزایش کیفیت کل بازرسی خواهد شد که ناشی ازز انتشار دانش بدست آمده در زمان چنین خدماتی می باشد. الیوت (sec 200d) یاداور می شود که مقیاس و اقتصاد حوزه بازرسی , ممکن است به مشتری بازرسی در نتیجه ارائه خدمات غیربازرسی تحمیل شود.همچنین, منتقدین پیشنهاد SEC ناتوانی های خیلی کمی را یاداور شدند که به مشکلات استقلال ناشی از تامین خدمات غیر بازرسی نسبت داده شده اند.

در پاسخ, sec(2000b) ادعا کرده که خدمات غیر بازرسی باعث ایجاد تشویق های اقتصادی شده که می تواند اثرنامناسبی بر بازرسی داشته و ریسک عینیت بازرسی را بهمراه داشته باشد. مخصوصا, sec(2000b) پاسخ می دهد که:

باید در زمینه شرایطی قضاوت کنیم که منجر به از دست رفتن کم و بیش عینیت بازرسی می شوند... موضوع اصلی آنست که ارائه این سرویسها , بدون آگاهی یا با آگاهی بازرس..... باعث شده تا بازرس بمیزان بیشتری در برخورد با مشتری با ریسک مواجه شود, هزینه بیشتری را با عدم تمایل مشتری به وی تحمیل کند, مخصوصا زمانی که روابط خدمات غیربازرسی احتمال تولید سود بالاتر از بازرسی داشته باشد.

**پروپزال قانون SEC در ژولای 2000**

در پاسخ به نگرانی های رو به رشد در زمینه اثر هزینه های NAS بر استقلال بازرس, sec پروپزال قانونی را صادر کرد که بمیزان شدیدی تامین سرویسهای غیربازرسی توسط شرکتهای متصدی بازرس به مشتریان بازرسی خود را محدود می کرد. در توجیه پروپزال قانون, SEC(2000a) , یاداور می شود که:

* برای 5 شرکت بزرگ حسابداری دولتی , هزینه سرویسهای مشاوره ای مدیریتی (MAS) , از مشتریان بمیزان ده درصد کل سود آنها در سال 1999 بوده است. تقریبا سه چهارم مشتریان بازرسی , هیچ نوع MAS از بازرسان خود در سال 1999 خریداری نکرده اند. این بدان معناست که خرید سرویس بوسیله یک چهارم مشتریان بازرسی, 10 درصد کل سود شرکتها بوده است.
* درصد big 5 مشتریان بازرسی که هزینه های MAS را علاوه بر هزینه های بازرسی پرداخت کرده اند, بیش از 1.5 درصد نبوده تا سال 1997. در سال 1999 , 4.6 درصد از big 5 مشتریان بازرسی , هزینه های MAS بیش از هزینه بازرسی داشته اند, با افزایش 200% در دو سال.

SEC داده های بالا را از گزارشات سالانه شرکتهای حسابداری دولتی با بخش فعالیت SEC (SECPS) از AICPA جمع آوری کرده است. SECPS نیاز مند آنست که شرکتهای عضو تعداد مشتریان بازرسی و مشاوره مدیریتی دسته بندی کرده و در دسته های 0, 0.01 to 0.25, 0.26 to 0.50, 0.51 to 1.00 و بیش از 1 قرار دهند.

شایان ذکر است که SECPS از دسته بندی با عنوان بازرسی و حسابداری استفاده کرده که وسیع تر از دسته هزینه های بازرسی بکار رفته در قانون جدید sEC می باشد (و مواد قبلی ASR شماره 250). SECPS نیاز مند داده های دقیق (مانند نسبت مشتریان با هزینه های بیش از هزینه بازرسی) فقط برای خدمات مشاوره مدیریتی می باشد, که به خدمات مشاوره مدیریتی معروف می باشند – که شامل همه خدمات غیر بازرسی نیست.

**خدمات غیر بازرسی (NAS) و مشاوره مدیریتی/خدمات مشاوره ای (MAS)**

در حالی که SEC نگرانی های خود را در زمینه خدمات غیربازرسی (NAS) بیان کرده, داده های فوق توسط Sec فقط بعنوان خدمات مشاوره مدیریتی (MAS) اشاره شده است. MAS تنها زیرمجموعه NAS می باشد زیرا NAS شامل بسیاری خدمات دیگر می باشد مانند منبع یابی بازرسی داخلی, خدمات پشتیبانی دعوای قضایی, و خدمات مشاوره مالیاتی.

