

تداوم فعالیت

راهنمای به‌کارگیری استاندارد حسابداری ۵۷۰

حمیدرضا علمشاهی

تاثیر فرض تداوم فعالیت بر صورتهای مالی

عملیات تجاری در واقع از ماهیتی پیوسته و مداوم برخوردار است. طی یک فرایند تولید، وجوه نقد صرف خرید مواد اولیه و لوازم تولید، پرداخت دستمزد، پرداخت هزینه‌های سربار و سایر هزینه‌ها شده و به این ترتیب، مواد اولیه خریداری شده به کالاهای ساخته شده تبدیل می‌گردد و با فروش این کالاها دوباره وجوه نقد وارد بنگاه شده و عملیات تجاری ادامه می‌یابد. این‌که یک بنگاه را بتوان به‌عنوان بنگاهی با تداوم فعالیت فرض کرد، بر چگونگی تهیه و ارائه صورتهای مالی آن تاثیرگذار خواهد بود. با فرض تداوم فعالیت، داراییها و بدهیهای بنگاه تجاری به گروههای کوتاه‌مدت و بلندمدت تفکیک شده و صورتهای مالی بر پایه آن‌ها تنظیم می‌شوند. صورتهایی

که نشان‌دهنده نتایج مباشرت مدیران بنگاه در ازای منابع سپرده‌شده به آن‌ها بوده و حاوی اطلاعات مربوط و انکاپذیر درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی بنگاه تجاری است.

کاربست این فرض در تعریف مفهومی داراییها و بدهیها نیز

نمایان است. در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، اقلام دارایی و بدهی این‌گونه تعریف شده‌اند:

دارایی عبارت است از حقوق نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راههای دستیابی مشروع به آن منافع که در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده است (بند ۵-۳).

تعریف تداوم فعالیت

بنگاههای تجاری در اصل برای مدت نامحدود تشکیل می‌شوند و این موضوع در اساسنامه آن‌ها بازتاب دارد. محتمل‌ترین وضعیت برای بنگاههای نوبنیاد نیز ادامه فعالیت آن‌ها در بلندمدت است و می‌توان آن‌ها را کسب‌وکارهای دیرپا فرض کرد. چنین فرضی از مفروضات بنیادین حسابداری است؛ فرض تداوم فعالیت. فرضی که به‌موجب آن بنگاه تجاری موجودیت عملیاتی خود را در آینده قابل پیش‌بینی ادامه می‌دهد.



واحدهای تجاری مستلزم ارزیابی داراییهای آن‌ها به‌عنوان پشتوانه وامها و تسهیلات پرداختی، میزان وامها و تسهیلات کنونی و برآورد جریانهای نقدی آتی آن‌هاست که با استفاده از اطلاعات منعکس در صورتهای مالی انجام می‌پذیرد.

سازمانها و نهادهای دولتی نیز به‌عنوان گروهی دیگر از ذینفعان واحدهای تجاری که از اطلاعات منعکس در صورتهای مالی برای ارزیابی آن‌ها به‌منظور بستن قراردادهای دولتی و دریافت مالیات و نیز بررسیهای کلان اقتصادی استفاده می‌کنند، به تداوم فعالیت آن‌ها توجه دارند.

بنابراین، مدیران بنگاه‌ها هنگام تهیه صورتهای مالی باید به ارزیابی توانایی تداوم فعالیت بنگاه‌ها پرداخته و صورتهای مالی را با فرض تداوم فعالیت آن‌ها تهیه کنند تا استفاده‌کنندگان از این صورتهای مالی از اطلاعات لازم در این زمینه برخوردار شوند. در استاندارد حسابداری شماره ۱ «ارائه صورتهای مالی» در مورد لزوم ارزیابی مدیریت از تداوم فعالیت واحد تجاری در تهیه صورتهای مالی آمده است:

مدیریت در زمان تهیه صورتهای مالی، باید توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت را ارزیابی کند. واحد تجاری باید صورتهای مالی را بر مبنای تداوم فعالیت تهیه کند؛ مگر این‌که مدیریت قصد انحلال واحد تجاری یا توقف عملیات را داشته باشد یا گزینه واقع‌بینانه دیگری نداشته باشد. زمانی که مدیریت ارزیابیهای خود، از عدم اطمینان بااهمیت در ارتباط با رویدادها و شرایطی آگاه است که ممکن است نسبت به توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری، تردید اساسی ایجاد کند، واحد تجاری باید این عدم اطمینان را افشا کند. هنگامی که واحد تجاری صورتهای مالی را بر مبنای تداوم فعالیت تهیه نمی‌کند، باید این واقعیت را همراه با مبنای تهیه صورتهای مالی و دلایل عدم تداوم فعالیت واحد تجاری، افشا کند (بند ۲۳).

