

بررسی معیارهای مورد استفاده حسابرسی مستقل

در ارتباط با تداوم فعالیت بنگاه‌های اقتصادی در ایران

دکتر ویدا مجتهد زاده^۱

لیلا اسمعیلی^۲

بیانیه‌ها، در نهایت ۱۶ معیار مؤثر بر ارزیابی تداوم فعالیت بنگاه‌های اقتصادی در ایران شناسایی گردید و مبنای طراحی سؤال‌های ابزرار اندازه‌گیری قرار گرفت.

فرضیه‌های تحقیق به دو گروه "الف" و "ب" تقسیم شد. فرضیه‌های گروه الف در ارتباط با ۱۶ معیار مؤثر در ارزیابی تداوم فعالیت بنگاه‌های اقتصادی، طراحی گردید.

نتایج آزمون این فرضیه‌ها نشان داد که پرسش‌شوندگان بر وجود هر ۱۶ معیار تأکید دارند.

فرضیه‌های گروه "ب" برای مقایسه استاندارد حسابرسی شماره ۵۷ ایران با استاندارد حسابرسی شماره ۵۷۰ بین المللی و استاندارد حسابرسی شماره ۵۹ آمریکا و



وظیفه‌ی حسابرس، اظهار نظر درباره‌ی منصفانه بودن صورت‌های مالی در محدوده‌ی اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری است

چکیده

امروزه در دنیا، صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسیان مستقل، وسیله بسیار مناسبی برای انتقال اطلاعات به شمار می‌رود. این افراد که نهایتاً نسبت به درستی و قابل قبول بودن صورت‌های مالی اظهار عقیده می‌کنند، نقشی اساسی در بهبود سیستم اطلاعات مالی کشورها دارند و نهایتاً بر تصمیم‌گیری دولت‌مردان در

جهت اعتلای جامعه تأثیر عمده می‌گذارند.

هدف اصلی این تحقیق شناسایی و بررسی معیارهای مورد استفاده حسابرسیان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت بنگاه‌های اقتصادی در ایران می‌باشد. از این رو با استفاده از متون و ادبیات حسابرسی، استانداردهای حسابرسی مربوط و

گزارش گر در آینده قابل پیش بینی یکی از مفروضات بنیادین در فرآیند حسابداری است [Altman & McGough 1974]. تعاریف مختلفی برای تداوم فعالیت ارائه شده است. کمیته‌ی استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)، فرض تداوم فعالیت را به عنوان یکی از مفروضات بنیادی حسابداری این گونه تعریف می‌کند:

«فرض بر این است که هر واحد تجاری دارای تداوم فعالیت است یعنی عملیات آن در آینده قابل پیش‌بینی ادامه دارد. به بیان دیگر فرض می‌شود که واحد تجاری منحل نخواهد شد و قصد ندارد عملیات را به نحو قابل ملاحظه‌ای کاهش دهد و ضرورت این کار نیز احساس نمی‌شود» [Fregmen 1967]. ماده ۱۴۱ قانون تجارت در مورد توانایی شرکت برای تداوم فعالیت، اشاره دارد:

«گر بر اثر زیان‌های وارده حداقل نصف سرمایه شرکت از میان برود هیأت مدیره مکلف است بلافاصله مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام را دعوت نماید، تا موضوع انحلال یا بقاء شرکت مورد شور و رأی واقع شود. هرگاه مجمع مزبور رأی به انحلال شرکت ندهد، باید در همان جلسه و با رعایت مقررات ماده‌ی ۶ این قانون، سرمایه‌ی شرکت را به مبلغ سرمایه‌ی موجود کاهش دهد».

در صورتی که هیأت مدیره بر خلاف این ماده به دعوت مجمع عمومی فوق‌العاده می‌بازد ننماید و یا مجمعی که دعوت می‌شود نتواند مطابق مقررات قانونی منعقد گردد، هر ذی‌نفع می‌تواند انحلال شرکت را از دادگاه صلاحیت‌دار درخواست کند».

استاندارد حسابداری شماره‌ی ۵۷ ایران نیز رهنمودهای لازم در ارتباط با تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی را به دست می‌دهد. بر اساس مفاد این استاندارد، حسابرس در جریان برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابداری و ارزیابی نتایج حاصل از آن باید برقرار بودن تداوم فعالیت را به عنوان مبنای تهیه صورت‌های مالی، ارزیابی کند. در اغلب مباحث مربوط به تداوم فعالیت، به سادگی عنوان

استاندارد حسابداری شماره ۱۳۰ انگلستان طراحی شد. نتایج حاکی از آن است که استاندارد حسابداری ایران با استاندارد حسابداری بین‌المللی و انگلستان در تمام جنبه‌های با اهمیت و با استاندارد حسابداری آمریکا در تمام جنبه‌های با اهمیت به جز یک مورد مربوط به معیارهای افشاء مطابقت دارد.

هدف دیگر این تحقیق، تعیین میزان اهمیت هر یک از معیارهای مورد استفاده حسابرسان در ارزیابی تداوم فعالیت بنگاه‌های اقتصادی بود. نتایج به دست آمده نشان داد که از دید حسابرسان مستقل، هفت معیار با میانگین بیش از ۳ اهمیت بیشتری دارد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری، نقش اعتباردهی، تداوم

