

بررسی تأثیر تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷

(تداوم فعالیت) روی عملیات حسابرسی مستقل

داریوش فروغی^{*} روح اله رجبی^{**} سامان معظم^{***}

تاریخ دریافت مقاله: ۸۶/۱۰/۱۵

تاریخ پذیرش مقاله: ۸۷/۲/۸

چکیده:

هدف از این پژوهش بررسی تأثیر تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) روی عملیات حسابرسی مستقل است. این پژوهش مشتمل بر یک فرضیه مهم و بیست فرضیه اخص بوده است. ابزار مورد استفاده جهت جمع‌آوری اطلاعات در این پژوهش پرسشنامه است، که هر یک از فرضیات اخص به صورت یک سؤال در پرسشنامه درج گردید. جامعه آماری پژوهش شامل مدیران ارشد و فنی حسابرسی سازمان حسابرسی بوده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) موجب بهبود عملیات حسابرسی مستقل شده است. به عبارت دیگر، بر اساس نتایج حاصل از ۲۰ فرضیه اخص، تعداد ۱۸ فرضیه تأثیر تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) را روی عملیات حسابرسی مستقل تأیید کرده است. از آنجا که بهبود عملیات حسابرسی مستقل به منزله بهبود نقش اعتباردهی حسابرسی و حرفه حسابرسی است، می‌توان استنتاج کرد که تجدیدنظر در این استاندارد، گامی مهم در جهت تحقق این آرمان بوده است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی، فرض تداوم فعالیت.

^{*} استادیار گروه حسابداری دانشگاه اصفهان

^{**} استادیار گروه حسابداری دانشگاه اصفهان

^{***} کارشناس ارشد حسابداری

مقدمه

توسعه روند خصوصی‌سازی به ویژه در برنامه سوم و چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور ضرورت اظهارنظر حسابرسان را در چارچوبی مشخص، قانونمند و قابل اتکاء آشکار نمود و در نتیجه نیاز روزافزون شاغلین در حرفه حسابرسی و حسابداری در ایران به اصول و ضوابطی هماهنگ که بتواند مشکلات و ناهنجاری های موجود در تهیه صورتهای مالی واحدهای تجاری و گزارشهای حسابرسان را کاهش داده و روندی منطقی جهت تهیه و ارائه گزارشهای مالی و حسابرسی فراهم آورد به یک واقعیت انکارناپذیر تبدیل شده است.

تا قبل از تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی در ایران مبنای یکنواختی جهت تنظیم صورتهای مالی و گزارشهای حسابرسی وجود نداشت و لذا هر گروه از حسابرسان بر حسب نوع نگرش فکری خود، حسب مورد از استانداردهای بین المللی، انگلیسی و یا آمریکایی استفاده می نمودند. این پراکندگی در استفاده از استانداردهای متفاوت منجر به عدم وجود وحدت رویه شکلی و محتوایی در گزارشهای حسابرسی در ایران شده بود و همه اینها در مجموع تأثیر نامطلوب بر اقتصاد کشور داشت.

سازمان حسابرسی در راستای ایفای وظیفه قانونی و تخصصی خود، اقدام به تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی کرد. هر چند که در اجرای این امر تلاشی جدی و مستمر در جهت دریافت نظرات جامعه حرفه ای اعمال گردید، اما اصول و ضوابط تدوین شده باید در عمل کارایی خود را نشان می داد. بنابراین بعد از گذشت چندین سال از اجرای این استانداردها و با توجه به بازخورد حاصل از آن نیاز به تجدیدنظر در استانداردهای تدوین شده مشخص گردید. انگیزه انجام این پژوهش نیز

شناسایی سودمندی تجدیدنظر استانداردهای حسابرسی است که به علت حساسیت خاص موضوع و گرفتن نتیجه بهتر و دقیقتر محدود به یکی از این استانداردها می‌شود.

هدف اصلی از انجام این پژوهش بررسی تأثیر تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) روی عملیات حسابرسی مستقل است که جهت حسابرسی صورتهای مالی آن منتهی به ۳۰ اسفند ۱۳۸۳ با پس از آن لازم الاجرا شده است.

مبانی نظری

الف) تداوم فعالیت در حسابداری و گزارشگری مالی

حسابداری رشته‌ای است که با شناخت، اندازه‌گیری و گزارش کردن اطلاعات اقتصادی سروکار دارد. اگر اصول و فروض برای این فرایند مشخص نشود موجب اختلال در گزارشگری خواهد شد و کیفیت تصمیم‌های اقتصادی اتخاذ شده بر مبنای این اطلاعات مطلوب نخواهد بود. این موضوع آثاری نامطلوب در سطح خرد و کلان اقتصادی بر جای خواهد گذاشت (کسیری، ۱۳۷۸). مانتز و شرف^۱ (۱۹۶۱) در کتاب فلسفه حسابرسی یکی از فروض بندهی در تدوین تئوری حسابرسی را اصول و مفروضات پذیرفته شده حسابداری می‌دانند که در حسابرسی مالی معیار قضاوت «منصفانه» تشخیص داده شده است. فقدان این فروض باعث می‌شود تا حسابرسان معیار از قبل تعیین شده و یکنواختی جهت قضاوت نداشته باشند و قضاوت آنان شخصی و فاقد ارزش کامل باشد. یکی از این فروض پذیرفته شده در حسابداری فرض تداوم فعالیت است.

فرض تداوم فعالیت، یک اصل بنیادی در تهیه صورتهای مالی است. تداوم فعالیت به معنای ادامه عملیات واحد تجاری در آینده قابل پیش‌بینی است. یعنی در

^۱ Mautz & Sharaf

تهیه و ارائه صورتهای مالی، هیچ قصد یا الزامی به انحلال واحد تجاری یا کاهش قابل توجه در حجم عملیات واحد تجاری فرض نمی‌شود. مدیریت در زمان تهیه صورتهای مالی، باید ترن ادامه فعالیت واحد تجاری را ارزیابی کند و صورتهای مالی باید بر مبنای تداوم فعبت تهیه شود مگر اینکه قصد انحلال یا توقف عملیات واحد تجاری وجود داشته باشد یا عوامل اجتناب ناپذیری تداوم فعالیت را با ابهام روبرو نموده باشد. در مواردی که مدیریت از رویدادها و شرابطی آگاهی یابد که ممکن است ابهام اساسی نسبت به توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری ایجاد کند، این ابهام باید افشا شود. چنانچه صورتهای مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه نشود، این واقعیت باید همراه با مبنای تهیه صورتهای مالی و اینکه چرا واحد تجاری فاقد تداوم فعالیت تلقی شده است، افشاء شود (مهام، ۱۳۸۶).