این اختلاط بین NAS و MAS , را می توان در پروپزال اولیه SEC در بسیاری از نقاط بررسی آن و نیز در قاون نهایی SEC مشاهده کرد. در اینجا, به برخی مثالها اشاره می کنیم (تذکر: در ادامه و در کل قسمتهای این مقاله, بر پروپزال قانون تاکید کرده ایم (SEC 2000a) :

در حال حاضر, 5 شرکت حسابداری بزرگ دولتی تقریبا از 12800 شرکت دولتی بازرسی می کنند. دیگر شرکتهای حسابداری دولتی تقریبا 3900 شرکت دولتی را بازرسی می کنند. بر اساس گزارشات موجود در AIPCA, از میان 12800 شرکت دولتی بازرسی شده توسط big 5 (5 شرکت بزرگ) تقریبا 9600 شرکت هیچ سرویس مشاوره ای از بازرسان خود در جدید ترین گزارشات, خریداری نکرده اند. از تقریبا 3900 شرکت دیگر, که توسط بقیه شرکتها, بازرسی شده اند, تقریبا 3100 مورد هیچ سرویس مشاوره ای خریداری نکرده اند.

برای 12600 شرکتی که سرویس مشاوره ای از بازرسان خود, خریداری نکرده اند, بیانیه پیشنهاد شده, بر خرید سرویسهای غیر بازرسی شان, هیچ تاثیری نداشته است.

تقریبا از 4100 شرکتی که خرید سرویس غیربازرسی از بازرسان شان را گزارش کرده اند, بسیاری احتمالا سرویس غیربازرسی خریداری کرده که در پروپزال پوشش داده نشده است.

دقت کنید که اولین پاراگراف بالا, به سرویس مشاروه ای اشاره دارد, پاراگراف بعدی , سرویس مشاروه ای را با سرویس غیربازرسی ترکیب کرده است, پاراگراف سوم, حتی به داده های پاراگراف اول تکیه کرده و از سرویس غیر بازرسی استفاده کرده است.

اختلاط موجود در بررسی های پروپزال پایدار بوده اند. در اینجا توضیحاتی را از بررسی ارائه می دهیم:

با توجه به اینکه بخش اندکی از مشتریان بازرسی از سرویسهای غیربازرسی استفاده کرده اند, معتقدم این مقدار به 25 درصد می رسد... (ربرت الیوت , رئیس AOCPA [sec 2000d]).

اشاره شد که فقط 25 درصد از مشتریان بازرسی , در حال حاضر خدمات غیربازرسی از شرکتهای بازرسی خود, دریافت می کنند. ... حقیقت آنست که اگر چه خدمات غیربازرسی برای بخش اندکی از مشتریان بازرسی خود ارائه می دهیم, ولی از این امر برای کمک به کیفیت کلی بازرسی در بازرسی های همه مشتریان در طول سال استفاده می کنیم (جیمز کوپلاند, رئیس دلویت و تاچ [sec 2000c]).

قبل از صدور قانون جدید, SEC , تحلیل هزینه-سود قانون را انجام داد. بعنوان بخشی از این تحلیل , SEC(2000b) بیان کرد :

برای کسب تخمین تعداد افراد و حرفه هایی که ممکن است سود ببرند, یاداور می شویم, در هر سال, تقریبا 74.3% شرکتها, فقط سرویس حسابداری از 5 شرکت بزرگ حسابداری خریداری می کنند. پس منطقی است که فقط 25 درصد از مشتریان بازرسی را تحت تاثیر گرفته از این قانون, تخمین بزنیم.

از SEC تفسیراتی در زمینه دقت داده ها خواسته شد. مخصوصا sec(2000a) یاداور شد که ما همچنین خواهان توضیحاتی در زمینه دقت تعداد صادرکنندگان [ متقاضیان Sec] هستیم که احتمالا تحت تاثیر بیانیه پیشنهادی قرار خواهند گرفت. با اینحال, قانون نهایی (sec 2000b) بیان می کند که:

در ماده پیشنهادی, بیان کردیم که باری اصولا بر دوش یک چهارم ثبت کنندگان قرار می گیرد, چونکه فقط یک چهارم سرویسهای غیر بازرسی از حسابداران در هر سال تحت تاثیر قرار می گیرد. برخی از مفسران, مخالفت کردند. در حالی که شاید این مخالفت درست باشد, این سرویسها در هر سال, درصد بیشتری از سرویسهای غیر بازرسی را درر برخی سالهای دیگر دریافت می کنند.