فعالیت، استاندارد حسابداری شماره ۵۷

مقدمه

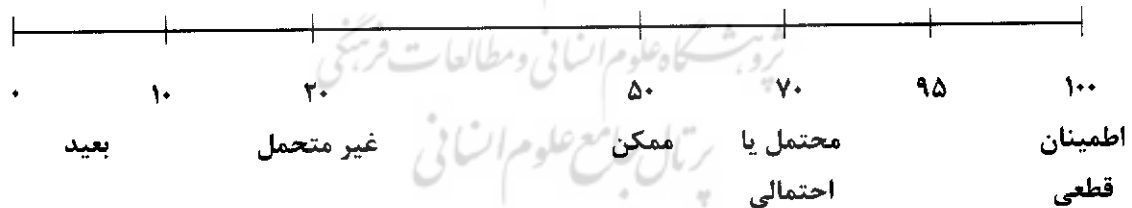
صورت‌های مالی اطلاعات مربوط به وضعیت مالی یک واحد تجاری و نتایج عملیات آن را به صورت کمی نشان می‌دهد. گزارش حسابرس موجب می‌شود که این اطلاعات بعد کیفی به دست آورد. حسابرس نقش واسطه را بین تهیه کنندگان صورت‌های مالی و استفاده‌کنندگان از آن صورت‌ها ایفا می‌کند. وظیفه‌ی حسابرس، اظهار نظر درباره‌ی منصفانه بودن این صورت‌ها در محدوده‌ی اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری است. استفاده‌کنندگان برای آگاهی از شرایطی که منصفانه بودن ارائه صورت‌های مالی را در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری خدشه‌دار می‌کند، بر حسابرس مستقل اتکا می‌کنند.

چنان‌چه ابهام ناشی از رویدادهای آتی، مفید بودن صورت‌های مالی را تحت‌الشعاع قرار دهد، حسابرس موظف است به نحوی این ابهامات را به اطلاع استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی برساند. اساسی‌ترین قضاوت انجام گرفته توسط حسابرس در ارتباط با آینده یک واحد تجاری، توانایی آن برای تداوم فعالیت به عنوان یک واحد دایر است. تصمیمات سرمایه‌گذاری در ارتباط با شرکتی که در حال ورشکستگی، تسویه یا تجدید سازمان است با شرکتی که تداوم فعالیت دارد، متفاوت می‌باشد. تداوم فعالیت واحد

منظور ممکن است از توافق ها و مرزبندی ها در محدوده های قابل قبولی که نشان گر درجه ی اطمینان یا عدم اطمینان در محدوده ها هستند، استفاده نمود.

درجه ی تردید درباره ی اعتبار تداوم فعالیت به شاخص هایی مبتنی بر اطلاعات گذشته و حال، مفروضات و اعتقاداتی درباره ی آینده شامل برنامه های آتی مدیریت، بستگی دارد. در مقیاس وسیع تر، درجه ی تردید درباره ی اعتبار تداوم فعالیت به عنوان مبنای تهیه صورت های مالی سال جاری بستگی به برآورد احتمال وقوع رویدادی در سال مالی بعد خواهد داشت. این موضوع بیانگر آن است که در زمان تهیه صورت های مالی جاری فرض تداوم فعالیت مناسب نمی باشد.

تحقیقات خلاصه شده در "رویکردهایی برای برخورد با ریسک و عدم اطمینان" اصطلاحاتی مانند "بعید"، "غیر محتمل"، "ممکن"، "محتمل" یا "احتمالی" را برای نشان دادن درجه ی عدم اطمینان درباره ی رویدادهای آتی پیشنهاد می کند، این اصطلاحات به ترتیب زیر روی طیف احتمالات قرار می گیرند [Boritz 1979].



مآخذ].

در میحث پیشامدهای احتمالی چنان چه آن دسته از رویدادهای آتی که وقوع آنها منجر به زیان های احتمالی می شود "محتمل" و زیان مربوط به گونه ای امکان پذیر قابل برآورد باشد، باید تعدیلات لازم در حساب ها انجام پذیرد. با فرض وجود ارتباط تنگاتنگ میان عدم اطمینان نسبت به تداوم فعالیت و پیشامدهای احتمالی، به طور کلی آستانه ی احتمالات برای افشای عدم اطمینان از تداوم فعالیت، با استفاده از معیار تردید اساسی، بالاتر از بعید یا غیر محتمل قرار می گیرد.

می شود که شخصیت حسابداری به مدت نامحدود تداوم دارد و بنابراین در آینده ی قابل پیش بینی منحل نخواهد شد. چنان چه معنای فرض این است، به نظر می رسد که بیهوده و نامعتبر باشد، زیرا هر سال هزاران واحد تجاری کوچک تشکیل می شود که هنوز پا نگرفته، منحل شده و از بین می رود. بنابراین، بهتر است در تعریف تداوم فعالیت، بیشتر بر "باقیمانندن واحد تجاری برای انجام عملیات پی در پی" تاکید شود که در این صورت تداوم فعالیت یک نتیجه، و نه یک فرض، خواهد بود.

توضیح آن که، اگر حسابدار در جهت آن که آیا مدرکی برای خلاف وجود دارد، جستجو و نتواند آن را اثبات نماید می تواند تداوم فعالیت را به عنوان یک نتیجه که بر یک فرض ارجح است، اثبات کند. به عبارت دیگر اگر حسابدار و به ویژه حسابرس بدون توجه به مدرک برای اثبات یا رد تداوم فعالیت، فرض کند که یک واحد تجاری، تداوم فعالیت دارد، در واقع باعث بطلان فرض تداوم فعالیت شده است (مسیح آبادی ۱۳۸۳).