تداوم فعالیت به عنوان فرضی بدیهی این دیدگاه را توجیه می‌کند که ارزش دارائها بر اساس شرایط عدم انحلال تعیین می‌شود و از این رو برای ثبت استهلاک نیز مبنایی را ارائه می‌نماید. نخست نظر به اینکه در تعیین ارزش دارائها به کارگیری ارزش جاری و ارزش نفعیه (هیچ یک) مناسب نیستند، از این رو بر پایه فرض مسلم تداوم فعالیت تعیین ارزش بسیاری از اقلام با استفاده از ارزشهای تاریخی صورت می‌گیرد. دوم اینکه، دارائهای ثابت و نامشهود در طول عمر مفید خود (و نه در دوره‌ای کوتاه تر و انحلال زود هنگام) مستهلک می‌شوند.

همچنین با استفاده از فرض مسلم تداوم فعالیت، می‌توان درباره تئوری انتفاع استدلال کرد. انتظار سودهای آینده مدیران را تشویق می‌نماید که به آینده نگاه کنند و در سرمایه‌گذاران ایجاد انگیزه نمایند تا سرمایه واحد اقتصادی را تأمین نمایند. برای توجیه تئوری انتفاع، تداوم فعالیت (یعنی دوام نامعین شخصیت حسابداری) ضروری است.

بسیاری از نظریه پردازان حسابداری فرض مسلم تداوم فعالیت را یک عرف لازم و ضروری در حسابداری به حساب می آورند. پیتون و لیتلتون^۱ (۱۹۴۰) به بیان ساده ابراز می نمایند که اگر قرار باشد فعالیتی به طور ناگهانی قطع شود، توان این را نخواهیم داشت که برای حسابداری مبنایی را ارائه نماییم.

اما همه نظریه پردازان حسابداری فرض مسلم تداوم فعالیت را بدین گونه تفسیر نمی کنند. استوری^۲ (۱۹۶۳) چنین استدلال می کند که این فرض مسلم نمی تواند موضوع تعیین ارزش موجودی ها بر مبنای بهای تمام شده را توجیه نماید. استوری همچنین استدلال می کند که طبق قاعده تحقق درآمد (و نه قاعده تداوم فعالیت) باید موجودی کالا را بر اساس بهای تمام شده اندازه گیری کرد.

برخی از نظریه پردازان حسابداری ترجیح می دهند در ساختار تئوری حسابداری این فرض تداوم فعالیت را نگنجانند. چامبرز^۳ (۱۹۷۹) تداوم فعالیت را به عنوان یک واحد اقتصادی به تصور در می آورد که به صورت دائم در وضع انحلال اختیاری و نه در وضع انحلال اجباری قرار دارد. چنین تفسیری از تداوم فعالیت با کاربرد معادل ارزش نقدی جاری که چامبرز به عنوان یک مبنای تعیین ارزش ارائه می کند، سازگار است. سایر نظریه پردازان فرض تداوم فعالیت را در ساختار تئوری حسابداری خود نمی گنجانند، زیرا چنین فرض می کنند که برای یک ساختار تئوری حسابداری این پدیده نامربوط است.

همه این اعتراض ها به ضرورت ارائه تفسیری مجدد از این فرض مسلم اشاره دارند. امکان دارد فرض مسلم مزبور را از این دیدگاه مورد توجه قرار داد که نوعی قضاوت در مورد دوام یک واحد اقتصادی است، که این دوام بر اساس شواهد و مدارک واقعی که نوعی معلول هستند، قرار دارد. فرمگن^۴ (۱۹۶۷) تعریفی را ارائه

^۱ Paton & Littleton

^۲ Storey

^۳ chambers

^۴ Fremgen

می‌کند که با این دیدگاه سازگار است، مبنی بر اینکه تداوم فعالیت، یک نتیجه یا یک قضاوت است و یک فرض نیست و بر پایه همین دیدگاه ابراز می‌کند که بر اساس مدارک و شواهدی که معلول هستند، واحد اقتصادی به گونه‌ای به تصور می‌آید که فعالیت نامحدود دارد و ارائه چنین دیدگاهی بر اساس فقدان مدارک و شواهدی قرار ندارد که بیانگر علت باشند (ریاحی بلکویی، ۲۰۰۰).

ب) تداوم فعالیت در حسابرسی

کاربرد تداوم فعالیت در حسابرسی از مواردی است که قبل از اینکه مورد توجه حسابرسان و حسابداران قرار بگیرد، بسیار مورد توجه استفاده‌کنندگان خارجی صورتهای مالی بوده است و از عوامل مهم در فرآیند تصمیم‌گیریهای سرمایه‌گذاری آنها محسوب می‌شود. به طور مثال گزارش ابهام در تداوم فعالیت یک شرکت توسط حسابرس می‌تواند تصمیم یک سرمایه‌گذار در مورد خرید سهام آن شرکت و یا تصمیم یک اعتبار دهنده را در مورد اعطای وام و اعتبار به نحو قابل ملاحظه‌ای تحت تأثیر قرار دهد. به همین جهت بایستی این اطلاعات بطور کاملاً شفاف در اختیار استفاده‌کنندگان قرار بگیرد.

بر طبق استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تجدید نظر شده)، مدیریت در زمان تهیه صورتهای مالی باید توان ادامه فعالیت واحد تجاری را ارزیابی کند و حسابرس در جریان برنامه‌ریزی و اجرای روشهای حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن باید مناسب بودن استفاده مدیریت را از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی، بررسی کند.

در عملیات حسابرسی مستقل، مسئولیت حسابرس بررسی مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی و بررسی احتمال وجود ابهام‌های با اهمیت یا اساسی درباره توانایی ادامه فعالیت واحد مورد رسیدگی به

عنوان یک واحد دایر است که نیاز به افشا در صورتهای مالی دارد. اما حسابرسان نمی‌توانند رویدادها با شرایط آتی را که ممکن است موجب توقف فعالیت واحد مورد رسیدگی شود، پیش‌بینی کنند. بنابراین، عدم اشاره به ابهام درباره تداوم فعالیت در گزارش حسابرسان، نمی‌تواند به عنوان تضمین توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت محسوب گردد (کمیته فنی سازمان حسابرسان، ۱۳۸۵).