یادداشت 212 قانون نهایی, که در پایان پاراگراف بالا قرار داده شد, بیان می کند که:

چونکه معتقدیم داشتن داده های اضافی در مورد ترکیب سود شرکتهای حسابداری مفید است, و میزان پرداخت مشتریان بازرسی برای سرویسهای غیر حسابداری بیش از سرویسهای بازرسی است, درخواست تفسیراتی بر داده های سود داریم.همچنین, کمیسر SEC , اصحاق سی هانت, جی ر, 5 شرکت بزرگ را باخبر ساخته و اینها مورد تایید هر 5 کشور قرار گرفته اند.

سه شرکت بزرگ (Arthur Andersen, Deloitte and Touche, and KPMG), و AICPA مصرانه با اقدامات SEC در زمینه سرویسهای غیر حسابداری مخالفت کردند, در حالی که رئیس SEC تصمیم قوی خود را برای برخی اقدامات بیان کرده بود که برای تامین سرویسهای غیربازرسی به مشتریان دولتی قطع خواهند شد. بر این اساس, اشاره به نسبت بالاتر مشتریان بازرسی که NAC خریداری کرده بودند, NAS می تواند برای AICPA و 5 شرکت بزرگ ضدبهره وری باشد.

**قوانین نهایی Sec**

پس از مباحثات پیوسته با AICPA و برخی شرکتهای حسابداری , خانواده SEC اقدام خود در زمینه محدود کردن تامین برخی سرویسهای غیربازرسی برای بازرسان به مشتریان بازرسی SEC را انجام دادند. SEC از روش دو لبه ای در پاسخ به نگرانی های تاثیر سرویس غیربازرسی به استقلال بازرسان استفاده کرد. ابتدا, انواع خاصی از سرویسهای غیربازرسی را ممنوع ساخت. به استثنای یک مورد (برون منبع یابی سرویسهای بازرسی داخلی), لیستی از سرویسهای منبع شده , بازتاب گر نیازهای موجود تحت قوانین SECPS برای شرکتهای عضو می باشد. دوما, SEC اعلان عمومی هزینه های بازرسی و غیر بازرسی پرداخت شده به بازرسان را الزامی ساخت. بطور خاص تر, شرکتها در حال حاضر , نیازمند افشای هزینه های بازرسی, اطلاعات مالی, هزینه های طراحی سیستم و پیاده سازی و همه هزینه های دیگر در گزارش پراکسی سالانه خود می باشند.

با توجه به این اعلان ها, باور ما اینست که بررسی نسبت متقاضیان SEC که سرویس غیربازرسی از بازرسان خود خریداری کرده اند و میزان آن خریدها مفید خواهد بود. تمرکز ما بر این ادعاست که کاربران گزارشات مالی این اطلاعات را در تشکیل گزارشات خود در زمینه استقلال بازرسان, مفید می بینند. مثلا, روبرت ریان, مامور مالی chief , از شرکت مدترونیک یاداور می شود که:

بررسی مهمی در ارزیابی استقلال , میزان پرداخت سرویس غیر بازرسی بصورت دلار مطلق و مقایسه آن با هزینه بازرسی می باشد. ... درست است بگوییم که هزینه های بالاتر خدمات مشاوره ای , با احتمال بیشتری, استقلال واقعی یا اراکی را تحت تاثیر قرار خواهد داد (sec 2000c) .

**داده ها و نتایج**

قوانین جدید SEC در زمینه اعلان پرداختهای بازرسی و غیر بازرسی برای پراکسی بایگانی شده پس از 5 فبریه 2001, اجباری شد. همه پراکسی های بایگانی شده با SEC بین 5 فبریه 2001, و 16 مارس 2001, را بررسی کردیم (اطلاعات ذکر شده در EDGAR تا 19 مارس 2001) . برای بدست آوردن داده در زمینه اندازه شرکت, و دیگر مشخصه های مالی , شرکتهایی را لحاظ کردیم که 10-k مربوط را نیز بایگانی کرده بودند.