تعیین درجه تردید درباره "تداوم فعالیت" رامی توان با استفاده از طیف احتمالات، اندازه گیری کرد. برای این

در SAS شماره ی ۵۹، AICPA نقطه ای که در آن تردید اساسی نسبت به توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت به عنوان یک واحد دایر وجود دارد را به عنوان نقطه ای می شناسد که در آن عدم اطمینان درباره ی تداوم فعالیت افشا می شود. این افشا معمولاً به صورت بند توضیحی در گزارش حسابرس منعکس می گردد. با این حال، AICPA مشخص ننموده نقطه ی تردید اساسی نشانگر چه نوع احتمالی است. به نظر می رسد معیار AICPA در مورد تردید اساسی با هدفی متمایز از معیارهای پیشامدهای احتمالی، "بعید، ممکن و محتمل" انتخاب شده است [همان

۰	۱۰	۲۰	۵۰	۷۰	۹۵	۱۰۰
بعید	غیر متحمل		ممکن	محتمل یا احتمالی	احتمال قریب به یقین	اطمینان قطعی بر عدم برقراری فرض
بدون تردید	تردید اندک	تردید قابل توجه	تردید اساسی	تردید کاملاً اساسی		

دیگران این امکان را می‌دهد که با دقت بیشتری در این مورد قضاوت کنند. بنابراین "اظهار نظر مقبول" به هیچ وجه متضمن عدم انحلال یا سودآوری عملیات واحد تجاری در آینده نزدیک نمی‌باشد و به علاوه بقای کوتاه مدت یا بلندمدت آن نیز تضمین نمی‌گردد. اظهار نظر مقبول بدین معنی است که حسابرس با هیچ‌گونه شواهد و مدارکی که خلاف فرض تداوم فعالیت باشد روبرو نگردیده یا این که شواهد و مدارک موجود در ارزیابی و نتیجه‌گیری کرده است که این شواهد و مدارک دلالت بر توقف فعالیت واحد تجاری نمی‌کند.

از آنجا که اظهار نظر حسابرس در مورد تداوم فعالیت از اهمیت برخوردار است، انجام تحقیقی در این زمینه و شناسایی معیارهای مورد استفاده حسابرسان در ارائه این اظهار نظر در ایران ضرورت یافت؛ همچنین به منظور تعیین درجه انطباق استاندارد حسابرسی شماره ۵۷ ایران با استاندارد حسابرسی شماره ۵۷۰ بین المللی و شماره ۱۳۰ انگلستان و شماره ۵۹ آمریکا، بررسی‌هایی در این زمینه نیز انجام شد.

مروری بر تحقیقات انجام شده

پیش از انتشار استاندارد حسابرسی شماره ۵۹ آمریکا، پژوهش‌گران حسابرسی، مدل‌هایی را برای پیش‌بینی تداوم فعالیت واحدهای اقتصادی پیشنهاد کردند. این مدل‌ها می‌تواند به عنوان ابزارهای تصمیم‌گیری حسابرسان برای شناسایی واحدهایی که حائز شرایط دریافت بسند تداوم فعالیت هستند، به کار رود [Mutchler 1984].

گرچه در مطالعات پیشین روش‌های مختلفی به کار

از این رو اگر احتمال وقوع رویدادی در دوره‌ی مالی بعد و تأیید نامناسب بودن تداوم فعالیت بعید باشد، به نحوی که در انتهای پایین نمودار احتمالات نشان داده شده است، حسابرس اعتبار تداوم فعالیت را خواهد پذیرفت. احتمال بالای وقوع چنین رویدادی در دوره‌ی مالی بعدی و تأیید نامناسب بودن تداوم فعالیت نشانگر در جاتی از تردید به شرح طیف احتمالات فوق خواهد بود.

نوگلر اهمیت تداوم فعالیت را از نقطه نظر حسابرسی به شرح زیر بیان کرده است:

"تداوم فعالیت در مراحل گردآوری مدارک و شواهد و تهیه و تنظیم گزارش حسابرسی، همواره امری مفروض است، ولی در وهله نخست حسابرس باید به این برداشت در رابطه با گردآوری مدارک و شواهد توجه کند. به عبارت دیگر تداوم فعالیت به عنوان یک اصل حسابرسی در نظر گرفته می‌شود و در نتیجه، آنچه که درباره واحد تجاری مورد رسیدگی در گذشته صادق بوده است، در صورت نبودن مدارک و شواهدی که خلاف آن را ثابت کند، در آینده نیز صادق خواهد بود" [Nogler 1995].

اکثر متخصصین فن، تداوم فعالیت را یک فرض ضروری دانسته‌اند و معتقدند چنانچه فرض مذکور نادیده گرفته شود، اگر حسابرسی را غیر ممکن نسازد، آن را با مسایل زیادی مواجه خواهد کرد.

پذیرش فرض تداوم فعالیت محدودیت‌های مهمی برای حدود مسئولیت حسابرس ایجاد می‌کند و پایه و اساسی برای کاهش میزان تعهد وی جهت پیش‌بینی آینده می‌باشد و به

این موضوع را مورد بررسی قرار دادند. در تحقیق آنها تأثیر استاندارد حسابرسی شماره ۵۹ بر گزارش حسابرسی شرکت‌هایی که دچار بحران‌های مالی بودند مورد بررسی قرار گرفت. نتایج نشان می‌دهد که پس از لازم الاجرا شدن استاندارد شماره ۵۹، حساب‌رسان تمایل بیشتری به گذاشتن بند تداوم فعالیت برای شرکت‌های دچار بحران یا شرکت‌های در حال ورشکستگی دارند

[Ragunandan & Rama, 1995].

در مطالعه‌ی دیگری با عنوان «ارزیابی یک شرکت به عنوان یک واحد دایر» که توسط آلتمن و مک گوف انجام پذیرفت، به معیارهایی برای کمک به حسابرس برای شناسایی موقعیت‌هایی که در آن وضعیت یک شرکت به عنوان یک واحد دایر مورد سؤال قرار می‌گیرد، دست یافته شد. برخی از این معیارها به شرح زیر طبقه‌بندی شده‌اند:

الف) مشکلات تأمین مالی - دشواری در عمل به

تعهدات

۱- کسری در نقدینگی، ۲- کسری در حقوق صاحبان سهام،
۳- نکول بدهی‌ها، ۴- کمبود وجوه

ب) مشکلات عملیاتی

۱- زیان‌های عملیاتی پی در پی، ۲- تردید در کسب درآمدهای مورد انتظار، ۳- در مخاطره بودن توانایی برای ادامه عملیات، ۴- کنترل ضعیف عملیات.