مقایسه استاندارد ۵۷ تجدید نظر شده با قبل از تجدید نظر

الف) تحلیل و مقایسه در سطح معنایی

تجدیدنظر به وجود آمده در استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ که جهت حسابرسی صورتهای مالی که دوره مالی آن منتهی به ۳۰ اسفند ۱۳۸۳ یا پس از آن است، لازم الاجرا شده، در اصل کامل‌تر نمودن و روشن‌تر کردن متن استاندارد است و نکاتی که قبلاً به صورت خلاصه و مبهم آورده شده بود، کاملاً تشریح و تفسیر شده است. در مورد مسئولیت حسابرسان و مسئولیت مدیریت قبلاً بدین گونه تفسیر می‌شد که حسابرسان باید برقرار بودن فرض تداوم فعالیت را ارزیابی کند ولی پس از تجدیدنظر یا در حقیقت تبیین مجدد مسئولیت حسابرسان و مدیریت، اینگونه است که مدیریت بایستی برقرار بودن فرض تداوم فعالیت را ارزیابی کند و با توجه به این ارزیابی، صورتهای مالی را تهیه و هرگونه مورد شایان ذکری را افشا نماید و حسابرسان باید مناسب بودن استفاده مدیریت را از فرض تداوم فعالیت و مناسب بودن موارد افشا و گزارشگری را بررسی کنند. شایان ذکر است که تجدیدنظر در این استاندارد به علت بوجود آمدن هماهنگی لازم با استانداردهای بین‌المللی بوده است. چون استاندارد بین‌المللی مرتبط با این استاندارد مورد تجدیدنظر قرار گرفته بود و استانداردهای ایران نیز ترجمه استانداردهای بین‌المللی است، بدین ترتیب استاندارد ۵۷ نیز مورد تجدیدنظر قرار گرفت. علت تجدیدنظر در استانداردهای بین‌المللی که موجب تجدیدنظر در استاندارد ایران نیز شد، از طرفی موارد ذکر شده در بالا و از طرف دیگر

رفع ابهام های به وجود آمده به دلیل مبهم و گنگ بودن متن استاندارد بوده است، که در قسمت تداوم فعالیت در حسابرسی ذکر شد.

ب) تحلیل و مقایسه در سطح ساختاری

یکی از اصلی ترین تغییرات بوجود آمده در متن استاندارد تغییر در وظایف مدیریت و حسابرس است. بدین صورت که در بند ۲ استاندارد آمده است "حسابرس در جریان برنامه ریزی و اجرای روشهای حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن باید مناسب بودن استفاده مدیریت را از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی، بررسی کند". در حالیکه قبلاً ذکر شده بود "حسابرس باید برقرار بودن فرض تداوم فعالیت را ارزیابی کند" و این تغییر در حقیقت تبیین مجدد مسئولیت حسابرس و مدیریت به حساب می آید. چون قبلاً حسابرس این ارزیابی را انجام می داد در صورتیکه حالا این ارزیابی را مدیریت انجام می دهد و بر مبنای آن صورتهای مالی را تهیه می نماید و هرگونه نشانه یا ابهامی را در مورد عدم توانایی شرکت جهت ادامه فعالیت افشاء می نماید و حسابرس مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت و همچنین مناسب بودن ارزیابی وی را از طریق بررسی موارد افشاء و نحوه تهیه صورتهای مالی توسط مدیریت ارزیابی می کند، که آیا این صورتهای مالی بر اساس فرض تداوم فعالیت تهیه شده اند یا خیر و اگر بر این مبنا تهیه نشده، آیا موارد ابهام شناسایی شده به صورت کامل افشاء شده است؟

یکی دیگر از اصلاحات صورت گرفته در این استاندارد شفاف سازی صریح مسئولیت حسابرسان و مدیریت به طور جداگانه است که قبلاً به آن اشاره ای نشده بود. همچنین در این تجدید نظر، نیز در مورد ملاحظات برنامه ریزی جهت عملیات حسابرسی مربوط به تداوم فعالیت چندین بند خاص در نظر گرفته شده است که کمک بسیاری در امر برنامه ریزی به حسابرسان می نماید.

ج) تحلیل و مقایسه در سطح عملیات حسابرسی

در مورد شواهد حسابرسی مربوط به تداوم فعالیت در وضعیت قبلی استاندارد ۵۷ چندین بند خاص وجود داشت که حسابرسان را در جمع‌آوری اینگونه شواهد راهنمایی می‌کرد. ولی بعد از تجدید نظر آن بندها جهت راهنمایی حسابرسان برای بررسی مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورتهای مالی و نیز بندهای تحت عنوان روشهای اضافی حسابرسی در صورت شناسایی رویدادها با شرایط جهت راهنمایی حسابرسان آورده شده است. همچنین نکاتی در مورد ملاحظات برنامه‌ریزی عملیات حسابرسی و رهنمودهایی نیز در مورد نحوه عمل حسابرسان در برخورد با موارد اشکال در مورد تداوم فعالیت در دو قسمت اضافه شده که به حسابرسان در عملیات حسابرسی و برنامه‌ریزی مربوط به آن کمک شایانی می‌نماید. نهایتاً بندهای مربوط به نتیجه‌گیری و گزارشگری حسابرسان است که بدون تغییر مانده است و نشانگر این مطلب است که در نحوه اظهار نظر فعلی حسابرسان نسبت به قبل (در شرایط مشابه) نباید تغییری بوجود آید. در آخر نکته‌ای جهت یادآوری به حسابرسان اضافه گردیده تحت عنوان "تاخیر قابل توجه در امضا یا تأیید صورتهای مالی" که در مواقع به خصوص فرآیند حسابرسی توجه حسابرسان را جلب می‌نماید.

پیشینه پژوهش

لنوکس^۱ (۲۰۰۳) پژوهشی تحت عنوان "اظهار نظر در مورد تداوم فعالیت برای شرکت‌های در حال ورشکستگی" انجام داد. نتایج این پژوهش نشانگر این موضوع است که بین حق الزحمه‌های حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی، سابقه همکاری حسابرسان با صاحبکار و همچنین وجود مدیران با نفوذ و مقتدر با اظهار نظر در مورد

^۱ Lennox

تداوم فعالیت صاحبکار رابطه ای معنی دار وجود ندارد. به علاوه بر اساس نتایج به دست آمده از این پژوهش، شرکتها بر اساس سیاستها و استراتژیهای خود به انتصاب حسابرسی تمایل دارند که به احتمال بسیار زیاد مشکلات تداوم فعالیت را افشاء نمی کنند.