یک واحد تجاری در جریان فعالیت سالانه خود ممکن است با رویدادها و شرایطی روبه‌رو شود که موجب ابهام بااهمیت در مورد فرض تداوم فعالیت آن گردد. آشکار است هر چه فاصله زمانی میان این رویدادها و شرایط با پیامدهای آنها بیشتر باشد، میزان ابهام نیز افزایش می‌یابد. در این‌گونه موارد برای افشای ابهام در صورتهای مالی لازم است که مدیریت همه اطلاعات مرتبط با فعالیت بنگاه در بازه زمانی پس از تاریخ صورتهای مالی تا دست‌کم دوازده ماه آتی را بررسی کند.

بدهی عبارت از تعهد انتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است (بند ۱۹-۳).

بر پایه تعریف ارائه‌شده از دارایی، حقوق نسبت به یک قلم دارایی هنگامی ایجاد می‌شود که آن دارایی در اثر معامله یا رویدادی در گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده و از منافع اقتصادی آتی برخوردار باشد. یعنی یک تداوم زمانی در عملیات تجاری از گذشته تا آینده. معامله یا رویدادی با منافع اقتصادی آتی که در گذشته واقع و موجب برخورداری حقوق مالی برای دارنده دارایی شده است (در اینجا منافع اقتصادی به جریان ورودی وجه نقد به درون واحد تجاری اشاره دارد). به‌همین ترتیب در تعریف ارائه‌شده از بدهی، تعهد نسبت به انتقال منافع اقتصادی آتی توسط واحد تجاری به دیگران ناشی از معاملات یا رویدادهایی است که در گذشته واقع شده‌اند و به موجب آن‌ها واحد تجاری متعهد به انتقال منافع اقتصادی به دیگران گردیده است. (در اینجا نیز منافع اقتصادی به جریان خروجی وجه نقد از درون واحد تجاری اشاره دارد).

مسئولیت‌های هیئت‌مدیره در مورد تداوم فعالیت واحد تجاری

مدیران واحدهای تجاری در جایگاه مباشران مالکان بر داشته‌های واحدها کنترل و نظارت دارند و باید براساس مسئولیت‌های خود این داشته‌ها را در راستای بیشینه‌سازی منافع مالکان به‌کار گیرند. مالکان نیز وظیفه مباشرت مدیریت را با توجه به صورتهای مالی ارائه‌شده بررسی و ارزیابی می‌کنند. اطلاعات مندرج در صورتهای مالی به‌همراه سایر اطلاعات درج شده در یادداشتهای توضیحی، مبنای پیش‌بینی زمانبندی و قطعیت جریانهای نقدی آتی در واحد تجاری است که مورد استفاده مالکان و سایر ذینفعان قرار می‌گیرد. پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی از این رو دارای اهمیت است که شرکتها از محل آن سود سهام نقدی و سود تضمین شده وامها و تسهیلات دریافتی را می‌پردازند. بنابراین جریانهای نقدی آتی بر توانایی شرکتها برای تداوم فعالیت تاثیرگذارند.

وام‌دهندگان نیز به‌عنوان گروهی از ذینفعان واحدهای تجاری، در فرایند ارزیابی ریسک اعتباری این واحدها توجه تام به تداوم فعالیت آن‌ها دارند. پرداخت وام و تسهیلات به

یا اتکای بیش از حد بر تسهیلات مالی کوتاهمدت برای تامین مالی داراییهای بلندمدت.

- نشانه‌های قطع حمایت مالی از جانب دولت یا بستنکاران.
- فزونی جریانهای خروجی بر جریانهای ورودی و جوه نقد حاصل از عملیات، طبق صورتهای مالی تاریخی یا پیش‌بینی شده.
- نامساعدبودن نسبتهای مالی اصلی.
- زیانهای عمده عملیاتی یا کاهش عمده در ارزش داراییهای مورد استفاده در ایجاد جریانهای وجوه نقد.
- نپرداختن سود سهام یا تاخیر طولانی در پرداخت آن.
- ناتوانی در پرداخت بدهی‌ها در سررسید.
- ناتوانی در رعایت شرایط مقرر در قراردادهای وام.
- تغییر در شرایط خرید کالا و دریافت خدمات از اعتباری به نقدی.
- ناتوانی در تامین منابع مالی لازم برای تولید و عرضه محصول جدید یا سایر سرمایه‌گذاریهای ضروری.