از آنجا که در نهایت تصمیم حسابرس مبنی بر وجود خطر متوقف شدن عملیات یک واحد باید بر اساس قضاوتش انجام گیرد، به نظر می‌رسد استفاده از مدل‌های ارائه شده برای پیش‌بینی ورشکستگی مناسب باشد

[Altman & McGough 1974].

کیدا، فهرستی از شاخص‌های وجود مشکلات در تداوم فعالیت ارائه کرد که در تحقیق‌های پیشین شناسائی شده بودند. او پاسخ‌های ارائه شده توسط حساب‌رسان را تجزیه و تحلیل نمود تا دریابد حساب‌رسان کدام یک از رویدادها را به عنوان مشکل مربوط به تداوم فعالیت در نظر می‌گیرند. در

گرفته شده اما نتایج حاصله یکسان بوده است. به عنوان تداوم فعالیت را می‌توان با استفاده از متغیرهای مالی به گونه‌ای موفقیت‌آمیز پیش‌بینی کرد. موچلر در پژوهش خود توانست با استفاده از این متغیرها نزدیک به ۸۳٪ از شرکت‌های نمونه را به درستی طبقه‌بندی کند [همان مآخذ].

بیشتر تحقیقات گذشته نسبت‌های مالی را به عنوان معیار دریافت بند شرط مرتبط با تداوم فعالیت در نظر گرفته‌اند. اما موچلر طی مصاحبه‌هایی با حساب‌رسان دریافت که آنان ضرورتاً از تحلیل نسبت‌ها در تصمیم‌گیری برای اظهار نظر در مورد بند تداوم فعالیت استفاده نمی‌کنند، بلکه بر شاخص‌های دیگری که آشکارا حاکی از مسائل بالقوه در ارتباط با تداوم است، تأکید دارند. به عنوان مثال، چنان چه مفاد موافقت‌نامه وام‌ها رعایت نشود یا ناتوانی در پرداخت‌های برنامه‌ریزی شده به وقوع بپیوندد، ممکن است تداوم فعالیت را زیر سؤال ببرد. در چنین مواردی حساب‌رسان بر این عقیده‌اند که هزینه‌های ناشی از عدم اظهار نظر در مورد تداوم فعالیت بسیار بالاست (یعنی اگر شرکتی متعاقباً ورشکست شود حساب‌رسان بیشتر در معرض مؤاخذه قرار خواهند گرفت)، و آنها برای گذاشتن بند تداوم فعالیت با مقاومت کمی از سوی واحدهای مورد رسیدگی مواجه می‌شوند [همان مآخذ].

چن و چرچ تحقیقی با عنوان «نکول بدهی‌ها و گذاشتن بند تداوم فعالیت» انجام دادند. هدف این مطالعه بررسی استفاده‌ی حساب‌رسان از وضعیت نکول بدهی‌ها در تصمیم‌گیری برای اظهار نظر در مورد تداوم فعالیت یک واحد تجاری بود. نتایج تحقیق نشان داد که نکول بدهی‌ها و تجدید زمان‌بندی بازپرداخت بدهی‌ها به عنوان یک شاخص بالقوه برای متزلزل کردن تداوم فعالیت محسوب می‌شود [Chen & Church 1992].

راگوناندان و راما در تحقیقی با عنوان «گزارش حسابرسی برای شرکت‌هایی که با بحران‌های مالی مواجه هستند: قبل و بعد از استاندارد حسابرسی شماره ۵۹ آمریکا»،

تغییر که دورنمایی واقع بینانه برای پرداخت یا تمدید آنها وجود ندارد، یکی از معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت می باشد.

۳. اتکای بیش از حد بر استقراض کوتاه مدت برای تأمین مالی دارایی های بلند مدت، یکی از معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت می باشد.

۴. نامساعد بودن نسبت های مالی اصلی، یکی از معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت می باشد.

۵. وجود دشواری در رعایت شرایط مقرر در قراردادهای وام، یکی از معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت می باشد.

۶. تغییر شرایط خرید کالا و دریافت خدمات از اعتباری به نقدی، یکی از معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت می باشد.

۷. وجود زیان های عملیاتی عمده و پی در پی، یکی از معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت می باشد.

۸. ناتوانی در تأمین منابع مالی لازم برای تولید و عرضه محصول اصلی جدید یا سایر سرمایه گذاری های ضروری، یکی از معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت می باشد.

۹. نپرداختن سود سهام یا به تعویق انداختن پرداخت آن، یکی از معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت می باشد.

۱۰. از دست دادن مدیران اصلی بدون جایگزینی آنان، یکی از معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت می باشد.

۱۱. وجود مشکلات کارگری یا کمبود مواد اولیه و قطعات

نتیجه صورتی حاوی موارد زیر تهیه کرد:

۱. واگذاری شرکت از طرف دادگاه به مقامات رسمی یا دولتی

۲. تجدید زمان بندی پرداخت بدهی ها

۳. عدم توانایی پرداخت بهره

۴. زیاندهی سه سال متوالی

۵. واگذاری یا توقف تولید محصولات اصلی (محصولی که بیشتر از ۲۵٪ فروش را تشکیل دهد) به دلیل شرایط نامساعد [Kida 1980].

استاندارد حسابرسی شماره ۵۷ ایران نیز معیارهایی را برای کمک به حسابرسان در پیش بینی تداوم فعالیت بنگاه های اقتصادی مطرح کرده که در این تحقیق مورد استفاده قرار گرفته است.

فرضیه های تحقیق

فرضیه های این تحقیق در دو گروه "الف" و "ب" طبقه بندی گردیده اند. در گروه "الف" پانزده فرضیه بر مبنای معیارهای مورد استفاده حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت برگرفته از استاندارد حسابرسی شماره ۵۷ ایران و یک فرضیه (فرضیه شانزدهم) بر مبنای تحقیقات انجام گرفته پیشین و ادبیات موضوع طراحی گردید.