الیاس و جانستون^۱ (۲۰۰۱) در پژوهشی با عنوان "آیا بند توضیحی تداوم فعالیت دارای محتوی اطلاعاتی مقایسه ای است؟" به این نتیجه رسیدند که تفاوت قابل ملاحظه ای در محتوی اطلاعاتی شرکتی که دارای بند توضیحی در گزارش حسابرسی خود است با شرکت مشابهی که تنها ابهام تداوم فعالیت خود را در یادداشتهای همراه صورتهای مالی افشاء کرده است، وجود ندارد.

کریشنان^۲ (۱۹۹۶) در پژوهشی تحت عنوان "تأثیر رابطه بین تغییر حسابرس و اظهار نظر حسابرسی" دریافت که هیچ رابطه ای معنی دار بین گزارشهای حسابرسی و احتمال تغییر حسابرس وجود ندارد. بدین معنی که تهدید برای تغییر حسابرس به دو دلیل بر روی گزارشهای حسابرسی تأثیری ندارد. ابتدا اینکه وابستگی حسابرس احتمالاً در شرکتهایی که نگران ورشکستگی هستند به وضوح دیده می شود، زیرا مدیران این شرکتها نگران هستند که گزارش مشکلات تداوم فعالیت، احتمال شکست آنها را افزایش دهد. دوم اینکه کاربردهای طبیعی وابستگی حسابرس و خرید و فروش گزارشهای حسابرسی در شرکتهای ورشکسته نسبت به شرکتهای فعال و پویا واضح تر است. پژوهشهای انجام شده توسط گو^۳ (۱۹۹۱) و لنوکس^۴ (۱۹۹۹) نیز با یافته های کریشنان هماهنگ است.

¹ Elias and Johnston

² Krishnan

³ Koh

⁴ Lenox

تنو^۱ (۱۹۹۲) در پژوهشی تحت عنوان "استقلال حسابرسان، تهدیدات برکناری و عکس العمل بازار به تعویض حسابرسان" به این نتیجه رسیدند که، شرکت‌هایی که ورشکسته می‌شوند معمولاً مدتی قبل گزارشات حسابرسی مقبولی دریافت کرده‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که دریافت گزارش مقبول که در آن بر ابهامات موجود در زمینه تداوم فعالیت تأکیدی نشده باشد، عموماً از دو طریق صورت می‌گیرد. اول اینکه حسابرسان اگر استقلال کافی نداشته باشند، ممکن است با تهدیداتی در مورد برکناری از کار برخورد کنند و در نتیجه مشکلات تداوم فعالیت را اثناء نکنند. دوم اینکه حتی اگر حسابرسان گزارشهای مستقلی را ارائه دهند، شرکتها بر اساس استراتژیهای خود مؤسسات حسابرسی را برکنار و یا منصوب می‌کنند که به احتمال زیاد اظهارنظر حسابرسی مقبولی را در مورد تداوم فعالیت ارائه دهند.

دیمبات^۲ (۱۹۹۴) در طی مقاله‌ای با موضوع تعیین نظریه‌ها و کاربردهای ارزش تداوم فعالیت بیان می‌دارد که ارزش یک واحد تجاری معمولاً بیشتر از ارزش داراییهای مشهودش در بازار است. گردآوری داراییهای مشهود به منظور تولید کالا یا خدمت انجام می‌گیرد که تقاضای مالی و سودآوری را در بازار برآورده می‌کند. ترکیبی از منابع از قبیل زمین، نیروی کار و سرمایه که هر کدام در بهترین وضعیت بکارگرفته شوند منجر به ایجاد واحدی می‌شود که ارزش آن بیشتر از جمع قسمتهای مختلفش است. این ارزش افزوده را که نامشهود بوده ولی دارایی واقعی محسوب می‌شود را معمولاً "ارزش تداوم فعالیت" می‌نامند.

¹ Teoh

² Dimbath

اهداف پژوهش:

اهداف پژوهش در حقیقت بیان کننده سؤال یا سؤالات پژوهش و پاسخ به آن سؤال یا سؤالات است که در دو قسمت بیان می‌شود:

الف) هدف اصلی: بررسی تأثیر تجدید نظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) روی عملیات حسابرسی مستقل است.

ب) اهداف فرعی: این پژوهش اهداف گوناگونی را دنبال می‌کند که این اهداف در قالب سؤال‌ها و متغیرهای مستقل پژوهش مطرح شده است و در مجموع در راستای هدف اصلی پژوهش و به شرح فرضیه‌ای اخص پژوهش است.

فرضیه‌های پژوهش

به منظور دستیابی به پاسخی مناسب جهت سؤال اصلی پژوهش فرضیه‌های مهم پژوهش به شرح زیر تعیین شد:

((تجدید نظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) موجب بهبود عملیات حسابرسی مستقل می‌شود.))

سپس به منظور تعیین شاخصهای مرتبط با بهبود عملیات حسابرسی، از طریق مطالعه کتابخانه‌ای مبانی نظری مربوطه به طور دقیق مورد مطالعه قرار گرفت که نهایتاً ۲۰ معیار و شاخص اصلی به عنوان عواملی به دست آمد که می‌تواند از طریق فرآیند تداوم فعالیت در بهبود عملیات حسابرسی مؤثر باشد و این شاخصها به صورت بیست سؤال در پرسشنامه پژوهش ذکر گردیدند و هر یک از این عوامل به عنوان یک فرضیه اخص به شرح زیر در نظر گرفته شد. فرضیه‌های اخص پژوهش به شرح جدول شماره ۱ است.

روش پژوهش

جهت جمع‌آوری داده‌ها به منظور آزمودن فرضیه‌ها، با توجه به موضوع پژوهش از روش «پژوهش پیمایشی» استفاده شده است. رایج‌ترین شیوه‌های گردآوری داده‌ها در روش پژوهش پیمایشی، مصاحبه‌ی شخصی و استفاده از پرسشنامه است، که در این پژوهش، تکنیک پرسشنامه به منظور جمع‌آوری داده‌ها به کار رفته است. پرسش شوندگان مشکل از مدیران فنی حسابرسی سازمان حسابرسی هستند. از آنجایی که به دلیل مشغله آزمودنی‌ها، احتمال می‌رفت که ارسال پرسشنامه از طریق پست برای جامعه آماری منجر به عدم پاسخگویی توسط آنها شود، پژوهشگر شخصاً به توزیع و جمع‌آوری پرسشنامه‌ها اقدام کرد. به منظور عاری بودن اطلاعات جمع‌آوری شده از هر گونه تأثیر محیطی (همانند سوگیری) و برای این که نظرات پرسش شوندگان از عینیت بیشتری نیز برخوردار باشد از مصاحبه شخصی استفاده نشد. طرح سؤال‌ها از طریق پرسشنامه موجب می‌شود که پاسخ دهندگان وقت بیشتری برای فکر کردن در مورد پاسخها داشته باشند.