319 شرکت پراکسی ها و گزارشات 10-k را تا تاریخ مورد نظر ما بایگانی کرده بوند. ولی فقط 265 شرکت , داده های مورد نیاز ما را در زمینه هزینه های بازرسی و غیر بازرسی ارائه دادند. پس , عدم همکاری 17درصدی برای افشای اطلاعات وجود داده داشته است. شرکتهایی که اطلاعات را افشا نکرده بودند, بمیزان شاخصی کوچکتر (متوسط دارایی کل 23 میلیون دلار در مقایسه با 448 میلیون دلار شرکتهای افشا کننده) بوده و با احتمال بیشتری بوسیله شرکتهایی غیر از 5 شرکت بزرگ بازرسی شده بودند. (53 درصد بجای 15 درصد شرکت افشا کننده).

**میزان تکرار خرید سرویسهای غیربازرسی**

فقط 11 تا از 265 شرکت (4 درصد) در نمونه ما, گزارش کردند که هیچ سرویس غیربازرسی از بازرسان خود خریداری نکرده اند. وقتی نمونه را بر اساس نوع بازرس تقسیم بندی کردیم, نتایج زیر بدست آمد:

* نه شرکت از 41 مورد, (22 درصد) که بوسیله شرکتهایی غیر از 5 شرکت بزرگ بازرسی شده بودند, هیچ سرویس غیربازرسی از بازرسان خود خریداری نکرده اند.
* فقط 2 تا از 224 شرکت, -- یا کمتر از 1% -- بوسیله 5 شرکت بزرگ بازرسی شده اند که هیچ سر ویس غیربازرسی از بازرسان خود خریداری نکرده اند.

بیاد دارید که در کل فرایند قانون گذاری, SEC ادعا کرد 75 درصد از مشتریان 5 شرکت بزرگ, هیچ سرویس غیربازرسی از بازرسان خود خریداری نکرده اند.

**میزان هزینه های سرویس غیر بازرسی**

51 درصد از شرکتهای نمونه ما (134 از 256) گزارش کردند که میزان هزینه های غیربازرسی کل که به بازرسان پرداخت کرده اند, بیش از هزینه بازرسی بوده است. وقتی نمونه را بر اساس نوع بازرسان بخش بندی کردیم, نتایج زیر بدست آمد:

* 8 شرکت از 41, (20درصد), توسط شرکتهایی غیر از 5 شرکت بزرگ بازرسی شده اند که نشان می دهد هزینه غیربازرسی بیشتر از هزینه بازرسی بوده است.
* بیش از 56 درصد(126 تا از 224) شرکتها بوسیله 5 شرکت بزرگ بازرسی شدند که نشان می دهد هزینه غیر بازرسی بیش از هزینه بازرسی بوده است.

بیاددارید که در طول فرایند فانون گذاری, SEC ادعا کرد کمتر از 5 درصد مشتریان شرکتهای بزرگ , دارای هزینه های غیربازرسی بیش از هزینه بازرسی بوده اند.

**تحلیل بیشتر**

جدول 1, جزئیات تجزیه نسبت هزینه غیربازرسی را برای مشتریان شرکتهای مختلف و شرکتهای با اندازه های متفاوت ارائه می دهد. برخس از نتایج جالب توجه, بصورت زیر می باشند:

* 65 تا از 224 شرکت, (29درصد) که توسط 5 شرکت بزرگ بازرسی شده دارای نسبت هزینه غیربازرسی بیش از 2 بوده اند ولی فقط سه مورد از 41 شرکتی که توسط شرکتهایی غیر از 5 شرکت بزرگ بازرسی شدند, دارای چنین نسبت هزینه غیر بازرسی بالایی بوده اند.
* برای مشتریان 4 شرکت از 5 شرکت بزرگ, نسبت هزینه غیر بازرسی متوسط بیش از یک بوده است, نسبت هزینه غیربازرسی متوسط فقط .37 برای مشتریان غیر از 5 شرکت بزرگ بود.
* نسبت هزینه غیربازرسی متوسط, متناسب با اندازه شرکت افزایش می یابد. هزینه های غیر بازرسی برای 79 شرکت از 165 تا, (48 درصد) با دارایی بیش از 200 میلیون دلار, بالاتر از هزینه های بازرسی بوده است.