در گروه "ب" دو فرضیه مقایسه ای مبنی بر مطابقت مفاد استاندارد حسابرسی شماره ۵۷ ایران با استاندارد حسابرسی شماره ۵۷۰ بین المللی و مفاد استاندارد حسابرسی شماره ۵۷ ایران با مفاد استاندارد حسابرسی شماره ۱۳۰ انگلستان و استاندارد حسابرسی شماره ۵۹ آمریکا مطرح شد.

"فرضیه های گروه الف"

۱. فزونی کل بدهی ها بر کل دارایی ها یا فزونی بدهی های جاری بر دارایی های جاری، یکی از معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت بنگاه اقتصادی می باشد.

۲. نزدیک شدن سررسید بدهی هایی با شرایط غیر قابل

روش تحقیق

این تحقیق از لحاظ دسته بندی بر مبنای هدف تحقیق، در زمره تحقیقات کاربردی و بر اساس چگونگی به دست آوردن داده‌های مورد نیاز، در قلمرو تحقیقات توصیفی قرار می‌گیرد. تحقیق توصیفی به ۵ دسته تقسیم می‌شود که یکی از آنها تحقیق پیمایشی است. برای بررسی توزیع ویژگی‌های یک جامعه آماری روش تحقیق پیمایشی به کار می‌رود (۱۳۸۰ سرمد). در این روش، پرسش‌نامه ابزار جمع آوری اطلاعات است (۱۳۷۸ خاکی).

اطلاعات مورد نیاز تحقیق با استفاده از دو روش زیر جمع‌آوری گردید.

۱) روش قیاسی (کتابخانه‌ای)

به منظور تدوین مبانی نظری و مفاهیم اساسی موضوع تحقیق، هم چنین جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های گروه ب، پژوهش قیاسی (کتابخانه‌ای) برگرفته شد. با استفاده از این روش، استانداردهای حسابرسی شماره ۵۷ ایران، ۵۷۰ بین‌المللی، ۵۹ آمریکا، ۱۳۰ انگلستان، مقالات فارسی و انگلیسی و نیز کتب مربوط به موضوع مورد بررسی و مطالعه قرار گرفت و اطلاعات استخراج شده استفاده گردید.

۲) روش استقرایی (میدانی)

اطلاعات لازم برای آزمون فرضیه‌های گروه الف تحقیق با استفاده از پرسش‌نامه جمع‌آوری گردید. در این راستا ابتدا استانداردها، متون نظری و تحقیقات مرتبط با موضوع تحقیق بررسی و ۱۶ معیار مورد استفاده حسابرسان در ارزیابی تداوم فعالیت شناسایی شد. آن‌گاه با استفاده از این معیارها سؤالات بخش دوم پرسش‌نامه طراحی گردید.

تهیه پرسش‌نامه

پس از این که پرسش‌نامه مقدماتی تهیه شد به منظور تعیین قابلیت اطمینان و اعتبار مورد آزمون قرار گرفت. با

با اهمیت، یکی از معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت می‌باشد.

۱۲. از دست دادن عمده بازار فروش محصولات، مجوز یا امتیاز ساخت کالا یا تأمین کنندگان اصلی کالا و خدمات، یکی از معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت می‌باشد.

۱۳. تغییر قوانین یا سیاست‌های دولت به گونه‌ای که آثار مالی منفی بر واحد مورد رسیدگی داشته باشد، یکی از معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت می‌باشد.

۱۴. عدم رعایت الزامات مربوط به سرمایه یا سایر الزامات قانونی، یکی از معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت می‌باشد.

۱۵. وجود دعاوی حقوقی در جریان، علیه واحد مورد رسیدگی که در صورت صدور رأی منجر به محکومیت واحد مزبور می‌شود و تحمل نتایج آن احتمالاً از توان واحد مورد رسیدگی خارج است، یکی از معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت می‌باشد.

۱۶. کمبود سرمایه در گردش و یا عدم وجود نقدینگی کافی در زمان حال یا در آینده قابل پیش‌بینی، یکی از معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت می‌باشد.

فرضیه‌های گروه "ب"

۱. مفاد استاندارد حسابرسی شماره ۵۷ ایران با مفاد استاندارد حسابرسی شماره ۵۷۰ بین‌المللی مطابقت دارد.

۲. مفاد استاندارد حسابرسی شماره ۵۷ ایران با مفاد استاندارد حسابرسی شماره ۱۳۰ انگلستان و استاندارد حسابرسی شماره ۵۹ آمریکا مطابقت دارد.

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزار spss استفاده شد. آزمون فرضیه‌های گروه الف از طریق تحلیل آماری Binomial و تحلیل آماری chi-square در سطح معنادار ۰/۰۵ انجام پذیرفت. فرضیه‌های گروه "ب" با استفاده از روش مقایسه‌ای آزمون گردید...

به منظور طبقه بندی معیارهای مورد استفاده حسابرسان در ارزیابی تداوم فعالیت بنگاه‌های اقتصادی در ایران از نظر سطح اهمیت از تحلیل آماری T-Test یا آزمون مقایسه میانگین با مقدار ثابت استفاده گردید.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق شامل حسابرسان مستقل شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بود که تعداد آنها بر اساس آمار دریافتی از سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی در زمستان ۸۲، ۶۴۵ نفر گزارش شد. بر اساس نمونه‌گیری تصادفی ساده تعداد ۲۴۰ پرسش‌نامه میان آنها توزیع گردید که کلیه پرسش‌نامه‌ها تکمیل و برگشت شد.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

شانزده فرضیه گروه "الف" با استفاده از روش‌های آماری Binomial، chi-square و T-Test در سطح معنی دار ۵٪ مورد آزمون قرار گرفتند. در آزمون فرضیه‌های گروه ب از روش مقایسه‌ای استفاده شد. نتایج آزمون فرضیه‌ها در نگاره‌های ۱ الی ۵ ارائه شده است.