جدول شماره ۱: فرضیه های پژوهش

شرح کلی فرضیات اشخص:	مبنای قرار دادن استاندارد ۵۷ تجدیدنظر شده، توسط حسابرسان مستقل موجب:
	۱- بهبود برنامه ریزی عملیات حسابرسی مربوط به تداوم فعالیت می‌شود.
	۲- بهبود نوع شواهد مربوط به تداوم فعالیت می‌شود.
	۳- افزایش کیفیت شواهد مربوط به تداوم فعالیت می‌شود.
	۴- کاهش مقدار شواهد لازم جهت ارزیابی تداوم فعالیت می‌شود
	۵- سهولت ارزیابی شواهد مربوط به تداوم فعالیت می‌شود
	۶- کاهش ابهام در تبیین مسئولیت حسابرسان در ارتباط با ارزیابی توانایی صاحبکار جهت ادامه فعالیت می‌شود.
	۷- تبیین صریح تر مسئولیت مدیریت در رابطه با ارزیابی تداوم فعالیت می‌شود.

<p>شود.</p> <p>۸- کاهش زمان ارزیابی مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت توسط حسابرسان می‌شود.</p> <p>۹- هماهنگی بیشتر حسابرسان در برخورد با سواردا اشکال در مورد تداوم فعالیت می‌شود.</p> <p>۱۰- کاهش سردرگمی در اعمال قضاوت حرفه‌ای در رابطه با تداوم فعالیت می‌شود.</p> <p>۱۱- افزایش سطح اطمینان در مورد تداوم فعالیت صاحبکار می‌شود.</p> <p>۱۲- بهبود نحوه گزارشگری موارد کشف شده حسابرس در رابطه با تداوم فعالیت می‌شود.</p> <p>۱۳- افزایش قابلیت فهم گزارش حسابرسی توسط استفاده کنندگان می‌شود.</p> <p>۱۴- کاهش فاصله انتظاراتی در مورد تداوم فعالیت صاحبکار می‌شود.</p> <p>۱۵- افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود.</p> <p>۱۶- کاهش فرصتهای آرایش کاذب صورتهای مالی برای مدیران می‌شود.</p> <p>۱۷- افزایش سطح کیفی ارزیابی های مدیریت از تداوم فعالیت می‌شود.</p> <p>۱۸- ارتقاء سطح انصاف در صورتهای مالی می‌شود.</p> <p>۱۹- کاهش بندهای شرط مربوط به تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی می‌شود.</p> <p>۲۰- کاهش شوک ناشی از ورشکستگی (افزایش قدرت پیش‌بینی احتمال ورشکستگی) می‌شود.</p>	<p>شاخص هر فرضیه:</p>
--	-----------------------

روشهای آماری مورد استفاده در پژوهش

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل اطلاعات بدست آمده از پرسشنامه از روشهای آماری توصیفی و استنباطی به شرح زیر استفاده می‌شود.

الف) آمار توصیفی

به منظور تحلیل کیفی اطلاعات عمومی به دست آمده از سؤال های بخش اول پرسشنامه از طبقه بندی و سازماندهی اطلاعات، توزیع فراوانی نسبی و توزیع فراوانی مطلق استفاده شده است.

ب) آمار استنباطی

در این بخش با استفاده از آزمون دوجمله‌ای در سطح اطمینان ۹۵ درصد و خطای ۵ درصد «تأثیر» و یا «عدم تأثیر» تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ روی عملیات حسابرسی مستقل مشخص می‌شود. سپس برای آزمون فرضیه‌هایی که تأثیر آن در آزمون دوجمله‌ای مورد تأیید قرار گرفته است، از آزمون کای-دو استفاده می‌شود. آزمون فرض آماری فرضیه‌های پژوهش به صورت دو طرفه می‌باشد.

آزمون کای-دو مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد، خطای ۵ درصد و ارزش مورد انتظار ۵۰ درصد است. برای تعیین رابطه معنی‌داری بین سؤال‌های عمومی پرسشنامه و فرضیه‌های پژوهش نیز از آزمون χ^2 و تحلیل واریانس استفاده می‌شود. بدین صورت که، برای تعیین رابطه معنی‌داری بین متغیر جنسیت با فرضیه‌های پژوهش از آزمون χ^2 در سطح اطمینان ۹۵ درصد و خطای ۵ درصد استفاده می‌شود. از آزمون تحلیل واریانس نیز برای تعیین رابطه معنی‌داری بین متغیر رشته تحصیلی و سابقه حسابرسی با فرضیه‌های پژوهش استفاده می‌شود.

قلمرو پژوهش

در این پژوهش سازمان حسابرسی به عنوان قلمرو مکانی پژوهش در نظر گرفته شد و پرسشنامه‌های این پژوهش در بین مدیران حسابرسی سازمان مذکور توزیع شده است. قلمرو زمانی این پژوهش محدود به مقطع زمانی اجرای این استاندارد است و در حقیقت صورتهای مالی منتهی به ۳۰ اسفند ۱۳۸۳ و بعد از آن را شامل می‌شود.

جامعه آماری پژوهش

در بررسی تأثیر تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) روی عملیات حسابرسی مستقل، ضرورتاً باید از حسابرسان کمک گرفته شود و از نظرهای ایشان استفاده گردد و در بین حسابرسان نیز باید نظرات مدیران حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد، چرا که ارتقاء به درجه مدیر حسابرسی مستلزم داشتن تحصیلات عالی، گذراندن امتحان‌ها و دوره‌های حرفه‌ای تخصصی و دارا بودن تجربیات حرفه‌ای طولانی است که تمام این شرایط باعث می‌گردد که نظر آنان از قابلیت اتکاء بالایی برخوردار گردد.

به منظور کاهش «خطای نوع اول» و «خطای نوع دوم» و همچنین افزایش توان آزمون، کل جامعه آماری پژوهش مورد آزمون قرار گرفت که این امر خود موجب اجتناب از خطاهای ناشی از نمونه‌گیری در فرایند پژوهش شده است. طبق آمار دریافتی از اداره کارگزینی سازمان حسابرسی کل جامعه آماری در تاریخ انجام این پژوهش برابر با ۷۲ نفر بوده است و از آنجایی که به دلیل مشغله‌آموزدنی‌ها، احتمال می‌رفت که ارسال پرسشنامه از طریق پست برای جامعه آماری منجر به عدم پاسخگویی توسط آنها شود، از طریق حضوری اقدام به توزیع و جمع‌آوری پرسشنامه‌ها گردید. توزیع جغرافیایی محل خدمت آموزدنیها و تعداد پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده از آنها به شرح جدول زیر بوده است.