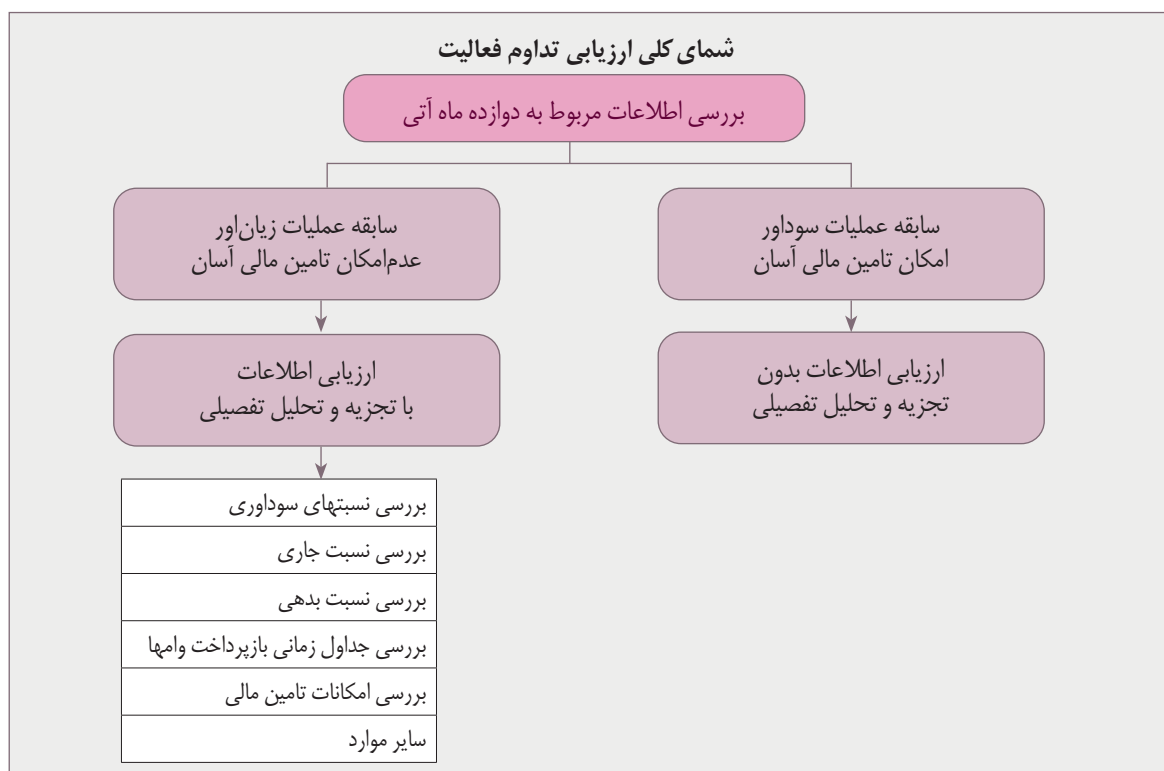
نشانه‌های عملیاتی

- ازدست‌دادن مدیران کلیدی بدون جایگزینی آنان.
- ازدست‌دادن بازار عمده فروش محصولات، مشتریان، حق استفاده از مجوز یا امتیاز پروانه ساخت یا تامین‌کننده اصلی کالا و خدمات.
- مشکلات کارگری یا کمبود مواد اولیه و قطعات مهم.

در همین رابطه در استاندارد حسابداری شماره ۱ آمده است: مدیریت برای ارزیابی مناسب بودن فرض تداوم فعالیت، تمام اطلاعات در دسترس درباره حداقل دوازده ماه آینده پس از پایان دوره گزارشگری، و نه محدود به آن را در نظر می‌گیرد. میزان بررسی این اطلاعات، به واقعیهای مربوط به هر مورد بستگی دارد. در مواردی که واحد تجاری سابقه عملیات سودآور و دسترسی آسان به منابع مالی داشته باشد، ممکن است بدون تجزیه و تحلیل تفصیلی به این نتیجه برسد که حسابداری بر مبنای تداوم فعالیت مناسب است. در سایر موارد، مدیریت برای قانع‌شدن نسبت به مناسب بودن مبنای تداوم فعالیت، ممکن است نیاز به بررسی طیف گسترده‌ای از عوامل مربوط به سودآوری جاری و مورد انتظار، جدول زمانبندی پرداخت بدهیها و منابع بالقوه جایگزین تامین مالی داشته باشد (بند ۲۴). نمونه‌هایی از این رویدادها و شرایط در بند ۱۰ استاندارد حسابداری ۵۷۰ به شرح زیر برشمرده شده است:

نشانه‌های مالی

- فزونی کل بدهیها بر کل داراییها.
- فزونی بدهیهای جاری بر داراییهای جاری.
- نزدیک‌شدن سررسید بدهیهای با شرایط غیرقابل تغییر که دورنمایی واقع‌بینانه برای پرداخت یا تمدید آنها وجود ندارد