توجه به این که نتایج آزمون نشان داد که ابزار اندازه‌گیری از قابلیت اطمینان و اعتبار برخوردار است ($a = 0/736$)، پرسش نامه نهایی تهیه گردید.

پرسش نامه نهایی پژوهش متشکل از دو بخش است: بخش اول شامل اطلاعات عمومی (اطلاعات جمعیت

شناسی) است که در نتیجه‌گیری از تحقیق مورد استفاده قرار گرفت. بخش دوم پرسش نامه متشکل از ۱۶ سؤال است. سؤالات مزبور همان معیارهای مورد استفاده حسابرسان در ارزیابی تداوم فعالیت بنگاه‌های اقتصادی در ایران می باشد که بر گرفته از نتایج تحقیقات پیشین و استانداردهای پذیرفته شده ی حسابداری است.

به منظور ارزیابی و حصول اطمینان منطقی از اعتبار و روایی پرسش‌نامه، علاوه بر استفاده از نظرات اصلاحی صاحب نظران (به عنوان گروه کنترل خارج از جامعه آماری) از پیش آزمون استفاده گردید. بنابراین پرسش‌نامه اولیه برای تعدادی از افراد جامعه آماری ارسال و بر مبنای پیشنهاد‌های این گروه، اصلاحات لازم بر پرسش نامه اعمال گردید.

روش‌های آماری تحقیق

در این تحقیق هر دو روش آمار توصیفی و استنباطی مورد استفاده قرار گرفت. ابتدا با توجه به اهداف تحقیق و برای به دست آوردن شناختی از جامعه مورد مطالعه، به تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از نمونه مبادرت شد. همچنین از متون آمار توصیفی مانند فراوانی و درصد فراوانی، آمارهای میانگین و انحراف استاندارد استفاده گردید.

وظیفه حسابرس اظهارنظر

درباره منصفانه بودن این

صورت‌ها در محدوده

اصول پذیرفته شده

حسابداری است.

نگاره ۱ نتایج آزمون های مربوط به فرضیه های گروه " الف "

شماره فرضیه	معیارهای حسابرسان مستقل در ارزیابی مداوم فعالیت بنگاه های اقتصادی ایران	آزمون Binomial (نگاره ۲)	آزمون Chi - Square (نگاره ۳)	میانگین پاسخهای مثبت (نگاره ۴)	اهمیت از نظر حسابرسان مستقل
۱	فزونی کل بدهی ها بر کل دارایی ها یا فزونی بدهی های جاری بر دارایی های جاری	فرضیه تایید می شود	فرضیه تایید می شود	۲/۸۲	رتبه سوم
۲	نزدیک شدن سررسید بدهی هایی با شرایط غیر قابل تغییر که دورنمایی واقع بینانه برای پرداخت یا تمدید آنها وجود ندارد	فرضیه تایید می شود	فرضیه تایید می شود	۲/۹۰	رتبه هشتم
۳	انکای بیش از حد بر استقراض کوتاه مدت برای تامین مالی دارایی های بلند مدت	فرضیه تایید می شود	فرضیه تایید می شود	۲/۴۶	رتبه دوازدهم
۴	نامساعد بودن نسبت های مالی اصلی	فرضیه تایید می شود	فرضیه تایید می شود	۲/۵۲	رتبه یازدهم
۵	وجود دشواری در رعایت شرایط مقرر در قراردادهای وام	فرضیه تایید می شود	فرضیه تایید می شود	۲/۳۲	رتبه ششم
۶	تغییر شرایط خرید کالا و دریافت خدمات از اعتباری به نقدی	فرضیه تایید می شود	فرضیه تایید می شود	۱/۸۵	رتبه پانزدهم
۷	وجود زیان های عملیاتی عمده و پی در پی	فرضیه تایید می شود	فرضیه تایید می شود	۲/۶۲	رتبه دهم
۸	ناتوانی در تامین منابع مالی لازم برای تولید و عرضه محصول اصلی جدید یا سایر سرمایه گذاری های ضروری	فرضیه تایید می شود	فرضیه تایید می شود	۲/۴۰	رتبه سیزدهم
۹	پرداختن سود سهام یا به تعویق انداختن پرداخت آن	فرضیه تایید می شود	فرضیه تایید می شود	۲/۷۵	رتبه نهم
۱۰	از دست دادن مدیران اصلی بدون جایگزینی آنان	فرضیه تایید می شود	فرضیه تایید می شود	۲/۱۲	رتبه هفتم
۱۱	وجود مشکلات کارگری یا کمبود مواد اولیه و قطعات با اهمیت	فرضیه تایید می شود	فرضیه تایید می شود	۲/۲۳	رتبه چهاردهم
۱۲	از دست دادن عمده بازار فروش محصولات، مجوز یا امتیاز ساخت کالا یا تامین کنندگان اصلی کالا و خدمات	فرضیه تایید می شود	فرضیه تایید می شود	۲/۶۷	رتبه چهارم
۱۳	تغییر قوانین یا سیاست های دولت به گونه ای که آثار مالی منفی بر واحد مورد رسیدگی داشته باشد	فرضیه تایید می شود	فرضیه تایید می شود	۲/۳۵	رتبه پنجم
۱۴	عدم رعایت الزامات مربوط به سرمایه یا سایر الزامات قانونی	فرضیه تایید می شود	فرضیه تایید می شود	۴/۵۸	رتبه دوم
۱۵	وجود دعاوی حقوقی در جریان علیه واحد مورد رسیدگی که در صورت صدور رأی منجر به محکومیت واحد مزبور می شود و تحمل نتایج آن احتمالاً خارج از توان واحد مورد رسیدگی است	فرضیه تایید می شود	فرضیه تایید می شود	۴/۶۴	رتبه اول
۱۶	کمبود سرمایه در گردش و یا عدم وجود نقدینگی کافی در حال حاضر یا در آینده قابل پیش بینی	فرضیه تایید می شود	فرضیه تایید می شود	۱/۸۱	رتبه شانزدهم