تهران	۵۹	۵۰
اصفهان	۱	۳
مشهد	۲	۲
رشت	۲	۱
تبریز	۲	۱
شیراز	۱	۱
اهواز	۱	۱
بابل	۱	-
جمع	۷۲	۵۹

روشی که جهت ارزیابی قابلیت اطمینان پرسشنامه استفاده شده، آزمون آلفای کرونباخ است. با استفاده از نرم افزار آماری SPSS آزمون آلفای کرونباخ برای تمام سؤال های پرسشنامه انجام شد که بر اساس نتایج به دست آمده ضریب آلفا معادل ۰/۹۷۰۴ است. این ضریب آلفا نشان دهنده آن است که تمامی سؤال های پرسشنامه در راستای موضوع پژوهش بوده اند و از انسجام محتوایی بسیار بالایی برخوردارند.

تجزیه و تحلیل نتایج

تعداد پرسشنامه های تکمیل شده شامل ۵۹ پرسشنامه بوده است که نشانگر استرداد ۸۲ درصدی از میان کل جامعه آماری ۷۲ نفری است. در بخش اول پرسشنامه پژوهش ۵ سؤال عمومی که مرتبط با ویژگیهای فردی پاسخ دهندگان است مطرح شده بود. از بین ۵۹ نفر پاسخ دهنده به پرسشنامه ۵۴ نفر آنان مرد بودند که معادل ۹۱/۵ درصد جامعه آماری است و ۵ نفر نیز زن بودند که ۸/۵ درصد از جامعه آماری را تشکیل می دهند.

در رابطه با متغیر مدرک تحصیلی، ۳۹ نفر از جامعه آماری پژوهش دارای مدرک کارشناسی هستند که ۶۶/۱ درصد از جامعه آماری را تشکیل می دهند و ۲۰ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد و دکتری هستند که معادل ۳۳/۹ درصد از کل جامعه آماری را تشکیل می دهند.

طبق پاسخهای دریافتی مربوط به رشته تحصیلی جامعه آماری، اکثر پاسخ دهندگان با فراوانی ۴۹ نفر که معادل ۸۳/۱ درصد جامعه را تشکیل می دهند در رشته حسابداری تحصیل کرده اند. پس از آن، رشته های اقتصاد و مدیریت به ترتیب با فراوانی ۶ و ۴ نفر بعد از رشته حسابداری قرار می گیرند.

در رابطه با متغیر گروه سنی نیز، بیشترین فراوانی به طیف سوم سؤال که بین ۴۵ تا ۵۵ سال است، اختصاص دارد. این طیف ۶۲/۷ درصد از کل جامعه آماری را در بر

می‌گیرد. نهایتاً طبق نتایج بدست آمده از پرسشنامه، بیش از ۴۵ نفر از کل جامعه آماری که معادل ۷۶/۳ درصد است، دارای سابقه حسابرسی بیش از ۲۰ سال هستند که می‌تواند جهت اعتبار بخشیدن به یافته‌های پژوهش مدنظر قرار گیرد. همچنین جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمونهای دوجمله‌ای و کای-دو استفاده شده است که نتایج آن به شرح زیر بوده است.

الف) آزمون دوجمله‌ای

در بخش دوم پرسشنامه از پاسخ دهندگان درخواست شده بود که ابتدا «وجود» یا «فقدان» تأثیر تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ را از جهات مطرح شده روی عملیات حسابرسی مستقل در قالب عبارتهای «بلی» یا «خیر» مشخص کنند، و سپس در صورت انتخاب گزینه «بلی»، میزان تأثیر آن را با استفاده از مقیاس لیکرت تعیین نمایند. مشخصات آزمون آماری دوجمله‌ای برای تحلیل پاسخهای «بلی» یا «خیر» بخش دوم پرسشنامه، با استفاده از نرم افزار SPSS به شرح زیر است:

سطح اطمینان = ۹۵٪ و سطح خطای = ۵٪

ارزش مورد انتظار = $X = ۵۰٪$

تعداد پاسخها = ۵۹

تعداد متغیرها = ۲۰ $Q_{20} - Q_1$

فرض صفر و یک در این آزمون بدین شرح بوده است:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{فقدان تأثیر عامل مطرح شده روی عملیات حسابرسی مستقل} \\ H_1: \text{وجود تأثیر عامل مطرح شده روی عملیات حسابرسی مستقل} \end{array} \right.$$

پس اگر مقدار احتمال کوچکتر از $1/10$ باشد فرض صفر رد می‌شود و فرض یک پذیرفته می‌شود. نتایج حاصل از آزمون دوجمله‌ای در جدول (۲) آمده است.

با توجه به جدول (۲)، در سطح آلفای ۵ درصد، تعداد ۱۸ متغیر مطرح شده در پرسشنامه روی عملیات حسابرسی مستقل تأثیر داشته است، که معادل ۹۰ درصد از متغیرهای مطرح شده در پرسشنامه است. به عبارت دیگر، با توجه به نتایج بدست آمده از پرسشنامه، مدیران حسابرسی بر این عقیده‌اند که به جز دو متغیری که تأثیر آنها بر عملیات حسابرسی مستقل تأیید نشده است (فرضیه ۴ و ۸)، در بقیه موارد تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) روی عملیات حسابرسی مستقل تأثیر مثبت داشته است. بنابراین بر اساس نتایج این پژوهش مدیران حسابرسی معتقدند که تجدیدنظر استاندارد فوق تأثیری بر کاهش مقدار شواهد لازم جهت ارزیابی تداوم فعالیت و کاهش زمان ارزیابی مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت نداشته است. به همین دلیل در مرحله بعد با حذف این دو فرضیه، تأثیر بقیه فرضیات اخص، از لحاظ تعیین میزان تأثیرگذاری آنها بر عملیات حسابرسی مستقل مجدداً از طریق آزمون آماری کای-دو مورد تجزیه و تحلیل بیشتر قرار گرفتند.