افزایش نسبت هزینه غیربازرسی با افزایش اندازه شرکت پیشنهاد می کند که اهمیت پولی هزینه های NASبرای شرکتهای بازرسی, بیشتر از میزان پیشنهاد شده توسط میانه های نمونه کلی می باشد. پس میانه کلی (میانگین) نسبت هزینه غیربازرسی برای نمونه 256 شرکت, 1.97 (1.02) می باشد. ولی هزینه های بازرسی کل پرداخت شده توسط شرکتهای نمونه ما 225 میلیون دلار بوده است در حالی که هزینه کل غیر بازرسی شرکتها برابر با 574 میلیون دلار می باشدو پس نسبت هزینه غیربازرسی کل در بررسی مبلغ کل دلار 2.56 می باشد (574/225) .

**مقایسه با مطالعات قبلی**

جدول 2 داده هایی از مطالعات قبلی را ارائه داده که خرید غیر بازرسی توسط شرکتها از بازرسان را نشان میدهد. همه مطالعات قبلی لیست شده در جدول , دوره 1978 تا 1981 را بررسی کرده اند, آخرین باری که هزینه بازرسی و غیر بازرسی نیاز به افشا داشته است. سطر آخر جدول , نتایج مطالعه جاری را نشان می دهد. بدون توجه به میانه (میانگین) نسبت هزینه غیربازرسی یا نسبت شرکتهای با هزینه غیر بازرسی بالاتر از 50% , ارقام مطالعه جاری , دارای درجه ای بزرگی بیش از نتایج مطالعات قبلی می باشد. تستهای پارامتری و غیر پارامتری , نشان می دهد تفاوت بین دوره های زمانی بزرگی نسبی هزینه های NAS شاخص است (p<.05) . بروشنی, محیط سرویسهای غیربازرسی, بمیزان بالایی در دو دهه گذشته تغییر یافته است. نتایج ما نشان دهنده نیاز به تحقیق بیشتر در زمینه سرویسهای غیر بازرسی می باشد.

**طراحی و پیاده سازی سیستم های اطلاعاتی مالی**

SEC در ابتدا منع طراحی و پیاده سازی اجرای سیستم های اطلاعاتی مالی توسط بازرسان به مشتریان بازرسی SEC را پیشنهاد کرده بود.با اینحال, در قانون نهائی این منع اعمال نشد. در عوض قانون نهایی شرکتها را ملزم کرد که گزارشات پراکسی خود را از هزینه های پرداخت شده برای کار غیر بازرسی بعنوان آیتم جداگانه ارائه دهند. SEC (2000b ) یاداور شده که وقتی هزینه های مشاوره سیستم های اطلاعاتی نسبت به هزینه بازرسی بزرگ باشد, استقلال بازرس در خطر می افتد.

با توجه به مطلب فوق, به بررسی تعدادی از شرکتها پرداخته ایم که از بازرسان خود برای کارهای غیربازرسی استفاده کرده اند. فقط 34 تا از 265 شرکت (13 درصد) نشان دادند که دارای مبالغ غیر صفر برای هزینه پیاده سازی و طراحی سیستم اطلاعاتی مالی (FIS) بوده اند.

با در نظر داشتن 34 شرکتی که حضور کار FIS بازرسان را گزارش کرده اند, نسبت میانه هزینه های FISبه هزینه بازرسی 1.02 بوده است. بعبارت دیگر, برای 17 تا از 34 شرکت, هزینه های FIS , بتنهایی بیش از هزینه های بازرسی بوده است.

بررسی میزان بزرگی هزینه های فوق نشان می دهد که 127 میلیون دلار از کل 574 دلار دریافت شده توسط بازرسان برای کارهای غیر بازرسی بخاطر هزینه های FIS بوده است. در نتیجه, هزینه های دریافت شده برای طراحی و پیاده سازی سیستم اطلاعاتی مالی بتنهایی 56 درصد کل هزینه های بازرسی دریافت شده از شرکتهای گروه نمونه بوده است ($127/$225) .

این نتایج نشان داد که هرچند تعداد طراحی و پیاده سازی FIS توسط بازرسین برای مشتریان بازرسی SEC پائین می باشد, بزرگی چنین هزینه هایی عموما کاملا بالاست. این امر پیشنهاد می کند که تاکید خاص SECدر رابطه با طراحی و پیاده سازی سیستم های اطلاعاتی مالی کاملا مصداق داشته است.