تکرار ۲: اسامی آزمون Binomial برای اینات فرضیه های گروه الف

تأیید یا رد فرضیه	ارزش Z محاسبه شده	درصد پاسخ ها		شماره فرضیه
		مثبت	منفی	
فرضیه تأیید می شود	۹/۵۰۳۵	۹۸	۲	۱
// //	۹/۸۴۸۹	۱۰۰	۰/۰۰	۲
// //	۸/۲۷۳۰	۹۲	۸	۳
// //	۸/۶۳۲۲	۹۴	۶	۴
// //	۹/۲۵۷۹	۹۷	۳	۵
// //	۷/۲۸۸۲	۸۷	۱۳	۶
// //	۹/۷۴۶۸	۱۰۰	۰/۰۰	۷
// //	۹/۷۰۱۵	۹۹	۱	۸
// //	۷/۱۶۹۸	۸۸	۱۲	۹
// //	۹/۱۵۳۹	۹۶	۴	۱۰
// //	۹/۵۵۱۹	۹۸	۲	۱۱
// //	۹/۵۰۳۵	۹۸	۲	۱۲
// //	۹/۵۵۱۹	۹۸	۲	۱۳
// //	۹/۹۴۹۹	۱۰۰	۰/۰۰	۱۴
// //	۹/۴۹۹	۱۰۰	۰/۰۰	۱۵
// //	۷/۱۶۹۸	۸۸	۱۲	۱۶

نگاره ۳. (نتایج آزمون chi-square)

ردیف شماره فرضیه	نتیجه آزمون	درجه آزادی	ارزش در نقطه بحرانی	تأیید یا رد فرضیه
۱	۱۲۴/۷۰۹	۵	۱۱/۱	فرضیه تأیید می‌شود
۲	۲۶/۵۸۴	۲	۵/۹۹	// //
۳	۶۶/۷۱۸	۳	۷/۸۱	// //
۴	۶۱/۱۷۳	۳	۷/۸۱	// //
۵	۷۹/۵۷۱	۴	۹/۴۹	// //
۶	۵۷/۱۷۹	۳	۷/۸۱	// //
۷	۵۸/۶۹۰	۴	۹/۴۹	// //
۸	۴۶/۷۸۷	۴	۹/۴۹	// //
۹	۳۴/۱۲۳	۳	۷/۸۱	// //
۱۰	۲۸/۹۶۵	۲	۵/۹۹	// //
۱۱	۸۹/۲۶۴	۴	۹/۴۹	// //
۱۲	۱۸/۸۴۲	۳	۷/۸۱	// //
۱۳	۳۸/۰۱۲	۳	۷/۸۱	// //
۱۴	۴۳/۶۹۸	۲	۵/۹۹	// //
۱۵	۱۱۶/۸۹۴	۳	۷/۸۱	// //
۱۶	۵۴/۲۶۷	۴	۹/۴۹	// //

نکته ۴. نتایج سنانگین و انحراف استاندارد پاسخ‌های دریافت شده در ارتباط با میزان اهمیت معیارهای مورد استفاده حساب‌رسان مستقل در ارزیابی تداوم فعالیت.

ردیف	شماره فرضیه	میانگین پاسخ‌های مثبت	انحراف استاندارد	درصد پاسخ مثبت	درصد پاسخ منفی
۱	۱۵	۴/۶۴	۰/۶۴	۱۰۰	۰/۰۰
۲	۱۴	۴/۵۸	۰/۵۶	۱۰۰	۰/۰۰
۳	۱	۲/۸۳	۲/۰۸	۹۸	۲
۴	۱۲	۳/۶۷	۰/۸۷	۹۸	۲
۵	۱۳	۳/۳۵	۰/۷۶	۹۸	۲
۶	۵	۳/۳۳	۰/۷۳	۹۷	۳
۷	۱۰	۳/۱۲	۰/۶۳	۹۶	۴
۸	۲	۲/۹۰	۰/۶۴	۱۰۰	۰/۰۰
۹	۹	۲/۷۵	۰/۸۷	۸۸	۱۲
۱۰	۷	۲/۶۲	۰/۸۸	۱۰۰	۰/۰۰
۱۱	۴	۲/۵۲	۰/۶۳	۹۴	۶
۱۲	۳	۲/۴۶	۰/۵۷	۹۲	۸
۱۳	۸	۲/۴۰	۰/۹۴	۹۹	۱
۱۴	۱۱	۲/۳۳	۰/۷۴	۹۸	۲
۱۵	۶	۱/۸۵	۰/۶۷	۸۷	۱۳
۱۶	۱۶	۱/۸۱	۰/۸۱	۸۸	۱۲

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
کتابخانه دیجیتال

فرضیه‌های گروه ب"

برای آزمون فرضیه‌های گروه "ب" بر مبنای ادبیات مورد با اهمیت استاندارد حسابرسی شماره ۵۷، استاندارد حسابرسی بین‌المللی شماره ۵۷۰، استاندارد حسابرسی شماره ۱۳۰ انگلستان و حسابرسی شماره ۱۵۹ آمریکا بر اساس نگاره ۵ طبقه بندی گردید، سپس از نظر محتوا مورد مقایسه قرار گرفت.

فرضیه ۱- مفاد استاندارد حسابرسی شماره ۵۷ ایران با مفاد استاندارد حسابرسی شماره ۵۷۰ بین‌المللی مطابقت دارد. در نگاره ۵ مشاهده می‌شود که استاندارد حسابرسی

شماره ۵۷ ایران در تمام موارد با اهمیت با استاندارد حسابرسی شماره ۵۷۰ بین‌المللی مطابقت دارد. در نتیجه فرضیه تأیید می‌شود.