جدول (۲): خلاصه نتایج آزمون دو جمله ای

نتیجه (قبول / رد)	احتمال	سطح اطمینان	درصد پاسخ خیر	درصد پاسخ بله	متغیر
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۱۰	۰/۹۰	فرضیه اخص شماره ۱
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۵	۰/۹۵	فرضیه اخص شماره ۲
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۸	۰/۹۲	فرضیه اخص شماره ۳
رد	۰/۷۹۵	۰/۹۵	۰/۴۷	۰/۵۳	فرضیه اخص شماره ۴
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۸	۰/۹۲	فرضیه اخص شماره ۵
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۳	۰/۹۷	فرضیه اخص شماره ۶
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۵	۰/۹۵	فرضیه اخص شماره ۷
رد	۰/۲۹۸	۰/۹۵	۰/۵۸	۰/۴۲	فرضیه اخص شماره ۸
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۱۴	۰/۸۶	فرضیه اخص شماره ۹
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۱۴	۰/۸۶	فرضیه اخص شماره ۱۰
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۱۴	۰/۸۶	فرضیه اخص شماره ۱۱
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۱۲	۰/۸۸	فرضیه اخص شماره ۱۲
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۱۵	۰/۸۵	فرضیه اخص شماره ۱۳
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۲۴	۰/۷۶	فرضیه اخص شماره ۱۴
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۱۴	۰/۸۶	فرضیه اخص شماره ۱۵
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۲۰	۰/۸۰	فرضیه اخص شماره ۱۶
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۱۰	۰/۹۰	فرضیه اخص شماره ۱۷
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۵	۰/۹۵	فرضیه اخص شماره ۱۸
قبول	۰/۰۰۲	۰/۹۵	۰/۲۹	۰/۷۱	فرضیه اخص شماره ۱۹
قبول	۰/۰۰۰	۰/۹۵	۰/۱۵	۰/۸۵	فرضیه اخص شماره ۲۰

ب) آزمون کای- دو

در این قسمت با استفاده از آزمون کای- دو فرضیه های فرعی پژوهش که در آزمون دوجمله‌ای پذیرفته شده بودند و تأثیر آنها تأیید شده بود، مجدداً مورد آزمون قرار گرفتند تا مشخص شود که آیا این تأثیرگذاری قابل ملاحظه بوده است یا خیر. این آزمون نیز در سطح معنی دار ۰/۰۵ انجام شده است.

در این مرحله چنانچه مقدار احتمال کمتر از ۵ درصد باشد، دلالت بر وجود رابطه معنی دار آماری است و بدین مفهوم است که تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) روی عملیات حسابرسی مستقل تأثیر مثبت قابل ملاحظه‌ای داشته است. خلاصه نتایج به دست آمده از طریق آزمون کای- دو در جدول (۳) خلاصه شده است:

با توجه به جدول (۳)، فرضیات فرعی که در آزمون دوجمله‌ای تأیید شده بودند در این قسمت مجدداً مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج حاصل از آزمون کای- دو (مندرج در جدول فوق) نشان دهنده این مطلب است که تمامی این فرضیات بنا اطمینان بسیار بالایی پذیرفته شده و مؤید این مطلب هستند که تجدید نظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) از جنبه های مطرح شده روی عملیات حسابرسی مستقل تأثیر مثبت بسزایی داشته است و بنابراین می‌توانیم نتیجه بگیریم که فرضیه اهم پژوهش نیز پذیرفته شده است، یعنی تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) موجب بهبود عملیات حسابرسی مستقل شده است

نتیجه گیری

با تدوین استانداردهای ملی حسابداری و حسابرسی و مدتی پس از اجرای آن، سؤال و ابهام هایی در مورد نحوه اجرا و مشکلات عملی ایجاد شده در زمان اجرای استاندارد مطرح شد. به همین دلیل تعدادی از این استانداردها مورد بازنگری و تجدیدنظر قرار گرفت.

جدول (۳): خلاصه نتایج آزمون کای-دو

متغیر	مقدار کای دو	احتمال	میزان تأثیر گذاری مثبت روی عملیات حسابرسی مستقل
فرضیه اخص شماره ۱	۴۰/۳۰۲	۰/۰۰۰	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۲	۳۱/۸۵۷	۰/۰۰۰	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۳	۴۶/۳۷	۰/۰۰۰	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۵	۵۱/۷۴۱	۰/۰۰۰	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۶	۳۵/۴۲۱	۰/۰۰۰	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۷	۱۵/۵۷۱	۰/۰۰۱	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۹	۴۴/۵۸۸	۰/۰۰۰	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۱۰	۳۹/۸۸۲	۰/۰۰۰	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۱۱	۳۷/۵۳۳	۰/۰۰۰	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۱۲	۱۴/۱۵۴	۰/۰۰۳	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۱۳	۱۸/۱۶	۰/۰۰۰	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۱۴	۱۴/۴۴۴	۰/۰۰۶	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۱۵	۳۰/۴۷۱	۰/۰۰۰	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۱۶	۱۸/۶۱۷	۰/۰۰۰	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۱۷	۲۸/۷۹۲	۰/۰۰۰	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۱۸	۲۹/۱۷۹	۰/۰۰۰	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۱۹	۲۴/۴۷۶	۰/۰۰۰	معنی دار است
فرضیه اخص شماره ۲۰	۲۰/۰۰	۰/۰۰۰	معنی دار است

یکی از استانداردهای تجدیدنظر شده، استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) است. هدف اصلی این پژوهش بررسی تأثیر تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) روی عملیات حسابرسی مستقل است.

نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) موجب بهبود عملیات حسابرسی مستقل شده است. به عبارت دیگر، بر اساس نتایج حاصل از ۲۰ فرضیه اخص، تعداد ۱۸ فرضیه تأثیر تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) را روی عملیات حسابرسی مستقل تأیید کرده است. اگر بخواهیم این نتیجه را به طور دقیق‌تر بیان کنیم، باید گفت که از تمامی جنبه‌های مطرح شده در این پژوهش بجز کاهش مقدار شواهد لازم جهت ارزیابی تداوم فعالیت و کاهش زمان ارزیابی مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت توسط حسابرسان، تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) موجب بهبود عملیات حسابرسی مستقل شده است.

پیشنادهایی برای پژوهش‌های آتی

لازم به ذکر است که در این پژوهش تأثیر تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) روی عملیات حسابرسی مستقل آزمون شد. به نظر پژوهشگر، هنوز موضوع‌های مختلفی در این زمینه وجود دارد که برای انجام پژوهش‌های آتی می‌تواند حایز اهمیت باشد. برخی از این موضوع‌ها در زیر عنوان می‌شود:

۱. در این پژوهش تأثیر تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ (تداوم فعالیت) روی عملیات حسابرسی مستقل از دیدگاه مدیران فنی و ارشد سازمان حسابرسی بررسی شد که می‌توان موضوع پژوهش را در بین مدیران حسابرسی مؤسسات حسابرسی خصوصی نیز بررسی کرد.
۲. برای مشخص نمودن دلایل اینکه چرا تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ روی کاهش مقدار شواهد لازم جهت ارزیابی تداوم فعالیت و کاهش زمان ارزیابی مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت تأثیری نداشته است، می‌تواند پژوهش‌های جداگانه‌ای انجام شود.