جدول ۱- وضعیتهای ممکن در زمان وجود ابهام و افشای اطلاعات در صورتهای مالی

فرض مبنای تهیه صورتهای مالی	تناسب یا عدم تناسب کاربست فرض	میزان ابهام موجود	میزان افشای اطلاعات	نوع اظهار نظر
تداوم فعالیت	مناسب	بااهمیت	افشای کافی	مطلوب همراه با یک بند توضیحی در مورد وجود ابهام
تداوم فعالیت	مناسب	اساسی	صرف نظر از میزان افشا	عدم اظهار نظر
تداوم فعالیت	مناسب	بااهمیت و متعدد	صرف نظر از میزان افشا	عدم اظهار نظر
تداوم فعالیت	مناسب	بااهمیت	عدم افشا/ افشای ناکافی	مشروط
تداوم فعالیت	نامناسب	بااهمیت/ اساسی	صرف نظر از میزان افشا	مردود
توقف فعالیت	مناسب	-	افشای کافی	مطلوب

سایر نشانه‌ها

- عدم رعایت الزامهای مربوط به کفایت سرمایه یا سایر الزامهای قانونی.
- وجود دعاوی حقوقی در جریان علیه واحد تجاری که در صورت صدور رای به محکومیت واحد مزبور، تحمل نتایج آن به احتمال خارج از توان واحد تجاری است.
- تغییر قوانین، مقررات یا سیاستهای دولت به گونه‌ای که آثار مالی منفی بر واحد مورد رسیدگی داشته باشد.
- ارزیابی مدیریت از فرض تداوم فعالیت، بر پایه قضاوت درباره پیامدهای آتی رویدادها و شرایطی است که به طور ذاتی مبهم هستند. شرکتی که عملیات تجاری آن در دوره‌های مالی گذشته سودآور بوده و در بازپرداخت وامها و تسهیلات دریافتی اش دیرکردی نداشته باشد، تداوم فعالیت آن به طور مطمئن قابل پیش‌بینی است و نیازی به تجزیه و تحلیل تفصیلی اطلاعات مربوط به تداوم فعالیت آن نخواهد بود.
- اما هنگامی که عملیات تجاری شرکتی در دوره‌های مالی گذشته زیانبار بوده یا سودی اندک داشته و بازپرداخت وامها و تسهیلات دریافتی آن با دیرکرد همراه بوده و امکان دریافت وام و تسهیلات مالی جدید نیز دشوار باشد، در ادامه فعالیت این شرکت در آینده تردید وجود خواهد داشت. از این رو، ارزیابی تداوم فعالیت آن مستلزم بررسی تفصیلی از توان سودآوری، توان بازپرداخت وامها و تسهیلات دریافتی، امکانات تامین مالی آتی و سایر عوامل تاثیرگذار بر تداوم فعالیت شرکت خواهد بود. در چنین وضعیتی باید برنامه‌هایی که مدیریت برای رویارویی با پیامدهای این رویدادها و شرایط تدارک دیده است، ارزیابی شوند.

حاصل برنامه‌ریزیهای مدیریت برای این رویارویی در چهار برنامه کلی به ترتیب زیر بازتاب می‌یابد:

- برنامه فروش داراییها.
- برنامه گرفتن وام یا تجدید ساختار وامها.
- برنامه کاهش هزینه‌ها.
- برنامه افزایش سرمایه.

برنامه‌ریزی برای فروش داراییها، گستره‌ای از اوراق بهادار تا داراییهای ثابت و داراییهای نامشهود را دربر می‌گیرد.

نتیجه‌گیری و اظهار نظر حسابرسی

نتیجه‌گیری از رسیدگیهای حسابرسی در مورد تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی و اظهار نظر حسابرسی درباره آن، برابندی از ابهام موجود در ادامه فعالیت واحد تجاری و میزان اطلاعات افشاشده در ارتباط با آن در صورتهای مالی است.

حسابرس در ارزیابی کفایت افشای اطلاعات باید به این موضوع توجه کند که اطلاعات افشاشده توجه استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی را به احتمال ناتوانی واحد تجاری در بازیافت داراییها و پرداخت بدهیها در روال عادی عملیات تجاری جلب می‌کند.

جدول ۱ نشان‌دهنده وضعیتهای ممکن در وجود ابهام و افشای اطلاعات در صورتهای مالی است.

منبع:

- استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط (۱۴۰۲)، استاندارد تداوم فعالیت ۵۷۰ (تجدید نظر شده ۱۴۰۱).
- استانداردهای حسابداری (۱۴۰۲)، استاندارد حسابداری شماره ۱