فرضیه ۲- مفاد استاندارد حسابرسی شماره ۵۷ ایران با مفاد استاندارد حسابرسی شماره ۱۳۰ انگلستان و استاندارد حسابرسی شماره ۵۹ آمریکا (با عنوان ملاحظات حسابرس در ارتباط با یک واحد تجاری) مطابقت دارد.

بر اساس اطلاعات نگاره ۵، استاندارد حسابرسی شماره ۵۷ ایران با استاندارد حسابرسی شماره ۱۳۰ انگلستان و شماره ۵۹ آمریکا در تمام موارد بجز مورد مربوط به معیارهای افشا مطابقت دارد. بنابراین فرضیه رد می‌شود.

نگاره ۵: مقایسه استاندارد حسابرسی تداوم فعالیت در کشورهای آمریکا، انگلستان، ایران و بین‌المللی

معرفی	شناسه های تعریف	معیارهای ارزیابی افشا	تعدیل نشانه ها	جمع آوری شواهد حسابرسی	برنامه ریزی شناسایی رویدادها و شرایط	استاندارد
	آینده قابل پیش بینی					بین المللی
		خیر				آمریکا
		۵ مورد				انگستان
						ایران

نتیجه گیری

بر اساس اطلاعات نگاره ۴، هفت معیار از نظر اهمیت دارای میانگین بالای ۳ می‌باشند. به عبارت دیگر حسابرسان مستقل بیشترین تأکید را بر تأثیر این معیارها بر تصمیم گیری در مورد تداوم فعالیت بنگاه های اقتصادی داشتند. این معیارها به ترتیب اهمیت به شرح زیر هستند: وجود دعاوی حقوقی در جریان علیه واحد مورد

در این تحقیق ۱۶ معیار بر گرفته از ادبیات از دید حسابرسان مستقل مورد نظر خواهی قرار گرفت. اگر چه این معیارها در ارزیابی تداوم فعالیت بنگاه های اقتصادی مورد توجه حسابرسان مستقل قرار می‌گیرند، اما از نظر اهمیت با یکدیگر تفاوت دارند.

4-Altman, Edward I., and Thomas P.McGough, (December 1974), "Evaluation of a Company as a Going Concern", The Journal of Accountancy, PP. 58-65.

5-APB Statement of Auditing Standards, SAS No. 130.

6-Boritz, J. E., (1979), The Going Concern Assumption, Toronto: The Canadian Institute of Chartered accountants.

7-Chen, Kevin C. W., and Bryan K.Church, (Fall 1992), "Default on Debt Obligations and The Issuance of Going - Concern Opinions", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol.11, No.2. PP. 82-98.

8-Fregmen, JamesM., (July 1967), "utility and Accounting Principles", The Accounting Review, Vol. 15, No.3, PP. 457-580.

9-Kida, T., (Autumn 1980), "An Investigation into Auditor's Continuity and Related Qualification Judgment", Journal of Accounting Research, Vol. 13, No. 2, PP. 45-61.

10-Mutchler, J. F., (Fall 1986), "Empirical Evidence Regarding The Auditor's Going Concern Opinion Decision", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 9. No. 1, PP. 75-83.

11-Mutchler, J. F., (Spring 1984), "Auditor's Perceptions of Going Concern Opinion Decision", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 7, No. 1, PP. 95,110.

12- Nogler, George E., (Fall 1995), "Resolution Of Going Concern Opinion", Auditing : A Journal Of Practice & Theory, Vol. 14, No.2, P. 56.

13-Raghuandan, k., and P.V. Rama, Spring (1995), "Audit Report for Companies In financial Distress: Before and After SAS No. 59" Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 14, No.1, PP. 120-139.

14-The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern, Au Section 341.

رسیدگی که در صورت صدور رأی منجر به محکومیت واحد مزبور می شود و تحمل نتایج آن احتمالاً خارج از توان واحد مورد رسیدگی است.

لغیر عدم رعایت الزامات مربوط به سرمایه یا سایر الزامات قانونی

لغیر فزونی کل بدهی ها بر کل دارایی ها یا فزونی بدهی های جاری بر دارایی های جاری

لغیر از دست دادن عمده بازار فروش محصولات، مجوز یا امتیاز ساخت کالا یا تأمین کنندگان اصلی کالا و خدمات لغیر تغییر قوانین یا سیاست های دولت به گونه ای که آثار مالی منفی بر واحد مورد رسیدگی داشته باشد. لغیر وجود دشواری در رعایت شرایط مقرر در قراردادهای

وام

لغیر از دست دادن مدیران اصلی بدون جایگزینی آنان نتایج به دست آمده نشان می دهد که بیشترین بند تداوم فعالیت در ایران مربوط به عدم رعایت الزامات مربوط به سرمایه یا سایر الزامات قانونی است که این معیار در قانون تجارت نیز وجود دارد. در ایران، اصولاً به دلیل آن که تاکنون بخش دولتی بر بخش خصوصی تسلط داشته و سهام دار عمده اکثر شرکت های خصوصی نیز دولت است، حسابرسیان در مورد تداوم فعالیت شرکت ها نسبت به سایر موارد با اغماض بیشتری برخورد می کنند.

همچنین بررسی ها نشان می دهد که استاندارد حسابرسی شماره ۵۷ ایران، خلاصه ای از استاندارد حسابرسی بین المللی شماره ۵۷۰ می باشد.



۱- عضو هیات علمی دانشگاه الزهراء (س)

۲- کارشناس ارشد حسابداری

◀ منابع

۱. خاکی، غلامرضا (۱۳۷۸)، روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی، تهران: کانون فرهنگی انتشاراتی.

۲. سرمد، زهره و همکاران (۱۳۸۰)، روش های تحقیق در علوم رفتاری، تهران: انتشارات آگاه، چاپ ششم.

۳. مسیح آبادی، ابوالقاسم (۱۳۸۳)، "تداوم فعالیت"، فصل نامه

بررسی های حسابداری، سال دوم، شماره ۶ و ۷.