۳. بررسی تأثیر تجدیدنظر استاندارد حسابرسی بخش ۵۷ روی عملیات حسابرسی مستقل با در نظر گرفتن سایر جنبه‌ها و شاخصهایی که می‌تواند روی عملیات حسابرسی مستقل مؤثر باشد و در پژوهش فعلی در نظر گرفته نشده است، می‌تواند از موضوع های سودمند برای ارتقای حرفه حسابرسی باشد.

منابع

- ارباب سلیمانی، عباس و نفی، محمود. (۱۳۷۵). اصول حسابرسی. جلد اول (نشریه ۸۷)، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی: سازمان حسابرسی.
- ارباب سلیمانی، عباس. (۱۳۷۹). اصول حسابرسی. جلد دوم (نشریه ۱۰۵)، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی: سازمان حسابرسی.
- امیر اصلاقی، حامی. (۱۳۸۱). نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت (نشریه شماره ۱۵۹)، مدیریت تدوین استانداردها: سازمان حسابرسی.
- بهبودیان، جواد. (۱۳۷۶). آمار ریاضی، تهران: انتشارات امیر کبیر.
- بهرامفر، نقی؛ مهرانی، ساسان و غیور، فرزاد. (تابستان ۱۳۸۴). بررسی رابطه بین نسبت های نقدینگی مستی و نسبت های حاصل از صورت جریان وجوه نقد جهت ارزیابی تداوم فعالیت شرکت ها، مجله بررسیهای حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۰.
- نالان، عبدالرضا. (اردیبهشت ۱۳۸۰). قربانی حرفه، مجله حسابداری، شماره ۱۴۲.
- تیموری، حبیب اله. (۱۳۸۰). ساختار تئوری حسابداری (نشریه شماره ۱۵۱)، مدیریت بررسیهای فنی و حرفه ای: سازمان حسابرسی.
- علوی، سید داوود. (تابستان ۱۳۷۱). انجمن حسابداران مستقل و تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، مجله بررسیهای حسابداری و حسابرسی، شماره اول.
- کتیری، حسین. (پائیز و زمستان ۱۳۷۸). دیدگاههای اقتصادی در مفاهیم گزارشگری مالی ایران، فصلنامه حسابرسی، شماره های ۴ و ۵.
- کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۵). استانداردهای حسابرسی (نشریه ۱۲۴)، سازمان حسابرسی.
- مسیح آبادی، ابوالقاسم. (بهار ۱۳۷۳). تداوم فعالیت، مجله بررسیهای حسابداری و حسابرسی، شماره های ۶ و ۷.

- مهام، کیهان. (۱۳۸۶). *استانداردهای حسابرسی: ساختار آموزشی* (نشریه شماره ۱۸۶). مدیریت تدوین استانداردها: سازمان حسابرسی.
- نیکخواه آزاد، علی. (۱۳۷۹). *بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی* (نشریه ۱۲۱)، کمیته تدوین رهنمودهای حسابرسی: سازمان حسابرسی.
- Arnold, Vicky & Edwards, Donald E. (Oct 1993). "Going-Concern Evaluation: Factors Affecting Decisions". *The CPA Journal, Accounting & Tax with Standards*.
- Auditing and Assurance Standard Board (AASB). (2007), "Going Concern", *AASB's website*.
- Boritz, J. Efrim and Kvalitz, Eva R. (Mar 1987). "Reporting on Condition: Auditing the Going Concern Assumption". *CA Magazine*.
- Carson, A. B. (1949). "Replacement Cost is Compatible with Going Concern Postulate". *The Journal of Accountancy*.
- Casy, C and bartzak, N.B. (1985). "Uing Operating Cash flow Data to Predict Financial Distress: Some Extensions", *Journal of Accounting Research*, No. 54.
- Chatfield, Michael and Vangermeersch, Richard. (1996). "The History of Accounting: An International Encyclopedia", *Garland Publishing*.
- DeAngelo, L. E. (1981), "Auditor Size and Audit Quality". *Journal of Accounting and Economics* 3.
- Dimbath. Merle F. (1994). "The Theory And Practical Determination Of Going Concern Value", *Journal of Forensic Economics*.
- Dye, R. (1993). "Auditing Standards, Legal Liability and Auditor Wealth", *Journal of Political Economy*, Vol. 101.
- Elias, Raft Z. and Johnston James G. (2001), "Is There Incremental Information Content in the Going Concern Explanatory Paragraph?", *Advances in Accounting*, Vol. 18.
- Ellingsen, John E.; Pany, Kurt; Fagan, Peg. (1989). "How to Evaluate Going Concern", *Journal of Accountancy*, Vol. 167, Issue 1; Accounting & Tax with Standards.
- Hendriksen, Eldon S. & Vanbreda, Michael F. (1992). "Accounting Theory". ۳rd Edition.

- Holder-Webb, Lori M. and Wilkins, Michael S. (2000). "The Incremental Information Content of SAS No.59 Going-Concern Opinions", *Journal of Accounting Research*, Vol. 38, No. 1.
- Krishnan, Jagan & Schauer, Paul C. (2000). "The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not-Profit Sector", *Auditing: A Journal of Practice in Theory*, Vol. 19, No. 2.
- Lennox, Clive S. (2003). "Going-concern Opinions in Failing Companies: Auditor Dependence and Opinion Shopping", *Economics Dept*, University of Bristol.
- Mautz, Robert K. & Sharaf, Hussein A. (1961). "Philosophy of Auditing", *Evanston: American Accounting Association*.
- Moonitz, Maurice. (1961). "The Basic Postulates of Accounting", *Accounting Research Study*, No.1.
- Reisch, John T. (2000). "Ideas for Future Research on Audit Quality. Auditing Section", *American Accounting Association*, Vol. 24, No. 1.
- Riahi-Belkaoui, Ahmed. (2000). "Accounting Theory", *Thomson Learning*, 4th Edition.
- Shelton, Sandra W. (1999). "The Effect of Experience in Auditor Judgment", *The Accounting Review*, Vol. 74, No. 2.
- Teoh, S. (1992). "Auditor Independence, Dismissal Threats, and the Market Reaction to Auditor Switches", *Journal of Accounting Research*, Vol. 30.
- Wight, D., Ladd, R. (1963). "Contemporary Corporate Accounting and the Public", Richard D. Irwin, Inc.
- Wooten, Thomas C. (2003). "Research about Audit Quality", *The CPA Journal*.