**خلاصه و نتیجه گیری**

در فرایند اخیر قانون گذاری سرویسهای غی بازرسی , SEC بر آمار تهیه شده از شرکتها به SECPS در توصیف میزان مشکل سرویسهای غیربازرسی تکیه کرده بود. با اینحال, داده های SECPS برای بحث سرویسهای غیر بازرسی ناقص بوده است, زیرا فقط اطلاعات مربوط به زیرمجموعه ای از سرویسهای غیر بازرسی یعنی سرویس های مشاوره مدیریتی را ارائه داده است. تنتایج تحلیل ما, از گزارشات پراکسی بایگانی شده در شرکتها, طبق قانون جدید SEC نشان می دهد که فقط در حدود 4 درصد شرکتها , سرویس غیر بازرسی از بازرسین خود خریداری نکرده اند در مقابل رقم 75درصد تخمین زده شده توسط SEC . همچنین, 51 درصد شرکتها, هزینه های غیر بازرسی پرداخته کرده که بیش از هزینه بازرسی بوده در مقابل رقم کمتر از 5 درصد SEC .

بطور کلی, یافته های فوق پیشنهاد می کند که SEC بمیزان گسترده ای میزان وتعداد سرویهای غیربازرسی را کمتر از حد واقع تخمین زده است. برعکس, آنهایی که معتقد بودند, تامین مشترک سرویسهای غیربازرسی باعث بهبود بازرسی می شود, توانستند استدلال کنند که اقدام SEC بمیزان شاخصی باعث آسیب زدن به نسبت بیشتری از بازرسان بر اثر قانون پیشنهادی شده است. این امر مخصوصا زمانی درست است که ادراک عمومی از استقال بازرس , تعداد سرویس غیر بازرسی را کاهش داده است , چنین کاهشی می تواند باعث کاهش کیفیت بازرسی شود.

یکی از تفسیرهای مربوط به اختلاط با توجه به دسته بندی هزینه غیر بازرسی , و تخمین کمتر از واقع SEC , از تعداد هزینه های غیر بازرسی, و میزان آنها, آنست که SEC فقط نگران یک نوع سرویس غیربازرسی بوده است یعنی مشاوره مدیریتی. معتقدیم که این توصیف بدلایل زیر احتمال کمتری دارد.

اولا, SEC در انتشار پروپزال خود, تصویر قانون نهایی , به سرویسهای غیر بازرسی اشاره کرده است. دوما, SEC نوع خاصی از سرویسهای غیربازرسی را منع کرده که بروشنی در دسته مشاوره مدیریتی قرار نمی گیرند. بطور خاص, یکی از بیشترین نگرانی های SEC حوزه برون منبع یابی بازرسی داخلی بوده اسن که توجه خاصی را در قانون نهایی بخود جلب کرده است, منبع یابی بیرونی بازرسی, بطور معمول در دسته مشاوره مدیریتی قرار نگرفته است. در آخر, اگر SEC نگران اثر اقصادی سرویسهای غیر بازرسی بر استقلال بازرسین بوده, هیچ دلیلی برای این باور وجود ندارد که سود سرویسهایی مثل منبع یابی بازرس داخلی, یا پشتیبانی دعوای قضایی , دارای اثر متفاوتی بر استقلال بازرسین باشد ( در مقایسه با سود مشاوره های مدیریتی ).

در بررسی قانون جدید, فرصتهای زیادی وجود داشته که در آن شرکا و روئسای شرکتهای بازرسی مهم قادر به از بین بردن اختلاط ها بوده اند. همچنین SEC بطور خاص درخواست توضیحاتی در زمینه داده های لحاظ شده در پروپزال بوده است. با اینحال, بجز یک استثنا, هیچ یک از 5 شرکت بزرگ, یا شرکای آنها, برای شفافیت این موضوع تلاشی نداشته اند. در حقیقت برخی از آنها, فرضیات اشتباه SEC را تکرار کرده اند.

در این مقاله, هیچ موضعی در زمینه مزایا یا هزینه های مرتبط با تامین مشترک سرویس غیربازرسی با توسط بازرس اتخاذ نشده است. با اینحال, نتایج ما نشان می دهند که پراکندگی شاخصی بین تعدادی که توسط SEC در فرایند قانون گذاری بر آن تاکید شده است, و داده های افشا شده توسط ثبت شدگان SEC طبق قانون جدید وجود دارد. در سطح مینیمم, این نتایج سرویسهای غیر بازرسی از بعد دیگری نشان داده شده و پیشنهاد می کند که تحقیقات تجربی بیشتری در ارتباط با سرویسهای غیر بازرسی نیاز می باشد.